PENGEMBANGAN PRAKTIK DALAM PENGANGGARAN DARI PERSPEKTIF PENELITIAN

Lodovicus Lasdi
Fakultas Ekonomi Universitas Widya Mandala Surabaya
E-mail: lasdi2007@yahoo.com

Practitioners have proposed two distinct approaches to address what they believe are shortcomings of traditional budgeting practices. One approach, Activity-Based Budgeting (ABB), advocates improving the budgeting process and primarily focuses on the planning problem with budgeting. The other, Beyond Budgeting (BB), advocates abandoning the budget adn primarily focuses on the performance evaluation problems with budgeting. This paper provides an overview and research perspective on these two recent developments.

Keywords: practitioners, traditional budgeting, activity-based budgeting, beyond budgeting

PENDAHULUAN

Penganggaran merupakan bagian penting dalam proses pengendalian manajemen di hampir semua organisasi. Di samping penggunaan penganggaran yang cukup luas, namun praktik penganggaran sendiri masih jauh dari sempurna. Para praktisi menyatakan bahwa anggaran menghalangi alokasi sumber daya organisasi untuk mendapatkan manfaat yang terbaik, menyebabkan pembuatan keputusan yang cenderung berorientasi jangka pendek dan permainan anggaran yang bersifat disfungsional. Permasalahan tersebut umumnya dikaitkan dengan anggaran keuangan tradisional, top-down budgeting, orientasi anggaran yang bersifat perintah dan pengendalian, yang melekat dalam perencanaan anggaran dan proses evaluasi kinerja tahunan (Schmidt, 1992; Bunce et al., 1995; Hope dan Fraser, 1997, 2000, 2003; Wallander, 1999; Ekholm dan Wallin, 2000; Marcino, 2000; Jensen, 2001).
Artikel ini menunjukkan perhatian praktisi terhadap anggaran dengan menggambarkan dua pengembangan praktik: yang satu mendukung perbaikan proses penganggaran, sedangkan yang lain mengabaikannya. Perkembangan praktik penganggaran ini menunjukkan dua hal penting. Pertama, perkembangan tersebut menunjukkan perhatian praktisi terhadap masalah penganggaran yang sering diabaikan dalam literatur ilmiah karena lebih memfokuskan pada isu yang lebih tradisional seperti penganggaran partisipatif. Kedua, pengembangan yang saling bertentangan tersebut menggambarkan bahwa perusahaan menghadapi keputusan penting yang terkait dengan penganggaran yaitu apakah tetap mempertahankannya, memperbaikinya, atau malah mengabaikannya?


Permasalahan dalam Praktik Penganggaran

Kebanyakan pemakaian anggaran terkait dengan kemampuannya untuk menyatukan semua ancaman organisasi yang terpisah ke dalam rencana komprehensif yang memberikan beragam manfaat, khususnya untuk perencanaan kinerja dan evaluasi kinerja sesungguhnya dibandingkan dengan perencanaan. Selain manfaat tersebut, pengendalian anggaran mempunyai banyak keterbatasan, seperti ditetapkan dalam jangka waktu yang lama dan seringkali dituduh sebagai penyebab permainan anggaran atau perilaku disfungsional (Hofstede, 1967; Onsi, 1973; Merchant, 1985b; Lukka, 1988).

Neely et al. (2001) memberikan daftar 12 kelemahan pengendalian anggaran yang dikumpulkan dari literatur praktisi:
1. Anggaran membutuhkan banyak waktu dalam penyusunannya;
2. Anggaran menghalangi daya tanggap dan seringkali menjadi hambatan bagi perubahan;
3. Anggaran, fokusnya kurang strategis dan seringkali bertentangan;
4. Anggaran memberikan sedikit nilai tambah, khususnya terkait dengan waktu yang dibutuhkan untuk menyiapkannya;
5. Anggaran terfokus pada pengurangan biaya dan bukan penciptaan nilai;
6. Anggaran memperkuat sistem perintah dan pengendalian yang vertikal;
7. Anggaran tidak merefleksikan struktur jaringan kerja yang diadopsi perusahaan;
8. Anggaran menyebabkan perilaku spekulasi dan pertentangan;
9. Anggaran dibangun dan diperbarui terlalu sering, umumnya tiap tahun;
10. Anggaran didasarkan pada asumsi yang tidak berdasar dan perkiraan semata;
11. Anggaran memperkuat hambatan departemental dibanding mendorong knowledge sharing; dan
12. Anggaran membuat orang merasa tidak berharga.


Klaim 1, 4, 9, dan 10 terkait dengan kritik bahwa pada saat anggaran digunakan, asumsinya umumnya sudah usang, sehingga mengurangi nilai proses penganggaran. Versi kritik yang lebih radikal adalah anggaran konvensional tidak pernah valid karena anggaran tersebut tidak dapat menangkap ketidakpastian yang ada dalam lingkungan yang berubah dengan cepat (Wallender, 1999). Dalam istilah yang lebih konseptual dikatakan bahwa operasi dari manfaat sistem pengendalian anggaran membutuhkan dua unsur yang saling berkaitan. Pertama, harus terdapat derajat stabilitas operasional yang tinggi sehingga anggaran dapat memberikan rencana yang valid untuk periode waktu yang tepat (umumnya tahun depan). Kedua, manajer harus mempunyai model prediktif yang baik sehingga anggaran dapat memberikan standar kinerja yang baik (Berry dan Outley, 1980). Ketika kriteria ini dipenuhi, maka pengendalian anggaran menjadi mekanisme pengendalian yang berguna, tetapi untuk organisasi yang beroperasi dalam lingkungan yang lebih dinamis, kriteria ini menjadi kurang bermanfaat (Samuelson, 2000).

Klaim 2, 3, 5, 6, dan 8 terkait dengan kritik yang lebih umum bahwa pengendalian anggaran menempatkan struktur perintah dan pengendalian vertikal, pembuatan keputusan terpusat, inisiatif yang

Terakhir, klaim 7, 11, dan 12 merefleksikan isu anggaran yang terkait dengan organisasi dan manusia di dalamnya. Kritik menyatakan bahwa struktur pengendalian dan perintah yang vertikal, pengendalian anggaran yang berbasis pusat pertanggungjawaban tidak sesuai dengan desain organisasi yang ramping, jaringan kerja, atau berbasis rantai nilai dan mengahalangi pemberdayaan karyawan dari pembuatan keputusan yang terbaik (Hope dan Fraser, 2003).


Pembahasan artikel ini difokuskan pada dua pengembangan utama, Activity Based Budgeting (ABB) dan Beyond Budgeting (BB) dalam praktik penganggaran yang menggambarkan usulan untuk memperbaiki atau mengabaikan anggaran dalam praktik bisnis. Kelompok ABB mendukung perbaikan sistem penganggaran dengan mengawinkan model operasional berbasis aktivitas yang lebih lengkap dengan model keuangan yang lebih rinci. Fokusnya adalah pada perbaikan anggaran sebagai dukungan bagi perencanaan operasional. Sedangkan, kelompok BB menggunakan pandangan yang lebih radikal dan merekomendasikan dua tahap pendekatan. Tahapan pertama berkaitan dengan masalah penganggaran ketika anggaran digunakan untuk evaluasi kinerja. Mereka menyatakan bahwa pengendalian anggaran tradisional yang mengkombinasikan perencanaan dan evaluasi kinerja menyebabkan perencanaan yang buruk dan perilaku disfungsional. Oleh karena itu, kelompok BB merekomendasikan merubah
secara radikal evaluasi kinerja berbasis anggaran atau benar-benar menghapus proses anggaran. Tahapan kedua dari pendekatan BB adalah mendesentralisaskan secara radikal organisasi dan memberdayakan *manajer level* yang lebih rendah dan karyawan. Meskipun kelompok ABB lebih berfokus pada perencanaan dan kelompok BB lebih berfokus pada evaluasi kinerja, namun keduanya berbagi keyakinan yang sama bahwa penganggaran tradisional secara fundamental tidak sesuai lagi dengan lingkungan saat ini yang berubah dengan cepat dan serba tidak pasti.

**Pendekatan Activity-Based Budgeting**

Sesuai dengan namanya, pendekatan ABB memfokuskan pada upaya menghasilkan bentuk anggaran dari model organisasi berbasis aktivitas, sebagai lawan dari organisasi yang fokus pada pasar produk tradisional, pusat pertanggungjawaban, atau departemental. Upaya mendasar dari kelompok ABB adalah memperluas konsep berbasis aktivitas dan pengelolaan kapasitas ke dalam anggaran. Kelompok ABB menyatakan bahwa anggaran memberikan peran perencanaan dan bahwa anggaran itu banyak kekurangan karena berorientasi keuangan, dan proses penganggaran yang terpusat tidak sesuai lagi dengan model operasional organisasi yang berbasis aktivitas.

![Diagram Activity-Based Budgeting](image)


Gambar 1. Ikhtisar Pendekatan Activity-Based Budgeting
Menurut Hansen et al. (2003), inti dari pendekatan ABB terhadap penganggaran adalah Close Loop Model seperti yang ditunjukkan dalam gambar 1. Tidak seperti pendekatan penganggaran klasik, pendekatan ABB (Close Loop Model) menciptakan anggaran yang secara operasional layak sebelum menghasilkan anggaran keuangan. Tahapan 1, operational loop, menggunakan konsep berbasis aktivitas untuk merubah permintaan estimasi bagi produk dan jasa ke dalam permintaan aktivitas dengan menggunakan tarif konsumsi aktivitas, dan kemudian menjabarkan permintaan aktivitas ke dalam permintaan sumberdaya dengan menggunakan tarif konsumsi sumberdaya.

Sekali permintaan kosnumsi aktivitas dan sumberdaya diketahui, maka pendekatan ABB beroperasi untuk mencapai keseimbangan operasional antara permintaan sumberdaya untuk memenuhi permintaan dan sumberdaya yang tersedia (kapasitas). Jika rencana awal mengarah pada ketidakseimbangan, maka organisasi dapat menyesuaikan kuantitas permintaan, kapasitas sumberdaya, tarif konsumsi sumberdaya, atau tarif konsumsi aktivitas. Sebaliknya, organisasi yang menggunakan penganggaran tradisional dapat menyeimbangkan anggaran dengan hanya merubah kuantitas permintaan atau sumberdaya yang tersedia (kapasitas).


Jika rencana keuangan tidak seimbang, maka pendekatan ABB mengijinkan organisasi untuk menyesuaikan lima unsur yang memungkinkan untuk mencapai sasaran anggaran: (1) tarif konsumsi aktivitas dan sumberdaya, (2) kapasitas sumberdaya, (3) biaya sumberdaya, (4) kuantitas permintaan produk/jasa, (5) harga produk/jasa. Karena proses penganggaran tradisional tidak mengumpulkan informasi berbasis tarif konsumsi aktivitas dan sumberdaya, maka mereka menawarkan sedikit kemungkinan untuk melakukan penyesuaian anggaran.

Pendekatan ABB menunjukkan beberapa manfaat potensial dari pendekatannya (Hansen dan Torok, 2003). Pertama, dengan menyeimbangkan pertama kali permintaan operasional, maka pendekatan ABB menghindari kalkulasi yang tidak perlu dari pengaruh keuangan dari
rencana yang tidak layak secara operasional. Pendekatan ABB lebih mementingkan untuk fokus pada upaya menghasilkan anggaran secara eksplisit dari aktivitas dan sumberdaya. Karena pendekatan ini menggabungkan batch, fasilitas, dan jenis pemicu biaya lainnya yang tidak ditemukan dalam sistem penganggaran tradisional, maka pendekatan ini menekankan ketidakseimbangan sumberdaya, ketidak-efisienan, dan bottlenecks. Artinya pendekatan ini memberikan kalkulasi biaya produk, proses, atau aktivitas dan pembuatan keputusan yang lebih baik, dan alokasi sumberdaya yang lebih baik untuk mendukung prioritas organisasi.

Kedua, model operasional yang lebih canggih dalam sistem penganggaran memberikan sekumpulan alat yang lebih kaya untuk menyeimbangkan kapasitas. Sebagai akibatnya, untuk menyesuaikan permintaan atau merubah jumlah sumberdaya yang tersedia, maka organisasi dapat juga menyesuaikan tarif konsumsi sumberdaya atau aktivitas. Lebih jauh lagi, analisis eksplisit dari kapasitas sumberdaya dan visibilitas konsumsi sumberdaya yang meningkat mengijinkan organisasi untuk mengidentifikasi isu dan membuat penyesuaian dalam proses penganggaran dibanding menurut proses penganggaran tradisional, yang tidak menelusuri pola konsumsi sumberdaya.

Ketiga, manajer level yang lebih rendah dan karyawan dapat dengan lebih mudah memahami dan mengkomunikasikan informasi secara operasional dibanding dalam istilah keuangan. Serupa dengan memberikan pemahaman tentang bagaimana sumberdaya dan aktivitas saling berhubungan, maka anggaran berbasis aktivitas juga dapat membantu manajer memahami bagaimana untuk melaksanakan pekerjaannya. Model aliran sumberdaya dan aktivitas yang lebih baik ini dapat juga menyebabkan perbaikan evaluasi kinerja dengan menetapkan secara lebih rinci siapa yang bertanggung jawab untuk aktivitas spesifik yang melintasi batasan departemenal. Akibatnya, sekumpulan opsi yang diperluas untuk menyesuaikan keluaran tersebut akan memperkaya kemampuan manajer untuk merespon kontinjensi dan juga memperbaiki pengukuran kinerja, evaluasi dan pembuatan keputusan.

Terakhir, pendekatan berbasis aktivitas menguatkan pandangan yang bersifat horisontal dan berorientasi proses dari organisasi melintasi batasan departemenal, yang berlawanan dengan orientasi anggaran tradisional yang vertikal. Model proses memfasilitasi integrasi anggaran dengan inisiatif manajemen lainnya, seperti sistem pengukuran kinerja yang difokuskan pada hubungan sebab-akibat atau lead-lag (misal balanced scorecards).
Secara ringkas, pendekatan ABB mengawinkan model operasional yang lebih lengkap dengan model keuangan yang lebih rinci. *Closed Loop Model* menghasilkan anggaran yang layak secara operasional dan konsumsi sumberdaya yang sangat layak serta identifikasi sumberdaya yang tidak seimbang atau tidak efisien. Hasil transparansi dari anggaran berbasis aktivitas akan meningkatkan alokasi sumberdaya untuk pemanfaatan terbaiknya sejarah dengan prioritas organisasi, menurunkan ruang lingkup untuk permainan politis, memperbaiki pembuatan keputusan dan evaluasi kinerja, serta memperbaiki fleksibilitas operasional. Satu keterbatasan potensial dari pendekatan ini adalah ketersediaan informasi tentang aktivitas, proses, dan sumberdaya, dan biaya penciptaan dan pemeliharaan informasi.

**Pendekatan Beyond Budgeting**

Pendekatan BB berupaya menghindari apa yang disebut sebagai jebakan kinerja tahunan. Jebakan tersebut melibatkan perilaku disfungisional yang bercabang dari pengevaluasian manajer lini dihadapkan dengan sasaran anggaran yang ditetapkan tanpa terkait dengan sumber yang kredibel dan dipertahankan tidak berubah untuk tahun anggaran berikutnya. Bahkan, literatur BB dipenuhi dengan contoh bagaimana manajer mengadopsi metode pencapaian anggaran tahunan yang tidak tepat. Metode ini dimulai dari memanipulasi estimasi anggaran sebelum tahun anggaran dimulai (umumnya untuk memperoleh sasaran yang lebih mudah dicapai), melalui manipulasi angka-angka laporan sepanjang tahun anggaran (untuk menyesuaikan waktu pendapatan atau pengeluaran), sampai kepada adopsi keputusan manajemen yang tidak tepat (misal menunda biaya pemeliharaan) untuk menghasilkan angka-angka yang cukup baik dihadapkan dengan sasaran anggaran. Untuk menghindari perilaku disfungisional tersebut, maka kelompok BB mengusulkan untuk mengganti evaluasi kinerja berbasis anggaran yang kaku dengan evaluasi kinerja berbasis kontrak kinerja relatif dengan tinjauan ke belakang (*hindsight*).

Komponen kinerja menetapkan sasaran anggaran dengan menggunakan kinerja acuan, di mana acuannya (*benchmark*) dapat berasal dari internal (misal departemen yang berbeda dalam organisasi yang sama) atau eksternal (misal perbandingan kinerja dengan kompetitor unggulan). Sasaran kinerja acuan sebaiknya sulit ditentang keberadaannya (misal “jika yang lainnya bisa, mengapa kita tidak bisa melakukannya?”) dan mengijinkan adanya penyesuaian untuk faktor-faktor yang tidak dapat dikendalikan. Gambaran ini cenderung meningkatkan keakuratan dan kewajaran yang dirasakan dari evaluasi kinerja, sehingga dapat mengurangi perilaku spekulatif dan masalah
motivasional. Standar kinerja relatif juga secara potensial meningkatkan motivasi karena batasan kinerja tersebut diharapkan menjadi tantangan untuk dapat dipatahkan. Sebaliknya, sasaran anggaran yang dihasilkan dalam proses penganggaran tradisional seringkali menciptakan ketegangan antara apa yang diidentifikasi manajer sebagai desirable dan apa yang diklaim manajer level lebih rendah sebagai feasible.

Komponen hindsight dari usulan BB adalah untuk mengevaluasi kinerja melawan target dengan hindsight. Oleh karena itu, daripada fixed target ditetapkan pada awal periode, maka target lebih baik disesuaikan dengan melihat ke belakang dan menggabungkan operasional sesungguhnya dan kondisi ekonomi selama periode tersebut. Untuk mengimplementasikan komponen hindsight, kelompok BB merekomendasikan bahwa reward didasarkan pada evaluasi kinerja yang bersifat subjektif dengan penekanan pada kelompok dibanding kinerja individu. Tujuannya adalah untuk memunculkan filosofi melakukan apa yang terbaik bagi perusahaan dalam situasi saat ini dan untuk mempromosikan kerja tim. Evaluasi kinerja subjektif juga mendorong karyawan untuk terikat dalam inisiatif strategik melalui penghargaan terhadap upaya-upaya yang telah dilakukan (dibanding hanya dengan output semata) yang mengidentifikasi dan mengeksploitasi peluang yang tidak tampak dengan imbalan jangka panjang yang tidak ditangkap sepenuhnya oleh target kinerja eksternal yang menjadi acuan.


Adalah penting untuk menekankan bahwa dalam usulan BB, manajer keuangan akan melanjutkan membangun anggaran untuk memenuhi kebutuhan perencanaan keuangan organisasi, tetapi anggaran tersebut tidak dikeluarkan kepada manajer untuk bertindak sesuai target
bagi evaluasi kinerja. Kelompok BB mengklaim bahwa dengan membebaskan perencanaan dari evaluasi kinerja berbasis anggaran, maka perencanaan akan menjadi lebih akurat dan berguna karena perencanaan tersebut dapat diadaptasi untuk merubah kondisi lingkungan daripada melanjutkan untuk mengarahkan upaya organisasi dan pembuatan keputusan terhadap target yang telah ditetapkan sebelumnya yang bahkan dapat bersifat mutlak.

Meskipun dengan mengabaikan evaluasi kinerja berbasis anggaran memberikan tahapan pertama dari perbaikan, kelompok BB memandang hal tersebut hanya langkah awal terhadap desentralisasi yang lebih radikal (Wallender, 20003). Tahapan pendekatan BB ini lebih menunjukkan hal-hal yang berkaitan dengan kegagalan pengendalian anggaran tradisional untuk memberdayakan karyawan untuk membuat keputusan yang sejalan dengan tujuan strategik. Inti dari argumen ini adalah bahawa peralihan dan pemberdayaan yang efektif secara nyata bertentangan dengan penggunaan pengendalian anggaran tradisional. Pertama, pengendalian anggaran tradisional gagal untuk menciptakan iklim kinerja yang berkualitas tinggi yang didasarkan pada keberhasilan kompetitif karena fixed target merupakan ukuran keberhasilan yang definitif. Kedua, anggaran tradisional gagal untuk membuat karyawan bertanggung jawab terhadap kepuasan customers karena dominasi dari ukuran kinerja keuangan. Ketiga, anggaran tradisional gagal memberdayakan karyawan untuk bertindak dengan kapabilitas sumberdaya karena sumberdaya telah terikat dengan periode anggaran. Pendekatan BB mengklaim bahwa pemberdayaan (empowerment) akan efektif ketika anggaran dikaitkan dengan perubahan dari pengendalian hasil, yang merupakan inti dari pengendalian anggaran tradisional, menjadi pengendalian berbasis seleksi karyawan, visi dan nilai perusahaan, kode etis, pelatihan, dan lain-lain. Sehingga daripada menggunakan banyak sekali ukuran kinerja, seperti yang diimplikasikan oleh tahapan pertama pendekatan BB, maka fokus sistem pengendalian digerakkan ke bidang yang lebih abstrak seperti misi, visi, dan budaya perusahaan.

Kelemahan dari pendekatan ABB dan BB adalah ketidakmampuannya untuk melakukan perencanaan yang tepat dalam lingkungan yang tidak pasti sehingga membuat anggaran kurang berguna. Berdasar pengamatan ini, kelompok ABB mengusulkan model berbasis aktivitas untuk memperbaiki perencanaan, tetapi model tersebut tidak memberikan cara bagaimana sistem evaluasi seharusnya didesain. Sebaliknya, kelompok BB menyatakan bahwa perencanaan akan baik hanya jika tidak terkait dengan fungsi evaluasi kinerja yang melekat dalam sistem pengendalian tradisional. Karena itu, fokus terbesar dari kelompok BB adalah merubah sistem evaluasi kinerja dan mendesen-
tralisasi secara radikal organisasi. Dalam cara-cara ini, pendekatan ABB dapat digunakan dalam pendekatan BB, sebagai contoh, untuk menghasilkan rencana keuangan dan operasional bagi pendekatan BB. Sebaliknya, pendekatan BB dapat digunakan dalam pendekatan ABB, sebagai contoh dengan merubah insentif untuk mengikuti prinsip-prinsip evaluasi kinerja.

PERSPEKTIF PENELITIAN

Menghubungkan Anggaran dengan Perencanaan Operasional dan Strategik

Anthony (1965) membedakan pengendalian manajemen, dimana penganggaran merupakan unsur pentingnya, dari dua proses pengendalian yang saling melengkapi: perencanaan operasional dan strategik. Anthony menunjukkan perencanaan operasional sebagai mengambil bentuk yang sangat berbeda dalam organisasi yang berbeda, yang merefleksikan perbedaan teknologi dan operasi. Dengan adanya perbedaan yang luas dari praktik dalam perencanaan operasional, maka Anthony lebih fokus pada proses pengendalian manajemen yang lebih umum. Demikian pula Anthony memandang perencanaan strategik sebagai aktivitas irregular yang mengambil bagian dalam tingkatan yang lebih tinggi dalam organisasi, tetapi memberikan pedoman sasaran dan tujuan bagi proses pengendalian manajemen. Meskipun Anthony menyatakan perencanaan strategik sebagai proses yang penting, tapi ia memandangnya sebagai bidang studi yang terpisah.


Keberhasilan penekanan Anthony (1965) terhadap pengendalian manajemen mengurangi fokus pada proses dari operasional dan perencanaan strategik yang saling melengkapi. Pemikiran terbaru, seperti pendekatan balanced scorecard dari Kaplan dan Norton (1992),


**Isu-isu Activity-Based Budgeting**

Riset yang terkait dengan pendekatan ABB mengintegrasikan kosep berbasis aktivitas dan manajemen kapasitas dengan pemikiran anggaran dan perencanaan. Meskipun literatur akuntansi manajemen baru saja memulai untuk menghasilkan riset penganggaran berbasis aktivitas (Selto dan Widener, 2001), terdapat beberapa studi terhadap bidang gabungan dari activity-based cost management (ABCM) dan capacity management.


Pendekatan ABB menekankan pengelolaan kapasitas pada level aktivitas. Dalam bidang manajemen kapasitas, terdapat banyak kerangka kerja konseptual yang menggambarkan bagaimana mengukur kapasitas (McNair dan Vangermeersch, 1998), dan banyak studi teoretis yang menghubungkan kapasitas, penetapan harga, dan kalkulasi biaya (Balakrishnan dan Sivaramakrishnan, 2002). Sesuai dengan studi
ABCM, maka studi manajemen kapasitas cenderung mempunyai fokus *product-costing*, dan mengabaikan isu integrasi manajemen kapasitas dengan anggaran (dan praktik organisasional lainnya).

Meskipun kelompok ABB menyatakan bahwa sistem anggaran berbasis aktivitas yang benar-benar baru diperlukan untuk dibangun, terdapat kemungkinan lainnya bahwa proses penganggaran tradisional dapat disesuaikan dalam cara-cara yang tidak terlalu radikal, seperti menetapkan hubungan yang lebih baik dengan sistem perencanaan kapasitas. Balakrsihnan dan Sprinkle (2002) telah melakukaninya dengan menunjukkan bagaimana mengintegrasikan kapasitas dengan analisis variansi klasik.

Literatur difusi inovasi organisasi (misal Teece, 1980; Damanpour dan Evan, 1984; Abrahamson, 1991) menyimpulkan bahwa inovasi administratif memerlukan waktu yang lama untuk disebarkan. Pendekatan ABB berpotensi sebagai tahapan awal penyebarannya dan hal ini merupakan peluang untuk medokumentasikan perilakunya. Literatur difusi juga menunjukkan bahwa sebagian besar tingkat kegagalan yang tinggi menawarkan peluang untuk menguji dan memahami faktor-faktor keberhasilan inovasi. Dengan melihat keberhasilan dan kegagalan sistem ABCM (misal Anderson, 1995a; Player dan Keys, 1996; Gosselin, 1997; Krumweide, 1998), maka dapat dijadikan bukti yang informatif untuk penerapan ABB.

**Isu-isu Beyond Budgeting**

Terdapat riset penting terkait dengan premis utama dari pendekatan BB, khususnya yang terkait dengan evaluasi kinerja subjektif, kontrak kinerja berbasis anggaran tetap, dan desentralisasi.


Kedua, teori menyatakan bahwa beragam faktor yang mendorong atau tidak mendorong pemakaian evaluasi kinerja subjektif dan mengapa
dan kapan hal itu efektif untuk digunakan dibandingkan dengan pendekatan formula (misal Baiman dan Rajan, 1995). Di sini sekali lagi bukti empirisnya kurang (misal Govindarajan, 1984; Govindarajan dan Gupta, 1985; Bushman et al., 1996; Haynes dan Schefer, 2000; Ittner et al., 2003a; Murphy dan Oyer, 2003; Gibbs et al., 2004). Subjektivitas telah membuat manajer mengeksplotasi informasi relevan yang muncul selama periode pengukuran (anggaran) (Baker et al., 1988, 1994). Manfaat ini penting khususnya dalam lingkungan dinamis di mana sasaran anggaran tetap dapat dengan cepat menjadi mutlak. Agar efektif, maka subjektifitas meminta evaluator membuat penilaian yang wajar, dan tidak bias, yang dapat diterima oleh pihak yang dievaluasi tanpa membuat perilaku yang tidak pantas untuk mempengaruhi anggaran dengan tidak tepat (misal Milgrom, 1988; Hawkins dan Hastie, 1990; Prendergast dan Topel, 1993; Bommer et al., 1995; Tan dan Jamal, 2001). Tetapi untuk dapat memahami kondisi di mana subjektifitas dapat bekerja dengan efektif, masih dibutuhkan banyak riset yang terkait.

Ketiga, kelompok BB tertarik dengan isu insentif yang dikaitkan dengan penggunaan anggaran sebagai kontrak kinerja tetap. Sehingga sekali anggaran dicapai, maka tidak terdapat insentif untuk pencapaian di atas anggaran, sebaliknya, jika anggaran tidak dipenuhi, maka konsekuensi yang berlawanan mengikutinya. Hal ini menyebabkan terjadinya manipulasi, pemikiran jangka pendek, dan tiadanya inovasi (Kohn, 1993; Jensen, 2001). Riset sebelumnya menyatakan bahwa isu ini dapat dikurangi dengan beragam rencana insentif (seperti memasukkan ukuran kinerja nonkeuangan), atau berdasar pada metode evaluasi kinerja alternatif (seperti evaluasi kinerja subjektif) tanpa mengabaikan pengendalian anggaran. Tetapi, karena teori insentif banyak dipengaruhi oleh teori keagenan, maka teori ini kemungkinan mengabaikan variabel yang relevan dari totalitas paket insentif organisasi (misal penghargaan nonmoneter) dan situasi spesifik dalam mana paket insentif signifikan. Literatur empiris dari insentif kebanyakan dibiasakan oleh eksekutif puncak yang mencakup hanya bagian kecil dari pasar tenaga kerja. Sehingga, arah riset berikutnya sebaiknya memahami dengan lebih baik insentif bagi manajer level yang lebih rendah dan karyawan (Bushman dan Smith, 2001; Merchant et al., 2003).

Keempat, pembahasan desentralisasi yang radikal melampaui hambatan riset penganggaran tradisional dengan menekankan pada pemilihan arsitektur organisasional, termasuk bagaimana organisasi mendelegasikan pembuatan keputusan kepada individu, metode

KESIMPULAN

Beberapa tahun belakangan, banyak kritik anggaran menyatakan bahwa sistem perencanaan dan penganggaran penuh dengan politik dan permainan; menghasilkan hanya perubahan inkremental pada periode perencanaan dan penganggaran; tidak responsif terhadap lingkungan yang berubah dengan cepat, dan manghambat inisiatif; fokus pada pengurangan biaya dibanding penciptaan nilai; dan terlalu mahal untuk hanya sedikit manfaat yang dihasilkannya. Beberapa usulan perbaikan meliputi lebih sering memperbarui rencana, menggunakan relative performance standards daripada standar anggaran tetap untuk mengevaluasi kinerja dan memberikan insentif, membangun kembali proses penganggaran berbasis metode yang lebih canggih, seperti activity-based budgeting (usulan pendekatan ABB), atau yang paling radikal adalah dengan mengabaikan pengendalian anggaran tradisional dan secara radikal mendesentralisasi organisasi (usulan pendekatan BB).

Berdasar literatur praktik penganggaran tersebut, terdapat peluang riset yang menantang. Meskipun kedua pendekatan memberikan peluang riset masing-masing yang unik, tema keduanya dapat dijadikan bidang riset berikutnya. Sebagai contoh, keduanya menekankan pentingnya ketidakpastian lingkungan sebagai faktor dominan dalam desain dan penggunaan anggaran; keduanya menyatakan bahwa anggaran tidak beroperasi dalam isolasi dari praktik organisasi lainnya; dan keduanya menekankan pentingnya perluasan riset anggaran untuk menggabungkan perilaku level manajer menengah dan yang lebih rendah.

DAFTAR PUSTAKA


