

BAB II

ANGGARAN SEBAGAI DASAR PENILAIAN KINERJA

II.1. Pengertian Dan Tujuan Penilaian Kinerja

Penilaian kinerja adalah penentuan secara periode efektivitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi dan karyawannya berdasarkan sasaran, standar, dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya. Karena organisasi pada dasarnya dijalankan oleh manusia, maka penilaian kinerja sesungguhnya merupakan penilaian atas perilaku manusia dalam melaksanakan peran yang dimainkan di dalam organisasi (Mulyadi, 1993).

Tujuan penilaian kinerja adalah untuk memotivasi karyawan dalam mencapai sasaran organisasi dan dalam mematuhi standar perilaku yang telah ditetapkan sebelumnya, agar membuahkan tindakan dan hasil yang diinginkan. Penilaian kinerja dilakukan untuk menekan perilaku yang tidak semestinya dan untuk merangsang dan menegakkan perilaku yang semestinya diinginkan melalui umpan balik hasil kinerja pada waktunya serta penghargaan.

Mulyadi (1993) menyatakan penilaian kinerja dimanfaatkan oleh manajemen untuk :

1. Mengelola operasi organisasi secara efektif dan efisien melalui pemotivasian karyawan secara maksimum.
2. Membantu pengambilan keputusan yang bersangkutan dengan karyawan, seperti promosi, transfer dan pemberhentian.
3. Mengidentifikasi kebutuhan pelatihan dan pengembangan karyawan dan untuk menyediakan kriteria seleksi dan evaluasi program pelatihan karyawan.

4. Menyediakan umpan balik bagi karyawan mengenai bagaimana atasan mereka menilai kinerja mereka.
5. Menyediakan suatu dasar bagi distribusi penghargaan .

Tujuan penting dari suatu usaha adalah mengoptimalkan return pemegang saham. Bagaimanapun, mengoptimalkan profitabilitas jangka pendek tidak ada gunanya bagi optimalisasi return pemegang saham karena nilai pemegang saham mencerminkan *net present value* dari ekspektasi penerimaan masa datang. Pada saat yang sama, kebutuhan umpan balik dan pengendalian manajemen mengharuskan perusahaan untuk menilai dan mengevaluasi kinerja paling tidak sekali dalam satu tahun.

II.2. Pengertian Anggaran

Ada beberapa pengertian anggaran yang diberikan oleh beberapa ahli, namun pengertian tersebut pada dasarnya memiliki makna yang sama. Pengertian anggaran tersebut antara lain adalah :

1. Menurut Supriyono (2000)

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

2. Menurut M. Narafin (2000)

Anggaran merupakan rencana tertulis mengenai kegiatan suatu organisasi yang dinyatakan secara kuantitatif dan umumnya dinyatakan dalam satuan uang untuk jangka waktu tertentu.

3. Menurut Mulyadi (1993)

Anggaran merupakan suatu rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif yang diukur dalam satuan moneter standar dan satuan ukuran yang lain, yang mencakup jangka waktu satu tahun.

4. Menurut Hanson (1966) seperti yang dikutip Samshuddin, Meiranto, Santosa, dan Sinarasti (2001)

Anggaran adalah suatu pernyataan formal yang dibuat oleh manajemen tentang rencana-rencana yang akan dilakukan pada masa yang akan datang dalam suatu periode tertentu yang akan digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan selama periode tersebut.

5. Menurut Munandar (1985)

Anggaran adalah suatu rencana yang sistematis, yang meliputi seluruh kegiatan perusahaan yang dinyatakan dalam unit (kesatuan) moneter dan berlaku untuk jangka waktu (periode) tertentu yang akan datang.

Dari definisi yang diberikan oleh kelima ahli tersebut diatas maka dapat disimpulkan bahwa anggaran mempunyai empat unsur, yaitu:

1. Rencana

Rencana ialah suatu penentuan terlebih dahulu tentang aktivitas atau kegiatan yang akan dilakukan diwaktu yang akan datang. Anggaran juga merupakan suatu rencana karena dengan anggaran manajer melakukan penentuan terlebih dahulu tentang kegiatan-kegiatan perusahaan diwaktu yang akan datang. Anggaran sebagai rencana mempunyai spesifikasi-spesifikasi khusus, seperti disusun secara sistematis, mencakup seluruh kegiatan perusahaan, dinyatakan dalam unit moneter. Spesifikasi-spesifikasi khusus inilah yang membedakan dengan rencana-rencana perusahaan lainnya. Beberapa alasan yang mendorong perusahaan untuk menyusun rencana untuk menghadapi waktu yang akan datang, antara lain adalah :

- a. Waktu yang akan datang penuh dengan berbagai ketidakpastian, sehingga perusahaan harus mempersiapkan diri sejak awal tentang apa yang harus dilakukan nanti.
- b. Waktu yang akan datang penuh dengan berbagai alternatif pilihan, sehingga perusahaan harus mempersiapkan diri sejak awal, alternatif manakah yang akan dipilihnya nanti.
- c. Rencana diperlukan oleh perusahaan sebagai pedoman kerja diwaktu yang akan datang, karena sebagai pedoman maka rencana harus disusun secara sistematis, terperinci, jelas dan tidak menimbulkan berbagai tafsiran, serta memungkinkan untuk dilaksanakan.
- d. Rencana diperlukan oleh perusahaan sebagai alat pengkoordinasian kegiatan-kegiatan dari seluruh bagian-bagian yang ada dalam perusahaan.
- e. Rencana diperlukan oleh perusahaan sebagai alat pengendalian terhadap pelaksanaan (realisasi) dari rencana tersebut diwaktu yang akan datang.

2. Meliputi Seluruh Kegiatan Perusahaan

Dalam hal ini berarti anggaran harus mencakup semua kegiatan yang akan dilakukan oleh semua bagian-bagian yang ada dalam perusahaan. Dimana bagian-bagian yang ada dalam perusahaan tersebut harus saling bahu-membahu sehingga tercipta suatu partisipasi untuk melaksanakan kegiatan yang telah direncanakan.

3. Dinyatakan dalam Unit Moneter (Uang)

Maksudnya disini bahwa anggaran yang disusun harus menggunakan unit (kesatuan) yang dapat diterapkan pada berbagai kegiatan perusahaan yang beraneka ragam, misalnya kesatuan (unit) tersebut dalam rupiah. Maka dengan unit moneter (rupiah) dapatlah diseragamkan semua kesatuan unit yang berbeda dalam perusahaan sehingga memungkinkan untuk dijumlahkan, diperbandingkan serta dianalisa lebih lanjut.

4. Memiliki Jangka Waktu Tertentu yang akan Datang

Menunjukkan bahwa anggaran berlaku untuk masa yang akan datang. Sebagai pedoman yang berisi estimasi tentang apa yang akan terjadi serta apa yang akan dilakukan diwaktu yang akan datang. Suatu anggaran biasanya berjangka waktu satu tahun, tetapi ada pula yang memiliki jangka waktu lebih dari satu tahun tergantung dari faktor-faktor yang mempengaruhi suatu perusahaan.

Semua anggaran idealnya berkepentingan meminimalkan biaya yang dikeluarkan untuk tiap rupiah penjualan yang didapatkan dan memaksimalkan laba kotor dari kombinasi produksi perusahaan. Manajer perlu menyusun anggaran dengan baik karena anggaran merupakan gambaran perencanaan seluruh aktivitas operasional perusahaan (Sregal, 1989). Dalam penyusunan anggaran tersebut manajer atas perlu melibatkan bawahan agar anggaran yang disusun dapat merepresentasikan kebutuhan dan kepentingan seluruh anggota.

Anggaran disusun oleh manajemen untuk dalam jangka satu tahun membawa perusahaan ke kondisi tertentu yang diinginkan dengan sumberdaya tertentu yang diperhitungkan. Dengan anggaran, manajemen mengarahkan jalannya perusahaan

kesuatu kondisi tertentu, dengan pengorbanan sumberdaya tertentu. Tanpa anggaran, dalam jangka pendek perusahaan akan berjalan tanpa arah, dengan pengorbanan sumberdaya yang tidak terkendali (Mulyadi, 1993).

II.3. Manfaat dan Fungsi Anggaran

Menurut Anthony dan Govindarajan (2003), manfaat anggaran adalah :

1. Sebagai alat untuk memperjelas perencanaan strategik perusahaan.
Perencanaan strategik memiliki beberapa karakteristik: disusun pada awal tahun, dibuat dengan dasar informasi yang terbaik yang tersedia pada tahun itu, seluruh manajer terlibat dalam penyusunan strategi perusahaan, dan ditetapkan dengan seadil-adilnya. Anggaran yang telah disusun pada tahun anggaran yang bersangkutan, dapat digunakan oleh para manajer sebagai sumber informasi untuk membuat perencanaan strategik perusahaan.
2. Sebagai alat koordinasi.
Anggaran membantu mengkoordinasikan dan menghubungkan usaha manusia dalam organisasi. Koordinasi dapat membantu mendeteksi ketidak konsistenan pelaksanaan pekerjaan antara satu departemen dengan departemen lainnya. Misalnya, hal yang sering terjadi bahwa perencanaan produksi tidak konsisten dengan perencanaan volume penjualan, dalam total, atau lini produksi tertentu.
3. Sebagai alat pertanggungjawaban.
Anggaran yang telah disusun harus dengan jelas menyatakan siapa manajer yang akan bertanggungjawab. Anggaran juga dapat digunakan untuk memberikan kekuasaan kepada manajer pusat pertanggungjawaban untuk menghabiskan atau mengeluarkan sejumlah uang untuk tujuan tertentu tanpa meminta persetujuan dari pejabat yang lebih tinggi tingkatannya.
4. Sebagai dasar mengevaluasi kinerja.
Anggaran dapat digunakan sebagai acuan (pedoman) untuk dibandingkan dengan kinerja aktual yang telah dihasilkan. Jika terjadi penyimpangan maka dapat digunakan sebagai petunjuk adanya situasi kritis yang memerlukan perhatian.

Fungsi-fungsi anggaran tersebut memuat keuntungan dan manfaat masing-masing. Namun masih banyak manfaat yang bisa diambil dari adanya anggaran. Hal

ini disebutkan oleh Mulyadi (1993) bahwa anggaran mempunyai beberapa manfaat yaitu:

1. Anggaran merupakan hasil akhir proses penyusunan rencana kerja.
2. Anggaran merupakan cetak biru aktivitas yang akan dilaksanakan perusahaan dimasa yang akan datang.
3. Anggaran berfungsi sebagai alat komunikasi intern yang menghubungkan berbagai unit organisasi dalam perusahaan dan yang menghubungkan manajer bawah dengan manajer atas.
4. Anggaran berfungsi sebagai tolak ukur yang dipakai sebagai pembanding hasil operasi sesungguhnya.
5. Anggaran berfungsi sebagai alat pengendalian yang memungkinkan manajemen menunjuk bidang yang kuat dan lemah bagi perusahaan.
6. Anggaran berfungsi sebagai alat untuk mempengaruhi dan memotivasi manajer dan karyawan agar senantiasa bertindak secara efektif dan efisien sesuai dengan tujuan organisasi.

Begitu pula manfaat yang diperoleh dari penyusunan anggaran menurut Hansen dan Mowen (1999) adalah sebagai berikut:

1. Memaksa manajer untuk membuat rencana.
Panggaran memaksa manajemen untuk merencanakan masa depan. Kegiatan ini juga memotivasi manajer untuk mengembangkan arah bagi organisasi, meramalkan kesulitan dan mengembangkan kebijakan masa depan.
2. Memberikan informasi sumberdaya yang dapat meningkatkan kualitas pengambilan keputusan.
Anggaran meningkatkan kualitas pengambilan keputusan. Dengan membuat anggaran manajemen dapat memberikan keputusan yang lebih baik, yang pada akhirnya dapat menghindarkan timbulnya masalah serta menghasilkan kondisi keuangan yang lebih baik lagi.
3. Sebagai standar bagi evaluasi kerja.
Pengendalian (*control*), yang merupakan bagian penting dari sistem anggaran, dilakukan dengan membandingkan hasil aktual dengan yang dianggarkan secara periodik. Perbedaan yang besar antar hasil aktual dengan yang direncanakan merupakan umpan balik yang menyingkapkan bahwa sistem tidak berjalan dengan baik. Disini perlu diambil tindakan untuk mengetahui penyebab perbedaan tersebut, dan kemudian memperbaikinya. Maka kinerja para manajer yang bertanggung jawab atas anggarannya masing-masing dapat dinilai dan dievaluasi.

4. Meningkatkan komunikasi dan koordinasi.

Anggaran secara formal mengkomunikasikan rencana organisasi kepada setiap karyawan. Dengan demikian, seluruh karyawan menyadari peran mereka dalam mencapai tujuan perusahaan karena anggaran dari berbagai bidang dan aktivitas perusahaan harus saling mendukung untuk mencapai tujuan organisasi, maka diperlukan koordinasi. Manajer dapat melihat kebutuhan bidang lain dan termotivasi untuk mengutamakan tujuan organisasi daripada tujuan pribadi.

Maka dari tinjauan manfaat dari penggunaan anggaran diatas dapat disimpulkan bahwa anggaran dapat digunakan manajer sebagai alat (Supriyono, 2000) :

1. Perencanaan.

Proses penyusunan anggaran merupakan tahap akhir proses perencanaan menyeluruh perusahaan (*total bussines planning*). Langkah pertama dalam perencanaan adalah penentuan tujuan, kemudian ditentukan strategi pokok yang akan digunakan untuk mencapai tujuan. Selanjutnya adalah penyusunan program, lalu penyusunan anggaran untuk setiap pusat pertanggungjawaban sebagai tahap terakhir dalam perencanaan. Anggaran ini berfungsi sebagai alat perencanaan jangka pendek dan merupakan kesanggupan manajer pusat pertanggungjawaban untuk melaksanakan program atau bagian dari program dalam jangka pendek, umumnya satu tahun. Dalam penyusunan anggaran manajer pusat pertanggungjawaban harus mempertimbangkan pengaruh lingkungan luar dan kondisi-kondisi perusahaan.

2. Koordinasi

Anggaran berfungsi sebagai alat mengkoordinasikan rencana dan tindakan berbagai unit atau segmen yang ada didalam organisasi agar bekerja secara

selaras kearah pencapaian tujuan. Dimana koordinasi ini haruslah diusahakan, tidak dapat berjalan secara otomatis karena setiap individu didalam organisasi mempunyai kepentingan dan persepsi yang berbeda terhadap tujuan organisasi.

3. Komunikasi.

Komunikasi disini meliputi penyampaian informasi yang berhubungan dengan tujuan, strategi, kebijaksanaan, rencana, pelaksanaan dan penyimpangan yang timbul. Dalam penyusunan anggaran, berbagai unit dan tingkatan organisasi berkomunikasi dan berperan serta dalam proses anggaran. Selanjutnya setiap orang yang bertanggung jawab terhadap anggaran harus dinilai mengenai prestasinya melalui laporan keuangan.

4. Motivasi

Anggaran yang penyusunannya mengikutsertakan peran serta para manajer pusat pertanggungjawaban sebagai pelaksana dapat digunakan untuk memotivasi mereka didalam melaksanakan rencana dan mencapai tujuan dan sekaligus mengukur prestasi mereka. Karena seseorang akan lebih bergairah untuk mencapai sesuatu yang telah ditetapkan sendiri daripada harus mencapai sesuatu yang telah ditetapkan oleh orang lain.

5. Pengendalian dan Evaluasi.

Anggaran dapat berfungsi sebagai alat pengendalian kegiatan, karena anggaran yang sudah disetujui merupakan komitmen dari para manajer pusat pertanggungjawaban yang ikut berperan serta didalam penyusunan anggaran

tersebut. Pengendalian pada dasarnya adalah membandingkan antara rencana dengan pelaksanaan sehingga dapat ditentukan penyimpangan yang timbul apakah sudah menjadi tanda bahaya bagi organisasi atau unit-unitnya. Penyimpangan tersebut digunakan sebagai dasar evaluasi atau penilaian prestasi dan umpan balik untuk perbaikan masa yang akan datang.

6. Pendidikan.

Anggaran juga berfungsi sebagai alat mendidik para manajer mengenai bagaimana bekerja secara terinci. Pada pusat pertanggungjawaban yang dipimpinya dan sekaligus menghubungkan dengan pusat pertanggung jawaban lain didalam organisasi yang bersangkutan. Anggaran bermanfaat untuk latihan kepemimpinan bagi para manajer atau calon manajer agar dimasa depan mampu menduduki jabatan yang lebih tinggi.

II.4. Jenis-Jenis Anggaran

Dalam suatu perusahaan paket anggaran yang lengkap terdiri atas beberapa jenis anggaran. Paket anggaran yang lengkap dinamakan anggaran induk atau anggaran master. Anggaran induk atau anggaran master adalah suatu jaringan kerja yang berisi berbagai macam anggaran yang terpisahkan tetapi saling berhubungan atau saling tergantung (Supriyono, 2001). Menurut Supriyono (2001) anggaran induk sendiri ada tiga macam antara lain, sebagai berikut :

1. Anggaran Operasi.

Anggaran ini menunjukkan rencana tentang operasi atau kegiatan yang akan dilakukan perusahaan dimasa yang akan datang.

2. Anggaran Kas.

Anggaran yang menunjukkan perkiraan sumber dan penggunaan kas ditahun anggaran.

3. Anggaran Pengeluaran Modal

Anggaran yang berisi rencana investasi pada tahun anggaran.

Berbagai anggaran yang terpisahkan dikembangkan dan diintegrasikan untuk membentuk anggaran induk. Anggaran induk biasanya disusun untuk jangka waktu satu tahun. Berbagai anggaran yang membentuk anggaran induk atau anggaran master terdiri atas :

- a. Anggaran Penjualan.
- b. Anggaran Persediaan.
- c. Anggaran Produksi.
- d. Anggaran Biaya Bahan Baku.
- e. Anggaran Biaya Tenaga Kerja Langsung.
- f. Anggaran Biaya Over Head Pabrik.
- g. Anggaran Harga Pokok Penjualan dan Harga Pokok Produksi.
- h. Anggaran Biaya Non – Produksi.
- i. Anggaran Laba Rugi.
- j. Anggaran Kas.

k. Anggaran Neraca.

Dalam penyusunan anggaran agar diperoleh anggaran yang baik, maka diperlukan peran serta dari semua pihak. Proses penyusunan anggaran dilihat dari partisipasi dalam penyusunannya dibagi menjadi tiga :

1. *Top Down Budget.*

Dalam proses penyusunannya manajer senior menentukan anggaran pada manajemen yang lebih rendah. Dalam hal ini manajer senior lebih banyak berperan dalam penyusunan anggaran.

2. *Bottom Up Budget.*

Dalam proses penyusunan anggaran, manajer yang lebih rendah lebih menentukan sasaran dalam penyusunan anggaran. Jadi dalam hal ini manajemen lebih rendah diikutkan secara aktif dalam penyusunan anggaran.

3. Gabungan.

Adanya interaksi atasan dan bawahan secara bersama-sama dalam menetapkan anggaran yang terbaik bagi perusahaan. Anggaran disusun oleh tiap-tiap manajer unit usaha dengan berpedoman pada tujuan, strategi dan kebijaksanaan organisasi.

II.5. Anggaran Sebagai Alat Pengendalian.

Anggaran merupakan suatu rencana terinci yang dinyatakan secara formal dalam ukuran kuantitatif, biasanya dalam satuan uang, untuk menunjukkan perolehan dan penggunaan sumber daya suatu organisasi dalam jangka waktu tertentu, biasanya

satu tahun. Dengan anggaran dapat diketahui pengeluaran, penerimaan atau laba yang direncanakan untuk waktu yang akan datang. Dalam proses penyusunannya, manajer tiap pusat pertanggungjawaban berperan serta dalam proses penyusunan usulan anggaran serta mengadakan negoisasi dengan manajer di atasnya yang memberikan peran kepadanya. Dengan demikian anggaran yang disusun dan diusulkan merupakan komitmen manajer pusat pertanggungjawaban untuk melaksanakan rencana yang telah ditentukan dalam anggaran tersebut. Anggaran digunakan sebagai alat pengendalian kegiatan karena anggaran merupakan komitmen manajer pusat pertanggungjawaban. Agar peran serta manajer dari berbagai jenjang dalam organisasi dalam menyusun anggaran dapat terlaksana dengan baik, maka perlu ditetapkannya sumber daya yang dapat diukur dengan satuan moneter dan standar yang berupa informasi akuntansi. Anggaran hanya mungkin dilakukan jika tersedia informasi akuntansi dari pusat pertanggungjawaban yang dapat mengukur berbagai sumber ekonomi yang disediakan bagi manajer yang berperan dalam usaha pencapaian tujuan yang ditetapkan dalam anggaran. Informasi akuntansi pusat pertanggungjawaban menjadi sangat penting dalam proses perencanaan dan pengendalian akuntansi organisasi, karena informasi tersebut dapat menggambarkan adanya hubungan antara informasi dengan manajer yang bertanggung jawab terhadap rencana anggaran dengan realisasi anggaran.

Anggaran merupakan peralatan pengendalian yang digunakan baik dalam dunia bisnis maupun dalam pemerintahan. Bagi organisasi atau perusahaan perlu memperhatikan struktur organisasi yang ada didalam perusahaannya dalam proses

penyusunan anggaran. Anggaran dapat digunakan sebagai alat perencanaan dan pengendalian apabila dalam proses penyusunannya, anggaran memperhatikan organisasi yang memisahkan fungsi penyusunan usulan anggaran, fungsi penelaah, pengesahan usulan anggaran dan fungsi administrasi anggaran. Setelah anggaran direncanakan pengukuran dilakukan dan dibandingkan dengan jumlah yang dianggarkan secara periodik. Sebagai pembanding yang tertuang dalam anggaran dengan yang dicapai oleh realisasi kerja anggaran, pengendalian dapat mengetahui penyebab penyimpangan antara anggaran dengan realisasinya. Sehingga dapat diketahui pula kelemahan-kelemahan yang dimiliki perusahaan atau organisasi. Apabila hasil sesungguhnya terjadi selisih atau perbedaan dan penyebabnya tidak dituangkan dalam penjelasan yang memadai, maka perlu diambil tindakan untuk revisi atau perbaikan terhadap suatu rencana. Dengan demikian anggaran sebagai pertimbangan yang sangat berguna untuk menyusun anggaran selanjutnya.

Agar dapat menghasilkan anggaran yang dapat berfungsi sebagai alat pengendalian sekaligus sebagai alat perencanaan maka dalam penyusunannya harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut (Mulyadi, 1987) :

1. Anggaran merupakan hasil akhir dari proses penyusunan anggaran.
2. Anggaran merupakan cetak biru aktivitas yang akan dilakukan perusahaan dimasa yang akan datang.
3. Anggaran berfungsi sebagai alat komunikasi intern yang menghubungkan berbagai unit organisasi dalam perusahaan dan yang menghubungkan manajer atas dan manajer dibawahnya.
4. Anggaran berfungsi sebagai alat tolak ukur yang dipakai sebagai pembanding hasil operasi sesungguhnya.
5. Anggaran berfungsi sebagai alat pengendalian yang memungkinkan manajer menunjuk bidang yang kuat dan bidang yang lemah dalam perusahaan.

6. Anggaran berfungsi sebagai alat untuk mempengaruhi dan memotivasi manajer dan karyawan agar senantiasa bertindak secara efisien dan efektif sesuai dengan tujuan perusahaan.

Kondisi dan struktur organisasi yang baik akan mendukung fungsi anggaran sebagai alat pengendalian dan perencanaan secara optimal. Kondisi dan struktur organisasi yang diperlukan oleh anggaran agar fungsi pengendalian dan perencanaan dapat berjalan dengan baik adalah (Supriyono, 1989) :

1. Adanya organisasi perusahaan yang sehat.
Organisasi yang sehat adalah organisasi yang membagi tugas fungsional dengan jelas dan menentukan garis wewenang.
2. Adanya sistem akuntansi yang memadai.
Sistem akuntansi yang memadai meliputi :
 - a. Penggolongan rekening yang sama antara rencana anggaran dengan realisasinya sehingga dapat diperbandingkan dan dapat dihitung penyimpangannya.
 - b. Pencatatan akuntansi memberikan informasi mengenai realisasi anggaran.
 - c. Laporan didasarkan pada akuntansi pertanggungjawaban.
3. Adanya penelitian dan analisis.
Penelitian dan analisis diperlukan untuk menetapkan alat ukur prestasi sehingga anggaran dapat digunakan untuk mengukur prestasi.
4. Adanya dukungan dari pelaksana.
Anggaran dapat dipakai sebagai alat yang baik oleh manajemen jika ada dukungan aktif dari para pelaksana baik itu dari tingkat atas maupun tingkat bawah.

Menurut Anthony (1992) dua bentuk pengendalian dalam pengendalian manajemen adalah :

1. Pengendalian Preventif.
Kegiatan ini menggunakan informasi intruksional dan motivasional dalam bentuk anggaran, standar dan perintah untuk memberitahu orang apa yang harus dikerjakan, bagaimana melakukannya, serta imbalan apa yang akan diterima jika dapat melaksanakannya dengan baik.

2. Pengendalian Korektif

Kegiatan ini menggunakan informasi umpan balik (*feed back*) tentang unjuk kerja aktual untuk dibandingkan dengan unjuk kerja yang diharapkan guna mengidentifikasi bidang-bidang yang perlu diperbaiki.

Anggaran berfungsi sebagai alat pengendalian manajemen dengan membandingkan antara rencana anggaran dengan realisasinya. Proses pembandingan ini perlu dilakukan untuk mengetahui sebab-sebab penyimpangan yang terjadi dan dapat segera diambil tindakan koreksi yang tepat. Selain itu pencapaian anggaran digunakan sebagai penilaian prestasi manajemen pelaksana. Hasil dari analisis anggaran dilaporkan ke manajer puncak melalui sistem laporan prestasi anggaran. Sistem pelaporan yang baik memiliki karakteristik sebagai berikut (Supriyono, 2000) :

1. Laporan ini merinci selisih anggaran dengan realisasinya berdasarkan faktor penyebabnya dan unit organisasi yang bertanggungjawab.
2. Laporan ini mencakup ramalan tahunan.
3. Laporan ini mencantumkan penjelasan mengenai :
 - a. Penyebab selisih.
 - b. Tindakan yang perlu diambil untuk mengoreksi penyimpangan yang tidak dikehendaki.
 - c. Waktu yang dibutuhkan untuk melakukan tindakan koreksi secara efektif.

II.6. Pengendalian Anggaran

Agar anggaran dapat berfungsi dengan baik, dibutuhkan pengendalian anggaran mulai dari penyusunan anggaran sampai dengan realisasi anggaran. Tahap-tahap proses pengendalian anggaran dilaksanakan melalui tiga tahap yaitu :

1. Penetapan Sasaran

Tujuan perusahaan kemudian dirinci lebih lanjut ke dalam sasaran (*goal*) dan dibebankan pencapaiannya kepada manajer tertentu dalam proses penyusunan anggaran. Sasaran adalah target tertentu yang diarahkan untuk mencapai tujuan. Untuk dapat mencapai sasaran yang telah ditetapkan dalam anggaran, manajer yang diberi wewenang memerlukan sumber daya. Oleh karena itu proses penyusunan anggaran terdiri dari kegiatan alokasi sumber daya kepada manajer yang diberi peran. Alokasi sumber daya dalam proses penyusunan anggaran perlu diukur dengan satuan moneter standar dengan menggunakan ukuran akuntansi.

2. Implementasi

Setelah sasaran ditetapkan dan ditunjuk manajer yang bertanggung jawab untuk pencapaian sasaran serta telah dialokasikannya sumber daya kepada manajer yang diberi peran untuk pencapaian sasaran anggaran, fungsi anggaran dalam perusahaan kemudian mengkonsolidasikannya ke dalam suatu anggaran yang komprehensif yang formal untuk disahkan oleh direksi sebagai pihak yang berwenang. Anggaran yang telah disahkan merupakan cetak biru berbagai tindakan yang akan dilaksanakan selama tahun anggaran. Anggaran kemudian diterapkan melalui informasi kepada mereka mengenai harapan manajer puncak, alokasi, sumber daya, kuota produksi, dan waktu.

3. Pengendalian dan Evaluasi Kerja

Sasaran tidak akan tercapai tanpa pemantauan terus menerus, kemajuan karyawan dalam mencapai sasaran mencapai sasaran mereka. Dalam tahap ini pengendalian dan evaluasi kinerja yang sesungguhnya dibandingkan dengan standar yang tercantum dalam anggaran, untuk menunjukkan bidang masalah dalam organisasi dan menyarankan tindakan pembetulan yang memadai bagi kinerja yang berada dibawah standar.

II.7. Kunci Kesuksesan Anggaran

Agar suatu anggaran dapat berhasil mencapai tujuan yang direncanakan maka dibutuhkan faktor-faktor yang mendukung suatu anggaran, yaitu :

1. Anggaran diterima dan didukung oleh manajemen kunci.
2. Para manajer merasa bahwa anggaran tersebut miliknya.
3. Para karyawan memandang anggaran sebagai alat perencanaan dan koordinasi yang akan membantu pekerjaannya dan bukan sesuatu yang menekan.
4. Dirasakan sebagai alat pemotivasi guna meningkatkan kinerja organisasi dan bukannya alasan untuk tidak bertindak guna memajukan organisasi.
5. Secara teknis disusun dengan benar dan jumlahnya cukup akurat.

II.8. Karakteristik Anggaran yang Baik

Menurut Mulyadi (1993) karakteristik anggaran ada beberapa macam, antara lain :

1. Anggaran Disusun Berdasarkan Program.

Proses manajemen perusahaan dimulai dengan perencanaan strategik (*strategic planning*) yang didalamnya terjadi proses penetapan tujuan perusahaan dan penentuan strategi untuk mencapai tujuan tersebut. Setelah tujuan perusahaan ditetapkan dan strategi untuk mencapai tujuan tersebut dipilih. Proses manajemen kemudian diikuti dengan penyusunan program-program untuk mencapai tujuan perusahaan yang ditetapkan dalam perencanaan strategik.

Penyusunan program merupakan proses pengambilan keputusan mengenai program yang akan dilaksanakan oleh perusahaan dan penaksiran sumber yang dialokasikan kepada tiap program tersebut. Program merupakan rencana jangka panjang untuk mencapai tujuan perusahaan yang ditetapkan dalam perencanaan strategik.

Rencana jangka panjang yang dituangkan dalam program memberikan arah kemana kegiatan perusahaan ditujukan dalam jangka panjang. Anggaran merinci pelaksanaan program, sehingga anggaran yang disusun setiap tahun memiliki arah seperti yang ditetapkan dalam rencana jangka panjang. Jika anggaran tidak disusun berdasarkan program, pada dasarnya perusahaan seperti berjalan tanpa tujuan.

2. Anggaran Disusun Berdasarkan Karakteristik Pusat Pertanggungjawaban yang Dibentuk Dalam Organisasi Perusahaan.

Pusat pertanggungjawaban dalam perusahaan dapat dibagi menjadi empat golongan : pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba, dan pusat investasi. Proses

pengendalian pusat biaya kebijakan dimulai dengan pembuatan anggaran biaya yang disetujui oleh manajemen puncak. Anggaran biaya ini merupakan batas atas pengeluaran biaya yang dapat dilakukan oleh manajer pusat biaya yang bersangkutan. Anggaran biaya ini merupakan tolak ukur efisiensi, namun untuk memberikan pedoman agar biaya sesungguhnya tidak melebihi jumlah yang telah disetujui dalam anggaran.

Pusat pendapatan adalah pusat pertanggungjawaban yang manajernya diukur kinerjanya berdasarkan pendapatannya. Manajer pusat pendapatan tidak dimintai pertanggungjawaban mengenai masukannya, karena dia tidak dapat mempengaruhi pemakaian masukan tersebut. Contoh pusat pendapatan ini adalah departemen pemasaran. Departemen pemasaran bertanggung jawab terhadap pencapaian pendapatan yang ditargetkan tanpa harus dibebani tanggung jawab atas biaya yang terjadi di departemennya, karena biaya seringkali tidak mempunyai hubungan dengan pendapatan yang diperoleh departemen tersebut, karena pada umumnya biaya-biaya yang terjadi dalam pusat pendapatan merupakan biaya kebijakan, maka pusat pendapatan umumnya juga merupakan pusat kebijakan.

Pusat laba adalah pusat pertanggungjawaban yang manajemen diukur dari selisih antara pendapatan dengan biaya untuk memperoleh pendapatan tersebut. Oleh karena itu dalam pusat laba, baik masukan maupun keluarannya diukur dalam satuan rupiah untuk menghitung laba, yang dipakai sebagai pengukur kinerja manajernya.

Karena tiap-tiap tipe pusat pertanggungjawaban yang dibentuk dalam organisasi memiliki karakteristik yang berbeda satu sama lain, penyusunan anggaran yang tidak didasarkan pada karakteristik pengendalian masing-masing tipe pusat pertanggungjawaban akan menghasilkan tolak ukur kinerja yang tidak sesuai dengan karakteristik kegiatan pusat pertanggungjawaban yang diukur kinerjanya. Hal ini mengakibatkan perilaku yang tidak semestinya (*dysfunctional behaviour*) pada manajer pusat pertanggungjawaban dalam melaksanakan anggarannya.

3. Anggaran Berfungsi Sebagai Alat Perencanaan dan Alat Pengendalian.

Agar proses penyusunan anggaran dapat menghasilkan anggaran yang dapat berfungsi sebagai alat pengendalian, proses penyusunan anggaran harus mampu menanamkan “*sense of commitment*” dalam penyusunannya, karena jika proses penyusunan anggaran yang tidak berhasil menanamkan “*sense of commitment*” dalam diri penyusunnya berakibat anggaran yang disusun tidak lebih hanya sebagai alat perencanaan belaka, yang tidak terjadi penyimpangan antara realisasi dan anggarannya, tidak ada satu manajerpun yang merasa bertanggung jawab.

Untuk menghasilkan anggaran yang dapat berfungsi sebagai alat perencanaan dan sekaligus sebagai alat pengendalian, penyusunan anggaran harus memenuhi syarat berikut ini :

- a. Partisipasi para manajer pusat pertanggungjawaban dalam proses penyusunan anggaran.

Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua pihak atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pembuat keputusan tersebut. Partisipasi dalam penyusunan anggaran berarti keikutsertaan para manajer dalam memutuskan bersama dengan komite anggaran mengenai rangkaian kegiatan dimasa yang akan datang yang akan ditempuh oleh para manajer tersebut dalam pencapaian sasaran anggaran.

b. Organisasi anggaran.

Proses penyusunan anggaran memerlukan organisasi yang memisahkan fungsi usulan anggaran, fungsi penelaah (*review*) dan pengesah (*approval*), usulan anggaran, dan fungsi administrasi anggaran. Komite anggaran yang anggotanya terdiri dari manajemen puncak perlu dibentuk untuk melaksanakan fungsi *review* dan *approval* terhadap rancangan anggaran yang diterima dari para manajer operasional. Dengan pendekatan *top-down* komite anggaran berkewajiban menetapkan kebijakan pokok perusahaan yang memberikan pedoman bagi manajer operasional dalam menyusun dan mengajukan rancangan anggaran mereka. Fungsi penyusun usulan anggaran dipegang oleh para manajer operasional, yang dengan pendekatan *bottom-up* dalam proses penyusunan anggaran, diberi kesempatan untuk berpartisipasi (berupa negoisasi antara penyusun anggaran dengan komite anggaran) dalam menetapkan rancangan kegiatan perusahaan di masa yang akan datang. Fungsi administrasi anggaran dipegang oleh departemen anggaran

yang merupakan fasilitator baik bagi komite anggaran maupun manajer operasional dalam proses penyusunan anggaran.

- c. Penggunaan informasi akuntansi pertanggungjawaban sebagai pengirim peran dalam proses penyusunan anggaran dan sebagai pengukur kinerja manajer dalam penyusunan anggaran.

Informasi pertanggungjawaban merupakan informasi yang penting dalam proses perencanaan dan pengendalian kegiatan organisasi, karena informasi tersebut menekankan hubungan antara informasi dengan manajer yang bertanggung jawab terhadap perencanaan dan realisasinya. Pengendalian dapat dilakukan dengan cara memberikan peran bagi tiap manajer untuk merencanakan pendapatan dan / atau biaya yang menjadi tanggung jawabnya, dan kemudian menyajikan informasi realisasi pendapatan dan biaya tersebut menurut manajer yang bertanggung jawab. Dengan demikian informasi akuntansi pertanggungjawaban mencerminkan skor (*score*) yang dibuat oleh tiap manajer dalam menggunakan berbagai sumber ekonomi untuk melaksanakan peran manajer tersebut dalam mencapai sasaran anggaran.

II.9. Tahapan Penyusunan Anggaran

Penyusunan anggaran biasanya dilakukan oleh komite anggaran. Komite anggaran anggotanya terdiri atas para manajer pelaksana fungsi-fungsi pokok

perusahaan sesuai dengan prinsip keberansertaan. Fungsi komite anggaran adalah sebagai berikut (Supriyono, 1987) :

1. Memutuskan kebijaksanaan umum dibidang anggaran.
2. Menanyakan, menerima, dan memeriksa kembali data anggaran dari berbagai bagian organisasi baik itu anggaran jangka panjang maupun anggaran jangka pendek.
3. Menyarankan revisi-revisi yang diperlukan atas anggaran yang diajukan berbagai bidang.
4. Menyetujui anggaran dan revisi yang telah dilaksanakan.
5. Menggabungkan data anggaran sesuai dengan rencana induk perusahaan.
6. Mengevaluasi dan merevisi anggaran yang telah dirakit sebelum disahkan menjadi anggaran final.
7. Mengeluarkan laporan periodik yang memperlihatkan analisa antara anggaran dengan realisasinya serta merekomendasikan tindakan perbaikan.

Dalam penyusunan anggaran diperlukan tahapan agar anggaran yang dihasilkan merupakan hasil yang terbaik dan dapat difungsikan secara maksimal dalam menunjang tercapainya tujuan perusahaan. Tahapan penyusunan anggaran adalah sebagai berikut (Purwanugraha, 2006) :

1. Tahap Persiapan Anggaran.
Pada tahap ini persiapan anggaran dilakukan taksiran pengeluaran atas dasar taksiran pendapatan yang tersedia. Faktor tingkat ketidakpastian yang cukup tinggi juga perlu menjadi perhatian.
2. Tahap Ratifikasi Anggaran.
Tahap ini merupakan tahap yang melibatkan proses politik yang cukup rumit dan cukup berat. Dalam tahap ini pimpinan eksekutif dituntut tidak hanya memiliki *managerial skill* namun juga harus memiliki *political skill*, *salesmanship*, dan *coalition building* yang memadai. Integritas dan kesiapan mental yang memadai dari pimpinan eksekutif sangat penting dalam tahap ini. Hal tersebut penting karena dalam tahap ini pimpinan eksekutif harus mempunyai kemampuan untuk menjawab dan memberikan argumentasi yang rasional atas segala pertanyaan-pertanyaan dan bantahan-bantahan dari pihak legislatif..
3. Tahap Pelaksanaan Anggaran.
Dalam tahap pelaksanaan anggaran, hal terpenting yang harus diperhatikan oleh manajer keuangan publik adalah sistem akuntansi,

sistem informasi akuntansi, dan sistem pengendalian manajemen. Manajer keuangan publik dalam tahap ini bertanggungjawab untuk menciptakan sistem akuntansi yang memadai dan handal untuk melakukan perencanaan dan pengendalian anggaran yang telah disepakati, dan dapat diandalkan untuk tahap penyusunan anggaran periode berikutnya. Sistem akuntansi yang baik meliputi sistem pengendalian intern yang memadai.

4. Tahap Pelaporan dan Evaluasi Anggaran.

Tahap ini adalah tahap akhir dalam siklus penganggaran. Pada tahap ini anggaran dipertanggungjawabkan dalam bentuk laporan dan evaluasi pelaksanaannya.

Dalam proses penyusunan anggaran harus memperhatikan aspek perilaku manusia. Aspek perilaku manusia ini sangat penting karena anggaran yang dibuat nantinya akan digunakan sebagai pedoman dalam menjalankan organisasi. Dalam hal ini sangatlah penting jika dalam penyusunan anggaran memperhatikan kualitas sumber daya manusianya. Agar dalam pelaksanaannya dapat berjalan dengan baik maka anggaran harus mendapat dukungan dari para pelaksanaannya. Agar dapat memotivasi para pelaksana di dalam anggaran perlu diperhatikan :

1. Tingkat Kesulitan

Anggaran yang baik adalah anggaran dengan tingkat kesulitan yang memungkinkan untuk dicapai sehingga para pelaksana termotivasi untuk mencapai prestasi tersebut.

2. Partisipasi Manajemen Puncak

Partisipasi manajemen puncak diperlukan agar sistem anggaran dapat secara efektif memotivasi para pelaksana.

3. Kewajaran

Setiap pusat pertanggungjawaban harus percaya bahwa anggaran yang disusunnya adalah wajar untuk dicapai.

4. Laporan yang Akurat dan Tepat Waktu

Laporan anggaran yang akurat dan tepat waktu merupakan peringatan dini bagi para pelaksana. Agar laporan akurat dan tepat waktu, maka penyusunan laporan anggaran harus mempunyai integritas dan keahlian.

II.10. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Anggaran

Dalam proses penyusunan anggaran yang baik perlu dipertimbangkan sebagai faktor yang mempengaruhinya. Secara garis besar faktor tersebut digolongkan menjadi dua jenis yaitu (Munandar, 1986) :

1. Faktor Intern Perusahaan meliputi :
 - a. Penjualan tahun lalu.
 - b. Kebijakan perusahaan dalam penetapan harga jual, syarat pembayaran barang, pemilikan saluran distribusi dan lain-lain.
 - c. Kapasitas produksi, tenaga kerja, modal kerja dan fasilitas yang dimiliki perusahaan.
 - d. Kebijakan organisasi perusahaan lain di bidang pemasaran, produksi, pembelanjaan, administrasi, maupun personalia.
2. Faktor Ekstern Perusahaan meliputi :
 - a. Keadaan persaingan.
 - b. Tingkat pertumbuhan, tingkat penghasilan, tingkat pendidikan dan tingkat penyebaran penduduk.
 - c. Kebijakan pemerintah di bidang ekonomi, politik, sosial, budaya dan keamanan.
 - d. Keadaan perekonomian nasional serta kemajuan teknologi.

Terhadap faktor ekstern ini perusahaan tidak mampu mengaturnya sesuai yang diinginkan dalam periode anggaran.

II.11. Sistem Penganggaran yang Melibatkan Akuntansi Pertanggungjawaban

Mulyadi memberikan pengertian akuntansi pertanggungjawaban sebagai suatu sistem yang disusun sedemikian rupa sehingga pengumpulan dan pelaporan biaya dan pendapatan dilakukan sesuai dengan pusat pertanggungjawaban dalam organisasi dengan tujuan yang ditunjuk orang atau sekelompok orang yang bertanggung jawab atas penyimpangan biaya dan pendapatan yang telah dianggarkan.

Akuntansi pertanggungjawaban membantu manajer puncak dalam pelimpahan wewenang dan pengambilan keputusan ditingkat di bawahnya. Di lain pihak catatan-catatan akuntansi pertanggungjawaban dari suatu pusat pertanggungjawaban digunakan untuk mengevaluasi kemampuan manajer sekaligus memotivasi manajer melalui laporan prestasi kerja. Kondisi-kondisi yang harus diperbaharui dan diterapkannya akuntansi pertanggungjawaban (Mulyadi, 1980) :

1. Anggaran disusun menurut pusat-pusat pertanggungjawaban.
2. Pengendalian biaya sesuai dengan pengendalian biaya oleh manajer tertentu dalam organisasi.
3. Sistem akuntansi biaya disesuaikan dengan struktur organisasi.
4. Sistem pelaporan biaya kepada manajer yang bertanggung jawab.
5. Struktur organisasi terdiri atas pusat-pusat pertanggungjawaban dan terdapat desentralisasi di dalamnya.

Berdasarkan karakteristiknya, pusat pertanggungjawaban dibagi dalam empat kelompok ; (Supriyono, 1989) :

1. Pusat Pertanggungjawaban Biaya

Pada pusat biaya, masukan diukur dalam bentuk uang. Atas dasar hubungan karakteristik antara masukan dengan keluaran, biaya digolongkan :

 - a. Pusat Biaya Teknik

Sebagian besar biaya pada pusat biaya ini mempunyai hubungan fisik yang erat dan nyata dengan keluarannya. Manajer pusat bisnis

bertanggung jawab atas efektif dan efisiennya pusat biaya yang di pimpinnya.

b. Pusat Biaya Kebijakan

Sebagian besar biaya yang ada pada pusat biaya ini tidak memiliki hubungan fisik dan nyata dengan keluarannya. Sehingga pusat biaya ini akan sulit diukur efisien dan efektivitasnya. Meskipun demikian manajer pusat biaya ini harus tetap bertanggung jawab atas biaya yang terjadi pada pusat biaya ini.

2. Pusat Pendapatan

Keluaran pada pusat pendapatan diukur dalam satuan uang dan tidak dibandingkan dengan masukannya yaitu biaya. Manajer pusat pendapatan harus bertanggung jawab terutama terhadap pendapatan bagian ini.

3. Pusat Investasi

Pada pusat investasi laba yang dicapai akan dibandingkan dengan modal yang digunakan pada pusat pertanggungjawaban ini. Manajer bagian ini bertanggung jawab atas laba dan investasi yang diperlukan untuk memperoleh laba.

4. Pusat Laba

Pada bagian ini, laba pendapatan dan biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan pendapatan tersebut akan diukur dan dibandingkan untuk menghitung laba. Manajer pusat pendapatan bertanggung jawab atas selisih pendapatan dan biaya yang terjadi di bagiannya.

II.12. Analisis Selisih Untuk Mengetahui Penyimpangan Realisasi dari Anggaran

Keberhasilan dalam jangka pendek dapat dilihat apakah laba yang diperoleh lebih besar atau lebih kecil dibandingkan dengan rencana laba semula yang telah ditetapkan. Rencana laba dapat berupa laba yang dianggarkan, standar laba atau paling tidak laba pada periode sebelumnya.

Penyimpangan realisasi laba dengan rencana laba perlu dianalisis dan diinvestigasi penyebab-penyebab penyimpangan dan hasil analisis dapat digunakan untuk tujuan (Supriyono, 1987) :

1. Memberi petunjuk kepada manajemen tentang elemen apa yang menyimpang, berapa jumlah penyimpangannya, dan bagaimana pengaruhnya terhadap laba yang dicapai perusahaan, apa sebab penyimpangan tersebut, atau apakah penyimpangan tersebut dapat dikendalikan oleh pusat kegiatan tertentu.
2. Memberi petunjuk bagi manajemen guna menyusun laba periode berikutnya dengan investigasi terhadap penyimpangan yang timbul dan dinilai apakah rencana laba merupakan pengukuran yang baik untuk menilai atau mengevaluasi realisasi laba.

