

## **EVALUASI PENERAPAN SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DENGAN MENGUNAKAN KERANGKA MALMI DAN BROWN DALAM MENDUKUNG STRATEGI PADA PT. II DI SURABAYA**

**Franky Ardynata**

Jurusan Akuntansi / Fakultas Bisnis dan Ekonomika

[frankyardynata@gmail.com](mailto:frankyardynata@gmail.com)

**Abstrak** – Kelangsungan hidup perusahaan sangat bergantung pada strategi dan sistem pengendalian yang dipilih. Ketidaksiharian dua hal tersebut memiliki dampak negatif terhadap perusahaan baik secara internal maupun eksternal. Dalam jurnal ini akan mengevaluasi penerapan sistem pengendalian manajemen dengan kerangka Malmi dan Brown dalam mendukung strategi yang dijalankan oleh salah satu perusahaan yang dijadikan obyek penelitian. Temuan penelitian menunjukkan bahwa penerapan sistem pengendalian manajemen secara keseluruhan di perusahaan sudah cukup baik, hanya ada beberapa hal yang seharusnya perlu mendapat perhatian untuk mendukung penerapan strategi, namun masih belum mendapat perhatian. Hasil penelitian juga menunjukkan pentingnya menaruh perhatian pada setiap elemen sistem pengendalian sebagai satu kesatuan yang saling mendukung, bukan terpecah – pecah dalam mendukung strategi perusahaan.

**Kata kunci** : SPM, strategi, produksi, evaluasi

**Abstract** – The survival of the company depends heavily on strategy and control system selected. Incompatibility with that two will have negative impact the company both internally and externally. In this paper will evaluate the implementation of management control systems in the framework of Malmi and Brown in support of the company's strategy which is run by one of the companies that became the object of research. The study findings suggest that the implementation of the overall management control system in company is good enough, there are only a few things that need attention ought to support the implementation of the strategy, but still have not received attention. The results also demonstrate the importance of paying attention to each element of the control system as a whole or mutually supportive, not separately in support of corporate strategy.

**Keyword** : MCS, strategy, production, evaluation

### **PENDAHULUAN**

Sejak 2000 hingga 2003, Samsung mencatatkan laba lebih tinggi 5% per tahun. Ini merupakan awal kebangkitan Samsung karena saat itu 16 dari 30 perusahaan besar di Korsel harus mengurangi produksi akibat krisis. Pada kuartal pertama 2012, Samsung menjadi perusahaan penjual telepon seluler terbesar dunia, mengalahkan Nokia. Samsung menjadi *vendor smartphone* terbesar dunia dengan kuatnya penjualan Galaxy

SII dan Galaxy Note. Kekuatan ini juga tidak lepas dari *internal control* dalam perusahaan yang kuat yakni melakukan *Long – Range Planning* dengan menanamkan investasi besar – besaran di bidang *Research and Development*.

( Dwi Tirta, diakses pada tanggal 4 Juni 2013 ) Baru – baru ini PT Metro Batavia (Batavia Airlines) dinyatakan pailit oleh Pengadilan Negeri Niaga Jakarta Pusat. *Batavia pailit karena tidak mampu Membayar Utang* sebesar US\$ 4.688.004,07 yang jatuh tempo pada tanggal 13 Desember 2012 karena permasalahan likuiditas perusahaan. Ini membuktikan tidak adanya *Financial Measurement* yang diterapkan. Dari contoh tersebut, diketahui bahwa secara keseluruhan yang menjadi penyebab pailitnya perusahaan ini adalah kurangnya penerapan Sistem Pengendalian Manajemen untuk mendukung strategi perusahaan. Berdasarkan kasus yang terjadi tersebut, penulis ingin membuktikan pentingnya Sistem Pengendalian Manajemen untuk mendukung strategi yang diterapkan guna mencapai tujuan perusahaan.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui penerapan Sistem Pengendalian Manajemen untuk mendukung strategi yang dijalankan oleh perusahaan. Penulis menggunakan *Explanatory Research* yaitu penelitian yang menggambarkan terjadinya sebuah fenomena yang terdapat pada PT. II. Manfaat penelitian yang dilakukan bersifat *Applied Research* ( Penelitian Terapan ) yaitu penelitian yang dilakukan untuk memecahkan masalah ketidaksesuaian kontrol yang diterapkan PT. II dalam mengendalikan karyawan agar berjalan sesuai dengan strategi perusahaan. Tujuan dari penelitian ini adalah mencari solusi dari masalah yang ada dan memberikan rekomendasi yang bermanfaat secara praktis dalam menyelesaikan sebuah masalah yang terjadi dengan tetap memperhatikan kesesuaian dengan pemilihan strategi di perusahaan.

Penelitian ini dilakukan untuk melihat penggunaan *Management Control System* dengan sudut pandang *Management Control Systems as a Package* ( Malmi and Brown ) pada fungsi produksi yang ada di perusahaan secara keseluruhan dalam rangka implementasi strategi suatu badan usaha. Sumber data yang digunakan dalam penelitian meliputi area produksi pada PT. II. Hal ini disebabkan penulis memahami bahwa area

produksi merupakan bagian *vital* bagi sebuah perusahaan yang bergerak di bidang manufaktur dan sangat membutuhkan *control* yang sesuai.

Alasan penulis memfokuskan pada Sistem Pengendalian Manajemen dengan kerangka Malmi dan Brown dalam perusahaan adalah penulis memahami bahwa Sistem Pengendalian Manajemen tidaklah dapat bekerja secara sendiri – sendiri, melainkan akan lebih baik bekerja sebagai satu kesatuan yang saling mendukung seperti layaknya pagar yang saling terkait satu dengan yang lainnya untuk membatasi dan mengarahkan karyawan mencapai tujuan perusahaan. Penulis ingin melihat keterkaitan semua hal tersebut dengan pelaksanaan strategi perusahaan untuk mencapai tujuan dan sasaran perusahaan.

Alasan lain penulis adalah dengan menggunakan kerangka ini, maka penulis dapat meningkatkan pemahaman lebih luas mengenai dampak tipe kontrol yang lain dan bagaimana kontrol – kontrol yang ada saling menggantikan satu sama lain dalam konteks yang berbeda ( saling mendukung ). Kerangka Malmi dan Brown inipun memiliki keunggulan dimana alat pengendalian manajemen yang ada dirancang berdasar perkembangan terkini ( seperti memasukkan unsur *Balance Scorecard* dalam *Hybrid Measurement* ) maupun memasukkan unsur kontrol yang sering tidak diperhatikan seperti *Cultural Control*. Letak keunggulan lainnya adalah relatif lebih mudah dipahami keterkaitan antara satu jenis kontrol dengan lainnya dan telah disediakan rangkanya.

## **METODE PENELITIAN**

Pada penelitian ini, penulis menggunakan pendekatan *interpretive* yang menjelaskan tentang peristiwa sosial atau budaya yang didasarkan pada perspektif dan pengalaman orang yang diteliti. Penelitian ini merupakan penelitian *explanatory* karena bertujuan meningkatkan pemahaman mengenai peran Sistem Pengendalian Manajemen untuk mendukung strategi yang diterapkan perusahaan secara keseluruhan dan mengatasi masalah yang terjadi.

Untuk menjawab tiap *mini research questions*, penelitian ini membutuhkan :

1. Sumber data :

- ◆ Orang : Bagian *Finance*, Kepala  *Casting*, Kepala Produksi, Karyawan
- ◆ Kejadian : Kegiatan operasional badan usaha
- ◆ Dokumen : Dokumen internal badan usaha yang berhubungan dengan sistem pengendalian yang diterapkan perusahaan

2. Metode pengumpulan data :

• Wawancara

Wawancara dilakukan melalui tatap muka langsung. Jenis wawancara yang dilakukan oleh penulis adalah *semi – structured interview* dimana sebelumnya penulis menyiapkan rangkaian pertanyaan yang akan diajukan, namun tidak menutup kemungkinan adanya pengembangan pertanyaan saat melakukan wawancara. Media yang digunakan untuk mencatat adalah catatan tertulis dibantu dengan penggunaan *tape recorder* untuk memperlancar jalannya wawancara.

• Observasi

Penulis akan melakukan pengamatan secara langsung pada kegiatan operasional badan usaha. Metode yang digunakan selama observasi adalah *non – participant observation* dimana penulis bertindak sebagai pengamat langsung. Hasil observasi nantinya dapat memberikan informasi tambahan bagi penulis dan dapat dijadikan *benchmark* atau pembanding dengan data yang telah diperoleh dengan metode – metode lainnya.

• Analisa Dokumen

Penulis akan melakukan analisa pada dokumen – dokumen yang dibutuhkan terkait dengan fenomena yang akan diteliti. Dokumen – dokumen pendukung ini dapat membantu penulis dalam melakukan verifikasi dan mendapat gambaran yang lebih dalam selain dengan observasi maupun wawancara.

Dalam membantu menjawab *Main Research Question* tentang Bagaimana evaluasi atas Sistem Pengendalian Manajemen pada area produksi untuk mendukung strategi yang dijalankan oleh perusahaan, terdapat *Mini Research Questions* yang akan dijelaskan dalam desain studi ini.

1. Apa strategi yang saat ini sedang diterapkan pada perusahaan ?

Pertanyaan ini bertujuan untuk menjelaskan mengenai strategi yang saat itu sedang digunakan oleh PT. II. Dengan mengetahui strategi perusahaan yang saat ini dijalankan perusahaan, penulis dapat memperoleh pemahaman lebih untuk menjawab *Main Research Question*. Untuk dapat menjawab *mini research question* tersebut, penulis memperoleh dan mengumpulkan data dari Bagian *Finance* PT. II dengan melakukan wawancara. Wawancara dilaksanakan setelah sebelumnya penulis mengadakan perjanjian dengan pihak terkait yang telah disepakati sebelumnya agar tidak mengganggu kegiatan operasional perusahaan. Metode wawancara menggunakan *semi – structured interview* dengan tatap muka langsung. Setiap wawancara dilakukan kurang lebih 1 jam ( 60 Menit ) sebanyak maksimal 3 kali di PT. II pada siang hari ( pukul 10.00 WIB – 11.00 WIB ). Media yang digunakan dalam pencatatan adalah *tape recorder* dan *notes* kecil. Untuk mendukung hasil *interview*, penulis akan melakukan observasi langsung pada perusahaan secara keseluruhan. Observasi yang digunakan adalah metode *non – participant observation* dilakukan selama kurang lebih 3 – 4 hari.

2. Bagaimana implementasi Sistem Pengendalian Manajemen pada area produksi PT. II ?

Pertanyaan ini bertujuan untuk menjelaskan mengenai implementasi Sistem Pengendalian Manajemen yang saat itu dijalankan oleh perusahaan. Dengan mengetahui implementasi SPM ini, penulis dapat melihat apakah praktiknya telah sesuai dengan yang diharapkan. Untuk menjawab *Mini Research Question* ini, penulis melakukan wawancara dengan Bagian *Finance*, Kepala *Casting* dan Kepala Produksi untuk mendapatkan data yang diinginkan. Wawancara dilakukan dengan tatap muka secara langsung dengan ketiga orang tersebut yang masing – masing akan memakan waktu sekitar 1 jam. Wawancara

akan dilakukan pada siang hari ( pukul 10.00 WIB – 13.00 WIB ). Media yang digunakan dalam mencatat data hasil wawancara adalah *tape recorder* dan *notes* kecil. Untuk meningkatkan kualitas data yang dihasilkan dari wawancara, penulis akan melakukan observasi. Observasi yang dilakukan menggunakan metode *non – participant observation* dilakukan selama 3 – 4 hari.

3. Apakah ada hambatan dalam implementasi Sistem Pengendalian Manajemen ( SPM ) dalam mendukung strategi perusahaan ?

Pertanyaan ini bertujuan untuk menjelaskan hambatan – hambatan yang muncul dalam melakukan implementasi atau penerapan Sistem Pengendalian Manajemen dalam mendukung strategi perusahaan. Dengan memperoleh informasi tentang hambatan yang sering terjadi pada perusahaan, penulis dapat menganalisa lebih lanjut bagaimana seharusnya SPM yang cocok dijalankan. Untuk memperoleh jawaban atas *Mini Research Question* tersebut, penulis akan melakukan wawancara dengan Kepala *Casting* dan Kepala Produksi. Metode wawancara yang dilakukan adalah *semi – structured interview* dimana penulis dapat menggali lebih dalam terkait dengan mendapat jawaban yang diharapkan. Wawancara yang dilakukan untuk tiap bagian kurang lebih selama 1 jam sebanyak 2 kali di PT. II yang keseluruhannya adalah 2 jam ( dimulai pada siang hari pukul 10.00 WIB – 12.00 WIB ). Media pencatatan yang digunakan adalah *tape recorder* dan *notes* kecil untuk memudahkan penulis memperoleh data. Penulis juga akan melakukan observasi langsung pada perusahaan. Observasi yang dilakukan menggunakan metode *non – participant observation* yang berlangsung selama 3 – 4 hari.

4. Bagaimana evaluasi dan perbaikan atas Sistem Pengendalian Manajemen yang telah dijalankan perusahaan agar kinerja di area produksi dapat lebih baik lagi ?

Pada *Mini Research Question* yang keempat ini, penulis akan mencoba untuk melakukan evaluasi dan perbaikan terhadap Sistem Pengendalian Manajemen yang telah diterapkan di perusahaan khususnya di area produksi agar kinerja dapat lebih ditingkatkan lagi. Untuk menjawab *Mini Research*

*Question* yang terakhir ini, maka penulis akan berusaha memahami semua hal yang berhubungan dengan Sistem Pengendalian Manajemen dan sinerginya dengan strategi yang dijalankan untuk mencapai tujuan dan sasaran perusahaan serta apa saja hambatan – hambatan yang terjadi di area produksi. Dengan memahami segala hal yang berkaitan tersebut, maka penulis akan dapat memberikan rekomendasi yang berguna untuk perbaikan bagi perusahaan di masa yang akan datang. Untuk memperoleh jawaban atas *Mini Research Question* tersebut, penulis akan melakukan wawancara dengan Kepala *Casting* dan Kepala Produksi. Metode wawancara yang dilakukan adalah *semi – structured interview* dimana penulis dapat menggali lebih dalam terkait dengan mendapat jawaban yang diharapkan. Wawancara yang dilakukan untuk tiap bagian kurang lebih selama 1 jam sebanyak 2 kali di PT. II yang keseluruhannya adalah 2 jam ( dimulai pada siang hari pukul 10.00 WIB – 12.00 WIB ). Media pencatatan yang digunakan adalah *tape recorder* dan *notes* kecil untuk memudahkan penulis memperoleh data. Penulis juga akan melakukan observasi langsung pada perusahaan. Observasi yang dilakukan menggunakan metode *non – participant observation* yang berlangsung selama 3 – 4 hari.

Selain melakukan wawancara dengan pihak – pihak yang telah disebutkan diatas, tidak menutup kemungkinan penulis akan melakukan wawancara dengan pihak – pihak lain yang berhubungan dengan topik yang diteliti, contohnya karyawan di area produksi. Wawancara yang dilakukan bersifat *non – formal* yang akan membantu menggabungkan data – data yang telah diterima sebelumnya.

Data dan informasi yang telah didapatkan dibandingkan dengan teori – teori yang telah ada, kemudian penulis mencari jawaban atas *research questions* yang telah dibuat. Penyusunan penelitian ini dilakukan bersamaan dengan studi lapangan. Hal ini disebabkan karena penelitian ini akan memberikan rekomendasi jika terdapat kelemahan dalam penerapan sistem pengendalian manajemen pada badan usaha, dengan menggunakan panduan teori yang ada.

**HASIL DAN PEMBAHASAN**

<b>Cultural Controls</b>						
Clans		Values			Symbols	
<b>Planning</b>		<b>Cybernetic Controls</b>				<b>Reward and Compensation</b>
Long range planning	Action planning	Budgets	Financial Measurement Systems	Non Financial Measurement Systems	Hybrid Measurement Systems	
<b>Administrative Controls</b>						
Governance Structure		Organisation Structure			Policies and Procedures	

**Gambar 1**

**Management Control Systems as a Package**

( Sumber : Malmi and Brown, 2008 )

Dengan menggunakan kerangka Malmi dan Brown dalam mengevaluasi penerapan Sistem Pengendalian Manajemen pada PT. II, penulis menemukan beberapa hal, yang akan dijelaskan sebagai berikut :

Dalam hal *Long – Range Planning*, Untuk mengatasi beberapa kelemahan dalam *Long – Range Planning* dimana rencana jangka panjang belum dilakukan secara tertulis dan tidak terdapat notulensi maka penulis merekomendasikan agar perusahaan melakukannya dengan *formal* dan tertulis dimana hal ini akan membawa beberapa manfaat yang lebih baik. Dengan dituliskannya secara *formal*, maka perusahaan dapat mengukur sejauh mana perkembangan dan pencapaian rencana jangka panjang pada suatu periode. Selain itu, rencana jangka panjang yang tertulis akan memudahkan direktur untuk lebih berpikir tajam mengenai apa langkah – langkah yang lebih mendetail untuk mencapai rencana tersebut, memudahkan untuk membuat rencana jangka panjang lainnya yang masih memiliki keterkaitan dengan rencana jangka panjang terdahulu, serta dapat menilai bagaimana pencapaian rencana tersebut apakah sudah sesuai dengan apa yang diharapkan dan apa hal – hal yang masih perlu diperbaiki. Pembuatan rencana jangka panjang tertulis yang direkomendasikan penulis juga

mempertimbangkan apakah rencana jangka panjang yang terdahulu sudah dicapai dan terealisasi dengan baik sebelum nantinya menuju pada rencana jangka panjang berikutnya.

Dengan rencana jangka panjang saat ini yaitu melakukan penjualan *tube* dengan pencapaian 50 % menjual kepada perusahaan farmasi dan penjualan sebesar 50 % ke perusahaan lem, maka direktur perlu mempertimbangkan apa saja yang menjadi kendala dan peluang untuk mencapai rencana tersebut. Dalam pembuatan rencana jangka panjang, Direktur perlu untuk memikirkan secara lebih detail mengenai biaya – biaya yang dibutuhkan, bagaimana prospek kedepannya bila memang rencana tersebut benar – benar dijalankan karena pembuatan *Clean Room* dan pemenuhan syarat – syarat sebelum perusahaan dapat memproduksi *tube* untuk perusahaan farmasi membutuhkan biaya yang tidak sedikit. Sampai saat ini, direkturlah yang selalu melakukan pembuatan rencana jangka panjang ( *One – Man Show* ). Pada umumnya memang rencana jangka panjang merupakan rencana yang dibuat oleh *Executive Management* yang lebih memiliki pemikiran strategis. Namun pada kenyataannya, untuk membuat rencana jangka panjang tersebut membutuhkan analisa yang baik dan informasi yang lengkap mengenai berapa data – data historis perusahaan seperti perkembangan penjualan, biaya, dan perkiraan kedepannya juga perlu untuk mengidentifikasi kebutuhan sumber daya bila ingin rencana jangka panjang tersebut berhasil. Pihak – pihak yang mengetahui tentang data – data tersebut adalah Bagian *Finance* dan Bagian *Accounting*. Akan lebih baik, bila sebelum direktur melakukan pembuatan rencana jangka panjang, terlebih dahulu direktur menanyakan perkembangan – perkembangan ( *progress* ) sampai saat ini dan melakukan analisa yang tepat sehingga tidak akan sampai mengakibatkan kesalahan dalam menetapkan rencana jangka panjang perusahaan.

Dalam hal *Action Planning*, kelemahan yang ada pada proses perencanaan jangka pendek di PT. II adalah kurang dilibatkannya staf – staf yang justru memiliki keterkaitan langsung terhadap rencana jangka pendek perusahaan. Memang direktur sudah tidak melakukan perencanaan secara individu, terbukti Ibu Linda selaku Bagian *Finance* juga ikut berperan dalam memikirkan dan melaksanakan rencana jangka pendek perusahaan. Yang menjadi rencana jangka pendek pada perusahaan adalah mencapai penjualan *tube* sebesar 20 % ke perusahaan farmasi. Untuk mencapai hal

tersebut, yang dilakukan oleh perusahaan adalah memaksimalkan pemasaran produk ke perusahaan – perusahaan farmasi karena hingga saat ini penjualan *tube* ke perusahaan farmasi masih berada dibawah satu juta *tube*. Selain itu, dari segi pengepakan dan proses memproduksi *tube* untuk perusahaan farmasi membutuhkan sterilitas yang lebih daripada memproduksi *tube* untuk perusahaan lem. Berdasarkan hal tersebut, maka akan lebih baik lagi bila direktur melibatkan Bagian *Marketing* dan Bagian Produksi untuk bersama – sama melakukan perundingan dan diskusi untuk menjalankan rencana jangka pendek yang telah ditetapkan. Bila hal ini dilakukan, maka ada kemungkinan munculnya saran – saran yang lebih baik lagi dari Bagian *Marketing* maupun Bagian Produksi, lain halnya dengan kondisi yang saat ini terjadi di perusahaan, dimana Ibu Linda setelah melakukan diskusi dengan direktur kemudian memberikan tanggung jawab kepada Bagian *Marketing* untuk meningkatkan pemasarannya. Dibutuhkan *brainstorming* dan penentuan tindakan yang tepat agar rencana jangka pendek tersebut dapat berjalan dengan baik dan sesuai untuk nantinya mendukung rencana jangka panjang, visi, dan misi perusahaan. Rekomendasi terhadap penyusunan rencana jangka pendek perusahaan adalah dengan melakukannya secara tertulis dan rinci mengenai langkah – langkah apa yang akan dilakukan, baik dari Bagian Produksi maupun Bagian *Marketing* setelah sebelumnya direktur mengkomunikasikan pada bagian – bagian yang memiliki hubungan. Setelah itu, Bagian Produksi, *Marketing*, maupun *Finance* akan merundingkan rencana – rencana yang telah dirancang untuk mendukung *Action Planning* perusahaan.

Dalam hal *Budgets*, kelemahan yang ada dalam pelaksanaan *Budgets* pada perusahaan adalah tidak dilakukan secara tertulis. Proses pembuatan anggaran melibatkan direktur dengan Ibu Linda yang dapat dikatakan sebagai tangan kanan direktur. Selain itu, kelemahan lainnya adalah kurangnya kontrol terhadap pembelian barang – barang yang telah dianggarkan sehingga berpotensi munculnya pembelian barang – barang yang memang belum atau tidak diperlukan bagi perusahaan yang berdampak membengkaknya biaya. Dalam hal pembelian mesin, memang sekilas tidak terdapat masalah karena sampai saat ini, mesin – mesin yang ada pada PT. II didatangkan langsung dari Australia setelah sebelumnya terdapat perundingan antara direktur dengan *commissioner* yang berada di Australia. Namun disadari atau tidak,

terdapat kelemahan didalamnya dimana seiring berkembangnya perusahaan, suatu saat pasti dibutuhkan pembelian mesin dari luar Australia yang mana akan membutuhkan pembuatan anggaran yang lebih *formal* dan tertulis. Inilah yang kemudian menjadi rekomendasi penulis, yaitu akan lebih baik bila perusahaan mempertimbangkan agar mulai membuat anggaran secara tertulis dan memahami makna dibalik pembuatan anggaran itu sendiri.

Anggaran bukanlah perkiraan keluarnya uang untuk suatu hal, namun dapat digunakan sebagai alat kontrol bila proses pembuatannya pun mempertimbangkan secara detail dari berbagai faktor. Dengan pembuatan anggaran secara tertulis akan memudahkan direktur untuk sewaktu – waktu mengontrol pembelian yang akan dilakukan pada suatu periode, apakah pembelian tersebut penting dan menunjang proses bisnis perusahaan atau dapat ditunda dan dialokasikan untuk hal lain yang lebih penting.

Selain itu, dengan merinci anggaran untuk mencapai rencana jangka pendek maupun rencana jangka panjang perusahaan ( untuk pembelian mesin, pembuatan *Clean Room*, dan peningkatan sarana prasarana lain ) maka realisasinya dapat tertata dan tidak sampai menimbulkan kerugian bagi perusahaan. Rekomendasi yang diberikan penulis akan lebih baik bila didukung dengan penetapan waktu pembuatan anggaran tiap periodenya misalnya dibuat setiap awal tahun dan perencanaannya mulai tahun sebelumnya. Inti dari pembuatan anggaran adalah harus terdapat perencanaan yang baik dan bersifat fleksibel, bukannya kaku dan hanya berdasarkan variansnya saja.

Dalam hal *Financial Measurement Systems*, kelemahan yang ada pada *Financial Measurement Systems* adalah pada kontrolnya yang masih sangat sederhana. Hal ini terbukti dimana sampai saat ini, bentuk pengukuran kinerja secara keuangan yang diterapkan pada PT. II masih hanya berfokus dan melihat *Cash Flow* nya saja. Meskipun memang *Cash Flow* memegang peranan penting dan harus diperiksa setiap akhir bulan, namun sebenarnya pengukuran kinerja lain juga akan lebih baik bila diperhatikan. *Review* yang sampai saat ini dilakukan oleh direktur dan Bagian *Finance* adalah seputar angka penjualan dan keuntungan yang diperoleh perusahaan. Oleh karena itu, penulis memberikan rekomendasi agar perusahaan mulai mempertimbangkan untuk menganalisa Laporan Keuangan secara keseluruhan misalnya

dengan menganalisa tren penjualan, menganalisa pengeluaran beban – beban yang ada di perusahaan, analisa investasi yang telah dilakukan dengan membeli mesin – mesin dari Australia, dan lainnya. Bagian *Accounting* dapat melakukan pembuatan analisa mengenai tren pada pos – pos pembelanjaan uang perusahaan, seperti biaya listrik, air, telepon, transportasi, dan lain – lain. Dengan demikian, maka perusahaan dapat mengerti lebih detail pos – pos pengeluaran mana yang dapat ditekan dan lebih diminimalisasikan. Selain itu, dengan menganalisa investasi pembelian mesin – mesin, perusahaan dapat menentukan apakah pembelian mesin ini dapat dikatakan menguntungkan bagi perusahaan dan apakah kinerja yang dihasilkan telah sesuai dengan apa yang diharapkan. Bila dari hasil analisa terbukti bahwa kinerja belum optimal, perusahaan dapat lebih memaksimalkan penggunaannya dan secara tidak langsung akan meningkatkan produktivitas perusahaan, efektifitas, efisiensi, dan meminimalkan *Idle Capacity* sehingga mendukung strategi *Cost Leadership* yang diterapkan oleh PT. II.

Pada area produksi di PT. II, penulis juga mengidentifikasi kelemahan dalam pengukuran kinerja keuangannya dimana berdasarkan semua informasi yang dijelaskan sebelumnya, ternyata pada area produksi belum terdapat pengukuran kinerja keuangan dalam setiap aktivitas yang dilakukan padahal seharusnya area produksi sebagai tulang punggung perusahaan harus mampu beroperasi secara efektif dan efisien untuk mendukung strategi yang diterapkan PT. II. Dengan belum adanya pengukuran kinerja keuangan yang dilakukan, maka tiap aktivitas yang dilakukan di area produksi tidak dapat diketahui tingkat efisiensi dan efektifnya secara jelas.

Penulis memberikan rekomendasi agar pada area produksi mulai dilakukan pengukuran kinerja yang dihitung secara keuangan dan dalam satuan moneter seperti pengalokasian tiap bahan penunjang yang digunakan untuk memproduksi tube dalam rupiah sehingga bila ada pemborosan penggunaan dapat diketahui berapa biayanya. Selain itu, akan lebih baik bila dilakukan penghitungan detail mengenai berapa komposisi bahan baku yang dibutuhkan untuk memproduksi sejumlah tube dalam satuan rupiah sehingga bila terdapat pemborosan penggunaan bahan baku maupun kesalahan produksi yang menghasilkan *scrap* dapat mengidentifikasi berapa kerugian

yang diderita. Dengan adanya perhitungan yang memang lebih kompleks dari biasanya, maka akan menghasilkan beberapa keuntungan dimana perusahaan dapat mengetahui berapa uang yang dikeluarkan untuk melakukan suatu aktivitas, berapa kerugian yang diderita bila mengalami gagal produksi, serta dapat mengetahui kapasitas yang terbuang bila terjadi *Idle Capacity* karena mesin rusak dan masalah – masalah lain. Dengan demikian, maka perusahaan dapat lebih memaksimalkan produksi dan tetap sejalan dengan strategi *Cost Leadership* yang diterapkan.

Dalam hal *Non – Financial Measurement Systems*, sistem pengukuran kinerja non – keuangan berdasarkan wawancara yang dilakukan oleh penulis telah dijalankan dengan baik pada perusahaan dimana terbukti sampai saat penulis melakukan wawancara, belum pernah terdapat komplain dari pelanggan atas produk yang dihasilkan. Hal ini karena PT. II dalam melakukan pembuatan produk sangat memperhatikan kualitas dan terdapat bagian *Quality Control* yang terus memeriksa produk – produk yang dihasilkan dari stage yang satu ke *stage* yang lainnya. Ini merupakan salah satu cara untuk mempertahankan kualitas barang yang dihasilkan.

Sebenarnya dari observasi, analisa dokumen, dan wawancara yang dilakukan, penulis menyimpulkan bahwa pengukuran kinerja non – keuangan khususnya di area produksi sudah dijalankan dengan baik. Hanya saja, penulis mengidentifikasi beberapa hal yang dapat berpotensi menimbulkan penurunan kualitas produk yang dihasilkan oleh karyawan. Berdasarkan wawancara yang dilakukan dengan Pak Raharjo, beliau mengatakan ruang kerja yang sempit dan kurangnya ventilasi terutama di Bagian *Casting*. Dari observasi yang dilakukan, penulis memang menjumpai banyak penempatan bahan baku dan *strip* sisa produksi pada area *Casting* yang menyebabkan ruang gerak lebih sempit. Ini dapat berakibat karyawan merasa panas dan sesak dalam bekerja yang akhirnya berpotensi mengakibatkan kinerja karyawan tidak dapat dimaksimalkan. Yang menjadi rekomendasi penulis untuk menghindari potensi terjadinya hal tersebut adalah dalam hal bahan baku maupun sisa *strip* yang digunakan oleh PT. II, meskipun bahan baku dapat bertahan dari air maupun panas dan tidak ada jangka waktu rusaknya, namun perusahaan perlu mempertimbangkan penempatan bahan baku di dalam pabrik yang akan mempersempit ruang gerak dari karyawan yang

bekerja. Hal ini secara tidak langsung akan berdampak pada produktivitas karyawan yang menurun. Akan lebih baik bila perusahaan mempertimbangkan tempat peletakan bahan baku maupun sisa *strip* yang dapat digunakan untuk produksi lagi agar tidak mempersempit pabrik.

Dalam hal *Reward and Compensation Controls*, proses pelaksanaan *Reward and Compensation Controls* yang ada di perusahaan sudah cukup baik. Setiap karyawan akan dinilai berdasarkan kehadiran dan sikap mereka masing – masing dalam bekerja. Bila karyawan selalu hadir tepat waktu dan tidak pernah sekalipun ijin serta memiliki kelakuan baik, maka setiap awal tahun akan diberikan tambahan bonus atau pesasih sebanyak 2 kali kenaikan gaji dengan jumlah yang telah ditentukan oleh PT. II. Namun demikian, penulis mengidentifikasi kelemahan pada proses pelaksanaan kontrol yang mungkin dapat disalahgunakan oleh karyawan demi mengejar bonus atau pesasih tersebut. Memang untuk saat ini, karena jumlah karyawan yang bekerja masih tidak seberapa banyak dan masing – masing dari mereka telah bekerja cukup lama maka tidak ada masalah yang mungkin terjadi. Namun perusahaan harus mempertimbangkan untuk kedepannya saat sudah semakin besar dan membutuhkan sumber daya manusia yang lebih banyak. Hal utama yang sampai saat ini menjaga perusahaan dari adanya hal – hal yang tidak diharapkan dari karyawan adalah karena mereka memiliki loyalitas terhadap direktur yang saat ini sedang memimpin di PT. II.

Berbicara mengenai Sistem Pengendalian Manajemen, kontrol yang baik bukanlah karena faktor kepemimpinan melainkan tetap dapat berfungsi dan ditegakkan dalam tiap apapun kondisi yang terjadi. Kelemahan dalam hal presensi atau kehadiran karyawan ini adalah tidak terdapatnya pengawasan yang ketat saat presensi awal masuk maupun saat selesai bekerja pada sore harinya. Jika dibiarkan, maka akan ada kemungkinan karyawan yang tidak masuk kerja, namun namanya tercatat hadir pada suatu hari ( *titip absen* ). Dengan semakin kompleks dan besarnya perusahaan, hal ini akan semakin sulit terdeteksi. Oleh karena itu, akan lebih baik bila mulai dari saat ini terdapat pengawasan dan kontrol dari Kepala *Casting* maupun Kepala Produksi terhadap jumlah dan nama karyawan yang hadir di pabrik setiap harinya dengan melakukan pengecekan sewaktu – waktu terhadap karyawan yang sedang bekerja.

Dengan memperketat kontrol yang tidak memakan biaya yang banyak bila dilakukan, sekaligus akan menciptakan ketertiban dan kedisiplinan dalam diri karyawan itu sendiri. Hal berikutnya yang perlu diperhatikan adalah dalam hal ketertiban pemakaian alat kelengkapan dalam bekerja seperti topi. Seringkali bila karyawan tidak berada dalam pengawasan, mereka akan malas untuk menggunakan kelengkapan kerja tersebut dengan alasan tidak nyaman, padahal itu demi keselamatan kerja mereka sendiri.

Rekomendasi penulis untuk mengatasi hal ini adalah menugaskan seseorang pada waktu – waktu tertentu yang dapat dipercaya dapat memberi informasi secara jujur untuk memeriksa apakah karyawan dalam bekerja telah sesuai dengan standar yang ditetapkan. Bila ternyata terbukti melanggar dan tidak mendapat bonus atau pesasih, maka Kepala *Casting* atau Kepala Produksi dapat memanggil dan memberikan bukti nyata terkait pelanggaran yang mereka lakukan. Dengan penciptaan kondisi seperti ini, maka akan menimbulkan kesadaran bagi karyawan yang bekerja bahwa mereka pun mendapat pengawasan saat melakukan pekerjaan sehingga tidak dapat bersikap semaunya sendiri.

Dalam hal *values*, secara keseluruhan pelaksanaan alat kontrol nilai pada perusahaan sudah berjalan dengan baik demikian juga untuk pengkomunikasiannya. Hal ini terbukti dimana masing – masing karyawan mengerti apa yang menjadi keinginan perusahaan. Sampai pada saat penulis melakukan wawancara dengan para sumber dan dari hasil observasi yang dilakukan, tampak bahwa dalam bekerja karyawan maupun staf menjunjung nilai – nilai keterbukaan dan tanggung jawab yang ditanamkan oleh PT. II. Terutama di area produksi yang menjadi fokus utama penulis, tampak bahwa masing – masing karyawan menaati nilai – nilai yang ada dengan sendirinya tanpa ada unsur pemaksaan dari perusahaan.

Dengan kondisi sekarang ini, nilai – nilai yang ada di perusahaan sudah berjalan dengan baik mengingat karyawan yang ada di perusahaan telah bekerja dalam waktu yang cukup lama ( lebih dari 10 tahun ) ditambah dengan bentuk kontrol lain seperti *Clans* yang identik dengan sistem kekeluargaan. Namun, penulis memberikan rekomendasi agar *Values* yang ada di perusahaan ditulis secara *formal* untuk menjaga agar penerapannya dapat terus berjalan dengan baik. Dengan adanya *Values* yang

tertulis, maka karyawan dapat lebih memahami apa yang menjadi keinginan perusahaan terutama bagi karyawan yang baru masuk dan bekerja di PT. II. Tanpa adanya *Values* yang tertulis, maka membutuhkan waktu yang cukup lama bagi seorang karyawan untuk memahami nilai – nilai yang dijunjung di PT. II. Selain itu, penulis menyarankan agar dilakukan analisa penerapan nilai – nilai di perusahaan dengan semakin berkembangnya perusahaan. Apakah terdapat unsur penolakan pada diri tiap individu dan apakah nilai – nilai tersebut mampu mempengaruhi dan meningkatkan kinerja mereka mengingat *values* yang memiliki fungsi sebagai “payung kultur” untuk menjaga sikap karyawan dalam melakukan pekerjaan.

## **KESIMPULAN DAN SARAN**

Dari keseluruhan penelitian yang dilakukan, penulis mengidentifikasi bahwa yang menjadi kelemahan utama di PT. II adalah belum dituliskannya beberapa jenis kontrol secara *formal* seperti *Planning Control*, *Values*, dan *Cybernetic Controls*. Selain itu, penulis menemukan bahwa perusahaan masih menjalankan kontrolnya dengan sederhana dan mudah sehingga banyak terdapat hal yang seharusnya penting dan butuh perhatian lebih seperti pembuatan anggaran secara tertulis dan pengukuran kinerja secara keuangan yang berperan penting untuk menghindari terjadinya pembengkakan biaya justru tidak diperhatikan.

Dari semua permasalahan yang dihadapi oleh perusahaan dalam Sistem Pengendalian Manajemen, penulis berusaha memberikan rekomendasi yang sesuai untuk mendukung penerapan strategi *Cost Leadership* di PT. II. Rekomendasi yang diberikan penulis lebih ke arah Sistem Pengendalian Manajemen yang bersifat ekonomis sehingga tetap sejalan dengan strategi yang dijalankan perusahaan. Sebenarnya masih banyak alat kontrol yang lebih kompleks yang dapat diterapkan untuk mengurangi permasalahan – permasalahan yang dihadapi PT. II, namun faktor mahal nya biaya bila diterapkan dan butuhnya alokasi sumber daya yang tidak sedikit menjadi bahan pertimbangan penulis dalam memberikan rekomendasi.

Rekomendasi kontrol yang bersifat ekonomis ini diberikan oleh penulis dan berhubungan dengan semua permasalahan yang ada dari tiap kontrol yang diterapkan. Bila rekomendasi ini dipertimbangkan untuk dilaksanakan oleh perusahaan, maka potensi munculnya masalah dan hambatan dapat lebih diminimalkan dan dihindari sehingga dalam jangka pendek maupun jangka panjang seiring dengan perkembangan yang ada, PT. II dapat lebih waspada dengan kelemahan – kelemahan didalamnya dan terus melakukan peningkatan kontrol agar lebih baik lagi kedepannya.

Penelitian yang dilakukan penulis tidak terlepas dari beberapa keterbatasan antara lain kurangnya waktu yang diperlukan untuk meneliti fenomena yang terjadi dengan lebih rinci dalam perusahaan khususnya di area produksi, istimewa yang berkaitan dengan *Cultural Controls* yang membutuhkan pengamatan lebih mendalam yang menurut penulis tidak dapat dilakukan hanya dengan beberapa kali kunjungan saja. Selain itu, mengingat penelitian ini hanya dilakukan dan berfokus pada satu perusahaan saja, maka hasil yang diperoleh tidak dapat berlaku secara umum. Oleh karena itu penulis menyarankan agar suatu saat dilakukan penelitian yang mendalam dan tidak hanya satu obyek saja, melainkan banyak obyek sehingga dapat lebih memahami bagaimana kaitan sistem pengendalian manajemen dengan strategi yang dijalankan perusahaan serta dapat lebih memahami kaitan antara satu sistem dengan sistem lainnya.

## DAFTAR PUSTAKA

- Acquaah, Moses. **Management control systems, business strategy and performance: A comparative analysis of family and non-family businesses in a transition economy in sub-Saharan Africa** *Journal of Family Business Strategy*, In Press, Corrected Proof, Available online 20 April 2013. ( Online ).  
<http://www.sciencedirect.com.pustaka.ubaya.ac.id/science/article/pii/S1877858513000235>. Diakses tanggal 4 Juni 2013
- Anthony, Robert N., and Vijay Govindarajan. 2007. **Management Control Systems, 12th Edition**. New York : McGraw – Hill
- Efferin, Sujoko dan Bonnie Soeherman. 2010. **Seni Perang Sun Zi dan Sistem Pengendalian Manajemen, Filosofi dan Aplikasi**. Gramedia : Jakarta
- Frow, Natalie, David Marginson and Stuart Ogden “**Continuous**” **budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control Accounting, Organizations and Society**, Volume 35, Issue 4, May 2010, Pages 444-461. ( Online ).  
<http://www.sciencedirect.com.pustaka.ubaya.ac.id/science/article/pii/S0361368209001007> . Diakses tanggal 4 Juni 2013
- Hussain, Md. Mostaque. **Organisational Strategic Orientation and Its Impact on Non-Financial Performance Measurement in the Financial Services Industry** *Management Research News* Volume: 27 Issue: 11/12 2004. ( Online ). <http://www.emeraldinsight.com.pustaka.ubaya.ac.id/journals.htm?issn=0140-9174&volume=27&issue=11/12&articleid=866955&show=html>. Diakses tanggal 4 Juni 2013
- Lee, Chia – Ling, Huan-Jung Yang. **Organization structure, competition and performance measurement systems and their joint effects on performance** *Management Accounting Research*, Volume 22, Issue 2, June 2011, Pages 84-104. ( Online ).  
<http://www.sciencedirect.com.pustaka.ubaya.ac.id/science/article/pii/S1044500510000831>. Diakses tanggal 4 Juni 2013
- Malmi, Teemu and David A. Brown. **Management control systems as a package— Opportunities, challenges and research directions** *Management Accounting Research*, Volume 19, Issue 4, December 2008, Pages 287-300 ( Online )  
<http://www.sciencedirect.com.pustaka.ubaya.ac.id/science/article/pii/S1044500508000401>. Diakses tanggal 3 Juni 2013

Merchant, K. A., and W. A. Van Der Steede. 2007. **Management Control Systems : Performance Measurement, Evaluation and Incentives**. New Jersey : Prentice – Hall

Porter, Michael E. 1994. **Keunggulan Bersaing, Menciptakan, dan Mempertahankan Kinerja Unggul**. Jakarta : Binarupa Aksara

Simons, Robert. 2000. **Performance Measurement & Control Systems for Impementing Strategy**. New Jersey : Prentice – Hall

Syarifudin.2013.**Riset, Strategi Samsung Kuasai Dunia**.[www.koran-sindo.com/node/308147](http://www.koran-sindo.com/node/308147). ( Online ). Diakses tanggal 23 Mei 2013

Tirta, Dwi. 2013. **Batavia Pailit Karena Tidak Mampu Membayar Utang**.  
<http://mediainformasi.org/batavia-pailit-karena-tidak-mampu-membayar-utang/>.  
( Online ). Diakses tanggal 23 Mei 2013

Vibiznews – Strategic. 2008. **Blue Ocean Strategy ala Apple**.  
[http://vibizmanagement.com/column/index/category/strategic\\_management/944/45](http://vibizmanagement.com/column/index/category/strategic_management/944/45). ( Online ). Diakses tanggal 4 Juni 2013

Wu, Hung – Yi, Yi-Kuei Lin and Chi-Hsiang Chang. **Performance evaluation of extension education centers in universities based on the balanced scorecard Evaluation and Program Planning**, Volume 34, Issue 1, February 2011, Pages 37-50. ( Online ).  
<http://www.sciencedirect.com.pustaka.ubaya.ac.id/science/article/pii/S0149718910000480>. Diakses tanggal 4 Juni 2013