

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Pengertian Pemeriksaan Kinerja

Kegiatan usaha dewasa ini menghadapi kondisi sosial ekonomi yang semakin kompleks dan persaingan yang semakin ketat. Agar dapat melaksanakan fungsinya dengan baik, manajemen memerlukan alat yang dapat menilai dan memberikan informasi sampai sejauh mana efektivitas dan efisiensi kegiatan yang dilakukannya.

Dalam hal ini manajemen memerlukan informasi yang tidak hanya mencakup keuangan saja, tetapi informasi yang mencakup seluruh kegiatan manajemen dan fungsi perencanaan kegiatan sampai dengan pengendalian kegiatannya. Informasi ini akan digunakan manajemen untuk mengadakan perbaikan dan penyesuaian terhadap pelaksanaan kegiatannya.

Definisi pemeriksaan yang bersifat komprehensif telah disusun oleh *The American Accounting Association* (AAA). Menurut AAA, definisi pemeriksaan adalah sebagai berikut:

Pemeriksaan adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan, kegiatan-kegiatan dan kejadian ekonomi untuk menentukan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang ditetapkan, serta mengkonsumsi hasil-hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.⁸

⁸ R.A. Supriyono, *op.cit*, Hal. 9

Banyak istilah yang digunakan untuk menunjukkan jenis pemeriksaan ini, yaitu: Pemeriksaan Operasional (*Operational Audit*), Pemeriksaan Prestasi atau Pemeriksaan Kinerja (*Performance Audit*), Pemeriksaan Efektivitas (*Effectiveness Audit*), dan Pemeriksaan Efisiensi (*Efficiency Audit*). Penggunaan istilah yang berbeda-beda itu seringkali membingungkan, namun istilah tersebut menunjukkan pada jenis pemeriksaan yang lebih luas dari Pemeriksaan Keuangan (*Financial Audit*). Penggunaan istilah tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:⁹

1. Pemeriksaan Manajemen (*Management Audit*)

Pemeriksaan Manajemen adalah pemeriksaan terhadap kegiatan manajemen suatu organisasi yang bertujuan untuk mengevaluasi sejauh mana usaha pencapaian tujuan organisasi yang dilakukan manajemen dan meningkatkan efektivitas dan efisiensi fungsi pelaksanaan dan pengendalian kegiatan manajemen, serta efektivitas pengambilan kebijakan dalam pencapaian tujuan organisasi.

2. Pemeriksaan Operasional (*Operational Audit*)

Pemeriksaan Operasional adalah pemeriksaan terhadap kegiatan operasional suatu organisasi yang bertujuan untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi prosedur dan metode operasi serta pelaksanaan kegiatan operasional organisasi tersebut.

3. Pemeriksaan Prestasi atau Pemeriksaan Kinerja (*Performance Audit*)

Pemeriksaan Prestasi atau Pemeriksaan Kinerja adalah pemeriksaan terhadap prestasi manajemen suatu organisasi yang bertujuan untuk menilai sejauh mana efisiensi pelaksanaan kegiatan operasional manajemen,

⁹ Pravit Ninsuvannakul, *Management Audit As A Means To Increase Efficiency*, Makalah AFA 4th

efektivitas pencapaian tujuan organisasi dan ketaatan terhadap peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang ada.

4. Pemeriksaan Efektivitas (*Effectiveness Audit*)

Pemeriksaan Efektivitas adalah pemeriksaan yang bertujuan untuk menilai apakah tujuan atau hasil suatu program yang telah ditentukan telah dicapai seperti yang diinginkan.

5. Pemeriksaan Efisiensi (*Efficiency Audit*)

Pemeriksaan Efisiensi adalah pemeriksaan yang bertujuan untuk menilai apakah sumber kekayaan yang dimiliki oleh suatu organisasi telah dikelola dan dimanfaatkan dengan baik, sehingga mencapai hasil yang relatif lebih besar daripada biaya yang telah dikeluarkan.

Istilah yang dipakai dalam penulisan skripsi ini adalah Pemeriksaan Kinerja atau prestasi, karena istilah tersebut dirasakan lebih relevan dengan permasalahan pokok yang akan diteliti, yaitu dalam menentukan efektivitas kegiatan operasional unit organisasi yang diperiksa.

Istilah Pemeriksaan Kinerja tidak sepopuler Pemeriksaan Keuangan (*Financial Audit*). Sebagian besar dari definisi yang ada tentang Pemeriksaan Kinerja menekankan pada efektivitas suatu unit organisasi. Karena belum adanya pengertian dan definisi dan tuntas mengenai pemeriksaan kinerja, maka para ahli pun banyak mengemukakan definisi, yang antara lain sebagai berikut: (*Conference Jakarta*, IAI Jakarta, Hal. 3)

Menurut Alejandro R Gorospe/Linberg/Cohn:

Performance Audit adalah suatu teknik yang secara teratur dan sistematis digunakan untuk menilai efektivitas unit atau pekerjaan dibandingkan dengan standar-standar perusahaan dan industri dengan menggunakan petugas yang bukan ahli dalam lingkup objek yang dianalisis, untuk meyakinkan manajemen bahwa tujuannya dilaksanakan dan keadaan yang membutuhkan perbaikan ditemukan.¹⁰

Menurut R.A. Supriyono:

Pemeriksaan Kinerja adalah suatu proses pemeriksaan secara sistematis yang dilaksanakan oleh pemeriksa independen untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti secara obyektif atas prosedur dan kegiatan-kegiatan manajemen dengan tujuan untuk menentukan apakah:

1. Sumber-sumber yang diperlukan untuk melaksanakan kegiatan telah diotorisasi.
2. Sistem manajemen menyediakan kapasitas yang mencukupi untuk mengendalikan kegiatan.
3. Manajemen suatu kesatuan ekonomi atau karyawannya telah melaksanakan kegiatan.
4. Kegiatan tersebut dilaksanakan sesuai dengan undang-undang, peraturan, kebijakan manajemen, prosedur, atau standar lain.
5. Sumber-sumber telah digunakan secara efisien dan hemat, serta mengkomunikasikan hasil-hasil pemeriksaannya dalam bentuk pendapat, konklusi, dan laporan-laporan kepada atasan manajer yang diperiksa, disertai dengan:

¹⁰ Amin Wijaya Tunggal, *Management Audit: Suatu Pengantar*, Edisi I, PT. Rineka Cipta, Jakarta, 1992, Hal. 3

- a. Bukti yang cukup dalam laporannya untuk meyakinkan pihak yang menerima laporan bahwa konklusi dibuat secara akurat.
- b. Suatu rekomendasi kemungkinan tindakan koreksi kegiatan yang tidak efisien.¹¹

Dari definisi-definisi di atas secara umum dapat dikatakan bahwa Pemeriksaan Kinerja adalah suatu perencanaan, pengumpulan dan pengevaluasian secara sistematis dari bukti-bukti yang cukup, relevan, material dan kompeten mengenai efektivitas prosedur operasi dan pengoperasian suatu organisasi atau sub organisasi dan bertujuan untuk menentukan apakah manajemen telah melaksanakan prinsip-prinsip, standar, kebijakan, prosedur, tujuan perusahaan secara efektif. Dan disertai rekomendasi perbaikan atas kelemahan-kelemahan yang ada.

2.2. Perbedaan Pemeriksaan Kinerja Dengan Pemeriksaan Keuangan

Terdapat tiga perbedaan pokok antara Pemeriksaan Kinerja dengan Pemeriksaan Keuangan, yaitu dalam tujuan audit, distribusi laporan dan dimasukkannya area non keuangan dalam pemeriksaan kinerja.

Perbedaan utama antara Pemeriksaan Kinerja dengan Pemeriksaan Keuangan terdapat pada tujuan pemeriksaan. Pemeriksaan Keuangan bertujuan untuk menilai kewajaran penyajian laporan keuangan, sedangkan Pemeriksaan Kinerja bertujuan untuk melakukan penilaian tentang efektivitas organisasi atau bagian organisasi.

Berikut ini adalah beberapa perbedaan antara Pemeriksaan Kinerja dengan Pemeriksaan Keuangan:¹²

¹¹ R.A. Supriyono, op.cit Hal. 11

KARAKTERISTIK	PEMERIKSAAN KEUANGAN	PEMERIKSAAN KINERJA
1. Tujuan	Menyatakan pendapat tentang laporan keuangan	Menilai dan meningkatkan efisiensi dan keefektifan pengelolaan
2. Ruang Lingkup	Data atau catatan keuangan	Operasi dan fungsinya
3. Orientasi	Urusan keuangan dalam periode yang sudah lalu	Urusan operasional yang sudah lalu, sekarang dan akan datang
4. Standar Penilaian	Prinsip-prinsip akuntansi yang lazim dipakai	Prinsip-prinsip operasi manajemen
5. Metode	Standar-standar pemeriksaan yang dipakai atau diterima secara umum	Teknik-teknik operasi manajemen
6. Presisi (ketepatan)	Definitif	Relatif
7. Pemakai	Terutama pihak luar, pemegang saham, publik, pemerintah	Biasanya pihak intern, umumnya pimpinan
8. Realisasi	Aktual	Potensial

¹² Pravit Ninsuvannakul, op.cit Hal. 2

9. Keharusan	Diharuskan oleh Undang-undang atau peraturan	Tidak harus terutama merupakan prerogatif pimpinan
10. Sejarah	Sudah berusia lama	Belum lama, berkaitan dengan adanya pendekatan sistem (<i>system approach</i>)
11. Frekuensi	Teratur, paling sedikit setahun sekali	Periodik, tetapi kebanyakan saatnya tak tentu

2.3. Tujuan Dan Manfaat Pemeriksaan Kinerja

Tujuan diadakannya pemeriksaan kinerja adalah untuk memperbaiki kegiatan perusahaan di masa depan. Dengan kata lain, pemeriksaan ini akan menghasilkan perbaikan dalam pengelolaan aktivitas dari obyek yang diperiksa dengan membuat saran-saran perbaikan tentang cara-cara pelaksanaan yang lebih efektif. Untuk mencapai hal tersebut, pemeriksa harus menyelidiki secara mendalam struktur organisasi dan komponen-komponennya dan penggunaan sumber-sumber daya manusia, fisik dan finansial.

Secara singkat pemeriksaan kinerja setidaknya bertujuan untuk menilai efektivitas dari pelaksanaan kegiatan obyek yang diperiksa, penyempurnaan sistem pengendalian dan pemberian rekomendasi atau saran perbaikan kepada manajemen dari obyek yang diperiksa.

Adapun manfaat-manfaat yang dapat diambil dengan diadakannya pemeriksaan kinerja sebagaimana dinyatakan oleh Hassel B. Bell yang dikutip oleh Irsan Yani adalah sebagai berikut:¹³

- a. Menentukan alternatif-alternatif pemecahan yang meniadakan adanya ketidakefektivan.
- b. Memberikan rekomendasi perbaikan terhadap kebijaksanaan-kebijaksanaan, prosedur, dan struktur organisasi.
- c. Memberikan proses pengecekan atas pelaksanaan aktivitas yang dilakukan oleh unit-unit organisasi dan para individunya.
- d. Mereview ketaatan dengan peraturan-peraturan resmi.
- e. Memberikan pengujian terhadap adanya tindakan-tindakan yang tidak diotorisir, kecurangan-kecurangan atau tindakan-tindakan yang tidak sesuai dengan peraturan lainnya.
- f. Mengidentifikasi titik kelemahan potensial pada operasi perusahaan di masa mendatang, dan
- g. Memberikan suatu komunikasi atau jalur tambahan antara manajemen tingkat pelaksana dengan tingkat atas.

Sedangkan untuk hal-hal yang berhubungan dengan kebijaksanaan, perencanaan, pengambilan keputusan, dan struktur otoritas dengan diadakannya pemeriksaan kinerja maka pemeriksa dapat:

¹³ Irsan Yani, Management Auditing, Kumpulan Ceramah Auditing Manajemen, PPA FE-UGM, Yogyakarta, Hal. 2

- a. Membantu mengumpulkan data-data akuntansi, ekonomi, dan data lainnya yang dibutuhkan manajemen dalam menyusun kebijaksanaan dasar.
- b. Membantu manajemen dalam menerapkan dan menilai sistem perencanaan perusahaan, yaitu mulai dari penetapan suatu sistem yang teratur, pengalokasian tanggung jawab perencanaan, pengkajian ulang perkembangan rencana dan melakukan evaluasi atas efektivitas rencana.
- c. Membantu manajemen dalam mendesain dan mengelola suatu struktur otoritas dan posisi yang tepat.
- d. Membantu memperbaiki sistem komunikasi di antara pihak-pihak yang ada dalam perusahaan.
- e. Membantu manajemen dalam menunjukkan fungsi-fungsi atau operasi kunci dalam proses penciptaan laba dan penentuan kriteria yang lebih baik dalam mengukur hasil usaha.

2.4. Sistem Pemeriksaan Kinerja

Pemeriksaan Kinerja terdiri dari dua sistem yaitu:¹⁴

1. *Tight Control*

Sistem ini berdasarkan pada filosofi manajemen yang menyatakan bahwa manajer akan bekerja dengan efektif ketika mereka diminta untuk mencapai target jangka pendek secara spesifik, biasanya target selama satu tahun anggaran.

¹⁴ Robert N. Anthony, Vijay Govindarajan, *Management Control System*, Ninth Edition, McGraw-Hill, 1991, Page 436-437.

Dengan sistem ini target suatu unit usaha dijadikan sebagai komitmen perusahaan, tidak hanya tergantung pada prestasi manajer unit bisnis tersebut saja. Setiap bulan kinerja per hari dibandingkan dengan target kinerja, Selisih yang terjadi diidentifikasi dan didiskusikan, suatu koreksi akan dilakukan jika target anggaran tidak tercapai. Dalam sistem ini kinerja suatu unit bisnis dievaluasi berdasarkan kemampuannya mencapai target dalam setiap periode laporan.

2. *Loose Control*

Sistem ini berdasarkan pada filosofi manajemen, yang diilustrasikan sebagai berikut: "saya memperkejakan orang dan saya biarkan mereka melakukan tugasnya sendiri". Dalam sistem ini target anggaran digunakan sebagai sarana komunikasi dan alat perencanaan. Setiap tahun anggaran disiapkan dan direview oleh *top management*. Disesuaikan bila *top management* menghendaki perubahan. Bulanan, kuartalan, atau tahunan realisasi anggaran akan dibandingkan dengan target anggaran dan selisihnya dianalisis dan dijelaskan.

2.5. Tahap Pemeriksaan Kinerja

Pemeriksaan kinerja memerlukan suatu kerangka tugas sebagai pedoman bagi pemeriksa dalam bekerja. Tanpa adanya kerangka pemeriksaan yang tersusun baik, pemeriksa akan menghadapi kesulitan dalam melaksanakan pekerjaannya, mengingat struktur perusahaan ataupun aktivitas sekarang ini sudah sedemikian maju dan rumit.

Suatu kerangka yang disertai dengan suatu program pemeriksaan yang terperinci dapat memberikan dasar kerja bagi pemeriksaan kinerja. Tahap-tahap pemeriksaan kinerja dapat digolongkan sebagai berikut:¹⁵

1. Tahap persiapan pendahuluan
2. Tahap penelitian lapangan
3. Tahap pengembangan program
4. Tahap pelaksanaan pemeriksaan
5. Tahap pelaporan dan tindak lanjut.

2.5.1 Persiapan Pendahuluan

Dalam persiapan pendahuluan, pemeriksa harus mempelajari dan mengevaluasi informasi yang tersedia agar mengetahui sejarah dan status saat ini organisasi yang diperiksanya. Pengetahuan mengenai industri, pemasok bahan mentah, teknologi produksi, pemasok dan pesaing, peraturan pemerintah dan faktor lingkungan lainnya merupakan pengetahuan penting yang harus diketahui pemeriksa.

Selama pemeriksaan, arsip pemeriksaan dapat memberikan informasi mengenai latar belakang unit atau fungsi yang ditelaah. Informasi yang dikumpulkan dalam persiapan pendahuluan meliputi:

1. Tujuan dan kebijakan manajer unit organisasi yang diperiksa
2. Proses produksi
3. Sumber yang digunakan meliputi: sumber keuangan, sumber bahan, sumber daya manusia

¹⁵ R.A. Supriyono, op.cit Hal. 24

4. Elemen-elemen organisasi
5. Sistem pengendalian yang digunakan oleh unit organisasi yang diperiksa.

Tujuan persiapan pendahuluan adalah untuk menjamin bahwa para pemeriksa memahami lingkungan pemeriksaan dan mengidentifikasi aspek-aspek kritis kegiatan, resiko, atau masalah-masalah yang mungkin timbul dalam pemeriksaan.

2.5.2 Penelitian Lapangan

Penelitian lapangan dilakukan dengan tujuan untuk menentukan luasnya dan tekanan pemeriksaan kinerja. Dalam tahap ini, pemeriksa menggunakan informasi yang diperoleh dari tahap persiapan pendahuluan sebagai pedoman mempertanyakan pengelolaan kegiatan, penelaahan laporan-laporan dan keluaran sistem lainnya, dan mengobservasi kegiatan. Dalam tahap ini digunakan kuesioner pemeriksaan manajemen. Jika penelitian lapangan sudah selesai, pemeriksa mempunyai pengetahuan yang cukup atas kegiatan unit organisasi yang diperiksa dan dapat memutuskan pemusatan usaha-usaha pemeriksaan.

2.5.3 Pengembangan Program

Penyusunan program pemeriksaan dalam bentuk dokumen tertulis dapat bermanfaat:

1. Perencanaan pemeriksaan
2. Menyediakan pedoman untuk pengumpulan dan evaluasi bukti pemeriksaan
3. Menunjukkan langkah-langkah terinci untuk mengumpulkan dan menganalisis bukti yang cukup dan kompeten dalam rangka pencapaian tujuan pemeriksaan yang telah ditentukan sebelumnya

Oleh karena itu program pemeriksaan harus konsisten dengan tujuan dan luasnya pemeriksaan, serta berisi prosedur pemeriksaan yang harus diterapkan.

Dalam tahap penyusunan program pemeriksaan, pemeriksa membuat program pemeriksaan secara tertulis untuk memperoleh dan menganalisis bukti yang berhubungan dengan tujuan khusus yang telah diidentifikasi dalam tahap sebelumnya. Setiap program penilaian perlu dirancang dengan baik dan perlu mempertimbangkan lingkungan penilaian, tujuan penilaian, tersedianya bukti dan teknik-teknik penilaian yang perlu. Oleh karena itu, dalam program penilaian yang disusun biasanya meliputi tujuan penilaian, sumber bukti, dan petunjuk mengenai bagaimana bukti tersebut diperoleh dan dianalisis.

Program penilaian yang tertulis dapat digunakan untuk mengendalikan kualitas penilaian karena program tersebut menunjukkan secara logis urutan tujuan penilaian, bukti yang harus diperiksa, dan teknik-teknik penilaian bukti. Oleh karena itu, program penilaian yang tertulis dapat mengarahkan pelaksanaan penilaian secara efektif.

2.5.4 Pelaksanaan Pemeriksaan

Pelaksanaan penilaian meliputi semua langkah-langkah yang ada dalam program penilaian untuk memperoleh dan menganalisis, menarik kesimpulan penilaian, dan menyusun rekomendasi. Dalam tahap ini pemeriksa harus mengidentifikasi masalah-masalah khusus, memperoleh dan menganalisis bukti untuk menunjukkan sebab akibat dan mengembangkan rekomendasi untuk perbaikan. Dalam tahap ini harus digunakan teknik-teknik yang dapat digunakan untuk mengumpulkan bukti yang cukup dan kompeten agar :

1. Masalah-masalah yang diidentifikasi benar-benar nyata dan bukan merupakan imajinasi saja.
2. Masalah-masalah yang saling berhubungan dapat diidentifikasi.
3. Hubungan sebab akibat yang saling berhubungan dapat ditentukan dengan valid
4. Rekomendasi yang dibuat memungkinkan untuk diterapkan secara efisien dan efektif, dan relevan dengan masalah yang timbul.

2.5.5 Pelaporan dan Tindak Lanjut

Pelaporan merupakan tahap kritis penilaian kinerja. Dalam tahap ini temuan-temuan dan rekomendasi untuk perbaikan kelemahan dan kekurangan unit organisasi yang diperiksa dikomunikasikan kepada manajernya sehingga manajernya dapat melaksanakan perbaikan-perbaikan terhadap unit organisasi yang dipimpinnya.

Pelaporan yang baik mempunyai karakteristik sebagai berikut:

1. Menyajikan fakta mengenai temuan-temuan pemeriksaan secara tepat dan jelas.
2. Kesimpulan yang dibuat didukung oleh temuan-temuan pemeriksaan.
3. Memberikan rekomendasi praktis atas penyelesaian masalah unit organisasi yang diperiksa.

Struktur laporan pemeriksaan kinerja biasanya mempunyai urutan sebagai berikut :

1. Latar belakang informasi
2. Luas pemeriksaan
3. Pendapat pemeriksa
4. Temuan-temuan

5. Rekomendasi pemeriksa

Laporan tersebut perlu diedit bahasa, gaya, ejaan, dan ketelitiannya agar dapat dikomunikasikan dengan baik.

Tahap pelaporan juga meliputi tindak lanjut terhadap saran-saran yang telah diberikan di dalam laporan pemeriksaan. Dalam hal menentukan apakah saran-saran tindakan yang telah diberikan dalam laporan pemeriksaan telah dilaksanakan oleh manajer unit organisasi yang diperiksa. Tindak lanjut merupakan hal yang penting karena ketidakefisienan dan ketidakefektifan yang ditemukan dalam pemeriksaan tersebut masih berlangsung terus karena ketidakadanya tindakan koreksi. Biasanya temuan-temuan dalam pemeriksaan mengarah pada tindakan manajemen untuk membuat tindakan koreksi terhadap ketidakefisienan dan ketidakefektifan unit organisasi yang diperiksa.

2.6. Anggaran

2.6.1 Definisi Anggaran

Definisi anggaran menurut Supriyono adalah sebagai berikut:¹⁶

Anggaran adalah suatu rencana terinci yang dinyatakan secara formal dalam ukuran kuantitatif, biasanya dalam satuan uang, untuk menunjukkan perolehan dan penggunaan sumber-sumber dalam jangka waktu tertentu, biasanya satu tahun.

Definisi tersebut menyimpulkan bahwa anggaran merupakan rencana perusahaan yang dinyatakan dalam bentuk uang dalam melakukan operasionalnya.

¹⁶ R.A. Supriyono, Proses Pengendalian Manajemen, STIE YKPN, Yogyakarta, 1989, Hal. 90.



Biasanya dalam jangka waktu satu tahun yang berisi pendapatan, maupun pemakaian sumber-sumber yang dimiliki perusahaan.

Dalam penyusunan anggaran, program-program diterjemahkan sesuai dengan tanggung jawab setiap manajer dalam melaksanakan program atau bagian program. Penyusunan anggaran adalah proses penentuan peran setiap manajer dalam melaksanakan program atau bagian program. Dalam penyusunan anggaran manajer pusat pertanggungjawaban berperan serta mengadakan negosiasi dengan manajer di atasnya yang memberikan peran kepadanya. Oleh karena itu anggaran merupakan komitmen manajer pusat pertanggungjawaban. Karena itu anggaran tersebut akan digunakan sebagai alat-alat pengendalian kegiatan. Pengendalian kegiatan melalui anggaran disebut pengendalian melalui anggaran.

2.6.2 Karakteristik Anggaran

Anggaran mempunyai karakteristik sebagai berikut:¹⁷

1. Dinyatakan dalam ukuran moneter
2. Umumnya berjangka waktu satu tahun
3. Berisi kesanggupan atau komitmen manajemen untuk mencapainya
4. Ditelaah dan disetujui oleh penguasa yang lebih tinggi daripada penyusun usulan anggaran
5. Setelah disahkan tidak dapat dirubah kecuali kondisi khusus
6. Secara periodik, realisasi dibandingkan anggaran dan penyimpangan dianalisis dan dijelaskan

¹⁷ R.A. Supriyono, *ibid*, Hal. 90.

2.6.3 Fungsi Anggaran

Anggaran mempunyai beberapa macam fungsi, antara lain untuk:¹⁸

1. Perencanaan kegiatan organisasi atau pusat pertanggungjawaban dalam jangka pendek.
2. Membantu mengkoordinasikan rencana jangka pendek
3. Alat komunikasi rencana kepada berbagai manajer pusat pertanggungjawaban.
4. Untuk memotivasi para manajer untuk mencapai tujuan pusat pertanggungjawabannya
5. Alat pengendalian kegiatan dan penilaian prestasi pusat pertanggungjawabannya para manajer
6. Alat pendidikan para manajer

2.6.4 Syarat-syarat Anggaran

Syarat-syarat anggaran menurut Supriyono:¹⁹

1. Adanya organisasi yang sehat
2. Adanya system akuntansi yang memadai
3. Adanya penilaian dan analisis
 - a. Penggolongan rekening yang sama antar anggaran dan realisasinya sehingga dapat diperbandingkan dan dihitung penyimpangannya
 - b. Pencatatan akuntansi memberikan informasi mengenai realisasi anggaran
 - c. Laporan didasarkan pada akuntansi pertanggungjawaban

¹⁸ R.A. Supriyono, Ibid, Hal. 91.

¹⁹ R.A. Supriyono, Ibid, Hal. 95.

Pada umumnya anggaran disusun dengan menetapkan terlebih dahulu target penjualan yang akan dicapai. Selanjutnya, menetapkan besarnya biaya yang diperlukan untuk mencapai target penjualan tersebut dan mengalokasikan biaya-biaya tersebut ke berbagai alat pemasaran atau penjualan secara efisien. Anggaran telah ditentukan harus dipecah menjadi anggaran bulanan, kuartalan, atau tahunan, agar manajemen dapat mengikuti prestasi yang telah ditentukan dalam periode serta menganalisis kegiatan-kegiatan yang tidak berhasil mencapai tujuan.

2.6.5. Prosedur Penyusunan Anggaran

Anggaran adalah alat penting untuk mengefektifkan rencana jangka pendek dan mengontrol organisasi. Anggaran biasanya mencakup rencana pendapatan dan pengeluaran perusahaan selama satu tahun. Menurut Anthony penyusunan anggaran dapat dibagi menjadi beberapa tahap sebagai berikut :²⁰

1. Organisasi

Arus informasi sistem anggaran biasanya dioperasikan oleh departemen anggaran, yang dilaporkan kepada controller perusahaan. Informasi itu mencakup beberapa fungsi sebagai berikut :

- a. Memperlihatkan form dan prosedur untuk persiapan penyusunan anggaran
- b. Mengkoordinasi dan memperlihatkan asumsi ekonomi sebagai dasar anggaran
- c. Memberikan jaminan bahwa informasi sudah terkomunikasikan dengan baik dalam unit-unit perusahaan
- d. Membantu penyusun anggaran dalam persiapan anggaran

- e. Menganalisa anggaran yang diajukan dan membuat rekomendasi, bagi penyusun anggaran dan top management
- f. Mengkoordinasi proses revisi anggaran selama tahun berjalan
- g. Mengkoordinasikan berjalannya anggaran di level bawah
- h. Menganalisa hasil kinerja dibandingkan dengan anggaran, menginterpretasikan hasil, dan menyiapkan laporan bagi top management.

Penyusunan anggaran dilakukan oleh komite anggaran yang terdiri dari senior manajemen seperti direktur, manager dan pimpinan puncak perusahaan. Dari sini dapat diketahui bahwa komite anggaran memegang peran yang sangat penting, komite ini mereview, menyetujui atau menyesuaikan anggaran yang disusunya.

2. Menetapkan Pedoman Perusahaan

Ini adalah langkah pertama dalam penyusunan anggaran, yang menentukan persiapan penyusunan anggaran untuk didistribusikan kepada setiap manajer. Pedoman ini secara implisit menyatakan rencana strategi dan diikuti oleh seluruh pusat pertanggungjawaban yang ada dalam perusahaan.

3. Membuat Proposal Anggaran

Berdasarkan pada pedoman perusahaan yang telah ditetapkan, manajer dibantu para stafnya mengusulkan suatu anggaran. Karena kebanyakan pusat pertanggungjawaban akan mengawali tahun fiskal dengan fasilitas, personel, dan sumberdaya yang sama seperti yang telah dilakukan tahun-tahun sebelumnya,

²⁰ Robert N. Anthony, Vijay Govindarajan, Management Control System, Ninth Edition, McGraw-Hill, 1991, Page 381-385.

maka anggaran akan didasarkan pada tahun yang telah berlalu, dan kemudian disesuaikan dengan pedoman yang telah ditetapkan perusahaan.

4. Negosiasi

Dalam tahap ini, diadakan diskusi tentang pengajuan anggaran yang telah diajukan oleh manajer bersama direktur dan top management. Di sinilah terjadi proses utama dalam penyusunan anggaran. Atasan memutuskan dan memvalidasi penyesuaian-penyesuaian yang terjadi. Pertimbangan yang biasa dipakai adalah kinerja pada tahun berjalan, dan kemudian ditetapkan bahwa kinerja tahun selanjutnya harus ditingkatkan melebihi kinerja tahun berjalan dan tahun yang telah berlalu. Biasanya top manajemen akan mempertahankan anggaran yang telah ditetapkannya sampai terjadi kesepakatan dan persetujuan.

5. Penelaahan dan Persetujuan

Anggaran yang diajukan harus menjadikan perusahaan mencapai kesuksesan lebih. Ketika perusahaan mencapai tujuan bisnis, hasil dari semua itu dapat ditelaah dan diteliti secara seksama oleh analis anggaran perusahaan. Setelah ditarik kesimpulan biasanya akan dilanjutkan dengan persetujuan. Persetujuan final dari suatu anggaran direkomendasikan oleh komite anggaran kepada CEO, kemudian CEO melaporkan persetujuan anggaran tersebut kepada direksi untuk mendapat ratifikasi. Biasanya ini terjadi di awal permulaan tahun anggaran, sebagai dasar bagi tahun yang akan berjalan.

6. Revisi Anggaran

Salah satu pertimbangan prinsip dalam administrasi anggaran adalah prosedur untuk merevisi anggaran yang telah disetujui.

Jikalau anggaran dengan mudah dapat direvisi oleh penyusun, maka tidak akan ada fungsinya lagi tahap penelaahan dan persetujuan yang telah dilakukan di tahap sebelumnya. Di sisi lain, jika anggaran sangat tidak realistis untuk dicapai secara aktual, maka anggaran juga tidak berfungsi. Ada dua tipe revisi anggaran yaitu :

a. Revisi anggaran yang menggunakan sistem update anggaran

Revisi ini adalah revisi yang dilakukan secara kuartalan atau semester, dimana anggaran disiapkan untuk satu tahun ke depan, tapi hanya enam bulan pertama saja yang telah disetujui oleh top management. Anggaran untuk enam bulan kedua direvisi dan disetujui sebelum periode kedua dimulai.

b. Revisi anggaran berdasarkan satu kondisi khusus

Revisi ini adalah revisi yang dapat dilakukan atas dasar suatu kondisi yang khusus (*unusual circumstances*). Dalam hal ini revisi anggaran perlu ditelaah lebih mendalam sebelum dilakukan. Revisi disini hanya dilakukan jika kondisi berubah sangat signifikan sehingga menjadikan anggaran yang telah disetujui menjadi tidak realistis.

2.6.6. Pendekatan Dalam Proses Penyusunan Anggaran

Dalam proses penyusunan anggaran terdapat dua pendekatan yang dapat dikategorikan sebagai berikut :²¹

1. *Top-Down Approach*

Dalam pendekatan ini top management menentukan anggaran bagi level manajer di bawahnya. Kekurangan pendekatan ini adalah tidak adanya komunikasi dan komitmen bersama dalam mencapai anggaran yang telah ditentukan,

karena komunikasi hanya berjalan satu arah dari *top management* ke manajer-manajer di bawahnya. Akibatnya tidak ada kesatuan dalam mencapai anggaran, karena tidak ada partisipasi dalam penyusunan anggaran.

2. *Bottom-Up Approach*

Dalam pendekatan ini manajer-manajer di level bawah ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran bersama dengan *top management*. Dengan pendekatan ini tujuan penyusunan anggaran terkomunikasikan dengan jelas dalam suatu diskusi, sehingga terbentuk suatu komitmen bersama untuk mencapai anggaran sesuai dengan yang diharapkan.

Suatu proses penyusunan anggaran akan efektif jika menggunakan gabungan dua pendekatan tersebut di atas, level manajer di bawah mengajukan proposal anggaran (*Bottom-Up*) kemudian *top management* memeriksa dan menyesuaikan kemudian memberikan persetujuan dengan penyesuaian yang telah disetujui pula (*Top-Down*), sehingga tercipta sinergi untuk mencapai anggaran tersebut bersama-sama.

2.7. Pengertian Efektivitas

Pengertian efektivitas secara singkat merupakan suatu tingkat keberhasilan suatu organisasi dalam usaha untuk mencapai tujuan organisasi tersebut. Efektivitas merupakan ukuran keberhasilan suatu kegiatan yang ditetapkan. Jadi sebenarnya pengertian efektivitas berhubungan dengan hasil operasi (*result of operation*).

²¹ Robert N. Anthony, Vijay Govindarajan, *Management Control System*, Ninth Edition, McGraw-Hill, 1991, Page 385.

Dengan kata lain seandainya kita ingin menilai apakah suatu kegiatan atau operasi telah dijalankan secara efektif atau berhasil guna atau tidak, maka kita dapat mendeteksi dengan pertanyaan sebagai berikut: apakah melaksanakan suatu kegiatan berhasil mencapai sasaran yang diinginkan?

Apabila pertanyaan tersebut di atas diterapkan pada satu kegiatan dan memperoleh jawaban “ya” maka dapat dikatakan bahwa kegiatan tersebut telah dilaksanakan secara efektif.

Pengertian efektivitas tidak semata-mata menitikberatkan pada segi output melainkan juga memperhatikan aspek-aspek yang lain. Misalnya:

- a. Dengan mempertimbangkan cara-cara alternatif yang berupa rancangan program alternatif untuk mencapai tujuan. Diperhatikan tidaknya aspek ini dapat dideteksi dengan pertanyaan berikut ini: apabila tujuan telah ditetapkan, apakah tujuan itu lebih baik kalau dicapai dengan menggunakan rancangan program x dan bukan rancangan program y?
- b. Dengan mempertimbangkan tujuan-tujuan alternatif yang merupakan kemungkinan-kemungkinan target atau sasaran lain. Diperhatikan tidaknya aspek alternatif tujuan ini dapat dideteksi dengan pertanyaan berikut ini: apakah tujuan-tujuan yang diinginkan telah dikaji dan memang layak untuk dijadikan target atau sasaran pelaksanaan kegiatan dan apakah bobot dan prioritasnya tepat?

2.8. Sistem Pengendalian Manajemen

Pengendalian secara umum dapat diartikan sebagai kegiatan untuk mengusahakan agar pelaksanaan dapat berjalan sesuai dengan apa yang diharapkan. Pengendalian merupakan suatu fungsi yang tidak dapat dikesampingkan dalam setiap kegiatan manajemen. Manajemen tanpa pengendalian tidak dapat dikatakan sebagai manajemen yang sehat.

Kuatnya pengendalian manajemen dalam suatu perusahaan belum tentu menjamin keberhasilan perusahaan. Pengendalian manajemen yang baik hanya menjamin tercapainya tujuan tanpa memandang apakah tujuan itu sendiri merupakan tujuan yang tepat. Oleh karena itu, kesimpulan untuk menetapkan luas dan dalamnya pemeriksaan tidak dapat hanya didasarkan pada sistem pengendalian manajemen saja.

Maksud dan tujuan dibentuknya sistem pengendalian manajemen yaitu:²²

- a. Mendorong efisiensi dan kehematan operasi-operasi
- b. Menjaga aktiva agar jangan sampai dipakai secara boros atau hilang termasuk pencegahan terjadinya kekeliruan dalam pengalokasian dana dan harta milik
- c. Membatasi terjadinya kewajiban dan biaya sampai sekecil mungkin sesuai dengan pencapaian tujuan kegiatan secara efektif
- d. Menjamin bahwa semua pendapatan yang bertalian dengan aktivitas atau operasi diterima dan telah dipertanggungjawabkan
- e. Menjamin ketepatan dan dapat diandalkannya laporan-laporan keuangan, statistik dan laporan-laporan lainnya.

²² PPA STAN, *op.cit*, Hal. 14

2.9. Penilaian Kinerja Fungsi Penjualan

Penjualan adalah pengalihan hak kepemilikan barang dari pihak penjual terhadap pihak pembeli yang disertai dengan penyerahan imbalan dari pihak penerima barang tersebut sebagai timbal balik atas penyerahan barang.

Kegiatan penjualan merupakan pusat biaya dan juga pusat pendapatan. Sebagai pusat pendapatan, manajer bertanggungjawab dan prestasinya diukur atas dasar pendapatan yang dicapai oleh pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya. Keluaran pusat penjualan dapat diukur secara kuantitatif dalam bentuk pendapatan yang dicapai. Oleh karena itu, pengukuran prestasi pusat penjualan dapat dilakukan dengan membandingkan antara pendapatan sesungguhnya dengan pendapatan yang dianggarkan. Sebagai pusat pendapatan, manajer bertanggungjawab terhadap pendapatan yang dalam melaksanakan kegiatan penjualan dan prestasi manajer dinilai atas dasar pendapatan dalam pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya.

Pemeriksaan kinerja fungsi penjualan bertujuan untuk:

1. Menilai kegiatan penjualan
2. Mendeteksi adanya kelemahan dalam fungsi penjualan
3. Mencari alternatif dalam usaha meningkatkan efektivitas fungsi penjualan
4. Mengembangkan rekomendasi bagi penanggulangan kelemahan dan peningkatan prestasi.

2.10 Prosedur Penjualan

Demi melaksanakan analisa prosedur penjualan, pemeriksa harus berpegang pada prinsip bahwa prosedur yang diterapkan dalam pemeriksaan telah mengandung pokok-pokok pengendalian yang cukup sehingga dapat mengurangi resiko kecurangan hingga pada titik terendah. Akan tetapi pemeriksa juga harus sadar bahwa pengendalian yang berlebihan akan mengakibatkan kegiatan menjadi kurang efisien.

Untuk memperoleh gambaran apakah prosedur penjualan perusahaan yang diperiksanya telah memiliki pengendalian yang memadai, pemeriksa harus memperhatikan kondisi yang memungkinkan terciptanya pengendalian intern. Berikut ini adalah beberapa hal yang perlu diperhatikan dalam menciptakan pengendalian manajemen penjualan yang baik:

1. Setiap fase penjualan harus dilaksanakan secara terpisah, dan laporan dari masing-masing fase diverifikasi secara terpisah pula
2. Pengendalian persediaan harus dikoordinasikan dan dicek dengan kas atau piutang yang dihasilkan dari penjualan tersebut
3. Antara dokumen pengiriman barang dan penagihan kepada pelanggan harus memiliki hubungan yang erat dan sistematis
4. Barang-barang persediaan yang diserahkan secara konsinyasi harus memperoleh pengendalian akuntansi yang layak
5. Informasi penjualan harus diselenggarakan dengan layak
6. Penjualan secara tunai harus mendapat perhatian dan pengendalian yang layak melalui pengamanan dan pengawasan secukupnya

7. Retur penjualan harus ditangani sesuai dengan prosedur yang berlaku secara sistematis, dan mesti dianalisa dan diselidiki penyebabnya.

