

PERBANDINGAN PENGENDALIAN INTERN DAN PENGENDALIAN MANAJEMEN DALAM HUBUNGANNYA DENGAN AGENCY THEORY

Oleh : Hamfri Djajadikerta

Abstrak

The agency theory deals with agency problems resulting from conflicts of interest that may emerge in contractual relationships. Agency relationship is a contract under which one or more persons (the principal(s)) engage another person to perform some service on their behalf which involves delegating some decision making authority to the agent. Differently informed or uncertain and different subjective interests give rise to conflicts of interest between contracting partners. If both parties to the relationships are utility maximizers, there is a good reason to believe that the agent will not always act in the best interests of the principal. Principals is concerned with how these agency problems can be minimized. In accounting domain, internal control systems and management control systems are two tools which principals have created to minimized the problem. The internal control systems is more concerned to rules and monitoring aspect to control the agent. The management control system is a process to influence agent with incentive contract thus it more concerned to human behavior aspect.

PENDAHULUAN

Dalam berbagai tulisan yang berkaitan dengan akuntansi, baik dalam buku teks maupun jurnal, sering sekali disebutkan berbagai jenis istilah yang menggunakan kata pengendalian. Dari semua istilah pengendalian tersebut, mungkin yang paling sering disebut adalah istilah pengendalian intern dan pengendalian manajemen. Pengendalian intern biasa digunakan dalam pembahasan-pembahasan mengenai akuntansi keuangan, pemeriksaan akuntansi ataupun sistem informasi akuntansi, sedangkan pengendalian manajemen biasa digunakan dalam pembahasan mengenai akuntansi manajemen.

Yang dimaksud dengan pengendalian sebenarnya adalah suatu proses untuk menjaga agar pelaksanaan sesuai dengan rencana untuk mencapai suatu tujuan. Jika kita kaitkan dengan sebuah organisasi, maka sebuah organisasi yang baik tentunya mempunyai misi atau tujuan tertentu yang ingin dicapai. Untuk mencapai tujuan tersebut dibuat sebuah strategi tertentu. Pelaksanaan dari strategi diserahkan atau didelegasikan pada anggota organisasi. Namun masih dapat dipertanyakan apakah memang anggota organisasi akan melaksanakan strategi yang telah ditetapkan tersebut dengan sebaik mungkin. Hal tersebut sesuai dengan apa yang diungkapkan dalam sebuah teori yang dikenal sebagai *Agency Theory*.

AGENCY THEORY

Walau mempunyai kelemahan, harus diakui bahwa *Agency Theory* merupakan teori ekonomi yang sudah mapan yang menjelaskan hubungan antara pemilik (*owners*) dengan manajer atau antara manajer dengan bawahannya. Hubungan agensi (*agency relation*) muncul pada saat satu atau lebih orang menyerahkan aktiva miliknya, mendelegasikan wewenang pengelolaan aktiva tersebut pada orang lain. Pihak yang mendelegasikan pekerjaan atau wewenang dan tanggung jawab untuk pengambilan suatu keputusan disebut sebagai *principal* dan pihak yang bertugas menyelesaikan pekerjaan disebut sebagai *agent*. Hak dan kewajiban masing-masing pihak (*principal dan agent*) dijelaskan dalam suatu perjanjian kerja yang disetujui bersama. Hubungan antara *principal* dengan *agent* dipandang sebagai terikat pada suatu kontrak.

Kedua belah pihak, pemberi tugas dan pelaksana, atau *principal* dan *agent*, diasumsikan selalu bertindak secara rasional sesuai dengan kepentingan ekonomis masing-masing. Keinginan untuk memaksimalkan manfaat ekonomi akan menimbulkan benturan kepentingan (*conflict of interest*).

Principal diasumsikan selalu ingin memaksimalkan pencapaian tujuan organisasi, misalnya laba perusahaan dan berani menanggung risiko

atau paling tidak *risk neutral*. *Agent*, diasumsikan sebagai pemalas yang selalu menghindar dari tugas (*work averse*), selalu menghindari risiko (*risk averse*) dan selalu lebih mementingkan dirinya sendiri dibandingkan kepentingan *principal* atau organisasi. Menurut Jensen dan Meckling (1976), perbedaan tujuan antara *principal* dan *agent* tersebut dapat menimbulkan apa yang disebut sebagai *Agency problem*. Selalu terbuka kemungkinan *agent* mempunyai lebih banyak informasi mengenai pekerjaannya dibanding *principal*, atau *principal* tidak selalu dapat memonitor secara penuh tindakan dari *agent*, atau *principal* tidak dapat mengukur output yang dihasilkan *agent* secara akurat. Hal ini dikenal sebagai adanya *information asymmetry* antara *principal* dan *agent*. *Information asymmetry* membuka kesempatan bagi *agent* untuk melalaikan atau menghindari tugas yang sebenarnya harus dilaksanakan sebaik-baiknya untuk kepentingan *principal* atau organisasi, sesuai yang ada dalam kontrak. Selain adanya kesempatan yang diakibatkan oleh *information asymmetry* tersebut, kepentingan yang berbeda antara *principal* dan *agent* juga merupakan dorongan untuk melakukan *shirking*. Dorongan dan kesempatan melakukan *shirking*, dapat menghasilkan tindakan yang sebenarnya dan ini disebut sebagai *moral hazard*. Selain itu *information asymmetry*, dapat membuat *agent* memilih atau mengambil keputusan yang tidak semestinya, dalam hal ini yang tidak sesuai dengan kepentingan *principal* atau organisasi (*adverse selection*). *Agency problem* ini juga dapat timbul jika kontrak yang dibuat kedua belah pihak ternyata tidak lengkap (*incomplete contract*). Jadi menurut *agency theory*, *agent* yang mempunyai kesempatan dan dorongan diprediksi akan bertindak untuk kepentingan pribadi yang dapat berbeda dengan kepentingan *principal* atau organisasi.

Menyadari adanya *agency problem*, *principal* memerlukan alat pengendali agar *agent* bertindak sesuai dengan tujuan yang ingin dicapainya dan terpaksa mengeluarkan biaya tambahan selain biaya membuat kontrak, namun walau begitu tetap ada kemungkinan masih

terjadi *residual loss* atau kegagalan mengatasi *agency problem* tadi. Keseluruhan biaya tadi dikenal sebagai *Agency Cost*. Biasanya yang dapat membantu mengurangi *agency problem* adalah dengan dilakukan monitoring, dengan mendesain sistem pengendalian dan melakukan eksternal audit (*external monitoring*), menyediakan sistem informasi yang baik yang semuanya bermanfaat untuk *mengurangi information asymmetry* atau membuat kontrak dengan sistem insentif untuk mencapai *goal congruence* atau dengan kata lain melakukan *risk sharing*. Dalam lingkup akuntansi semua hal tersebut dikenal sebagai pengendalian internal dan atau pengendalian manajemen. Untuk melihat persamaan dan perbedaan keduanya, maka berikut ini akan diuraikan apa yang dimaksud dengan pengendalian intern dan pengendalian manajemen.

PENGENDALIAN INTERN (INTERNAL CONTROL)

Ada beberapa definisi mengenai pengendalian intern, dan dibawah ini akan disebutkan beberapa diantaranya.

Menurut *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*:

"Internal control is the plan of organization and the methods a business uses to safeguards assets, provide accurate and reliable information, promote and improve operational efficiency and encourage adherence to prescribed managerial policies"

Committee of Sponsoring Organization Study (COSO), 1994, mendefinisikan sebagai berikut :

"Internal control is the process implemented by board of directors, management, and those under their direction to provide reasonable assurance that control objective are achieved with regard the following :

- 1. Effectiveness and efficiency of operation*
- 2. Reliability of financial reporting*
- 3. Compliance with applicable laws and regulations"*

Definisi ini juga yang dipakai oleh Auditing Standard Board dalam Statement of Auditing Standard no.78 (SAS 78).

Sedangkan tujuan Pengendalian intern menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder dan Mark. S .Bearsley (2003) :

“A system of internal control consist of policies and procedures design to provide management with reasonable assurance that the company achieves its objectives and goals”

Pengertian di atas juga serupa dengan yang dikemukakan pada Standar Profesional Akuntan Publik (1994), yaitu :

“Pengendalian internal satuan usaha terdiri dari kebijaksanaan dan prosedur yang diterapkan untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa tujuan tertentu satuan usaha akan tercapai”

Definisi-definisi tersebut pada dasarnya menyatakan bahwa pengendalian intern adalah suatu proses yang bertujuan untuk membantu mengawasi jalannya kegiatan perusahaan, menyediakan informasi, serta mengurangi kemungkinan terjadinya tindakan penyalahgunaan dan penyelewengan yang akan menghambat usaha untuk mencapai tujuan perusahaan.

Kalimat pada tiga definisi pertama dari AICPA maupun COSO (SAS 78), dapat ditafsirkan lebih menitikberatkan pada hal yang sifatnya operasional atau dapat dikatakan jangka pendek, lebih tertuju ke arah kepentingan atau dari titik pandang akuntan, dan terkait dengan tiga jenis audit yaitu audit finansial, audit operational dan audit kepatuhan. Namun tujuannya, baik yang dikemukakan Arens dan kawan-kawan maupun dalam standar Profesional Akuntan Publik, mencakup baik yang sifatnya jangka pendek maupun jangka panjang, untuk kepentingan pencapaian tujuan organisasi.

Pengendalian intern sendiri dapat dirinci lagi menjadi 5 bagian, yang beberapa diantaranya dapat diuraikan kembali menjadi beberapa unsur. Kelima bagian tersebut adalah :

1. *Control Environment*

Unsur ini mencakup tindakan, kebijakan dan prosedur yang mencerminkan sikap pemilik usaha dan manajemen puncak, yang unsurnya adalah sebagai berikut ;

- a. *Integrity and Ethical Values*
- b. *Commitment to Competence*
- c. *Board of Directors or Audit Committee Participation*
- d. *Manajemen Philosophy and Operating Style*
- e. *Organization Structure*
- f. *Assignment of Authority and Responsibility*
- g. *Human Resources Policies and Practices*

2. *Risk Assessment*

Penilaian risiko dilakukan oleh manajemen untuk menganalisis, mengidentifikasi dan mengendalikan risiko yang dapat mempengaruhi pencapaian tujuan organisasi. Untuk itu manajemen harus memiliki pengetahuan yang cukup akan proses penilaian risiko, seperti mengidentifikasi risiko, memperkirakan besar-kecilnya risiko, memperkirakan kemunculan risiko, sehingga dapat diambil tindakan untuk mengendalikan risiko tersebut.

3. *Control activities*

Aktivitas ini memiliki banyak tujuan dan diterapkan pada berbagai tingkatan, dan dapat dikelompokkan dalam lima kategori, yaitu :

- a. *Adequate Segregation of duties*
- b. *Proper authorization of transaction and activities*
- c. *Adequate documents and records*
- d. *Physical control over assets and records*
- e. *Independence checks on performance*

4. *Information and Communication*

Mencakup sistem informasi dan komunikasi yang baik keseluruhan bagian organisasi

5. *Monitoring*

Aktivitas ini berkaitan dengan penilaian kualitas pelaksanaan pengendalian intern yang dilaksanakan oleh manajemen secara periodic untuk menentukan apakah telah berjalan sesuai yang diharapkan.

Pengendalian Intern ini mempunyai keterbatasan hanya dapat memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*), bukan bersifat absolut mengatasi *agency problem*. Hal tersebut diakibatkan oleh masih adanya kelemahan yang belum dapat teratasi seperti kolusi, faktor manusia (misalnya ceroboh, to manajemen yang sengaja melanggar atau melalaikan prosedur dan sebagainya, serta pertimbangan faktor biaya manfaat dalam penyusunan sistem pengendalian intern.

PENGENDALIAN MANAJEMEN (*MANAGEMENT CONTROL*)

Organisasi merupakan sekelompok orang yang bekerja bersama untuk mencapai suatu tujuan tertentu (Anthony dan Govindarajan, 2001; Anthony, Welsch dan Reece, 1985). Organisasi dipimpin oleh berbagai tingkatan manajer, seperti manajer unit bisnis, manajer departemen, kepala bagian, pimpinan sub-unit dan sebagainya sesuai dengan tingkatan yang terdapat dalam struktur organisasi, dimana semuanya dipimpin oleh pimpinan tertinggi yang biasa disebut *CEO (Chief Executive Officer)*. Kecuali *CEO*, semua tingkatan manajer berfungsi ganda, baik sebagai atasan dari anggota organisasi lainnya yang dibawah pimpinannya, juga sekaligus sebagai bawahan dari atasannya, tempat dimana dia harus mempertanggungjawabkan pekerjaannya.

Tiap atasan berusaha mencapai tujuan dari organisasi yang berada dibawah tanggung jawabnya, dengan *CEO* mempunyai tanggung jawab terberat, yaitu untuk mencapai tujuan organisasi secara keseluruhan

dengan menggunakan strategi yang telah ditetapkan. Pencapaian tujuan, melalui implementasi dari strategi, harus dilakukan melalui aktivitas-aktivitas anggota organisasi atau manajer yang berada dibawah pimpinannya, namun pada kenyataannya tiap anggota organisasi juga mempunyai tujuan pribadi yang ingin dicapai, dan pada umumnya tujuan pribadi ini tidak dapat seluruhnya sejalan dengan tujuan organisasi. Oleh karena itu anggota organisasi harus diarahkan dan dikendalikan oleh pemimpin organisasi (*CEO*) dan para manajer. Manajer inilah yang bertanggung jawab untuk mencapai hasil tertentu melalui tindakan orang lain yang berada di bawah tanggung jawabnya.

Aktivitas perencanaan dan pengendalian dalam sebuah organisasi terdiri dari *strategy formulation*, *management control* (pengendalian manajemen) dan *task control* (pengendalian tugas). Pengendalian manajemen merupakan suatu proses dengan mana para manajer mempengaruhi anggota-anggota organisasi lainnya untuk mengimplementasikan strategi-strategi organisasi, sedangkan *task control* (pengendalian tugas) merupakan suatu proses untuk menjamin bahwa tugas-tugas tertentu dijalankan secara efektif dan efisien. Pengendalian manajemen berfokus pada unit organisasi secara keseluruhan sedangkan pengendalian tugas berfokus pada pekerjaan-pekerjaan tertentu yang dilakukan oleh unit organisasi tersebut (Anthony dan Govindarajan,2001 ; Anthony,Welsch dan Reece,1985).

Pada dasarnya yang diartikan sebagai pengendalian dalam sebuah perusahaan adalah suatu proses untuk mengarahkan aktivitas-aktivitas perusahaan agar sesuai dengan rencana yang telah ditetapkan sebelumnya, dan dengan itu diharapkan tujuan perusahaan tercapai. Sedangkan pengendalian manajemen, pada dasarnya adalah proses untuk mencapai tujuan dengan cara mempengaruhi atau mengendalikan perilaku manusia Menurut Anthony dan Govindarajan (2001), dalam pengendalian manajemen terdapat beberapa aktivitas yang dilakukan, yaitu :

- *Planning*, merencanakan apa yang harus dijalankan oleh organisasi.
- *Coordinating*, mengkoordinasi aktivitas-aktivitas yang terjadi di berbagai bagian organisasi.
- *Communication*, mengkomunikasikan informasi yang ada.
- *Evaluating*, mengevaluasi seluruh informasi yang ada.
- *Deciding*, menentukan tindakan apa yang harus dilakukan, jika diperlukan.
- *Influencing*, mempengaruhi anggota organisasi untuk mengubah perilaku mereka.

Sedangkan Maciariello dan Kirby (1994) menyatakan bahwa pengendalian manajemen digunakan para manajer mengarahkan berbagai usaha atau aktivitas yang berbeda dari semua yang berpartisipasi dalam suatu organisasi untuk pencapaian tujuan yang sama yaitu tujuan organisasi. Para manajer ini berkonsentrasi dalam pekerjaan seperti koordinasi, alokasi sumberdaya, motivasi dan pengukuran kinerja.

Anthony dan Govindarajan menganggap bahwa strategi merupakan suatu yang sudah ada dan tidak dapat diubah oleh pengendalian manajemen, dan sistem pengendalian manajemen hanya berfungsi untuk memotivasi, mengawasi dan melaporkan implementasi dari strategi. Maciariello dan Kirby (1994) memandang sistem pengendalian manajemen bukan hanya sebagai pengendali operasi dari implementasi strategi tetapi juga pengendali strategi. Pendapat Maciariello dan Kirby ini juga sesuai dengan Simons (1990) yang menyatakan bahwa sistem pengendalian manajemen bermanfaat bukan hanya untuk *strategy implementation* tetapi juga terhadap *strategy formation*.

Menurut Anthony dan Govindarajan, 2001, tujuan utama dari sistem pengendalian manajemen adalah untuk sedapat mungkin mencapai apa yang disebut sebagai *goal congruence*, yaitu kesesuaian antara tujuan anggota-anggota organisasi dengan tujuan organisasi, sehingga dapat membuat anggota organisasi bertindak sesuai dengan strategi untuk

mencapai tujuan organisasi, sekaligus juga keinginan pribadi masing-masing terpuaskan.

Pada kenyataannya, *goal congruence* antara tujuan individual anggota organisasi dan tujuan organisasi yang sempurna tidak mungkin terjadi. Ada berbagai faktor yang mempengaruhi tercapainya *goal congruence*, yang oleh Anthony & Govindarajan (2001) dikelompokkan sebagai berikut :

A. *Informal Factors* :

- a. *External Factors : work ethic*
- b. *Internal Factors* :
 - a) *Culture*
 - b) *Management Style*
 - c) *The Informal Organization*
 - d) *Perception and Communication*

B. *The Formal Control Systems*:

- a. *Rules*
- b. *Formal Control Process*

Hal tersebut juga sesuai dengan apa yang dinyatakan oleh Horngren, Foster, Datar, 2000, menyatakan bahwa sistem pengendalian manajemen yang formal dalam sebuah organisasi mencakup *rules* atau aturan-aturan, prosedur-prosedur, pengukuran kinerja dan sistem kompensasi / insentif, yang mengarahkan perilaku manajer dan karyawan perusahaan.

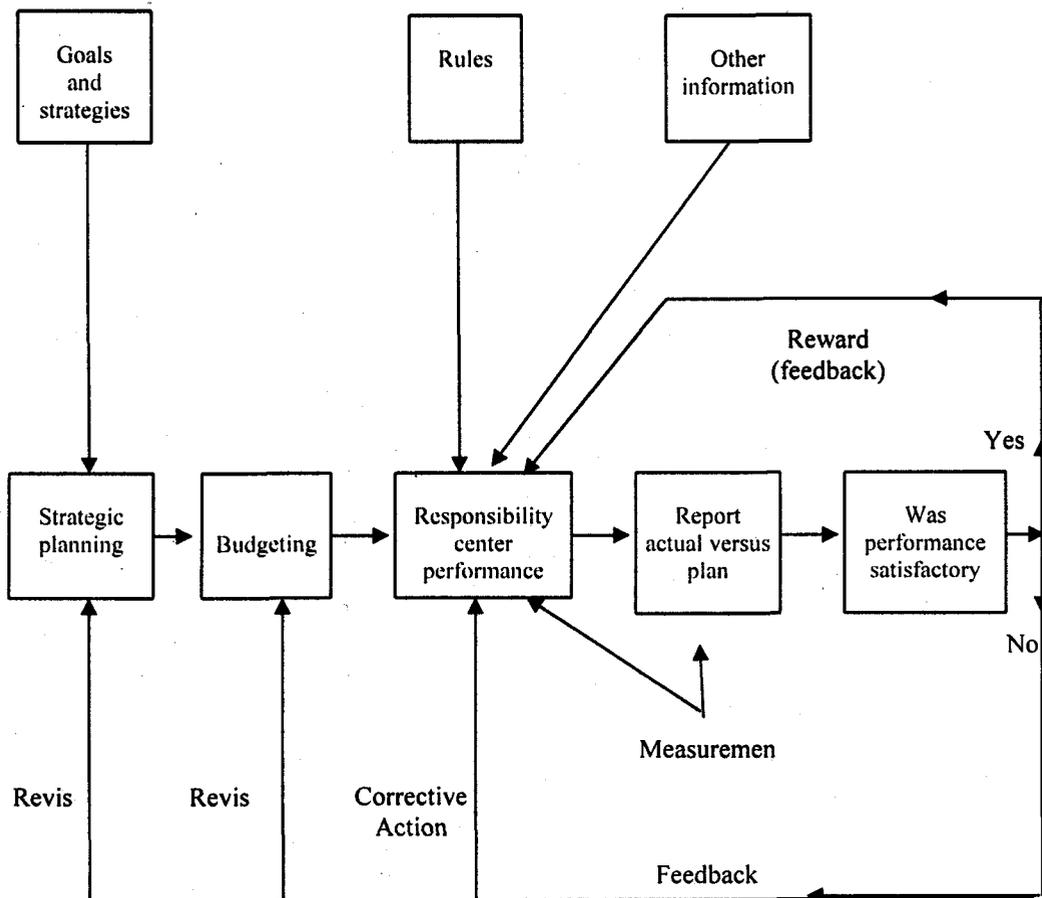
Jadi ada dua jenis *formal control systems*, yang pertama dikenal sebagai "*rules*", yang oleh Merchant (1998) disebut sebagai *action controls*. *Rules* secara sederhana dapat diartikan sebagai semua jenis instruksi formal seperti deskripsi kerja, prosedur operasi standar, pengendalian fisik,

sistem pengendalian tugas, manual- manual dan sebagainya.

Sedangkan *formal control system* yang kedua adalah "*formal control process*" yang oleh Merchant (1998) disebut *results controls*, oleh Simons (2000) disebut *diagnostic control systems*, serta oleh Anthony & Govindarajan (2001) disebut sebagai *management control systems* atau *responsibility accounting*.

Formal control system tersebut dapat terlihat pada gambar berikut.

Management Control Systems Model



Sumber : Anthony & Govindarajan (2001)

Kesimpulan

Dari yang telah diuraikan sebelumnya dapat disimpulkan bahwa apa yang dimaksud dengan istilah pengendalian intern dan pengendalian manajemen sebenarnya merupakan hal yang serupa walau tidak seutuhnya sama. Keduanya merupakan cara yang dilakukan untuk mengurangi kerugian akibat adanya *agency problem*.

Perbedaan antara keduanya hanya pada sisi pandang atau titik berat penekanan yang diberikan. Pengendalian intern lebih menitikberatkan pada aturan dan kebijakan misalnya berupa *control activities dan information and communication*, yang dalam pengendalian manajemen dikenal sebagai *rules*. Aturan-aturan ini bersifat lebih rigid dan lebih mengandung aspek 'menjaga kepentingan *principal* secara paksa' agar *agent* mau menjalankan kewajiban sesuai kontrak. Sisi kemanusiaan lain dari *agent*, selain hal yang diasumsikan pada *agency theory*, kurang mendapat porsi yang cukup, karena menganggap hal-hal dalam kontrak merupakan hal yang sudah menjadi kewajiban *agent*. Walau sebenarnya pengendalian intern juga memperhatikan aspek manusia, dan hal itu terlihat pada *unsure control environment*, misalnya *human resource policy and practice*, namun hal penting tersebut hanya sedikit dibahas dibanding empat unsur lainnya. Mungkin karena pengendalian intern lebih banyak dipakai dalam pembahasan akuntan ekstern, yang lebih melihat untuk kepentingan auditnya sehingga seperti telah dikatakan sebelumnya lebih menitikberatkan pada hal yang sifatnya operasional atau dapat dikatakan jangka pendek, dan terkait dengan tiga jenis audit yaitu audit finansial, audit operasional dan audit kepatuhan. Pengendalian intern juga dianggap sebagai tanggung jawab manajemen, sehingga lebih berkaitan dengan hubungan atasan-bawahan dalam organisasi, serta dibuat oleh manajemen untuk mendukung atau meyakinkan pemilik (*owner*) mengenai niat baiknya. Monitoring *owner* terhadap *manager* dilakukan melalui peran auditor eksternal.

Pengendalian manajemen sendiri, walau juga menggunakan *rules* atau aturan-aturan, namun lebih menitikberatkan pada pengendalian melalui kontrak insentif. *Rules* ditujukan untuk *lower level management* sedangkan *formal control system* yang merupakan kontrak insentif ditujukan untuk *middle dan top level management*. Pengendalian dilakukan melalui usaha mengubah perilaku, meningkatkan motivasi mencapai tujuan organisasi, dengan cara memberi penghargaan atau reward bagi keberhasilan pencapaian target. Dengan itu diharapkan *goal congruence* antara *principal* dan *agent* dapat tercapai atau dapat dikatakan merupakan *win-win solution* bagi *principal* dan *agent* dalam mengatasi *agency problem*. Jika pengendalian intern lebih berkait dengan hubungan atasan-bawahan dalam organisasi, pengendalian manajemen dapat dipakai baik dalam hubungan pemilik-manager maupun hubungan atasan - bawahan.

Namun walau berbeda titik berat, kedua sistem tersebut diciptakan untuk paling tidak mengurangi akibat dari adanya *agency problem*.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, R.N. and Govindarajan V. (2003), *Management Control Systems*, New York, Irwin/McGraw-Hill.
- Anthony, R.N., Welsch, G.A. and Reece, J.S. (1985), *Fundamentals of Management Accounting*, Illinois, Richard D. Irwin.
- Arens, A.A, Elder, R.J. and Breasley, M.S. (2003), *Auditing : An Integrated Approach*, 9th edition, Prentice Hall Inc, New Jersey.
- Horngren, C.T., Foster G., Datar, S.M. (2000), *Cost Accounting - A Managerial Emphasis*, New Jersey, Prentice-Hall Inc
- Indjejikian, r.J. (1999), *Performance Evaluation and Compensation Research : An Agency Perspective*, **Accounting Horizon**, vol.13 no.2, 147-157
- Jensen, M.C., (1994), *Self Interest, Altruisme, Incentives, and Agency Theory*, **Journal of Applied Corporate Finance**, vol.VII no.2.

- Maciariello, J.A. and Kirby, C.J. (1994), *Management Control Systems – using adaptive systems to attain control*, New Jersey, Prentice Hall.
- Merchant, K.A. (1998), *Modern Management Control Systems*, New Jersey, Prentice Hall.
- Simons, R. (1990), *The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives*, **Accounting, Organizations and Society**, 15, 127-143.
- , (1994), *Internal Control-Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organization of The Treadway Commission