

BAB II
PENILAIAN KINERJA FUNGSI PENJUALAN
SEBAGAI PUSAT PENDAPATAN

2.1. Penjualan

2.1.1. Pengertian Penjualan

Penjualan adalah usaha yang dilakukan oleh manusia untuk menyampaikan barang kebutuhan yang telah dihasilkan kepada para konsumen yang memerlukan barang tersebut, berdasarkan atas persetujuan bersama. Maka inti dari penjualan ini adalah mempertemukan penjual dan pembeli serta membujuk dan meyakinkan orang lain. Dalam penjualan terjadi proses pertukaran barang atau jasa antara penjual dan pembeli.

Tujuan kegiatan penjualan pada pokoknya adalah menciptakan permintaan akan suatu produk dan mengusahakannya untuk mencari pembeli sebagai sasaran dari penjualan produk tersebut dengan harga yang memuaskan pihak penjual sehingga penjual dapat mencapai volume penjualan tertentu dan mendapat laba tertentu serta menunjang laju pertumbuhan perusahaan.

Target penjualan dapat tercapai jika ada permintaan dari calon pembeli. Oleh karena itu perusahaan harus menciptakan permintaan. Untuk meningkatkan permintaan perusahaan bisa memodifikasi produk yang lama tanpa menghilangkan ciri khas aslinya untuk menjadi produk baru. Penciptaan produk baru tersebut diharapkan dapat meningkatkan permintaan sehingga meningkatkan tingkat penjualan.

2.1.2. Faktor-faktor yang mempengaruhi penjualan

Penjualan selalu dipengaruhi faktor-faktor yang menyebabkan naik turunnya hasil penjualan. Faktor-faktor yang mempengaruhi naik turunnya penjualan, yaitu (Basu Swasta: 1981, 11):

1. Kondisi dan kemampuan penjual

Transaksi jual beli melibatkan 2 pihak yaitu penjual sebagai pihak pertama dan pembeli sebagai pihak kedua. Penjual harus meyakinkan pembeli agar dapat mencapai sasaran penjualan yang diharapkan. Untuk mencapai sasaran penjualan yang diharapkan penjual harus memahami beberapa masalah penting yang berkaitan, yaitu:

- a. Jenis dan karakteristik barang yang ditawarkan
- b. Harga produk
- c. Syarat penjualan, seperti: pembayaran, penghantaran, pelayanan.

Penjual juga harus memperhatikan jumlah dan sifat tenaga penjual yang akan dipakai untuk mengurangi kekecewaan konsumen.

2. Kondisi pasar

Pasar adalah sekelompok pembeli atau pihak yang menjadi sasaran penjualan, dapat pula mempengaruhi penjualan. Faktor-faktor kondisi pasar yang harus diperhatikan adalah:

- a. Jenis pasarnya
- b. Kelompok pembeli atau segmen pasarnya
- c. Daya belinya

d. Frekuensi pembeliannya

e. Keinginan dan kebutuhannya

3. Modal

Penjual harus memperkenalkan produknya kepada calon pembeli supaya pembeli tertarik, mengenal, kemudian membeli. Untuk memperkenalkan produknya kepada calon pembeli penjual memerlukan sarana dan usaha, seperti: alat transportasi, tempat peragaan baik di dalam maupun di luar perusahaan, promosi, dan sebagainya. Untuk melakukan hal tersebut penjual memerlukan modal yang cukup agar produk sampai kepada calon pembeli.

4. Kondisi organisasi perusahaan

Pada perusahaan besar, masalah penjualan ditangani oleh bagian penjualan. Sedangkan pada perusahaan kecil masalah penjualan ditangani orang-orang yang juga melakukan fungsi-fungsi lain. Hal ini disebabkan karena jumlah tenaga kerja lebih sedikit, sistem organisasinya lebih sederhana, dan masalah serta sarana yang dimiliki tidak sekompleks perusahaan besar.

5. Faktor lain

Faktor-faktor lain yang mempengaruhi penjualan, antara lain: periklanan, peragaan, kampanye, dan pemberian hadiah. Untuk melaksanakan faktor-faktor tersebut diperlukan modal yang besar. Maka biasanya hanya bisa dilakukan oleh perusahaan yang sudah berkembang.

2.2. Sistem Pengendalian Manajemen

2.2.1. Pengertian Sistem Pengendalian Manajemen

Dalam suatu organisasi yang besar dan kompleks, manajemen puncak perlu mendelegasikan sebagian wewenangnya kepada manajer lebih rendah karena tidak bisa secara langsung merencanakan dan mengendalikan sendiri semua kegiatan organisasinya. Oleh sebab itu diperlukan sistem perencanaan dan pengendalian manajemen. Berikut ini beberapa definisi sistem pengendalian manajemen

1. Menurut Anthony, Dearden, dan Bedford yang dikutip oleh Supriyono (Supriyono: 2000, 26)

Sistem pengendalian manajemen adalah struktur dan proses yang terorganisasi secara sistematis yang digunakan oleh manajemen dalam pengendalian manajemen.

2. Menurut Maciariello dan Kirby yang dikutip oleh Supriyono (Supriyono: 2000, 26)

Sistem pengendalian manajemen adalah seperangkat struktur komunikasi yang saling berhubungan yang memungkinkan pengolahan informasi untuk tujuan membantu para manajer dalam pengkoordinasian bagian-bagian dan pencapaian tujuan organisasi secara berkesinambungan.

3. Menurut Supriyono (Supriyono: 2000, 27)

Sistem pengendalian manajemen adalah sistem yang digunakan oleh manajemen untuk mempengaruhi anggota organisasinya agar

melaksanakan strategi dan kebijakan organisasi secara efisien dan efektif dalam rangka mencapai tujuan organisasi, sistem pengendalian manajemen terdiri atas struktur dan proses.

2.2.2. Elemen-Elemen Sistem Pengendalian Manajemen

Sistem pengendalian manajemen terdiri atas 2 elemen penting, yaitu (Supriyono: 2000, 35):

1. Struktur pengendalian manajemen
2. Proses pengendalian manajemen.

Struktur pengendalian manajemen adalah unit-unit dalam organisasi dan sifat informasi yang mengalir di antara unit-unit tersebut. Struktur sistem pengendalian manajemen memusatkan pada berbagai tipe pusat pertanggungjawaban. Struktur pengendalian manajemen terdiri atas (Supriyono: 1990, 39):

1. Pusat-pusat pertanggungjawaban
2. Penilaian prestasi pusat-pusat pertanggungjawaban

Proses pengendalian manajemen adalah seperangkat tindakan yang dilaksanakan oleh manajer atas dasar informasi yang mereka diterima. Proses pengendalian manajemen terdiri atas (Supriyono: 1990, 39):

1. Penyusunan program
2. Penyusunan anggaran
3. Pelaksanaan dan pengukuran
4. Pelaporan dan analisis

2.2.3. Pusat-Pusat Pertanggungjawaban

Pusat pertanggungjawaban adalah unit organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggungjawab atas aktivitas-aktivitas pusat pertanggungjawabannya (Supriyono: 2000, 326). Penentuan pusat-pusat pertanggungjawaban memerlukan desentralisasi. Desentralisasi adalah pendelegasian wewenang pembuatan keputusan oleh manajer level yang lebih tinggi pada para manajer yang lebih rendah. Pusat-pusat pertanggungjawaban membentuk suatu hirarki organisasi yang biasanya digambarkan dalam suatu struktur organisasi.

Tujuan suatu pusat pertanggungjawaban secara individual diharapkan dapat membentuk pencapaian tujuan suatu organisasi sebagai suatu keseluruhan sehingga tercapai keselarasan tujuan (*goal congruence*), sedangkan tujuan menyeluruh suatu organisasi diputuskan dalam proses perumusan strategis. Suatu pusat pertanggungjawaban menggunakan masukan (*input*) untuk diproses menjadi keluaran (*output*) dalam rangka mencapai tujuan (*goals dan objectives*) dengan menggunakan investasi (aktiva dan modal). Masukan adalah sumber-sumber ekonomi yang digunakan ke dalam proses. Proses adalah pengolahan masukan menjadi keluaran. Keluaran adalah produk atau hasil suatu pusat pertanggungjawaban.

Berdasarkan hubungan antara masukan – proses – keluaran - tujuannya, pusat-pusat pertanggungjawaban suatu organisasi dapat dikelompokkan menjadi (Supriyono: 2000, 331) :

1. Pusat beban

Pusat beban adalah suatu pusat pertanggungjawaban atau suatu unit organisasi dalam suatu organisasi yang kinerja manajernya dinilai atas dasar beban biaya dalam pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya.

Pusat beban digolongkan menjadi 2, yaitu pusat beban teknis dan pusat beban kebijakan. Contoh pusat beban adalah bagian akuntansi dan bagian personalia.

2. Pusat pendapatan

Pusat pendapatan adalah suatu pusat pertanggungjawaban dalam suatu organisasi yang kinerja manajernya dinilai atas dasar pendapatan dalam pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya. Pusat pendapatan biasanya sekaligus merupakan pusat beban kebijakan. Manajer pusat pendapatan diukur kinerjanya dari pendapatan yang diperoleh pusat pertanggungjawabannya dan tidak dimintai pertanggungjawaban mengenai masukannya, karena dia tidak dapat mempengaruhi pemakaian masukan tersebut. Contoh pusat pendapatan adalah bagian pemasaran dan bagian penjualan.

3. Pusat laba

Pusat laba adalah pusat pertanggungjawaban yang manajernya diberi wewenang untuk mengendalikan pendapatan dan biaya pusat pertanggungjawaban tersebut. Kinerja manajernya dinilai atas dasar selisih pendapatan dengan biayanya dalam pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya. Dalam pusat laba, baik masukan maupun keluaran

diukur dalam satuan rupiah untuk menghitung laba, yang dipakai sebagai pengukur kinerja manajernya.

4. Pusat investasi

Pusat Investasi adalah suatu pusat pertanggungjawaban dalam suatu organisasi yang kinerja manajernya dinilai atas dasar pendapatan, beban, dan sekaligus investasi (aktiva dan modal) pada pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya.

2.3. Anggaran

2.3.1. Pengertian Anggaran

Dalam pengelolaan perusahaan, manajemen menetapkan tujuan dan sasaran dan kemudian membuat rencana kegiatan untuk mencapai tujuan dan sasaran tersebut. Dampak keuangan yang diperkirakan terjadi akibat rencana kerja tersebut kemudian dievaluasi melalui proses penyusunan anggaran. Setelah anggaran disusun dan dilaksanakan, manajemen akan mengetahui tentang konsumsi sumber daya dalam pelaksanaan anggaran. Selisih antara anggaran dan realisasi memberikan informasi bagi manajemen untuk mengidentifikasi penyimpangan yang terjadi dari rencana kegiatan dan digunakan untuk melakukan tindakan koreksi. Berikut ini beberapa definisi anggaran:

1. Menurut Supriyono (Supriyono , 2000: 40)

Anggaran adalah suatu rencana terinci yang disusun secara sistematis dan 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 Mulyadi (Mulyadi , 2001: 488)

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. Anggaran merupakan suatu rencana kerja jangka pendek yang disusun berdasarkan rencana kegiatan jangka panjang yang ditetapkan dalam proses penyusunan program (*programming*).

2.3.2. Karakteristik Anggaran

Anggaran merupakan alat penting untuk perencanaan dan pengendalian jangka pendek yang efektif dalam organisasi. Anggaran memiliki karakteristik-karakteristik sebagai berikut (Mulyadi, 1993: 490):

1. Anggaran dinyatakan dalam satuan keuangan dan satuan selain keuangan
2. Anggaran umumnya mencakup jangka waktu satu tahun
3. Anggaran berisi komitmen atau kesanggupan manajemen, yang berarti bahwa para manajer setuju untuk menerima tanggungjawab untuk mencapai sasaran yang ditetapkan dalam anggaran
4. Usulan anggaran *direview* dan disetujui oleh pihak yang berwenang lebih tinggi dari penyusunan anggaran

5. Sekali disetujui, anggaran hanya dapat diubah di bawah kondisi tertentu
6. Secara berkala, kinerja keuangan sesungguhnya dibandingkan dengan anggaran dan selisihnya dianalisis dan dijelaskan

Dalam beberapa hal anggaran berbeda dengan prediksi/ prakiraan/ peramalan. Suatu anggaran adalah suatu rencana manajemen, dengan asumsi implisit bahwa langkah-langkah positif akan diambil oleh pembuat anggaran guna membuat kegiatan nyata sesuai dengan rencana; suatu prediksi hanyalah suatu perkiraan akan apa yang mungkin terjadi, tetapi tidak mengandung implikasi bahwa pembuat prediksi akan berupaya untuk membentuk kejadian sehingga prediksinya akan terealisasi (Anthony, Govindarajan, 2005: 74).

2.3.3. Karakteristik Anggaran yang Baik

Agar menjadi alat perencanaan dan pengendali yang jangka pendek yang efektif maka dibutuhkan anggaran yang baik. Anggaran yang baik yaitu anggaran yang dapat memanfaatkan keunggulannya sebaik mungkin dan dapat menekan kelemahannya sekecil mungkin. Kriteria anggaran yang baik adalah (Mulyadi, 1993: 511):

1. Anggaran disusun berdasarkan program

Proses manajemen perusahaan dimulai dengan perencanaan strategis yang di dalamnya terjadi proses penetapan tujuan perusahaan dan penentuan strategi untuk mencapai tujuan tersebut. Setelah itu dilakukan penyusunan program-program untuk mencapai tujuan perusahaan yang ditetapkan dalam perencanaan strategis. Penyusunan

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

2. Anggaran disusun berdasarkan karakteristik pusat pertanggungjawaban yang dibentuk dalam organisasi perusahaan.

Menurut karakteristik masukan dan keluarannya, pusat pertanggungjawaban dalam perusahaan dapat dibagi menjadi 4, yaitu: pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba, dan pusat investasi. Setiap 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 tolok ukur kinerja yang tidak sesuai dengan karakteristik kegiatan pusat pertanggungjawaban yang diukur kinerjanya.

3. Anggaran berfungsi sebagai alat perencanaan dan alat pengendalian

Agar menghasilkan anggaran yang dapat berfungsi sebagai alat pengendalian maka proses penyusunan anggaran harus mampu menanamkan "*sense of commitment*" dalam diri penyusunnya. Maka jika terjadi penyimpangan antara realisasi dari anggarannya ada manajer yang bertanggungjawab. Untuk menghasilkan anggaran yang

berfungsi sebagai alat perencanaan dan alat pengendalian, penyusunan anggaran harus memenuhi syarat, yaitu:

- a. Partisipasi para manajer pusat pertanggungjawaban dalam proses penyusunan anggaran
- b. Organisasi anggaran
- c. Penggunaan informasi akuntansi pertanggungjawaban sebagai alat pengirim peran dalam proses penyusunan anggaran dan sebagai pengukur kinerja manajer dalam pelaksanaan anggaran

2.3.4. Fungsi Anggaran

Anggaran mempunyai beberapa macam fungsi atau manfaat. Manfaat anggaran antara lain untuk (Supriyono, 2000:42) :

1. Perencanaan kegiatan organisasi atau pusat pertanggungjawaban dalam jangka pendek

Langkah pertama perencanaan adalah penentuan tujuan. Setelah menentukan tujuan maka ditentukan strategi pokok yang akan digunakan untuk mencapai tujuan. Langkah selanjutnya adalah penyusunan program, dan langkah terakhir yaitu penyusunan anggaran untuk setiap pusat pertanggungjawaban. Anggaran ini berfungsi sebagai alat perencanaan jangka pendek dan merupakan kesanggupan manajer pusat pertanggungjawaban untuk melaksanakan program, atau bagian dari program dalam jangka pendek.

2. Membantu mengkoordinasikan rencana jangka pendek

Anggaran sebagai alat koordinasi rencana dan tindakan berbagai unit atau segmen yang ada dalam organisasi agar dapat bekerja secara selaras ke arah pencapaian tujuan.

3. Alat komunikasi rencana kepada berbagai manajer pusat pertanggungjawaban.

Organisasi yang ingin berfungsi secara efisien maka harus menentukan saluran komunikasi melalui dari berbagai unit dalam organisasi tersebut.

Komunikasi meliputi penyampaian informasi yang berhubungan dengan tujuan, strategi, kebijaksanaan, rencana, pelaksanaan, dan penyimpangan yang timbul.

4. Alat untuk memotivasi para manajer untuk mencapai tujuan pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya

Memotivasi para pelaksana anggaran dapat didorong dengan pemberian insentif dalam bentuk hadiah berupa uang, penghargaan, dan sebagainya kepada mereka yang mencapai prestasi.

5. Alat pengendalian kegiatan dan penilaian prestasi pusat-pusat pertanggungjawaban dan para manajernya

Anggaran dapat berfungsi sebagai alat pengendalian kegiatan karena anggaran yang sudah disetujui merupakan komitmen dari para pelaksana yang ikut berperanserta di dalam penyusunan anggaran tersebut. Pengendalian adalah membandingkan antara rencana dengan

pelaksanaan sehingga dapat ditentukan penyimpangan yang timbul apakah sudah menjadi tanda bahaya bagi organisasi atau unit-unitnya.

6. Alat pendidikan para manajer

Anggaran sebagai alat untuk mendidik para manajer mengenai bagaimana bekerja secara terinci pada pusat pertanggungjawaban yang dipimpinya dan sekaligus menghubungkan dengan pusat pertanggungjawaban lain di dalam organisasi yang bersangkutan.

2.3.5. Keunggulan dan Keterbatasan Anggaran

Pemakaian anggaran memberikan beberapa keunggulan pada organisasi atau unit organisasi yang memakainya sebagai berikut (Supriyono, 2000: 44):

1. Menyediakan suatu pendekatan disiplin untuk menyelesaikan masalah.
2. Membantu manajemen membuat studi awal terhadap masalah-masalah yang dihadapi oleh suatu organisasi dan membiasakan manajemen untuk mempelajari dengan seksama suatu masalah sebelum diputuskan.
3. Menyediakan cara-cara untuk memformalisasi usaha perencanaan.
4. Menutup kemacetan potensial sebelum kemacetan tersebut terjadi.
5. Mengembangkan iklim “sadar laba” dalam perusahaan, mendorong sikap kesadaran terhadap pentingnya biaya dan memaksimalkan pemanfaatan sumber-sumber perusahaan.
6. Membantu mengkoordinasi dan mengintegrasikan penyusunan rencana operasi berbagai bagian yang ada pada organisasi sehingga keputusan akhir dan rencana-rencana tersebut dapat terintegrasi dan komprehensif.

7. Memberikan kesempatan kepada organisasi untuk meninjau kembali secara sistematis terhadap kebijaksanaan dan pedoman dasar yang sudah ditentukan.
8. Mengkoordinasikan, menghubungkan, dan membantu mengarahkan investasi dan semua usaha-usaha organisasi ke saluran yang paling menguntungkan.
9. Mendorong suatu standar prestasi yang tinggi dengan membangkitkan semangat bersaing yang sehat, menimbulkan perasaan berguna, dan menyediakan perangsang (insentif) untuk pelaksanaan yang efektif.
10. Menyediakan tujuan atau saaran yang merupakan alat pengukur atau standar untuk mengukur prestasi dan ukuran pertimbangan manajemen dan sikap eksekutif secara individual.

Meskipun anggaran memiliki banyak keunggulan, namun anggaran juga memiliki beberapa keterbatasan jika (Supriyono, 2000: 42-43):

1. Estimasi dan proyeksi tidak tepat.

Perencanaan dan anggaran didasarkan pada estimasi atau proyeksi yang ketepatannya tergantung kepada kemampuan pengestimasi . Ketidaktepatan estimasi mengakibatkan perencanaan tidak dapat dicapai.

2. Kondisi dan asumsi berubah

Perencanaan dan anggaran didasarkan pada kondisi dan asumsi tertentu. Jika kondisi dan asumsi yang mendasarinya berubah maka perencanaan dan anggaran harus dikoreksi.

3. Tidak ada kerjasama dan koordinasi

Anggaran berfungsi sebagai alat manajemen hanya jika semua pihak, terutama para manajer, terus bekerja sama secara terkoordinasi dan berusaha mencapai tujuan.

4. Dipandang sebagai pengganti pertimbangan manajemen

Perencanaan dan anggaran tidak dapat dan tidak dimaksudkan untuk menggantikan fungsi manajemen dan pertimbangan manajemen.

2.3.6. Proses 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 aktivitas pencapaian sasaran perusahaan dan ditetapkan pula sumber daya yang disediakan bagi pemegang peran tersebut untuk memungkinkannya menjalankan perannya. Penyusunan anggaran hanya mungkin 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. Penyusunan anggaran memerlukan kerja sama para manajer dari berbagai jenjang organisasi.

Pada perusahaan besar proses penyusunan anggaran biasanya melibatkan 3 pihak utama, yaitu: komite anggaran, departemen anggaran, dan para manajer pusat pertanggungjawaban.

Komite anggaran adalah komite yang dibentuk oleh manajemen puncak untuk mengkoordinasi proses manajemen dalam penyusunan anggaran. Tugas-tugas komite anggaran, adalah (Supriyono, 2000: 50):

1. Mengusulkan kepada manajemen puncak mengenai pedoman umum penyusunan anggaran
2. Menyebarkan pedoman tersebut setelah disetujui manajemen puncak
3. Mengkoordinasi berbagai macam usulan anggaran yang disusun secara terpisah oleh berbagai unit organisasi
4. Menyelesaikan perbedaan yang timbul di antara usulan anggaran
5. Menyerahkan anggaran final kepada manajemen puncak dan dewan komisaris untuk disahkan
6. Mendistribusikan anggaran yang telah disahkan kepada berbagai unit organisasi

Departemen anggaran adalah departemen yang mengadministrasikan aliran informasi sistem pengendalian melalui anggaran. Fungsi departemen anggaran adalah (Supriyono, 2000: 49):

1. Menerbitkan prosedur dan formulir-formulir untuk penyusunan anggaran
2. Mengkoordinasikan dan menerbitkan setiap asumsi-asumsi dasar yang dikeluarkan kantor pusat untuk digunakan dalam menyusun anggaran
3. Menjamin bahwa informasi dikomunikasikan secara wajar antara unit-unit organisasi yang saling berhubungan

4. Membantu pusat-pusat pertanggungjawaban di dalam menyusun anggaran
5. Menganalisis usulan anggaran dan membuat rekomendasi, pertama pada penyusun anggaran dan selanjutnya pada manajemen puncak
6. Menganalisis laporan prestasi sesungguhnya dibandingkan anggarannya, menginterpretasikan hasil-hasilnya, dan menyiapkan laporan ringkas untuk manajemen puncak
7. Mengadministrasikan proses perubahan atau penyesuaian anggaran selama tahun yang bersangkutan
8. Mengkoordinasikan dan secara fungsional mengendalikan pekerjaan departemen anggaran di eselon bawah.

Proses-proses penyusunan anggaran diuraikan sebagai berikut (Anthony Govindarajan, 2005: 83):

1. Penerbitan pedoman

Langkah pertama proses penyusunan anggaran adalah mengembangkan pedoman yang mengatur penyusunan anggaran, untuk disebarkan ke semua manajer. Pedoman ini adalah yang dinyatakan secara implisit dalam rencana strategis dan dimodifikasi sesuai dengan perkembangan yang terjadi sejak disetujui, khususnya kinerja perusahaan sampai tanggal tersebut dan prediksi terakhir. Semua pusat tanggung jawab harus mengikuti sebagian pedoman ini. Staf anggaran mengembangkan pedoman dan manajemen seniornya menyetujuinya. Staf juga mengembangkan jadwal untuk langkah-langkah dalam proses

penyusunan anggaran. Departemen anggaran kemudian menyebarkan bahan ini di seluruh organisasi.

2. Proposal anggaran

Pedoman digunakan manajer pusat tanggung jawab dibantu dengan staf mengembangkan permintaan anggaran. Karena sebagian besar pusat tanggung jawab akan memulai tahun anggaran dengan fasilitas, karyawan, dan sumber daya lain yang sama seperti yang mereka miliki saat ini, maka anggaran ini didasarkan pada tingkatan yang ada, yang kemudian dimodifikasi sesuai dengan pedoman.

3. Negosiasi

Pembuat anggaran mendiskusikan proposal anggaran dengan atasannya. Negosiasi merupakan inti proses penyusunan anggaran. Atasan cenderung menilai validitas tiap penyesuaian dengan pertimbangan bahwa kinerja di tahun anggaran sebaiknya merupakan perbaikan dari kinerja tahun berjalan. Atasan menyadari bahwa ia akan menjadi pembuat anggaran di tingkat berikutnya dari proses anggaran, oleh karena itu harus siap untuk mempertahankan anggaran yang akhirnya disetujui. Para pembuat anggaran cenderung menganggarkan pendapatan agak lebih rendah dan pengeluaran agak lebih tinggi, dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut, oleh karena itu, anggaran yang dihasilkan, adalah target yang lebih mudah dicapai. Perbedaan antara jumlah anggaran dan estimasi terbaik disebut *slack*.

Dalam memeriksa anggaran, atasan berusaha menemukan dan menghilangkan *slack*, dan ini merupakan tugas yang berat.

4. Pemeriksaan dan persetujuan

Proposal anggaran diajukan melalui beberapa tingkatan yang berjenjang dalam organisasi. Ketika proposal tersebut mencapai puncak unit bisnis, analis mengumpulkan potongan-potongan tersebut bersama-sama dan memeriksa totalnya. Sebagian analis mempelajari konsistensi dan yang lain mempertanyakan apakah anggaran tersebut akan menghasilkan laba yang memuaskan. Jika tidak, maka proposal anggaran akan dikirim kembali untuk dikerjakan ulang. Persetujuan terakhir direkomendasikan oleh komite anggaran kepada manajer puncak. Manajer puncak juga menyerahkan anggaran yang disetujui kepada dewan direksi untuk disahkan.

5. Revisi anggaran

Salah satu pertimbangan dalam penyusunan anggaran adalah prosedur untuk merevisi anggaran setelah disetujui. Jika anggaran dapat direvisi sesuai dengan keinginan pembuat anggaran, maka tidak ada gunanya meninjau dan menyetujui anggaran di awal. Di pihak lain, jika asumsi anggaran ternyata menjadi tidak realistis sehingga perbandingan angka aktual terhadap anggaran tidak layak, maka revisi anggaran harus dilakukan. Ada 2 jenis umum revisi anggaran:

- a. Prosedur yang memungkinkan pembaharuan anggaran secara sistematis

- b. Prosedur yang memungkinkan adanya revisi dalam keadaan tertentu

2.3.7. Pendekatan Penyusunan Anggaran

Agar dapat memotivasi para kinerja para pelaksana anggaran , maka dibutuhkan pendekatan penyusunan anggaran yang tepat. Dalam menyusun anggaran terdapat 3 pendekatan penyusunan anggaran, yaitu (Supriyono, 2000 : 55) :

1. Anggaran *Top Down*

Adalah anggaran yang disusun oleh manajemen puncak untuk manajemen dibawahnya. Menggunakan anggaran *top down* biasanya jarang berhasil. Kelemahan anggaran *top down*, adalah:

- a. Kurangnya komitmen bawahan
- b. Sering tidak dilaksanakan
- c. Sulit berhasil mencapai tujuan

2. Anggaran *Bottom Up*

Adalah anggaran yang disusun sendiri oleh manajemen level bawah dan selanjutnya diserahkan ke manajemen atas. Kelemahan anggaran *bottom up*, adalah:

- a. Seringkali tidak mempertimbangkan keselarasan tujuan
- b. Kurang terkendali
- c. Tujuan ingin dicapai terlalu mudah

3. Gabungan anggaran *top down* dan anggaran *bottom up*

Gabungan antara pendekatan penyusunan anggaran *top down* dan *bottom up* adalah pendekatan penyusunan anggaran yang baik. Pembuat anggaran mempersiapkan draft pertama anggaran untuk bidang tanggung jawab mereka, yang merupakan pendekatan *bottom up*. Tetapi mereka melakukan hal tersebut berdasarkan pedoman yang ditetapkan di tingkat yang lebih tinggi, yang merupakan pendekatan *top down*. Manajer senior meninjau dan mengkritik anggaran yang diusulkan. Partisipasi anggaran (yaitu, proses dimana pembuat anggaran terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penentuan besar anggaran) mempunyai dampak positif terhadap motivasi manajerial karena (Anthony, Govindarajan, 2005: 87):

- a. Kemungkinan ada penerimaan yang lebih besar atas cita-cita anggaran jika anggaran dipandang berada dalam kendali pribadi manajer, dibandingkan bila dipaksakan secara eksternal.
- b. Hasil penyusunan anggaran partisipatif adalah pertukaran informasi yang efektif. Besar anggaran yang telah disetujui merupakan hasil dari keahlian dan pengetahuan pribadi dari pembuat anggaran, yang paling dekat dengan pasar. Pembuat anggaran juga mempunyai pemahaman yang lebih jelas mengenai pekerjaan mereka melalui interaksi dengan atasan selama fase peninjauan dan persetujuan.

2.4. Penilaian Kinerja

2.4.1. Manfaat Penilaian Kinerja

Menurut Gary Siegel dan Helene Ramanauskas dalam *Behavioral Accounting* yang dikutip oleh Mulyadi (Mulyadi 2001: 415) penilaian kinerja adalah penentuan secara periodik efektivitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi, dan karyawannya berdasarkan sasaran, standar, dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya. Tujuan penilaian kinerja adalah memotivasi karyawan dalam mencapai sasaran organisasi agar membuahkan tindakan dan hasil yang diinginkan. Penilaian kinerja dimanfaatkan oleh manajemen untuk (Mulyadi 2001:416):

1. Mengelola operasi organisasi secara efektif dan efisien melalui pemotivasian karyawan secara maksimum
2. Membantu mengembalikan keputusan yang bersangkutan dengan karyawan
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

2.4.2. Tahap penilaian kinerja

Penilaian kinerja dilaksanakan dalam 2 tahap, yaitu tahap persiapan dan tahap penilaian (Mulyadi 2001: 420). Tahap persiapan terdiri dari 3 tahap, yaitu :

1. Penentuan daerah pertanggungjawaban dan manajer yang bertanggungjawab
2. Penetapan kriteria yang dipakai untuk mengukur kinerja
3. Pengukuran kinerja sesungguhnya

Tahap penilaian terdiri dari 3 tahap, yaitu:

1. Perbandingan kinerja sesungguhnya dengan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya
2. Penentuan penyebab timbulnya penyimpangan kinerja dari yang ditetapkan dalam standar
3. Penegakan perilaku yang diinginkan dan tindakan yang digunakan untuk mencegah perilaku yang tidak diinginkan

2.4.3. Penilaian Kinerja Fungsi Penjualan Sebagai Pusat Pendapatan

Pusat pendapatan adalah suatu pusat pertanggungjawaban dalam suatu organisasi yang kinerja manajernya dinilai atas dasar pendapatan dalam pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya. Dalam pusat pendapatan tingkat keluaran diukur dalam bentuk nilai uangnya, namun dalam hal ini tidak ada usaha-usaha khusus yang dilakukan untuk mengaitkan besarnya masukan atau biaya dengan tingkat keluaran yang dihasilkan. Hubungan antara masukan-

proses- keluaran- tujuan digunakan untuk menjelaskan efisiensi dan efektivitas yang digunakan untuk mengukur kinerja pusat pertanggungjawaban. Fungsi penjualan sebagai pusat pendapatan menghasilkan keluaran yang tidak mempunyai hubungan secara optimal (erat dan nyata) dengan masukan atau biayanya. Karena masukan dan keluaran fungsi penjualan tidak mempunyai hubungan fisik yang optimal maka fungsi penjualan sebagai pusat pendapatan tidak dapat dihitung efisiensinya.

Efektivitas adalah hubungan keluaran pusat pertanggungjawaban dengan tujuannya. Efektif adalah melaksanakan sesuatu dengan benar. Semakin besar kontribusi keluaran suatu pusat pertanggungjawaban terhadap pencapaian tujuan perusahaan semakin efektif kegiatan pertanggungjawaban tersebut. Menurut Johny Setyawan (Johny Setyawan, 1988:56) efektivitas adalah derajat keberhasilan suatu organisasi (sampai seberapa jauh suatu organisasi dapat dinyatakan berhasil) dalam usahanya untuk mencapai apa yang menjadi tujuan organisasi tersebut.

Secara kuantitatif efektivitas fungsi penjualan diukur dengan melakukan analisis selisih pendapatan, yaitu dengan membandingkan penjualan yang dianggarkan oleh perusahaan dengan penjualan yang sesungguhnya terjadi. Dari hasil perhitungan tersebut akan menghasilkan selisih yang digunakan untuk menentukan efektivitas fungsi penjualan. Selisih pendapatan dikatakan menguntungkan jika anggaran penjualan lebih kecil dari realisasi penjualan. Dan dikatakan tidak menguntungkan jika anggaran penjualan lebih besar dari realisasi penjualan yang terjadi.

Jika pendapatan penjualan sesungguhnya berbeda dari tingkat yang dianggarkan dalam anggaran induk, penyebab perbedaan tersebut bisa karena perbedaan dalam harga penjualan atau volume penjualan. Selisih volume penjualan dapat berasal dari selisih kuantitas penjualan dan selisih komposisi penjualan. Penyimpangan dalam kuantitas penjualan dapat dijelaskan melalui selisih ukuran pasar atau selisih pangsa pasar.

Analisis selisih pendapatan yang digunakan untuk menghitung efektivitas fungsi penjualan sebagai pusat pendapatan, adalah sebagai berikut (Supriyono, 2000 : 364):

a. Selisih Harga Jual

Selisih harga jual adalah selisih yang timbul karena departemen pemasaran telah menjual produk dengan harga jual sesungguhnya per unit lebih tinggi atau lebih rendah dibandingkan dengan harga jual per unit yang dianggarkan. Rumus selisih harga jual adalah:

$$\begin{aligned} \text{SHJ} &= (\text{KS} \times \text{HJA}) - (\text{KS} \times \text{HJS}) \\ &= \text{KS} (\text{HJA} - \text{HJS}) \end{aligned}$$

Dalam hal ini:

SHJ = Selisih harga jual

KS = Kuantitas atau volume sesungguhnya yang dijual

HJS = Harga jual per unit sesungguhnya

HJA = Harga jual per unit yang dianggarkan

Sifat selisih:

Jika : $\text{HJA} > \text{HJS}$ maka SHJ merugikan

Jika : $HJA < HJS$ maka SHJ menguntungkan

b. Selisih Kuantitas Penjualan

Selisih kuantitas penjualan atau selisih volume penjualan adalah selisih yang timbul karena kuantitas produk yang dijual sesungguhnya menyimpang dari kuantitas penjualan yang dianggarkan. Rumus selisih kuantitas penjualan adalah:

$$\begin{aligned} SKP &= (KA \times HJA) - (KS \times HJA) \\ &= (KA - KS) HJA \end{aligned}$$

Dalam hal ini:

SKP = Selisih kuantitas penjualan

KS = Kuantitas atau volume sesungguhnya yang dijual

HJA = Harga jual per unit yang dianggarkan

KA = Kuantitas atau volume sesungguhnya yang dianggarkan

Sifat selisih:

Jika : $KA < KS$ maka SKP menguntungkan

Jika : $KA > KS$ maka SKP merugikan

c. Selisih komposisi penjualan

Selisih komposisi penjualan adalah selisih antara hasil penjualan pada komposisi sesungguhnya dengan hasil penjualan pada komposisi yang dianggarkan. Rumus selisih komposisi penjualan adalah:

$$\begin{aligned} SKmP &= PkmA - PkmS \\ &= (KAJ \times HJA) - (KSJ \times HJA) \end{aligned}$$

Dalam hal ini:

SKmP = Selisih komposisi penjualan

PKmS = Penjualan pada komposisi sesungguhnya

PkmA = Penjualan pada komposisi yang dianggarkan

KSJ = Kuantitas penjualan yang sesungguhnya setiap jenis produk yang dijual

KAJ = Kuantitas penjualan yang dianggarkan untuk setiap jenis produk yang dijual

HJA = Harga jual per unit yang dianggarkan

Sifat selisih:

Jika : $PkmA < PKmS$ maka SKmP menguntungkan

Jika : $PkmA > PKmS$ maka SKmP merugikan

d. Selisih Kuantitas penjualan final

Selisih kuantitas penjualan final atau selisih volume penjualan final adalah selisih penjualan pada komposisi yang dianggarkan dengan penjualan yang dianggarkan. Rumus selisih Kuantitas penjualan final adalah:

$$SKPF = (KA \times HJA) - (TKS \times HJR)$$

Dalam hal ini:

SKPF = Selisih kuantitas penjualan final

TKS = Total kuantitas penjualan sesungguhnya

HJR = Harga jual rata-rata per unit yang dianggarkan

KA = Kuantitas penjualan dianggarkan untuk setiap unit produk

HJA = Harga jual per unit yang dianggarkan

e. Selisih pasar industri pada penjualan

Selisih pasar industri pada penjualan adalah selisih yang disebabkan oleh perbedaan antara penjualan perusahaan pada anggaran penjualan industri dibandingkan dengan penjualan perusahaan pada penjualan industri yang sesungguhnya jika pangsa pasar atau bagian pasar perusahaan besarnya sama. Rumus Selisih pasar industri pada penjualan adalah:

$$SPI = (API - PIS) PPP$$

Dalam hal ini:

SPI = Selisih pasar industri

API = Anggaran penjualan industri

PIS = Pasar industri sesungguhnya

PPP = Pangsa atau bagian pasar perusahaan

f. Selisih pangsa pasar pada penjualan

Selisih pangsa pasar pada penjualan atau selisih bagian pasar adalah selisih yang disebabkan oleh perbedaan antar penjualan perusahaan pada pasar industri sesungguhnya dibandingkan dengan penjualan perusahaan pada komposisi penjualan yang dianggarkan. Rumus selisih pangsa pasar pada penjualan adalah:

$$SPP = (PIS \times PPP) - (TKS \times HJR)$$

Dalam hal ini:

- SPP = Selisih pangsa pasar
PIS = Pasar industri sesungguhnya
PPP = Pangsa atau bagian pasar perusahaan
TKS = Total kuantitas penjualan sesungguhnya
HJR = Harga jual rata-rata per unit yang dianggarkan

Analisis selisih pasar industri pada penjualan dan selisih pangsa pasar pada penjualan dalam penelitian ini tidak dibahas, karena data yang diperlukan tidak dapat diperoleh.

