



Akuntansi Keperilakuan

R.A. Supriyono



Gajah Mada University Press

Akuntansi Keperilakuan

R.A. Supriyono

Akuntansi Keperilakuan



Gadjah Mada University Press

AKUNTANSI KEPERILAKUAN

Penulis:

R.A. Supriyono

Korektor:

Mash

Desain sampul:

Pram's

Tata letak isi:

Sambayun

Digitalisasi oleh:

Ruslan

Diterbitkan dan dicetak oleh:

Gajah Mada University Press

Anggota IKAPI

Anggota APPTI

ISBN: 978-602-386-082-1

Redaksi:

Jl. Grafika No. 1, Bulaksumur

Yogyakarta, 55281

Telp./Fax.: (0274) 561037

<http://ugmpress.ugm.ac.id> | gmupress@ugm.ac.id

Digitalisasi : Juli 2018

Hak Digital © 2018 Gajah Mada University Press

Dilarang mengutip dan memperbanyak tanpa izin tertulis dari penerbit, sebagian atau seluruhnya dalam bentuk apa pun, baik cetak, photoprint, microfilm, dan sebagainya.

KATA PENGANTAR

Akuntansi keperilakuan adalah bidang akuntansi yang mulai berkembang pada awal 1950-an atau kira-kira 65 tahun yang lalu. Sejak masa itu, banyak buku teks, artikel-artikel pada jurnal ilmiah, dan seminar-seminar yang membahas akuntansi keperilakuan. Perguruan tinggi juga semakin banyak yang menawarkan mata kuliah Akuntansi Keperilakuan. Penelitian atau riset di perguruan tinggi juga semakin banyak yang mengambil topik-topik yang berhubungan dengan akuntansi keperilakuan, baik untuk riset mahasiswa strata satu (sarjana), strata dua (magister atau master), maupun strata tiga (doktor). Demikian pula riset-riset yang dilakukan para dosen banyak mengambil topik yang berhubungan dengan akuntansi keperilakuan.

Buku-buku teks di bidang akuntansi, misalnya akuntansi biaya, akuntansi manajemen, penganggaran, akuntansi keuangan, akuntansi pemerintahan, biasanya juga menguraikan mengenai akuntansi keperilakuan. Namun, buku-buku tersebut sering kali hanya membahas akuntansi keperilakuan dalam satu bab pembahasan. Buku ini dimaksudkan untuk melengkapi pembahasan mengenai akuntansi keperilakuan secara lebih lengkap. Pembahasan dalam buku ini dibagi ke dalam tiga bagian, yaitu bagian pertama membahas dasar-dasar akuntansi keperilakuan, bagian kedua membahas aspek keperilakuan akuntansi manajemen, dan bagian ketiga membahas aspek keperilakuan akuntansi keuangan dan pelaporan.

Bagian pertama buku ini membahas dasar-dasar akuntansi keperilakuan. Pembahasan dalam bagian ini terdiri atas beberapa bab, antara lain mengenai pengenalan akuntansi keperilakuan, survei konsep dan perspektif ilmiah akuntansi keperilakuan, konsep keperilakuan dari aspek psikologi dan psikologi sosial, asumsi-asumsi mengenai perilaku manusia, serta metode-metode riset akuntansi keperilakuan.

Bagian kedua buku ini membahas aspek keperilakuan akuntansi manajemen. Pembahasan dalam bagian ini terdiri atas beberapa bab, antara lain mengenai pengendalian keuangan, aspek keperilakuan akuntansi pertanggungjawaban, aspek keperilakuan perencanaan dan penganggaran laba, aspek keperilakuan pengumpulan dan pengendalian biaya, aspek keperilakuan evaluasi kinerja, interpretasi keperilakuan desentralisasi, dimensi keperilakuan pengendalian internal, pola keperilakuan auditor, aspek keperilakuan pembuatan keputusan, dan aspek keperilakuan penganggaran modal.

Bagian ketiga buku ini membahas aspek berperilaku akuntansi keuangan dan pelaporan. Pembahasan dalam bagian ini terdiri atas beberapa bab, antara lain mengenai aspek berperilaku persyaratan pelaporan, komunikasi informasi akuntansi, dimensi berperilaku pajak penghasilan, akuntansi sumber daya manusia, dan akuntansi sosial.

Buku ini dapat digunakan sebagai bacaan bagi para mahasiswa strata satu (sarjana) pada semester-semester akhir, mahasiswa strata dua (magister atau master), dan mahasiswa strata tiga (doktor) di perguruan tinggi, baik universitas, institut, maupun sekolah tinggi. Buku ini juga diharapkan dapat dibaca oleh para manajer organisasi yang bertanggung jawab untuk membuat keputusan serta mengarahkan dan memotivasi para manajer dan karyawan untuk melaksanakan aktivitas secara efisien dan efektif dalam rangka mencapai tujuan organisasi. Buku ini diharapkan juga dibaca oleh para praktisi akuntansi di organisasi yang bertujuan laba dan organisasi tidak untuk laba yang berfungsi sebagai akuntan manajemen, akuntan publik, akuntan pemerintah dan akuntan sektor publik lainnya, serta para akuntan pendidik.

Buku ini juga dapat digunakan sebagai buku suplemen dalam mata kuliah akuntansi biaya, akuntansi manajemen, sistem pengendalian manajemen, akuntansi keuangan, teori akuntansi, penganggaran, akuntansi sektor publik, akuntansi internasional, akuntansi sosial, dan mata kuliah departemen manajemen (bisnis), misalnya manajemen operasi (produksi), sistem pengendalian operasional, sistem informasi, perencanaan dan pengendalian, manajemen strategi, manajemen kebijakan. Berbagai mata kuliah semuanya berhubungan dengan berperilaku manusia dalam organisasi yang dipengaruhi oleh informasi, termasuk informasi akuntansi berperilaku. Para pembaca buku ini disarankan sudah menguasai konsep-konsep dan prinsip-prinsip dasar di bidang akuntansi, manajemen, dan ilmu perilaku.

Dalam kesempatan yang baik ini, penulis mengucapkan terima kasih kepada para mahasiswa yang mengikuti mata kuliah yang penulis ampu, khususnya mata kuliah akuntansi berperilaku, serta para mahasiswa yang penulis bimbing dan uji pada program strata satu (sarjana), strata dua (magister atau master), dan strata tiga (doktor) pada perguruan tinggi negeri maupun swasta. Para mahasiswa tersebut mendorong penulis untuk menulis buku ini.

Buku ini masih jauh dari sempurna. Oleh karena itu, penulis sangat mengharapkan masukan koreksi perbaikan dari para pembaca. Atas perhatian dan masukannya, penulis mengucapkan terima kasih. Semoga buku ini semakin dapat disempurnakan pada masa yang akan datang. Amin.

Yogyakarta, Oktober 2015

Penulis

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR	v
DAFTAR ISI	vii
BAGIAN I	
DASAR-DASAR AKUNTANSI KEPERILAKUAN	xiii
BAB 1 PENGENALAN AKUNTANSI KEPERILAKUAN	1
1.1 Pendahuluan	1
1.2 Peran Akuntansi	2
1.3 Dimensi Keperilakuan Akuntansi	6
1.4 Sejarah Perkembangan Akuntansi Perilaku	13
1.5 Garis Besar Buku Ini	16
BAB 2 KONSEP DAN PERSPEKTIF ILMU KEPERILAKUAN	18
2.1 Lingkup dan Tujuan Ilmu Keperilakuan	18
2.2 Lingkup dan Tujuan Akuntansi Keperilakuan	19
2.3 Perbedaan Ilmu Keperilakuan dan Akuntansi Keperilakuan	21
2.4 Perspektif Perilaku Manusia	22
2.5 Pengaruh Organisasi terhadap Perilaku Manusia	23
2.6 Peran Teori	23
2.7 Struktur Sosial	24
2.8 Budaya	25
2.9 Kerangka Idealistik Versus Materialistik	25
2.10 Kerangka Interaksionis	26
BAB 3 KONSEP KEPERILAKUAN DARI ASPEK PSIKOLOGI DAN PSIKOLOGI SOSIAL	28
3.1 Sikap	28
3.2 Motivasi	32
3.3 Persepsi	34
3.4 Pembelajaran	36
3.5 Kepribadian	37

BAB 4	ASUMSI MENGENAI PERILAKU MANUSIA: PERSPEKTIF SEJARAH	38
4.1	Feodalisme dan Kapitalisme	38
4.2	Asumsi-Asumsi Perilaku Manusia	44
BAB 5	METODE PENELITIAN	46
5.1	Definisi Penelitian	46
5.2	Tujuan Penelitian	47
5.3	Rancangan Proyek	47
5.4	Validitas dan Keandalan	48
5.5	Metode Pengumpulan Data	50
5.6	Memilih Responden	52
5.7	Instrumen Penelitian	53
5.8	Analisis Data dan Persiapan Laporan	54
BAGIAN II		
	ASPEK KEPERILAKUAN AKUNTANSI MANAJEMEN	55
BAB 6	PENGENDALIAN KEUANGAN	57
6.1	Dilema Pengendalian	57
6.2	Pengertian Pengendalian Keuangan	57
6.3	Pengendalian Terpadu	59
6.4	Faktor-Faktor Kontekstual	61
6.5	Pertimbangan-Pertimbangan Rancangan	62
BAB 7	ASPEK KEPERILAKUAN AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN	67
7.1	Dilema Bisnis	67
7.2	Review Diagnostik Dilema Bisnis	70
7.3	Definisi Akuntansi Pertanggungjawaban	73
7.4	Akuntansi Pertanggungjawaban dan Akuntansi Tradisional	73
7.5	Penetapan Pertanggungjawaban	79
7.6	Perencanaan, Pengumpulan Data, dan Pelaporan	80
7.7	Asumsi Keperilakuan Akuntansi Pertanggung jawaban	82
BAB 8	ASPEK KEPERILAKUAN PERENCANAAN DAN PENGANGGARAN LABA	86
8.1	Pendahuluan	86
8.2	Dilema Bisnis	87
8.3	Fungsi Perencanaan dan Anggaran Laba	87
8.4	Perilaku Penyusunan Anggaran	88

8.5	Konsekuensi Penyimpangan Proses Penganggaran	90
8.6	Relevansi Konsep Ilmu Keperilakuan.....	92
8.7	Evaluasi Diagnostik Dilema Bisnis.....	98
BAB 9	ASPEK KEPERILAKUAN PENGUMPULAN DAN PENGENDALIAN BIAYA.....	99
9.1	Dilema Keperilakuan	99
9.2	Sistem Biaya Standar Dibandingkan Tradisional.....	100
9.3	Penentuan Biaya.....	104
9.4	Aspek Keperilakuan Tahap Pemilihan Akuntansi Biaya	109
9.5	Telaah Diagnosis Kasus	115
BAB 10	ASPEK KEPERILAKUAN EVALUASI KINERJA	117
10.1	Dilema Bisnis.....	117
10.2	Definisi dan Tujuan Evaluasi Kinerja	118
10.3	Kegunaan Evaluasi Kinerja.....	118
10.4	Motivasi sebagai Pendorong Efisiensi	118
10.5	Pengaruh Balas Jasa pada Perilaku	119
10.6	Tipe-Tipe Balas Jasa	119
10.7	Aspek Keperilakuan dari Langkah Evaluasi Kinerja	120
10.8	Aspek Keperilakuan Informasi Akuntansi	125
10.9	Telaah Diagnostik Dilema Bisnis.....	126
BAB 11	INTERPRETASI KEPERILAKUAN ATAS DESENTRALISASI.....	128
11.1	Dilema Bisnis Desentralisasi.....	128
11.2	Mendesentralisasi atau Tidak	131
11.3	Definisi Desentralisasi.....	132
11.4	Lingkungan sebagai Faktor Penentu Desentralisasi.....	133
11.5	Pemilihan Struktur	136
11.6	Pengembangan Pedoman	137
11.7	Pengukuran dan Pengevaluasian Kinerja.....	142
BAB 12	DIMENSI PERILAKU PENGENDALIAN INTERNAL..	145
12.1	Masalah-Masalah Pengendalian Internal	145
12.2	Definisi dan Lingkup dari Pengendalian Internal.....	147
12.3	Manfaat Pengendalian Internal	149
12.4	Tipe Pengendalian Internal	150
12.5	Pengaruh Situasional	152
12.6	Penelitian Mengenai Pengendalian Internal	153
12.7	Pengendalian Internal COSO dan SOX	154
12.8	Solusi Kasus Pengendalian Internal	165
12.9	Ringkasan.....	167

BAB 13	POLA KEPERILAKUAN AUDITOR	169
	13.1 Definisi <i>Auditing</i> dan Auditor	169
	13.2 Dilema <i>Auditor</i>	172
	13.3 Aspek Keperilakuan <i>Auditing</i>	174
	13.4 Penyelesaian Dilema <i>Auditing</i>	178
	13.5 Kesimpulan	180
BAB 14	ASPEK KEPERILAKUAN PEMBUATAN KEPUTUSAN	182
	14.1 Proses Pembuatan Keputusan	182
	14.2 Pembuatan Keputusan Organisasi	186
	14.3 Novis Versus Ahli dalam Pembuatan Keputusan	194
	14.4 Peran Kepribadian dan Gaya Kognitif	195
	14.5 Peran Informasi Akuntansi	196
	14.6 Diagnosa atas Dilema Pembuatan Keputusan	198
BAB 15	FAKTOR-FAKTOR KEPERILAKUAN PENGANGGARAN MODAL	200
	15.1 Faktor-Faktor Keperilakuan	200
	15.2 Tampilan Rasional	205
	15.3 Usulan Perbaikan	206
 BAGIAN III		
	ASPEK KEPERILAKUAN AKUNTANSI KEUANGAN DAN PELAPORAN	207
BAB 16	DAMPAK KEPERILAKUAN TERHADAP PERSYARATAN PELAPORAN	209
	16.1 Dilema Pelaporan	209
	16.2 Persyaratan Pelaporan	210
	16.3 Pengaruh Persyaratan Pelaporan pada Perilaku	211
	16.4 Dampak Persyaratan Pelaporan	215
	16.5 Penilaian Dampak pada Pengirim Informasi	218
	16.6 Telaah Diagnostik Dilema Pelaporan	219
BAB 17	KOMUNIKASI INFORMASI AKUNTANSI	220
	17.1 Dilema Komunikasi	220
	17.2 Teori Komunikasi	221
	17.3 Model Komunikasi	222
	17.4 Variabel yang Memengaruhi Komunikasi Akuntansi ...	225
	17.5 Implikasi	232
BAB 18	DIMENSI KEPERILAKUAN PAJAK PENGHASILAN..	235
	18.1 Dilema Bisnis dalam Perpajakan	235
	18.2 Dampak Hukum Pajak terhadap Perilaku	235

18.3	Teori Psikologi terhadap Kekuatan Motivasi.....	236
18.4	Teori Atkinson tentang Kekuatan Motivasi.....	237
18.5	Motif	237
18.6	Ekspektasi (<i>Expectancy</i>)	238
18.7	Insentif.....	240
18.8	Dilema Bisnis.....	241
18.9	Telaah Diagnostik.....	244
18.10	Ringkasan.....	247
BAB 19	AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA.....	248
19.1	Definisi Akuntansi Sumber Daya Manusia	248
19.2	Sejarah Akuntansi Sumber Daya Manusia.....	249
19.3	Peran Manajerial ASDM	252
19.4	Pengukuran Biaya dan Nilai SDM	256
19.5	Keberlanjutan Sistem ASDM	259
19.6	Dilema Sumber Daya Manusia	261
BAB 20	AKUNTANSI SOSIAL.....	263
20.1	Definisi Akuntansi Sosial	263
20.2	Sejarah Akuntansi Sosial.....	264
20.3	Akuntansi Biaya dan Manfaat Sosial.....	266
20.4	Pelaporan Kinerja Sosial.....	270
20.5	Riset Masa Kini.....	272
20.6	Dilema Perusahaan.....	272
DAFTAR PUSTAKA.....		275
INDEKS.....		279
BIODATA.....		287

BAGIAN I
DASAR-DASAR
AKUNTANSI KEPERILAKUAN

BAB 1

PENGENALAN AKUNTANSI KEPERILAKUAN

TUJUAN PEMBELAJARAN

Bab ini bertujuan agar para pembaca memahami:

1. Peran akuntansi tradisional.
2. Dimensi keperilakuan akuntansi.
3. Sejarah akuntansi keperilakuan.
4. Format buku ini.

1.1 PENDAHULUAN

Markus Junianto Sihaloho (3 Februari 2015), wartawan *Berita Satu*, menulis berita dengan judul: “Ketemu 4 Menko, DPR Optimistis RAPBN-P 2015 Selesai Tepat Waktu”. Ketua DPR, Setya Novanto, menyatakan pihaknya optimistis draf Rancangan Anggaran Pendapatan Belanja Negara Perubahan (RAPBN-P) 2015 segera disahkan karena seluruh fraksi dan pimpinan komisi di DPR dapat menerima penjelasan program-program Pemerintah. Hal itu diungkapkan Setya Novanto usai pertemuan dengan empat menteri koordinator pemerintahan Joko Widodo-Jusuf Kalla, di Gedung DPR, Jakarta, Selasa (3/2). Keempat menteri itu adalah Menteri Koordinator (Menko) Pembangunan Manusia dan Kebudayaan (PMK) Puan Maharani, Menteri Koordinator Bidang Politik Hukum dan Keamanan Tedjo Edhy Purdijatno, Menteri Koordinator Bidang Perekonomian Sofyan Djalil, dan Menteri Koordinator Bidang Maritim Indroyono Soesilo. Sementara dari pihak DPR, selain para pimpinan, hadir perwakilan semua fraksi, komisi di DPR, serta Badan Anggaran DPR. “Rapat itu menindaklanjuti pertemuan pimpinan DPR dan Presiden Jokowi,” kata Setya.

Diakuiinya, pertemuan itu diinisiasi pimpinan dewan yang bertujuan segala perbedaan pendapat dalam proses pembahasan RAPBN-P 2015 dapat cepat diselesaikan. “Hasil ini akan diteruskan pada rapat Banggar yang harus diselesaikan dalam waktu dekat karena sudah mepet,” kata Setya. Dalam

pertemuan itu, dia menjelaskan, para menteri sudah memaparkan seluruh permasalahan yang dihadapi beserta program-program yang disiapkan. “Evaluasi kita, para Menko sudah memberikan hal terbaik dan menjelaskan programnya. Sehingga pimpinan fraksi dan komisi mengapresiasi,” kata dia. Menko PMK Puan Maharani menambahkan, pertemuan itu membicarakan sinergi di seluruh kementerian sesuai tugas pokok dan deskripsi masing-masing lembaga. Dia berharap, forum tersebut dapat dilanjutkan dalam pertemuan yang lebih spesifik dan mendalam. “Koordinasi dapat terintegrasi, termasuk dengan legislatif sehingga negara dapat benar-benar hadir bersama rakyat, dan tak menyalahi. Rakyat mendapat apa yang seharusnya didapatkan,” kata Puan. Untuk diketahui, RAPBN-P harus disahkan sebelum masa sidang DPR berakhir, yakni pada 13 Februari 2015.

Berita tersebut secara tidak langsung menunjukkan bahwa proses penyusunan anggaran memerlukan berbagai macam disiplin ilmu pengetahuan, salah satunya adalah akuntansi keperilakuan. Akuntansi keperilakuan adalah alat penghubung akuntansi dan ilmu sosial yang berhubungan dengan bagaimana perilaku manusia memengaruhi informasi akuntansi dan keputusan-keputusan organisasi serta bagaimana informasi akuntansi memengaruhi keputusan-keputusan organisasi dan perilaku manusia.

1.2 PERAN AKUNTANSI

a. Lingkup Akuntansi

Akuntansi adalah disiplin ilmu atau teknik-teknik yang berfungsi untuk menyediakan informasi yang relevan dan tepat waktu mengenai kejadian-kejadian suatu entitas atau organisasi untuk membantu para pemangku kepentingan dalam pembuatan keputusan. Entitas atau organisasi dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu entitas privat (*private*) yang disebut juga sektor privat dan entitas publik (*public*) yang disebut juga dengan sektor publik. Dengan kata lain, akuntansi digunakan untuk sektor privat dan sektor publik.

Entitas privat atau **sektor pribadi** atau *sektor swasta* atau **organisasi pribadi** adalah organisasi yang salah satu tujuan utamanya adalah memperoleh laba atau berorientasi laba dan meningkatkan nilai bagi para pemangku kepentingannya (*stakeholders*) dengan menggunakan sumber-sumber daya yang berasal dari para pemangku kepentingannya (misalnya pemilik (pemegang saham), kreditor, manajemen, konsumen, pemasok, karyawan, dan masyarakat). Organisasi sektor privat sering disebut perusahaan, contohnya: perseorangan, persekutuan (firma, CV), perseroan terbatas (PT), badan usaha milik daerah (BUMD), badan usaha milik negara (BUMN), dan koperasi.

Entitas publik atau **sektor publik** atau **organisasi publik** adalah organisasi yang bertujuan untuk kepentingan masyarakat (publik), yaitu memberikan pelayanan dan menyejahterakan masyarakat, yang tidak berorientasi mencari laba, dengan menggunakan sumber-sumber daya dari publik atau masyarakat (misalnya dalam bentuk pajak, redistribusi, sumbangan, iuran, bunga dari tabungan, bagian laba (deviden) dari unit-unit usaha yang dimilikinya, utang, dan dari usaha-usaha lain yang sah). Contoh organisasi sektor publik, antara lain (1) pemerintah (pusat dan daerah), (2) partai politik (parpol), (3) organisasi masyarakat (ormas), (4) lembaga swadaya masyarakat (LSM), (5) yayasan, (6) perkumpulan, (7) pendidikan, (8) kesehatan, (9) keagamaan.

Para pemangku kepentingan adalah berbagai pihak yang memiliki kepentingan pada suatu entitas yang dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu (1) pemangku kepentingan internal, (2) pemangku kepentingan eksternal. Dalam organisasi privat, **para pemangku kepentingan internal** adalah para manajer dan karyawan yang bekerja dalam organisasi entitas tersebut, baik dalam unit organisasi lini maupun unit organisasi staf. Para pemangku kepentingan internal menggunakan informasi (laporan) akuntansi atau laporan keuangan sebagai salah satu dasar untuk membuat keputusan pengoperasian (*operating*), penginvestasian (*investing*), dan pendanaan (*financing*). Dalam organisasi privat, **para pemangku kepentingan eksternal** adalah para pelanggan, pemasok, pemegang saham, kreditor, serikat pekerja, analis keuangan, lembaga pemerintah, dan pihak eksternal lainnya. Berbagai pemangku kepentingan eksternal tersebut menggunakan informasi (laporan) akuntansi atau keuangan sebagai salah satu dasar untuk membuat keputusan.

Secara tradisional, akuntansi dikelompokkan menjadi dua, yaitu akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen. Namun, disebabkan oleh informasi akuntansi dipengaruhi oleh perilaku para penghasil informasi dan diharapkan memengaruhi perilaku para pemakai informasi maka perlu dikembangkan tipe akuntansi yang ketiga, yaitu akuntansi keperilakuan. Dengan demikian, akuntansi dapat dikelompokkan menjadi tiga, yaitu (1) akuntansi keuangan, (2) akuntansi manajemen, dan (3) akuntansi keperilakuan.

Akuntansi keuangan adalah bidang akuntansi yang menekankan pada pelaporan informasi untuk para pemangku kepentingan eksternal. Informasi akuntansi keuangan disusun berdasarkan Prinsip Akuntansi yang Diterima Umum (PADU) atau *Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)*, misalnya berbasis International Financial Reporting Standards (IFRS) yang memberikan pedoman cara-cara perhitungan, pencatatan, dan penyajian laporan keuangan. Akuntansi keuangan memiliki sifat (1) berfokus eksternal, (2) harus mematuhi aturan-aturan dari regulator akuntansi, (3) menekankan

informasi keuangan dan relatif bersifat objektif, (4) berorientasi historis, (5) informasi suatu entitas sebagai kesatuan, dan (6) lebih menggunakan disiplinnya sendiri.

Akuntansi manajemen adalah bidang akuntansi yang menekankan penyajian informasi untuk para pemangku kepentingan internal. Informasi yang disajikan oleh akuntansi manajemen tidak harus berpedoman pada PADU, GAAP, atau IFRS, tetapi lebih menekankan pada biaya dan manfaat informasi untuk pembuatan keputusan. Akuntansi manajemen memiliki sifat (1) berfokus internal, (2) menekankan biaya dan manfaat (tidak harus mematuhi aturan-aturan dari regulator akuntansi), (3) menekankan informasi keuangan dan nonkeuangan serta relatif bersifat subjektif, (4) berorientasi masa depan (informasi historis untuk memprediksi masa depan), (5) informasi terinci untuk setiap bagian suatu entitas, dan (6) lebih menggunakan multidisiplin (ganda disiplin).

Akuntansi keperilakuan adalah alat penghubung antara akuntansi dan ilmu sosial. **Akuntansi keperilakuan** adalah salah satu bidang akuntansi yang menghubungkan antara perilaku manusia dengan sistem informasi yang lingkungannya mencakup akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen. Akuntansi keperilakuan membahas bagaimana perilaku manusia memengaruhi informasi akuntansi dan keputusan-keputusan bisnis serta bagaimana informasi akuntansi tersebut memengaruhi perilaku manusia dan keputusan-keputusan bisnisnya.

b. Sistem Informasi Akuntansi

Akuntansi dapat dipandang sebagai sistem informasi dan bahasa bisnis. **Akuntansi sebagai sistem informasi** berfungsi memproses data dari lingkungannya (dari lingkungan eksternal, misalnya perusahaan atau organisasi lain, pemerintah, pemasok, pelanggan, kreditor, pemilik atau pemegang saham, dan pihak eksternal lain-lainnya, serta dari lingkungan internal) dengan cara mengukur dan mencatat, meringkasnya menjadi informasi dan menyajikannya dalam bentuk informasi atau laporan-laporan kepada pihak-pihak internal dan eksternal secara kuantitatif (keuangan dan nonkeuangan) serta kualitatif. Akuntansi berfungsi sebagai penyedia informasi yang relevan dan tepat waktu mengenai suatu entitas bisnis (privat) dan entitas nirlaba (sektor publik) untuk membantu para pengguna internal dan pengguna eksternal dalam membuat keputusan.

Akuntansi sebagai bahasa bisnis berfungsi mengukur dan mengomunikasikan informasi keuangan maupun informasi lainnya mengenai manusia, organisasi, program sosial, aktivitas tata kelola, dan usaha-usaha bisnis kepada pihak internal dan eksternal untuk pembuatan keputusan,

perencanaan, pelaksanaan, dan pengendalian bisnis. Sebagai bahasa bisnis, akuntansi digunakan oleh para pemakainya untuk menciptakan gagasan-gagasan bisnis dan mengomunikasikan gagasan-gagasan bisnis tersebut kepada pihak internal (atasan, bawahan, dan rekan seajar) dan eksternal.

c. Peran Akuntan

Para akuntan berperan sebagai tulang punggung profesi akuntansi. Di Indonesia, **Akuntan** adalah sebutan dan gelar profesional yang diberikan kepada seorang sarjana strata satu (S1) yang telah menempuh pendidikan di Fakultas Ekonomika dan Bisnis atau Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi (STIE) jurusan akuntansi pada suatu universitas atau perguruan tinggi dan telah lulus Pendidikan Profesi Akuntansi (PPAk). Akuntan dapat dikelompokkan menjadi empat, yaitu (1) akuntan manajemen, (2) akuntan publik, (3) akuntan sektor publik, dan (4) akuntan pendidik.

Akuntan manajemen adalah para akuntan yang bekerja penuh waktu dalam suatu organisasi yang bertujuan laba, misalnya pada perusahaan Badan Usaha Milik Swasta (BUMS), Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Badan Usaha Milik Daerah (BUMD), koperasi, dan lain-lain. Akuntan manajemen di perusahaan tersebut dapat berfungsi sebagai direktur utama (*Chief Executive Officer* (CEO)), direktur keuangan (*Chief Financial Officer* (CFO)), manajer dan staf pada departemen akuntansi (*controller*), departemen anggaran, departemen audit internal, perpajakan, analisis keuangan, dan sebagainya. Akuntan manajemen yang bekerja pada suatu entitas bertanggung jawab untuk mendesain dan memelihara sistem informasi akuntansi, perencanaan keuangan dan pengendalian, serta menyediakan laporan, baik untuk pengguna internal maupun eksternal. Laporan untuk pengguna internal terdiri atas laporan berisi informasi yang dibutuhkan untuk menjaga dan meningkatkan efisiensi, efektivitas, dan keekonomian operasional serta profitabilitas, mengembangkan rencana (filosofi, visi, misi, tujuan, strategi, kebijakan, rencana jangka panjang, dan rencana jangka pendek) organisasi, membuat keputusan strategis dan rutin, serta menjamin terlaksananya rencana tersebut dengan efisien, efektif, dan ekonomi.

Akuntan publik adalah para akuntan yang berprofesi sebagai auditor dan konsultan pada kantor akuntan publik atau jasa akuntansi. Di Indonesia, untuk menjadi akuntan publik harus memperoleh izin dari Menteri Keuangan Republik Indonesia (lihat Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008). Setiap akuntan publik wajib menjadi anggota Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) sebagai asosiasi profesi yang diakui oleh Pemerintah. Untuk menjadi akuntan publik, seseorang harus lulus ujian sertifikasi akuntan publik (USAP) guna memperoleh sebutan Certified Public Accountant–

Indonesia (CPA–Indonesia) yang sebelum 2007 disebut Bersertifikat Akuntan Publik (BAP). Salah satu peran akuntan publik adalah melakukan pemeriksaan (*auditing*) terhadap informasi yang terkandung dalam laporan keuangan. Berdasarkan hasil pemeriksaan tersebut, akuntan publik menerbitkan pendapat atau opini mengenai kewajaran laporan keuangan melalui laporan hasil auditnya (LHA). Akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaan *auditing* harus independen meskipun akuntan publik tersebut diberikan *fee* atau honor oleh kliennya. Independensi diperlukan karena akuntan publik tidak hanya bertanggung jawab terhadap kliennya, tetapi juga pada pihak eksternal yang menggunakan informasi yang disajikan melalui LHA-nya. Fungsi pembuktian (atestasi) adalah sangat penting bagi pemakai eksternal karena pihak eksternal memberikan kepercayaan pada akuntan publik untuk memeriksa dan memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan klien dan menggunakan informasi tersebut untuk pembuatan keputusan. Akuntan publik juga menyediakan jasa bagi klien bertujuan laba dan bukan untuk laba dalam bentuk jasa perpajakan, akuntansi, dan konsultasi manajemen.

Akuntan sektor publik adalah para akuntan yang bekerja pada sektor publik atau organisasi tidak bertujuan laba, misalnya yayasan, lembaga swadaya masyarakat, lembaga sosial, dan organisasi pemerintah. Akuntan yang bekerja pada organisasi pemerintah dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu sebagai akuntan manajemen pemerintah dan sebagai auditor pemerintah. **Akuntan manajemen pemerintah** adalah akuntan yang bekerja di lembaga pemerintah, misalnya pada pemerintah daerah, kementerian, lembaga nonkementerian. **Auditor pemerintah** adalah para akuntan yang bekerja pada lembaga-lembaga pemerintah sebagai auditor, misalnya di kantor Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Badan Pengawas Keuangan (BPK), auditor pajak, dan auditor bea cukai. **Akuntan pendidik** adalah akuntan yang bekerja sebagai pendidik (dosen) dalam bidang akuntansi dengan tugas utama dalam pendidikan, penelitian, dan pengabdian kepada masyarakat (*tridharma*) di bidang akuntansi.

1.3 DIMENSI KEPERILAKUAN AKUNTANSI

Pada masa lalu, akuntansi tradisional hanya memusatkan pada pelaporan informasi keuangan. Namun, pada saat ini para manajer dan akuntan profesional mengakui kebutuhan tambahan informasi yang bermanfaat secara ekonomis bagi para pemakainya untuk pembuatan keputusan. Tambahan informasi tersebut dapat bersifat kuantitatif maupun kualitatif. Informasi kuantitatif yang disajikan dapat bersifat keuangan maupun nonkeuangan. Misalnya, laporan tahunan suatu perusahaan dapat mencakup penyajian informasi mengenai profil perusahaan, laporan dewan komisaris dan direksi, tinjauan

kegiatan usaha, strategi perusahaan, tata kelola perusahaan, tanggung jawab sosial perusahaan, manajemen risiko, anak-anak perusahaan, perkembangan jumlah dan harga saham, pembayaran dividen, dan laporan keuangan. Elemen-elemen laporan tahunan tersebut memengaruhi dan dipengaruhi oleh perilaku manusia. Dengan kata lain, laporan tahunan tersebut mengintegrasikan perilaku manusia dengan laporan keuangan.

a. Definisi dan Lingkup Akuntansi Keperilakuan

Lingkup akuntansi keperilakuan lebih luas dibandingkan akuntansi tradisional. Lingkup **akuntansi tradisional** adalah proses pengumpulan, penilaian, pencatatan, peringkasan, dan pelaporan informasi keuangan. **Akuntansi keperilakuan** merupakan dimensi akuntansi yang menyangkut perilaku manusia dan hubungannya dengan pendesainan, penyusunan, dan penggunaan sistem informasi akuntansi secara efisien dan efektif. Akuntansi keperilakuan mempertimbangkan hubungan antara perilaku manusia dan sistem akuntansi, merefleksikan dimensi sosial suatu organisasi, dan menjadi tambahan penting informasi keuangan yang dilaporkan oleh para akuntan.

Lingkup akuntansi keperilakuan sangat luas, yaitu terdiri atas (1) aplikasi konsep-konsep ilmu keperilakuan pada desain dan penyusunan sistem akuntansi, (2) studi terhadap reaksi manusia terhadap format dan isi laporan keuangan, (3) cara-cara memproses informasi untuk pembuatan keputusan, (4) pengembangan teknik-teknik pelaporan untuk mengomunikasikan informasi keperilakuan pada para penggunanya, (5) pengembangan strategi untuk memotivasi dan memengaruhi perilaku, aspirasi, dan tujuan manusia yang mengelola organisasi. Siegel dan Marconi (1989) menggolongkan lingkup akuntansi keperilakuan tersebut menjadi tiga bidang umum sebagai berikut.

- 1) **Pengaruh perilaku manusia terhadap desain, penyusunan, dan penggunaan sistem informasi.** Bidang akuntansi keperilakuan ini berhubungan dengan bagaimana sikap dan filosofi manajemen memengaruhi sifat kendali akuntansi dan fungsi organisasi. Sebagai contoh, para manajer yang enggan menghadapi risiko meminta tipe sistem kendali keuangan yang berbeda dengan para manajer yang senang menghadapi risiko. Jadi, ketat dan longgarnya sistem kendali manajemen (akuntansi) dipengaruhi oleh perilaku manajemen. Contoh lainnya, pola interaksi dalam perusahaan dipengaruhi oleh pengembangan perspektif kelompok terhadap sistem akuntansi. Perspektif disifati oleh sikap para pekerja terhadap sistem kendali, perilaku mereka dalam mengoperasikan sistem, dan konsistensi pemaksaan.

- 2) **Pengaruh sistem akuntansi terhadap perilaku manusia.** Bidang akuntansi keperilakuan ini berhubungan dengan pengaruh sistem akuntansi terhadap motivasi, produktivitas, pembuatan keputusan, kepuasan terhadap tugas atau pekerjaan, dan kerja sama. Sebagai contoh, anggaran yang terlalu ketat mungkin mengakibatkan para manajer dan karyawan percaya bahwa tujuan tidak dapat dicapai dan tidak mau mencoba untuk mencapainya. Anggaran yang terlalu longgar mungkin mengakibatkan kelengahan dan ketidakefisienan produksi.
- 3) **Metode memprediksi dan strategi untuk mengubah perilaku manusia.** Bidang akuntansi keperilakuan ini berhubungan dengan peran sistem akuntansi untuk memengaruhi perilaku. Sebagai contoh, struktur kendali akuntansi dapat dibuat ketat atau longgar, rencana kompensasi dapat diubah, laporan evaluasi kinerja dapat dimodifikasi.

b. Aplikasi Akuntansi Keperilakuan

Akuntansi keperilakuan mempunyai manfaat ekonomi dan kemanusiaan yang sangat banyak. Di bawah ini dibahas beberapa contoh sebagai gambaran situasi.

Contoh 1:

PT Persada merencanakan untuk mengganti sistem produksi padat karya ke padat teknologi. Setelah dengan teliti melakukan analisis biaya dan manfaat (*cost-benefit*), menyimpulkan bahwa sebuah sistem produksi baru yang padat teknologi harus dipasang untuk menggantikan sistem produksi padat karya. Bagaimana seharusnya keputusan ini diterapkan? Perusahaan dapat dengan mudah membeli perangkat keras (*hardware*), mengembangkan perangkat lunak (*software*), melatih tenaga kerja, dan menghitung beban atau biaya yang berkurang. Namun, setelah membeli perangkat keras, mengembangkan perangkat lunak, dan melatih tenaga kerjanya, mungkin perusahaan menemukan bahwa sistem produksi yang baru tidak bekerja seperti yang diharapkan karena karyawan melawan untuk berubah.

Contoh 1 tersebut menunjukkan bahwa jika aspek keperilakuan dari sebuah keputusan tidak diteliti secara keseluruhan dan jika tindakan perbaikan tidak segera diambil ketika sikap disfungsi terdeteksi, maka situasi ini dapat menimbulkan masalah besar. Berdasarkan contoh tersebut para manajer harus menyadari aspek perilaku akuntansi dan mungkin menyarankan penelitian atau investigasi untuk mengetahui pandangan para karyawan terhadap inovasi.



Apakah mereka mendukung atau menentang inovasi dan apa saja ketakutan mereka tentang keberadaan inovasi. Investigasi juga harus memastikan apakah mereka memiliki informasi yang salah atau ada kesalahpahaman tentang sistem tersebut, bagaimana mereka memandang peran mereka dalam operasi sistem tersebut, dan bagaimana reaksi mereka jika sistem yang baru tersebut terpasang. Investigasi juga harus menentukan apakah kekhawatiran mereka terhadap sistem yang baru didasarkan pada masalah keselamatan yang nyata (misalnya masalah besarnya kompensasi, atau keselamatan kerja, atau peluang kerja yang semakin berkurang) atau hanya mencerminkan ketakutan yang tidak diketahui atau tidak mendasar.

Jika orang tidak takut pada sistem yang baru dan bersemangat menggunakannya maka manajemen dapat melanjutkan rencananya. Dengan kata lain, manajemen harus relatif yakin bahwa masalah manusia tidak akan menghalangi rencana penggantian sistem dan sistem tersebut dari segi manfaat lebih tinggi dibandingkan biayanya maka rencana tersebut dapat dilaksanakan. Apabila orang takut dan menolak inovasi, maka manajemen harus menemukan dasar-dasar untuk memengaruhi sikap ini dan menentukan bagaimana mengubah pandangan manusia agar sistem baru dapat sukses.

Contoh 2:

PT Pertiwi Jaya beberapa tahun yang lalu mulai menggunakan sistem biaya standar ke dalam proses penganggaran formalnya. Tujuan sistem biaya standar ini untuk meningkatkan produktivitas dan memperbaiki sistem kendali biaya. Namun, ternyata setiap tahun laba usaha yang sesungguhnya menyimpang jauh dari yang direncanakan atau dianggarkan. Apakah masalah penyimpangan ini karena standar atau anggarannya yang tidak realistis? Atau apakah penyimpangan ini disebabkan kinerja manajer dan karyawan yang tidak baik sehingga dapat ditelusuri atau dilacak pada mereka yang bertanggung jawab untuk mencapai tujuan laba tersebut?

Jika dari hasil analisis diketahui bahwa penyimpangan ini disebabkan oleh sikap dan perilaku manajer dan karyawan maka perlu ditentukan mereka yang bertanggung jawab terhadap masalah penyimpangan atau selisih dari anggaran tersebut. Perusahaan ini harus menyelidiki aspek perilaku situasi ini. Pertanyaan-pertanyaan yang harus dijawab adalah sebagai berikut: Bagaimana perilaku manajer dan karyawan selama proses penyusunan anggaran? Apakah mereka berpartisipasi secara konstruktif dan harmonis satu sama lain? Bagaimana persepsi mereka terhadap proses secara keseluruhan, peran mereka di dalamnya dan tujuan masing-masing dalam kaitannya dengan tujuan organisasi? Akuntan keperilakuan juga harus tahu penyebab sikap

dan perilaku serta kemungkinan bahwa perilaku yang sama akan terulang di masa depan. Jelas, jika perilaku yang tidak diinginkan cenderung berulang maka dapat berakibat melestarikan ketidakefisienan dalam proses pembuatan anggaran. Dengan demikian, akuntan berperilaku perlu menyarankan strategi untuk mengubah perilaku yang ada untuk membuatnya kompatibel dengan fungsi organisasi.

Pada contoh ke-3 berikut digambarkan situasi yang menyoroti ketidaklengkapan informasi yang ada dalam laporan akuntansi tradisional eksternal dan internal. Meskipun informasi tambahan yang disebut dalam contoh berikut lebih mungkin dilaporkan secara internal kepada manajemen puncak atau direksi suatu organisasi, ada saran untuk memperluas cakupan fungsi atestasi auditor dengan memasukkan informasi tersebut ke dalam laporan keuangan untuk pengguna eksternal.

Contoh 3:

PT Subur dan PT Makmur memiliki kesamaan dalam struktur keuangan, sejarah laba, dan pangsa pasar relatif dalam industrinya. Bahkan, setelah diperiksa secara cermat terhadap laporan keuangan kedua perusahaan tersebut tidak diperoleh petunjuk perusahaan mana yang merupakan alternatif investasi yang lebih baik karena laporan keuangan tersebut menekankan kesamaan antara kedua perusahaan tersebut. Bagaimana investor potensial yang memperhatikan prospek masa depan kedua perusahaan tersebut membuat keputusan berinvestasi?

Dalam situasi tersebut, calon investor memerlukan informasi tambahan, misalnya informasi nonfinansial perusahaan yang dapat membantunya membuat pilihan investasi yang rasional. Perilaku merupakan bagian dari informasi nonfinansial, misalnya para karyawan PT Subur antusias memiliki motivasi yang sangat tinggi dan ketidakhadiran (absensi) yang sangat rendah. Di sisi lain, misalnya para karyawan PT Makmur memiliki moral yang relatif rendah, ketidakhadiran yang tinggi, dan pergantian karyawan yang berlebihan. Akuntan berperilaku mungkin juga dapat memberikan informasi mengenai perbedaan gaya manajemen dari dua perusahaan tersebut. Informasi-informasi tersebut dapat berguna bagi calon investor untuk mengetahui sesuatu mengenai persepsi risiko, prospek ekonomi, pengalaman, dan latar belakang dari tim manajemen kedua perusahaan tersebut.

Tugas akuntan berperilaku (dalam situasi ini) adalah menyelidiki bagaimana perilaku manusia (saat ini) dan bagaimana mereka melihat pekerjaannya, perusahaannya, dan rekan-rekan kerjanya. Informasi mengenai berperilaku yang diperoleh dari pelaksanaan tugas akuntan berperilaku ini kemudian disampaikan kepada para pengguna informasi berperilaku untuk

membuat penilaiannya mengenai bagaimana manusia cenderung berperilaku di masa depan dan bagaimana pola perilaku tersebut akan memengaruhi potensi laba relatif masing-masing perusahaan di masa depan. Untuk tujuan internal, akuntan berperilaku tidak hanya menyediakan informasi bagi manajemen mengenai bagaimana manusia berperilaku, tetapi juga alasan-alasan mengapa orang berperilaku seperti yang mereka lakukan dan membuat rekomendasi agar perilaku yang disfungsi dapat berubah.

Tiga contoh di atas menunjukkan tujuan akuntansi berperilaku. **Tujuan akuntansi berperilaku** adalah untuk mengukur dan mengevaluasi faktor-faktor berperilaku yang relevan dan mengomunikasikan informasi mengenai hasil-hasilnya kepada para pembuat keputusan internal dan eksternal sehingga dapat melengkapi informasi relevan yang disajikan dalam laporan keuangan. Jadi, informasi dimensi berperilaku organisasi untuk melengkapi informasi keuangan dan menyediakan informasi bagi pembuat keputusan agar memiliki wawasan yang lebih baik. Tanpa informasi akuntansi berperilaku mengakibatkan informasi akuntansi tidak lengkap dan para pembuat keputusan tidak memperoleh informasi relevan penting yang diperlukannya.

c. Peran Akuntansi Berperilaku

Peran akuntansi berperilaku adalah memperluas peran akuntansi tradisional dalam memberikan informasi relevan untuk pembuatan keputusan. Agar mutu keputusan yang dibuat oleh para pembuat keputusan berhasil baik, mereka perlu menggunakan laporan-laporan untuk memperoleh informasi relevan sebanyak mungkin. Informasi relevan ini disajikan oleh para akuntan tradisional melalui laporan-laporan yang disajikannya yang disusun berdasarkan prinsip akuntansi yang berterima umum (PABU). Salah satu unsur PABU adalah pengungkapan penuh (*full disclosure*). Prinsip pengungkapan penuh tidak hanya membutuhkan penjelasan tambahan dan tambahan pelaporan nonkeuangan nonorganisasi yang tambah terperinci, tetapi juga pelaporan dan penjelasan peristiwa-peristiwa penting nonkeuangan organisasi. Informasi tambahan ini dapat dilaporkan dalam kerangka laporan keuangan atau dalam catatan-catatan atas laporan keuangan.

Untuk lebih mempertajam gambaran ekonomi dari suatu organisasi, Siegel dan Marcony (1989, hlm. 7) memberikan contoh dalam perusahaan persuratkabaran. Dalam perusahaan ini diperlukan aplikasi logis prinsip pengungkapan penuh termasuk di dalamnya informasi perilaku untuk melengkapi data keuangan dan data lainnya saat dilaporkan. Pada perusahaan ini para pengambil keputusan tertarik dan memperoleh manfaat dari akses pada tambahan informasi relevan yang berhubungan dengan keputusan, misalnya informasi mengenai tarif standar, filosofi manajerial, semangat

manajer dan para pekerjanya, keberhasilan relatif pendekatan inovatif untuk manajemen atau operasi-operasi, dampak kegiatan-kegiatan manajerial dan pandangannya mengenai negosiasi serikat tenaga kerja, dan sikap para tenaga kerja. Perusahaan ini juga perlu melaporkan tentang implikasi dari fenomena perilaku bagi keberhasilan organisasi di masa depan. Namun, informasi keperilakuan yang dilaporkan oleh suatu perusahaan mungkin berbeda dengan perusahaan lain, baik pada perusahaan dalam satu industri maupun pada industri yang berbeda. Bahkan, informasi keperilakuan dapat berbeda antara satu divisi dan divisi lainnya dalam suatu perusahaan. Hal ini dapat membingungkan para pembuat keputusan yang sering kali harus membandingkan antarperusahaan atau antarindustri. Kemajuan dalam teknik-teknik pengukuran dalam ilmu keperilakuan sekarang ini memungkinkan pengukuran yang lebih akurat proses keperilakuan dan memungkinkan para akuntan dan pembuat keputusan untuk memperluas informasi dengan memasukkan dimensi keperilakuan organisasi.

Semakin banyak pihak yang menyatakan bahwa informasi berdimensi keperilakuan organisasi bermanfaat bagi pembuat keputusan internal dan eksternal organisasi. Namun, beberapa pihak memasalahkan mengenai siapa atau profesi apa yang harus menyiapkan dan menyajikan informasi keperilakuan, apakah menjadi tanggung jawab para akuntan, psikolog industrial, atau sosiolog. Siapa pun yang bertanggung jawab terhadap penyiapan dan penyajian informasi, mereka harus memiliki kemampuan atau kompetensi untuk melaksanakan tugas dan tanggung jawab ini.

Klaim akuntan untuk menyelidiki fenomena keperilakuan didasarkan pada sifat akuntansi. Akuntansi sering kali masih menjadi sistem informasi utama organisasi. Sistem informasi akuntansi melaporkan tentang fenomena ekonomi organisasi, fenomena keperilakuan hanyalah satu dimensi dari fenomena ekonomi. Para akuntan merasa bahwa mereka memiliki pengalaman yang lama sehingga sangat memahami informasi yang diperlukan pihak internal dan pihak eksternal organisasi, proses pembuatan keputusan, dan berbagai macam informasi dan laporan-laporan untuk berbagai macam situasi pembuatan keputusan. Oleh karena itu, akuntan paling memenuhi syarat untuk memilih informasi keperilakuan yang paling bermakna dan bermanfaat untuk melengkapi data keuangan. Para akuntan adalah kelompok profesi yang dapat paling logis menggabungkan informasi keperilakuan ke dalam laporan bisnis yang ada.

Namun, banyak akuntan yang tidak memiliki pendidikan dan pelatihan di bidang ilmu keperilakuan sehingga pemahaman dan pengalaman dalam ilmu keperilakuan relatif rendah. Pendidikan dan pelatihan akuntansi keperilakuan dapat bermanfaat bagi para akuntan memahami pengetahuan dasar konsep-konsep ilmu keperilakuan, memahami manfaat-manfaat dan keterbatasan-

keterbatasan aplikasi ilmu keperilakuan dalam akuntansi, dan meningkatkan kemampuan untuk mengenal mutu riset dalam akuntansi keperilakuan. Pendidikan dan pelatihan dalam bidang ilmu keperilakuan tidak dimaksudkan untuk menjadikan para akuntan sebagai ilmuwan keperilakuan. Namun, para akuntan yang berminat bekerja dalam bidang akuntansi keperilakuan dapat berkonsultasi dengan para periset ilmu keperilakuan yang kompeten dalam mendesain proyek-proyek riset keperilakuan dan menganalisis hasil-hasilnya.

1.4 SEJARAH PERKEMBANGAN AKUNTANSI PERILAKU

Kesadaran profesi akuntansi mengenai pentingnya disiplin ilmu perilaku mulai berkembang pada awal 1950-an (Siegel dan Marconi, 1989, hlm. 8). Pada Juni 1951, The Controllershship Foundation of America mensponsori penelitian untuk mengetahui pengaruh anggaran terhadap manusia. Penelitian ini dilakukan oleh Scholl of Business and Public Administration of Cornell University. Direktur proyek ini adalah Profesor Schuyler Dean Holett dan Profesor Chris Argyris sebagai pemimpin pelaksana riset. Penelitian eksploratori ini telah memberikan beberapa rekomendasi mengenai beberapa keperilakuan yang muncul dalam anggaran dan penyusunan anggaran.

Hasil riset ini selanjutnya digunakan oleh Chris Argyris (1953) sebagai dasar untuk menulis artikel yang dimuat dalam *Harvard Business Review* dengan judul “Human Problems with Budgets”. Artikel tersebut mengenalkan bidang masalah dan dimensi akuntansi keperilakuan bagi para pembaca artikel ini secara luas. Sejak itu, banyak ahli yang menaruh perhatian dan menjadi peneliti akuntansi keperilakuan, seperti Maslow (1954), McGregor (1960), Likert (1961) yang dipandang sebagai para perintis aplikasi ilmu keperilakuan dalam bisnis.

Pada 1960-an hingga sekarang, semakin banyak artikel atau jurnal penelitian mengenai akuntansi keperilakuan. Artikel-artikel tersebut topiknya sangat bervariasi. Pada awalnya banyak artikel yang membahas mengenai definisi dan akuntansi keperilakuan. Pada tahap berikutnya, artikel-artikel tersebut membahas konsep-konsep dan teori-teori keperilakuan yang relevan dengan akuntansi dan implikasinya terhadap prinsip dan praktik-praktik akuntansi. Sejumlah artikel berhubungan dengan pengaruh sistem akuntansi dan pelaporan akuntansi terhadap pengambilan keputusan, dan artikel-artikel lainnya melaporkan hasil-hasil pengujian eksperimen keperilakuan dalam usaha untuk mempelajari hubungan antara sistem akuntansi dan penyempurnaan organisasi agar menjadi lebih efektif dan efisien.

Penelitian ini dilakukan berdasarkan ketertarikan para akademisi profesi akuntansi terhadap sifat perilaku manusia dan adanya pengaruh terhadap praktik akuntan dalam merancang sistem informasi akuntansi. Hal ini tidak

menutup kemungkinan bahwa penelitian tentang akuntansi keperilakuan akan memiliki dampak yang cukup besar bagi perkembangan teori dan praktik akuntansi di masa mendatang.

Siegel dan Marconi selanjutnya menjelaskan bahwa paradigma riset perilaku yang dilakukan oleh Steadry (1960) dalam disertasinya di Carnegie Mellon University telah menggali pengaruh anggaran motivasional (*motivational budget*) dengan menggunakan suatu eksperimen analog. Selanjutnya, disusul oleh karya Benston (1963) serta Chrchill dan Cooper (1965) yang memfokuskan pada akuntansi manajerial dan pengaruh fungsi akuntansi pada perilaku. Riset-riset ini berlanjut pada 1970-an dengan satu rangkaian studi oleh Mock (1969, 1973) Barefield (1972), Magee dan Dickhout (1978), Benbasat dan Dexter (1979). Fokus dari studi-studi tersebut adalah pada akuntansi manajerial, tetapi penekanannya mengalami pergeseran dari pengaruh fungsi akuntansi ke perilaku terhadap pemrosesan informasi oleh pembuat keputusan. Riset yang dilakukan oleh Ashton (1974) dan Libby (1975) memfokuskan pada kinerja dari pembuat keputusan, khususnya auditor, dan ditujukan pada kemampuan auditor untuk mengombinasikan bagian-bagian informasi ke dalam suatu pertimbangan menyeluruh yang meliputi konsistensi, konsensus, wawasan diri auditor, dan penggunaan informasi tersebut. Pentingnya bidang baru dari riset ini membuat banyak kemajuan pada aplikasi teori dan teknik eksperimental terhadap studi perilaku dalam konteks akuntansi. Hal ini telah meningkatkan relevansi dari pengakuan masalah-masalah perilaku dalam bidang akuntansi secara umum dan audit secara khusus, yaitu dalam mempelajari dan membuat pertimbangan secara kritis untuk meningkatkan efektivitas fungsi audit. Dyckman (1998) telah membuat gambaran perkembangan yang menunjukkan secara kronologis beberapa kejadian utama yang menggambarkan pertumbuhan pengaruh perilaku dalam bidang akuntansi setelah 1960. Pertumbuhan studi akuntansi keperilakuan mulai muncul dan berkembang, terutama diprakarsai oleh akademisi profesi akuntansi. Hal ini dapat dilihat dari diterbitkannya jurnal-jurnal akuntansi, misalnya *Journal of Accounting, Organization, and Society* (AOS) dan *Research in Audit Program* pada 1976 oleh Peit Marwick.

Di Amerika Serikat dan Kanada telah banyak diadakan *workshop*, konferensi, maupun simposium mengenai akuntansi keperilakuan. Bahkan secara perlahan-lahan, mata kuliah akuntansi keperilakuan mulai diperkenalkan dalam kurikulum universitas-universitas terkemuka. Selain itu, jurnal dua bulanan, yaitu *Accounting, Organizations, and Society* yang diterbitkan pada 1976 memberikan kesempatan bagi para sarjana untuk melakukan penelitian mengenai akuntansi keperilakuan. Dalam beberapa tahun terakhir, *special-interest subsection* yang berisi akuntan-akuntan yang tertarik pada akuntansi keperilakuan telah dibentuk dan diakui oleh *American*

Accounting Association. Special-interest section ini mensponsori penerbitan jurnal akuntansi keperilakuan yang kedua, yaitu *Behavioral Research in Accounting*.

Sebagai contoh, dalam *Advances in Accounting Behavioral Research* Volume 4 yang diterbitkan pada 2001 memuat beberapa artikel (berserta para penulisnya) yang dikelompokkan menjadi tiga bagian: *Part I: Perspectives on Accounting Behavior Research* yang berisi artikel: (1) *The Effect of Bias on Decision Usefulness: A Review of Behavioral Financial Accounting Research* (Ruth Ann McEwen dan Mary Jeanne Welsh), (2) *Behavioral Research in Management Accounting: The Past, Present, and Future* (Alan S. Dunk), (3) *Behavioral Research in Auditing: Past, Present, and Future Research* (Audrey A. Gramling, Karla M. Johnstone, dan Brian W. Mayhew), (4) *Auditors' Consideration of Fraud: How Behavioral Research Can Address The Concerns of Standard Setters* (Jean C. Bedard, Roger Simnett, dan James A. DeVoe-Talluto), (5) *Behavioral Research in Taxation: Recent Advances and Future Prospects* (Cherie J. O'Neil dan Donald P. Samelson), (6) *The Future of Behavioral Accounting (Information Systems) Research* (Vicky Arnold dan Steve G. Sutton), (7) *Using The Management Control System to Promote Competitive Advantage in Organizations: Behavioral and Sociological Perspectives* (Laurie W. Pant dan Kristi Yuthas), (8) *The Effect of Justification Type on Agreement With A Decision Aid and Judgment Kinerjance* (Donald R. Jones, Darrell Brown, dan Patrick Wheeler), (9) *The Relationships Among Lifestyle Preference, Attrition, and Career Orientation: A Three-Year Longitudinal Study* (Richard A. Bernardi dan Karen L. Hooks), (10) *A Comparison of Job Attitudes and Turnover Intentions Among Cpas in Public, Private and Governmental Work Settings* (Morris H. Stocks dan J. Russell Hardin), (11) *Antecedents of Organizational Commitment: The Role of Perception of Equity* (Jeffrey J. Quirin, David P. Donnelly, dan David O'Bryan), (12) *Planned Audit Hours: Do Auditors Use A Same As Last Year Strategy?* (Mary Callahan Hill), (13) *The Effects of Incentives and Audits on Transfer Price Negotiations in A Deflationary Context* (Sakthi Mahenthiran dan Russ Kershaw), (14) *An Experimental Assessment of Business Students' Kinerjance: Recognizing Risk Factors Associated with Misappropriation of Assets* (Carolyn A. Strand dan Kathryn A.S. Lancaster), (15) *Perceptions of Manfaat and Justice and Desired Outcomes* (Jesse D. Beeler, Diana R. Franz, dan Benson Wier), (16) *Unveiling The Black Box of Human-Computer Interaction: The Need For Replay Process Tracing in Decision Aid Research* (Vicky Arnold, Nicole Clark, Philip A. Collier, Stewart A. Leech, dan Steve G. Sutton).

Advances in Accounting Behavioral Research Volume 17 yang diterbitkan pada 2014 memuat beberapa artikel (berserta para penulisnya)

sebagai berikut: (1) *The Impact of Rule Precision, Information Ambiguity, and Conflicting Incentives on Aggressive Reporting* (Alisa G. Brink, Eric Gooden, dan Meha Kohli Mishra), (2) *The Impact of Sole and Joint Responsibility on Managers' Escalation of Commitment to Unprofitable Projects: An Experimental Investigation* (Vincent K. Chong dan Matt Wan), (3) *An Investigation of Big Five Personality and Propensity to Commit White-Collar Crime* (Michael J. Turner), (4) *Leadership, Budget Participation, Budgetary Fairness, and Organizational Commitment* (James M. Kohlmeyer III, Sakthi Mahenthiran, Robert J. Parker, dan Terry Sincich), (5) *A Tax Planning Case Using A Taxpayer Life-Cycle Approach* (Charles F. Kelliher), (6) *A Research Note on the Relationship Between Professional Skepticism and Client Advocacy* (Donna Bobek Schmitt, Amy M. Hageman, Robin R. Radtke).

1.5 GARIS BESAR BUKU INI

Buku ini dibagi dalam tiga bagian. Bagian pertama adalah “Dasar-Dasar Akuntansi Keperilakuan”. Bab-bab dalam bagian ini membahas latar belakang ilmu keperilakuan dan mengenalkan kepada para pembaca mengenai sejarah akuntansi keperilakuan, asumsi-asumsi keperilakuan akuntansi kontemporer, dan hubungannya dengan disiplin bisnis. Dalam bagian pertama buku ini juga dibahas peran dan fungsi aspek-aspek keperilakuan akuntansi.

Bagian kedua buku ini membahas “Implikasi Keperilakuan Akuntansi Manajemen”. Bagian ini memusatkan pembahasannya pada aktivitas-aktivitas utama organisasi, misalnya perencanaan, pengendalian, dan pembuatan keputusan. Bab-bab pembahasan dalam bagian dua buku ini menyoroti aplikasi dan implikasi akuntansi keperilakuan, misalnya aktivitas-aktivitas pengoperasian dalam penganggaran, komunikasi internal, pengukuran kinerja tersentralisasi dan terdesentralisasi, pengendalian internal, dan pengauditan (*auditing*). Bab-bab pembahasan dalam bagian ini menekankan pentingnya mengenali berbagai pertimbangan keperilakuan dalam mendesain dan mengimplementasikan sistem pengumpulan biaya, memilih harga transfer, menentukan standar kinerja, dan mengurangi penolakan (*resistensi*) karyawan untuk berubah.

Bagian ketiga buku ini membahas “Aspek Keperilakuan Akuntansi Keuangan dan Pelaporan”. Bab-bab dalam bagian ketiga buku ini bertujuan untuk menciptakan kesadaran aspek-aspek keperilakuan konsep-konsep akuntansi dan prinsip-prinsip akuntansi berterima umum (PABU) serta dampaknya terhadap keputusan dan perilaku manajemen. Bagian ini juga membahas pencabangan keperilakuan akuntansi dalam sistem informasi dan komunikasi organisasi. Dalam bagian ini juga diperkenalkan akuntansi sumber daya manusia (*insani*) dan akuntansi sosial.

Bab-bab dalam buku ini disusun berdasarkan tiga elemen lingkup akuntansi keperilakuan, yaitu (1) bagaimana manusia memengaruhi sistem akuntansi, (2) bagaimana sistem akuntansi memengaruhi manusia, dan (3) bagaimana perilaku yang disfungsional (tidak layak) dapat dikoreksi.

BAB 2

KONSEP DAN PERSPEKTIF ILMU KEPERILAKUAN

TUJUAN PEMBELAJARAN

Bab ini bertujuan agar para pembaca memahami:

1. Lingkup dan tujuan ilmu keperilakuan.
2. Lingkup dan tujuan akuntansi keperilakuan.
3. Persamaan dan perbedaan ilmu keperilakuan dan akuntansi keperilakuan.
4. Perspektif perilaku manusia.
5. Pengaruh organisasi pada perilaku.
6. Teori peran.
7. Struktur sosial.
8. Budaya.

2.1 LINGKUP DAN TUJUAN ILMU KEPERILAKUAN

Menurut Siegel dan Marconi (1989), pada 1971 *American Accounting Association's Committee* (Komite AAA) menyusun laporan dengan judul "Behavioral Science Content of the Accounting Curriculum". Dalam laporan dikembangkan definisi dan lingkup *ilmu keperilakuan*. Komite ini menentukan konsep ilmu keperilakuan dengan lingkup yang sangat luas untuk berusaha menggambarkan lingkup dan isi ilmu keperilakuan.

Ilmu keperilakuan meliputi berbagai macam bidang penelitian dengan berbagai metode, misalnya eksperimental dan observasi, perilaku manusia di lingkungan fisik dan sosial. Sebagai bagian ilmu keperilakuan, penelitian (riset) dalam ilmu keperilakuan harus sanggup memenuhi dua kriteria utama, yaitu (1) harus berhubungan sangat erat dengan perilaku manusia, (2) harus dilaksanakan dengan cara-cara ilmiah. Kriteria pertama tersebut berhubungan erat dengan maksud utama ilmu keperilakuan. **Maksud utama ilmu keperilakuan** adalah mengidentifikasi kebiasaan-kebiasaan yang mendasari perilaku manusia yang meliputi persamaan-persamaan dan perbedaan-perbedaannya, dan konsekuensi-konsekuensi yang

mengikuti kebiasaan-kebiasaan tersebut. Penelitian dalam ilmu keperilakuan harus dilaksanakan secara ilmiah. **Penelitian ilmiah** adalah usaha-usaha yang sistematis untuk menguraikan, menghubungkan, menjelaskan, dan memprediksi serangkaian fenomena yang mendasari kebiasaan-kebiasaan perilaku manusia yang harus dapat diobservasi atau mengarah pada dampak yang dapat diobservasi.

Tujuan ilmu keperilakuan adalah untuk memahami, menjelaskan, dan memprediksi perilaku manusia untuk menyusun generalisasi mengenai perilaku manusia yang didukung oleh bukti empiris, yang dikumpulkan dengan cara-cara objektif (impersonal), yang bersifat terbuka sepenuhnya untuk ditelaah, direplikasi, dan mampu diverifikasi secara ilmiah oleh pihak lain yang berkepentingan. Jadi, ilmu keperilakuan menunjukkan observasi-observasi sistematis perilaku manusia untuk tujuan mengonfirmasi secara eksperimental hipotesis-hipotesis tertentu dengan referensi untuk mengobservasi perubahan-perubahan dalam perilaku.

Definisi lain mengenai ilmu keperilakuan diberikan oleh Bernard Berelson dan G.A. Steiner: “**ilmu keperilakuan** adalah riset ilmiah yang berhubungan secara langsung dengan perilaku manusia.” Esensi dari ilmu keperilakuan adalah pada riset ilmiah dan perilaku manusia.

Ilmu keperilakuan adalah “sisi manusia” dari ilmu sosial. **Ilmu sosial** mencakup disiplin antropologi, ekonomika, sejarah, ilmu politik, psikologi, dan sosiologi. **Ilmu keperilakuan** mencakup aspek psikologi dan sosiologi, ekonomika dan ilmu politik (misalnya perilaku konsumen dan perilaku pemilih), dan aspek-aspek keperilakuan antropologi (misalnya bidang-bidang arkeologi, linguistik teknis, dan antropologi fisik dikeluarkan).

Meskipun ilmu keperilakuan hanya bagian dari ilmu sosial, ilmu keperilakuan sangatlah luas. Saat ini banyak artikel mengenai metode riset, pengembangan teori, aplikasi-aplikasi praktis, deskripsi-deskripsi dalam berbagai pengaturan, dan temuan-temuan riset perilaku manusia yang dipublikasikan dalam berbagai jurnal ilmiah. Akibatnya, ilmuwan profesional keperilakuan semakin banyak dan berkembang spesialisasi-spesialisasi tertentu dalam ilmu keperilakuan. Tujuan pembahasan bab ini tidak untuk membahas secara lengkap aspek-aspek keperilakuan, tetapi hanya mengenalkan konsep-konsep keperilakuan yang relevan dengan akuntansi keperilakuan.

2.2 LINGKUP DAN TUJUAN AKUNTANSI KEPERILAKUAN

Pada masa lalu, akuntan hanya berfokus semata-mata dengan perhitungan laba (pendapatan dikurangi beban) serta mempelajari kinerja perusahaan masa lalu untuk memprediksi masa depan. Akuntan tradisional menolak fakta bahwa kinerja masa lalu adalah akibat dari perilaku manusia di masa lalu dan

kinerja masa lalu tersebut dapat memengaruhi perilaku dan kinerja di masa mendatang. Kenyataannya, pengendalian secara penuh dari suatu organisasi harus diawali dengan memotivasi dan mengendalikan perilaku, tujuan, serta sasaran-sasaran individu yang saling berhubungan di dalam organisasi. Para akuntan keperilakuan memfokuskan perhatiannya pada hubungan antara perilaku dan sistem akuntansi. Pada akhirnya mereka menyadari bahwa proses akuntansi melibatkan ringkasan dari sejumlah kejadian ekonomi makro yang dihasilkan dari perilaku manusia dan akuntansi itu sendiri serta dari beberapa faktor yang dapat memengaruhi perilaku (faktor-faktor ini menjadi penentu seluruh keberhasilan peristiwa ekonomi). Pengenalan hubungan timbal balik antara alat akuntansi dan perilaku telah memunculkan modifikasi atas definisi akuntansi. Kini definisi akuntansi berada dalam lingkaran profesional akademis yang menyiratkan komunikasi dan pengukuran data ekonomi untuk berbagai pengambilan keputusan serta sasaran hasil keperilakuan lainnya.

Akuntan keperilakuan fokus terhadap hubungan antara perilaku manusia dan sistem akuntansi yang ada. Mereka sadar bahwa proses akuntansi melibatkan ringkasan dari kejadian ekonomi dalam jumlah besar yang merupakan akibat dari perilaku manusia dan pengukuran akuntansi juga memengaruhi perilaku. Oleh karena itu, kita dapat berkata bahwa pada esensinya akuntansi merupakan proses keperilakuan.

Para akuntan keperilakuan percaya bahwa tujuan utama dari pelaporan keuangan adalah memengaruhi perilaku untuk memotivasi mereka melakukan perbuatan yang diinginkan. Sebagai contoh, suatu perusahaan mungkin sukses dalam masalah penganggaran karena adanya kerja tim yang baik atau dapat menjadi tidak sukses karena manusia bekerja dengan konflik tujuan. Sebagai hasilnya, format dan isi dari penganggaran dapat jadi memicu produktivitas karyawan dan menyebabkan orang untuk bekerja bersama-sama atau mampu menciptakan konflik internal. Pengenalan ilmu keperilakuan terhadap akuntansi adalah suatu hal penting dalam pengembangan profesi akuntansi.

Pengakuan terhadap antarmubungan antara pengukuran akuntansi dan perilaku mendorong modifikasi definisi akuntansi konvensional. Pada saat ini, di lingkungan para akademisi dan profesional, definisi **akuntansi** mencakup pengukuran dan komunikasi informasi untuk berbagai pembuatan keputusan dan tujuan-tujuan keperilakuan lainnya. Belverd E. Needles, Jr. (1986) melacak evolusi definisi akuntansi dari awal fokus pada tata buku (*recordkeeping*) ke definisi modern yang menekankan pada komunikasi informasi ekonomi untuk pembuatan keputusan. Needles menyimpulkan bahwa aktivitas-aktivitas bisnis adalah masukan untuk sistem akuntansi dan keluarannya adalah informasi yang bermanfaat bagi para pembuat keputusan.

2.3 PERBEDAAN ILMU KEPERILAKUAN DAN AKUNTANSI KEPERILAKUAN

Ilmu keperilakuan berfokus pada penjelasan dan prediksi perilaku manusia, sedangkan akuntansi keperilakuan berfokus pada hubungan antara perilaku manusia dan akuntansi. Ilmu keperilakuan merupakan cabang dari ilmu sosial, akuntansi keperilakuan merupakan cabang dari ilmu keperilakuan dan akuntansi. Perbedaan antara akuntansi keperilakuan dan ilmu keperilakuan tampak pada Tabel 2.1.

Tabel 2.1 Perbedaan akuntansi keperilakuan dan ilmu keperilakuan

Perbedaan	Akuntansi Keperilakuan	Ilmu Keperilakuan
Ruang lingkup	Utamanya adalah akuntansi, pengetahuan dasarnya adalah ilmu sosial	Utamanya adalah ilmu sosial, tidak ada pengetahuan mengenai akuntansi
Kemampuan untuk mendesain dan mengeksekusi proyek riset	Bukan merupakan elemen penting dalam pelatihan	Merupakan elemen penting dalam pelatihan
Pengetahuan dan pemahaman dari kinerja organisasi bisnis secara umum dan sistem akuntansi secara khusus	Merupakan hal utama dalam pelatihan	Bukan merupakan elemen penting dalam pelatihan
Orientasi	Profesional	Keilmuan
Pendekatan masalah	Pendekatan praktik	Teoretis dan praktikal
Fungsi	Melayani klien, memberi saran-saran kepada manajemen	Kemajuan ilmu dan penyelesaian masalah
Ketertarikan terhadap ilmu keperilakuan	Terbatas pada bidang yang berhubungan dengan akuntansi	Terbatas pada subdisiplin yang luas dari ilmu keperilakuan

2.4. PERSPEKTIF PERILAKU MANUSIA

Terdapat tiga kontributor utama dalam ilmu keperilakuan, yaitu psikologi, sosiologi, dan psikologi sosial. Semuanya itu dapat digunakan untuk menjelaskan perilaku manusia, tetapi berbeda dalam sudut pandang terhadap kondisi manusia. **Psikologi** biasanya berhubungan dengan bagaimana manusia berperilaku. Fokusnya adalah pada tindakan manusia sebagai respons terhadap lingkungannya. Penekanannya adalah pada manusia sebagai sebuah organisme. Sementara itu, **sosiologi** dan **psikologi sosial** di lain pihak fokus terhadap perilaku kelompok (grup) atau sosial. Penekanannya adalah pada interaksi antarmanusia, bukan pada stimulus fisik. **Perilaku** adalah interaksi sosial, pengaruh sosial, dan grup yang dinamis. Penekanannya ditujukan kepada manusia sebagai bagian dari sistem sosial.

Terdapat banyak faktor yang memengaruhi perilaku manusia, termasuk kebutuhan individu dan motivasi, tekanan grup, permintaan atau tuntutan organisasi, tanggung jawab sosial, dan lain-lain. Faktor-faktor ini dapat dikelompokkan menjadi tiga bagian utama, yaitu struktur karakter, struktur sosial, dan grup dinamis.

Struktur karakter berhubungan dengan kebiasaan dan perilaku sebagai pola dari individu. Ahli psikologi secara umum biasanya berhubungan dengan studi dari struktur karakter. **Struktur sosial** berhubungan dengan hubungan antarmanusia, termasuk masalah ekonomi, politik, militer, dan kerangka agama yang mendefinisikan perilaku yang dapat diterima, kendali perilaku, dan permintaan sosial. Sementara itu, **grup dinamis** dapat diartikan sebagai sintesis atau kombinasi dari struktur karakter dan struktur sosial.

Sosiolog, ahli psikologi sosial, dan psikolog, walaupun berbeda dalam sudut pandang, beberapa studi mempunyai persamaan topik. Sosiolog berpendapat bahwa manusia tidak dapat dipisahkan dari konteks sosial. Manusia belajar mengenai kemampuan dasar, seperti makan dan berbahasa dari orang lain. Semua pengetahuan manusia berpindah dari satu generasi ke generasi yang lain melalui berbagai macam interaksi sosial.

Sementara itu, psikolog mempunyai pendapat yang lain mengenai hal itu. Mereka berpendapat bahwa tiap individu adalah unik. Persamaan lingkungan sosial memungkinkan untuk menghasilkan orang yang berbeda dalam hal karakter, sifat, sistem nilai, dan lain-lain. Jadi, memungkinkan untuk mempelajari perilaku manusia, baik dari sisi psikologi maupun sosiologi, maupun kombinasi keduanya. Dalam konteks akuntansi keperilakuan, kita menggunakan banyak kerangka. Hal itu disebabkan akuntansi keperilakuan merupakan ilmu terapan maka akuntan keperilakuan haruslah bersikap fleksibel. Daripada terpaku pada salah satu kerangka atau model tertentu untuk menjelaskan perilaku, akuntan keperilakuan seharusnya menggunakan

kerangka yang dapat menjelaskan dengan baik suatu keadaan tertentu pada waktu tertentu.

2.5 PENGARUH ORGANISASI TERHADAP PERILAKU MANUSIA

Manusia bekerja dengan ruang lingkup organisasi. **Organisasi** adalah sekumpulan manusia yang saling berinteraksi dan berperilaku untuk mencapai tujuan-tujuannya. Perilaku mereka dipengaruhi oleh banyak faktor, misalnya oleh gaya kepemimpinan manajemen, ukuran organisasi, dan struktur organisasi. Manusia dalam organisasi bertukar informasi melalui saluran “informal” dan “formal”. Informasi yang diperoleh dapat saja akurat, tetapi dapat juga salah dan terdistorsi. Misalnya, informasi “formal” mengatakan bahwa kerja keras mampu menjamin keamanan di dalam karier dan menjanjikan promosi, tetapi informasi “informal” dapat saja mengindikasikan hal yang berbeda. Hal itu tentu saja dapat memengaruhi organisasi dan menyebabkan kepemimpinan menjadi tidak kondusif bagi efisiensi dan efektivitas organisasi.

Setiap posisi dalam hierarki organisasi biasanya ditempati oleh seseorang yang tugas dan tanggung jawabnya terdefinisi secara jelas, biasanya tertulis. Individu-individu tertentu biasanya ditugaskan untuk mengisi posisi yang ada dan mengeksekusi tugas dan mereka masing-masing harus mempertanggungjawabkan tugasnya sesuai dengan standar yang berlaku. Hal yang menjadi masalah adalah manusia menggunakan otoritas mereka secara beragam. Sebagai contoh, otoritas antara posisi direktur produksi, direktur pemasaran, dan direktur keuangan berbeda-beda. Setiap direktur mempunyai posisi atau jabatan dalam organisasi. Posisi atau jabatan tersebut dalam hierarki sosial disebut **status**. Posisi atau jabatan dalam organisasi dipengaruhi oleh struktur organisasi. **Struktur organisasi** adalah penentuan peran, hubungan pelaporan, dan pembagian wewenang serta tanggung jawab pembuatan keputusan dalam organisasi. Tipe struktur organisasi dapat digolongkan ke dalam struktur fungsional, struktur divisional (unit bisnis), dan struktur matriks.

2.6 PERAN TEORI

Manusia biasanya memiliki perilaku tertentu. Demikian pula dalam organisasi, manajemen tertentu biasanya memiliki pola perilaku tertentu. Misalnya, direktur keuangan diharapkan memiliki pola perilaku atau respons perilaku yang diharapkan darinya yang merupakan peran (*role*) sosialnya. **Peran** adalah berbagai bagian permainan yang dimainkan oleh manusia dalam interaksinya dengan orang lain, sedangkan **peran sosial** (*social role*) adalah

penentuan hak, tugas, kewajiban, dan perilaku manusia yang memegang posisi tertentu dalam konteks sosial tertentu.

Peran membedakan perilaku manusia yang menempati posisi organisasi tertentu dan melayani anggota kelompoknya dengan menyediakan fungsi-fungsi tertentu, sedangkan **norma** adalah harapan dari perilaku yang tepat untuk suatu peran tertentu. Setiap peran sudah diberikan sebuah **identitas individu** yang menunjukkan mengenai siapa mereka dan bagaimana mereka seharusnya bertindak dalam situasi tertentu.

Manusia mungkin memiliki berbagai macam peran dan identitas. Hal tersebut mampu menciptakan konflik peran. **Konflik peran** terjadi pada saat seseorang menempati posisi yang tidak cocok baginya atau saat seseorang menempati satu posisi yang tidak sesuai dengan perilaku yang diharapkannya. Salah satu aspek penting dari teori peran adalah identitas dan perilaku secara sosial diberikan dan berlangsung terus-menerus. Sebagai contoh, posisi direktur keuangan, mereka bertindak sebagai seorang eksekutif. Hal itu disebabkan mereka menduduki posisi eksekutif. Hal yang sama terjadi pada saat seseorang tidak mendapatkan posisi sebagai direktur maka dia tidak akan bertindak sebagai seorang eksekutif juga.

2.7 STRUKTUR SOSIAL

Pembelajaran sistematis dari perilaku manusia bergantung pada dua fakta, *pertama* adalah manusia bertindak dalam pola yang regular dan berulang, *kedua* adalah manusia bukanlah makhluk yang terisolasi, tetapi berinteraksi dengan yang lainnya. Bila manusia tidak bertindak dalam pola yang regular maka hal tersebut tidak dapat dijadikan dasar dalam ilmu keperilakuan. Manusia bertindak dalam perilaku yang berulang.

Untuk menjelaskan perilaku manusia yang berulang, dapat digunakan dua konsep penting, yaitu masyarakat (*society*) dan budaya (*culture*). **Masyarakat** adalah jumlah total dari hubungan antarmanusia yang diimplikasikan secara berkesinambungan dan hubungan interpersonal serta hubungan institusional yang kompleks antarmanusia. Sistem sosial atau *society* yang menarik bagi akuntan keperilakuan adalah organisasi bisnis atau komunitas bisnis. Konsep dari “sistem” yang digunakan dalam akuntansi keperilakuan sama dengan istilah yang digunakan dalam cabang keilmuan lain. Berbagai pola dengan berbagai macam bagian-bagian dan subsistemnya merupakan struktur dari sistem. Oleh karena itu, istilah **struktur sosial** adalah hubungan yang terpolakan antara bermacam-macam subsistem sosial dan individual yang membuat fungsi dari masyarakat, organisasi sosial, atau grup menjadi mungkin.

2.8 BUDAYA

Budaya adalah cara hidup dari masyarakat. Masyarakat tidak dapat eksis tanpa budaya dan budaya tidak dapat eksis jika terpisah dari masyarakat. Budaya atau cara hidup memengaruhi pola regular dari perilaku manusia. Aspek esensial dari budaya adalah memastikan daya tahan manusia (*human survival*), baik secara fisik maupun sosial. Tidak seperti hewan yang bergantung pada insting, manusia bertahan hidup terutama bergantung pada apa yang mereka pelajari. Budaya dipelajari dan dibagikan kepada yang lain. Untuk mengerti berperilaku dalam organisasi, seorang akuntan berperilaku harus waspada terhadap ide mengenai budaya. Dalam beberapa hal, budaya dalam organisasi biasanya dihubungkan dengan “lingkungan kerja” atau “situasi kerja”. Ide dasarnya adalah bahwa elemen dari budaya memengaruhi perilaku. Oleh karena itu, **budaya bisnis** (*business culture*) adalah sistem yang berlaku dari etika bisnis, praktik bisnis, pengetahuan teknis, dan perangkat keras yang memengaruhi perilaku.

2.9 KERANGKA IDEALISTIK VERSUS MATERIALISTIK

Kerangka idealistik berpegang bahwa norma budaya atau perilaku dapat dijelaskan melalui hubungannya dengan ide dan nilai manusia. Sebagai contoh, masyarakat teologi akan mempunyai nilai yang berbeda dengan masyarakat sekuler. Perbedaan dalam nilai ini akan menyebabkan perbedaan motivasi dan perilaku. Max Weber (1958) dalam karyanya dengan judul *The Protestant Ethic and the Spirit of Capitalism* menyatakan bahwa nilai-nilai yang melekat pada reformasi Protestan diperlukan untuk mengembangkan kapitalisme. Sistem kepercayaan Protestan menekankan pada pentingnya kerja keras, yang menjelaskan mengapa sejumlah orang sukses dan yang lainnya gagal, mempertimbangkan peran kewirausahaan, dan menempatkan kemiskinan dalam konteks tertentu.

Di pihak lainnya, terdapat kerangka materialistik yang dikenalkan oleh Karl Mark dan para pengikutnya. **Kerangka materialisme** berpegang bahwa ide-ide bukanlah penyebab perilaku. Ide bergantung pada dasar ekonomi dan hubungan manusia terhadapnya. Mereka berpendapat bahwa ide-ide bukanlah merupakan penyebab pengembangan norma budaya, sistem ekonomi, ataupun sistem politik. Mereka percaya bahwa tipe dari sistem ekonomi akan menciptakan ideologi untuk membenarkannya. **Pendekatan materialistik** berpegang pada ide-ide yang merefleksikan sistem ekonomi dan hal itulah yang menyebabkan perilaku.

Kerangka pemikiran Protestan mendorong timbulnya kapitalisme. **Kapitalisme** adalah ajaran yang mengutamakan perlindungan terhadap

pemilik modal (pemegang saham atau *shareholders* atau *stockholders*). Di lain pihak, kerangka materialisme Karl Mark mendorong timbulnya marxisme yang selanjutnya berkembang menjadi komunisme. **Komunisme** adalah ajaran yang mengutamakan perlindungan terhadap komune-komune (kelompok pekerja atau buruh atau *labors*). Baik kapitalisme maupun komunisme menimbulkan pertentangan kelas, hanya berbeda pada pihak yang diutamakan. Kapitalisme mengutamakan kepentingan pemilik modal (dan mengorbankan kepentingan para pekerja atau buruh), sedangkan komunisme mengutamakan kepentingan para buruh (dan mengorbankan kepentingan para pemilik modal). Pada akhirnya timbul pendekatan keselarasan tujuan-tujuan (*goals congruence*). **Pendekatan keselarasan tujuan-tujuan** adalah pendekatan yang mengutamakan keselarasan tujuan-tujuan para pemangku kepentingan (*stakeholders*). Penulis berpendapat bahwa **Sosialisme, Pancasilaisme, Katolikisme, Syariahisme, Hinduisme, Buddhisme, Konfusiusisme** merupakan contoh-contoh pendekatan yang mengutamakan keselarasan tujuan-tujuan para pemangku kepentingan.

2.10 KERANGKA INTERAKSIONIS

Kerangka interaksionis simbolik berpendapat bahwa kenyataan dan arti secara sosial ditentukan melalui proses interaksi antarmanusia sehingga mencapai konsensus mengenai definisi dari situasi sosial tertentu dan secara kolektif mereka menyetujui tentang “apa itu (*what is*)”. Sesuatu, termasuk alam semesta, diasumsikan menjadi tidak ada artinya sampai manusia saling berbagi arti mengenai sesuatu tersebut. Sebagai contoh adalah komputer. Makna atau arti komputer bergantung pada konsensus mereka yang berhubungan dengan komputer tersebut. Kelompok para *programmer* komputer, para mahasiswa, para eksekutif bisnis, dan nasabah kartu kredit dapat mendefinisikan komputer secara berbeda-beda. Jika setiap kelompok mendefinisikan sesuatu atau situasi sosial secara berbeda-beda maka perilaku setiap kelompok terhadap sesuatu atau situasi sosial tersebut juga berbeda-beda.

Dalam beberapa hal, interaksi simbolik dapat dipandang sebagai alternatif terhadap teori peran. Faktanya, ahli teori interaksi simbolik melihat beberapa kelemahan dalam teori peran dan mengklaim bahwa interaksi simbolik membenarkan kelemahan itu. Konsep dari peran biasanya terikat dengan konsep status. Peran merupakan suatu kewajiban dan hak sesuai dengan norma yang diharapkan dari status tertentu. Namun, apakah itu norma? Ahli interaksi simbolik mengatakan tidak tahu sampai manusia bertindak dalam suatu situasi. Mereka berkata bahwa salah satu cacat atau kelemahan dari teori peran adalah konsep dari hak, kewajiban, dan norma bersifat ambigu.

Ahli teori peran berpegang bahwa kondisi eksternal memengaruhi perilaku manusia, artinya masyarakat menentukan perilaku manusia. Sementara itu, ahli interaksi simbolik berpendapat bahwa manusia dimotivasi oleh kebutuhan, sikap, dan pengharapannya.

BAB 3

KONSEP KEPERILAKUAN DARI ASPEK PSIKOLOGI DAN PSIKOLOGI SOSIAL

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, para pembaca diharapkan memahami:

1. Sikap.
2. Motivasi.
3. Persepsi.
4. Pembelajaran.
5. Personalitas.

Dalam bab ini dibahas pergeseran fokus dari sosiologis ke faktor psikologis dan sosial psikologis yang paling relevan dengan perilaku akuntan. Siegel dan Marconi (1989, hlm. 28) menyatakan bahwa faktor-faktor yang menyebabkan pergeseran tersebut adalah sikap dan perubahan sikap, motivasi, persepsi, pembelajaran, dan kepribadian. Bab ini akan membahas faktor-faktor tersebut.

3.1 SIKAP

Sikap (*attitudes*) adalah kecenderungan manusia untuk merespons secara konsisten terhadap orang, objek, ide, atau situasi yang menguntungkan atau tidak menguntungkan. Istilah **objek sikap** digunakan untuk menggabungkan semua objek ke arah mana seseorang bereaksi. Sebagai contoh, Bapak Wijaya Tanata adalah suatu sikap objek pada orang (yaitu Bapak Wijaya Tanata sebagai pengendali perusahaan), orang yang abstrak (tuan tanah), sebuah kebijakan perusahaan, konsep abstrak, atau kelompok sosial.

Hal ini penting untuk diperhatikan mengenai definisi sikap. **Sikap** adalah suatu kecenderungan untuk merespons, bukan untuk menanggapi dirinya sendiri. Sikap bukan perilaku, tetapi lebih mewakili sebuah kesiapan untuk tindakan atau berperilaku. Dengan demikian, sikap adalah penggerak dan memandu perilaku.

Sikap dipelajari, dibentuk dengan baik, dan sulit untuk berubah. Manusia membentuk sikap dari pengalaman pribadi, orang tua, teman sebaya, dan kelompok sosial. Setelah belajar, sikap menjadi bagian yang berdiri dari kepribadian seseorang dan membantu menjelaskan konsistensi perilaku.

a. Komponen Sikap

Sikap (*attitudes*) memiliki komponen kognitif, emosional, dan perilaku. **Komponen kognitif** terdiri atas ide-ide, persepsi, dan keyakinan tentang objek sikap. Hal ini juga mengacu pada satu informasi memiliki objek sikap dan stereotip atau generalisasi dengan informasi tersebut akurat atau tidak akurat, sedangkan **komponen emosional** atau “**afektif**” menunjukkan perasaan seseorang terhadap objek sikap. Perasaan positif termasuk kesukaan, perhatian atau empati, sedangkan perasaan negatif termasuk tidak suka, takut, dan jijik. **Komponen perilaku** mengacu pada bagaimana seseorang dapat bereaksi terhadap objek sikap.

b. Kepercayaan, Pendapat, Nilai, dan Kebiasaan

Sikap mempunyai keterkaitan erat dengan konsep keyakinan, pendapat, nilai-nilai, dan kebiasaan (*beliefs, opinions, values, and habits*). Secara umum, **keyakinan** adalah komponen kognitif sikap yang mungkin didasarkan pada bukti ilmiah, prasangka, atau pada intuisi. Tidak adanya keyakinan yang sesuai dengan fakta-fakta tidak memengaruhi potensi atas kepercayaan untuk membentuk sikap atau mendorong perilaku.

Pendapat terkadang didefinisikan sebagai sinonim dengan sikap maupun keyakinan. Namun, pada umumnya pendapat dipandang sebagai konsep sempit dari sikap. Seperti halnya keyakinan, **pendapat** terkait dengan komponen kognitif sikap dan peduli dengan bagaimana seseorang mempertimbangkan atau mengevaluasi objek. Sebagai pertimbangan yang berpegang pada kebenaran, pendapat ditentukan melalui proses intelektual, meskipun tidak selalu didasarkan pada pembuktian yang kuat terlebih dahulu.

Nilai adalah tujuan hidup yang penting dan standar perilaku. **Nilai** adalah sentimen yang mendalam dan fundamental yang mendorong manusia menyesuaikan diri dengan tujuan yang lebih tinggi dan mereka membedakan apa yang berharga dan indah dengan dari apa yang kotor dan mencemarkan. Sebagai contoh, nilai-nilai dalam bentuk kebahagiaan, kamakmuran, prestasi atau kinerja, kebebasan, kehormatan atau harga diri adalah tujuan-tujuan utama manusia. Nilai-nilai tersebut memengaruhi sikap dan selanjutnya memengaruhi perilaku. Nilai-nilai adalah unsur yang paling penting di antara dan sentral dalam pembentukan sikap.

Nilai lebih umum daripada **sikap**. Sikap terkait untuk objek tertentu, seperti kebijakan perusahaan, orang atau situasi, tetapi nilai tidak terkait dengan objek tunggal. **Kebiasaan** adalah pola respons perilaku yang tanpa disadari, otomatis, dan berulang. Perbedaan-perbedaan sikap manusia tidak dapat dikatakan bukan sebagai perilaku. Perbedaan sikap merupakan perilaku.

c. Fungsi Sikap

Sikap memiliki empat fungsi utama, yaitu pemahaman, kepuasan kebutuhan, pertahanan ego, dan nilai-nilai ekspresi. Pemahaman atau pengetahuan membantu seseorang memberi makna atau menilai kelogisan (masuk akal) peristiwa-peristiwa atau situasi-situasi baru. Dengan demikian, memungkinkan seseorang untuk menilai situasi baru dengan cepat tanpa perlu mengumpulkan semua informasi yang relevan mengenai situasi tersebut. Sebagai contoh, terbukanya rahasia mengenai adanya penyelewengan besar-besaran dalam suatu organisasi mungkin dipahami oleh sejumlah orang sesuai dengan sikap mereka bahwa “korupsi merajalela di tingkat atas”, tetapi sejumlah orang lainnya bersikap bahwa “sedikit apel yang busuk dapat merusak sekeranjang apel”.

Sikap juga melayani utilitarian atau fungsi pemuasan kebutuhan. Orang cenderung untuk membentuk sikap positif terhadap objek yang memenuhi kebutuhannya dan sikap negatif terhadap hal-hal yang menghambat pemuasan kebutuhannya. Sebuah empati dapat membentuk sikap positif atau negatif terhadap hal yang diusulkan. Sikap juga melayani fungsi defensif ego dengan melakukan pengembangan guna melindungi manusia dari pengetahuan yang berlandaskan kebenaran mengenai dasar manusia itu sendiri atau dunianya. Sikap juga melayani fungsi nilai ekspresi agar orang dapat mengekspresikan perasaannya dari sikap yang mereka tunjukkan.

d. Pembentukan dan Perubahan Sikap

Pembentukan sikap mengacu pada pengembangan suatu sikap terhadap suatu objek dari yang belum ada sebelumnya. **Perubahan sikap** merujuk pada penggantian satu sikap baru dari yang sudah ada sebelumnya.

Sikap dibentuk berdasarkan pada faktor psikologis, pribadi, dan sosial. Faktor psikologis dan genetis dapat menciptakan kecenderungan terhadap pengembangan sikap-sikap tertentu. Contohnya, faktor genetis dapat memengaruhi tingkat agresif seseorang, yang pada gilirannya dapat memengaruhi pembentukan sikap-sikap terhadap orang lain, pekerjaan, dan kerja sama.

Cara yang paling fundamental bagaimana sikap itu terbentuk adalah melalui pengalaman pribadi secara langsung dengan suatu objek, yaitu pengalaman yang menyenangkan atau tidak menyenangkan pada objek-objek tertentu, traumatis, frekuensi kejadian, dan pengembangan sikap tertentu yang mengarah pada gambaran hidup baru.

Kekuatan sosial memengaruhi pembentukan sikap, misalnya pengaruh orang tua, pengaruh panutan, pengaruh sekolah dan agama, pengaruh kelompok, pengaruh media massa dan media sosial.

e. Teori-Teori Mengenai Perubahan Sikap

Manajemen sering kali berkepentingan untuk mengubah sikap manusia ke arah perilaku yang diinginkannya. Oleh karena itu, manajemen perlu memahami mengenai teori perubahan sikap. **Teori perubahan sikap** dapat membantu manusia memprediksi pendekatan-pendekatan yang sangat efektif dan yang kurang efektif dalam berusaha mengubah sikap. Beberapa teori perubahan sikap dibahas di bawah ini.

1. Teori Stimulus-Respons dan Penguatan

Teori stimulus-respons dan teori penguatan tentang perubahan sikap memfokuskan pada bagaimana orang merespons stimuli atau dorongan tertentu. **Teori stimulus respons dan penguatan** menyatakan bahwa respons-respons cenderung berulang-ulang jika mendapat penghargaan atau penguatan. Teori ini lebih banyak menekankan pada komponen stimulus daripada respons. Sebagai contoh, pesan-pesan yang persuasif sering kali digunakan sebagai stimulus dalam upaya untuk mengubah sikap. Komunikator harus menyadari bahwa agar pesan menjadi efektif maka pesan tersebut harus menarik perhatian audiensi target dan harus dapat dipahami oleh audiensi serta diterima oleh audiensi.

2. Teori Pertimbangan Sosial

Teori perubahan sosial menganggap perubahan sikap sebagai hasil dari perubahan mengenai bagaimana orang menerima suatu objek daripada hasil dari perubahan keyakinan terhadap objek tersebut. Teori ini berpendapat bahwa kita dapat menciptakan perubahan-perubahan kecil di dalam sikap individual jika kita mengetahui pola-pola yang ada dari sikap orang tersebut dan jika kita menciptakan pendekatan untuk mengubah ancaman.

3. Teori Konsistensi dan Ketidaksesuaian

Teori konsistensi berpendapat bahwa hubungan antara sikap dan perilaku adalah seimbang ketika tidak ada tekanan kognitif di dalam sistem tersebut. **Teori ketidaksesuaian** adalah suatu variasi dari teori konsistensi yang berkaitan dengan hubungan antara elemen-elemen kognitif (yaitu informasi, keyakinan dan pemikiran-pemikiran bahwa orang mengerti diri mereka sendiri). **Ketidaksesuaian kognitif** terjadi ketika seseorang memiliki dua pandangan yang bertentangan.

4. Teori Persepsi Diri

Teori persepsi diri mengatakan bahwa manusia mengembangkan sikapnya berdasarkan pada bagaimana mereka mengamati dan menginterpretasikan perilakunya sendiri. Dengan kata lain, teori tersebut mengatakan bahwa sikap tidak menentukan perilaku, tetapi sikap terbentuk setelah terjadi perilaku sehingga sikap tersebut sesuai dengan perilaku. Perubahan sikap hanya terjadi setelah ada perubahan perilaku.

Teori fungsional perubahan sikap menyatakan bahwa sikap digunakan untuk memenuhi kebutuhan manusia. Dalam hubungan dengan perubahan sikap, manusia menemukan kebutuhannya dan mengembangkan rangsangan berdasarkan pada kebutuhannya tersebut.

3.2 MOTIVASI

Motivasi adalah proses memprakarsai kesadaran dan tindakan yang penuh arti. Motivasi adalah kunci penting untuk mengawali, mengendalikan, mendukung, dan mengarahkan perilaku. Motivasi juga berkaitan dengan reaksi subjektif yang muncul selama proses ini.

Motivasi merupakan suatu konsep yang penting untuk membahas masalah perilaku karena efektivitas organisasi bergantung pada manusia yang melakukan pekerjaan sesuai dengan yang diharapkan mereka untuk melakukannya. Para akuntan dan manajer harus memotivasi karyawan pada level pekerjaan yang diharapkan agar perusahaan dapat mencapai tujuannya.

Motif adalah faktor tunggal yang menumbuhkan proses motivasi. Motif bersifat personal. Seseorang yang berasal dari keluarga kaya biasanya mencari pekerjaan yang memberikan makna penerimaan dan kesejahteraan diri, sedangkan orang lain yang berasal dari keluarga miskin biasanya mencari pekerjaan yang memberikan kebebasan dari jeratan ekonomi dan meningkatkan martabat keluarganya. Motivasi dipengaruhi oleh kebutuhan dan harapan. Di bawah ini dibahas teori kebutuhan dan teori pengharapan.

a. Teori Kebutuhan

Teori motivasi yang sudah dikenal adalah teori hierarki kebutuhan Maslow. **Teori hierarki kebutuhan** mengatakan bahwa manusia termotivasi oleh hasratnya untuk memuaskan serangkaian hierarki kebutuhan, antara lain kebutuhan psikologis dasar (makanan-minuman, udara, seks), kebutuhan keamanan (keamanan fisik dan psikologis), kebutuhan sosial dan kebutuhan untuk memiliki (persahabatan, cinta), kebutuhan akan penghargaan (harga diri, kesadaran diri, kekuasaan, dan status), serta kebutuhan aktualisasi diri (pemuahan potensi diri).

Menurut teori Maslow, setelah seseorang memenuhi kebutuhan dari yang lebih rendah, kebutuhan yang lebih tinggi menjadi penting dalam mengarahkan perilaku. Tidaklah penting bahwa kebutuhan dengan urutan yang lebih rendah telah benar-benar terpenuhi dahulu sebelum kebutuhan selanjutnya yang lebih tinggi di depan mata. Teori tersebut juga mengatakan bahwa sekali kebutuhan terpenuhi maka kebutuhan tersebut sudah tidak menjadi motivator lagi.

Konsep ERG (*Existence, Relatedness, and Growth*) merupakan perbaikan dari hierarki kebutuhan tersebut. **Teori ERG** mengajukan tiga kategori kebutuhan, yaitu eksistensi (kebutuhan fisik dan material), pergaulan (persahabatan, memiliki) dan pertumbuhan (perkembangan personal dan pemuahan diri sendiri). Konsep ini berbeda dengan hierarki kebutuhan Maslow karena tidak diperlukannya penentuan derajat kebutuhan-kebutuhan yang tingkat lebih tinggi dan lebih rendah. Meskipun suatu kebutuhan telah terpenuhi, kebutuhan yang sama masih menjadi motivator yang dominan.

Teori motivasi yang ketiga adalah teori kebutuhan berprestasi dari McClelland. **Teori kebutuhan berprestasi** mengatakan bahwa semua motif termasuk kebutuhan berprestasi perlu dipelajari. Jika kebutuhan berprestasi penting untuk keberhasilan dalam bisnis maka manusia dengan posisi eksekutif yang tinggi juga memiliki satu kebutuhan yang kuat akan kekuasaan. Jadi, teori kebutuhan berprestasi tidak membantu kita menjelaskan motivasi untuk semua orang dan harus digunakan dalam kombinasinya dengan teori-teori lain untuk memahami motivasi secara penuh.

Teori dua faktor oleh Hersberg memfokuskan pada dua kelompok penghargaan yang dihasilkan dari pekerjaan atau tugas, yaitu yang berkaitan dengan kepuasan kerja (motivator-motivator) dan yang berkaitan dengan ketidakpuasan kerja (faktor-faktor kesehatan). **Motivator** berkaitan dengan isi dari pekerjaan termasuk promosi, kesadaran, tanggung jawab, pekerjaan itu sendiri, dan potensi untuk aktualisasi diri. **Faktor kesehatan** berkaitan dengan konteks pekerjaan atau lingkungan tempat pekerjaan itu dilakukan termasuk keamanan kerja, gaji, kebijakan perusahaan, kondisi kerja, dan hubungan antarkaryawan di tempat kerja.

Teori ini berpendapat bahwa motivator-motivator berkaitan dengan kepuasan kerja, tetapi tidak berhubungan dengan ketidakpuasan kerja. Faktor-faktor kesehatan dikaitkan dengan ketidakpuasan kerja bukan dengan faktor kepuasan kerja. Jadi, para karyawan termotivasi melalui hal-hal seperti kesadaran dan kemajuan dalam perusahaan. Peningkatan gaji tidak akan memotivasi, kenaikan gaji hanya berfungsi mencegah ketidakpuasan kerja.

b. Teori Pengharapan

Teori pengharapan adalah teori motivasi yang mengasumsikan bahwa tingkat motivasi untuk melakukan suatu pekerjaan bergantung pada keyakinan seseorang terhadap struktur penghargaan atau balas jasa (*reward*) untuk pekerjaan tersebut. Dengan kata lain, motivasi muncul ketika seseorang berharap untuk mendapatkan satu penghargaan dalam melakukan satu pekerjaan tertentu.

Teori tersebut membedakan antara penghargaan intrinsik dan ekstrinsik. **Penghargaan intrinsik** tercipta secara internal dan dihasilkan dari melakukan pekerjaan sendiri. Penghargaan tersebut mencakup perasaan yang dirasakan oleh seseorang dari pelaksanaan pekerjaan yang baik atau perasaan puas yang diperoleh ketika suatu proyek berhasil diselesaikan. **Penghargaan ekstrinsik** mencakup bayaran, pengenalan, keamanan kerja, dan promosi yang mencerminkan pembayaran atas prestasi atau kinerja. Motivasi merupakan fungsi balas jasa intrinsik dan ekstrinsik.

3.3 PERSEPSI

Persepsi adalah bagaimana manusia melihat atau menginterpretasikan kejadian-kejadian, objek-objek, dan orang lain. Manusia bertindak berdasarkan pada persepsinya, tanpa memperhatikan apakah persepsinya akurat atau tidak akurat dalam mencerminkan realitas. Definisi formal dari **persepsi** adalah suatu proses yang dilakukan oleh manusia untuk memilih, menjalankan, dan menafsirkan rangsangan (stimulus) menjadi gambaran dunia yang bermakna dan masuk akal. Para akuntan perilaku perlu mengetahui mengenai persepsi karena persepsi-persepsi yang mereka bentuk berkembang ke dalam ide-ide dan sikap-sikap yang memengaruhi perilaku. Jika karyawan potensial memiliki persepsi kebijakan promosi dan kompensasi organisasi adil maka mereka senang bekerja dalam organisasi dan menjadi karyawan yang puas. Sebaliknya, jika kebijakan organisasi dinilai tidak adil maka karyawan berusaha pindah ke organisasi lain atau menjadi pekerja yang kurang produktif. Di bawah ini dibahas beberapa implikasi dari persepsi.

a. Stimuli Fisik Versus Kecenderungan Individual

Stimuli fisik adalah masukan sensor mentah, misalnya penglihatan, pendengaran, dan sentuhan. **Kecenderungan individual** mencakup motivasi, kebutuhan, sikap, pembelajaran terakhir, dan harapan-harapan. Perbedaan persepsi di antara manusia disebabkan oleh perasaan individual yang menerimanya berbeda fungsi dan hal ini terutama disebabkan oleh kecenderungannya perbedaan. Empat faktor lain yang dikaitkan dengan kecenderungan individual adalah keluarga, perasaan, tingkat kepentingan, dan emosi. Manusia umumnya menerima objek-objek yang familier lebih cepat daripada objek-objek yang tidak familier.

Perasaan orang terhadap suatu objek atau seseorang juga memengaruhi persepsi. Ada satu kecenderungan bagi orang untuk mencari informasi lebih banyak mengenai objek-objek yang dituju, yang informasi tersebut mengandung perasaan positif atau negatif. Demikian halnya, semakin penting seseorang atau objek maka semakin banyak informasi yang dicari. Yang terakhir, kondisi emosional seseorang dapat memengaruhi persepsi. Persepsi dapat berbeda-beda bergantung pada yang kita alami hari ini menyenangkan atau sebaliknya, kita merasa gembira atau tertekan, dan lain sebagainya.

b. Pemilihan, Organisasi, dan Interpretasi Stimuli

Persepsi adalah proses yang dilakukan oleh manusia untuk memilih, mengorganisasi, dan menafsirkan rangsangan (stimuli). Manusia berkonsentrasi pada sesuatu yang dipilih dan menolak yang lain. Biasanya, manusia memilih berbagai hal yang menarik dan penting dari yang ditemukannya. Apa yang dipilih untuk merasakan sesuatu secara khas bergantung pada rangsangan yang dialami, harapan, dan alasan dari individu yang bersangkutan. Manusia mengelola stimuli ke dalam kelompok-kelompok dan menerimanya sebagai kesatuan yang menyeluruh. Jika diberikan informasi yang kurang lengkap maka orang akan mengisi yang kosong tersebut dan kemudian bertindak seolah mereka telah melengkapi informasi tentang situasi tersebut. Pertahanan perseptual muncul karena orang tidak ingin terbukti bersalah dalam persepsi mereka sehingga orang mungkin mengesampingkan, melewatkan, dan mendistorsi informasi yang memunculkan persepsi-persepsi ke dalam pertanyaan.

c. Relevansi dari Persepsi untuk Para Akuntan

Perilaku para akuntan dalam menerapkan pengetahuan mengenai persepsi terhadap banyak aktivitas organisasi. Misalnya, dalam evaluasi kinerja, cara penilaian kepada seseorang mungkin dipengaruhi oleh ketelitian

persepsi supervisor. Kesalahan atau bias penilaian mungkin disebabkan oleh sandiwara yang mencoba untuk menakut-nakuti sehingga karyawan merasa tidak puas dan meninggalkan perusahaan. Oleh karena itu, para supervisor perlu mengenali perasaan mereka terhadap bawahannya. Bawahan tertentu dapat memengaruhi evaluasi mereka dan harus waspada terhadap sumber penyimpangan persepsi ini. Kesalahan persepsi dapat juga mendorong ke arah ketegangan hubungan antarpribadi karyawan. Ketika sesuatu dilihat sebagai sesuatu yang menegangkan maka seorang supervisor perlu menentukan penyebab terjadinya peristiwa bisnis yang dipandang berbeda oleh berbagai orang yang berbeda.

3.4 PEMBELAJARAN

Pembelajaran adalah proses yang dilakukan oleh manusia untuk memahami perilaku baru yang diperlukan. Pola pemikiran dan perilaku yang dibawa oleh manusia dalam lingkungan kerjanya mencerminkan pengalaman, persepsi, dan motivasinya. Pembelajaran terjadi sebagai hasil dari motivasi, pengalaman, dan pengulangan dalam merespons situasi atau rangsangan. Kombinasi dari motivasi, pengalaman, dan pengulangan dalam merespons situasi ini terjadi dalam dua bentuk, yaitu pengaruh kondisi klasik dan pengaruh keadaan operan.

a. Kondisi Klasik (Anjing Pavlov)

Pavlov mengawasi bahwa anjing-anjing akan mengeluarkan air liur tidak hanya ketika makanan diletakkan di mulut mereka, tetapi juga saat mereka mengamati makanan tersebut. Makanan tersebut adalah stimulus atau rangsangan yang tak terkondisikan yang menyebabkan satu respons reflek muncul. Perilaku yang tak terkondisikan tidak dipelajari. Dalam eksperimen tersebut, Pavlov kali pertama membunyikan bel, dan selanjutnya memberikan makanan kepada anjing. Pada saat pertama, hanya mengeluarkan air liur jika ada makanan. Namun, setelah perlakuan tersebut diulang-ulang, anjing tersebut secepatnya mengeluarkan air liur pada saat mendengarkan bel. Dalam kasus ini bunyi bel adalah rangsangan yang diikuti oleh respons kondisi. Respons terkondisi dipelajari yang disebut pengondisian klasikal. **Pengondisian klasikal** adalah hubungan antara rangsangan dengan respons terkondisi.

Dalam kondisi klasik, proses pembelajaran suatu respons dan suatu rangsangan yang tidak terkondisi dengan menggunakan rangsangan yang berpasangan. Rangsangan yang satu memaksa, sedangkan rangsangan yang lain netral sehingga rangsangan yang netral menjadi suatu rangsangan terkondisi, kemudian meneruskan sifat-sifat dari rangsangan tidak terkondisi.

b. Pengondisian Operan

Pengondisian operan adalah respons-respons yang menghasilkan hadiah atau balas jasa (*reward*). Sebagai contoh, ketika diperintahkan dengan stimulus goyang, seekor anjing merespons dengan meregangkan cakarnya untuk menggoyangkan tubuhnya. Anjing tersebut merespons dengan cara itu karena dia telah belajar bahwa dengan respons tersebut akan mendapatkan hadiah. Pengondisian operan menyatakan bahwa perilaku merupakan suatu fungsi dari konsekuensi-konsekuensi. Perilaku operan berarti perilaku yang bersifat sukarela atau perilaku yang dipelajari sebagai kontras terhadap perilaku semacam itu, yang dipengaruhi oleh ada atau tidak adanya pungutan yang ditimbulkan oleh konsekuensi-konsekuensi dari perilaku tersebut.

Para akuntan perilaku dan manajer seharusnya menguji kebijakan perusahaan dan prosedur-prosedur untuk menentukan apakah penghargaan dan hukuman sudah digunakan secara tepat guna mendukung perilaku yang diharapkan.

3.5 KEPERIBADIAN

Kepribadian adalah karakteristik psikologis dari dalam (misalnya ciri-ciri, persamaan, dan lagak) yang menentukan dan mencerminkan cara seseorang merespons lingkungannya. Kepribadian adalah esensi dari perbedaan individu. Tidak ada dua orang yang sama kepribadiannya, tetapi mereka mungkin sama dalam hal karakteristik kepribadian tertentu.

Kepribadian cenderung bersifat konsisten dan tidak mudah berubah. Seorang individu yang pemalu cenderung akan tetap pemalu dan seorang yang berkuasa akan cenderung bersikap kuasa dalam periode waktu lama. Konsep kepribadian dan pengetahuan dengan komponennya penting karena memungkinkan kita untuk memprediksi perilaku.

Aplikasi utama dari teori kepribadian dalam organisasi adalah memprediksikan perilaku. Pengujian terhadap perilaku ditentukan oleh banyaknya efektivitas dalam tekanan pekerjaan, siapa yang akan menanggapi kritikan dengan baik, siapa yang pertama harus dipuji dahulu sebelum berbicara mengenai perilaku tidak diinginkan, siapa yang menjadi seorang pemimpin potensial. Semuanya itu merupakan bentuk-bentuk pemahaman atau kepribadian.

BAB 4

ASUMSI MENGENAI PERILAKU MANUSIA: PERSPEKTIF SEJARAH

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, para pembaca diharapkan memahami:

1. Perbedaan feodalisme dan kapitalisme.
2. Asumsi-asumsi perilaku manusia.

Dalam bab 2 dan 3 telah dibahas bahwa bidang-bidang ilmu keperilakuan relevan bagi akuntansi. Dalam bab-bab tersebut juga menunjukkan bahwa manusia adalah makhluk yang kompleks atau rumit. Perilaku manusia dipengaruhi oleh banyak faktor yang berbeda-beda sehingga manusia mempunyai struktur tujuan yang rumit dan berubah, serta perilaku mereka umumnya adaptif terhadap perubahan. Dengan kata lain, manusia memodifikasi perilakunya dengan pembelajaran, pengaruh, atau tekanan panutan, dan perubahan sikap. Ilmu perilaku menjelaskan bahwa manusia dimotivasi oleh sejumlah pengaruh yang berbeda-beda, termasuk tetapi tidak terbatas, keinginan untuk memperoleh balas jasa ekonomi, status sosial, rasa memiliki, dan keamanan. Pemahaman terhadap perilaku manusia relatif baru bagi akuntansi. Dalam bab ini akan dibahas asumsi klasik dan asumsi modern mengenai perilaku dalam organisasi yang memengaruhi akuntansi.

4.1 FEODALISME DAN KAPITALISME

Semua sistem ekonomi ditandai dengan hubungan sosial antara mereka yang memiliki kekuasaan dan yang mematuhi kekuasaan serta antara mereka yang memiliki sumber daya produksi dan mereka yang tidak memiliki sumber daya produksi. Tujuan dari pembahasan sejarah perkembangan hubungan sosial adalah untuk memahami gagasan yang mendasari asumsi-asumsi mengenai perilaku manusia membentuk karakteristik kegiatan bisnis, ekonomi, dan akuntansi.

Pembahasan mengenai sejarah perkembangan hubungan sosial diawali dengan pembahasan perbedaan antara feodalisme dan kapitalisme yang menggantikannya. Pembahasan ini sangat relevan karena perubahan dari feodalisme ke kapitalisme menjadi perubahan utama pada zaman modern ini. Oleh karena itu, kita perlu memahami feodalisme dan kapitalisme yang akan terus berubah dan berkembang sesuai dengan kebutuhan manusia.

a. Sistem Feodal

Kamus Besar Bahasa Indonesia (2015) mendefinisikan **feodalisme** adalah: (1) sistem sosial atau politik yang memberikan kekuasaan yang besar kepada golongan bangsawan, (2) sistem sosial yang mengagung-agungkan jabatan atau pangkat dan bukan prestasi kerja, (3) sistem sosial di Eropa pada abad pertengahan yang ditandai oleh kekuasaan yang besar di tangan tuan tanah. Siegel dan Marconi (1998) mendefinisikan **feodalisme** adalah hubungan sosial manusia yang berdasarkan status yang diperoleh dari garis keturunan dan usia, yaitu suatu posisi seseorang dalam masyarakat bergantung pada status dan asal usul keluarga yang melahirkannya. Seseorang menjadi budak (abdi) atau pangeran (raja), pedagang atau buruh (pekerja) bergantung pada asal keluarganya, yang melahirkannya, dan bukan berdasarkan jasa-jasanya.

Pada zaman feodal, tanah dan tenaga kerja bukan objek perdagangan. Kepemilikan tanah berpindah dari raja (pangeran) ke ahli warisnya dan jarang terjadi perdagangan tanah. Budak merupakan bagian dari pengolahan tanah, mereka diberi hak untuk tinggal dan bekerja mengolah tanah (biasanya secara turun-temurun).

Guild atau serikat pekerja (tukang). Sistem *guild* merupakan pusat produksi industrial tertentu yang terbentuk karena tradisi yang biasanya berada dalam lokasi (kampung) tertentu, misalnya lokasi pembuat senjata, lokasi tukang tembaga, lokasi tukang emas, lokasi tukang tenun dan jahit, lokasi tukang kayu, lokasi tukang musik, kampung prajurit, dan sebagainya. Seseorang menjadi tukang tertentu karena pekerjaan turun-temurun dari ayahnya.

Para pemimpin (master) tukang memilih tata pengaturan serikat kerjanya sendiri dan menentukan sendiri aturan-aturan kerjanya. Para pemimpin tersebut menentukan tingkat upah, standar keluaran (produk), dan kondisi kerja. Pemimpin mengatur etika sosial dan pakaian (seragam) para anggota serikat tukang. Singkatnya, serikat tukang berkaitan dengan dimensi kehidupan ekonomi dan nonekonomi para tukang.

Serikat tukang pada abad pertengahan di Eropa mengatur cara hidup dan perilaku para tukang di tempat kerja dan di masyarakat. Ini berarti dalam sistem feodal seseorang tidak dapat memilih kehidupannya sendiri. Untuk

mempertahankan status quo, *guild* menjauhi inovasi dan perubahan teknologi. Mereka bekerja untuk mencegah terjadinya monopoli dan menghindari persaingan para anggota membagi teknik-teknik dan teknologi produksi.

b. Kemunculan Masyarakat Industri

Penemuan mesin uap oleh James Watt pada 1769 merupakan awal dari kemunculan masyarakat industri, revolusi industri, dan penolakan terhadap serikat-serikat tukang. Revolusi industri menciptakan sistem pabrikasi. Pada sistem pabrikasi, para pekerja bekerja di pabrik-pabrik. Hal ini berbeda dalam sistem feodalisme yang para tukang bekerja di rumah atau kampungnya masing-masing. Dengan penemuan mesin uap, untuk pembangunan pabrik dan produksi, tenaga manusia digantikan oleh tenaga mesin uap sebagai sumber tenaga. Tidak hanya tenaga kerja yang digantikan oleh mesin uap, tetapi juga mesin uap menggantikan tenaga air, tenaga angin, dan tenaga hewan.

Pabrik menggunakan sejumlah besar pekerja yang mengoperasikan mesin yang digerakkan oleh tenaga uap. Setiap pekerja hanya memiliki peran spesifik dalam proses produksi, berbeda dengan serikat tukang yang mengerjakan proses produksi secara lengkap dengan menggunakan alat-alat produksi dan bengkel (ruang kerja) milik sendiri.

Permintaan wol mendorong perkembangan peternakan domba sehingga mengakibatkan tanah yang tertutup atau dipagari digunakan untuk peternakan domba. Peristiwa ini menyebabkan terciptanya perbudakan dalam jumlah besar dan migrasi ke kota. Migrasi besar ke kota-kota menyebabkan terciptanya standar atau seluruh sistem dalam serikat tukang dirombak. Hal ini disebabkan oleh terlalu banyak persaingan yang terjadi antarserikat tukang. Revolusi industri juga mengubah persepsi penggunaan tanah (lahan), dengan munculnya masyarakat industri tanah digunakan sebagai objek perdagangan.

Perubahan utama lainnya dari revolusi industri adalah munculnya kelas menengah baru. Para pedagang menjadi perantara antara para produsen dan para konsumen. Peningkatan jumlah wirausahawan juga diperlukan untuk pengembangan kapitalisme.

c. Kapitalisme Versus Feodalisme

Menurut *Kamus Besar Bahasa Indonesia* (2015), **kapitalisme** adalah sistem atau paham ekonomi yang modalnya bersumber pada modal pribadi atau modal perusahaan swasta dengan ciri persaingan di pasaran bebas. **Kapitalisme** adalah ajaran atau paham yang bertujuan melindungi kepentingan para pemilik modal. Feodalisme menekankan pada tradisi, sedangkan kapitalisme tidak tradisional. Kapitalisme dan feodalisme memiliki beberapa perbedaan yang dibahas di bawah ini.

Feodalisme menghukum inovasi, kapitalisme mendorong inovasi. Dalam feodalisme, aktivitas ekonomi untuk memuaskan keinginan dengan segera. Kapitalisme memberi nilai lebih pada perencanaan dan penggunaan teknologi secara rasional.

Dalam feodalisme, ada persamaan sosial dalam kelas sosial yang sama, tetapi tidak untuk kelas sosial yang berbeda; kapitalisme tidak menekankan pada persamaan, anak seorang pegawai restoran mempunyai peluang yang sama dengan anak seorang baron (penguasa kaya) untuk kesuksesan di tempat kerja. Kapitalisme menekankan pada persamaan peluang.

Dalam feodalisme, keadilan sosial merupakan dasar pemberian balas jasa ekonomi. Kapitalisme tidak menggunakan dasar tersebut, gagasan yang mendasari adalah pengupahan bebas, dengan istilah “kami membayar pekerjaan, bukan membayar orang”.

Kehidupan pabrik, dalam kapitalisme memerlukan disiplin, sedangkan dalam feodalisme tukang menjadi bos bagi dirinya sendiri. Para pekerja sesungguhnya tidak senang dengan sistem kapitalisme karena upah rendah dan kondisi kerja buruk. Bekerja atau tidak, pekerja dinilai malas atau tidak baik dan diasingkan dari masyarakat.

Dalam feodalisme, juga ada istilah para tukang dihargai dengan upah tukang yang relatif tinggi. Kapitalisme berusaha agar para pekerja memperoleh upah yang rendah agar laba maksimal. Kapitalisme memaksa dan mewajibkan pekerja bekerja keras. Motif penting kapitalisme adalah mengumpulkan kekayaan.

Kapitalisme mendorong kenaikan pasar untuk meningkatkan perdagangan, meningkatkan produktivitas, mengubah hubungan sosial produksi, dan membebaskan tenaga kerja yang umurnya sudah tua yang bertentangan dengan kapitalisme.

Kapitalisme mendorong timbulnya semangat kapitalisme. **Semangat kapitalisme** adalah gagasan bahwa orang harus memburu keuntungan untuk dirinya sendiri dan semuanya harus rasional dalam hidupnya. Tokoh-tokoh kapitalisme, antara lain Adam Smith, David Hume, dan Jeremy Bentham menjunjung tinggi semangat kapitalisme ini yang mengutamakan kepentingan diri pribadi.

Telaah keperilakuan yang membandingkan feodalisme dan kapitalisme tersebut di atas menyediakan garis penting, yaitu sistem nilai yang selaras dengan feodalisme dan kapitalisme. Sistem nilai kapitalisme menjawab pertanyaan yang tidak harus dijelaskan secara rasional mengenai “Mengapa manusia bekerja keras meskipun telah kaya?” Max Weber menganalisis kecenderungan tersebut dan menyimpulkan bahwa ideologi dan nilai-nilai kapitalis berakar dalam Protestanisme. Nilai-nilai yang melekat pada awal Calvinisme dibentuk dari pandangan kelas menengah wirausahawan yang

merupakan awal kapitalisme. Secara ringkas, perbedaan antara feodalisme dengan kapitalisme adalah sebagai berikut:

No.	Feodalisme	Kapitalisme
1.	Menganut sistem ekonomi tradisional.	Menganut sistem ekonomi modern.
2.	Kurang inovatif dan kreatif.	Lebih inovatif dan kreatif.
3.	Kegiatan ekonomi dilakukan untuk pemenuhan kebutuhan dengan segera (saat itu juga).	Kegiatan ekonomi berdasarkan pada perencanaan dan pemanfaatan teknologi secara rasional.
4.	Adanya kesetaraan sosial dalam kelas sosial yang sama dalam masyarakat, tetapi tidak lintas kelas.	Tidak menekankan kesetaraan sosial, tetapi menekankan pada persamaan kesempatan bagi semua orang.
5.	Pengharapan akan keadilan sosial adalah dasar dari balas jasa ekonomi.	Tidak mendasarkan keadilan sosial. Berdasar pengupahan yang bebas sehingga terdapat istilah “Kami membayar pekerjaan, bukan orang”.
6.	Tidak ada persaingan ekonomi, sebagai contoh: perilaku malas dan giat memiliki peluang yang sama.	Ada persaingan ekonomi, sebagai contoh: jika bekerja dengan rajin, memperoleh penghasilan yang maksimal.
7.	Menghargai tukang dengan tingkat upah yang relatif tinggi (asumsi <i>just price</i>)	Upah kompetitif, dengan menekan upah serendah mungkin sehingga laba dapat maksimal.

d. Etika Protestan dan Nilai-Nilai Kapitalisme

Semua orde ekonomi dan sosial bergantung pada hubungan ekonomi dan sosial dalam keyakinan dan sentimen yang dipegangnya. Pengaruh perkembangan kapitalisme menyebabkan sifat kewirausahaan termotivasi untuk bekerja keras, menabung, menghitung, mengumpulkan modal, mengembangkan usaha dan rasionalitas sehingga muncul sifat individualistis yang tinggi, yaitu disiplin diri itu penting.

Untuk tujuan ini, sekolah-sekolah didirikan untuk mempersiapkan orang agar bekerja dengan disiplin. Sekolah-sekolah menekankan nilai-nilai etis, misalnya menghormati otoritas, disiplin, ketepatan waktu, patriotisme, dan sebagainya. Nilai-nilai tersebut merupakan bagian dari etika Protestan. **Etika Protestan** telah memberi kontribusi terhadap perkembangan kapitalisme karena kepercayaan mereka kepada Tuhan adalah sama, yaitu beribadah, bekerja keras, tekun, berhemat, cermat, dan menabung (berinvestasi) untuk masa depan.

Menurut Max Weber dengan etika Protestan maka dapat mendorong dan memaksa orang untuk melayani Tuhan dengan cara melakukan kegiatan, seperti bekerja keras dan tekun, berhemat, menabung, dan berinvestasi. Teologi Protestan dari John Calvin dan Martin Luther yang diaplikasikan dalam bidang ekonomi dengan cara menciptakan orang untuk bekerja keras secara mulia atau ikhlas. Ide-ide ini diterapkan dalam keyakinan orang untuk berperilaku secara kondusif dan memiliki sikap yang diperlukan dalam perkembangan kapitalisme. Historis konsep dari “panggilan” untuk dapat menyelamatkan orang. Jadi, kerja dan doa identik dengan kerja keras adalah bentuk dari doa dan merupakan panggilan Tuhan.

Munculnya gagasan persaingan individu yang melekat dalam kapitalisme juga dikembangkan dari keyakinan agama mereka. Calvinist menekankan bahwa setiap orang tidak harus percaya pada persahabatan dan tidak harus bekerja sama dengan orang lain karena dapat menyebabkan kerusakan. Revolusi agama membawa pengaruh penting pada pekerjaan dan kehidupan masyarakat, misalnya kemiskinan adalah tanda bahwa seseorang malas bekerja atau tidak bertanggung jawab secara moral. Etika Protestan memberikan kontribusi terhadap perkembangan kapitalisme dengan memberikan motivasi untuk bekerja dan kewirausahaan, juga peran manusia diperlukan, yaitu menjadi individu yang jujur, bijaksana, disiplin diri dan rasional.

e. Perspektif pada Pekerja

Pada awal industrialisasi, dalam **filsafat sosial Darwin** disebutkan bahwa bekerja dengan tekun dan rajin maka seseorang akan mampu bertahan hidup. Gerakan **manajemen ilmiah** yang dikenalkan oleh Frederick Taylor pada awal 1900-an menyatakan bahwa pekerja pada dasarnya malas dan hanya berkepentingan untuk memperoleh balas jasa ekonomi. Pada 1920-an pekerja dipandang sebagai sebuah paket sifat yang dapat dipahami melalui pengujian ekstensif. Gerakan hubungan manusia dari 1930-an, penumbuhan kerja oleh Elton Mayo, pekerja dianggap sebagai manusia, tetapi masih diperlakukan sebagai faktor biaya.

Pemahaman tradisional yang diadopsi pada awal industri telah berkembang menjadi sebuah ideologi baru (ideologi swadaya), yaitu semua orang memiliki kesempatan yang sama untuk meraih kesuksesan, jika ada kemauan untuk bekerja keras. Ide swadaya diperpanjang ke titik pandangan manajemen yang melihat setiap pekerja sebagai seorang yang memiliki potensial. Kerja keras dan visi diperlukan. Dalam lingkungan *laissez-faire*, pekerja dilihat sebagai agen yang bebas memiliki pilihan untuk meninggalkan pekerjaan yang buruk dan menemukan yang lebih baik dari sebelumnya.

Elton Mayo dan rekan kerja menemukan adanya norma antarkaryawan dan setiap orang memiliki kepentingan lain dan para manajer harus mempertimbangkan pekerjaan mereka sebagai kebutuhan sosial dan menyediakan lingkungan kerja yang nyaman sehingga mendorong timbulnya semangat kerja sama antarpekerja. Jika pekerjaan tersebut tidak menarik maka manajemen harus menunjukkan minat pada pekerja. Jika pekerjaan tidak memberikan kepuasan maka manajemen harus mencari cara lain untuk membuat para pekerja merasa puas dan lebih produktif. Hal ini merupakan dasar untuk membangun tim yang produktif serta yang paling penting memiliki keterampilan.

Manajemen menganggap bahwa karyawan adalah aset dan modal yang potensial bagi perusahaan. Berdasarkan hubungan-hubungan perilaku manusia dapat mengatur dan membangun tim yang produktif, dengan memenuhi hak-hak karyawan yang dapat meningkatkan kepuasan karyawan sehingga karyawan dapat bekerja dengan optimal dan memberikan kontribusi positif terhadap perusahaan.

4.2 ASUMSI-ASUMSI PERILAKU MANUSIA

Teori ekonomi klasik dan **teori manajemen klasik** berpendapat bahwa tujuan dari kegiatan bisnis dapat menghasilkan laba maksimal dan karyawan perusahaan dapat termotivasi oleh faktor ekonomi. Namun, perilaku dasar manusia malas dan tidak mau untuk mencoba. Salah satu tujuan dari manajemen perusahaan adalah “bagaimana meningkatkan ekonomi yang dapat memotivasi orang untuk bekerja keras?” Berdasarkan asumsi dan perilaku manusia, dibuatlah sistem akuntansi yang digunakan untuk membantu manajemen dalam memaksimalkan laba, mengukur dan mengontrol kinerja perusahaan serta membuat rencana masa depan secara rasional. Dengan demikian, sebagai penyedia utama informasi kepada manajemen, akuntan dapat memilih informasi yang mereka dianggap paling berguna bagi manajemen dan juga menyampaikan informasi tersebut kepada yang membutuhkan sebagai pengambilan keputusan.

Teori organisasi modern memberikan pandangan yang berbeda

tentang tujuan bisnis dan perilaku anggota organisasi, yaitu tujuan perusahaan tidak hanya untuk memaksimalkan laba. Organisasi memiliki banyak tujuan yang dapat berubah karena kondisi lingkungan atau karena perubahan tujuan organisasi. Selain itu, dalam beberapa kasus tujuan organisasi tertentu mungkin saja menimbulkan konflik dengan tujuan-tujuan lain. Teori organisasi modern memandang perilaku manusia sebagai perilaku yang kompleks karena tidak hanya dipengaruhi oleh motivasi ekonomi (insentif), tetapi juga termotivasi oleh kondisi sosial, psikologi, dan kebutuhan ekonomi. Melihat asumsi tersebut, akuntansi harus mampu menyediakan sistem informasi yang tepat dan relevan bagi manajemen sehingga dapat digunakan dalam pengambilan keputusan.

Di masa depan, agar berbagai fungsi perencanaan, pengawasan, dan penyediaan informasi laporan keuangan dapat maksimal, sistem akuntansi harus didasarkan pada kesadaran akan kompleksitas perilaku manusia dan memahami bagaimana manusia biasanya bereaksi terhadap sistem informasi yang diberikan. Agar sistem akuntansi dapat berguna bagi organisasi bisnis modern maka informasi yang diberikan bukan data keuangan saja, melainkan juga harus meliputi penyediaan seluruh informasi mengenai sistem manajemen. Para akuntan yang merancang sistem harus memahami tujuan dasar organisasi berdasarkan sosial, psikologis, dan faktor-faktor ekonomi yang memengaruhi perilaku manusia.

BAB 5

METODE PENELITIAN

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini para pembaca diharapkan memahami:

1. Definisi riset.
2. Desain proyek.
3. Validitas dan reliabilitas.
4. Metode pengumpulan data.
5. Pemilihan responden.
6. Instrumen riset.
7. Analisis data dan penyiapan laporan.

5.1 DEFINISI PENELITIAN

Bab ini menelaah elemen-elemen metode penelitian (riset) ilmu keperilakuan, tetapi pembahasan dalam bab ini sangatlah ringkas. Para pembaca untuk memahami secara lengkap dan terperinci metode penelitian dapat membaca buku-buku teks dan buku pegangan metode riset. Pembahasan pertama dalam bab ini adalah mengenai definisi penelitian dan selanjutnya membahas langkah-langkah penting dalam riset keperilakuan, yaitu desain proyek, pengumpulan data, analisis data, dan penyusunan laporan penelitian.

Penelitian adalah kegiatan pengamatan terhadap fakta, identifikasi atas masalah, dan usaha untuk menjawab masalah dengan menggunakan pengetahuan yang merupakan esensi dari kegiatan penelitian tersebut. Oleh karena itu, penelitian dapat disebut sebagai suatu usaha yang sistematis untuk mengatur dan menyelidiki masalah-masalah, serta menjawab pertanyaan yang muncul, yang terkait dengan fakta, fenomena, atau gejala dari masalah tersebut. Penelitian dimulai dengan suatu pertanyaan karena menghendaki suatu deskripsi yang jelas terhadap permasalahan yang akan dipecahkan. Hal ini sering disebut sebagai suatu rencana untuk menjawab pertanyaan.

5.2 TUJUAN PENELITIAN

Beberapa tujuan spesifik dari suatu penelitian, yaitu:

1. Menggambarkan fenomena;
2. Menemukan hubungan;
3. Menjelaskan fenomena;
4. Memprediksi kejadian-kejadian pada masa yang akan datang;
5. Melihat pengaruh satu atau lebih faktor terhadap satu atau lebih kejadian.

Kejadian-kejadian dapat dijelaskan dengan cara mengumpulkan dan mengklasifikasikan informasi. Hal ini biasanya merupakan langkah pertama dalam suatu penyelidikan khusus. Kadang kala, sebuah proyek penelitian dilihat hanya berdasarkan pada penjelasan informasi. Misalnya, seorang ilmuwan yang meneliti keperilakuan dapat mencari informasi tentang bagaimana orang memandang pekerjaan mereka, mengidentifikasi perusahaan mereka, atau bagaimana mereka berhubungan dengan rekan kerjanya.

5.3 RANCANGAN PROYEK

Langkah pertama dan paling penting dalam penelitian perilaku adalah penentuan (definisi) masalah. Persepsi mengenai masalah yang akan diteliti menjadi dasar untuk penentuan bingkai pertanyaan riset dan desain pengumpulan informasi, pemilihan metode pengumpulan data, serta penentuan jenis dan besarnya sampel yang diambil. Langkah-langkah penelitian yang dirancang dapat dianalogikan sebagai dokter yang mengobati penyakit pasiennya. Dokter mendiagnosis penyakit pasiennya berdasarkan gejala (simtom) yang dialami pasien, perancang penelitian mendiagnosis masalah organisasi berdasarkan ketersediaan informasi.

a. Penentuan Ruang Lingkup Proyek

Dalam banyak kasus, semua bidang yang menjadi perhatian tidak dapat diselidiki dalam suatu proyek tunggal penelitian perilaku. Ruang lingkup penelitian suatu proyek biasanya terbatas terhadap satu, dua, atau beberapa pertanyaan saja. Hal ini dilakukan karena berbagai alasan, misalnya karena untuk menyelidiki setiap aspek dari suatu masalah bukan keinginan atau tujuan penelitian, tidak praktis, atau tidak mungkin untuk menyelidiki setiap aspek masalah. Keterbatasan utama dari ruang lingkup perencanaan adalah pada aspek dana dan waktu yang tersedia. Penelitian perilaku dapat menjadi mahal dan kendala anggaran sering mengakibatkan pembatasan ruang lingkup penelitian untuk hanya meneliti masalah yang dipertimbangkan penting atau paling penting.

Desain pengembangan lain juga harus sejalan dengan penentuan lingkungan penelitian. Aspek lain dari suatu desain adalah menentukan populasi, menspesifikasikan informasi yang dibutuhkan, memilih dan mengumpulkan data serta metode yang digunakan, sekaligus anggaran. Langkah selanjutnya dalam proses penelitian adalah mengidentifikasi jenis informasi yang harus dikumpulkan. Peneliti harus mempertimbangkan manfaat dan kerugian dari sumber data primer maupun sekunder.

b. Data Primer dan Data Sekunder

Sumber data penelitian merupakan faktor penting yang menjadi pertimbangan dalam penentuan metode pengumpulan data. Sumber data penelitian terdiri atas sumber data primer dan sumber data sekunder. Masing-masing jenis data memiliki kelebihan dan dapat digunakan sesuai dengan kebutuhan penelitian yang akan dilakukan.

Data primer adalah sumber data penelitian yang diperoleh secara langsung dari sumber asli atau pihak pertama. Data primer secara khusus dikumpulkan oleh peneliti untuk menjawab pertanyaan penelitian. Data primer dapat berupa pendapat subjek penelitian (orang), baik secara individu maupun kelompok, hasil observasi terhadap suatu benda (fisik), kejadian atau kegiatan, dan hasil pengujian. Manfaat utama dari data primer adalah unsur-unsur menutup kebohongan terhadap sumber fenomena. Oleh karena itu, data primer lebih mencerminkan kebenaran yang dilihat. Bagaimanapun, untuk memperoleh data primer dapat menghabiskan dana yang relatif lebih banyak dan menyita waktu yang relatif lebih lama.

Data sekunder adalah sumber data penelitian yang diperoleh peneliti secara tidak langsung, melalui media perantara. Beberapa informasi, misalnya data keuangan masa lalu mengenai perusahaan, dapat diperoleh dari catatan yang tersedia di publik. Informasi lainnya, termasuk kebijakan perusahaan, sejarah perusahaan, dan risalah rapat, dapat diperoleh dari file perusahaan. Ini adalah contoh dari data sekunder. Data sekunder pada umumnya berupa bukti, catatan, atau laporan historis yang telah tersusun dalam arsip, baik yang dipublikasikan dan yang tidak dipublikasikan. Manfaat dari data sekunder adalah lebih meminimalkan biaya dan waktu, mengklasifikasikan permasalahan-permasalahan, menciptakan tolok ukur untuk mengevaluasi data primer, dan memenuhi kesenjangan-kesenjangan informasi.

5.4 VALIDITAS DAN KEANDALAN

Periset harus mengembangkan instrumen untuk mengukur fenomena keperilakuan. Dua risiko utama yang terkait dengan proyek penelitian

perilaku adalah peneliti dapat melakukan kesalahan dalam pengukuran (risiko validitas) dan hasilnya mungkin tidak representatif (risiko reliabilitas atau risiko keandalan).

a. Validitas

Validitas adalah kemampuan untuk mengukur apa yang ingin diukur. Pengukuran dapat dilakukan secara langsung, melalui ukuran pengganti, atau secara tidak langsung melalui konstruk-konstruk pengujian. Ada beberapa jenis validitas. **Validitas isi** (*content validity*) mengacu pada bagaimana sebaiknya peneliti menggambarkan dimensi-dimensi dan konsep atau masalah-masalah yang ingin diukur, khususnya yang berkaitan dengan tingkat ukuran yang diberikan untuk menutupi rentang terhadap arti maupun terhadap suatu konsep. Validitas isi merupakan pokok pertimbangan untuk setiap pertanyaan yang diajukan dan diukur dalam istilah-istilah yang berhubungan dengan relevansi terhadap konsep yang diukur.

Kriteria yang berkaitan dengan validitas ditentukan dengan membandingkan antara konsep yang diukur dan suatu kriteria eksternal atau asumsi yang diketahui untuk mengukur konsep yang akan diteliti. Ada dua jenis kriteria yang berhubungan dengan validitas, yaitu validitas prediktif (*predictive validity*) dan validitas konkuren (*concurrent validity*).

Validitas prediktif adalah validitas yang berkaitan dengan apakah suatu pengujian atau pengukuran dapat secara akurat memprediksi perilaku. Validitas prediktif mengharuskan adanya suatu kriteria atau indikator eksternal terhadap apa yang harus diprediksi.

Validitas konkuren adalah validitas yang berkaitan dengan hubungan antara alat ukur dan kriteria sekarang atau masa lalu. Oleh karena itu, berbeda dengan validitas prediktif yang merupakan ukuran untuk memprediksi perilaku yang dihasilkan pada waktu yang sama sebagai ukuran eksternal terhadap perilaku, pengujian validitas konkuren membantu seorang peneliti untuk membedakan individu-individu berdasarkan beberapa kriteria.

Validitas konstruksi (*construct validity*) adalah validitas yang berdasarkan pada suatu pertimbangan apakah hasil dari pengukuran tersebut sesuai dengan teori. Validitas konstruksi sangat bermanfaat untuk mengukur fenomena yang tidak memiliki kriteria eksternal.

b. Reliabilitas

Reliabilitas atau **keandalan** berkaitan dengan apakah teknik-teknik tertentu yang dipakai secara berulang-ulang dapat menghasilkan hasil-hasil yang relatif sama setiap kali dilakukan pengukuran. Suatu instrumen alat ukur

yang andal akan menghasilkan alat ukur yang stabil dari waktu ke waktu. Aspek lain dari keandalan adalah keakuratan dari instrumen pengukuran.

c. Validitas Versus Reliabilitas

Terdapat tegangan antara validitas dan reliabilitas. Peneliti biasanya mengharapkan data yang dikumpulkan dalam penelitiannya memenuhi kriteria validitas dan reliabilitas. Namun, mungkin data yang dikumpulkan peneliti reliabel, tetapi tidak valid atau valid, tetapi tidak reliabel atau sekaligus tidak valid dan tidak reliabel. Sebagai contoh, untuk mengukur kepuasan karyawan diukur dalam jumlah karyawan yang bertahan bekerja di organisasi selama lima tahun atau lebih. Peneliti dapat menghitung secara teliti jumlah karyawan tersebut, tetapi belum tentu karyawan yang bertahan lima tahun atau lebih merasa puas, jadi tidak valid.

5.5 METODE PENGUMPULAN DATA

Data penelitian keperilakuan dapat dikumpulkan dengan tiga metode, yaitu (1) observasi atau penelitian lapangan, (2) survei, dan (3) eksperimen. Setiap metode pengumpulan data mempunyai keunggulan dan kelemahannya masing-masing sehingga setiap metode tersebut saling melengkapi dan tidak bersifat saling meniadakan. Di bawah ini dibahas ketiga metode pengumpulan data tersebut.

a. Observasi

Observasi adalah metode pengumpulan data dengan melakukan pengamatan langsung di lapangan. Observasi dapat melibatkan interaksi langsung dengan manusia yang perilakunya diteliti atau tidak melibatkan interaksi langsung. Sebagai contoh dalam mengobservasi perilaku karyawan departemen produksi mungkin peneliti tidak dapat berinteraksi secara langsung karena karyawan tersebut tidak mau atau tidak dapat menjelaskan apa yang dikerjakannya dan bagaimana mengerjakannya. Keunggulan metode observasi tidak menonjolkan diri atau menyolok mata, tidak dapat memengaruhi perilaku orang yang diobservasi. Ada dua kekurangan metode yang melatarbelakangi metode ini, yaitu (1) para peneliti tidak memahami apa yang dikerjakan oleh orang tersebut dan mengapa mereka melakukan perilaku tersebut, (2) karena ukuran sampel kecil sehingga sangat berisiko untuk dapat menggeneralisasikan hasil penelitian ini untuk seluruh populasi.

Pengobservasi mungkin berpartisipasi dalam aktivitas kelompok yang perilakunya dipelajari. Observasi partisipan dapat mengatasi kelemahan

ketidapkahaman perilaku yang diobservasi karena partisipan yang diobservasi mungkin menjawab pertanyaan-pertanyaan pengobservasi. Namun, observasi partisipan menghadapi risiko penonjolan diri yang berakibat perilaku subjek yang diteliti bersandiwara atau dengan kata lain terdistorsi.

Kelebihan metode observasi dibandingkan metode survei adalah data yang dikumpulkan umumnya tidak terdistorsi, lebih akurat, dan lebih bebas dari bias pihak responden. Metode observasi dapat menghasilkan data lebih terperinci mengenai fenomena yang diteliti (perilaku, subjek, atau kejadian) dibandingkan metode survei. Meskipun demikian, metode observasi tidaklah bebas dari kesalahan. Pengamat kemungkinan memberikan catatan tambahan yang bersifat subjektif (*observer bias*), seperti halnya bias yang terjadi karena peran pewawancara dalam metode survei.

b. Survei

Survei adalah teknik pengumpulan data dengan cara mengirimkan daftar pertanyaan melalui pos, surat elektronik (*e-mail*), menelepon, atau memberikan serangkaian pertanyaan wawancara pribadi pada responden. Sering kali tidak ada interaksi langsung antara seorang peneliti dengan responden. Metode survei memiliki keunggulan dan kelemahan. Survei melalui pos biasanya biayanya relatif tidak mahal dibandingkan lewat telepon, dapat memperoleh data tanpa nama, memungkinkan responden menjawab pertanyaan pada waktu yang nyaman baginya, dan cocok untuk pertanyaan yang relatif banyak. Namun, survei lewat pos biasanya mempunyai tingkat respons yang relatif rendah dibandingkan wawancara lewat telepon, dan tidak memungkinkan pewawancara menindaklanjuti dengan segera respons tertentu. Pengumpulan data lewat *e-mail* dapat menekan biaya dan waktu, pemakai *e-mail* juga semakin banyak. Namun, untuk mengetahui alamat *e-mail* para responden memerlukan usaha yang lebih banyak.

Wawancara lewat telepon dapat mengumpulkan data dalam waktu singkat, tetapi biasanya lebih mahal dibandingkan lewat pos. Wawancara pribadi mungkin berguna untuk mengetahui alasan-alasan yang mendasari perilaku dan dapat menyelidiki pertanyaan yang bersifat umum sampai pertanyaan terperinci. Namun, wawancara pribadi sangat mahal dan memerlukan waktu yang lama untuk pengumpulan data. Survei lewat telepon dan wawancara pribadi biasanya juga memerlukan pewawancara yang terlatih dengan baik untuk dapat mengurangi bias pewawancara.

Pemilihan metode pengumpulan data yang tepat bergantung pada keadaan dan sifat penelitian. Sebagai contoh, jika susunan kata-kata pertanyaan krusial atau rumit mungkin cocok menggunakan survei lewat pos. Jika ingin pengendalian terhadap pertanyaan, fleksibilitas dalam pertanyaan, dan ingin

respons yang cepat maka metode pengumpulan data lewat telepon lebih cocok digunakan. Jika dalam pengumpulan data tersedia waktu yang relatif panjang, misalnya 30 menit sampai 90 menit maka wawancara pribadi cocok untuk digunakan.

c. Eksperimen

Metode eksperimen adalah metode pengumpulan data yang dilakukan dengan memanipulasi atau mengontrol variabel-variabel tertentu yang menjadi objek penelitian untuk menentukan hubungan sebab dan akibat antara variabel-variabel tersebut. Contoh: jika peneliti ingin menentukan efek umpan balik produktivitas, sebuah eksperimen dapat didesain untuk memanipulasi variabel lain yang dikenal memengaruhi produktivitas.

5.6 MEMILIH RESPONDEN

Langkah pertama dalam memilih responden adalah dengan cara menentukan populasi. **Populasi** adalah keseluruhan data (kelompok manusia atau serangkaian peristiwa, atau lainnya) yang relevan dengan penelitian. Setelah populasi ditentukan, peneliti menentukan lingkup yang diteliti, yaitu sensus atau suatu sampel. **Sensus** adalah kegiatan untuk mencari seluruh informasi yang dikumpulkan dari setiap elemen dalam populasi. **Sampel** merupakan kumpulan informasi yang merupakan bagian dari populasi.

Sensus tepat digunakan jika (1) populasinya kecil dan biaya pengumpulan data tidak berbeda secara signifikan dengan biaya pengambilan sampel, (2) penting untuk mengetahui setiap unsur dalam populasi, (3) risiko dalam ketidaktepatan generalisasi sangat besar. Dalam banyak kasus, peneliti tidak perlu melakukan sensus, tetapi cukup sampel. Sampel yang baik dapat mewakili atau mencerminkan populasi sehingga dengan meneliti sampel dapat menghemat waktu dan biaya dalam pengumpulan data, sampel juga dapat meminimumkan risiko karena ketidakhati-hatian, dan dapat mengurangi kerusakan serta kesalahan total.

Sampling Probabilitas dan Nonprobabilitas

Ada dua jenis desain pensampelan (*sampling*), yaitu pensampelan probabilitas (*probability sampling*) dan pensampelan nonprobabilitas (*nonprobability sampling*). **Pensampelan probabilitas** menggunakan beberapa bentuk dari pensampelan acak, sedangkan **pensampelan nonprobabilitas** tidak menggunakan pensampelan acak. Dalam pensampelan probabilitas, setiap elemen dalam populasi mengetahui probabilitasnya

untuk dipilih sebagai sampel. Ada beberapa jenis *sampling* probabilitas, yaitu acak, sistematis, terstratifikasi, kelompok, dan sebagainya. *Sampling* nonprobabilitas adalah ketika probabilitas yang dipilih tidak diketahui. Dengan *sampling* probabilitas, *sampling* eror dapat ditaksir secara matematis karena probabilitas yang dipilih diketahui. Hal ini memberikan kepada para peneliti suatu pengukuran yang objektif terhadap sampel yang representatif. Mengetahui probabilitas yang dipilih juga membuat para peneliti mampu menghitung ukuran sampel yang tepat. *Sampling* probabilitas digunakan ketika sampel yang representatif adalah penting.

5.7 INSTRUMEN PENELITIAN

Pengembangan kuesioner atau instrumen penelitian merupakan langkah lain yang penting dalam proses penelitian. Kuesioner harus sesuai dengan responden dan didesain secara menarik sehingga responden merasa tertarik untuk menjawab kuesioner tersebut, yang pada hakikatnya bertujuan untuk meningkatkan tingkat respons, validitas, dan reliabilitas data.

a. Menjamin Kerja Sama Responden

Desain kuesioner yang baik sangat bermanfaat jika responden tidak bersikap kooperatif terhadap para peneliti yang menghendaki informasi. Rendahnya tingkat kerja sama atau tingkat respons menciptakan kesulitan bagi para peneliti untuk melakukan generalisasi sampel terhadap populasi. Jika hal ini terjadi maka pertanyaan selanjutnya mengacu pada apakah responden mempunyai sikap yang berbeda jika desain kuesionernya berbeda.

Ada beberapa teknik yang dapat menghasilkan tingkat respons yang tinggi. *Pertama*, sebelum wawancara dengan seorang responden, peneliti seharusnya mengirimkan surat yang menjelaskan tujuan umum dari wawancara tersebut dan responden dapat menghubungi mereka melalui telepon untuk membuat suatu janji wawancara. Pada hari wawancara, para peneliti seharusnya datang tepat pada waktunya dan mengucapkan terima kasih atas kerja sama responden.

Pada saat yang sama, sebelum melakukan wawancara melalui telepon, sangat bermanfaat untuk mengirimkan kepada responden sebuah surat yang memperkenalkan tim penelitian, menjelaskan dasar dari penelitian tersebut, dan meminta kerja sama saat menelepon. Akan lebih membantu jika peneliti menawarkan insentif dalam bentuk uang tunai atau bentuk-bentuk lainnya.

Untuk seluruh metode di atas yang melibatkan kuesioner, surat, telepon, atau wawancara pribadi, adalah penting untuk melakukan pengujian sebelumnya (*pilot test*). Tujuannya adalah agar peneliti dapat memperbaiki

kalimat pertanyaan yang disusun dengan buruk atau pertanyaan-pertanyaan yang membingungkan.

b. Menjamin Validitas dan Keandalan Jawaban

Hanya informasi-informasi yang esensial yang seharusnya diharapkan dari responden. Para peneliti seharusnya menentukan dasar dari keinginan informasi dan memilih suatu format pertanyaan yang akan menyediakan informasi dengan sedikit pembatasan terhadap responden. Pertanyaan-pertanyaan dapat bersifat terbuka (*open-ended*) atau sudah ditentukan kemungkinan-kemungkinan jawabannya (*closed-ended*).

5.8 ANALISIS DATA DAN PERSIAPAN LAPORAN

Analisis data dilakukan setelah peneliti mengumpulkan semua data yang diperlukan dalam penelitian. Peneliti biasanya melakukan beberapa tahap persiapan data untuk memudahkan proses analisis data. Pemanfaatan berbagai alat analisis sangat bergantung pada jenis penelitian dan jenis data yang diperoleh. Ketersediaan alat analisis memberikan gambaran bahwa satu alat analisis dengan alat analisis lainnya dapat dengan saling bergantian dimanfaatkan dan kadang kala hanya satu alat analisis yang dapat digunakan.

Sebagai tahap akhir dari suatu penelitian adalah penyusunan laporan penelitian. Laporan penelitian secara umum berisi hal-hal yang terkait dengan apa saja yang dilakukan oleh peneliti, sejak tahap persiapan penelitian hingga interpretasi dan penyimpulan hasil analisis. Belum ada bentuk baku dari suatu laporan penelitian. Bentuk atau format laporan penelitian sangatlah dipengaruhi oleh keinginan si peneliti, hal-hal yang perlu dilaporkan, serta permintaan dari para sponsor penelitian.

BAGIAN II
ASPEK KEPERILAKUAN
AKUNTANSI MANAJEMEN

BAB 6

PENGENDALIAN KEUANGAN

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, para pembaca diharapkan dapat memahami:

1. Dilema pengendalian.
2. Definisi pengendalian keuangan.
3. Pengendalian komprehensif.
4. Faktor-faktor kontekstual.
5. Pertimbangan desain.

6.1 DILEMA PENGENDALIAN

Batasan akuntansi sangat luas karena adanya permintaan atau kebutuhan dan teknologi baru atas bagian yang selama ini dicari oleh pemakai informasi akuntansi sebagai bentuk dukungan dalam pelaporan akuntansi. Pertumbuhan yang signifikan dalam jasa konsultan manajemen sebagai penyedia baru sistem informasi yang terdapat di setiap organisasi selalu menjadi pemicu hadirnya kebutuhan-kebutuhan klien. Setiap klien membutuhkan suatu dukungan untuk perancangan dan penerapan sistem-sistem pengendalian keuangan.

6.2 PENGERTIAN PENGENDALIAN KEUANGAN

a. Umpan Balik Mekanikal Versus Respons Keperilakuan

Fokus utama di dalam subsistem pengendalian keuangan adalah perilaku orang dalam organisasi, bukan mesin. Untuk alasan ini pengendalian keuangan merupakan pemahaman yang baik dalam menekankan pentingnya asumsi perilaku. Tidak semua pengendalian dibentuk berkaitan dengan perilaku manusia. Aplikasi mekanik dalam pengendalian, misalnya pengatur pengendalian panas suhu ruangan, lebih menekankan pada umpan balik mekanik daripada respons perilaku. Tentunya, mekanik dan alat elektrik serta metode dapat juga digunakan untuk memengaruhi perilaku manusia.

Dasar dari tujuan berperilaku dalam pengendalian keuangan adalah dapat diselaraskan dengan pengertian umum pengendalian. Secara umum, **pengendalian** adalah sebagai suatu pilihan inisiatif yang dapat dipercaya mempunyai kemungkinan untuk meningkatkan hasil yang diperoleh. **Pengendalian keuangan** adalah sebagai suatu pilihan inisiatif untuk masalah-masalah keuangan yang dapat dipercaya mempunyai kemungkinan untuk meningkatkan hasil yang diperoleh dari peristiwa-peristiwa berperilaku. Pengertian pengendalian didasarkan pada konsep kepercayaan dan probabilitas. Manajer telah memperoleh keyakinan mengenai cara organisasi bekerja dan tanggapan yang dapat diharapkan ketika suatu inisiatif dipilih. Namun, biasanya beberapa manajer yang percaya diri adalah tipikal yang disiapkan untuk mengakui bahwa beberapa, jika ada, hasil perilaku 100% dapat diprediksi. Dalam konteks perusahaan yang sebenarnya, dipahami dengan baik hubungan sebab akibat yang tidak ada atau digelapkan oleh mereka melalui permasalahan pada lingkungan. Sebagai contoh, pengaturan standar tinggi dalam suatu sistem akuntansi biaya tidak menjamin para pegawai dapat lebih produktif. Dengan cara yang sama, pengimplementasian pada pertanggungjawaban sistem akuntansi tidak dapat menjamin manajer dapat lebih bertanggung jawab dan mengaplikasikan sumber yang efektif.

Dalam menyeleksi pengendalian keuangan, manajer percaya pada keyakinan pengalaman mereka. Hasil dari perilaku dilengkapi pada inisiatif pengendalian secara realistis dan dimengerti secara akurat dalam terminologi keyakinan dan penilaian, daripada hubungan naif sebab akibat. Tendensi dari literatur akuntansi akhirnya hanya berdasarkan asumsi perilaku pada pengendalian keuangan.

b. Perluasan Konsep Tradisional

Konsep pengendalian tradisional dalam akuntansi mendasarkan anggapan bahwa menghasilkan informasi akuntansi merupakan langkah terakhir dari peran para akuntan. Dalam **konsep pendekatan berperilaku** mendasarkan anggapan bahwa mendesain dan mengimplementasikan subsistem pengendalian keuangan serta menghasilkan informasi bukan titik akhir keterlibatan para akuntan. Menurut pendekatan berperilaku, menghasilkan informasi adalah langkah menengah dan bukanlah langkah akhir dari peran para akuntan. Informasi akuntansi digunakan sebagai bagian dari suatu proses pemberian isyarat yang dibentuk untuk membantu mengatur organisasi dari pengaruh perilaku anggota organisasi. Tujuan pengendalian ditunjang pada keinginan untuk memilih suatu inisiatif yang dapat mengubah kemungkinan perolehan hasil perilaku yang diinginkan. Hasil dari informasi akuntansi terlihat sebagai alat dari sebuah tujuan akhir.

Ketika membentuk sistem pengendalian yang tepat untuk menghasilkan informasi akuntansi yang akurat dan andal, penekanan secara tradisional ditempatkan pada tujuh faktor sebagai berikut.

1. Mempekerjakan karyawan yang akan melaksanakan tanggung jawab secara kompeten dan berintegritas.
2. Menghindari fungsi yang tidak kompatibel dengan memisahkan tugas dan tanggung jawab.
3. Mendefinisikan wewenang terkait dengan posisi sehingga kesesuaian transaksi yang dijalankan dan dapat dievaluasi.
4. Membangun metode sistematis untuk menjamin transaksi dicatat secara akurat.
5. Menjamin dokumentasi yang cukup memadai.
6. Melindungi aset dari prosedur pembentukan batasan aset.
7. Mendesain pengecekan independen untuk meningkatkan akurasi.

Prinsip-prinsip yang berhubungan dengan desain pengendalian internal mencerminkan pengalaman dari profesi audit. Pengalaman yang tidak ternilai tersebut dapat digunakan untuk merancang dan mengimplementasikan sistem pengendalian keuangan melalui perluasan seperangkat tujuan yang dimiliki dari informasi akuntansi guna mencakup proses administratif.

6.3 PENGENDALIAN TERPADU

Sistem pengendalian komprehensif adalah konfigurasi terpadu, subsistem formal yang mendukung proses administrasi. Untuk menjadi formalitas, subsistem pengendalian harus menjadi terstruktur pada kemajuan dan ditetapkan sebagai proses yang tetap untuk pencapaian tujuan tertentu. Pendekatan informal *ad hoc*, sangat personal dan tunduk pada variabilitas yang cukup besar. Anggaran, laporan akuntansi, kos standar, dan pusat pertanggungjawaban adalah contoh dari pendekatan formal. Norma-norma yang tak tertulis, fungsi dari manajemen, dan kendali oleh intuisi adalah contoh dari pendekatan informal. Sistem pengendalian komprehensif mencakup aktivitas perencanaan, aktivitas operasi, dan fungsi timbal balik.

a. Perencanaan

Perencanaan adalah proses penentuan tujuan-tujuan dan cara-cara untuk mencapainya. Proses perencanaan disifati dalam istilah perilaku penyusunan tujuan dan cara-cara pencapaiannya. Usaha perencanaan formal adalah lebih banyak dari statistik yang mengisi halaman terakhir pada dokumen perencanaan. Aspek penting dari proses penyusunan tujuan adalah perhatian

dasar dari organisasi dan komunikasi. Jika struktur organisasi kurang/tidak sempurna, harus datang untuk menerangkan proses perencanaan. Proses perencanaan harus menaikkan pertanyaan pengendalian, misalnya bagaimana divisi atau unit bisnis diidentifikasi? Apa yang digunakan untuk membuat akuntansi pertanggungjawaban? Bagaimana departemen disusun dan apa peran akuntansi untuk masalah-masalah transfer antardivisi?

Perencanaan yang baik menjadi kunci penting untuk pengendalian yang efektif. Pengendalian yang baik juga menjadi kunci penting dari perencanaan yang efektif. Kemajuan teknologi harus disertai oleh kemampuan untuk melindungi organisasi dari ancaman, misalnya pelanggaran keamanan, kecelakaan pengoperasian, penyelewengan, dan kegagalan pengendalian lainnya.

b. Operasi

Operasi adalah pelaksanaan atau implementasi rencana-rencana dalam rangka mencapai tujuan-tujuan organisasi. Dalam organisasi yang terstruktur, unit-unit dalam organisasi harus menyadari adanya rencana manajemen, walaupun mungkin rencana tersebut bersifat tidak formal atau tidak diadministrasikan. Istilah “operasi” mengacu pada pelaksanaan aktivitas-aktivitas organisasi, termasuk di dalamnya adalah menghasilkan jasa-jasa, menghasilkan produk, maupun fungsi-fungsi pendukung yang diperlukan untuk mendukung fungsi operasi. **Pengendalian operasi** adalah proses pemantauan dan tindakan koreksi atas aktivitas-aktivitas operasi selama implementasi atas rencana-rencana manajemen.

c. Umpan Balik

Umpan balik adalah dasar untuk pembuatan evaluasi yang memengaruhi distribusi balas jasa, penentuan hukuman, dan perubahan proses perencanaan serta operasi yang dihasilkan oleh umpan balik. Umpan balik dalam organisasi berasal dari sumber formal dan informal yang disusun dari komunikasi nonverbal. Komunikasi tersebut secara rutin dihasilkan dari statistik yang ditabulasikan sebagai dasar untuk evaluasi penyusunan.

d. Interaksi Pengendalian

Sistem pengendalian komprehensif mencakup aktivitas-aktivitas perencanaan, operasi, dan umpan balik sebagaimana telah diidentifikasi sebagai tiga aspek proses administratif. Desain dari subsistem perencanaan, baik untuk jangka pendek maupun jangka panjang, penciptaan dukungan

pengendalian operasi, dan keputusan untuk menekankan ukuran-ukuran umpan balik tertentu untuk mengidentifikasi keberhasilan dan kegagalan yang berhubungan dengan masalah-masalah yang ada adalah beberapa contoh dari hubungan. Hubungan ini dapat ditata untuk menciptakan kumpulan yang besar jika suatu organisasi dapat menghubungkan subsistem pengendalian secara baik guna mendukung perencanaan, operasi, dan fungsi umpan balik. **Interaksi pengendalian** adalah saling hubungan antara ketiga elemen pengendalian komprehensif, yaitu interaksi antara perencanaan, operasi, dan umpan balik.

6.4 FAKTOR-FAKTOR KONTEKSTUAL

Konteks dapat menjadi penting untuk keberhasilan dalam mendesain dan mengimplementasikan sistem pengendalian keuangan. **Konteks** adalah serangkaian karakteristik yang menentukan secara empirik penerapan sistem pengendalian. Proses dalam mengidentifikasi faktor-faktor kontekstual penting bersifat sangat subjektif dan sangat temporer. Faktor-faktor kontekstual adalah: (a) ukuran, (b) stabilitas lingkungan, (c) motif laba, (d) faktor-faktor proses. Di bawah ini diuraikan secara ringkas faktor-faktor tersebut.

a. Ukuran

Ukuran organisasi menunjukkan seberapa besar suatu organisasi. Ukuran dapat dipandang sebagai suatu peluang dan suatu hambatan. Ukuran dipandang sebagai peluang jika berfungsi sebagai pemberi manfaat ekonomi dan bukan sebagai strategi pengendalian. Ukuran dapat menjadi hambatan jika pertumbuhan ekonomi menyebabkan terjadinya eliminasi terhadap strategi pengendalian.

b. Stabilitas Lingkungan

Lingkungan adalah faktor-faktor yang berasal dari dalam dan dari luar organisasi yang memengaruhi organisasi, termasuk sistem pengendaliannya. Desain pengendalian dalam lingkungan yang stabil dapat berbeda dari desain pengendalian dalam lingkungan yang selalu berubah. Stabilitas dalam lingkungan eksogen dapat dinilai dari kekuatan gerakan yang secara eksternal menghasilkan produk-produk yang memerlukan suatu tanggapan. Derajat stabilitas lingkungan dapat ditingkatkan dengan memilih alat yang tepat terhadap perubahan lingkungan.

c. Motif Laba

Motif laba adalah salah satu faktor penting konteks organisasi yang bertujuan laba. Keberadaan motif laba tentunya bukanlah penghalang untuk menggunakan ukuran-ukuran penilaian akuntansi terhadap produktivitas. Sistem pengendalian yang didasarkan pada motif dan ukuran-ukuran profitabilitas sering kali tidak dapat diterjemahkan secara langsung pada konteks organisasi nirlaba. Ukuran-ukuran laba penting dan meskipun sulit dapat menjadi indikator dari keberhasilan organisasi bermotif laba.

d. Faktor-Faktor Proses

Proses adalah faktor penting subjek pengendalian akuntansi. Proses sering kali merupakan determinan krusial dalam desain pengendalian. Ada banyak cara untuk mengarakteristikkan proses organisasi. Beberapa dari karakteristik ini dapat menjadi penting bagi tujuan pengendalian, sementara yang lainnya mungkin bersifat terbatas dan tidak membuat perbedaan.

Proses dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu proses sederhana dan proses rumit. **Proses sederhana** adalah proses yang disifati oleh pemahaman yang baik atas hubungan sebab akibat. **Proses rumit** adalah proses yang melibatkan berbagai hubungan sebab akibat sehingga sulit dipahami dengan baik. Proses sederhana lebih mudah dikendalikan dibandingkan proses rumit. Biaya yang ditimbulkan oleh proses sederhana biasanya merupakan biaya teknis, sedangkan biaya proses rumit merupakan biaya kebijakan. Faktor proses penting dalam pengendalian biaya-biaya.

6.5 PERTIMBANGAN-PERTIMBANGAN RANCANGAN

Pengendalian adalah suatu pilihan inisiatif yang diyakini dapat memungkinkan pencapaian yang lebih tinggi untuk hasil yang diharapkan. Untuk memperbaiki kemungkinan keberhasilan, para desainer perlu mencari cara-cara untuk menemukan hubungan sebab akibat yang dipercaya bersifat nyata dalam lingkungan sehingga mereka memiliki kemampuan untuk mengantisipasi konsekuensi logis yang dapat dihasilkan dari penambahan suatu pengendalian atau aturan pengendalian. Karena lebih fokus pada perilaku dibandingkan mekanis, para desainer harus mempertimbangkan istilah ekspektasi dan kemungkinan dibandingkan kepastian keluaran.

a. Antisipasi terhadap Konsekuensi Logis

Antisipasi terhadap konsekuensi logis merupakan komponen-komponen inti dalam mendesain pengendalian. Kondisi ini merupakan hal penting bagi

seorang manajer keuangan yang terbiasa untuk membuat pertimbangan berdasarkan pada apakah suatu hasil itu baik atau buruk. Suatu pengendalian berhubungan dengan hasil atau konsekuensi, baik yang diatur secara tepat maupun tidak. Namun, pengendalian lebih mencerminkan suatu konsekuensi perilaku terhadap strategi pengendalian.

b. Relevansi dengan Teori Agensi

Teori agensi (keagenan) adalah konsep yang mendeskripsikan hubungan antara prinsipal (pemberi kontrak) dan agen (penerima kontrak), prinsipal mengontrak agen untuk bekerja demi kepentingan atau tujuan prinsipal sehingga prinsipal memberikan wewenang pembuatan keputusan kepada agen untuk mencapai tujuan tersebut. Agen bertanggung jawab atas pencapaian tujuan tersebut dan agen menerima balas jasa dari prinsipal. Dalam organisasi perusahaan, prinsipal adalah para pemegang saham dan agen adalah manajemen puncak (dewan komisaris dan direksi), prinsipal dapat juga manajemen puncak dengan manajemen pusat pertanggungjawaban dalam organisasi. Biasanya, semakin tinggi pencapaian tujuan prinsipal maka semakin tinggi pula balas jasa yang diterima oleh agen.

Salah satu hal yang sangat penting dalam teori keagenan adalah desentralisasi atau pendelegasian wewenang pembuatan keputusan dari prinsipal kepada agen. Hubungan keagenan diharapkan dapat menciptakan keselarasan tujuan antara prinsipal dan agen. Namun, di antara keduanya mungkin masih terjadi perbedaan mencapai tujuannya masing-masing sehingga diperlukan sistem pengendalian. Sistem pengendalian digunakan oleh prinsipal agar agen membuat keputusan sesuai dengan harapan prinsipal, yaitu dapat mencapai tujuan prinsipal. Sistem pengendalian dapat didesain dengan baik melalui strategi pengendalian, misalnya melalui skema pemantauan (oleh auditor eksternal dan auditor internal, rencana insentif dan hukuman, dan pilihan pemindahan risiko).

Teori keagenan diharapkan dapat mengurangi tindakan-tindakan agen yang di luar kendali prinsipal, menggantikan *zero-sum games* menjadi solusi *plus-sum games* sehingga menjamin kemakmuran prinsipal dan agen. Namun, teori keagenan masih memiliki beberapa kelemahan, antara lain posisi manajemen puncak yang bertindak sebagai agen terhadap pemegang saham, tetapi manajemen puncak sekaligus adalah prinsipal terhadap manajemen unit-unit organisasi di bawahnya. Meskipun agen diharapkan dapat mengurangi pengutamakan kepentingan atau tujuan pribadinya, tetapi hal ini sering sulit dicapai, balas jasa yang diberikan kepada agen biasanya didasarkan pada ukuran-ukuran keuangan yang objektif. Namun, faktor yang memotivasi agen tidak selalu dalam ukuran keuangan, misalnya dapat kehormatan, prestasi, loyalitas, dan faktor intrinsik lainnya.

c. Pengelolaan Perubahan

Manajemen perubahan adalah proses terus-menerus untuk memperbarui organisasi dalam menghadapi perubahan lingkungannya, misalnya perubahan selera dan keinginan konsumen dan pasar, perubahan teknologi, perubahan sosial dan politik, perubahan perilaku karyawan, perubahan pasokan, perubahan pengelolaan. Perubahan adalah sesuatu yang penting dalam menentukan rancangan-rancangan pengendalian. Para manajer melaksanakan pengendalian untuk mencapai tujuan-tujuan yang sering kali dihadapkan pada satu atau lebih dilema bisnis. Keberadaan pengendalian dalam suatu perusahaan mungkin telah berhenti fungsinya saat terjadi perubahan, tetapi para manajer biasanya khawatir terhadap perubahan pengendalian tersebut, walaupun mungkin saja hal itu akan memberikan peluang yang lebih besar untuk mencapai tujuan dibandingkan biaya yang dikeluarkan untuk melakukan perubahan tersebut. Suatu tantangan yang lebih logis dan menimbulkan ketegangan adalah manajer tidak tanggap terhadap perubahan-perubahan yang terjadi. Para manajer yang berhadapan dengan masalah-masalah seperti ini sebaiknya mempertanyakan kelayakan perancangan sistem pengendalian yang baru.

d. Pengendalian dalam Era Pemberdayaan

Perubahan persaingan bisnis, perubahan permintaan konsumen, perubahan teknologi (termasuk informasi dan komunikasi) mendorong perubahan dalam pengelolaan organisasi. Salah satu perubahan pengelolaan organisasi adalah perubahan dalam pengelolaan sumber daya manusia dan cara pengendaliannya. Bisnis kompetitif dengan permintaan konsumen dan informasi yang banyak harus mengandalkan inisiatif karyawan guna mencari peluang dan merespons terhadap kebutuhan konsumen. Namun, apabila perusahaan terlalu mengejar peluang maka akan menempatkan bisnis dalam risiko yang besar atau menimbulkan kebiasaan yang dapat menghancurkan integritas perusahaan.

Untuk melindungi perusahaannya, para manajer senior didorong untuk mendefinisikan ulang bagaimana mereka melaksanakan tugas-tugas mereka dan bagaimana mereka yakin bahwa bawahan dengan bakat kewirausahaan tidak membahayakan kelangsungan hidup perusahaan. Salah satu pemecahan untuk hal tersebut adalah kembali ke pengendalian fundamental. Pendekatan ini masih efektif ketika standarisasi adalah penting untuk pencapaian efisiensi dan hasil.

Para manajer cenderung untuk mengartikan pengendalian secara sempit, misalnya dalam mengukur kemajuan untuk menjamin pencapaian tujuan yang telah ditentukan dalam perencanaan. Suatu sistem pengendalian diagnostik

hanya merupakan salah satu unsur pengendalian. Tiga unsur lain yang sama pentingnya dalam lingkungan bisnis dewasa ini adalah sistem kepercayaan, batasan sistem, dan sistem pengendalian interaktif.

Dalam menghadapi perubahan lingkungan yang tajam, para manajer didorong untuk mengubah perilakunya dari pemberi perintah pada karyawan menjadi pemberdayaan karyawan (Hansen dan Mowan, 2007). **Pemberdayaan karyawan** adalah pemberian wewenang pembuatan keputusan kepada karyawan atas tugas-tugas yang menjadi tanggung jawabnya tanpa harus memperoleh otorisasi dari manajer atasannya.

e. Sistem Pengendalian Diagnostik

Sistem pengendalian diagnostik adalah sistem umpan balik formal yang digunakan untuk memantau hasil-hasil organisasi dan mengoreksi penyimpangan-penyimpangan yang terjadi dengan rencana atau standar yang telah ditetapkan sebelumnya. Cara kerja sistem pengendalian diagnostik seperti tombol-tombol pada panel pengendalian di kokpit pesawat terbang, yang memungkinkan pilot untuk mendeteksi tanda-tanda dan menjaga variabel-variabel kinerja penting dalam batas-batas tertentu. Kebanyakan bisnis memanfaatkan sistem pengendalian diagnostik untuk membantu manajer mengetahui kemajuan individu, departemen-departemen (misalnya fasilitas produksi), atau unit-unit bisnis ke arah tujuan-tujuan strategis yang penting. Namun, sistem pengendalian diagnostik tidak cukup untuk memastikan pengendalian yang efektif. Pengendalian ini mungkin dapat menciptakan tekanan yang dapat menimbulkan kegagalan pengendalian, bahkan krisis.

Salah satu tujuan utama sistem penilaian diagnostik adalah bertujuan untuk menghilangkan beban manajer terhadap pengawasan yang konstan. Sekali tujuan ditetapkan, penghargaan akan didasarkan pada tujuan tersebut. Dengan demikian, banyak para manajer yang yakin bahwa mereka dapat mengalihkan perhatiannya ke masalah-masalah lain karena mereka mengetahui bahwa para pekerja akan bekerja dengan rajin untuk mencapai tujuan yang telah disepakati.

f. Sistem Kepercayaan

Sistem kepercayaan adalah sistem pengendalian dengan menunjukkan orang-orang kepercayaan untuk mengarahkan perhatian karyawan pada nilai-nilai dan tujuan utama bisnis, cara organisasi menerapkan nilai-nilai, upaya untuk mencapai tingkat kinerja organisasi dalam mencapai tujuannya, dan cara seseorang diharapkan untuk mengatur hubungan internal dan eksternal.

g. Sistem Batasan

Sistem batasan adalah sistem pengendalian yang dapat digunakan dalam suatu organisasi dengan cara menentukan batasan yang harus dikerjakan dan dilarang dikerjakan oleh para anggota organisasi. Batasan-batasan tersebut ditetapkan dalam bentuk prosedur operasi standar dan aturan baku. Dampaknya, sistem ini mungkin dapat menghambat inisiatif dan kreativitas yang dapat dihasilkan oleh karyawan yang cakap, berjiwa kewirausahaan, dan inovatif.

h. Sistem Pengendalian Interaktif

Sistem pengendalian interaktif adalah sistem informasi formal yang digunakan oleh para manajer untuk melibatkan diri secara terus-menerus dan personal dalam keputusan bawahan. Sistem pengendalian interaktif memiliki empat karakteristik yang membedakannya dari sistem pengendalian diagnostik. Perbedaan tersebut adalah sebagai berikut.

1. Memfokuskan pada informasi yang berubah secara konstan, yang diidentifikasi oleh para manajer puncak sebagai informasi yang potensial bersifat strategis.
2. Informasi menuntut perhatian yang rutin cukup signifikan dari para manajer operasi di seluruh tingkatan organisasi.
3. Data yang dihasilkan dijabarkan dan didiskusikan dalam rapat langsung yang dihadiri oleh para penyelia, bawahan, dan rekan sejawat.
4. Debat hanya akan berlangsung mengenai data, asumsi, dan tindakan perencanaan.

i. Penyeimbangan Pemberdayaan dan Pengendalian

Manajer yang efektif dapat memberdayakan organisasinya karena mereka percaya pada potensi dasar manusia untuk melakukan inovasi dan menambah nilai. Namun, para manajer senior yang mengatur arah dan strategi perusahaan secara keseluruhan juga harus dapat memastikan bahwa mereka memiliki pengendalian yang mencukupi atas keseluruhan operasinya yang luas dengan menggunakan seluruh unsur pengendalian.

BAB 7

ASPEK KEPERILAKUAN AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, para pembaca diharapkan dapat memahami:

1. Dilema bisnis.
2. Definisi akuntansi pertanggungjawaban.
3. Perbedaan akuntansi pertanggungjawaban dengan akuntansi konvensional.
4. Jaringan kerja akuntansi pertanggungjawaban.
5. Tipe-tipe akuntansi pertanggungjawaban.
6. Penentuan pertanggungjawaban.
7. Perencanaan dan pengendalian akuntansi pertanggungjawaban.
8. Asumsi-asumsi keperilakuan akuntansi pertanggungjawaban.
9. Telaah diagnostik dilema bisnis.

7.1 DILEMA BISNIS

a. Perusahaan

Siegel dan Marconi mengemukakan dilema bisnis berikut ini: Star Packing Co adalah perusahaan manufaktur yang memproduksi makanan kucing dan anjing. Mayoritas saham perusahaan ini dimiliki oleh dua bersaudara, yaitu Ralph dan Ronald. Ralph adalah direktur perusahaan dan Ronald, seorang insinyur mekanik, adalah wakil presiden yang bertanggung jawab atas pengembangan produk dan pengadaan. Dua bersaudara ini telah membangun perusahaan dari awal dan telah belajar bisnis dalam proses. Ralph adalah orang yang membenci ide untuk terikat oleh tanggung jawab sehari-hari. Ronald, selaku *engineer*, mengembangkan proses manufaktur, merancang dan membangun pabrik, serta menginstal mesin. Karena banyaknya permintaan atas makanan anjing dan kucing, bisnis perusahaan ini berkembang pesat dan operasi perusahaan sangat menguntungkan. Kedua bersaudara ini sekarang

menikmati hasil dari kerja keras mereka. Direkturnya sekarang bergabung dalam kelompok *jet set* dan menjadi sangat terkenal di kalangan eksklusif. Kehadirannya ke perusahaan menjadi sangat jarang, tetapi tetap melakukan kontak melalui telepon, bahkan dari tempat-tempat terpencil di Afrika, Australia, dan Austria. Dari hari ke hari operasi perusahaan dijalankan oleh empat karyawan yang telah bergabung bersama perusahaan sejak awal. Bill bertanggung jawab terhadap produksi dan terkenal dengan pengatur pengawasan pabrik yang bertangan besi. Harry wakil presiden, bertanggung jawab terhadap penjualan. Sebelum bergabung dengan Star Packing Co, Harry merupakan manajer umum pemasaran di dua perusahaan makanan besar nasional dan kemampuannya dalam pemasaran sangat luar biasa. John adalah bendahara perusahaan yang masih berhubungan saudara dengan direktur (kakak ipar direktur). Dia termasuk karyawan yang jarang meninggalkan kantor dan sangat sedikit orang di luar staf yang pernah berbicara dengan John. Ernest, pengawas perusahaan, adalah tipikal akuntan zaman dahulu. Lulus tes CPA sekitar 30 tahun yang lalu dan tidak berpikir untuk memperbarui pendekatan dan teknik terbaru. Empat orang eksekutif puncak tersebut sangat loyal kepada perusahaan dan direktur, tetapi sayangnya mereka tidak menyukai satu sama lain. Perselisihan mereka tidak hanya menjadi perbincangan publik, tetapi menyebabkan perselisihan antardepartemen serta penurunan moralitas karyawan. Konfrontasi terakhir menyebabkan Ernest *resign* dari perusahaan.

Sekembalinya direktur dari French Riviera untuk mencari tahu apa yang menyebabkan perpecahan dalam tim, ia memanggil Cyntia sebagai *controller* yang baru. Pada hari pertama *interview* ia memberikan tugas pada Cyntia untuk mencari tahu masalah yang terjadi dan mencarikan solusi untuk menjaga harmonisasi dalam perusahaan. Direktur berjanji untuk tidak keluar kota sampai menemukan solusi. Sebelum bergabung dengan Star Packing Co, Cyntia adalah asisten pengawas di perusahaan tepung. Star Packing Co adalah kesempatannya membuktikan kemampuannya sebagai *controller*. Cyntia adalah lulusan M.B.A akuntansi di universitas terkemuka dan telah lulus ujian CPA dengan predikat *cumlaude*.

b. Dilema

Dalam pertemuan pertama dengan rekan barunya, Cyntia menyadari bahwa permusuhan di antara mereka tidak disebabkan oleh ketidaksukaan pribadi, tetapi tampaknya didorong, setidaknya sebagian, oleh ketidakadilan yang dirasakan dalam metode evaluasi akuntansi dan kinerja perusahaan. Bill, wakil direktur bagian produksi, mengeluhkan bahwa laporan laba rugi bulanan yang disiapkan untuk setiap pabrik dan digunakan untuk evaluasi kinerja manajer pabrik serta perhitungan bonus tidak cukup mewakili upaya

mereka. Ia mengklaim bahwa manajernya yang bertanggung jawab atas faktor operasi, selisih biaya standar, dan kondisi lingkungan yang mereka tidak punya kendali. Dia juga mempertanyakan kepatutan dasar yang digunakan untuk mengalokasikan biaya layanan yang disediakan terpusat, misal biaya pengadaan bahan, pengembangan produk, serta jasa keuangan dan akuntansi. John, bendaharawan, menyalahkan manajer produksi dan manajer penjualan tidak memahami masalah keuangan serta kurang paham terhadap akuntansi dan sistem evaluasi kinerja akuntansi. John yakin bahwa temannya Ernest, *controller* sebelumnya, telah merancang sebuah sistem akuntansi dan pelaporan yang sangat canggih. John tidak menyalahkan Ernest bila pada akhirnya jenuh dengan serangan verbal berkelanjutan dan di *challenge* kompetensi sistemnya oleh manusia yang tidak *qualified* untuk menilai.

Ronald, adik dari direktur dibantu oleh insinyur kimia, disibukkan dengan mengembangkan produk baru selama ini. Karena itu ia tidak tertarik ataupun menyadari konflik yang terjadi di luar laboratoriumnya. Harry, manajer penjualan menyalahkan Bill telah menghambat kinerja penjualannya karena penjadwalan produksi yang tidak kompeten, penundaan pengiriman yang sering terjadi, dan penolakannya atas pesanan mendadak. Dari keterangan yang disampaikan oleh tim manajemen, Cyntia sampai pada kesimpulan bahwa manajemen semua menunjukkan kelemahan dalam struktur organisasi dan atau penyimpangan dalam praktik evaluasi akuntansi dan kinerja. Ia memutuskan untuk menganalisis kedua daerah tersebut hati-hati sebelum menarik kesimpulan lebih lanjut. Dalam proses investigasi, ia menemukan bahwa Star Packing Co memiliki struktur organisasi yang tidak biasanya. Pabrik IV meskipun sebuah perusahaan terpisah, harus melapor kepada wakil direktur bidang produksi, posisi dari wakil direktur keuangan dan bendahara di pegang oleh orang yang sama. Semua proses akuntansi terpusat di kantor pusat Chicago. Beberapa tahun yang lalu, *controller* sebelumnya telah menginstal sistem biaya standar untuk mengontrol berbagai jenis biaya produksi. Departemen kontrol menyiapkan laporan laba rugi bulanan untuk setiap pabrik. Biaya dari *main office* dan berbagai fungsi yang terpusat ditanggung secara pro rata oleh setiap pabrik. Setelah mengeliminasi transaksi *intracompany* dan antarperusahaan, laporan pendapatan individu dari empat pabrik digabungkan ke dalam laporan laba rugi konsolidasi, yang dianggap presentasi wajar hasil usaha perusahaan secara keseluruhan. Laporan laba rugi individu pabrik digunakan untuk mengevaluasi kinerja pabrik dan bonus triwulanan dibayarkan kepada manajer pabrik berdasarkan laba bersih pabrik.

Setelah mengecek lebih dalam, Cyntia menemukan bahwa penjualan dibukukan berdasarkan pengiriman aktual yang dibuat oleh masing-masing pabrik dan dengan harga yang disepakati oleh kantor pusat penjualan. Pendekatan ini sangat mungkin dari sudut pandang akuntansi, tetapi sangat

berbeda jika dilihat dari sudut pandang pertanggungjawabannya. Meskipun fakta bahwa manajer pabrik individu tidak memiliki kendali atas volume penjualan atau harga penjualan, penjualan adalah *item* yang paling penting dalam penentuan laba bersih masing-masing pabrik, yang bonus mereka didasarkan. Kedua, *item* yang paling signifikan pada berbagai laporan laba rugi pabrik adalah biaya bahan baku. Daging dan tepung dibeli secara terpusat dan dibebankan pada pabrik I, II, dan III dengan biaya yang sebenarnya. Karena perusahaan tidak melakukan *hedging*, biaya bahan baku dapat berfluktuasi secara signifikan. Pabrik IV membeli permintaan atas ikan dan udang langsung dari grosir ikan lokal. Kuantitas yang tersedia dan harga pembelian bervariasi dari musim ke musim. Terlepas dari kenyataan bahwa manajer pabrik tidak ada kendali atas fluktuasi harga, mereka bertanggung jawab atas selisih harga biaya standar. Pada saat itu, Cyntia meyakinkan bahwa tugas besar pertama harus menjadi perbaikan menyeluruh dari praktik akuntansi dan pelaporan jika mempertimbangkan berbagai kemungkinan, ia teringat satu artikel advokasi perencanaan, akumulasi data, dan pendekatan pelaporan disebut akuntansi pertanggungjawaban. Berharap hal itu akan memberikan jawaban untuk masalah, dia mulai menyelidiki kemungkinan-kemungkinannya.

7.2 REVIEW DIAGNOSTIK DILEMA BISNIS

Setelah menyelidiki kemungkinan terhadap akuntansi pertanggungjawaban, Cyntia yakin akan memberikan solusi permanen untuk masalah karyawan di perusahaan Star Packing Co dan tanggapan disfungsi yang luas terhadap sistem akuntansi dan sistem evaluasi kinerja saat ini. Dia percaya bahwa mungkin untuk menciptakan iklim organisasi yang kondusif bagi efisien sistem akuntansi pertanggungjawaban dengan hanya sedikit penyesuaian dari struktur organisasi. Langkah pertama dalam desain sistem akuntansi pertanggungjawaban adalah dengan mendefinisikan pertanggungjawaban perusahaan berdasarkan struktur organisasi. Kemudian ia mendesain jaringan pusat-pusat pertanggungjawaban. Dia melihat bahwa saat ini memperlakukan berbagai pabrik sebagai pusat pertanggungjawaban laba adalah salah dan ini adalah salah satu sebab permasalahan Star Packing Co. Karena manajer pabrik tidak memiliki *control* terhadap seluruh penjualan, pengembangan produk, dan pengadaan barang dapat menjadi sebab yang dimengerti kenapa mereka memberontak terhadap praktik penilaian kinerja mereka dievaluasi berdasarkan laporan pendapatan bulanan. Mereka memiliki kebijaksanaan dan pengendalian hanya atas kegiatan manufaktur mereka sendiri dan sumber daya yang diperlukan untuk melakukan itu.

Dari sudut pandang tanggung jawab dan kendali, berbagai pabrik jelas adalah pusat biaya, karena itu, manajer harus bertanggung jawab hanya

untuk penggunaan sumber daya fisik dan manusia yang diperlukan untuk mencapai kuota produksi tempat mereka ditugaskan. Cyntia juga menetapkan status pusat biaya untuk pengembangan produk, pengadaan barang dan departemen bendahara dan pengendali. Karena tanggung jawab utama departemen penjualan adalah menghasilkan pendapatan, departemen ini harus diperlakukan sebagai pusat pendapatan dan kinerja manajer harus diukur dalam hal pencapaian kuota penjualan bulanan dalam lingkup pembatasan biaya yang telah ditentukan. Kantor pusat pengiriman harus ditangani sebagai pusat biaya. Kepatuhan terhadap biaya dan ketepatan waktu pengiriman akan digunakan sebagai kriteria kinerja. Manajer pusat biaya dan pendapatan bekerja dengan masing-masing wakil presiden mereka, memiliki kontrol yang cukup untuk mengembangkan target kegiatan bulanan dan tahunan serta anggaran biaya-biaya. Kapasitas biaya (misalnya, asuransi dan penyusutan bangunan, mesin, dan peralatan) adalah tanggung jawab wakil direktur mereka.

New Orleans anak perusahaan (pabrik IV) harus dibubarkan karena operasinya yang signifikan kecil. Tidak ada alasan untuk membenarkan keberadaan hukum yang terpisah. Perubahan lain yang dilakukan adalah perubahan pada praktik akumulasi dan pelaporan data. Pendapatan dan biaya bulanan harus dikumpulkan oleh pusat pertanggungjawaban untuk digabungkan ke dalam laporan laba rugi tunggal, serta dilengkapi dengan laporan perincian untuk setiap area pertanggungjawaban. Laporan kinerja pusat pertanggungjawaban membandingkan anggaran dengan hasil aktual serta selisihnya. Manajer induk bertanggung jawab sebatas pada faktor operasi yang mereka hanya memiliki kendali untuk mengeliminasi alokasi biaya konsolidasi atas laporan laba rugi pabrik. Demikian pula dengan manajer pabrik yang harus bertanggung jawab hanya untuk selisih yang dapat mereka kendalikan, seperti penggunaan bahan, penggunaan tenaga kerja, dan *overhead* anggaran. Selisih harga bahan itu harus dibebankan pada manajer pengadaan bahan. Selisih tingkat tenaga kerja merupakan tanggung jawab manajer pabrik karena tanggung jawabnya untuk mempekerjakan karyawan. Bagi kantor penjualan pusat, Cyntia merancang laporan tambahan yang menunjukkan jumlah margin kontribusi dalam kaitannya dengan jumlah yang dijual dan biaya penjualan yang dikeluarkan. Laporan ini juga berisikan informasi mengenai *sales people* dan pelanggan utama untuk memberikan manajer penjualan umum dasar mengevaluasi area profitabilitas, individu *sales people* dan pelanggan. Setelah yakin dengan solusi yang ia rasa dapat diaplikasikan saat situasi tegang tersebut, Cyntia menyampaikan laporannya kepada direktur. Cyntia menyarankan untuk menginstalasi perencanaan tanggung jawab, akumulasi data, dan sistem evaluasi kinerja. Dengan sistem tersebut, Cyntia menegaskan, memungkinkan direktur untuk merencanakan, mengukur, dan mengevaluasi berbagai kegiatan di seluruh organisasi sepanjang garis tanggung jawab sehingga direktur dan

wakil direktur dapat mengendalikan operasi dengan mengendalikan individu yang bertanggung jawab untuk melaksanakan kegiatan fungsional di berbagai tingkat. Sistem seperti ini juga akan menghasilkan laporan bulanan, yang tidak hanya akan memberitahu mereka apa yang terjadi secara keseluruhan, tetapi akan mengidentifikasi hasil dengan karyawan kunci yang bertanggung jawab. Untuk menjamin motivasi yang optimal, Cyntia merekomendasikan perombakan total dari sistem *reward* saat ini. Kemudian Cyntia menyerahkan laporannya kepada sekretaris direktur dan kembali ke kegiatan rutinnnya.

Hari berikutnya, Cyntia dipanggil oleh direktur. Direktur setuju dengan laporan Cyntia mengenai sebab konflik dalam perusahaan tersebut dan menyusun agenda untuk diskusi dengan para wakil direkturnya, Cyntia diminta untuk menjelaskan dan menjawab pertanyaan-pertanyaan. Awalnya para wakil direktur merasa enggan untuk setuju dengan rencana perubahan yang diajukan oleh Cyntia. Namun, setelah Cyntia mengajukan konsep baru dan poin dari ketidakadilan sistem yang lama, para wakil direktur akhirnya setuju bahkan sangat antusias dengan konversi kepada sistem baru perusahaan. Hasil positif dari sistem baru ini adalah kemajuan dalam komunikasi antardepartemen dan kerja sama selama penetapan tujuan dan proses pembuatan anggaran. Perubahan signifikan lain terjadi di departemen penjualan. Penekanannya sekarang adalah penjualan dengan biaya penjualan minimum. Manajer penjualan, sekarang bertanggung jawab atas lembur yang disebabkan oleh permintaan mendesak, lebih enggan memberikan perlakuan istimewa kepada pelanggan yang suka bertengkar. Individu tenaga penjual menjadi lebih sadar biaya karena kinerja mereka tidak lagi dievaluasi semata-mata atas dasar pencapaian kuota, tetapi juga pada penjualan yang dihasilkan per beban dolar penjualan. *Attitudes* manajer pabrik membaik karena mereka tidak lagi bertanggung jawab atas faktor operasi yang mereka tidak berdaya untuk mengendalikan. Mereka juga merasa senang dapat berpartisipasi dalam perumusan tujuan biaya. Skedul produksi mereka membaik sejak perencanaan penjualan dan target penjualan bulanan yang diserahkan kepada mereka dapat diandalkan. Namun yang terbaik dari semua, mereka merasa dihargai dan termotivasi untuk mencapai tujuan yang telah disepakati. Kondisi ini lebih diperkuat oleh kriteria kinerja baru, yang menghadiahi mereka untuk pencapaian tujuan dalam kuota produksi dan target biaya. Mereka tidak lagi merasa terancam atas analisis standar biaya selisih dan laporan deviasi, tetapi sebagai alat informasi penting yang memberi tahu mereka segmen apa, daerah mana, atau faktor apa saja yang memerlukan perhatian segera. Para wakil direktur dihargai untuk kesetiaan dan antusiasme mereka melalui sistem bonus berdasarkan sisa lebih pendapatan yang dihasilkan dari minimum yang telah ditentukan. Cyntia diberi kenaikan gaji substansial untuk usaha dan kreativitasnya.

7.3 DEFINISI AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN

Akuntansi pertanggungjawaban adalah sistem akuntansi yang digunakan untuk merencanakan, mengukur, dan mengevaluasi kinerja organisasi sesuai dengan wewenang dan tanggung jawab para manajernya. Pendapatan, beban, laba, investasi dikumpulkan dan dilaporkan untuk setiap pusat pertanggungjawaban. Pusat pertanggungjawaban adalah unit dalam organisasi yang bertanggung jawab atas tugas-tugas tertentu sesuai dengan wewenang yang diterimanya. Setiap pusat pertanggungjawaban hanya dibebani pendapatan, beban, laba, atau investasi yang dapat dikendalikannya.

7.4 AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN DAN AKUNTANSI TRADISIONAL

a. Jaringan Kerja Pertanggungjawaban

Perbedaan antara akuntansi tradisional dan akuntansi pertanggungjawaban terletak pada perencanaan operasi dan penggolongan serta pengumpulan data akuntansi. Dalam akuntansi tradisional, perencanaan dan data dikelompokkan sesuai dengan sifat (misalnya biaya bahan, biaya gaji, biaya listrik, biasa depresiasi) atau fungsi (fungsi produksi atau beban pokok penjualan, fungsi pemasaran, fungsi administrasi dan umum) dan tidak dikelompokkan ke dalam pusat-pusat pertanggungjawaban. Akuntansi pertanggungjawaban memperbaiki relevansi informasi akuntansi dengan menyusun kerangka perencanaan, pembuatan keputusan, pelaksanaan, pelaporan sesuai dengan struktur organisasi dan hierarki pertanggungjawaban (pusat-pusat pertanggungjawaban).

Akuntansi pertanggungjawaban adalah akuntansi yang secara khusus didesain untuk menghasilkan informasi mengenai kinerja pusat-pusat pertanggungjawaban dalam suatu organisasi. Akuntansi pertanggungjawaban disusun berdasarkan pada premis bahwa semua biaya, pendapatan, laba, dan investasi dalam suatu organisasi dapat dikendalikan. Biaya, pendapatan, laba, dan investasi masing-masing terkendalikan oleh manajer yang mempunyai wewenang untuk memengaruhi terjadinya dan besar kecilnya dalam jangka waktu tertentu. Untuk tujuan tersebut, struktur organisasi perusahaan dibagi ke dalam jaringan pusat-pusat pertanggungjawaban. **Pusat pertanggungjawaban** adalah unit dalam organisasi yang manajernya diberi wewenang dan tanggung jawab untuk memengaruhi terjadinya dan besarnya secara berdiri sendiri (individual). Dengan kata lain, setiap unit dari jaringan organisasi ini bertanggung jawab untuk menggunakan sumber daya (masukan) secara efisien dan efektif untuk diproses guna menghasilkan keluaran untuk mencapai tujuan-tujuannya.

Kebanyakan dari organisasi mempunyai hierarki pusat pertanggungjawaban. Hierarki tersebut dipengaruhi oleh tipe-tipe organisasi yang dapat dikelompokkan menjadi tiga, yaitu (1) organisasi fungsional, (2) organisasi unit bisnis (*divisional*), dan organisasi matriks. Pada **organisasi fungsional**, dewan komisaris dan direksi bertanggung jawab pada rapat umum pemegang saham (RUPS). Direksi umumnya terdiri atas direktur utama (disebut juga sebagai *chief executive officer* (CEO) atau presiden) yang membawahi direktur operasi (*chief operating officer* (COO) atau direktur produksi), direktur pemasaran (*chief marketing officer* (CMO)), direktur keuangan (*chief financial officer* (CFO)), dan direktur-direktur lainnya sesuai dengan kebutuhan organisasi. Direktur operasi, direktur pemasaran, dan direktur keuangan adalah manajer pusat-pusat pertanggungjawaban pada level pertama dalam organisasi fungsional. Di bawah masing-masing pusat-pusat pertanggungjawaban level pertama dibentuk pusat pertanggungjawaban level kedua. Misalnya, di bawah direktur produksi ada manajer departemen jasa-jasa (pelayanan, servis) dan manajer departemen produksi. Di bawah direktur pemasaran ada manajer departemen promosi dan manajer departemen pelayanan pelanggan. Di bawah manajer keuangan ada manajer departemen akuntansi (*controller*), manajer departemen keuangan (*treasurer*), dan manajer departemen personalia.

Dalam **organisasi unit bisnis (*divisionalisasi*)** dewan komisaris dan direksi kantor pusat (korporasi) bertanggung jawab pada rapat umum pemegang saham (RUPS). Direksi kantor pusat (korporasi) membawahi direksi unit-unit bisnis. Direksi suatu unit bisnis setara dengan direksi pada perusahaan fungsional. Demikian pula masing-masing direktur unit bisnis membawahi departemen-departemen sebagaimana pada organisasi fungsional.

Bentuk **organisasi matriks** biasanya digunakan oleh organisasi yang aktivitasnya terdiri atas proyek-proyek. Dalam organisasi matriks, dewan komisaris dan direksi bertanggung jawab pada rapat umum pemegang saham (RUPS). Direksi umumnya terdiri atas direktur utama (disebut juga sebagai *chief executive officer* (CEO) atau presiden) yang membawahi direktur proyek-proyek (*chief operating projects* (COP)), direktur fungsional, direktur pemasaran (*chief marketing officer* (CMO)), direktur keuangan (*chief financial officer* (CFO)), dan direktur-direktur lainnya sesuai dengan kebutuhan organisasi. Setiap direktur biasanya membawahi departemen-departemen, kecuali direktur proyek yang biasanya membawahi manajer-manajer proyek. Departemen-departemen di bawah direktur fungsional melaksanakan aktivitas-aktivitas yang digunakan untuk proyek-proyek. Aktivitas yang diperlukan oleh setiap proyek dapat berbeda dengan proyek lainnya.

Untuk menciptakan struktur pertanggungjawaban yang efisien, masing-masing manajer pusat pertanggungjawaban harus ditentukan ruang lingkup otoritasnya untuk masing-masing individu manajer, dari level direksi

(eksekutif) turun kepada para manajer di bawahnya, bahkan dimungkinkan sampai individu-individu (dengan mempertimbangkan manfaat dan biayanya). Wewenang dan tanggung jawab haruslah bersifat logis dan ditetapkan dengan sangat jelas. Tidak boleh terjadi adanya tanggung jawab yang saling tumpang tindih (*overlapping*) pada level hierarki yang berbeda. Orang yang ditugaskan kepada tanggung jawab tertentu harus diberikan otoritas yang memadai untuk bekerja sesuai dengan yang diharapkan. Pertanggungjawaban tidak boleh dibagi kepada dua atau lebih individual karena dapat menyebabkan kebingungan, salah paham, dan duplikasi. Bahkan, hal tersebut dapat menyebabkan kesulitan dalam menentukan siapa yang bersalah bila sesuatu tidak berjalan sesuai dengan yang diharapkan. Singkat kata, untuk menciptakan jaringan pertanggungjawaban yang baik, harus ada kecocokan antara pertanggungjawaban dan otoritas pada semua level.

b. Jenis Pusat Pertanggungjawaban

Sekali direncanakan, masing-masing fungsi pusat pertanggungjawaban sebagai kerangka untuk menghitung dan mengevaluasi kinerja dari manajer segmen. Kinerja manajemen dengan kerangka akuntansi pertanggungjawaban adalah sama dengan kemampuan mereka mengatur faktor-faktor tertentu yang dapat dikendalikannya. Sistem yang ada tidak dapat mengukur dan mengevaluasi semua kinerja, seperti moral dan kualitas manajer. Faktor tersebut harus diukur menggunakan pengukuran yang lain. Jika kinerja tidak hanya diukur dalam ukuran keuangan, perusahaan dapat menggunakan sistem manajemen yang lebih komprehensif, yaitu *balanced scorecards* (BSC). **Balanced scorecards (BSC)** adalah sistem manajemen yang menghubungkan visi, misi, tujuan-tujuan, strategi-strategi ke dalam berbagai ukuran kinerja, yaitu keuangan dan nonkeuangan (konsumen, proses bisnis internal, serta pembelajaran dan pertumbuhan) secara komprehensif, terintegrasi, dan seimbang.

Jika kinerja pusat pertanggungjawaban diukur dalam ukuran keuangan maka pusat-pusat pertanggungjawaban biasanya dikelompokkan menjadi empat kategori, yaitu (1) pusat beban, (2) pusat pendapatan, (3) pusat laba, dan (4) pusat investasi (Anthony dan Govindarajan, 2007, hlm. 131). Di bawah ini diuraikan secara ringkas masing-masing pusat pertanggungjawaban tersebut.

1. Pusat Beban

Pusat beban (*expense center*) adalah pusat pertanggungjawaban yang manajernya diberi wewenang dan tanggung jawab terhadap beban dalam pusat pertanggungjawaban yang dipimpinya. Manajer pusat beban

tidak diberi wewenang untuk dapat mengendalikan pendapatan. Pusat beban dapat digolongkan menjadi dua, yaitu (1) pusat beban teknik dan (2) pusat beban kebijakan. **Pusat beban teknik** adalah pusat beban yang sebagian besar masukannya atau biayanya mempunyai hubungan erat dan nyata dengan keluaran atau barang dan jasa yang dihasilkannya. **Pusat beban kebijakan** adalah pusat beban yang sebagian besar masukannya atau biayanya tidak mempunyai hubungan erat dan nyata dengan keluaran atau barang dan jasa yang dihasilkannya.

Dalam pusat beban teknik, manajernya berpartisipasi untuk menentukan besarnya biaya standar per unit. Biaya standar per unit yang ditentukan di muka digunakan untuk menyusun anggaran biaya. Biaya yang dianggarkan pada pusat biaya teknik ditentukan berdasarkan biaya standar per unit dikalikan dengan jumlah unit produk atau jasa yang akan dihasilkan. Secara periodik, biasanya pada akhir bulan dilakukan perbandingan dan analisis antara biaya aktual atau biaya sesungguhnya dengan total biaya standar (anggaran) untuk menghasilkan produk tersebut, perbedaan atau penyimpangan biaya mencerminkan efisiensi dan efektivitas. Mereka tidak mempunyai kendali atas pendapatan, sejak fungsi pemasaran bukanlah tanggung jawab mereka. Contoh pusat beban teknik adalah departemen produksi.

Dalam pusat biaya kebijakan, manajernya berpartisipasi dalam merencanakan tujuan yang akan dicapai, tugas-tugas yang direncanakan untuk mencapai tujuan tersebut, serta anggaran biaya yang merupakan batas atas yang tidak boleh dilampaui tanpa meminta persetujuan terlebih dahulu dari manajemen puncak. Secara periodik, biasanya pada akhir bulan dilakukan perbandingan dan analisis selisih antara biaya yang dianggarkan dengan biaya aktual atau biaya sesungguhnya, serta tugas-tugas yang direncanakan dengan realisasinya untuk menentukan kinerja manajer pusat beban teknis. Contoh pusat beban kebijakan adalah departemen pemasaran, departemen keuangan, departemen akuntansi, dan departemen personalia.

2. Pusat Pendapatan

Pusat pendapatan adalah pusat pertanggungjawaban yang manajernya diberi wewenang untuk mengendalikan pendapatan. Contoh dari pusat pendapatan adalah departemen pemasaran, pusat distribusi, dan daerah penjualan. Manajer di pusat pendapatan ini tidak mempunyai kendali terhadap investasi aset atau biaya produksi dari produk atau jasa yang dijual. Manajer departemen pemasaran biasanya juga merupakan manajer pusat kebijakan pemasaran karena manajer tersebut diberi wewenang

untuk mengendalikan biaya pemasaran yang umumnya sebagian besar biayanya merupakan biaya kebijakan. Manajer departemen pemasaran berpartisipasi dalam menyusun tujuan pemasaran, yaitu mencapai target-target atau anggaran pendapatan. Secara periodik, umumnya setiap akhir bulan dilakukan perbandingan dan analisis antara pendapatan aktual atau pendapatan sesungguhnya dengan anggarannya atau targetnya. Selain itu, dilakukan perbandingan dan analisis antara biaya pemasaran aktual atau biaya pemasaran sesungguhnya dengan anggarannya.

3. Pusat Laba

Pusat laba adalah pusat pertanggungjawaban yang manajernya diberi wewenang dan tanggung jawab untuk mengendalikan laba (pendapatan dikurangi beban) pada pusat pertanggungjawaban yang dipimpinya. Jadi, manajer pusat laba diberi wewenang dan tanggung jawab terhadap pengadaan atau produksi dan sekaligus pemasaran produk atau barang atau jasa yang dihasilkan pusat pertanggungjawabannya. Dengan demikian, secara periodik, biasanya setiap bulan, kinerja manajer pusat laba dinilai atas dasar perbandingan dan analisis antara laba aktual atau laba sesungguhnya dibandingkan anggarannya untuk dianalisis efisiensi dan efektivitasnya.

Mekanisme penentuan harga transfer digunakan jika di antara pusat laba terjadi transfer barang, jasa, atau dana. **Harga transfer** adalah harga jual yang ditentukan untuk barang, jasa, atau dana yang ditransfer antara pusat laba. Karena kedudukan pusat laba yang dianggap lebih bergengsi (*prestige*), beberapa perusahaan menciptakan pusat laba buatan untuk departemen produksi, pemasaran, dan jasa-jasanya dengan menentukan harga transfer antardepartemen tersebut. Selain untuk meningkatkan kebanggaan para manajer, pembentukan pusat laba buatan juga dapat mendorong motivasi para manajernya bekerja secara efisien dan efektif.

Pembentukan pusat laba dapat memotivasi manajernya agar mencapai keselarasan tujuan dengan cara meningkatkan laba unit bisnis maupun laba secara keseluruhan. Namun, sering kali pembentukan pusat laba menimbulkan perilaku disfungsional dalam bentuk timbulnya risiko suboptimasi karena manajer pusat laba hanya mengutamakan laba unit bisnisnya, dan manajer “rabun jauh” mengutamakan laba jangka pendek dan mengorbankan laba jangka panjang.

4. Pusat Investasi

Pusat investasi adalah pusat pertanggungjawaban yang manajernya diberikan wewenang dan tanggung jawab atas laba dan investasi yang

digunakan untuk memperoleh laba tersebut. Manajer pusat investasi dinilai kinerjanya secara periodik, biasanya setiap bulan, dengan ukuran kembalikan investasi (*return on investment* (ROI)) atau nilai tambah ekonomi (*economic value added* (EVA)) yang dikembangkan dari laba residual (*residual income* (RI)). **Kembalikan investasi (ROI)** adalah sebesar laba bersih dibagi investasi atau sebesar persentase margin laba dikalikan perputaran investasi. **Persentase margin laba (*profit margin percentage*)** dihitung dari laba bersih dibagi penjualan. **Perputaran investasi (*investment turnover*)** dihitung sebesar penjualan dibagi investasi. Ukuran kembalikan yang sering digunakan dalam praktik adalah kembalikan aset (*return on assets* (ROA)) dan kembalikan ekuitas (*return on equities* (ROE)). **Kembalikan aset (ROA)** dihitung sebesar laba bersih dibagi total aset. **Kembalikan ekuitas (ROE)** dihitung sebesar laba bersih dibagi total ekuitas. **Nilai tambah ekonomi (EVA)** dihitung sebesar laba bersih dikurangi biaya modal atas investasi yang digunakan untuk menghasilkan laba. Manajer pusat investasi dievaluasi kinerjanya setara dengan eksekutif puncak perusahaan dalam struktur organisasi fungsional.

5. Korelasi dengan Struktur Organisasi

Untuk berfungsi dengan baik, pusat pertanggungjawaban harus sesuai atau sedekat mungkin dengan struktur organisasi. Pendekatan yang digunakan dalam mendesain struktur organisasi dan dalam hal pertanggungjawaban sangat bervariasi dari perusahaan satu dengan yang lainnya, bergantung pada pilihan manajemen puncak dan tipe kepemimpinan.

Dalam struktur organisasi fungsional (vertikal), organisasi dibagi-bagi ke dalam fungsi-fungsi. Semua pertanggungjawaban dari fungsi keuangan, pemasaran, dan produksi diberikan kepada masing-masing direktur. Selanjutnya, direktur mendelegasikan wewenang dan tanggung jawabnya pada manajer departemen yang ada di bawahnya. Manajer departemen mendelegasikan wewenang dan tanggung jawabnya pada para manajer seksi yang ada di bawahnya. Direktur produksi beserta unit-unit di bawahnya merupakan pusat beban. Direktur pemasaran dan unit-unit di bawahnya merupakan pusat pendapatan dan sekaligus pusat beban kebijakan. Direktur keuangan beserta unit-unit di bawahnya merupakan pusat beban kebijakan.

Dalam struktur organisasi divisional (unit bisnis), manajemen dikelompokkan ke dalam dua level, yaitu manajemen korporasi (kantor pusat) dan manajemen unit bisnis (divisi). Setiap manajer unit bisnis bertanggung jawab terhadap laba dan mungkin juga terhadap investasinya,

bergantung pada wewenang dan tanggung jawab yang diberikan oleh manajemen korporasi pada manajemen unit bisnis. Strategi korporasi digunakan untuk menentukan portofolio bisnis (bauran industri) perusahaan dan alokasi sumber daya untuk setiap unit bisnis atau industri (sub-sub industri) yang dimasuki. Portofolio unit bisnis dapat dikelompokkan menjadi tiga, yaitu (1) industri tunggal, (2) diversifikasi yang berhubungan, dan (3) diversifikasi yang tidak saling berhubungan. **Industri tunggal** membagi unit-unit bisnis berdasarkan daerah atau regional atau negara (misalnya divisi regional Sumatra, divisi regional Jawa, divisi regional Sulawesi, divisi regional Maluku dan Papua, divisi regional Bali dan Nusa Tenggara). **Diversifikasi saling berhubungan** biasanya membagi unit bisnis sesuai dengan jenis-jenis produk yang diproduksi dan dijual (misalnya kosmetika, sabun, margarin, es krim). **Diversifikasi yang tidak saling berhubungan** biasanya membagi unit bisnisnya berdasarkan industri yang dimasukinya (misalnya elektronika, bank, pertambangan, perkebunan, furnitur).

Pemilihan struktur yang tepat bergantung pada faktor-faktor lingkungan yang memengaruhi kekuatan, kelemahan, peluang, dan ancaman organisasi serta seberapa luas organisasi ingin mengembangkan bisnisnya. Tipe struktur organisasi yang dipilih berpengaruh terhadap penentuan jaringan pusat pertanggungjawaban. Jika pusat pertanggungjawaban sesuai dengan struktur yang dipilih maka sistem pengendalian manajemen dapat berfungsi efisien dan efektif.

7.5 PENETAPAN PERTANGGUNGJAWABAN

Setelah memilih struktur organisasi yang ada, tugas krusial berikutnya adalah mengonstruksi sistem pertanggungjawaban yang efisien dan efektif untuk menggambarkan pertanggungjawaban. Tanggung jawab adalah pemuas pekerjaan, tanpa itu dapat menimbulkan penderitaan moral. Efek perilaku yang diharapkan dari penetapan tanggung jawab perlu didukung oleh riset-riset empiris. Namun, konstruksi kerangka tanggung jawab yang adil merupakan hal yang sangat sulit untuk ditentukan dan membutuhkan kompromi. Faktor paling krusial dalam penetapan tanggung jawab adalah tingkat dari kebijaksanaan dan kendali terhadap sumber daya yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas atau fungsi yang didelegasikan. Dalam konteks ini, kendali berarti bahwa manajer mempunyai kemampuan secara signifikan memengaruhi terjadinya dan besar kecilnya elemen-elemen yang dikendalikannya. Misalnya, manajer pemasaran, mempunyai kendali atas beban iklan dan promosi, tetapi tidak terhadap depresiasi dari truk yang digunakan dalam distribusi.

Sejak kendali dalam lingkungan kerja jarang sekali lengkap,

pengaruh signifikan biasanya didefinisikan sebagai hal penting dalam pertanggungjawaban. Pada 1956, Committee on Cost Concepts and Standards of the American Accounting Association menerbitkan beberapa pedoman, tetapi memperingatkan bahwa aplikasinya harus disertai dengan pertimbangan yang baik dan masuk akal. Mereka merekomendasikan:

1. Orang dengan otoritas, baik terhadap akuisisi dan penggunaan barang atau jasa harus dibebankan dengan biaya mereka;
2. Orang yang dapat secara signifikan memengaruhi jumlah biaya melalui aksinya sendiri dapat (*may be*) dibebani dengan biayanya;
3. Bahkan, orang yang tidak dapat memengaruhi secara signifikan jumlah biaya melalui tindakannya secara langsung, dapat dibebani dengan elemen-elemen yang manajemennya menginginkan orang tersebut memperhatikannya sehingga ia dapat membantu memengaruhi manajer yang bertanggung jawab.

Penetapan tanggung jawab yang baik harus adil dan diterima bagi mereka yang terlibat. Jika diselesaikan dengan baik, hal tersebut dapat memotivasi terhadap praktik dari manajer yang bertanggung jawab terhadap suatu *item* yang tidak dapat mereka ubah.

7.6 PERENCANAAN, PENGUMPULAN DATA, DAN PELAPORAN

Saat struktur jaringan pertanggungjawaban selesai dibuat, hal itu menjadi kendaraan bagi perencanaan, akumulasi data, dan pelaporan. Masing-masing elemen dari biaya atau pendapatan, keduanya dalam anggaran dan dalam akumulasi dari hasil aktual, harus dilacak ke segmen tempat tanggung jawab tersebut terletak.

a. Anggaran Pertanggungjawaban

Secara kronologis, kita menyiapkan anggaran biaya dan pendapatan yang ditetapkan pada masing-masing segmen. Hal ini menjadi dasar untuk mengevaluasi kinerja dari orang yang bertugas pada masing-masing unit organisasi. Karakteristik dari anggaran pertanggungjawaban adalah manajer pusat pertanggungjawaban ditugaskan sasaran kinerja hanya pada pendapatan dan beban yang mereka kendalikan. Walaupun kepala dari pusat pertanggungjawaban mungkin tidak mempunyai kendali lengkap dari beberapa elemen biaya, tetapi mereka mempunyai pengaruh signifikan terhadap munculnya biaya, dan kemudian biaya ini diperkirakan dapat dikendalikan dan dapat ditanggung kepada pusat pertanggungjawaban.

Biaya yang dapat dikendalikan berbeda dengan biaya langsung. Ada

banyak biaya langsung, misalnya depresiasi tidak dapat dikendalikan pada pusat biaya dan oleh sebab itu kepala dari pusat biaya tidak seharusnya bertanggung jawab. Dengan menugaskan hanya biaya yang dapat dikendalikan pada masing-masing kepala pusat biaya, manajemen mempunyai dasar yang adil (*fair*) untuk membandingkan kinerja aktual dengan yang diharapkan, untuk memberikan penilaian keefektifan supervisor dari pusat biaya pada semua level organisasi, dan untuk mengidentifikasi penyebab ketidakefisienan.

Proses penganggaran paling efektif dimulai dari level paling rendah yang anggarannya disiapkan dan kemudian naik melalui rantai komando di dalam piramida organisasi. Tiap orang yang bertanggung jawab dari pusat biaya bertanggung jawab untuk menyiapkan estimasi anggaran untuk beban yang dikendalikan. Pada level organisasi yang lebih tinggi, estimasi ini diperiksa ulang, dikoordinasi, dan dimodifikasi saat dibutuhkan, sampai mereka pada akhirnya dikombinasikan menjadi anggaran operasi keseluruhan pada level manajemen puncak.

Setelah persetujuan dari manajemen puncak, semua detail anggaran didasarkan pada rencana yang disetujui (*agreed-upon plans*). Hal itu kemudian menjadi tanggung jawab dari manajer untuk memasukkan bagian perencanaan ke dalam tindakan. Tingkat dari kesuksesan dalam mengeksekusi rencana digunakan untuk memberikan penilaian terhadap kinerja mereka.

b. Pengumpulan Data

Untuk memfasilitasi perbandingan berkala dengan berbagai macam rencana anggaran, akumulasi dari laba aktual (*actual income*) dan beban harus mengikuti pola jaringan pertanggungjawaban. Hal ini membutuhkan tiga klasifikasi dimensi dari biaya dan pendapatan selama proses akumulasi data. Biaya diklasifikasikan *pertama* berdasar pusat pertanggungjawaban; *kedua*, biaya masing-masing pusat diklasifikasikan apakah biaya tersebut dapat dikendalikan atau tidak; *ketiga*, berdasar tipe biaya, atau dengan *line items* (gaji, bahan, dll.).

Tipe akumulasi data ini disediakan bagi manajemen informasi yang saling berhubungan dengan beberapa dimensi yang berbeda dari operasi. Pada masa lalu, tiga dimensi akumulasi data ini secara teknis sangat rumit karena hanya sistem manual dan semi otomatis yang dapat melakukan akumulasi data. Sekarang, dengan bantuan peralatan pemrosesan data elektronik atau komputer, membuat mungkin proses akumulasi dan pembagian data sesuai dengan yang diinginkan.

c. Pelaporan Pertanggungjawaban

Produk terakhir dari sistem akuntansi pertanggungjawaban adalah laporan kinerja. **Laporan kinerja** berisi biaya, pendapatan, laba, investasi yang dapat dikendalikan (aktual v.s. anggaran), ukuran efisiensi manajerial, dan ukuran pencapaian tujuan. Laporan kinerja ini disusun oleh departemen akuntansi dan dibagikan mulai dari manajemen puncak dilanjutkan kepada manajer tingkat yang lebih bawah.

Untuk meningkatkan efisiensi, sistem pelaporan pertanggungjawaban harus didasarkan pada pelaporan piramida (*pyramid reporting*). Hal ini berarti bahwa masing-masing manajer pertanggungjawaban hanya menerima laporan kendali mereka sendiri dan pada level paling rendah detail laporan diterbitkan pertama kali. Hasil bersih dari pelaporan ini adalah semakin tinggi tingkat tanggung jawab, makin ringkas laporannya. Kontribusi utama dari akuntansi pertanggungjawaban adalah memungkinkan manajemen untuk mengendalikan biaya, pendapatan, laba, dan investasi serta efisiensi dan efektivitas dengan memberikan tanggung jawab kepada orang yang mengerjakan berbagai macam tugas. Dengan memasukkan/menggabungkan elemen manusia dalam kerangka akuntansi, akuntansi pertanggungjawaban merupakan evolusi besar dalam akuntansi keperilakuan.

7.7 ASUMSI KEPERILAKUAN AKUNTANSI PERTANGGUNG-JAWABAN

Perencanaan pertanggungjawaban, akumulasi data, dan sistem pelaporannya berdasarkan beberapa asumsi yang berhubungan dengan perilaku manusia, termasuk:

1. Manajemen dengan pengecualian (*management by exception* (MBE)) cukup untuk mengendalikan operasi secara efektif;
2. Manajemen dengan tujuan (*management by objective* (MBO)) dapat menghasilkan anggaran, biaya standar, tujuan organisasi, dan rencana yang dapat dilaksanakan yang disetujui bersama;
3. Struktur pertanggungjawaban menggambarkan struktur hierarki organisasi;
4. Manajer dan bawahannya berkemauan untuk menerima tanggung jawab yang diberikan kepadanya melalui hierarki organisasi;
5. Sistem akuntansi pertanggungjawaban berfokus pada kerja sama daripada kompetisi.

Manajemen dengan pengecualian (*management by exception*, (MBE)) adalah manajemen yang berdasar pada asumsi bahwa untuk

mengatur dan mengendalikan secara maksimal, manajer harus berkonsentrasi pada area yang hasil aktualnya menyimpang secara signifikan dari anggaran atau biaya standarnya. Pendukung pendekatan ini mengklaim bahwa hasil tersebut paling efektif digunakan oleh manajemen yang memiliki sedikit waktu, berkonsentrasi pada koreksi ketidakefisienan, dan memperkuat aksi yang diinginkan. Karakteristik pelaporan berkala dari pertanggungjawaban ideal digunakan untuk menarik perhatian manajemen terhadap area yang menyimpang dari aturan yang telah ditentukan dan untuk mendorong aksi remedial menjadi perilaku yang benar. Pada banyak perusahaan, hanya variasi yang tidak diinginkan menerima respons yang lebih cepat. Pengakuan dan perhatian terhadap variasi (penyimpangan) yang menguntungkan biasanya lebih sedikit daripada respons yang diberikan terhadap yang merugikan. Untuk alasan ini, manajer pusat pertanggungjawaban secara periodik menggunakan laporan kinerja sebagai alat untuk menunjukkan kesalahan. Manajer pada level yang lebih rendah melihat laporan ini sebagai hukuman daripada sebagai informasi. Hal yang perlu diperhatikan adalah perusahaan harus memperhatikan sistem *reward* yang dimiliki. Harus bersifat adil antara hukuman dan keberhasilan yang dicapai oleh karyawan.

Akuntansi pertanggungjawaban memfasilitasi manajemen dengan tujuan. **Manajemen dengan tujuan (*management by objective (MBO)*)** atau **manajemen dengan kendali diri (*management by self control (MBSC)*)** adalah pendekatan manajemen yang didesain untuk mengatasi berbagai macam disfungsi respons manusia yang dipicu oleh usaha untuk mengendalikan operasi secara dominan. Manusia biasanya tidak senang adanya kendala biaya. Manusia sering kali juga tidak senang didominasi dan diberi tahu apa yang harus dilakukan, kapan dan bagaimana melakukannya. Mereka ingin melakukan tugas dengan cara mereka sendiri karena mereka percaya bahwa mereka mampu mengerjakannya. Sejarah menunjukkan bahwa banyak pencapaian besar dicapai saat individu bertindak tanpa didominasi atau tanpa diberi tahu, mereka termotivasi dan dibimbing hanya oleh kelayakan atau kepantasan dari tujuan dan sasarannya. Hal yang dapat dilakukan adalah memberi manajer dan bawahannya kesempatan untuk bergabung membuat sasaran dan aktivitas untuk pusat tanggung jawab mereka. Penetapan dan penggambaran tanggung jawab, akuntansi pertanggungjawaban menyediakan kerangka yang ideal untuk memformulasi rencana dan sasaran secara detail. Untuk mendapatkan motivasi yang optimal dan komunikasi dari manajemen serta pertanggungjawaban sistem akuntansi, kondisi lingkungan tertentu harus ada, misalnya:

1. Dalam menentukan sasaran pusat-pusat pertanggungjawaban, manajemen puncak harus menyediakan semua arahan dengan menspesifikasi keseluruhan tujuan dan sasaran organisasi;

2. Dalam perumusan tujuan dan sasaran kinerja serta rencana aksi bersama secara terperinci, manajemen puncak dan manajer pusat pertanggungjawaban harus memaksimalkan keselarasan antara kebutuhan dan aspirasi karir pribadi, kelompok kerja, dan tujuan keseluruhan organisasi;
3. Motivasi diperkuat jika orang percaya bahwa pencapaian tujuan dan sasaran perusahaan akan menstimulus kepuasan kebutuhan pribadi;
4. Bila manusia merasa bahwa tujuan dan sasaran organisasi sesuai dengan tujuan dan sasarannya maka mereka akan menginternalisasi tujuan dan sasaran organisasi serta keselarasan tujuan dapat tercapai.

Manajer pusat pertanggungjawaban krusial dalam proses ini. Hubungan pribadinya dengan bawahan dan memiliki pengaruh apakah tujuan perusahaan diterima atau ditolak. Mereka akan berhasil dengan memberi edukasi terhadap anggota yang berpengaruh dalam kelompok kerja yang bervariasi mengenai aktivitas-aktivitas operasinya yang cocok dengan kerangka tujuan organisasi secara keseluruhan. Saat mengevaluasi kinerja aktual, manajer pusat pertanggungjawaban pada semua level harus menahan diri dari penggunaan laporan untuk menunjuk siapa yang salah atau mencari kesalahan. Laporan kinerja tidak ditujukan untuk menetapkan siapa yang salah atau menentukan hukuman. Laporan yang ada digunakan sebagai alat untuk melihat penyimpangan dalam biaya, pendapatan, laba, atau investasi yang dicapai dan meminta orang yang berada di posisinya untuk menjelaskan alasan mengapa hal tersebut terjadi dan memintanya memulai tindakan koreksi untuk perbaikan. Kinerja berkala seharusnya tidak dijadikan dasar untuk memberikan hukuman atau imbalan. Imbalan dan hukuman harusnya berdasarkan konsistensi dalam kinerja dan mutu dari aksi perbaikan yang diambil oleh tanggung jawab perseorangan.

a. Ketepatan Antara Jaringan Pertanggungjawaban dan Struktur Organisasi

Akuntansi pertanggungjawaban mengasumsikan bahwa kendali organisasi diperkuat dengan menciptakan jaringan pusat pertanggungjawaban yang sesuai dengan struktur organisasi formal. Niat manajemen untuk mendelegasikan otoritasnya dijelaskan oleh struktur organisasi. Saat otoritas diberikan kepada individu, mereka memandang hal itu sebagai kekuatan untuk bertindak secara resmi sesuai dengan ruang lingkup dari otoritas tersebut dan untuk memengaruhi perilaku dari bawahannya. Bagaimanapun, otoritas tidak akan berarti bila tidak diterima oleh semua pihak yang berhubungan dengan hal itu. Terkadang, banyak perusahaan meniru kesalahan dalam delegasi.

Tanggung jawab yang ada diberikan kepada orang yang kurang memiliki kemampuan untuk memenuhinya, justru menyebabkan frustrasi dan tidak termotivasi.

Karena pusat pertanggungjawaban merupakan dasar dari semua sistem akuntansi pertanggungjawaban, kerangkanya harus didesain dengan saksama. Struktur organisasi harus dianalisis mengenai kelemahan dalam delegasi dan penyebaran. Bila ada tanggung jawab yang saling tumpang tindih, kompromi harus dijadikan solusi. Pusat pertanggungjawaban menjadi efektif untuk mengendalikan organisasi bila pokok dari struktur organisasi adalah rasional.

b. Penerimaan Tanggung Jawab

Hal paling krusial dari sistem akuntansi pertanggungjawaban adalah penerimaan manajer pusat pertanggungjawaban atas tanggung jawab dan kemauannya untuk diatur akuntabilitasnya. Kemauan manajer untuk menerima tanggung jawab bergantung pada bagaimana mereka merasa bahwa kebijakan dan kendali atas manusia dan sumber daya fisik yang dibutuhkan untuk menyelesaikan tugas yang diberikan. Mereka dapat bekerja secara maksimal bila budaya organisasi menjamin kebebasan mereka untuk melakukan kinerjanya dengan caranya sendiri sepanjang patuh terhadap hasil yang diminta. Manajer harus merasa bebas untuk menyampaikan sudut pandang mereka tanpa rasa takut.

Akuntansi pertanggungjawaban memperkuat kesetiaan terhadap perusahaan, harga diri (*self esteem*), dan perasaan dibutuhkan dengan membiarkan orang-orang memformulasi sendiri sasaran mereka dan membuat keputusan mereka sendiri sesuai dengan kerangka atau tanggung jawab yang didelegasikan. Semangat kebersamaan dapat bertambah saat mereka diyakinkan untuk mencapai suatu sasaran. Mereka merasa bahwa mereka bagian penting dari organisasi dan kesalahan yang mereka buat dapat berpengaruh terhadap masa depan.

BAB 8

ASPEK KEPERILAKUAN PERENCANAAN DAN PENGANGGARAN LABA

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, para pembaca diharapkan dapat memahami:

1. Pengaruh anggaran;
2. Dilema anggaran;
3. Fungsi ganda perencanaan dan penganggaran;
4. Telaah keperilakuan proses pembuatan keputusan anggaran;
5. Konsekuensi perilaku disfungsional;
6. Relevansi konsep ilmu keperilakuan;
7. Evaluasi diagnostik dilema bisnis.

8.1 PENDAHULUAN

Anggaran adalah rencana organisasi atau pusat-pusat pertanggungjawaban (bagian-bagian) organisasi mengenai aktivitas-aktivitas yang akan dilaksanakan beserta sumber-sumber daya yang diperlukan, biasanya dinyatakan dalam satuan moneter, untuk mencapai tujuan dalam jangka waktu tertentu, biasanya satu tahun atau kurang. Pembuatan anggaran merupakan pekerjaan yang bersifat teknis. Kata-kata “keuangan”, “angka”, dan “perkiraan” terlintas di pikiran saat berpikir tentang “anggaran”. Anggaran memiliki hubungan yang bersifat langsung dengan perilaku manusia. Anggaran memberi tahu manusia apa yang diharapkan dan kapan seharusnya. Anggaran memberi batasan yang mungkin dibeli dan seberapa banyak yang dapat dihabiskan. Anggaran mengendalikan aksi manajerial. Anggaran merupakan alasan kenapa kinerja manajer selalu dilihat dan pada akhirnya kinerja itu dibandingkan anggaran. Perilaku yang umum adalah perasaan tertekan dengan anggaran yang ketat, merasa gelisah dengan kinerja yang buruk atau bahkan senang dan gembira saat penyusunan anggaran.

8.2 DILEMA BISNIS

Dalam penyusunan perencanaan laba dan anggaran, partisipasi dapat menciptakan motivasi dan kesesuaian yang lebih dari seluruh bagian yang terlibat. Namun, hal ini tidak mudah dilakukan mengingat tujuan perusahaan secara menyeluruh sering kali dianggap sulit untuk dicapai oleh level manajer yang lebih rendah. Untuk itu, dalam praktik arahan dari manajemen puncak kepada level yang akan menjalankan operasional secara langsung sangat dibutuhkan, keterbukaan dan motivasi dibutuhkan seluruh bagian demi pencapaian tujuan perusahaan.

8.3 FUNGSI PERENCANAAN DAN ANGGARAN LABA

Anggaran adalah rencana manajerial untuk bertindak yang digambarkan dalam bentuk keuangan. Anggaran adalah perencanaan laba jangka pendek yang menggambarkan sasaran dari manajemen yang diwujudkan dalam operasi perusahaan. Anggaran adalah alat manajerial untuk memastikan pencapaian dari sasaran organisasi dan memberikan arahan pedoman moneter dana untuk operasi organisasi dari hari ke hari.

Jika misalnya sebuah perusahaan berupaya mendapatkan pangsa pasar (*market share*) yang besar, menginginkan peningkatan laba, dan meningkatkan citra (*image*) perusahaan maka anggaran harus menggambarkan sumber-sumber yang tepat agar sasaran-sasaran perusahaan tersebut dapat tercapai. Anggaran harus menggambarkan tambahan dana periklanan dan promosi yang dibutuhkan untuk mendorong penjualan dan peningkatan *image* perusahaan dan meningkatkan produksi untuk melayani peningkatan pangsa pasar tersebut. Estimasi biaya gaji juga diperlukan dalam anggaran agar memotivasi tercapainya tingkat penjualan tinggi yang berkelanjutan. Estimasi waktu aliran kas untuk piutang perusahaan dari pelanggan, aliran kas keluar untuk pemasok dan antisipasi untuk peningkatan kebutuhan dana, serta aliran kas masuk dari penjualan dengan pangsa pasar yang lain semua digambarkan dalam anggaran. Singkatnya, anggaran menjadi *blue print* mengenai apa yang diharapkan perusahaan dalam operasionalnya. **Fungsi anggaran** adalah:

1. Hasil final proses perencana perusahaan yang merupakan hasil konsensus atau mufakat para anggota organisasi yang dominan tentang sasaran operasional masa mendatang;
2. Cetak biru (*blue print*) dari aksi perusahaan yang merefleksikan prioritas manajemen dalam pengalokasian sumber-sumber (*resources*) yang dimiliki;
3. Alat komunikasi internal yang menghubungkan setiap pusat pertanggungjawaban dalam organisasi dengan manajemen puncak. Komunikasi

tersebut dapat dari atas ke bawah (mengenai tingkat harapan atau standar), dari bawah ke atas (mengenai pencapaian hasil-hasil atau aktual dan deviasinya dengan anggaran), ke samping (koordinasi dan pengorganisasian aktivitas seluruh organisasi, atau lintas pusat pertanggungjawaban);

4. Dasar evaluasi kinerja manajer dan kinerja ekonomi pusat-pusat pertanggungjawaban dengan membandingkan dan menganalisis antara anggaran atau standar dengan realisasi atau aktualnya;
5. Alat manajemen untuk mengetahui titik kelemahan dan kekuatan perusahaan dan pusat-pusat pertanggungjawaban sehingga memungkinkan manajemen mengambil tindakan koreksi yang tepat;
6. Memotivasi manajer dan karyawan untuk terus bekerja dengan efisien dan efektif untuk mencapai sasaran perusahaan.

8.4 PERILAKU PENYUSUNAN ANGGARAN

Terdapat tiga tingkatan penyusunan anggaran, yaitu (1) penetapan sasaran, (2) implementasi, dan (3) kendali dan evaluasi kinerja. Untuk menyusun anggaran atau rencana laba ditempuh langkah-langkah sebagai berikut.

1. Manajemen memutuskan apa yang menjadi sasaran jangka pendek dan apa strategi yang akan digunakan untuk mencapainya. **Sasaran** adalah hasil yang diinginkan untuk dicapai, sedangkan **strategi** adalah cara-cara untuk mencapai sasaran.
2. Pengalokasian sumber-sumber sesuai dengan sasaran yang telah ditetapkan. Sasaran yang dimaksud adalah sasaran yang bersifat jangka pendek. Sebagai contoh, perusahaan menginginkan pangsa pasar yang besar, untuk itu perusahaan memasang iklan pada televisi nasional dan koran dengan harapan dapat meningkatkan penjualan tahun tersebut dan juga pada tahun-tahun berikutnya.
3. Anggaran yang komprehensif atau rencana laba yang telah dipersiapkan kemudian haruslah mendapat persetujuan manajemen puncak. Setelah anggaran disetujui, selanjutnya anggaran dikomunikasikan pada pusat-pusat pertanggungjawaban (manajer dan karyawan) yang kinerjanya akan dikendalikan.
4. Anggaran digunakan untuk mengendalikan biaya, pendapatan, laba, dan investasi pada masing-masing pusat pertanggungjawaban dan menentukan titik masalah pada organisasi dengan cara membandingkan kinerja atau kinerja aktual dengan anggaran yang telah ditetapkan.

Interaksi manusia dibutuhkan dalam penyusunan anggaran, untuk itu

aspek perilaku dari penyusunan anggaran haruslah benar-benar dipahami dalam upaya menghindari masalah yang mungkin timbul sebagai efek penyusunan anggaran.

a. Penetapan Sasaran

Kegiatan perencanaan dimulai dari bagaimana mentransformasi sasaran yang luas dari sebuah organisasi ke berbagai aktivitas yang spesifik. Untuk mengembangkan rencana yang realistis dan menciptakan anggaran yang mungkin dicapai, interaksi yang luas diperlukan antara organisasi dengan manajer staf. Pengawas dan pimpinan perencanaan berperan penting dalam perencanaan anggaran yang melibatkan banyak pihak ini. Sebagai staf, memiliki tanggung jawab untuk mengawasi dan mengatur proses pembuatan anggaran serta membantu atasannya apabila dibutuhkan untuk menyelesaikan tugas yang beragam dari perencanaan anggaran.

Manajer level bawah dan karyawan sebaiknya diberikan kesempatan untuk berpartisipasi dalam menetapkan sasaran karena mereka lebih mudah mengidentifikasi apakah sebuah sasaran mungkin tercapai dan agar mereka menerima sasaran tersebut yang terdapat partisipasi mereka di dalamnya. Partisipasi yang kurang justru dikhawatirkan akan memunculkan perilaku menyimpang dalam penyusunan anggaran. Konsep berperilaku utama yang memengaruhi proses penetapan sasaran adalah partisipasi, kesesuaian, dan komitmen.

b. Implementasi

Dalam implementasi, rencana formal digunakan untuk mengomunikasikan sasaran organisasi dan strategi yang digunakan serta untuk memotivasi manusia yang ada di dalamnya. Hal ini dicapai dengan memberikan sasaran kinerja yang diharapkan secara detail untuk direalisasikan. Komunikasi yang efektif harus diutamakan agar kesalahpahaman dapat segera dideteksi dan diselesaikan. Jika semua cara di atas dilaksanakan dengan baik, barulah kerja sama yang maksimal akan tercapai dari berbagai bagian dari suatu organisasi. Konsep berperilaku utama yang memengaruhi proses implementasi adalah komunikasi, kerja sama dan koordinasi.

c. Kendali dan Evaluasi Kinerja

Setelah anggaran diimplementasikan, fungsi kendali menjadi hal penting. Apabila kinerja menunjukkan yang baik dan di atas standar yang telah ditetapkan, ini dapat menggambarkan bagaimana laba masa depan yang mungkin didapat dengan mentransfer pengetahuan dan teknologi untuk

operasi yang sama. Namun, jika kinerja terdeteksi di bawah standar maka fungsi kendali dan evaluasi akan menjadi alarm yang baik untuk menghindari kerugian yang lebih lanjut yang mungkin timbul. Konsep keperilakuan yang mungkin memengaruhi tingkatan ini adalah tekanan, motivasi, aspirasi dan kegelisahan.

8.5 KONSEKUENSI PENYIMPANGAN PROSES PENGANGGARAN

Berbagai fungsi anggaran sebagaimana telah diuraikan tersebut di atas, yaitu penetapan sasaran, kendali, dan alat evaluasi kinerja mungkin dapat menimbulkan beberapa konsekuensi perilaku disfungsional. **Perilaku disfungsional** adalah perilaku yang menyimpang atau tidak sesuai dengan usaha organisasi untuk mencapai sasarannya, misalnya rasa tidak percaya, penolakan, konflik internal, dan efek lain yang tidak diinginkan.

a. Rasa Tidak Percaya

Anggaran terdiri atas serangkaian sasaran yang spesifik. Meskipun dapat disesuaikan untuk hal yang tak terduga, anggaran tetap terlihat kaku. Ini dapat menjadi sumber tekanan yang dapat menciptakan ketidakpercayaan, kecurigaan, permusuhan, dan mengarah kepada penurunan kinerja.

Penelitian telah menemukan banyak permasalahan pada seluruh proses anggaran di tingkat pengawasan. Alasan ketidakpercayaan ini terjadi berdasarkan pada supervisor berkeyakinan bahwa:

1. Anggaran cenderung menggampangkan atau mendistorsi situasi nyata dan gagal untuk menyelesaikan dengan variasi-variasi atau perubahan faktor eksternal;
2. Anggaran tidak cukup mencerminkan variabel kualitatif, misalnya bagaimana mutu atau kompetensi tenaga kerja, bahan, efisiensi mesin, dan produk;
3. Anggaran hanya mengonfirmasi apa yang sudah diketahui oleh atasan;
4. Anggaran sering digunakan untuk memanipulasi atasan sehingga ukuran kinerja diragukan;
5. Laporan anggaran menekankan hasil atau akibat, bukan alasan atau sebab;
6. Anggaran bertentangan dengan gaya kepemimpinan atasan;
7. Anggaran cenderung hanya menekankan kegagalan.

b. Penolakan

Meskipun anggaran banyak digunakan dan mempunyai banyak manfaat, anggaran masih ditentang oleh banyak anggota organisasi. Salah satu alasan utamanya adalah karena anggaran mengharuskan adanya perubahan. Literatur dari ilmu sosial, manajemen, dan wilayah perilaku organisasional telah mendeskripsikan fenomena dari karyawan yang menolak perubahan. Banyak orang yang terbiasa melakukan sesuatu dengan cara tertentu dan melihat sesuatu dengan cara tertentu dan tidak ada keinginan untuk mengubahnya. Ini adalah tantangan bagi manajemen untuk berupaya menyelesaikan penolakan untuk mengubah ini dan sukses mengenalkan inovasi yang akan meningkatkan kinerja dari organisasi.

Alasan lain dari penolakan anggaran adalah proses anggaran meminta waktu, perhatian, dan biaya yang tidak sedikit. Manajer atau supervisor mungkin merasa terlalu terbebani dengan tuntutan menyediakan waktu yang banyak atau lama sehingga mengorkankan perhatiannya pada masalah atau tanggung jawab lainnya. Oleh karena itu, mereka tidak ingin terlibat dalam proses pembuatan anggaran.

Akhirnya, banyak manajer dan supervisor tidak memahami seluk-beluk pembuatan anggaran, mereka sering takut untuk mengakui hal ini atau tidak mau belajar cukup tentang perencanaan dan proses pembuatan mengenai anggaran sehingga tidak dapat membuat kontribusi yang berarti.

c. Konflik Internal

Anggaran membutuhkan interaksi antara manusia pada tingkat organisasi yang berbeda. Konflik internal dapat berkembang sebagai hasil dari interaksi ini atau sebagai akibat dari laporan kinerja yang membandingkan satu departemen dengan departemen lain. Gejala yang paling umum dari konflik adalah ketidakmampuan untuk mencapai kerja sama antarindividu dan antargolongan selama proses pembuatan anggaran.

Konflik internal menciptakan lingkungan kerja yang kompetitif dan sangat mungkin menciptakan permusuhan. Konflik dapat menyebabkan orang untuk fokus secara eksklusif pada kebutuhan departemen mereka sendiri daripada kebutuhan organisasi total. Situasi ini membuat persamaan tujuan keseluruhan menjadi lebih sulit. Biasanya, tekanan akan terasa ke level bawah dan ditentang oleh manajemen yang lebih rendah sehingga dapat menimbulkan lebih banyak tekanan dan konflik yang lebih besar. Persaingan antarbawahan juga dapat meningkat dan kualitas kerja dapat menurun.

Untuk mengakhiri masalah, manajemen harus mengidentifikasi dan mendiagnosis penyebabnya. Kemudian barulah tindakan untuk menghilangkan konflik internal dan mengembalikan hubungan kerja yang harmonis dan produktif dapat dimulai.

d. Efek Lain yang Tidak Diinginkan

Efek samping lain yang tidak diinginkan yang mungkin berkembang adalah penekanan yang berlebihan pada kinerja pusat-pusat pertanggungjawaban dan kurangnya perhatian pada kinerja organisasi secara keseluruhan. Dengan hanya memfokuskan perhatian secara eksklusif pada kinerja pusat pertanggungjawabannya sendiri dapat mengakibatkan tujuan organisasi secara menyeluruh atau keselarasan tujuan terabaikan (risiko suboptimasi).

8.6 RELEVANSI KONSEP ILMU KEPERILAKUAN

Sebelum membahas konsep ilmu perilaku yang memengaruhi proses perencanaan dan penyusunan anggaran, perlu dibahas terlebih dahulu faktor-faktor penyebab perubahan lingkungan perencanaan. **Lingkungan perencanaan** adalah struktur, proses, dan pola interaksi dalam pengaturan pekerjaan. Hal ini kadang dapat diartikan sebagai budaya atau kultur organisasi atau iklim organisasi. Ukuran organisasi dan strukturnya, gaya kepemimpinan, jenis sistem kendali dan stabilitas lingkungan adalah beberapa faktor yang dapat memengaruhi lingkungan kerja yang aktivitasnya direncanakan. Faktor-faktor tersebut dapat memengaruhi kultur suatu organisasi dan kemudian akan memengaruhi proses perencanaan. Perilaku manusia merupakan hasil dari adaptasi dan akan berbeda pada satu lingkungan dengan lingkungan lainnya. Dalam satu lingkungan tindakan dari manajemen puncak mungkin dapat mendorong perilaku yang baik, tetapi jika diterapkan pada lingkungan lainnya hal itu dapat jadi menimbulkan hasil yang berbeda.

a. Ukuran dan Struktur Organisasi

Ukuran organisasi memengaruhi struktur organisasi. Pada perusahaan kecil, perencanaan dan kendali relatif lebih sederhana karena kegiatannya hanya dilakukan oleh segelintir orang. Aktivitas lebih mudah dikendali dan masalah dari persamaan tujuan lebih mudah diselesaikan. Berbanding terbalik dengan perusahaan besar yang harus membangun sistem birokrasi yang kompleks untuk mencakup seluruh fungsi-fungsi dari berbagai bagian perusahaan. Dalam hal ini perencanaan dan kendali menjadi tidak semudah perusahaan kecil sehingga potensi ketidakefisienan komunikasi dan perbedaan tujuan dari berbagai bagian perusahaan menjadi besar. Untuk itu pada perusahaan besar, sistem harus dibuat agar hal-hal di atas menjadi mudah dideteksi.

Sentralisasi dan desentralisasi merupakan hal yang juga timbul dari perbedaan ukuran perusahaan. **Sentralisasi** adalah pemusatan wewenang pembuatan keputusan pada manajemen atas. **Desentralisasi** adalah pemberian wewenang pembuatan keputusan dari manajemen atas kepada manajer

level di bawahnya. Desentralisasi memungkinkan pengambilan keputusan menjadi lebih cepat karena dapat langsung diambil oleh level organisasi yang lebih rendah. Sementara itu, sentralisasi memungkinkan perusahaan lebih mengontrol seluruh kegiatan dari aktivitas yang dilaksanakan semua lini.

b. Gaya Kepemimpinan

Gaya kepemimpinan juga berpengaruh pada lingkungan perencanaan organisasi. Sebagaimana yang dikemukakan oleh McGregor pada teori X dan teori Y. Konsep yang terkenal dengan menggunakan anggapan-anggapan sifat dasar manusia. Pemimpin yang menyukai teori X cenderung menyukai gaya kepemimpinan melalui kuasa, sebaliknya seorang pemimpin yang menyukai teori Y lebih menyukai gaya kepemimpinan demokratis.

c. Stabilitas dari Lingkungan Organisasi

Faktor lain yang memengaruhi lingkungan perencanaan adalah lingkungan luar organisasi. **Lingkungan luar** adalah faktor-faktor yang memengaruhi kekuatan, kelemahan, peluang, dan ancaman organisasi sehingga memengaruhi strategi yang digunakan untuk mencapai tujuan organisasi. Lingkungan luar, antara lain iklim politik dan ekonomi, ketersediaan persediaan, struktur industri yang melayani organisasi, lingkungan persaingan, dan lain sebagainya. Lingkungan yang stabil memungkinkan organisasi menyusun perencanaan dengan lebih demokratis dan partisipatif. Sementara itu, pada lingkungan yang cepat berubah, menghasilkan situasi risiko yang besar pula. Perubahan yang sangat cepat yang dimaksud adalah tingkat suku bunga, nilai tukar dan peningkatan persaingan. Untuk mengantisipasi perubahan ini, keputusan yang dibuat suatu organisasi harus pula cepat dan jelas. Penyesuaian sasaran dan perubahan strategi dibutuhkan, dan diperlukan gaya kepemimpinan yang cocok dengan perubahan lingkungan.

d. Tahap Penentuan Tujuan

Pada tahap penentuan tujuan, tujuan manajemen puncak yang lebih luas dan umum diubah menjadi sasaran spesifik dan berjangka waktu tertentu sehingga dapat diukur untuk organisasi dan untuk masing-masing subunit atau pusat pertanggungjawaban.

Penting untuk mengingat bahwa anggota organisasi bertanggung jawab untuk menentukan tujuan dan menetapkan sasaran. Anggota dari organisasi juga bertanggung jawab untuk memastikan pencapaian dari tujuan dan sasaran tersebut. Dengan demikian, jelas bahwa proses penetapan sasaran penuh dengan urusan keperilakuan. Sasaran organisasi sangat dipengaruhi oleh

sasaran dari anggota organisasi yang dominan, yang secara bersama memiliki kendali yang cukup dari sumber-sumber organisasi untuk menjalankan arahan tertentu atau untuk sekedar menjaga sumber-sumber tersebut. Sasaran yang terbentuk dapat dilihat sebagai hal kompleks yang disetujui bersama dari konflik antara kebutuhan individu organisasi dan sasaran dari unsur dominan dalam organisasi.

1. Keselarasan Tujuan

Masalah utama yang dihadapi dalam penetapan sasaran adalah mencapai tingkat yang mungkin dari keselarasan sasaran atau kecocokan antara sasaran organisasi, subunit (divisi atau departemen), dan anggota yang berpartisipasi. Keselarasan sasaran muncul ketika individu merasa kebutuhan personalnya terpenuhi ketika organisasi mencapai sasarannya.

Berbagai masalah mungkin muncul ketika keselarasan sasaran tidak tercapai. Manajer dari subunit mungkin bekerja dengan berkompetisi, semangat dari kerja sama justru tergantikan oleh kompetisi yang tidak sehat atau munculnya perasaan frustrasi yang mungkin menurunkan tingkat kerja sama manajerial.

2. Partisipasi

Partisipasi adalah proses dari menggabungkan keputusan yang dibuat oleh dua atau lebih kelompok yang keputusan tersebut akan memiliki dampak di masa depan atas hasil keputusan tersebut. Dengan kata lain, karyawan dan manajer level rendah memiliki suara dalam proses manajemen.

Kebanyakan penelitian mengenai partisipasi dalam proses manajemen menyimpulkan bahwa partisipasi memberikan manfaat bagi organisasi. Partisipasi menunjukkan efek positif pada sikap karyawan, meningkatkan mutu dan jumlah dari produksi, dan meningkatkan kerja sama antarmanajer. Namun, Becker dan Green menemukan bahwa ketika ditetapkan dengan tidak semestinya, partisipasi mungkin merusak motivasi dari karyawan dan menurunkan usaha untuk pencapaian sasaran organisasi.

Penelitian tentang partisipasi pembuatan keputusan juga menyimpulkan tidak ada format yang pasti tentang partisipasi karyawan yang dapat diterapkan pada seluruh organisasi. Selalu ada hal yang relatif mengenai kedalaman, cakupan, atau bobot dari partisipasi. Tidak ada keseragaman dari organisasi-organisasi mengenai siapa yang harus berpartisipasi (kedalaman), pada jenis keputusan apa mereka harus berpartisipasi (cakupan), atau derajat dari tingkatan partisipan dalam

pembuatan keputusan final (bobot).

Partisipasi sangat dipengaruhi oleh struktur organisasi dan gaya kepemimpinan. Sebagai gambaran, pada organisasi yang tersentralisasi kecenderungan keputusan sasaran lebih berat dan dipengaruhi oleh *manajemen puncak*. Begitu sebaliknya, organisasi yang terdesentralisasi lebih membuka peluang partisipasi karyawan atau manajemen level bawah. Gaya kepemimpinan berpengaruh pula pada partisipasi. Gaya otoriter memberikan keputusan yang cenderung langsung dan harus diikuti level yang lebih rendah. Hal tersebut berbanding terbalik dengan gaya yang lebih demokratis.

Hal yang patut diingat bahwa bagaimanapun struktur organisasi dan gaya kepemimpinan belum tentu menjamin kesuksesan dalam partisipasi. Hal ini dapat dilihat bahwa apabila pada kondisi terdesentralisasi dan kepemimpinan bergaya demokratis sekalipun jika partisipasi dari level bawah sering kali tidak dimasukkan dalam keputusan akhir atau tidak ada penjelasan atas penolakan, partisipasi cenderung dianggap “pura-pura” atau “basa-basi” semata dan dapat memunculkan banyak konflik di kemudian hari.

1. Manfaat dari Partisipasi

Salah satu manfaat partisipasi yang berhasil adalah individu yang terlibat merasa dirinya menjadi bagian dari hasil partisipasi tersebut, bukan hanya menjadi bagian pelaksana. Hal ini dapat meningkatkan inisiatif dalam melaksanakan tugas organisasi. Partisipasi yang berarti juga meningkatkan persatuan dalam grup, yang dapat berpengaruh pada peningkatan kerja sama antargrup yang terlibat dalam penetapan sasaran. Sasaran organisasi yang dibuat melibatkan banyak individu dalam organisasi kemudian dirasa menjadi selaras dengan sasaran bagi individu-individu tersebut. Proses ini disebut internalisasi tujuan (*goal internalization*).

Partisipasi yang berarti juga memberikan kontribusi pada berkurangnya tekanan anggaran dan kekhawatiran yang biasanya dirasakan. Hal ini dapat terjadi karena partisipasi dalam penyusunannya membuat individu organisasi menjadi paham mengenai tujuan yang beralasan dan mungkin dicapai. Partisipasi juga dapat menyebabkan pemahaman manajer dalam pengalokasian *resource* perusahaan dan paham bagaimana saling ketergantungannya departemen satu dengan departemen yang lain.

2. Batasan dan Masalah Partisipasi

Dalam keadaan yang ideal sekalipun, partisipasi dalam penetapan sasaran memiliki batasan. Proses partisipasi memberikan manajer keleluasaan untuk membuat isi dari anggaran mereka. Keleluasaan ini mungkin digunakan dengan sikap yang dapat merugikan organisasi. Sebagai contoh, manajer membuat *kekenduran organisasional* (*organizational slack*) pada anggaran mereka. **Kekenduran** (*slack*) adalah adanya perbedaan jumlah sumber yang seharusnya digunakan untuk menyelesaikan suatu tugas secara efisien dengan jumlah *resource* yang tersedia untuk tugas tersebut. Manajer dapat melakukan ini dengan menurunkan anggaran pendapatan, menaikkan biaya atau menyatakan secara lebih mengenai jumlah masukan yang harus digunakan dalam menyelesaikan suatu keluaran. Hal ini memang memberikan margin keamanan dalam pencapaian anggaran dan mungkin dapat menurunkan tekanan dan frustrasi yang mungkin timbul dari anggaran yang ketat. Namun, *kekenduran* yang terlalu berlebihan tentu akan merugikan bagi organisasi. *Kekenduran* yang berlebihan dapat memberikan ruang pada penggunaan sumber yang tidak penting, kuota produksi yang tidak semestinya, dan penurunan standar kinerja. Untuk menghindari hal ini, manajemen puncak harus melakukan *review* yang mendalam sebelum menetapkan dan mengesahkan suatu anggaran.

Kesimpulannya, anggaran yang terlalu ketat atau terlalu longgar yang terdapat *kekenduran* berlebihan atau tidak ada *kekenduran* sama sekali dapat mencipkakan respons perilaku yang merugikan perusahaan. Hal ini harus dihindari, biasanya perusahaan lebih memilih jalan tengah.

e. Tahap Implementasi

Setelah sasaran dibentuk, pemimpin perencanaan mengonsolidasikan ke dalam bentuk anggaran yang komprehensif. Ini merupakan *blue print* dari aksi perusahaan yang telah disahkan oleh presiden direktur atau direktur utama (*board of directors*). Di Indonesia, tidak biasa digunakan istilah *board of directors*, tetapi digunakan istilah *dewan komisaris* dan *direksi*. Anggaran diimplementasikan melalui komunikasi kepada personel kunci dalam organisasi. Hal yang diinformasikan berupa harapan manajemen, alokasi sumber perusahaan, kuota produksi, dan batasan waktu.

Supaya anggaran dapat berjalan sebagaimana mestinya, seluruh karyawan harus belajar melihat anggaran sebagai alat manajemen untuk merancang dan mengendalikan aktivitas perusahaan, bukan sebagai hal yang membebani karyawan.

1. Mengomunikasikan Anggaran

Pemimpin anggaran (perencana anggaran) bertanggung jawab atas upaya mengimplementasikan anggaran yang telah dibuat. Hal ini dapat tercapai dengan mengomunikasikan anggaran pada level yang lebih rendah. Komunikasi ini dapat menjadi hal yang sangat kompleks mengingat latar belakang pendidikan yang berbeda-beda dari anggota organisasi dan tingkatan jabatan yang berbeda-beda pula. Untuk itu pemimpin anggaran harus berupaya mengubah cara komunikasi agar mudah dimengerti oleh semua bagian organisasi.

Komunikasi yang paling efektif dapat dicapai dengan cara pemimpin anggaran mengomunikasikan anggaran secara personal dan diikuti dengan arahan tertulis atau diskusi informal kepada kepala subunit. Yang perlu disampaikan adalah asumsi-asumsi mengenai dasar atas anggaran yang telah disahkan. Level yang lebih rendah ini harus mengetahui asumsi mengenai alokasi biaya, prioritas pemasaran, harapan ekonomi (laba), dan masalah yang mungkin dihadapi perusahaan.

2. Kerja Sama dan Koordinasi

Implementasi anggaran yang berhasil membutuhkan kerja sama dari pihak yang memiliki perbedaan yang luas mengenai keahlian dan bakat. Masing-masing bagian ini harus mengerti bagaimana peran dan tanggung jawab mereka dalam pelaksanaan anggaran. Bagian-bagian ini juga harus mengerti bagaimana hubungan antarbagian dalam organisasi dan bagaimana peran masing-masing kelompok tersebut.

Koordinasi merupakan seni dari kombinasi yang efektif atas seluruh sumber suatu organisasi. Hal ini jika dilihat dari sudut pandang berperilaku merupakan gabungan dari bakat dan bagaimana penguatan dari individu organisasi agar berupaya untuk mencapai sasaran yang sama. Untuk itu, pemimpin anggaran harus berhasil mengomunikasikan bagaimana masing-masing bagian kecil tersebut bekerja agar sasaran organisasi yang lebih luas dapat tercapai. Pemimpin anggaran harus mengetahui dengan jelas departemen yang bertanggung jawab untuk tugas tertentu, siapa yang harus bertanggung jawab atas apa, dan siapa yang akan membantu.

Pengetahuan mengenai struktur organisasi menjadi penting. Seluruh bagian organisasi harus sangat mengetahui perannya dalam bentuk formal maupun informal. Pemimpin anggaran harus memanfaatkan ini, menggunakan struktur organisasi formal atau informal di saat yang tepat.

Terlihat jelas bahwa pemimpin anggaran memiliki tugas yang berat untuk tidak sekadar mengetahui teknis dalam faktor keuangan, tetapi harus mengerti pula mengenai aspek berperilaku manusia, gerakan kelompok, struktur organisasi, dan peran formal.

f. Tingkat Pengendalian dan Evaluasi Kinerja

Anggaran jarang tercapai tanpa adanya pengawasan yang berkelanjutan atas kemajuan pencapaian oleh karyawan. Pada tingkat ini, kinerja aktual dibandingkan standar anggaran yang telah ditetapkan untuk mengetahui titik mana yang harus diperbaiki dan bagaimana cara tepat yang akan digunakan untuk kinerja di bawah standar. Perbandingan ini juga dimaksudkan untuk mengetahui kinerja mana yang telah memenuhi, bahkan berada di atas standar.

Untuk menjaga pengendalian atas biaya dan motivasi karyawan dalam pencapaian sasaran, laporan kinerja minimal diadakan sebulan sekali. Hal ini untuk menjaga moral karyawan. Laporan kinerja juga sebaiknya diadakan secara rutin dan hasilnya (*feedback*) harus dikomunikasikan dengan karyawan.

Tingkat aspirasi adalah standar yang ditetapkan oleh diri sendiri untuk mencapai sesuatu. Apabila suatu anggaran tidak mungkin lagi tercapai, revisi dibutuhkan. Namun, jika kinerja aktual hanya berada sedikit di bawah anggaran maka dorongan diperlukan untuk menjaga usaha agar anggaran dapat dicapai. Tingkat aspirasi harus tetap dijaga, agar tidak memberikan efek yang lebih buruk dalam pencapaian anggaran.

8.7 EVALUASI DIAGNOSTIK DILEMA BISNIS

Bagian ini merupakan bahasan dari dilema yang disajikan pada bab ini yang terdapat permasalahan inefisiensi anggaran yang berujung pada penurunan kinerja keuangan pada Ramus Corporation.

Berdasarkan penjelasan teori yang telah dipaparkan pada Bab 8 dan Bab 9, dapat diuraikan solusi yang dapat dijadikan dasar untuk mengubah dilema yang dialami perusahaan tersebut.

- a. Manajemen puncak dalam pelaksanaan anggaran harus sepenuh hati, tidak dapat mengandalkan begitu saja manajemen tengah atau yang berada lebih rendah. Manajemen puncak harus terjun langsung untuk melihat progres yang dicapai seluruh bagian.
- b. Jika telah terjadi kekacauan seperti pada kasus (desentralisasi yang kebablasan), harus ada pembelajaran ulang pada seluruh bagian yang terlibat. Penerapan atau perubahan secara drastis tidak akan berjalan tanpa adanya edukasi yang baik, penjelasan atas kesalahan yang telah terjadi pada tahun sebelumnya. Edukasi yang diberikan juga agar pihak yang terlibat mengerti bahwa partisipasi atas sasaran perusahaan dapat memberikan efek yang baik atas karier mereka.

BAB 9

ASPEK KEPERILAKUAN PENGUMPULAN DAN PENGENDALIAN BIAYA

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, para pembaca diharapkan memahami:

1. Dilema keperilakuan.
2. Sistem biaya standar dibandingkan tradisional.
3. Penentuan biaya variabel.
4. Aspek-aspek keperilakuan akuntansi biaya.
5. Telaah diagnostik dilema perusahaan.

9.1 DILEMA KEPERILAKUAN

a. Perusahaan

Siegel dan Marconi mengemukakan dilema perusahaan berikut ini: The American Concrete Company (ACC) adalah perusahaan manufaktur yang berlokasi di pinggiran selatan Los Angeles. ACC memproduksi beton yang digunakan untuk pembangunan rumah di kawasan metropolitan Los Angeles dan di sepanjang pantai barat. Pada 1970, ACC mengembangkan usahanya dengan akuisisi dan konsisten dalam meningkatkan kapasitasnya untuk memenuhi permintaan beton. Perusahaan mulai berdiri pada 1980-an dengan pangsa pasar sebesar 40 persen. Industri perumahan pada 1981–1982 mengalami resesi dan ACC berada dalam posisi yang sangat rentan. Pada awalnya, perusahaan menurunkan harga penjualan yang bekerja sama dengan pemerintah. Upaya ini tidak cukup untuk mengubah kondisi perusahaan. Penjualan turun 28 persen pada 1981 dan meningkat sebesar 10 persen pada 1982. ACC menggunakan sistem biaya tradisional. Biaya yang dianggarkan untuk setiap tahun berikutnya didasarkan pada prediksi terbaik manajemen dalam melihat volume yang diharapkan.

b. Dilema

Dalam anggaran tahun 1982, manajemen sangat bergantung pada prediksi bahwa akan ada pemulihan dalam industri perumahan. Mereka menghitung penjualan akan meningkat mencapai 85 persen dari tahun 1980 dan penggunaan bahan baku, biaya tenaga kerja, dan tingkat untuk penyerapan biaya *overhead* sesuai dengan anggaran. Namun, hasilnya mengecewakan dan sangat membingungkan karena terjadi selisih yang besar pada seluruh anggaran. Dalam memperkirakan volume 1983, manajemen puncak merasa bingung dan malu. Resesi tampaknya semakin berkembang. Dalam perencanaan volume produksi, mereka mengantisipasi penjualan menjadi 65 persen dari angka pada tahun 1980. Namun sebaliknya, penjualan untuk 1983 adalah 90 persen dari angka tahun 1980 pada penutupan kuartal ketiga. Meskipun ini merupakan berita baik, tetapi terdapat masalah dalam hal sistem biaya. Perkiraan anggaran untuk bahan baku dan tenaga kerja diperkirakan lebih rendah dari produksi aktual sehingga terjadi kerugian di bagian proses produksi. Biaya yang dianggarkan per pound beton terlalu tinggi karena biaya tetap diasumsikan diserap oleh volume *output* yang jauh lebih rendah daripada kondisi yang sebenarnya. Ini mengakibatkan *overhead* mengalami selisih menguntungkan pada semua laporan kinerja, fakta yang membuatnya hampir mustahil untuk mengidentifikasi masalah dan inefisiensi. Pada salah satu pertemuan setiap minggu dengan tim manajemen, presiden ACC meminta penjelasan dilema ini dan friksi serius yang terjadi antara manajer keuangan dan manajer operasional. Setelah diskusi panjang, terdapat kejelasan bahwa saat ini sistem akuntansi biaya tampaknya menjadi solusi yang baik untuk anggaran, kendali, dan masalah evaluasi kinerja. Manajemen memutuskan untuk menghubungi kelompok penasihat manajemen, perusahaan CPA, dan meminta mereka memodifikasi sistem, jika mungkin, atau merancang sistem baru yang dapat mengakhiri friksi dan permusuhan.

9.2 SISTEM BIAYA STANDAR DIBANDINGKAN TRADISIONAL

a. Tujuan dan Penggunaan Sistem Akuntansi Biaya

Apakah sebuah organisasi menghasilkan dan menjual produk atau jasa, organisasi harus mengetahui biaya apa saja yang ada. Data biaya harus diakumulasikan dari berbagai variasi tujuan internal dan eksternal.

Akuntansi biaya adalah proses mengidentifikasi, menghitung, mengakumulasi, dan melaporkan informasi biaya untuk objek-objek biaya tertentu (Supriyono 1, 2003). **Objek biaya** adalah tujuan pengumpulan dan penentuan biaya. Objek biaya dapat berupa produk, jasa, pusat-pusat

pertanggungjawaban, daerah pemasaran, cabang-cabang organisasi, dan sebagainya. Tujuan akuntansi biaya dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu sebagai berikut.

1. Untuk mengumpulkan dan menentukan biaya sehingga diketahui biaya total dan biaya per unit setiap objek biaya. Informasi biaya total dan biaya per unit juga penting untuk tujuan pelaporan keuangan sehingga dapat diketahui biaya yang masuk ke dalam laporan laba rugi (biaya pokok penjualan, biaya pemasaran, biaya administrasi, biaya keuangan) dan dalam neraca sebagai persediaan (persediaan barang dagang, bahan, produk dalam proses, produk selesai). Informasi biaya total dan biaya per unit diperlukan untuk pelaporan pada pihak internal dan pihak eksternal organisasi.
2. Untuk menyediakan informasi biaya yang bermutu bagi manajemen untuk perencanaan, pembuatan keputusan, dan pengendalian organisasi. Pendekatan dan sistem yang digunakan dalam menyediakan informasi biaya menggunakan konsep penggolongan biaya yang berbeda untuk tujuan yang berbeda.

Masing-masing sistem akuntansi biaya mempunyai aspek berperilaku yang spesifik. Hal pertama yang dibahas dalam bab ini adalah sistem akuntansi biaya. Sistem akuntansi biaya dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu (1) sistem biaya tradisional dan (2) sistem biaya standar. Di antara kedua sistem tersebut dapat disusun modifikasi yang disebut sistem biaya normal. Setiap sistem biaya yang digunakan mempunyai kekuatan dan kelemahannya masing-masing yang berhubungan dengan berperilaku. Kemudian dibahas konsekuensi dari akuntansi biaya dan langkah-langkah pelaporan yang bervariasi.

b. Sistem Biaya Tradisional

Sistem akuntansi biaya tradisional (historikal atau aktual) adalah sistem akuntansi biaya yang membebankan biaya sesungguhnya (historis atau aktual) pada produk atau objek biaya. Sistem biaya tradisional hanya dapat digunakan untuk tujuan penentuan biaya (biaya total dan biaya per unit), yaitu penentuan biaya pokok produk terjual (yang disajikan dalam laporan laba rugi) dan penentuan biaya sediaan (yang disajikan dalam neraca). Sistem biaya tradisional tidak dapat digunakan untuk tujuan memberikan informasi yang bermutu bagi manajemen untuk perencanaan, pembuatan keputusan, dan pengendalian organisasi. Dalam sistem ini tidak ditentukan perencanaan (anggaran) biaya pada awal periode atau sebelum produk diproduksi sehingga

juga tidak ada informasi biaya yang dapat digunakan untuk pembuatan keputusan. Karena tidak disusun perencanaan atau anggaran biaya maka juga tidak dapat dilakukan perbandingan biaya yang sesungguhnya (aktual atau historikal) dengan anggarannya untuk tujuan pengendalian. Jika manajemen ingin mengendalikan biaya mungkin dapat dilakukan dengan membandingkan antara biaya aktual periode tertentu dengan periode sebelumnya. Namun, kondisi periode-periode yang dibandingkan tersebut mungkin berbeda. Perbandingan juga dapat dilakukan antara biaya aktual perusahaan tersebut dengan biaya aktual perusahaan lain yang setara, tetapi mencari data perusahaan yang setara dan biayanya mungkin sangat sulit. Kelemahan bawaan sistem ini adalah menyebabkan perilaku yang tidak diinginkan saat digunakan dalam mengevaluasi kinerja individual yang bertanggung jawab.

c. Sistem Biaya Normal

Sistem biaya normal adalah sistem biaya yang membebaskan biaya sebesar biaya sesungguhnya (aktual atau historikal) untuk bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung dan membebaskan biaya yang ditentukan di muka berdasar tarif yang dianggarkan untuk biaya *overhead* pabrik. Sistem biaya normal biasanya digunakan jika biaya *overhead* pabrik jumlahnya berfluktuasi dari periode ke periode (bulan ke bulan). Sistem biaya normal dapat digunakan untuk penentuan biaya (biaya total dan biaya per unit), yaitu penentuan biaya pokok produk terjual (yang disajikan dalam laporan laba rugi) dan penentuan biaya sediaan (yang disajikan dalam neraca). Sistem biaya normal juga dapat digunakan untuk tujuan memberikan informasi yang bermutu bagi manajemen untuk perencanaan, pembuatan keputusan, dan pengendalian *overhead* pabrik dalam organisasi. Tarif biaya *overhead* pabrik dapat digunakan sebagai dasar perencanaan dan pembuatan keputusan manajemen mengenai biaya *overhead*. Sementara itu, pengendalian biaya *overhead* dilakukan dengan membandingkan dan menganalisis antara biaya *overhead* yang dibebankan berdasarkan tarif dengan biaya *overhead* pabrik sesungguhnya. Namun, sistem biaya normal belum dapat digunakan untuk perencanaan, pembuatan keputusan, dan pengendalian biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.

d. Sistem Biaya Standar

Setelah mengetahui kelemahan sistem biaya tradisional, banyak organisasi mengadopsi sistem biaya standar (*standard cost system*). **Sistem biaya standar** adalah sistem pembebanan biaya pada produk sebesar biaya seharusnya yang ditentukan di muka pada awal periode atau sebelum produk

dihasilkan. **Biaya standar** adalah biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik yang seharusnya untuk mengolah satu unit produk. Sistem biaya standar bermanfaat untuk penentuan biaya produk (biaya total dan biaya per unit), yaitu penentuan biaya pokok produk terjual dan penentuan biaya sediaan. Sistem biaya standar juga bermanfaat untuk perencanaan, pembuatan keputusan, dan pengendalian seluruh elemen biaya produksi, yaitu biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik. Biaya standar per unit dan total dapat digunakan untuk perencanaan dan pembuatan keputusan yang berhubungan dengan biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik. Untuk tujuan pengendalian, pada akhir periode (biasanya akhir bulan) dibandingkan dan dianalisis selisih antara biaya standar total untuk setiap elemen biaya produksi (bahan baku, tenaga kerja langsung, dan *overhead* pabrik) dengan biaya aktual total. Analisis tersebut untuk menentukan apa, berapa, mengapa, kapan, di mana, dan siapa yang bertanggung jawab atas selisih tersebut. Pengembangan dan penggunaan sistem biaya standar sesuai dengan konsep teori organisasi modern, langkah-langkah pengendalian yang didiskusikan oleh Edwin Caplain:

1. Penentuan tujuan organisasi;
2. Desain pusat pertanggungjawaban yang sesuai dan tugas dari masing-masing pertanggungjawaban;
3. Penetapan staf (*staffing*) pusat pertanggungjawaban dengan individual yang mempunyai kemampuan, motivasi, dan pengetahuan mengenai kinerja fungsinya;
4. Penciptaan saluran komunikasi antara pusat pertanggungjawaban dan unit lainnya dari organisasi dan dengan lingkungan eksternalnya;
5. Pengembangan prosedur-prosedur yang memastikan relevansi dan ketepatanwaktu informasi sepanjang jaringan komunikasi;
6. Desain dan implementasi mekanisme kendali yang mengukur dan mengevaluasi kinerja dalam ukuran tujuan organisasi dan menyediakan umpan balik yang berhubungan dengan penyesuaian tujuan dan/atau kinerja.

Sistem biaya standar didesain untuk menyediakan sumber informasi, saluran komunikasi, dan kendali serta alat mengevaluasi kinerja. Sebagai sumber informasi untuk pusat pertanggungjawaban, sistem ini memberi informasi kepada individu yang bertanggung jawab atas biaya yang seharusnya. Sebagai saluran komunikasi, sistem ini memberikan informasi mengenai biaya seharusnya dan biaya aktual. Kendali pusat pertanggungjawaban dicapai melalui laporan periodik yang membandingkan biaya standar dengan

biaya aktual yang menyediakan umpan balik mengenai kinerja masa lalu dan penyimpangan dari standarnya. Biaya standar mempunyai potensi untuk digunakan, baik sebagai tujuan untuk meningkatkan motivasi dan keselarasan tujuan atau sebagai alat untuk mencapai kendali tingkat tinggi.

9.3 PENENTUAN BIAYA

a. Filosofi Utama

Dalam penentuan biaya (*costing*) dapat digunakan beberapa metode, antara lain (1) metode penentuan biaya penuh (*full costing*), (2) metode penentuan biaya variabel (*variable costing*), dan (3) metode penentuan biaya berbasis aktivitas (*activity-based costing*). **Metode penentuan biaya penuh (*full costing*)** atau **metode penentuan biaya absorpsi (*absorption costing*)** adalah metode penentuan biaya yang membebankan semua biaya produksi, baik biaya produksi variabel maupun biaya produksi tetap, pada produk atau objek biaya. **Biaya produksi variabel** mencakup biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik variabel. Biaya produksi tetap mencakup biaya *overhead* pabrik tetap. Metode penentuan biaya penuh berguna untuk pelaporan kepada pihak-pihak eksternal organisasi. Namun, metode penentuan biaya penuh tidak dapat digunakan sebagai dasar perencanaan, pembuatan keputusan, dan pengendalian organisasi untuk jangka pendek. Hal ini disebabkan biaya tetap umumnya tidak berbeda (tidak diferensial) untuk berbagai alternatif pilihan pembuatan keputusan, perencanaan, dan pengendalian sehingga tidak relevan.

Untuk kepentingan perencanaan, pembuatan keputusan, dan pengendalian jangka pendek telah dikembangkan metode penentuan biaya variabel (*variable costing*) pada 1930-an. **Metode penentuan biaya variabel (*variable costing*)** adalah metode penentuan biaya yang membebankan semua biaya produksi variabel (yaitu biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead variable*) pada produk atau objek biaya. Biaya produksi variabel inilah yang dikapitalisasi sebagai biaya produk sampai dengan produk dijual atau jasa diserahkan pada para pelanggan. Dalam metode penentuan biaya variabel, biaya *overhead* tetap diperlakukan sebagai salah satu biaya periode (*period cost*) yang tidak boleh dibebankan pada produk. **Biaya periode** adalah biaya yang langsung dimasukkan ke laporan laba-rugi pada saat terjadinya. Dengan menggunakan metode ini dapat dengan relatif mudah disusun perencanaan laba dengan teknik atau analisis biaya-volume-laba. Metode penentuan biaya variabel juga memungkinkan pembuatan keputusan dan pengendalian biaya dengan lebih baik. Metode penentuan biaya penuh dapat menyesatkan manajemen karena membebankan biaya produksi tetap

kepada produk. Hal ini disebabkan oleh biaya *overhead* tetap tidak berubah dengan adanya perubahan volume produksi. Dengan menggunakan metode penentuan biaya variabel, manajemen dapat menentukan besarnya margin kontribusi. **Margin kontribusi per unit (*unit contribution margin*)** adalah selisih antara harga jual per unit dengan biaya variabel per unit. Sementara itu, **margin kontribusi total (*total contribution margin*)** adalah selisih antara pendapatan total dengan biaya variabel total. Informasi mengenai margin kontribusi dapat digunakan untuk pembuatan keputusan dan pengendalian dengan lebih efektif.

Metode penentuan biaya berbasis aktivitas (*activity-based costing, ABC*) adalah metode penentuan biaya yang membebankan biaya melalui dua tahap, yaitu (1) penentuan aktivitas dan tarif biaya untuk setiap aktivitas, (2) membebankan biaya produk atau objek biaya. Dalam metode ABC, **aktivitas** dikelompokkan menjadi dua, yaitu aktivitas berbasis unit dan aktivitas berbasis nonunit. **Aktivitas nonunit** dikelompokkan menjadi tiga, yaitu batch, penopang produk, dan fasilitas. Metode ABC digunakan untuk menjamin ketelitian biaya atau mengurangi distorsi biaya sehingga dapat lebih baik untuk digunakan sebagai alat perencanaan, pembuatan keputusan, dan pengendalian biaya (dengan menggunakan ABC generasi kedua yang disebut *activity-based management (ABM)*).

b. Pendorong Perilaku

Konsep, prinsip, dan praktik akuntansi memengaruhi pengukuran kinerja manajemen dan keputusan manajemen. Namun, penggunaan konsep, prinsip, dan praktik yang tidak tepat dapat berakibat tidak mencapai hasil yang diinginkan karena pengukuran kinerja yang dibangun menjadi bias yang memotivasi manajer untuk memilih tindakan alternatif yang mungkin tidak dapat menjamin pencapaian terbaik keselarasan tujuan atau kepentingan organisasi dan bahkan dapat menimbulkan perilaku disfungsional.

Melalui badan regulator, profesi akuntansi memeriksa ulang konsep dasar akuntansi, prinsip, dan praktik dalam implikasi perilaku yang mungkin sesuai dengan keperilakuan. Dalam proses memeriksa ulang, pertanyaan yang diajukan oleh Hawkins (1969) kelihatan tepat. Pertanyaan yang diajukan tersebut adalah (1) apakah mungkin konsep, prinsip, atau praktik akuntansi memotivasi manajer untuk bertindak sesuai dengan kepentingan dirinya sendiri? (2) Apakah tindakan manajer tersebut mengaburkan kinerja aktual manajerial, memberikan ilusi kinerja yang sebenarnya tidak ada atau mengarah tindakan-tindakan ekonomi yang tidak sehat? Kedua pertanyaan ini dapat ditujukan juga untuk metode penentuan biaya variabel, yaitu (1) apakah metode penentuan biaya benar-benar unggul (dibandingkan metode

penentuan biaya penuh) dalam menyediakan informasi bagi manajer untuk perencanaan, pembuatan keputusan, dan pengendalian biaya? (2) Apakah secara teknis dan berperilaku praktik berdasarkan metode penentuan biaya variabel lebih baik daripada pendekatan yang digunakan oleh prinsip akuntansi berterima umum (yang berdasarkan metode penentuan biaya penuh)? Sampai saat ini, banyak regulator prinsip akuntansi berterima umum menolak pemakaian metode penentuan biaya variabel untuk dasar penyusunan laporan keuangan. Namun, untuk kepentingan internal manajemen dalam perencanaan, pembuatan keputusan, dan pengendalian, metode penentuan biaya variabel dapat memberikan informasi lebih baik. Di bawah ini dibahas penggunaan informasi yang diusulkan oleh metode penentuan biaya variabel untuk perencanaan, pengendalian, dan pembuatan keputusan.

1. Perencanaan dan Pengendalian Biaya

Metode penentuan biaya variabel yang menggolongkan biaya ke dalam komponen tetap dan variabel dapat menyediakan informasi yang lebih baik untuk perencanaan dan pengendalian biaya. Informasi margin kontribusi dalam laporan laba-rugi dapat digunakan oleh manajemen untuk mengetahui informasi pola perilaku biaya dengan lebih baik dan terperinci mengenai biaya teknik, biaya kebijakan, dan biaya komited (kapasitas). Informasi ini penting bagi manajemen karena memerlukan cara atau prosedur perencanaan dan pengendalian yang berbeda-beda.

Biaya teknik (*engineered cost*) adalah biaya yang mempunyai hubungan eksplisit atau erat dan nyata dengan volume aktivitas tertentu. Contoh biaya ini adalah variabel produksi, misalnya biaya bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan *overhead* pabrik variabel. **Biaya kebijakan (*discretionary cost*)** adalah biaya yang tidak mempunyai hubungan erat dan nyata dengan volume aktivitas tertentu dan keperilakuannya bergantung pada keputusan manajemen. Contoh biaya kebijakan adalah iklan, biaya riset dan pengembangan, serta biaya pemeliharaan. Jika manajemen puncak menentukan biaya iklan 5% dari penjualan maka biaya ini menjadi biaya variabel kebijakan. Namun, jika manajemen puncak menentukan biaya iklan Rp4 miliar satu tahun maka biaya ini menjadi biaya tetap kebijakan. **Biaya komited (*committed cost*)** atau **biaya kapasitas (*capacity cost*)** adalah semua biaya organisasi dan pabrik yang terjadi secara berkelanjutan dan yang tidak dapat dikurangi tanpa mengurangi kompetensi perusahaan dalam tujuan jangka panjang. Biaya komited pada umumnya merupakan biaya tetap sehingga disebut juga dengan istilah **biaya tetap komited (*committed fixed cost*)** atau **biaya tetap kapasitas (*capacity fixed cost*)**.

2. Pembuatan Keputusan

Metode penentuan biaya variabel menyajikan informasi biaya variabel dan biaya tetap secara terpisah, biaya yang berbeda untuk alternatif yang berbeda, margin kontribusi, serta biaya langsung dan biaya tidak langsung pada objek-objek biaya. Informasi-informasi ini memengaruhi perilaku para manajer dalam pembuatan keputusan yang lebih baik. Beberapa situasi pembuatan keputusan tersebut antara lain adalah sebagai berikut.

- a. **Bauran produk (*product mix*)**. Saat menghadapi keputusan bauran produk, para manajer harus mengetahui besarnya margin kontribusi setiap produknya sehingga mereka dapat memutuskan produk mana yang perlu didorong atau kebalikannya. Dengan sumber daya yang terbatas, margin kontribusi dapat menyediakan informasi pada manajemen mengenai bauran yang diinginkan.
- b. **Penentuan harga jual produk baru (*new product pricing*)**. Produk baru biasanya diluncurkan ke pasar hanya setelah produk tersebut dilakukan uji pasar di dalam industrinya. Keberhasilan pemasaran produk baru tersebut juga dipengaruhi oleh reputasi perusahaan. Untuk menentukan harga jual produk baru dapat digunakan beberapa metode biaya variabel ditambah *markup* (*variable cost plus markup pricing*), metode biaya penuh ditambah *markup* (*full cost plus markup pricing*), biaya ditambah laba, dan sebagainya sesuai dengan sasaran laba perusahaan.
- c. **Penetrasi pasar (*market penetration*)**. Manajer mungkin menggunakan biaya variabel sebagai dasar untuk penentuan harga jual saat mereka ingin memasuki pasar baru dengan produk yang sudah ada atau saat mereka ditekan untuk memenuhi kebutuhan kompetisi yang meningkat saat berada dalam periode permintaan yang menurun. Tujuan penetrasi pasar adalah untuk mempertahankan atau meningkatkan pangsa pasar.
- d. **Penghapusan produk (*product deletion*)**. Margin kontribusi dapat membantu manajer dalam memutuskan apakah akan menghilangkan, menghapus, atau tidak akan melanjutkan penjualan produk di suatu pasar tertentu.
- e. **Pesanan khusus (*special order*)**. Manajemen dapat berhadapan dengan keputusan menerima atau menolak pesanan khusus yang harga jualnya di bawah harga reguler. Untuk memutuskan menerima atau menolak pesanan khusus ini, manajemen dapat berpedoman

pada besarnya margin kontribusi yang diperoleh dari pesanan khusus ini. Margin kontribusi dari pesanan khusus dapat menambah laba perusahaan. Jika perusahaan masih memiliki kapasitas yang tidak terpakai maka untuk memproduksi pesanan khusus tersebut hanya menaikkan biaya variabel, biaya tetap tidak naik. Karena harga jual pesanan khusus di bawah harga produk regular maka perlu dilakukan pemisahan pasar.

- f. **Advertensi dan kampanye promosi (*advertising and promotion campaigns*)**. Dalam rangka meningkatkan penjualan, perusahaan dapat memutuskan meningkatkan biaya advertensi dan kampanye promosi. Keputusan ini didasarkan pada informasi mengenai apakah kenaikan margin kontribusi dari peningkatan penjualan dapat menutupi kenaikan biaya advertensi dan kampanye promosi. Jadi, informasi berdasarkan penentuan biaya variabel yang relevan untuk pembuatan keputusan ini.
- g. **Pengurangan biaya (*cost reduction*)**. Jika harga jual produk perusahaan secara kuat ditentukan oleh pasar atau para pesaingnya maka agar dapat bersaing, manajemen perlu membuat keputusan pengurangan biaya. Untuk itu, manajemen perlu mengetahui seberapa banyak biaya variabel yang dapat dikurangi atau margin kontribusi per unit dapat ditingkatkan, agar laba yang diinginkan dapat tercapai. Untuk dapat melakukan pengurangan biaya, perlu ditingkatkan kesadaran biaya (*cost-consciousness*) dan diperkenalkan prosedur menghemat biaya.

Berdasarkan pembahasan mengenai metode penentuan biaya tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa untuk kepentingan perencanaan, pembuatan keputusan, dan pengendalian manajemen dalam jangka pendek, metode penentuan biaya variabel lebih unggul dibandingkan penentuan biaya penuh. Metode penentuan biaya variabel mengharuskan biaya digolongkan ke dalam biaya variabel dan biaya tetap agar dapat ditentukan besarnya margin kontribusi. Dengan demikian, metode penentuan biaya variabel secara teknik dan berperilaku lebih baik dibandingkan metode penentuan biaya penuh. Namun, metode penentuan biaya variabel banyak ditolak oleh para regulator untuk pelaporan eksternal. Agar penentuan biaya lebih teliti, dapat digunakan metode penentuan biaya berbasis aktivitas sehingga distorsi biaya dapat dikurangi.

9.4 ASPEK KEPERILAKUAN TAHAP PEMILIHAN AKUNTANSI BIAYA

Dalam pembahasan bab ini telah dibahas berbagai tipe sistem biaya, metode penentuan biaya, dan pelaporannya dari sudut pandang teknis dan keperilakuan. Sisa bab ini, akan menganalisis aspek keperilakuan akuntansi biaya. Pembahasan berfokus pada apakah akuntansi biaya dapat memicu perilaku disfungsional atau tidak. Jika ya, bagaimana akuntansi biaya harus dimodifikasi agar menjadi lebih efektif dalam menciptakan perilaku karyawan yang diinginkan. Beberapa hal dalam akuntansi biaya yang mungkin menimbulkan perilaku disfungsional berhubungan dengan (a) penentuan standar, (b) penyerapan *overhead*, (c) alokasi biaya tidak langsung, dan (d) analisis selisih. Masing-masing di bahas di bawah ini.

a. Penetapan Standar

Hal yang paling berpengaruh dalam menentukan kesuksesan atau kegagalan sistem biaya standar adalah penetapan standar yang digunakan sebagai kriteria kinerja. Standar mempunyai fungsi ganda, yaitu (1) memotivasi kendali biaya dan (2) sebagai alat untuk mengukur kinerja. Individu-individu dapat menerima tujuan kinerjanya sebagai sesuatu yang realistis dan dapat dicapai hanya bila mereka diikuti sertakan (berpartisipasi) dalam proses penetapan standar. Raymond Miles dan Roger Vergin (1966) mengemukakan empat prasyarat dasar untuk sistem pengendalian yang sesuai dengan aspek keperilakuan:

1. Standar harus ditetapkan dengan cara-cara tertentu agar manusia (para pelaksana) mau menerimanya sebagai sesuatu yang realistis daripada secara sembarang (*arbitrer*);
2. Manusia harus merasa bahwa mereka mempunyai sejumlah pengaruh dalam penetapan tujuannya sendiri;
3. Manusia harus percaya bahwa mereka tidak dihukum secara tidak adil jika selisih kinerja bersifat normal;
4. Umpan balik kinerja harus ditujukan untuk perbaikan bersama maupun evaluasi.

Dua faktor penting dalam penetapan standar yang memengaruhi perilaku adalah partisipasi dalam penetapan standar dan ketat atau longgarnya anggaran. Kedua hal ini dibahas sebagai berikut.

1. **Partisipasi dalam penentuan standar.** Pentingnya partisipasi dalam penetapan standar sudah banyak didiskusikan dalam literatur akuntansi.

Michael Foran dan Don DeCoster meringkasnya menjadi, “jika para karyawan berpartisipasi dalam penetapan standar kinerjanya sendiri, mereka biasanya membuat komitmen yang jelas terhadap standar dan karena itu bersedia bekerja keras untuk mencapainya”. Teori yang digunakan adalah teori kognitif. Dalam konteks penetapan standar, teori ini menyatakan bahwa manajemen ingin berkomitmen terhadap standar yang ada, individu yang dikendalikan harus mempunyai pilihan. Keraguan terhadap standar dapat dikurangi atau dihilangkan jika mereka menerima umpan balik dari hasil kinerja.

Seberapa banyak partisipasi yang diinginkan? Haruskah semua personel dari yang bawah sampai atas atau hanya manajer tingkat menengah? Tingkat ideal dari partisipasi bergantung pada pilihan dari manusia dan bervariasi dari satu situasi ke situasi lain. Survei menunjukkan dalam perusahaan yang demokratis, partisipasi aktif dalam tujuan dan penetapan standar merupakan sumber yang penting dari kepuasan karyawan. Sementara itu, di perusahaan otokratis, karyawan mengindikasikan bahwa mereka menyukai pekerjaan mereka karena mereka tahu ke mana harus mendapatkan keputusan.

2. **Ketat atau longgarnya standar.** Sebagai fungsi dari alat motivasi, standar yang baik untuk digunakan adalah standar yang relatif ketat, tetapi masih memungkinkan untuk dicapai. Bagi banyak individu, standar yang terlalu ketat mungkin mengakibatkan berbuat kesalahan dan dapat menimbulkan rasa frustrasi. Kinerja mereka dapat menurun lebih jauh sejak mereka tidak termotivasi untuk melakukan perbaikan. Di sisi lain, standar yang terlalu longgar juga mengakibatkan para pelaksana tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang tinggi karena terlalu mudah dicapai dan manajer serta karyawan mengabaikannya karena dianggap tidak berarti.

b. Penyerapan *Overhead*

Bidang lain yang sangat mungkin mendorong perilaku disfungsional adalah penyerapan *overhead*. Banyak praktik perusahaan menggunakan metode penentuan biaya penuh yang membebankan *overhead* pabrik variabel dan tetap pada produk berdasarkan tarif yang diestimasi dan level kapasitas yang sudah ditentukan sebelumnya. Jika level kapasitas aktual yang diserap berbeda dengan yang sudah ditentukan maka terjadi selisih *overhead* dalam jumlah besar. Jika biaya tetap dikapitalisasi ke dalam biaya produk maka mendorong departemen produksi untuk memproduksi sebanyak-banyaknya sehingga selisihnya relatif kecil, akibatnya produk yang belum laku terjual relatif tinggi sehingga mengakibatkan kesalahan interpretasi laba dan sediaan.

c. Alokasi Biaya Tidak Langsung

Salah satu keputusan paling kontroversial yang dihadapi oleh organisasi adalah apakah mengalokasikan biaya tidak langsung atau tidak mengalokasikannya kepada produk dan/atau pusat pertanggungjawaban. Jika mengalokasikan, apa dasar alokasi yang digunakan. Menurut penelitian oleh NAA, biaya tidak langsung dapat dibedakan secara tepat menjadi dua macam, yaitu (1) biaya jasa korporasi (*corporate service costs*) dan (2) biaya administrasi korporasi (*corporate administrative costs*).

Biaya jasa korporasi (*corporate service cost*) adalah biaya jasa terpusat yang bermanfaat pada berbagai macam pusat pertanggungjawaban. Contoh biaya ini adalah biaya akuntansi, biaya pemrosesan data, biaya riset dan pengembangan, dan biaya-biaya lainnya yang diselenggarakan secara terpusat dan dimanfaatkan oleh berbagai pusat pertanggungjawaban. **Biaya administrasi korporasi (*corporate administrative cost*)** adalah biaya-biaya yang dibutuhkan untuk operasi kantor korporasi (pusat). Contoh biaya ini adalah gaji direksi dan staf kantor pusat, biaya hubungan publik (*public relationship*), dan semua biaya lainnya yang timbul untuk melaksanakan aktivitas korporasi secara keseluruhan. Biaya ini tidak ada hubungannya secara langsung dengan berbagai pusat pertanggungjawaban.

Saat responden survei ditanya mengenai tujuan dari alokasi biaya tidak langsung, mereka menyebutkan untuk pelaporan keuangan eksternal, evaluasi kinerja internal, *pricing* berdasarkan biaya, dan pengambilan keputusan. Sebagai kriteria untuk memilih dasar alokasi, mereka paling sering menyatakan “faktor yang menyebabkan terjadinya biaya tidak langsung, manfaat yang diterima oleh pusat laba, dan keadilan”. Kemampuan pusat laba untuk menunjang porsi dari biaya tidak langsung disebutkan hanya sedikit. Alokasi hanya digunakan sebagai penunjang daripada penyebab *manfaat*. Literatur alokasi biaya tidak langsung sebagian besar berhubungan dengan aspek perhitungan alokasi. Mereka menolak bahwa hal itu ada hubungannya dengan perilaku. Rekomendasi yang diajukan oleh peneliti dan pendidik adalah perusahaan harus menghindari pembebanan biaya kepada manajer pusat pertanggungjawaban dengan biaya yang tidak dapat mereka kendalikan secara langsung atau tidak langsung. Pengalokasian biaya yang tidak terkendalikan pada pusat pertanggungjawaban dapat menimbulkan perilaku disfungsi.

Meskipun alokasi biaya dapat menimbulkan perilaku disfungsi, tetapi untuk pelaporan eksternal, biaya tidak langsung harus dialokasikan. Riset NAA menemukan bahwa 84% perusahaan mengalokasikan biaya tidak langsung dengan berbagai tujuan atau alasan, tetapi sebagian besar menyatakan untuk tujuan evaluasi kinerja. Beberapa pertanyaan yang timbul dari alokasi biaya tidak langsung ini adalah mengapa perusahaan terpaksa mengalokasikan biaya tidak langsung? Mengapa biaya tidak langsung

dialokasikan meskipun tidak berguna, mengonsumsi waktu, dan secara sembarang? Apakah pengalokasian biaya tidak langsung merupakan bukti utama perilaku yang tidak rasional? Apakah manfaat yang diperoleh dari pengendalian biaya diabaikan?

Pada masa lampau, hanya beberapa akuntan yang menghubungkan alokasi biaya dengan perilaku manusia. Horngren menyatakan apakah perlu mengalokasikan biaya terkendali atau biaya tidak langsung merupakan pertanyaan yang sulit dijawab, yang harus segera diselesaikan adalah bagaimana memberikan alternatif-alternatif yang memengaruhi perilaku manajemen dalam organisasi tertentu. Dalam suatu organisasi mungkin pengalokasian tersebut diinginkan untuk mendorong perilaku yang diinginkan, dalam organisasi lain mungkin alokasi tersebut mengakibatkan dampak perilaku yang berlawanan.

Dalam artikelnya, Zimmerman menghubungkan teori keagenan dengan alokasi biaya dan menggambarkan adanya variasi manfaat dari perilaku yang diturunkan dari alokasi biaya tidak langsung. Zimmerman lebih jauh menunjukkan bahwa biaya jasa korporasi sering kali dialokasikan pada unit-unit pertanggungjawaban level bawah atau penggunanya. Dengan dialokasikannya biaya tidak langsung mendorong pusat pertanggungjawaban level bawah memantau biaya tersebut jika kinerjanya atau balas jasanya dipengaruhi oleh biaya tersebut agar atasannya tidak memberikan alokasi melebihi yang dikonsumsinya. Jika jumlah biaya jasa korporasi yang dibebankan pada pusat pertanggungjawaban lebih tinggi dibandingkan harga biaya jasa tersebut bila dibeli dari luar, biaya jasa tersebut tidak efisien dan harus memperoleh perhatian dari manajemen puncak agar memungkinkan untuk membeli jasa tersebut dari pihak eksternal. Zimmerman juga menyimpulkan bahwa alokasi biaya banyak yang menggunakan ukuran pengganti (proksi) untuk biaya yang sulit diobservasi yang timbul jika tanggung jawab pengambilan keputusan dalam perusahaan didesentralisasi dalam perusahaan.

Jika digunakan secara bersama-sama dengan skema insentif maka alokasi biaya dapat mendorong manajer untuk memberikan perhatian pada pelaporan biaya dan dapat membantu menyelesaikan masalah pengendalian dan koordinasi organisasi. Tidak diragukan lagi bahwa fungsi alokasi biaya dalam situasi tertentu adalah sebagai mekanisme untuk memotivasi dan mengendalikan manajer.

d. Analisis Selisih

Elemen paling penting dari pengendalian biaya adalah perbandingan secara periodik antara biaya aktual (sesungguhnya) dengan sasaran biaya yang sudah ditentukan di muka dalam bentuk anggaran atau standar. **Selisih biaya** adalah hasil perbandingan antara biaya aktual dengan biaya yang dianggarkan

atau standarnya. **Selisih biaya tidak menguntungkan (*unfavorable*)** terjadi jika biaya aktual lebih besar dibandingkan yang dianggarkan atau standarnya. **Selisih biaya menguntungkan (*favorable*)** terjadi jika biaya aktual lebih kecil dibandingkan yang dianggarkan atau standarnya. Selisih biaya perlu dianalisis penyebabnya yang dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu (1) selisih yang dapat dikendalikan atau dapat dijelaskan, (2) selisih yang tidak dapat dikendalikan atau tidak dapat dijelaskan. Jika selisih tersebut besarnya cukup signifikan maka perlu segera diinvestigasi (diselidiki) dan mungkin tindakan koreksi yang segera. Di bawah ini dibahas keputusan menginvestigasi selisih dan aspek-aspek keperilakuan investigasi selisih.

1. Keputusan Menginvestigasi Selisih

Untuk memutuskan apakah selisih diinvestigasi atau tidak, manajemen harus mempertanyakan hal yang paling krusial, yaitu “selisih apa yang harus saya investigasi? Berapa biaya dan manfaat untuk menginvestigasi selisih? Apa ada kemungkinan investigasi selisih yang saya lakukan tidak dapat mengungkapkan apa pun? Bagaimana saya tahu apakah selisih yang ada signifikan atau tidak? Apakah investigasi selisih dapat mengungkapkan penyebab yang dapat dikendalikan yang menjadi penyebab semua atau sebagian dari selisih?”

Keputusan manajemen untuk menginvestigasi selisih bergantung pada penilaian signifikansi selisih yang diobservasi. Investigasi menjadi tidak berguna bila selisih hanya disebabkan oleh faktor yang tidak signifikan, misalnya hanya karena seorang operator mesin sakit. Dalam kasus ini, sistemnya tidak salah dan selisih akan mengoreksi dirinya sendiri. Namun, jika produk rusak disebabkan oleh kerusakan mesin atau karena mutu bahan yang di bawah standar atau operator mesin memiliki masalah moral yang serius maka sistem berada di luar kendali. Dalam kondisi ini diperlukan tindakan yang segera agar kerusakan tidak menjadi banyak dan menimbulkan kerugian yang serius (besar).

Kompleksitas yang sebenarnya dari masalah terletak pada fakta bahwa tanpa investigasi, manajemen tidak mempunyai dasar untuk menetapkan apakah selisih tertentu dihasilkan dari hal yang dapat dikendalikan atau apakah hal itu bersifat bebas atau tidak dikendali. Bila manajemen tidak memiliki pengetahuan yang cukup tentang apa penyebabnya, biaya dari investigasi dan koreksi tidak dapat ditentukan dengan relatif tepat.

Bila manajemen memutuskan untuk tidak melakukan investigasi, mereka berhadapan dengan dua kemungkinan, selisih tidak terjadi lagi di dalam operasi selanjutnya atau selisih terjadi secara berlanjut dan kondisi tersebut menjadi tidak dapat diperbaiki. Untuk menghadapi masalah

ini, pemerhati akuntansi mendesain model keputusan investigasi selisih (*variance investigation decisions* (VID)). **Model keputusan investigasi selisih (*variance investigation decisions* (VID))** adalah aplikasi teknik statistik bayesian untuk mengendalikan mutu produk dengan mempertimbangkan biaya dan manfaat investigasi melalui penentuan batas kendali atas dan batas kendali bawah. Jika selisih antara biaya dianggarkan atau standar dengan biaya aktual masih berada di dalam batas kendali atas dan bawah maka selisih tersebut tidak perlu diinvestigasi, tetapi jika selisih berada di luar batas kendali maka selisih harus diinvestigasi. Namun, dalam praktik, manajemen banyak yang menggunakan penilaian subjektif dan peraturan untuk memutuskan apakah menginvestigasi selisih dan memutuskan perlu tidaknya tindakan perbaikan.

2. Aspek Keperilakuan

Semua model akuntansi untuk investigasi selisih biaya dapat didasarkan pada sudut pandang kendali struktural atau tinjauan sibernetika pengendalian. **Pandangan sibernetika** memandang bahwa pengendalian dapat dianalogikan sebagai mesin homostatis yang dapat mengatur dirinya sendiri. Jadi, pandangan ini berpendapat bahwa pengendalian organisasi bersifat otomatis, seperti penyejuk (pengatur) suhu udara atau suhu badan manusia. Namun, pendekatan ini tidak mempertimbangkan bahwa manusia tidak merespons secara mekanis atau otomatis. Meskipun manusia menerima informasi yang sama, tetapi keputusan yang diambil dapat berbeda-beda karena reaksi mereka dapat dipengaruhi oleh berbagai hal, misalnya mengutamakan tujuan pribadi daripada tujuan organisasi.

Reaksi individu atau kelompok manusia yang dikendali tidak dapat secara penuh diprediksi. Respons mereka dipengaruhi oleh banyak faktor. Elemen spesifik dari kebijakan pengendalian yang mungkin memengaruhi respons manusia, antara lain faktor-faktor (a) batas kendali manajemen, (b) tipe hasil-hasil umpan balik, (c) keketatan pelaksanaan, dan (d) struktur balas jasa.

Batas kendali (*control limit*) adalah jarak toleransi hasil kinerja yang dipertimbangkan dapat diterima oleh manajemen. Mereka menetapkan seberapa mudah atau sulit hal itu bagi individu yang dikendalikan untuk bekerja sesuai dengan batasan yang diterima dan seberapa banyak peluang yang mereka punya untuk melakukan kesalahan. Tingkat toleransi dapat memengaruhi kinerja aktual. Bila individu merasa batasan yang dapat diterima begitu ketat maka dapat timbul ketakutan untuk melakukan kesalahan sehingga dapat membuat kinerjanya lebih rendah. Jika batasan dari kinerja yang dapat diterima begitu longgar, mereka mungkin

menolaknyanya karena tidak menantang atau tidak memotivasi mereka berkinerja lebih tinggi.

Hasil umpan balik (*feedback result*) menimbulkan perasaan sukses atau gagal bagi individu, selisih yang menguntungkan menimbulkan perasaan sukses dan selisih tidak menguntungkan menimbulkan perasaan gagal. Manusia tidak seperti mesin, manusia memiliki perasaan, tetapi mesin tidak. Umpan balik dari informasi kinerja dapat menghasilkan perasaan sukses atau gagal bagi individu. Umpan balik positif dapat memberi mereka informasi bahwa mereka ada di jalur yang benar. Hal tersebut dapat memotivasi mereka untuk melakukan usaha yang sama. Umpan balik negatif tidak dapat secara otomatis menyebabkan mereka melakukan usaha lebih, tetapi mungkin dapat merendahkan level aspirasi mereka.

Keketatan pelaksanaan (*strictness of enforcement*) dapat memengaruhi perilaku dan kinerja manusia. Pelaksanaan yang ketat dari kebijakan pengendalian dapat membuat individu menjadi berada di dalam tekanan. Mungkin tekanan dapat memperkuat beberapa individu, tetapi hal itu mungkin mengintimidasi yang lain dan mengurangi kinerja mereka. Pelaksanaan yang longgar dapat mengurangi motivasi mereka untuk berusaha mencapai tujuan yang ada.

Struktur balas jasa (*reward structure*) biasanya memengaruhi perilaku manusia, tetapi tingkat respons setiap orang dapat berbeda-beda. Orang secara pribadi, dalam kelompok atau dalam organisasi dapat memodifikasi perilaku yang tidak diinginkan dan mengulangi perilaku yang diinginkan saat mereka merasa bahwa imbalan intrinsik dan ekstrinsik yang diterima atau akan diterimanya sesuai dengan harapannya. Jenis dan tingkat dari respons terhadap imbalan dapat berbeda-beda antara individu satu dan yang lainnya.

9.5 TELAHAH DIAGNOSIS KASUS

a. Latar Belakang

ACC merupakan pabrik yang menghasilkan beton untuk pembangunan rumah. ACC terletak di Los Angeles. Pada 1970, ACC memperluas perusahaannya dengan akuisisi dan secara konsisten menambah kapasitasnya. Pada 1980-an ACC memperoleh *market share* hingga 40%. Adanya krisis pada 1981–1982 membuat ACC berada pada posisi yang rentan. Penjualan menurun 28% pada 1981 dan ditambah 10% pada 1982. ACC mempraktikkan sistem biaya absorpsi yang tradisional. Biaya anggaran untuk tahun yang bersangkutan didasarkan pada perkiraan manajemen sesuai dengan volume yang diharapkan.

b. Dilema yang Dihadapi

Pada 1982, manajemen menghadapi prediksi yang susah untuk merencanakan biaya. Untuk perencanaan volume pada 1983, perusahaan juga mengalami kesulitan. Dalam perencanaan volume produksi, mereka mengantisipasi penjualan 65% dari 1980. Walaupun, penjualan pada 1983 merupakan 90% dari 1980 pada kuartar ketiga.

Biarpun hal itu merupakan hal yang baik, tetapi ada masalah dalam sistem biaya. Anggaran untuk bahan baku dan tenaga kerja didasarkan pada volume produksi yang lebih rendah, menghasilkan selisih yang tidak menguntungkan (*unfavorable*). Anggaran biaya untuk per pound beton menjadi terlalu tinggi, sejak biaya tetap diasumsikan diabsorpsi oleh *output* yang lebih rendah daripada kondisi aktual. Hal ini menyebabkan selisih *overhead* menjadi sangat tinggi dalam semua laporan kinerja. Faktanya, hal ini menjadi tidak mungkin untuk diidentifikasi masalahnya dan ketidakefisienannya.

c. Solusi yang Ditawarkan

Solusi yang coba ditawarkan adalah mengganti sistem yang ada sekarang dengan sistem yang baru. Solusi yang ditawarkan adalah sistem biaya standar. Hal ini dianggap dapat mampu memberikan evaluasi kinerja yang berarti. Dalam langkah analisis selisih, sistem itu dapat menyesuaikan anggaran biaya material dan tenaga kerja, sama seperti bagian biaya variabel dalam *overhead* pabrik untuk menghitung kapasitas aktual dan kapasitas standar. Selisih yang dihasilkan dapat menjadi indikator yang realistis untuk menunjukkan keefisienan dan ketidakefisienan dalam pabrik dan menyediakan dasar untuk pengendalian yang efektif. Biaya standar juga diharapkan mampu mengisolasi *gain* atau *losses* yang muncul karena adanya *overabsorption* atau *underabsorption* dari biaya *overhead* pabrik tetap dan bukan manajer produksi yang bertanggung jawab.

BAB 10

ASPEK KEPERILAKUAN EVALUASI KINERJA

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, para pembaca diharapkan mampu memahami:

1. Dilema bisnis.
2. Proses pembuatan keputusan.
3. Definisi dan manfaat evaluasi kinerja.
4. Penggunaan evaluasi kinerja.
5. Motivasi untuk mendorong efisiensi.
6. Dampak balas jasa pada perilaku.
7. Tipe-tipe balas jasa.
8. Aspek keperilakuan tahap-tahap evaluasi kinerja.
9. Aspek keperilakuan informasi akuntansi.
10. Telaah diagnostik dilema bisnis.

10.1 DILEMA BISNIS

Siegel dan Marconi menyajikan dilema bisnis berikut ini. Joni seorang lulusan M.B.A. dan bersertifikasi CMA direkrut sebagai asisten administratif departemen akuntansi pada suatu perusahaan besar multinasional. Tugas pertama yang dihadapi Joni adalah mengevaluasi efektivitas sistem evaluasi kinerja yang digunakan perusahaan. Manajer departemen akuntansi, yang sangat sibuk, tidak dapat mengalokasikan waktunya untuk memberikan pengarahan secara terperinci kepada Joni selaku asisten administratif. Namun, Joni menggunakan daftar pertanyaan untuk internal dan melakukan investigasi eksternal untuk memahami kondisi-kondisi lingkungan agar dapat memfungsikan sistem yang ada. Berikut ini hasil investigasinya:

- a. Perusahaan;
- b. Evaluasi kinerja;
- c. Penentuan tujuan;
- d. Perhitungan bonus;
- e. Pelaporan kinerja;
- f. Persepsi bidang dilema.

10.2 DEFINISI DAN TUJUAN EVALUASI KINERJA

Evaluasi kinerja adalah metode penilaian secara periodik atas efisiensi dan efektivitas operasional suatu organisasi (perusahaan), baik subunitnya maupun personel atau karyawan sesuai dengan standar kinerja atau tujuan yang telah ditetapkan terlebih dahulu. Tujuan utama dari evaluasi kinerja adalah memotivasi para karyawan untuk mencapai tujuan perusahaan dan agar para karyawan mematuhi standar perilaku yang telah ditentukan sehingga tindakan dan hasil pekerjaan karyawan menjadi lebih baik. Aspek lain dari evaluasi kinerja adalah melarang karyawan untuk berperilaku disfungsional karena adanya kepentingan pribadi yang lebih diutamakan dan menghalalkan segala macam cara untuk mendapatkan hadiah (*reward*).

10.3 KEGUNAAN EVALUASI KINERJA

Kegunaan evaluasi kinerja adalah sebagai berikut.

1. Untuk mengelola kegiatan operasional organisasi secara efektif dan efisien dengan memaksimalkan motivasi karyawan.
2. Untuk membantu karyawan dalam mengambil keputusan, misalnya promosi, transfer, dan pengakhiran.
3. Untuk mengidentifikasi kriteria kebutuhan pelatihan khusus untuk pengembangan sehingga organisasi dapat mendapatkan program pelatihan yang cocok dengan keadaan organisasi.
4. Untuk memberikan *feedback* kepada karyawan tentang bagaimana atasan melihat kinerja mereka.
5. Untuk memberikan dasar pemberian hadiah dan hukuman (*reward* dan *punishment*).

10.4 MOTIVASI SEBAGAI PENDORONG EFISIENSI

Motivasi fokus terhadap bagaimana cara untuk dapat mendorong manusia (karyawan) dapat berperilaku sesuai dengan ketentuan atau harapan. Salah satu alat prediksi motivasi dan kinerja adalah teori harapan. **Teori harapan (*expectancy theory*)** menyatakan bahwa perilaku manusia dipengaruhi oleh upayanya untuk mencapai kepuasan pribadinya. Teori harapan memfokuskan tiga hubungan sebagai berikut.

1. Hubungan antara upaya untuk mencapai tujuan dengan kinerja karyawan, prioritas yang dipersepsikan oleh individu yang mengeluarkan sejumlah upaya/cara tertentu dapat mendorong kinerja karyawan tersebut.

2. Hubungan antara kinerja karyawan dan hasil yang didapatkan, karyawan dapat menyakini tingkatan kinerja tertentu dapat mengakibatkan dan mendorong tercapainya suatu hasil yang diharapkan karyawan tersebut.
3. Hubungan antara hasil yang diharapkan dengan tujuan pribadi, karyawan dapat berusaha mencapai hasil yang dia harapkan dengan berbagai cara sehingga adanya daya tarik terhadap hadiah (*rewards*) organisasi untuk karyawan dan untuk memenuhi tujuan pribadinya.

10.5 PENGARUH BALAS JASA PADA PERILAKU

Ada tiga cara untuk membentuk perilaku manusia (karyawan) yang bekerja dalam organisasi, yaitu sebagai berikut.

1. **Penguatan positif (*positive reinforcement*)** adalah suatu rangsangan yang diberikan untuk memperkuat kemungkinan munculnya suatu perilaku yang baik sehingga respons menjadi meningkat karena diikuti dengan stimulus yang mendukung (pujian atau hadiah).
2. **Penguatan negatif (*negative reinforcement*)** adalah peningkatan frekuensi suatu perilaku positif disebabkan berkurang maupun hilangnya rangsangan yang merugikan (tidak menyenangkan).
3. **Hukuman (*punishment*)** adalah obat yang umumnya digunakan untuk perilaku yang tidak diinginkan.

Dalam organisasi, alat yang paling efektif adalah *positive reinforcement* disebabkan sikap manusia yang menginginkan *reward* sehingga perilakunya dapat berubah menjadi lebih positif dan menguntungkan perusahaan.

10.6 TIPE-TIPE BALAS JASA

Hadiah dapat dikelompokkan menjadi tiga tipe, yaitu sebagai berikut.

1. **Penghargaan intrinsik (*intrinsic rewards*)** adalah penghargaan yang berasal dari dalam dirinya, respons individu terhadap pekerjaan yang dilakukannya dengan baik dan tujuan yang diharapkannya tercapai.
2. **Penghargaan ekstrinsik (*extrinsic rewards*)** adalah penghargaan yang berasal dari luar pekerjaan individu tersebut, misalnya uang, pangkat, bonus, jabatan ataupun *reward/punishment*.

Dalam *extrinsic rewards* termasuk *direct*, *indirect*, dan *nonfinancial compensations*. Untuk mendapatkan motivasi positif, pemberian *direct compensations* harus berdasarkan kontribusi karyawan tersebut di dalam perusahaan, sedangkan pada pemberian *indirect compensations* harus dikendali oleh manajemen level atas (*top management*) dan juga digunakan sebagai penghargaan kinerja yang menarik bagi karyawan serta pada pemberian *nonfinancial compensations* sering diasumsikan sebagai salah satu cara untuk memenuhi kebutuhan pribadi sehingga dapat memberikan stimulus atas perilaku yang diinginkan oleh perusahaan/organisasi.

10.7 ASPEK KEPERILAKUAN DARI LANGKAH EVALUASI KINERJA

Langkah-langkah yang digunakan untuk mengukur dan mengevaluasi kinerja adalah sebagai berikut.

a. Langkah Awal

1. Menentukan segmen-segmen dan aktivitas-aktivitas yang dikendalikan oleh individu yang terkait dengan mereka.
2. Menentukan kriteria kinerja (kebijakan, tujuan, dan standar) untuk setiap segmen atau aktivitas organisasi.
3. Mengukur kinerja sesungguhnya.

b. Langkah Evaluasi Kinerja

1. Membandingkan kinerja sesungguhnya dengan sasaran yang ditentukan sebelumnya. Melaporkan hasil-hasil dengan segera pada individu-individu yang bertanggung jawab untuk segmen atau aktivitas.
2. Menentukan penyebab operasional dan berperilaku selisih-selisih (terutama yang tidak menguntungkan).
3. Mendorong perilaku yang diinginkan dan bertindak untuk mencegah perilaku kambuhan yang tidak diinginkan.

c. Menentukan Segmen-Segmen dan Aktivitas-Aktivitas yang Dikendalikan

Jika seseorang dapat akuntabel terhadap kinerjanya maka seharusnya ada tanggung jawab yang jelas terhadap pekerjaannya, sedangkan jika

organisasi tidak hati-hati dalam menyeting pemetaan tanggung jawab sehingga tujuan yang telah ditentukan dapat lebih mudah tercapai. Untuk menghasilkan motivasi karyawan yang efektif, ada beberapa kriteria yang harus dipenuhi sebagai berikut.

1. Tanggung jawab harus konsisten terhadap masing-masing wewenang manager untuk menentukan pendapatan dan biaya. Di sini, manager harus menekan biaya dan menghasilkan pendapatan agar laba yang didapat lebih besar.
2. Definisi tanggung jawab harus akurat dan adil. Lingkup dari tanggung jawab dan wewenang manager harus jelas sehingga tidak ada yang dirugikan.
3. Untuk meningkatkan kendali operasional, lingkup dari tanggung jawab harus efektif dan efisien dan jika perlu digunakan pembagian tugas yang jelas. Untuk mengevaluasi kinerja aktual, sistem seharusnya berhati-hati dalam menentukan standar biaya untuk prediksi biaya dan alokasi anggaran untuk biaya tidak terduga (*discretionary, advertising*).
4. Kriteria evaluasi kinerja harus sesuai dengan lingkup dari tanggung jawab yang telah ditugaskan.

a. Menetapkan Kriteria Kinerja

Dalam kenyataannya, tujuan karyawan berbeda dengan tujuan perusahaan sehingga dibutuhkan tujuan yang mewakili keduanya sehingga masing-masing mendapatkan manfaat. Banyaknya tujuan perusahaan yang ingin dicapai menyebabkan perusahaan harus menentukan kriteria kinerja yang berisi profitabilitas, pangsa pasar, dan lain-lain. Beberapa kriteria kinerja di bahas berikut ini.

Keterukuran kriteria (*measureability of criteria*). Kriteria kinerja terkadang sulit untuk diukur, misalnya kepemimpinan produk (*product leadership*). Jadi, diperlukan penentuan salah satu kriteria yang dianggap paling banyak menarik perhatian dalam mengevaluasi kinerja sehingga manager dapat lebih memusatkan perhatian pada kriteria tersebut.

Rentang waktu sumber dan biaya (*time span on resources and expenses*). Masalah yang sering muncul dalam kriteria evaluasi kinerja adalah rentang waktu untuk mengembangkan sumber daya dengan proyek-proyek yang baru terkadang membutuhkan sumber daya yang lebih canggih sehingga organisasi perlu melakukan pelatihan untuk karyawan agar memenuhinya. Kesulitan untuk menentukan biaya atas pengembangan tersebut disebabkan oleh rentang waktu pengembangan yang menyulitkan pembebanan biaya.

Bobot yang ditentukan untuk kriteria (*weights assigned to criteria*). Bobot penugasaan dan aturan kriteria evaluasi kinerja sangat penting karena memberi sinyal kepedulian manajemen level atas dan memengaruhi perilaku manajemen level bawah.

Indikasi kinerja v.s. kriteria kinerja (*kinerjance indices versus kinerjance criteria*). Kriteria kinerja adalah tujuan kinerja seluruh perusahaan berdasarkan struktur tujuan perusahaan, sedangkan indikasi kinerja adalah indikasi setiap tujuan kinerja masing-masing individual atau segmen yang harus distabilkan, misal rasio keuangan.

Aspek penggunaan keperilakuan (*behavioral aspects of usage*). Terdapat tiga tipe yang digunakan untuk mengukur kuantitas, yaitu (1) kriteria ukuran tunggal (*single criterion measures or indices*), kriteria ukuran tunggal hanya menggunakan satu ukuran kuantitas, (2) kriteria ukuran ganda (*multiple criterion measures*), kriteria ukuran ganda menggunakan banyak ukuran kuantitas secara serentak, (3) teknik kriteria komposit (*composite criterion techniques*), teknik kriteria komposit menggunakan kriteria ukuran ganda yang masing-masing diberi bobot yang berbeda untuk setiap kriteria.

Tingkat imbal hasil investasi (*rate of return on investment, (ROI)*). **Imbal hasil investasi** adalah indeks untuk mengukur profitabilitas dalam evaluasi kinerja yang diukur sebesar laba dibagi dengan investasi atau sebesar margin laba dikalikan dengan perputaran investasi pusat pertanggungjawaban. Keunggulan ROI adalah ROI dapat digunakan untuk membandingkan kinerja antarperusahaan atau unit bisnis dengan ukuran yang sama dan dapat digunakan untuk mengukur investasi yang dilakukan serta sebagai pengendali biaya, pendapatan, laba, dan efisiensi penggunaan aset. Sementara itu, kelemahan ROI adalah adanya ketidaksamaan definisi biaya, pendapatan, laba, dan investasi, ROI hanya dapat digunakan untuk mengukur profitabilitas jangka pendek, ROI dapat menghasilkan data yang tidak sesuai dengan kenyataan disebabkan adanya aspek-aspek lain, misalnya subjektivitas dalam penentuan indeks yang tidak diperhitungkan.

Nilai tambah ekonomi (*economic value added (EVA)*) atau laba residual (*residual income, (RI)*). **Nilai tambah ekonomi** atau **laba residual** adalah alat pengukur profitabilitas yang diukur sebesar kelebihan bersih atas laba yang diinginkan dikurangi dengan biaya modal atas investasi yang digunakan oleh perusahaan atau unit bisnis. Nilai tambah ekonomi berguna bagi manajemen perusahaan atau unit bisnis agar berkonsentrasi pada usaha memaksimalkan moneter laba

residualnya. EVA dapat memotivasi dengan lebih baik para manajer perusahaan atau unit bisnis.

b. Mengukur Kinerja Aktual

Langkah berikutnya dalam mengevaluasi kinerja adalah mengukur hasil aktual dari segmen atau kegiatan. Meskipun pengukuran ini tampak objektif, secara berulang-ulang, dan rutin. Namun, pengukuran tersebut masih memicu tanggapan disfungsi karena manusia dapat berusaha untuk memanipulasi informasi agar sesuai dengan tujuan pribadinya. Unit bisnis atau bawahan cenderung mengendalikan sifat dan waktu agar memperoleh reaksi yang menguntungkan dari atasannya. Sebaliknya, atasan mungkin menambah atau mengurangi aspek-aspek tertentu dari kinerja agar sesuai dengan kebutuhannya. Beberapa cara untuk perilaku disfungsi, antara lain dengan (1) manajemen laba, (2) pembiasan, (3) permainan, dan (4) pemusatan serta tindakan ilegal.

Manajemen laba (*earning management*) atau **pemerataan laba (*income smoothing*)**. **Manajemen laba** adalah semua tindakan yang digunakan oleh para manajer untuk memengaruhi laba dengan cara meninggi-ninggikan atau merendah-rendahkan laba sesuai dengan tujuannya. **Pemerataan laba** adalah semua usaha yang digunakan oleh para manajer untuk memmeratakan laba setiap periodenya. Dalam hal ini, manajemen dapat memengaruhi pembebanan biaya, pengakuan pendapatan dan laba dengan cara mempercepat atau menundanya agar laba sesuai dengan yang diharapkannya. Dalam arti luas pemerataan termasuk pemerataan informasi atau pesan dengan cara menundanya atau mempercepat penyampaian pesan tersebut. Manajer dapat mengirim pesan pada waktu yang akan terjadi di masa mendatang maupun mereka dapat menunda mengirim pesan periode terkini sampai periode mendatang. Praktik ini mungkin tetap tidak terdeteksi untuk beberapa waktu disebabkan oleh bukti transaksi sebagian berasal dan dibuat dari dalam organisasi itu sendiri.

Pembiasan (*biasing*) adalah usaha para manajer untuk memproses dan menyampaikan pesan yang memberikan gambaran paling menguntungkan dari kinerjanya. Keleluasaan penggunaan metode akuntansi yang berlaku umum memberikan kesempatan yang luas pada para manajer untuk melakukan pembiasan sesuai tujuannya.

Permainan (*gaming*) adalah manipulasi hasil kinerja aktual yang dicapai dengan memanfaatkan berbagai aspek hubungan atasan dengan bawahan. Aktivitas ini disebut permainan karena penerima pesan dengan pengaruh dan kekuatan yang dimilikinya meminta

pada pengirim pesan agar pesan yang disampaikan sesuai dengan keinginan penerima pesan. Permainan dapat diminimalkan dengan memberikan penghargaan menggunakan dasar lebih dari satu aspek kinerja sehingga mencegah penekanan yang berlebihan terhadap satu aspek yang dapat merugikan pihak-pihak lain.

Pemusatan (*focusing*) dan tindakan ilegal (*illegal acts*). **Pemusatan** adalah tindakan untuk memusatkan perhatian hanya pada pesan-pesan yang menguntungkan dan berusaha untuk menyembunyikan pesan yang tidak menguntungkan. **Tindakan ilegal** adalah tindakan memanipulasi atau mendistorsi informasi dengan cara yang melawan hukum atau peraturan. Tindakan-tindakan ini dapat diminimalkan melalui sistem pengendalian internal yang baik dan pengauditan internal dan eksternal yang baik agar mampu memotivasi perilaku manusia sesuai dengan yang diinginkan dan dapat meningkatkan semangat kerja sama tim.

c. **Pembandingan Kinerja Aktual dan Diharapkan**

Pembandingan kinerja aktual dan kinerja yang diharapkan (anggaran atau standar) melalui laporan kinerja periodik dapat memberikan umpan balik pada para manajer untuk mengatasi ketidakefisienan dan ketidakefektifan kinerja melalui analisis selisih dan tindakan-tindakan koreksi. Langkah-langkah pembandingan tersebut sebagai berikut.

1. Bandingkan kinerja aktual dengan tujuan yang telah ditentukan. Segera melaporkan hasilnya kepada individu yang bertanggung jawab untuk segmen dan kegiatan. Perbandingan kinerja aktual dan yang diharapkan dilakukan secara periodik melalui laporan kinerja. Untuk dampak yang optimal, laporan kinerja yang terpisah harus disiapkan untuk setiap segmen, dimulai dengan tingkat hierarki terendah. Laporan kinerja harus mencakup semua penyimpangan atau variasi dari anggaran dengan kinerja aktual. Laporan kinerja harus disesuaikan dengan kebutuhan dan pengalaman pengguna disebabkan laporan kinerja disusun oleh akuntan, yang sebagian besar mengerti statistik keuangan. Laporan yang dibuat harus dapat dimengerti pengguna tanpa latar belakang akuntansi, yang dapat menggunakan diagram dan grafik dalam mempresentasikannya. Persentase dan rasio memberikan referensi manajer untuk dapat mengevaluasi dan menghindari kemungkinan salah tafsir materialitas serta relativitas dari selisih. Selisih harus dilaporkan mulai periode masa lalu sampai saat ini secara kumulatif.

2. Tentukan penyebab operasional dan perilaku selisih yang tidak menguntungkan. Selisih yang menguntungkan harus mendapat perhatian yang sama disebabkan oleh selisih tersebut juga memiliki informasi yang tinggi. Satu masalah dalam menentukan penyebab selisih adalah manajer dan bawahan mungkin tidak bekerja sama dalam penyelidikan. Untuk melakukan proses interpretasi selisih dan menyebabkan deteksi perilaku efektif, baik untuk individual maupun kelompok harus diadakan pertemuan di berbagai tingkat manajemen secara bergilir.
3. Penguatan perilaku yang diinginkan dan bertindak untuk mencegah terulangnya perilaku yang tidak diinginkan.
4. Langkah terakhir dalam proses evaluasi kinerja adalah mengambil tindakan korektif untuk memperkuat perilaku yang diinginkan dan memperbaiki perilaku yang tidak diinginkan. Perilaku adalah tindakan seseorang yang menghasilkan hasil. Hasil adalah indikator efektivitas, seperti laba, kualitas, dan tingkat penjualan. Fungsi evaluasi kinerja dari sistem akuntansi adalah menyediakan sebagian besar data kuantitatif untuk menentukan bagaimana, kepada siapa, dan untuk apa hadiah harus didistribusikan atau ditahan yang menunjukkan perubahan perilaku harus dilakukan untuk meningkatkan kesehatan dan pertumbuhan organisasi masa depan.

10.8 ASPEK KEPERILAKUAN INFORMASI AKUNTANSI

Perusahaan menggunakan informasi akuntansi sendiri atau bersama dengan informasi lain sebagai dasar untuk mengevaluasi unit-unit organisasi dan kinerja bawahan disebabkan akuntansi merupakan data yang “keras” atau objektif dan bukan “lunak” atau subjektif. Manusia mungkin memberikan reaksi yang tidak menguntungkan atas informasi yang dipasok oleh sistem akuntansi karena berbagai alasan. Beberapa alasan tersebut, antara lain (1) hubungan antara struktur organisasi dan struktur pelaporan keuangan, (2) tingkat partisipasi dalam penetapan standar, dan (3) tingkat pemahaman sistem akuntansi.

Hubungan struktur organisasi dan struktur pelaporan keuangan.

Jika struktur organisasi dan struktur pelaporan sesuai maka adanya harmoni antara tanggung jawab manajemen dan kendali atas pendapatan, beban, laba, dan investasi. Tanggapan juga dapat terjadi jika informasi yang diberikan oleh sistem akuntansi tidak cukup mencerminkan kompleksitas kondisi organisasi dan lingkungan yang memengaruhi kinerja. Semua

kondisi-kondisi disfungsional dapat diminimalkan melalui sistem akuntansi pertanggungjawaban.

Tingkat partisipasi dalam penetapan standar. Manusia jarang menolak untuk dijadikan objek evaluasi kinerja. Namun, manusia mungkin memberi reaksi bermusuhan karena dipicu oleh kriteria yang digunakan dalam evaluasi kinerja atau penetapan tujuan dan melaporkan format yang dianggap rapuh. Untuk meminimalkan keluhan ini dan mendorong penerimaan tujuan anggaran dan standar biaya sebagai realistis dan adil, manajer unit organisasi harus berpartisipasi dalam menetapkan langkah yang digunakan dalam evaluasi kinerjanya.

Tingkat pemahaman sistem akuntansi. Tingkat pemahaman yang baik terhadap sistem akuntansi diperlukan karena sebagian besar data kinerja disediakan oleh sistem akuntansi. Oleh karena itu, setiap tahap aktivitas organisasi, manusia dikendalikan oleh manajer yang harus memiliki pemahaman yang baik tentang metode yang digunakan dalam anggaran, penetapan biaya standar, dan proses penentuan tujuan kinerja. Manusia mungkin merasa terancam oleh sistem akuntansi yang tidak dipahaminya, yang menurutnya tidak masuk akal, dan tidak dapat dipercaya sehingga mungkin mendorong perilaku yang destruktif.

10.9 TELAHAH DIAGNOSTIK DILEMA BISNIS

a. Latar Belakang

Siegel dan Marconi membahas dilema bisnis berikut ini. John Miller adalah seorang lulusan M.B.A. dan memiliki sertifikat CMA. Dia bekerja sebagai asisten administrasi di Perusahaan Giant Eastern yang bertugas untuk mengontrol perusahaan. Tugas pertamanya adalah mengevaluasi keefektifan evaluasi kinerja Perusahaan Amex, Inc. Perusahaan Amex memiliki 25 anak perusahaan dengan 17.000 karyawan, penjualan dalam \$ sebesar 2,5 miliar, dan aset yang dimiliki 2,3 miliar. Pendapatan perusahaan berasal dari pertumbuhan ekonomi perusahaan yang tinggi dari industri manufaktur.

b. Dilema yang Dihadapi

Amex, Inc. merupakan perusahaan yang memiliki evaluasi kinerja yang kompleks dan canggih yang digunakan perusahaan untuk memotivasi karyawan agar bertindak sesuai tujuan dan karakteristik perusahaan. Sistem kinerja lebih ditekankan pada perhatian manajemen puncak untuk kepentingan pribadi, pencapaian tujuan perusahaan, dan laba jangka pendek. Perusahaan menggunakan pusat pertanggungjawaban pusat laba. Perusahaan bermaksud

untuk mendorong ketaatan terhadap biaya dan pendapatan yang dianggarkan. Hal ini mencerminkan proses penganggaran sebagai inti kendali operasional dan alat utama untuk mendorong perilaku yang diinginkan. Perusahaan menganut praktik manajemen partisipatif dengan manajer pusat laba memiliki kebebasan dalam menetapkan tujuan kinerja mereka.

Miller mengamati adanya cara-cara berlebihan dalam penetapan tujuan dan anggaran standar. Hal ini terjadi disebabkan oleh tidak adanya upaya yang serius yang dibuat perusahaan dalam mendeteksi praktik-praktik tersebut dan manajer segmen menganggap perbuatan tersebut dapat ditoleransi. Hal tersebut didasari dengan adanya *rewards* dan *punishment* terhadap pencapaian tujuan. Adanya ketakutan apabila manajer segmen tidak dapat memenuhi tujuan menyebabkan standar biaya dinaikkan agar manajer segmen dapat mencapai tujuan tersebut.

Miller juga mengamati adanya pencatatan standar biaya yang ditinggikan sehingga fungsi dari sistem standar biaya berkurang. Hal tersebut menyebabkan evaluasi kinerja dan pengendalian operasional yang telah dilakukan hanya membuang-buang waktu dan biaya. Jika semua selisih menguntungkan dari biaya standar dilaporkan secara berkala dan dianalisis untuk dicari penyebabnya maka *overstatement* biaya standar dapat ditemukan secara otomatis dan dapat diperbaiki. Tidak ada indikasi material selisih yang tidak menguntungkan. Miller tidak menyebutkan prosedur maupun tindakan perbaikan yang harus dilakukan untuk memperbaiki kekurangan operasional atau mengubah pola perilaku ini jika mereka diidentifikasi sebagai penyebab inefisiensi. Manajer tidak dapat mengetahui apa sebenarnya yang salah atau bagaimana mereka dapat menghindari terulangnya masa depan dengan masalah yang sama melalui perubahan operasional dan modifikasi perilaku.

c. Solusi yang Ditawarkan

Solusi yang ditawarkan adalah perusahaan harus menetapkan secara kokoh mengenai tujuan jangka panjang dan berbagai upaya untuk mencapai tujuan tersebut, misalnya iklan, penelitian, dan pengembangan yang biaya atas upaya tersebut ditentukan oleh manajemen puncak agar tidak ada perilaku disfungsi. Solusi lain adalah perusahaan juga harus selektif dalam memberikan kredit. Banyaknya kredit macet harus diukur secara material dan sistem perusahaan yang ada sudah baik atau bagus. Sebaiknya, perusahaan lebih fokus untuk mengurangi perilaku disfungsi yang berlebihan dan lebih memotivasi karyawan untuk meningkatkan efisiensi operasional perusahaan sehingga menghasilkan laba operasional dan ROCE yang tinggi.

BAB 11

INTERPRETASI KEPERILAKUAN ATAS DESENTRALISASI

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, para pembaca diharapkan mampu memahami:

1. Dilema bisnis desentralisasi.
2. Pertimbangan desentralisasi.
3. Definisi desentralisasi.
4. Lingkungan sebagai penentu desentralisasi.
5. Pemilihan struktur organisasi.
6. Pengembangan piagam desentralisasi.
7. Pengukuran dan evaluasi kinerja.
8. Penyelesaian dilema.

11.1 DILEMA BISNIS DESENTRALISASI

a. Dilema Bisnis

Siegel dan Marconi mengemukakan suatu dilema bisnis, “tolong jangan salah paham, sangat menyenangkan untuk keluar kantor dan kembali ke lapangan. Lagi pula, Sharjah adalah perubahan yang menyenangkan setelah Lahore. Namun, saya takut dimintai pertanggungjawaban oleh Mr. Z untuk semua masalah yang akan bertambah selama ketidakhadiran saya di Lahore. Kantor pusat di Karachi tidak memahami bahwa Lahore serius kekurangan staf manajerial yang terlatih. Dengan aku di Sharjah, tidak ada orang yang dapat mengambil alih tanggung jawab secara efektif.”

Pernyataan di atas datang dari Mr. K, eksekutif senior di perusahaan POLKA grup. Pendengarnya adalah Mr. A, direktur senior sekaligus pendiri perusahaan POLKA grup. POLKA mulai beroperasi pada 1972 sebagai perusahaan es krim di Lahore, salah satu kota di utara Pakistan. Pabrik ini menyuplai sebagian besar es krim dari Lahore (dekat dengan perbatasan India) ke Khyber Pass (dekat dengan perbatasan Afganistan). Mr. A adalah pencetus

ide dari pendirian pabrik es krim ini yang selalu didampingi oleh saudara lelakinya Mr. Z untuk memperoleh tanah pabrik. Pabrik ini berkembang dengan pesat karena usaha pemasaran dan distribusinya yang kreatif. Pada 1975, grup membuka pabrik kedua di Karachi untuk meng-cover penjualan di bagian selatan Pakistan.

Pada 1978, POLKA dibagi menjadi dua haluan yang berbeda. Mereka mendirikan pabrik untuk memproduksi bahan kemasan es krim, sereal, rokok, dan produk lainnya. Hanya sebagian kecil dari kapasitas kemasan yang diperlukan untuk es krim dan sisanya direncanakan untuk penjualan eksternal. Mereka juga mendirikan sebuah pabrik es krim di Sheikdom yang kaya minyak, Sharjah-bagian dari Uni Emirat Arab. Pada awal 1980, kedua pabrik kemasan dan Pabrik Es Krim Sharjah dijadwalkan untuk memulai produksi. Mr. Z bertanggung jawab untuk operasi Pakistan sementara Mr. A pindah ke Sharjah untuk mengoperasikan pabrik di sana.

Percakapan di atas terjadi pada awal 1980 antara Mr. A dan Mr. K. Mr. K adalah seorang ahli susu yang didatangkan dari Lahore (ia adalah manajer senior operasi) untuk membantu instalasi pabrik es krim di Sharjah. Mr. K menambahkan komentar berikut dalam laporannya:

“Ketika Anda sedang menjelaskan tentang keadaan saya kepada Mr. Z, dapatkah Anda juga menanyakan kepadanya mengapa pabrik pengemasan baru-baru ini mengirimkan bahan kemasan dengan kualitas yang jelek. Kami membayar dengan harga pasar untuk pembelian bahan baku, tetapi ternyata kualitas yang kita hasilkan jauh lebih rendah daripada apa yang dapat kita beli secara lokal dengan harga yang jauh lebih rendah. Saya mengerti mereka adalah bagian dari kelompok, tetapi kualitas dan pengiriman yang jelek telah berdampak buruk pada operasi kami di Lahore dan sekarang di Sharjah.”

Tak lama setelah percakapan ini, Mr. A duduk dengan penulis kasus untuk menggambarkan beberapa masalah dari kelompok POLKA.

Anda lihat, kami telah menikmati tingkat pertumbuhan yang fenomenal dalam beberapa tahun terakhir. Dalam proses ini, kami belum punya waktu untuk memikirkan konsekuensi organisasi sehingga kami mendapati ternyata kami beroperasi sebagai organisasi fungsional. Kami meminjam spesialis fungsional, seperti Mr. K ketika diperlukan, tetapi meminta mereka untuk memiliki tanggung jawab lini sementara. Perusahaan keluarga telah menghasilkan kegagalan untuk menyusun status yang jelas sehingga para personel kunci bingung mengenai jalur komunikasi dan pelaporan, terlalu banyak otoritas masih melekat pada anggota keluarga. Transaksi antara pabrik kemasan dan es krim adalah sumber dari gesekan dan saya agak bingung tentang apa yang harus dilakukan. Memiliki spesialis fungsional, seperti Mr. K atau Mr. H manajer penjualan kami, menjadi solusi untuk pemecahan

masalah bila diperlukan. Saya tahu bahwa sekali didirikan pabrik kemasan maka kita dapat menghasilkan kualitas yang diperlukan kurang dari harga pasar. Sementara itu, kita harus menemukan penyelesaian dari sengketa ini sehingga pabrik kemasan tidak dimatikan sebelum mendapat kesempatan untuk distabilkan. Kita juga perlu suatu sistem untuk mengukur kinerja dari berbagai unit untuk mengevaluasi bagaimana mereka lakukan. Singkatnya, beberapa bentuk reorganisasi yang jelas.

b. Catatan Final Revisi POLKA

Tiga langkah dalam pilihan desentralisasi yang efektif (pilihan struktur, anggaran dasar, dan pengukuran kinerja) dapat diilustrasikan dengan mengacu pada organisasi POLKA yang telah dijelaskan sebelumnya. Ingat bahwa organisasi POLKA bersifat geografis dan diversifikasi ke arah integrasi vertikal. Desentralisasi tampaknya perlu diberi lingkungan dan ukuran. Struktur divisi berdasarkan geografi atau produk juga tampaknya layak meskipun biaya yang dikeluarkan lebih mahal daripada fungsi yang ada saat ini. Namun, dapat menghindari masalah tanggung jawab ganda yang dihadapi oleh spesialis teknis. Disebabkan oleh unit yang bersifat independen, tampaknya tepat jika unit diperlakukan sebagai pusat laba. Hal ini dapat memperkuat kewajiban garis semua manajer dan dapat memaksa setiap unit untuk memperoleh spesialis teknis sendiri. Karena es krim bukanlah industri teknologi tinggi, harga untuk duplikasi tersebut cenderung minim. Konsep pusat laba juga harus membantu untuk mendorong organisasi menuju orientasi hasil daripada orientasi keluarga.

Pemilihan anggaran dasar untuk POLKA menimbulkan dua pertanyaan, bagaimana peran kantor pusat dan hubungan antara pabrik es krim dan pabrik bahan kemasan. Mengingat lingkungan di Pakistan, peralatan modal dan pembelian bahan baku memerlukan koordinasi erat dengan bank karena kurs mata uang asing dan pembatasan impor. Keduanya jelas membutuhkan skala ekonomi, memerlukan spesialisasi, dan keputusan yang cepat. Sentralisasi mereka di kantor pusat tampak logis. Keputusan yang tersisa dapat dengan aman didelegasikan kepada manajer lokal. Hubungan antara pabrik krim kemasan dan es tampaknya membutuhkan kolaborasi lebih dari kompetisi. Bahan kemasan adalah industri yang relatif oligopolistik di Pakistan. Alasan utama untuk integrasi ini adalah sumber keamanan pasokan untuk es krim. Harga pasar yang kompetitif mungkin tidak cocok dalam situasi ini dan semacam negosiasi atau penengah harga pengalihan mungkin lebih tepat untuk mendorong saling upaya pemecahan masalah.

Akhirnya, mengingat persaingan yang meningkat di Pakistan untuk pabrik es krim dan bahan kemasan, ukuran kinerja harus fokus pada lima

variabel kunci, yaitu laba, pangsa pasar, reputasi produk, kepemimpinan produk, dan efektivitas biaya. Jelas bahwa beberapa ukuran (finansial dan nonfinansial) berfokus pada hasil serta perilaku (khususnya di bidang reputasi dan kepemimpinan) yang diperlukan untuk menilai kinerja. *Return on asset* bukan merupakan ukuran bermakna karena pembatasan kurs mengurangi kebebasan dengan peralatan modal yang dapat diperoleh atau sumber-sumber yang dapat diperoleh. Laba sisa atau laba yang dianggarkan tampaknya lebih tepat sebagai ukuran keseluruhan profitabilitas. Langkah-langkah ini, bersama dengan langkah-langkah lain yang disarankan di atas, memberikan garis besar pada POLKA untuk menciptakan suatu organisasi desentralisasi yang efektif.

11.2 MENDESENTRALISASI ATAU TIDAK

Perusahaan mungkin mengalami perubahan dalam bentuk pertumbuhan atau penciutan. Perubahan yang bertumbuh menghadapi masalah untuk melakukan reorganisasi atau restrukturisasi organisasi. Salah satu dimensi restrukturisasi organisasi yang telah memperoleh perhatian yang besar adalah dikotomi antara sentralisasi atau desentralisasi. Dalam banyak situasi, **restrukturisasi organisasi** dipahami sebagai keputusan mengenai penentuan tingkatan hierarki di dalam suatu organisasi.

Tujuan dari bab ini adalah membahas prasyarat berperilaku untuk keberhasilan desentralisasi dalam organisasi. Tujuan utama pembahasan bab ini adalah (1) desentralisasi sebagai suatu sifat filosofis dan suatu respons berperilaku sesuai dengan kebutuhan lingkungan, (2) desentralisasi yang efektif memerlukan penentuan struktur organisasi yang tepat, yang memerlukan pemikiran mengenai aturan-aturan setiap lini operasional bagi para partisipan dan diadakannya penilaian kinerja secara periodik.

Beberapa pertanyaan yang dapat ditujukan terhadap desentralisasi adalah (1) Apa definisi desentralisasi dalam organisasi bisnis? (2) Apa kondisi-kondisi yang perlu diciptakan dalam desentralisasi? (3) Bagaimana desentralisasi memungkinkan organisasi mencapai hasil akhirnya? (4) Apa perbedaan tipe-tipe struktur desentralisasi yang dapat dipilih organisasi? (5) Bagaimana mengembangkan aturan-aturan yang diperlukan agar subunit-subunit organisasi beroperasi? (6) Dengan cara-cara bagaimana korporasi atau kantor pusat mengendalikan unit-unit yang didesentralisasi? (7) Bagaimana mengukur kinerja unit-unit desentralisasi?

11.3 DEFINISI DESENTRALISASI

Istilah desentralisasi digunakan dalam berbagai bidang. Definisi desentralisasi untuk bidang yang satu dapat berbeda dengan yang digunakan dalam bidang lainnya. Dalam bidang bisnis, salah satu definisi desentralisasi diberikan oleh H.A. Simon (lihat Siegel dan Marconi, hlm. 234), “suatu organisasi administratif adalah **tersentralisasi** jika keputusan dibuat pada tingkatan yang relatif tinggi dalam organisasi; **terdesentralisasi** jika keputusan didelegasikan oleh manajemen puncak kepada tingkatan wewenang eksekutif yang lebih rendah.”

Namun dalam aplikasinya, identifikasi keputusan seperti apa yang didelegasikan serta di level mana keputusan tersebut dibuat menjadi tidak jelas disebabkan menurut March dan Simon keputusan tidak dibuat melainkan mengalami adaptasi, perubahan, atau ditambahkan pada setiap level manajemen yang berbeda untuk diteruskan pada level yang lebih tinggi. Konsep pusat pengambilan keputusan ditentukan oleh karakteristik suatu organisasi sehingga dapat ditentukan bagaimana mengidentifikasi suatu masalah. Mendefinisikan suatu masalah dipandang lebih penting dibandingkan otoritas pengambilan keputusan secara formal dalam hal pemecahan masalah. Pada akhirnya standar prosedur operasi, penelitian secara terus-menerus, profesionalitas, sosialisasi, serta bentuk organisasi dapat memengaruhi suatu keputusan.

Letak pengambil keputusan selalu menjadi aspek kunci dalam desentralisasi, walaupun keputusan seperti apa yang didelegasikan tetap menjadi masalah. Argumen keputusan penting sebaiknya desentralisasikan dan keputusan tidak penting didesentralisasikan, tetapi tetap saja tidak dapat menyelesaikan masalah. Penting atau tidak penting, seperti keputusan penjualan dan produksi cenderung didelegasikan pada bawahan dalam suatu organisasi, padahal dua keputusan tersebut adalah penting.

Pendapat lain, oleh Chandler, yang lebih berguna untuk membedakan keputusan penting atau tidak penting dan pantas untuk didesentralisasikan atau tidak adalah:

- a. Apakah keputusan tersebut merupakan keputusan strategis atau keputusan operasional?
- b. Apakah keputusan tersebut termasuk dalam kegiatan rutin, keputusan sehari-hari, atau tidak?
- c. Apakah keputusan tersebut untuk jangka panjang atau jangka pendek?

Survei yang dilakukan oleh L.P. Jennergen (1980) menunjukkan bahwa makna desentralisasi misalnya:

- a. Pada level jenjang jabatan untuk membuat keputusan.
- b. Pengaruh relatif level jenjang jabatan dalam membuat keputusan.

- c. Partisipasi dalam pembuatan keputusan tanpa menyinggung level jenjang jabatan.

Istilah desentralisasi juga diartikan sebagai pendelegasian wewenang sesuai dengan fungsi jabatan tertentu. Akuntan cenderung menyamakan desentralisasi dengan struktur keuangan atau pusat pertanggungjawaban tertentu, misalnya pusat laba (*profit center*).

Terdapat perbedaan pendapat dan argumen mengenai makna istilah desentralisasi. Oleh karena itu, untuk dapat membuat desentralisasi tersebut lebih berguna adalah dengan fokus pada keinginan organisasi yang dijalankan melalui desentralisasi. Keperilakuan organisasi terkait dengan hal ini dapat memengaruhi gaya kepemimpinan manajer. Dihubungkan dengan keperilakuan, **desentralisasi** adalah suatu sistem yang mendorong manajer di berbagai jenjang jabatan untuk berpikir dan bertindak secara independen dalam menjalankan perannya sebagai suatu tim dalam organisasi. Hal ini merupakan suatu pandangan manajemen yang berusaha untuk mendorong pikiran dan tindakan yang independen tanpa mengorbankan kebutuhan organisasi.

11.4 LINGKUNGAN SEBAGAI FAKTOR PENENTU DESENTRALISASI

Alasan munculnya desentralisasi adalah sebagai berikut.

- a. Desentralisasi membebaskan manajemen puncak untuk fokus pada keputusan strategis jangka panjang dibandingkan keterlibatannya dalam keputusan-keputusan operasional.
- b. Desentralisasi membuat organisasi secara cepat dan efektif dalam merespons masalah karena keputusan dibuat dekat dengan sumber masalah, manajer lokal dipandang lebih memiliki informasi terbaik sehingga dapat merespons kebutuhan lokal dengan lebih baik.
- c. Suatu sistem sentralisasi tidak dapat mengatasi kebutuhan informasi yang kompleks untuk membuat keputusan yang optimal. Keputusan yang terpusat dapat jadi tidak sebaik keputusan yang dibuat secara terdesentralisasi.
- d. Desentralisasi menyediakan pelatihan dasar yang baik untuk masa depan manajemen puncak.
- e. Desentralisasi memenuhi kebutuhan untuk kemandirian dan menjadi alat motivasi yang kuat bagi manajemen.

Sebagian besar pernyataan di atas adalah benar, tetapi lebih bersifat akibat dibandingkan kebutuhan desentralisasi itu sendiri. Sebagai contoh,

desentralisasi menyebabkan perusahaan lebih cepat merespons atau untuk melatih manajer di masa depan hal tersebut tidak menjelaskan kebutuhan desentralisasi sebagai hal utama. Teori manajemen tradisional menyatakan bahwa kebutuhan desentralisasi disebabkan oleh ukuran (pertumbuhan) perusahaan. Beberapa studi empiris membuktikan hubungan antara ukuran dan desentralisasi cenderung menguatkan pandangan ini. Namun, ukuran saja tidak menjadikan satu-satunya alasan desentralisasi. Faktor lain, seperti alasan geografis dan keahlian dapat mendorong pembuatan keputusan secara desentralisasi.

Landasan teoretis dan empiris paling menyeluruh untuk memahami desentralisasi telah dibuktikan oleh Chandler (dalam Siegel dan Marconi, 1989) ke dalam dua hal, yaitu sebagai berikut.

- a. Struktur dan strategi yang menyatakan bahwa struktur adalah suatu respons terhadap strategi perusahaan dan kemudian hal tersebut juga dipengaruhi oleh kondisi pasar dan teknologi.
- b. Tangan ajaib (*the visible hand*) yang dalam studi ini Chandler menghubungkan perkembangan desentralisasi ikut memengaruhi kondisi pasar serta kemajuan teknologi. Ketersediaan perkembangan komunikasi dan kapasitas produksi membuat perusahaan untuk mengejar integrasi strategi *forward* (konsumen) dan *backward* (pemasok) secara vertikal.

Keunggulan pada studi Chandler adalah desentralisasi yang membuat perusahaan dapat mengatasi masalah koordinasi dengan mendelegasikan keputusan operasional pada jabatan yang lebih rendah. Studi oleh Jesse Merham (1973) dan Vancil (1979) menunjukkan dukungan atas rancangan usulan: strategi diversifikasi menuntun ke arah divisionalisasi, yang diikuti oleh kebijakan desentralisasi. Namun di sisi lain, muncul masalah umum mengenai validitas empiris dari rancangan usulan ini, yaitu kesulitan memperoleh kepuasan ukuran desentralisasi. Pengukuran desentralisasi sangat sulit dan menimbulkan perselisihan pengukuran dan kesimpulan mengenai perkembangan desentralisasi perusahaan.

Dasar penelitian oleh Chandler mengenai lingkungan untuk strategi sebagai struktur secara luas diterima sebagai penjelasan desentralisasi dan selanjutnya digunakan sebagai basis untuk berbagai penelitian. Sebagai contoh adalah Williamson, yang mengembangkan penelitian Chandler, menyatakan bahwa struktur desentralisasi mengurangi biaya transaksi di pasar yang melibatkan kontrak yang berulang dalam ketidakpastian di antara sedikitnya jumlah pihak yang terlibat dan didukung oleh investasi pada aset tertentu. Jadi, mereka menyediakan struktur tata kelola yang tepat, menjelaskan alasan pertukaran di pasar seperti itu dihilangkan dari pasar dan diarahkan dalam jenjang jabatan dalam organisasi.

Williamson menggunakan strategi sebagai dasar menengahi antara lingkungan dan struktur. Ekologi populasi menggunakan suatu perspektif pemilihan secara wajar, merefleksikan pandangan sebagai penentu dan mempersempit pada pilihan strategis. Hal tersebut juga tidak mengacu pada organisasi secara individual, tetapi juga populasi dalam bentuk organisasi.

Berbeda dengan Williamson, kerangka kerja sistem manajemen pengendalian R. N. Anthony menggunakan analisis Chandler sebagai dasar teori utamanya. Dalam penelitiannya digunakan dua pendekatan, yaitu pendekatan biaya transaksi dan pendekatan ekologi yang menjadikan lingkungan sebagai peran utama dalam menjelaskan struktur perusahaan. Perbedaan penting antara kedua pendekatan ini adalah dalam hal pilihan strategis. Bagaimanapun, dalam kedua pendekatan ini, lingkungan baik secara langsung maupun melalui pilihan strategis keduanya menuju desentralisasi.

Kesulitan dalam hal menentukan efek lingkungan dalam desentralisasi adalah kurangnya persetujuan mengenai pembentuk lingkungan suatu organisasi. Berbagai gagasan muncul dan terbarukan berkembang secara cepat. Berdasarkan pendekatan yang digunakan oleh Pfeffer dan Salancik, lingkungan organisasi dibagi menjadi dua subgrup.

a. *Pertama* adalah lingkungan tugas. **Lingkungan tugas (*task environment*)** adalah hubungan pertukaran di pasar antara pusat organisasi dan pemeran sosial lainnya, seperti pemasok, pelanggan, kreditur, persekutuan, dan penyedia sumber daya lainnya. *Task environment* dideskripsikan ke dalam tiga dimensi:

1. Ketersediaan sumber daya yang terbatas.
2. Keterkaitan jumlah dan pola koneksi dalam suatu organisasi.
3. Konsentrasi atau jangkauan power, wewenang, dan sumber daya yang tersebar dalam lingkungan.

Karakteristik ini menentukan derajat pertentangan dan perubahan dalam organisasi utama.

b. *Kedua* adalah **komunitas**. Komunitas yang lebih besar, misalnya politik, kultur, dan pihak yang memerankan fungsi hukum dalam tatanan sosial organisasi, menentukan kebebasan dalam bertindak. Oleh karena itu, respons organisasi ditentukan oleh interaksi dalam perubahan, konflik, dan hambatan pada lingkungan.

Secara umum, semakin tinggi derajat pertentangan dan perubahan dalam lingkungan tugas, semakin besar kebutuhan organisasi untuk berkembang dalam hal kapabilitas untuk mengolah informasi dengan spesialisasi tertentu,

mengembangkan kemampuan untuk merespons cepat, dan mendorong anggota organisasi untuk memiliki inovasi dan berani mengambil risiko. Metode pengambilan keputusan oleh bawahan harus sesuai dengan nilai-nilai yang diusung oleh komunitas yang lebih besar, yaitu organisasi. Dengan demikian, keputusan yang diambil sesuai dengan tujuan organisasi.

11.5 PEMILIHAN STRUKTUR

Suatu organisasi harus memilih struktur yang tepat, mengembangkan anggaran dasar, dan pengukuran kinerja dalam mengimplementasikan desentralisasi. Pemilihan struktur desentralisasi yang tepat membutuhkan dua keputusan penting, yaitu sebagai berikut.

a. Pembagian Divisi Berdasarkan Tugas/Keputusan dalam Organisasi

Tipe fungsi divisi dalam struktur organisasi merepresentasikan dua jalan berbeda dalam menentukan tugas/keputusan pada suatu organisasi. Struktur fungsi membagi organisasi sesuai dengan fungsi utamanya, misalnya produksi, pemasaran, keuangan, dan lain sebagainya. Hal ini sesuai dengan memberdayakan skala ekonomi karena setiap orang memiliki spesialisasi yang berbeda.

Struktur divisi biasanya ditentukan berdasarkan lini produk. Desentralisasi cocok untuk perusahaan dengan multiproduk atau dengan tingkat diversifikasi yang tinggi. Dalam kasus perusahaan dengan multiproduk, penghematan biaya dalam koordinasi menggantikan biaya pada duplikasi fungsi yang dihasilkan dari divisionalisasi. Di lain pihak, perusahaan besar dengan diversifikasi produk terdiri atas berbagai macam unit bisnis dan masing-masing unit tersebut dapat saja memiliki teknologi produksi dan marketing tersendiri.

Kerumitan dalam membagi tugas/keputusan dalam kebanyakan organisasi besar adalah karena unit bisnis yang terpisah-pisah secara geografis. Keadaan geografis menambah masalah dalam koordinasi, terutama ketika unit-unit tersebut terpisah dalam batas negara yang berbeda. Oleh karena itu, perusahaan dikelola berdasarkan teritorial yang berbeda, dengan pengelolaan produk dan fungsi yang lebih jauh. Permasalahan serius muncul ketika hanya sedikit produk dari perusahaan multiproduk yang terjual di berbagai teritorial yang berbeda. Dalam kondisi seperti ini, perusahaan dihadapkan pada pilihan yang sulit dalam menduplikasikan divisi produk pada semua teritorial atau menggunakan divisi geografis untuk semua produknya.

b. Membangun Sistem Pertanggungjawaban Penggunaan Sumber Daya

Tahapan kedua dalam memilih struktur adalah dengan membangun sistem pertanggungjawaban dalam penggunaan sumber daya pada berbagai fungsi, produk, ataupun teritorial subunit. Biasanya, struktur pertanggungjawaban penggunaan sumber daya diperoleh dengan membentuk subunit. Empat tipe unit sumber daya akuntansi yang diidentifikasi dalam literatur adalah pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba, dan pusat investasi.

Fungsi-fungsi dalam organisasi paling utama menggunakan pusat pendapatan dan biaya karena adanya korespondensi antara aktivitas/keputusan dan sumber daya yang dibebankan. Juga karena divisi biasanya menggabungkan antara pemasaran dan produksi di bawah satu manajemen, divisi-divisi tersebut dikelola sebagai pusat laba atau pusat investasi. Oleh karena itu, dalam berbagai literatur istilah divisi, pusat laba, dan desentralisasi menjadi saling tertukar.

Desentralisasi seharusnya tidak disamakan dengan divisionalisasi atau pusat laba atau pusat investasi. Pusat biaya atau pusat investasi merupakan dasar unit ekonomi dalam bisnis dan manajemen. Bagaimanapun, unit tersebut dijadikan landasan dalam menilai kelangsungan hidup perusahaan. Sumber daya diidentifikasi dengan unit, dengan demikian tidak ada kaitannya dengan kemampuan manajemen untuk membuat keputusan mengenai hal tersebut. Unit ini secara khusus selalu ada pada struktur organisasi walaupun telah dilakukan pemisahan aktivitas. Unit-unit ini memandu proses desentralisasi dengan memunculkan perilaku yang diinginkan dari manajer. Hal ini berarti pusat laba tidak berhubungan dengan aktivitas fisik. Unit-unit ini dapat didesain untuk melampaui atau kurang dari batasan yang telah ditetapkan oleh manajer unit formal yuridis, wewenang, atau kendali. Penciptaan pusat laba artifisial seharusnya dipandu oleh kemampuan manajer dalam memengaruhi aktivitas dibandingkan kendali formal yang mereka miliki atas aktivitas tersebut. Perilaku seharusnya menentukan sistem pertanggungjawaban penggunaan sumber daya agar dapat secara bersamaan mengelola di berbagai subunit dalam organisasi.

11.6 PENGEMBANGAN PEDOMAN

Pemilihan struktur yang tepat adalah langkah pertama dalam proses menuju desentralisasi. Sama pentingnya dengan langkah pertama tersebut, yaitu untuk mengembangkan pedoman. Pedoman ini merupakan serangkaian aturan dan prinsip yang mengatur hubungan, baik antarsubunit maupun subunit dengan kantor pusat. Hubungan subunit dengan pusat perlu mendeskripsikan aktivitas melalui wewenang utama dan kewajiban subunit,

serta perilaku yang diharapkan oleh kantor pusat atas manajer subunit dalam menjalankan aktivitas.

a. Pendelegasian Aktivitas

Prasyarat penting dalam desentralisasi adalah dengan menentukan aktivitas mana yang sebaiknya didelegasikan pada subunit dan aktivitas mana yang sebaiknya dikendalikan secara terpusat. Dalam teori, sistem desentralisasi akan menugaskan seluruh aktivitas terpisah pada subunit, tanpa adanya peran dari pusat. Jika hal ini benar-benar terjadi dalam praktik maka peran wewenang pusat akan berkurang. Kebanyakan bisnis tidak akan mendekati level desentralisasi seperti ini. Hal ini disebabkan oleh manajemen pusat dengan aktivitas tertentu biasanya lebih efisien dibandingkan eksekusi terpisah pada subunit.

Penelitian menyarankan enam petunjuk yang akan menjelaskan praktik terkini dan mungkin berguna bagi perusahaan yang dalam proses menuju desentralisasi, yaitu:

1. Penggunaan personel yang memiliki spesifikasi khusus.
2. Skala ekonomi.
3. Keseragaman.
4. Konsekuensi yang berlangsung lama.
5. Kerangka waktu.
6. Mendorong eksperimen.

b. Menentukan Norma Perilaku

Pedoman harus mengikuti aktivitas divisi dengan menentukan norma perilaku yang diharapkan oleh pusat terhadap manajer subunit dalam menjalankan aktivitasnya. Hal utama yang paling penting dalam menentukan norma perilaku adalah:

- a. Sosialisasi, merupakan proses orientasi norma bagi anggota organisasi yang baru. Hal ini merupakan teknik penting yang digunakan untuk mengomunikasikan perilaku apa yang dapat diterima.
- b. Spesialisasi.
- c. Standardisasi.
- d. Formalitas.

Metode-metode ini dimaksudkan agar perilaku subunit sesuai dengan norma perilaku yang dapat diterima oleh pusat.

c. Memperjelas Hubungan Antarunit

Pedoman yang baik juga menyediakan aturan dasar untuk mengelola transaksi antarsubunit. Transaksi ini penting ketika subunit independen satu sama lain. Derajat kemandirian berbeda antara perusahaan yang terintegrasi secara vertikal dengan perusahaan yang memiliki diversifikasi rendah. Namun, ketergantungan antara perusahaan yang lain juga tidak terelakkan. Hal ini menimbulkan kebutuhan akan pengelolaan hubungan antarsubunit dalam rangka pencapaian tujuan masing-masing. Desentralisasi meningkatkan risiko subunit memaksimalkan tujuan sendiri dengan mengorbankan subunit lain dengan memberikan manajer subunit wewenang untuk bertindak independen.

Pedoman untuk desentralisasi mendorong pencegahan kemungkinan optimalisasi subunit tertentu. Hal ini menggunakan pendekatan untuk melakukannya, yaitu sebagai berikut.

1. *Pertama*, pendekatan kompetitif, adalah pendekatan berdasarkan mekanisme pasar dan pasar internal fiktif untuk menggantikan pasar eksternal. Kompetisi di antara subunit didorong dan transfer harga muncul sebagai perannya dalam alokasi sumber daya pada sistem harga eksternal.
2. *Kedua*, pendekatan kolaboratif, adalah pendekatan yang menekankan anggota organisasi dan mendorong individu untuk bekerja sebagai tim dengan menggunakan aturan, penghargaan, dan nilai-nilai yang pantas.

Pada praktiknya, bagi sebagian besar organisasi tidak mungkin menggunakan kedua pendekatan ini secara utuh. Oleh karena itu, pilihan mereka mengenai pendekatan ini adalah dengan mengombinasikan keunggulan-keunggulan antara kedua pendekatan ini. Proporsi antara kompetitif maupun kolaboratif bergantung pada kebijakan organisasi. Pasar gagal dalam hal menyediakan kebutuhan berkoordinasi karena para agen dapat bertindak secara mandiri. Kolaboratif muncul sebagai akibat dari kegagalan pasar dengan mengadakan kontrak kerja sama dan kepercayaan untuk dapat mengurangi biaya. Namun, kolaborasi secara utuh tidak mungkin terjadi karena anggota organisasi harus menyesuaikan kepentingannya di bawah tujuan organisasi. Tantangannya adalah untuk menyelaraskan kepentingan pribadi dengan kepentingan organisasi.

Jika pendekatan kompetitif secara utuh tidak mungkin, lalu mengapa perusahaan dengan desentralisasi menciptakan pasar dan mendorong para unitnya untuk memaksimalkan profitnya. Hal ini mungkin disebabkan oleh pilihan mereka merefleksikan ideologis dibanding pragmatis. Pendekatan kompetitif dilengkapi oleh nilai-nilai kebebasan, yang mendorong antarunit untuk saling berkompetisi agar kondisi pasar eksternal dapat diaplikasikan

pada pasar internal. Oleh karena itu, diharapkan kompetisi ini dapat mendorong persaingan dan pertumbuhan yang sehat antara subunit.

Pendekatan pragmatis untuk mengembangkan pedoman desentralisasi berupaya untuk membaurkan dua pendekatan. Pendekatan ini memposisikan organisasi untuk dapat berkompetisi dan berkolaborasi secara berkelanjutan. Terdapat empat faktor penting dalam hal memilih kompetisi kolaborasi secara berkelanjutan, yaitu sebagai berikut.

1. Ketersediaan pasar eksternal. Sikap kompetitif antarsubunit terbentuk jika hanya ada pasar eksternal atas produk dan jasa yang dipertukarkan di pasar internal. Ketersediaan kompetisi di pasar eksternal membuat persaingan internal lebih praktis dan dapat dilaksanakan.
2. Strategi saling ketergantungan. Faktor penting dalam pemilihan, baik kompetisi maupun kolaborasi merupakan strategi organisasi. Organisasi mendorong para subunit untuk saling memanfaatkan produk yang dihasilkan subunit lain dalam produksi internalnya. Dengan demikian, antarsubunit diharapkan dapat bersinergi untuk dapat mengoptimalkan sumber daya agar mencapai tujuan organisasi secara keseluruhan.
3. Ketidaklengkapan harga. Pendekatan kompetitif membutuhkan mekanisme harga sebagai dasar dalam hal mengatur transaksi antarunit. Namun, kualitas barang, ketidakpastian ketersediaan barang, dan faktor-faktor kompetitif eksternal sangat memengaruhi mekanisme harga ini. Ketika perbedaan kualitas barang terjadi, sulit untuk membandingkan harga pada transaksi internal dengan pasar. Ketidakpastian ketersediaan sumber daya pemasok internal dapat memengaruhi keputusan bagi unit untuk menggunakan pemasok dari pihak eksternal. Seharusnya transaksi internal dapat menjadi solusi dalam hal kepastian ketersediaan sumber daya dengan harga yang kompetitif.
4. Tersedianya pilihan untuk keluar. Pendekatan kompetitif dapat sukses apabila adanya pilihan untuk keluar. Pilihan keluar ini membolehkan produser internal yang tidak efisien untuk diberi sanksi dengan membuat pembeli mempunyai pilihan untuk menolak bertransaksi secara internal. Kondisi seperti ini mendorong pendekatan kompetitif untuk memaksa pembeli dan penjual agar meningkatkan kualitas internal.

d. Desentralisasi dan Penentuan Harga Transfer

Mekanisme yang digunakan oleh organisasi untuk mengatur transaksi antarsubunit adalah mekanisme penentuan harga transfer. **Harga transfer**

adalah harga barang atau jasa yang ditransfer dari satu unit bisnis ke unit bisnis lainnya. Penentuan harga transfer mendorong dan mengangkat perilaku tertentu dalam organisasi. Mekanisme ini dapat digunakan sebagai alat untuk memperkokoh perilaku yang dikehendaki.

Organisasi biasanya menggunakan lima tipe harga transfer, yaitu sebagai berikut.

1. **Harga pasar (*market price*)**. Harga pasar sebagai dasar harga transfer digunakan ketika beberapa tipe produk tersedia pada pasar eksternal. Hal ini mendorong perilaku kompetitif antarsubunit dan mungkin juga akan menurunkan komitmen para subunit divisi pembelian dan divisi penjualan pada organisasi karena mereka dibebaskan untuk bertransaksi dengan pihak eksternal.
2. **Biaya ditambah margin laba (*cost plus profit margin*)**. Biaya ditambah margin laba digunakan sebagai daftar harga transfer dapat berdasarkan mekanisme biaya dengan menjumlahkan biaya penuh atau biaya variabel ditambah dengan margin laba. Kedua aturan ini mendorong pemasok internal menjadi tidak efisien dalam menetapkan harga untuk divisi pembeli. Transfer harga berdasarkan persentase dari *cost plus mark-up* bahkan lebih buruk karena manajer dari divisi penjual tidak termotivasi untuk menurunkan biaya. Semakin besar biaya yang dikeluarkan, semakin besar laba yang ditetapkan. Jika *cost plus* diterapkan maka alternatif yang mungkin diterapkan adalah *standard cost* dengan margin laba yang dapat diterima oleh divisi penjual. Penggunaan *standard cost* untuk tujuan ini dapat diharapkan untuk mendorong manajer pada divisi penjual untuk meminimalkan biaya aktual (*actual cost*) karena kendali oleh manajer ini untuk menekan biaya akan muncul pada laporan kinerja. Jika biaya melebihi standar, manajer tersebut tidak hanya akan menambah pengeluaran divisinya, tetapi juga akan memengaruhi laporan kinerjanya.
3. **Biaya variabel (*variable cost*)**. Biaya variabel digunakan sebagai dasar harga transfer mungkin saja optimal secara ekonomis karena biaya tersebut memperkirakan *marginal cost* produksi dalam jangka pendek. Namun, biaya tersebut tidak menunjukkan laba sehingga tidak memotivasi bagian unit penjual.
4. **Penentuan harga transfer negosiasi (*negotiated transfer pricing*)**. Metode ini dapat mendorong kemampuan negosiasi dalam hal produktivitas karena negosiator yang baik dapat menetapkan harga yang tinggi.
5. **Penentuan harga transfer arbitrase atau didikte (*arbitrated or dictated prices*)**. Metode ini digunakan ketika unit-unit bisnis tidak dapat menyetujui transfer harga atau menolak untuk menyetujuinya. Dalam kasus seperti ini, biasanya manajer puncak menentukan solusi untuk menengarai masalah.

e. Transfer Harga dan Pedoman Desentralisasi

Dampak keperilakuan atas transfer harga memicu mekanisme keperilakuan subunit ke arah kompetisi atau kolaborasi yang diinginkan oleh organisasi.

Tipe Perilaku yang Diharapkan	Jenis Transfer Harga yang Dibutuhkan
1. Kompetisi dan independensi antarunit pada level tinggi.	1. Penggunaan harga berdasarkan harga pasar yang kompetitif untuk mengukur efisiensi ekonomi.
2. Kompetisi dan independensi antarunit pada level moderat.	2. Penggunaan harga berdasarkan harga pasar sebagai pembatas untuk mengukur elemen umum antara harga eksternal dan harga internal. Perbedaan harga eksternal dan internal menandakan adanya tanda-tanda selisih untuk bahan investigasi lebih lanjut.
3. Kebutuhan yang sama akan kompetisi dan kolaborasi.	3. Harga transfer negosiasi dijadikan solusi bagi unit-unit untuk menyelesaikan masalah bersama.
4. Kolaborasi antarunit lebih besar dibandingkan kompetisinya.	4. Harga transfer arbitrase untuk mengajak dan menunjukan kepada pihak-pihak yang terlibat untuk menjalin kolaborasi.
5. Kolaborasi tertutup dan rendahnya kompetisi.	5. Harga transfer didikte untuk menggabungkan unit yang terpisah secara bersama-sama.

11.7 PENGUKURAN DAN PENGEVALUASIAN KINERJA

Langkah akhir dalam desentralisasi adalah dengan menentukan sistem evaluasi dan penghargaan atas kinerja. Biasanya, yang menjadi pembahasan hangat dalam penentuan balas jasa adalah ukuran-ukuran kinerja desentralisasi,

yaitu penggunaan (1) konsep biaya (penuh, variabel, aktual, standar, terkendali, dan langsung), (2) konsep pendapatan, (3) konsep laba (bersih, kontribusi, terkendali, dan langsung), (4) konsep investasi (aset atau ekuitas, total atau terkendali) dan ukuran yang digunakan (ROI, EVA). Karakteristik pengukuran kinerja yang baik adalah yang mengarahkan pada keselarasan tujuan yang memenuhi kriteria (1) keterkendalian, (2) kelengkapan, (3) keterpisahan. **Keterkendalian (*controlability*)** adalah ditentukan oleh wewenang dan tanggung jawab atas terjadinya dan besar kecilnya sesuatu yang dikendalikan (beban, pendapatan, laba, dan investasi). Timbul perilaku disfungsi oleh manajer yang harus mengendalikan sesuatu, tetapi tidak memiliki wewenang untuk memengaruhinya. Dengan kata lain, manajer tidak dapat mengendalikan jika tidak diberi wewenang. **Kelengkapan (*completeness*)** mengacu pada pengukuran semua dimensi kinerja yang relevan. **Keterpisahan (*separation*)** dihubungkan dengan pemisahan aktivitas-aktivitas dan evaluasi manajerial sehingga dapat membedakan daya tarik ekonomis suatu aktivitas dengan bagaimana aktivitas tersebut dikelola. Namun, menemukan pengukuran proses yang tepat dan memiliki tiga karakteristik tersebut tidak mudah dan terbatas karena adanya dua masalah, yaitu kebersamaan dan ketidakpastian. **Kebersamaan (*jointness*)** mengacu pada kenyataan bahwa kinerja organisasi merupakan gabungan dan sinergi dari usaha dalam tim kerja (*team work*). **Ketidakpastian (*uncertainty*)** mengacu pada ketidakmampuan untuk menilai dampak lingkungan luar terhadap kinerja subunit-subunit organisasi.

Desentralisasi yang efektif dapat terjadi apabila adanya keselarasan antara organisasi induk dengan subunit-subunitnya (korporasi dan unit-unit bisnisnya). Pengukuran kinerja harus mendorong tindakan independen dan *team work*. Untuk merealisasikannya, ketiga atribut di bawah ini harus ada dalam pengukuran.

1. **Fokus perhatian (*focus attention*).** Fokus perhatian memuat panduan tindakan spesifik yang dapat menghasilkan dampak yang diinginkan dan mendorong persepsi pembagian risiko.
2. **Pedoman perilaku (*guiding behaviour*).** Pedoman perilaku menuntun perilaku ke arah yang diharapkan dapat dilakukan apabila pengukuran kinerja dapat menghubungkan tindakan dengan dampak. Organisasi merepresentasikan dampak yang diinginkan dalam pengukuran, yang kemudian menjadi fokus tindakan organisasi.
3. **Peningkatan persepsi kewajaran (*enhancing perceived fairness*).** Peningkatan persepsi kewajaran merupakan hal yang sangat penting dan paling sulit dari atribut pengukuran. Namun, hal ini menjadi keharusan apabila ingin mewujudkan desentralisasi yang efektif.

Tiga karakteristik yang mendukung mekanisme nyata untuk menghadapi evaluasi kinerja adalah:

1. Menggunakan pengukuran tunggal atau berganda.
2. Menggunakan pengukuran finansial dan nonfinansial.
3. Mengukur *output* atau perilaku.

BAB 12

DIMENSI PERILAKU PENGENDALIAN INTERNAL

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, para pembaca diharapkan dapat memahami:

1. Masalah pengendalian internal.
2. Definisi dan lingkup pengendalian internal.
3. Manfaat pengendalian internal.
4. Tipe-tipe pengendalian internal.
5. Pengaruh situasional pemilihan pengendalian internal.
6. Riset pengendalian internal.
7. Sistem pengendalian internal COSO dan SOX.

12.1 MASALAH-MASALAH PENGENDALIAN INTERNAL

Banyak masalah yang dihadapi oleh berbagai organisasi yang berhubungan dengan sistem pengendalian internal. Di bawah ini dibahas dua kasus (Siegel dan Marconi hlm. 269):

Kasus 1: Pencurian Sediaan

Pada akhir tahun fiskal 1982, auditor di perusahaan-perusahaan besar yang bergerak di bidang manufaktur di USA melakukan perhitungan fisik atas sediaan (*inventory*) yang ada di gudang mereka. Dalam gudang perusahaan manufaktur tersebut ditemukan bahwa kuantitas sesungguhnya ternyata tidak sesuai dan kurang kira-kira sebesar \$120.000 dalam catatan akuntansi perpetual persediaan. Atas kejadian kehilangan sediaan tersebut, membuat perusahaan melakukan penghapusan langsung (*write off*) pada laporan laba-rugi (*income statement*) mereka pada 1982.

Staf internal audit perusahaan melakukan investigasi atas permasalahan tersebut. Auditor internal menentukan bahwa hilangnya inventori tersebut merupakan tindakan pencurian yang dilakukan oleh personel atau mandor

bagian produksi yang bekerja sama dengan sopir atau pihak pengirim barang. Pencurian tersebut dilakukan dengan memuat tambahan inventori ke dalam kantong-kantong untuk masing-masing beban yang akan diangkut. Sopir tersebut kemudian menjual tambahan inventori tersebut dan membagi hasilnya dengan mandor produksi.

Kasus 2: Manipulasi Data

Pada 1979, suatu perusahaan yang sangat bangga dengan konsistensi pertumbuhan laba selama sepuluh tahun terakhir yang tercermin dalam laporan keuangan yang disajikan oleh manajer, ternyata terdapat konspirasi dengan melakukan transfer pendapatan ke beberapa tahun fiskal. Skema transfer pendapatan dimulai pada 1974 ketika manajer mencari jalan untuk mengurangi profitnya guna untuk menghindari kelebihan batas rasio profit terhadap pengendalian upah atau gaji dan pengendalian harga yang memiliki pengaruh pada saat itu. Namun, skema itu terus berlanjut, meskipun pengendalian upah dan harga usang karena manajer menganggap bahwa dengan melakukan skema tersebut maka dapat melakukan “pengamanan” atas laba dan membantunya dalam pencapaian target laba tahunannya.

Para manajer mencapai pentransferan laba secara total mencapai jutaan dolar melalui sejumlah prosedur yang mencakup:

1. Membayar vendor dengan jumlah besar dan menerima potongan harga di tahun depan.
2. Meminta dan membebaskan tagihan untuk layanan yang tidak diberikan sampai masa yang akan datang.
3. Mengelembungkan secara aktual atas biaya program insentif penjualan dan pengiriman.
4. Mengundurkan tanggal dokumen pengiriman.
5. Tidak mencatat transaksi kredit penjualan secara tepat waktu.
6. Mencatat rendah nilai persediaan guna mengantisipasi terjadinya penurunan harga.

Suatu tim investigator menyimpulkan bahwa beberapa kondisi yang spesifik dalam perusahaan mungkin memiliki kontribusi atas terjadinya praktik transfer laba. Salah satunya yang tampak adalah ada kesenjangan komunikasi antara kantor pusat perusahaan dan divisi operasinya. Perusahaan ini sangat terdesentralisasi dan yang penting petugas keuangan dan akuntansi dari divisi tersebut bertanggung jawab kepada CEO divisi masing-masing. Ini berarti setidaknya ada kontak pribadi antara staf keuangan di kantor divisi dan manajemen di kantor pusat perusahaan. Faktor yang kedua adalah

organisasi itu dioperasikan dengan filsafat meritokrattik, yaitu mereka yang berprestasi layak mendapatkan penghargaan. Namun, yang menjadi kendala adalah terkadang kantor pusat tidak mempertimbangkan faktor-faktor yang relevan terkait dalam menetapkan standar pencapaian yang harus dicapai oleh manajemen. Faktor yang ketiga adalah perusahaan merencanakan insentif manajemen. Rencana insentif ini memberikan janji *reward* kepada manajemen hingga 40% dari besarnya gaji, tetapi ini hanya menekankan pada pencapaian jangka pendek atau masa satu tahun interim atas hasil operasi perusahaan. Faktor-faktor tersebut yang sangat mungkin memotivasi manajemen untuk melakukan praktik transfer pendapatan.

12.2 DEFINISI DAN LINGKUP DARI PENGENDALIAN INTERNAL

Penyusunan dan pemeliharaan sistem pengendalian internal yang efektif merupakan tanggung jawab penting manajemen, tetapi istilah pengendalian internal kali pertama didefinisikan dan dikembangkan oleh profesi auditor. Para auditor eksternal memusatkan perhatiannya pada efektivitas pengendalian internal yang digunakan oleh organisasi, yang diauditnya untuk menentukan tipe dan luasnya pengujian dalam rangka memastikan ketelitian data akuntansi organisasi yang diauditnya. Dalam Standar *Auditing* yang Berterima Umum (*Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)*) mengenai standar pekerjaan lapangan nomor dua dinyatakan “harus ada studi dan evaluasi terhadap pengendalian internal yang ada sebagai dasar untuk menentukan kepercayaan dan penentuan luasnya pengujian yang dilaksanakan melalui prosedur *auditing*”. Pada perkembangan selanjutnya standar ini menjadi “pemahaman yang memadai atas pengendalian internal harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilaksanakan”.

Namun, hal yang menarik, sampai saat ini belum ada persetujuan di antara para auditor mengenai apa yang harus dimasukkan sebagai bagian dari sistem pengendalian internal dan luasnya studi pengendalian yang seharusnya. Perbedaan pendapat tersebut tampak dari definisi pengendalian yang diberikan oleh beberapa badan otoritas pengendalian internal dari waktu ke waktu.

Pada 1949, komite yang dibentuk oleh American Institute of Accountants (AIA) untuk kali pertama mendefinisikan pengendalian internal. **Pengendalian internal** adalah meliputi rencana organisasi dan seluruh metode serta ukuran yang dikoordinasi, yang digunakan dalam suatu bisnis untuk melindungi aset-asetnya, memeriksa akurasi dan keandalan data akuntansi, mempromosikan efisiensi operasional, dan mendorong ketaatan terhadap kebijakan manajerial. Definisi tersebut mungkin lebih luas daripada pengertian yang sering digunakan. Definisi tersebut mengakui bahwa “sistem”

pengendalian internal adalah lebih luas daripada fungsi departemen akuntansi dan departemen keuangan. Sebagai contoh, sistem pengendalian internal juga mencakup kendali anggaran, biaya standar, laporan-laporan operasi periodik, analisis statistika, program pelatihan yang dirancang untuk membantu para personel dalam memenuhi tanggung jawabnya, dan staf audit internal untuk memberikan kepastian tambahan kepada manajemen mengenai kecukupan prosedur yang diuraikan dan sejauh mana sistem tersebut dilaksanakan secara efektif. Sistem pengendalian internal mencakup juga pemahaman dengan baik aktivitas-aktivitas di bidang lain, misalnya studi gerak dan waktu yang bersifat teknis serta penggunaan pengendalian mutu melalui sistem inspeksi yang pada dasarnya merupakan fungsi produksi.

Definisi tersebut di atas menimbulkan berbagai masalah, salah satunya adalah adanya fokus pada kewajiban hukum yang sulit diaudit dan lebih sulit merumuskan *test of control* (tes pengendalian). Oleh karena itu, pada 1958, Institut Akuntan Publik Amerika (AICPA) berusaha untuk memperjelas definisi dan ruang lingkup studi pengendalian internal yang diatur dalam standar *auditing* yang pengendalian internal dalam arti luas termasuk kendali yang dapat dibedakan dari dua sisi, yaitu pengendalian akuntansi dan pengendalian administratif.

- a. **Pengendalian akuntansi** mencakup rencana organisasi, semua metode dan prosedur terutama berkaitan dan berhubungan langsung dengan pengamanan aset dan keandalan catatan keuangan.
- b. **Pengendalian administratif** mencakup rencana organisasi, semua metode dan prosedur, terutama berkaitan dengan efisiensi operasional dan kepatuhan kebijakan manajerial, dan biasanya berhubungan langsung dengan catatan keuangan.

Definisi di atas dirumuskan agar auditor dapat memperjelas lingkup audit, khususnya pada tes pengendalian. Jadi, dapat ditarik kesimpulan bahwa auditor independen lebih fokus pada pengendalian akuntansi yang pada pengendalian ini lebih mengacu pada keandalan keuangan dan bagian yang memerlukan evaluasi dari auditor. Namun, apabila pada kendali administratif ada hal yang memiliki pengaruh bagi keandalan catatan keuangan maka auditor independen harus fokus pada keduanya.

Definisi yang telah direvisi tersebut masih menuai berbagai keambiguan mengenai pengamanan aset dan keandalan catatan akuntansi sehingga pada 1972, AICPA mengeluarkan interpretasi mengenai dua hal tersebut, yaitu (1) pengamanan aset terhadap kemungkinan kerugian yang timbul dari kesalahan yang tidak disengaja atau disengaja dalam transaksi pengolahan dan penanganan aset dan (2) keandalan catatan keuangan ditujukan untuk

pelaporan eksternal.

U.S. Foreign Corrupt Practices Act juga mendefinisikan pengendalian akuntansi. **Pengendalian akuntansi** terdiri atas rencana organisasi, prosedur, dan catatan yang berkaitan dengan pengamanan aset, keandalan catatan keuangan, dan akibatnya yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai mengenai:

- a. transaksi dilaksanakan sesuai dengan otorisasi umum atau spesifik manajemen;
- b. transaksi dicatat untuk (1) memungkinkan penyusunan laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum atau kriteria lain yang berlaku untuk pernyataan tersebut dan (2) menjaga akuntabilitas untuk aktiva;
- c. akses ke aktiva hanya diperbolehkan sesuai otorisasi manajemen;
- d. mencatat akuntabilitas untuk aktiva dibandingkan aset pada interval yang wajar dan mengambil tindakan yang tepat sehubungan dengan perbedaan yang ada.

International Federation of Accountants (IFAC), pada 1981 mendefinisikan **sistem pengendalian internal** adalah rencana organisasi dan semua sistem yang terkoordinasi, baik keuangan dan sistem lainnya, yang disusun oleh manajemen perusahaan untuk membantu dalam mencapai tujuan manajemen guna memastikan, sejauh sistem tersebut praktis, dilaksanakan dengan baik dan efisien untuk mengarahkan bisnis, termasuk kepatuhan terhadap kebijakan manajemen, pengamanan aset, pencegahan atau deteksi penipuan dan kesalahan, keakuratan dan kelengkapan dari persiapan ketepatanwaktuan informasi keuangan dan dapat diandalkan.

12.3 MANFAAT PENGENDALIAN INTERNAL

Pengendalian internal bermanfaat untuk organisasi disebabkan kemampuannya untuk (1) mencegah atau setidaknya mengurangi kejadian perilaku yang tidak diinginkan atau menghilangkan perilaku yang terjadi dan (2) menurunkan biaya yang tidak diinginkan atau meniadakan biaya yang terjadi. Masalah yang ada dalam pengendalian internal adalah masalah perilaku, adanya pemahaman mengenai cara kinerja pengendalian internal (perilaku) yang dilakukan sehingga disiplin ilmu yang sebaiknya mendasari adalah psikologi. Keterbatasan dalam pengendalian internal diklasifikasikan menjadi tiga, yaitu (1) motivasi, motivasi individu dengan motivasi organisasi tidak sama sehingga diperlukan keselarasan tujuan. Keterbatasan motivasi ini, misalnya pencurian oleh karyawan, sabotase, tetapi adanya orang yang

sangat bermotivasi untuk mengikuti keinginan perusahaan, tetapi tidak dapat melakukan tugas dengan benar, (2) kemampuan, adanya keterbatasan yang disebabkan kemampuan, misalnya penugasan yang diberikan terlalu kompleks sehingga mereka lupa atau bingung mengenai perincian dari informasi penting, dan (3) pengetahuan, keterbatasan terjadi ketika individu tidak tahu cara untuk melakukan hal tersebut tanpa pengetahuan yang memadai. Manajer harus berhati-hati dalam menyusun pengendalian internal agar sistem pengendalian internal efektif.

12.4 TIPE PENGENDALIAN INTERNAL

Ada banyak cara dalam mengklasifikasikan berbagai jenis pengendalian, salah satu caranya dengan mengelompokkan pengendalian sesuai dengan tujuan perusahaan, yaitu fungsi pengendalian dalam perusahaan tersebut sebagai bentuk pencegahan atau pendeteksian perilaku yang tidak diinginkan. **Pengendalian pencegahan** diterapkan untuk mencegah terjadinya kesalahan dan penyelewengan yang tidak diinginkan. Jika pengendalian pencegahan efektif maka bentuk pengendalian ini sangat kuat karena biayanya relatif kecil dan dapat sangat mengurangi perilaku yang tidak diinginkan. **Pengendalian pendeteksian** dilakukan setelah terjadinya perilaku kesalahan dan penyelewengan. Pengendalian pendeteksian dapat efektif jika dilakukan tepat waktu dan hasil-hasilnya dapat berfungsi untuk menghentikan perilaku yang tidak diinginkan dan mengoreksi dampak tindakan yang berbahaya tersebut.

Cara lain untuk mengklasifikasikan pengendalian adalah niat pengendalian internal, yang pengendalian internalnya dirancang untuk mencapai tujuan pengendalian tertentu sehingga dibagi menjadi dua bentuk, yaitu (1) **pengendalian spesifik** atau **pengendalian primer**, adalah pengendalian yang diterapkan pada bagian proses transaksi dan penanganan aset yang dapat terjadi kesalahan atau penyimpangan dan (2) **pengendalian umum** atau **pengendalian sekunder**, adalah pengendalian yang dimaksudkan untuk memberikan lingkungan yang kondusif sehingga terciptanya pengendalian internal yang baik, mendukung, dan menjamin fungsi pengendalian tersebut. Perbedaan antara pengendalian spesifik dan umum dianggap penting disebabkan auditor harus menentukan pengendalian atas tugas-tugas penting sehingga mereka dapat menyatakan sistem pengendalian internal tersebut efektif.

Kedua cara pengklasifikasian pengendalian internal dapat digambarkan dalam matriks 2×2 dan dapat dijabarkan sebagai berikut.

MANFAAT

Pencegahan

Pendeteksian

SPESIFIKASI:

Spesifik	1 Spesifik Pencegahan	2 Spesifik Pendeteksian
Umum	3 Umum Pencegahan	4 Umum Pendeteksian

Sel 1: Spesifik Pencegahan

1. **Pembatasan akses.** Pembatasan akses dilakukan untuk memasuki lokasi aset atau catatan penting disimpan atau diletakkan.
2. **Pemisahan tugas.** Pemisahan tugas dilakukan untuk pemenuhan berbagai tugas penting.
3. **Validasi.** Validasi dilakukan sebelum masuk, dengan adanya sejumlah pemeriksaan pada catatan sebelum individu dapat mengakses/masuk.

Sel 2: Spesifik Pendeteksian

1. **Rekonsiliasi catatan dan fisik.** Rekonsiliasi catatan dan fisik dilakukan terhadap aset berwujud, misalnya sediaan dan aset tetap berwujud. Misalnya, jumlah persediaan periodik direkonsiliasi dengan catatan persediaan untuk mengetahui permasalahan pencurian sediaan dan berbagai masalah pencatatan transaksi yang tidak terdeteksi.
2. **Penomoran tercetak sebelumnya.** Adanya penomoran tercetak sebelumnya yang bersifat unik untuk dokumen berharga, misalnya tiket, cek, order pembelian, faktur penjualan untuk membantu manajemen dalam memastikan dokumen tersebut tidak ada yang hilang.
3. **Rekonsiliasi antarbagian.** Rekonsiliasi antarbagian atau departemen dapat dijadikan alat untuk mengetahui kemungkinan adanya dokumen yang hilang. Misalnya, catatan jumlah faktur penjualan yang dibuat oleh departemen penjualan dibanding catatan akuntansi.

Sel 3: Umum Pencegahan

1. **Kebijakan perekrutan dan pelatihan yang efektif.** Kebijakan ini merupakan langkah yang diambil perusahaan dalam memastikan karyawan

dapat bekerja secara kompeten, terlatih, dan memiliki integritas yang tinggi sehingga kesalahan atau penyimpangan dapat berkurang.

2. **Rencana organisasi yang efektif.** Rencana organisasi dirancang untuk menentukan tanggung jawab yang jelas dari setiap individu, bagan perusahaan, dan prosedur manual untuk membantu dalam memastikan bahwa tugas yang penting dilakukan oleh karyawan yang seharusnya atau yang sah.
3. **Kode etik.** Kebijakan perusahaan dan kode etik secara tertulis sangat penting untuk mencapai tujuan-tujuan secara etis dan untuk mencegah konflik dan penyimpangan yang terjadi.

Sel 4: Umum Pendeteksian

1. **Pengawasan melekat.** Pengawasan melekat adalah pengawasan personel yang dilakukan oleh atasan langsung terhadap bawahannya sehingga diharapkan dapat mendeteksi masalah tepat waktu.
2. **Penggunaan staf audit internal.** Staf audit internal (SAI) berfungsi dalam mendeteksi (mengidentifikasi dan menyelidiki) berbagai potensi masalah.
3. **Penelitian dengan cermat (*scrutiny*) laporan keuangan.** Penelitian ini dapat dilakukan, misalnya dengan membandingkan anggaran dengan realisasinya sehingga dapat dijadikan acuan dalam mengidentifikasi masalah.

12.5 PENGARUH SITUASIONAL

Dalam mendesain sistem pengendalian internal, para manajer harus memilih alat-alat kendali. Jika kebutuhan pengendalian internal berbeda maka memerlukan solusi pemilihan sistem pengendalian yang berbeda pula. Menurut Mautz, *et al.* (lihat dalam Siegel dan Marconi, hlm. 278) dari hasil penelitiannya, pemilihan pengendalian internal bergantung pada empat faktor sebagai berikut.

- a. **Jenis kesalahan dan penyimpangan yang mungkin dihadapi.** Faktor ini bergantung pada jenis aset, jenis transaksi, dan jenis perusahaan (pemanufakturan, jasa, perdagangan). Misalnya, kerugian sediaan kemungkinan berbeda antara perusahaan jasa, perdagangan, dan pemanufakturan.

- b. **Biaya terjadi jika dalam perusahaan terjadi kesalahan dan penyimpangan.** Pengendalian lebih ketat harus diterapkan pada transaksi penting, misalnya kredit dan penagihannya atau aset bernilai tinggi.
- c. **Kemungkinan terjadinya setiap kesalahan atau penyimpangan.** Kemungkinan adanya masalah dapat bervariasi jika (1) tipe orang yang dikendalikan dalam operasional, risiko kesalahan mungkin lebih tinggi dalam perusahaan yang memperkerjakan karyawan yang terlatih dibandingkan perusahaan yang memperkerjakan karyawan yang berpengalaman, (2) aset yang sangat mudah hilang, dalam bisnis yang berhubungan dengan uang memiliki risiko tinggi terjadinya kesalahan dan penyimpangan, (3) kompleksitas operasional yang dikendalikan, operasi yang kompleks dapat menyebabkan adanya ambigu pemahaman bagi karyawan yang melakukan pekerjaan mereka, (4) struktur organisasi, struktur yang terdesentralisasi menyebabkan manajemen puncak mengalami kesulitan untuk pembagian informasi secara menyeluruh, dan (5) filosofi manajemen, adanya kecenderungan lingkungan kerja yang memberikan tekanan agar karyawan dapat memenuhi target dengan cara yang salah, yaitu memanipulasi data sehingga memunculkan perilaku disfungsional.
- d. **Biaya dan potensi keefektifan dari jenis pengendalian yang digunakan.** Pengendalian internal adalah barang ekonomi yang hanya boleh dilaksanakan jika potensi manfaat lebih besar daripada biaya yang dikeluarkan.

12.6 PENELITIAN MENGENAI PENGENDALIAN INTERNAL

Dalam penelitian akademis dengan topik yang terkait pengendalian internal secara relatif sampai saat ini masih saling bertentangan. Oleh karena itu, dari studi yang ada dapat dibedakan menjadi tiga kelompok. Kelompok pertama meliputi penelitian yang menggunakan model pada sistem organisasi yang menjelaskan tipe-tipe yang berbeda terhadap kelemahan pengendalian internal yang terkait pada kesalahan numerik dalam saldo yang dilaporkan. Ini merupakan penelitian yang berpotensi baik, tetapi sejauh ini, model dalam penelitian ini tidak berdampak signifikan dalam praktik, mungkin karena kurangnya realisme model dan kurangnya pemahaman mereka oleh para praktisi.

Kelompok yang kedua adalah *judgment* auditor terkait kesesuaian pada pengendalian internal dalam pengaturan yang terkontrol. Studi ini memberikan wawasan bagi auditor dalam membuat *judgment*. Penelitian ini juga memberikan manfaat bagi auditor dalam mengevaluasi pengendalian internal,

judgment secara umum yang konsisten dari waktu ke waktu, khususnya bagi auditor yang berpengalaman.

Kelompok yang ketiga adalah studi yang menunjukkan perbaikan cara auditor menggunakan informasi yang mereka kumpulkan terkait pengendalian internal untuk melakukan *substantive test* yang mereka lakukan. Studi ini didukung oleh argumen statistik, yang mungkin memengaruhi auditor terkait dalam kebijakan pemilihan sampel mereka.

Hal ini jelas bahwa ada banyak penelitian yang dapat dilakukan dalam bidang terkait dengan pengendalian internal. Penelitian-penelitian yang terkait dengan pengendalian internal masih dapat diperluas.

12.7 PENGENDALIAN INTERNAL COSO DAN SOX

COSO (*Committee of Sponsoring Organization of The Treadway Commission*) adalah komite yang dibentuk pada 1985 yang bertujuan untuk mengidentifikasi faktor-faktor yang menyebabkan penggelapan laporan keuangan dan membuat rekomendasi untuk mengurangi kejadian tersebut. Pada 1992, COSO menerbitkan *Internal Control Framework* yang di dalamnya disusun definisi umum untuk pengendalian internal, standar, dan kriteria pengendalian internal yang dapat digunakan perusahaan untuk menilai sistem pengendalian mereka. Pengendalian internal menurut COSO (1992) adalah:

“Internal control is a process, affected by an entity’s board of director, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories: effectiveness and efficiency of operations, reliability of reporting and compliance with applicable laws and regulations.”

Definisi pengendalian internal yang dikemukakan banyak penulis biasanya bersumber dari definisi yang diungkapkan oleh COSO. Pengendalian internal perusahaan menjadi wajib untuk dilaporkan kepada para pemangku kepentingan (*stakeholder*) semenjak diterbitkannya *Sarbaney-Oxley Act* (SOX) pada 2002. SOX adalah salah satu undang-undang atau hukum wajib di Amerika Serikat mengenai bagaimana jajaran direksi, akuntan publik, dan pihak berkepentingan lainnya harus mengimprovisasi proses audit laporan keuangan. Penerbitan ini dilakukan karena ditemukannya banyak kecurangan dalam praktik akuntansi global yang merugikan pihak *stakeholder*, contohnya kasus Enron, Worldcom, Xerox, Tyco, Global Crossing, dan lainnya pada 2001. SOX bertujuan untuk mengembalikan lagi kepercayaan dan keyakinan publik atas laporan keuangan perusahaan dengan menekankan pentingnya pengendalian internal yang efektif.

Sejak diterbitkannya SOX, terjadi perubahan dramatis dalam peranan pengendalian internal, audit internal, dan audit eksternal pada perusahaan publik, khususnya pada pasal 404 yang memberi dampak paling besar karena berhubungan langsung dengan efektivitas sistem pengendalian internal pelaporan keuangan itu sendiri. Pasal 404 *management assessment of internal controls* meliputi proses pengesahan serta penilaian dari kendali pelaporan keuangan yang mencakup pengaturan dan penegakan struktur serta prosedur pelaksanaan kontrol yang tepat bagi setiap perusahaan. Undang-undang SOX pasal 404 tersusun dari dua subpasal utama, yaitu *management assessment of internal control* dan *real-time issued disclosure*. SOX 404 menyebabkan perusahaan wajib secara hukum untuk melaporkan pengendalian internal terhadap proses pelaporan keuangan.

Empat elemen utama yang harus dicakup dalam laporan keuangan perusahaan publik adalah sebagai berikut.

- a. Pernyataan pertanggungjawaban pihak manajemen perusahaan terhadap penyusunan dan pengelolaan struktur pengendalian internal yang tepat bagi sistem pelaporan keuangan perusahaan.
- b. Pengidentifikasian *framework* yang digunakan oleh pihak manajemen dalam melakukan evaluasi pengendalian internal terhadap pelaporan keuangan.
- c. Penilaian terhadap efektivitas pengendalian internal pelaporan keuangan yang dilakukan oleh manajemen melalui pihak auditor internal.
- d. Atestasi auditor eksternal terhadap butir-butir di atas.

Karena dampak implementasi SOX 404 cukup besar dan signifikan, pihak manajemen perlu untuk mengetahui lebih dalam mengenai konsep pengendalian internal agar dapat menerapkan *framework* yang tepat untuk pengendalian internal perusahaannya.

Pengendalian internal adalah suatu konsep paling penting dan fundamental yang harus dipahami oleh seorang auditor internal. Moeller dalam bukunya yang berjudul *Brink's Modern Internal Auditing* menjelaskan pengendalian internal sebagai berikut.

“Internal control comprises the plan of organization and all the coordinate methods adopted within a business to safeguard its assets, check the accuracy and reliability of its accounting data, promote operational efficiency, and encourage adherence to prescribed managerial policies. This definition recognizes that a sistem of internal control extends beyond those matters wich relate directly to the functions of the accounting and financial department.”

Berdasarkan uraian di atas, dikatakan bahwa suatu proses atau sistem memiliki pengendalian internal yang baik apabila (1) menyelesaikan misi

perusahaan yang telah dinyatakan sebelumnya, (2) menghasikan data akurat dan reliabel, (3) mengikuti hukum yang berjalan dan sesuai dengan kebijakan perusahaan, (4) menyediakan penggunaan sumber daya yang ekonomis dan efisien, (5) menyediakan keamanan untuk aset perusahaan.

Selain itu, Boynton dan rekan-rekannya dalam buku *Modern Auditing*, mendefinisikan **pengendalian internal** sebagai suatu proses yang dilaksanakan oleh dewan direksi, manajemen, dan personel lainnya, dalam suatu entitas yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai berkenaan dengan pencapaian tujuan keandalan pelaporan keuangan, kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku, dan efektivitas serta efisiensi operasi.

Arens dalam bukunya *Auditing and Assurance*, mendefinisikan sistem pengendalian internal sebagai kebijakan dan prosedur yang dirancang secara spesifik untuk memastikan sasaran dan tujuan perusahaan yang dipenuhi.

Pada 14 Mei 2013, COSO menerbitkan *Internal Control Integrated Framework* (ICIF) sebagai revisi dari versi 1992. Proyek penyusunan kerangka kerja terintegrasi pengendalian internal ini disponsori dan dibiayai oleh (1) *American Accounting Association* (AAA), (2) *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), (3) *Financial Executives International* (FEI), (4) *Institute of Management Accountants* (IMA) dari *National Accounting Association* (NAA), dan (5) *The Institute of Internal Auditors* (IIA). Revisi kerangka kerja pengendalian internal ini diharapkan akan membantu meningkatkan pelaksanaan pengendalian internal di setiap organisasi, walaupun penyesuaian lebih lanjut diperlukan untuk menyelaraskan pengendalian internal di seluruh dunia dan untuk membantu organisasi mengelola risiko secara lebih baik dan untuk meningkatkan kinerja organisasi secara keseluruhan.

Pada edisi yang baru ini, COSO (2013:3) mendefinisikan pengendalian internal sebagai berikut.

“Internal control is a process, affected by an entity’s board of directors, management, and other personnel, design to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance.”

Dapat dipahami dari pengendalian internal menurut COSO tersebut bahwa pengendalian internal adalah proses karena hal tersebut menembus kegiatan operasional organisasi dan merupakan bagian integral dari kegiatan manajemen dasar. Pengendalian internal hanya dapat menyediakan keyakinan yang memadai, bukan keyakinan mutlak. Hal ini menegaskan bahwa sebaik apa pun pengendalian internal itu dirancang dan dioperasikan, hanya dapat menyediakan keyakinan yang memadai, tidak dapat sepenuhnya efektif dalam mencapai tujuan pengendalian internal meskipun telah dirancang dan disusun sedemikian rupa dengan sebaik-baiknya. Keberhasilan dari suatu pengendalian

internal bergantung pada kompetensi dan kendala dari pelaksanaannya yang tidak terlepas dari berbagai keterbatasan.

Secara prinsip, definisi pada kerangka kerja pengendalian internal menurut kerangka kerja (*framework*) pada 2013 ini tidaklah ada perbedaan mendasar dengan pengertian tahun sebelumnya. Sebagaimana yang dikemukakan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (2001: Seksi 319.2001) yang menyatakan pengertian pengendalian internal sebagai berikut.

“Pengendalian internal adalah sebuah proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lain yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut ini: (a) keandalan pelaporan, (b) efektivitas dan efisiensi operasi, dan (c) ketaatan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.”

Dari beberapa pengertian pengendalian internal tersebut, terdapat beberapa konsep dasar dari pengendalian internal sebagai berikut.

1. Pengendalian internal bukan merupakan suatu tujuan, melainkan suatu proses untuk pencapaian tujuan tertentu. Pengendalian internal merupakan suatu rangkaian tindakan yang menjadi bagian tidak terpisahkan, bukan hanya sebagai tambahan dari infrastruktur suatu entitas.
2. Pengendalian internal dijalankan oleh orang dan pengendalian internal tidak hanya terdiri atas pedoman kebijakan dan formulir, tetapi juga dijalankan oleh setiap jenjang organisasi, yang mencakup komisaris, manajemen, dan personel lain.
3. Pengendalian internal dapat diharapkan untuk mampu memberikan keyakinan memadai, bukan keyakinan mutlak bagi manajemen dan dewan komisaris entitas. Keterbatasan yang melekat dalam semua sistem pengendalian internal dan pertimbangan manfaat dari pengorbanan dalam pencapaian tujuan pengendalian menyebabkan pengendalian internal tidak dapat memberikan keyakinan mutlak.
4. Pengendalian internal ditujukan untuk mencapai tujuan yang saling berkaitan dengan pelaporan keuangan, ketaatan, dan efektivitas, dan efisiensi operasi entitas.

a. Tujuan Pengendalian Internal

Sebuah sistem yang dimiliki oleh suatu entitas pasti memiliki tujuan. Tujuan dari dirancang dan diimplementasikannya suatu pengendalian internal adalah agar manajemen mendapatkan keyakinan yang memadai bahwa perusahaan mencapai tujuan dan sasarannya. Suatu sistem pengendalian internal terdiri atas kebijakan dan prosedur serta sering disebut sebagai

pengendalian dan secara kolektif membentuk suatu pengendalian internal entitas.

COSO (2013:3) dalam *framework* terbarunya menyatakan mengenai tujuan-tujuan pengendalian internal sebagai berikut.

“The framework provides for three categories of objectives, which allow organizations to focus on differing aspects of internal control:

1. *Operations objectives- These pertain to effectiveness and efficiency of the entity’s operations, including operational and financial kinerjance goals, and safeguarding assets against loss.*
2. *Reporting objectives-These pertain to internal and external financial and non financial reporting and may encompass reliability, timeliness, transparency, or other terms as set forth by regulators, recognized standard setters, or the entity’s policies.*
3. *Compliance objectives-These pertain to adherence to laws and regulations to which the entity is subject.”*

Berdasarkan konsep COSO, pengendalian internal memiliki tujuan untuk mencapai tiga kategori tujuan yang memiliki fokus pada aspek pengendalian internal yang berbeda-beda, yaitu yang mencakup tujuan-tujuan operasi, tujuan-tujuan pelaporan, dan tujuan-tujuan ketaatan.

Efektivitas dan efisiensi operasi entitas, tujuan kinerja dan operasional keuangan, dan penjagaan aset dari kerugian dicakup dalam tujuan-tujuan operasi. Tujuan-tujuan pelaporan berkaitan dengan kepentingan pelaporan keuangan, baik untuk kalangan internal maupun eksternal yang memenuhi kriteria andal, tepat waktu, transparan, dan persyaratan-persyaratan lain yang ditetapkan oleh pemerintah, pembuat-pembuat standar yang diakui, ataupun kebijakan-kebijakan entitas. Sementara itu, tujuan-tujuan ketaatan berkaitan dengan ketaatan terhadap hukum dan peraturan dengan entitas sebagai subjeknya.

Tujuan-tujuan pengendalian internal yang dikemukakan dalam versi ICIF COSO tahun 2013 pada dasarnya relatif sama dengan yang dikemukakan pada 1992. Tujuan-tujuan tersebut hanya mengalami perluasan, misalnya pada tujuan-tujuan operasi yang tidak hanya meliputi kinerja keuangan dan pengamanan aset, tetapi juga operasi perusahaan/entitas secara keseluruhan.

Ketiga tujuan pengendalian internal tersebut merupakan hasil dari berlangsungnya suatu sistem pengendalian internal yang baik, yang dapat dicapai dengan memperhatikan unsur-unsur pengendalian internal yang merupakan proses untuk menghasilkan pengendalian internal yang baik.

Di Indonesia, Bank Indonesia mengeluarkan Surat Edaran No. 5/22/DPNP tanggal 29 September 2003 mengenai pengendalian internal perbankan. Pada lampiran Pedoman Standar Sistem Pengendalian Internal bagi Bank Umum, dinyatakan bahwa ada empat tujuan pengendalian internal. Tujuan-tujuan tersebut adalah sebagai berikut.

a. **Kepatuhan terhadap peraturan dan perundang-undangan yang berlaku (tujuan kepatuhan)**

Tujuan kepatuhan adalah untuk menjamin bahwa semua kegiatan usaha bank telah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan dan perundang-undangan yang berlaku, baik ketentuan yang dikeluarkan oleh pemerintah, otoritas pengawasan bank maupun kebijakan, ketentuan, dan prosedur internal yang ditetapkan oleh bank.

b. **Tersedianya informasi keuangan dan manajemen yang benar, lengkap, dan tepat waktu (tujuan informasi)**

Tujuan informasi adalah untuk menyediakan laporan yang benar, lengkap, tepat waktu, dan relevan yang diperlukan dalam rangka pengambilan keputusan yang tepat dan dapat dipertanggungjawabkan.

c. **Efisiensi dan efektivitas dari kegiatan usaha bank (tujuan operasional)**

Tujuan operasional dimaksudkan untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi dalam menggunakan aset dan sumber daya lainnya dalam rangka melindungi bank dari risiko kerugian.

d. **Meningkatkan efektivitas budaya risiko (*risk culture*) pada organisasi secara menyeluruh (tujuan budaya risiko)**

Tujuan budaya risiko dimaksudkan untuk mengidentifikasi kelemahan dan menilai penyimpangan secara dini dan menilai kembali kewajaran kebijakan dan prosedur yang ada di bank secara berkesinambungan.

Secara keseluruhan, dapat dilihat bahwa tujuan pengendalian internal yang diungkapkan dalam pedoman pengendalian internal dari Bank Indonesia telah sama dengan yang diungkapkan dalam COSO. Agar tujuan pengendalian internal yang disebutkan di atas tercapai, perusahaan harus mempertimbangkan unsur-unsur pengendalian internal.

b. Komponen Sistem Pengendalian Internal

COSO (2013:4) menyatakan komponen-komponen pengendalian internal adalah sebagai berikut.

“Internal control consists of five integrated components:

- 1. control environment;*
- 2. risk assesment;*
- 3. control activities;*
- 4. information and communication;*
- 5. monitoring activities.”*

Hubungan di antara kelima komponen dan tujuan pengendalian internal tersebut digambarkan oleh COSO (2013:5) dalam bentuk kubus sebagai berikut.



Gambar 12.1 *Relationship of Objectives and Components of Internal Control*
Sumber: COSO (2013:5)

Dari gambar di atas dapat dipahami bahwa terdapat suatu hubungan langsung antara tujuan-tujuan dengan komponen pengendalian internal, serta struktur organisasi entitas pada setiap tingkatan (divisi, unit, fungsi, dan lain-lain). Ketiga kategori tujuan diwakili oleh kolom, kemudian kelima komponen pengendalian internal diwakili oleh baris, sedangkan struktur organisasi entitas direpresentasikan oleh dimensi ketiganya.

Adapun secara terinci, komponen-komponen pengendalian internal tersebut dijelaskan sebagai berikut.

1. Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*)

Lingkungan pengendalian merupakan dasar dari keempat komponen pengendalian internal lainnya. COSO menekankan bahwa lingkungan pengendalian suatu entitas memiliki dampak menyebar (*pervasive*) dengan bagaimana aktivitas bisnis dilakukan dan risiko dinilai di entitas manapun. **Lingkungan pengendalian** mencerminkan bagaimana sikap, kesadaran, dan tindakan dari dewan komisaris, direksi, manajemen, dan pegawai lainnya secara keseluruhan tentang pentingnya pengendalian internal dalam sebuah entitas.

Lingkungan pengendalian dalam suatu entitas terdiri atas beberapa faktor, yaitu:

- a. Integritas dan nilai etika organisasi.
- b. Parameter-parameter pelaksanaan tugas dan tanggung jawab direksi dalam mengelola organisasinya.
- c. Struktur organisasi, tugas, wewenang, dan tanggung jawab.
- d. Proses untuk menarik, mengembangkan, dan mempertahankan individu yang kompeten.
- e. Ketegasan mengenai tolok ukur kinerja, insentif, dan penghargaan untuk mendorong akuntabilitas kerja.

Dalam COSO (2013:7), dinyatakan bahwa untuk mendukung lingkungan pengendalian, terdapat lima prinsip yang harus ditegakkan atau dijalankan, yaitu sebagai berikut.

- a. Organisasi yang terdiri atas dewan komisaris, direksi, manajemen, dan personel lainnya menunjukkan komitmen terhadap integritas dan nilai-nilai etika.
- b. Dewan komisaris dan direksi menunjukkan independensi dari manajemen dan dalam mengawasi pengembangan dan kinerja pengendalian internal.
- c. Manajemen dengan pengawasan direksi menetapkan struktur, jalur-jalur pelaporan, wewenang-wewenang, dan tanggung jawab dalam mengejar tujuan.
- d. Organisasi menunjukkan komitmen untuk menarik, mengembangkan, dan mempertahankan individu yang kompeten sejalan dengan tujuan.
- e. Organisasi meyakinkan individu bertanggung jawab atas tugas dan tanggung jawab pengendalian internal mereka dalam mengejar tujuan.

2. Penilaian Risiko (*Risk Assessment*)

Pada Gambar 12.1 ditunjukkan bahwa pada lapisan kedua dalam piramida komponen pengendalian internal COSO adalah penilaian risiko. Kemampuan suatu entitas dalam mencapai tujuannya dapat memiliki risiko yang berasal dari faktor internal dan faktor eksternal. **Penilaian risiko** adalah proses yang dinamis dan interaktif dalam mengidentifikasi dan menilai risiko-risiko yang akan dihadapi oleh suatu entitas dalam mencapai tujuannya. Proses penilaian risiko harus berupa proses memandang ke depan (*forward-looking process*). Oleh karena itu, banyak entitas atau organisasi yang melakukan penilaian risiko pada saat proses perencanaan tahunan atau periodik. Proses penilaian risiko harus dilakukan pada semua level dan semua tingkat aktivitas dalam organisasi. COSO menjelaskan penilaian risiko sebagai proses yang terdiri atas tiga langkah, yaitu:

- a. mengestimasi tingkat signifikansi risiko;
- b. menilai kemungkinan atau frekuensi dari risiko tersebut akan terjadi;
- c. mempertimbangkan bagaimana risiko harus dikelola dan menilai tindakan-tindakan yang harus dilakukan.

Proses penilaian risiko COSO mewajibkan manajemen untuk melakukan langkah-langkah tersebut untuk menilai apakah risiko tersebut signifikan dan kemudian mengambil tindakan yang sesuai.

Dalam *framework* barunya, COSO (2013:7) menjelaskan prinsip-prinsip yang mendukung penilaian risiko, yaitu sebagai berikut.

1. *The organization specifies objectives with sufficient clarity to enable the identification and assessment of risks relating to objectives.*
2. *The organization identifies risks to the achievement of its objectives across the entity and analyzes risks as a basis for determining how the risks should be managed.*
3. *The organization considers the potential for fraud in assessing risks to the achievement of objectives.*
4. *The organization identifies and assesses changes that could significantly impact the system of internal control.*

3. Aktivitas Pengendalian (*Control Activities*)

Lapisan selanjutnya dalam piramida komponen pengendalian internal COSO adalah aktivitas pengendalian. Kebijakan dan prosedur pengendalian harus ditetapkan dan dilaksanakan sehingga memberi keyakinan bahwa tindakan yang telah dipilih oleh manajemen untuk menghadapi risiko yang dilakukan untuk kegiatan pencapaian tujuan dilaksanakan dengan efektif.

COSO (2013: 7) menjelaskan prinsip-prinsip dalam organisasi yang mendukung aktivitas pengendalian, yaitu sebagai berikut.

1. Organisasi memilih dan mengembangkan aktivitas pengendalian yang berkontribusi terhadap mitigasi risiko pencapaian sasaran pada tingkat yang dapat diterima.
2. Organisasi memilih dan mengembangkan aktivitas pengendalian umum atas teknologi untuk mendukung tercapainya tujuan.
3. Organisasi menyebarkan aktivitas pengendalian melalui kebijakan-kebijakan yang menetapkan apa yang diharapkan dan prosedur-prosedur yang menempatkan kebijakan-kebijakan ke dalam tindakan.

Secara umum terdapat lima kategori prosedur pengendalian, yaitu sebagai berikut.

a. **Otorisasi transaksi dan kegiatan yang memadai**

Otorisasi merupakan bagian yang sangat penting dari pengendalian organisasi. Otorisasi biasanya berupa penandatanganan, paraf, atau kode otorisasi yang dimasukkan dan dibubuhkan setiap kali transaksi terjadi. Terdapat dua jenis otorisasi, yaitu otorisasi khusus yang diberikan untuk transaksi-transaksi tertentu yang hanya terjadi pada keadaan khusus dan otorisasi umum yang diberikan untuk transaksi yang rutin terjadi di suatu perusahaan.

b. **Pemisahan tugas (*segregation of duties*)**

Pemisahan tugas adalah prosedur pengendalian internal dasar. Tugas dan tanggung jawab harus didelegasikan kepada orang yang berbeda-beda untuk mengurangi risiko kesalahan dan tindakan yang tidak sesuai. Hal ini juga dilakukan agar tidak ada pegawai yang diberikan tugas terlalu banyak.

Adapun pemisahan tugas yang efektif adalah adanya pemisahan tugas dari orang-orang yang melakukan tugas sebagai berikut.

1. Otorisasi: menyetujui setiap transaksi dan keputusan yang diambil.
2. Pencatatan: mempersiapkan dokumen pendukung, mengurus catatan jurnal, buku besar dan dokumen-dokumen pendukung lainnya, mempersiapkan rekonsiliasi dan laporan kinerja keuangan, serta melakukan pencatatan lain yang berkaitan dengan transaksi-transaksi yang terjadi di perusahaan.
3. Penyimpanan: menyimpan kas perusahaan, menerima cek yang masuk dari pelanggan, menulis cek untuk pembayaran, memelihara tempat penyimpanan persediaan.

c. Desain dan penggunaan dokumen serta catatan yang memadai.

Keakuratan dan kelengkapan pencatatan atas seluruh transaksi dapat didukung dengan adanya desain dan penggunaan dokumen serta catatan yang memadai. Dokumentasi yang baik adalah dokumentasi yang sederhana dan mudah untuk dipahami sehingga dapat mendukung proses pencatatan yang efisien, meminimalkan kesalahan pencatatan, dan memfasilitasi peninjauan serta verifikasi.

d. Penjagaan aset (physical control) dan pencatatan yang memadai

Suatu organisasi atau perusahaan harus memiliki pengendalian yang memadai atas aset fisik yang dimilikinya, mencakup peralatan kantor, kas, persediaan, dan sekuritas-sekuritas. **Penjagaan aset** ini berfungsi untuk menjaga aset dari pencurian, penggunaan tanpa otorisasi, dan vandalisme. Pengendalian untuk penjagaan aset, antara lain berupa pengawasan dan pemisahan tugas secara efektif, pemeliharaan catatan aset, pembatasan akses fisik ke aset, perlindungan atas catatan dan dokumen, pengendalian lingkungan, dan pembatasan akses ke ruang komputer, *file* komputer dan informasi.

e. Pemeriksaan independensi atas kinerja

Kinerja pegawai harus diawasi agar mereka melakukan operasi yang sesuai dengan prosedur yang diatur oleh perusahaan. Pemeriksaan yang baik adalah pemeriksaan yang independen agar efektif.

4. Informasi dan Komunikasi (*Information and Communication*)

Komponen informasi dan komunikasi bukan merupakan lapisan horizontal, tetapi merupakan komponen yang menjangkau semua lapisan komponen lain. Sistem informasi dan komunikasi dibuat untuk memberikan informasi yang dibutuhkan oleh para pegawai dalam melaksanakan, mengelola, dan mengendalikan semua kegiatan operasinya. Informasi sangat penting bagi setiap entitas untuk melaksanakan tanggung jawab pengendalian internal guna mendukung pencapaian tujuan-tujuannya. Informasi yang dibutuhkan oleh manajemen adalah informasi yang relevan dan berkualitas baik. Organisasi pasti membangun suatu sistem informasi yang memenuhi kebutuhan informasi yang andal, relevan, dan tepat waktu.

Dalam COSO (2013:7), ditegaskan mengenai prinsip-prinsip dalam organisasi yang mendukung komponen informasi dan komunikasi, yaitu sebagai berikut.

- a. Organisasi memperoleh atau menghasilkan dan menggunakan informasi yang berkualitas serta yang relevan untuk mendukung fungsi pengendalian internal.
- b. Organisasi secara internal mengomunikasikan informasi, termasuk tujuan dan tanggung jawab untuk pengendalian internal dalam rangka mendukung fungsi pengendalian internal.
- c. Organisasi berkomunikasi dengan pihak eksternal mengenai hal-hal yang memengaruhi fungsi pengendalian internal.

5. *Monitoring* (Pengawasan)

Pengawasan merupakan puncak dari model *framework* komponen pengendalian internal COSO. Ketika pengendalian internal akan bekerja secara efektif dengan dukungan yang cukup dari pihak manajemen, prosedur pengendalian, dan sistem informasi dan komunikasi, suatu proses harus dilakukan untuk mengawasi kegiatan-kegiatan tersebut.

Proses pengawasan dilaksanakan melalui aktivitas pemantauan secara terus-menerus, evaluasi secara terpisah atau kombinasi di antara keduanya yang digunakan untuk memastikan apakah masing-masing dari lima komponen pengendalian internal memengaruhi prinsip-prinsip dalam setiap komponen, ada, dan berfungsi. Dapat dikatakan secara ringkas bahwa pemantauan dilakukan untuk memberikan keyakinan apakah pengendalian internal telah dilakukan secara memadai atau tidak. Dari hasil pengawasan tersebut dapat ditemukan kelemahan pengendalian sehingga dapat diusulkan pengendalian yang lebih baik.

12.8 SOLUSI KASUS PENGENDALIAN INTERNAL

Pada awal bab ini disajikan dua contoh kasus yang disebabkan oleh kelemahan pengendalian internal perusahaan. Kedua kasus tersebut tidak bersifat unik untuk perusahaan tertentu, tetapi umum atau dapat terjadi pada perusahaan-perusahaan lainnya. Sekarang setelah dibahas konsep sistem pengendalian internal, dapat didiskusikan solusi atas kedua kasus tersebut setelah manajemen perusahaan membuat respons dengan diketahui penyimpangan tersebut.

Kasus 1: Pencurian Persediaan

Kasus 1 melibatkan pencurian sediaan. Dalam kasus ini tidak dapat dihentikan dengan pencegahan, kecuali akses ke persediaan dapat dibatasi dan karyawan yang memiliki wewenang tersebut dapat dipercaya. Langkah-

langkah yang dapat diambil untuk meningkatkan pengendalian atas persediaan adalah sebagai berikut.

1. Mandor produksi yang mengaku melakukan pencurian digantikan dengan karyawan yang lebih handal dan dapat dipercaya.
2. Dibuat prosedur baru yang mengharuskan mandor untuk menghitung fisik jumlah sediaan yang dimuat ke truk dan adanya penandatanganan dokumen pengiriman barang yang menunjukkan kesesuaian antara kuantitas pada dokumen dan perhitungan fisiknya. Prosedur ini dirancang untuk mendeteksi secara cepat dan tepat setiap cara yang mungkin dilakukan untuk mencuri sediaan dari gudang.
3. Jadwal penghitungan fisik jumlah sediaan harus lebih sering dilakukan sehingga jika ada pencurian lebih mudah dideteksi dan juga perlu dilakukan inspeksi mendadak sehingga pencurian persediaan dapat berkurang.

Kasus 2: Manipulasi Data

Kasus kedua ini melibatkan manipulasi data dalam jumlah besar dengan tujuan agar para manajer dapat memindahkan atau mentransfer laba dari satu periode ke periode lainnya. Masalah dalam kasus kedua ini sangat serius disebabkan hal tersebut dapat menyebabkan distorsi atau kesalahan sistem informasi perusahaan. Langkah-langkah harus diambil untuk memastikan bahwa masalah tersebut dapat dihentikan dan tidak terulang kembali. Harus didesain langkah-langkah untuk memperkuat sistem pengendalian internal dan juga didesain untuk mengubah lingkungan kerja yang menjadi lebih kondusif dan mengurangi motivasi untuk memanipulasi data. Langkah-langkah tersebut adalah sebagai berikut.

1. Merevisi, memperkuat, dan menyosialisasikan kode etik, termasuk mengenai tidak adanya toleransi atas pelanggaran kode etik tersebut dan sanksi atas pelanggaran tersebut.
2. Mengangkat pejabat baru yang diberi tanggung jawab untuk semua fungsi perusahaan yang berhubungan dengan akuntansi, pengendali, dan pelaporan eksternal.
3. Mengevaluasi kebijakan, prosedur, dan pengendalian yang ada agar taat kepada undang-undang (khususnya anti korupsi), praktik bisnis yang baik dapat terlaksana, dan dapat memperbaiki kekurangan yang ada.
4. Mengembangkan pedoman atau panduan kebijakan akuntansi sebagai sarana untuk membangun, mendokumentasikan, dan memperbarui kebijakan dan prosedur akuntansi. Pedoman tersebut mencakup keseragaman bagan akun, kode akun, dan deskripsinya; seperangkat kebijakan akuntansi untuk

menentukan kriteria waktu, penilaian, dan pencatatan transaksi; daftar jadwal waktu dan format untuk mengungkapkan informasi; serangkaian kebijakan untuk menentukan standar minimum sistem dan prosedur akuntansi; serta daftar batas wewenang personel atau pejabat dalam mengotorisasi transaksi. Panduan tersebut diharapkan untuk memastikan semua divisi memiliki format umum standar akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan.

5. Menyusun program yang berkelanjutan yang berfungsi untuk memantau kepatuhan terhadap kebijakan dan prosedur serta memastikan bahwa kebijakan dan prosedur dipelihara keefektifannya dari waktu ke waktu.
6. Menyusun kebijakan baru untuk memindahkan atau merotasi karyawan antara departemen di kantor pusat dan divisi sehingga mengurangi kesenjangan komunikasi antardepartemen dan kantor pusat.
7. Memperkuat fungsi audit internal perusahaan dan adanya perubahan garis pelaporan sehingga fungsi audit internal bertanggung jawab langsung kepada komite audit dan direktur utama.
8. Menelaah rencana insentif manajemen untuk memelihara dasar insentif dasar dan mengurangi motivasi praktik manajemen laba. Beberapa alternatif dari insentif adalah penghargaan berdasarkan kinerja perusahaan (bukan divisi), kinerja jangka panjang (beberapa tahun), ataupun berdasarkan indikator nonkeuangan.

12.9 RINGKASAN

Fokus bab ini adalah pengendalian internal. Sistem pengendalian internal sangat penting bagi auditor dan manajemen. Auditor harus mengevaluasi sistem pengendalian internal untuk menentukan prosedur audit yang mereka gunakan. Manajemen bertanggung jawab untuk memelihara efektivitas sistem pengendalian internal. Sistem pengendalian internal juga diatur dalam undang-undang yang umumnya menyatakan bahwa pengendalian internal yang baik adalah tanggung jawab legal manajemen dan harus dipublikasikan perusahaan.

Bab ini menelaah pengendalian internal, butir-butir utama yang dibahas sebagai berikut.

1. Belum ada persetujuan mengenai batas-batas pengendalian internal, tetapi umumnya disepakati bahwa pengendalian internal diperlukan untuk menjaga aset organisasi dan memastikan keandalan catatan keuangan, juga untuk mendorong efisiensi dan efektivitas operasi serta dipatuhinya kebijakan manajemen dan peraturan yang berlaku.

2. Masalah-masalah pengendalian internal yang dimaksudkan harus diselesaikan, umumnya secara konseptual berhubungan dengan perilaku di dalam organisasi. Pengendalian internal memberikan manfaat bagi organisasi karena dapat mencegah atau setidaknya mengurangi dampak dari perilaku yang tidak diinginkan atau dihilangkan yang dapat mengakibatkan hilangnya aset dan atau distorsi dari catatan keuangan.
3. Pengendalian internal dapat dilakukan dengan berbagai bentuk yang berbeda-beda. Pengendalian dapat dibedakan sesuai dengan tujuannya, yaitu apakah pengendalian didesain untuk mencegah atau mendeteksi perilaku yang tidak diinginkan atau ditiadakan. Pengendalian juga dapat dibedakan berdasarkan spesifikasi, apakah pengendalian digunakan untuk mengontrol satu jenis kegiatan secara spesifik atau untuk beberapa kegiatan secara umum yang lebih luas.
4. Sifat sistem pengendalian internal antarsatu organisasi dengan organisasi yang lain secara signifikan berbeda-beda. Hal ini disebabkan pengendalian internal harus bervariasi sesuai dengan jenis perilaku yang tidak diinginkan yang mungkin terjadi, biaya untuk organisasi jika perilaku yang tidak diinginkan terjadi, kemungkinan terjadinya perilaku, dan biaya kemungkinan keberhasilan pelaksanaan masing-masing tipe pengendalian. Setiap faktor tersebut harus dievaluasi sesuai dengan keadaan-keadaan yang dihadapi organisasi.
5. Banyak riset yang harus dilakukan dalam bidang yang berhubungan dengan pengendalian internal. Sebagian besar pengetahuan terkini mengenai fungsi pengendalian dalam organisasi banyak datang dari para praktisi dan sebagian besar ditinjau dari kepentingan auditor daripada kepentingan para manajer.
6. COSO menyusun kerangka kerja terintegrasi sistem pengendalian internal. SOX secara hukum mewajibkan perusahaan untuk melaporkan pengendalian internal terhadap proses pelaporan keuangan.

BAB 13

POLA KEPERILAKUAN AUDITOR

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, para pembaca diharapkan dapat memahami:

1. Definisi *auditing* dan auditor.
2. Dilema auditor.
3. Aspek keperilakuan *auditing*.
4. Penyelesaian dilema auditor.

13.1 DEFINISI *AUDITING* DAN AUDITOR

Sifat dari *auditing* memunculkan isu-isu keperilakuan unik. Sebelum kita belajar lebih lanjut mengenai pola keperilakuan auditor, kita perlu mempelajari sifat *auditing*, ruang lingkup *auditing*, dan sifat umum (*stereotype*) auditor.

a. Sifat *Auditing*

Istilah *auditing* datang dari kata kerja bahasa Latin *audire*, yang berarti mendengar. Aslinya, *auditing* berarti mendengar. **Auditor** adalah orang yang mendengar adanya bukti dan berdasarkan pertimbangannya, memberikan kesimpulan. Di dalam dunia bisnis, seiring berjalannya waktu, definisi *auditing* berarti tindakan untuk memverifikasi laporan keuangan. Dalam konteks ini merupakan kumpulan dari teknik-teknik investigasi untuk memeriksa akun-akun keuangan dan istilah audit berhubungan dengan investigasi. Pada akhirnya istilah *auditing* tidak hanya terbatas pada tindakan untuk memverifikasi laporan keuangan, tetapi juga laporan-laporan lainnya, misalnya laporan kepatuhan, laporan kinerja (keuangan dan nonkeuangan), laporan mutu, laporan tanggung jawab sosial, laporan tanggung jawab lingkungan, dan sebagainya.

b. Lingkup *Auditing*

Semula lingkup *auditing* terbatas pada bidang keuangan. Namun, perkembangan selanjutnya lingkup *auditing* meluas pada berbagai bidang lainnya. Bahkan, *auditing* bersentuhan hampir dengan semua orang, khususnya di dalam masyarakat maju sekarang ini. Dari lahir sampai meninggal, masing-masing kita mengalami berbagai macam audit. Sama juga dengan institusi atau lembaga juga menjadi sasaran audit. *Auditing* dilaksanakan pada hampir di semua organisasi atau institusi. Pemerintahan diaudit terus-menerus untuk pertanggungjawabannya atas dana publik dan kepatuhannya. Bahkan, sampai kepada kehidupan pribadi kita juga diaudit secara konstan. Saat kita lahir, sekolah, bekerja, sehat, sakit, sampai meninggal selalu bersentuhan dengan audit. Banyak kegiatan audit terbuka sehingga kita tahu sedang diaudit atau ditelaah, mengetahui *review*, tetapi ada juga audit yang tertutup sehingga banyak dari kita yang tidak peka atau tidak tahu bahwa kita diaudit. Audit merupakan fakta kehidupan. Hal itu mencakup baik kegiatan sektor publik, sektor swasta, maupun kehidupan pribadi para individu. Kita tidak dapat menghindari *auditing*.

Pada saat ini lingkup *auditing* telah meluas sehingga *auditing* dapat dikelompokkan dari bidang audit, antara lain (1) *auditing* keuangan, (2) *auditing* kepatuhan, (3) *auditing* manajemen, (4) *auditing* program, (5) *auditing* operasional, (5) *auditing* lingkungan, (6) *auditing* mutu, (7) *auditing* sosial. ***Auditing keuangan*** adalah audit independen yang bertujuan untuk menilai kewajaran laporan keuangan suatu entitas. ***Auditing manajemen*** adalah audit independen yang bertujuan untuk menilai efisiensi, efektivitas, dan keekonomian implementasi strategi-strategi organisasi dan unit-unitnya dalam rangka mencapai tujuan-tujuan organisasi. ***Auditing program*** adalah audit independen yang bertujuan untuk menilai efisiensi, efektivitas, dan keekonomian implementasi rencana strategis (program-program atau rencana jangka panjang) organisasi dan unit-unitnya dalam rangka mencapai tujuan-tujuan organisasi jangka panjang. ***Auditing operasional*** adalah audit independen yang bertujuan untuk menilai efisiensi, efektivitas, dan keekonomian implementasi rencana jangka pendek (anggaran) organisasi dan unit-unitnya atau pusat-pusat pertanggungjawaban dalam rangka mencapai tujuan-tujuan jangka pendeknya. ***Auditing lingkungan*** adalah audit independen yang bertujuan untuk menilai efisiensi, efektivitas, dan keekonomian implementasi rencana jangka panjang dan jangka pendek lingkungan organisasi dan unit-unitnya dalam rangka mencapai tujuan-tujuan tanggung jawab terhadap lingkungannya. ***Auditing mutu*** adalah audit independen yang bertujuan untuk menilai efisiensi, efektivitas, dan keekonomian implementasi sistem mutu jangka panjang dan jangka pendek terhadap mutu masukan, proses, keluaran, dan pelayanan organisasi serta unit-unitnya dalam rangka mencapai tujuan-

tujuan tanggung jawab mutunya. **Auditing sosial** adalah audit independen yang bertujuan untuk menilai efisiensi, efektivitas, dan keekonomian implementasi tanggung jawab sosial jangka panjang dan jangka pendek organisasi dan unit-unitnya dalam rangka mencapai tujuan-tujuan tanggung jawab sosialnya.

c. Sifat Umum Auditor

Audit dilakukan oleh auditor yang juga merupakan manusia, bukan robot. Auditor merupakan manusia yang dapat merasakan emosi dan mempunyai kelemahan-kelemahan. Bagaimanapun, auditor merupakan sasaran dari kesalahan yang menuntun pada sifat umum yang mengarah pada mistik tertentu. Elbert Hubbard seorang filsuf pada awal abad ke-20 menyatakan bahwa “auditor adalah seorang laki-laki paruh baya, pintar, kurus, dingin, dan pasif, dengan mata seperti ikan kod, sopan dalam hubungan, tetapi dalam waktu yang sama juga tidak responsif, dingin, seorang manusia batu, dan merupakan teman tanpa kehangatan, semangat, dan selera humor (*sense of humor*).”

Ada beberapa bukti bahwa pandangan Hubbard menggambarkan persepsi umum dari auditor dan merupakan hal alami untuk orang awam melihat ke dalam proses audit dan melihat bahwa auditor merupakan orang yang dingin dan tanpa emosi. Auditor kemudian dihubungkan dengan persepsi kesempurnaan William Paton sebagai bapak akuntansi modern yang juga berkomentar bahwa *auditing* berhubungan dengan data yang pasti dan pernyataan yang tepat, yang prosedur dan prinsip-prinsipnya jika diaplikasikan dapat selalu menuntun kepada kesimpulan yang tepat.

Merupakan hal yang wajar jika publik mempunyai persepsi umum tersebut. Bahkan, ada sebagian orang yang percaya bahwa audit 100% akurat sehingga dapat dipercaya sepenuhnya dan masuk akal jika mereka menyimpulkan bahwa orang atau individu yang melakukan audit juga sempurna. Namun, kenyataannya, audit jauh dari kesempurnaan dan tidak selalu dilakukan pria. Bahkan, beberapa pihak memberikan kritik dengan mengatakan bahwa audit bukanlah proses yang ilmiah (*scientific*) sehingga menyimpang dari kenyataan ekonomi. Hal ini menyebabkan auditor tidak sempurna juga. Sama seperti kita, mereka merupakan subjek dari faktor psikologi yang dapat mengubah tindakan dan mewarnai penilaian, terkadang dengan konsekuensi yang tidak diinginkan. Pada akhirnya, kita menyadari bahwa auditor juga manusia yang juga berperilaku seperti orang pada umumnya. Bagaimanapun, mempelajari sifat dari audit dan auditor dapat menambah dimensi keperilakuan.

Namun pandangan tersebut di atas tidak sepenuhnya tepat untuk saat ini. Saat ini banyak auditor wanita, bahkan mungkin jumlahnya lebih banyak

dibandingkan auditor laki-laki. Banyak auditor yang ramah, tetapi tegas. Banyak auditor yang masih muda-muda, tetapi cerdas dengan menguasai teknik-teknik statistika dan komputer untuk melaksanakan auditnya dan menghadapi ketidakpastian dalam auditnya.

Auditor juga dapat dikelompokkan ke dalam beberapa tipe, antara lain (1) auditor internal, (2) auditor publik, dan (3) auditor pemerintah. **Auditor internal** adalah auditor yang bekerja penuh waktu dalam organisasi tertentu dengan tugas untuk mengaudit organisasi atau unit-unitnya tempat mereka bekerja. Tugas audit auditor internal dapat mencakup (1) *auditing* keuangan, (2) *auditing* kepatuhan, (3) *auditing* manajemen, (4) *auditing* program, (5) *auditing* operasional, (5) *auditing* lingkungan, (6) *auditing* mutu, dan (7) *auditing* sosial. **Auditor eksternal** adalah auditor yang bekerja pada perusahaan-perusahaan jasa audit untuk memberikan jasa audit kepada berbagai organisasi lainnya. **Auditor eksternal** mencakup akuntan publik dan auditor eksternal lainnya. Akuntan publik umumnya memberikan jasa audit untuk menilai kewajaran laporan keuangan suatu organisasi. Auditor eksternal lain biasanya melakukan jasa audit terhadap organisasi lainnya dalam rangka sertifikasi *auditing* mutu untuk memperoleh sertifikasi mutu Internasional Standards Organisation (ISO), sertifikasi mutu lingkungan, sertifikasi tanggung jawab sosial, dan sebagainya. **Auditor pemerintah** adalah auditor yang bekerja sebagai auditor pemerintah (di Indonesia, di Badan Pemeriksa Keuangan, BPK) dan lembaga-lembaga pemerintah yang memerlukan *auditing*, misalnya auditor pajak (untuk mengaudit wajib pajak atau pemotong pajak), auditor bea cukai (untuk mengaudit wajib sektor bea dan cukai), auditor Komite Pemberantasan Korupsi (KPK) untuk mengaudit kasus-kasus korupsi. BPK dapat melakukan (1) *auditing* keuangan, (2) *auditing* kepatuhan, (3) *auditing* manajemen, (4) *auditing* program, (5) *auditing* operasional, (5) dan *auditing* investigatif atau forensik atas kementerian dan lembaga-lembaga pemerintah nonkementerian.

13.2 DILEMA AUDITOR

a. Pengantar

Siegel dan Marconi memberikan contoh dilema auditor di bawah ini. Sara adalah junior auditor di KAP nasional, Kantor and Company. Sara berharap bahwa kinerjanya akan mendapatkan promosi menjadi auditor senior. Sara percaya bahwa dia siap dan akan menikmati promosi diiringi dengan kenaikan gaji. Bagaimanapun, Sara harus menyelesaikan pekerjaan audit sekarang ini. Pekerjaan tersebut merupakan pekerjaan yang mudah, cukup baik meyakinkan kehebatannya untuk kesiapannya menjadi senior audit.

b. Audit Kini

FFF merupakan perusahaan yang sudah lama menjadi klien dari Kantor. Dua tahun lalu FFF membeli Sub Company, selanjutnya disebut Sub. Sara diberi tugas untuk mengaudit Sub untuk kedua kalinya. Sara segera menemukan permasalahan yang ada di Sub. Tidak seperti FFF tempat dia bekerja terlebih dahulu, mempunyai staf akuntansi yang efisien dan terlatih dengan baik, yang tidak ditemukan di Sub. Sub menyampaikan laporan yang biasanya tidak tepat dan orang akuntansi di Sub menolak implementasi dari sistem modern FFF. Dari hasil audit terdahulu ditemukan kondisi bahwa sistem di Sub harus diubah.

c. Controller Perusahaan Sub

Controller dari Sub adalah Hiram F. Kernshaw. Kernshaw bergabung dengan Sub sejak 1939. Selama Perang Dunia II dia mendapatkan sertifikat CPA. Dia tidak pernah mengizinkan seorang pun lupa akan pencapaiannya dan dia juga tidak pernah lupa mengingatkan bahwa dia adalah orang yang bertanggung jawab di Sub.

Selama 44 tahun, Sub diaudit oleh Will Doityourway. Baik ayah maupun anak Doityourway ini tidak pernah melaporkan adanya kesalahan di Sub. Saat FFF mengakuisisi Sub maka auditor diganti oleh Kantor.

d. Audit Sebelumnya

Auditor yang mengaudit Sub kali pertama adalah Tony Travolta. Travolta mengomentari mengenai sistem akuntansi yang dilaksanakan oleh Sub. Kernshaw tidak suka dengan apa yang sudah dilakukan Travolta. Setelah mengaudit Sub, Travolta mengundurkan diri dari Kantor Company. Walaupun Travolta sudah pergi, tetapi Kernshaw sudah terlanjur sakit hati dengan Kantor. Kernshaw merasa bahwa kesulitan dengan audit dan ketidaknyamanan hasil umpan balik tidak berhubungan dengan kelemahannya.

Saat audit kedua dimulai di Sub, Kernshaw mengemukakan secara terbuka bahwa Kantor bukanlah pilihan auditor yang baik. Sub membutuhkan auditor lokal, seseorang yang mengetahui Sub. Namun, FFF puas dengan kinerja Kantor dan menolak permintaan Kernshaw untuk kembali memperkerjakan Doityourway. Mereka melihat bahwa Kernshaw, dan bukan auditornya, merupakan masalah utama di Sub.

e. Memulai Audit

Lingkungan seperti itulah yang dihadapi oleh Sara. Masalah yang ada semakin buruk, manajer yang menandatangani perjanjian dengan FFF, James Dummont, mempunyai reputasi sebagai seseorang yang kejam. Sara mendapat kabar bahwa Dummont mengubah kebijakan anggaran waktu auditnya. Dia mengubah anggaran waktunya menjadi lebih rapat. Batasan waktu yang ada sekarang akan membuat audit menjadi sangat bergantung kepada Sara, berdasarkan kertas kerja tahun lalu yang mempunyai tingkat keyakinan tidak memadai. Terlebih lagi, anggaran yang ada sangat ketat sehingga Sara memastikan bahwa dia tidak akan dapat melakukan pengujian (*test*) audit dan hanya bergantung pada kinerja audit lalu yang sudah dilakukan oleh Travolta.

Sara dan stafnya menemukan bahwa hanya Kernshaw satu-satunya individu yang terhubung dengan departemen akuntansi yang dapat menjawab semua pertanyaan yang ada. Namun, dia sering menunda pekerjaan dan sering tidak siap. Yang lebih buruk, Kernshaw menganggap bahwa pertanyaan Sara merupakan kombinasi dari kurangnya pengalaman dan sebagai bukti bahwa banyak prosedur audit Kantor yang tidak berguna.

f. Konfrontasi

Setelah satu minggu menjalankan audit, pekerjaan yang ada tertinggal jauh dari jadwal, walaupun Sara sudah bekerja dengan jam ekstra. Sara tetap menyapa stafnya di pagi hari dan juga Sara tetap menyapa *controller* Sub dengan ramah. Namun, Sara merasa terguncang, tetapi menyembunyikannya dan tidak merespons.

13.3 ASPEK KEPERILAKUAN *AUDITING*

Untuk mengetahui faktor-faktor yang memengaruhi kecenderungan pola perilaku auditor dan meletakkan mereka di posisi yang tepat, perlu dipahami (a) domain *auditing*, (b) pengeliminasian faktor-faktor personalitas, (c) situasi yang memengaruhi perilaku auditor, (d) pengaruh pihak yang diaudit (*auditee*), dan (e) persepsi dan perilaku auditor.

a. Domain *Auditing*

Kita telah melihat *auditing*, dibicarakan secara luas, adalah pemeriksaan. Dibutuhkan untuk mengurangi konsep global dalam lingkungan kerja yang dibatasi dan kemudian bingkai operasional dari referensi yang berguna untuk mengevaluasi dan mungkin memprediksi perilaku auditor. Pada akhirnya,

kita akan membatasi fokus kita pada akuntansi yang berdasarkan investigasi. Seiring dengan masyarakat yang dewasa dan menjadi lebih kompleks, ruang lingkup dari audit keuangan menjadi fokus terhadap asersi mengenai kewajaran (*fairness*) laporan keuangan. Sejak fokus kita adalah pada perilaku auditor daripada proses kerja, kita akan mengadopsi CPA dan audit keuangan sebagai kerangka referensi.

Ada tiga alasan untuk mengadopsi audit keuangan CPA sebagai kerangka lingkungan referensi.

1. Tujuan unik dari seorang CPA adalah pembuktian kewajaran (*fairness*) laporan keuangan. Fungsi pembuktian (atestasi) ini merupakan satu-satunya faktor yang membedakan CPA dengan auditor lain dan merupakan fungsi audit yang membutuhkan lisensi.
2. *Auditing* CPA, meskipun lebih sempit dibandingkan *auditing* manajemen, tetapi mencakup semua fungsi dasar audit dan semua pola perilaku yang merupakan objek dari pembelajaran auditor.
3. Adanya pendapat bahwa semua auditor dan *auditing* berbasis akuntansi adalah relatif sama, lebih kurang sama dalam hal kepribadian dan level kemampuan (*skill*). Keberhasilan sebagai seorang auditor secara umum diukur dengan cara yang sama bagi CPA dan non-CPA.

b. Pengeliminasian Faktor-Faktor Personalitas

Dalam mengaudit sedapat mungkin harus mengeliminasi faktor kepribadian dari pertimbangan mengenai perilaku auditor. Namun, kepribadian paling sering digunakan untuk menghubungkan kegagalan auditor. Terdapat banyak alasan mengapa auditor menjadi tidak sukses. Namun, seharusnya tidak ada kegagalan auditor di dalam menjalankan profesinya karena kurangnya kompetensi dalam melaksanakan audit. Terdapat lima alasan dari pernyataan tersebut.

1. Auditor pemula dipersiapkan secara akademik dan profesional dengan baik melalui pendidikan tinggi dan sertifikasi profesional.
2. Dilakukan penyaringan atau pemilihan awal dan wawancara dengan baik sebelum penugasan dengan tujuan untuk memperkerjakan auditor baru dari kelompok yang sudah diseleksi dengan baik.
3. Auditor baru dilatih kembali secara luas oleh organisasi tempat kerja mereka.
4. Auditor junior (muda) disupervisi dengan baik oleh auditor senior karena kompetensi atau pengalaman yang kurang akan menempatkan organisasinya menghadapi risiko.

5. Auditor junior tidak banyak dihadapkan dengan pembuatan keputusan mengenai auditnya.

c. Situasi yang Memengaruhi Perilaku Auditor

Hanya terdapat dua jenis dasar yang dapat menghasilkan situasi dilematis bagi auditor, yaitu sebagai berikut.

1. Auditor dipengaruhi secara mendalam (terkadang tidak sadar) oleh persepsi dari lingkungan audit yang kondisinya selalu berubah dan oleh pendapatnya mengenai manusia yang terlibat.
2. Auditor secara konstan memecahkan masalah mereka sendiri mengenai hubungan interpersonal, seperti antara teman kerja, dengan klien, dengan bawahan, dan atasan. Beberapa dari hal itu saling tumpang tindih. Beberapa di antaranya tidak berhubungan.

d. Pengaruh *Auditee*

Banyak studi ditujukan untuk melihat seberapa tingkat dari audit berpengaruh terhadap perilaku orang lain, terutama kepada mereka yang sedang diaudit (*auditees*). Secara umum, disimpulkan bahwa audit mempunyai pengaruh tertentu terhadap *auditee*. Di bidang lain, akuntan bertahun-tahun dipromosikan terhadap suatu posisi tertentu yang laporan auditnya mempunyai pengaruh besar terhadap perilaku pembaca laporan keuangan, seperti investor dan kreditor. Buktinya tidak lengkap, tetapi riset terakhir mengindikasikan bahwa laporan audit mempunyai pengaruh yang kecil, walaupun pembaca mungkin membagikan persepsi auditor terhadap laporan keuangan. Bagaimana mereka bereaksi, biar bagaimanapun terlihat tidak dapat diprediksi.

e. Persepsi dan Perilaku Auditor

Penilaian auditor bergantung pada persepsi atas situasi tertentu. Penilaian, merupakan batu penjurur dari profesi, adalah produk dari beberapa faktor, misalnya pendidikan, budaya, dan lain sebagainya. Namun, faktor yang terpenting adalah pengalaman. Penilaian merupakan perilaku yang paling dipengaruhi oleh persepsi situasi, yang faktor pengaruh utamanya merupakan materialitas dan apa yang sering kita sebut dengan keyakinan.

1. Materialitas

Di dalam *auditing*, **materialitas** berhubungan dengan apa yang penting, signifikan, atau esensial. Namun, konsep materialitas sering kali tidak memiliki aturan untuk mengukurnya. Berdasarkan hasil riset yang ada, terdapat dua hal, yaitu (1) apa yang memengaruhi tingkat materialitas

sering kali ditentukan oleh penilaian atau pertimbangan (*judgement*) tentang apa yang material dan apa yang tidak, (2) menjawab pertanyaan yang saling berhubungan, bagaimana dan seluas apa pengaruh materialitas terhadap perilaku auditor.

Kesimpulan umum yang dapat diambil adalah perilaku auditor biasanya bergantung pada keinginan auditor untuk menerima risiko salah dari masalah materialitas. Dalam hal yang luas, hal ini bergantung pada hasil di masa lalu. Ilmuwan lain menghasilkan kesimpulan yang berbeda karena menggunakan pendekatan dari sudut pandang yang berbeda. Secara umum, fokusnya lebih pada proses pengambilan keputusan auditor dibandingkan faktor spesifik. Beberapa orang tetap menghitung materialitas di awal, sebagai contoh, dengan menetapkan batas maksimum dan minimumnya.

Penelitian lain juga beralasan bahwa perilaku auditor merupakan fungsi individual dari pertimbangannya (*judgement*). Secara umum, studi ini menyimpulkan bahwa perilaku auditor, dimanifestasikan dengan menggunakan *judgement*. Sejalan dengan itu, hanya ada sedikit pengetahuan tentang bagaimana mengendalikan perilaku yang bervariasi, tetapi komunikasi yang tepat antara auditor cenderung menghasilkan pandangan konsensus terhadap aksi yang tepat.

Di dalam konteks yang lebih luas, beberapa peneliti menggunakan alat analisis statistik untuk menentukan kemungkinan dari perilaku auditor yang mungkin sebagai respons dari situasi tertentu. Peneliti banyak meneliti hal ini, tetapi hasilnya tidak terlalu produktif untuk memprediksi dan mengendalikan perilaku auditor. Kesimpulan umum yang diambil bahwa auditor, sebagai manusia, tidaklah terfokus pada kemungkinan, mereka biasanya bergantung pada *judgement* yang mengalir dari pengalaman masa lalu.

Kesimpulan yang dapat diambil adalah terlihat mustahil untuk memprediksi perilaku spesifik dengan presisi dan kepercayaan yang baik. Faktor kendali yang dominan adalah pengalaman. Kita mungkin tidak dapat memprediksi perilaku dengan baik, tetapi studi yang ada mungkin dapat meniadakan tindakan auditor yang tidak diinginkan. Terdapat dua elemen yang dapat dijadikan pertimbangan, antara lain (1) komunikasi antara auditor mengenai pekerjaan yang harus dikerjakan dan (2) mengurangi, sebanyak mungkin, kecenderungan auditor akan kebutuhan audit *short-cutting* melalui rasionalisasi yang tidak tepat. Contohnya, jika alokasi waktu audit terlalu ketat, auditor dapat merasionalisasikan persepsinya terhadap isu audit dan mengubah penilaiannya tentang apa dan seberapa banyak yang dilakukan terhadap kerusakan audit.

2. *The Faith Syndrome*

Satu kondisi persepsi yang mungkin memengaruhi perubahan perilaku sering disebut dengan efek halo (*hallo effect*), suatu persepsi positif, tetapi lebih banyak merupakan salah persepsi dari orang lain. Dalam *auditing*, **efek halo** terjadi saat persepsi auditor diwarnai dan dipimpin oleh keyakinan bahwa kondisi yang ada dalam suatu audit tertentu mungkin menjadi atau mungkin tidak menjadi kasus.

Misalnya, saat auditor menyimpulkan bahwa pengendalian internal klien adalah kuat dan dapat diandalkan. Dengan demikian, prosedur audit dan pengujian (*test*) tidak dibutuhkan secara ekstensif sebagaimana diminta jika pengendalian internal adalah lemah. Namun, auditor mungkin tidak mempunyai pengalaman langsung terhadap SPI klien dan tidak mempunyai dasar untuk kesimpulan apakah kuat atau lemah. Persepsi itu mungkin timbul dari pengalaman masa lalu auditor. Secara lebih umum, kesimpulan audit lebih berdasarkan kepada siapa yang melakukan audit sebelumnya. Bila auditor memiliki kepercayaan terhadap orang itu, efek halo bekerja kepada mereka dan pada pekerjaan mereka. Persepsi dari aktivitas terdahulu memengaruhi penilaian audit sekarang, tetapi tingkat dari pengaruhnya tidak diketahui.

13.4 PENYELESAIAN DILEMA *AUDITING*

a. Pengantar

Seperti yang sudah diketahui bahwa Sara berhadapan dengan dilema audit. Sara tidak hanya mendapat masalah dari klien, tetapi juga berhadapan masalah tekanan internal dari manajer yang sangat ambisius.

Hal apa yang akan dilakukan oleh Sara? Dengan tidak adanya bimbingan dari auditor yang lalu, dia mungkin akan mengambil tindakan kompensasi. Teori *hallo effect* menyarankan dia akan mencari kertas kerja yang lalu untuk langkah cepat, yang akan dia gunakan sebagai dasar persepsi dari pendahulunya, Travolta, dan kemampuannya (Travolta halo). Bila tekanan meningkat, Sara akan semakin bergantung pada pekerjaan Travolta lebih dan lebih lagi. Perilaku Sara akan berbeda dari yang normalnya dia lakukan tanpa tekanan waktu.

Tindakan Sara akan lebih jauh berubah dengan persepsinya akan risiko, materialitas, dan variabel lain serta pengalamannya dengan situasi audit yang serupa. Tingkat seberapa jauh Sara akan mengikuti persepsinya tidak diketahui dan tidak dapat diprediksi. Efek halo yang tidak diinginkan dapat dihilangkan dengan komunikasi yang jelas mengenai apa yang harus dilakukan.

Merupakan hal yang mustahil untuk memprediksi terlebih dahulu persepsi dan lebih lagi pola perilaku yang akan mengalir melalui persepsi tersebut. Efek halo akan selalu memengaruhi perubahan perilaku, walaupun bagaimana dan tingkatnya tidak diketahui. Komunikasi antarsemua level auditor dapat menjadi metode yang efektif untuk mengatasi masalah ini.

b. Hubungan Antarpribadi Auditor

Merupakan hal yang mustahil untuk memprediksi perilaku audit yang muncul dari lingkungan persepsi. Apakah dari perilaku auditor mengenai pekerjaannya, apakah dengan auditor lain atau dengan klien. Namun, dalam kasus hubungan interpersonal, hal itu mungkin dapat dikendalikan. Kita diyakinkan bahwa memahami diri sendiri merupakan faktor yang dibutuhkan. Bila respons auditor yang tidak diinginkan dapat dihindari dengan komunikasi, perencanaan, dan pemahaman diri auditor, hal itu hanya membantu auditor itu sendiri secara sistematis. Beberapa langkah dapat digunakan untuk analisis diri dan sebagai *self-help*. Kita akan membatasi diskusi kita dengan dua metodologi. Kita akan belajar teknik yang dikembangkan oleh Erick Berne.

1. Transactional Analysis

Analisis transaksi merupakan kumpulan dari teori. Hanya sedikit nilai praktis bagi perilaku auditor, tetapi konsep pokok dapat diaplikasikan terhadap terapi individual. Eric Berne dikenal sebagai penemu teori transaksi. Berne menghubungkan hasil penelitian dari Penfield dan Sullivan. Dia mengatakan bahwa penyebab detail persepsi adalah masalah emosional, masalah dapat diperlakukan secara terapis jika semua elemen transaksi diteliti secara rasional. Berne melihat bahwa grup sebagai elemen yang dibutuhkan untuk membuat hal ini bekerja. Ada tambahan dua komponen sebelum kita melakukan terapi grup ini.

Kebutuhan pertama adalah menyederhanakan bahasa *psychiatry*. Hal kedua lebih signifikan. Bagi Berne, grup terapi merupakan bentuk dari interaksi dengan keterlibatan peran. Untuk memfasilitasi hal ini, penting bahwa peran harus diidentifikasi secara jelas dan dimengerti oleh semua anggota. Menurut Berne terdapat tiga peran dasar, yaitu anak, orang tua, dan dewasa. Teori transaksi ini muncul untuk menyelesaikan masalah keperilakuan.

2. Terapi Rasional-Emosional

Kita percaya bahwa kebutuhan ini dapat dipenuhi melalui pengembangan yang baik dan menetapkan pendekatan terhadap *self-analysis* yang dikenal sebagai *rational-emptive therapy* (RET). Teknik RET

ini ditemukan oleh Albert Ellis. Terdapat empat alasan pokok mengenai kefavoritan terhadap sistem RET, yaitu sebagai berikut.

1. RET secara mendasar didesain untuk *self-applied*. RET tidak membutuhkan tambahan ahli terapi. Hal ini menyebabkan sistem ini menjadi lebih mudah dibandingkan teknik terapi lain.
2. RET merupakan sistem yang *lay-oriented* dan tidak membutuhkan jargon yang kompleks.
3. Metode RET merupakan sedikit dari metode yang menggabungkan, baik psikologi maupun ilmu kejiwaan.
4. Auditor bangga terhadap langkah rasional dan logika deduktif mereka serta RET merupakan teknik yang total rasional.

13.5 KESIMPULAN

Ada keunggulan yang jelas jika dapat memprediksi perilaku, hal ini juga berlaku dalam kasus auditor. Jika kita tahu bagaimana mereka akan berperilaku dalam situasi atau kondisi audit tertentu, situasi tersebut dapat dihindarkan dan dengan demikian perilaku auditor dapat dikendalikan. Prediktabilitas juga dapat memberikan peningkatan keyakinan dalam pekerjaan audit yang dapat menguntungkan klien.

Orang awam sering salah paham tentang auditor. Mereka mengekspektasikan terlalu tinggi. Auditor adalah seorang manusia biasa. Ada beberapa hal yang akan membuat auditor merasa kesulitan, yaitu persepsi audit atas lingkungan audit dan manusia di sekitarnya serta hubungan interpersonal dengan klien.

Kategori pertama telah dipelajari secara ekstensif, upaya telah dilakukan untuk mengukur probabilitas tertentu perilaku auditor dalam tanggapan terhadap rangsangan dari jenis tertentu dalam situasi audit. Ditemukan bahwa:

1. Sangat sedikit yang benar-benar diketahui atau dipahami mengenai proses aktual pengambilan keputusan auditor. Mungkin mustahil untuk memprediksi perilaku auditor yang spesifik dengan tingkat *assurance*.
2. Auditor dapat mendasarkan tindakan mereka pada kualitas persepsi mereka, rekan-rekan mereka, atau orang lain. Persepsi ini, yang dikenal sebagai efek halo, mungkin mewarnai penilaian dan tindakan auditor. Kesulitannya adalah, sekali lagi, hampir mustahil untuk memprediksi bagaimana atau untuk apa efek halo dapat memengaruhi perilaku. Paling sering, tampak bahwa perilaku auditor bergantung pada pengalaman auditor yang spesifik, yang dengan sendirinya ada dalam berbagai variasi.

3. Komunikasi antara auditor atau sesama profesional dan hubungan pribadi dengan klien serta realisasi perencanaan audit dapat menimbulkan perilaku auditor yang tidak diinginkan pada pekerjaan, meskipun perilaku tidak dapat diprediksi.

Sehubungan dengan hubungan interpersonal, auditor dapat melatih keterampilan pada pemikiran rasional untuk mengendalikan perilakunya. Perilaku tertentu mungkin tidak dapat diprediksi oleh orang lain, prediktabilitas menjadi tidak relevan karena auditor mungkin lebih sering berperilaku tidak tepat. Dengan RET perilaku negatif auditor dapat diantisipasi secara rasional. Kelebihan dari fokus terhadap rasionalitas adalah dapat diajarkan dan setelah diajarkan dapat diterapkan sendiri.

BAB 14

ASPEK KEPERILAKUAN PEMBUATAN KEPUTUSAN

TUJUAN PENGAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, para pembaca diharapkan dapat memahami:

1. Proses pembuatan keputusan.
2. Pembuatan keputusan organisasi.
3. Pembuatan keputusan novis dan ahli.
4. Peran gaya pribadi dan kognitif.
5. Peran informasi akuntansi.
6. Diagnosis dilema keputusan.

14.1 PROSES PEMBUATAN KEPUTUSAN

Pembuatan keputusan disamakan dengan proses berpikir, mengelola, dan menyelesaikan masalah. Dalam suatu organisasi, **pembuatan keputusan** adalah proses memilih dari berbagai alternatif tindakan yang memengaruhi masa depan untuk mencapai tujuan. Di bawah ini dibahas langkah-langkah proses pembuatan keputusan, motif kognitif, dan jenis model-model proses.

a. Langkah Pembuatan Keputusan

Sebagaimana kebanyakan aktivitas sosial, pembuatan keputusan dalam organisasi dapat dipecah menjadi beberapa langkah, yaitu sebagai berikut.

1. Mengenali dan Mendefinisikan Masalah atau Peluang

Langkah ini adalah upaya merespons suatu kejadian, apakah dianggap sebagai masalah atau suatu peluang. Untuk mengenali kejadian sebagai masalah atau peluang, seorang pembuat keputusan membutuhkan informasi mengenai lingkungan, keuangan, dan operasional. Informasi mengenai lingkungan eksternal memunculkan produk baru atau kesempatan yang

ada di pasar atau ancaman atas pencapaian perusahaan. Pendidikan, pengalaman, watak, karakter, dan faktor keperilakuan lain dari pembuat keputusan dapat menetapkan apakah suatu kejadian dianggap sebagai masalah yang kritis, kesempatan yang menjanjikan, atau waktu kapan keputusan harus dibuat. Beberapa manajer mungkin bereaksi pada hal-hal besar, tetapi sebagian lagi mungkin bereaksi pada hal kecil dan tidak akan berhenti sampai solusi yang memuaskan ditemukan dan diaplikasikan. Ada situasi atau kejadian yang lebih baik keputusan diambil oleh sebuah tim yang berbeda latar belakang agar keputusan lebih tepat dilihat dari berbagai sudut.

2. Mencari Jalan Alternatif dan Menghitung Konsekuensi dari setiap Alternatif.

Ketika pendefinisian kejadian sebagai masalah atau peluang selesai, proses mencari jalan alternatif dan menghitung konsekuensi dari alternatif tersebut dimulai. Pada tahap ini sebanyak mungkin alternatif diidentifikasi dan dievaluasi. Pencarian alternatif dapat dimulai dari mencari alternatif yang telah terjadi pada waktu lampau. Jika alternatif tersebut telah dipilih dan berhasil pada waktu lampau, alternatif tersebut mungkin dapat dipilih, apabila tidak, alternatif tambahan diperlukan. Alternatif yang ada kemudian dilihat lebih jauh dengan menggunakan aspek keuangan atau dampak keuangan yang menyertai alternatif tersebut. Tidak semua alternatif dapat dilihat jelas melalui aspek keuangan. Jika hal ini terjadi, pendekatan lebih pada laba yang relevan dan pengorbanan yang mungkin melekat pada alternatif tersebut.

3. Memilih Alternatif yang Memuaskan

Langkah yang paling penting dalam pembuatan keputusan adalah proses pemilihan alternatif. Meskipun proses ini adalah proses yang rasional, tetapi dalam pelaksanaannya sering kali berdasarkan faktor politis dan psikologi, bukan pertimbangan ekonomi.

4. Implementasi dan Pengawasan

Sukses atau tidaknya keputusan akhir yang dibuat bergantung pada efisiensi dari implementasi. Implementasi hanya akan berhasil jika pihak yang memiliki kendali atas *resource* organisasi (uang, manusia, dan informasi) benar-benar berkomitmen untuk memastikan implementasi dari keputusan itu berjalan. Umpan balik (*feedback*) dari hal yang perlu dikoreksi atas keputusan itu sangat diperlukan.

b. Motif Kognitif

Motif kognitif sangat penting dalam pengambilan keputusan karena menjadi energi (penggerak) dalam proses berpikir. Dua komponen yang paling relevan dari motif kognitif dalam konteks pengambilan keputusan adalah:

1. Kebutuhan akan keseimbangan atau kepastian.
2. Kebutuhan akan kompleksitas dan variasi.

Kebutuhan keseimbangan mendasari keinginan manusia untuk memprediksi, membuat sesuatu familier dan berurutan. Ini menjadi dasar keinginan manusia untuk membuat suatu konsep cocok dan konsisten satu sama lain. Motif inilah yang aktif secara disadari maupun tidak untuk berpikir logis atas ketidakseimbangan, ambiguitas dan ketidakpastian informasi.

Motif kompleksitas menyebabkan keinginan kita untuk menstimulasi dan mengeksplorasi. Ini aktif secara disadari maupun tidak untuk mencari data baru dari ingatan atau lingkungan, dengan motif keseimbangan kemudian bekerja. Dua dimensi penting dari proses pembuatan keputusan adalah kompleksitas dan prediktabilitas (kepastian dan ketidakpastian).

Ketika mempertimbangkan suatu prediksi, seseorang dapat membuat perbedaan antara keputusan yang terprogram dan tidak terprogram. **Keputusan terprogram** adalah aturan-aturan keputusan yang tepat, dapat dikembangkan, dan digunakan. **Keputusan tidak terprogram** berhubungan dengan situasi di mana ketidakpastian adalah sesuatu yang melekat. Aturan-aturan keputusan atau kriteria adalah tidak tetap, muncul sebagai pengembangan keputusan. Dalam situasi keputusan tidak terprogram, seseorang belajar melalui coba-coba (*trial and error*).

Terkait erat dengan prediktabilitas adalah perbedaan dalam teori keputusan matematis antara kepastian, risiko, dan ketidakpastian. Kepastian terjadi ketika semua hasil dari alternatif keputusan diketahui. Risiko terjadi ketika salah satu dapat menetapkan probabilitas kejadian untuk berbagai kemungkinan hasil, sedangkan ketidakpastian terjadi ketika seseorang tidak memiliki gagasan tentang probabilitas atas alternatif tindakan.

Kepastian memungkinkan keputusan diprogram, sedangkan ketidakpastian dilakukan dengan pendekatan *trial and error*. Hasil berisiko sering mengakibatkan keputusan diprogram sedikit demi sedikit karena probabilitas sekali diketahui, aturan-aturan keputusan yang tepat dapat dikembangkan untuk setiap segmen.

Menggunakan dimensi kompleksitas dan prediktabilitas, ilmuwan perilaku telah mengembangkan empat jenis khas model keputusan, yaitu:

1. Model keputusan terprogram sederhana.
2. Model keputusan tidak terprogram sederhana.
3. Model keputusan terprogram kompleks.
4. Model keputusan tidak terprogram kompleks.

Model keputusan diprogram sederhana ditandai dengan aturan prediksi sederhana yang diatur oleh orang lain selain pembuat keputusan. Mereka dilengkapi dengan aturan yang jelas menetapkan prioritasnya. Pencarian informasi berfokus pada data yang paling relevan dari pengalaman masa lalu, data yang akan digunakan sebagai contoh adalah alternatif tindakan sebelumnya. Alternatif yang memuaskan kali pertama ditemukan akan dipilih (*satisficing*). Alternatif dievaluasi berdasarkan kriteria jangka pendek dengan risiko minimum implementasi otokratis.

Dalam model keputusan tidak terprogram sederhana, apa pun yang terlihat baik saat ini oleh pengambil keputusan akan dipilih (*satisficing*). Masalah dan peluang yang terkait dengan mereka terjadi atau dirasakan secara intuitif. Urgensi menentukan prioritas. Informasi berasal dari dalam (misalnya firasat) melalui kebergantungan pada pandangan dihargai secara sosial. Dalam organisasi, informasi juga dapat datang dari sistem informasi manajemen, yang akuntansinya merupakan komponen utama. Alternatif pertama yang mampu memenuhi tujuan laba jangka pendek dilaksanakan, terlepas dari risiko yang melekat.

Keputusan terprogram kompleks melibatkan perencanaan darurat. Masalah dan peluang yang diantisipasi melalui aturan prioritas cermat yang didirikan. Pencarian informasi yang luas dan sering mempekerjakan *sampling* statistik atau perangkat pencarian kuantitatif canggih lainnya. Data dimasukkan ke dalam model keputusan matematis. Alternatif dievaluasi atas dasar *utilitas maximazation* jangka panjang. Hasil keputusan dievaluasi secara berkala untuk meningkatkan proses keputusan bila memungkinkan.

Model tidak terprogram kompleks mendukung partisipasi terus-menerus oleh semua yang terlibat untuk memaksimalkan pengumpulan informasi dan koordinasi. Tujuan ditetapkan oleh semua dan lingkungan secara aktif mencari masalah dan peluang. Kriteria baru dibangun di setiap situasi baru. Informasi dicari secara eksternal dan internal berdasarkan analisis rasional. Alternatif dikembangkan melalui *trial and error* atau dengan simulasi. Pilihan keputusan dibuat oleh kelompok sehingga mengintegrasikan berbagai pandangan dan nilai-nilai individu yang terlibat. Implementasi berupa partisipatif.

c. Jenis Model Proses

Motif yang ada di balik keputusan adalah kompleks. Ada tiga model pembuatan keputusan yang digunakan untuk memahami motif pembuat keputusan dalam organisasi, yaitu model ekonomi, model sosial, dan model keputusan Simon.

1. Model Ekonomi

Model tradisional ini beranggapan bahwa semua aksi dan keputusan manusia dibuat secara rasional dan yang terjadi di dalam organisasi adalah konsistensi antara beragam motif dan tujuan. **Model ekonomi** beranggapan pula bahwa semua alternatif adalah diketahui dan kemungkinan yang berhubungan dengan alternatif dapat dihitung dengan pasti. Keputusan tidak berdasarkan pada pilihan personal, tetapi didikte oleh tujuan organisasi yang konsisten.

2. Model Sosial

Model ini adalah lawan dari konsep yang diasumsikan oleh model ekonomi. **Model sosial** beranggapan bahwa pada dasarnya manusia bertindak irasional dan bergantung pada interaksi sosial, yang merasa bahwa tekanan teman sebaya dan harapan adalah kekuatan motivasi utama.

3. Model Kepuasan

Model ini merupakan model paling praktis dan berguna. Model ini berdasarkan pada konsep Simon dari orang administrasi. **Model kepuasan** melihat bahwa manusia dipandang rasional karena kemampuan berpikir, memproses informasi, membuat pilihan, dan belajar. Namun, ada batasan rasionalitas. Manusia terikat pada kemampuan untuk memproses data. Manusia tidak pernah memproses data secara penuh dan memiliki batasan dalam menguji data dalam jumlah yang besar. Dengan demikian, manusia lebih cenderung mencari kondisi yang memuaskan daripada optimal. Manusia mempertimbangkan masalah sesingkat yang mungkin dilakukan, mencari solusi yang dapat diterima.

14.2 PEMBUATAN KEPUTUSAN ORGANISASI

Bagian ini berfokus pada asumsi berperilaku yang mendasari proses pengambilan keputusan organisasi. *Pertama*, kita akan melihat suatu perusahaan sebagai unit yang membuat keputusan, kemudian individual dan kelompok sebagai pembuat keputusan dan pemecah masalah.

a. Perusahaan Sebagai Unit Pengambil Keputusan

Suatu perusahaan dapat dipandang sebagai suatu unit pengambil keputusan, seperti sebuah individu. Masalah keputusan yang dihadapi perusahaan jumlahnya banyak dan kompleks. Sering kali pengambilan

keputusan melibatkan lebih dari satu unit dalam organisasi atau departemen atau aktivitas.

Untuk pengambilan keputusan yang berulang-ulang, perusahaan membuat *standar operating procedures* (SOP) yang berbentuk formal maupun informal. SOP ini yang kemudian digunakan untuk membuat keputusan yang searah dengan tujuan dan harapan perusahaan secara keseluruhan. Contohnya adalah yang terkait dengan manajemen persediaan, biaya, harga, dan pemrosesan pesanan.

Cybert dan March menggambarkan empat dasar konsep yang berhubungan sebagai proses pengambilan keputusan bisnis, yaitu (1) kuasi resolusi konflik, (2) menghindari ketidakpastian, (3) pencarian problematik, dan (4) pembelajaran organisasi. Di bawah ini akan dibahas satu per satu.

1. Kuasi Resolusi dari Konflik

Organisasi adalah kumpulan dari individual dengan tujuan yang berbeda-beda dan konflik yang sering terjadi. Karena pembuatan keputusan harus searah dengan tujuan organisasi secara luas, prosedur untuk meminimalkan konflik menjadi penting. Teori pengambilan keputusan klasik mengasumsikan bahwa masalah dapat dipecahkan dengan rasionalitas lokal, aturan pengambilan keputusan sublevel yang dapat diterima, dan penguatan perhatian terhadap tujuan.

2. Menghindari Ketidakpastian

Ketika membuat keputusan, organisasi secara terus-menerus berurusan dengan ketidakpastian pada lingkungan internal maupun eksternal. Tidak heran banyak teori modern mengenai pengambilan keputusan menjelaskan upaya atas masalah pengambilan keputusan yang berisiko dan penuh ketidakpastian. Solusi yang ditawarkan kebanyakan melibatkan sifat kuantitatif dan statistik prosedur pengambilan keputusan untuk mencari kepastian (contoh, *expected value*) dan untuk hidup dengan ketidakpastian (contoh teori: *game, simulation* dan model kemungkinan keputusan lainnya). Pada studinya, Cybert dan March menemukan pengambil keputusan pada organisasi sering kali kurang menggunakan kemampuannya dalam keputusan strategis ketika berurusan dengan risiko dan ketidakpastian. Mereka menggambarkan perilaku pengambil keputusan sebagai berikut.

- a. Mereka menghindari keputusan yang meminta antisipasi kejadian jangka panjang dengan menggunakan aturan keputusan yang menekankan reaksi jangka pendek dan *feedback* jangka pendek.

- b. Mereka mencoba mencapai kepastian yang lebih atas kegiatan manajemennya, dengan mengurangi ketidakpastian masa depan. Mereka membuat perencanaan, standar prosedur, tradisi dan kontrak yang lebih memberikan kepastian akan masa depan.

3. Pencarian Permasalahan

Elemen yang paling vital dari proses pembuatan keputusan adalah mencari langkah alternatif dan menghitung konsekuensinya. Cybert dan March membangun suatu teori dari pencarian organisasi untuk memberikan masukan pada konsep pembuatan keputusan. Mereka menggunakan pola “pencarian permasalahan” dan mendefinisikan itu sebagai proses mencari suatu solusi untuk masalah yang spesifik atau cara yang tepat dalam menyikapi suatu peluang.

Pencarian oleh organisasi memiliki empat karakter. *Pertama*, dimotivasi oleh masalah atau peluang yang ada dan tidak akan berhenti sampai masalah terpecahkan dan peluang dapat disikapi dengan baik. *Kedua*, pikiran yang sederhana mengenai konsentrasi hanya pada lingkungan masalah. *Ketiga*, pencarian yang bias. Bias yang terjadi akibat dari pembuat keputusan memiliki pengalaman yang spesifik pada suatu area dari organisasi. *Keempat*, pencarian akan terganggu oleh komunikasi yang bias dan merefleksikan masalah yang belum selesai di dalam organisasi.

4. Pembelajaran Organisasi

Ketika pendekatan yang dicari dapat menyelesaikan masalah secara layak, organisasi kebanyakan akan menggunakan pendekatan tersebut pada masalah yang sama di masa depan. Namun, ketika pendekatan itu gagal, dibutuhkan pendekatan yang lain.

b. Manusia Pembuat Keputusan Organisasi

Penting untuk tetap ingat bahwa dalam mengenali dan mendefinisikan kejadian sebagai suatu masalah atau peluang adalah manusia itu sendiri, bukan organisasi. Orang memutuskan kriteria, memilih langkah yang optimum atau paling memuaskan, dan mengimplementasikannya.

Masalah keputusan yang dihadapi organisasi mulai dari yang sederhana hingga yang bersifat kompleks. Masalah sederhana dapat diselesaikan oleh satu orang yang menempati posisi tertentu, memiliki kemampuan, dan pengalaman pada suatu area tertentu. Biasanya, masalah sederhana bersifat berulang.

Sementara itu, yang bersifat kompleks biasanya diputuskan secara kelompok atau tim. Perbedaan latar belakang pendidikan dan pengalaman diharapkan dapat menjadi keputusan yang lebih tepat karena dasar keputusan yang lebih luas dibandingkan oleh satu orang.

c. Kekuatan dan Kelemahan Individu sebagai Pembuat Keputusan

Manusia bersifat rasional karena kemampuannya berpikir, membuat keputusan, dan belajar. Namun, kerasionalan yang dimiliki manusia tetap ada kelemahannya karena manusia tidak mampu menampung dan memproses segala informasi sekaligus. Batasan kerasionalan manusia beragam berdasarkan pada:

1. Batasan luas dari ilmu pengetahuan yang dipahami.
2. Gaya kognitif seseorang, contohnya kemampuan untuk berpikir kritis dan analitik, kebergantungan pada orang lain, dan kemampuan berinteraksi.
3. Mereka mengubah struktur nilai.
4. Mereka cenderung untuk menggapai kepuasan, daripada titik optimal.

d. Peran Kelompok Sebagai Pengambil Keputusan dan Pemecah Masalah

Kelompok penyelesaian masalah dalam perusahaan populer digunakan. Dalam hal ini, kelebihanannya adalah perbedaan dari pengalaman dan pengetahuan serta keahlian yang lebih luas atas gagasan dan kerja sama. Gabungan atas pengetahuan, gagasan, dan keahlian menghasilkan dialog yang lebih baik, komprehensif dan lebih kreatif. Meskipun tidak jarang perbedaan menghasilkan konflik, tetapi peran kelompok masih dapat dinilai lebih baik daripada dengan peran satu orang saja.

Kemampuan kelompok untuk menganalisis masalah yang kritis, mendefinisikan, dan menilai alternatif untuk mencapai keputusan yang tepat mungkin dilemahkan oleh dua fenomena keperilakuan, yaitu *groupthink* dan *the risky-shift or group discussion effect*.

1. Fenomena Pemikiran Kelompok

Fenomena pemikiran kelompok (*groupthink*) menggambarkan tekanan yang dirasakan oleh seseorang anggota grup yang memiliki perbedaan pendapat, tetapi tidak dapat menyampaikannya dalam diskusi. Hal ini terjadi disebabkan seseorang tersebut berpendapat tidak ingin menjadi pengganggu diskusi dan menjadi penentang pendapat yang mayoritas. Hal ini apabila disampaikan dalam grup justru dapat meningkatkan pandangan dan kualitas dari kesepakatan yang akan dihasilkan.

Irvin L. Janis mendefinisikan *groupthink* sebagai kemunduran dalam mental individu atas efisiensi, uji realitas, dan penilaian moral sebagai hasil dari tekanan dalam grup. Janis memberikan pendapat mengenai gejala *groupthink*, yaitu sebagai berikut.

1. Anggota kelompok merasionalkan perlawanan terhadap asumsi yang telah mereka buat. Tidak peduli seberapa kuat bukti yang mereka dapat bertentangan dengan asumsi dasar mereka, anggota berperilaku sehingga terus memperkuat asumsi-asumsi tersebut.
2. Anggota menerapkan tekanan langsung kepada mereka yang mengekspresikan keraguan tentang salah satu pendapat kelompok atau yang mempertanyakan validitas argumen yang mendukung alternatif yang disukai oleh mayoritas.
3. Para anggota yang memiliki keraguan atau memegang sudut pandang yang berbeda berusaha untuk menghindari penyimpangan dari apa yang tampaknya menjadi konsensus kelompok dan bahkan meminimalkan untuk diri mereka pentingnya keraguan mereka.
4. Tampaknya ada ilusi kebulatan suara. Jika seseorang tidak berbicara, diasumsikan bahwa dia setuju.

Ada beberapa cara yang mungkin mencegah atau memperbaiki *groupthink*, meskipun tidak ada satu cara pun akan bekerja dalam semua situasi. Untuk menghindari atau memperbaiki *groupthink*, seseorang harus:

1. Menugaskan anggota yang berbeda dari tim untuk berperan kontradiktif pada setiap pertemuan.
2. Mengikutsertakan ahli dari luar yang berbeda pada setiap pertemuan.
3. Membagi kelompok menjadi dua atau lebih subkelompok dan minta mereka secara terpisah menyelidiki berbagai alternatif.
4. Menghindari menyatakan solusi preferensial pada awal diskusi.

Cara lain yang efektif adalah penggunaan kelompok yang heterogen. Pengalaman telah menunjukkan bahwa tim pembuat keputusan terdiri atas individu yang berkarakteristik berbeda tampil lebih baik, asalkan perbedaan-perbedaan tidak berpengaruh negatif terhadap kekompakan mereka.

2. Fenomena Pergeseran Risiko

Fenomena pergeseran risiko (*risky-shift phenomenon*) atau dampak diskusi kelompok (*group discussion effect*) merupakan salah satu produk lain dari interaksi manusia yang menunjukkan karakteristik pengambilan keputusan kelompok cenderung lebih agresif dan memilih alternatif berisiko daripada pengambilan keputusan seorang diri. Apa yang menyebabkan fenomena ini terjadi, Clark memberikan gambaran mengenai empat penyebabnya, yaitu sebagai berikut.

- a. **Hipotesis kefamilieran (*familiarization hypothesis*)**. Pada awalnya, anggota diskusi merasa asing dan merasakan segala sesuatunya lambat. Sekali mereka merasa familier atau mulai terbiasa, barulah mereka akan lebih berani dan mau untuk mendiskusikan sesuatu yang lebih berisiko.
- b. **Hipotesis kepemimpinan**. Mengacu pada hipotesis kepemimpinan, seseorang pengambil risiko cenderung dianggap pantas memimpin. Karena biasanya karakter ini aktif dalam diskusi, mereka mengajak yang lain untuk mengambil keputusan yang lebih berisiko.
- c. **Hipotesis risiko sebagai nilai (*risk-as-value hypothesis*)**. Mengamati bahwa kultur saat ini adalah berani mengambil risiko yang menengah (moderat) lebih dipilih daripada sifat konservatif.
- d. **Hipotesis difusi tanggung jawab (*diffusion of responsibility hypothesis*)**. Tanggung jawab atas hasil keputusan kelompok dibebankan kepada seluruh anggota, bukan hanya satu orang.

3. Kepaduan Kelompok

Kepaduan kelompok adalah tingkat interaksi anggota grup kelompok dan dalam membagi tujuan kelompok secara bersama-sama. Grup dengan kepaduan yang tinggi secara umum akan lebih efektif dalam membuat keputusan. Tingkat kepaduan suatu kelompok dapat dipengaruhi oleh berapa lama waktu yang dihabiskan anggota bersama, tingkat inisiatif dalam kelompok, ukuran kelompok, ancaman dari luar, dan catatan (*record*) dari apa yang telah dicapai grup. Semakin besar peluang anggota grup untuk bertemu, semakin besar pula mereka menemukan kepaduan. Semakin mereka merasa bangga dengan grupnya, semakin mereka padu.

Tingginya kepaduan kelompok belum pasti membuat efektivitas pengambilan keputusan menjadi tinggi. Hal ini masih dipengaruhi oleh perilaku anggota. Jika kepaduan tinggi, tetapi perilaku tidak baik pengambilan keputusan juga belum efisien. Namun, kepaduan rendah,

tetapi perilaku anggota baik dapat saja menghasilkan tingkat efektivitas pengambilan keputusan yang tinggi.

4. Pengambilan Keputusan Melalui Konsensus Versus Kekuasaan Mayoritas

Kontroversi lain adalah apakah keputusan harus dilakukan berdasarkan konsensus bersama atau diambil berdasarkan kekuasaan mayoritas oleh otoritas tinggi di suatu organisasi. **Pengambilan keputusan berdasarkan konsensus** mungkin lebih tepat karena terdapat gabungan pandangan, pengetahuan, dan sebagainya. Namun, untuk mencapai konsensus diperlukan waktu yang mungkin lama. **Pengambilan keputusan berdasarkan mayoritas** dilakukan jika pengambilan keputusan berdasarkan konsensus tidak dapat tercapai padahal sudah mengonsumsi waktu dan biaya yang besar. Dalam hal ini pihak otoritas tinggi dapat mendasarkan keputusannya pada suara mayoritas yang dalam organisasi diperlukan, terutama pada waktu yang mendesak. Hal ini lebih relevan.

5. Kontroversi yang Disebabkan oleh Hubungan Atasan dan Bawahan

Ketika aktivitas pembuatan keputusan melibatkan atasan dan bawahan mungkin kontroversi tidak dapat terhindarkan. Kontroversi dapat disebabkan oleh asimetri informasi. **Asimetri informasi** adalah kondisi suatu pihak memiliki informasi yang lebih baik dibandingkan pihak lainnya. Atasan mungkin memiliki akses yang lebih terhadap informasi yang lebih luas dibandingkan bawahannya sehingga atasan memiliki informasi yang lebih baik. Namun, mungkin terjadi sebaliknya, bawahan lebih menguasai informasi mengenai unitnya dibandingkan atasannya. Pada kasus ini, mutu pengambilan keputusan bergantung pada sejauh mana atasan dapat mengatasi keadaan timpang ini dan membuat keputusan menjadi lebih tepat.

Menurut Vroom dan Yetton, atasan dapat mengikuti pilihan perilaku di bawah ini.

1. Menyelesaikan masalah atau membuat keputusan oleh dirinya sendiri menggunakan informasi yang ia ketahui pada saat itu.
2. Mendapatkan informasi yang dibutuhkan dari bawahan, kemudian memutuskan sendiri.
3. Membagi masalah dengan bawahan yang relevan, memperoleh gagasan dan masukan tanpa mengikutsertakan bawahan sebagai grup.

Kemudian memutuskan dengan memasukkan atau tidak memasukkan gagasan yang telah diperoleh tersebut.

4. Membagi masalah dengan bawahan sebagai sebuah grup, mendapatkan gagasan dan masukan. Barulah membuat keputusan dengan atau tanpa mempertimbangkan saran-saran tersebut.
5. Membagi masalah dengan bawahan sebagai sebuah grup, mendiskusikan pro dan kontranya serta berupaya untuk mendapat kesepakatan bersama.

6. Pangaruh Basis Kekuatan

Dalam situasi pembuatan keputusan, individu dapat memengaruhi hasil keputusan karena otoritas kekuatannya yang diberikan organisasi. Komponen yang paling sering disebut adalah kekuatan posisi, kekuatan keahlian, kekuatan atas penguasaan sumber-sumber, dan kekuatan politik.

Kekuatan posisi ada ketika seseorang dapat memengaruhi keputusan disebabkan posisinya dalam organisasi. Meskipun memiliki posisi, belum tentu dalam pengambilan keputusannya dapat dikatakan efektif. Pengambilan keputusan berbasis kekuatan posisi ini biasanya berbanding terbalik dengan keadaan yang tidak pasti. Semakin pasti keadaan semakin sering kekuatan posisi berperan dalam pengambilan keputusan.

Kekuatan keahlian memengaruhi ketika hasil yang akan dicapai dari keputusan membutuhkan pertimbangan pengetahuan, keahlian dan pengalaman atas kejadian yang telah terjadi sebelumnya. Kekuatan ini akan berperan ketika menghadapi masalah yang serupa dengan mempertimbangkan pendapat ahli (*expert judgment*). Pengambilan keputusan berbasis keahlian ini berjalan searah dengan ketidakpastian yang terjadi, semakin tidak pasti semakin besar kebutuhan pengambilan keputusan berbasis keahlian.

Resource power ada ketika individu memiliki kendali atas *resource* organisasi atau *resource* yang akan digunakan sebagai alat yang akan memengaruhi informasi. Dalam hal ini yang dimaksud dengan *resource* adalah uang, manusia, dan informasi.

Kekuatan politik dapat diartikan sebagai kemampuan seseorang dalam memimpin, persuasif, negosiasi, koalisi, dan sebagainya. Dalam praktiknya, kekuatan politik paling berperan ketika ada alternatif sama yang harus dipilih dalam pengambilan keputusan.

7. Dampak dari Tekanan Waktu

Hal yang paling sering dijadikan alasan dalam kinerja kurang baik adalah tekanan waktu. **Tekanan waktu** biasanya membuat anggota kelompok cenderung setuju dengan keputusan bersama. Hal ini dilakukan untuk menjadi jembatan antara keputusan yang kontra pada situasi yang tegang. Tekanan waktu juga mendorong pengambilan keputusan secara autokratik. Singkatnya, tekanan waktu menyebabkan atau mendorong pengambil alihan situasi oleh anggota organisasi yang lebih dominan.

14.3 NOVIS VERSUS AHLI DALAM PEMBUATAN KEPUTUSAN

Dalam pembuatan keputusan yang lebih lanjut adalah dipengaruhi oleh pengalaman dari orang yang membuat keputusan. Hasil riset oleh Bouwman mengungkapkan bahwa terdapat perbedaan dari strategi dan pendekatan terhadap data spesifik yang digunakan oleh pemula (novis) dan seorang yang ahli ketika membuat keputusan dengan menggunakan data akuntansi atau data keuangan lainnya.

Riset yang dilakukan melibatkan mahasiswa MBA sebagai kelompok pemula dan CPA sebagai kelompok ahli. Hasilnya, meskipun menggunakan proses evaluasi yang sama, tetapi ditemukan perbedaan pada pendekatan yang spesifik. Pihak dari kelompok pemula cenderung menggunakan seluruh data dengan tidak memilih-milih untuk menunggu dan melihat apa yang terjadi. Sementara itu, pihak ahli menggunakan data yang terkelompok untuk melihat lebih spesifik.

Untuk menggambarkan perbedaan dalam penggunaan data tersebut, riset membagi tugas analisis menjadi tiga komponen, yaitu (a) pemeriksaan informasi, (b) penggabungan pengamatan dan penemuan, dan (c) memberi alasan.

a. Pemeriksaan Informasi

Pemeriksaan informasi adalah aktivitas analisis terhadap informasi dan memilih mana yang dianggap relevan terhadap keputusan yang harus diambil. Riset menunjukkan antara pemula dan seorang yang ahli mengubah informasi keuangan pada bentuk kualitatif dan menggunakan metode yang sama pula (menghitung rasio, membentuk tren). Yang membedakan adalah gabungan dari metode yang digunakan, ahli juga lebih menggunakan lebih banyak data tahunan. Ahli lebih menggunakan perasaan mereka untuk memberikan mereka kerangka kerja dalam mengelola data yang lebih relevan.

b. Penggabungan Pengamatan dan Penemuan

Pada konteks ini, penggabungan melibatkan pengelompokan dari pengamatan pada hubungan sebab akibat atau komponen fungsi dari perusahaan. Ketika proses pengamatan dan penemuan, pemula menghubungkan keduanya dan menjelaskan secara masing-masing. Berkebalikan dengan yang dilakukan oleh ahli yang menempatkan penekanan khusus pada hal yang potensial pada pengamatan dan penemuan sebagai cara untuk mendeteksi masalah yang mendasari suatu fenomena.

c. Pemberian Alasan

Pemberian alasan (*reasoning*) digunakan pada seluruh proses pembuatan keputusan, yang paling terlihat pada memformulasikan hipotesis, membangun petunjuk dalam membuat keputusan final, dan merangkum hasil. Pemula terlihat menyatakan *reasoning* dengan memutuskan waktu untuk memilih pengamatan fakta yang dianggap sebagai masalah utama. Untuk ahli *reasoning* adalah usaha membentuk pikiran yang sedang terjadi. Pemula mencapai ini dengan sistematis dalam teknik yang dihasilkan melalui jalan pintas tanpa mengorbankan urutan logis dalam analisisnya. Sementara itu, ahli tidak terpaku pada jalur analisis, tetapi lebih pada membuat rangkuman kelompok data yang relevan dan kemudian menyimpulkan hipotesis yang akan diujikan. Ahli mempertimbangkan masalah yang telah terjadi pada masa lampau sebagai referensi untuk mengenali masalah yang terjadi saat ini dan kemudian membangun solusi.

14.4 PERAN KEPRIBADIAN DAN GAYA KOGNITIF

Karena setiap orang membuat keputusan, banyak riset yang mengarahkan bagaimana perbedaan masalah psikologis memengaruhi keputusan. Perbedaan psikologi setiap individu dapat dibagi menjadi dua kategori, yaitu kepribadian dan gaya kognitif. **Kepribadian** mengacu kepada sikap atau kepercayaan dari individu, sedangkan **gaya kognitif** mengacu kepada cara seseorang menerima, menyimpan, memproses, dan meneruskan informasi. Individu yang memiliki kepribadian yang sama mungkin memiliki gaya kognitif yang berbeda, begitu pula individu dengan gaya kognitif yang sama mungkin saja memiliki kepribadian yang berbeda. Dalam proses pembuatan keputusan, kepribadian dan gaya kognitif berinteraksi dan memengaruhi (meningkatkan dan mengurangi) pengaruh dari informasi akuntansi.

Toleransi ambiguitas (*tolerance for ambiguity*) adalah variabel kepribadian yang mengukur derajat ambiguitas yang dapat memengaruhi

kepercayaan diri dalam pembuatan keputusan. Sebagian besar riset menunjukkan mereka yang tidak memiliki toleransi pada ambiguitas akan mencari tambahan informasi sebelum membuat suatu keputusan. **Independensi lapangan (*field independence*)** adalah variabel gaya kognitif yang menunjukkan kemampuan individu untuk sampai pada persepsi yang tepat dengan mengabaikan konteks yang bertentangan.

14.5 PERAN INFORMASI AKUNTANSI

Mengacu kepada Hopwood, **informasi akuntansi** dapat “memberikan beberapa rangsangan untuk mengenali dan mendefinisikan masalah, kesempatan, alternatif-alternatif tindakan yang diisolasi dan untuk menguraikan konsekuensi-konsekuensinya serta memainkan peran dalam analisis dan penilaian alternatif-alternatif tersebut.”

a. Data Akuntansi Sebagai Rangsangan dalam Mengenali Masalah

Akuntansi dapat menjadi sinyal dalam penemuan masalah dengan melaporkan penyimpangan dari kinerja aktual dengan standar atau tujuan yang telah dianggarkan atau dengan menginformasikan manajer bahwa telah terjadi kegagalan pencapaian laba atau sasaran. Contohnya, penurunan dari rasio *turn over* persediaan, mengindikasikan bahwa manajer harus memberikan perhatian pada tingkat persediaan dan penjualan.

Tingkat rangsangan yang diperoleh dari informasi akuntansi juga sangat dipengaruhi oleh kemampuan manajemen dalam mengorganisasi dan menggunakan data akuntansi, dan juga bergantung pada preferensi dari mereka apakah cenderung menggunakan informasi kuantitatif atau kualitatif. Manajer yang cenderung menggunakan perasaannya, lebih rendah dalam penggunaan data kuantitatif, sedangkan manajer yang lebih senang menggunakan data kuantitatif akan menggunakan informasi keuangan sebagai alat yang penting.

Ketersediaan data industri juga memengaruhi dalam penggunaan data akuntansi oleh manajemen. Jika data industri tersedia dengan baik, misalnya informasi harga, rasio perputaran, tingkat imbal hasil rata-rata dan sebagainya, manajemen dapat lebih menggunakan informasi akuntansi perusahaannya untuk mengetahui posisinya jika dibandingkan dengan industri sejenisnya.

Kapan pun informasi akuntansi digunakan untuk mengenali masalah, informasi akuntansi juga akan menjadi dasar untuk menghitung konsekuensi dari alternatif atas aksi yang layak yang akan memengaruhi masa depan.

b. Pengaruh Informasi Akuntansi dalam Pemilihan Keputusan

Tidak semua manajer menggunakan informasi akuntansi dalam menganalisis alternatif-alternatif tindakan yang akan dilakukan. Manajemen mungkin juga bergatung pada perasaan bahwa informasi akuntansi tersebut dapat mengurangi ketidakpastian dari lingkungan. Contoh, penjualan dan biaya masa lalu mungkin dapat digunakan untuk mengestimasi permintaan di masa depan. Namun, untuk pembuatan keputusan mengenai produk baru, manajer tidak dapat menggantungkan diri pada informasi akuntansi keuangan masa lalu. Manajer perlu mencari informasi tentang kompetitor dengan produk yang mungkin serupa mengenai kemungkinan pembuatan permintaan pasar yang akan dimasuki perusahaan.

c. Hipotesis Keperilakuan Dampak Data Akuntansi

Para peneliti sudah menduga kondisi-kondisi pembuatan keputusan yang dipengaruhi oleh informasi akuntansi. Informasi akuntansi bukan merupakan satu-satunya masukan dalam model keputusan. Masukan dapat berupa informasi keuangan, nonkeuangan, atau sifat yang tidak dapat dikuantifikasikan. Hal tersebut bergantung pada pembuat keputusan, apakah masukan tersebut relevan atau tidak. Informasi akuntansi merupakan salah satu informasi yang memengaruhi hasil keputusan.

Tingkat pengaruh informasi akuntansi juga bervariasi bergantung pada tipe pembuat keputusan. Bruns mengklasifikasikan pembuat keputusan menjadi 3, yaitu (1) pembuat keputusan dalam perusahaan yang membuat keputusan tentang operasi dan sistem akuntansi yang digunakan untuk menyiapkan laporan (manajemen puncak), (2) pembuat keputusan dalam perusahaan yang dapat membuat hanya keputusan operasi (manajer operasi), dan (3) pembuat keputusan yang berada di luar perusahaan yang mungkin dapat memengaruhi lingkungan dan operasinya, tetapi tidak memiliki pengendalian langsung atas operasi perusahaan atau aktivitas yang digunakan.

Suatu studi menegaskan bahwa semakin manajemen menyadari pembuat keputusan eksternal sebagai informasi akuntansi keuangan yang dilaporkan dalam proses pengambilan keputusan, semakin banyak informasi akan cenderung memengaruhi proses pengambilan keputusan manajemen. Penelitian lain menemukan bahwa ada dua faktor yang menentukan tingkat penyesuaian, yaitu (1) umpan balik dan (2) fiksasi fungsional.

1. Umpan Balik

Dalam rangka memahami perubahan dalam metode akuntansi dan untuk menyesuaikan aturan keputusan, pembuat keputusan harus diberi

tahu mengenai perubahan atau harus memiliki umpan balik secara langsung maupun tidak langsung mengenai perubahan. **Umpan balik** adalah proses untuk memperoleh informasi mengenai apa, berapa, mengapa, di mana, kapan, dan siapa yang bertanggung jawab atas tercapai atau tidak tercapainya tujuan. Penggunaan audit internal dan eksternal untuk memeriksa perubahan yang signifikan dalam metode atau terminologi akuntansi merupakan suatu cara untuk menemukan bahwa sistem akuntansi memainkan cara berbeda yang diasumsikan untuk dilaksanakan.

Pembuat keputusan mungkin berada dalam situasi yang tidak memiliki umpan balik mengenai perubahan yang hampir tidak dapat digambarkan. Apabila seseorang mengabaikan kemungkinan efek jangka panjang terkait dengan keterlambatan antara perubahan dan indikasinya, hal tersebut dapat mengurangi tingkat umpan balik.

2. Fiksasi Fungsional

Fiksasi fungsional (*functional fixation*) adalah fenomena berperilaku yang mengimplikasikan ketidakmampuan pada sebagian pengguna informasi akuntansi untuk melihat belakang label yang dilampirkan pada angka-angka tertentu. Sebagai atribut dari pembuatan keputusan, *functional fixation* bermacam-macam tingkatannya antarsituasi dan selalu ada.

14.6 DIAGNOSA ATAS DILEMA PEMBUATAN KEPUTUSAN

Aliprandi ragu dalam memutuskan bagaimana gaya pengambilan keputusan dalam penugasannya. Dia sangat menyadari langkah pertamanya sangat diperhatikan oleh seluruh manajer di dalam organisasi dan diindikasikan sebagai iklim organisasi yang baru, yang akan berpengaruh kepada tidak hanya pembuatan keputusan, tetapi semua fase aktivitas.

Aliprandi segera berfokus pada tim manajemen puncaknya. Sebelum memutuskan pada langkah yang spesifik, ia harus mengadakan *interview* informal dengan *vice president*-nya dan beberapa manajer yang melapor kepadanya. Ia harus berupaya untuk mencari tahu sebanyak mungkin tentang gaya kepemimpinan mereka, sikap atas risiko, dan gaya personal lainnya yang mungkin akan berpengaruh pada perilaku pengambilan keputusan mereka. Ia harus coba menilai tingkatan grup yang akan bekerja bersamanya, tingkat kerentanan akan *groupthink* atau *risky-shift phenomena*.

Dari informasi yang ada, ia mendapati bahwa tim manajemennya saat ini terlihat seimbang. Wakil presiden keuangannya terlihat konservatif saat mengambil risiko, begitu pula dengan wakil presiden operasinya yang terlihat

baik dalam menjalankan aktivitas agar tetap berjalan baik, dengan tidak membuat perubahan yang radikal.

Langkah selanjutnya dia harus menilai sendiri tentang kepribadian dan gaya kognitifnya serta bagaimana pengaruhnya dengan pengambilan keputusan. Sebagai akuntan dia tentu tidak toleran dengan ambiguitas, sangat percaya diri dalam pengambilan keputusan jika merasa memiliki cukup informasi yang bersifat kuantitatif. Dalam gaya kepemimpinannya dia tentu memastikan bahwa informasi akuntansi menjadi sangat penting dan sangat berpengaruh dalam pengambilan keputusan.

Tantangan terberatnya saat ini adalah membuat suasananya harmonis dan kooperatif pada seluruh bagian organisasi. Hal ini menjadi tidak mudah dengan sifat alaminya yang perfeksionis dan skeptis akan gaya partisipatif. Cara terbaik adalah ia harus berupaya untuk tidak menggunakan kekuatan posisinya dalam pengambilan keputusan. Yang paling tepat saat ini adalah ia harus secara terbuka memberitahukan masalah yang dihadapi oleh Quality Food pada tim manajemennya, berdiskusi secara terbuka dan menyeluruh dengan pro dan kontra yang timbul, dan mengevaluasi semua kemungkinan dengan mereka. Barulah keputusan yang diambil harus memberikan kepuasan dan menunjukkan kepentingan organisasi secara luas dan berjangka panjang.

BAB 15

FAKTOR-FAKTOR KEPERILAKUAN PENGANGGARAN MODAL

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, para pembaca diharapkan dapat memahami:

1. Faktor-faktor keperilakuan.
2. Tampilan rasional.
3. Saran perbaikan.
4. Telaah diagnostik.

15.1 FAKTOR-FAKTOR KEPERILAKUAN

Manajer keuangan dan manajer akuntansi terlibat dalam penganggaran operasional, baik dalam pengembangan penganggaran dan dalam pelaporan kinerja. **Penganggaran operasional** adalah proses penentuan anggaran operasi yang terdiri atas anggaran penjualan, anggaran biaya bahan baku, anggaran biaya tenaga kerja, anggaran biaya *overhead* pabrik, anggaran biaya pemasaran, anggaran biaya administrasi, anggaran biaya keuangan, anggaran arus kas, serta membandingkan hasil secara aktual dengan yang telah dianggarkan untuk tujuan manajemen, yaitu perencanaan, pembuatan keputusan, pengoordinasian, dan pengendalian.

Selain terlibat dalam penganggaran operasional, manajer keuangan dan manajer akuntansi juga terlibat dalam proses penganggaran modal. Kedua manajer ini harus menyadari pentingnya faktor-faktor, terutama faktor keperilakuan, yang memengaruhi penganggaran modal dan membuat keputusan.

a. Definisi Penganggaran Modal

Penganggaran modal adalah proses pembuatan keputusan dalam mengalokasikan dana untuk proyek-proyek jangka panjang maupun pembelian aset tertentu. Keputusan penganggaran modal sangat penting karena melibatkan penggunaan sejumlah uang yang relatif banyak, komitmen

dana jangka panjang, serta ketidakpastian yang disebabkan oleh panjangnya waktu dan kesulitan-kesulitan dalam menentukan keputusan estimasi variabel-variabel, misalnya aliran kas (*cash flow*).

b. Pentingnya dan Tipe-Tipe Faktor Keperilakuan dalam Penganggaran Modal

Pengambilan keputusan suatu proyek tampaknya hanya merupakan proses yang sederhana, hanya mencakup pengidentifikasian proyek, estimasi arus kas setiap proyek, penggunaan teknik-teknik analisis tertentu, pemilihan keputusan, dan implementasi proyek. Namun, keseluruhan proses tersebut ternyata melibat sejumlah pertimbangan perilaku manusia yang dapat memengaruhi organisasi dalam jangka panjang.

Kesalahan dalam menentukan penganggaran modal dapat menyebabkan kebangkrutan, kesulitan arus kas, dan kegagalan untuk mengoptimalkan operasi perusahaan. Sebagai konsekuensinya, sebagian besar pendekatan yang digunakan perusahaan untuk membuat keputusan penganggaran modal adalah dengan secara teratur dan secara serius mencari cara untuk mengembangkan proses penganggaran modal ini.

Identifikasi dan spesifikasi proyek yang potensial membutuhkan kreativitas dan kemampuan untuk mengaplikasikan gagasan ke dalam tindakan nyata. Pemilihan keputusan ini seharusnya dilakukan secara objektif, tetapi objektivitas ini dipengaruhi oleh ketidakpastian dalam mendeskripsikan proyek (seperti estimasi waktu, arus kas, atau menentukan nilai sisa). Dengan demikian, kemampuan manusia dalam mempertimbangkan sesuatu menjadi faktor penting karena hasil teknik analisis harus dapat diinterpretasikan dengan baik. Penentuan sukses atau tidaknya suatu proyek ditentukan oleh kinerja personel dalam mengimplementasikan proyek. Oleh karena itu, tidak tepat apabila mengevaluasi dan mengimplementasikan penganggaran modal tanpa mempertimbangkan faktor berperilaku dalam proses tersebut. Faktor-faktor berperilaku dalam penganggaran modal, antara lain (1) masalah dalam mengidentifikasikan proyek potensial, (2) masalah prediksi, (3) masalah pengukuran kinerja, (4) masalah identifikasi diri terhadap proyek, (5) masalah pengembangan personel, (6) ritual penganggaran modal, (7) perilaku senang atau enggan risiko, dan (8) pemerataan proyek.

1. Masalah dalam Mengidentifikasikan Proyek yang Potensial

Orang yang terlibat dalam penganggaran modal harus memiliki kemampuan kreatif untuk mencari dan meneliti proyek yang potensial bagi organisasi. Ketika suatu proyek telah diidentifikasi, proyek tersebut harus diperinci dengan spesifik sehingga pengambil keputusan dapat memilih

proyek yang tepat. Penentuan keputusan dalam menentukan kesuksesan suatu proyek dipengaruhi oleh banyak kepentingan.

Teknik dalam pengambilan keputusan suatu proyek tampaknya hanya merupakan proses yang sederhana, mencakup identifikasi proyek penggunaan teknik analisis, pemilihan keputusan, dan lalu implementasi proyek. Namun, keseluruhan proses tersebut ternyata melibatkan sejumlah pertimbangan perilaku yang berpengaruh.

2. Masalah Prediksi Penyebab Perilaku Manusia

Prediksi mengenai waktu dan arus kas dalam menilai suatu proyek ditentukan oleh kemampuan dan perilaku seseorang. Memprediksi kelancaran dan kompatibilitas aktivitas suatu individu maupun grup dalam periode waktu lebih dari lima tahun sampai dengan dua puluh tahun adalah berisiko. Karena dapat saja dalam jangka waktu tersebut seseorang tersebut meninggalkan atau dipindahtugaskan dari organisasi sehingga hal tersebut memengaruhi keakuratan estimasi.

Seseorang yang terlalu lama dalam suatu posisi tertentu, mungkin saja memiliki keahlian karena pengalamannya. Perubahan kesuksesan suatu proyek setiap waktu harus diantisipasi dalam memprediksi keputusan suatu data dengan mempertimbangkan peningkatan kinerja personel yang terlibat dalam proyek. Proses pembelajaran ini dapat digambarkan dalam grafik perkembangan kinerja, yang sering disebut kurva kinerja. Kurva ini dapat berbeda untuk situasi yang berbeda pula sehingga hal ini menjadi penting untuk mengestimasi kurva pembelajaran personel yang terlibat secara cermat. Pergantian personel yang potensial dalam suatu proyek harus dipertimbangkan ketika mengembangkan estimasi biaya secara akurat yang terlibat dalam proyek.

3. Masalah Pengukuran Kinerja dalam Jangka Pendek dan Jangka Panjang

Aspek keperilakuan lainnya dalam pemilihan prosedur proyek adalah metode penilaian kinerja yang sering kali tidak konsisten dengan metode pemilihan proyek. Penilaian kinerja dan penentuan kompensasi cenderung bersifat jangka pendek biasanya dalam satu tahun, satu semester, seperempat tahun (triwulan), atau per bulan yang fokus utamanya adalah manajemen bawah dan manajemen menengah yang sering kali diukur dengan imbal hasil atau laba akuntansi. Manajemen bawah dan menengah sering kali tidak tertarik terhadap penilaian kinerja jangka panjang padahal kinerja penganggaran modal biasanya menyangkut jangka waktu panjang. Manajemen puncak harus menyadari sifat bias yang disebabkan oleh proses penilaian kinerja ini.

Masalah juga timbul jika ada pergantian manajer yang bertanggung jawab atas proyek tersebut. Pergantian manajer proyek memerlukan penyesuaian antara manajer pengganti yang harus mengambil alih proyek dari pendahulunya dan melanjutkan proyek tersebut dengan caranya sendiri. Hal ini disebabkan kurangnya komunikasi antara manajer pengganti dengan yang digantikannya dan perilaku manajer yang satu mungkin berbeda dengan lainnya. Sangat sedikit proyek yang dimulai dan diakhiri oleh orang yang sama karena cepatnya pergantian personel (promosi dan transfer jabatan) sering kali tidak sama dengan jangka waktu proyek. Hal ini sangat mungkin dialami oleh organisasi manapun. Manajer cenderung memilih proyek yang diajukan oleh mereka sendiri dan senang bekerja pada proyek ini dibanding dengan proyek yang telah diinisiasi oleh pendahulunya. Jika tingkat pergantian personel cukup cepat, tidak ada seorang pun yang dapat bertanggung jawab atas kesuksesan atau kegagalan proyek tertentu.

Modal terbuang percuma jika manajer menghentikan proyek dari pendahulunya dan memulai proyeknya sendiri. Manajemen puncak sebaiknya mempertimbangkan siklus dalam pemilihan proyek seperti ini dan harus mengevaluasi pada tingkat mana masalah akan terjadi dan bagaimana hal ini akan memengaruhi proposal proyek tertentu.

4. Masalah yang Disebabkan oleh *Self-Identification* dengan Proyek

Dalam kasus tertentu, manajer mungkin dipertahankan pada posisi mereka untuk mengelola proyek sampai selesai tanpa adanya promosi ataupun transfer jabatan. Hal ini mungkin saja menyebabkan kesulitan jika manajer menjadi *self-identified* dengan proyek yang mereka usulkan dan mereka kelola. Karena proyek biasanya diidentifikasi dengan personel atau divisi tertentu, seperti personel yang cenderung lebih banyak terlibat dalam proyek terdahulu dan mungkin mencoba untuk membuat suatu proyek tampak sukses setelah proyek tersebut didanai.

Manajer puncak harus menyadari bahwa proses untuk membuat proyek yang tidak menguntungkan terlihat bagus, bahkan dapat dialami oleh manajer yang terbaik sekalipun. Oleh karena itu, seharusnya ada suatu mekanisme untuk mengganti manajer proyek sebelum manajer yang baik meninggalkan perusahaan atau bertindak disfungsional untuk menghindari pengakuan bahwa proyek tidak akan bekerja.

5. Pengembangan Personel dan Proyek Penanaman Modal

Dalam pemilihan proyek, manajer puncak seharusnya mempertimbangkan apakah proyek yang diusulkan dapat mengembangkan

pengusulnya pada saat ini. Mungkin saja suatu proyek menjadi terlalu besar untuk dijalankan oleh personel atau divisi melebihi kapasitasnya.

Di lain pihak, manajer puncak harus mendorong divisinya untuk berkomitmen dalam proyek yang mungkin tidak menarik secara finansial bagi mereka, tetapi menawarkan manfaat yang tak ternilai bagi personel tersebut dan organisasi di masa yang akan datang. Sebagai contoh, proyek penelitian dan pengembangan, proyek pendidikan dan pelatihan, proyek promosi, proyek tanggung jawab sosial, dan proyek pelestarian lingkungan dapat mendatangkan manfaat bagi organisasi, personel, dan masyarakat dalam jangka panjang dan memerlukan tahap-tahap analisis pemilihan dan implementasi penganggaran modal. Proyek-proyek penting yang tidak secara langsung menimbulkan laba atau tidak bertujuan laba ini tidak dapat dianalisis dengan teknik-teknik yang berbasis laba akuntansi (misalnya ROI dan EVA) maupun laba tunai (misalnya *net present value* (NPV) dan *discounted cash flows* (DCF)). Manajemen menentukan besarnya dana untuk penganggaran modal berdasarkan pada kebijakan mengenai pentingnya proyek-proyek ini, misalnya berdasarkan persentase tertentu dari pendapatan atau laba.

6. Penganggaran Modal Sebagai Ritual

Beberapa ilmuwan keperilakuan (salah satunya Anthony Hopwood) menyarankan keseluruhan proses penganggaran modal sebagai ritual. **Ritual penganggaran modal** adalah proses atau tahapan-tahapan upacara atau tata cara tertentu dalam penganggaran modal. Mereka menyarankan beberapa proyek kecil dikumpulkan oleh manajer di level bawah, kecuali jika para manajer ini mungkin memiliki keunggulan untuk mengusulkan proyek untuk disetujui. Banyak manajer merasa “kehilangan muka atau tertampar muka” jika susulan proyeknya ditolak.

Ketika suatu proyek disetujui pada level bawah suatu organisasi, biasanya proyek ini harus diproses melalui serangkaian tinjauan dan persetujuan oleh level jabatan yang lebih tinggi. Selama diproses ini, proyek mengalami pergerakan atau momentum yang sulit untuk dihentikan. Walaupun suatu proyek telah disetujui pada tingkat bawah, pembuat keputusan di tingkat atas biasanya cenderung dapat menolaknya. Biasanya suatu proyek akan segera disetujui apabila memungkinkan tersedianya dana sehingga jika disetujui oleh manajer tingkat atas, manajer di tingkat bawah dan para analis investasi segera berkomitmen pada proyek ini.

Dengan demikian, level yang lebih tinggi biasanya menolak suatu proyek jika hanya ada alasan kuat untuk mengerjakannya, tetapi tidak ada dananya. Proses persetujuan pada level jabatan semakin ke atas maka

semakin berlanjut untuk berkembang sehingga keputusan final bukan lagi hanya sekadar persetujuan, melainkan keputusannya yang langsung direstui tanpa mempertimbangkan aspek rasionalitas.

7. Perilaku Mencari atau Menolak Risiko

Reaksi setiap individu dapat berbeda-beda ketika menghadapi risiko. Beberapa orang tampaknya menikmati setiap pengambilan keputusan yang mengandung risiko dan berada dalam situasi yang berisiko. Sementara itu, ada juga pihak yang senang menghindari risiko. Situasi tertentu tersebut dapat memengaruhi seseorang untuk mengambil keputusan dalam proses penganggaran modal suatu proyek yang mengandung risiko. Pada kondisi yang sama, dua orang yang memiliki persepsi yang berbeda mengenai risiko, mereka mungkin mengambil keputusan yang berbeda untuk proyek yang sama.

8. Pemerataan Proyek

Pemerataan proyek biasanya terjadi jika banyak usulan proyek penganggaran modal yang potensial melebihi ketersediaan modal untuk mendanainya. Fenomena pemerataan proyek disebut juga “berbagi kemiskinan (*sharing the poverty*)” yang biasanya memiliki efek signifikan dalam proses penganggaran modal. Dalam menghadapi kondisi ini, manajemen puncak cenderung memilih untuk mengalokasikan dana yang tersedia kepada sebanyak mungkin manajer. Hal ini untuk mengurangi tekanan dari berbagai pihak karena mereka memiliki proyek yang sama-sama potensial untuk didanai.

15.2 TAMPILAN RASIONAL

Faktor-faktor manusia dengan berbagai perilakunya perlu dipertimbangkan dalam proses penganggaran modal. Kesulitan timbul ketika harus memprediksi perilaku manusia, termasuk kreativitas dan pertimbangannya untuk jangka panjang sehingga hal ini mempersulit proses penganggaran modal. Para manajer cenderung lebih mengutamakan laba jangka pendek karena biasanya penilaian kinerjanya berdasarkan penilaian jangka pendek. Hal ini akan merugikan dalam pemilihan dan manajemen proyek penganggaran modal yang membutuhkan perspektif jangka panjang.

Ada beberapa manajer yang membuat keputusan penganggaran modal suatu proyek dan kemudian manajer tersebut ditransfer atau dipromosikan sebelum proyek tersebut dikembangkan, digunakan, dan diakhiri.

Konsekuensinya, manajer ini tidak bertanggung jawab atas sukses atau tidaknya proyek ini. Masalah juga muncul ketika manajer berkomitmen untuk berada di posisinya selama berlangsungnya proyek, tetapi dalam kasus seperti ini dapat menimbulkan perilaku yang menyimpang untuk tetap menjaga agar proyek yang dijalankannya tampak sukses.

Proyek modal marjinal (*marginal capital project*) kadang kala diimplementasikan untuk menyediakan mekanisme untuk melatih personel manajemen. Penganggaran modal mungkin dapat menjadi suatu proses ritual yang gagal untuk mendapatkan keuntungan teknik pengambilan keputusan yang rasional. Diterima atau ditolaknya suatu usulan proyek mungkin saja berdasarkan perspektif pengambil keputusan mengenai suatu risiko dan hal ini akan memengaruhi proses dan harus diawasi. Saat ini berkembang ilmu manajemen risiko untuk memahami dan mempertimbangkan risiko organisasi. Tekanan dari berbagai pihak juga dapat memengaruhi proses pengambilan keputusan.

Kesimpulannya, mungkin saja ada pihak yang berpendapat bahwa penganggaran modal memiliki rasionalisasi sebagai tameng, terutama apabila diperumit dengan penggunaan model matematika. Mereka menciptakan atmosfer keyakinan, logika, dan ilmu pengetahuan untuk memengaruhi suatu keputusan. Padahal dapat jadi rasionalisasi ini hanya diarahkan berdasarkan perilaku manusia.

15.3 USULAN PERBAIKAN

Penting untuk disadari bahwa adanya faktor perilaku manusia dalam proses penganggaran modal yang tidak boleh mengaburkan data yang relevan sebagai bahan untuk mengambil keputusan. Walaupun sesungguhnya tidak mungkin untuk menghilangkan faktor perilaku manusia sama sekali, tetapi pendekatan yang menguntungkan dapat menekan kesadaran akan faktor perilaku tersebut dan dapat diusahakan untuk mengontrol peran menyimpang mereka.

Audit dapat diusulkan untuk dilakukan sebelum persetujuan usulan proyek penganggaran modal (*pre project audit*), untuk memantau kecocokan teknik-teknik atau model-model keputusan (misalnya ROI, EVA, *Payback*, NPV, IRR, atau DCF) dan keakuratan estimasi data yang digunakan, serta mendorong identifikasi faktor-faktor keperilakuan yang dapat memengaruhi proses pemilihan dan manajemen proyek. Audit proyek perlu dilakukan juga setelah proyek mulai diimplementasikan (*post project audit*). Seseorang mungkin saja dapat mengidentifikasi faktor-faktor yang memengaruhi pengambilan keputusan yang layak dan implementasinya.

BAGIAN III
ASPEK KEPERILAKUAN AKUNTANSI
KEUANGAN DAN PELAPORAN

BAB 16

DAMPAK KEPERILAKUAN TERHADAP PERSYARATAN PELAPORAN

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, para pembaca diharapkan mampu untuk memahami:

1. Dilema pelaporan.
2. Persyaratan pelaporan.
3. Dampak keperilakuan.
4. Efek persyaratan pelaporan.
5. Telaah diagnosis dilema pelaporan.

16.1 DILEMA PELAPORAN

Seigel dan Macaroni mengemukakan dilema pelaporan berikut ini. Sue Cranston prihatin. Dia baru saja *me-review* memo mengenai laporan baru yang diperlukan kantor pusat mulai bulan depan dan data awal yang dikumpulkan oleh kantor personalianya. Dia sama sekali tidak yakin menyukainya. Data awal enam bulan yang lalu, sementara data yang akan dilaporkan mulai dengan bulan depan.

Cranston adalah manajer dari salah satu perusahaan manufaktur besar. Perusahaan telah lama patuh pada tata kelola EEO (*Equal Employment Opportunity*) pemerintah mengenai persyaratan pelaporan, tetapi laporan baru meminta persamaan ras dan jenis kelamin semua pelamar pekerjaan, sesuai dengan persyaratan pelaporan tata kelola EEO. Ia tidak pernah menerima umpan balik, kecuali untuk membersihkan kesalahan dan kelalaian administrasi. Manajer memiliki kesempatan kerja yang sama dan tidak membedakan representasi minoritas atau perempuan di sebagian besar kategori pekerjaan.

Namun, persyaratan pelaporan muncul seolah-olah berasal dari dalam perusahaan dan bukan dari tata kelola pemerintah. Berasal dari departemen yang sama di kantor personalia yang biasa mengumpulkan laporan EEO. Petunjuk yang cukup jelas mengenai bagaimana bentuk pengisian, tetapi tidak

menyebutkan mengapa hal itu yang diperlukan atau kepada siapa informasi pada akhirnya akan dikirimkan. Cranston telah berbicara dengan beberapa manajer pabrik lainnya mengenai hal tersebut, tetapi tidak satu pun dari mereka atau dari atasan langsungnya mengetahui hal tersebut dari dia. Ketika dia menelepon kantor personalia, untuk mengklarifikasi tentang petunjuk, ia diberitahu bahwa data yang diperlukan untuk penelitian yang sedang dilakukan.

Masalahnya adalah data dia sekarang menimbulkan masalah potensial. Ketika nomor pemohon dibandingkan data karyawan dan promosi serta jumlah karyawan, jelas bahwa ada proporsi yang lebih tinggi dari minoritas dan pelamar perempuan dari seleksi. Ketika Cranston menanyakan hal ini, mereka terkejut pada statistik, tetapi mengatakan bahwa pelamar yang dipilih harus memiliki kualitas yang baik untuk posisi itu. Data awal yang diakui dipertanyakan karena mereka tidak pernah digunakan atau diperiksa sebelumnya, apakah hanya kantor personalia yang dapat bekerja sama dalam waktu singkat. Namun, mulai bulan depan data akan dilaporkan secara rutin ke kantor pusat.

Apa langkah berikutnya? Siapa yang akan mendapatkan data dan untuk apa mereka menggunakannya? Haruskah dia atau mungkin petugas personalianya yang mulai memantau perekrutan dan mengambil keputusan promosi lebih dekat? Seberapa efektif pedoman kebijakan mereka di daerah ini? Tidak hanya akan memakan waktu, tetapi manajer Cranston mungkin akan melihatnya sebagai pelanggaran pada pekerjaan mereka. Jika data bulan ini menunjukkan pola yang sama seperti data awal yang dia miliki sekarang, Cranston dapat menulis pembenaran laporan tersebut, tetapi akan menjadi masalah. Sangat mungkin bahwa dia tidak akan mendengar lebih banyak tentang laporan ini dari orang lain. Di sisi lain, jika laporan itu dikirim ke pemerintah tanpa sepengetahuan kantor pusat dan jika ada masalah, dia melihat dirinya menjadi korban. Namun, jika tidak ada orang lain, dia memiliki pertanyaan yang mengganggu di pikirannya tentang apa yang menyebabkan statistik tersebut.

16.2 PERSYARATAN PELAPORAN

Bab ini membahas mengenai sisi lain dari dampak persyaratan pelaporan terhadap perilaku dari mereka yang diharuskan untuk melaporkan informasi tersebut. Istilah “pelapor” dan “pengirim” digunakan secara bergantian dan mengacu pada individu, organisasi, atau kelompok lain yang diharuskan untuk melaporkan informasi. Esensi dari proses akuntansi adalah komunikasi atas informasi yang memiliki implikasi keuangan atau manajemen karena pengumpulan dan pelaporan informasi mengonsumsi sumber daya. Biasanya,

hal tersebut tidak dilakukan secara sukarela kecuali pelapor yakin bahwa hal ini dapat memengaruhi si penerima untuk berperilaku sebagaimana yang diinginkan oleh pelapor. Contoh informasi yang biasa dilaporkan dengan sukarela adalah iklan.

Informasi yang dilaporkan adalah bagian yang penting dari proses pengelolaan dan pengendalian organisasi. Tanpa informasi manajer, kreditor dan pemilik tidak dapat mengatakan apakah segala sesuatu berjalan sesuai dengan rencana atau apakah tindakan korektif diperlukan. Informasi yang dilaporkan merupakan cara paling umum untuk memperoleh informasi yang digunakan untuk pengendalian. Penting untuk memahami dampak dari persyaratan pelaporan karena kelaziman dan biayanya.

Persyaratan pelaporan dikenakan dan dipaksakan oleh beraneka ragam individu dan organisasi. Dalam organisasi, manajer biasanya memiliki hak untuk mengharuskan bawahannya melaporkan aspek yang berkaitan dengan kinerja mereka. Perusahaan yang dimiliki oleh publik diwajibkan untuk melaporkan secara ekstensif kepada Bapepam dan LK serta publik mengenai status keuangan dan operasinya. Sementara itu, badan pemerintah pusat maupun daerah juga diwajibkan untuk melaporkan beragam masalah keuangan dan nonkeuangan dengan berbagai sanksi yang dikenakan untuk ketidakpatuhan. Setiap orang yang terlibat dalam perancangan atau penggunaan sistem informasi perlu memahami dampak dari persyaratan pelaporan terhadap pengirim informasi serta bagaimana memprediksi dan mengidentifikasi dampak tersebut.

16.3 PENGARUH PERSYARATAN PELAPORAN PADA PERILAKU

Manajer dan badan regulasi menggunakan persyaratan pelaporan untuk mengenakan tuntutan atau keharusan kepada orang lain guna membuatnya berperilaku dengan cara tertentu dalam menyediakan informasi yang dibutuhkan untuk mengevaluasi perilaku dan kinerja. Diakui bahwa pengirim mungkin saja dengan sengaja melaporkan informasi palsu. Informasi yang tidak akurat juga dapat dilaporkan karena sistem informasi yang tidak memadai. Untuk memastikan keandalan informasi tersebut, fungsi penting dari audit laporan keuangan oleh akuntan publik independen dari audit internal oleh staf yang hanya bertanggung jawab pada manajemen puncak untuk mengecek para bawahan dan “kunjungan lapangan” oleh para penyandang dana dari badan layanan sosial. Suatu mekanisme untuk memastikan integritas informasi yang dilaporkan adalah bagian penting dari desain persyaratan pelaporan.

Persyaratan pelaporan dapat memengaruhi perilaku pelapor dalam beberapa cara. Bentuk lain dari pengukuran yang digunakan oleh organisasi, seperti audit dan pengamatan langsung juga memiliki dampak yang sama

terhadap persyaratan pelaporan selain dampak spesifiknya sendiri. Dalam memahami pengaruh persyaratan pelaporan terhadap perilaku, manajemen perlu mengantisipasi penggunaan informasi dan informasi sebagai perhatian.

a. Antisipasi Penggunaan Informasi

Pengirim menggunakan persyaratan pelaporan bersama dengan informasi lainnya untuk mengantisipasi bagaimana penerima bereaksi terhadap informasi yang dilaporkan karena pada umumnya orang akan bereaksi dengan cara-cara yang diyakinnya dapat mengarah pada hasil yang diinginkannya, pengirim informasi tersebut mencoba untuk menyimpulkan bagaimana penerima informasi akan menggunakan dan bereaksi terhadap informasi yang disediakan. Jika pengirim mengantisipasi adanya suatu reaksi yang tidak menyenangkan terhadap informasi mengenai perilaku mereka sekarang maka mereka mungkin akan memodifikasi perilaku mereka sehingga informasi yang dilaporkan akan menimbulkan reaksi yang lebih diinginkan.

Bagaimana informasi yang dilaporkan berkaitan dengan perilaku pengirim adalah penting? Semakin informasi yang dilaporkan mencerminkan sesuatu yang dapat dikendalikan oleh pengirim maka semakin besar kemungkinan perilaku pengirim akan dimodifikasi dan pengirim yakin bahwa perubahan tersebut mengarah pada perubahan yang diinginkan. Dalam konteks manajemen, pengirim sering kali dianggap bertanggung jawab untuk mengendalikan hal-hal yang juga dipengaruhi oleh sejumlah faktor lain yang tidak dapat dikendalikan. Misalnya, perekonomian secara signifikan dapat memengaruhi penjualan suatu divisi dan tentu saja tidak dapat dikendalikan oleh manajer divisi. Ketika banyak faktor di luar perilaku pengirim memengaruhi suatu hasil, pengirim kemungkinan besar tidak akan mengubah perilakunya guna menghasilkan informasi berbeda karena dua alasan, yaitu sebagai berikut.

1. Pengirim mungkin tidak mengetahui bagaimana untuk berperilaku guna mencapai hasil dan informasi yang diinginkan.
2. Sering kali ada kemungkinan untuk menyalahkan faktor-faktor lain atas hasil yang dicapai ketika si pengirim ditanyakan mengenai hal itu.

Di bawah ini selanjutnya dibahas mengenai (1) prediksi pengirim terhadap penggunaan informasi, (2) insentif dan hukuman, (3) penentuan waktu, dan (4) strategi respons iterasi.

1. Prediksi Pengirim Mengenai Penggunaan Pemakai

Terkadang, penerima menyatakan secara jelas bagaimana mereka menginginkan pengirim untuk berperilaku. Namun, sering kali mereka tidak menginginkan atau mungkin menginginkan banyak hal lain yang sulit dicapai secara simultan, seperti laba jangka pendek yang tinggi, pertumbuhan jangka panjang yang baik, atau citra publik yang bagus.

Kadang, seseorang merasa pasti mengenai bagaimana penerima akan menggunakan informasi sementara pada waktu lain seseorang merasa tidak pasti mengenai bagaimana informasi tersebut akan digunakan. Jika setiap orang selalu jelas dan jujur mengenai bagaimana mereka akan menggunakan informasi maka sedikit masalah yang akan muncul. Namun, sering kali orang meminta informasi tidak begitu eksplisit mengenai bagaimana informasi tersebut akan digunakan. Dalam hal ini, pelapor memiliki pekerjaan sulit untuk menebak kapan dan bagaimana informasi tersebut akan digunakan. Kemungkinan besar akan mendasarkan prediksi mereka bagaimana informasi digunakan dalam situasi yang serupa.

2. Insentif atau Hukuman

Kekuatan dan sifat dari kekuasaan penerima terhadap pengirim adalah penentu yang paling penting mengenai seberapa besar kemungkinan bahwa si pengirim akan mengubah perilakunya. Semakin besar potensi yang ada bagi penerima untuk memberikan insentif (penghargaan) atau hukuman (sanksi) kepada pengirim maka semakin hati-hati pengirim dalam bertindak untuk memastikan bahwa informasi yang dilaporkan dapat diterima oleh penerima. Misal, mahasiswa kemungkinan besar mengerjakan tugasnya ketika tugas tersebut dikumpulkan dan diberikan nilai.

3. Penentuan Waktu

Waktu adalah faktor penting dalam menentukan apakah persyaratan pelaporan dapat menyebabkan perubahan pada perilaku pengirim atau tidak. Agar persyaratan pelaporan dapat mengubah perilaku pengirim maka terlebih dahulu harus mengetahui persyaratan pelaporan tersebut sebelum bertindak. Jika persyaratan pelaporan hanya terjadi setelah pengirim bertindak maka tidak ada kesempatan untuk mengubah perilaku masa lalu. Namun, kebanyakan persyaratan pelaporan bersifat repetitif dalam konteks manajemen sehingga jika persyaratan pelaporan yang pertama dikenakan setelah perilaku yang dilaporkan terjadi maka pelapor akan mengetahui lebih dahulu bahwa laporan berikutnya harus dibuat.

Persyaratan pelaporan yang baru sering kali memerlukan data baru untuk dikumpulkan yang memberikan peluang mengubah perilaku sebelum pelaporan.

4. Strategi Respons Iterasi

Biasanya, biaya yang dibutuhkan dalam mengubah perilaku itu mahal. Orang banyak dipengaruhi oleh tuntutan, batasan, dan keinginan saling bersaing satu sama lain. Perubahan apa pun dalam perilaku biasanya memengaruhi lebih dari satu dimensi dan tidak selalu ke arah yang diprediksikan atau diinginkan. Ketika suatu persyaratan pelaporan baru dikenakan, strategi yang paling murah adalah sebagai berikut:

- a. Terus berperilaku seperti biasa.
- b. Melaporkan yang sejujurnya mengenai perilaku tersebut.
- c. Menunggu respons dari penerima.

Jika tidak ada respons maka strategi tersebut dapat diteruskan. Ackerman menunjukkan bahwa kombinasi antara persyaratan pelaporan dan pernyataan yang jelas mengenai perilaku yang diinginkan serta umpan balik mungkin tidak mencukupi untuk mendorong perilaku yang diinginkan dalam situasi tertentu. Penghargaan atau sanksi dibutuhkan dalam beberapa atau semua situasi tertentu. Oleh karena itu, kemungkinan pelapor mengubah perilakunya dalam menanggapi persyaratan pelaporan bergantung pada:

- a. Seberapa jelas apa yang diinginkan oleh penerima untuk terjadi.
- b. Seberapa jelas untuk apa informasi yang dilaporkan tersebut akan digunakan oleh si penerima.
- c. Penghargaan atau sanksi apa yang dapat diberikan oleh penerima kepada pengirim.
- d. Penghargaan atau sanksi manakah yang mungkin digunakan penerima.
- e. Seberapa besar perubahan dalam perilaku pada suatu dimensi dapat memengaruhi kinerja pada dimensi-dimensi penting lainnya.

b. Pengaruh Perhatian

Suatu persyaratan pelaporan dapat menyebabkan pengirim mengubah perilakunya, mungkin karena informasi memiliki suatu cara untuk mengarahkan perhatian pada bidang-bidang yang berkaitan dengan yang dapat mengarah pada perubahan perilaku. Dampak mengarahkan perhatian kurang ampuh dan kurang rentan terhadap prediksi dibandingkan dampak antisipasi.

Dampak tersebut dapat memengaruhi perilaku dalam beberapa situasi dengan perilaku yang dilaporkan penting bagi pengirim karena beberapa alasan dan terdapat cukup banyak kelonggaran (*slack*) dalam sistem yang memungkinkan pengirim untuk mengubah perilakunya tanpa dampak negatif terhadap aspek-aspek lain dari kinerjanya. Hal ini pada umumnya lebih lemah dibandingkan dampak antisipasi.

Dampak mengarahkan perhatian dapat dianggap sebagai dampak dari pencatatan dan bukan dampak dari pelaporan informasi karena dampak tersebut timbul dari kepentingan pengirim dan tidak bergantung pada informasi yang dilaporkan oleh siapa pun. Banyak program “manajemen waktu” menggunakan dampak mengarahkan perhatian untuk menghasilkan perubahan perilaku. Partisipan diminta untuk menyimpan catatan terperinci mengenai bagaimana mereka menghabiskan waktunya, tetapi tidak diharuskan untuk melaporkan informasi tersebut.

16.4 DAMPAK PERSYARATAN PELAPORAN

Persyaratan pelaporan dapat memengaruhi semua bidang akuntansi, yaitu keuangan, perpajakan, manajerial dan sosial. Kompleksitas dari lingkungan akuntansi adalah penghalang terhadap penilaian dampak dari persyaratan pelaporan. Bukti-bukti mengenai dampak persyaratan pelaporan masih belum konklusif, tetapi pengetahuan yang lebih substantif dan metodologi riset yang lebih baik sedang dikembangkan. Di bawah ini membahas mengenai pemikiran di bidang akuntansi, antara lain (a) akuntansi keuangan, (b) akuntansi perpajakan, (c) akuntansi sosial, dan (d) akuntansi manajemen.

a. Akuntansi Keuangan

Badan-badan pengatur (*regulator*) akuntansi keuangan, misalnya Securities Exchange Commission (SEC, di Indonesia adalah Bapepam dan LK), Financial Accounting Standards Board (FASB, di Indonesia adalah IAI DSAK), dan Financial Executive Research Foundation (FERF) mendorong dan mendukung investigasi mengenai dampak potensial yang dimiliki oleh persyaratan pelaporan terhadap kode etika perilaku korporasi dan mempertimbangkannya secara eksplisit dalam proses penetapan standar.

Pada awal 1969 mulai dibahas bahwa prinsip-prinsip akuntansi berterima umum (PABU) atau *generally accepted accounting principles* (GAAP) dapat memengaruhi perilaku korporasi. Hawkins membahas dampak-dampak yang mungkin terhadap kebijakan operasi manajer mengenai prinsip-prinsip akuntansi untuk pajak tangguhan, kredit, translasi mata uang asing,

laba per saham, konsolidasi, laba atau rugi pos luar biasa, ekuivalen saham biasa, dan sewa guna usaha. Beliau menyatakan bahwa GAAP yang bagus secara keperilakuan dapat menghambat manajer untuk mengambil tindakan operasi yang tidak diinginkan guna membenarkan adopsi atas suatu alternatif akuntansi dan menghambat adopsi praktik akuntansi oleh korporasi yang menciptakan ilusi kinerja. Namun, beliau tidak melakukan investigasi apakah dampak yang ia argumentasikan benar-benar terjadi atau tidak dan juga tidak membahas “situasi hadirin” yang dapat memengaruhi kekuatan dari dampak tersebut. Namun, sejak saat itu banyak dilakukan perubahan bidang GAAP yang dibahasnya.

Beberapa prinsip akuntansi kemudian diterapkan setelah diperdebatkan terlebih dahulu mengenai dampak yang ditimbulkan. Beberapa hal yang kontroversial dari persyaratan standar akuntansi merupakan contoh mengenai bagaimana prinsip akuntansi memengaruhi perilaku. Contoh-contoh tersebut adalah bagaimana perlakuan atas kerugian yang secara signifikan dipengaruhi oleh melemahnya mata uang rupiah terhadap dolar? Dan bagaimana perlakuan atas kelebihan nilai pembayaran untuk kontrak utang dalam mata uang asing? Sebelum ditetapkan dan diakui sebagai biaya atau dikapitalisasi, hal-hal tersebut terlebih dahulu mengalami proses perdebatan yang melibatkan berbagai kelompok (pemerintah, praktisi bisnis, akademisi, dan akuntan praktisi). Hal tersebut melahirkan Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan (ISAK) No. 4 yang menginterpretasikan paragraf 32 dari Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 10 mengenai transaksi dalam mata uang asing. Dalam interpretasi tersebut dinyatakan bahwa kerugian yang ditimbulkan oleh tingkat inflasi yang luar biasa (di atas 133%) dan melibatkan transaksi operasi dalam mata uang dolar dapat dikapitalisasi oleh perusahaan.

Prinsip akuntansi yang kontroversial lainnya adalah perlakuan atas biaya penelitian dan pengembangan serta persyaratan pelaporan akuntansi atas inflasi yang mengharuskan dibuatnya penyesuaian dalam laporan keuangan. Begitu juga dengan akuntansi minyak dan gas bumi.

b. Akuntansi Perpajakan

Akuntansi perpajakan keperilakuan merupakan bidang yang relatif masih belum dieksplorasi, tetapi bidang ini merupakan bidang yang sensitif terkait dengan persyaratan pelaporan. Umumnya, persyaratan pelaporan pajak cukup rumit dan sulit bagi pembayar pajak. Persyaratan pelaporan tidak hanya dikenakan kepada pembayar pajak, tetapi juga pada pihak lain, seperti karyawan agar hukum pajak lebih dipatuhi. Persyaratan pelaporan menurunkan peluang untuk berbuat curang tanpa mendapatkan hukuman.

Pada 1985 usaha untuk mengharuskan catatan yang terperinci atas pengurangan beban bisnis adalah contoh yang paling baru dan kontroversial mengenai dampak keperilakuan dari persyaratan pelaporan pajak. Catatan yang lebih terperinci sebenarnya tidak perlu dilaporkan, tetapi pembayar pajak dan penyusun laporan pajak diharuskan untuk melaporkan bahwa catatan tersebut disimpan dan diperiksa.

c. Akuntansi Sosial

Masih relatif sedikit akuntansi sosial bagi publik dan kebanyakan riset mengenai dampak terhadap pengirim dan penerima informasi yang dilaporkan karena akuntansi sosial eksternal masih bersifat sukarela maka tidak terdapat dampak apa pun terhadap persyaratan pelaporan. Akuntansi sosial merupakan bidang perhatian yang relatif baru dan sering kali mengalami konflik dengan kriteria kinerja yang sudah ada lebih mapan maka sangat penting untuk menggabungkan persyaratan pelaporan dengan pedoman keperilakuan dan sanksi untuk ketidakpatuhan yang sangat eksplisit. Dilema pelaporan yang disajikan pada awal bab adalah satu kasus akuntansi sosial. Polusi dan keamanan produk adalah bidang lainnya dari akuntansi sosial.

d. Akuntansi Manajemen

Manajemen dapat memberlakukan persyaratan pelaporan internal yang bersifat keuangan, operasional, sosial, atau kombinasi kepada bawahannya, tetapi hanya sedikit data yang tersedia bagi publik karena data tersebut jarang dilaporkan di luar organisasi. Kombinasi dari hasil riset dalam bidang ini menunjukkan proses yang sangat kompleks yang persyaratan pelaporannya berinteraksi dengan sejumlah variabel dan proses organisasi lainnya.

V.T. Ridgeway (1956) menjelaskan mengenai konsekuensi disfungsi dari ukuran kinerja. Beliau memperingatkan bahwa satu ukuran numerik tunggal biasanya tidak dapat mencakup segala sesuatu yang penting mengenai suatu operasi. Beliau membahas mengenai badan tenaga kerja publik yang menggunakan jumlah wawancara yang dilakukan sebagai ukuran dari keberhasilan si pewawancara dan bukannya menggunakan penempatan kerja yang benar-benar dibuat. Dalam sistem ini, pewawancara mencoba untuk memaksimalkan jumlah wawancara yang dilakukan dan tujuan dari badan tersebut adalah menempatkan klien pada pekerjaan.

16.5 PENILAIAN DAMPAK PADA PENGIRIM INFORMASI

Banyak cara untuk menilai dampak persyaratan pelaporan terhadap pengirim informasi, yaitu pengambilan keputusan deduktif yang melibatkan pemikiran secara hati-hati mengenai bagaimana persyaratan pelaporan akan berinteraksi dengan kekuatan-kekuatan motivasional lainnya guna membentuk perilaku manajer. Teknik ini sebaiknya selalu digunakan sebelum memberlakukan suatu persyaratan pelaporan.

Metode lain adalah dengan menanyakan kepada para pelapor mengenai perilaku mereka. Suatu cara formal untuk melakukan ini adalah dengan survei, terdiri atas pertanyaan-pertanyaan sempit dengan kemungkinan tanggapan yang ditentukan atau gabungan dari keduanya. Survei tersebut dapat menanyakan secara langsung, apakah persyaratan pelaporan ini menyebabkan Anda mengubah perilaku Anda? Survei dapat dilakukan secara pribadi, lewat telepon, atau lewat kuesioner yang dikirimkan melalui pos, yang mampu diberikan oleh pelapor mengenai persepsi mereka sendiri atas perilaku dan reaksinya terhadap persyaratan pelaporan. Metode ini hanya memberikan apa yang rela dan respons ini tidak selalu mencerminkan perilaku mereka secara akurat.

Cara untuk memastikan mengenai apakah persyaratan pelaporan mengubah perilaku pelapor adalah dengan mengamati perilaku dengan atau tanpa persyaratan pelaporan. Sebaiknya dilakukan eksperimen terkendali dengan satu-satunya hal yang dapat berubah adalah persyaratan pelaporan.

Banyak pendekatan yang dapat diambil untuk mengukur perilaku dalam kondisi alamiah. Misalnya, ketika terdapat akses langsung ke pelapor dan beberapa variabel relevan yang dapat dikendalikan atau dimanipulasi maka kita dapat menggunakan studi lapangan yang bersifat eksperimen semu. Dalam beberapa konteks akuntansi keuangan, tidak ada pengendalian yang dapat digunakan sehingga seseorang harus menggunakan data apa pun yang tersedia mengenai perilaku dari pengirim. Hal ini disebut dengan analisis *post hoc* atas data sekunder.

Masalah dalam kondisi alamiah adalah banyak hal-hal lain yang kemungkinan akan berubah pada saat yang bersamaan dengan persyaratan pelaporan. Hal ini menyulitkan untuk menentukan apakah penyebab dari perilaku yang diamati adalah karena persyaratan pelaporan atau karena lebih dari satu faktor lainnya, terutama ketika analisis *post hoc* terhadap data sekunder digunakan, ukuran-ukuran langsung dari perilaku yang diminati mungkin tidak tersedia. Terkait dengan tugas evaluasi kinerja, kombinasi dari beberapa metode penilaian kemungkinan besar dapat memberikan hasil yang paling andal.

16.6 TELAAH DIAGNOSTIK DILEMA PELAPORAN

Cranston harus memutuskan:

1. Apakah akan memantau proses perekrutan dan mencoba memahami penyebab data yang dihasilkan.
2. Setelah itu, ia harus memutuskan apakah akan mengambil tindakan untuk mencapai hasil yang berbeda jika yang muncul tepat dan benar.

Dia sudah berusaha untuk memperoleh penjelasan dengan berbagai tindakan, tetapi tidak berhasil. Personel mungkin benar ketika mengatakan bahwa penyebab dari data sebelumnya yang diamati adalah pelamar minoritas dan perempuan tidak memiliki kualitas. Meskipun demikian, Cranston mungkin akan meluangkan waktunya untuk lebih mendokumentasikan fakta ini guna menghindari masalah di masa depan.

Cranston terjebak dalam dilema. Tidak jelas, apakah perilaku atasannya ingin dia mengambil kesempatan kerja yang sama dan tindakan afirmatif. Cranston mungkin dapat memprediksi reaksi, jika dia tahu siapa yang akan memperoleh informasi yang dilaporkan. Bahkan, jika informasi tersebut awalnya hanya dikirim ke atasannya di kantor pusat, ada jaminan bahwa informasi tidak akan dikirim ke tempat lain. Menyelidiki penyebab dari statistik jelas membutuhkan waktu dan dapat berakibat pada organisasi jika manajer merasa dia atau personel kantornya “menggangu” pekerjaan mereka.

Jika ada *slack* sumber daya dalam organisasi atau Cranston menjadi personel yang terlibat, dia mungkin melakukan upaya untuk menyelidiki penyebab pola-pola statistik saat ini. Jika dia menemukan bahwa memang ada diskriminasi dalam proses perekrutan dan promosi, dia dapat mengambil tindakan untuk memperbaikinya. Namun, karena sebagian besar manajer berada di bawah tekanan, Cranston tidak mungkin menyelidiki penyebab pola data yang diamati, kecuali dia mendapat sinyal yang jelas dari atas bahwa itu merupakan kepentingan terbaik untuk dilakukan.

BAB 17

KOMUNIKASI INFORMASI AKUNTANSI

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, para pembaca diharapkan mampu untuk memahami:

1. Dilema komunikasi.
2. Teori komunikasi.
3. Model komunikasi.
4. Variabel-variabel dampak komunikasi akuntansi.
5. Implikasi-implikasi.
6. Telaah diagnostik dilema komunikasi.

17.1 DILEMA KOMUNIKASI

Siegel dan Marconi mengemukakan dilema komunikasi sebagai berikut. David Anderson adalah *junior partner* pada Arnold, Fenner, and Winston (AF&W) yang merupakan perusahaan akuntansi multinasional yang besar. Ia memiliki gelar MBA dengan spesialisasi dalam akuntansi keperilakuan dan ia telah bekerja pada Midland City Office selama lima tahun. Evaluasi kinerjanya yang bagus membuatnya menjadi *junior partner*. Sebagai anggota *corporate consulting group*, Anderson memiliki dua superior, yaitu Emily Smith (*managing partner* di Midland City) dan Dawn Jones (*corporate consulting* di kantor New York City, perusahaan).

Anderson menerima memo dari Jones yang memerintahkan Anderson untuk menyiapkan analisis keuangan untuk *high tech division* dari MEGA. Divisi tersebut berlokasi di Midland City. Mengacu pada memo tersebut, divisi tersebut merencanakan untuk melakukan *reorganize* dengan mengadopsi struktur manajemen matriks dan gaya lingkaran kualitas Jepang untuk personel produksi. Anggota manajemen puncak kantor pusat MEGA di New York City ingin mengetahui apakah perubahan struktur tersebut akan memiliki biaya pada tahun pertama dan apakah penghematan perusahaan akan terealisasi selama lima tahun, serta implikasi program tersebut untuk

kebijakan manajemen. Salinan memo tersebut telah dikirim ke Smith pada AF&W di Midland City. Karena MEGA adalah klien penting bagi AF&W, Anderson melanjutkan proyek tersebut dengan segera.

Bulan berikutnya, Anderson dan staf melakukan analisis. Dia menyampaikan laporannya kepada kantor pusat MEGA dan kepada manajer divisi MEGA di Midland City pada Jumat pagi dan menghabiskan akhir pekan bersama istrinya. Senin pagi, ia dipanggil ke kantor Smith. Smith mengecam dia karena mengirimkan salinan laporan untuk manajer divisi lokal MEGA. Hal tersebut tampak bahwa reorganisasi telah direncanakan pada kantor pusat perusahaan tanpa pengetahuan lokal. Kemudian, Jones dari *corporate consulting* di New York City memanggil Anderson dan berteriak “MEGA sangat marah karena laporanmu tidak dapat dimengerti dan sama sekali tidak mereka inginkan. MEGA mengubah auditor. Kita baru saja kehilangan klien penting karena kamu!” Anderson hancur dan dia merasa kariernya hancur dan diminta untuk dipindahkan ke *auditing* tempat ia tidak akan ada kesalahan.

Berdasarkan permasalahan di atas maka dapat disimpulkan banyak hal. Terdapat sejumlah gangguan komunikasi. Informasi yang dibutuhkan Anderson untuk menyelesaikan tugasnya secara berhasil seperti yang diharapkan MEGA tidak pernah dicapainya. Memo tersebut salah dan Jones yang menulis memo tidak pernah menceritakan kepada Anderson bahwa laporan tersebut rahasia dan harus dikirim hanya kepada kantor pusat MEGA. Lebih lanjut, Jones tidak berkomunikasi dengan Anderson selama proyek. Anderson adalah karyawan yang luar biasa sehingga Jones berasumsi bahwa Jones tidak perlu memeriksa progres pekerjaannya. Anderson tidak mempunyai kontak dengan manajemen korporat MEGA. Oleh karena itu, dia tidak memiliki informasi spesifik tentang ekspektasinya untuk analisis. Semua komunikasi dilakukan melalui sekretaris manajer divisi. Ketika Anderson dari AF&W, auditor menanyakan informasi, hal tersebut sudah tersedia. Sebagai hasilnya, ia tidak memiliki pengetahuan bahwa staf divisi lokal kekurangan informasi.

17.2 TEORI KOMUNIKASI

Inti dari proses akuntansi adalah komunikasi atas informasi dengan implikasi keuangan atau manajemen. Untuk itu agar menjadi akuntan yang efektif, harus memiliki kemampuan komunikasi yang efektif. Informasi bisnis harus dipersiapkan agar memenuhi kebutuhan pengguna. Harus pula disajikan dengan jelas, singkat, dan yang terpenting akurat.

Komunikasi adalah proses pertukaran informasi di antara dua atau lebih sistem yang ada dalam lingkungan yang normal. Sistem yang dimaksud dapat merupakan individu, organisasi sosial, hewan, atau mesin. Informasi sendiri biasa diartikan sebagai pola hal atau energi, yang dapat

mengurangi ketidakpastian dari perilaku masa depan dari sistem yang saling berinteraksi. Pada pola akuntansi, individu yang berurusan bisnis biasanya bertukar informasi keuangan yang bila diinterpretasikan bahwa hal tersebut memberikan pengaruh pada operasional organisasi pada masa depan dan membantu pengambilan keputusan harian.

17.3 MODEL KOMUNIKASI

Sebagai bidang penyelidikan, komunikasi telah berkembang dari berbagai disiplin ilmu, baik di humaniora dan ilmu (alam dan sosial). Komunikasi berkisar dari retorika, pidato, bahasa, jurnalisme, hukum, dan linguistik hingga humanistik spektrum melalui ilmu-ilmu sosial (antropologi, ilmu politik, sosiologi, ekonomi, psikologi) dan manajemen, sampai teknik elektro dan komputer dan ilmu sistem sebagai bagian terakhir. Komunikasi melintasi seluruh wilayah keilmuan tersebut. Kerena keanekaragaman dari sudut pandang mengenai komunikasi, tidak terdapat satu teori yang menyeluruh mengenai komunikasi.

Di bawah ini akan ada beberapa model dari proses komunikasi. Ini akan menjadi dasar untuk mengidentifikasi variabel dan hubungan di antaranya.

a. *Lasswell's Model*

Model Lasswell adalah salah satu model dari komunikasi paling awal dikembangkan oleh Harold Lasswell:

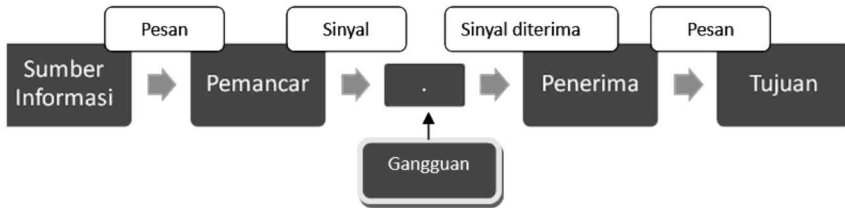
1. Siapa? (*who?*)
2. Mengatakan apa? (*says what?*)
3. Dalam saluran yang mana? (*in which channel?*)
4. Kepada siapa (*to whom?*)
5. Dengan dampak apa? (*with what effect?*)

Model ini cukup sederhana dan jelas, tetapi kekurangan elemen agar mendapatkan pemahaman yang baik atas proses komunikasi. Dalam konteks akuntansi, model di atas dijelaskan menjadi:

1. Seorang akuntan (*who?*)
2. Menyajikan laporan keuangan (*says what?*)
3. Secara tertulis (*in which channel?*)
4. Kepada pengguna internal dan eksternal (*to whom?*)
5. Bertujuan untuk memberikan data yang reliabel, relevan, dan tepat waktu untuk pengambilan keputusan (*with what effect?*)

b. The Shannon-Weaver Model

Claude Shannon dan Warren Weaver mengembangkan model matematis dari komunikasi. Ini memberikan gambaran komunikasi lewat alat perantara, seperti telepon atau surat. **Model Shannon-Weaver** adalah pengembangan lebih lanjut dari model Lasswell karena membedakan sumber informasi, pemancar, penerima dan tujuan. Model ini juga menggambarkan gangguan yang mungkin terdapat dalam komunikasi menggunakan perantara.



Dalam konteks akuntansi sumber informasi, dapat juru tulis (*clerk*); pemancar, seorang pengendali; penerima, seseorang yang mendapat laporan keuangan atau akuntan, dan tujuannya adalah pengguna utama atau klien.

Kelemahan pada model ini terletak pada tidak adanya gagasan mengenai *feedback* atau terlihat sebagai komunikasi searah.

c. Berlo's SMCR Model

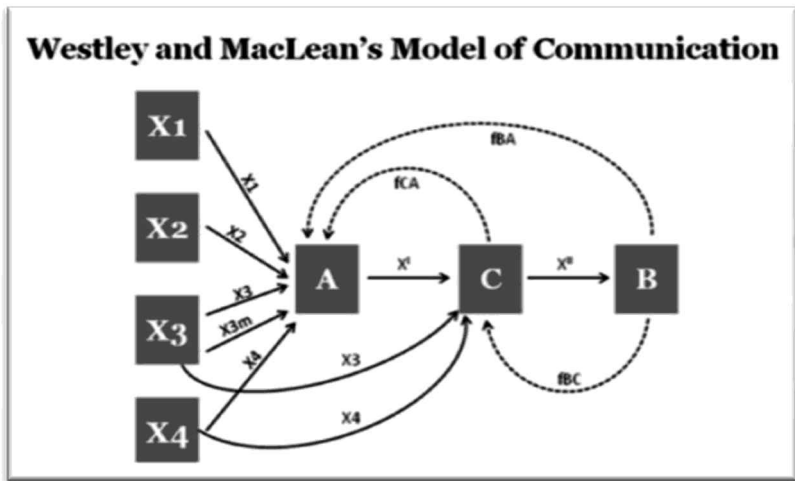
Model SMCR (*source, message, channel, receiver*) adalah model komunikasi yang dikemukakan oleh David Berlo. Model ini memiliki kelemahan yang sama seperti model-model sebelumnya, yakni komunikasi satu arah dan bahkan tidak memperlihatkan gangguan dalam komunikasi. Namun, model ini menggambarkan faktor spesifik yang memengaruhi suatu ketepatan dalam komunikasi.

S <i>Source</i>	M <i>Message</i>	C <i>Channel</i>	R <i>Receiver</i>
Kemampuan Komunikasi	Unsur	Melihat	Kemampuan Komunikasi
Sikap	Struktur	Mendengar	Sikap
Pengetahuan	Perlakuan	Menyentuh	Pengetahuan
Sistem Sosial	Isi	Mencium	Sistem Sosial
Budaya	Sandi	Merasakan	Budaya

Model SMCR sangat baik untuk perusahaan multinasional, yang harus mempertimbangkan kultur dan sistem sosial dari pelanggan. Seorang akuntan juga memiliki kultur tersendiri, seperti sandi-sandi dalam akuntansi “aset”, “debit”, “kredit”, untuk itu diperlukan pemahaman yang sama, “pengetahuan” untuk dapat berkomunikasi dengan baik tanpa adanya gangguan yang dapat menyebabkan kesalahpahaman.

d. The Westley-MacLean Model

Bruce Westley dan Malcolm MacLean mengembangkan suatu model komunikasi untuk penelitian. **Model Westley-MacLean** adalah model komunikasi yang menggambarkan bagaimana cara individu atau organisasi memutuskan pesan mana yang akan dikomunikasikan dan bagaimana mereka memodifikasi atau menghapus bagian-bagian pesan tersebut selama proses komunikasi.



Sumber: Siegel dan Maccani, hlm. 405

Sebagai contoh, seseorang (A) mendapatkan stimulus X1, X2, X3. Dalam penyampaian informasi, A memberikan info yang tidak sempurna (hanya menyampaikan salah satu, misal X1) karena persepsi atau distorsi bias A. C yang mendapatkan informasi yang tidak sempurna/bias A, menyampaikan kepada B juga dipengaruhi stimulus lain dari lingkungannya, X4. Model ini menggambarkan keadaan yang komunikasinya terjadi lebih baik karena menggambarkan pula *feedback* yang ada, dari B ke A, dari C ke A.

e. Model Penyatuan Komunikasi

E. Roger dan D. L. Kincaid mengkritik model komunikasi terdahulu karena merasa ada tujuan bias yang timbul, yaitu:

1. Model komunikasi hanya satu arah.
2. Menggambarkan hanya ada kebergantungan dari satu pihak.
3. Kecenderungan fokus pada tujuan komunikasi, bukan pada interaksinya.
4. Kecenderungan fokus pada pesan itu sendiri dengan mengorbankan waktu terjadinya.
5. Kecenderungan menganggap fungsi utama komunikasi adalah persuasif bukan pemahaman bersama, mufakat, dan aksi bersama.
6. Kecenderungan melihat efek dari komunikasi pada psikologis individual bukan sebagai efek sosial dan hubungan antarindividu.
7. Kepercayaan akan mekanisme yang datang dari satu arah bukan dari komunikasi yang timbul dari dua arah.

Sebagai alternatif model yang bias, Roger dan Kincaid mengajukan model penyatuan dan komunikasi. **Model penyatuan dan komunikasi** menekankan pada kesatuan aksi dan informasi. Semua informasi adalah konsekuensi dari tindakan. Jika informasi dibagi kepada lebih dari satu pihak, informasi kemudian dapat menjadi pemahaman bersama dan mengarah kepada persetujuan dan kumpulan aksi, seperti menyelesaikan masalah bisnis.

17.4 VARIABEL YANG MEMENGARUHI KOMUNIKASI AKUNTANSI

Tujuan dari pemahaman atas model komunikasi adalah untuk membantu pengorganisasian faktor-faktor yang berpengaruh dalam pengomunikasian informasi akuntansi. Telaah selanjutnya membahas mengenai faktor-faktor yang berubah dan hubungannya pada saat proses komunikasi terjadi. Sesuai dengan model yang telah dijelaskan sebelumnya, penjelasan dibagi menjadi bagian-bagian, yakni sumber (*source*), pesan (*message*), media (*channel*), penerima (*receivers*), dan arus balik (*feedback*), serta lingkungan tempat komunikasi terjadi.

a. *Sources* (Sumber)

Dua aspek mengenai sumber yang memengaruhi proses komunikasi yang dikomunikasikan adalah (1) kredibilitas sumber dan (2) kesamaan antara sumber dan penerima.

1. Kredibilitas Sumber

Pendapat umum mengungkapkan bahwa semakin kredibel suatu sumber, semakin efektif komunikasi tersebut. Efektif adalah semakin besar pengaruh perubahan sikap sebagai hasil dari arahan suatu sumber. Kredibilitas sumber adalah karakteristik dari sumber yang dirasakan oleh penerima, yang merupakan bagian dari *image* dan mungkin sangat bervariasi di antara situasi komunikasi yang berbeda. Biasanya, *image* tercipta sebelum sumber dan penerima berinteraksi.

Sumber kredibilitas berasal dari gagasan yang multidimensional. Penelitian empiris mengindikasikan bahwa kredibilitas berasal dari tiga faktor.

- (a) **Kewenangan (*authoritative*)** adalah seberapa reliabel, *qualified* (gelar atau profesi), kecerdasan, atau keahlian yang dirasakan dari sumber.
- (b) **Kepercayaan (*trustworthiness*)** adalah seberapa aman, jujur, baik, menyenangkan, dan menarik yang dirasakan dari sumber.
- (c) **Kedinamisan (*dynamism*)** adalah seberapa agresif, kuat, tegas, dan enerjik yang dirasakan dari sumber.

2. Kesamaan Antara Sumber dan Penerima

Komunikasi yang efektif lebih mudah terjadi apabila terdapat kesamaan antara sumber dan penerima. Tingkat kesamaan atau perbedaan ditentukan melalui dua faktor, yaitu (1) kesamaan objek atau demografi (umur, jenis kelamin, ras, pekerjaan, pendidikan, kebangsaan, dan sebagainya), dan (2) kesamaan kognitif (sikap, nilai, kepercayaan, budaya, dan pengetahuan).

Individu-individu yang memiliki kesamaan pengalaman, bahasa, budaya, dan keahlian cenderung berkomunikasi lebih efektif karena memiliki peran yang sama atau posisi yang sama dalam kehidupan bermasyarakat. Lebih lanjut, penerima lebih memilih sumber yang memiliki kesamaan dengannya, terutama sikap dan gaya hidup. Dalam konteks akuntansi, diharapkan akuntan lebih sensitif dengan masalah ini, untuk lebih mengerti latar belakang pengguna laporan keuangan, agar dapat terjadi komunikasi yang efektif.

b. Pesan-Pesan (*Messages*)

Berlo mengidentifikasi lima elemen dari pesan yang sebaiknya dipertimbangkan untuk menganalisis komunikasi, yaitu (1) isi, (2) organisasi atau struktur, (3) sandi, (4) perlakuan, dan (5) unsur dari pesan. Pada bahasan

ini yang akan dibahas hanya mengenai organisasi dan perlakuan. Diasumsikan bahwa yang dimaksud isi dari komunikasi mengenai material keuangan dan informasi mengenai kebijakan manajemen. Elemen dari pesan adalah kata, kalimat, paragraf, angka, statistik, tabel, dan grafik yang lain.

1. Organisasi Pesan

Cara terbaik untuk mengatur suatu pesan bergantung pada tempat informasi tersebut digunakan. Di dunia barat, logika berpikir yang digunakan adalah linier dan berurutan. Proses linier tergolong proses linguistik (membaca dan mendengar) dan juga berbagai bentuk dari penyelesaian masalah dan kegiatan penalaran. Karena bahasa Inggris digunakan sebagai bahasa di bisnis internasional, dapat diasumsikan bahwa laporan bisnis disusun dalam bentuk yang linier dari awal, tengah, hingga akhir. Namun, tidak karena menggunakan bahasa yang sama komunikasi dapat dipastikan efektif. Sebagai contoh, komunikasi secara tertulis, kalimat per kalimat lebih efektif daripada kalimat yang disampaikan secara video, hal ini yang disampaikan oleh H. M. McLuhan.

Cara yang optimal untuk menyusun suatu pesan juga bergantung pada latar belakang pendengar. Faktor seperti sikap awal, pendidikan, komitmen, kemampuan membuat sangkalan, harapan akan tanggapan, perhatian akan membantu memahami bagaimana membentuk suatu pesan secara optimal.

Penyampaian pesan pada komunikasi tentang laporan keuangan juga dapat dipengaruhi oleh penempatan hal yang material pada suatu presentasi. Terdapat tiga strategi: (1) **klimaks**, yaitu informasi yang penting disampaikan di awal, (2) **antiklimaks**, yaitu informasi yang penting disajikan di akhir, dan (3) **pola piramida**, yaitu informasi penting disajikan di tengah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa yang paling efektif adalah strategi klimaks. Contohnya, dalam laporan bisnis untuk menyampaikan ringkasan eksekutif (*executive summary*) di awal.

Agar suatu pesan tersampaikan dengan baik, pembicara perlu mempertimbangkan bagaimana sikap pendengar. Apabila pendengar memperhatikan dengan baik dari awal, kecenderungan pesan tersebut dapat diterima dengan baik. Humor juga menjadi cara yang baik di awal untuk mendapatkan perhatian pendengar.

2. Perlakuan Pesan

Pengulangan dapat meningkatkan pemahaman pada suatu hal. Ingatan dapat meningkat dengan adanya pengulangan. Dengan adanya penekanan, penyorotan pembaca akan lebih mendapatkan pemahaman dan ingatan

yang baik. Pemahaman pembaca juga dapat meningkat dengan adanya kalimat yang digaris bawahi, dibuat huruf kapital, adanya grafik, dan pemberian warna.

Terdapat penelitian yang dapat dipertimbangkan untuk memahami bagaimana cara mempresentasikan materi secara efektif. G. R. Klare menggambarkan bagaimana materi tersebut dapat lebih mudah dibaca. Apabila mudah dibaca suatu materi tentu dapat lebih mudah dimengerti. Mudah dibaca merupakan hasil dari karakteristik kata dan kalimat. Klare lebih lanjut mengungkapkan aturan spesifik untuk menghasilkan dokumen yang mudah dibaca:

1. Kata yang lebih sering diulang dan familier meningkatkan kemudahan dibaca.
2. Semakin singkat kata-kata membuat semakin mudah dan semakin dapat dibaca.
3. Pemakaian kata yang saling terkait sebaiknya digunakan.
4. Kalimat dasar lebih baik daripada penggunaan kalimat abstrak.
5. Penggunaan kata kerja aktif lebih meningkatkan pemahaman.
6. Penggunaan kata ganti dan anafora harus dibatasi.
7. Kalimat harus singkat. Jika penulis ingin menggunakan penghubung lebih baik menggunakan *dan*, *daripada*, *tetapi*, *untuk*, atau *karena*.
8. Klausa harus singkat, struktur kalimat harus sederhana.
9. Bunyi aktif lebih mudah dimengerti dari bunyi pasif.
10. Kalimat afirmatif atau persetujuan lebih mudah dimengerti daripada kalimat negatif.
11. Kalimat pernyataan lebih mudah diingat daripada kalimat tanya.
12. Kalimat yang menuntut pemahaman yang mendalam oleh pembaca lebih baik dihindari.
13. Kalimat majemuk bertingkat lebih sulit dipahami daripada kalimat sederhana atau tunggal.

Materi dalam suatu pesan yang beragam dapat memengaruhi keefektifan komunikasi. Kesimpulan mengenai keefektifan sering kali diperdebatkan karena komunikasi merupakan proses yang kompleks dan melibatkan banyak komponen yang digambarkan dalam model.

Parameter yang harus diinvestigasi secara khusus untuk materi keuangan meliputi: (1) kompleksitas struktur dan materi, (2) keabstrakan, (3) konsep-konsep baru, (4) perlunya latar belakang pengetahuan, (5) beban kerja selama pembacaan, (6) waktu yang diperlukan, (7) sensitivitas gangguan luar, dan (8) isi memori jangka panjang.

c. Saluran (*Channel*)

Dalam penentuan saluran-saluran komunikasi perlu diperhatikan (1) dimensi perbedaan saluran komunikasi dan (2) dampak sosial media. Di bawah ini dibahas kedua-duanya.

1. Dimensi Perbedaan Saluran Komunikasi

Saluran komunikasi adalah sarana transmisi informasi. W. Schramm mengategorikan atau membedakan saluran pada enam dimensi.

- a. **Indra yang dipengaruhi.** Komunikasi dengan bertatap muka memungkinkan komunikasi melibatkan seluruh indra, sementara penggunaan media lain akan melibatkan indra yang lain pula. Contoh, media cetak hanya melibatkan indra penglihatan. Video dan film melibatkan indra penglihatan dan pendengaran.
- b. **Kesempatan untuk umpan balik.** Kesempatan informasi untuk bertukar lebih tinggi ketika berkomunikasi secara langsung. Secara umum, penggunaan saluran media menghambat umpan balik dalam kecepatan dan jumlah umpan balik yang dapat diperoleh. Umpan balik dibutuhkan untuk mendapatkan komunikasi yang efektif, dengan adanya umpan balik penerima dapat meningkatkan kepastian informasi dan mendapatkan informasi tambahan yang dibutuhkan.
- c. **Jumlah kendali penerima.** Terdapat masalah kendali pada saluran yang digunakan, semakin besar kendali yang dimiliki oleh penerima, dapat semakin besar kemungkinan penerima mendapatkan pelajaran. Contoh, pada saluran atau media tulis penerima pesan, dapat membaca berulang-ulang hal yang penting baginya. Sementara itu, pada media televisi, penerima hanya menerima pesan secara sekilas.
- d. **Jenis pengodean pesan.** Komunikasi secara tatap muka memungkinkan penggunaan isyarat nonverbal. Hal ini berlainan dengan media atau saluran lainnya. Namun, penggunaan media tulis memang lebih baik untuk mengungkapkan materi yang abstrak, contohnya kebijakan manajemen.
- e. **Kekuatan menggandakan.** Komunikasi secara massal atau penggunaan saluran massal dapat membuat komunikasi mencapai jumlah yang besar dan pencapaian *audiences* yang tersebar.

- f. **Kelestarian pesan.** Kelebihan dari media massa adalah pencatatan secara permanen, hal ini tidak terdapat pada komunikasi secara langsung. Namun keterbatasan pencatatan dalam komunikasi secara langsung kini sudah terpecahkan dengan adanya teknologi.

2. Efek Sosial dari Media

Terdapat banyak penelitian mengenai perbedaan efek dari penggunaan saluran komunikasi. Efek sosial yang timbul dijelaskan berikut.

- a. **Media memiliki kekuatan untuk memfokuskan perhatian dan menimbulkan diskusi antarpersonal secara langsung.** Sebagai contoh, ketika media melaporkan statistik tenaga kerja atau berita ekonomi lain. Masyarakat dapat langsung memberikan perhatian dan menjadikan berita tersebut sebagai bahan diskusi. M.E. McCombs dan D. Shaw memberi istilah hal ini dengan “fungsi setting agenda” dari media.
- b. **Media memberikan status.** Seseorang yang tampil di media dilihat sebagai sesuatu yang penting dan memiliki kredibilitas. Sebagai contoh, mereka yang tampil di *Wall Street Week* atau bekerja sebagai editor untuk *Wall Street Journal* atau *Business Week* dianggap memiliki kredibilitas dalam masyarakat bisnis.
- c. **Komunikasi tatap muka lebih efektif untuk persuasi daripada menggunakan media audiovisual.** E.M. Roger menyimpulkan dari beberapa penelitian bahwa komunikasi antarpersonal secara langsung pada umumnya menghasilkan komunikasi yang lebih efektif, tetapi penggunaan media lebih efektif dalam membentuk pengetahuan dan mengubah kebiasaan. Perbedaan pandangan relatif mengenai hal yang lebih efektif ini disebut S.H. Chaffee sebagai *persaingan sintetis*. Pada kesimpulannya, relativitas mengenai keefektifan dari saluran komunikasi ini bergantung pada kebutuhan dan persepsi penerima.
- d. **Kombinasi komunikasi tatap muka dan dengan penggunaan media cenderung lebih efektif daripada komunikasi dengan saluran tunggal.**
- e. **Banyak efek sosial bergantung pada audience yang spesifik pada suatu titik waktu tertentu.** Untuk menghasilkan laporan yang efektif, akuntan harus melihat jaringan sosial penerima dan karakteristik demografi yang menengahi efek dari informasi yang disampaikan lewat media. Sebagai contoh, saluran bergantung

pada status sosial ekonomi dari penerima. Semakin tinggi pendidikan, mereka yang kaya lebih cenderung menggunakan media *print*. Sementara itu, mereka yang berpendidikan lebih rendah, individu miskin lebih cenderung menggunakan *broadcast media*.

- f. **Audience menggunakan media secara berbeda.** Kebanyakan orang menggunakan informasi yang dapat diperoleh dengan mudah. Banyak anggapan pula bahwa media cetak lebih tepat untuk mendapatkan informasi, sedangkan media elektronik lebih pada hiburan. Anggapan ini pun kini berubah dengan perkembangan teknologi.

d. Penerima (*Receiver*)

Ketika menganalisis situasi komunikasi, sumber harus mempertimbangkan mengenai demografi dan kultur yang menjadi latar belakang *audience*, sikap awal, pengetahuan, pola perilaku, dan sistem sosial atau lingkungan tempat *audience* dalam menggunakan informasi tersebut. Secara umum, lebih banyak kesamaan antara sumber dan penerima dalam faktor-faktor di atas, semakin mudah dan efisien komunikasi dapat terwujud.

1. Analisis *Audience*

Pengetahuan mengenai penerima memungkinkan untuk membuat desain yang efektif dalam penyampaian pesan lewat saluran yang tepat. Komunikasi yang efektif dihasilkan ketika informasi memang spesial dibuat untuk menerima. Analisis harus dilakukan untuk mengetahui yang sebenarnya dibutuhkan oleh penerima. Apabila telah diketahui, langkah selanjutnya adalah untuk mengidentifikasi demografi dan tingkat keahlian penerima untuk menentukan isi dan bentuk dari pesan atau dalam hal ini dokumen yang akan disampaikan. Terakhir, *feedback* harus diperoleh dari penerima sebelum laporan dipresentasikan untuk memastikan kebutuhan penerima tercakup dengan baik.

2. Analisis Jaringan

Deskripsi mengenai struktur komunikasi dalam suatu organisasi dilihat berdasarkan hasil jadi uji aliran informasi di antara komponen dari sistem. Komponen yang dimaksud dapat berupa individu, kelompok penugasan kecil, atau seluruh bagian organisasi. Beberapa analisis jaringan memberikan grafik atau sosiogram dari struktur komunikasi dan mendefinisikannya sebagai, *isolate*, *group member*, *liaison*, *tree node*.

Inti dari analisis jaringan adalah melihat peran setiap komponen pada struktur organisasi dalam perannya pada organisasi, dengan demikian dapat dilihat sikap, perilaku, dan pengetahuannya terhadap informasi-informasi yang ada di organisasi. Sebagai contoh, yang memiliki predikat *isolate*, yakni mereka yang mungkin tidak memiliki akses terhadap informasi yang berada di organisasi.

Secara umum, organisasi yang baik tidak terdapat batasan-batasan yang tergambar melalui sosiogram, tetapi justru harusnya terdapat integrasi yang baik.

e. Umpan Balik

Umpan balik (*feedback*) adalah pesan yang dikirim oleh penerima kepada sumber sebagai respons dari pesan yang telah diterima oleh penerima. *Feedback* memungkinkan pertukaran gagasan. Dengan demikian, komunikasi dapat lebih dipahami dengan baik (efektif). Agar tercipta *feedback* yang baik dan dapat memberikan nilai tambah pada komunikasi, perlu dibuat mekanisme *feedback* yang baku. Misalkan, dengan memberikan beberapa pertanyaan pada penerima berkaitan dengan isi dari pesan yang diterimanya.

17.5 IMPLIKASI

Konteks tempat komunikasi terjadi merupakan hal yang penting bagi akuntansi. Lingkungan mungkin menghasilkan gangguan (*noise*) yang menurunkan ketepatan dari pertukaran informasi. *Noise* dapat timbul karena ketidakjelasan pesan, faktor psikologis dengan *encoding* dan *decoding* sebuah pesan, atau faktor lain yang terdapat di lingkungan. Jika suatu gangguan terlalu besar, keefektifan komunikasi masih dapat ditingkatkan dengan cara peningkatan penekanan suatu pesan, mungkin frekuensinya.

a. Komunikasi Organisasi

Karena biasanya lingkungan tempat informasi akuntansi dihasilkan dan digunakan adalah dalam organisasi formal, sangat berguna untuk menguji komunikasi yang biasanya terjadi pada organisasi formal. Telah banyak teori mengenai hal ini dan terdapat pula penelitian mengenai komunikasi organisasi. Untuk mencapai pertumbuhan dan kemakmuran komunikasi dalam organisasi harus mencapai tiga fungsi utama, yaitu sebagai berikut.

1. **Fungsi operasional, produksi, dan berhubungan tugas.** Sebagai contoh, IBM yang memiliki tujuan untuk membuat dan memberikan layanan servis komputer, sedangkan GM memproduksi mobil. Untuk mencapai hal tersebut, organisasi harus menyampaikan informasi teknis kepada anggotanya untuk mengoordinasi perilaku karyawannya. Dengan koordinasi tersebut tujuan perusahaan mungkin dicapai.
2. **Fungsi sosio-emosional atau pemeliharaan.** Organisasi harus mengomunikasikan mengenai informasi hubungan manusia (*human relation information*) kepada karyawannya untuk melatih mereka, mendoktrin mereka agar sesuai dengan kultur organisasi dan memberikan pemahaman yang jelas mengenai kebijakan perusahaan (asuransi kesehatan, proses perekrutan, aturan promosi, dan sebagainya).
3. **Fungsi adaptif atau komunikatif.** Organisasi harus berkomunikasi dengan lingkungannya sehingga dapat beradaptasi terhadap perubahan dunia. Informasi harus diperoleh mengenai kompetitor, bahan baku, upah tenaga kerja, pasar, kondisi ekonomi secara umum, inovasi, dan sebagainya.

b. Muatan Informasi

Muatan informasi juga dapat menimbulkan efek pada keefektifan komunikasi, *Overload* atau *Underload*. Pada kondisi *overload* karyawan mungkin merasa tidak memiliki waktu untuk mengecek ketepatan informasi, begitu pula dengan pengirimnya tidak pula memiliki kesempatan untuk mempersiapkan pesan dengan baik. Sementara itu, pada kondisi *underload*, karyawan justru cenderung tidak peduli dengan adanya informasi atau menganggap ada individu lain yang akan mengambil tanggung jawab atas informasi tersebut.

Penelitian mengenai komunikasi organisasi menyatakan bahwa perhatian harus diberikan mengenai proses aliran informasi dalam organisasi. Dengan pengadopsian teknologi, manajemen data dan jaringan komputer diharapkan organisasi dapat lebih mengontrol proses komunikasi yang terjadi.

c. Audit Komunikasi

Untuk menganalisis aktivitas komunikasi dalam organisasi dan memberikan bimbingan dalam mendesain struktur komunikasi, konsultan biasanya menggunakan prosedur yang disebut audit komunikasi. **Audit komunikasi** digunakan untuk menilai kesehatan komunikasi dalam organisasi.

Audit komunikasi memiliki tiga fase, yaitu sebagai berikut.

1. **Kecukupan informasi dari sumber organisasi**

Kecukupan ini lewat saluran khusus mengenai topik tertentu. Pada fase pertama ini, karyawan diminta untuk melaporkan frekuensi dari interaksinya terhadap seluruh level organisasi, yaitu kepada teman kerja, pengawas, manajemen tingkat menengah, hingga manajemen puncak. Karyawan juga diminta menyampaikan mengenai penggunaan saluran perantara, publikasi dalam organisasi, surat, memo, *e-mail*, dan laporan tahunan.

Pada fase pertama ini diharapkan dapat menemukan kebutuhan yang diinginkan pekerja dan berusaha memberikan hal tersebut untuk menjaga iklim komunikasi. Contoh, karyawan merasa kurangnya informasi mengenai *human resources*. Dengan diketahuinya kebutuhan ini, konsultan dapat memberikan masukan kepada perusahaan untuk mengadakan seminar mengenai *human resources*.

Pada akhirnya, seksi ini menyangkut pertanyaan mengenai topik, sumber, dan saluran yang mudah diakses, akurasi, urutan waktu, dan atribut lain yang dirasakan penting bagi manajemen atau konsultan. Hal-hal tersebut diharapkan dapat ditemukan selama *pretest interview* pada seluruh bagian di organisasi. Setelah ditemukan, organisasi dapat membangun teknik atau pelatihan komunikasi yang disebar untuk menyelesaikan masalah.

2. **Struktur komunikasi organisasi**

Analisis jaringan digunakan dalam fase kedua pada audit komunikasi untuk menggambarkan struktur komunikasi dalam organisasi. Secara umum, kuesioner diberikan kepada seluruh anggota organisasi. Audit terbaru juga termasuk individu atau organisasi eksternal yang memiliki kontak dengan organisasi.

Struktur komunikasi organisasi perlu dibandingkan dengan struktur organisasi formal. Apabila ditemukan perbedaan yang besar, maka dibutuhkan perubahan berupa penambahan atau pengurangan hubungan yang dibutuhkan.

3. **Iklim atau hasil dari praktik komunikasi.** Fase akhir dari audit ini adalah meminta karyawan untuk menyatakan tingkat kepuasannya terhadap organisasi.

Cara yang digunakan untuk menjalankan tiga poin di atas dapat dengan menggunakan beragam metode, termasuk kuesioner dan *interview* karyawan serta anggota organisasi lainnya.

BAB 18

DIMENSI KEPERILAKUAN PAJAK PENGHASILAN

TUJUAN PEMBELAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, para pembaca diharapkan dapat memahami:

- 1) Dilema bisnis dalam perpajakan.
- 2) Pengaruh peraturan pajak pada perilaku.
- 3) Telaah diagnostik terhadap motif.

18.1 DILEMA BISNIS DALAM PERPAJAKAN

Peraturan pajak pada umumnya mempunyai dampak terhadap perilaku manusia. Dampak tersebut penting dalam sistem perpajakan berbasis penilaian sendiri (*self-assesment*) dan kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) sebagaimana juga digunakan di Indonesia. Tujuan utama undang-undang pajak adalah meningkatkan pendapatan, tujuan tersebut dapat dicapai bergantung pada kekuatan motivasi wajib pajak yang sadar pajak (membayar pajak dengan benar dan tepat). Undang-undang pajak juga digunakan untuk memengaruhi perilaku manusia sehingga dapat tercapai tujuan ekonomi dan sosial.

18.2 DAMPAK HUKUM PAJAK TERHADAP PERILAKU

Keputusan pajak yang dibuat oleh individu terkadang dibatasi dalam pengambilan keputusan mereka oleh tujuan perusahaan lainnya. Contohnya, ketentuan pajak yang mungkin tidak dapat digunakan (*utilized*) karena dapat berdampak buruk terhadap laba yang dilaporkan kepada pemegang saham. Dalam beberapa kasus, ketentuan yang digunakan untuk keperluan pajak juga harus digunakan untuk tujuan pelaporan keuangan. Beberapa perusahaan mungkin memiliki kebijakan untuk meminimalkan sengketa pajak dengan Kantor Pelayanan Pajak (KPP) atau Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yang di

Amerika Serikat disebut Internal Revenue Services (IRS) karena biaya hukum, citra publik, atau alasan lainnya. Kebijakan tersebut dapat menyebabkan perusahaan menghindari beberapa ketentuan pajak, tetapi berisiko. Keputusan pajak yang dibuat individu juga dapat dipengaruhi oleh individu yang berada dalam salah satu anggota kelompok kepentingan. Undang-undang perpajakan memengaruhi perilaku manusia karena undang-undang pajak berusaha memotivasi wajib pajak untuk membayar kewajiban pajak dalam jumlah dan waktu yang tepat. Hukum pajak juga dapat digunakan untuk mencapai tujuan ekonomi dan sosial.

Ada tiga kesulitan utama yang timbul sehubungan dengan ketentuan yang dirancang untuk mencapai tujuan ekonomi dan sosial. *Pertama*, ketentuan menciptakan sistem pajak yang jauh lebih kompleks. *Kedua*, manfaat pajak yang paling sering digunakan atau dirasakan oleh wajib pajak kaya yang menyebabkan wajib pajak lain membayar bagian yang tidak proporsional dari beban pajak. *Ketiga*, keputusan investasi sering dibuat atas dasar pertimbangan pajak daripada atas dasar ekonomi fundamental. Faktor-faktor ini mungkin menyebabkan banyak wajib pajak merasa bahwa sistem pajak yang tidak adil sehingga mengakibatkan adanya masalah yang meningkat berkaitan dengan wajib pajak yang menemukan berbagai cara ilegal untuk mengurangi kewajiban pajak mereka.

Pada 1986, di USA, *The Tax Reform Act* dirancang untuk mengubah perilaku penghindaran pajak dengan merevisi hukum pajak, menanamkan rasa keadilan, dan mendorong pertumbuhan. Hal ini dilakukan dengan pencabutan sejumlah ketentuan perpajakan untuk mencapai berbagai tujuan ekonomi dan sosial. Misalnya, Undang-Undang Reformasi Pajak tahun 1986 mengenai kredit pajak investasi dan jangka panjang pengurangan *capital gain* dicabut dan adanya peningkatan basis pajak dan adanya penurunan tarif pajak.

18.3 TEORI PSIKOLOGI TERHADAP KEKUATAN MOTIVASI

Banyak sekali motivasi yang dapat diprogram untuk mengatasi kebiasaan buruk dari pengaruh hukum pajak. Cara terbaik untuk meningkatkan motivasi individu adalah mengangkat level mereka dengan kekuatan motivasi yang bertujuan untuk berpengaruh baik di dalam masyarakat kita. Penelitian psikologis yang berhubungan motivasi dipengaruhi oleh dua pendekatan utama, yaitu pendekatan pertama berasumsi bahwa individu yang termotivasi dan terekspektasi (harapan) oleh *rewards* tertentu, seperti uang dan promosi; pendekatan kedua berasumsi bahwa individu tidak terpengaruh dari besarnya *rewards*, tetapi lebih mengacu pada kebutuhan kepuasan pencapaian penghargaan.

Teori Atkinson dapat digunakan sebagai acuan dalam mempelajari

kekuatan motivasi terhadap hukum pajak pada perilaku manusia. Teori Atkinson menekankan pada motif individu atau kebutuhan untuk berprestasi. Namun, banyak psikolog percaya bahwa dua pendekatan yang berbeda untuk mempelajari kekuatan motivasi tidak bertentangan, melainkan kompatibel. Mereka percaya bahwa besarnya pengaruh *reward* dan kebutuhan untuk mendapatkan penghargaan itu memegang peranan penting dalam menentukan tingkat kekuatan motivasi. Meskipun teori Atkinson digunakan sebagai kerangka acuan untuk memahami kekuatan motivasi, tetapi nilai dari penghargaan ekstrinsik (*rewards*) juga dapat dipertimbangkan.

18.4 TEORI ATKINSON TENTANG KEKUATAN MOTIVASI

Teori Atkinson berpendapat bahwa kekuatan motivasi untuk melakukan beberapa pekerjaan dipengaruhi oleh tiga faktor, yaitu motivasi, ekspektasi, dan insentif. Rumus kekuatan motivasi adalah sebagai berikut:

$$\text{Motivational Strength} = f(\text{Motive} \times \text{Expectancy} \times \text{Incentive})$$

Rumus tersebut menunjukkan bahwa **kekuatan motivasional** adalah fungsi dari perkalian antara motif, harapan, dan insentif. Jika nilai salah satu dari tiga variabel sebesar nol maka tidak ada kekuatan motivasi disebabkan formula perkalian tersebut bertambah berdasarkan level aspirasi yang dimiliki tiap individu. Meskipun seseorang memiliki motivasi internal dan menempatkan nilai tinggi pada insentif, tetapi tidak ada peningkatan kekuatan motivasi jika tidak ada kemungkinan hadiah yang didapat atau penghargaan dicapai.

18.5 MOTIF

a. Definisi Konsep

Kata “motif” dalam formula kekuatan motivasi mengacu pada kebutuhan individu untuk berprestasi. Atkinson menyatakan ada dua jenis individu, yaitu tipe pertama, individu yang membutuhkan prestasi daripada kegagalan; tipe kedua, individu yang takut gagal daripada membutuhkan prestasi. Kedua tipe ini termotivasi oleh keinginan untuk memenuhi kebutuhan tertentu, tetapi mereka merespons secara berbeda dalam kondisi yang sama. Dalam situasi tertentu, individu dengan kebutuhan tinggi untuk berprestasi berusaha mencari risiko menengah, tetapi individu dengan motif tinggi untuk menghindari kegagalan, ketika diberi pilihan, cenderung mencari tugas dengan probabilitas ekstrem.

b. Pengaruh Faktor-Faktor

Semula motif individu dari waktu ke waktu relatif stabil, tetapi adanya penelitian yang memberikan bukti ketidakstabilan motif individu. Salah satu penelitian yang ada berusaha membangun hubungan antara keberhasilan atau kegagalan dan efeknya pada tingkat aspirasi. Tingkat aspirasi juga telah terbukti memengaruhi kinerja masa datang karena adanya korelasi positif yang tinggi antara tujuan individu dan nilai-nilai yang tercapai. Artinya para karyawan yang menetapkan tujuan lebih tinggi umumnya berkinerja lebih baik dibandingkan mereka yang menetapkan tujuan lebih rendah. Mereka yang telah menetapkan tujuan yang lebih tinggi tidak selalu mencapai tujuan awal, tetapi mereka akhirnya dapat mencapainya dengan lebih baik.

c. Dampak Keputusan Pajak

Apresiasi motif, kebutuhan berprestasi memengaruhi kekuatan motivasi sehingga dapat memahami dan memengaruhi keputusan pajak penghasilan yang dibuat. Namun, dalam kenyataannya banyak pertanyaan perpajakan belum mendapatkan jawaban yang pasti sehingga muncul pro dan kontra dari jawaban tersebut. Individu yang membuat keputusan pajak dapat memilih berbagai alternatif disebabkan motif yang berbeda. Orang lebih cenderung untuk memilih alternatif yang melibatkan perpajakan dan risiko tingkat menengah. Sebagai alternatif, individu yang takut kegagalan lebih besar dari kebutuhan mereka untuk berprestasi cenderung memilih salah satu posisi yang sangat aman dan memilih solusi yang melibatkan banyak risiko disebabkan tidak ada stigma gagal yang melekat pada tugas yang sangat sulit.

18.6 EKSPEKTASI (*EXPECTANCY*)

a. Dampak Kekuatan Motivasional

Kata “pengharapan” dalam formula kekuatan motivasional secara sederhana mengacu pada probabilitas atau kemungkinan keberhasilan. Dengan demikian, semakin besar peluang keberhasilan maka semakin besar kekuatan motivasi. Meskipun definisi pengharapan tersebut sederhana, tetapi merupakan variabel yang signifikan dalam penentuan kekuatan motivasional.

Pentingnya variabel ini dapat dilihat di artikel *Wall Street Journal* (26 Mei 1987) mengenai dampak pemutusan hubungan kerja (PHK) pada karyawan yang masih bekerja. Menurut filosofi manajemen tradisional, karyawan yang tersisa pada pekerjaan diharapkan untuk bekerja lebih rajin daripada yang di-PHK. Namun, kenyataannya, terjadi keadaan yang berlawanan. Dengan adanya PHK mengakibatkan karyawan yang tidak di-PHK moralnya menurun

dan sering terjadi pelambatan kerja. Banyak karyawan yang semula kinerjanya bagus atau bahkan pekerja terbaik sebelum terjadi PHK menjadi berkinerja sangat buruk karena khawatir ikut di-PHK.

b. Telaah Diagnostik Ekspektasi

Dalam area perpajakan, Dewan Perwakilan Rakyat (di USA, Kongres) dan Pemerintah (dalam hal ini Direktorat Pajak Kementerian Keuangan, di USA adalah Internal Revenue Services (IRS)) harus secara serius mempertimbangkan pengharapan kekuatan motivasional wajib pajak. Undang-undang pajak berdampak memengaruhi perilaku manusia, agar undang-undang tersebut efektif maka memasukkan faktor kekuatan motivasional yang tinggi para wajib pajak. Jika wajib pajak merasa bahwa penghargaan atau hukuman tidak diatur dalam peraturan perpajakan dan dilaksanakan dengan baik, kekuatan motivasional peraturan tersebut rendah. Akibatnya, peraturan perpajakan tersebut kemungkinan dapat gagal untuk mencapai tujuan sosial dan tujuan ekonominya.

Pajak penghasilan akumulasian adalah contoh terbaik provisi pajak yang melibatkan banyak ketidakpastian yang besar. Ketidakpastian ini ada karena denda atau penalti pajak berdasarkan pada standar yang sangat subjektif dan ditemukan perilaku yang dilarang. Dalam keadaan ini diperlukan audit secara independen.

Keputusan pajak dibuat oleh individu. Bagaimanapun, dalam lingkungan perusahaan, individu yang membuat keputusan terkadang dipaksa dalam membuat keputusan untuk tujuan para pemangku perusahaan lainnya. Contohnya, ketetapan pajak yang menguntungkan tidak dapat dipakai karena dampak yang merugikan terhadap pendapatan yang dilaporkan kepada pemangku kepentingan.

Dalam beberapa kasus, apabila ketetapan pajak digunakan untuk tujuan perpajakan, harus digunakan untuk tujuan pelaporan keuangan. Perusahaan dapat memiliki kebijakan untuk mengurangi pemborosan pajak. Kebijakan ini dapat menyebabkan perusahaan untuk menghindari beberapa hal yang menguntungkan, tetapi ketetapan pajak berisiko. Keputusan perpajakan yang individu buat dapat dipengaruhi oleh berbagai kelompok yang mereka juga menjadi bagian dari kelompok tersebut.

Tiga kesulitan utama yang muncul dalam pengakuan ketetapan yang didesain untuk mencapai tujuan ekonomik dan sosial adalah a) ketetapan menciptakan sistem pajak yang lebih kompleks, b) manfaat pajak ini digunakan paling sering oleh wajib pajak yang kaya, yang menyebabkan wajib pajak lain untuk membayar beban pajak yang tidak sesuai, dan c) keputusan investasi sering dibuat pada basis pertimbangan pajak daripada basis fundamental

ekonomik. Faktor-faktor ini menyebabkan banyak wajib pajak merasa sistem perpajakan tidak adil. Akibatnya, ada permasalahan yang meningkat dengan wajib pajak yang menemukan berbagai kasus ilegal yang bermaksud untuk mengurangi kewajibannya.

18.7 INSENTIF

a. Insentif Intrinsik dan Ekstrinsik

Variabel insentif menjelaskan daya tarik mencapai tujuan dan adanya hadiah yang spesifik untuk menyelesaikan tugas. Teori Atkinson menyatakan bahwa semakin besar nilai subjektif dari suatu *reward*, semakin besar usaha yang harus dikeluarkan untuk mendapatkannya. **Teori insentif** adalah hubungan antara nilai *reward* dan kekuatan motivasi.

Dalam teori Atkinson, nilai keberhasilan insentif berbanding terbalik dengan harapan atau probabilitas keberhasilan untuk mencapai kepuasan yang lebih besar atau *reward* lebih besar yang berasal dari keberhasilan seseorang untuk melaksanakan tugas yang sangat sulit. Oleh karena itu, dalam teori Atkinson, nilai keberhasilan insentif sangat bergantung pada probabilitas keberhasilan. Tugas yang memiliki probabilitas keberhasilan yang tinggi umumnya memiliki nilai insentif rendah, sedangkan tugas yang memiliki probabilitas keberhasilan yang rendah memiliki nilai insentif yang tinggi.

Teori Atkinson menganggap hanya nilai intrinsik *reward* dan mengabaikan penghargaan ekstrinsik, seperti uang. Ini dapat dianggap sebagai kelemahan dalam teorinya disebabkan orang lain telah menekankan pentingnya penghargaan ekstrinsik. Penghargaan, baik intrinsik dan ekstrinsik, sangat penting dalam menentukan kekuatan motivasi individu.

b. Insentif Ekstrinsik

Banyak teori psikologi menyatakan bahwa manusia memiliki kebutuhan tertentu. Untuk *reward* ekstrinsik dari nilai individu, itu semua lebih mengacu pada kebutuhan manusia. Maslow mengemukakan teori hierarki kebutuhan. **Teori hierarki kebutuhan** menyatakan bahwa kebutuhan-kebutuhan manusia dapat disusun dalam hierarki piramida dari kebutuhan-kebutuhan paling rendah, yaitu psikis (fisiologi) sampai kebutuhan yang tinggi, yaitu aktualisasi diri sendiri. Di dalam teorinya, kebutuhan dasar adalah kebutuhan paling penting dan jika setiap tingkat kebutuhan itu terpenuhi maka akan timbul rasa ketidakbutuhan dan tidak termotivasi lagi. A. H. Maslow juga menambahkan bahwa inti dari penjelasannya adalah kesuksesan dari ekstrinsik suatu individu adalah bagaimana dia dapat menahan kepuasan. Untuk menanamkan pada individu tingkat kekuatan motivasi yang tinggi, kita perlu untuk menemukan

apa yang mereka usahakan untuk dipenuhi. Setelah ditentukan, imbalan yang akan memenuhi kebutuhan ini ditawarkan kepada individu sebagai insentif. Diasumsikan bahwa individu akan melakukan tugasnya dalam upaya untuk menerima hadiah tersebut. Insentif dalam perpajakan sering kali mengambil suatu bentuk hukuman. Esensi dari ancaman adalah perilaku tertentu yang diperlukan dan janji dari suatu tindakan yang merugikan individu jika perilaku yang diperlukan itu tidak dilakukan.

c. Dampak Kebijakan Pajak

Peraturan perpajakan terbatas pada pengaturan tipe insentif ekstrinsik yang memberi suatu penawaran untuk meningkatkan kekuatan motivasi pembayar pajak (wajib pajak). Insentif dapat berupa pengurangan pajak, penundaan kewajiban pajak, maupun surat penghargaan atas kepatuhan pajak. Namun, dapat juga berbentuk pemberian hukuman berupa denda, bunga, pidana, atau tambahan lain untuk kewajiban pajak. Berdasarkan teori psikologi, semakin besar nilai penghargaan ekstrinsik yang ditawarkan oleh pemerintah, semakin besar pula kekuatan motivasi sebagai bagian utuh dari pembayar pajak.

Bagaimanapun, dalam kasus insentif ekstrinsik yang mengambil bentuk suatu pengurangan dari kewajiban pajak, terdapat tambahan biaya atau pengurangan pendapatan yang ditanggung oleh pemerintah dalam bentuk pengurangan pajak. Wakil rakyat bersama pemerintah harus memutuskan apakah insentif ekstrinsik pada wajib pajak yang menimbulkan biaya tersebut dapat menghasilkan perilaku yang diinginkan dari pembayar pajak atau wajib pajak. Dalam insentif ekstrinsik negatif dalam bentuk hukuman atau penambahan terhadap kewajiban pajak, tidak menimbulkan biaya atau pengurangan pendapat pajak bagi pemerintah, kecuali mungkin menimbulkan biaya dalam pemaksaan hukuman. Berdasarkan teori-teori psikologis, banyak orang yang takut atas hukuman yang lebih berat sehingga dapat meningkatkan kekuatan motivasi pembayar pajak meskipun mungkin karena terpaksa.

18.8 DILEMA BISNIS

Siegel dan Marconi memberikan contoh dilema bisnis yang berhubungan perpajakan dengan menggunakan kasus pada The Bradford Lockbox Company. Secara ringkas dilema bisnis tersebut sebagai berikut.

a. The Bradford Lockbox Company

Perusahaan Bradford Lockbox telah berada di bisnis selama lebih dari 50 tahun. Ini adalah salah satu dari sedikit perusahaan di Amerika yang

memproduksi kotak surat dan peralatan kantor pos lainnya. Pelanggan utamanya berasal dari pemerintah AS, tetapi Bradford Company juga menjual beberapa produk untuk perguruan tinggi, kompleks apartemen, bisnis, dan pemerintah negara bagian dan lokal. Semua saham asli di perusahaan ini dimiliki oleh anggota keluarga Bradford, tetapi dalam 15 tahun terakhir kepemilikan saham oleh anggota keluarga telah sedikit menurun. Saat ini, sekitar 80 persen dari saham perusahaan masih dimiliki oleh sepuluh anggota keluarga. Sebanyak 20 persen sisanya saham dimiliki oleh tujuh orang yang merupakan karyawan atau mantan karyawan perusahaan. Presiden dan supervisor produksi adalah anggota dari keluarga Bradford, tetapi posisi eksekutif lainnya diisi oleh orang-orang di luar keluarga. Tenaga kerja terdiri atas campuran karyawan yang terampil dan tidak terampil. Perusahaan ini memiliki pengecoran kecil dan peralatan yang digunakan untuk membentuk produk logam.

John Bradford, presiden perusahaan, berusia 55 tahun dan sudah bekerja di perusahaan ini selama 25 tahun. John menjadi presiden setelah bapaknya pensiun pada 1965. Sebelumnya, John bekerja dengan posisi sebagai insinyur di perusahaan ini. John memiliki 20% saham perusahaan.

Kecuali dalam periode suram pada 1960, perusahaan dapat memperoleh laba. Dalam periode tersebut karena perang Vietnam, pemerintah AS membatasi pembangunan kantor pos baru dan penjualan produk perusahaan mengalami kemerosotan. Pada saat itu banyak perusahaan lain yang bangkrut, tetapi perusahaan berhasil mempertahankan hidupnya. Ketika bisnis kembali normal, Bradford memiliki posisi yang unggul dan penjualan serta labanya meningkat. Saat ini, perusahaan memperoleh laba yang besar dan kena tarif pajak 34 persen. Presiden dan pejabat perusahaan ini memperoleh kompensasi yang tinggi dari jasa yang diberikannya dan mereka terkena pajak 28 persen.

Meskipun perusahaan ini memperoleh laba yang relatif tinggi selama beberapa tahun, tetapi dividen yang dibayarkan kepada pemegang saham relatif kecil. Pada masa lalu, banyak pemegang saham besar dalam perusahaan ini adalah juga sebagai karyawan perusahaan ini. Mereka menyatakan bahwa selagi gaji mereka tinggi, mereka tidak perlu memperoleh dividen yang tinggi. Perusahaan pada 1970-an memodernisasi pabriknya sehingga tidak tersedia dana untuk membayar dividen.

Rita Parker, spesialis pajak perusahaan ini, menyatakan bahwa perusahaan ini mempunyai utang pajak penghasilan yang besar untuk tahun ini. Parker saat itu berumur 28 tahun dan telah bekerja selama 5 tahun di perusahaan ini setelah menyelesaikan studi master perpajakan. Parker mengemukakan utang pajak perusahaan yang besar kepada George Long, *treasurer* (manajer departemen keuangan) perusahaan ini. Long saat itu berusia 50 tahun dan telah bekerja di Bradford selama 10 tahun. Sebelumnya, Long bekerja pada suatu kantor akuntan publik skala nasional. Long semula

sebagai salah seorang partner dalam bidang audit di kantor akuntan tersebut. Long memiliki saham Bradford kurang lebih 1 persen.

b. Pajak Penghasilan Akumulasi

Selama Parker berada di kantor, *treasurer* (bendahara), dia mengatakan bahwa selama ini perusahaan Bradford Lockbox mungkin memiliki masalah potensial dengan pajak penghasilan yang telah diakumulasi. Dia menjelaskan bahwa pajak ini adalah pajak penalti pada perusahaan yang memiliki laba besar, tetapi pembayaran dividen atas para pemegang sahamnya sedikit. Namun, pajak tersebut tidak dikenakan jika ada tujuan bisnis untuk penghasilan yang diakumulasi. Pajak ini ditujukan bagi perusahaan yang menumpuk laba untuk tujuan mengalahkan perusahaan yang berkarakteristik “pajak ganda”. Perusahaan seperti Bradford, khususnya rentan terhadap pajak ini.

Dalam perusahaan ini sering ada godaan untuk membayar dividen yang lebih kecil. Ini hasil dari fakta bahwa pendapatan dividen kena pajak penuh kepada pemegang saham individu. Selanjutnya, perusahaan tidak berhak atas pengurangan pajak bagi dividen yang dibayarkan. Oleh karena itu, pendapatan dividen dikenakan pajak dua kali pada tingkat korporasi dan juga pada tingkat pemegang saham. Perusahaan dan pemegang saham berada dalam kurang pajak yang tinggi sehingga pajak gabungan keduanya sangat besar. Ada insentif untuk membayar orang-orang yang bekerja sebagai karyawan dan sekaligus sebagai pemegang saham perusahaan dengan gaji yang lebih besar karena pembayaran gaji sebagai pengurang laba kena pajak atau dapat dibiayakan. Minggu berikutnya Bradford, Long, dan Parker bertemu untuk membahas pendapatan karyawan yang diakumulasi. Parker berpendapat bahwa ada beberapa opsi yang tersedia untuk perusahaan, yaitu sebagai berikut.

1. Perusahaan dapat membayar dividen. Pajak tidak akan dikenakan jika perusahaan menyatakan dan membayar dividen yang cukup besar. Dividen dapat dibayarkan setelah tahun selesai, asalkan itu dibayar dalam 2,5 bulan setelah akhir tahun.
2. Perusahaan dapat berusaha untuk membenarkan posisi bahwa laba adalah akumulasi untuk memenuhi kebutuhan bisnis. Kebutuhan bisnis yang wajar termasuk perluasan bonafide bisnis, penggantian atau modernisasi peralatan, uang pensiun, dan tujuan bisnis yang realistis.
3. Perusahaan tidak dapat melakukan apa-apa. Mereka dapat berharap bahwa pajak tahun ini tidak diperiksa oleh IRS atau, jika diperiksa, masalah pajak penghasilan yang diakumulasi tidak akan dimunculkan.

Setelah opsi didaftar, Bradford menyebutkan bahwa uang ekstra dapat sangat berguna jika perusahaan menghadapi krisis keuangan lain dari jenis yang ada pada akhir 1960, mayoritas saham perusahaan dimiliki oleh anggota keluarga Bradford, hampir semuanya berada pada 28 persen pajak penghasilan yang ada. Oleh karena itu, pajak pendapatan yang harus dibayar pada dividen dan perusahaan selalu dapat melawan IRS di pengadilan jika masalah ini ditemukan. Bradford menyatakan bahwa itu adalah pemahaman bahwa pajak dikenakan hanya pada korporasi yang telah terakumulasi laba untuk tujuan menghindari pajak atas dividen dan dia merasa bahwa standar ini subjektif sehingga membuatnya lebih mudah bagi perusahaan untuk menang di pengadilan.

Parker mendukung pembayaran dividen cukup besar untuk menghilangkan penghasilan yang diakumulasi masalah pajak potensial, jumlah yang cukup berupa uang tunai yang tersedia untuk membayar dividen besar, dan dividen dapat membantu untuk beberapa pemegang saham minoritas yang bukan anggota dari Bradford. Dia juga berpikir bahwa perusahaan itu sangat rentan terhadap pajak. Jika kontroversi mencapai pengadilan, Parker berpikir bahwa perusahaan akan kehilangan dan mengeluarkan biaya hukum yang substansial serta pajak itu sendiri. Dia juga menyarankan bahwa mereka harus mengembangkan rencana untuk ekspansi atau membeli beberapa peralatan baru. Bradford berkomentar bahwa ada sedikit perubahan teknologi dalam industri mereka sejak upaya modernisasi besar sepuluh tahun yang lalu, tetapi tidak ada kebutuhan nyata untuk penggantian peralatan yang ada.

18.9 TELAHAH DIAGNOSTIK

a. Motif

Dalam kasus Perusahaan Bradford Lockbox, ketidaksepakatan tentang solusi yang tepat mungkin berhubungan dengan perbedaan “pencapaian motif” dari masing-masing individu. Rita Parker ingin membayar dividen yang besar untuk menghilangkan akumulasi laba masalah pajak potensial disebabkan dia memiliki ketakutan besar atas kegagalan yang mungkin ditanamkan dalam dirinya (pada usia muda), dia bukan merupakan anggota keluarga Bradford sehingga posisinya akan terancam oleh kegagalan yang signifikan. Solusi ini melibatkan kewajiban pajak yang besar dan tidak ada risiko.

John Bradford memilih solusi yang melibatkan jumlah risiko terbesar yang dia ingin melakukan berbagai cara tentang masalah dan harapan bahwa perusahaan tidak akan diaudit oleh IRS. Bradford mungkin takut gagal karena dia memilih opsi yang melibatkan salah satu solusi ekstrem yang ketakutannya didasari dari posisinya sebagai presiden lebih didasarkan pada hubungan keluarga ketimbang keahlian.

George Long telah memilih opsi yang melibatkan sejumlah risiko menengah dengan mengusulkan perusahaan merumuskan rencana untuk ekspansi dalam upaya untuk membenarkan akumulasi laba disebabkan dia memiliki referensi untuk risiko menengah yang adanya kebutuhan untuk berprestasi mungkin lebih besar daripada rasa takut akan kegagalan.

b. Ekspektasi

Kegagalan untuk mencapai tujuan sosial dan tujuan ekonomi yang dirancang dalam penyusunan undang-undang atau peraturan pajak mungkin disebabkan oleh akumulasi pajak penghasilan. Akumulasi pajak penghasilan merupakan contoh yang sangat baik dari ketentuan pajak yang melibatkan banyak ketidakpastian. Ketidakpastian ini hadir karena hukuman didasarkan pada standar yang sangat subjektif dan perilaku yang dilarang ditemukan jika perusahaan tersebut diaudit secara independen, misalnya oleh IRS atau akuntan publik. Kenyataannya adalah mustahil untuk menetapkan probabilitas atau kemungkinan bahwa Bradford Lockbox Corporation dipaksa untuk membayar akumulasi pajak penghasilannya. John Bradford mungkin merasa bahwa ada kemungkinan kecil pajak harus dibayar, bahkan jika perusahaan tidak diaudit. Oleh karena itu, ia memilih untuk tidak melakukan apa-apa karena penalti pajak tidak harus dibayar. Di lain pihak, George Long dan Rita Parker telah memilih alternatif yang melibatkan beberapa biaya perusahaan karena mereka merasa adanya probabilitas tinggi bahwa pajak akan dikenakan, kecuali jika perusahaan diaudit secara independen.

c. Insentif

Dalam kasus Bradford Lockbox, akumulasi pajak penghasilan merupakan insentif ekstrinsik, tetapi keputusan yang paling utama dari jenis ini adalah multidimensional. Artinya, ada lebih dari satu insentif ekstrinsik. John Bradford memutuskan untuk tidak mengambil aksi apa pun mengenai potensi akumulasi pajak penghasilan karena dia ingin mempertahankan cadangan kas besar yang tersedia untuk perusahaan saat ini.

Rita Parker dan George Long termotivasi untuk mengambil beberapa jenis tindakan untuk menghindari akumulasi pajak penghasilan. Beberapa insentif ekstrinsik dapat memengaruhi keputusan mereka, tetapi nilai insentif pajak dapat menjadi faktor terkuat. Faktor lain yang perlu dipertimbangkan dalam hal ini adalah nilai relatif insentif ekstrinsik atau lebih khususnya pajak akumulasi laba. Akumulasi pajak penghasilan mungkin memiliki nilai insentif rendah untuk tiga orang yang harus membuat keputusan tentang tindakan yang tepat.

John Bradford mungkin dapat mengidentifikasi lebih erat dengan kepentingan korporasi karena ia adalah pemegang saham besar, sedangkan Rita Parker pendukung pendistribusian dividen besar untuk menghindari pembayaran pajak. Dengan adanya pendistribusian tersebut, nama baik Rita lebih baik disebabkan posisinya sebagai spesialis pajak tidak akan terganggu dan akan dinilai baik.

Dalam kasus Bradford Lockbox Company, kesepakatan mengenai solusi yang tepat mungkin berkaitan dengan perbedaan "*achievement motives*" individu. Dalam teori Atkinson, motif individual berkaitan pada disposisi internal untuk pencapaian. Konsepnya dari motif tidak termasuk penghargaan eksternal, yang akan diuji kemudian. Rita Parker ingin membayar dividen yang besar untuk mengeliminasi masalah pajak penghasilan akumulasi potensial. Solusi ini melibatkan utang pajak yang besar dan tidak ada risiko. Mungkin dia mengambil pilihan ini karena dia mempunyai ketakutan yang besar dari kegagalan yang mungkin telah ditanamkan dalam dirinya pada usia dini. Selain itu juga karena ia bukanlah anggota keluarga Bradford. Parker mungkin merasa bahwa posisinya akan berbahaya oleh kegagalan yang signifikan.

John Bradford telah memilih solusi yang melibatkan risiko terbesar. Dia tidak ingin melakukan apa pun mengenai masalah dan harapannya perusahaan tidak akan diaudit oleh IRS. Jika SPT perusahaan diaudit oleh IRS, pajak penghasilan akumulasi akan meningkat dan perusahaan akan memiliki pertahanan yang sangat lemah. Hal ini akan menghasilkan utang pajak yang substansial. Bradford mungkin memiliki ketakutan kegagalan karena dia memilih opsi yang melibatkan satu solusi yang ekstrem. Ketakutan akan kegagalannya dapat didasarkan pada beberapa faktor. Keluarganya telah sukses dalam bisnis ini selama 50 tahun lebih dan ia mungkin telah dibesarkan dengan ide bahwa ia tidak boleh gagal. Selain itu, dia merasa bahwa posisinya sebagai presiden lebih didasarkan pada hubungan keluarga dari pada *skill*-nya.

George Long telah memilih opsi yang melibatkan nilai menengah dari risiko. Dia mengajukan bahwa perusahaan merumuskan rencana untuk ekspansi dalam usaha untuk membenarkan akumulasi laba. Dia mungkin memiliki preferensi risiko menengah karena kebutuhannya untuk pencapaian mungkin lebih besar daripada ketakutan akan kegagalannya. Kebutuhan pencapaian ini mungkin telah tertanam dalam dirinya pada usia dini dan mungkin meningkat dengan kesuksesannya pada masa lalu sebagai partner dalam perusahaan akuntansi publik nasional yang besar.

18.10 RINGKASAN

Peraturan perpajakan dapat digunakan oleh pemerintah untuk memengaruhi perilaku manusia. Peraturan perpajakan dapat didesain untuk memotivasi para pembayar pajak untuk membayar pajak dalam jumlah sesuai dengan peraturan perpajakan yang menjadi kewajibannya. Peraturan perpajakan juga dapat digunakan untuk memotivasi para pembayar pajak melaksanakan aktivitas-aktivitas untuk mencapai tujuan ekonomi dan tujuan sosial. Keberhasilan dalam pencapaian tujuan ini bergantung pada kekuatan motivasional yang membangkitkan semangat para pembayar pajak.

Dalam bab ini dibahas beberapa faktor yang memengaruhi tingkat kekuatan motivasional para individu. Perilaku para individu tersebut dapat dianalisis menggunakan teori Atkinson mengenai kekuatan motivasional. Teori tersebut menekankan pentingnya motif, ekspektasi, dan insentif. Dalam bab ini juga dibahas peran insentif ekstrinsik untuk menentukan tingkat kekuatan motivasional. Perlu diingat bahwa teori-teori yang dibahas dalam bab ini hanya menggambarkan sebagian teori kekuatan motivasional. Bab ini tidak membahas teori-teori tersebut dengan lengkap.

Fokus pembahasan dalam bab ini adalah para individu dan faktor-faktor yang memotivasinya. Namun, perlu dipahami bahwa individu hanyalah sebagian dari sistem organisasi secara total. Dengan kata lain, bentuk keputusan yang dibuat individu juga dipengaruhi oleh faktor-faktor, misalnya organisasi formal dan organisasi informal. Keputusan juga dipengaruhi oleh status, peran, dan perbedaan kelompok masing-masing pribadi tersebut.

BAB 19

AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA

TUJUAN PENGAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, para pembaca diharapkan dapat memahami:

1. Definisi akuntansi sumber daya manusia.
2. Sejarah sumber daya manusia.
3. Peran manajemen akuntansi sumber daya manusia.
4. Pengukuran biaya dan manfaat sumber daya manusia.
5. Keberlanjutan sistem akuntansi sumber daya manusia.

19.1 DEFINISI AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA

Para manajer, ilmuwan keperilakuan, analis keuangan dan akuntan mempertimbangkan modal manusia sebagai suatu faktor produksi. Mereka menggagas untuk memasukkan manusia sebagai sumber daya yang bernilai dan laporan keuangan perusahaan dianggap kurang lengkap apabila belum memasukkan unsur yang dapat merefleksikan status aset manusia. Selanjutnya, berkembang metode-metode akuntansi sumber daya manusia sebagai alat manajemen untuk mengelola sumber daya manusia. Jadi, akuntansi sumber daya manusia (ASDM) bertujuan untuk pelaporan keuangan dan alat manajemen untuk mengelola SDM.

Menurut Seigel dan Marconi, akuntansi SDM dapat digunakan untuk menjawab enam pertanyaan sebagai berikut: (1) Apa definisi ASDM? (2) Bagaimana sejarah ASDM? (3) Apa peran ASDM dalam mengelola manusia? (4) Bagaimana mengukur SDM? (5) Apa aplikasi praktis ASDM (6) Apa yang harus dilakukan oleh organisasi untuk mengukur SDM-nya?

American Accounting Association (AAA) Committee mendefinisikan **akuntansi sumber daya manusia (ASDM)** adalah proses identifikasi dan pengukuran suatu data mengenai sumber daya manusia (SDM) dan mengomunikasikan informasi yang dihasilkannya pada pihak yang berkepentingan. Secara harfiah, akuntansi sumber daya manusia (ASDM) adalah akuntansi yang menjadikan manusia sebagai salah satu sumber

daya dalam suatu organisasi. ASDM mencakup pengukuran biaya yang terjadi dalam suatu organisasi atau perusahaan untuk merekrut, memilih, menempatkan, menggaji, melatih, dan mengembangkan aset manusia, termasuk untuk membuat keputusan apakah akan mengganti manusia satu dengan yang lainnya dengan mempertimbangkan pengukuran nilai ekonomis sumber daya manusia bagi organisasi. Dengan demikian, ASDM berarti pengukuran investasi organisasi pada manusia, pengukuran biaya terhadap pergantian manusia dan kontribusi nilainya bagi organisasi. Dengan kata lain, ASDM adalah cara berpikir bagaimana mengelola manusia.

Istilah ASDM juga dapat ditinjau dari makna simbolik atau figuratif. ASDM tidak hanya merupakan sistem pengukuran biaya dan nilai manusia dalam organisasi, tetapi juga cara berpikir mengenai pengelolaan manusia. ASDM menyarankan perlunya memikirkan manusia sebagai sumber daya yang bernilai bagi organisasi. Nilai SDM dapat meningkat atau menurun sebagai hasil dari cara-cara mengelola SDM.

19.2 SEJARAH AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA

Siegel dan Marconi menyatakan bahwa akuntansi sumber daya manusia (ASDM) telah berkembang sejak 1960-an. Perkembangan ini disertai konvergensi antara beberapa pemikiran, baik yang independen maupun yang saling berkaitan. ASDM merupakan respons terhadap perubahan bentuk yang mendasar dari ekonomi Amerika Serikat (United States of America, USA) pascaindustrial menjadi ekonomi berbasis jasa. Hal ini meningkatkan pengakuan terhadap aset manusia atau modal manusia yang membedakan ekonomi saat ini dengan yang terdahulu, serta menjadi bagian utama aset organisasi saat ini. Sejarah ASDM di USA dapat dipisahkan ke dalam beberapa periode, yaitu (1) pertumbuhan pengakuan pentingnya aset manusia, (2) dorongan pengembangan ASDM, (3) awal riset ASDM, dan (4) riset lanjutan ASDM.

a. Pertumbuhan Pengakuan Pentingnya Aset Manusia

Amerika Serikat mulai mengalami transformasi perekonomian pada akhir Perang Dunia II, yaitu dengan terjadinya restrukturisasi fundamental terhadap perekonomiannya. Khususnya, restrukturisasi kualitatif dari ekonomi industrial menjadi ekonomi berbasis jasa. Transformasi tersebut mengarah pada perubahan dalam komposisi angkatan kerja yang tidak hanya pada jenis sektor-sektor tempat kerja manusia, tetapi juga jenis dan tingkatan keahlian yang diminta.

Saat ini perekonomian Amerika Serikat telah menjadi ekonomi berbasis pengetahuan dan menyediakan jasa-jasa berbasis teknologi tinggi. Jasa-jasa ini adalah produk dari sejumlah besar pelatihan dan pengalaman. Dengan demikian, perekonomian tersebut terdiri atas semakin banyak karyawan kerah putih yang bersifat teknis dan profesional. Terdapat penekanan yang semakin besar terhadap modal manusia (pengetahuan, keterampilan, pengalaman manusia), dan bukannya pada modal fisik. Atribut yang terkait adalah pengembangan modal manusia berbiaya mahal dan memerlukan investasi yang signifikan, baik oleh individu maupun organisasi yang mempekerjakannya.

b. Dorongan Pengembangan ASDM

Dalam struktur ekonomi pertanian dan industrial tingkat modal manusia jauh lebih rendah dibandingkan struktur ekonomi berbasis pengetahuan dan jasa sebagaimana terjadi saat ini. Teori dan metode akuntansi tradisional berbasis pertanian dan industri tidak memperlakukan pengembangan SDM sebagai investasi dan diakui sebagai aset (kecuali budak pada zaman dahulu yang dipandang sebagai properti). Namun, pada zaman ekonomi berbasis pengetahuan, jasa, dan teknologi tinggi peran SDM semakin penting untuk diperlakukan sebagai modal manusia atau tepatnya aset SDM, baik pada tingkat perekonomian secara keseluruhan (makro) maupun pada tingkatan perusahaan secara individual (mikro). Kondisi ini mendorong sejumlah besar riset yang dirancang untuk mengembangkan konsep dan metode ASDM yang mengakui akun SDM sebagai aset. Bidang akuntansi ini dikenal sebagai akuntansi sumber daya manusia (ASDM).

Akuntansi sumber daya manusia mengakui bahwa manusia merupakan modal manusia atau aset manusia. Teori ekonomi mengenai modal manusia didasarkan pada konsep bahwa manusia memiliki keterampilan, pengalaman, dan pengetahuan yang merupakan bentuk dari modal, yang disebut dengan modal manusia (*human capital*). Menurut Theodore Schultz menyatakan bahwa “para pekerja telah menjadi kapitalis tidak dari difusi atau penyebaran kepemilikan saham perusahaan sebagaimana yang terjadi dalam dongeng, tetapi dari akuisisi pengetahuan dan keahlian yang memiliki nilai ekonomi.” Theodore Schultz menerima hadiah Nobel untuk teori ekonomi modal manusia ini.

Akuntansi sumber daya manusia juga telah dikembangkan dari tradisi yang paralel dengan manajemen karyawan yang dikenal sebagai aliran sumber daya manusia (*human resource school*) yang didasarkan pada pemikiran bahwa manusia adalah sumber daya organisasi yang berharga. Oleh karena itu, harus dikelola sebagai sumber daya yang berharga. Teoretikus personalia (misalnya Odiorne) dan psikolog organisasi (misalnya Likert) telah memperlakukan

manusia sebagai sumber daya organisasi yang berharga dalam karya mereka. Sebagai contoh, Likert menyatakan bahwa setiap aspek perusahaan ditentukan oleh kompetensi, motivasi, dan efektivitas umum manusia dalam perusahaan tersebut. Sifat perekonomian yang semakin modern mendorong semakin pentingnya aset manusia dan ASDM. Pelatihan karyawan adalah aset yang bernilai. Dalam organisasi, termasuk perusahaan, karyawan yang loyal dan terorganisasi dengan baik merupakan aset yang lebih penting daripada sediaan barang. Bahkan, ada perusahaan yang menyatakan bahwa sumber daya utama perusahaan adalah manusia dengan koleksi berbagai keahliannya dan pengalamannya.

c. Penelitian Awal ASDM

Salah satu dari pendekatan paling awal untuk mengukur dan mencatat nilai akuntansi sumber daya manusia (ASDM) telah dikembangkan oleh R.H. Hermanson, seorang akuntan pendidik, sebagai bagian dari disertasi Ph.D-nya yang kemudian diterbitkan sebagai monograf pada 1964 dengan judul “Akuntansi untuk Aset Manusia (*Accounting for Human Assets*)”. Keprihatinan utama Hermanson adalah laporan keuangan konvensional gagal untuk mencerminkan dengan memadai posisi keuangan dari suatu perusahaan karena laporan tersebut tidak memasukkan aset manusia. Hermanson mengembangkan metode *goodwill* yang tidak terbeli untuk mengukur nilai dari aset manusia yang dikembangkan oleh suatu perusahaan melalui operasi normal (perekrutan, pelatihan, dan seterusnya) dibandingkan apa yang dibeli melalui akuisisi terhadap perusahaan lain.

Pada 1966, sekelompok penelitian terdiri atas R.L. Brummet, Flamholtz, dan W.C. Pyle memulai suatu program riset mengenai akuntansi sumber daya manusia di Universitas Michigan. Penelitian ini dirancang untuk mengembangkan konsep-konsep, model, dan teknik untuk mengukur dan mengakuntansikan biaya dan nilai aset manusia. Penelitian-penelitian ini mengarah pada berbagai konsep dan model teoretis serta aplikasi dari pendekatan-pendekatan ini dalam organisasi yang sesungguhnya.

Eksperimentasi dalam organisasi sesungguhnya dengan pengukuran nilai sumber daya manusia telah dilakukan oleh Eric G. Flamholts sebagai basis untuk disertasi doktoralnya dengan judul “The Theory and Measurement of An Individual’s Value to An Organization”. Dalam disertasi tersebut Flamholts mengembangkan model teoretikal untuk mengukur nilai individu untuk suatu organisasi. Model tersebut dinamakan “The Stochastic Rewards Valuation Model”. Model tersebut yang akhirnya dimuat sebagai artikel dalam *The Accounting Review* maupun ditulis oleh Flamholts sebagai buku dengan judul *Human Resource Accounting*.

d. Penelitian Lanjutan ASDM

Karena adanya penelitian awal oleh Hermanson, Brummet, Flamholtz, dan Pyle, terdapat suatu badan teoretis dan riset empiris yang mengembangkan konsep, model, dan metode ASDM yang meneliti manusia sebagai aset organisasi. Penelitian ini secara keseluruhan dikenal sebagai ASDM. State of the Art ASDM dipublikasikan oleh Flamholtz pada 1979 dalam *Annual Accounting Reviews*. Pada saat ini semakin banyak penelitian dalam bidang ASDM di berbagai jurnal ilmiah, skripsi, tesis, dan disertasi.

19.3 PERAN MANAJERIAL ASDM

Tujuan utama akuntansi sumber daya manusia adalah sebagai sistem untuk menyediakan pengukuran biaya dan nilai manusia terhadap organisasi. Dari sudut pandang manajerial, akuntansi sumber daya manusia ditujukan untuk membantu membuat keputusan, dengan menggunakan kalkulasi biaya-nilai, yaitu penilaian biaya dan nilai yang terlibat dalam keputusan.

Pengukuran biaya dan nilai sumber daya manusia diperlukan untuk (1) memfasilitasi, merencanakan, dan membuat keputusan mengenai personel oleh staf manajemen dan (2) memungkinkan manajemen puncak untuk mengevaluasi efektivitas sumber daya manusia yang telah dikembangkan, dikelola, dan dipakai oleh manajemen di level yang lebih rendah (terutama oleh perusahaan besar yang terdesentralisasi). Lebih spesifiknya, manajemen membutuhkan pengukuran biaya dan nilai sumber daya manusia untuk membuat keputusan dalam segala tahap proses manajemen sumber daya manusia (a) perolehan, (b) pengembangan, (c) alokasi, (d) pemeliharaan, (e) penggunaan, (f) evaluasi, dan (g) pemberian balas jasa terhadap sumber daya manusia.

a. Perolehan Sumber Daya Manusia

Perolehan SDM meliputi rekrutmen, seleksi, dan mempekerjakan manusia untuk memenuhi kebutuhan tenaga kerja di perusahaan pada saat ini dan masa yang akan datang. Ketika kebutuhan ini telah diprediksikan, manajemen harus menerjemahkan kebutuhan personel ke dalam “anggaran perolehan personel”. Secara esensial hal ini adalah proses estimasi biaya.

Akuntansi sumber daya manusia (ASDM) dapat berguna dalam anggaran perolehan personel. Anggaran ini meliputi pengukuran biaya standar untuk rekrutmen, seleksi, dan mempekerjakan manusia, yang dapat digunakan untuk menyiapkan anggaran perolehan tenaga kerja.

Akuntansi sumber daya juga berperan dalam pemilihan personel. Dalam membuat keputusan, manajer membutuhkan pengukuran nilai ekonomis

terhadap alternatif kandidat pekerja. Sebagai contoh, yaitu ketika manajer personalia berhadapan dengan berbagai pilihan di antara kandidat yang menarik dipilih untuk menempati posisi tertentu, secara ideal dapat dipilih kandidat yang akan memberikan nilai terbesar di masa depan bagi perusahaan. Namun, tidak selalu tersedia pengukuran nilai manusia yang diharapkan, kecuali dengan menggunakan nilai pengganti nonmoneter, misalnya dengan skor atas uji “potensi manajerial”. Jadi, jika pengukuran moneter nilai manusia yang diharapkan dapat tersedia, manajer personalia dapat menggunakannya sebagai desain pemilihan pekerja untuk mengoptimalkan nilai yang diharapkan dari sumber daya manusia pada suatu organisasi. Jika tidak tersedia pengukuran nilai moneter maka dapat digunakan ukuran pengganti yang tepat.

b. Kebijakan Perolehan dan Pengembangan

Dengan menyediakan estimasi biaya untuk memperoleh dan mengembangkan manusia pada berbagai posisi, ASDM dapat membantu manajemen menilai *trade-off* antara biaya rekrutmen dari luar dengan pengembangan dari dalam. Dengan demikian, ASDM menyediakan informasi ekonomi yang dibutuhkan manajemen untuk membantunya dalam perumusan kebijakan perolehan dan pengembangan personel.

c. Alokasi Sumber Daya Manusia

Alokasi SDM adalah proses penugasan manusia pada berbagai peran dan fungsi dalam organisasi. Terdapat berbagai tujuan dalam keputusan alokasi SDM yang sering kali saling bertentangan, yaitu sebagai berikut.

1. Tugas yang dilaksanakan harus dapat diselesaikan dengan cara-cara yang sangat efisien. Dalam hal ini, manajemen harus menempatkan personel dengan kualifikasi yang tepat agar mampu mengerjakan tugas dengan seefisien dan seefektif mungkin.
2. Sumber daya manusia organisasi harus dikembangkan. Jadi, alokasi tersebut dapat memposisikan personel pada posisi yang tepat untuk pengembangan keahliannya melalui pembelajaran di tempat tugas.
3. Manajemen ingin mengalokasikan manusia pada pekerjaan yang dapat memenuhi kebutuhannya.

Jadi, idealnya, manajemen mengalokasikan manusia untuk mengembangkan tiga variabel, yaitu produktivitas pekerjaan, pengembangan sumber daya manusia, dan kepuasan individual. ASDM dapat membantu manajemen dalam menghitung variabel-variabel yang terlibat dalam keputusan

alokasi dan mengungkapkannya dalam unit moneter. Hal ini membantu manajemen memahami *trade-off* yang terlibat dalam keputusan alokasi dan memfasilitasi pemilihan tindakan yang optimal.

d. Pemeliharaan Sumber Daya Manusia

Pemeliharaan SDM adalah proses menjaga kapabilitas manusia sebagai individu dan efektivitas sistem yang dikembangkan oleh organisasi. Kegagalan mengukur jangkauan pemeliharaan sumber daya manusia pada divisi, pabrik, atau departemen dapat berdampak meningkatkan biaya pada organisasi. Dalam jangka pendek, manajer divisi dapat menekankan personel untuk mengurangi biaya atau meningkatkan produktivitas, tetapi mungkin tidak mengukur bagaimana efeknya bagi motivasi perilaku pegawai dan hubungan antarpekerja. Oleh karena itu, pegawai yang telah dilatih dan memiliki kemampuan dapat menjadi tidak puas dan meninggalkan organisasi. Biaya mengganti pegawai tersebut dapat jadi sangat mahal.

Suatu organisasi harus menghitung aset manusia dalam rangka menghindari pengurangan pegawai. Manajer harus bertanggung jawab dalam pemeliharaan alokasi sumber daya manusia. Saat ini pemeliharaan sumber daya manusia diukur dengan istilah tingkat *turnover*. Pengukuran *turnover* merupakan indikator pemeliharaan sumber daya manusia untuk dua alasan. *Pertama*, tingkat *turnover* merupakan bersifat historis, informasi ini tersedia apabila *turnover* telah terjadi sehingga tidak dapat digunakan untuk sinyal peringatan dini untuk mengajukan kebutuhan dalam rangka pemeliharaan sumber daya. *Kedua*, tingkat *turnover* tidak merepresentasikan dampak ekonomis secara penuh, yang secara realistis ditunjukkan dalam pengukuran moneter.

ASDM dapat memandu manajemen dalam memelihara pengelolaan manusia dengan menyediakan sistem peringatan dini. Akuntansi ini mengukur dan melaporkan indikator-indikator sosial-psikologis organisasi manusia. Dengan demikian, manajemen dapat mengantisipasi kecenderungan pada variabel-variabel tersebut sebelum terjadi *turnover* yang sesungguhnya ataupun sebelum terjadi penurunan produktivitas sehingga tindakan korektif dapat dilaksanakan sebelum fakta terjadi dan bukan sesudahnya.

e. Penggunaan Sumber Daya Manusia

ASDM merupakan suatu proses pemanfaatan jasa manusia untuk mencapai tujuan-tujuan organisasi. Akuntansi sumber daya manusia dapat membantu para manajer dalam memanfaatkan sumber daya manusia secara efektif dan efisien dengan memberikan suatu paradigma atau kerangka kerja konseptual bagi pemanfaatan sumber daya manusia.

Manajemen SDM dalam organisasi mungkin kurang efektif dibandingkan apa yang diharapkan terjadi karena memiliki kelemahan kerangka kerja untuk pedoman mengarahkannya. Manajer yang tidak memiliki kriteria yang valid untuk pedoman pembuatan keputusan-keputusan memengaruhi manusia dalam organisasi dan metodologi untuk menilai konsekuensi-konsekuensi yang diharapkan dan yang sesungguhnya atas keputusan-keputusan tersebut. Jelasnya, kriteria produktivitas dan kepuasan belum bermanfaat sepenuhnya dalam mengatasi masalah pengelolaan manusia. Dengan demikian, sangatlah sulit untuk mengukur produktivitas dan kepuasan maupun menelaah kecenderungan-kecenderungan rasional yang harus dibuat oleh seorang manajer untuk meningkatkan yang satu dengan menurunkan yang lain. Oleh karena itu, sering kali tidaklah memungkinkan untuk memprediksi konsekuensi ekonomi dari tindakan alternatif dalam kaitannya dengan manusia.

Penjelasan tentang nilai sumber daya manusia dapat memberikan solusi yang mungkin bagi masalah-masalah ini. Penjelasan ini dapat memberikan tujuan dan kriteria bagi manajemen sumber daya manusia agar dapat dipandang sebagai kebutuhan untuk memberikan kontribusi bagi nilai organisasi secara keseluruhan dengan mengoptimalkan nilai aset manusianya. Kriteria efektivitas dapat berupa perubahan pengukuran nilai sumber daya manusia organisasi.

Seorang manajer memiliki kerangka teoretis untuk mengarahkan pemikiran, termasuk tindakan, dan keputusan dalam kaitannya dengan manusia. Kerangka kerja atau paradigma menegaskan bahwa pedoman mutlak dalam pengambilan keputusan yang melibatkan manusia adalah pada tingkat sampai sejauh mana nilai sumber daya manusia dioptimalkan. Hal ini berarti bahwa manajer harus mempunyai alat-alat pengukuran tujuan-tujuan yang dicapai, yaitu alat pengukur untuk mengoptimalkan nilai-nilai manusia bagi organisasi.

f. Evaluasi dan Imbalan Sumber Daya Manusia

Evaluasi dan imbalan SDM adalah proses pengkajian atau penelaahan nilai manusia bagi suatu organisasi. Evaluasi meliputi produktivitas (kinerja) dan daya promosi orang tersebut. Sumber daya manusia sering kali dievaluasi secara khusus dengan metode-metode nonmoneter. Walaupun demikian, metode-metode nonmoneter ini tidak dapat dimanfaatkan pada kebanyakan masalah dan keputusan mengenai akuisisi, pengembangan, alokasi, dan konservasi sumber daya manusia sehingga metode-metode evaluasi moneter atas sumber daya manusia juga sangat diperlukan.

ASDM dapat bermanfaat untuk proses evaluasi sumber daya manusia dengan mengembangkan metode-metode yang valid dan andal dalam

mengukur nilai manusia bagi organisasi. Penilaian sumber daya manusia juga dapat memberikan dampak bagi administrasi sistem imbalan sumber daya manusia. Sumber daya manusia yang dapat menunjukkan nilai dan manfaatnya bagi organisasi akan mendapat penghargaan atau imbalan.

Akuntansi sumber daya manusia dapat dimanfaatkan dalam mengevaluasi efisiensi dari fungsi-fungsi manajemen personalia dan juga dapat membantu menetapkan biaya standar dalam memperoleh dan mengembangkan manusia. Biaya standar ini dapat dibandingkan dengan biaya aktual yang dialami oleh departemen personalia dalam melaksanakan fungsi-fungsi akuisisi dan pengembangannya. Selisih antara biaya standar dengan aktual dapat dianalisis dengan mengidentifikasi inefisiensi dalam proses akuisisi dan pengembangan sumber daya manusia.

19.4 PENGUKURAN BIAYA DAN NILAI SDM

ASDM bermanfaat untuk manajemen SDM (MSDM). Beberapa konsep dan metode yang telah dikembangkan untuk mengukur biaya dan nilai SDM, antara lain (a) pengukuran biaya SDM, dan (b) pengukuran nilai SDM. Berikut dibahas kedua pengukuran ini.

a. Mengukur Biaya SDM

Terdapat tiga konsep berbeda yang diusulkan kepada manajemen untuk mengukur biaya sumber daya manusia, yaitu sebagai berikut.

1. **Biaya awal** adalah pengeluaran aktual atau historis yang terjadi sebagai suatu investasi dalam sumber daya.
2. **Biaya penggantian** adalah pengorbanan yang harus dilakukan hari ini untuk menggantikan sumber daya dari suatu organisasi.
3. **Biaya kesempatan** adalah jumlah maksimal yang dapat diperoleh sumber daya tersebut dalam penggunaan alternatif.

Biaya awal atau biaya original SDM dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu (1) biaya akuisisi dan (2) biaya pembelajaran. **Biaya akuisisi** dapat dikelompokkan menjadi (a) biaya akuisisi langsung dan (b) biaya akuisisi tidak langsung. Biaya akuisisi langsung, misalnya biaya perekrutan, biaya penyeleksian, biaya balas jasa, dan biaya penggantian. Biaya akuisisi tidak langsung, misalnya biaya promosi dan biaya balas jasa dari dalam organisasi. **Biaya pembelajaran** dapat dikelompokkan menjadi (a) biaya pembelajaran langsung dan (b) biaya pembelajaran tidak langsung. Biaya pembelajaran

langsung, misalnya biaya pelatihan dan orientasi formal serta biaya pelatihan di tempat kerja (*on the job training* (OJT)). Biaya pembelajaran tidak langsung, misalnya biaya waktu pelatihan dan biaya produktivitas yang hilang selama pelatihan.

Biaya penggantian posisi mencakup biaya akuisisi, biaya pembelajaran, dan biaya separasi. Biaya akuisisi penggantian mencakup biaya langsung (misalnya biaya rekrutmen, seleksi, balas jasa, dan penempatan) dan biaya tidak langsung (misalnya biaya promosi atau transfer dari dalam). Biaya pembelajaran mencakup biaya langsung (misalnya biaya pelatihan dan orientasi formal dan biaya pelatihan (OJT)) dan biaya tidak langsung (misalnya biaya waktu pelatihan). Biaya separasi mencakup biaya langsung (misalnya hilangnya efisiensi sebelum separasi) dan biaya tidak langsung (misalnya biaya kekosongan posisi selama menunggu separasi).

Masalah akuntansi untuk menilai sumber daya manusia berbeda secara signifikan dari masalah pengukuran biaya pada umumnya. Pengukuran biaya melibatkan penelusuran biaya dan mengakumulasikan. Hal tersebut, sebagian besar, merupakan proses historis. Nilai berorientasi pada masa depan, bukan masa lalu. Dengan demikian, akuntansi sumber daya manusia memerlukan prediksi dan bersifat tidak pasti.

b. Pengukuran Nilai SDM

ASDM nilai SDM secara signifikan berbeda dengan ASDM biaya SDM. Pengukuran biaya SDM melibatkan pelacakan dan pengakuntansiannya yang sebagian besar merupakan proses historis. Pengukuran nilai SDM sebagian besar berorientasi masa depan, bukan masa lalu sehingga merupakan peramalan dan melekat ketidakpastian.

Konsep nilai SDM dapat diturunkan dari konsep teori ekonomi umum. Seperti semua sumber daya, manusia memiliki nilai karena mereka mampu untuk menghasilkan jasa di masa depan. Nilai SDM adalah nilai kini atau nilai yang didiskontokan atas harga jasa masa depan yang diharapkan. Konsep nilai SDM dapat diterapkan untuk individu, kelompok, dan sistem SDM secara total. Nilai SDM dapat diukur secara nonmoneter dan moneter. Di bawah ini dibahas keduanya.

c. Pengukuran Nonmoneter SDM

Pengukuran terhadap dimensi-dimensi tertentu dari suatu organisasi (kepemimpinan, iklim organisasi, dan proses) dengan bantuan teknik riset survei dapat digunakan untuk memperoleh estimasi perubahan dalam kapasitas produktif suatu organisasi. Faktor ekonomi, sosial, dan psikologis

menentukan nilai seseorang bagi suatu organisasi. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa seseorang merupakan produk dari atribut yang dibawanya ke dalam organisasi (sifat, keahlian, dan motivasi) dan karakteristik organisasi itu sendiri (struktur, sistem penghargaan, gaya manajemen, dan pembagian tugas).

d. Pengukuran Moneter SDM

Metode yang dipakai adalah peramalan terhadap laba masa depan dari suatu perusahaan dan mendiskontokannya guna menentukan nilai saat ini dari perusahaan tersebut, lalu mengalokasikan sebagian ke sumber daya manusia berdasarkan konstitusi relatifnya. Pendekatan ini fokus pada masalah pengukuran nilai seorang individu bagi organisasi yang dikonsepkannya sebagai proses stokastik dengan penghargaan. Seseorang dianggap tidak bernilai bagi suatu organisasi secara abstrak, tetapi kaitannya dengan peran yang diharapkan dapat dijalankannya. Kondisi yang akan ditempati oleh seseorang di masa yang akan datang tidak dapat diketahui dengan pasti maka perkiraan matematis dari jasa seseorang harus diukur. Untuk mengukur nilai individu pada suatu organisasi adalah:

1. Mengestimasi periode waktu seseorang berkontribusi pada organisasi.
2. Identifikasi kondisi yang ditempati orang tersebut.
3. Ukur nilai perolehan organisasi jika individu tersebut menempati posisi selama periode waktu yang telah ditentukan.
4. Estimasi probabilitas bahwa seseorang akan menempati setiap posisi di masa depan yang telah ditentukan.

Hasilnya adalah ukuran langsung mengenai nilai yang diharapkan dari orang tersebut bagi suatu organisasi. Hermanson mengembangkan dua teknik pengembangan pengukuran pengganti dari nilai moneter sumber daya manusia, yaitu sebagai berikut:

1. Metode *goodwill* yang tidak dibeli. Melibatkan ramalan pendapatan masa depan karena manusia dianggap sebagai salah satu faktor yang menyebabkan perolehan laba yang berbeda-beda antarperusahaan dalam industri yang sama.
2. Metode nilai sekarang yang disesuaikan. Metode ini lebih tepat disebut metode diskonto upah masa depan yang disesuaikan. Metode ini meliputi penggunaan nilai sekarang dari arus pembayaran di masa yang akan datang kepada manusia, disesuaikan dengan faktor efisiensi kinerja, sebagai ukuran pengganti dari nilai sumber daya manusia.

19.5 KEBERLANJUTAN SISTEM ASDM

Perusahaan yang berbeda memerlukan tingkat kapabilitas akuntansi sumber daya manusia yang berbeda-beda pula. Akuntansi sumber daya manusia yang sesuai bagi satu perusahaan pada tahap tertentu dapat menjadi tidak memadai pada tahap selanjutnya. Berikut adalah tahap-tahap sistem SDM.

a. Sistem ASDM I

Sistem ASDM I adalah tahap prasyarat sistem personel. Perusahaan dengan kapabilitas Sistem ASDM I memiliki hampir semua sistem personalia yang menjadi prasyarat untuk mengimplementasikannya. Sistem I mengandalkan pada kemampuan sumber daya manusia yang mendasar, yaitu sistem pengelolaan personel yang diarahkan pada beberapa fungsi dari sistem akuntansi sumber daya manusia yang dapat diandalkan.

b. Sistem ASDM II

Sistem ASDM II adalah tahap sistem ASDM dasar. Pada sistem II, fungsi perencanaan sumber daya manusia memasukkan estimasi biaya atas perekrutan dan pelatihan sumber daya manusia. Biaya kepegawaian, misalnya gaji, dianggarkan secara terpisah dan tidak hanya digabungkan sebagai beban administrasi dan umum. Keputusan kebijakan personel didasarkan pada perhitungan nilai dan biaya. Keputusan-keputusan mengenai pemilihan karyawan didasarkan pada berbagai kriteria, misalnya nilai yang diharapkan dari karyawan pada perusahaan. Manajemen tidak hanya memiliki data tentang tingkat-tingkat perputaran, tetapi juga memiliki data-data yang terkait dengan biaya perputaran pegawai. Evaluasi sumber daya manusia didasarkan pada kriteria nilai yang diterima, didapat melalui metode pemeringkatan secara bergantian, membandingkan antara biaya aktual dengan historis dari aktivitas yang sejenis.

c. Sistem ASDM III

Sistem ASDM III adalah tahap sistem ASDM menengah. Pada tahap ini kapabilitas sumber daya manusia adalah moderat. Perencanaan sumber daya manusia memasukkan biaya pengganti maupun awal (original). Pada tahap ini juga sudah ditentukan kebijakan pembuatan keputusan dan anggaran SDM yang menjadi subjek analisis yang lebih sistematis. Dalam tahap ini ada sistem formal untuk penganggaran rekrutmen, pelatihan, dan sebagainya. Kebutuhan personel direncanakan secara formal sebagai bagian dari perencanaan total

perusahaan dan tidak hanya berbasis *ad-hoc*. Dalam sistem ini biaya perputaran diukur dan dilaporkan. Para manajer diminta menjelaskan perputaran yang dapat dikendalikannya. Nilai diukur dalam bentuk nonmoneter yang biasanya menggunakan metode penentuan skala psikometrik. Efisiensi proses MSDM didasarkan pada perbandingan antara biaya personel sesungguhnya dengan anggarannya dan diperlukan penjelasan atas selisih-selisih yang terjadi.

d. Sistem ASDM IV

Sistem ASDM IV adalah sistem ASDM maju. Dalam organisasi yang sudah berada pada tahap ini perencanaan sumber daya manusia didasarkan pada biaya standar personel. Model stokhastik digunakan untuk menaksir mobilitas personel dan meramalkan kebutuhan sumber daya manusia di masa yang akan datang. Komputer digunakan untuk menjalankan simulasi perencanaan SDM, parameter yang digunakan berbagai variabel sehingga analisis sensitivitas dapat dilakukan. Anggaran didasarkan pada biaya standar dan model optimal dimanfaatkan untuk membuat kebijakan tentang karyawan. Konservasi SDM dinilai tidak hanya dalam ukuran historis dan biaya pengganti, tetapi juga menggunakan biaya kesempatan sehingga evaluasi adalah membandingkan biaya standar dengan biaya aktual. Perusahaan juga menggunakan program pengendalian perputaran dan menggunakan ukuran-ukuran biaya peluang yang diharapkan atas perputaran sebagai basis keputusan pengendalian perputaran. Dalam tahap ini organisasi memperhitungkan nilai kelompok manusia dan bukanlah nilai individu-individu. Efisiensi proses MSDM dievaluasi dengan membandingkan biaya sesungguhnya dibandingkan standarnya dan ada sistem formal untuk pelaporan dan penjelasan selisih-selisih.

e. Sistem ASDM V

Sistem ASDM V adalah sistem kapabilitas ASDM total. Dalam sistem ini ditemui kapabilitas akuntansi sumber daya manusia secara utuh. Perencanaan SDM didasarkan pada model penilaian penghargaan yang terbaik (stokhastik) dan simulasi dari dampak perencanaan keseluruhan terhadap nilai sumber daya manusia yang dibentuk. Dalam proses pembuatan keputusan melibatkan penganggaran sumber daya manusia secara formal. Digunakan ROI untuk menilai belanja modal dalam sumber daya manusia, sebagaimana juga digunakan untuk sumber daya lainnya. Keputusan kebijakan personel didasarkan pada nilai yang diharapkan dari orang-orang secara menyeluruh. Konservasi SDM dikendalikan sebelum dan sesudah fakta terjadi. Deplesi SDM diantisipasi dengan menggunakan ukuran biaya pengganti kondisional yang diharapkan dibandingkan realisasinya. Program kendali perputaran

digunakan jika deplesi yang diperkirakan terlalu tinggi. Sistem ini memiliki subsistem akuntabilitas SDM yang membebaskan kepada para manajer dengan biaya peluang nilai deplesi yang terkendali. Para manajer diharapkan untuk memelihara aset manusia, fisik, dan finansial yang dipercayakan kepadanya. Proses evaluasi SDM menggunakan pengukuran nilai ekonomi pada tiap-tiap individu maupun secara agregat, misalnya setiap departemen, pabrik, maupun divisi. Efisiensi MSDM dinilai tidak hanya membandingkan antara biaya standar dengan aktualnya, tetapi juga perbandingan antara unit-unit organisasi lain yang sebanding. Sistem ini mencerminkan kapabilitas ASDM yang maksimal. Sistem ini mengukur nilai ekonomi manusia bagi perusahaan. Sistem ini sangat sulit untuk mengembangkan kapabilitas karena persyaratan data yang sangat keras.

19.6 DILEMA SUMBER DAYA MANUSIA

Siegel dan Marconi mengemukakan dilema SDM berikut ini. Perusahaan elektronik Excelent dibentuk pada 1965, menghasilkan produk elektronik hiburan untuk di rumah. Produk pertamanya adalah peralatan audio dan pada 1975 peralatan video mulai diproduksi. Perusahaan mengalami pertumbuhan sangat cepat sejak 1965 sampai 1980. Selama periode ini perusahaan mempekerjakan 2.500 pegawai dan 150 di antaranya adalah manajer. Kebanyakan dari pekerjanya memiliki keahlian yang tinggi dan top manajer membentuk tim yang efektif. Mulai 1965 sampai dengan 1980 penjualan produk perusahaan mengalami peningkatan yang pesat, dari \$600,000 pada 1965 menjadi \$300 juta pada 1980.

Namun, pada 1981 perusahaan mengalami penurunan penjualan sehingga kondisi bisnis tidak dapat berkembang. Penjualan produk pada 1981 diperkirakan hanya mencapai \$290 juta, tetapi biaya diperkirakan naik. Dengan demikian, laba turun dengan tajam. Hal ini diperburuk oleh meningkatnya biaya gaji karyawan. Keputusan yang harus diambil oleh manajer adalah merumahkan pegawai dengan konsekuensi moral karena karyawan yang telah berkontribusi lama, serta pemeliharaan karyawan yang cukup mahal.

Sampai Mei 1981 kondisi perusahaan tidak membaik. Untuk mengatasi masalah ini, Sanford Harris, presiden perusahaan, menanyakan pada *controller* perusahaan, Carla Prizzi, untuk menaksir penghematan dari merumahkan pegawai sebanyak 10% dalam tiga, enam, sembilan, atau 12 minggu. Carla mengestimasi penghematan gaji dari pemberhentian sementara selama 3 minggu sebesar \$350,000, 6 minggu sebesar \$700,000, 9 minggu sebesar \$1,050,000, dan 12 minggu sebesar \$1,400,000. Harris setuju estimasi Carla dan menyatakan bahwa sebaiknya 10% karyawan dirumahkan selama 9 minggu agar menghemat biaya gaji sebesar \$1,050,000 pada 1981. Namun,

manajer personalia, Jayne Barker, menyatakan bahwa penghentian sementara para karyawan melukai hati para karyawan dan menurunkan moral mereka dan jika pada akhir tahun penjualan dapat naik maka perusahaan sulit mempekerjakan mereka kembali karena banyak pekerjaan yang ditawarkan menjelang akhir tahun. Sementara itu untuk merekrut, mempekerjakan, dan melatih karyawan baru diperlukan biaya yang tinggi. Barker minta masalah ini dibahas lebih mendalam dalam pertemuan komite eksekutif pada 19 Mei 1981. Bagaimana pendapat Anda untuk mengatasi dilema ini?

BAB 20

AKUNTANSI SOSIAL

TUJUAN PENGAJARAN

Setelah mempelajari bab ini, para pembaca diharapkan dapat memahami:

1. Definisi akuntansi sosial.
2. Latar belakang sejarah akuntansi sosial.
3. Akuntansi biaya dan manfaat sosial.
4. Pelaporan kinerja sosial.

20.1 DEFINISI AKUNTANSI SOSIAL

Akuntansi sosial adalah pengukuran dan analisis dari konsekuensi sosial dan ekonomi dari perilaku wirausaha dan pemerintahan. Walaupun akuntansi sosial fokus pada perilaku organisasi bisnis dan pemerintahan, tetapi dalam bab ini pembahasannya difokuskan pada akuntansi sosial bidang organisasi bisnis atau perusahaan. Pembahasan akuntansi sosial berhubungan dengan bisnis dan lingkungan sekitarnya. **Lingkungan bisnis** mencakup, antara lain sumber daya alam, komunitas tempat beroperasi, manusia yang bekerja, pelanggan yang ada, dan kompetitor serta perusahaan lain. Proses pelaporan dapat jadi internal dan eksternal.

Model akuntansi tradisional dan ilmu ekonomi tradisional berfokus pada produksi dan distribusi barang jasa kepada masyarakat. Akuntansi sosial memperluas model tradisional dengan menghubungkan dampak aktivitas perusahaan terhadap masyarakat. Akuntansi sosial dapat dilihat sebagai pendekatan yang berguna untuk mengukur dan melaporkan kontribusi perusahaan terhadap komunitas. Laba bersih secara tradisional dipertimbangkan sebagai kontribusi terhadap masyarakat. Sebagai contoh pabrik kertas. Pabrik kertas tidak hanya menghasilkan dan menjual bubur kertas dan kertas, tetapi juga harus mengelola sisa bahan, polusi air, polusi udara, dan polusi tanah dengan baik. Pabrik kertas selain memberikan peluang kerja pada masyarakatnya juga dapat memberikan kontribusi sosial dalam bentuk karitas, memberikan beasiswa pada pelajar dan mahasiswa di

lingkungannya, membangun jalan, membangun tempat ibadah di pabrik atau lingkungannya. Ditinjau dari contoh ini, akuntansi sosial dapat dipandang sebagai pendekatan yang bermanfaat untuk mengukur dan melaporkan kontribusi sosial perusahaan pada masyarakat.

Namun, akuntansi sosial melihat hal itu sebagai fokus yang masih sempit. Akuntansi sosial berpendapat bahwa perhitungan yang lebih tepat untuk menghitung kontribusi sosial adalah dengan memasukkan biaya sosial dan manfaat sosial dalam laporan keuangan, khususnya ke dalam laporan laba rugi. Laba tercapai hanya karena adanya biaya sosial sehingga biaya sosial (misalnya polusi) harus dimasukkan ke dalam laporan laba rugi.

20.2 SEJARAH AKUNTANSI SOSIAL

Akuntansi sosial berfokus pada identifikasi dan pengukuran dari manfaat sosial dan biaya sosial, suatu konsep yang sering diabaikan oleh akuntansi tradisional. Untuk memahami perkembangan akuntansi sosial, manajemen dan pemakaian laporan akuntansi sosial harus mengetahui bagaimana manfaat sosial dan biaya sosial dipertukarkan. Untuk tujuan itu, **manfaat dan biaya sosial** dapat didefinisikan sebagai efek positif dan negatif dari pengembangan ekonomi, industrialisasi, dan perubahan teknologi yang direncanakan dan dilaksanakan oleh organisasi.

Biaya dan manfaat sosial selalu eksis. Pada awal 1900-an, A.C. Pigou dan ahli ekonomi lainnya telah mencoba untuk memasukkan manfaat dan biaya sosial ke model *neoclassical* dari mikro-ekonomi. Namun, selain usaha Pigou dan sebagian ahli ekonomi, ada sebagian besar ahli ekonomi yang berpendapat bahwa manfaat dan biaya sosial sebagai anomali dan harus ditolak. Pada akhirnya tercapai kemajuan terhadap akuntansi sosial dengan kemampuannya melakukan pemutakhiran di dalam analisis, pengukuran, dan penyajian dari manfaat dan biaya sosial. Namun sekarang, ekonomi lingkungan dan manajemen sumber daya alam menjadi subdisiplin dalam ilmu ekonomi dan manajemen.

Model akuntansi dasar (yaitu akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen) menggunakan teori mikro ekonomi untuk menentukan apakah memasukkan atau tidak memasukkan ke perhitungan akuntansi. Biaya dan manfaat sosial, secara tradisional ditolak oleh ahli teori dan praktisi akuntansi tradisional. Namun, pada 1960-an muncul beberapa pergerakan massa, khususnya mereka yang mendedikasikan gagasannya untuk membuat pemerintahan dan bisnis menjadi lebih responsif terhadap kebutuhan sosial, mendorong organisasi untuk berfokus pada tanggung jawab atas manfaat dan biaya sosial. Beberapa contoh yang ada: (a) gerakan hak-hak sipil, (b) gerakan emansipasi wanita, dan (c) gerakan hak-hak konsumen.

Gerakan hak-hak sipil (*the civil rights movement*). Gerakan hak-hak sipil, yang ada pada awal 1960-an mempunyai pengaruh kepada pemerintah dan bisnis. Pemerintah dipengaruhi karena para pemilih yang jumlahnya semakin banyak termasuk dari kaum minoritas, yang membuat legislator menjadi lebih sadar mengenai kebutuhan minoritas. Bisnis juga dipengaruhi karena diskriminasi dalam promosi dan memperkerjakan karyawan merupakan tindakan ilegal.

Gerakan emansipasi wanita (*the women's movement*) merupakan analogi dari pergerakan hak-hak sipil dalam hal memberikan tekanan kepada pemerintahan dan cara rekrutmen serta promosi karyawan baru di tempat kerja. Pada 1960-an juga dilihat sebagai pertumbuhan gerakan lingkungan karena lebih banyak orang peduli terhadap efek dari industrialisasi dalam kualitas udara, air, dan tanah. Negara bagian dan federal melindungi sumber daya alam dan mengatur penutupan sampah-sampah beracun. Bisnis dituntut untuk mengendalikan polusi dan bekerja dengan *officials* dari negara bagian dan federal untuk mengembangkan dan implementasi rencana pengurangan polusi.

Gerakan hak-hak konsumen (*consumer rights movement*) menjadi lebih agresif pada 1960-an dengan menghasilkan gerakan yang membela hak-hak konsumen. Diprakasai oleh Ralph Nader dan aktivis lain, membuat bisnis menjadi lebih responsif pada kebutuhan konsumen. Dengan adanya hukum-hukum yang ada, pemerintah memaksa individu dan bisnis menjadi lebih peduli dan responsif terhadap kebutuhan sosial. Walaupun hal tersebut masih dinilai lemah, faktanya bahwa ada hukum yang eksis dan membawa hukuman bagi pelanggarnya sehingga mampu memperkuat kepatuhan. Hasil negatifnya adalah penciptaan birokrasi secara besar-besaran dan banyaknya kertas kerja. Di bawah ini dibahas respons perusahaan dan profesi akuntansi terhadap akuntansi sosial.

a. Respons Perusahaan

Sebelum 1960-an beberapa perusahaan dinilai mempunyai reputasi menjadi “warga negara yang baik (*good citizens*)”. Reputasi tersebut diperoleh karena perusahaan-perusahaan tersebut memproduksi produk dengan mutu yang baik, memperlakukan para pekerja dengan hormat atau respek, memberikan sumbangan kepada masyarakat, atau membantu fakir miskin. Mulai 1960-an, banyak perusahaan yang sebelumnya tidak peka terhadap kebutuhan sosial menjadi responsif pada masalah sosial. Manajemen perusahaan merasakan bahwa perusahaannya merupakan bagian dari masyarakat sehingga untuk dapat bertahan hidup maka masyarakatnya harus sehat untuk hidup dan bekerja serta memperoleh pendapatan untuk

membeli produk perusahaan. Perusahaan perlu responsif terhadap kebutuhan sosial untuk memelihara hubungan baik dengan masyarakatnya agar dapat memperoleh laba jangka panjang.

Namun, di lain pihak, banyak perusahaan dan asosiasi industri masih ada yang berusaha untuk memengaruhi regulasi pada tingkat pusat dan daerah atau mencoba menentangnya melalui ketidaktaatan. Manajemen perusahaan mungkin ada yang merasa bahwa regulasi yang ada, misalnya regulasi mengenai lingkungan, mempunyai dampak negatif karena biaya untuk mematuhi regulasi tersebut tidak mendatangkan manfaat. Mereka juga merasa bahwa masalah sosial merupakan tanggung jawab pemerintah karena perusahaan-perusahaan telah membayar pajak.

b. Respons Profesi Akuntansi

Walaupun akademisi dan praktisi akuntansi sudah mendiskusikan bagaimana profesi mereka berkontribusi terhadap tanggung jawab sosial pada 1960-an, tetapi proses utamanya baru dibuat pada akhir 1960-an dan pertengahan 1970. Pada akhir 1960-an dan awal 1970-an, banyak orang menyadari pentingnya kebutuhan akuntansi tanggung jawab sosial. Secara singkat, literatur mengenai akuntansi sosial pada awalnya menyatakan bahwa akuntan dibutuhkan untuk menghasilkan data dalam tanggung jawab sosial perusahaan (*corporate social responsibility* (CSR)). Setelah itu, timbul literatur untuk mengembangkan kerangka teoretis akuntansi sosial, termasuk skema pelaporan dan audit sosial. Namun, sebagian akademi dan praktisi akuntansi masih ada yang tidak menerima akuntansi sosial sebagai bagian dari prinsip akuntansi berterima umum dan tidak menyetujui keharusan perusahaan untuk menghasilkan informasi akuntansi sosial.

20.3 AKUNTANSI BIAYA DAN MANFAAT SOSIAL

Teori dasar akuntansi sosial datang dari A.C. Pigou pada 1948 melalui analisis biaya dan manfaat sosial. Pigou adalah seorang ahli ekonomi *neoclassical* yang memperkenalkan mengenai ide biaya sosial dan manfaat dalam ekonomi mikro pada 1920. Gagasan penting Pigou adalah mengenai **optimalitas pareto** (*pareto-optimality*) (tidak mungkin menambah kesejahteraan ekonomi seseorang tanpa mengurangi kesejahteraan ekonomi orang lain) tidak dapat diperoleh selama produk bersih sosial dan produk bersih *private* yang tidak sama (*unequal*). Pada dasarnya, alasan Pigou adalah seorang produsen menciptakan produk yang dapat menambah manfaat *private* sehingga memungkinkan masyarakat sebagai kesatuan menerima manfaat dari produk. Perbedaan antara manfaat sosial dan manfaat privat dapat dibagi

menjadi *external economies* dan elemen surplus konsumen (perbedaan antara apa yang konsumen bayarkan dan kemauan mereka untuk membayar).

Menurut Pigou, biaya sosial merupakan semua biaya dari membuat produk. Biaya dibayarkan oleh produsen yang disebut biaya privat (*private cost*). Perbedaan antarbiaya sosial dan biaya privat dapat disebabkan oleh berbagai macam faktor. Perusahaan yang membuat polusi menyebabkan adanya biaya sosial, tetapi perusahaan tidak membayar kembali biaya tersebut. Hal tersebut disebut dengan *external diseconomy*. Menurut Pigou, *Pareto-Optimality* hanya dapat diraih jika margin manfaat sosial sama dengan margin biaya sosial. Perbedaan antara model Pigou dan model ekonomi tradisional berasal dari perbedaan antara manfaat sosial dan privat serta biaya sosial dan privat. Jika perbedaan bersih antara dua biaya dan manfaat tersebut adalah nol maka tidak ada perbedaan antara model Pigou dan teori ekonomi tradisional. Namun, ahli ekonomi memperlakukan perbedaan ini sebagai anomali bernilai kecil dan kemudian ditolak atau diabaikan sebagai basis model ekonomi mikro. Di bawah ini selanjutnya dibahas teori akuntansi sosial dan pengukuran.

a. Teori Akuntansi Sosial

Berdasarkan analisis Pigou dan ide mengenai ‘kontrak sosial’, K.V. Ramanathan mengembangkan kerangka teoretis akuntansi biaya dan manfaat sosial. Menurut pandangan Ramanathan, perusahaan mempunyai kontrak untuk menyediakan manfaat sosial bersih kepada masyarakat. Walaupun memakai bahasa yang berbeda, tetapi apa yang dikatakan Ramanathan sesuai dengan yang dikatakan Pigou bahwa perusahaan harus menghasilkan kontribusi bersih kepada masyarakat. Dia percaya bahwa akuntan harus menghitung kontribusi bersih historis (seanalogi dengan neraca) dan kontribusi bersih tahunan perusahaan kepada masyarakat.

Terdapat dua masalah dari pendekatan Ramanathan. *Pertama*, dalam hal untuk menentukan kontribusi bersih kepada masyarakat, beberapa tipe dari sistem penilaian harus ditentukan. Bagaimana entitas menentukan kontribusi terhadap masyarakat? Masalah utama yang *kedua* adalah sulit untuk menghitung jumlah elemen yang harus dimasukkan ke dalam laporan dari kontribusi bersih kepada masyarakat.

b. Pengukuran

Salah satu alasan mengapa akuntansi sosial prosesnya lama adalah karena kesulitan dalam mengukur kontribusi dan kerugian. Terdapat tiga langkah proses, yaitu:

1. Menentukan manfaat dan biaya sosial.
2. Menghitung semua elemen yang relevan.
3. Menempatkan nilai moneter pada jumlah akhir.

1. Menentukan Biaya dan Manfaat Sosial

Menentukan biaya dan manfaat sosial bukanlah masalah yang mudah. Hal ini tidak hanya melibatkan definisi tepat dari manfaat dan biaya sosial, tetapi juga pengertian dari berbagai sistem penilaian. Pigou mendefinisikan biaya sosial yang tidak dikompensasi sebagai *external diseconomies* dan eksploitasi faktor produksi. Untuk menempatkan definisi yang ada dalam istilah operasional, hal tersebut menjadi lebih mudah untuk mendefinisikan biaya sosial yang tidak dikompensasi sebagai semua kerugian diderita manusia sebagai hasil dari aktivitas ekonomi yang mereka kompensasi secara penuh. Sistem nilai masyarakat merupakan hal penting dari biaya dan manfaat sosial. Dalam studi terhadap pengungkapan sosial *social disclosures* yang dibuat oleh perusahaan besar, Ernst & Ernst (1978) menemukan ada beberapa subjek yang berhubungan, yaitu (1) lingkungan, (2) energi, (3) praktik bisnis yang adil, (4) sumber daya manusia, (5) keterlibatan komunitas, (6) produk, (7) dan lain-lain. Para peneliti menggunakan model Ernst & Ernst ini untuk menganalisis pengungkapan sosial, tetapi belum dibentuk dasar yang jelas bagi semua model pelaporan.

Cara lain untuk mengidentifikasi manfaat dan biaya sosial adalah memeriksa proses produksi dan proses distribusi produk perusahaan untuk mengidentifikasi kerugian, kontribusi, dan menentukan bagaimana terjadinya. Proses tersebut mungkin mengakibatkan biaya sosial, misalnya polusi air dan udara yang menimbulkan dampak negatif pada manusia yang tidak dikompensasi.

2. Kuantifikasi Biaya dan Manfaat

Jika aktivitas yang menimbulkan biaya dan manfaat sosial ditentukan serta kerugian atau kontribusi diidentifikasi, efek kepada manusia dapat dikalkulasi. Hal ini dapat dikategorikan sebagai langsung atau tidak langsung. Efek langsung, contohnya, adanya penyakit paru-paru disebabkan debu batu bara saat bekerja di tambang batu bara. Efek tidak langsung misalnya adanya polusi air yang mengotori dan membunuh ikan. Untuk menghitung kerugian yang sebenarnya, kerugian yang manusia derita sebagai hasil dari kejadian yang ada harus dihitung. Walaupun perhitungan ini dapat dilakukan dalam beberapa contoh, hal ini terkadang sulit untuk dilakukan lebih daripada menyediakan estimasi kotor. Untuk

mengukur kerugian, dibutuhkan informasi mengenai variabel kunci dari kerugian, antara lain sebagai berikut.

- (a) **Waktu.** Beberapa kejadian menghasilkan biaya sosial yang membutuhkan beberapa waktu untuk menyebabkan efek. Adalah benar, apakah kita mendiskusikan efek polusi, penyakit, dan kejadian lain. Periode waktu antara permulaan dan kejadian yang menyebabkan kerugian serta efek yang dapat dihindari sering disebut periode 'gestation'. Efek jangka panjang harus ditimbang berbeda dengan efek jangka pendek.
- (b) **Efek.** Manusia dapat terkena dampak atau efeknya, baik secara ekonomi, psikis, fisik, dan sosial dari kerugian yang ditimbulkan. Untuk menghitung biaya sosial dibutuhkan data kerugian yang ada dan kemudian mengukurnya. Biaya yang ada dapat diklasifikasikan sebagai kerugian sosial, ekonomi, fisik, dan lain-lain.
- (c) **Biaya ekonomi.** Biaya ini dibentuk dari tagihan medis dan rumah sakit, kerugian produktivitas, dan kerugian pemasukan yang diderita oleh pekerja. Lebih jauh, hal ini dapat baru muncul 40 tahun sejak *initial exposure* dan oleh sebab itu dapat didiskontokan dengan *interest rate* yang sesuai.
- (d) **Kerugian fisik.** Pekerja yang bekerja di perusahaan asbes dapat terkena masalah paru-paru dan kemungkinan kematian lebih dini. Menghitung nilai dari manusia sulit dilakukan, tetapi hal tersebut bertujuan untuk analisis biaya-manfaat.
- (e) **Kerugian psikologis.** Pekerja dapat saja terkena efek kehilangan peran pencari nafkah dalam keluarga, tidak dapat lagi beraktivitas seperti biasanya, dan mengetahui bahwa kematian sebentar lagi akan datang. Kerugian ini sangat sulit untuk dihitung dan harus didiskontokan.
- (f) **Kerugian sosial.** Berbagai konsekuensi negatif mungkin saja muncul. *Present value* dari semua efek ini harus dikalkulasi.

Secara singkat, kesulitan dalam mengukur kerugian yang sebenarnya atau kontribusi dari suatu aktivitas sering kali membawa kita pada pengukuran mengenai yang mudah diukur dan menggunakan angka yang ada untuk menggantikan biaya dan manfaat yang sebenarnya. Pengembangan pengukuran yang lebih baik, baik secara keuangan maupun nonkeuangan, berarti bahwa perhitungan hal ini penting dalam akuntansi sosial.

20.4 PELAPORAN KINERJA SOSIAL

Kerangka akuntansi sosial belum secara penuh dikembangkan dan terdapat masalah serius mengenai pengukuran biaya dan manfaat. Beberapa pendekatan pelaporan sudah didiskusikan, antara lain *auditing* sosial, laporan sosial perusahaan, dan pengungkapan sosial di dalam laporan tahunan.

a. Audit Sosial

Laporan kinerja sosial perlu dilakukan audit sosial. **Audit sosial** adalah proses yang independen untuk menghitung dan melaporkan dampak ekonomi, sosial, dan lingkungan dari program-program dan kegiatan operasi regular perusahaan yang berorientasi sosial. Ada beberapa cara untuk melakukan hal ini. Salah satu strategi yang berhasil dimulai dengan mengembangkan seperangkat aktivitas yang dapat berpengaruh secara sosial. Salah satu taktik yang disarankan adalah dengan membuat daftar dari aktivitas yang mempunyai konsekuensi sosial. Manfaat audit sosial adalah membuat manajer menjadi lebih peka terhadap konsekuensi sosial atas tindakan-tindakannya. Hal ini dapat dicapai, bahkan saat dampaknya tidak dapat dihitung. Audit sosial ini juga dapat mendorong manajer untuk meningkatkan kinerja mereka di bidang sosial.

Audit sosial sama dengan audit keuangan yang bertujuan untuk menganalisis secara independen suatu perusahaan dan menilai kinerjanya. Perbedaan besarnya adalah objek yang dianalisis. Dalam audit sosial, auditor meneliti operasi perusahaan untuk menilai kinerja sosialnya. Setelah audit sosial selesai, perusahaan harus memutuskan apakah hal itu tersedia untuk publik. Sebagian besar perusahaan memilih bahwa informasi yang dihasilkan audit sosial hanya sebagai dokumen internal dan menyembunyikannya sebagai rahasia perusahaan. Perusahaan cenderung lebih senang mengumumkan kontribusi positif kepada publik daripada berita negatif. Namun, ada juga perusahaan yang ingin menyampaikan dengan sejujurnya informasi hasil audit sosial yang bersifat positif dan negatif sebagai tanggung jawab sosialnya kepada publik. Publik banyak yang menilai tinggi kejujuran.

b. Laporan Sosial

Pelaporan eksternal terpisah yang menggambarkan hubungan perusahaan dengan komunitasnya sudah diterbitkan di Amerika dan perusahaan di luar negeri. Format pelaporan untuk pelaporan sosial sudah diajukan baik oleh akademisi dan praktisi. Seksi ini akan membahas dua teori untuk mengembangkan laporan sosial (Linowes dan Estes) dan laporan sosial aktual dari First National Bank of Minneapolis. Laporan tanggung jawab

sosial perusahaan juga sudah mulai banyak disampaikan oleh perusahaan di Indonesia lewat laporan tahunannya.

David Linowes mengembangkan laporan kegiatan sosial-ekonomi (*socio-economic operating statement*) sebagai dasar untuk pelaporan akuntansi sosial. Linowes membaginya menjadi tiga kategori, yaitu (1) hubungan dengan manusia, (2) hubungan dengan lingkungan, dan (3) hubungan dengan produk. Pada masing-masing hubungan, Linowes mengharapkan adanya pengungkapan sukarela dan menyampaikan kerugian yang disebabkan oleh aktivitas perusahaan. Dalam laporan Linowes, semua kontribusi harus dihitung dengan satuan jumlah uang (yang kita tahu sangat sulit dilakukan).

Ralph Estes mengembangkan model menggunakan sudut pandang Pigovian dalam hal manfaat dan biaya sosial. Dia menghitung semua manfaat sosial sebagai semua kontribusi perusahaan kepada masyarakat dari kegiatan-kegiatannya (misalnya kesempatan kerja, donasi, pajak, dan pelestarian lingkungan). Biaya sosial termasuk semua biaya untuk menjalankan perusahaan (misalnya pembelian bahan, utang, kerusakan lingkungan, kecelakaan dan sakit yang berhubungan dengan kerja). Biaya sosial untuk mengurangi manfaat sosial sehingga diketahui manfaat atau biaya sosial bersih. Model Estes merupakan konsep pelaporan yang dapat digunakan secara internal oleh perusahaan untuk menghitung manfaat bersih perusahaan. Banyak elemen dari model ini yang susah diukur.

First Minneapolis Bank menerbitkan laporan sosial sejak 1972. Terdapat dua seksi dalam laporan itu, *Community Investment Assets* dan *Employee Investment Assets*. Elemen-elemen yang dilaporkan oleh bank ini adalah semuanya yang positif sehingga dapat menyebabkan bias. Misalnya *turnover* yang tinggi di bank ini, tetapi tidak dilaporkan.

c. Pengungkapan dalam Laporan Tahunan

Banyak perusahaan menerbitkan laporan tahunan kepada pemegang saham dan pihak berkepentingan lainnya yang mengandung informasi sosial. Menurut penelitian, jumlah perusahaan yang mengungkapkan informasi sosialnya dari tahun ke tahun semakin meningkat.

d. Perkembangan di Luar Negeri

Perusahaan Eropa memimpin dalam hal menyampaikan informasi sosial, baik secara spesifik maupun dalam laporan tahunan. Elemen-elemen yang termuat dalam laporan ini adalah (1) ketenagakerjaan (2) gaji dan perubahan sosial, (3) kesehatan (kehygienisan) dan keamanan kerja, (4) kondisi pekerjaan, (5) pelatihan, (6) hubungan industrial, dan (7) perjanjian

sosial lainnya. Model Eropa ini yang paling sering diadaptasi oleh banyak pihak.

Shell melaporkan beberapa *item* yang tidak biasa. Selain laporan keuangan, ada beberapa akun sosial dan laporan mengenai nilai tambah, keduanya berfokus pada kontribusi perusahaan terhadap masyarakat. Hal ini menyebabkan *annual report* Shell menambahkan dimensi yang baru terhadap pelaporan keuangan.

Laporan nilai tambah (*value added*) bertujuan untuk menggambarkan pertambahan *value* yang perusahaan kontribusikan terhadap masyarakat dengan memproduksi produk dan jasanya. Salah satu bagian menjelaskan sumber daya perusahaannya, termasuk pendapatan, penjualan, perubahan dalam persediaan, dan aset yang dibangun sendiri. Perusahaan di Eropa dengan serius menggunakan laporan tahunan sebagai kendaraan untuk mengungkapkan aktivitas sosial. Namun, perusahaan di Amerika relatif kurang mempunyai komitmen ini.

20.5 RISET MASA KINI

Riset dalam akuntansi sosial bersifat ekstensif dan fokus kepada banyak subjek untuk pengembangan kerangka teoretis. Riset yang ada sekarang berfokus pada daya guna data akuntansi sosial terhadap investor. Studi mengenai kegunaan informasi sosial terhadap investor dapat dibagi menjadi dua bagian, yaitu mencari investor yang potensial dan tes empiris pada efek pasar dari pengungkapan akuntansi sosial. Tidak ada kesimpulan yang pasti antara kinerja sosial, kinerja ekonomi, dan pengungkapan sosial.

Kerangka teoretis dari Ramanathan sebagai *pioneer* harus dikembangkan. Format pelaporan harus ditempatkan sesuai dengan praktik. Problem lain yang harus dihadapi adalah masalah pengukuran. Riset teoretis dan empiris harus menyelesaikan masalah ini. Sepanjang akuntansi sosial dipandang hanya sebagai alat untuk menjelaskan fenomena tertentu yang sebagian besar tidak diukur, hal itu tidak dipandang secara serius sebagai disiplin. Selama laporan tanggung jawab sosial hanya bersifat opsional atau bukan merupakan keharusan (mandatori) maka laporan sosial tidak diperlakukan secara serius oleh berbagai pihak yang berkepentingan.

20.6 DILEMA PERUSAHAAN

Siegel dan Marconi mengemukakan dilema bisnis yang berhubungan akuntansi sosial dengan kasus perusahaan kertas. Perusahaan St. Clark Company merupakan perusahaan yang bekerja di bidang produksi kertas dan

bubur kayu (*pulp*), memutuskan untuk menggunakan propertinya di Forest, Wisconsin, Amerika Serikat, untuk membangun pabrik kertas. Lingkungan di sekitar Forest adalah danau, sungai, dan hutan yang semuanya relatif masih bebas dari polusi. Air dalam jumlah banyak diperlukan untuk pabrik kertas. Pabrik kertas menggunakan kayu sebagai salah satu bahan bakunya. Forest adalah daerah dengan penduduk 20.000 orang yang memiliki sifat independen dan pekerja keras, sebagian dari mereka menolak pendirian pabrik kertas tersebut. Sebagai masyarakat daerah tersebut sebanyak 8% adalah pengangguran yang sebagian besar karena dampak PHK dari perusahaan di luar industri kertas yang di-PHK. Jika mereka dipekerjakan di pabrik kertas yang akan didirikan maka mereka memerlukan pelatihan.

P. Bunyon, kepala daerah Forest, meminta perusahaan untuk menyampaikan rencananya bulan depan. Angela Clark, Presiden dari St. Clark meminta Money, *controller* perusahaan, untuk meneliti situasi dan menyampaikannya kasus yang ada. Mr. Money diminta menyusun proposal agar masyarakat dan pejabat di daerah tersebut percaya bahwa pembangunan pabrik akan menguntungkan komunitas dan pemerintah daerah tersebut. Dia ingin menyampaikan manfaat dan biaya yang ada, tetapi dia tidak yakin dapat mengidentifikasi dan mengukur semuanya.

Untuk menyelesaikan masalahnya. Mr. Money harus membuat daftar mengenai semua kontribusi dan kerugian dari rencana pembangunan pabrik kertas terlebih dahulu. Kontribusi dan kerugian tersebut ada yang dapat dihitung atau dikuantitatifkan dan ada yang tidak dapat dikuantitatifkan. Walaupun berisiko untuk membuat daftar mengenai kerugian yang ada, tetapi lebih berisiko bila perusahaan tidak menyampaikannya. Semua bisnis menimbulkan kerugian dan hal itu merupakan keinginan setiap orang untuk mengetahui implikasi pembangunan pabrik kertas di Forest. Karena masalah polusi dan keamanan di tempat kerja merupakan keputusan manajemen maka Mr. Money harus dapat menjelaskan filosofi manajemen mengenai hal ini. Mr. Money harus dapat menghitung efek yang ditimbulkan, jika mungkin. Jika efek tidak dapat dihitung, minimal dapat dijelaskan. Manusia lebih menyukai penyampaian yang *fair* termasuk perhitungan yang ada mengenai manfaat dan biaya, yang dapat mengarahkan pada keputusan terbaik.

DAFTAR PUSTAKA

- American Accounting Association's Committee. 1971. "Report of the Committee on Behavioral Science Content of the Accounting Curriculum". *Accounting Review* (supplement to vol. XLVI, p. 248.
- American Accounting Association's Committee on Accounting for Human Resources. 1973. "Report of the Committee on Human Resources Accounting". *The Accounting Review Supplement to Vol. XLVIII*. American Accounting Association.
- American Institute of Accountants. 1949. *Internal Control: Elements of a Coordinated Systems and its Importance to Management and the Independent Public Accountant*. New York: AIA, 6.
- American Institute of Certified Public Accountants. 1981. *Codification of Statements on Auditing Standars: Numbers 1 to 33, Section 320.01*. Chicago, Illinois: Commerce Clearing House.
- Anthony, Robert N. dan Govindarajan, Vijay. 2007. *Management Control Systems*. Singapore: McGraw-Hill International Edition.
- Arens, A.A., Elder, R.J., & Beasley, M.S. 2010. *Auditing and Assurance Services: An integrated approach (13th ed)*. New Jersey: Prantice Hall.
- Argyris, Chris. 1953. Human Problems with Budgets." *Harvard Business Review*, January-February.
- Barelson, Bernard and G.A. Steiner. 1964. *Human Behavior: An Inventory of Scientific Finding*. New York: Harcourt Brace and World. P. 11.
- Berlo, David. 1960. *The Process of Communication*. New York: Holt, Rinehart, and Winston.
- Boynton, William C., dan Johnson, Raymond N. 2006. *Modern Auditing: Assurance Service and The Integrity of Financial Reporting*, Eighth Edition. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Brummet R.L., E.G. Flamholtz, dan W.C. Pyle. 1968. "Human Resources Measurement: A Challenge for Accountants". *The Accounting Review*.
- Campbell, Donald T, and Julian C. Stanley. 1963. *Experiment and Quasi-Experimental Designs for Research*. Chicago: Rand McNally.
- Caplan, Edwin H. 1971. *Management Accounting & Behavioral Science*. Reading, Mass.: Addition-Wesley Publishing Co.

- Committee of Sponsoring Organization of The Tradeway Commission. 2012. *Internal Control Integrated Framework*. New York: COSO.
- Departemen Pendidikan dan Kebudayaan Republik Indonesia. Tim Penyusun Kamus Pusat Pembinaan dan Pengembangan Bahasa. 2015. *Kamus Besar Bahasa Indonesia*. Jakarta: Balai Pustaka. Edisi Elektronika.
- Ernst & Ernst. 1978. *Social Responsibility Disclosures*. Cleveland: Ernst & Ernst.
- Fink, Arlene, and Jacqueline Koseoff. 1985. *How to Conduct Survey*. Beverly Hills: Sage Publications.
- Hansen, Don.R. dan Mowen, Maryanne M. 2007. *Management Accounting*. Thomson South-Western.
- Hawkins, David. Winter 1969. "Behavior Implications of Generally Accepted Accounting Principles". *California Management Review*.
- Hermanson, Roger H. 1964. *Accounting for Human Assets*. Occasional Paper No. 14. Michigan: Michigan State University.
- Hopwood, Anthony G. 1976. "The Role of Accounting Data in the Evaluation of Kinerjance". *Accounting and Human Behavior*. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall.
- Horngren, Charles. T., Datar S.M., & Rajan M.V. 2012. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 14th Ed. Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.
- Hunton, James E. (Ed.). 2001. *Advances in Accounting Behavioral Research*. Vol. 4. Emerald Group Publishing.
- Janis, Irwin L. 1972. *Victims of Groupthink*. Boston: Houghton Mifflin.
- Lasswell, Harold 1948. "The Structure and Function of Communication in Society", in *Communications of Ideas*, ed. L. Bryson. New York: Institute of Religious and Social Studies.
- Likert, Rensis. 1961. *New Patterns in Management*. New York: McGraw-Hill.
- Linowes, D. 1968. "Socio-Economic Accounting". *The Journal of Accountancy*.
- Maslow, Abraham H. 1954. *Motivation and Personality*. New York: Harper & Row.
- Mayo, Elton. 1946. *The Human Problems of an Industrial Civilizations* (second ed.). New York: McMilan.
- McGregor, Douglas. 1960. *The Human Side of Enterprise*. New York: McGraw-Hill.
- Needles, Belverd E., Jr. *Financial Accounting* (second ed.). Boston: Houghton Mifflin, p. 4.
- Pigou, A.C. 1948. *The Economics of Welfare*, 4th Ed. London: McMilan and Co.

- Raymond, E. Miles dan Vergin, Roger C. 1966. Behavioral Properties of Variance Controls. *California Management Review* 2.
- Rogers, E.M. dan Kincaid D.L. 1981. *Communication Network: Towards a New Paradigm for Research*. New York: Free Press.
- Schitt, Donna Bobek (Ed.). 2014. *Advances in Accounting Behavioral Research*. Volume 17. Emerald Group Publishing.
- Shannon C. dan Weaver, W. 1949. *The Mathematical Theory of Communication*. Urbana, Ill.: University of Illinois Press.
- Siegel, Gary dan Marconi, Helene Ramanaukas. 1989. *Behavioral Accounting*. Cincinnati: South-Western Publishing Co.
- Supriyono, R.A. 2003. *Akuntansi Biaya I: Pengumpulan dan Penentuan Biaya*. Yogyakarta: BPFE.
- Supriyono, R.A. 2003. *Akuntansi Biaya II: Perencanaan, Pembuatan Keputusan, dan Pengendalian Biaya*. Yogyakarta: BPFE.
- Weber, Max. 1958. *The Protestant Ethic and the Spirit of Capitalism*. New York: Charles Scribner's Sons.
- Westley, Bruce dan McLean, Malcolm. 1957. "A Conceptual Model for Communication Research". *Journalism Quarterly* 34.

INDEKS

A

afektif 29

aktivitas vi, 4, 16, 20, 35, 41, 50, 59,
60, 74, 83, 84, 86, 88, 89, 93, 96,
104, 105, 106, 108, 111, 120,
126, 137, 138, 143, 148, 161,
162, 163, 165, 178, 187, 192,
194, 197, 198, 199, 202, 233,
247, 259, 263, 268, 269, 270,
271, 272

aktivitas nonunit 105

akuntan vi, 5, 6, 7, 10, 11, 12, 13, 14,
19, 20, 22, 24, 25, 28, 32, 34, 35,
37, 44, 45, 58, 68, 112, 124, 154,
172, 176, 199, 211, 216, 221,
222, 223, 224, 226, 230, 242,
243, 245, 248, 251, 264, 266, 267

akuntan manajemen vi, 5, 6

akuntan manajemen pemerintah 6

akuntan pendidik 6

akuntan publik 5, 6, 148, 157

akuntan sektor publik vi, 5

akuntansi v, vi, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10,
11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19,
20, 21, 22, 24, 38, 44, 45, 57, 58,
59, 60, 62, 67, 68, 69, 70, 73, 74,
75, 76, 82, 83, 85, 99, 100, 101,
105, 106, 109, 111, 114, 117,
123, 124, 125, 126, 137, 145,
146, 147, 148, 149, 151, 154,
166, 167, 171, 173, 174, 175,
182, 194, 195, 196, 197, 198,
199, 200, 202, 204, 210, 215,
216, 217, 218, 220, 222, 223,

224, 225, 226, 232, 246, 248,
249, 250, 251, 252, 257, 259,
260, 263, 264, 265, 266, 267,
269, 270, 271, 272

akuntansi biaya v, vi, 58, 99, 100, 101,
109, 263, 267

akuntansi keperilakuan v, vi, 1, 3, 7, 8,
11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19,
21, 22, 24, 82, 220

akuntansi keuangan v, vi, 3, 4, 197,
215, 218, 264

akuntansi manajemen v, vi, 3, 4, 215,
264

akuntansi pertanggungjawaban 67, 73

akuntansi sebagai bahasa bisnis 4

akuntansi sebagai sistem informasi 4

akuntansi sosial vi, 16, 215, 217, 263,
264, 265, 266, 267, 269, 270,
271, 272

akuntansi sumber daya manusia
(ASDM) 248, 249, 250, 251

akuntansi tradisional 1, 6, 7, 10, 11,
73, 250, 263, 264

alokasi SDM 253

antiklimaks 227

asimetri informasi 192

aspek penggunaan keperilakuan (be-
havioral aspects of usage) 122

auditing 15, 147, 155, 156, 169, 170,
171, 174, 175, 275

auditing keuangan 170, 172

auditing lingkungan 170, 172

s mutu 170

auditing operasional 170, 172

auditing program 170, 172

auditing sosial 170, 172, 270
audit komunikasi 233
auditor v, 5, 6, 10, 14, 63, 145, 147,
148, 150, 153, 154, 155, 167,
168, 169, 171, 172, 173, 174,
175, 176, 177, 178, 179, 180,
181, 221, 270
auditor eksternal 63, 147, 155, 172
auditor internal 63, 155, 172
auditor pemerintah 6, 172
audit sosial 266, 270

B

balanced scorecards (BSC) 75
batas kendali (*control limit*) 114
berbagi kemiskinan (*sharing the poverty*) 205
biaya administrasi korporasi (*corporate administrative cost*) 111
biaya akuisisi 256, 257
biaya awal 256
biaya ditambah margin laba (*cost plus profit margin*) 141
biaya jasa korporasi (*corporate service cost*) 111
biaya kapasitas (*capacity cost*) 106
biaya kebijakan (*discretionary cost*) 106
biaya kesempatan 256
biaya komited (*committed cost*) 106
biaya penggantian 256, 257
biaya periode 104
biaya produksi variabel 104
biaya standar 9, 69, 70, 76, 82, 99, 101,
102, 103, 109, 116, 126, 127,
148, 252, 256, 260, 261
biaya teknik (*engineered cost*) 106
biaya tetap kapasitas (*capacity fixed cost*) 106
biaya tetap komited (*committed fixed cost*) 106
biaya variabel (*variable cost*) 141
Bobot yang ditentukan untuk kriteria (*weights assigned to criteria*)

122

budaya 18, 24, 25, 85, 92, 159, 176,
226

budaya bisnis (*business culture*) 25

C

COSO 145, 154, 156, 158, 159, 160,
161, 162, 163, 164, 165, 168,
276

D

dampak diskusi kelompok (*group discussion effect*) 191

data primer 48

data sekunder 48

desentralisasi 128, 132

diversifikasi saling berhubungan 79

diversifikasi yang tidak saling berhubungan 79

E

efek halo 178, 180

entitas privat 2

entitas publik 2

etika protestan 42, 43

evaluasi dan imbalan sdm 255

evaluasi kinerja v, 8, 35, 68, 69, 70,
71, 88, 100, 111, 116, 117, 118,
121, 122, 125, 126, 127, 128,
144, 218

F

fenomena pemikiran kelompok (*groupthink*) 189

fenomena pergeseran risiko (*risky-shift phenomenon*) 191

feodalisme 38, 39, 40, 41, 42

fiksasi fungsional (*functional fixation*) 198

filsafat sosial Darwin 43

fokus perhatian (*Focus Attention*) 143

Fungsi anggaran 87

G

gaya kognitif 189, 195, 196
gerakan emansipasi wanita (*the women's movement*) 265
gerakan hak-hak konsumen (*consumer rights movement*) 265
gerakan hak-hak sipil (*the civil rights movement*) 265
grup dinamis 22
guild 39

H

harga pasar (*market price*) 141
harga transfer 16, 77, 140, 141
hasil umpan balik (*feedback result*) 115
hinduisme 26
hukuman (*punishment*) 119

I

identitas individu 24
ilmu keperilakuan 7, 12, 13, 16, 18, 19, 20, 21, 22, 24, 38, 46, 86
ilmu sosial 2, 4, 19, 21, 91, 222
imbal hasil investasi 122
Independensi lapangan (*field independence*) 196
Indikasi kinerja 122
industri tunggal 79
informasi akuntansi 196, 197
Interaksi Pengendalian 60
Internal Control 154, 156, 160, 275, 276

K

kapitalisme 25, 26, 40, 41, 42
katolikisme 26
kebersamaan (*jointness*) 143
kebiasaan 18, 19, 22, 29, 64, 230, 236
kecenderungan individual 35
kedinamisan (*dynamism*) 236
Keketatan pelaksanaan (strictness of enforcement) 115

kekuatan motivasional 218, 237, 238, 239, 247
kelengkapan (completeness) 143
kembali aset (ROA) 78
kembali ekuitas (ROE) 78
kembali investasi (ROI) 78
kepaduan Kelompok 191
Kepercayaan (trustworthiness) 226
kepribadian 28, 29, 37, 175, 195, 199
kerangka idealistik 25
kerangka interaksionis simbolik 26
kerangka materialisme 25
keterkendalian (*controlability*) 143
keterpisahan (*separation*) 143
keterukuran kriteria (*measureability of criteria*) 121
ketidakpastian (*uncertainty*) 143
ketidaksesuaian kognitif 32
kewenangan (*authoritative*) 226
keyakinan 29, 31, 32, 34, 42, 43, 58, 149, 154, 156, 157, 162, 165, 174, 176, 178, 180, 206
klimaks 227
komponen emosional 29
komponen kognitif 29
komponen perilaku 29
komunikasi vi, 16, 20, 60, 64, 72, 83, 87, 89, 92, 96, 97, 103, 129, 134, 146, 164, 165, 167, 177, 178, 179, 181, 188, 203, 210, 220, 221, 222, 223, 224, 225, 226, 227, 228, 229, 230, 231, 232, 233, 234
komunisme 26
komunitas 24, 135, 136, 263, 268, 273
konflik peran 24
Konfusiusisme 26
konsep pendekatan keperilakuan 58
Konsep pengendalian tradisional 58
konteks 14, 22, 24, 25, 33, 58, 62, 79, 110, 169, 177, 184, 195, 196, 212, 213, 218, 223, 226
kriteria kinerja 71, 72, 109, 120, 121, 122, 217
kriteria ukuran ganda 122

kriteria ukuran tunggal 122

L

laba residual 78, 122

laissez-faire 44

laporan kinerja 71, 82, 84, 124, 270

lingkungan 4, 18, 20, 22, 25, 33, 36, 44, 45, 48, 58, 61, 62, 65, 69, 79, 83, 91, 92, 93, 103, 117, 125, 128, 130, 131, 134, 135, 143, 150, 153, 161, 164, 166, 169, 170, 172, 174, 175, 176, 179, 180, 182, 184, 185, 187, 188, 197, 204, 215, 221, 225, 231, 232, 239, 263, 264, 266, 268, 270, 271

lingkungan luar 93, 143

lingkungan Pengendalian 161

lingkungan perencanaan 92, 93

lingkungan tugas (*task environment*) 135

lingkup akuntansi keperilakuan 7

M

maksud utama ilmu keperilakuan 18

manajemen dengan kendali diri 83

manajemen dengan pengecualian 82

manajemen dengan tujuan 83

manajemen ilmiah 43

manajemen laba (*earning management*) 123

manfaat dan biaya sosial 264, 268, 271

margin kontribusi per unit (*unit contribution margin*) 105

margin kontribusi total (*total contribution margin*) 105

masyarakat 2, 3, 6, 24, 25, 27, 39, 40, 41, 42, 43, 170, 175, 204, 230, 263, 264, 265, 266, 267, 268, 271, 272, 273

materialitas 124, 176, 177, 178

metode eksperimen 52

metode penentuan biaya absorpsi (*absorption costing*) 104

metode penentuan biaya berbasis aktivitas (*activity-based costing, ABC*) 105

metode penentuan biaya penuh (*full costing*) 104

metode penentuan biaya variabel (*variable costing*) 104

model ekonomi 185, 186, 267

model kepuasan 185

model keputusan investigasi selisih 114

Model Lasswell 222

model penyatuan dan komunikasi 225

model Shannon-Weaver 223

model SMCR 223, 224

model sosial 185

model Westley-MacLean 224

motif 33, 61, 62, 182, 184, 185, 186, 235, 237, 238, 244, 246, 247

motif laba 61, 62

motivasi 8, 10, 22, 25, 28, 32, 33, 34, 35, 36, 43, 45, 72, 77, 83, 87, 90, 94, 98, 103, 104, 110, 115, 117, 118, 120, 121, 133, 149, 166, 167, 186, 235, 236, 237, 238, 240, 241, 251, 254, 258

motivator 33, 34

N

nilai tambah ekonomi (EVA) 78

norma 24, 25, 26, 44, 59, 138

O

objek biaya 101, 104, 105, 107

objek sikap 28, 29

observasi 18, 19, 48, 50, 51

operasi vi, 9, 12, 59, 60, 61, 66, 67, 68, 69, 71, 72, 73, 74, 81, 82, 83, 87, 90, 111, 113, 129, 132, 147, 148, 153, 156, 157, 158, 164, 167, 197, 200, 201, 215, 216, 217,

251, 270
 optimalitas pareto (*pareto-optimality*)
 266
 organisasi vi, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 11,
 12, 13, 16, 18, 20, 21, 22, 23, 24,
 25, 30, 32, 34, 35, 37, 38, 44, 45,
 47, 50, 57, 58, 60, 61, 62, 63, 64,
 65, 66, 69, 70, 71, 73, 74, 78, 79,
 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88,
 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97,
 100, 101, 102, 103, 104, 105,
 106, 111, 112, 114, 115, 118,
 119, 120, 121, 123, 125, 126,
 128, 129, 130, 131, 132, 133,
 134, 135, 136, 137, 138, 139,
 140, 141, 142, 143, 145, 147,
 148, 149, 152, 153, 156, 157,
 159, 160, 161, 162, 163, 164,
 167, 168, 170, 171, 172, 175,
 182, 183, 185, 186, 187, 188,
 192, 193, 194, 198, 199, 201,
 202, 203, 204, 206, 210, 211,
 217, 219, 221, 222, 224, 226,
 227, 231, 232, 233, 234, 247,
 248, 249, 250, 251, 252, 253,
 254, 255, 256, 257, 258, 260,
 261, 263, 264
 organisasi fungsional 74, 78, 129
 organisasi matriks 74
 organisasi pribadi 2
 organisasi publik 3
 organisasi unit bisnis (*divisionalisasi*)
 74

P

pancasilaisme 26
 pandangan sibernatika 114
 pedoman perilaku (*guiding behaviour*)
 143
 pelapor 210, 211, 213, 214, 218
 pemangku kepentingan 2, 3, 4, 26,
 154, 239
 pemangku kepentingan eksternal 3

pemangku kepentingan internal 3, 4
 pembelajaran 1, 18, 28, 36, 38, 46, 57,
 67, 86, 99, 117, 128, 145, 169,
 200, 209, 220, 235
 pembentukan sikap 29, 30, 31
 pemberdayaan karyawan 65
 Pemberian alasan (*reasoning*) 195
 Pembiasan (*biasing*) 123
 pembuatan keputusan v, 2, 4, 6, 7, 8,
 11, 12, 16, 20, 23, 63, 65, 73, 86,
 92, 94, 95, 101, 102, 103, 104,
 105, 106, 107, 108, 117, 133,
 134, 176, 182, 183, 184, 185,
 187, 188, 192, 193, 194, 195,
 196, 197, 198, 200, 255, 259, 260
 pemeliharaan SDM 254
 pemerataan laba (*income smoothing*)
 123
 pemerataan proyek 201, 205
 pemeriksaan informasi 194
 Pemusatan (*focusing*) 124
 pendapat 1, 6, 22, 29, 48, 133, 147,
 175, 189, 190, 193, 241, 262
 pendekatan keselarasan tujuan 26
 pendekatan materialistik 25
 penelitian 46, 47, 53, 153
 penelitian ilmiah 19
 penentuan harga transfer arbitrase atau
 didikte (*arbitrated or dictated
 prices*) 141
 penentuan harga transfer negosiasi
 (*negotiated transfer pricing*) 141
 pengambilan keputusan berdasarkan
 konsensus 192
 pengambilan keputusan berdasarkan
 mayoritas 192
 penganggaran Modal 200, 201, 204
 penganggaran operasional 200
 pengawasan 45, 65, 68, 90, 98, 152,
 159, 161, 164, 165
 pengendalian v, vi, 5, 16, 20, 51, 57,
 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66,
 67, 70, 79, 98, 101, 102, 103,
 104, 105, 106, 108, 109, 112,

- 114, 115, 116, 124, 127, 135,
145, 146, 147, 148, 149, 150,
152, 153, 154, 155, 156, 157,
158, 159, 160, 161, 162, 163,
164, 165, 166, 167, 168, 178,
197, 200, 211, 218, 260
- pengendalian administratif 148
- pengendalian akuntansi 148, 149
- pengendalian internal v, 16, 59, 124,
145, 147, 148, 149, 150, 152,
153, 154, 155, 156, 157, 158,
159, 160, 161, 162, 163, 164,
165, 166, 167, 168, 178
- pengendalian keuangan 57
- Pengendalian operasi 60
- Pengendalian pencegahan 150
- Pengendalian pendeteksian 150
- pengendalian primer 150
- pengendalian sekunder 150
- pengendalian spesifik 150
- pengendalian umum 150, 163
- pengharapan 32, 34, 238, 239
- penghargaan ekstrinsik 237, 240, 241
- penghargaan intrinsik 34
- pengirim 124, 210, 211, 212, 213, 214,
215, 217, 218
- pengondisian klasikal 36
- pengondisian Operan 37
- penguatan negatif (*negative reinforce-
ment*) 119
- penguatan positif (*positive reinforce-
ment*) 119
- penilaian Risiko 162
- peningkatan persepsi kewajaran (*en-
hancing perceived fairness*) 143
- penjagaan aset 158, 164
- pensampelan nonprobabilitas 52
- pensampelan probabilitas 52
- peran 1, 6, 8, 9, 11, 16, 18, 23, 24, 25,
26, 27, 40, 43, 51, 58, 60, 97,
130, 135, 138, 179, 182, 189,
196, 206, 226, 232, 247, 248,
250, 253, 258, 269
- peran Akuntansi Keperilakuan 11
- peran sosial 23
- perencanaan v, vi, 5, 16, 41, 42, 45,
47, 59, 60, 61, 66, 67, 70, 71, 72,
73, 80, 81, 86, 87, 89, 91, 92, 93,
96, 97, 100, 101, 102, 103, 104,
105, 106, 108, 116, 162, 179,
181, 185, 188, 200, 259, 260
- perilaku v, vi, 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11,
12, 13, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21,
22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30,
31, 32, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 42,
44, 45, 47, 49, 50, 51, 57, 58, 59,
62, 63, 64, 77, 79, 82, 83, 84, 86,
89, 90, 91, 92, 96, 102, 105, 106,
107, 109, 110, 111, 112, 115,
117, 118, 119, 120, 122, 123,
124, 125, 126, 127, 131, 137,
138, 141, 143, 144, 149, 150,
153, 168, 174, 175, 176, 177,
178, 179, 180, 181, 184, 187,
191, 192, 198, 201, 202, 203,
205, 206, 210, 211, 212, 213,
214, 215, 216, 218, 219, 222,
231, 232, 233, 235, 236, 237,
239, 241, 245, 247, 254, 263
- perilaku disfungsional 77, 86, 90, 105,
109, 110, 111, 123, 127, 143,
153
- permainan (*gaming*) 123
- perolehan SDM 252
- perputaran investasi (*investment
turnover*) 78
- persentase margin laba (*profit margin
percentage*) 78
- persepsi 9, 10, 28, 29, 32, 34, 35, 36,
40, 117, 143, 171, 174, 176,
178, 179, 180, 196, 205, 218,
230
- perubahan sikap 28, 31, 32, 38, 226
- pola piramida 227
- proses 1, 2, 7, 9, 10, 12, 20, 26, 29, 32,
34, 35, 36, 40, 48, 53, 54, 58, 59,
60, 61, 62, 64, 67, 69, 72, 75, 81,
84, 86, 87, 89, 90, 91, 92, 93, 94,

100, 101, 105, 109, 117, 125,
126, 127, 129, 137, 138, 143,
150, 154, 155, 156, 157, 158,
161, 162, 164, 165, 168, 170,
171, 175, 177, 180, 182, 183,
184, 185, 186, 187, 188, 194,
195, 197, 198, 200, 201, 202,
203, 204, 205, 206, 210, 211,
215, 216, 217, 219, 221, 222,
224, 225, 227, 228, 233, 248,
252, 253, 254, 255, 256, 257,
258, 260, 266, 267, 268, 270
proses sederhana 62
psikologi v, 19, 22, 45, 149, 171, 180,
183, 195, 222, 240, 241
psikologi sosial v, 22
pusat beban (*expense center*) 75
pusat beban kebijakan 76, 78
pusat beban teknik 76
pusat Investasi 77
Pusat Laba 77
pusat pendapatan 71, 75, 76, 78, 137
pusat pertanggungjawaban 59, 63, 70,
71, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80,
81, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 92, 93,
100, 103, 111, 112, 122, 126,
133, 170

R

reliabilitas atau keandalan 49
rentang waktu sumber dan biaya (*time
span on resources and expenses*)
121
restrukturisasi organisasi 131

S

saluran komunikasi 103, 229, 230
sampel 47, 50, 52, 53, 154
sasaran 20, 80, 83, 84, 85, 87, 88, 89,
90, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 107,
112, 120, 156, 163, 170, 171,
196
sektor pribadi 2
sektor publik vi, 2, 3, 4, 5, 6, 170

selisih biaya 69, 114
selisih biaya menguntungkan (*favor-
able*) 113
selisih biaya tidak menguntungkan
(*unfavorable*) 113
semangat kapitalisme 41
sensus 52
Sentralisasi 92, 130
sikap (*attitudes*) 28, 29
sistem akuntansi biaya tradisional (his-
torikal atau aktual) 101
Sistem Batasan 66
sistem biaya normal 101, 102
sistem Biaya Standar 102
sistem kepercayaan 25, 65
sistem pengendalian diagnostik 64,
65, 66
sistem pengendalian interaktif 65
sistem pengendalian internal 124, 145,
147, 148, 149, 150, 152, 155,
156, 157, 158, 165, 166, 167, 168
sistem pengendalian komprehensif 59,
60
slack 96
Sosialisme 26
sosiologi 19, 22, 222
SOX 145, 154, 155, 168
status 23, 26, 33, 38, 39, 40, 71, 129,
211, 230, 231, 247, 248
stimuli fisik 35
strategi vi, 5, 7, 8, 10, 61, 63, 66, 75, 88,
89, 93, 134, 135, 140, 170, 194,
212, 214, 227, 270
Struktur balas jasa (*reward structure*)
115
struktur karakter 22
struktur organisasi 23, 60, 69, 70, 73,
78, 79, 84, 85, 92, 95, 97, 125,
128, 131, 136, 137, 153, 160,
161, 232, 234
struktur sosial 24
survei v, 50, 51, 111, 218, 257
syariahisme 26

T

tekanan waktu 178, 194
teknik kriteria komposit 122
teori agensi (keagenan) 63
teori Atkinson 236, 237, 240
teori dua faktor 33
teori ekonomi klasik 44
teori ERG 33
teori fungsional perubahan sikap 32
teori harapan (*expectancy theory*) 118
teori hierarki kebutuhan 33, 240
teori insentif 240
teori kebutuhan berprestasi 33
teori ketidaksesuaian 32
teori konsistensi 32
teori manajemen klasik 44
teori organisasi modern 44, 45
teori pengharapan 32
teori Persepsi Diri 32
teori perubahan sikap 31
teori perubahan sosial 31
teori stimulus respons dan penguatan
31
terdesentralisasi 16, 95, 132, 133, 146,
153, 252
tersentralisasi 16, 95, 132
tindakan ilegal (*illegal acts*) 124
toleransi ambiguitas (*tolerance for
ambiguity*) 195
tugas akuntan berperilaku 10
tujuan ilmu berperilaku 19

U

ukuran organisasi 61, 92
umpan balik 52, 57, 60, 61, 65, 103,

104, 109, 110, 114, 115, 124,
173, 197, 198, 209, 214, 229

V

validitas 46, 49, 50, 53, 134, 190
validitas isi 49
validitas konkuren 49
validitas konstruksi 49
validitas prediktif 49

BIODATA



Prof. Dr. R.A. Supriyono, M.Sc., Ak., CA., CMA. lahir di Klaten pada 27 September 1950. Penulis adalah Guru Besar di FEB UGM. Pendidikan dasar hingga menengah yang beliau tempuh dimulai dari SR Karangnongko 2 Klaten, SMEPN Klaten, kemudian SMEAN Klaten. Selanjutnya beliau menempuh Pendidikan Akuntansi hingga memperoleh gelar sarjana dari FEB UGM dan menjadi seorang akuntan. Program S-2 beliau tamatkan di FEB UGM, sementara gelar Doktor (S-3) Akuntansi beliau selesaikan di FE Universitas Indonesia. Selain itu, beliau juga memperoleh

Certificate in Management Accounting and Auditing Ohio States University USA, *Certificate in Risk Management for Executives of Bank Indonesia and Standard Chartered Bank Hongkong*, dan *Certificate in Management Accounting (CMA) of National Association of Accountants Australia*.

Selain menjadi dosen (1976–sekarang) dan Guru Besar FEB UGM, penulis juga pernah menjabat sebagai Staf Kantor Akuntan “Hadori & Co.” (1972–1990), Komite Audit Bank BPD DIY (1995–2000), Komisaris Bank BPD DIY (2000–2009), Komite Audit Bank BCA (2007–2012), dan pengelola Program Doktor Ilmu Manajemen (PDIM) IBII Jakarta (2004–2010). Beliau juga menulis buku-buku akuntansi dan manajemen serta artikel ilmiah, di antaranya: *Akuntansi Biaya* (Buku 1, 2, 3, dan 4), *Akuntansi Manajemen* (Buku 1 dan 2), *Sistem Pengendalian Manajemen* (Buku 1 dan 2), *Manajemen Biaya* (Buku 1 dan 2), *Manajemen Strategi dan Kebijakan Bisnis*, *Dasar-Dasar Akuntansi Keuangan* (Buku 1 dan 2), “Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik”, “Auditing Manajemen dan Pengawasan Pemerintah RI”, *Manajemen Risiko*, dan *Akuntansi Keperilakuan*.

