

PERSPEKTIF SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DALAM PENGUKURAN KINERJA DAN KEUNGGULAN KOMPETITIF

Eko Sugiyanto & Rachmad Saleh

*Mahasiswa Program Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro,
Semarang*

In attaining the optimum managerial performance, the companies have to organize well, have vision and mission management control and be a learning organization to help individuals to create a conclusive environment in decision making process. Every company has a different complexity in management control. The management control has a broad in nature and integrated to achieve organizational goals.

Management control systems can be said good, if have the ability to translate: performance standard that reflects the effectiveness, efficiency policy in determining performance standard and appreciation to its resources. Beside that management control systems provides the structure that allow planning, implementation to be done. In designing management control systems an organization must refer to the change of business environment by using contingency approach, that have many advantages; the conformity of design with its environment, the ability to trend watching in business environment, and understanding in the design of Management Control Systems.

Keywords: *Management Control Systems, Performance, Competitive Advantage*

PENDAHULUAN

Perusahaan bisnis modern merupakan sebuah entitas yang kompleks, yang mana kelangsungan hidupnya sangat tergantung pada kemampuan dalam berbagai macam alokasi sumber daya yang dimiliki dalam rangka untuk beradaptasi dengan lingkungan dan kebutuhan dari berbagai pihak yang berkepentingan, seperti *customer, supplier, tenaga kerja, dan*

pemerintah. Suatu perusahaan yang menjual produknya di pasar global sering mempertimbangkan untuk mengkombinasikan sumber daya yang ada (manusia, modal, mesin dan lain sebagainya) dengan penggunaan teknologi dalam memproduksi barang atau jasa yang pada akhirnya akan mempunyai keunggulan kompetitif baik untuk saat ini maupun masa yang akan datang.

Kita sering mengakui keberadaan suatu organisasi di satu sisi dan di sisi lain menuntut atau mengklaimnya karena gagal dalam memenuhi berbagai harapan, tetapi terlepas dari hal tersebut, ada kondisi yang dianggap luar biasa pada suatu perusahaan dimana sistem organisasinya bekerja sangat memuaskan dan mempunyai standar bagi kelangsungan hidup organisasi yang bersangkutan. Ada satu hal yang tidak dapat dipungkiri bahwa tidak semua organisasi selalu memperoleh keberhasilan, banyak di antara organisasi yang ada mengalami kegagalan dalam prosesnya untuk menjadi organisasi yang lebih besar dan terlebih-lebih juga mengalami kegagalan dalam kelangsungan hidupnya. Selain itu juga banyak organisasi yang mempunyai kemampuan yang baik tetapi mengalami suatu kegagalan dalam mengadopsi perubahan teknologi atau dalam hal memenuhi selera konsumen, sehingga hal tersebut akan dapat menimbulkan berbagai konsekuensi misalnya pada tenaga kerja, konsumen, *supplier* dan lain sebagainya. Jadi walaupun suatu organisasi mengalami suatu kerugian dan dihadapkan pada masalah yang besar atau sangat berpengaruh namun organisasi tersebut tetap berusaha untuk dapat menjaga kelangsungan hidupnya.

Di era seperti sekarang ini, desain pengendalian terhadap organisasi yang rasional telah menjadi kebutuhan yang sangat mendesak dan perlu mendapat perhatian secara khusus, terutama dalam hal pengendalian dalam aktivitas yang sangat kompleks yang ada dalam suatu organisasi guna untuk memenuhi berbagai kepentingan. Desain pengendalian yang dimaksud tentunya merupakan suatu mekanisme yang dirancang untuk menghadapi berbagai perubahan lingkungan (ketidakpastian) dalam rangka untuk mencapai tujuan organisasi secara keseluruhan. Untuk mencapai tujuan yang optimal, suatu perusahaan harus terorganisasi dengan baik, memiliki visi dan misi, dan memiliki kemampuan pengendalian manajemen yang dapat membantu menciptakan kondisi yang kondusif dalam suatu sistem bagi proses pengambilan keputusan.

Pada dasarnya suatu sistem berisikan tuntunan atau pedoman kepada setiap anggota manajemen tentang prosedur pelaksanaan dan cara mengendalikan organisasi yang efektif, yang mana manajemen

dalam hal ini dapat menterjemahkan terhadap hal-hal sebagai berikut: (1) ukuran kinerja yang mencerminkan suatu organisasi berjalan secara efisien, efektif dan produktif, (2) kebijakan dalam menentukan standar dalam ukuran kinerja, dan (3) penghargaan (apresiasi) kepada sumber daya yang dimiliki perusahaan.

Pendekatan yang dianggap sesuai dalam mendesain sebuah sistem harus mengacu kepada perubahan karakteristik lingkungan bisnis yang ada yaitu dengan menggunakan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*), sehingga suatu organisasi akan menjadi efektif dalam memasuki lingkungan bisnis tersebut. Pendekatan kontinjensi pada awalnya digunakan dalam mendesain organisasi, dengan variabel-variabel kontinjensi antara lain sebagai berikut: lingkungan, teknologi, ukuran organisasi, dan strategi.

Menurut *Robert Anthony* (1965), pengendalian manajemen adalah suatu proses manajemen untuk memastikan bahwa sumber daya yang diperoleh digunakan secara efektif dan efisien untuk mencapai tujuan organisasi. Selain itu juga pengendalian manajemen mempunyai hubungan antara proses perencanaan dan pengendalian operasional, dimana masing-masing perusahaan memiliki kompleksitas yang berbeda dalam pengendalian manajemen; makin besar ukuran/skala perusahaan maka akan semakin kompleks pengendaliannya dan begitu juga sebaliknya.

Pengendalian manajemen dimaksudkan bersifat menyeluruh dan terpadu, artinya lebih mengarah pada berbagai upaya yang dilakukan oleh manajemen agar tujuan organisasi dapat tercapai. Proses perencanaan dimaksudkan sebagai suatu perencanaan strategis yang memusatkan perhatian pada latar belakang dalam tujuan jangka panjang dan obyektivitas organisasi yang mengarah kepada keunggulan kompetitif, sedangkan pengendalian operasional lebih memusatkan perhatian pada setiap aktivitas yang sedang berlangsung untuk memberikan keyakinan terhadap tugas yang telah dilaksanakan.

SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN

Sistem pengendalian manajemen merupakan suatu sistem yang digunakan untuk mendesain berbagai kegiatan dalam mewujudkan visi organisasi melalui misi yang telah ditentukan, mengimplementasikan dan memantau pelaksanaan rencana kegiatan yang telah ditetapkan. Dalam sistem pengendalian manajemen tersebut terdapat tiga frasa penting, meliputi visi dan misi organisasi; sistem perencanaan kegiatan yang memiliki serangkaian tahapan melalui perumusan strategi, perencanaan strategi, penyusunan program, dan penyusunan anggaran;

serta mengimplementasikan dan memantau semua rencana kegiatan. Bentuk terakhir dari sistem pengendalian manajemen adalah fungsi pengawasan (*monitoring*) dan fungsi umpan balik (*feed back*).

Selain hal tersebut di atas, informasi akuntansi juga mempunyai peranan penting dalam sistem pengendalian manajemen dan merupakan bagian dari sistem informasi manajemen. Akuntansi dalam hal ini sebagai alat pengendalian yang dapat memberikan informasi keuangan dan mempunyai hubungan dalam pengukuran kinerja. Walaupun manfaat sistem pengendalian manajemen tidak hanya untuk pengukuran kinerja akuntansi, tetapi ada beberapa dari aktivitas perusahaan yang pengukurannya dikendalikan oleh perhitungan fisik, produksi, dan teknis. Sistem pengendalian manajemen juga berhubungan dengan kinerja yang tidak bisa diukur secara tepat atau tidak dapat dijelaskan dengan ukuran akuntansi, antara lain seperti *market share* dan posisi kompetitif, komitmen moral dan pegawai, serta kemajuan pekerjaan riset dan pengembangan, yang semuanya sangat penting bagi kelangsungan hidup perusahaan. Meskipun informasi akuntansi itu relevan dan sifatnya penting sebagai suatu tanggapan individu terhadap efektivitas pengendalian manajemen. Pada umumnya pengendalian manajemen mempunyai hubungan dengan motivasi dan selalu mempengaruhi perilaku manusia dalam sistem informasi.

PENGUKURAN KINERJA, STANDAR KINERJA, DAN HUBUNGAN PENGHARGAAN DENGAN KINERJA

Permasalahan pokok yang mendasari pengendalian manajemen dalam mengevaluasi kinerja operasional organisasi yaitu menentukan *reward* dan *punishment*, maka perlu diuraikan terlebih dahulu mengenai hal-hal berikut ini:

1. Pengukuran kinerja

Pengukuran kinerja sering melibatkan informasi akuntansi, dan menggunakan anggaran sebagai standar untuk membandingkan dengan realisasi/hasil. Dalam menentukan standar yang sesuai untuk kinerja harus selalu dimonitor, terutama untuk industri yang berada pada lingkungan yang selalu mengalami perubahan yang cepat, di antaranya profitabilitas atau prediksi dari tingkat laba baik dalam jangka pendek dan jangka panjang, tingkat pertumbuhan, struktur modal dan likuiditas. Dan pada akhirnya terdapat beberapa aspek pengukuran kinerja yang dapat diukur (*budget constraint*) dan yang tidak bisa diukur (*non budget constraint*).

2. Standar kinerja

Standar kinerja yang dijadikan sebagai pegangan oleh para manajer yang bertanggungjawab terhadap pencapaian hasil atau prestasi, secara langsung mempunyai hubungan dengan latar belakang anggaran dan pengendalian anggaran yang terdapat dalam suatu organisasi. Umumnya standar kinerja yang ada di dalam organisasi sering menimbulkan terjadinya konflik antara yang diinginkan oleh perusahaan dengan yang dicapai oleh para manajer, sehingga hal ini sangat mempengaruhi dalam prosedur perencanaan yang akan digunakan, keikutsertaan dalam pengambilan keputusan dan desain organisasi dalam berbagai tingkatan manajemen.

3. Hubungan penghargaan dengan kinerja

Penghargaan dan prestasi sangat diperlukan untuk menetapkan target kinerja para manajer baik secara kuantitatif atau kualitatif dan akan menjadi efektif jika para manajer termotivasi untuk mencapai target yang telah ditetapkan. Tidak perlu diragukan lagi bahwa penghargaan dalam bentuk insentif akan mendorong para manajer untuk mencapai tingkatan target yang terbaik, walaupun pada kenyataannya tidak selalu demikian. Penghargaan atas prestasi mempunyai hubungan, apabila mekanisme yang digunakan terdapat berbagai bentuk batasan antara motivasi dari unit-unit organisasi yang mempunyai kerjasama dalam mencapai target yang telah ditetapkan. Hal tersebut dapat mengakibatkan terjadinya persaingan di antara para manajer dalam menciptakan kerjasama yang baik atau memungkinkan dapat mendorong memanipulasi tindakan dan laporan sehingga akan dapat menimbulkan kesalahpahaman di antara para manajer.

PENDEKATAN TEORI KONTINJENSI

Sistem pengendalian manajemen yang digunakan dalam suatu perusahaan selalu mempunyai kecenderungan untuk berubah dan menyesuaikan dengan perubahan kondisi lingkungan sebagai akibat dari kontinjensi. Ketiga hal pokok di atas yaitu pengukuran kinerja, standar kinerja, dan hubungan penghargaan dengan kinerja sangat mempengaruhi sistem pengendalian manajemen dalam pendekatan teori kontinjensi terhadap desain dan penggunaannya. Adapun pengaruh tersebut antara lain sebagai berikut ini.

1. Pengaruh Teori Kontinjensi dalam Desain Organisasi

Ketidakpastian sangat mempengaruhi desain suatu organisasi, dimana struktur dari organisasi memiliki berbagai fungsi aktivitas yang mempunyai otoritas tugas dan tanggungjawab yang berbeda pada setiap

tingkatan manajemen (manajer dan karyawan). Selain itu juga di dalam struktur organisasi terdapat mekanisme yang kuat yang dapat memastikan bahwa tugas yang telah ditetapkan dilaksanakan secara konsisten dan memberikan batasan koordinasi pada setiap unit organisasi yang ada. Aspek utama dari struktur organisasi formal adalah segmentasi aktivitas ke dalam *subsets* yang dapat ditangani oleh setiap para manajer dalam pusat-pusat pertanggungjawaban. Istilah dalam proses ini terdapat perbedaan yang mengacu pada kecenderungan sub-unit organisasi untuk mengembangkan cara kerja dalam rangka melaksanakan tugas dan dalam kondisi yang khusus. Proses integrasi sangat diperlukan untuk koordinasi dari aktivitas dalam sub-sub unit yang berbeda, dan selain itu juga sistem akuntansi manajemen mempunyai peran penting dalam proses tersebut. Adapun pendekatan yang dilakukan dalam mendesain struktur organisasi formal banyak menggunakan pendekatan dari teori kontinjensi.

2. Pengaruh Teori Kontinjensi pada Sistem Pengendalian Manajemen

Teori kontinjensi dalam akuntansi manajemen menunjukkan suatu upaya untuk mengidentifikasi sistem pengendalian yang sesuai untuk suatu keadaan tertentu. Pada prinsipnya, proses dalam mengidentifikasi ketidakpastian menjadi sangat penting dan dapat menilai pengaruh dari ketidakpastian atas desain sistem pengendalian manajemen. Adapun variabel-variabel ketidakpastian yang perlu dipertimbangkan dalam sistem pengendalian manajemen antara lain sebagai berikut:

- Lingkungan**

Sistem pengendalian manajemen sangat dipengaruhi oleh lingkungan ekternal atau lingkungan bisnis dimana perusahaan tersebut beroperasi. Dalam mendesain sistem pengendalian manajemen, perusahaan perlu memperhatikan dan menyesuaikan dengan karakteristik lingkungan bisnis. Adapun lingkungan bisnis yang ada sekarang dan untuk yang akan datang memiliki karakteristik: *customer* memegang kendali bisnis, persaingan semakin kompetitif, dan perubahan menjadi konstan dan radikal. Secara umum bahwa karakteristik lingkungan yang mempengaruhi desain sistem pengendalian, yaitu dinamis (tingkat perubahan) dan heterogenitas (jumlah layanan produk pasar yang berbeda). Jadi seluruh komponen sistem pengendalian manajemen harus didesain berdasarkan karakteristik lingkungan bisnis yang akan dimasuki oleh suatu perusahaan.

- **Teknologi**

Teknologi umumnya menjadi pendorong utama dalam perubahan ketidakpastian yang terjadi dalam lingkungan bisnis. Suatu struktur dan proses sistem pengendalian manajemen yang digunakan dalam unit-unit organisasi selalu akan berhubungan dengan teknologi baik secara langsung atau tidak langsung. Yang dimaksud dengan teknologi disini adalah teknologi informasi. Dalam mendesain sistem pengendalian manajemen, teknologi menjadi suatu hal yang sangat penting dan perlu dipertimbangkan mengingat prinsip-prinsip manajemen dalam era teknologi dipengaruhi oleh dua faktor yaitu mempekerjakan *knowledge workers* untuk memanfaatkan secara optimum kemampuan teknologi informasi dan kemampuan informasi untuk menyediakan fasilitas *information sharing*.

- **Ukuran**

Ukuran perusahaan adalah suatu faktor penting yang mempengaruhi penyusunan struktur organisasi, yang merupakan sarana untuk mendelegasikan wewenang yang diperlukan dalam memanfaatkan berbagai sumber daya organisasi untuk mewujudkan tujuan organisasi. Hal ini berarti bahwa struktur organisasi adalah komponen-komponen yang berkaitan erat dengan sistem pengendalian manajemen. Secara eksplisit hal-hal yang harus diperhatikan terhadap ukuran suatu organisasi dalam ketidakpastian adalah secara cepat dan terpadu mampu merespon keinginan lingkungan, mempunyai tingkat fleksibilitas yang dapat menyesuaikan dengan perubahan, dan mendorong suatu inovasi.

- **Strategi**

Strategi adalah pola tindakan utama yang dipilih untuk mewujudkan visi organisasi melalui misi. Strategi yang dirumuskan dalam rangka untuk menghimpun sumber daya organisasi dan mengarahkan kepada pencapaian visi organisasi. Tanpa strategi yang tepat akan berakibat pada kegagalan organisasi dalam mewujudkan visinya. Suatu ketidakpastian dalam lingkungan bisnis yang kompetitif, strategi memainkan peran penting dalam menentukan kelangsungan hidup dan pertumbuhan perusahaan. Strategi yang telah diimplementasikan merupakan proses yang berkelanjutan dalam sistem pengendalian manajemen, dimana perlu adanya modifikasi atas strategi tersebut, dan disesuaikan dengan perubahan lingkungan dan/atau kondisi perusahaan.

PENILAIAN DAN PENGUKURAN KINERJA

Penilaian kinerja merupakan salah satu aspek dalam sistem pengendalian manajemen yang efektif. Para manajer mempunyai tanggungjawab atas kinerja mereka di masa mendatang yang secara konstan berhubungan dengan konsekuensi dari tindakan mereka sekarang. Tanggungjawab di masa yang akan datang mempunyai suatu dampak secara berkelanjutan terhadap semua tindakan yang akan dievaluasi dalam kaitan dengan penilaian kinerja. Secara konseptual bahwa penilaian kinerja adalah penentuan secara periodik efektivitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi, dan individu-individu yang terlibat di dalamnya yang berdasarkan pada sasaran, standar, dan kinerja yang telah ditetapkan. Karena organisasi pada dasarnya dioperasikan oleh sumber daya manusia maka penilaian kinerja sesungguhnya merupakan penilaian atas perilaku manusia dalam melaksanakan peranannya. Sedangkan tujuan penilaian kinerja adalah untuk memotivasi individu dalam mencapai sasaran organisasi dan dalam mematuhi standar perilaku yang telah ditetapkan, sehingga akan dapat memperoleh tindakan dan hasil yang sesuai atau diinginkan oleh organisasi.

Ada beberapa hal yang perlu dipertimbangkan dalam menyusun seperangkat indikator kinerja secara praktis adalah sebagai berikut:

- Tujuan organisasi yang kompleks dan kinerja yang terintegrasi secara keseluruhan.
- Berbagai pengukuran kinerja ganda yang digunakan, dapat memberikan beberapa gagasan penting peringkat kebutuhan yang perlu untuk dikomunikasikan.
- Beberapa tugas memerlukan kerjasama para manajer dari sub-unit yang berbeda.
- Beberapa aspek kinerja tidak bisa diukur secara kuantitatif, tetapi ada suatu kecenderungan pada ukuran kuantitatif untuk mendominasi penilaian lebih kualitatif.
- Inti dari pekerjaan managerial bahwa hasil yang diperlukan sering kali tidak bisa ditetapkan sebelumnya sehingga penilaian kinerja menjadi subjektif.
- Kinerja manajerial mungkin berbeda dari kinerja ekonomi pada unit dimana manajer bertanggung jawab.
- Manajemen berada pada tempat dalam suatu lingkungan yang tidak pasti dan kompleks.

Pengukuran kinerja sering melibatkan informasi akuntansi dan menggunakan anggaran sebagai standar untuk membandingkan hasil. Sejumlah sumber informasi yang dapat digunakan dalam menentukan standar kinerja yang sesuai dan dapat memberi pedoman secara substansial yaitu:

- Kinerja unit yang sama dalam periode waktu sebelumnya.
- Kinerja unit yang serupa pada perusahaan atau di tempat lain.
- Kinerja yang diperlukan untuk mencapai tujuan yang diinginkan.

Suatu hal penting bahwa standar kinerja berhubungan erat dengan rencana yang dirancang kearah keberhasilan dari standard yang bersangkutan.

Dalam sistem pengendalian manajemen cenderung menempatkan kriteria ukuran penilaian dalam jangka panjang dan penentuan penghargaan atas kinerja managerial menggunakan metode non-formula (*subjective*). Mengingat juga sistem pengendalian mempunyai hubungan dengan obyek sasaran yang akan dicapai, maka obyek sasaran perlu diperhatikan dan menjadi bagian dalam strategi perusahaan. Berdasarkan teori kontinjenji maka sistem pengendalian dapat menyesuaikan dengan keadaan yang memerlukan efektivitas yang mengacu kepada obyek sasaran. Penilaian dan pengukuran kinerja dalam perumusan teori kontingenji bertujuan untuk menyesuaikan desain sistem pengendalian dan karakteristik organisasi, serta lingkungan yang memerlukan pengukuran efektivitas. Hal ini hanya dapat diperkirakan dalam hubungannya dengan tujuan organisasi yang terdapat dalam strategi perusahaan. Apabila kinerja organisasi dianggap lemah yang berarti mempunyai hubungan dengan *dysfunctional* dan sistem pengendalian yang mengalami kegagalan dari periode waktu ke waktu.

PENGGUNAAN INFORMASI AKUNTANSI DALAM MEMPERTIMBANGKAN PENILAIAN

Pengaruh dari informasi akuntansi atas perilaku manajerial secara langsung terjadi ketika akuntansi digunakan untuk mengevaluasi kinerja. Apabila penggunaan informasi akuntansi yang tidak sesuai dalam penilaian kinerja, sering mengakibatkan perilaku yang tidak diharapkan dan akan membawa kekhawatiran individu dalam pengukuran perilakunya. Jika anggaran digunakan sebagai standar untuk membandingkan kinerja yang akan dinilai, maka penilaian mempunyai pengaruh secara langsung terhadap prestasi anggaran. Salah satu bagian terpenting dalam mendesain dan mengoperasikan suatu sistem pengendalian terhadap anggaran yang efektif ditunjukkan pada

penyusunan seperangkat pengukuran kinerja yang akan digunakan, yang dapat menghasilkan seluruh kinerja yang diinginkan organisasi.

Penghargaan dan pengukuran kinerja individu merupakan sarana untuk mengarahkan perilaku individu ke perilaku yang dihargai oleh organisasi, tetapi ada sedikit permasalahan dalam memotivasi para manajer atau individu untuk mencapai hasil yang ditetapkan adalah memastikan bahwa hasil tersebut dicapai dengan cara yang tepat, dibandingkan cara-cara yang merugikan organisasi. Selain hal tersebut berbagai kesulitan juga dalam menetapkan dan menilai kinerja perilaku manajerial yang sesuai dan mendorong suatu konsentrasi pada monitoring dan pengukuran kinerja. Pengukuran kinerja yang sering digunakan melibatkan pengukuran dari informasi akuntansi dan menggunakan anggaran sebagai standar pembanding kinerja yang dinilai, dimana pertimbangan anggaran itu sendiri berada di bawah tekanan dan pengukuran kinerja yang sebenarnya yang mungkin akan dimanipulasi untuk memberi kesan prestasi kinerja yang memuaskan. Hal tersebut menjadi lebih serius lagi, jika kemungkinan perilaku yang sebenarnya dimodifikasi sehingga hasil yang diinginkan menjadi semu, meskipun hasil yang dilaporkan telah disempurnakan dengan suatu cara yang tidak diinginkan.

SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DALAM MENCiptakan COMPETITIVE ADVANTAGE

Sistem pengendalian manajemen merupakan bagian dari pelaksanaan strategi perusahaan, yang mana sistem pengendalian manajemen tersebut adalah sistem dan prosedur formal yang menggunakan informasi untuk memelihara atau merubah pola dalam aktivitas organisasi. Semua organisasi yang kompleks dan besar mempunyai sistem pengendalian manajemen yang hampir serupa. Rencana jangka pendek dan jangka panjang, berbagai anggaran, dan sistem pelaporan adalah suatu hal yang biasa dalam setiap perusahaan besar yang dikelola secara profesional. Terdapat empat konsep dalam proses hubungan antara strategi bisnis dan sistem pengendalian manajemen yang dapat digunakan untuk menciptakan *competitive advantage* bagi organisasi antara lain:

1. Keterbatasan Perhatian

Pada umumnya para manajer puncak (*top management*) tidak mempunyai kapasitas waktu yang cukup untuk memproses semua informasi yang ada atau pada realitanya seorang manajer mempunyai keterbatasan-keterbatasan. Pemikiran merupakan suatu sumber daya yang langka dan harus dipandang sebagai suatu batasan kemampuan dalam pengolahan

informasi oleh para manajer yang terlibat banyak dalam aktivitas bersama. Menurut Mintzberg (1973), menyatakan bahwa para manajer puncak mempunyai sepuluh peran aktif yang meliputi: tokoh figur, pemimpin, komunikator, monitor, disseminator, juru bicara, usahawan, pengambil keputusan, alokasi sumber daya dan negosiator. Konsep mengenai keterbatasan perhatian mempunyai suatu implikasi penting bagi pengendalian manajemen. Banyak aktivitas para manajer menuntut perhatian yang timbul pada fungsi di luar (*eksternal*), berkomunikasi dengan karyawan, membaca laporan, pembuatan dan mengesahkan keputusan, mengevaluasi karyawan, perencanaan masa depan dan keputusan sehari-hari yang harus dibuat. Maka dari itu, pengendalian manajemen hanya terbatas pada proses organisasi formal yang mendapat perhatian dari manajer puncak, sehingga pada umumnya untuk manajemen pengendalian didelegasikan ke para bawahan.

2. Ketidakpastian strategi

Sebagai akibat dari keterbatasan tersebut, maka para manajer puncak secara implisit membagi satuan aktivitas yang dimonitor digolongkan mulai dari yang paling kritis sampai yang tidak kritis, sehingga penggolongan tersebut memungkinkan para manajer puncak untuk mengindahkan ketidakpastian strategis. Suatu ketidakpastian yang dapat dipercaya para manajer puncak bahwa mereka harus memonitor secara pribadi untuk memastikan agar tujuan perusahaan tercapai, walaupun perusahaan bersaing pada industri yang sama dan menghadapi suatu potensi ketidakpastian sebagai akibat dari perubahan peraturan pemerintah, intensitas kompetisi, peningkatan teknologi baru, sifat pelanggan dan para penyalur, daur hidup produk dan keanekaragaman produk yang mana membuat strategi perusahaan betul-betul dipengaruhi oleh ketidakpastian untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Ketidakpastian akan kritis untuk semua perusahaan adalah kemampuan secara internal menghasilkan laba, menyediakan sumber daya untuk membiayai strategi bisnis.

3. Pengendalian Manajemen Interaktif

Pengendalian manajemen akan menjadi interaktif ketika para manajer menggunakan prosedur perencanaan dan pengendalian secara aktif untuk melakukan proses monitoring dan melibatkan semua unit-unit aktivitas organisasi dalam setiap keputusan yang diambil. Keterlibatan yang dilakukan merupakan suatu kesempatan bagi manajemen puncak untuk berkomunikasi dan menghadapi semua tantangan yang didasarkan pada asumsi dan rencana tindakan dalam proses pengendalian manajemen secara aktif yang menuntut perhatian yang sebenarnya dari

bawahan yang beroperasi pada semua tingkatan yang ada dalam perusahaan. Adapun program pengendalian yang telah ditetapkan sebagai pembanding untuk menyiapkan dan menginterpretasikan informasi. Informasi yang dimaksud dalam bentuk laporan yang disampaikan melalui prosedur laporan formal dan yang pada dasarnya para manajer operasional kurang dilibatkan. Manajer puncak mempunyai alternatif dalam menentukan sistem pengendalian manajemen yang interaktif apabila adanya informasi mengenai ketidakpastian strategi. Sedangkan sistem interaktif yang terpilih kemudian dapat digunakan oleh para manajer puncak untuk tiga fungsi berikut:

- **Memberi Sinyal (Isyarat)**

Penggunaan informasi sebagai sinyal dapat memberikan suatu alternatif pilihan yang diperlukan oleh para manajer puncak dalam membuat keputusan mengenai kebijakan yang dibuat. Hal ini mendorong para manajer puncak untuk mengetahui informasi yang yang berkenaan dengan proses pengambilan keputusan yang melibatkan berbagai individu dari unit-unit kegiatan dalam suatu periode waktu. Dengan melaksanakan pengendalian manajemen interaktif para manajer puncak dapat memonitor ketidakpastian strategis, mengungkapkan alternatif pilihan dan menilai individu-individu dalam organisasi yang mempunyai masukan untuk proses pengambilan keputusan.

- **Pengawasan**

Pengawasan merupakan bentuk dari pengendalian manajemen interaktif yang memberikan pedoman bagi setiap individu dan jenis informasi. Adapun fungsi pengawasan ini dalam teori keputusan menuntut suatu organisasi untuk memperoleh informasi dalam rangka pemilihan alternatif-alternatif yang dapat memonitoring lingkungan bisnis dalam perubahannya. Upaya yang dilakukan oleh suatu perusahaan untuk dapat bertahan dan berkembang dalam lingkungannya sangat tergantung pada kompetensi dalam memanfaatkan segala potensi yang terkandung dalam informasi (pengembangan teknologi informasi), agar dapat mengatasi berbagai hambatan dan mengubah potensi tersebut menjadi peningkatan kecepatan, fleksibilitas, integrasi, dan inovasi yang berkelanjutan guna pengambilan keputusan dalam pengendalian manajemen.

- **Pengesahan Keputusan**

Fungsi terakhirnya dalam pengendalian manajemen interaktif adalah penetapan dan pengesahan keputusan oleh para manajer puncak yang diperlukan untuk menjalankan kebijakan strategi dan sumber daya organisasi. Dalam pengendalian manajemen interaktif mengijinkan para manajer puncak untuk selalu memperoleh informasi tentang keputusan seluruh organisasi.

4. Pembelajaran Organisatoris

Pembelajaran organisatoris yang dimaksud untuk menjelaskan tatacara organisasi dalam melakukan penyesuaian dengan kenyataan dan menggunakan pengetahuan untuk meningkatkan kesesuaian antara organisasi dan lingkungannya. Keterlibatan manajer puncak secara pribadi, menggambarkan karakteristik pengendalian dan pembelajaran pada seluruh organisasi mengenai ketidakpastian strategis yang dirasa oleh manajemen puncak. Dengan memusatkan perhatian pada organisasi, para manajer puncak menggunakan pengendalian manajemen interaktif untuk mempengaruhi dan mengarahkan proses pembelajaran pada suatu pemahaman bahwa gagasan individu dan prakarsa akan muncul dari waktu ke waktu secara tidak sistimatis. Penekanan dalam memilih pengendalian manajemen iteraktif dan penyusunan program dan pendelegasian, para manajer puncak memastikan bahwa organisasi mau belajar tentang akan adanya ketidakpastian terhadap peluang dan ancaman perusahaan.

Keempat konsep tersebut di atas secara terintegrasi sebagai strategi bisnis dan dalam menciptakan strategi suatu perusahaan terhadap ketidakpastian yang dimonitor para manajer puncak. Pada umumnya semua perusahaan besar mempunyai sistem pengendalian manajemen, dimana para manajer puncak berwewenang menentukan sistem pengendalian yang sifatnya interaktif yang secara pribadi dapat memonitor terhadap ketidakpastian strategis yang mereka percayai akan menimbulkan kritis bagi keberhasilan dan kelangsungan hidup organisasi. Alternatif pilihan para manajer puncak untuk memastikan bahwa sistem pengendalian yang interaktif memberikan suatu isyarat pada individu-individu yang terlibat di dalam organisasi, mengenai apa yang sebaiknya dimonitor dan menyusulkan suatu gagasan baru serta melakukan *follow up* atas gagasan tersebut. Isyarat ini secara aktif memberikan proses pembelajaran organisatoris dan proses perumusan secara konseptual tentang pengendalian manajemen interaktif terhadap strategi baru yang muncul dari waktu ke waktu. Jadi proses pengendalian manajemen merupakan sebagai alat untuk mencapai tujuan

dan membantu manajemen untuk menyesuaikan organisasi dari waktu ke waktu dalam menciptakan *competitive advantage*.

Secara garis besar *competitive advantage* mempunyai tiga sistem utama untuk memasuki lingkungan bisnis yang kompetitif, meliputi: Pertama, *trend watching and envisioning system*, sistem ini digunakan untuk mengamati trend perubahan yang terjadi di lingkungan makro dan industri atau dapat diibaratkan sebagai *change sensing radar* yang digunakan untuk melakukan pengamatan terhadap perubahan yang terjadi di lingkungan eksternal perusahaan. Selain itu juga dapat digunakan untuk memperkirakan pengaruh lingkungan eksternal terhadap visi, misi, dan strategi perusahaan. Kedua, Sistem penerjemah strategi, sistem ini digunakan untuk menerjemahkan strategi perusahaan kedalam rencana kegiatan yang komprehensif dan koheren terhadap perumusan strategi. Ketiga, sistem pengelolaan sumber daya, sistem ini berfungsi untuk merencanakan pemanfaatan sumber daya, antara lain meliputi modal, fisik, informasi, manusia orgainsasi untuk mewujudkan sasaran-sasaran strategik, tujuan, dan visi organisasi.

KESIMPULAN

Pengendalian manajemen merupakan fungsi penting dalam suatu perusahaan bisnis modern, dan dalam hal ini umumnya pengendalian lebih mempercayai sistem informasi akuntansi dan anggaran. Meskipun informasi akuntansi mempunyai peranan yang penting dan dapat digunakan, tetapi informasi lain juga merupakan suatu alat pengendalian walaupun tidak sempurna dan harus digunakan dengan mempertimbangkan mengenai batasannya, serta disesuaikan dengan keadaan penggunaannya. Lebih lanjut, bahwa hal tersebut menjadi permasalahan yang serius yaitu memungkinkan penyalahgunaan atas kekurangan atau keterbatasan pemakaian informasi akuntansi pada manajemen tingkat bawah. Manajer lini juga akan mengabaikan secara formal hasil informasi akuntansi kecuali apabila hal itu berguna bagi mereka, dan kemungkinan akan mengembangkan sistem informasi informal atau alternatif, di samping sistem informasi yang formal. Pertanggungjawaban yang berhubungan dengan desain sistem informasi akuntansi untuk mengembangkan pemahaman yang mendalam mengenai kebutuhan dan penyediaan informasi yang relevan terhadap tugas-tugas spesifik.

Dalam lingkungan bisnis yang kompetitif, kemampuan perusahaan dalam membuat produk-produk baru, menciptakan lebih banyak *value* bagi *customer*, dan kemampuan untuk melakukan improvement terhadap proses *cost effectiveness* yang digunakan untuk menghasilkan *value* bagi

customer merupakan penentu keberhasilan perusahaan dalam pertumbuhan dan perkembangan di lingkungan bisnis tersebut. Kemampuan perusahaan sangat ditentukan oleh kompetensi dan komitmen sumber daya manusia dan tersedianya prasarana, sarana, dan teknologi yang memadai. Kompetensi dan komitmen individu ditentukan oleh kualitas organisasi yang digunakan untuk mengorganisir sumber daya manusia, oleh karena itu manajemen perlu menentukan ukuran kinerja untuk memotivasi peningkatan kompetensi dan komitmen individu serta pemanfaatan secara optimum prasarana, sarana dan teknologi yang tersedia.

DAFTAR PUSTAKA

- Suadi, Arief 2001. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Yogyakarta: Penerbit BPFE.
- Sukarno, Edy, 2000. *Sistem Pengendalian Manajemen Suatu Pendekatan Praktis*. Cetakan Pertama. Jakarta: Penerbit PT. Gramedia Pustaka Utama.
- Mulyadi dan Johny Setyawan. 2001. *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen*. Edisi kedua. Cetakan Pertama. Jakarta: Badan Penerbit Salemba Empat.
- Otley, David. 1995. Management Control, Organization Design and Accounting Information System. *Issue in Management Accounting*. 2nd Edition. Prentice Hall. pp. 45
- Simon, Robert. 1995. The Role of Management Control System in Creating Competitive Advantage: New Perspectives. *Harvard University Graduate School of Business Administration*.