

# AKUNTANSI MANAJEMEN

SEBUAH PENGANTAR



**Dr. H. Mukhzarudfa**  
**Wirmie Eka Putra, S.E., M.Si**

# AKUNTASI MANAJEMEN

## Suatu Pengantar

Copyright © 2019

### *Penulis:*

Dr. H. Mukhzarudfa, S.E., M.Si.

Wirmie Eka Putra, S.E., M.Si.,

### *Perancang Sampul:*

Ades Danan Abdianto

### *Penata Letak*

Much Rinaldy

Salim Media Indonesia (Anggota IKAPI)

Jalan H. Ibrahim Lr. Budaya No. 09 RT. 21

Kel. Rawasari, Kec. Alam Barajo, Jambi

36125, Indonesia

Telp. 0741 3062851

Email: salimmediaindonesia@gmail.com

www.salimmedia.com

ISBN(978-602-5724-80-0

Hak cipta dilindungi oleh Undang-undang.

Dilarang memperbanyak sebagian atau seluruh isi buku ini tanpa izin tertulis dari penerbit.  
Isi diluar tanggung jawab percetakan.

Ketentuan pidana pasal 113 undang-undang nomor 28 tahun 2014 :

- (1) Setiap Orang yang dengan tanpa hak melakukan pelanggaran hak ekonomi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf i untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp100.000.000 (seratus juta rupiah).
- (2) Setiap Orang yang dengan tanpa hak dan/atau tanpa izin Pencipta atau pemegang Hak Cipta melakukan pelanggaran hak ekonomi Pencipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf c, huruf d, huruf f, dan/atau huruf h untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).
- (3) Setiap Orang yang dengan tanpa hak dan/atau tanpa izin Pencipta atau pemegang Hak Cipta melakukan pelanggaran hak ekonomi Pencipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf a, huruf b, huruf e, dan/atau huruf g untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 4 (empat) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah).
- (4) Setiap Orang yang memenuhi unsur sebagaimana dimaksud pada ayat (3) yang dilakukan dalam bentuk pembajakan, dipidana dengan pidana penjara paling lama 10 (sepuluh) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp4.000.000.000,00 (empat miliar rupiah).

## KATA PENGANTAR

Alhamdulillah puji dan syukur penulis panjatkan kehadiran Allah SWT atas limpahan karunia yang begitu besar sehingga akhirnya buku **AKUNTANSI MANAJEMEN** ini selesai dibuat. Buku ini berisi 14 bab yang membahas tentang peran, sejarah, dana arah akuntansi manajemen, konsep dasar akuntansi manajemen, alokasi biaya departemen pendukung, perilaku biaya aktivitas serta biaya biaya aktivitas itu sendiri, *activity based management*, analisis biaya volume dan laba, biaya pesanan dan biaya proses, biaya standar, kalkulasi biaya, *balanced scorecard*, *responsibility accounting*, perencanaan dan pengendalian serta masalah internasional akuntansi manajemen. Buku ini dibuat bertujuan untuk dapat membantu para pembaca khususnya dosen dan mahasiswa yang ingin mempelajari lebih dalam tentang konsep akuntansi manajemen, selain itu juga sebagai salah satu tambahan referensi/ *literature* terkait akuntansi manajemen dari referensi/ *literature* yang sudah ada sebelumnya.

Pembuatan buku ini tidak terlepas dari bantuan berbagai pihak, karena itu penulis menyampaikan rasa terima kasih yang mendalam kepada :

1. Bapak Rektor Universitas Jambi
2. Direktur Program Pascasarjan Universitas Jambi
3. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Jambi beserta jajarannya.
4. Ketua dan Sekeretaris Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Jambi.

5. Rekan – rekan seprofesi yang telah memberikan motivasi, saran, dan masukan serta berbagai pihak yang tidak bisa disebutkan satu persatu.

Penulis menyadari bahwa masih terdapat banyak kekurangan disana – sini, untuk itu penulis mengharapkan kritik dan saran untuk perbaikan di masa yang akan datang. Akhir kata mudah – mudahan buku ini dapat memberikan sedikit kontribusi bagi pengembangan ilmu pengetahuan.

Jambi, Agustus 2019

Penulis

## **DAFTAR ISI**

<b>KATA PENGANTAR .....</b>	<b>iii</b>
<b>DAFTAR ISI .....</b>	<b>v</b>
<b>DAFTAR GAMBAR .....</b>	<b>xi</b>
<b>DAFTAR TABEL .....</b>	<b>xiii</b>
<b>BAB I PERAN, SEJARAH, &amp; ARAH AKUNTANSI MANAJEMEN</b>	

1.1	Sejarah Singkat Akuntansi Manajemen .....	3
1.2	Tema Baru Dalam Akuntansi Keuangan .....	4
1.3	Proses Manajemen .....	4
1.4	Sistem Informasi Akuntansi Manajemen .....	5
1.5	Akuntansi Manajemen Dan Akuntansi Keuangan .....	7
1.6	Deskripsi Historis Singkat Tentang Akuntansi Manajemen.....	9
1.7	Fokus Terkini Dalam Akuntansi Manajemen .....	10
1.8	Peranan Akuntan Manajemen .....	11
1.9	Perilaku Etis Bagi Akuntan Manajemen .....	12
1.10	Sertifikasi .....	14
1.11	Simpulan .....	15

## **BAB II KONSEP DASAR AKUNTANSI MANAJEMEN**

2.1	Konsep Biaya .....	19
2.2	Objek Biaya, Keterlacakan Dan Penelusuran .....	20
2.3	Metode Pembebanan Biaya.....	22
2.4	Karakteristik Jasa Dalam Akuntansi Manajemen.....	23
2.5	Biaya Yang Berbeda Untuk Tujuan Berbeda.....	24
2.6	Biaya Produk Untuk Pelaporan Keuangan Eksternal .....	24
2.7	Laporan Keuangan Eksternal .....	25
2.8	Overview Terhadap Sistem Akuntansi Manajemen.....	26
2.9	Simpulan .....	27

### **BAB III ALOKASI BIAYA DEPARTEMEN PENDUKUNG**

3.1	Jenis-Jenis Dasar Alokasi.....	31
3.2	Tujuan Alokasi.....	31
3.3	Mengalokasikan Biaya Suatu Departemen Ke Departemen Lain.....	34

### **BAB IV PERILAKU BIAYA AKTIVITAS**

4.1	Jenis Biaya Berdasarkan Prilaku Biaya .....	53
4.2	Penyediaan Sumber Daya .....	53
4.3	Asumsi Linearitas .....	54
4.4	Metode Pemisahan Biaya Campuran .....	56
4.5	Reliabilitas Rumus Biaya.....	58
4.6	Pertimbangan Manajerial .....	59
4.7	Simpulan .....	59

### **BAB V BIAYA AKTIVITAS**

5.1	Biaya Per Unit.....	63
5.2	Perhitungan Biaya Produk Berdasarkan Fungsi.....	65
5.3	Keterbatasan Sistem Akuntansi Biaya Berdasarkan Fungsi.....	71
5.4	Perhitungan Biaya Produk Berdasarkan Aktivitas.....	74
5.5	Simpulan .....	76

### **BAB VI ACTIVITY BASED MANAGEMENT**

6.1	Manajemen Berdasarkan Aktivitas .....	81
6.2	Penilaian Aktivitas Berdasarkan Ukuran Keuangan .....	84
6.3	Ukuran Non Keuangan Bagi Kinerja Aktivitas .....	87
6.4	Perhitungan Biaya Pelanggan Berdasarkan Aktivitas.....	87
6.5	Perhitungan Biaya Pemasok Berdasarkan Aktivitas.....	88
6.6	Simpulan .....	88

### **BAB VII ANALISIS BIAYA VOLUME DAN LABA**

7.1	Penggunaan Laba Operasi Dalam Analisis CVP ...	93
7.2	Analisis Multiproduk .....	96

7.3	Penyajian Secara Grafis Hubungan CVP .....	98
7.4	Risiko Dan Ketidakpastian .....	100
7.5	Analisis CVP Dan Kalkulasi Biaya Berdasarkan Aktivitas .....	101
7.6	Simpulan .....	102
<b>BAB VIII BIAYA PESANAN DAN BIAYA PROSES</b>		
8.1	Karakteristik Lingkungan Pesanan Dan Proses ...	107
8.2	Produksi Dan Perhitungan Biaya Pesanan .....	107
8.3	Produksi Dan Perhitungan Biaya Proses.....	108
8.4	Menghitung Biaya Per Unit Dengan Menggunakan Perhitungan Biaya Pesanan .....	108
8.5	Bagaimana Biaya Mengalir Melalui Berbagai Akun Pada Perhitungan Biaya Proses .....	114
8.6	Dua Metode Perlakuan Persediaan Awal Barang Dalam Proses .....	117
<b>BAB IX BIAYA STANDAR</b>		
9.1	Standar Unit .....	125
9.2	Konsep Dasar Analisis Variansi .....	127
9.3	Menghitung Variansi Bahan Baku Dan Tenaga Kerja.....	128
9.4	Variansi Overhead Variabel Dan Tetap .....	130
9.5	Simpulan .....	132
<b>BAB X KALKULASI BIAYA</b>		
10.1	Kalkulasi Biaya Variabel Dan Kalkulasi Biaya Absorps .....	137
10.2	Kalkulasi Biaya Variabel Dan Evaluasi Kinerja Manajer .....	141
10.3	Kalkulasi Biaya Variabel Dan Pelaporan Segmen.....	141
10.4	Kalkulasi Biaya Variabel Untuk Perencanaan Dan Pengendalian .....	147
10.5	Simpulan .....	148
<b>BAB XI BALANCED SCORECARD</b>		
11.1	Konsep, Sejarah Dan Perkembangan Balanced Scorecard.....	153

11.2	Pengertian Balanced Scorecard.....	155
11.3	Balanced Scorecard Sebagai Alat Ukur Kinerja ..	156
11.4	Empat Perspektif Dalam Balanced Scorecard.....	158
11.5	Keunggulan Balanced Scorecard .....	163

## **BAB XII RESPONSIBILITY ACCOUNTING**

12.1	Pengertian Pusat Pertanggungjawaban Jenis- Jenis Pusat Pertanggungjawaban .....	167
12.2	Peran Informasi Dan Akuntabilitas .....	167
12.3	Desentralisasi .....	168
12.4	Pengukuran Kinerja Pusat Investasi.....	169
12.5	Laba Residu .....	170
12.6	Ukuran Kinerja Berganda .....	171
12.7	Kompensasi Manajemen .....	171
12.8	Dampak Terhadap Ukuran-Ukuran Kinerja.....	171
12.9	Pendekatan Biaya Oportunitas .....	172
12.10	Harga Pasar .....	172
12.11	Kelemahan Harga Transfer Negosiasi .....	173
12.12	Simpulan .....	174

## **BAB XIII PERENCANAAN DAN PENGENDALIAN**

13.1	Perencanaan Dan Pengendalian .....	179
13.2	Manajemen Dengan Pengecualian .....	186
13.3	Manajemen Dengan Tujuan .....	187
13.4	Perencanaan Sasaran Masa Depan Yang Hendak Di Capai.....	189
13.5	Perencanaan Kegiatan Untuk Mencapai Sasaran .....	190
13.6	Pentingnya Sppm Dalam Pengelolaan Perusahaan .....	191
13.7	Rerangka Konseptual Pendesain Sppm.....	192
13.8	Simpulan .....	195

## **BAB XIV MASALAH INTERNASIONAL AKUNTANSI MANAJEMEN**

14.1	Keterlibatan Dalam Perdagangan Internasional.....	201
14.2	Nilai Tukar Mata Uang Asing.....	202
14.3	Desentralisasi .....	203



14.4 Mengukur Kinerja Pada Perusahaan Multinasional .....	204
14.5 Penetapan Harga Transfer Dan Perusahaan Multinasional .....	205
14.6 Simpulan .....	207
<b>DAFTAR PUSTAKA .....</b>	<b>209</b>
<b>BIODATA PENULIS.....</b>	<b>269</b>

## **DAFTAR GAMBAR**

1. Gambar 1.1 Modul Operasional: Sistem Informasi Akuntansi Manajemen.....	6
2. Gambar 2.1 Metode Pembebanan Biaya .....	22
3. Gambar 7.1 Grafik Laba volume.....	127
4. Gambar 13.1 Siklus perencanaan, hasil, dan pengendalian. ....	181
5. Gambar 13.2 Kerangka Akuntansi Untuk Perencanaan dan Pengendalian .....	188
6. Gambar 13.3 Sistem Perencanaan Dan Pengendalian Manajemen. ....	194
7. Gambar 2.3 Kerangka Konseptual Pendesain SPPM.....	142

## DAFTAR TABEL

1. Tabel 1.1 Perbedaan Akuntansi Keuangan dan Akuntansi Manajemen.....	8
2. Tabel 2.1 Dasar Pengelompokan dan Jenis Biaya.....	19
3. Tabel 2.2 Perbandingan Antara Sistem Manajemen Biaya Tradisional Dan Kontemporer .....	26
4. Tabel 3.1 Perhitungan Jumlah Alokasi ke Departemen .....	36
5. Tabel 3.2 Total beban Departemen Fotokopi.....	37
6. Tabel 3.3 Biaya yang dialokasikan x.....	39
7. Tabel 3.4 Biaya yang dialokasikan z.....	40
8. Tabel 5.1 Kalkulasi Biaya per Unit: Tarif Pabrik Menyeluruh .....	68
9. Tabel 7.1 Analisis Sensitivitas dan CVP .....	101
10. Tabel 11.1 Prespektif <i>Balanced Scorecard</i> .....	157

# PERAN, SEJARAH DAN ARAH AKUNTANSI MANAJEMEN



## BAB 1

## 1.1 SEJARAH SINGKAT AKUNTANSI MANAJEMEN

Pada tahun 1880an, perusahaan manufaktur di Amerika mulai bekonsentrasi dalam pengembangan teknologi produksi yang berkapasitas besar. Para manajer dan insinyur pada perusahaan metal telah mengembangkan prosedur untuk menghitung relevant product cost yang disebut scientific management. Prosedur ini digunakan untuk menganalisis produktivitas dan laba suatu produk. Akan tetapi seiring berkembangnya pemikiran akuntansi maka setelah tahun 1914 prosedur tersebut mulai hilang dari praktik akuntansi perusahaan.

Setelah Perang Dunia I, terdapat peraturan akuntansi keuangan yang mempunyai dampak berkurangnya informasi akuntansi yang bermanfaat untuk mengevaluasi kinerja bawahan dalam perusahaan besar (lost relevance). Sampai tahun 1920an, semua manajer percaya pada informasi yang berhubungan dengan proses produksi utama, transaksi dan even yang menghasilkan jumlah nominal pada laporan keuangan. Setelah tahun 1925, informasi yang digunakan oleh manajer menjadi lebih sederhana dan banyak perusahaan manufaktur di Amerika telah mengembangkan prosedur akuntansi manajemen seperti yang dikenal sekarang.

Selama kurun waktu lebih dari enam puluh tahun, akuntan akademisi berusaha untuk mengembalikan relevansi antara informasi kos akunting dengan informasi akuntansi keuangan. Usaha tersebut menggunakan model perusahaan manufaktur sederhana, sejenis dengan perusahaan tekstil abad 19, dan dalam rangka mengatasi masalah produksi, akademisi menyusun ulang informasi pelaporan kos persediaan. Meskipun demikian, model tersebut terlalu sederhana untuk menjelaskan masalah nyata yang dihadapi oleh manajer akan tetapi hal tersebut dimahfumkan dalam rangka mempermudah bagaimana informasi kos yang berasal dari laporan keuangan dapat dibuat relevan dengan pengambilan keputusan (kos manajemen).

Mulai tahun 1980an sampai sekarang, akuntansi manajemen mengalami masa perkembangan yang pesat dengan perannya sebagai pendamping akuntansi keuangan.

## 1.2 TEMA BARU DALAM AKUNTANSI MANAJEMEN

Lingkungan ekonomi yang dihadapi perusahaan dewasa ini telah menuntut adanya pengembangan terhadap praktek-praktek akuntansi manajemen yang inovatif dan relevan. Perubahan ini menciptakan lingkungan baru pada akuntansi manajemen-setidaknya untuk beberapa organisasi. Adapun faktor kunci perubahan tersebut adalah :

1. Orientasi kepada konsumen dan pelanggan.
2. Perspektif lintas fungsional.
3. Persaingan global.
4. Manajemen mutu total (Total Quality Management).
5. Waktu sebagai unsur kompetitif.
6. Kemajuan teknologi terkini (Era Digital)

## 1.3 PROSES MANAJEMEN

Sebuah perusahaan akan berjalan dengan efektif dan efisien jika dikelola dengan cara yang tepat. Para pengelola perusahaan, yaitu dewan komisaris, dewan direktur, dan para manajer, tergabung ke dalam suatu kelompok yang disebut manajemen perusahaan. Manajemen inilah yang bertanggungjawab untuk menggunakan berbagai sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan untuk mencapai tujuan perusahaan.

Proses manajemen dilakukan melalui aktivitas-aktivitas berikut ini:

1. **Perencanaan (*planning*)**. Manajemen organisasi menentukan tujuan serta mengidentifikasi strategi dan metode untuk mencapai tujuan tersebut.
2. **Pengorganisasian (*organizing*)**. Pengorganisasian meliputi pengaturan sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan untuk mencapai tujuan dan strategi yang ditetapkan, termasuk di dalamnya mengembangkan struktur perusahaan untuk membagi berbagai tanggungjawab, tugas dan wewenang pada masing-masing bagian.
3. **Pengarahan dan Pemberian Motivasi (*directing/leading*)**. Proses ini melibatkan aktivitas

operasional dari hari ke hari untuk menjaga kelancaran aktivitas organisasi, antara lain melalui pemberian tugas kepada karyawan, penyelesaian masalah rutin, penyelesaian konflik dan komunikasi efektif.

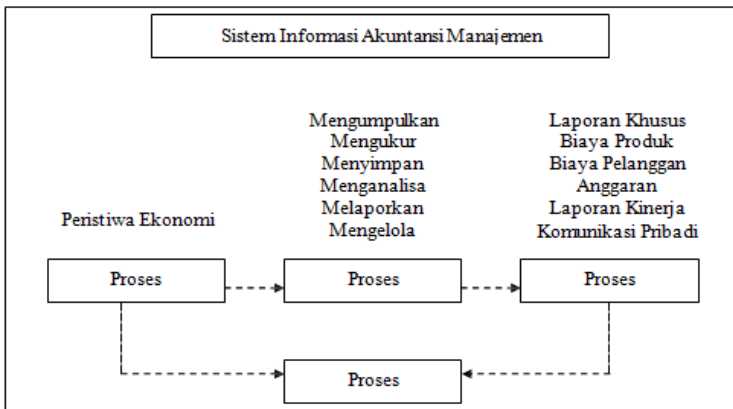
4. **Pengendalian (*controlling*)**. Pengendalian berfungsi untuk memastikan tercapainya tujuan organisasi. Aktivitas manajerial ini memonitor implementasi suatu rencana dan melakukan tindakan koreksi yang diperlukan. Pengendalian biasanya dicapai dengan menggunakan *umpan balik*, yaitu informasi yang dapat digunakan untuk mengevaluasi atau memperbaiki langkah-langkah yang dilakukan dalam melaksanakan rencana.

#### 1.4 SISTEM INFORMASI AKUNTANSI MANAJEMEN

Informasi akuntansi manajemen dibutuhkan dan digunakan dalam semua lingkup manajemen. Informasi akuntansi manajemen membantu para manajer menjalankan perannya dalam melakukan aktivitas perencanaan, pengendalian dan pengambilan keputusan. Manajer dan karyawan menggunakan informasi akuntansi manajemen untuk mengidentifikasi dan menyelesaikan masalah serta mengevaluasi kinerja.

Informasi akuntansi manajemen dikelola dalam suatu sistem, yaitu sistem informasi akuntansi manajemen. Sistem informasi akuntansi manajemen adalah sistem informasi yang menghasilkan output dengan menggunakan input dan memprosesnya untuk mencapai tujuan khusus manajemen. Tidak ada suatu kriteria formal yang menjelaskan sifat dari input atau proses, bahkan output dari sistem informasi akuntansi manajemen. Kriteria tersebut bersifat fleksibel dan tergantung pada tujuan tertentu yang hendak dicapai manajemen. Sistem akuntansi manajemen mempunyai tiga tujuan utama:

1. Menyediakan informasi untuk pembiayaan jasa, produk dan obyek lain yang menjadi kebutuhan/kepentingan manajemen.
2. Menyediakan informasi untuk perencanaan, pengendalian, pengevaluasian dan perbaikan berkelanjutan.
3. Menyediakan informasi untuk pengambilan keputusan.



Gambar 1.1.  
Modul Operasional: Sistem Informasi Akuntansi Manajemen

Mengingat pentingnya informasi akuntansi manajemen ini, manajer dan pengguna lainnya harus mengetahui bagaimana cara menggunakannya. Apapun bentuk organisasinya, baik perusahaan manufaktur maupun perusahaan jasa, manajer harus memiliki kemampuan yang cukup dalam menggunakan informasi akuntansi



## 1.5 AKUNTANSI MANAJEMEN DAN AKUNTANSI KEUANGAN

Secara garis besar, akuntansi dibagi ke dalam akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen. Tujuan utama akuntansi keuangan adalah untuk menyajikan informasi kepada pihak eksternal perusahaan, misalnya investor dan kreditor. Adapun tujuan akuntansi manajemen adalah menyajikan informasi kepada pihak internal, yaitu manajemen perusahaan. Sistem informasi akuntansi pada suatu organisasi juga memiliki dua subsistem utama, yaitu sistem akuntansi keuangan dan sistem akuntansi manajemen. Di lain pihak, sistem informasi akuntansi merupakan subsistem dari sistem informasi manajemen perusahaan secara keseluruhan.

Akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen memiliki kesamaan, yaitu:

- Keduanya dibangun atas dasar pertanggungjawaban manajemen sebagai wakil perusahaan harus mempertanggungjawabkan keuangan dan operasional perusahaan kepada semua pihak yang berkepentingan. Akuntansi keuangan berkaitan dengan operasi perusahaan secara keseluruhan, sedangkan akuntansi manajemen berkaitan dengan satuan-satuan pertanggungjawaban untuk menyediakan laporan pertanggungjawaban yang lebih terinci.
- Akuntansi keuangan dan akuntansi pertanggungjawaban dibangun dalam suatu sistem akuntansi umum, tidak dalam suatu sistem yang terpisah. Selain karena penyelenggaraan dua sistem yang terpisah dilarang oleh pihak yang berwenang, hal tersebut juga akan sangat mahal untuk diimplementasikan karena memerlukan buku-buku akuntansi, waktu dan tenaga ekstra.

Berbagai perbedaan antara akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen dapat dirangkum dalam tabel berikut ini:

Tabel 1.1 Perbedaan Akuntansi Keuangan dan Akuntansi Manajemen

Perbedaan	Akuntansi Manajemen	Akuntansi Keuangan
1. Target pengguna	Berfokus pada penyediaan informasi untuk pengguna internal	Berfokus pada penyediaan informasi untuk pengguna eksternal
2. Batasan input dan proses	Tidak terikat aturan tertentu	Pelaporan akuntansi keuangan harus mengikuti prosedur akuntansi yang ditetapkan oleh pihak yang berwenang (Bapepam & IAI di Indonesia)
3. Target pengguna	Berfokus pada penyediaan informasi untuk pengguna internal	Berfokus pada penyediaan informasi untuk pengguna eksternal
4. Batasan input dan proses	Tidak terikat aturan tertentu	Pelaporan akuntansi keuangan harus mengikuti prosedur akuntansi yang ditetapkan oleh pihak yang berwenang (Bapepam & IAI di Indonesia)

5. Jenis informasi	Informasi keuangan & non keuangan, dimungkinkan juga informasi yang bersifat subjektif	Informasi keuangan yang bersifat objektif
6. Orientasi Waktu	Menekankan pada informasi tentang peristiwa di masa depan	Mencatat dan melaporkan peristiwa yang sudah terjadi (data historis)
7. Tingkat Agregasi	Lebih menekankan pada ketepatanwaktuan	
8. Kedalaman	Lebih menekankan pada relevansi terhadap perencanaan dan pengendalian	
9. Keakuratan vs Tepat waktu		
10. Verifikasi vs Relevansi		

## 1.6 DESKRIPSI HISTORIS SINGKAT TENTANG AKUNTANSI MANAJEMEN

Sebagian besar prosedur penentuan harga produk (*product costing*) dan prosedur akuntansi internal yang digunakan di abad ini dikembangkan pada tahun 1880-1925. Pada tahun 1925, prosedur akuntansi manajemen lebih menitik beratkan pada penentuan biaya sediaan (*inventory costing*) untuk pelaporan eksternal.

Tahun 1950an-1960an, dilakukan beberapa usaha untuk meningkatkan pemanfaatan secara manajerial dari sistem biaya tradisional. Pada tahun 1980an-1990an, diketahui bahwa banyak praktik akuntansi manajemen tradisional yang sudah tidak mampu lagi memenuhi kebutuhan manajerial. Tindakan signifikan mulai dilakukan untuk mengubah konsep dan praktik akuntansi manajemen agar manajemen dapat meningkatkan mutu dan produktivitas serta mengurangi biaya dalam lingkungan bisnis yang semakin kompetitif. Ini menandai dimulainya era akuntansi manajemen kontemporer.

### 1.7 FOKUS TERKINI DALAM AKUNTANSI MANAJEMEN

Lingkungan bisnis yang berubah begitu cepat sangat mempengaruhi perkembangan konsep dan praktik akuntansi manajemen. Akuntansi manajemen harus mampu menyediakan informasi yang memungkinkan manajer untuk berfokus pada nilai pelanggan (*customer value*), manajemen mutu total (*total quality management*), kompetisi berbasis waktu (*time based competition*) dan pemanfaatan teknologi informasi.

- **Activity Based Management.** Manajemen berbasis aktivitas adalah suatu sistem yang luas dan terintegrasi yang berfokus pada perhatian manajemen terhadap aktivitas, bertujuan untuk meningkatkan nilai pelanggan dan laba yang dihasilkan.
- **Orientasi pada Pelanggan.** Orientasi pada pelanggan merupakan perbedaan antara apa yang diperoleh pelanggan (kepuasan pelanggan) dengan apa yang diberikan oleh pelanggan (pengorbanan pelanggan)
- **Penempatan strategik.** Manajemen biaya strategik merupakan penggunaan informasi biaya untuk mengembangkan dan mengidentifikasi strategi yang lebih baik yang akan menghasilkan keunggulan kompetitif yang berkesinambungan.
- **Kerangka kerja Rantai Nilai**
  - ✓ Rantai Nilai Internal: merupakan rangkaian aktivitas yang diperlukan untuk mendesain, mengembangkan,

- memproduksi, memasarkan & mendistribusikan produk dan jasa kepada pelanggan
- ✓ Rantai Nilai Industri: merupakan rangkaian aktivitas penciptaan nilai yang terhubung mulai dari bahan baku mentah sampai dengan pembuangan produk akhir oleh pengguna akhir.

Dalam pengelolaan rantai nilai, seorang akuntan manajemen harus mampu memahami berbagai fungsi bisnis, dari manufaktur sampai dengan pemasaran. Penekanan pada kualitas ini menciptakan tuntutan atas suatu sistem akuntansi manajemen yang menyediakan informasi keuangan maupun non keuangan tentang kualitas.

## 1.8 PERANAN AKUNTAN MANAJEMEN

Peran seorang akuntan manajemen dalam organisasi adalah sebagai pendukung organisasi. Akuntan manajemen bertanggung jawab untuk mengidentifikasi, mengumpulkan, mengukur, menganalisis, menyiapkan, menginterpretasikan dan mengkomunikasikan informasi yang dibutuhkan oleh manajemen untuk pengambilan keputusan. Akuntan manajemen biasanya terlibat secara langsung dalam proses manajemen sebagai anggota penting dalam tim manajemen, misalnya sebagai kontroler (kepala bagian akuntansi) dan manajer akuntan biaya. Akuntan manajemen bertugas membantu orang-orang lini (*line position*), yaitu pihak yang bertanggungjawab langsung dalam melaksanakan tujuan dasar organisasi, misalnya manajer bagian produksi. Dalam hal ini, akuntan manajemen berada dalam posisi staff (*staff position*), yaitu posisi yang mendukung tugas lini dan tidak bertanggungjawab langsung terhadap tujuan dasar organisasi.

## 1.9 PERILAKU ETIS BAGI AKUNTAN MANAJEMEN

Akuntan manajemen bertugas untuk membantu tugas manajer dalam usaha mereka untuk meningkatkan kinerja ekonomik perusahaan. Namun tujuan tersebut harus dicapai melalui cara-cara yang sah dan etis. Sistem akuntansi manajemen dapat dimanfaatkan oleh manajer untuk mendukung perilaku tidak etis yang mungkin dilakukannya. Oleh karenanya akuntan manajemen harus berpegang pada suatu kode etik yang akan berperan sebagai kendali dalam pelaksanaan tugas dan kewajibannya. Nilai-nilai dasar yang dijadikan dasar dalam penyusunan standar etika bagi akuntan, antara lain: kejujuran, integritas, komitmen terhadap janji, kesetiaan, keadilan, kepedulian terhadap sesama, penghargaan terhadap orang lain, kewarganegaraan yang bertanggung jawab, pencapaian kesempurnaan, dan akuntabilitas/tanggung jawab.

*Institute of Management Accountants (IMA)* telah memberikan panduan terkait dengan standar etis dan penyelesaian konflik etis. Standar etika perilaku bagi akuntan manajemen dijelaskan dalam empat kriteria berikut ini:

### 1. Kompetensi

- Menjaga tingkat kompetensi profesionalitas yang memadai
- Melaksanakan tugas-tugas profesional sesuai dengan hukum, peraturan dan standar teknis yang berlaku
- Menyiapkan laporan dan rekomendasi yang lengkap serta jeas setelah melakukan analisis yang benar

### 2. Kerahasiaan

- Menahan diri untuk tidak mengungkapkan informasi rahasia yang diperoleh, kecuali diharuskan secara hukum
- Memberitahukan kepada bawahan seperlunya kerahasiaan dari informasi yang berkenaan dengan tugas-tugasnya dan memonitor aktivitas mereka untuk

menjaga kerahasiaan tersebut

- Menahan diri dari penggunaan informasi rahasia secara tidak etis dan melawan hukum, baik secara pribadi maupun melalui pihak ketiga

### 3. Integritas

- Menghindarkan diri dari konflik kepentingan dan mengingatkans semua pihak tentang potensi konflik
- Menahan diri dari pelaksanaan kegiatan yang akan menimbulkan keraguan akan kemampuannya untuk melakukan tugasnya secara etis
- Menolak setiap pemberian, penghargaan dan tanda mata yang dapat mempengaruhi tindakan
- Menahan diri untuk tidak melakukan campur tangan terhadap legitimasi organisasi, baik secara aktif maupun pasif
- Mengakui dan mengkomunikasikan keterbatasan pribadi dan profesional
- Mengkomunikasikan informasi yang baik maupun buruk dan penilaian atau opini profesional
- Menahan diri dari keterlibatan dalam aktivitas yang dapat merugikan profesi

### 4. Objektivitas

- Mengkomunikasikan informasi secara adil dan objektif
- Mengungkapkan semua informasi relevan yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan oleh manajemen.

IMA juga memberikan panduan tentang penyelesaian konflik yang berkaitan dengan masalah etis, yaitu sebagai berikut:

1. Mengikuti kebijakan yang telah ditentukan
2. Untuk konflik etis yang tidak terselesaikan:
  - ♦ Mendiskusikan konflik dengan atasan langsung atau manajer tertinggi lainnya yang tidak terlibat konflik
  - ♦ Mengacu pada *Sarbanes Oxley Act (SOA)2002* untuk memberikan perlindungan hukum terhadap tuduhan kesalahan manajemen

perusahaan

- ♦ Jika atasan langsungnya adalah CEO (direktur utama), pertimbangkan untuk melibatkan dewan direktur atau komite audit
- ♦ Tetap memelihara kerahasiaan, kecuali diminta secara hukum
- ♦ Membahas masalah dalam diskusi yang sifatnya rahasia dengan penasihat yang objektif
- ♦ Berkonsultasi dengan pengacara/penasihat hukum tentang masalah-masalah yang berhubungan dengan hukum
- ♦ Pilihan terakhir adalah mengundurkan diri dari pekerjaan.

Masalah etis bukanlah suatu perkara yang bisa kita sepelekan. Standar etis dalam bisnis merupakan suatu hal yang sangat penting untuk menjaga kelancaran fungsi ekonomi. Tanpa adanya standar etis dalam bisnis, perekonomian dan semua pihak yang berkepentingan padanya (untuk penyediaan barang, jasa, dan pekerjaan) akan mengalami kerugian. Mengabaikan etika bisnis akan mengakibatkan semakin rendahnya kualitas hidup yang ditandai dengan semakin mahalnya harga dan sedikitnya jumlah barang dan jasa yang tersedia.

### 1.10 SERTIFIKASI

Ada tiga bentuk sertifikasi utama yang tersedia bagi akuntan manajemen, yaitu: CMA (*Certified Management Accountant*), CPA (*Certified Public Accountant*) dan CIA (*Certified Internal Accountant*). CMA adalah sebuah sertifikasi yang dirancang untuk memenuhi kebutuhan khusus bagi akuntan manajemen. Penghargaan terhadap CMA terus meningkat dan sertifikasi tersebut sekarang sangat diakui oleh dunia industri. CPA merupakan sertifikasi yang paling tua dan paling terkenal dalam akuntansi, diharuskan bagi akuntan yang menjadi auditor eksternal. Meskipun tidak berorientasi pada akuntansi manajemen, namun CPA banyak dimiliki oleh akuntan manajemen. CIA merupakan sertifikat bagi auditor



internal, penting dan juga diakui dalam dunia industri.

### 1.11 SIMPULAN

Akuntansi manajemen merupakan salah satu bagian dari ilmu akuntansi yang menitikberatkan permasalahannya pada organisasi serta informasi yang dibutuhkan organisasi tersebut. Laporan dari bagian akuntansi dalam perusahaan dapat membantu manajer mengambil keputusan dengan lebih bijak dan terarah, setelah keputusan diambil biasanya bagian akuntansi akan menilai apakah keputusan itu efektif dan efisien.

Atau dengan kata lain *Akuntansi Manajemen dan Laporan Akuntansi* menyajikan informasi yang terutama ditujukan untuk member gambaran kondisi financial dalam pencapaian tujuan perusahaan. Dilain pihak para manajer harus menentukan tujuan perusahaan, menjabarkan tujuan tersebut, mengevaluasi dan mengambil tindakan untuk pencapaian, sesudah itu mengendalikan apa yang telah ditetapkan. Informasi akuntansi sangat membantu menjalankan fungsi manajer tersebut.

# KONSEP DASAR AKUNTANSI MANAJEMEN



## BAB 2

## 2.1 KONSEP BIAYA

**Biaya (*cost*)** adalah sejumlah pengorbanan sumber daya ekonomi (kas atau ekuivalen kas) untuk melakukan suatu kegiatan yang diharapkan akan menghasilkan manfaat ekonomi (pendapatan) di masa yang akan datang. Sejumlah kas yang dikeluarkan untuk membeli bahan baku akan menjadi biaya bahan baku tersebut. Demikian juga upah tenaga kerja yang dibayarkan dan overhead pabrik yang digunakan untuk memproduksi produk jadi merupakan biaya produk jadi tersebut. Sebelum terjual, produk jadi tersebut merupakan aktiva yang disajikan di neraca sebesar biayanya. Jika produk jadi tersebut terjual, maka biaya yang melekat padanya akan disajikan sebagai **beban (*expense*)** di laporan rugi laba.

### Jenis-jenis Biaya

Biaya dapat dikelompokkan menjadi berbagai macam kelompok biaya. Berikut ini disajikan pengelompokan pelbagai jenis biaya sesuai dengan dasar yang digunakan. Penjelasan lebih lanjut akan diberikan pada pembahasan selanjutnya.

Tabel 2.1 Dasar Pengelompokan dan Jenis Biaya

Dasar Pengelompokan	Jenis Biaya
Fungsi Organisasi	1. Biaya Produksi <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Biaya Bahan Baku</li> <li>b. Biaya Tenaga Kerja</li> <li>c. Biaya Overhead</li> </ul> 2. Biaya Non produksi <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Biaya Administrasi</li> <li>b. Biaya Penjualan</li> </ul>
Perioda Penandingan	1. Biaya Produk 2. Biaya Periodik
Ketelusuran ke Objek Biaya	1. Biaya Langsung 2. Biaya Tidak Langsung

Perubahan Volume Kegiatan	1. Biaya Tetap 2. Biaya Variabel 3. Biaya Campuran
Kemampuan Manajer untuk Mengendalikan	1. Biaya Terkendali 2. Biaya Tak Terkendali
Pengambilan Keputusan	1. Biaya Relevan 2. Biaya Tidak Relevan
Dampak Keputusan terhadap Biaya Keluar	1. <i>Sunk Cost</i> 2. <i>Out Pocket Cost</i>

## 2.2 OBJEK BIAYA, KETERLACAKAN DAN PENELUSURAN

Suatu objek biaya (*cost object*) adalah objek apapun, seperti produk, pelanggan, departemen, proyek, aktivitas, dll, dimana biaya diukur dan dibebankan padanya. Contoh: Sebuah mobil adalah objek biaya jika kita ingin menentukan biaya yang dikeluarkan untuk memproduksi sebuah mobil. Akhir-akhir ini, aktivitas, yaitu suatu unit dasar pekerjaan yang dilakukan dalam organisasi, juga digunakan sebagai objek biaya. Misalnya: pemindahan bahan dan barang, pemeliharaan peralatan, perancangan produk, pemeriksaan produk, dsb.

Keterlacakan (*traceability*) adalah kemampuan untuk membebankan biaya pada suatu objek biaya yang layak secara ekonomis melalui suatu hubungan sebab akibat.

1. Biaya langsung (*direct cost*) adalah biaya-biaya yang dapat dengan mudah dan akurat dilacak ke objek biaya. Contoh: biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung.
2. Biaya tidak langsung (*indirect cost*) adalah biaya-biaya yang tidak dapat dengan mudah dan akurat dilacak ke objek biaya. Contoh: biaya bahan tidak langsung (bahan untuk pemeliharaan peralatan) dan

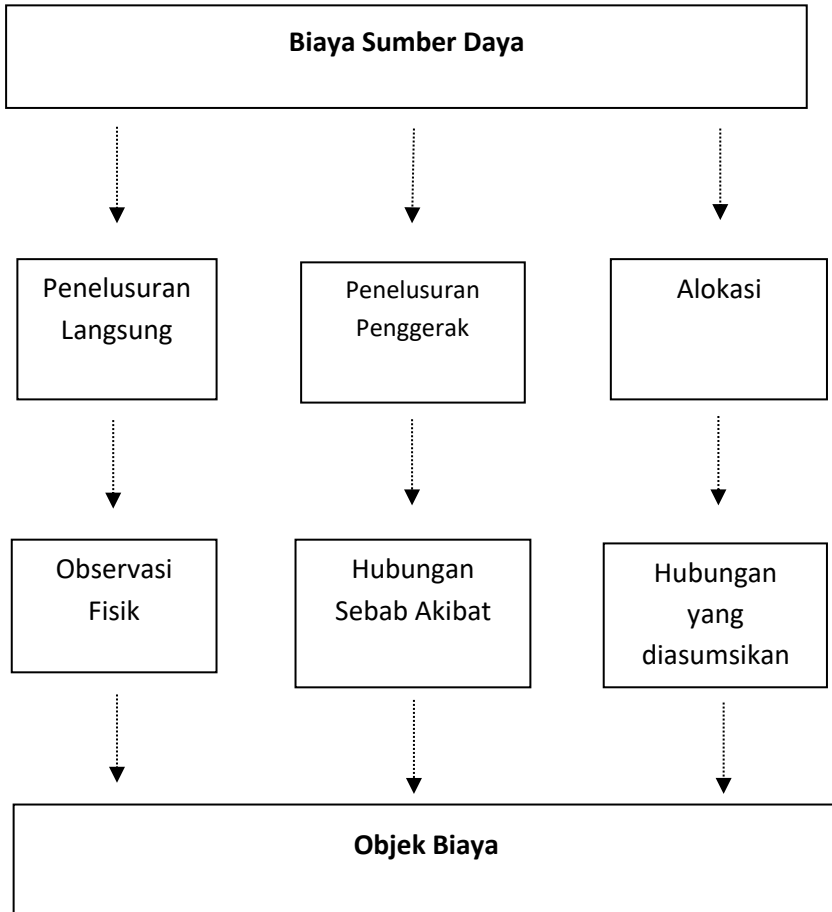
biaya tenaga kerja tidak langsung (petugas kebersihan, petugas keamanan)

Penelusuran (*tracing*) adalah pembebanan biaya ke objek biaya dengan menggunakan ukuran yang dapat diamati atas sumber daya yang dikonsumsi oleh objek biaya. Penelusuran biaya ke objek biaya dapat terjadi melalui cara berikut:

1. Penelusuran langsung (*direct tracing*) merupakan proses pengidentifikasian dan pembebanan biaya yang secara khusus dan secara fisik berhubungan dengan suatu objek biaya. Biasanya dilakukan melalui pengamatan/observasi secara fisik. Contoh: penggunaan roda, suku cadang dan upah tenaga perakitan dalam menentukan biaya produksi mobil.
2. Penelusuran tidak langsung (*indirect tracing*) merupakan penggunaan penggerak untuk membebankan biaya pada objek biaya. Penggerak merupakan faktor penyebab teramati yang mengukur konsumsi sumber daya oleh objek. Walaupun tidak seakurat penelusuran langsung, namun jika hubungan sebab akibatnya baik, maka tingkat keakuratan yang tinggi dapat diharapkan.
  - a. Penggerak sumber daya (*resources driver*): mengukur permintaan sumber daya ke aktivitas dan digunakan untuk membebankan biaya sumber daya ke aktivitas. Contoh: untuk membebankan biaya sumber daya listrik yang dikonsumsi oleh aktivitas pemeliharaan peralatan, digunakan penggerak sumber daya yaitu jam mesin.
  - b. Penggerak aktivitas (*activity driver*): mengukur permintaan aktivitas oleh objek biaya, dan digunakan untuk membebankan biaya aktivitas ke objek biaya. Contoh: untuk membebankan biaya aktivitas pemeliharaan peralatan ke objek biaya departemen produksi, digunakan penggerak aktivitas yaitu jumlah jam kerja pemeliharaan.

### 2.3 METODE PEMBEBANAN BIAYA

Gambar 2.1 Metode Pembebanan Biaya



Dari ketiga metode tersebut, penelusuran langsung merupakan metode yang paling akurat; metode ini bergantung pada hubungan kausal yang dapat diamati secara fisik. Penelusuran penggerak berlangsung pada faktor-faktor kausal, yaitu penggerak (*driver*), untuk membebankan biaya ke objek biaya. Keakuratan penelusuran penggerak tergantung pada kualitas hubungan kausal yang digambarkan oleh penggerak. Pengidentifikasian penggerak dan penilaian kualitas hubungan kausal jauh lebih besar biayanya dibanding penelusuran langsung atau alokasi. Alokasi merupakan metode yang paling mudah dilakukan dan biayanya paling rendah. Namun alokasi adalah metode yang tingkat keakuratan pembebanan biayanya paling rendah dan penggunaannya juga harus diusahakan seminimal mungkin.

## 2.4 KARAKTERISTIK JASA DALAM AKUNTANSI MANAJEMEN

Output yang dihasilkan oleh perusahaan dapat berupa produk berwujud maupun jasa. Produk berwujud (*tangible product*) adalah barang yang dihasilkan dengan mengubah bahan baku melalui penggunaan tenaga kerja dan input modal lainnya. Contoh: mobil, televisi, komputer, pakaian, dll. Adapun jasa adalah tugas/aktivitas yang dilakukan bagi pelanggan atau aktivitas yang dilakukan oleh pelanggan dengan menggunakan produk/fasilitas organisasi. Contoh: perlindungan asuransi, perawatan kesehatan, akuntansi dan auditing, dll.

Perbedaan antara jasa dengan produk berwujud terlihat dalam keempat dimensi berikut ini:

1. Ketidakberwujudan (*intangibility*): jasa tidak dapat dilihat, dirasakan atau didengar sebelum jasa digunakan.
2. Tidak tahan lama (*perishability*): jasa tidak bisa disimpan, harus dikonsumsi pada saat diselenggarakan.
3. Tidak terpisah (*inseparability*): adanya kontak langsung antara produsen dan konsumen jasa pada

saat penyelenggaraan jasa

4. Keragaman (*heterogeneity*): adanya peluang variasi yang lebih besar dalam penyelenggaraan jasa daripada produksi produk)

## 2.5 BIAYA YANG BERBEDA UNTUK TUJUAN BERBEDA

Biaya produk adalah suatu pembebanan biaya yang mendukung objek manajerial tertentu. Definisi biaya produk tergantung pada tujuan manajerial yang ingin dicapai. Hal ini sesuai dengan prinsip dasar manajemen biaya, yakni "**biaya yang berbeda untuk tujuan berbeda (*different cost for different purposes*)**". Jika tujuan manajemen adalah melakukan analisis laba strategis, maka semua aktivitas yang ada dalam rantai nilai (merancang, mengembangkan, memproduksi, memasarkan, mendistribusikan dan melayani produk) dibebankan ke produk. Namun jika tujuan manajerial adalah jangka pendek/analisa laba taktis, seperti pada keputusan menerima/menolak pesanan khusus, maka hanya aktivitas yang terdapat dalam rantai nilai yang relevan (perancangan & pengembangan tidak lagi relevan) yang digunakan untuk membebankan biaya aktivitas ke produk (biaya produk operasi). Demikian pula halnya jika tujuan manajerial adalah untuk penyusunan laporan keuangan eksternal, maka hanya biaya produksi yang digunakan dalam perhitungan biaya produk (biaya produk tradisional).

## 2.6 BIAYA PRODUK UNTUK PELAPORAN KEUANGAN EKSTERNAL

Untuk tujuan kalkulasi biaya untuk pelaporan keuangan eksternal, biaya dapat dikelompokkan menjadi biaya produksi dan biaya nonproduksi. **Biaya produksi** adalah biaya yang berkaitan dengan pembuatan barang dan penyediaan jasa. **Biaya nonproduksi** adalah biaya yang berkaitan dengan fungsi perancangan dan pengembangan, pemasaran, distribusi, layanan pelanggan dan administrasi umum. Biaya pemasaran, distribusi dan layanan pelanggan biasanya dikelompokkan sebagai **biaya penjualan**, sedangkan biaya



perancangan & pengembangan, biaya akuntansi, dan biaya administrasi umum dikelompokkan sebagai **biaya administrasi**.

Biaya produksi dikelompokkan lebih lanjut menjadi biaya bahan langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead.

1. **Biaya Bahan Langsung**, yaitu bahan yang secara langsung dapat ditelusur ke barang atau jasa yang diproduksi. Contoh: besi pada mobil, kayu pada furnitur, kain pada pakaian, gandum pada roti, dll
2. **Biaya Tenaga Kerja Langsung**, yaitu tenaga kerja yang dapat secara langsung ditelusuri ke barang atau jasa yang diproduksi. Contoh: gaji buruh di pabrik, tenaga dokter dan perawat pada operasi, upah sopir pada perusahaan angkutan.
3. **Biaya Overhead**, yaitu seluruh biaya produksi lain, selain biaya bahan langsung dan biaya tenaga kerja langsung. Contoh: depresiasi bangunan dan peralatan, pemeliharaan peralatan, supervisi, pajak, dll.

**Biaya utama (*prime cost*)** adalah biaya bahan langsung dan biaya tenaga kerja langsung. **Biaya konversi (*conversion cost*)** meliputi biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead. Biaya konversi dapat dianggap sebagai biaya untuk mengubah bahan baku menjadi produk akhir.

## 2.7 LAPORAN KEUANGAN EKSTERNAL

Dalam menyusun laporan keuangan eksternal, biaya-biaya harus dikelompokkan berdasarkan fungsi. Ketika menyusun laporan rugi laba, biaya produksi dan biaya nonproduksi harus dipisahkan. Biaya produksi dianggap sebagai biaya produk sedangkan biaya nonproduksi dianggap sebagai biaya periodik. Biaya produksi yang melekat pada produk yang sudah terjual dilaporkan dalam laporan rugi laba, sedangkan biaya produksi yang melekat pada produk yang belum terjual dilaporkan dalam neraca. Beban penjualan dan administrasi yang dianggap sebagai biaya periodik dikurangi pada setiap periodenya dan dilaporkan di laporan rugi laba.

**2.8 OVERVIEW TERHADAP SISTEM AKUNTANSI MANAJEMEN**

Sistem akuntansi manajemen dapat dikelompokkan dalam sistem tradisional dan sistem kontemporer. Kedua sistem ini dipraktikkan dalam dunia bisnis. Sistem akuntansi manajemen tradisional berbasis pada fungsional sedangkan sistem akuntansi manajemen kontemporer berbasis aktivitas. Sistem manajemen biaya kontemporer saat ini sudah mulai banyak digunakan, terutama dalam perusahaan yang memiliki beragam produk yang kompleks dan beroperasi dalam lingkungan yang kompetitif. Meskipun demikian, tidak berarti bahwa sistem tradisional ditinggalkan. Untuk lingkungan bisnis yang relatif stabil dan variasi produk relatif kecil, sistem manajemen biaya tradisional masih digunakan secara luas. Berikut ini adalah perbandingan antara sistem manajemen biaya tradisional dan kontemporer:

Tabel 2.2 Perbandingan Antara Sistem Manajemen Biaya Tradisional Dan Kontemporer

<b>Pembeda</b>	<b>Berbasis Fungsional</b>	<b>Berbasis Aktivitas</b>
1. Penggerak	Berbasis unit	Berbasis unit dan non unit
2. Sifat	Alokasi	Penelusuran
3. Pembebanan biaya produk	Sempit dan kaku	Luas dan Fleksibel
4. Fokus	Mengelola biaya	Mengelola aktivitas
5. Sifat informasi aktivitas	Jarang, menyebar	Detil/rinci

6. Kinerja	Maksimalisasi kinerja individu	Maksimalisasi kinerja sistematis
7. Penilaian kinerja	Menggunakan ukuran kinerja keuangan	Menggunakan ukuran kinerja keuangan dan non keuangan

## 2.9 SIMPULAN

Biaya (*Cost*) adalah kas atau kas ekuivalen yang dikorbankan untuk barang dan jasa yang diharapkan memberikan manfaat saat atau dimasa yang akan datang bagi organisasi. Dikatakan sebagai ekuivalen kas karena sumber nonkas dapat ditugar dengan barang atau jasa yang diinginkan. Sistem akuntansi manajemen merupakan struktur untuk mengukur dan menentukan biaya kesatuan, yang biasa disebut dengan *Cost Object*.

Ketertelusuran berarti biaya dapat dibebankan dengan mudah dan akurat, sedangkan penelusuran (*tracing*) berarti pembebanan aktual biaya pada objek biaya dengan menggunakan ukuran yang dapat diamati atas sumber daya yang dikonsumsi oleh objek biaya. Ada 2 penelusuran biaya yaitu:

- Penelusuran langsung adalah suatu proses pengidentifikasian dan pembebanan biaya yang berkaitan secara khusus dan fisik dengan suatu objek.
- Penelusuran penggerak adalah penggunaan penggerak untuk membebankan biaya pada objek biaya.

Jasa berbeda dengan produk berwujud dalam empat dimensi penting:

- Tidak berwujud: pembeli jasa tidak dapat melihat, merasakan, mendengar, atau mencicipi suatu jasa sebelum jasa tersebut dibeli.

- Tidak tahan lama: jasa tidak dapat disimpan untuk kegunaan masa depan oleh pelanggan, tetapi harus dikonsumsi saat diadakan.
- Tidak dapat dipisahkan: produsen dan pembeli jasa biasanya harus melakukan kontak langsung saat terjadi pertukaran. Akibatnya, jasa kerap tidak dapat dipisahkan dari produsennya.
- Tidak selalu sama: terdapat peluang variasi yang lebih besar pada penyelenggaraan jasa daripada produksi produk.

Biaya produksi dapat diklasifikasikan lebih lanjut sebagai:

- Bahan langsung: bahan yang dapat ditelusuri secara langsung pada barang atau jasa yang sedang diproduksi.
- Tenaga kerja langsung: tenaga kerja yang dapat ditelusuri secara langsung pada barang atau jasa yang sedang diproduksi. Pengamatan secara fisik dapat digunakan dalam mengukur kuantitas karyawan yang terlibat dalam memproduksi suatu produk dan jasa.
- Overhead: semua biaya produksi (selain bahan langsung dan tenaga kerja langsung) dikelompokkan dalam satu kategori yang disebut overhead.

# ALOKASI BIAYA DEPART PENDUKUNG



## BAB 3

### 3.1 JENIS-JENIS DASAR ALOKASI

Departemen Produksi membutuhkan jasa pendukung. Oleh sebab itu, biaya Departemen Pendukung ditimbulkan oleh aktivitas Departemen Produksi. Faktor penyebab adalah variabel atau aktivitas dalam Departemen Produksi yang menyebabkan munculnya biaya jasa pendukung. Dalam memilih dasar pengalokasian biaya Departemen Pendukung, berbagai usaha harus dilakukan untuk mengidentifikasi faktor penyebab yang sesuai. Menggunakan faktor penyebab akan menghasilkan biaya produk yang lebih akurat. Selain itu, jika faktor penyebab diketahui, para manajer dapat mengontrol konsumsi jasa pendukung secara lebih baik.

Untuk mengilustrasikan jenis penggerak biaya yang dapat digunakan, perlu dipertimbangkan tiga Departemen Pendukung berikut: Listrik, Personalia, dan Penanganan Bahan Baku. Untuk biaya listrik, dasar alokasi yang logis adalah jam penggunaan listrik yang dapat diukur dengan meteran terpisah untuk tiap departemen. Jika meteran terpisah tidak ada, jam mesin yang digunakan tiap departemen mungkin akan menjadi pengganti atau penggerak yang baik. Untuk biaya personalia, baik jumlah karyawan Departemen Produksi maupun pergantian tenaga kerja adalah penggerak biaya yang mungkin digunakan. Penanganan bahan baku, jumlah perpindahan bahan, lamanya jam penanganan bahan, dan jumlah bahan yang dipindahkan dapat menjadi penggerak biaya. Ketika terdapat beberapa penggerak biaya, para manajer harus memutuskan penggerak biaya apa yang memberikan hubungan yang paling meyakinkan.

### 3.2 TUJUAN ALOKASI

Beberapa tujuan penting berhubungan dengan alokasi biaya Departemen Pendukung ke Departemen Produksi, dan akhirnya ke produk tertentu. Tujuan tersebut adalah sebagai berikut :

1. Memperoleh harga yang disepakati bersama.
2. Menghitung profitabilitas lini produk.
3. Memperkirakan pengaruh ekonomi dari perencanaan dan pengendalian.

4. Menilai persediaan.
5. Memotivasi para manajer.

Penentuan harga yang kompetitif mensyaratkan pemahaman atas biaya. Dengan hanya mengetahui biaya tiap jasa atau produk, perusahaan dapat membuat penawaran yang baik. Jika biaya tidak dialokasikan secara akurat, hanya beberapa jasa bisa terlalu tinggi hingga mengakibatkan penawaran yang terlalu tinggi dan hilangnya potensi bisnis. Sebaliknya, penawaran akan terlalu rendah dan mengakibatkan kerugian pada jasa ini jika biaya terlalu rendah dari yang sebenarnya.

Hal yang berhubungan dekat dengan penentuan harga adalah laba. Perusahaan-perusahaan dengan banyak produk harus yakin bahwa semua produk menguntungkan dan laba perusahaan secara keseluruhan tidak menyamarkan kinerja buruk dari beberapa produk tertentu.

Dengan menilai profitabilitas berbagai jasa, manajer dapat mengevaluasi bauran jasa yang ditawarkan perusahaan. Berdasarkan evaluasi tersebut, manajer dapat memutuskan untuk menghilangkan beberapa jasa, memindahkan sumber daya dari suatu jasa ke jasa lainnya, menetapkan ulang harga jasa tertentu, atau menerapkan pengendalian biaya yang lebih ketat di beberapa area. Langkah-langkah ini sesuai dengan tujuan perencanaan dan pengendalian IMA. tentu saja, biaya yang akurat adalah hal yang penting untuk menentukan laba.

Bagi organisasi manufaktur penilaian persediaan dapat menjadi hal penting. Peraturan pelaporan keuangan (GAAP) mensyaratkan biaya produksi langsung dan semua biaya tidak langsung harus dibebankan pada produk yang diproduksi. Persediaan dan harga pokok penjualan harus memasukkan bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan semua overhead manufaktur.

Alokasi dapat digunakan untuk memotivasi para manajer. Jika biaya Departemen Pendukung tidak dialokasikan ke Departemen Produksi, para manajer dapat memperlakukan jasa ini seakan-akan jasa tersebut gratis. Pada kenyataannya, biaya marginal sebuah jasa tentu lebih

besar dari nol. Dengan mengalokasikan biaya dan meminta para manajer Departemen Produksi bertanggung jawab atas kinerja ekonomi departemen mereka, para manajer itu berkepentingan mengendalikan biaya jasa melalui berbagai cara, selain hanya menggunakan jasa tersebut. Kita dapat melihat hal ini terjadi dalam skenario pembuka saat Gary membandingkan biaya fotokopi di kantor dengan perusahaan fotokopi di luar kantor. Jika biaya suatu Departemen Pendukung tidak seefektif sumber luar, perusahaan seharusnya tidak melanjutkan penyediaan jasa ini secara internal. Sebagai contoh, banyak perpustakaan universitas pindah ke penggunaan kontraktor luar untuk jasa fotokopi. Mereka mengetahui biaya para kontraktor ini lebih efisien dan menyediakan tingkat pelayanan yang lebih tinggi kepada para pengguna perpustakaan daripada yang dapat diberikan oleh metode sebelumnya yang menggunakan pustakawan untuk melakukan perubahan, menjaga pasokan kertas dalam mesin fotokopi, memperbaiki kemacetan akibat kertas yang tersangkut, dan lain-lain. Kemungkinan untuk melakukan perbandingan ini seharusnya menghasilkan Departemen Pendukung internal yang lebih efisien. Pengawasan para manajer Departemen Produksi juga akan membuat manajer Departemen Pendukung lebih sensitif pada kebutuhan Departemen Produksi.

Jadi, jelas bahwa terdapat alasan-alasan baik untuk mengalokasikan biaya Departemen Pendukung. Akan tetapi, validitas alasan-alasan ini bergantung pada akurasi dan kewajaran pembebanan biaya yang dilakukan. Karena alokasi biaya Departemen Pendukung dimasukkan ke semua biaya Departemen Produksi dan biaya ini sering digunakan untuk menentukan profitabilitas dan kinerja departemen, metode alokasi biaya bisa menjadi perhatian utama manajer Departemen Produksi. Secara etis, akuntan harus berusaha memiliki metode alokasi yang adil. Hal ini berarti dasar alokasi harus memiliki hubungan sebab-akibat dengan biaya yang dipertimbangkan. Selain itu, perubahan dasar alokasi bisa menghasilkan perubahan dalam alokasi jumlah uang. Hal penting untuk dipastikan adalah segala perubahand ibuat



berdasarkan alasan yang valid, bukan hanya meningkatkan margin laba untuk meningkatkan harga yang dibebankan atau membantu teman seorang manajer untuk mendapatkan bonus yang lebih besar daripada yang seharusnya dia dapatkan.

Dalam menentukan cara pengalokasian biaya Departemen Pendukung petunjuk biaya-manfaat harus dipertimbangkan. Dengan kata lain, biaya untuk mengimplementasikan skema alokasi tertentu harus dibandingkan dengan manfaat yang didapat. Akibatnya, perusahaan mencoba untuk menggunakan dasar alokasi yang mudah diukur dan dipahami.

### **3.3 MENGALOKASIKAN BIAYA SUATU DEPARTEMEN KE DEPARTEMEN LAIN**

Biaya Departemen Pendukung sering dialokasikan ke departemen lain melalui penggunaan tarif pembebanan. Pada kasus ini, kita berfokus pada alokasi baru suatu departemen ke departemen lain. Sebagai contoh, Departemen Pemrosesan data suatu perusahaan melayani berbagai departemen lainnya. Kemudian, biaya pengoperasian Departemen Pemrosesan Data dialokasikan ke departemen-departemen yang dilayani.

#### **1. Tarif Pembebanan Tunggal**

Beberapa perusahaan lebih suka mengembangkan tarif pembebanan tunggal. Lihat kembali kasus Hamilton & Barry, kantor akuntan publik di skenario pembuka. Ingatlah bahwa perusahaan mengembangkan Departemen Fotokopi internal untuk melayani tiga Departemen Produksi (Audit, Pajak, dan MAS). Biaya Departemen Fotokopi meliputi biaya tetap sebesar \$ 26.190 per tahun (gaji dan sewa mesin) dan biaya variabel sebesar \$ 0.023 per halaman yang dikopi kertas dan tinta).

Jika tarif pembebanan tunggal digunakan, biaya tetap sebesar \$ 26.190 akan dikombinasikan dengan perkiraan biaya variabel sebesar \$ 6.210 ( $270.000 \times \$ 0.023$ ). Biaya total sebesar \$ 32.400 dibagi dengan perkiraan 270.000 halaman yang akan difotokopi untuk mendapatkan tarif sebesar \$ 0,12 per halaman.

Jumlah yang dibebankan pada Departemen Produksi semata-mata adalah fungsi dari jumlah halaman yang difotokopi. Anggaplah penggunaan aktual Departemen Audit 92.000 halaman, Departemen Pajak 65.000 halaman, dan MAS 115.000 halaman.

Penggunaan tarif tunggal mengakibatkan biaya tetap diperlakukan seakan-akan biaya tersebut merupakan biaya variabel. Bahkan, dalam Departemen Produksi, fotokopi benar-benar merupakan biaya variabel.

## **2. Tarif Pembebanan Ganda**

Tarif pembebanan tunggal terkadang menyamarkan berbagai faktor penyebab yang menimbulkan biaya total Departemen Pendukung. Departemen Fotokopi di Hamilton & Barry adalah contoh yang bagus. Kita melihat tarif pembebanan tunggal didasarkan pada jumlah halaman yang difotokopi. Kemudian, biaya setiap halaman yang difotokopi seolah-olah adalah \$ 0,12. akan tetapi, angka ini tidak benar. Sebagian besar biaya Departemen Fotokopi adalah biaya tetapi biaya tersebut tidak disebabkan oleh jumlah halaman yang difotokopi. Ingatlah bahwa biaya sebesar \$ 26.190 per tahun adalah biaya yang dikeluarkan untuk upah dan sewa mesin fotokopi. Ketika Hamilton & Barry mendirikan Departemen Fotokopi, Hamilton & Barry pasti telah meneliti departemen Audit, Pajak dan MAS untuk menentukan pemakaian tertinggi bulanan setiap departemen. Mari, asumsikan Departemen Audit dan MAS memiliki kebutuhan yang hampir sama dalam setahun. Dengan kata lain, kedua departemen ini mengantisipasi kebutuhan sebanyak 20.500 (94.500-108.000) halaman per tahun dan rata-ratanya akan sebesar 16.875 per bulan. Karena tidak ada satu bulan yang penggunaannya lebih tinggi daripada bulan lainnya, penggunaan bulanan tertinggi bagi kedua departemen ini juga 16.875 halaman. Akan tetapi, Departemen Pajak mengantisipasi pola yang berbeda. Dari 67.500 halaman tahunan yang dianggarkan, departemen tersebut diperkirakan membutuhkan sepertiganya atau 22.500

halaman dalam bulan April. Oleh karena itu, penggunaan tertinggi dalam satu bulan diperkirakan menjadi 39.375 halaman. Penggunaan inilah yang dijadikan dasar desain ukuran Departemen Fotokopi.

Tarif pembebanan untuk Departemen Fotokopi. Tarif pertama adalah tarif variabel untuk tinta dan kertas Tarif ini dapat dihitung dengan mudah, yaitu sebesar \$ 0.023 per halaman. Tentu saja, faktor penyebabnya adalah jumlah halaman yang difotokopi. Tarif kedua adalah tarif untuk biaya tetap sewa peralatan dan upah. Biaya ini dibebankan pada Departemen Produksi berdasarkan pada rencana penggunaan tertinggi Departemen Produksi.

Tabel 3.1 Perhitungan Jumlah Alokasi ke Departemen

	Jumlah Halaman Tertinggi	Proporsi Penggunaan Tertinggi	Total Biaya Tetap	Jumlah Yang Dialokasikan Ke Tiap Departemen
Audit	7.875	0.20	\$26.190	\$ 5.328
Pajak	22.500	0.57	26.190	14.928
MAS	9.000	0.23	26.190	6.024
Total	39.375			\$ 26.190

Jumlah yang dibebankan pada Departemen Produksi sekarang adalah fungsi dari jumlah halaman yang difotokopi dan penggunaan tertinggi yang diantisipasi. Anggaplah penggunaan aktual Departemen Audit 92.000 halaman, Pajak 65.000 halaman, dan MAS 115.000 halaman. Total beban Departemen Fotokopi akan menjadi seperti berikut ini :

Tabel 3.2 Total beban Departemen Fotokopi

	Jumlah Halaman x \$ 0,023	Alokasi Biaya Tetap	Total Pembebanan
Audit	\$ 2.116	\$ 5.238	\$ 7.354
Pajak	1.495	14.928	16.423
MAS	2.645	6.024	8.669
Total	\$ 6.256	\$ 26.190	\$ 32.446

Dalam kasus ini, Departemen Pajak menyerap proporsi biaya yang lebih besar karena penggunaan tertingginya adalah dasar untuk ukuran Departemen Fotokopi. Perhatikan juga bahwa jumlah yang dibebankan sebesar \$ 32.446 sangat dekat dengan biaya aktual dalam menjalankan Departemen Fotokopi. Dengan dua tarif pembebanan, setiap tarif pembebanan didasarkan pada faktor penyebab yang kuat, alokasi biaya pada departemen yang menggunakan tarif pembebanan didasarkan pada jumlah biaya sebenarnya yang ditimbulkan Departemen Pendukung.

Apakah bisa terdapat lebih dari dua tarif pembebanan? Tentu saja bisa. Akan tetapi, jika perusahaan membagi sumber daya Departemen Pendukung dan faktor-faktor penyebab secara lebih baik, hal ini hampir mirip dengan perhitungan biaya berdasarkan aktivitas. Tarif-tarif pembebanan yang lebih akurat tersebut harus diimbangi dengan biaya untuk menetapkan dan menerapkan tarif tersebut. Seperti biasanya, perusahaan harus mempertimbangkan biaya dan manfaatnya.

### 3. Penggunaan Yang Dianggarkan Versus Penggunaan Aktual

Ketika kita mengalokasikan biaya Departemen Pendukung ke Departemen Produksi, apakah kita seharusnya mengalokasikan biaya aktual atau biaya yang dianggarkan? Jawabannya adalah biaya yang dianggarkan. Terdapat dua alasan dasar pengalokasian biaya Departemen Pendukung. Alasan pertama adalah menghitung biaya produk yang diproduksi. Dalam kasus

ini, biaya Departemen Pendukung yang dianggarkan dialokasikan ke Departemen Produksi sebagai langkah awal dalam pembentukan tarif overhead. Ingatlah, tarif overhead dihitung pada awal periode ketika biaya aktual belum diketahui. Jadi, biaya yang dianggarkan harus digunakan. Penggunaan kedua biaya Departemen Pendukung yang dialokasikan adalah untuk evaluasi kinerja. Dalam kasus ini, biaya Departemen Pendukung yang dianggarkan juga dialokasikan ke Departemen Produksi.

Para manajer Departemen Pendukung dan produksi biasanya bertanggung jawab atas kinerja unit mereka. Kemampuan mereka untuk mengendalikan biaya adalah faktor penting dalam evaluasi kinerja mereka. Kemampuan ini biasanya diukur dengan membandingkan biaya aktual dengan biaya yang direncanakan atau dianggarkan. Jika biaya aktual melebihi biaya yang dianggarkan, departemen tersebut mungkin beroperasi secara tidak efisien dengan perbedaan antara dua biaya tersebut sebagai ukuran ketidakefisienan. Jika biaya aktual lebih kecil dan biaya yang dianggarkan, unit tersebut mungkin dioperasikan secara efisien.

Prinsip umum evaluasi kinerja adalah para manajer seharusnya tidak bertanggung jawab atas biaya atau aktivitas yang tidak mereka kendalikan. Karena para manajer Departemen Produksi memiliki masukan yang signifikan berkaitan dengan tingkat pelayanan yang dikonsumsi, mereka seharusnya bertanggung jawab atas biaya jasa bagian mereka. Meskipun demikian, pernyataan berikut memiliki kualifikasi penting, evaluasi suatu departemen seharusnya tidak dipengaruhi oleh tingkat efisiensi yang dicapai departemen lain.

Pernyataan di atas memiliki implikasi penting bagi alokasi biaya Departemen Pendukung. Biaya aktual departemen pendukung tidak seharusnya dialokasikan pada Departemen Produksi karena dalam biaya tersebut tercakup efisiensi atau ketidakefisienan yang dicapai Departemen Pendukung. Para manajer Departemen

Produksi tidak memiliki pengendalian atas tingkat efisiensi yang dicapai manajer Departemen Pendukung. Dengan mengalokasikan biaya yang dianggarkan (bukan biaya aktual), tidak ada ketidakefisiensian atau efisiensi yang ditransfer dari satu departemen ke departemen lainnya.

Keputusan untuk memakai penggunaan yang dianggarkan atau penggunaan aktual bergantung pada tujuan alokasi. Untuk perhitungan harga pokok produk, alokasi dilakukan pada awal tahun dengan dasar penggunaan yang dianggarkan sehingga tarif overhead yang ditentukan terlebih dahulu dapat dihitung. Akan tetapi, jika tujuannya adalah evaluasi kinerja, alokasi dilakukan pada akhir periode dan didasarkan pada penggunaan aktual.

Biaya tetap tahunan yang dianggarkan adalah \$ 26.190 dan biaya variabel per halaman yang dianggarkan adalah \$ 0.023. Ketiga Departemen Produksi Audit, Pajak dan MAS memperkirakan penggunaan sebanyak 94.500 halaman, 67.500 halaman dan 108.000 halaman.

Tabel 3.3 Biaya yang dialokasikan x

	Jumlah Halaman x	Tarif Total	Biaya Yang Dialokasikan
Audit	94.500	\$ 0.12	\$ 11.340
Pajak	67.500	0.12	8.10
MAS	108.000	0.12	12.960
Total	270.000		\$ 32.400

Ketika alokasi dilakukan dengan tujuan menggandakan biaya Departemen Produksi, biaya yang digunakan tentu adalah biaya Departemen Pendukung yang dianggarkan. Biaya pemfotokopian yang dialokasikan ke tiap departemen akan ditambahkan ke biaya Departemen Produksi lainnya, termasuk biaya yang secara langsung dapat ditelusuri ke tiap departemen ditambah alokasi Departemen Pendukung lainnya untuk menghitung antisipasi pengeluaran tiap departemen. Dalam sebuah pabrik manufaktur, alokasi biaya

Departemen Pendukung yang dianggarkan ke Departemen Produksi akan mendahului perhitungan tarif overhead yang ditentukan terlebih dahulu.

Selama tahun berjalan, setiap Departemen Produksi juga akan bertanggung jawab pada beban aktual yang terjadi yang didasarkan pada jumlah aktual halaman yang dikopi. Kembali pada penggunaan aktual yang diasumsikan sebelumnya, alokasi kedua sekarang dilakukan untuk mengukur kinerja aktual tiap departemen dibandingkan dengan anggaranya.

Tabel 3.4 Biaya yang dialokasikan z

	Jumlah Halaman x	Tarif Total	Biaya Yang Dialokasikan
Audit	92.000	\$ 0.12	\$ 11.040
Pajak	65.000	0.12	7.800
MAS	115.000	0.12	13.800
Total	272.000		\$ 32.640

#### 4. Memilih Metode Alokasi Biaya Departemen Pendukung

Sejauh ini, kita telah membahas alokasi biaya dari satu Departemen Pendukung ke beberapa Departemen Produksi. Kita menggunakan metode langsung alokasi biaya Departemen Pendukung yang biaya Departemen Pendukungnya hanya dialokasikan ke Departemen Produksi. Hal ini sesuai dengan contoh terdahulu karena tidak ada Departemen Pendukung lain dan tidak ada kemungkinan interaksi antar Departemen Pendukung. Perusahaan sebenarnya banyak memiliki beberapa Departemen Pendukung. Beberapa Departemen Pendukung tersebut sering berinteraksi. Contohnya, dalam suatu pabrik, personalia dan kafetaria saling melayani, selain melayani Departemen Pendukung lain dan Departemen Produksi.

Mengabaikan interaksi-interaksi ini dan mengalokasikan biaya jasa secara langsung ke Departemen Produksi akan menghasilkan pembebanan biaya yang tidak

adil dan tidak akurat. Sebagai contoh, meskipun merupakan Departemen Pendukung, Departemen Sumber Tenaga mungkin menggunakan 30 persen jasa Departemen Pemeliharaan. Biaya pemeliharaan yang disebabkan oleh Departemen Sumber Tenaga adalah milik Departemen Sumber Tenaga. Dengan tidak membebankan biaya-biaya ini pada Departemen Sumber Tenaga, biaya Departemen Sumber Tenaga akan lebih rendah dari yang sebenarnya. Akibatnya, beberapa biaya yang disebabkan oleh listrik “tersembunyi” dalam Departemen Pemeliharaan karena biaya pemeliharaan akan menjadi lebih rendah jika tidak ada Departemen Sumber Tenaga. Akibatnya Departemen Produksi yang merupakan penggunaan banyak listrik dan penggunaan rata-rata atau dibawah rata-rata pemeliharaan dengan bawah metode langsung akan menerima alokasi biaya yang terlalu rendah.

Dalam menetapkan metode yang digunakan untuk mengalokasikan biaya Departemen Pendukung, perusahaan harus menentukan seberapa besar interaksi Departemen Pendukung. Selain itu, mereka harus menimbang biaya dan manfaat yang berhubungan dengan ketiga metode pengalokasian biaya. Dalam tiga bagian berikutnya, metode langsung berurutan, dan timbal balik akan dijelaskan dan diilustrasikan.

## **5. Metode Alokasi Langsung**

Ketika perusahaan mengalokasikan biaya Departemen Pendukung hanya ke Departemen Produksi, mereka menggunakan metode alokasi langsung. Metode langsung adalah metode yang paling sederhana dan paling langsung untuk mengalokasikan biaya Departemen Pendukung. Biaya jasa variabel dialokasikan secara langsung ke Departemen Produksi sesuai proporsi penggunaan jasa departemen tersebut. Biaya tetap juga dialokasikan secara langsung Departemen Produksi, tetapi sesuai proporsi kapasitas normal atau praktis Departemen Produksi.

Untuk mengilustrasikan metode langsung, data yang menunjukkan aktivitas yangdianggarkan dan biaya yang



dianggarkan dan dua Departemen Pendukung dan dua Departemen Produksi. Anggaplah fakta penyebab biaya listrik adalah jam penggunaan listrik dan faktor penyebab bisa pemeliharaan adalah jam pemeliharaan. Faktor-faktor penyebab ini digunakan sebagai dasar untuk alokasi. Dalam metode langsung, hanya jam penggunaan listrik dan jam pemeliharaan di Departemen Produksi yang digunakan untuk menghitung rasio alokasi. Rasio alokasi metode langsung dan alokasi biaya.

	Departemen Pendukung		Departemen Produksi	
	Sumber Tenaga	Pemeliharaan	Pengasahaan	Perakitan
Biaya langsung	\$ 250.000	\$ 160.000	\$ 100.000	\$ 60.000
Aktivitas normal		200.000	600.000	200.000
Penggunaan listrik	1.000		4.500	4.500
Pemeliharaan				

	Departemen Pendukung		Departemen Produksi	
	Sumber Tenaga	Pemeliharaan	Pengasahan	Perakitan
Biaya langsung	\$ 250.000	\$ 160.000	\$ 100.000	\$ 60.000
Sumber Tenaga	250.000	-	187.000	62.500
Pemeliharaan		160.000	80.000	80.000
	\$ 0	\$ 0	\$ 367.000	\$ 202.500

## 6. Metode Alokasi Berurutan

Metode alokasi berurutan (atau bertahap) mengakui adanya interaksi antar Departemen Pendukung. Akan tetapi, metode berurutan tidak sepenuhnya mengakui interaksi antar Departemen Pendukung. Alokasi biaya dilakukan dengan cara menurun, mengikuti prosedur ranking yang telah ditetapkan dengan cara menurun, mengikuti prosedur ranking yang telah ditetapkan terlebih dahulu. Urutannya biasanya ditentukan dengan me-ranking Departemen Pendukung sesuai urutan jumlah pelayanan yang diberikan dair urutan terbanyak hingga paling sedikit. Tingkat pelayanan biasanya diukur dengan biaya langsung

tiap Departemen Pendukung, departemen dengan biaya tertinggi dianggap sebagai pemberi layanan terbanyak.

Pertama, Departemen Pendukung yang di-ranking biasanya sesuai dengan biaya langsungnya. Diilustrasi ini, Sumber Tenaga menempati urutan pertama, urutan selanjutnya adalah Pemeliharaan. Setelah itu, biaya listrik dialokasikan ke Departemen Pemeliharaan dan kedua Departemen Produksi. Lalu, biaya pemeliharaan hanya dialokasikan ke Departemen Produksi.

Biaya Departemen Pendukung yang memberikan layanan terbanyak dialokasikan pertama kali. Biaya tersebut didistribusikan pada semua Departemen Pendukung di bawahnya secara berurutan dan semua Departemen Produksi. Kemudian dalam urutan selanjutnya, biaya Departemen Pendukung dialokasikan dengan cara yang sama, dan seterusnya. Dalam metode berurutan, setelah biaya Departemen Pendukung dialokasikan, biaya ini tidak akan pernah lagi menerima alokasi berikutnya dari Departemen Pendukung lain. Dengan kata lain, biaya Departemen Pendukung tidak pernah dialokasikan ke Departemen Pendukung pada urutan di atasnya. Selain itu, perhatikanlah bahwa biaya yang dialokasikan dari Departemen Pendukung adalah biaya langsung ditambah biaya yang diterimanya dari alokasi Departemen Pendukung lainnya. Biaya langsung departemen adalah biaya yang dapat ditelusuri secara langsung ke departemen bersangkutan.

Perhatikan bahwa rasio alokasi untuk Departemen Pemeliharaan mengabaikan penggunaan oleh Departemen Sumber Tenaga karena biaya Departemen Pemeliharaan tidak dapat dialokasikan ke Departemen Pendukung yang berada di urutan atasnya dalam urutan alokasi. Langkah kedua adalah mengalokasikan biaya Departemen Pendukung dengan menggunakan rasio alokasi yang dihitung dalam langkah pertama. Perhatikanlah bahwa biaya Departemen Sumber Tenaga sebesar \$ 50.000 dialokasikan ke Departemen Pemeliharaan. Hal ini mencerminkan kenyataan bahwa Departemen

Pemeliharaan. Hal ini mencerminkan kenyataan bahwa Departemen Pemeliharaan menggunakan 20 persen output dari Departemen Sumber Tenaga. Akibatnya, biaya pengoperasian Departemen Pemeliharaan meningkat dari \$ 160.000 menjadi \$ 210.000. Perhatikan juga bahwa ketika biaya Departemen Pemeliharaan dialokasikan, tidak ada biaya yang dialokasikan kembali ke Departemen Sumber Tenaga meskipun Departemen Sumber Tenaga menggunakan 1.000 jam output Departemen Pemeliharaan.

Metode berurutan lebih akurat daripada metode langsung karena mengakui beberapa interaksi antar Departemen Pendukung. Akan tetapi, metode ini tidak mengakui semua interaksi, tidak ada biaya pemeliharaan yang dibebankan pada Departemen Sumber Tenaga meskipun departemen tersebut menggunakan 10 persen output Departemen Pemeliharaan. Metode timbal balik memperbaiki kelemahan ini.

## 7. Metode Alokasi Timbal Balik

Metode alokasi timbal balik (reciprocal) mengakui semua interaksi antar Departemen Pendukung. Dalam metode timbal balik, pemakaian suatu Departemen Pendukung oleh departemen menentukan biaya total tiap Departemen Pendukung yang biaya totalnya mencerminkan interaksi antar Departemen Pendukung. Kemudian, biaya total Departemen Pendukung yang baru tersebut dialokasikan ke Departemen Produksi. Metode ini memperhitungkan semua interaksi antar Departemen Pendukung.

Biaya Total Departemen Pendukung. Untuk menentukan biaya total Departemen Pendukung agar mencerminkan interaksi dengan Departemen dipecahkan. Setiap persamaan yang merupakan suatu persamaan biaya bagi sebuah Departemen Pendukung, didefinisikan sebagai jumlah biaya langsung departemen ditambah proporsi jasa yang diterima dari Departemen Pendukung lainnya.

Biaya total = Biaya Langsung + Biaya Yang Dialokasikan

Metode ini paling bagus dijelaskan dengan menggunakan suatu contoh yang menggunakan data yang sama dengan yang digunakan untuk mengilustrasikan metode langsung dan berurutan. Rasio alokasi yang dibutuhkan untuk persamaan simultan diinterpretasikan sebagai berikut : Departemen Pemeliharaan menerima 20 persen dari output Departemen Sumber Tenaga, Departemen Sumber Tenaga menerima 10 persen dari output Departemen Pemeliharaan. Sekarang, P adalah biaya total Departemen Sumber Tenaga dan M adalah biaya total Departemen Pemeliharaan. Seperti yang ditunjukkan sebelumnya, biaya total Departemen Pendukung adalah jumlah biaya langsungnya ditambah proporsi jasa yang diterima Departemen Pendukung lainnya. Dengan menggunakan data dan rasio alokasi dinyatakan sebagai berikut:

$$\begin{aligned} P &= \text{Biaya langsung} + \text{Bagian biaya pemeliharaan} \\ &= \$ 250.000 + 0,1M \text{ (persamaan biaya Departemen Sumber Tenaga)} \\ M &= \text{Biaya langsung} + \text{Bagian biaya listrik} \\ &= \$ 160.000 + 0,2P \text{ (persamaan biaya Departemen Pemeliharaan)} \end{aligned}$$

	Departemen Pendukung		Departemen Produksi	
	Sumber Tenaga	Pemeliharaan	Pengasahan	Perakitan
Biaya langsung	\$ 250	\$ 160	\$ 100.000	\$ 60.000
Aktivitas normal :				
Jam penggunaan	-	200.000	600.000	200.000
listrik	1.000	-	4.500	4.500
Jam pemeliharaan				

Proporsi dari Output yang digunakan oleh setiap departemen				
	Sumber Tenaga	Pemeliharaan	Pengasahan	Perakitan
Rasio alokasi Sumber tenaga	-	0.20	0.60	0.20
Pemeliharaan	0.10	-	0.45	0.45

Mengalokasikan Biaya Departemen Pendukung Dengan Menggunakan Rasio Alokasi (Tampilan 7-11) dan Biaya Total Departemen Pendukung Dari Persamaan Metode Timbal Balik				
	Sumber Tenaga	Pemeliharaan	Pengasahan	Perakitan
Biaya langsung	250.000	160.000	100.000	60.000
Sumber tenaga	271.429	54.286	162.857	54.286
Pemeliharaan	21.429	214.286	96.429	96.429
	0	0	359.286	210.715

$$M = \$ 160.000 + 0.2 (\$ 250.000 + 0.1 M)$$

$$M = \$ 160.000 + \$ 50.000 + 0.02M$$

$$0,98 M = \$ 210.000$$

$$M = \$ 214.286$$

Substitusi nilai ini untuk M dalam menghasilkan biaya total Departemen Sumber Tenaga.

$$P = \$ 250.000 + 0.1 (\$ 214.286)$$

$$= \$ 250.000 + \$ 21.429$$

$$= \$ 271.429$$

Setelah persamaan diselesaikan, biaya total untuk tiap Departemen Pendukung diketahui. Biaya total ini berbeda dari metode langsung atau berurutan, dan mencerminkan semua interaksi antara dua Departemen Pendukung.

Alokasi Ke Departemen Produksi. Setelah biaya total tiap Departemen Pendukung diketahui, alokasi ke Departemen Produksi dapat dilakukan. Alokasi-alokasi ini berdasarkan pada proporsi output yang digunakan tiap Departemen Produksi. Perhatikan bahwa biaya total yang

dialokasikan ke Departemen Produksi (dari Departemen Sumber Tenaga dan Pemeliharaan) sama dengan \$ 410.000. Hal itu merupakan total biaya langsung kedua Departemen Pendukung (\$ 250.000 + \$ 160.000). Biaya total yang dialokasikan sebenarnya sama dengan \$ 410.001, tetapi perbedaan tersebut disebabkan oleh pembulatan.

### **8. Perbandingan Ketiga Metode**

Seberapa berbedakah hasilnya? Apakah jenis metode yang digunakan benar-benar menjadi masalah? Ketiga metode alokasi dapat memberikan hasil yang sangat berbeda tergantung pada tingkat interaksi antar Departemen Pendukung. Dalam contoh yang telah dibahas, metode langsung mengalokasikan \$ 12.5400 lebih banyak ke Departemen Pengasahan (\$ 12.500 lebih sedikit ke Departemen Perakitan daripada yang dihitung oleh metode berurutan. Manajer Departemen Perakitan tentu akan lebih menyukai metode langsung, sedangkan manajer departemen Pengasahan akan lebih menyukai metode berurutan. Karena metode alokasi dapat mempengaruhi tanggung jawab manajer atas biaya, akuntan harus memahami berbagai konsekuensi yang ditimbulkan oleh penggunaan metode yang berbeda dan memiliki alasan tetap bagi pilihan yang dibuatnya.

Mempertahankan perspektif biaya manfaat dalam pemilihan metode alokasi merupakan hal penting. Akuntan harus menimbang manfaat alokasi yang lebih baik dibandingkan dengan peningkatan biaya karena penggunaan metode yang secara teoritis lebih disukai, seperti metode timbal balik. Sebagai contoh, sekitar 20 tahun yang lalu, pengontrol pabrik IBM Poughkeepsie memutuskan metode alokasi biaya timbal balik akan bekerja lebih baik dalam mengalokasikan biaya Departemen Pendukung. Dia mengidentifikasi lebih dari 700 Departemen Pendukung dan menghitung sistem persamaan dengan menggunakan komputer, berdasarkan perhitungannya, dia tidak memiliki masalah. Akan tetapi,

para manajer Departemen Produksi tidak memahami metode timbal balik. Mereka yakin bahwa ada tambahan biaya yang dialokasikan ke departemen mereka, tetapi mereka tidak yakin betul bagaimana hal tersebut dilakukan. Setelah berbulan-bulan rapat dengan para manajer lini, pengontrol tersebut menyerah dan kembali pada metode berurutan yang telah dipahami semua orang.

Faktor lain dalam mengalokasikan biaya Departemen Pendukung adalah perubahan teknologi yang cepat. Saat ini, banyak perusahaan menyadari alokasi biaya Departemen Pendukung berguna bagi mereka. Akan tetapi, perpindahan menuju perhitungan biaya berdasarkan aktivitas dan manufaktur just in time dapat meniadakan kebutuhan atas alokasi biaya Departemen Pendukung secara aktual. Dalam pabrik yang menerapkan JIT dengan sel-sel manufaktur, banyak pelayanan (misalnya, pemeliharaan, penanganan bahan baku, dan penyetelan) dikerjakan oleh para pekerja sel. (ingat kembali bahwa sel manufaktur adalah pabrik di dalam pabrik” yang ditujukan untuk produksi satu produk dari awal hingga akhir). Alokasi tidak diperlukan.

## **9. Tarif Overhead Departemen dan Perhitungan Harga Pokok Produk**

Setelah mengalokasikan semua biaya pendukung ke Departemen Produksi, tarif overhead dapat dihitung untuk tiap departemen. Tarif ini dihitung dengan menambahkan biaya Departemen Pendukung yang dialokasikan dengan biaya overhead yang secara langsung dapat ditelusuri ke Departemen Produksi dan membagi jumlah total ini dengan beberapa ukuran aktivitas, seperti jam tenaga kerja langsung atau jam mesin.

Sebagai contoh, biaya total overhead untuk Departemen Pengasahan setelah alokasi biaya pendukung adalah \$ 355.000. Asumsikan bahwa jam mesina dalah dasar untuk pembebanan biaya overhead pada produk yang melewati Departemen Pengasahan dan tingkat aktivitas

normal adalah 71.000 jam mesin. Tarif overhead untuk Departemen Pengasahan dihitung sebagai berikut :

Tarif overhead =- \$ 355.000/71.000 jam mesin = \$ 5 per jam mesin

Dengan cara yang sama, asumsikanlah Departemen Perakitan menggunakan jam tenaga kerja langsung untuk membebankan overhead-nya. Dengan tingkat aktivitas normal sebesar 107.500 jam tenaga kerja langsung, tarif overhead untuk Departemen Perakitan adalah sebagai berikut :

Tarif overhead = \$ 2150.000/107.500 jam tenaga kerja langsung = \$2 per jam tenaga kerja langsung

Dengan menggunakan tarif-tarif ini, biaya produk per unit dapat ditentukan. Sebagai contoh, anggaplah suatu produk membutuhkan dua jam mesin pengasahan dan satu jam perakitan untuk satu unit yang diproduksi. Biaya overhead yang dibebankan pada satu unit produk ini menjadi \$ 12 ( $2 \times \$ 5$ ) + (1, \$2). Jika produk yang sama menggunakan bahan baku senilai \$ 15 dan tenaga kerja sebesar \$ 6 (ditotal dari pengasahan dan perakitan), maka biaya total per unit adalah \$ 33 ( $\$ 12 + \$ 15 + \$ 6$ ).

Seseorang mungkin bertanya-tanya, seberapa akuratkah biaya \$ 33 ini. Apakah hal ini benar-benar biaya untuk memproduksi produk yang dipertanyakan? Karena bahan baku dan tenaga kerja secara langsung dapat ditelusuri ke produk, sebagian besar akurasi biaya produk bergantung pada akurasi pembebanan biaya overhead. Sebaliknya, akurasi pembebanan biaya overhead bergantung pada tingkat korelasi antara faktor yang digunakan untuk mengalokasikan biaya jasa ke departemen dan faktor yang digunakan untuk mengalokasikan biaya overhead departemen ke produk. Sebagai contoh, jika biaya listrik berkorelasi tinggi dengan jam penggunaan listrik dan jam mesin berkorelasi tinggi dengan konsumsi produk, maka biaya overhead Departemen Pengasahan, maka kita cukup yakin bahwa tarif overhead sebesar \$ 5 membebankan biaya pada produk individual secara akurat. Akan tetapi, jika alokasi biaya jasa ke



Departemen Pengasahan atau penggunaan jam mesin salah atau keduanya salah maka biaya produk akan terdistorsi. Alasan yang sama dapat diberlakukan pada Departemen Perakitan. Untuk memastikan keakuratan biaya produk, perhatian yang besar harus diberikan dalam pengidentifikasian dan penggunaan faktor-faktor penyebab pada kedua tahap pembebanan overhead.

# PERILAKU BIAYA AKTIVITAS



## BAB 4

#### 4.1 JENIS BIAYA BERDASARKAN PERILAKU BIAYA

Berdasarkan perilaku biaya yang muncul, kita dapat membedakan biaya menjadi:

##### 1. Biaya Tetap (*fixed cost*)

Biaya tetap adalah biaya yang tidak dipengaruhi oleh perubahan jumlah output. Misalnya mesin pabrik yang disewa sebesar Rp15.000.000 selama 1 tahun dan memiliki kapasitas produksi 240.000 unit/tahun.

##### 2. Biaya Variabel (*variable cost*)

Biaya variable adalah biaya yang jumlahnya berubah-ubah, dipengaruhi oleh perubahan jumlah output. Misalnya mesin pabrik yang digunakan untuk produksi menggunakan daya listrik 0,1 KWH, tarif 1 KWH Rp2000. Berarti biaya tiap unitnya Rp200 ( $0,1 \times \text{Rp}2000$ ).

##### 3. Biaya Campuran (*mixed cost*)

Biaya campuran adalah biaya yang memiliki komponen biaya tetap dan biaya variable. Misalnya: seorang salesman biasanya dibayar dengan gaji tetap plus bonus berdasarkan target penjualannya.

#### 4.2 PENYEDIAAN SUMBER DAYA

Sumber daya disediakan dengan dua cara, yaitu, ketika digunakan/diperlukan dan sebelum digunakan.

1. *Sumber daya fleksibel (flexible resources)* atau sumber daya yang tersedia ketika diperlukan adalah sumber daya yang diperoleh dari luar dan tidak diperlukan adanya komitmen jangka panjang untuk setiap jumlah tertentu sumber daya. Karena biaya sumber daya yang tersedia ketika diperlukan sama dengan biaya sumber daya yang digunakan, maka total biaya akan meningkat ketika kebutuhan sumber daya meningkat. Secara umum kita dapat memperlakukannya sebagai biaya variabel. Contoh: penggunaan bahan baku dan energi.

2. *Sumber daya terikat (committed resources)* atau

sumber daya yang tersedia sebelum penggunaan adalah sumber daya yang diperoleh dengan menggunakan kontrak eksplisit maupun implisit untuk mendapatkan kuantitas tertentu sumber daya, tanpa memperhatikan apakah kuantitas sumber daya tersedia seluruhnya atau tidak, disebut juga. Biaya atas sumber daya ini dapat dikelompokkan menjadi dua: (1) biaya yang dikeluarkan untuk menyediakan kapasitas aktivitas jangka panjang (*committed fixed expenses*), contoh: pembelian/penyewaan bangunan dan peralatan, dan (2) biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh kapasitas aktivitas jangka pendek (*discretionary fixed expenses*), contoh: tenaga kerja.

Istilah lain untuk pengukuran output adalah penggerak. Untuk dapat memahami perilaku biaya perlu menentukan aktivitas yang dilakukan dan penggerak yang terkait, yang berfungsi sebagai pengukur kapasitas atau penggerak aktivitas. Penggerak aktivitas ini dibagi menjadi:

- i. **Penggerak tingkat produksi** (tingkat unit) adalah perubahan dalam biaya ketika unit yang diproduksi berubah. Contoh: biaya pemakaian bahan baku.
- ii. **Penggerak tingkat non unit** adalah perubahan dalam biaya ketika factor-faktor lain selain unit berubah. Contoh: biaya penyusutan mesin

#### 4.3 ASUMSI LINEARITAS

Sebenarnya fungsi biaya menurut ekonomika makro adalah non linier – tidak berbentuk garis lurus. Namun dalam penerapan akuntansi manajemen, fungsi biaya dikonversi melalui hubungan linier, yakni tingkat perubahan biaya dianggap konstan di seluruh tingkatan aktivitas untuk memudahkan penaksiran biaya.

##### a. Perilaku Biaya Step

Meskipun kita menggunakan asumsi bahwa fungsi biaya bersifat berkelanjutan, namun dalam kenyataannya beberapa fungsi biaya mungkin tidak

berkelanjutan. Hal ini disebut dengan fungsi biaya step (*step cost function*), yakni memiliki tingkat biaya yang konstan selama rentang penggunaan (output) aktivitas tertentu dan untuk selanjutnya meningkat hingga tingkat biaya yang lebih tinggi pada beberapa titik dan sifatnya tetap untuk rentang aktivitas serupa. Sumber daya diperoleh dalam jumlah tertentu (berkelompok).

Ada dua Jenis Biaya Step:

**1. Biaya Variabel Step (*step variable cost*)**

Dalam biaya variabel step, lebar step kecil dan biaya sumber daya berubah sebagai akibat perubahan kecil dalam penggunaan sumber daya. Biasanya biaya variabel step dianggap sebagai biaya variabel yang ketat.

**2. Biaya Tetap Step (*step fixed cost*)**

Biaya tetap step merupakan biaya yang mengikuti perilaku biaya dengan step lebar. Banyak *committed resources* yang mengikuti fungsi biaya ini. Biaya tetap step dikategorikan sebagai biaya tetap. Kebanyakan biaya tetap step bersifat tetap selama rentang operasi normal perusahaan.

**3. Perilaku Biaya Campuran**

Sangat dimungkinkan bila aktivitas yang dilakukan perusahaan memerlukan adanya *committed resources* dan *flexible resources* secara sekaligus. Hal ini menunjukkan adanya perilaku biaya campuran. Contoh: perusahaan me-lease sebuah mesin fotokopi dalam aktivitas penggandaan dokumen. Biaya lease Rp 2.000.000 dibayar tiap tahun. Untuk mengoperasikannya, perusahaan harus membayar biaya operasi rata-rata Rp 60 per lembar untuk menutup biaya toner, kertas dan pemeliharaan. Mesin fotokopi di-lease selama 3 tahun dan memiliki kapasitas produksi

200.000 lembar/tahun. Rp 2.000.000 menggambarkan sumber daya yang harus disediakan di muka dan Rp60 menggambarkan biaya perolehan sumber daya ketika digunakan. Perilaku biaya ini dapat ditunjukkan dengan persamaan:

$$Y = \text{Rp}2.000.000 + 60X$$

Catatan akuntansi seringkali hanya menunjukkan total biaya dan penggunaan aktivitas pada biaya campuran sehingga perlu untuk memisahkan total biaya menjadi komponen biaya tetap dan variabel.

#### 4.4 METODE PEMISAHAN BIAYA CAMPURAN

Ada tiga metode yang digunakan secara luas untuk memisahkan biaya campuran menjadi komponen biaya tetap dan variabel:

##### 1. Metode Tinggi Rendah (*high low method*)

Dengan metode tinggi rendah, kita memilih terlebih dahulu dua titik, titik terendah dan titik tertinggi. Titik terendah menunjukkan aktivitas terendah dan titik tertinggi menunjukkan aktivitas tertinggi. Untuk mencari rumus biaya digunakan persamaan berikut:

$$V = \frac{\text{Perubahan biaya}}{\text{Perubahan aktivitas}} = \frac{(Y_2 - Y_1)}{(X_2 - X_1)}$$

$$\begin{aligned} \text{Dan } F &= \text{Total biaya campuran} - \text{Biaya variabel} \\ &= Y_2 - X_2 \end{aligned}$$

$$\text{Atau } F = Y_1 - X_1$$

Metode tinggi rendah memiliki keunggulan: (1) objektivitas dan (2) dapat mengetahui hubungan biaya dengan cepat hanya berdasarkan dua titik data.

Kelemahannya adalah jika dua titik tertinggi atau terendah tersebut merupakan outlier, maka hubungan biaya aktivitas yang diperoleh menjadi tidak representatif.

## 2. Metode Scatter Plot (*scatte plot method*)

Dengan metode scatter plot, kita memplot titik-titik data sehingga diperoleh hubungan biaya dan aktivitas. Hal ini dilakukan untuk menilai validitas hubungan linear yang diasumsikan. Kemudian dipilih titik untuk menempatkan garis terbaik pada titik-titik scatter plot, yaitu garis di mana titik-titik data lebih dekat dengan garis tersebut daripada garis lainnya. Setelah menentukan dua titik untuk membuat garis terbaik, maka rumus biaya dapat dihitung dengan persamaan yang digunakan pada saat menggunakan metode tinggi rendah.

$$V = \frac{(Y_2 - Y_1)}{(X_2 - X_1)} (X - X_1)$$

$$F = Y_2 - X_2$$

signifikan metode scatter plot adalah memberi kesempatan untuk melakukan analisis biaya secara visual serta dapat mengidentifikasi nonlinearitas, keberadaan outliers, dan terjadinya pergeseran dalam hubungan biaya. Adapun kekurangannya adalah tidak adanya kriteria objektif dalam pemilihan garis terbaik sehingga kualitas rumus biaya tergantung pada kualitas penilaian subjektif analis.

## 3. Metode Kuadrat Terkecil (*least square method*)

Metode kuadrat terkecil mengidentifikasi garis terbaik dengan mengkuadratkan deviasi (selisih antara biaya yang diprediksi dengan biaya aktual, ditunjukkan oleh jarak dari titik ke garis) yang terdapat pada masing-masing titik dan kemudian menjumlahkan deviasi yang dikuadratkan tersebut sebagai ukuran keseluruhan kedekatan. Garis dengan jumlah kuadrat deviasi terkecil

merupakan garis kecocokan terbaik (*best fitting line*). Metode ini lebih disarankan daripada metode tinggi rendah maupun metode scatter plot.

Rumus statistik yang digunakan untuk menghasilkan rumus biaya adalah:

$$V = \frac{[\sum XY - \sum X \sum Y / n]}{[\sum X^2 - (\sum X)^2 / n]}$$

$$F = \frac{\sum Y}{n} - v \left| \frac{\sum X}{n} \right|$$

#### 4.5 RELIABILITAS RUMUS BIAYA

Metode kuadrat terbaik mengidentifikasi garis terbaik, namun tidak menyatakan seberapa baiknya. Semakin tinggi persentase variabilitas biaya yang diterangkan, semakin baik garisnya. Persentase ini ditunjukkan oleh koefisien determinan ( $R^2$ ). Karena koefisien itu merupakan persentase reliabilitas yang diterangkan, maka nilainya selalu berkisar antara 0 dan 1. Semakin dekat  $R^2$  ke 1, semakin baik garisnya. Koefisien determinasi dapat diukur dengan menggunakan rumus berikut:

$$R^2 = \frac{V[\sum XY - \sum X \sum Y / n]}{[EY^2 - (\sum Y)^2 / n]}$$

di mana V adalah kemiringan yang dihitung dengan metode kuadrat terkecil

Ukuran alternatif untuk *goodness of fit* adalah koefisien korelasi, yaitu akar dari koefisien determinan.



Korelasinya antara -1 dan +1. Kelebihannya adalah mampu mengindikasikan arah hubungan. Jika koefisien korelasinya positif, maka kedua variabelnya bergerak ke arah yang sama (korelasi positif) dan jika koefisiennya negatif, diprediksikan kedua variabelnya bergerak ke arah yang berlawanan (korelasi negatif).

#### **a. Regresi Ganda**

Satu faktor penggerak mungkin tidaklah cukup dalam menjelaskan variabilitas perilaku biaya aktivitas. Menambahkan variabel tambahan lain ke dalam persamaan mungkin dapat meningkatkan kemampuannya dalam memprediksi biaya aktivitas, selain memberikan gambaran mengenai bagaimana biaya aktivitas dapat dikelola. Hal ini dapat dilakukan dengan metode regresi berganda yang dalam aplikasi praktisnya memerlukan penggunaan komputer. Persamaan linear diperluas menjadi:

$$Y = F + V_1 X_1 + V_2 X_2$$

### **4.6 PERTIMBANGAN MANAJERIAL**

Pertimbangan manajerial dapat dilakukan secara terpisah atau digabungkan dengan metode tinggi rendah, scatterplot atau kuadrat terkecil. Manajer menggunakan pengetahuan dan pengalamannya mengenai hubungan biaya dan tingkat aktivitas untuk mengidentifikasi outliers, memahami pergeseran struktural, dan menyesuaikan parameter sebagai antisipasi atas kondisi yang berubah.

### **4.7 SIMPULAN**

- A. Perilaku biaya adalah cara biaya berubah dalam hubungannya dengan perubahan penggunaan aktivitas. Waktu merupakan salah satu faktor penting dalam penentuan perilaku biaya. Biaya variabel merupakan biaya yang meningkat secara proporsional dengan peningkatan aktivitas. Biaya tetap adalah biaya yang

- tidak berubah jumlah totalnya ketika penggunaan aktivitas berubah, sedangkan biaya campuran merupakan biaya yang mempunyai komponen tetap dan variabel.
- B. Sumber daya yang diperoleh sebelum penggunaan dikategorikan sebagai beban terikat, sedangkan sumber daya yang diperoleh pada saat digunakan dan dibutuhkan disebut sumber daya fleksibel. Dikenal juga biaya diskresi yang cenderung merupakan biaya tetap. Sumber daya juga dapat diperoleh dalam rentang tertentu, jika rentang sempit maka merupakan fungsi biaya variabel, sedangkan rentang lebar menunjukkan biaya tersebut merupakan biaya tetap.
  - C. Terdapat tiga metode untuk memisahkan biaya campuran. Metode tinggi rendah bersifat objektif dan sederhana tetapi tidak merepresentasikan hubungan biaya yang sebenarnya. Metode scatterplot baik dalam mengidentifikasi nonlinearitas, adanya outlier dan adanya pergeseran dalam hubungan biaya, kelemahannya adalah bersifat subjektif. Metode kuadrat terkecil menghasilkan garis yang paling sesuai dengan titik-titik data sehingga lebih direkomendasikan.
  - D. Peranan regresi berganda dapat memberikan variabel tambahan ke dalam persamaan sehingga dapat meningkatkan kemampuan persamaan tersebut dalam memprediksi biaya aktivitas serta member pemahaman mengenai cara pengelolaan biaya aktivitas.
  - E. Pertimbangan manajerial dapat digunakan secara terpisah atau bersama-sama dengan metode tinggi rendah, scatterplot, dan kuadrat terkecil. Manajer menggunakan pengalaman dan pengetahuan mereka mengenai hubungan biaya dan tingkat aktivitas untuk mengidentifikasi *outlier*, memahami perubahan structural dan menyesuaikan parameter yang disebabkan oleh perubahan kondisi yang diantisipasi

## BIAYA AKTIVITAS



# BAB 5

## 5.1 BIAYA PER UNIT

Perhitungan biaya berdasarkan fungsi dan berdasarkan aktivitas membebankan biaya kepada objek biaya seperti produk, pelanggan, pemasok, bahan baku, dan jalur pemasaran. Ketika biaya dibebankan pada objek biaya, biaya per unit dihitung dengan membagi biaya total yang dibebankan dengan jumlah unit dari objek biaya tertentu. Secara konseptual, penghitungan biaya per unit produk adalah sederhana. Biaya per unit (*unit Cost*) adalah jumlah biaya yang berkaitan dengan unit yang diproduksi dibagi dengan jumlah unit yang diproduksi. Biaya produksi yaitu jumlah dari bahan baku langsung, tenaga kerja langsung dan overhead produksi. Definisi biaya produk tersebut diharuskan untuk pelaporan keuangan pihak eksternal sehingga memainkan peranan penting dalam penilaian persediaan dan menentukan pendapatan. Akan tetapi, biaya produk juga berguna untuk membuat beberapa keputusan tertentu. Sebagai contoh, biaya produk dapat menjadi *input* penting dalam penetapan harga penawaran. Selain itu, definisi biaya produk ini dapat digunakan untuk mengilustrasikan perbedaan antara pendekatan pembebanan biaya berdasarkan fungsi dan aktivitas. Pengukuran biaya ( *cost measurement* ) meliputi jumlah dolar ( uang yang dikeluarkan ) dari bahan baku langsung, tenaga kerja langsung dan overhead yang digunakan produksi. Nilai biayanya dapat berupa biaya aktual yang dibebankan pada input produksi atau berupa angka perkiraan yang nantinya akan digunakan untuk memastikan ketepatan waktu informasi biaya untuk pengendalian biaya. Proses menghubungkan biaya dengan unit yang diproduksi setelah diukur disebut pembebanan biaya ( *cost assignment* ).

### a. Pentingnya Biaya Produk Per Unit

Sistem akuntansi biaya mengukur dan membebankan biaya agar biaya per unit dari suatu produk atau jasa dapat ditentukan. Biaya per unit adalah bagian penting dari informasi bagi suatu perusahaan manufaktur. Sebagai contoh, penawaran adalah persyaratan umum di pasar untuk produk dan jasa khusus (pertimbangan penawaran untuk

peralatan khusus, audit, tes medis, dan prosedur). Menyerahkan penawaran yang berarti tanpa mengetahui biaya per unit dari produk atau jasa yang akan dihasilkan merupakan hal yang tidak mungkin,. Keputusan mengenai desain serta pengenalan produk dan jasa baru dipengaruhi oleh perkiraan biaya per unit. Keputusan untuk membuat atau membeli suatu produk atau jasa, menerima atau menolak suatu pesanan khusus,serta mempertahankan atau menghentikan suatu produk atau jasa memerlukan informasi biaya per unit. Karena informasi biaya per unit sangat penting, keakuratan adalah hal yang penting. Distorsi biaya produksi per unit tidak dapat diterima.

### **b. Cara Mendapatkan Informasi Biaya Per Unit**

Defenisi biaya produk, pengukuran biaya, dan pembebanan biaya diperlukan untuk mendapatkan informasi biaya per unit. Dua sistem pengukuran tersebut adalah :

1. Perhitungan biaya aktual : membebankan biaya aktual bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan overhead ke produk. Pada praktiknya, sistem perhitungan biaya aktual murni jarang digunakan karena tidak dapat menyediakan informasi biaya per unit yang akurat secara tepat waktu.
2. Perhitungan biaya normal : membebankan biaya aktual bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung ke produk. Akan tetapi, biaya overhead dibebankan ke produk dengan menggunakan tarif perkiraan. Tarif perkiraan overhead adalah suatu tarif yang didasarkan pada perkiraan data dan dihitung dengan menggunakan rumus :

$$\text{Tarif perkiraan Overhead} = \frac{\text{Biaya yang dianggarkan (diperkirakan)}}{\text{Penggunaan aktivitas yang diperkirakan}}$$

Sebuah perusahaan roda mobil memperkirakan bahwa overhead untuk tahun tersebut adalah Rp75.000.000,00 dan

produksi yang diharapkan sebesar 150.000 unit, maka: tarif overhead =  $\frac{\text{Rp}75.000.000}{150.000} = \text{Rp}500$

Cara tarif *overhead* digunakan untuk membebankan biaya pada produk akan menjadi jelas dalam pembahasan mengenai perhitungan biaya berdasarkan fungsi dan aktivitas. Karena perhitungan biaya berdasarkan fungsi dapat dipandang sebagai kasus khusus dari perhitungan biaya berdasarkan aktivitas.

## 5.2 PERHITUNGAN BIAYA PRODUK BERDASARKAN FUNGSI

Perhitungan biaya produk berdasarkan fungsi membebankan biaya dari bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung ke produk dengan menggunakan penelusuran langsung. Di lain pihak, biaya overhead dibebankan dengan menggunakan penelusuran penggerak dan alokasi.

Secara spesifik, perhitungan biaya berdasarkan fungsi menggunakan penggerak aktivitas tingkat unit untuk membebankan biaya overhead pada produk. Penggerak aktivitas tingkat unit (unit level activity driver) adalah faktor-faktor yang menyebabkan perubahan dalam biaya seiring dengan perubahan jumlah unit yang diproduksi. Penggunaan penggerak berdasarkan unit semata-mata untuk membebankan biaya overhead pada produk memiliki asumsi bahwa overhead yang digunakan produk berkorelasi tinggi dengan jumlah unit yang diproduksi. Untuk biaya overhead di mana asumsi ini berlaku, pembebanan berdasarkan unit sesuai dengan penelusuran penggerak.

Tarif perkiraan *overhead* berdasarkan fungsi membutuhkan spesifikasi dari penggerak tingkat unit, yaitu suatu perkiraan dari kapasitas yang diukur penggerak dan perkiraan dari *overhead* yang diharapkan. Contoh-contoh penggerak tingkat unit yang umumnya digunakan untuk membebankan *overhead*, meliputi:

1. unit yang diproduksi,
2. jam tenaga kerja langsung,
3. biaya tenaga kerja langsung,
4. jam mesin,

## 5. biaya bahan baku langsung.

Setelah memilih penggerak tingkat unit, langkah selanjutnya adalah menentukan kapasitas aktivitas yang diukur penggerak tersebut. Meskipun tingkat kapasitas apa pun yang wajar dapat dipilih, empat kandidat yang umum adalah kapasitas yang diharapkan, kapasitas normal, kapasitas teoretis, dan kapasitas praktis

1. Kapasitas aktivitas yang diharapkan (*expected activity capacity*)  
output aktivitas yang diharapkan perusahaan dapat tercapai pada tahun yang akan datang.
2. Kapasitas Aktivitas normal (*Normal Activity Capacity*)  
output aktivitas rata-rata yang dialami perusahaan dalam jangka panjang (volume normal dihitung selama lebih dari satu periode).
3. Kapasitas aktivitas teoretis (*Theoretical activity capacity*)  
Output aktivitas maksimum yang dapat direalisasikan dengan berasumsi bahwa semua beroperasi secara sempurna.
4. Kapasitas aktivitas praktis (*Practical activity capacity*)  
Output maksimum yang dapat dicapai jika semuanya berjalan dengan efisien.

Dari keempat pilihan tersebut, tiga yang terakhir sama-sama memiliki keunggulan karena menggunakan tingkat aktivitas yang sama dari satu periode ke periode berikutnya. Dengan demikian, setiap kapasitas menghasilkan fluktuasi biaya *overhead* per unit dari waktu ke waktu yang lebih rendah daripada tingkat yang berdasarkan kapasitas aktual yang diharapkan. Penggunaan kapasitas praktis atau teoretis sering direkomendasikan **karena hal ini** menghindari pembebanan biaya kapasitas yang tidak digunakan pada produk dan mengingatkan manajemen akan kelebihan kapasitas yang ada.

**a. Tarif Keseluruhan Pabrik**

Perhitungan ini terdiri dari dua tahap. Pertama, biaya overhead yang dianggarkan akan diakumulasi menjadi satu kesatuan untuk keseluruhan pabrik (pembebanan biaya tahap

pertama). Biaya *overhead* dibebankan secara langsung pada kelompok biaya tersebut dengan menambahkan seluruh biaya *overhead* yang diperkirakan muncul dalam satu tahun. Secara logika, kita dapat berargumentasi biaya-biaya ini dibebankan pada aktivitas makro yang sangat luas produksi. Setelah biaya diakumulasikan dalam kelompok biaya ini, tarif keseluruhan pabrik dihitung dengan menggunakan penggerak tingkat unit (biasanya jam tenaga kerja langsung). Terakhir, biaya overhead dibebankan pada produk dengan mengalikan tarif tersebut dengan jumlah jam tenaga kerja langsung aktual yang digunakan oleh tiap-tiap produk.

### Contoh Kasus:

Amanah Corporation, sebuah perusahaan telekomunikasi, memproduksi dua jenis telepon, yaitu telepon reguler dan telepon tanpa kabel. Berikut adalah data estimasi dan data aktual tahun 2006:

Overhead yang dianggarkan	Rp 360.000.000
Aktivitas yang diharapkan (dalam jam TK langsung)	100.000
Aktivitas aktual (dalam jam TK langsung)	100.000
Overhead aktual	Rp 380.000.000
Tarif overhead yang ditentukan terlebih dahulu	= overhead yang dianggarkan aktivitas yang diharapkan
	= $\frac{\text{Rp360.000.000}}{100.000 \text{ jam TK langsung}}$
	Rp3.600,00



Tabel 5.1 Kalkulasi Biaya per Unit: Tarif Pabrik Menyeluruh Tanpa kabel Reguler

Unit yang diproduksi	1.000	10.000
Biaya utama	Rp78.000.000	Rp738.000.000
Jam TK langsung	10.000	90.00 0
Biaya Utama	Rp 78.000.000	Rp738.000.000
Biaya Overhead		
Rp3600 x 10.000	Rp 36.000.000	
Rp3600 x 90.000		Rp324.000.000
Total biaya produksi	Rp114.000.000	Rp106.200.000
Unit produksi	1.000	10.000
Biaya per unit (total biaya/unit)	<b>Rp 114.000</b>	<b>Rp 106.200</b>

Penghitungan tarif keseluruhan pabrik paling baik diilustrasikan dengan pendekatan perhitungan biaya yang digunakan BelRing sebelum Henderson Associates mengubah system perhitungan biayanya. Overhead yang dibebankan adalah jumlah total overhead yang dibebankan ke produksi aktual pada titik tertentu dalam suatu waktu disebut sebagai Overhead yang dibebankan (*applied overhead*) dan dihitung dengan menggunakan rumus sebagai berikut :

Rumus :  $\text{Overhead yang dibebankan} = \frac{\text{Tarif Overhead}}{\text{Output actual}} \times \text{aktivitas}$

Perbedaan antara *overhead* aktual dan *overhead* yang dibebankan disebut **variansi overhead** (*overhead variance*). Jika *Overhead* aktual lebih besar daripada *overhead* yang dibebankan, Variansi disebut *overhead* yang terlalu rendah dibebankan (*underapplied overhead*). Jika *Overhead* aktual kurang dari *overhead* yang dibebankan, variansi disebut *Overhead* terlalu tinggi dibebankan (*overapplied overhead*).

Pada akhir tahun, *overhead* yang terlalu rendah dibebankan akan ditambahkan pada harga pokok penjualan, sedangkan *overhead* yang terlalu tinggi dibebankan akan dikurangkan dari harga pokok penjualan. Biaya per unit dihitung dengan menjumlahkan total biaya utama produk ke biaya *overhead* yang dibebankan, dan kemudian membagi biaya total ini dengan unit yang diproduksi

### 2.2.2. Tarif Departemen

Ada 2 tahap bagi tarif *overhead* departemen. Pada tahap pertama, biaya *overhead* keseluruhan pabrik dibagi dan dibebankan ke tiap departemen produksi, dan membentuk kesatuan biaya *overhead* departemen. Selanjutnya, pada tahap kedua, *overhead* dibebankan ke produk dengan mengalikan tarif departemen dengan jumlah penggerak yang digunakan dalam departemen terkait. Total *overhead* yang dibebankan ke produk secara sederhana adalah jumlah dari banyaknya *overhead* yang dibebankan dalam setiap departemen. Dasar pemikiran tarif departemen adalah sederhana. Beberapa Departemen produksi mungkin lebih banyak menggunakan *overhead* dari pada Departemen Produksi lainnya. Produk yang menghabiskan waktu lebih banyak dalam departemen yang banyak menggunakan *overhead seharusnya dibebankan biaya overhead* lebih banyak daripada produk yang menghabiskan waktu sedikit. Tarif departemen memperhitungkan hal ini, sedangkan tarif keseluruhan pabrik tidak memperhitungkannya karena menggunakan rata-rata.

### Penghitungan Tarif Departemen

Perhitungan Biaya Berdasarkan Fungsi : Tarif Departemen

Beberapa saat sebelum kunjungan Henderson Associates, Pabrik Belring di Springdate berpindah dari penggunaan tariff keseluruhan pabrik menjadi tarif departemen. Pabrik di Springdate memiliki dua Departemen Produksi : Pabrikasi dan Perakitan. Divisi pabrikasi bertanggungjawab untuk membuat komponen elektronik utama. Bagian-bagian lainnya dibeli dari pemasok. Semua komponen kemudian dirakit di divisi perakitan. Mempertimbangkan bahwa divisi pabrikasi bersifat intensif mesin sedangkan divisi perakitan cenderung intensif tenaga kerja, maka Amanah Corp. mendasarkan tarif overhead departemental pada jam mesin untuk pabrikasi dan pada jam tenaga kerja langsung untuk perakitan.

### (2) Kalkulasi Biaya per Unit: Tarif Pabrik Departemental

$$\begin{aligned}
 \text{Tarif pabrikasi} &= \frac{\text{Overhead yang dianggarkan}}{\text{Jam mesin yang dianggarkan}} \\
 &= \frac{\text{Rp}252.000.000}{40.000} \\
 &= \text{Rp}6.300/\text{jam mesin} \\
 \text{Tarif perakitan} &= \frac{\text{Overhead yang dianggarkan}}{\text{Jam TK langsung yang dianggarkan}} \\
 &= \frac{\text{Rp}108.000.000}{80.000} \\
 &= \text{Rp}1.350/\text{jam TK langsung}
 \end{aligned}$$

Overhead yang dibebankan.

$$= (\text{Rp}6.300 \times \text{jam mesin aktual}) + (\text{Rp}1.350 \times \text{jam TK langsung})$$

$$= (\text{Rp}6.300 \times 40.000) + (\text{Rp}1.350 \times 80.000)$$

$$= \text{Rp}252.000.000 + \text{Rp}108.000.000$$

$$= \text{Rp}360.000.000$$

Dari hasil perhitungan di atas terlihat bahwa sistem tarif pabrik menyeluruh dan tarif departemental menghasilkan biaya per unit yang berbeda untuk telepon reguler dan telepon tanpa kabel. Namun perbedaan antara biaya per unit telepon reguler yang diproduksi secara massal dan telepon tanpa kabel yang diproduksi dalam jumlah yang jauh lebih sedikit tidak terpaut terlalu jauh.

### **5.3 KETERBATASAN SISTEM AKUNTANSI BIAYA BERDASARKAN FUNGSI**

Tarif keseluruhan pabrik dan tarif departemen telah digunakan selama beberapa dekade dan dilanjutkan terus oleh banyak organisasi. Akan tetapi dalam beberapa situasi, tarif-tarif tersebut tidak berfungsi dengan baik dan dapat menimbulkan distorsi biaya (ketidakakuratan pembebanan biaya) produk. Distorsi biaya produksi bagi beberapa perusahaan dapat merugikan perusahaan, terutama bagi perusahaan yang dikarakterisasikan oleh peningkatan atau ketatnya tekanan persaingan (kerap terjadi pada tingkat global), perbaikan berkelanjutan, *TQM*, *kepuasan pelanggan* dan teknologi canggih. Ketika perusahaan yang beroperasi dalam lingkungan yang kompetitif ini mengadaptasi strategi baru untuk mencapai kesempurnaan dalam bersaing, sistem akuntansi biaya mereka kerap harus berubah agar dapat sejalan. Secara khusus, kebutuhan biaya produk yang lebih akurat telah memaksa banyak perusahaan untuk menaruh perhatian serius pada prosedur perhitungan biaya mereka. Sistem akuntansi biaya yang dahulu berfungsi dengan cukup baik, mungkin kini sudah tidak dapat digunakan lagi

Sering kali organisasi mengalami gejala tertentu yang menunjukkan bahwa sistem akuntansi biaya mereka telah ketinggalan jaman. Sebagai contoh, jika biaya terdistorsi dan perhitungan biaya menjadi terlalu tinggi atas suatu produk utama bervolume besar, maka penawaran yang diajukan secara sistematis akan kalah walaupun perusahaan merasa telah menggunakan strategi penawaran agresif. Hal ini bisa membingungkan ketika perusahaan yakin operasi perusahaan sama-sama efisien dengan pesaingnya. Jadi, salah satu gejala dari sistem biaya yang telah ketinggalan zaman adalah ketidakmampuan dalam menjelaskan hasil penawaran. Sebaliknya, jika harga-harga pesaing kelihatan sangat tidak realistis, maka para manajer harus mempertanyakan ketepatan sistem biaya mereka. Sama halnya, jika sistem biaya perusahaan secara sistematis menetapkan biaya produk terlalu rendah untuk produk bervolume rendah—khususnya pada produk yang memerlukan proses dan penanganan khusus—maka perusahaan mungkin merasa produk tersebut merupakan ceruk (*niche*) pasar yang menguntungkan perusahaan.

Organisasi yang pernah mengalami beberapa atau semua gejala ini menemukan tarif keseluruhan pabrik atau departemen tidak lagi membebankan biaya *overhead* secara tepat pada setiap produk. Paling tidak, terdapat dua faktor utama yang menyebabkan ketidakmampuan tarif keseluruhan pabrik departemen berdasarkan unit untuk membebankan biaya *overhead* secara 1) proporsi biaya *overhead* yang tidak berkaitan dengan unit terhadap biaya *overhead* adalah besar dan (2) tingkat keanekaragaman produknya besar.

Gejala-gejala dari sistem biaya yang ketinggalan Zaman :

1. Hasil dari Penawaran sulit dijelaskan
2. Harga Pesaing tampak tidak wajar rendahnya.
3. Produk-produk yang sulit diproduksi menunjukkan laba yang tinggi.
4. Manajer operasional ingin menghentikan produk-produk yang kelihatannya menguntungkan
5. Margin laba sulit untuk dijelaskan
6. Perusahaan memiliki *niche* yang menghasilkan keuntungan tinggi

7. Pelanggan tidak mengeluhkan kenaikan harga.
8. Departemen akuntansi menghabiskan banyak waktu untuk memberikan data biaya bagi proyek-proyek khusus.
9. Beberapa departemen menggunakan system akuntansi biayanya sendiri
10. Biaya produk berubah karena perubahan dalam Peraturan pelaporan keuangan.

**a. Biaya Overhead yang tidak berkaitan dengan Jumlah Unit.**

Dengan hanya menggunakan penggerak biaya aktivitas berdasarkan unit untuk membebankan biaya overhead yang tidak berkaitan dengan unit, akan menciptakan distorsi banyak produk. Tingkat keparahan distorsi ini bergantung pada seberapa besar biaya overhead dalam mempengaruhi biaya produk. Suatu penelitian menunjukkan biaya overhead minimal harus 15 persen dari jumlah Biaya produksi agar ABC bisa menghasilkan keuntungan keputusan yang signifikan. Jika persentase biaya *overhead* berdasarkan nonunit terhadap jumlah biaya *overhead* adalah kecil, maka distorsi biaya produk pun akan kecil. Pada situasi tersebut, penggunaan penggerak biaya aktivitas berdasarkan unit untuk membebankan biaya *overhead* dapat diterima.

**b. Keanekaragaman Produk**

Keberadaan biaya *overhead* nonunit yang signifikan adalah suatu kondisi yang memang harus ada, tetapi bukan kondisi penentu atas timbulnya kesalahan tarif keseluruhan pabrik dan departemen Keanekaragaman produk (*product diversity*) berarti produk menggunakan aktivitas *overhead* dalam proporsi yang secara signifikan berbeda. Proporsi setiap aktivitas yang digunakan oleh suatu produk didefinisikan sebagai **rasio konsumsi**.

## 5.4 PERHITUNGAN BIAYA PRODUK BERDASARKAN AKTIVITAS

Pembebanan overhead tradisional melibatkan dua tahap : pertama, biaya overhead dibebankan ke unit organisasi (pabrik atau departemen) dan kedua, biaya overhead kemudian dibebankan ke produk. Seperti dalam sistem biaya berdasarkan aktivitas, pertama-tama menelusuri biaya aktivitas dan kemudian produk. Akan tetapi, dalam sistem biaya ABC menekankan penelusuran langsung dan penelusuran penggerak (menekankan hubungan sebab-akibat), sedangkan sistem biaya tradisional cenderung gencar dalam alokasi (sangat mengabaikan hubungan sebab-akibat).

### a. Pengidentifikasian Aktivitas dan Atributnya

Suatu aktivitas merupakan tindakan yang diambil atau pekerjaan yang dilakukan dengan peralatan atau orang lain, pengidentifikasian aktivitas biasanya dilakukan dengan mewawancarai para manajer atau para wakil dari area kerja fungsional (departemen). **Kamus aktivitas** (*activity dictionary*) mendaftar aktivitas-aktivitas dalam sebuah organisasi bersamaan dengan atribut aktivitas yang penting. **Atribut aktivitas** (*activity attribute*) adalah informasi keuangan dan non keuangan yang menggambarkan aktivitas individual. Aktivitas primer adalah aktivitas yang dikonsumsi produk atau pelanggan dan Aktivitas sekunder adalah aktivitas yang dikonsumsi oleh aktivitas primer.

ABC menggunakan penggerak biaya aktivitas berdasarkan unit maupun non unit. Ada dua prosedur yang digunakan untuk menerapkan ABC, yaitu:

Prosedur Tahap I:

1. Identifikasi aktivitas
2. Biaya-biaya dibebankan ke aktivitas
3. Aktivitas yang berkaitan dikelompokkan untuk membentuk kumpulan sejenis yang: (a) secara logika berkorelasi dan (b) memiliki rasio konsumsi yang sama untuk setiap produk
4. Biaya aktivitas yang dikelompokkan dijumlah

untuk mendefinisikan kelompok biaya sejenis

#### 5. Tarif overhead kelompok dihitung

Prosedur tahap II: biaya dari setiap kelompok overhead ditelusur ke produk

Fokus dari sistem ABC adalah aktivitas sehingga identifikasi aktivitas menjadi langkah pertama dalam ABC. Aktivitas merupakan tindakan-tindakan yang harus diambil atau setiap pekerjaan yang dilakukan. Setelah teridentifikasi, dicari atribut aktivitas untuk menjelaskan dan mengklasifikasikan aktivitas lebih lanjut. Atribut aktivitas (*activity attribute*) adalah jenis informasi keuangan maupun non keuangan yang menggambarkan setiap aktivitas. Atribut aktivitas digunakan untuk mengelompokkan aktivitas terkait ke dalam kelompok-kelompok yang menjadi landasan bagi pengelompokan biaya sejenis. Aktivitas yang berkaitan dikelompokkan untuk membentuk kumpulan sejenis yang: (a) secara logika berkorelasi dan (b) memiliki rasio konsumsi yang sama untuk setiap produk.

Kumpulan aktivitas diklasifikasikan menjadi salah satu dari empat kategori umum aktivitas berikut ini:

- Tingkat unit: aktivitas yang dilakukan setiap suatu unit diproduksi. Contoh:  
pengujian produk.
- Tingkat batch: aktivitas yang dilakukan setiap suatu batch barang diproduksi.

Contoh: persiapan, pemeriksaan, jadwal produksi, penanganan bahan.

- Tingkat produk: aktivitas yang dilakukan untuk mendukung berbagai produk yang diproduksi perusahaan. Contoh: perubahan rekayasa, pengembangan prosedur pengujian produk, pemasaran produk, rekayasa produk.
- Tingkat Fasilitas : yang menopang proses umum manufaktur suatu pabrik. Contoh: Manajemen



pabrik, landscaping, keamanan, pajak kekayaan dan penyusutan pabrik.

Dengan menggunakan kasus Amanah Corporation, berikut ini adalah informasi tambahan terkait dengan rincian aktivitas yang dilakukan selama proses produksi.

Hasil kalkulasi biaya produk dengan menggunakan ABC menunjukkan perbedaan yang signifikan dengan kalkulasi produk menggunakan tarif pabrik maupun tarif departemental. Dengan ABC, biaya telepon tanpa kabel jauh lebih tinggi dibandingkan dengan biaya telepon reguler, yakni lebih dari dua kali lipatnya. Bandingkan dengan kalkulasi menggunakan tarif pabrik maupun tarif departemental yang menghasilkan biaya telepon tanpa kabel dan biaya telepon reguler yang tidak terpaut terlalu jauh.

Sistem ABC memperbaiki keakuratan biaya produk dengan mengakui bahwa banyak dari biaya overhead tetap ternyata bervariasi secara proporsional dengan perubahan selain volume produksi. Dengan memahami penyebab perubahan, biaya tersebut dapat ditelusuri ke masing-masing produk. Hubungan sebab akibat ini memungkinkan manajer untuk memperbaiki ketepatan perhitungan biaya produk yang kemudian dapat secara signifikan memperbaiki kualitas pengambilan keputusan. Pengetahuan tentang perilaku biaya juga memungkinkan manajer untuk melakukan pengendalian aktivitas dengan lebih baik. Hal ini memungkinkan manajer untuk mengidentifikasi aktivitas mana yang memberi nilai tambah dan aktivitas mana yang tidak. Analisis nilai ini dapat menjadi dasar untuk perbaikan yang berkelanjutan (*continuous improvement*).

## 5.5 SIMPULAN

### Perhitungan Biaya Berdasarkan Aktivitas

- Merupakan sistem perhitungan biaya dimana tempat penampungan biaya *overhead* yang lebih dari satu dialokasikan menggunakan dasar yang memasukkan satu atau lebih faktor yang tidak berkaitan dengan volume.

- Mewakili penerapan penelusuran biaya yang lebih menyeluruh.
- Mengakui bahwa banyak biaya lain yang pada kenyataannya dapat ditelusuri tidak ke unit *output*, tapi ke aktivitas yang diperlukan untuk memproduksi *output*.

Sedang perhitungan biaya tradisional menelusuri hanya biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung ke setiap unit *output*.

# ACTIVITY BASED MANAGEMENT



**BAB**  
**6**

## 6.1 MANAJEMEN BERDASARKAN AKTIVITAS

Manajemen berdasarkan aktivitas adalah suatu system yang terintegrasi yang, yang mengarahkan perhatian manajemen pada aktivitas – aktivitas yang dapat memperbaiki nilai – nilai yang diterima konsumen ( customer value ) dan meningkatkan laba yang diperoleh dengan menyediakan nilai – nilai yang sudah diperbaiki tersebut. Manajemen berdasarkan aktivitas mencakup perhitungan harga pokok dan analisis nilai proses, jadi mencakup dua dimensi yaitu Dimensi Biaya dan Dimensi Proses. Dimensi biaya memberikan informasi biaya mengenai sumber daya, aktivitas, produk, dan pelanggan ( dan biaya-biaya lain yang diperlukan ). Seperti yang disajikan, biaya sumber daya ditelusuri ke aktivitas dan kemudian biaya aktivitas dibebankan pada produk dan pelanggan. Aktivitas berbasis biaya ini berguna untuk perhitungan – perhitungan harga pokok, manajemen biaya yang bersifat strategis dan analisis taktis. Sedang Dimensi Proses memberikan informasi tentang aktivitas apa yang dilakukan (What), mengapa dilaksanakan (Why), bagaimana sebaiknya suatu aktivitas dilaksanakan (How). Untuk memahami bagaimana Dimensi proses berkaitan dengan perbaikan yang berkesinambungan, perlu memahami lebih dalam tentang analisis nilai proses.

Analisis nilai proses mendefinisikan akuntansi pertanggung jawaban berdasarkan aktivitas, berfokus pada pertanggungjawaban aktivitas bukan pada biaya, dan menekankan maksimisasi kinerja system secara menyeluruh bukan kinerja individu. Analisis nilai nproses memungkinkan konse akuntansi pertanggungjawaban kontemporer dapat dijalankan. Analisis nilai proses memusatkan pada tiga aspek yaitu analisis penggerak, analisis aktivitas, dan analisis kinerja.

### **Analisis Penggerak : Pencarian Akar Pemicu**

Mengelola aktivitas memerlukan pemahaman tentang apa yang menyebabkan biaya aktivitas. Setiap aktivitas memiliki masukan dan keluaran. Masukan aktivitas (activity input) merupakan sumber daya yang dibutuhkan oleh aktivitas untuk memproduksi keluaran. Keluaran aktivitas ( activity output ) merupakan hasil atau produk dari aktivitas. Ukuran keluaran aktivitas ( activity output measure ) menunjukkan berapa banyak aktivitas tersebut dilakukan dan merupakan ukuran yang dapat dikuantifikasi.

Ukuran keluaran yang efektif adalah ukuran dari permintaan yang ditempatkan pada aktivitas dan itulah yang disebut penggerak aktivitas ( activity driver ). Dengan berubahnya permintaan aktivitas, biaya aktivitas juga berubah. Namun, ukuran keluaran, mungkin tidak dan biasanya tidak berhubungan dengan penyebab utama biaya aktivitas, ukuran tersebut merupakan konsenkuensi dari aktivitas yang dilakukan. Tujuan dari analisis penggerak adalah untuk mencari penyebab utama. Jadi analisis penggerak adalah usaha untuk mengidentifikasi faktor-faktor yang menjadi penyebab utama biaya aktivitas.

### **Analisis Aktivitas**

Analisis aktivitas merupakan inti analisis proses. Analisis aktivitas merupakan proses mengidentifikasi, menyusun gambaran dan mengevaluasi aktivitas – aktivitas dalam suatu organisasi. Analisis tersebut seharusnya dapat mengidentifikasi aktivitas apa yang dikerjakan, berapa banyak orang yang melaksanakan aktivitas tersebut, waktu dan sumber daya yang diperlukan untuk melaksanakan aktivitas, serta melakukan penilaian aktivitas organisasi, termasuk rekomendasi untuk memilih dan menerapkan aktivitas yang menambah nilai. Langkah

terakhir ini merupakan tahap paling penting dalam mengklasifikasikan aktivitas penambahan nilai dan aktivitas bukan penambahan nilai.

Yang dimaksud aktivitas penambah nilai adalah aktivitas yang perlu dilakukan untuk menjaga agar perusahaan tetap bertahan dan berkembang dalam bisnis yang dijalankannya. Sejumlah aktivitas, yang perlu dilakukan adalah aktivitas yang dimaksudkan memenuhi ketentaun hukum yang disepakati. Sementara aktivitas perusahaan yang lain disebut dengan discettionary activity diklasifikasikan sebagai aktivitas penambah nilai karena memenuhi tiga kondisi yaitu :

- ☐ Aktivitas yang mampu menghasilkan perubahan suatu keadaan (change of state).
- ☐ Perubahan sifat tersebut tidak dapat dicegah oleh aktivitas sebelumnya.
- ☐ Aktivitas tersebut memungkinkan aktivitas lain dapat dilaksanakan.

Sedangkan aktivitas bukan penambahan nilai merupakan aktivitas yang tidak perlu dilakukan karena tidak membuat perusahaan dapat bertahan atau berkembang dalam bisnisnya. Aktivitas ini tidak dapat memenuhi salah satu dari tiga syarat yang harus ada dalam aktivitas yang menambah nilai. Kegagalan memenuhi dua syarat yang pertama merupakan hal yang sering dijumpai dalam aktivitas perusahaan.

Jadi, analisis aktivitas adalah bagaimana menghilangkan keborosan. Jika keborosan dapat dihindarkan, maka biaya dapat dikurangi. Pengurangan biaya mengikuti hilangnya pemborosan. Dengan demikian yang dikendalikan adalah penyebab biaya bukan biayanya.

### **Pengukuran Kinerja Aktivitas**

Penilaian terhadap seberapa baik suatu aktivitas atau proses dilaksanakan merupakan hal yang sangat mendasar bagi manajemen dalam upaya untuk memperbaiki profitabilitas. Ukuran prestasi aktivitas dapat dinilai atas dasar keuangan dan non keuangan. Ukuran ini dirancang untuk menilai seberapa baik suatu aktivitas dilaksanakan dan apa hasil yang telah dicapai. Mengukur prestasi aktivitas terletak pada tiga Dimensi yaitu : Efisiensi, Kualitas, dan Waktu.

EFISIENSI berfokus pada hubungan antara masukan aktivitas dan keluaran aktivitas.

KUALITAS berhubungan dengan pelaksanaan aktivitas yang benar pada saat pertama dilakukan.

WAKTU yang lebih lama berarti lebih banyak konsumsi sumber daya dan kekurangan kemampuan untuk bereaksi terhadap permintaan pelanggan.

## **6.2 PENILAIAN AKTIVITAS BERDASARKAN UKURAN KEUANGAN**

### **a. Laporan Biaya Penambahan Nilai dan Bukan Penambahan Nilai**

Biaya penambahan nilai merupakan satu-satunya biaya yang seharusnya terjadi dalam perusahaan. Biaya standar penambah nilai menghendaki penghapusan seluruhnya aktivitas yang tidak memberikan nilai tambah. Biaya standar yang mempunyai nilai tambah menghendaki juga penghapusan aktivitas yang tidak efisien yang perlu tapi tidak dilaksanakan secara efektif. Menetapkan standar penambah nilai tidak berarti bahwa standar tersebut tidak dapat dicapai dengan segera. Ukuran operasional nonkeuangan dapat digunakan untuk pengurangan biaya bukan penambah nilai. Mengukur efisiensi pekerja dan supervisor bukanlah cara untuk menghilangkan aktivitas yang tidak memberikan nilai

tambah. Sebaliknya, memfokuskan pada aktivitas dan menyediakan insentif untuk memperbaiki proses adalah pendekatan yang lebih produktif karena memperbaiki proses seharusnya mengarahkan pada hasil yang lebih baik.

Biaya yang dapat memberikan nilai tambah dapat dihitung dengan mengalihkan standar ideal dengan harga standar. Biaya bukan penambah nilai dapat dihitung dengan cara mengalih selisih tingkat aktivitas sesungguhnya dengan tingkat aktivitas standar, dikalikan dengan harga standar per unit

Berikut bernilai tambah

Biaya bernilai tambah =  $SQ \times SP$

Biaya tidak bernilai tambah =  $(AQ - SQ) \times SP$

Dimana,  $SQ$  = Tingkat keluaran bernilai tambah untuk suatu aktivitas

$SP$  = Harga standar per unit ukuran keluaran aktivitas

$AQ$  = Kuantitas actual dari keluaran aktivitas yang digunakan atau kuantitas actual dari kapasitas aktivitas yang diperoleh.

#### **b. Peran Standar Kaizen**

Perhitungan biaya Kaizen berkaitan dengan penurunan biaya berbagai produk dan proses yang telah ada. Dalam istilah operasional, perhitungan biaya ini mengarah pada penurunan biaya yang tak-bernilai-tambah. Pengendalian berbagai proses penurunan biaya ini dapat dicapai melalui penggunaan berulang dua sub siklus utama : (1) Kaizen atau perbaikan berkelanjutan dan (2) siklus pemeliharaan. Subsiklus Kaizen ditentukan oleh rangkaian rencanakan (Plan)-Lakukan (Do)-Periksa (Check)-Bertindak (Act).

Standar Kaizen mencerminkan perbaikan yang direncanakan untuk periode masa mendatang. Perbaikan yang direncanakan tersebut diasumsikan



dapat dicapai sehingga standar Kaizen adalah sejenis standar yang dapat dicapai.

**c. Benchmarking**

Pendekatan lain dalam penentuan standar yang digunakan untuk membantu mengidentifikasi peluang perbaikan aktivitas disebut benchmarking yang merupakan praktek terbaik sebagai standar untuk mengevaluasi kinerja aktivitas. Dalam satu organisasi, dilakukan perbandingan antara unit yang berbeda yang melakukan aktivitas yang sama. Unit dengan kinerja yang baik ditetapkan sebagai standar. Sementara itu, unit yang lain menjadikan standar sebagai target yang harus dipenuhi atauoun dilampaui. Tujuan dari pendekatan ini adalah menjadi yang terbaik dalam pelaksanaan aktivitas dan proses.

**d. Pengaruh Penggerak dan Perilaku**

Ukuran output aktivitas dibutuhkan untuk menghitung dan menelusuri berbagai biaya tak-bernilai-tambah. Mengurangi aktivitas tak-bernilai-tambah seharusnya menghasilkan pengurangan kebutuhan aktivitas tersebut sehingga menimbulkan pengurangan dalam ukuran output aktivitasnya. Jika kinerja suatu tim dipengaruhi oleh kemampuannya untuk mengurangi biaya tak-bernilai-tambah, maka seleksi berbagai penggerak aktivitas (sebagai ukuran output) dan cara bagaimana mereka digunakan dapat memengaruhi perilaku.

**e. Manajemen Kapasitas Aktivitas**

Kapasitas aktivitas adalah jumlah frekuensi suatu aktivitas dapat dilakukan. Penggerak aktivitas mengukur kapasitas aktivitas. Terdapat beberapa pertanyaan yang berkaitan dengan manajemen kapasitas aktivitas dan biayanya.

#### **f. Anggaran Fleksibel Aktivitas**

Anggaran fleksibel aktivitas memungkinkan dilakukannya prediksi biaya aktivitas yang akan terjadi dengan berubahnya aktivitas. Analisis varians dalam kerangka aktivitas ini membuat manajer dapat membagi biaya aktivitas menjadi komponen bernilai tambah dan tidak bernilai tambah. Membedakan antara dampak biaya dan dampak volume, serta melaporkan biaya kapasitas aktivitas yang digunakan atau yang tidak. Juga kemampuan untuk menghitung biaya dari berbagai tingkat penggunaan aktivitas memungkinkan perhitungan biaya yang diperkirakan sebagai standar aktivitas interim.

### **6.3 UKURAN NON KEUANGAN BAGI KINERJA AKTIVITAS**

Penilaian atas dasar ukuran non keuangan, disamping ukuran keuangan, menjadi penilaian utama kinerja manajemen dalam lingkungan manufaktur maju. Ukuran tersebut mencakup tentang kualitas produk, kecepatan pengiriman produk pada pelanggan, pengendalian persediaan, pengendalian, sisa persediaan, manajemen mesin dan pemeliharaan. Walaupun pengendalian biaya masih tetap merupakan pertimbangan penting, namun perhatian manajemen dalam akuntansi pertanggungjawaban kontemporer lebih diarahkan pada cost driver yang menyebabkan suatu biaya terjadi. Pengendalian terhadap factor – factor nonkeuangan diyakini pada akhirnya akan memberikan keuntungan maksimal pada perusahaan.

### **6.4 PERHITUNGAN BIAYA PELANGGAN BERDASARKAN AKTIVITAS**

Para pelanggan adalah objek biaya yang cukup berpengaruh. Memiliki keanekaragaman pelanggan merupakan hal yang mungkin, sebagaimana kemungkinan

untuk memiliki keanekaragaman produk. Para pelanggan dapat mengonsumsi aktivitas penggerak pelanggan dalam proporsi yang berbeda. Sumber-sumber keanekaragaman pelanggan meliputi beberapa hal, seperti frekuensi pesanan, frekuensi pengiriman, jarak geografis, dukungan penjualan dan promosi, serta kebutuhan dukungan rekayasa teknik

### **Perhitungan Biaya Pelanggan versus Perhitungan Harga Pokok Produk**

Produk pembebanan biaya layanan pelanggan pada pelanggan dilakukan dengan cara yang sama dengan biaya produksi dibebankan pada produk. Aktivitas yang digerakkan pelanggan-seperti memasukkan pesanan, mengirim, melakukan tindakan penjualan, dan mengevaluasi kredit klien-diidentifikasi dan dimasukkan dalam daftar kamus aktivitas. Biaya sumber daya yang dipakai dibebankan pada aktivitas dan biaya aktivitas dibebankan kepada setiap pelanggan.

### **6.5 PERHITUNGAN BIAYA PEMASOK BERDASARKAN AKTIVITAS**

Perhitungan biaya berdasarkan aktivitas juga dapat membantu manajer untuk mengidentifikasi biaya yang sebenarnya dari para pemasoknya. Biaya pemasok lebih banyak dari pada harga pembelian komponen atau bahan yang dibutuhkan. Sebagaimana halnya pelanggan, pemasok dapat memengaruhi banyak aktivitas internal suatu perusahaan dan meningkatkan biaya pembelian secara signifikan.

### **6.6 SIMPULAN**

Manajemen berdasarkan aktivitas adalah suatu system yang terintegrasi yang mengarahkan perhatian manajemen pada aktivitas – aktivitas yang dapat memperbaiki nilai-nilai yang diterima konsumen (

customer value ) dan meningkatkan laba yang diperoleh dengan menyediakan nilai-nilai yang sudah diperbaiki tersebut. ABM memiliki sudut pandang biaya dan sudut pandang proses. Sudut pandang biaya berkaitan dengan pembebanan biaya secara akurat dan sudut pandang proses berkaitan dengan pengurangan biaya dengan mengeliminasi pemborosan.

Manajemen berdasarkan aktivitas mencakup perhitungan harga pokok dan analisis nilai proses, jadi mencakup 2 dimensi yaitu Dimensi Biaya dan Dimensi Proses.

# ANALISIS BIAYA VOLUME DAN LABA



## BAB 7

Analisa Biaya – Volume – Laba (*Cost – Volume – Profit Analysis – CVP Analysis*) merupakan suatu alat yang berguna untuk perencanaan dan pengambilan keputusan karena analisa CVP menekankan keterkaitan antara biaya, kuantitas yang terjual dan harga maka semua informasi keuangan perusahaan terkandung di dalamnya. Analisa CVP dapat menjadi alat yang bermanfaat untuk mengidentifikasi cakupan dan besarnya kesulitan ekonomi yang dialami suatu divisi dan membantu mencari pemecahannya, juga dapat digunakan untuk menentukan jumlah unit yang dijual untuk mencapai impas, dampak pengurangan biaya tetap terhadap titik impas dan dampak kenaikan harga terhadap laba.

Analisis Biaya Volume Laba atau Cost-Volume-Profit Analysis (CVP Analysis) adalah suatu alat yang bermanfaat untuk mengidentifikasi cakupan dan besarnya keadaan atau kesulitan ekonomi yang dihadapi suatu perusahaan dan membantu mencari solusi atau pemecahannya. CVP *Analysis* ini menekankan keterkaitan antara biaya, kuantitas penjualan dan harga jual, serta semua informasi keuangan yang terkandung di dalamnya. CVP *Analysis* ini dapat dimulai dengan menentukan Titik Impas. Titik Impas (*Break Even Point*) adalah titik dimana total pendapatan sama dengan total biaya, titik dimana laba sama dengan nol. Keputusan awal perusahaan dalam mengimplementasikan pendekatan unit yang terjual pada analisis CVP adalah menentukan apa yang dimaksud dengan sebuah unit. Keputusan kedua terpusat pada pemisahan biaya menjadi komponen tetap dan variabel

## **7.1 PENGGUNAAN LABA OPERASI DALAM ANALISIS CVP**

Laporan laba-rugi merupakan suatu alat yang berguna untuk mengorganisasikan biaya-biaya perusahaan menjadi kategori tetap dan variabel. Laba operasi mencakup pendapatan dan beban dari operasional normal perusahaan. Secara lebih spesifik, pendapatan penjualan dinyatakan sebagai harga jual per unit dikali jumlah unit yang terjual dan total biaya variabel adalah biaya variabel per unit dikali jumlah unit yang terjual.

Laporan laba-rugi dapat dinyatakan dengan persamaan sebagai berikut:

Penggunaan Laba Operasi dalam analisis CVP laporan laba rugi dapat dinyatakan sbb :

$$\text{Laba Operasi} = \text{Pendapatan Penjualan} - \text{Beban Variabel} - \text{Beban Tetap}$$

Perhatikan bahwa kita menggunakan istilah laba operasi (*operating income*) untuk menunjukkan laba sebelum pajak penghasilan. Laba operasi hanya mencakup pendapatan dan beban dari operasi normal perusahaan. Kita akan menggunakan istilah laba bersih (*net income*) untuk menyatakan laba operasi dikurangi pajak penghasilan.

Segera setelah kita memiliki ukuran unit terjual, kita dapat mengembangkan persamaan laba operasi dengan menyatakan pendapatan penjualan dan beban variabel dalam jumlah unit dolar. Secara khusus, pendapatan penjualan dinyatakan sebagai harga jual per unit dikali jumlah unit yang terjual, dan total biaya variabel adalah biaya variabel perunit dikali jumlah unit yang terjual. Dengan demikian, persamaan laba operasi menjadi:

$$\text{Laba Operasi} = (\text{Harga} \times \text{Jumlah Unit Terjual}) - (\text{Biaya variabel per unit} \times \text{jumlah unit terjual}) - \text{Total Biaya Tetap}$$

Misalkan anda ditanya berapa jumlah unit yang harus dijual untuk mencapai titik impas, atau laba nol. Anda dapat menjawab pertanyaan tersebut dengan menetapkan laba operasi sama dengan nol dan kemudian memecahkan persamaan laba operasi untuk jumlah unit.

#### a. Jalan Pintas Untuk Menghitung Unit Titik Impas

Kita dapat lebih cepat menghitung unit titik impas dengan mengfokuskan pada margin kontribusi. Margin Kontribusi (*contiribution margin*) adalah pendapatan penjualan dikurangi total biaya variabel. Pada titik impas, majin kontribusi sama dengan beban tetap. Apabila kita mensubsitusi margin

kontribusi per unit untuk harga dikurangi biaya variabel per unit pada persamaan laba operasi dan memperoleh jumlah unit, maka kita akan mendapatkan persamaan titik impas sebagai berikut:

$$\text{Jumlah Unit} = \frac{\text{Biaya Tetap}}{\text{Marjin Kontribusi Per Unit}}$$

### b. Target Laba Setelah Pajak

Pada saat menghitung titik impas, pajak penghasilan tidak berperan. Ini disebabkan karena pajak yang dibayar untuk laba nol adalah nol. Namun, apabila perusahaan ingin mengetahui berapa unit yang harus dijual untuk menghasilkan laba bersih tertentu, maka beberapa pertimbangan tambahan diperlukan. Ingat kembali bahwa laba bersih adalah laba operasi setelah pajak penghasilan, dan bahwa angka target laba kita nyatakan dalam kerangka sebelum pajak. Dengan demikian, apabila target laba dinyatakan dalam kerangka sebelum pajak. Dengan demikian, apabila target laba dinyatakan sebagai laba bersih, kita harus menambah kembali pajak penghasilan untuk memperoleh laba operasi

Umumnya, pajak dihitung sebagai persentase dari laba. Laba setelah pajak dihitung dengan mengurangi pajak dari laba operasi (atau laba sebelum pajak).

$$\text{Laba Operasi} = \frac{\text{Laba Bersih}}{1 - \text{Tarif Pajak}}$$

Jadi, untuk mengkonvensikan laba setelah pajak menjadi laba sebelum pajak, cukup membagi laba setelah pajak dengan (1-tarif pajak).



### c. Titik Impas Dalam Penjualan

Dalam beberapa kasus yang menggunakan analisis CVP, Manajer mungkin lebih suka menggunakan pendapatan penjualan sebagai ukuran aktivitas penjualan daripada unit yang terjual. Ukuran unit yang terjual dapat dikonversi menjadi ukuran pendapatan penjualan hanya dengan mengalikan harga jual perunit dengan unit terjual.

Setiap jawaban yang dinyatakan dalam unit terjual terdapat penjualan, tetapi jawaban tersebut bisa dihitung secara langsung dengan mengembangkan rumus terpisah untuk kasus pendapatan penjualan. Dalam kasus ini, variabel utamanya adalah penjualan sehingga pendapatan dan biaya variabel harus dinyatakan dalam dolar, bukan unit. Karena pendapatan penjualan selalu dinyatakan dalam dolar, maka pengukuran variabel tidak menjadi masalah.

### d. Target Laba Dan Pendapatan Penjualan

Secara umum dengan asumsi biaya tetap tidak berubah, rasio margin kontribusi dapat digunakan untuk mengetahui dampak terhadap laba atas perubahan pendapatan penjualan. Untuk memperoleh total perubahan dalam laba yang diakibatkan oleh perubahan pendapatan, kalikan rasio margin kontribusi dengan perubahan dalam penjualan.

### e. Perbandingan Kedua Pendekatan

Untuk pengaturan produk tunggal, perubahan titik impas dalam unit menjadi impas dalam pendapatan penjualan hanya merupakan masalah pengalihan harga jual per unit dengan unit yang terjual.

## 7.2 ANALISIS MULTI PRODUK

Analisis multiproduk mengharuskan suatu asumsi dibuat sehubungan dengan bauran penjualan yang diharapkan. Bauran penjualan adalah kombinasi relative dari berbagai produk yang sedang dijual perusahaan. Pada bauran penjualan tertentu, masalah multiproduk dapat dialihkan ke dalam analisis produk tunggal. Apabila bauran penjualan berubah, maka titik impas juga akan berubah. Kenaikan penjualan produk yang memiliki margin kontribusi tinggi akan memperkecil titik impas,

sementara kenaikan penjualan produk dengan margin kontribusi rendah akan memperbesar titik impas.

**Penjualan impas = Biaya tetap : Rasio margin kontribusi**

Pengalokasian biaya tetap umum ke setiap lini produk sebelum menghitung titik impas dapat mengatasi kesulitan ini. Permasalahan dalam pendekatan ini adalah alokasi biaya tetap umum bersifat acak. Jadi, tidak ada volume impas yang tampak secara langsung.

- Bauran penjualan (*sales mix*) adalah kombinasi relative dari berbagai produk yang dijual perusahaan.
- Penentuan bauran penjualan, bauran penjualan dapat diukur dalam unit yang terjual atau bagian dari pendapatan.
- Bauran penjualan dan analisis CVP, penentuan bauran penjualan terutama memungkinkan kita untuk mengonversi masalah multiproduk kedalam format CVP produk tunggal

#### **a. Titik Impas dalam Unit**

Dalam analisis multiproduk, perlu dilakukan pemisahan antara beban tetap langsung dan beban tetap umum. Beban tetap langsung adalah biaya tetap yang dapat ditelusuri ke setiap produk dan akan hilang jika produk tersebut tidak ada. Beban tetap umum adalah biaya tetap yang tidak dapat ditelusuri ke produk dan akan tetap muncul meskipun salah satu produk dieliminasi. Margin produk impas masing masing produk hanya akan menutup biaya tetap langsung. Sementara itu, biaya tetap umum masih belum tertutupi. Maka dari itu, untuk mengatasi masalah tersebut dapat dilakukan dengan melakukan bauran penjualan atau sales mix. Bauran penjualan adalah kombinasi relatif dari berbagai produk yang dijual perusahaan. Penentuan bauran penjualan memungkinkan untuk mengkonversi masalah multiproduk ke dalam format CVP produk tunggal. Untuk menggunakan pendekatan titik impas dalam unit, harga jual per paket dan biaya variabel per paket harus diketahui. Untuk menghitung nilai-nilai paket tersebut

diperlukan bauran penjualan, harga setiap produk dan setiap biaya variabel.

$\text{Paket impas} = \frac{\text{Total Biaya Tetap}}{\text{Margin Kontribusi per Paket}}$
--

#### **b. Pendekatan Dollar Penjualan**

Titik impas dalam dolar penjualan secara implisit menggunakan asumsi bauran penjualan, tetapi mengabaikan persyaratan penghitungan margin kontribusi per paket. Tidak ada pengetahuan terhadap data produk individual yang diperlukan. Upaya perhitungannya mirip dengan yang digunakan dalam pengaturan produk tunggal. Selain itu, jawabannya masih dinyatakan dalam pendapatan penjualan. Tidak seperti titik impas dalam unit, jawaban atas pertanyaan CVP yang menggunakan dolar penjualan tetap dinyatakan dalam ukuran ikhtisar tunggal. Namun pendekatan pendapatan penjualan mengorbankan informasi yang berkaitan dengan kinerja tiap – tiap produk.

### **7.3 PENYAJIAN SECARA GRAFIS HUBUNGAN CVP**

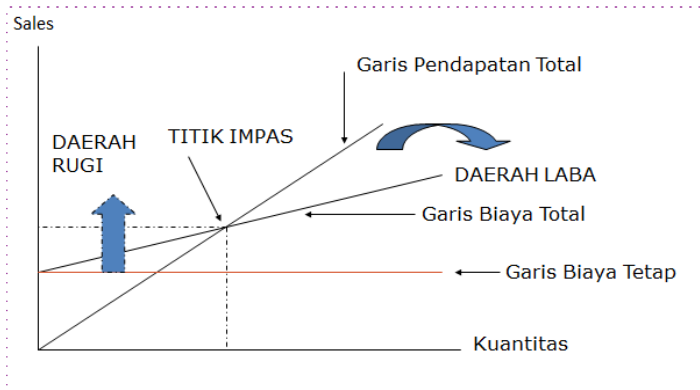
Untuk memahami hubungan CVP lebih mendalam, dapat dilakukan melalui penggambaran secara visual. Penyajian secara grafis dapat membantu para manajer melihat perbedaan antara biaya variable dan pendapatan. Hal itu juga dapat membantu mereka memahami dampak kenaikan atau penurunan penjualan terhadap titik impas dengan cepat. Dua grafik dasar yang penting, grafik laba volume dan grafik biaya volume laba.

#### **a. Grafik Laba Volume**

Grafik laba volume (Profit Volume Graph) menggambarkan hubungan antara laba dan volume penjualan secara visual. Grafik laba volume merupakan grafik dari persamaan laba operasi (laba operasi = (harga x unit) – (biaya variabel per unit x unit) – biaya tetap). Dalam grafik ini, laba operasi merupakan variabel terikat dan unit merupakan variabel

bebas. Nilai variabel bebas biasanya diukur pada sumbu horizontal dan nilai variabel terikat pada sumbu vertikal.

Gambar 7.1 Grafik Laba volume



#### b. Grafik Biaya-Volume-Laba

Grafik biaya volume laba (cost volume profit graph) menggambarkan hubungan antara biaya, volume, dan laba. Untuk mendapatkan gambaran yang lebih terperinci, perlu dibuat grafik dengan dua garis terpisah, garis total pendapatan dan garis total biaya. Persamaan dari garis ini adalah

$$\text{Pendapatan} = \text{Harga} \times \text{Unit}$$

$$\text{Total biaya} = (\text{Biaya variabel per unit} \times \text{Unit}) + \text{Biaya Tetap}$$

**c. Asumsi pada Analisis Biaya-Volume-Laba**

Analisis mengasumsikan fungsi pendapatan dan fungsi biaya berbentuk linear.

- Analisis mengasumsikan harga, total biaya tetap, dan biaya variabel per unit diidentifikasi secara akurat dan tetap konstan sepanjang rentang yang relevan.
- Analisis mengasumsikan apa yang diproduksi dapat dijual.
- Untuk analisis multiproduk, diasumsikan bauran penjualan diketahui.
- Diasumsikan harga jual dan biaya diketahui secara pasti.

**7.4 RISIKO DAN KETIDAKPASTIAN**

Margin pengaman (*margin of safety*), unit yang terjual atau diharapkan untuk terjual atau pendapatan yang dihasilkan atau diharapkan untuk dihasilkan yang melebihi volume impas. Margin pengaman dapat dipandang sebagai ukuran kasar risiko. Pengungkit operasi (*operating leverage*), penggunaan biaya tetap untuk menciptakan perubahan persentase laba yang lebih tinggi ketika aktivitas penjualan berubah. Semakin besar tingkat pengungkit operasi, semakin banyak perubahan dalam aktivitas penjualan yang akan mempengaruhi harga. Ukuran-ukuran ini dapat digunakan untuk memberikan manajer pemahaman yang mendalam atas hasil analisa CVP.

**a. Analisis Sensitivitas dan CVP**

*Sensitivity analysis* adalah teknik “bagaimana jika” yang menguji dampak dari perubahan asumsi-asumsi yang mendasarinya terhadap suatu jawaban Perbedaan antara Sistem Manual dan Otomatis :

Tabel 7.1 Analisis Sensitivitas dan CVP

	Sistem Manual	Sistem Otomatis
Harga	Sama	Sama
Biaya variabel	Relatif Lebih Tinggi	Relatif Lebih Rendah
Biaya tetap	Relatif Lebih Rendah	Relatif Lebih Tinggi
Margin kontribusi	Relatif Lebih Rendah	Relatif Lebih Tinggi
Titik impas	Relatif Lebih Rendah	Relatif Lebih Tinggi
Margin pengaman	Relatif Lebih Tinggi	Relatif Lebih Rendah
Tingkat pengungkit operasi	Relatif Lebih Rendah	Relatif Lebih Tinggi
Risiko penurunan	Relatif Lebih Rendah	Relatif Lebih Tinggi
Potensi kenaikan	Relatif Lebih Rendah	Relatif Lebih Tinggi

## 7.5 ANALISIS CVP DAN KALKULASI BIAYA BERDASARKAN AKTIVITAS

Analisis CVP konvensional mengasumsikan semua biaya perusahaan dapat dikelompokkan dalam dua kategori : biaya variabel dan biaya tetap. Pada sistem perhitungan biaya berdasarkan aktivitas, biaya dibagi dalam kategori berdasarkan unit dan non-unit. Perbandingan antara titik impas ABC dengan titik impas konvensional mengungkapkan dua perbedaan yang signifikan. Pertama, biaya tetapnya berbeda. Beberapa biaya yang sebelumnya diidentifikasi sebagai biaya tetap dapat berbeda dengan penggerak. Kedua, pembilang pada persamaan impas ABC memiliki dua istilah biaya variabel non-unit : satu untuk aktivitas yang berkaitan dengan batch dan satu untuk aktivitas yang berkaitan dengan keberlanjutan produk. Jika suatu perusahaan menganut JIT, maka biaya variabel per unit yang dijual berkurang dan biaya tetap bertambah.

Persamaan ABC selanjutnya dapat dinyatakan sebagai berikut:

$$\text{Total biaya} = \text{Biaya tetap} + (\text{Biaya variabel per unit} \times \text{Jumlah unit}) + (\text{Biaya pengaturan} \times \text{Jumlah pengaturan}) + (\text{Biaya rekayasa} \times \text{Jumlah jam rekayasa})$$

Laba operasi seperti sebelumnya adalah total pendapatan dikurangi total biaya. Hal ini dinyatakan sebagai berikut:

$$\text{Laba operasi} = \text{Total pendapatan} - \{ \text{Biaya tetap} + (\text{Biaya variabel per unit}) + (\text{Biaya pengaturan} \times \text{Jumlah pengaturan}) + (\text{Biaya rekayasa} \times \text{Jumlah jam rekayasa}) \}$$

Jika menggunakan pendekatan margin kontribusi untuk menghitung titik impas dalam unit. Pada impas, laba operasi adalah nol dan jumlah unit yang harus dijual untuk mencapai impas adalah sebagai berikut:

$$\text{Unit impas} = \{ (\text{Biaya tetap} + (\text{Biaya pengaturan} \times \text{Jumlah pengaturan}) + (\text{Biaya rekayasa} \times \text{Jumlah jam rekayasa})) / (\text{Harga} - \text{Biaya variabel per unit}) \}$$

#### a. Analisis CVP Dan JIT

Persamaan biaya pada JIT dapat dinyatakan sebagai berikut :

$$\text{Total biaya} = \text{Biaya tetap} + (\text{Biaya variabel per unit} \times \text{Jumlah unit}) + (\text{Biaya rekayasa} \times \text{Jumlah jam rekayasa})$$

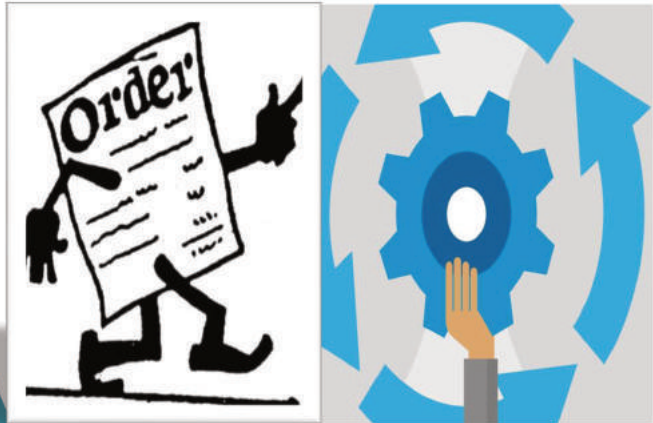
## 7.6 SIMPULAN

Titik impas (*break-even point*) adalah titik dimana total pendapatan sama dengan total biaya, yaitu titik dimana laba sama dengan nol. Untuk mengetahui titik impas dalam unit kita

memfokuskan pada laba operasi. Keputusan awal perusahaan dalam mengimplementasikan pendekatan unit yang terjual Analisa Biaya – Volume – Laba (*Cost – Volume – Profit Analysis – CVP Analysis*) adalah penentuan apakah yang dimaksud dengan unit. Analisis CVP memfokuskan pada berbagai faktor yang mempengaruhi *perubahan* komponen laba. Analisa CVP dapat menjadi alat yang bermanfaat untuk mengidentifikasi cakupan dan besarnya kesulitan ekonomi yang dialami suatu divisi dan membantu mencari pemecahannya, juga dapat digunakan untuk menentukan jumlah unit yang dijual untuk mencapai impas, dampak pengurangan biaya tetap terhadap titik impas dan dampak kenaikan harga terhadap laba. Keputusan awal perusahaan dalam mengimplementasikan pendekatan unit yang terjual pada analisis CVP adalah menentukan apa yang dimaksud dengan sebuah unit. Keputusan kedua terpusat pada pemisahan biaya menjadi komponen tetap dan variabel



# BIAYA PESANAN DAN BIAYA PROSES



## BAB 8

## 8.1 KARAKTERISTIK LINGKUNGAN PESANAN DAN PROSES

Perusahaan terus menelusuri jumlah biaya dan biaya per unit untuk sejumlah alasan, termasuk pembuatan laporan keuangan, penentuan profitabilitas, dan pengambilan keputusan (misalnya, beberapa harga yang harus dibebankan). Sistem akuntansi yang digunakan bergantung pada jenis produk atau jasa yang dihasilkan. Perusahaan manufaktur dan jasa dapat dibagi menjadi dua jenis utama: perusahaan pesanan (*job-order*) yang memproduksi produk atau jasa yang unik, dan perusahaan proses yang memproduksi produk atau jasa yang relative homogen.

## 8.2 PRODUKSI DAN PERHITUNGAN BIAYA PESANAN

Perusahaan yang beroperasi dalam industry berdasarkan pesanan, memproduksi banyak jenis jasa atau produk yang cukup berbeda antara yang satu dengan yang lain. Produk khusus atau produk yang dibuat menurut pesanan termasuk dalam kategori ini, begitu juga perusahaan yang menyediakan jasa yang berbeda kepada setiap pelanggan. Perusahaan yang umumnya menggunakan system berdasarkan pesanan adalah percetakan, konstruksi, pembuatan perabot, perbaikan mobil, dan jasa medis.

Sistem berdasarkan pesanan bisa digunakan untuk memproduksi barang persediaan yang akhirnya dijual dipasar umum. Akan tetapi, suatu pekerjaan kerap berhubungan dengan pesanan pelanggan tertentu. Fitur utama dalam perhitungan biaya pesanan adalah biaya suatu pesanan berbeda dengan pesanan lainnya dan harus ditelusuri secara terpisah.

Pada system produksi berdasar pesanan, biaya-biaya diakumulasikan berdasarkan pesanan kerja. Pesanan kerja (*job*) adalah satu unit yang berhubungan atau serangkaian unit. Pendekatan untuk membebankan biaya ini dinamakan system perhitungan biaya pesanan (*job-order costing system*). Dalam suatu perusahaan yang beroperasi berdasarkan pesanan, pengumpulan biaya per pekerjaan menyediakan informasi penting dan manajemen.

### 8.3 PRODUKSI DAN PERHITUNGAN BIAYA PROSES

Perusahaan-perusahaan yang termasuk dalam industry berdasarkan produksi, memproduksi yang hampir sama atau sejenis secara besar-besaran. Hal yang terpenting dalam system berdasarkan proses adalah biaya satu unit produk identik dengan produk lainnya. Perusahaan jasa juga dapat menggunakan pendekatan perhitungan biaya proses.

Perhitungan biaya proses akan berjalan baik jika produk relative homogeny, melewati serangkaian proses, dan menerima jumlah biaya produksi yang hampir sama.

Hal yang mendasar adalah system akuntansi biaya seharusnya didesain agar sesuai dengan jenis operasi perusahaan. Sistem perhitungan biaya pesanan dan proses sesuai dengan lingkungan produksi berdasarkan pesanan murni dan proses murni. Akan tetapi, terdapat banyak keadaan yang memungkinkan penggabungan kedua system perhitungan biaya ini.

Perusahaan dengan system proses mengakumulasi biaya produksi berdasarkan proses atau departemen untuk satu periode waktu tertentu. *Output* proses selama periode tersebut diukur. Biaya perunit dihitung melalui pembagian biaya prosesnya dengan *output* pada periode terkait. Pendekatan akumulasi biaya ini disebut system perhitungan biaya proses (*process-costing system*).

### 8.4 MENGHITUNG BIAYA PER UNIT DENGAN MENGGUNAKAN PERHITUNGAN BIAYA PESANAN

Untuk menentukan besarnya harga pokok pesanan, perusahaan biasanya melakukan :

1. Memproduksi produk dengan beragam jenis kemudian menghitung biayanya berdasarkan jenis tersebut
2. Menghitung biaya produksi, dalam hal ini maka biaya-biaya yang timbul lebih relevan digolongkan atas dasar hubungannya dengan produk, dengan konsep biaya ini maka biaya dapat dikelompokkan

atas 2 kelompok besar yaitu ; biaya produksi langsung dan biaya produksi tidak langsung.

3. Harga pokok perunit produk yang ditawarkan didasarkan pada total biaya produksi dibagi dengan jumlah unit yang dihasilkan.

### **Lembar Biaya Pesanan**

Lembar biaya pesanan disiapkan setiap kali pesanan kerja baru dimulai. Perhitungan sebelumnya pada pesana kerja SupliShake-001—dengan daftar jumlah biaya bahan baku, tenaga kerja, dan *overhead* untuk satu pesanan kerja—adalah contoh paling sederhana dari lembar biaya pesanan. Lembar biaya pesanan (*job-order cost sheet*) disiapkan untuk setiap pesanan, dan merupakan bagian dari akun baarang dalam proses dan dokumen utama untuk menghitung semua biaya yang terkait dengan pesana tersebut.

Sebagagian perusahaan mungkin menganggap nama pelanggan cukup untuk mengidentifikasi suatu pekerjaan. Intinya setiap pekerjaan adalah unik dan harus memiliki nama yang mudah diidentifikasi berdasarkan keunikannya. Karena nama dan nomor ini dapat menjadeijudul lembar biaya pesanan.

Barang dalam proses meliputi semua pekerjaan yang belum tuntas. Dalam system berdasarkan pesanan, hal ini merupakan semua pekerjaan yang belum selesai. Saldo barang dalam proses pada akhir bulan adalah jumlah semua lembar biaya pesanan untuk semua pekerjaan yang belum tuntas.

Pada system akuntansi manual, lembar biaya pesanan merupakan suatu dokumen. Dalam system akuntansi otomatis, lembar biaya biasanya berhubungan dengan catatan pada arsip induk barang dalam proses. Kumpulan dari seluruh lembar biaya pesanan disebut *file* barang (*work-in-process file*). Kedua system tersebut lembar biaya pesana berfungsi sebagai pelengkap buku besar barang dalam proses.

Dokumen sumber lai digunakan untuk mencatat biaya yang ditelusuri kelembar biaya pesanan. Misalnya: formulir permintaan bahan baku (*materials requition forms*) digunakan untuk membebankan biaya bahan baku langsung pada setiap pekerjaan, kartu jam kerja (*time ticket*) untuk tenaga kerja

langsung digunakan untuk menelusuri jam kerja dari tenaga kerja langsung pada setiap pekerjaan.

Dalam perusahaan berdasarkan pesanan, dimana harga sering berdasarkan pada biaya. Penelusuran biaya-biaya dari suatu pekerjaan adalah sangat penting. Isu-isu etnic muncul ketika perusahaan menambahkan biaya dari suatu pekerjaan ke lembar pesanan dari pekerjaan lainnya.

Seluruh lembar biaya pesanan perusahaan yang lengkap dapat berfungsi sebagai buku besar pembantu untuk persediaan barang jadi.

### **Arus Biaya pada Akun**

Ketika membahas arus biaya, kita berbicara tentang memperlakukan biaya dan titik tempat biaya tersebut timbul hingga pada titik tempat mereka diakui sebagai beban pada laporan laba rugi. Kepentingan utama dalam system perhitungan biaya pesanan adalah arus biaya produksi. Tiga unsure biaya produksi yaitu bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan *overhead*, mengalir melalui barang dalam proses, kebarang jadi, hingga harga pokok penjualan.

### **Akuntansi Untuk Bahan Baku**

Perusahaan yang baru mulai berdiri tidak memiliki persediaan awal. Bahan baku merupakan akun persediaan yang muncul dalam laporan laba rugi dibawah aktiva lancar. Hal ini juga berfungsi sebagai akun pengendali untuk semu bahan baku. Jadi, pembelian apapun akan meningkatkan akun bahan baku.

Ketika perusahaan memerlukan bahan baku untuk suatu pekerjaan, bahan dikeluarkan dari tempas penyimpanan. Biaya bahan baku tersebut dipindahkan dari akun bahan baku dan ditambahkan pada akun barang dalam proses. Dalam lingkungan produksi berdasarkan pesanan, bahan baku yang dipindahkan dari gudang menjadi barang dalam proses harus diberi tanda yang sesuai dengan nama pekerjaan.

Biaya tenaga kerja langsung yang dibebankan pada dua pekerjaan sama persis dengan jumlah biaya tenaga kerja yang dibebankan pada barang dalam proses. Arus biaya tenaga kerja hanya mencerminkan biaya tenaga kerja langsung. Biaya

tenaga kerja tidak langsung dibebankan sebagai bagian dari *overhead*.

Akuntansi untuk biaya tenaga kerja langsung adalah suatu proses yang rumit karena perusahaan harus tetap menelusuri FICA, perawatan kesehatan, pajak kepegawaian federal dan Negara bagian, waktu libur dan lain-lain.

### **Akuntansi Untuk *Overhead***

Dalam perhitungan biaya normal, biaya *overhead* actual tidak pernah dibebankan langsung pada pekerjaan. *Overhead* dibebankan pada setiap pekerjaan dengan menggunakan tarif yang telah dianggarkan. *Overhead* bisa dibebankan dengan menggunakan tariff *overhead* pabrik secara keseluruhan, tariff departemen, atau tariff aktivitas. Biaya *overhead* actual yang terjadi juga harus diperhitungkan, tetapi atas dasar keseluruhan.

Hal penting yang perlu dipahami adalah biaya *overhead* actual tidak pernah dicatat pada akun barang dalam proses. Prosedur yang umum adalah mencatat *overhead* actual diakun pengendali *overhead*. Kemudian pada akhir periode, *overhead* aktualdirekonsiliasi dengan *overhead* yang dibebankan dan variansinya ditutup pada akun-akun terkait. Variansi *overhead* biasanya relative kecil (tidak berarti) sehingga bisa ditutup pada hargapokok penjualan. Dengan kata lain, variansi *overhead* yang terlalu tinggi menunjukkan *overhead* yang dibebankan terlalu tinggi sehingga harga pokok penjualan harus diturunkan sesuai dengan jumlah tersebut. Sama halnya, variansi *overhead* yang terlalu rendah menunjukkan *overhead* yang dibebankan rendah sehingga harga pokok penjualan harus dinaikkan sesuai dengan jumlah tersebut.

Sejauh ini, kita telah melihat bahwa biaya pekerjaan meliputi bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan *overhead* yang dibebankan. Setiap sumber daya ini dimasukkan dalam lembar biaya pesanan. Barang dalam proses, dalam titik waktu kapan saja adalah jumlah biaya dari semua lembar biaya pesanan.

### **Akuntansi untuk Barang Jadi**

Setelah pekerjaan selesai, jumlah bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan *overhead* yang dibebankan dijumlahkan untuk menghasilkan biaya produksi suatu pekerjaan. Lembar biaya pekerjaan ini di transfer ke *file* barang jadi. Pada saat bersamaan, biaya pesanan yang telah diselesaikan, ditransfer dari akun barang dalam proses ke akun barang jadi.

Penyelesaian suatu pekerjaan merupakan langkah penting dalam arus biaya produksi. Biaya pekerjaan yang diselesaikan harus dikeluarkan dari barang dalam proses, ditambahkan kebarang jadi, dan akhirnya ditambahkan kebeban harga pokok penjualan dalam laporan laba rugi. Untuk memastikan keakuratan perhitungan biaya ini, laporan harga pokok produksi dipersiapkan jadwal harga pokok produksi. Hal penting yang harus diperhatikan adalah *overhead* yang dibebankan akan digunakan untuk memperoleh harga pokok produksi. Persediaan barang dalam proses dan barang jadi akan dicatat dalam biaya normal, bukan biaya actual.

### **Akuntansi Untuk Harga Pokok Penjualan**

Pada perusahaan yang beroperasi berdasarkan pesanan, unit produk dapat diproduksi untuk pelanggan tertentu atau diproduksi dengan harapan dapat dijual kemudian. Jika suatu pekerjaan dilakukan khusus untuk suatu pelanggan, kemudian dikirim kepada pelanggan biaya barang jadi menjadi harga pokok penjualan.

Variansi *overhead* umumnya tidak terlalu besar sehingga ditutup pada harga pokok penjualan. Harga pokok penjualan sebelum penyesuaian dengan variansi *overhead* disebut sebagai harga pokok penjualan yang normal. Setelah penyesuaian dengan variansi *overhead* dilakukan, hasilnya disebut sebagai harga pokok penjualan yang disesuaikan. Inilah angka yang akan muncul sebagai beban pada laporan laba rugi.

Penutupan variansi *overhead* pada akun harga pokok penjualan umumnya hanya dilakukan pada akhir tahun. Variansi bisa terjadi setiap bulan karena perbedaan biaya produksi dan perbedaan biaya *overhead* actual. Selama tahun

tersebut, variansi bulanan ini bisa saling menutupi sehingga variansi akhir tahunnya kecil. Akan tetapi, kita akan melihat variansi *overhead* yang dialami PNP pada bulan Januari untuk mengilustrasikan bagaimana variansi *overhead* akhir tahun diperlakukan.

Pertama adalah Harga Pokok Penjualan normal yang merupakan hasil dari bahan baku langsung actual, tenaga kerja langsung actual, dan *overhead* yang dibebankan pada pesanan yang terjual. Angka kedua adalah Harga pokok Penjualan yang disesuaikan. Harga pokok penjualan yang disesuaikan merupakan hasil dari harga pokok penjualan normal, plus atau minus, variansi *overhead*. Jika variansi *overhead* menunjukkan pembebanan berlebih pada *overhead*, maka jumlah tersebut akan dikurangi dari harga pokok penjualan yang normal.

Akan tetapi harga produksi bukanlah satu-satunya biaya yang ditanggung perusahaan. Biaya nonproduksi juga muncul.

### **Akuntansi Untuk Biaya Nonproduksi**

Biaya yang berkaitan dengan aktivitas penjualan dan administrasi umum diklasifikasikan sebagai biaya nonproduksi. Biaya ini merupakan biaya periodik dan tidak pernah dibebankan pada produk. Biaya tersebut bukanlah bagian dari arus biaya produksi.

### **Lingkungan Proses dan Arus Biaya**

Penggunaan lebih dari satu bentuk perhitungan biaya dalam perusahaan yang sama merupakan hal yang mungkin.

Jenis-jenis manufaktur proses dalam perusahaan dengan sistem proses unit-unit produksi umumnya melalui setiap departemen atau proses, suatu proses produksi yang akan membawa suatu produk satu langkah lebih dekat pada penyelesaian. Dalam setiap departemen, bahan baku, tenaga kerja, dan *overhead* mungkin dibutuhkan. Saat penyelesaian proses tertentu, barang setengah jadi dipindahkan ke departemen berikutnya. Dan setelah melewati semua proses, barang yang sudah jadi dipindahkan ke gudang.

Dalam proses berurutan (*sequential process*), unit-unit harus melalui satu proses sebelum dapat dikerjakan dalam proses berikutnya.



Pola proses lainnya adalah proses parallel (*parallel processing*), yaitu dua atau lebih proses berurutan dibutuhkan untuk memproduksi suatu barang jadi. Unit-unit yang telah setengah jadi (misalnya, dua subkomponen) dapat dikerjakan secara simultan dalam dua proses berbeda, kemudian secara bersamaan dibawa ke proses akhir untuk penyelesaian.

## **8.5 BAGAIMANA BIAYA MENGALIR MELALUI BERBAGAI AKUN PADA PERHITUNGAN BIAYA PROSES**

Arus biaya produksi untuk system perhitungan biaya proses secara umum sama dengan system perhitungan biaya pesanan. Begitu bahan baku dibeli, biaya bahan baku ini mengalir ke akun persediaan bahan baku. Biaya bahan baku, tenaga kerja langsung, dan *overhead* yang dibebankan akan mengalir ke akun barang dalam proses. Ketika barang telah selesai, biaya barang yang telah selesai mengalir dari akun barang dalam proses ke barang jadi. Akhirnya biaya barang jadi dipindahkan ke akun harga pokok penjualan ketika barang terjual.

Biaya-biaya yang dipindahkan dari proses sebelumnya ke proses berikutnya disebut biaya perpindahan masuk (*transferred-in-cost*).

### **Akumulasi Biaya dalam Laporan Produksi**

Dalam suatu biaya proses, harus dikembangkan prosedur untuk :

- (1) Mengumpulkan biaya bahan, upah tenaga kerja dan overhead pabrik menurut departemennya.
- (2) Menentukan biaya unit untuk masing-masing departemen
- (3) Mengalihkan biaya dari satu departemen ke departemen berikutnya
- (4) Membebankan biaya kepada pekerjaan dalam proses

Untuk mudahnya, pembahasan tentang akumulasi biaya akan difokuskan kepada masing-masing departemen, dan bukan kepada pusat-pusat biaya (*cost centers*) atau masing-masing proses. Namun ada kemungkinan terdapat dua atau lebih jenis proses yang diselenggarakan pada satu departemen (dan karena

itu akan terdapat lebih dari satu pusat biaya dalam satu departemen). Dalam keadaan demikian ada kemungkinan biaya akan banyak bervariasi pada masing-masing pusat biaya, sehingga dalam praktek biaya itu diakumulasikan menurut pusat-pusat biaya ataupun menurut masing-masing departemennya.

Akumulasi biaya dalam buku perkiraan diperincikan dibawah ini :

**1. Biaya Bahan (*material cost*).**

Pada suatu sistem biaya proses, banyaknya permintaan (requisitions) atau pembebanan biaya bahan jauh lebih kecil dari pada sistem biaya pekerjaan pesanan, karena biaya beberapa industri, tipe dan kuantitas bahan dapat dispesifikasikan dengan rumus atau spesifikasi rekayasa (*engineering specification*). Bilamana terdapat penggunaan bahan-bahan yang sama selama terus menerus, maka jumlah penggunaan per hari atau per minggu dapat diperoleh dari laporan penggunaan (*consumption reports*) dan bukan terutama dari surat-surat permintaan bahan. Maka ayat jurnal untuk pembebanan biaya bahan akan menjadi:

Barang dalam proses, bahan , Dept. A	21.000
Bahan baku	21.000

Ada sementara perusahaan yang menggunakan ayat jurnal yang agak berbeda yaitu :

Bahan dalam proses, Dept. A	21.000
Gudang	21.000

**2. Biaya tenaga kerja.**

Data akumulasi biaya upah menurut departemen juga kurang terperinci dibandingkan dengan pengumpulan biaya menurut masing-masing pekerjaan pada sistem biaya pekerjaan pesanan. Biaya tenaga kerja masing-masing departemen dapat diikhtisarkan dalam jurnal pembebanan upah sebagai berikut :

Pekerjaan dalam proses, Tenaga kerja-Dept. A 12.000

Pekerjaan dalam proses, Tenaga kerja-Dept. B 4.000

Upah 16.000

Ayat ini juga dapat ditulis sebagai berikut :

Tenaga kerja dalam proses-Dept. A 12.000

Tenaga kerja dalam proses-Dept. B 4.000

Upah 16.000

### 3. Biaya Overhead Pabrik.

Terdapat banyak perbedaan antara kalkulasi biaya pekerjaan pesanan dan kalkulasi biaya proses dibandingkan dengan perbedaan biaya bahan dan tenaga kerja terutama pada biaya overhead. Pada umumnya industri yang produksinya *mass product* akan lebih tepat menerapkan biaya proses, karena produksinya dihasilkan untuk persediaan dan bukanlah untuk memenuhi suatu pesanan khusus. Ayat jurnal pembebanan overhead adalah :

Barang dalam proses, Overhead pabrik –Dept. A 18.000

Barang dalam proses, Overhead pabrik –Dept. B 8.000

Pengendalian overhead pabrik 26.000

Cara lain adalah :

Overhead dalam proses-Dept. A 18.000

Overhead dalam proses-Dept. B 8.000

Overhead Pabrik 26.000

Apabila biaya overhead pabrik terakumulasi secara seimbang sepanjang tahun, ataupun dengan taraf normal dari bulan ke bulan, kebanyakan perusahaan membebankan biaya overhead yang sebenarnya. Namun, bilamana terdapat fluktuasi dalam produksi dari bulan ke bulan, hal ini menyebabkan kekeliruan (distorsi) jumlah overhead yang dibebankan pada produksi. Maka seringkali digunakan suatu tingkat overhead yang tetap, yang didasarkan kepada kegiatan (operation) tahunan, hal ini dilakukan untuk menghindarkan kesulitan yang timbul karena pembebanan overhead yang didasarkan kepada jumlah produksi bulanan yang berakibat pada distorsi pembebanan overhead.

## **8.6 DUA METODE PERLAKUAN PERSEDIAAN AWAL BARANG DALAM PROSES**

Persediaan awal barang dalam proses juga mempersulit perhitungan biaya perunit. Pekerjaan yang dilakukan pada unit yang telah selesai sebagian menunjukkan pekerjaan periode sebelumnya, dan biaya yang dibebankan padanya adalah biaya periode sebelumnya. Untuk menghitung biaya perunit pada suatu departemen, dua pendekatan telah berkembang guna menangani output periode terdahulu dan biaya periode terdahulu yang ditemukan pada persediaan awal barang dalam proses: metode rerata tertimbang dan *first in first out* (FIFO). Pada dasarnya metode perhitungan biaya rerata tertimbang (*weighted average costing method*) menggabungkan biaya persediaan awal dengan biaya periode pada saat ini untuk menghitung biaya perunit. Intinya biaya disatukan dan hanya satu biaya unit rata-rata yang dihitung dan dibebankan, baik pada unit yang ditransfer keluar maupun unit yang tetap dalam persediaan terakhir.

Di lain pihak, metode perhitungan biaya FIFO (*FIFO costing method*), memisahkan unit dalam persediaan awal dari unit yang diproduksi dalam periode saat ini.

Jika biaya produksi tidak berubah dari waktu ke waktu atau tidak terdapat persediaan awal barang dalam proses, metode FIFO dan rerata tertimbang menghasilkan hitungan yang sama.

### Perhitungan Biaya Rerata Tertimbang

Metode ini memperlakukan biaya awal persediaan dan *output* setara yang mengikutinya, sebagai milik waktu berjalan.

Hal ini dilakukan dengan menambahkan biaya produksi yang muncul selama periode berjalan. Jumlah biaya diperlakukan sebagai jumlah biaya produksi periode berjalan. Persediaan awal *output* dan *output* periode berjalan juga digabungkan dalam perhitungan unit setara. Dengan metode rerata tertimbang, *output* unit setara dihitung dengan menambahkan unit-unit yang telah selesai pada unit setara akhir barang dalam proses.

### Lima Langkah dalam Menyiapkan Laporan Produksi

1. Analisis aliran init secara fisik,
2. Perhitungan unit-unit setara,
3. Perhitungan biaya per unit,
4. Penilaian persediaan ( barang ditransfer keluar dan akhir barang dalam proses),
5. Rekonsiliasi biaya.

### Evaluasi Metode Rerata Tertimbang

Keuntungann utama rerata tertimbang adalah kesederhanaan. Dengan memperlakukan unit pada persediaan awal barang dalam proses sebagai milik periode yang berjalan, semua unit setara akan termasuk dalam kategori yang sama saat menghitung biaya per unit. Kelemahaan utama metode ini adalah mengurangi keakuratan perhitungan biaya per unit untuk *output* periode berjalan dan unit pada persediaan awal barang dalam proses. Jika biaya perunit dalam suatu proses secara relative stabil dari suatu periode ke periode berikutnya, metode rerata tertimbang cukup akurat. Akan tetapi, jika harga *input* manufaktur meningkat secara signifikan dari periode satu keperiode berikutnya, biaya oer unit *output* saat ini dinyatakan terlalu rendah dan biaya per unit pada awal barang dalam proses dinyatakan terlalu tinggi. Jika menginginkan keakuratan yang lebih baik dalam perhitungan biaya per unit, perusahaan seharusnya menggunakan metode FIFO untuk menentukan biaya per unit.

### **Perbedaan Antara Metode FIFO dengan Rerata Tertimbang**

Jika terjadi perubahan harga *input* Manufaktur dari satu periode ke periode berikutnya, FIFO menghasilkan biaya per unit yang lebih akurat (sehingga lebih terkini) daripada metode rerata tertimbang. Biaya per unit yang lebih akurat berarti pengendalian biaya yang lebih baik, keputusan penentuan harga yang lebih baik, dan lain-lain. Tapi jika suatu periode sangat pendek, seperti satu minggu atau satu bulan biaya per unit yang telah dihitung dengan kedua metode ini tidak jauh berbeda. Dalam hal ini, metode FIFO kurang menguntungkan daripada metode rerata tertimbang.

Karena FIFO mengeluarkan pekerjaan dan biaya periode sebelumnya, kita perlu membuat kategori unit yang telah diselesaikan. Metode FIFO berasumsi unit-unit diawal barang dalam proses telah diselesaikan terlebih dahulu. Sebelum unit baru mulai dikerjakan. Jadi, satu unit baru yang telah selesai adalah unit diawal barang dalam proses. Kategori kedua adalah unit yang mulai dikerjakan dan selesai selama periode berjalan.

### **Ringkasan Tujuan Belajar**

1. Mendeskripsikan karakteristik dasar dan perbedaan antara perhitungan biaya pesanan (*job-order costing*) dan perhitungan biaya proses (*processcosting*), serta mengidentifikasi jenis-jenis perusahaan yang menggunakan metode tersebut.

Perhitungan biaya pesana dan biaya proses merupakan dua system utama untuk pembebanan biaya. Perhitungan biaya pesanan digunakan dalam perusahaan yang memproduksi berbagai produk yang heterogen (unik). Perhitungan biaya proses digunakan oleh perusahaan yang memproduksi produk yang homogeny secara masal.

2. Mendeskripsikan arus biaya yang berkaitan dengan perhitungan biaya pesanan.

Pada perhitungan biaya pesanan, dokumen atau catatan utama untuk mengakumulasi biaya produksi disebut lembar biaya pesanan. Formulir permintaan bahan baku (untuk bahan baku langsung), kartu jam kerja (untuk tenaga kerja langsung)

dan dokumen sumber untuk aktifitas produksi merupakan dokumen sumber yang dibutuhkan untuk membebaskan biaya produksi pada pekerjaan. Biaya setiap pekerjaan diakumulasikan pada lembar biaya pesanan. Jumlah biaya pekerjaan terdiri atas biaya actual bahan baku langsung, biaya actual tenaga kerja langsung, dan *overhead* yang dibebankan dengan menggunakan sebuah (atau beberapa) tariff yang telah ditentukan sebelumnya. Saldo untuk barang dalam proses terdiri atas saldo semua pekerjaan yang belum terselesaikan. Ketika suatu pekerjaan selesai, biayanya ditransfer dari barang dalam proses ke barang jadi, kemudian ketika terjual akan masuk ke harga pokok penjualan.

### 3. Mendeskripsikan arus biaya yang berkaitan dengan perhitungan biaya proses.

Arus biaya pada perhitungan biaya proses mirip dengan arus biaya pada perhitungan biaya pesanan. Bahan baku dibeli dan didebet pada akun bahan baku. Bahan baku langsung yang digunakan untuk produksi, tenaga kerja langsung, dan *overhead* yang dibebankan dibebankan dalam akun barang dalam proses. Dalam proses produksi dengan beberapa tahap proses, terdapat akun barang dalam proses untuk tiap departemen atau proses. Barang-barang yang diselesaikan dalam satu departemen ditransfer keluar ke departemen berikutnya. Ketika unit-unit telah diselesaikan dalam departemen atau proses terakhir, biayanya dikreditkan kebarang dalam proses dan di debet ke barang jadi.

### 4. Mendefinisikan unit-unit setara dan menjelaskan perannya dalam perhitungan biaya proses.

Unit setara produksi adalah unit-unit terselesaikan yang diproduksi dengan seluruh usaha manufaktur yang dilakukan selama periode tertentu. Jumlah unit secara fisik dikali dengan persentase penyelesaian untuk menghitung unit setara. Terdapat dua pendekatan untuk menangani biaya persediaan awal dalam proses. Metode perhitungan biaya rerata tertimbang menggabungkan biaya persediaan awal dengan biaya periode berjalan untuk menghitung biaya perunit.

Metode perhitungan biaya FIFO memisahkan unit-unit yang diproduksi selama periode berjalan.

5. Menyiapkan laporan produksi departemen dengan menggunakan metode rerata tertimbang.

Laporan produksi meringkas aktivitas manufaktur yang dilakukan dalam suatu departemen pada periode tertentu. Laporan ini memperlihatkan informasi mengenai aliran unit secara fisik, unit setara, biaya per unit, dan pembegian biaya produksi yang berhubungan dengan biaya tersebut.

6. Menjelaskan bagaimana perhitungan biaya proses dipengaruhi oleh aplikasi yang tidak seragam pada *input* produksi dan keberadaan beberapa departemen pemrosesan.

Pembebanan *input* produksi yang tidak seragam membutuhkan penetapan persentase terpisah untuk tingkat penyelesaian dari setiap *input*. Jadi, kondisi ini membutuhkan perhitungan unit setara dan biaya unit yang terpisah. Jika suatu perusahaan memiliki lebih dari satu departemen pemrosesan, *output* suatu departemen menjadibahkan baku departemen pemrosesan berikutnya. Metode yang biasanya dipakai adalah memperlakukan unit yang ditransfer masuk dan biaya-biaya yang dibawanya sebagai bentuk lain dari bahan baku.

7. Melengkapi laporan produksi departemen dengan menggunakan metode FIFO.

Menurut metode FIFO, laporan produksi yang disiapkan memisahkan biaya awal barang dalam proses dari biaya periode berjalan. Persediaan awal barang dalam proses diasumsikan untuk diselesaikan dan ditransfer keluar terlebih dahulu. Biaya dari persediaan awal barang dalam proses tidak disatukan dengan biaya periode berjalan dalam perhitungan biaya per unit. Unit produksi setara tidak meliputi pekerjaan yang dilakukan pada periode sebelumnya.

8. Menyiapkan ayat jurnal yang berhubungan dengan perhitungan biaya pesanan dan biaya proses.

Dalam perhitungan biaya pesanan, bahan baku dan tenaga kerja langsung dibebankan pada akun barang dalam proses (



bahan baku dan upah yang harus dibayarkan akan dikredit). Biaya *overhead* dibebankan pada barang dalam proses dengan menggunakan tariff yang telah ditetapkan sebelumnya. Biaya actual *overhead* diakumulasikan dalam akun pengendli *overhead*. Biaya unit yang terselesaikan dikredit pada barang dalam proses dan didebet ke dalam barang jadi. Ketika barang terjual, biaya didebet ke harga pokok penjualan dan dikredit ke barang jadi. Dalam perhitungan biaya proses, terdapat akun barang dalam proses yang berbeda untuk setiap departemen atau proses. Ketika unit-unit selesai di satu departemen, jumlah biayanya dibebankan keaakun barang dalam proses didepartemen berikutnya (dan barang dalam proses dari departemenyang pertama dikredit)

**BIAYA STANDAR**

**STANDARD**



**BAB**

**9**



## 9.1 STANDAR UNIT DAN ALASAN MENGAPA SISTEM PERHITUNGAN BIAYA STANDAR DIGUNAKAN

Standar umumnya diklasifikasikan sebagai sesuatu yang ideal dan sesuatu yang saat ini dapat tercapai. Standar ideal membutuhkan efisiensi maksimum dan hanya dapat dicapai jika segala sesuatu beroperasi secara sempurna. Tidak ada mesin yang rusak, menganggur, atau kurangnya keterampilan (bahkan jika hanya sementara) yang menguntungkan. Standar yang saat ini dapat tercapai (*currently attainable standard*) bisa dicapai dengan beroperasi secara efisien. Kelonggaran diberikan untuk kerusakan normal, gangguan keterampilan yang lebih rendah dari sempurna, dan lain-lain. Standar-standar ini sangat menantang, tetapi dapat dicapai.

Standar harga adalah tanggung jawab gabungan dari operasional, pembelian, personalia, dan akuntansi. Pertimbangan diskon, biaya pengiriman, dan kualitas; personalia, di lain pihak, harus mempertimbangkan pembayaran pajak pendapatan, fasilitas tambahan, dan kualifikasi merupakan hal-hal yang terkait dalam pembuatan standart harga dan pembelian.

Standar umumnya diklasifikasikan dalam dua bagian:

- Standar ideal (*ideal standards*) yaitu membutuhkan efisiensi maksimum dan hanya dapat tercapai jika segala sesuatu beroperasi secara sempurna. Tidak ada mesin yang rusak, menganggur, atau kurangnya keterampilan (bahkan jika hanya sementara) yang dapat ditoleransi.
- Standar yang saat ini dapat tercapai (*currently attainable standards*), bisa dicapai dengan beroperasi secara efisien. Kelonggaran diberikan untuk kerusakan normal, gangguan, keterampilan yang lebih rendah dari sempurna, dan lainnya. Standar-standar ini sangat menantang tetapi dapat dicapai.

### Biaya Produk Standar

Dalam perusahaan manufaktur, biaya standar dikembangkan untuk bahan baku langsung, tenaga kerja langsung dan overhead. Lembar biaya standar memberikan

rincian yang menggarisbawahi biaya standar per unit. Lembar biaya standar juga menyatakan kuantitas tiap input yang seharusnya digunakan untuk memproduksi satu unit output. Seorang manajer seharusnya dapat menghitung kuantitas standar bahan baku diizinkan (*standard quantity of material allowed-SQ*) dan jam standar yang diizinkan (*standard hoursallowed-SH*) untuk output aktual. Perhitungan ini harus dilakukan untuk tiap kelas bahan baku langsung dan tiap kelas tenaga kerja langsung.

Rumus perhitungannya :

$SQ = \text{Standar kuantitas unit} \times \text{Output aktual}$

$SH = \text{Standar tenaga kerja unit} \times \text{Output aktual}$

### **Mengapa Sistem Biaya Standar Diterapkan ?**

Dua alasan untuk penerapan sistem biaya standar sering disebutkan untuk memperbaiki perencanaan dan pengendalian, serta memfasilitasi perhitungan harga pokok produk.

### **Perencanaan dan Pengendalian**

Sistem perhitungan biaya standar memperbaiki perencanaan dan pengendalian, serta memperbaiki pengukuran kinerja. Standar unit adalah syarat fundamental bagi sistem anggaran fleksibel yang merupakan kunci bagi sistem perencanaan dan pengendalian yang baik. Sistem pengendalian anggaran membandingkan biaya aktual dengan biaya yang dianggarkan dengan menghitung variansi, yaitu perbedaan antara biaya aktual dan biaya yang direncanakan untuk tingkat aktivitas aktual. Dengan mengembangkan standar harga per unit dan standar kuantitas, variansi keseluruhan dapat dipisahkan menjadi variansi harga dan variansi efisiensi atau penggunaan.

### **Perhitungan Harga Pokok Produk**

Dalam sistem perhitungan biaya standar, biaya-biaya dibebankan pada produk dengan menggunakan standar kuantitas dan harga untuk ketiga biaya produksi: bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan *overhead*. Sebaliknya, sistem perhitungan biaya normal menentukan biaya *overhead* terlebih dahulu untuk tujuan perhitungan harga pokok produk,

tetapi membebankan bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung pada produk dengan menggunakan biaya aktual. *Overhead* dibebankan dengan menggunakan tarif yang dianggarkan dan aktivitas aktualidisi lain dari spektrum pembebanan.

## 9.2 KONSEP DASAR ANALISIS VARIANSI

Anggaran dapat digunakan untuk mengidentifikasi biaya yang seharusnya muncul pada tingkat aktivitas tertentu. Angka ini diperoleh dengan mengalikan jumlah *input* yang diizinkan pada *output* aktual dengan standar harga per unit. Dengan anggapan SP adalah standar harga per unit suatu *input* dan SQ adalah kuantitas standar *input* yang diizinkan untuk *output* aktual, biaya *input* yang direncanakan adalah  $SP \times SQ$ . Biaya *input* aktual adalah  $AP \times AQ$  : AP adalah harga aktual per unit *input* dan AQ adalah kuantitas *input* aktual yang digunakan.

### Variansi Harga dan Efisiensi

Total variansi anggaran adalah perbedaan antara biaya aktual *input* dan biaya yang direncanakan. Untuk penyederhanaan, kita akan merujuk pada total variansi anggaran sebagai total variansi.

$$\text{Total Variansi} = (AP \times AQ) - (SP \times SQ)$$

Dalam suatu sistem perhitungan biaya standar, total variansi dibagi menjadi variansi harga dan penggunaan. Variansi harga (tarif) adalah perbedaan antara harga aktual dan harga standar per unit dikalikan jumlah *input* yang digunakan:  $(AP - SP) \times AQ$ . Variansi penggunaan (efisiensi) adalah perbedaan antara kuantitas *input* aktual dan *input* standar dikalikan dengan standar harga per unit *input*:  $(AQ - SQ) \times SP$ . Menunjukkan total variansi adalah jumlah variansi harga dan penggunaan merupakan hal mudah.

$$\begin{aligned} \text{Total variansi} &= \text{Variansi harga} + \text{Variansi penggunaan} \\ &= (AP - SP)AQ + (AQ - SQ)SP \\ &= [(AP \times AQ) - (SP \times AQ)] + [(SP \times AQ) - (SP \times SQ)] \\ &= (AP \times AQ) - (SP \times AQ) + (SP \times AQ) - (SP \times SQ) \\ &= (AP \times AQ) - (SP \times SQ) \end{aligned}$$

### Diagram Analisis Variansi

Diagram di atas menampilkan diagram tiga cabang yang menggambarkan proses variansi harga dan efisiensi. Total variansi biasanya dibagi dalam komponen harga dan efisiensi untuk bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung. Variansi yang tidak menguntungkan muncul ketika harga aktual lebih banyak dari pada standar harga. Ketika hal berlawanan yang muncul, variansi yang menguntungkan yang diperoleh. Variansi yang menguntungkan dan tidak menguntungkan tidak sama dengan variansi yang baik dan buruk. Istilah tersebut hanya untuk menunjukkan harga aktual dengan standar harga dan kuantitasnya. Baik atau buruknya variansi itu bergantung pada penyebab munculnya mereka. Penentuan penyebabnya munculnya mereka. Penentuan penyebabnya mensyaratkan manajer untuk melakukan beberapa penyelidikan lebih lanjut.

## 9.3 MENGHITUNG VARIANSI BAHAN BAKU DAN TENAGA KERJA

### Variansi Harga Bahan Baku

Variansi harga bahan baku (*material price variance-MPV*) mengukur perbedaan antara berapa biaya yang harus dibayar untuk bahan baku dan berapa biaya yang secara aktual dibayar. Berikut rumus untuk penghitungan variansi ini.

$$MPV = (AP \times AQ) - (SP \times AQ)$$

atau secara faktor, kita memiliki:

$$MPV = (AP - SP) AQ$$

dimana:

AP = harga aktual per unit, SP = harga standar per unit, AQ = kuantitas aktual bahan baku yang digunakan.

Langkah pertama dalam analisis variansi adalah memutuskan apakah variansi signifikan atau tidak. Jika dinilai tidak signifikan, tidak ada langkah lebih jauh diperlukan. Variansi harga bahan baku dapat dihitung salah satu pada satu dari dua poin : (1) ketika bahan baku dikeluarkan untuk digunakan dalam produksi, atau (2) ketika mereka dibeli. Jika

variansi harga bahan baku dihitung saat pembelian, AQ perlu didefinisikan sebagai kuantitas aktual input yang dibeli, dari pada bahan baku yang digunakan secara aktual. Oleh karena bahan baku yang dibeli dapat berbeda dari bahan baku yang digunakan, keseluruhan variansi anggaran bahan baku tidak mesti jumlah variansi harga bahan baku dan variansi bahan baku yang digunakan.

### **Penghitungan Variansi Harga Bahan Baku**

Bluechitos membeli dan menggunakan 780.000 ons jagung kuning pada minggu pertama Maret. Harga pembelian \$0,0069 per ons. Jadi, AP adalah \$0,0069, AQ adalah 780.000 ons, dan SP (dari Tampilan 9-2) adalah \$0,0060. Dengan menggunakan informasi ini, variansi harga bahan baku dihitung sebagai berikut.

$$\begin{aligned}\text{MPV} &= (\text{AP} - \text{SP})\text{AQ} \\ &= (\$0,0069 - \$0,0060)780.000 \\ &= \$0,0009 \times 780.000 \\ &= \$702 \text{ U}\end{aligned}$$

Perhitungan Variansi Penggunaan Bahan Baku

$$\begin{aligned}\text{MUV} &= (\text{AQ} - \text{SQ}) \text{SP} \\ &= (780.000 - 873.000) (\$0,006) \\ &= \$558 \text{ F} \\ \text{Presentase SQ} \times \text{SP} &= \$558 / \$5.238 = 10,7\%\end{aligned}$$

### **Variansi Tenaga Kerja**

Variansi tarif (harga) dan efisiensi (penggunaan) untuk tenaga kerja dapat dihitung baik dengan menggunakan pendekatan kolom atau pendekatan rumus. Variansi Tarif Tenaga Kerja (*labor rate variance-LRV*) menghitung perbedaan antara apa yang sudah dibayar untuk tenaga kerja langsung dan apa yang seharusnya dibayar:

$$\text{LRV} = (\text{AR} \times \text{AH}) - (\text{SR} \times \text{AH})$$

Atau, dengan pemfaktoran, kita akan mendapatkan rumus :

$$\text{LVR} = (\text{AR} - \text{SR}) \text{AH}$$



Dimana :

AR = Tarif upah aktual per jam

SR = Tarif upah standar per jam

AH = Jam tenaga kerja langsung aktual yang digunakan

Variansi Efisiensi Tenaga Kerja (*labor efficiency variance-LEV*) mengukur perbedaan antara jam tenaga kerja yang secara aktual digunakan dan jam tenaga kerja yang seharusnya digunakan :

$$LEV = (AH \times SR) - (SH \times SR)$$

Atau, dengan pemfaktoran kita akan mendapat rumus berikut :

$$LEV = (AH - SH) SR$$

Dimana :

AH = Jam aktual tenaga kerja langsung yang digunakan

SH = Jam standar tenaga kerja langsung yang seharusnya digunakan

SR = Tarif upah standar per jam

#### 9.4 VARIANSI OVERHEAD VARIABEL DAN TETAP

Variansi *overhead* total, yaitu perbedaan antara *overhead* yang dibebankan dan yang aktual, juga dibagi menjadi berbagai variansi komponen. Berapa banyak variansi komponen yang dihitung, tergantung pada metode analisis variansi yang digunakan. Variansi total *overhead* variabel dibagi menjadi dua komponen yaitu : variansi pengeluaran *overhead* variabel dan variansi efisiensi *overhead* variabel.

##### Variansi Overhead Variabel

Variansi total *overhead* variabel adalah perbedaan antara *overhead* variabel yang aktual dengan yang dibebankan. Mengukur pengaruh *agregat* dari perbedaan antara tarif aktual *overhead* variabel (*actual variable overhead rate-AVOR*) dan tarif standar *overhead* variabel (*standard variable rate-SVOR*). Tarif aktual *overhead* variabel adalah *overhead* variabel aktual dibagi dengan jam aktual.

Rumus menghitung variansi pengeluaran overhead variabel adalah :

Variansi pengeluaran overhead variabel =

$$= (\text{AVOR} \times \text{AH}) - (\text{SVOR} \times \text{AH})$$

$$= (\text{AVOR} - \text{SVOR}) \text{ AH}$$

Variansi pengeluaran *overhead* variabel serupa akan tetapi tidak sama dengan variansi harga bahan dan tenaga kerja; terdapat beberapa perbedaan konseptual. Variansi pengeluaran *overhead* variabel dapat muncul karena harga-harga pada tiap bagian *overhead* variabel telah meningkat atau menurun. *Overhead* variabel diasumsikan bervariasi sejalan dengan perubahan volume produksi. Jadi, *overhead* variabel berubah sesuai proporsi perubahan jam tenaga kerja langsung yang digunakan. Variansi efisiensi dihitung dengan menggunakan rumus berikut:

Variansi efisiensi overhead variabel =  $(\text{AH} - \text{SH}) \text{ SVOR}$

### **Variansi *Overhead* Tetap**

Variansi total *overhead* tetap adalah perbedaan antara *overhead* tetap aktual dan *overhead* tetap yang dibebankan, dimana *overhead* tetap yang dibebankan diperoleh dengan mengkalikan tarif standar *overhead* tetap dengan jam standar yang diizinkan untuk *output* aktual. Jadi *overhead* tetap yang dibebankan adalah :

Overhead tetap yang dibebankan = Tarif standar overhead tetap x Jam standar

Variansi pengeluaran *overhead* tetap didefinisikan sebagai perbedaan antara *overhead* tetap aktual dan *overhead* tetap yang dianggarkan.

*Overhead* tetap dibuat dari beberapa bagian terpisah seperti gaji, penyusutan, pajak dan asuransi. Oleh karena banyak biaya *overhead* tetap terutama dipengaruhi oleh keputusan jangka panjang dan bukan oleh perusahaan dalam tingkat produksi, variansi anggaran biasanya kecil. Oleh karena *overhead* tetap dibuat dari banyak bagian terpisah,

perbandingan lini per lini dari biaya yang dianggarkan dengan biaya aktual, memberikan informasi lebih banyak tentang penyebab variansi pengeluaran. Variansi volume *overhead* tetap adalah perbedaan antara *overhead* tetap yang dianggarkan dan *overhead* tetap yang dibebankan. Variansi volume mengukur pengaruh perbedaan *output* aktual dari *output* yang digunakan di awal tahun, untuk menghitung tarif perkiraan standar *overhead* tetap.

Dengan mengansumsikan variansi volume mengukur penggunaan kapasitas tersirat bahwa tanggung jawab umum atas variansi ini seharusnya dibebankan pada departemen produksi. Tetapi kadangkala penyelidikan terhadap alasan variansi volume yang signifikan dapat mengungkapkan penyebabnya adalah faktor di luar kendali produksi.

## 9.5 SIMPULAN

- Sistem biaya standar mutlak dibutuhkan dikarenakan sebagai upaya untuk memperbaiki perencanaan dan pengendalian, serta memfasilitasi perhitungan harga pokok produk.
- Variansi anggaran adalah perbedaan antara biaya aktual *input* dan biaya yang direncanakan. Dalam suatu sistem perhitungan biaya standar, variansi anggaran dipisah menjadi variansi harga dan penggunaan. Dengan memisahkan variansi harga dan penggunaan, para manajer memiliki kemampuan lebih baik untuk menganalisis dan mengendalikan total variansi.
- Variansi harga bahan baku (*material price variance-MPV*) mengukur perbedaan antara berapa biaya yang harus dibayar untuk bahan baku dan berapa biaya yang secara aktual dibayar. Variansi tarif (harga) dan efisiensi (penggunaan) untuk tenaga kerja dapat dihitung baik dengan menggunakan pendekatan kolom atau pendekatan rumus. Variansi Tarif Tenaga Kerja (*labor rate variance-LRV*) menghitung perbedaan antara apa yang sudah dibayar untuk tenaga kerja langsung dan apa yang seharusnya dibayar:  $LRV = (AR \times AH) - (SR \times$

AH) Atau, dengan pemfaktoran, kita akan mendapatkan rumus :  $LVR = (AR - SR) AH$ .

- Variansi *overhead* total, yaitu perbedaan antara *overhead* yang dibebankan dan yang aktual, juga dibagi menjadi berbagai variansi komponen. Berapa banyak variansi komponen yang dihitung, tergantung pada metode analisis variansi yang digunakan. Variansi total *overhead* variabel dibagi menjadi dua komponen yaitu : variansi pengeluaran *overhead* variabel dan variansi efisiensi *overhead* variabel.

# KALKULASI BIAYA



## BAB 10

## 10.1 KALKULASI BIAYA VARIABEL DAN KALKULASI BIAYA ABSORPSI : SUATU ANALISIS DAN PEMBANDINGAN

Ada dua metode penghitungan laba, satu berdasarkan kalkulasi biaya variabel dan yang lain berdasarkan kalkulasi biaya absorpsi. Keduanya merupakan metode kalkulasi biaya karena berkaitan dengan cara menentukan biaya produk. Biaya produk diinventarisasikan sedangkan biaya periode dibebankan pada saat biaya itu dikeluarkan. Perbedaan antara kalkulasi biaya variabel dan absorpsi bergantung pada perlakuan terhadap satu biaya tertentu : overhead pabrik tetap.

### **Kalkulasi Biaya Variabel**

Menekankan perbedaan antara biaya manufaktur variabel dan tetap. Kalkulasi biaya variabel (*variable costing*) membebankan hanya biaya manufaktur variabel ke produk, biaya-biaya ini meliputi bahan langsung, tenaga kerja langsung, dan overhead variabel. Overhead tetap diperlakukan sebagai beban periode dan tidak disertakan dalam penentuan biaya produk. Dasar pemikiran untuk ini adalah bahwa overhead tetap merupakan biaya kapasitas, atau ada dalam bisnis. Segera setelah periodenya berlalu, setiap manfaat yang diberikan oleh kapasitas akan habis dan tidak boleh diinventarisasi. Menurut kalkulasi biaya variabel, overhead tetap dari suatu periode dipandang sebagai akhir periode itu dan dibebankan secara total terhadap pendapatan periode tersebut.

### **Kalkulasi Biaya Absorpsi (*absorption costing*)**

Membebankan semua biaya manufaktur ke produk. Bahan langsung, tenaga kerja langsung, overhead variabel dan overhead tetap adalah hal-hal yang menentukan biaya produk. Jadi, menurut kalkulasi biaya absorpsi, overhead tetap dipandang sebagai biaya produk, bukan biaya periode. Menurut metode ini, overhead tetap dibebankan ke produk melalui penggunaan tarif overhead tetap yang ditetapkan terlebih dahulu dan tidak dibebankan sampai produk terjual. Dengan kata lain, overhead tetap adalah biaya yang dapat diinventarisasi.

Kalkulasi biaya absorpsi diperlukan untuk keperluan pelaporan eksternal. FASB, IRS dan lembaga pengatur lainnya tidak mengakui kalkulasi biaya variabel sebagai metode kalkulasi biaya produk untuk pelaporan eksternal. Kalkulasi biaya variabel mampu memberikan informasi biaya yang penting untuk pengambilan keputusan dan pengendalian. Informasi seperti ini tidak dapat diperoleh dalam kalkulasi biaya absorpsi. Untuk tujuan internal, kalkulasi biaya variabel merupakan alat manajerial yang bermanfaat.

### 10.1.1 Perlakuan Neraca terhadap Biaya Menurut Kalkulasi Biaya Variabel dan Absorpsi

#### Kalkulasi Biaya Variabel

Bahan Langsung
Tenaga Kerja Langsung
Overhead Variabel

Biaya yang Muncul dalam  
Neraca :

Persediaan Akhir

Bahan Langsung
Tenaga Kerja Langsung
Overhead Variabel

Bahan Langsung
Tenaga Kerja Langsung
Overhead Variabel

#### Kalkulasi Biaya Absorpsi

Bahan Langsung
Tenaga Kerja Langsung
Overhead Variabel
Overhead Tetap

Biaya yang Muncul dalam  
Neraca :

Persediaan Akhir

Bahan Langsung
Tenaga Kerja Langsung
Overhead Variabel
Overhead Tetap

Bahan Langsung
Tenaga Kerja Langsung
Overhead Variabel
Overhead Tetap

### 10.1.2 Hubungan antara Produksi, Penjualan dan Laba

Hubungan antara laba menurut kalkulasi biaya variabel dan laba menurut kalkulasi biaya absorpsi berubah ketika hubungan antara produksi dan penjualan berubah. Apabila barang yang terjual lebih banyak dari yang diproduksi, maka laba menurut kalkulasi biaya variabel akan lebih tinggi dari laba menurut kalkulasi biaya absorpsi. Penjualan lebih banyak dari yang diproduksi berarti bahwa persediaan digunakan.

Menurut kalkulasi biaya absorpsi, unit-unit yang keluar dari persediaan mengandung overhead tetap dari periode sebelumnya. Unit-unit yang diproduksi dan dijual telah mengandung seluruh overhead tetap periode berjalan. Dengan demikian, jumlah beban overhead tetap menurut kalkulasi biaya absorpsi lebih besar dari overhead tetap periode berjalan, karena sejumlah overhead tetap telah keluar dari persediaan. Karena itu, laba menurut kalkulasi biaya variabel lebih tinggi dari laba menurut kalkulasi biaya absorpsi karena sejumlah overhead tetap mengalir keluar dari persediaan awal.

Apabila jumlah produksi dan penjualan sama maka tidak ada perbedaan pada laba yang dilaporkan. Karena unit-unit yang diproduksi terjual seluruhnya, kalkulasi biaya absorpsi seperti kalkulasi biaya variabel akan mengakui total overhead tetap periode sebagai beban. Tidak ada overhead tetap yang masuk atau keluar dari persediaan. Apabila produksi lebih besar dari penjualan maka persediaan meningkat. Apabila produksi lebih kecil dari penjualan maka persediaan berkurang. Apabila produksi sama dengan penjualan maka persediaan awal sama dengan persediaan akhir.

Apabila	Maka
1. Produksi > Penjualan	Laba Bersih Absorpsi > Laba Bersih Variabel
2. Produksi < Penjualan	Laba Bersih Absorpsi < Laba Bersih Variabel



3. Produksi = Penjualan	Laba Bersih Absorpsi = Laba Bersih Variabel
-------------------------	---

### 10.1.3. Perlakuan Overhead Pabrik Tetap pada Kalkulasi Biaya Absorpsi

Perbedaan antara kalkulasi biaya absorpsi dan variabel terletak pada pengakuan beban yang berhubungan dengan overhead pabrik tetap. Menurut kalkulasi biaya absorpsi, overhead pabrik tetap harus dibebankan ke unit yang diproduksi. Hal ini menciptakan dua masalah yang belum dibahas secara eksplisit. Pertama, bagaimana kita mengkonversi overhead pabrik yang dibebankan berdasarkan jam tenaga kerja langsung atau jam mesin terhadap overhead pabrik yang ditetapkan untuk unit-unit yang diproduksi ? Kedua apa yang dilakukan apabila overhead pabrik actual tidak sama dengan overhead pabrik yang dibebankan ?

Masalah pertama dapat diatasi dengan mudah. Misalkan overhead pabrik ditetapkan atas dasar basis jam tenaga kerja langsung. Selanjutnya misalkan dibutuhkan 0,25 jam tenaga kerja langsung untuk memproduksi satu unit. Apabila tariff overhead pabrik tetap adalah \$12 per jam tenaga kerja langsung, maka overhead pabrik tetap per unit adalah \$3 ( $0,25 \times \$12$ ).

Solusi untuk masalah kedua membutuhkan pemikiran yang lebih dalam. Pertama, kita harus menghitung overhead pabrik tetap yang ditetapkan dan membebankannya kepada unit yang diproduksi. Selanjutnya, total overhead yang ditetapkan dibandingkan dengan overhead pabrik tetap actual. Apabila kelebihan atau kekurangan overhead yang ditetapkan tidak material, overhead tetap dimasukkan kedalam Harga Pokok Penjualan. Setiap unit yang masuk ke dalam persediaan akhir mengandung overhead pabrik tetap yang ditetapkan. Overhead pabrik variabel (yang juga dapat ditetapkan terlalu tinggi atau terlalu rendah) diperlakukan dengan cara yang sama.

## 10.2 KALKULASI BIAYA VARIABEL DAN EVALUASI KINERJA MANAJER

Evaluasi terhadap manajer sering dikaitkan dengan profitabilitas unit-unit yang berada dalam kendali mereka. Bagaimana laba berubah dari satu periode ke periode berikutnya dan bagaimana laba aktual dibandingkan dengan laba yang direncanakan seringkali digunakan sebagai petunjuk terhadap kemampuan manajerial. Namun, agar dapat menjadi petunjuk yang bermakna, laba harus mencerminkan usaha manajerial. Misalnya, apabila seorang manajer telah bekerja keras dan berhasil meningkatkan penjualan sementara biaya tidak berubah, maka laba harus meningkat melebihi periode sebelumnya, yang mengisyaratkan keberhasilan. Secara umum, apabila kinerja laba diharapkan mencerminkan kinerja manajerial, maka manajer dapat mengharapkan berlakunya hal-hal berikutnya ini :

1. Apabila pendapatan penjualan meningkat dari satu periode ke periode berikutnya, sementara faktor-faktor lainnya tetap, maka laba akan meningkat.
2. Apabila pendapatan penjualan menurun dari satu periode ke periode berikutnya, sementara faktor-faktor lainnya tetap, maka laba akan menurun.
3. Apabila pendapatan penjualan tidak berubah dari satu periode ke periode berikutnya, sementara faktor-faktor lainnya tetap, maka laba akan tidak berubah.

## 10.3 KALKULASI BIAYA VARIABEL DAN PELAPORAN SEGMENT

Manfaat kalkulasi biaya variabel untuk evaluasi kinerja telah meluas dari sekedar pengevaluasian manajer. Manajer harus mampu mengevaluasi berbagai aktivitas yang menjadi tanggung jawab mereka. Misalnya, manajer harus secara terus-menerus mengevaluasi kontribusi laba dari pabrik, lini produk dan wilayah penjualan.

Pemisahan biaya tetap dan variabel pada kalkulasi biaya variabel adalah penting bagi evaluasi yang akurat. Makna implisit dari suatu evaluasi adalah keputusan yang saling terkait apakah meneruskan atau menghentikan operasi suatu pabrik,

atau apakah meneruskan atau menghentikan suatu lini produk. Tanpa adanya perbedaan antara biaya tetap dan variabel, evaluasi terhadap berbagai aktivitas berorientasi laba dan keputusan yang dihasilkan mungkin menyesatkan.

Laporan kontribusi laba dari berbagai aktivitas atau unit-unit lainnya dalam suatu organisasi disebut **Pelaporan Segmen** (*Segmented Reporting*). Pelaporan segmen yang disusun berdasarkan kalkulasi biaya variabel menghasilkan evaluasi dan keputusan yang lebih baik daripada yang disusun berdasarkan kalkulasi biaya absorpsi.

Untuk mengevaluasi berbagai aktivitas yang berbeda dalam suatu perusahaan, seorang manajer membutuhkan lebih dari sekedar ikhtisar informasi yang terdapat dalam laporan laba-rugi. Sebagai contoh, perusahaan dengan beberapa divisi yang beroperasi di berbagai pasar yang berbeda, manajernya tentu ingin tahu bagaimana profitabilitas masing-masing divisi. Pengetahuan ini barangkali dapat menciptakan laba keseluruhan yang lebih besar melalui penghapusan divisi yang tidak menguntungkan, pemberian perhatian khusus kepada divisi-divisi bermasalah, pengalokasian dana tambahan untuk divisi-divisi yang lebih menguntungkan.

Laporan laba-rugi divisi bukanlah satu-satunya sistem akuntansi manajerial yang harus disediakan. Segmentasi yang lebih baik diperlukan oleh para manajer untuk menjalankan tanggung jawab mereka dengan benar. Divisi terdiri dari pabrik-pabrik yang berbeda. Pabrik menghasilkan produk dan informasi mengenai profitabilitas produk adalah penting. Beberapa produk barangkali menguntungkan sementara beberapa lainnya tidak. Demikian juga, informasi laba pada berbagai wilayah penjualan, proyek khusus, tenaga penjual individual dan seterusnya adalah penting.

Para manajer perlu mengetahui pfofitabilitas berbagai segmen dalam suatu perusahaan agar mampu membuat berbagai evaluasi dan keputusan yang berhubungan dengan eksistensi berkelanjutan setiap segmen, tingkat pendanaan dan seterusnya. Segmen adalah entitas yang berorientasi laba di dalam organisasi. Laporan segmen mampu menyediakan informasi yang berharga mengenai berbagai biaya yang dapat

dikendalikan oleh manajer segmen. Biaya yang dapat dikendalikan adalah biaya yang dapat dipengaruhi oleh manajer. Karena itu, manajer yang tidak memiliki tanggung jawab atas suatu biaya tidak boleh bertanggung jawab terhadap biaya tersebut. Sebagai contoh, manajer divisi tidak memiliki wewenang untuk mengotorisasi biaya tingkat korporasi seperti penelitian dan pengembangan serta gaji manajer puncak. Karena itu, manajer divisi seharusnya tidak bertanggung jawab terhadap terjadinya biaya-biaya tersebut. Apabila biaya yang tak dapat dikendalikan disertakan dalam laporan segmen, maka biaya tersebut harus dipisahkan dari biaya yang dapat dikendalikan dan diberi tanda sebagai biaya yang tidak dapat dikendalikan. Sebagai contoh, biaya bersama tetap pada dua atau lebih pabrik dalam suatu divisi tidak dialokasikan ke masing-masing pabrik tetapi dicatat sebagai biaya bersama divisi.

### **10.3.1 Pelaporan Segmen : Dasar Kalkulasi Biaya Absorpsi**

Pada segmen ini ditemukan bahwa banyak biaya tetap yang dialokasikan untuk produk pertama pada suatu perusahaan tidak dihapus ketika lini produk tersebut dihentikan. Karena baik produk pertama maupun produk kedua diproduksi pada pabrik yang sama, maka sebagian besar overhead pabrik tetap merupakan biaya bersama bagi kedua produk.

Biaya ini meliputi penyusutan pabrik, pajak, asuransi, gaji manajer pabrik dan sebagainya. Ketika produksi pada produk pertama dihentikan, seluruh biaya overhead tetap tersebut dibebankan kepada lini produk kedua. Demikian juga, sebagian biaya penjualan dan administratif tetap yang sebelumnya dibebankan ke lini produk pertama selanjutnya juga dibebankan ke lini produk kedua. Sehingga harapan bagi suatu perusahaan untuk meningkatkan laba bisa mengakibatkan kenyataan yang berbeda yaitu terjadinya penurunan laba.

### **10.3.2 Pelaporan Segmen : Dasar Kalkulasi Biaya Variabel**

Laporan laba-rugi segmen yang menggunakan kalkulasi biaya variabel memiliki satu keistimewaan di samping

laporan laba-rugi kalkulasi biaya absorpsi. Beban tetap dipecah menjadi dua kategori : beban tetap langsung dan beban tetap umum. Bagian tambahan ini menyoroti biaya yang dapat dikendalikan lawan biaya yang tak dapat dikendalikan dan meningkatkan kemampuan manajer untuk mengevaluasi setiap kontribusi segmen terhadap kinerja perusahaan secara keseluruhan.

Beban tetap langsung (*direct fixed expenses*) adalah beban tetap yang secara langsung dapat ditelusuri ke suatu segmen (lini produk). Beban ini kadang kala disebut sebagai beban tetap yang dapat dihindari atau beban tetap yang dapat ditelusuri karena beban ini akan hilang apabila segmen ditutup atau dihapus. Beban tetap ini disebabkan oleh eksistensi segmen itu sendiri contohnya : beban penyusutan peralatan dan beban gaji penyelia produksi.

Beban tetap umum (*common fixed expenses*) secara bersama disebabkan oleh dua atau lebih segmen. Beban ini kerap kali muncul bahkan apabila salah satu segmen di hapus contohnya : beban penyusutan pabrik dan beban gaji penyelia pabrik.

Kontribusi laba setiap segmen setelah penutupan biaya tetap umum perusahaan disebut **margin segment** (*segment margin*). Suatu segmen harus mampu menutup paling tidak biaya variabel dan biaya tetap langsung. Laba segmen yang negatif mengurangi total laba perusahaan, yang menimbulkan pertimbangan untuk menghapus segmen tersebut. Dengan mengabaikan setiap pengaruh yang dimiliki suatu segmen terhadap penjualan segmen lainnya, margin segmen dapat mengukur perubahan laba perusahaan yang mungkin terjadi apabila segmen dieliminasi.

Keputusan yang benar adalah mempertahankan kedua lini produk. Keduanya menghasilkan kontribusi yang sama bagi profitabilitas perusahaan. Penghentian produksi salah satu produk benar-benar memperburuk keadaan, kecuali penghentian tersebut digantikan oleh produk yang menawarkan margin segmen yang lebih tinggi. Karena kedua produk menghasilkan margin kontribusi yang besar, solusi lain untuk rugi bersih diperlukan. Akuntansi dapat membantu dengan

memfokuskan pada analisis biaya yang lebih rinci dengan menggunakan sistem ABC.

### 10.3.3 Pelaporan Segmen : Pendekatan ABC

Pendekatan ABC (*Activity-Based Costing*) dengan keterkaitannya yang sangat kuat terhadap biaya tingkat unit, batch, produk dan fasilitas memberikan manajemen penilaian yang lebih akurat terhadap laba yang dihasilkan lini produk yang berbeda dan terhadap keberadaan biaya yang tidak bernilai tambah.

Misalkan bahwa overhead tetap umum mencakup biaya penanganan bahan dan pemeliharaan. Overhead tetap langsung mencakup persiapan (setup). Penanganan bahan adalah aktivitas yang tidak bernilai tambah. Aktivitas persiapan meskipun bernilai tambah dapat dilakukan dengan lebih efisien. Setiap pengurangan pada kedua aktivitas akan berpengaruh langsung kepada laba. Barangkali pengaturan kembali pabrik akan menghasilkan biaya penanganan bahan yang lebih rendah, atau barangkali suatu kesepakatan baru dengan pemasok dapat membuat bahan dikirim langsung ke lini produksi. Demikian juga, perubahan konfigurasi proses perakitan mungkin menciptakan aktivitas persiapan yang lebih cepat dan lebih murah. Akhirnya besarnya biaya pemeliharaan barangkali mendorong dilakukannya pengkajian kembali terhadap cara pemeliharaan dilakukan. Pendekatan JIT pada manufaktur dapat menciptakan aktivitas pemeliharaan yang dilakukan oleh pekerja lini selama mesin berhenti memproduksi.

Pendekatan berdasarkan aktivitas memperlihatkan kompleksitas operasi manufaktur dan mengingatkan para manajer bahwa penurunan biaya listrik hanya bisa dicapai melalui penurunan pemakaian mesin (mungkin dengan menjalankan mesin secara lebih efisien). Demikian juga, penurunan biaya persiapan hanya bisa dicapai melalui penyederhanaan atau penghapusan aktivitas persiapan. Pengurangan aktivitas mengurangi biaya aktual dan meningkatkan laba.

### 10.3.4 Profitabilitas Pelanggan

Perhatian terhadap pelanggan sangat penting bagi perolehan laba, namun sebagian diantaranya lebih menguntungkan dari yang lain. Perusahaan yang menaksir profitabilitas berbagai kelompok pelanggan mampu secara lebih akurat menargetkan pasar dan meningkatkan laba mereka. Langkah pertama dalam menentukan profitabilitas pelanggan adalah mengidentifikasi pelanggan. Langkah kedua adalah menetapkan pelanggan yang memberi nilai tambah bagi perusahaan.

Identifikasi terhadap pelanggan perusahaan mungkin kelihatan mudah. Toko-toko kelontong dan bengkel reparasi mobil dapat dengan mudah mengidentifikasi pelanggan mereka, bahkan mengenal namanya. Namun seringkali perusahaan merupakan bagian dari rangkaian kompleks hubungan pelanggan. Misalkan sebuah perusahaan menetapkan bahwa pelanggan utamanya adalah para distributor dan mendistribusikan kembali aktivitasnya sehingga tenaga penjualnya sekarang memberikan lebih banyak waktu dengan para distributor.

Segera setelah kelompok pelanggan diidentifikasi, langkah kedua adalah menentukan kelompok pelanggan mana yang paling menguntungkan, menyisihkan pelanggan yang tidak menguntungkan dan mempertahankan serta menambah pelanggan yang menguntungkan. Sebagian pelanggan sangat tidak menguntungkan sehingga mereka tidak perlu dipertahankan. Kadangkala perusahaan mungkin perlu menambahkan kelompok pelanggan yang pada awalnya tidak menguntungkan dan meningkatkan efisiensi untuk membuat kelompok tersebut menguntungkan.

Biasanya, menarik pelanggan baru lebih mahal daripada mempertahankan yang sudah ada. Menarik pelanggan baru memerlukan iklan, promosi tatap muka, penyusunan proposal dan penyusunan daftar calon pelanggan. Semua aktivitas tersebut membutuhkan biaya. Mempertahankan agar pelanggan yang ada tetap senang juga memerlukan usaha. Perusahaan harus memiliki data profitabilitas untuk memahami kontribusi laba dari hubungan pelanggan, dalam menandingkan

biaya jasa yang meningkat dengan manfaat. Dewasa ini, banyak perusahaan yang memanfaatkan pendekatan siklus hidup pelanggan, dengan kesadaran bahwa pelanggan setia akan menghasilkan penjualan yang berarti dalam jangka panjang. Database dan sistem akuntansi yang baik dapat memudahkan pekerjaan melacak profitabilitas pelanggan. Analisis profitabilitas berbagai kelas pelanggan memerlukan informasi mengenai produk, pemasaran dan aktivitas administratif yang digunakan untuk melayani setiap kelas pelanggan.

#### **10.4 KALKULASI BIAYA VARIABEL UNTUK PERENCANAAN DAN PENGENDALIAN**

Perencanaan keuangan mengharuskan para manajer mengestimasi penjualan masa depan, tingkat produksi masa depan, biaya masa depan dan seterusnya. Karena ramalan penjualan, yaitu dasar penyusunan anggaran, tidak pasti, manajemen barangkali ingin mengetahui beberapa tingkat penjualan yang berbeda untuk menilai rentang kemungkinan yang dihadapi perusahaan. Pemahaman terhadap perilaku biaya adalah penting bagi pencapaian hasil ini. Biaya tetap tidak berubah apabila penjualan berubah, sehingga perbedaan antara biaya tetap dan variabel adalah penting untuk melakukan penilaian biaya secara akurat pada berbagai volume penjualan dan produksi yang mungkin.

Segera setelah manajemen memilih satu tingkat penjualan dan produksi yang diharapkan untuk tahun berikutnya, biaya yang akan terjadi juga dapat ditentukan. Rencana keuangan nantinya terdiri dari tingkat aktivitas yang diharapkan dan perkiraan biaya terkait. Rencana ini dapat digunakan untuk memonitor kinerja aktual.

Apabila kinerja aktual berbeda dari apa yang diharapkan, maka tindakan perbaikan barangkali diperlukan. Melalui perbandingan hasil aktual dengan hasil yang diharapkan dan pelaksanaan tindakan korektif bila diperlukan, manajer melakukan pengendalian. Walaupun demikian, agar proses pengendalian berhasil perilaku biaya harus benar-benar dipahami.



## 10.5 SIMPULAN

### 1. Menjelaskan perbedaan antara kalkulasi biaya variabel dan kalkulasi biaya absorpsi.

Kalkulasi biaya variabel dan absorpsi berbeda dalam mereka perlakuan terhadap overhead pabrik tetap. Kalkulasi biaya variabel memperlakukan overhead pabrik tetap sebagai beban periode. Karena itu, biaya unit produksi menurut kalkulasi biaya variabel terdiri bahan langsung, tenaga kerja langsung dan overhead pabrik variabel. Kalkulasi biaya absorpsi memperlakukan overhead pabrik tetap sebagai biaya produk. Karena itu, biaya unit produksi menurut kalkulasi biaya absorpsi terdiri dari bahan langsung, tenaga kerja langsung, overhead pabrik variabel dan sebagian overhead pabrik tetap.

Laporan laba-rugi menurut kalkulasi biaya variabel memisahkan beban menurut perilaku biaya. Pertama, beban variabel manufaktur atau proses produksi, pemasaran dan administrasi dikurangkan dari penjualan untuk mendapatkan margin kontribusi. Kemudian semua beban tetap dikurangkan dari margin kontribusi untuk mendapatkan laba bersih kalkulasi biaya variabel. Laporan laba-rugi menurut kalkulasi biaya absorpsi memisahkan beban menurut fungsi. Pertama, harga pokok penjualan dikurangkan dari penjualan untuk mendapatkan laba kotor (atau margin kotor). Kemudian beban pemasaran dan administrative dikurangkan dari laba kotor untuk mendapatkan laba bersih kalkulasi biaya absorpsi.

### 2. Menjelaskan bagaimana kalkulasi biaya variabel bermanfaat dalam mengevaluasi kinerja manajer.

Dengan pemisahan biaya menurut perilaku, kalkulasi biaya variabel meningkatkan kemampuan manajer dalam menelusuri dan mengendalikan biaya. Kalkulasi biaya variabel memelihara hubungan antara usaha dan hasil yang diperlukan bagi evaluasi kinerja manajemen yang baik.

Evaluasi terhadap manajer sering dikaitkan dengan profitabilitas unit-unit yang berada dalam kendali mereka. Bagaimana laba berubah dari satu periode ke periode berikutnya dan bagaimana laba aktual dibandingkan dengan laba yang direncanakan seringkali digunakan sebagai petunjuk

terhadap kemampuan manajerial. Namun, agar dapat menjadi petunjuk yang bermakna, laba harus mencerminkan usaha manajerial.

**3. Menyusun laporan laba-rugi segmen berdasarkan pendekatan kalkulasi biaya variabel dan menjelaskan bagaimana format ini dapat digunakan dengan sistem ABC untuk menilai profitabilitas pelanggan.**

Penggunaan kalkulasi biaya variabel menekankan pada perilaku biaya dari masing-masing segmen sehingga manajemen dapat mengevaluasi setiap kontribusi segmen terhadap kinerja perusahaan secara keseluruhan.

Sistem ABC dapat digunakan bersama dengan laporan laba-rugi segmen untuk memberikan pemahaman yang lebih baik mengenai biaya tingkat unit, tingkat batch, dan tingkat produk. Profitabilitas pelanggan dapat ditaksir dengan memperlakukan setiap kelompok pelanggan sebagai segmen dan menetapkan aktivitas-aktivitas yang berhubungan dengan setiap kelompok.

**4. Menjelaskan bagaimana kalkulasi biaya variabel dapat digunakan dalam perencanaan dan pengendalian.**

Kalkulasi biaya variabel mensyaratkan manajemen untuk membedakan antara biaya tetap dan variabel. Perbedaan ini penting dalam penyusunan anggaran biaya.

Perencanaan keuangan mengharuskan para manajer mengestimasi penjualan masa depan, tingkat produksi masa depan, biaya masa depan dan seterusnya. Karena ramalan penjualan, yaitu dasar penyusunan anggaran, tidak pasti, manajemen barangkali ingin mengetahui beberapa tingkat penjualan yang berbeda untuk menilai rentang kemungkinan yang dihadapi perusahaan.

Apabila kinerja aktual berbeda dari apa yang diharapkan, maka tindakan perbaikan barangkali diperlukan. Melalui perbandingan hasil aktual dengan hasil yang diharapkan dan pelaksanaan tindakan korektif bila diperlukan, manajer melakukan pengendalian. Walaupun demikian, agar proses

pengendalian berhasil perilaku biaya harus benar-benar dipahami.

# BALANCE SCORE CARD



BAB

11

## 11.1 KONSEP, SEJARAH DAN PERKEMBANGAN *BALANCED SCORECARD*

Dunia industri yang perkembangannya semakin cepat memaksa setiap entitas bisnis untuk senantiasa melakukan inovasi dalam usaha mencapai target dari setiap entitas. Berbagai inovasi dalam proses pencapaian visi, dan misi entitas tertentu saja membutuhkan pengukuran atas berbagai kinerja yang telah dilaksanakan.

Berbagai ukuran kinerja tradisional yang ada sangatlah beracuan pada kinerja keuangan dari sebuah entitas bisnis. Penilaian yang hanya berfokus pada kinerja keuangan yang diidentikkan dengan asset yang bersifat fisik ini, mengabaikan indikator-indikator *intangible/invisible* yang dimiliki oleh sebuah entitas bisnis.

Kondisi pengukuran kinerja dengan pendekatan tradisional ini mengakibatkan banyak perusahaan yang kemudian tidak terlalu memperhatikan kinerja dari non financial seperti kepuasan konsumen, efisiensi proses dan kondisi dari karyawan.

Yuwono, et al, (2006:28) mengemukakan, penggunaan tolak ukur keuangan sebagai satu-satunya pengukur kinerja perusahaan memiliki banyak kelemahan, antara lain:

1. Pemakaian kinerja keuangan sebagai satu-satunya penentu kinerja perusahaan bisa mendorong manajer untuk mengambil tindakan jangka pendek dengan mengorbankan kepentingan jangka panjang.
2. Daiabaikannya aspek pengukuran non financial dan intangible asset pada umumnya, baik dari sumber internal maupun eksternal akan memberikan suatu pandangan yang keliru bagi manajer mengenai perusahaan di masa sekarang terlebih lagi di masa datang.
3. Kinerja keuangan hanya bertumpu pada kinerja masa lalu dan kurang mampu sepenuhnya untuk menuntun perusahaan ke arah tujuan perusahaan.

Robert S. Kaplan dan David P. Norton pada tahun 1992 melaporkan hasil-hasil proyek penelitian pada multiperusahaan dan memperkenalkan suatu metodologi penilaian kinerja yang

berorientasi pada pandangan strategis ke masa depan, yang disebut *Balanced Scorecard*.

*Balanced Scorecard* terdiri dari dua kata yakni ; 1) *Balanced* (seimbang), dan 2) *Scorecard* (kartu skor). Kartu skor ini digunakan untuk mencatat skor atau perolehan kinerja dari seseorang. Kartu ini juga dapat dijadikan pembandingan atas pencapaian seseorang dengan dengan target yang telah ditetapkan untuknya. Sedangkan kata berimbang mempunyai arti bahwa dalam mengukur haruslah dilakukan dengan berimbang antara aspek financial dan non financial, intern dan extern, serta kepentingan jangka pendek dan jangka panjang. Dari dua kata ini, dapat disimpulkan bahwa, dalam melakukan penilaian ataukah ingin memberikan skor terhadap kinerja yang dilakukan, haruslah dilakukan dengan seimbang seperti yang telah dijelaskan.

*Balanced Scorecard* yang digunakan sebagai pengukuran pada konsepnya mencoba menyeimbangkan penilaian terhadap aspek keuangan dengan non -keuangan merupakan hasil dari perbaikan aspek kepuasan pelanggan. Pelanggan puas apabila kinerja bisnis intern baik, sedangkan bisnis intern tidak akan berjalan baik bila tidak ditopang oleh proses pembelajaran dan perkembangan yang menyeluruh dari setiap oarang dalam perusahaan. Pada awal kemunculannya *Balanced Scorecard* hanyalah digunakan pada thap implementasi dan penentuan atas kinerja eksekutif. Skema 2.1 akan menunjukkan posisi balanced scorecard pada sistem manajemen strategik, saat awal kemunculannya dan perkembangannya dalam sistem manajemen strategik.

Kaplan dan Norton dalam artikel kedua dalam harvard Business Review mencoba mengembangkan balanced scorecard dengan menghubungkannya dengan tolak ukur bisnis dan strategi perusahaan. Artikel ini berjudul “*Putting the Balanced Scorecard to Work*” (September-Oktober 1993). Dalam artikel ini ditunjukkan bagaimana beberapa perusahaan menerapkan konsep balanced scorecard.

Setelah tahun 1993, *Balanced Scorecard* kemudian mulai diterapkan di beberapa perusahaan. Hasil dari penerapan

*Balanced Scorecard* sebagai suatu sistem manajemen strategik yang dipelopori oleh Renaissance Solution, Inc (RSI) yang dipimpin oleh David Norton, kemudian dilaporkan dalam sebuah artikel di Harvard Business Review (Januari-februari 1996) berjudul “*Using Balanced Scorecard as a Strategic Management System*”.

Dalam tahap perkembangan terkini, penjabaran balanced scorecard baik sebagai alat pengukuran kinerja maupun sebagai sistem manajemen strategik dalam berbagai entitas bisnis sudah banyak ditemui. *Balnced Scorecard* kemudian beberapa tahun belakangan ini mulai diterapkan bukan hanya pada entitas yang mencari laba semata, melainkan juga pada entitas non profit termasuk pemerintah.

Mulyadi (2001:5) menyatakan bahwa :

“ Kinerja keuangan yang berjangka panjang tidak dihasilkan melalui usaha- usaha yang semu (artifical). Jika eksekutif bermaksud meningkatkan kinerja keuangan dalam jangka panjang, wujudkanlah melalui usaha-usaha nyata dengan menghasilkan value bagi costumer, meingkatkan produktivitas dan costeffectiveness proses bisnis/intern, dan meningkatkan kapabilitas dan komitmen personal. Oleh karena itu, balanced scorecard memperluas ukuran kinerja eksekutif ke perspektif customer, proses bisnis/intern, dan pembelajaran & pertumbuhan, karena diketiga perspektif itulah usaha-usaha sesungguhnya (bukan usaha semu atau artifical) menjanjikan dihasilkannya kinerja keuangan yang berjangka panjang (sustainable)”.

Pernyataan di atas, didukung oleh kaplan,et al, (2001 : 63) yang menyatakan bahwa :

“kemampuan sebuah perusahaan untuk memobilisasi dan mengeksplotasi aktiva tak berwujudnya menjadi jauh lebih menentukan daripada melakukan investasi dan mengelola aktiva fisik yang berwujud”.

## 11.2 PENGERTIAN *BALANCED SCORECARD*

*Scorecard* merupakan kumpulan ukuran kinerja yang terintegrasi yang diturunkan dari strategi perusahaan yang mendukung strategi perusahaan secara keseluruhan. *Balanced*

*Scorecard* memberikan suatu cara untuk mengkomunikasikan strategi suatu perusahaan pada manajer-manajer di seluruh organisasi. *Balanced Scorecard* juga menunjukkan bagaimana perusahaan menyempurnakan prestasi keuangannya (Amin Widjaja Tunggal, 2002 :1)

*Balanced Scorecard* menurut Robert S. Kaplan dan David P. Norton (1997 : 7) merupakan suatu metode penilaian yang mencakup empat perspektif untuk mengukur kinerja perusahaan, yaitu perspektif keuangan, perspektif pelanggan, perspektif proses bisnis internal dan perspektif pembelajaran dan pertumbuhan.

Dengan demikian, *Balanced Scorecard* merupakan suatu sistem manajemen, pengukuran, dan pengendalian yang secara cepat, tepat, dan komprehensif dapat memberikan pemahaman kepada manajer tentang performance bisnis. Pengukuran kinerja dengan *Balanced Scorecard* memandang unit bisnis dari empat perspektif, yaitu perspektif keuangan, pelanggan, proses bisnis dalam perusahaan, serta proses pembelajaran dan pertumbuhan. Melalui mekanisme sebab akibat (cause and effect) perspektif keuangan menjadi tolak ukur utama yang dijelaskan oleh tolak ukur operasional pada tiga perspektif lainnya sebagai driver (lead indicator).

Selain itu, *Balanced Scorecard* juga memberikan kerangka berpikir untuk menjabarkan strategi perusahaan ke dalam segi operasional. Sebelum *Balanced Scorecard* diimplementasikan, pada saat penyusunan *balanced Scorecard*, terlebih dulu dijabarkan dengan jelas visi, misi dan strategi perusahaan dari top-management perusahaan, karena hal ini menentukan proses berikutnya berupa transaksi strategi kegiatan operasional.

### **11.3 BALANCED SCORECARD SEBAGAI ALAT UKUR KINERJA**

Kinerja adalah kemampuan kerja yang ditunjukkan dengan hasil kerja. Hawkins (The Oxford Paperback Dictionary, 1979) mengemukakan pengertian kinerja sebagai berikut ; “ Performance is (1) the process or manner of performing, (2) a notable action or achievement, (3) the performing of a play or other entertainment”



Kinerja perusahaan merupakan sesuatu yang dihasilkan oleh perusahaan pada periode tertentu dengan mengacu pada standar yang ditetapkan. Kinerja perusahaan hendaknya merupakan hasil yang dapat diukur dan menggambarkan kondisi empirik suatu perusahaan dari berbagai ukuran yang disepakati. Untuk mengetahui kinerja yang dicapai maka dilakukan penilaian kinerja.

Penilaian kinerja suatu unit organisasi bisnis menerapkan perspektif *Balanced Scorecard* yang hanya berorientasi pada keuntungan (private sector). Hal tersebut dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 11.1 perspektif *Balanced Scorecard*

<b>Prespektif</b>	<b>Organisasi swasta/bisnis (Private Sector)</b>
<b>Finansial/Efisiensi Operasional</b>	Bagaimana kita melihat/memandang dan memberikan nilai kepada pemegang saham?
<b>Pelanggan</b>	Bagaimana pelanggan melihat atau memandang dan mengevaluasi kinerja kami?
<b>Pembelajaran dan Pertumbuhan</b>	Dapatkah kita melanjutkan untuk meningkatkan dan menciptakan nilai kepada pelanggan, Pemegang saham, karyawan, manajemen serta organisasi?
<b>Proses dan Produk</b>	Apa yang harus diunggulkan dari proses produk kami?

## 11.4 EMPAT PERSPEKTIF DALAM *BALANCED SCORECARD*

Terdapat empat perspektif *Balanced Scorecard* yang dikaitkan dengan strategi perusahaan yaitu ; (1) perspektif keuangan (shareholders-pemegang saham), (2) perspektif pelanggan (customer), (3) perspektif proses bisnis internal (internal business process) dan (4) perspektif pembelajaran dan pertumbuhan karyawan, manajemen dan organisasi (learning and growth).

Perspektif finansial untuk melihat pandangan pemegang saham tentang kinerja keuangan perusahaan, perspektif pelanggan untuk melihat bagaimana pandangan pelanggan tentang pelayanan perusahaan, perspektif proses bisnis internal mengungkapkan tentang apa yang harus diunggulkan perusahaan, perspektif inovasi dan perbaikan mengungkapkan tentang kemampuan perusahaan dalam melakukan perbaikan dan menciptakan terobosan-terobosan yang berkesinambungan.

Jadi, *Balanced Scorecard* memberi manajemen suatu pengetahuan, keterampilan, dan sistem yang memungkinkan karyawan dan manajemen belajar dan berkembang terus menerus (perspektif pembelajaran dan pertumbuhan) dalam berinovasi untuk membangun kapabilitas strategi yang tepat serta efisien (perspektif proses bisnis internal) agar mampu menyerahkan nilai spesifik ke pasar (perspektif pelanggan) dan selanjutnya akan mengarah pada nilai saham yang terus menerus meningkat (perspektif finansial).

### 11.4.1 Perspektif Keuangan

Dalam *Balanced Scorecard*, perspektif keuangan perusahaan tetap mendapatkan perhatian penting karena ukuran keuangan merupakan ikhtisar dari konsekuensi ekonomi yang terjadi yang disebabkan oleh tindakan manajemen yang menunjukkan seberapa hasil yang didapat secara maksimal. Sasaran-sasaran keuangan dapat sangat berbeda di tiap-tiap tahapan dan siklus kehidupan bisnis (business cycle). Kaplan dan Norton mengidentifikasi 3 tahapan:

### 1. Masa Pertumbuhan (growth)

Pada tahap ini perusahaan memiliki produk atau jasa yang secara signifikan memiliki produk atau jasa yang secara signifikan memiliki tingkat pertumbuhan yang baik, sehingga di butuhkan komitmen untuk mengembangkan suatu produk atau jasa baru, membangun dan mengembangkan fasilitas. Melihat tingkat investas yang tinggi, maka tolok ukur yang dapat digunakan adalah tingkat pertumbuhan pendapatan/penjualan (growth rate in revenues/sales)

### 2. Tahap Bertahan (sustain)

Pada tahap ini perusahaan akan mempertahankan pangsa pasar yang ada, ditengah ketatnya persaingan. Investasi tetap dilakukan, namun lebih ditujukan untuk mengatasi tersendatnya proses produksi missal memperbaharui peralatan produksi yang lama. Tolok ukur yang digunakan seperti pendapatan operasional, besarnya nilai tambah. 3. Panen (harvest)

Tahap ini menunjukkan bahwa produk yang dihasilkan sudah mencapai titik jenuh, sehingga yang diperlukan bagaimana caranya meningkatkan pendayagunaan harta-harta perusahaan dalam rangka memaksimalkan arus kas masuk (cash inflow).

Perspektif keuangan juga menunjukkan seberapa baik kinerja perusahaan kepada pemegang saham, kreditur dan pihak-pihak lain yang berkepentingan. Sehingga kaplan dan Norton juga mengemukakan perspektif keuangan yang berorientasi pada profitabilitas, pertumbuhan dan nilai-nilai yang memuaskan pemegang saham.

#### 11.4.2 Perspektif Pelanggan

Balanced Scorecard juga mengukur bagaimana pandangan pelanggan terhadap aktivitas perusahaan. Jika perusahaan ingin mencapai kinerja keuangan yang memuaskan dan unggul dalam jangka panjang, mereka harus menciptakan dan menjanjikan suatu produk atau jasa yang bernilai lebih bagi konsumen. Tetapi tentu perusahaan tidak mungkin dapat memenuhi seluruh keinginan konsumen oleh karena itu perlu dibuat adanya segmentasi pasar. Jadi perusahaan harus

mengidentifikasi pelanggan dan segmen pasar dimana mereka akan berkompetisi. Untuk perspektif pelanggan terdapat dua kelompok pengukuran yang saling berkaitan:

### 1. Core Measurement Group

Seperangkat indikasi yang mengukur:

- a. Market Share yang mengukur seberapa besar proporsi segmen pasar tertentu yang dikuasai oleh badan usaha.
- b. Customer acquisition yang mengukur seberapa banyak badan usaha berhasil menarik pelanggan yang baru.
- c. Customer retention yang mengukur seberapa banyak badan usaha berhasil mempertahankan hubungan dengan pelanggan baru.
- d. Customer profitability yang mengukur seberapa besar keuntungan yang berhasil diraih oleh badan usaha dari hasil penjualan produk pada target pasar yang dilayani.

### 2. Customer Value Propositions

Customer value proposition apa yang harus disajikan perusahaan untuk mencapai core measurement group yang tinggi. Kondisi ini berhubungan dengan atribut yang disajikan perusahaan dalam produk atau jasa yang dijual. Terdapat tiga kategori atribut:

- a. Product/Service attribute (atribut-atribut produk) meliputi atribut fungsi (seberapa jauh produk yang dibeli berdaya guna bagi pelanggan), harga (tingkat harga dibanding pesaing), mutu
- b. Customer Relationship (hubungan dengan pelanggan) adanya komunikasi yang intens antara perusahaan dengan konsumen dalam berbagai bentuk
- c. Image dan Reputation (citra dan reputasi) menggambarkan faktor-faktor intangible yang menarik seorang konsumen untuk berhubungan dengan perusahaan.

### 11.4.3 Perspektif Proses Bisnis Internal

*Balanced Scorecard* menghendaki manajer untuk memberikan perhatian penting pada berbagai aktivitas serta proses bisnis yang membawa pengaruh besar terhadap kepuasan pelanggan. Perspektif Proses Bisnis Internal terkait dengan perspektif rantai nilai (*generic Value Chain Model*) yang diperkenalkan oleh Michael E Porter dan berakhir pada tujuan perusahaan adalah kepuasan pelanggan. Pengukuran terhadap perspektif ini terdiri:

#### 1. Proses Inovasi

Faktor inovasi merupakan bagian penting yang membedakan *Balanced Scorecard* dengan alat ukur tradisional. Kemampuan manajer dalam mengidentifikasi pasar dan menciptakan produk/jasa untuk memenuhi kebutuhan pasar adalah kekuatan kunci bagi perusahaan.

#### 2. Proses Operasi

Proses operasi perusahaan mencerminkan aktivitas yang dilakukan perusahaan yang dimulai sejak adanya penerimaan order dari pelanggan sampai dengan saat produk atau jasa tersebut dikirimkan pada pelanggan. Proses operasi terdiri dari:

- a. Proses Pembuatan Produk dan Jasa terdiri dari inbound logistic (penerimaan, penyimpanan dan penyebaran bahan mentah sampai dengan bahan dapat digunakan dalam proses produksi) dan operation (proses pembuatan produk) dengan menggunakan konsep Activity Based Management (ABM) yang membagi aktivitas dengan bernilai tambah dengan tidak bernilai tambah
- b. Proses penyampaian Produk/Jasa pada Pelanggan yang dibagi menjadi:

##### 1) Aktivitas outbound logistics

Secara rinci aktivitas ini akan melewati penyimpanan barang jadi, pemrosesan order, pengangkutan barang dan sebagainya. Sehingga tolok ukur kinerja seperti waktu pemrosesan order, waktu pengiriman barang, biaya pengiriman per km.

2) Aktivitas penjualan dan pemasaran

Merupakan aktivitas yang dilakukan dan sekaligus menyediakan sarana sehingga pelanggan dapat membeli barang atau jasa tersebut. Contoh: iklan, promosi, tenaga penjualan, penentuan pemeliharaan hubungan saluran distribusi

### 1. Proses Pelayanan Purna Jual

Termasuk dalam proses ini adalah garansi dan aktivitas perbaikan, proses pembayaran jika pelanggan menggunakan kartu kredit serta perlakuan untuk barang yang dikembalikan atau rusak. Perusahaan dapat menggunakan pengukuran waktu sejak adanya keluhan yang masuk dari pelanggan sampai dengan keluhan tersebut dapat diselesaikan dengan baik, efisiensi penggunaan sumber daya untuk melakukan pelayanan purnajual, perusahaan dapat menggunakan pengukuran masalah yang dapat diselesaikan dalam satu kali datang.

### 11.4.4 Perspektif Pembelajaran dan Pertumbuhan

Suatu organisasi yang ideal tidak hanya mempertahankan kinerja relatif yang sudah ada, akan tetapi dengan sadar berusaha melakukan perbaikan secara terus menerus dan proses ini hanya dapat dicapai apabila perusahaan melibatkan mereka yang langsung terkait dalam proses bisnis internal. Dalam kaitannya dengan kemampuan para pekerja, terdapat 3 hal yang perlu diperhatikan:

1. Kepuasan pekerja

Beberapa elemen dan employee satisfaction adalah: keterlibatan dalam pengambilan keputusan, pengakuan, akses untuk memperoleh informasi, dorongan aktif untuk melakukan kreativitas dan inisiatif, dukungan atasan.

2. Retensi pekerja

Adalah kemampuan perusahaan untuk mempertahankan pekerja terbaiknya untuk terus bekerja dan berpartisipasi dalam organisasi. Beberapa ukuran seperti tingkat perputaran keluar masuknya para pegawai, besarnya pendapatan perusahaan per pegawai, nilai tambah per pegawai.

### 3. Produktivitas pekerja

Dalam paradigma baru, produktivitas pekerja berpengaruh pada inovasi, perbaikan proses internal dan tingkat kepuasan konsumen.

## 11.5 KEUNGGULAN *BALANCED SCORECARD*

Terdapat beberapa keunggulan *balanced scorecard*. *Balanced scorecard* menjadikan sistem manajemen strategik sekarang berbeda secara signifikan dengan sistem manajemen strategik dalam manajemen tradisional. Mulyadi dalam bukunya *balanced scorecard*, menyatakan bahwa keunggulan *balanced scorecard* terletak pada fokusnya yaitu bukan hanya pendekatan keuangan yang diperhatikan melainkan juga non keuangan.

Keunggulan pendekatan *balanced scorecard* dalam sistem perencanaan strategik adalah mampu menghasilkan rencana strategik yang memiliki karakteristik sebagai berikut:

1. Komprehensif. *Balanced scorecard* memperluas perspektif yang dicakup dalam perencanaan strategik, dari yang sebelumnya hanya terbatas pada perspektif keuangan, meluas ke tiga perspektif yang lain: Pelanggan, proses bisnis internal, serta pembelajaran dan pertumbuhan. Perluasan perspektif rencana strategik ke perspektif non keuangan tersebut menghasilkan manfaat sebagai berikut:
  - a. Menjadikan kinerja keuangan yang berlipat ganda dan berjangka panjang.
  - b. Memampukan perusahaan untuk memasuki lingkungan bisnis yang kompleks.

Kekomprehensifan sasaran strategik merupakan respon yang sesuai untuk memasuki lingkungan bisnis yang kompleks. Dengan mengarahkan sasaran-sasaran strategik ke empat perspektif, rencana strategik perusahaan mencakup lingkup yang luas, yang memadai untuk menghadapi lingkungan bisnis yang kompleks. Jika sasaran strategik hanya diarahkan ke perspektif keuangan, lingkup rencana strategik yang dihasilkan akan terlalu sempit, sehingga tidak memadai untuk menghadapi lingkungan bisnis yang kompleks.

2. Koheren. Balanced scorecard mewajibkan personal membangun hubungan sebab akibat diantara berbagai strategik. Kekoheran juga dituntut saat menjabarkan inisiatif strategik ke dalam program serta perencanaan laba jangka pendek.
3. Seimbang. Keseimbangan sasaran strategik yang dihasilkan oleh sistem perencanaan strategik penting untuk menghasilkan kinerja keuangan berjangka panjang.
4. Terukur. Sasaran strategik yang digunakan merupakan sasaran yang dapat diukur sehingga mudah diwujudkan.



# RESPONSIBILITY ACCOUNTING



## BAB 12

## 12.1 PENGERTIAN PUSAT PERTANGGUNGJAWABAN

Pusat pertanggungjawaban ialah setiap unit kerja dalam organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggungjawab atas aktivitas yang dilakukan atau unit organisasi yang dipimpinya. Dalam kaitan ini, suatu organisasi terdiri dari kumpulan dari beberapa pusat pertanggungjawaban. Keseluruhan pusat pertanggungjawaban ini membentuk jenjang hirarki dalam organisasi tersebut. Pada tingkatan yang terendah bentuk dan pusat pertanggungjawaban ini kita dapatkan sebagai seksi, regulernya bergilir, serta unit-unit kerja lainnya. Pada tingkatan yang lebih tinggi pusat pertanggungjawaban dibentuk dalam departemen-departemen ataupun divisi-divisi. Biasanya istilah pusat pertanggungjawaban hanya kita terapkan untuk unit-unit kecil dalam organisasi ataupun unit-unit kerja yang terletak pada tingkat bawah dalam suatu lingkup organisasi.

Pengertian pusat pertanggungjawaban yang dijelaskan oleh beberapa ahli antara lain : Hansen, Mowen (2005:116) mengartikan pusat pertanggungjawaban sebagai berikut : “Pusat pertanggungjawaban merupakan suatu segmen bisnis yang manajernya bertanggung jawab terhadap serangkaian kegiatan-kegiatan tertentu”.

Sedangkan pusat pertanggungjawaban menurut Moriarty and Allen (1991: 5) adalah sebagai berikut : *A Responsibility centeries an activity on collection of activities supervised by a single individual.*

Dengan demikian dari berbagai pendapat diatas penulis mengambil suatu kesimpulan bahwa pusat pertanggungjawaban adalah suatu unit organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer yang mempunyai wewenang dan tanggungjawab atas aktivitas unit yang dipimpinya. Pusat pertanggungjawaban dapat berupa unit organisasi seperti seksi, segmen, departemen, divisi atas sebuah perusahaan.

## 12.2 JENIS-JENIS PUSAT PERTANGGUNGJAWABAN

Pada saat perusahaan bertumbuh, manajemen puncak biasanya menciptakan berbagai wilayah tanggung jawab, yang dikenal sebagai pusat pertanggungjawaban, dan menugaskan manajer dibawahnya untuk menangani wilayah tersebut. Pusat

pertanggungjawaban merupakan suatu segmen bisnis yang manajernya bertanggung jawab terhadap pengaturan kegiatan-kegiatan tertentu. Akuntansi pertanggungjawaban (responsibility accounting) adalah sistem yang mengukur berbagai hasil yang dicapai oleh setiap pusat pertanggungjawaban menurut informasi yang dibutuhkan para manajer untuk mengoperasikan pusat pertanggungjawaban mereka.

Ada empat jenis pusat pertanggungjawaban:

1. pusat biaya (cost center) suatu pusat pertanggungjawaban yang manajernya bertanggung jawab hanya terhadap biaya.
2. Pusat pendapatan (revenue center) suatu pusat pertanggung jawaban yang manajernya bertanggungjawab hanya terhadap penjualan.
3. Pusat Laba (Profit center) suatu pusat pertanggungjawaban yang manajernya bertanggung jawab terhadap pendapatan maupun biaya.
4. Pusat investasi (investment center) suatu pusat pertanggungjawaban yang manajernya bertanggungjawab terhadap pendapat, biaya dan investasi.

### 12.3 PERAN INFORMASI DAN AKUNTABILITAS

Informasi adalah penting untuk para manajer yang bertanggung jawab terhadap hasil. Sebagai contoh seorang manajer departemen produksi mungkin mempunyai tanggung jawab terhadap biaya departemental tetapi tidak terhadap penjualan. Hal ini karena manajer departemen produksi tidak hanya mengendalikan beberapa dari biaya tersebut, tetapi juga mengetahui dan memahaminya. Setiap penyimpangan antara biaya perkiraan dan aktual paling baik dijelaskan pada jenjang ini. Dilain pihak, penjualan adalah tanggungjawab manajer penjualan, .

Tanggungjawab juga mencakup akuntabilitas. Akuntabilitas secara tidak langsung mencerminkan pengukuran kinerja, yang berarti bahwa hasil aktual dibandingkan dengan hasil yang diperkirakan atau dianggarkan. Sistem pertanggungjawaban, akuntabilitas, dan evaluasi kinerja seperti ini sering merujuk kepada akuntansi pertanggungjawaban karena

peran penting yang dimainkan ukuran dan laporan akuntansi dalam proses tersebut

#### 12.4 DESENTRALISASI

Perusahaan yang memiliki banyak pusat pertanggungjawaban biasanya memilih salah satu dari dua pendekatan pengambilan keputusan untuk mengelola kegiatan mereka yang kompleks dan beragam. Pada pengambilan keputusan sentralisasi berbagai keputusan dibuat pada jenjang manajemen puncak, dan manajer pada jenjang lebih rendah bertanggungjawab terhadap pengimplementasian keputusan-keputusan tersebut. Di lain pihak, pengambilan keputusan desentralisasi memperkenankan manajer pada jenjang yang lebih rendah membuat dan mengimplementasikan keputusan-keputusan penting yang berkaitan dengan wilayah pertanggungjawaban mereka. Desentralisasi adalah praktek pendelagasian wewenang pengambilan keputusan kepada jenjang yang lebih rendah. Alasan melakukan desentralisasi:

1. kemudahan terhadap pengumpulan dan pemanfaatan informasi lokal
2. fokus manajemen pusat
3. melatih dan memotivasi para manajer agar meningkatkan daya saing, terbukanya segmen-segmen kepada berbagai kekuatan pasar.

Pengumpulan dan pemanfaatan informasi lokal kualitas keputusan dipengaruhi oleh kualitas informasi yang tersedia. Ketika perusahaan tumbuh dalam ukuran dan beroperasi pada wilayah dan pasar yang berbeda, manajemen pusat mungkin tidak memahami kondisi-kondisi lokal. Namun, manajer pada jenjang yang lebih rendah, yang berhubungan dekat dengan kondisi-kondisi pengoperasian (seperti kekuatan dan bentuk persaingan lokal, sifat angkatan tenaga kerja lokal) mempunyai akses untuk informasi ini. Akibatnya, manajer lokal sering unggul dalam membuat keputusan yang lebih baik.

Fokus manajemen pusat dengan mendesentralisasi keputusan-keputusan operasi, manajemen pusat bebas berperan dalam upaya perumusan perencanaan dan pengambilan

keputusan strategis. Kelangsungan operasi jangka panjang dari perusahaan harus lebih penting bagi manajemen pusat daripada operasi sehari-hari.

Melatih dan memotivasi manajer organisasi selalu membutuhkan manajer yang terlatih untuk menggantikan posisi manajer jenjang lebih tinggi. Adakah cara yang lebih baik untuk mempersiapkan generasi penerus manajer jenjang lebih tinggi selain dari memberikan mereka kesempatan membuat keputusan-keputusan penting. Kesempatan seperti itu juga memungkinkan manajer puncak mengevaluasi kapabilitas para manajernya. Pertanggungjawaban yang lebih besar mampu menghasilkan kepuasan kerja yang lebih tinggi dan memotivasi manajer lokal untuk berupaya lebih baik.

## 12.5 PENGUKURAN KINERJA PUSAT INVESTASI

Kita perlu membedakan antara evaluasi terhadap pusat investasi dan evaluasi terhadap manajer yang mengelolanya. Perbedaan tersebut kadang samar dan sering tidak terlihat. Namun, jelas bahwa kemampuan suatu divisi menghasilkan kinerja yang lebih baik tidak terlepas dari upaya-upaya manajernya.

Divisi yang menjadi pusat investasi memiliki laporan laba-rugi dan neraca sendiri. Majin (margin) adalah rasio laba operasi terhadap penjualan, yang menyatakan bagian dari laba penjualan yang tersedia untuk bunga, pajak, dan laba. Perputaran (turnover) adalah suatu ukuran yang lain hal itu dihitung melalui pembagian pendapatan penjualan dengan aktiva operasi rata-rata. Hasilnya menunjukkan seberapa produktif aktiva yang sedang digunakan untuk menghasilkan penjualan.

Suatu cara untuk mengaitkan laba operasi dengan aktiva yang digunakan adalah melalui penghitungan laba yang diperoleh pengembalian atas investasi (retrun on investment - ROI) adalah ukuran kinerja yang paling lazim bagi suatu pusat investasi

### 1. Keunggulan ROI

sedikitnya ada tiga hasil positif dari penggunaan ROI:

- a. mendorong manajer untuk memfokuskan pada hubungan antara penjualan, beban, dan investasi,

sebagaimana diharapkan dari seorang manajer pusat investasi.

- b. Mendorong manajer memfokuskan pada efisiensi
- c. mendorong manajer memfokuskan pada efisiensi aktiva operasi.

## 2. Kelemahan ROI

penekanan yang berkaitan pada ROI dapat menyesatkan. Dua aspek negatif yang berkaitan dengan ROI sering dipermasalahkan.

1. ROI mengakibatkan munculnya perhatian kepada profitabilitas divisonal yang sempit atas beban profitabilitas keseluruhan perusahaan
2. ROI mendorong para manajer untuk memperhatikan kepentingan jangka pendek atas beban jangka panjang.

## 12.6 LABA RESIDU

Untuk mengatasi kecendrungan ROI menciptakan investasi yang menguntungkan bagi perusahaan tetapi mengurangi ROI divisi, beberapa perusahaan mengadopsi suatu ukuran kinerja alternatif yang disebut laba residu. Laba residu adalah selisih antara laba operasi dan pengembalian dolar minimal yang disyaratkan oleh aktiva operasi perusahaan

*laba residu = Laba operasi – (Tingkat pengembalian minimal x aktiva operasi)*

## 12.7 UKURAN KINERJA BERGANDA

Laba residu dan ROI adalah ukuran kinerja manajerial yang penting. Namun, keduanya adalah ukuran untuk keperluan jangka pendek. Akibatnya, para manajer tergoda untuk mendahulukan kepentingan jangka pendek atas beban jangka panjang perusahaan. Satu cara untuk mengatasi godaan ini adalah dengan menggunakan ukuran-ukuran kinerja tambahan yang lebih berkaitan dengan kepentingan jangka panjang divisi.

## 12.8 KOMPENSASI MANAJEMEN

Tujuan kompensasi manajemen biasanya meliputi berbagai insentif yang berkaitan dengan kinerja. Sasarannya adalah untuk menciptakan kesesuaian tujuan, sehingga manajer akan

menunjukkan kerja terbaiknya bagi perusahaan. Beberapa bentuk penghargaan manajerial adalah berupa kenaikan gaji, bonus dari laba perusahaan, opsi saham dan kompensasi non kas.

## **12.9 DAMPAK TERHADAP UKURAN-UKURAN KINERJA**

Penetapan harga transfer mempengaruhi divisi-divisi yang melakukan transfer dan perusahaan secara keseluruhan. Hal ini terlihat nyata pada dampak yang ditimbulkannya terhadap ukuran-ukuran kinerja divisional, laba perusahaan dan otonomi divisional. Sistem penetapan harga transfer harus mampu memenuhi tiga sasaran yaitu akurasi evaluasi kinerja, kesesuaian tujuan, dan pemeliharaan otonomi. Akurasi evaluasi kinerja berarti bahwa tidak satupun manajer divisional akan memperoleh manfaat atas beban manajer divisional lainnya. Kesesuaian tujuan berarti bahwa para manajer divisional bertindak dalam rangka memaksimalkan laba perusahaan secara keseluruhan. Otonomi berarti bahwa manajemen pusat tidak boleh mencampuri kemandirian manajer divisional dalam membuat keputusan. Masalah penetapan harga transfer adalah masalah yang berkaitan dengan upaya menciptakan sistem yang secara simultan

## **12.10 PENDEKATAN BIAYA OPORTUNITAS SEBAGAI PEDOMAN PENETAPAN HARGA TRANSFER**

Dalam penyusunan kebijakan penetapan harga transfer, pandangan dari divisi penjualan dan divisi pembeli harus dipertimbangkan. Pendekatan biaya oportunitas mampu mengakomodasi pandangan kedua divisi melalui pengidentifikasian harga terendah yang dapat diterima divisi penjual dan harga tertinggi tersebut dapat disamakan dengan biaya oportunitas transfer internal.

1. Harga transfer minimum adalah harga transfer yang akan membuat keadaan divisi penjual tidak menjadi lebih buruk apabila barang dijual kepada divisi internal dari pada dijual kepada pihak luar.
2. Harga transfer maksimum adalah harga transfer yang akan membuat keadaan divisi pembeli lebih buruk apabila suatu input dibeli dari divisi internal.

### 12.11 HARGA PASAR

Apabila transfer produk terjadi pada pasar yang persaingannya sempurna, maka harga transfer yang sesuai adalah harga pasar. Dalam situasi demikian, berbagai tindakan manajer divisional secara simultan akan mengoptimalkan laba divisional dan laba perusahaan. Lagi pula, tidak ada divisi yang memperoleh manfaat diatas beban divisi lain. Bila demikian, manajemen pusat mungkin tidak tertarik untuk melakukan campur tangan.

Pendekatan biaya oportunitas juga mengisyaratkan bahwa harga transfer yang sesuai adalah harga pasar. Apabila divisi penjual mampu menjual semua produknya pada harga pasar, maka transfer internal pada harga yang lebih rendah dari harga pasar akan mengakibatkan divisi tersebut menderita rugi. Sebenarnya, harga transfer yang berbeda dari harga pasar akan mengurangi profitabilitas keseluruhan perusahaan. Prinsip ini dapat digunakan untuk mengatasi konflik-konflik divisional yang mungkin terjadi.

### 12.12 KELEMAHAN HARGA TRANSFER NEGOSIASI

Terdapat tiga kelemahan harga transfer negosiasi yang sering disebut:

1. manajer divisional yang menguasai informasi khusus mungkin mengambil keuntungan dari manajer divisional lainnya
2. ukuran – ukuran kinerja mungkin diubah oleh keterampilan negosiasi dari para manajer
3. negosiasi dapat menghabiskan sejumlah besar waktu dan sumber daya.

Keunggulan harga transfer negosiasi meskipun memiliki sejumlah kelemahan, harga transfer negosiasi menawarkan keunggulan tambahan terhadap kriteria kesesuaian tujuan, otonomi, dan akurasi evaluasi kinerja. Sebagai tambahan, harga transfer negosiasi diidentifikasi sebagai alat yang melaluinya kesesuaian tujuan perusahaan keseluruhan mampu dicapai. Apabila negosiasi membantu menciptakan kesamaan tujuan, maka tidak ada alasan bagi manajemen puncak untuk mencampuri masalah-masalah divisional. Perusahaan yang



menggunakan penetapan harga transfer berdasarkan biaya mensyaratkan bahwa seluruh transfer berlangsung pada berapa bentuk biaya. Tiga bentuk dari penetapan harga transfer berdasarkan biaya yang akan dipertimbangkan adalah:

1. biaya penuh
2. biaya penuh ditambah markup
3. biaya variabel ditambah biaya tetap

Penetapan harga transfer biaya penuh biaya penuh meliputi biaya bahan langsung, biaya tenaga kerja langsung, overhead variabel, dan bagian overhead tetap. Pendekatan harga transfer ini mungkin yang paling tidak diinginkan. Biaya penuh ditambah markup memiliki persoalan yang sama seperti biaya penuh. Namun, biaya ini agak kurang merusak apabila markup dapat dinegosiasikan. Biaya variabel ditambah biaya tetap seperti biaya penuh ditambah markup, biaya variabel ditambah biaya tetap merupakan pendekatan yang dapat digunakan dalam penetapan harga transfer, dengan tingkat biaya tetap dapat dinegosiasikan. Metode ini memiliki satu keunggulan dibandingkan biaya penuh dengan markup yakni apabila divisi penjual sedang beroperasi dibawah kapasitas, maka biaya variabel adalah biaya oportunitasnya. Dengan menganggap bahwa biaya tetap dapat dinegosiasi, pendekatan biaya variabel adalah ekuivalen dengan penetapan harga transfer negosiasi. Negosiasi yang mempertimbangkan biaya oportunitas merupakan pilihan yang baik.

### **12.13 SIMPULAN**

Akuntansi pertanggungjawaban adalah suatu sistem yang mengukur hasil-hasil dari pusat pertanggungjawaban dan membandingkan hasil-hasil tersebut dengan hasil yang diproyeksikan. Empat jenis pusat pertanggungjawaban adalah pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba dan pusat investasi. Untuk meningkatkan efisiensi secara keseluruhan, banyak perusahaan memilih desentralisasi. Esensi desentralisasi adalah kebebasan pengambilan keputusan. Dalam suatu organisasi yang didesentralisasi, manajer jenjang lebih rendah membuat dan menimplementasikan keputusan, sedangkan dalam organisasi

tersentralisasi manajer jenjang lebih rendah bertanggungjawab hanya terhadap implementasi keputusan.

Alasan melakukan desentralisasi adalah cukup banyak. Perusahaan melakukan desentralisasi adalah cukup banyak. Perusahaan melakukan desentralisasi karena manajer lokal mampu membuat keputusan yang lebih baik berdasarkan informasi lokal. Manajer lokal juga mampu memberikan tanggapan yang tepat waktu untuk kondisi-kondisi yang berubah. Selain itu, desentralisasi untuk perusahaan besar diperlukan karena keterbatasan kognitif sesuatu yang tidak mungkin bagi siapa saja untuk memahami secara utuh setiap pasar dan produk. Alasan lain adalah sebagai wadah untuk melatih dan memotivasi manajer lokal, dan membebaskan manajemen puncak dari masalah-masalah operasional sehari-hari sehingga mereka dapat menggunakan waktunya untuk memikirkan hal-hal yang bersifat jangka panjang, seperti perencanaan strategis.

Roi adalah rasio operasi terhadap aktiva operasi rata-rata. Rasio ini dapat dipecahkan kedalam dua komponen. Laba residu adalah selisih antara laba operasi dan syaratnya pengambilan dolar minimal dalam aktiva operasi perusahaan. ROI adalah ukuran kinerja manajer yang paling lazim pada unit-unit desentralisasi. ROI mendorong manajer untuk memberi perhatian pada perbaikan profitabilitas divisinya melalui peningkatan penjualan, pengendalian biaya, dan pemanfaatan aktiva secara efisien. Laba residu merupakan suatu ukuran kinerja alternatif yang mengatasi kecenderungan. Sayangnya, laba residu juga dapat memancing perilaku manajerial yang menyimpang.

Perusahaan yang didesentralisasi mampu menghasilkan kesesuaian tujuan dengan menciptakan program kompensasi manajemen yang menghargai manajer yang bertindak demi keuntungan perusahaan. Sistem pengahargaan yang mungkin meliputi kompensasi kas, opsi saham dan tunjangan non kas. Tiga metode yang lazim digunakan dalam penetapan harga transfer berdasarkan pasar, negosiasi, dan berdasarkan biaya. Harga pasar adalah harga terbaik apabila barang antara diproduksi dalam pasar dengan persaingan sempurna. Dalam hal ini, harga pasar mencerminkan biaya oportunitas divisi penjualan dan divisi pembelian.

# PERENCANAAN DAN PENGENDALIAN



## BAB 13

### 13.1 PERENCANAAN DAN PENGENDALIAAN

Merupakan fungsi Manajemen yang sangat penting. Perencanaan dan pengendalian tidak dapat dipisahkan, keduanya membentuk proses yang jalin-menjalin. Pengendalian adalah suatu kegiatan yang terjadi bersama-sama dengan perencanaan untuk siklus selanjutnya dari kegiatan yang sama, dan terjadi bersama-sama dengan perencanaan dan pengendalian dari kegiatan lainnya.

Rencana disusun untuk masa kini dan masa mendatang, tindakan yang terkendali dilaksanakan, umpan balik (evaluasi) diperoleh dari operasi, rencana disesuaikan demikian terjadi berulang-ulang.

Perencanaan dan pengendalian adalah dua hal yang perlu dipertimbangkan bersama-sama. Pengendalian tanpa perencanaan tidak akan berarti karena tidak ada tindak lanjut untuk mengidentifikasi apakah rencana organisasi telah dicapai. Perencanaan tanpa pengendalian juga tidak akan berarti karena tidak ada target atau rencana yang digunakan sebagai pembanding. Jones and Pendlebury (1996) membagi proses perencanaan dan pengendalian manajerial pada menjadi lima tahap yaitu:

1. Perencanaan tujuan dan sasaran dasar.
2. Perencanaan operasional
3. Penganggaran
4. Pengendalian dan pengukuran
5. Pelaporan, analisis, dan umpan balik

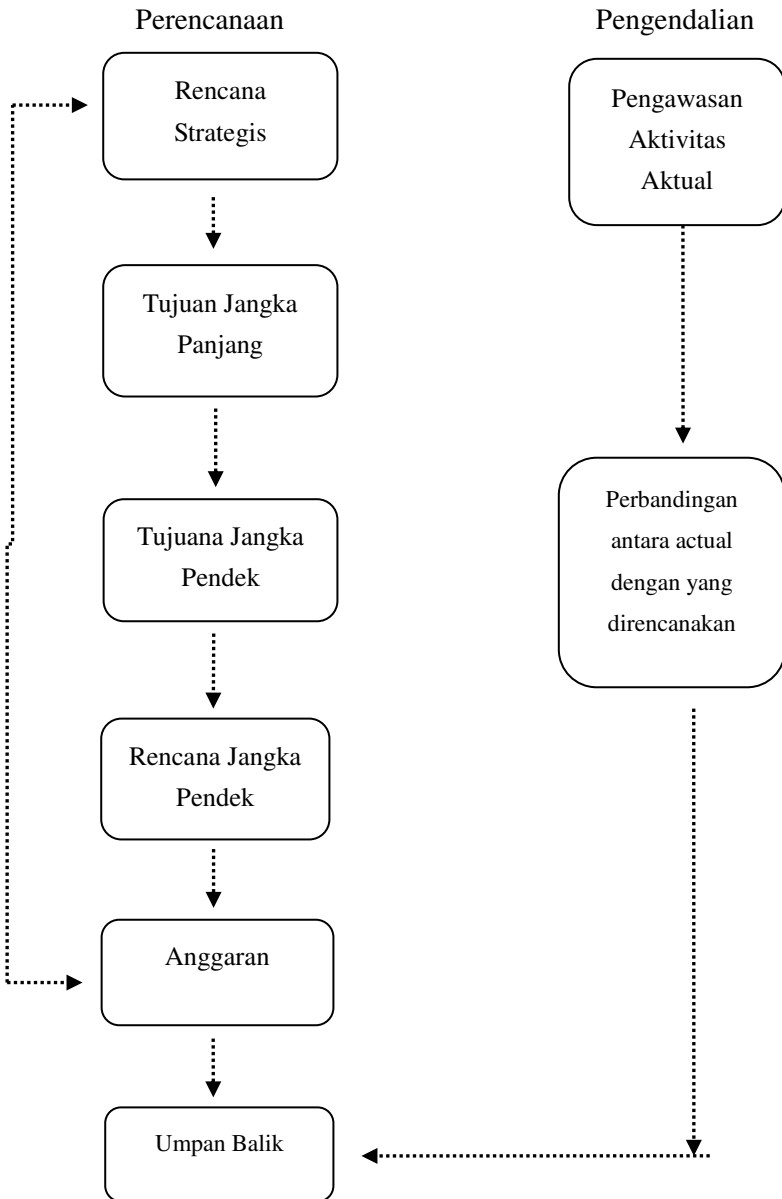
Perencanaan tujuan dan sasaran dasar merupakan langkah utama dalam perencanaan. Dengan adanya tujuan dan sasaran dasar organisasi maka akan diketahui dengan jelas organisasi harus dibawa ke arah mana dan tujuan apa yang harus dicapai.

Perencanaan operasional memberikan rincian tentang kegiatan apa yang diperlukan untuk mencapai tujuan organisasi. Penganggaran membantu organisasi untuk mengalokasikan dan mendistribusikan sumber dana publik secara ekonomis, efisien, efektif, adil, dan merata.

Pengendalian dan pengukuran merupakan cara dalam mengawasi pelaksanaan kegiatan dalam organisasi untuk meminimalisir dan mendeteksi adanya kecurangan. Pelaporan merupakan bentuk penyampaian hasil dari seluruh kegiatan yang telah dilaksanakan. Analisis diperlukan untuk mengetahui apakah laporan tersebut sudah sesuai dengan keadaan organisasi ataukah ada praktek manipulasi. Umpan balik berperan penting untuk evaluasi kinerja organisasi. Dengan adanya umpan balik maka akan membantu organisasi dalam memperbaiki kekurangan-kekurangan.

Perencanaan dan pengendalian benar-benar saling berhubungan. Perencanaan adalah pandangan ke depan untuk melihat tindakan apa yang seharusnya dilakukan agar dapat mewujudkan tujuan-tujuan tertentu. Pengendalian adalah melihat kebelakang, menentukan apakah yang sebenarnya telah terjadi, dan membandingkannya dengan hasil yang telah direncanakan sebelumnya. Kemudian, perbandingan ini dapat digunakan untuk menyesuaikan anggaran, yaitu melihat ke masa depan sekali lagi.

Gambar 13.1 Siklus perencanaan, hasil, dan pengendalian



### 13.1.1 Perencanaan

Inti dari proses Manajemen adalah membuat keputusan, memilih diantara beberapa alternatif tindak pelaksanaan dipandang dari suatu tujuan tertentu. Pengambilan keputusan adalah dasar dari pembagian proses manajemen menjadi dua yaitu :

1. Perencanaan: menetapkan sasaran dan sarana untuk mencapainya.

Apa yang dikehendaki? Kapan dan bagaimana memperolehnya?

2. Pengendalian : tindakan dan evaluasi., berarti implementasi dari perencanaan dan penggunaan umpan balik agar tujuan dicapai secara optimal.

Putaran umpan balik adalah segi utama dari setiap control. Tindakan yang cepat dan sistematis adalah sarana utama untuk memperoleh umpan balik yang berguna. Pengendalian Merupakan usaha sistematis perusahaan untuk mencapai tujuan dengan cara membandingkan prestasi kerja dengan rencana dan membuat tindakan yang tepat untuk mengoreksi perbedaan yang penting. Perencanaan dan kontrol terjalin begitu erat, sehingga sukar sekali kita membuat garis pemisah diantara keduanya.

### 13.1.2 Pengendalian

Pengendalian adalah suatu bentuk pengawasan untuk menjamin bahwa strategi untuk mencapai tujuan organisasi dijalankan secara ekonomis, efisien dan efektif. Pola pengendalian organisasi tergantung pada jenis dan karakteristik organisasi. Organisasi sektor publik yang sifatnya tiak mengejar laba serta adanya pengaruh politik yang besar, maka alat

pengendaliannya berupa peraturan birokrasi. Akuntansi manajemen memiliki peran utama dalam pengendalian organisasi yang mengkuantifikasi keseluruhan kinerja terutama dalam ukuran moneter. Informasi akuntansi, umumnya dinyatakan dalam bentuk ukuran finansial, sehingga memungkinkan pengintegrasian informasi dari tiap-tiap unit organisasi yang akhirnya membentuk gambaran kinerja organisasi secara keseluruhan.

Informasi akuntansi sebagai alat pengendalian keuangan (*financial control*) berbeda dengan akuntansi sebagai alat pengendalian organisasi. Pengendalian keuangan terkait dengan peraturan atau sistem aliran uang dalam organisasi, khususnya memastikan likuiditas dan solvabilitas organisasi. Pengendalian organisasi terkait dengan pengintegrasian aktivitas fungsional ke dalam sistem organisasi secara keseluruhan. Pengendalian organisasi diperlukan untuk menjamin bahwa organisasi tidak menyimpang dari tujuan dan strategi organisasi yang telah ditetapkan. Pengendalian organisasi membutuhkan informasi yang lebih luas dibandingkan pengendalian keuangan.

### 13.1.3 Tipe Pengendalian Manajemen

Tipe pengendalian manajemen dapat dikategorikan menjadi tiga kelompok, yaitu :

1. Pengendalian preventif (*preventive control*). Dalam tahap ini pengendalian manajemen terkait dengan perumusan strategi dan perencanaan strategis yang dijabarkan dalam bentuk program-program.
2. Pengendalian operasional (*operational control*). Dalam tahap ini pengendalian manajemen terkait dengan pengawasan pelaksanaan program yang telah ditetapkan melalui alat berupa anggaran. Anggaran digunakan untuk



menghubungkan perencanaan dengan pengendalian.

3. Pengendalian kinerja. Pada tahap ini pengendalian manajemen berupa analisis evaluasi kinerja berdasarkan tolak ukur kinerja yang telah ditetapkan.

#### 13.1.4 Struktur Pengendalian Manajemen

Terdapat empat jenis pusat pertanggungjawaban yaitu pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba, dan pusat investasi. Adanya pusat tanggung jawab berguna mewujudkan satu atau lebih maksud yang disebut dengan cita-cita.

##### 1. Pusat *biaya* (*expense center*)

Merupakan pusat pertanggungjawaban yang prestasi manajer dinilai berdasarkan biaya yang telah dikeluarkan. Pada pusat biaya, ukuran kinerja dinilai berdasarkan biaya yang telah digunakan. Contoh pusat biaya pada organisasi sektor publik ialah Departemen Produksi, Dinas Sosial, dan Dinas Pekerjaan Umum.

##### 2. Pusat Pendapatan (*revenue center*)

Merupakan pusat pertanggungjawaban yang prestasi manajer dinilai berdasarkan pendapatan yang dihasilkan. Pusat pendapatn diukur secara moneter, tetapi tidak ada upaya formal yang dilakukan untuk mengaitkan input (yaitu, beban atau biaya) dengan output. Contoh pusat pendapatan adalah Dinas Pendapatan Daerah dan Departemen Pemasaran.

##### 3. Pusat Laba (*Profit Center*)

Merupakan pusat pertanggungjawaban yang membandingkan input dengan output dalam satuan moneter. Kinerja manajer dinilai berdasarkan laba yang dihasilkan. Karena laba merupakan ukuran kinerja yang memungkinkan manajemen senior untuk dapat

menggunakan satu indikator yang komprehensif, dibandingkan jika harus menggunakan beberapa indikator (beberapa diantaranya menunjuk ke arah yang berbeda). Contoh: BUMN dan BUMD, obyek pariwisata milik PEMDA, bandara, dan pelabuhan.

#### **4. Pusat Investasi (*investmen center*)**

Merupakan pusat pertanggungjawaban yang prestasi manajer dinilai berdasarkan laba yang dihasilkan dikaitkan dengan investasi yang ditanamkan pada pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya. Investasi merupakan salah satu hal mendasar yang dibutuhkan oleh perusahaan dan dapat memberikan keuntungan bagi investor. Contoh pusat investasi adalah Departemen Riset dan Pengembangan dan Balitbang.

Tiap-tiap pusat pertanggungjawaban bertugas untuk melaksanakan program atau aktivitas tertentu, dan penggabungan program-program dari tiap-tiap pusat pertanggungjawaban tersebut seharusnya mendukung program pusat pertanggungjawaban pada level yang tinggi, sehingga pada akhirnya tujuan umum organisasi dapat tercapai. Setiap jenis pusat pertanggungjawaban membutuhkan data mengenai belanja (pengeluaran) yang telah dilakukan dan output yang dihasilkan selama anggaran. Laporan kinerja disiapkan dan dikirimkan ke semua level manajemen untuk dievaluasi kinerjanya, yaitu dibandingkan antara hasil yang telah dicapai dengan anggaran.

Pusat pertanggungjawaban memiliki peran penting dalam sistem pengendalian manajemen. Melalui pusat pertanggungjawaban tersebut anggaran dibuat untuk disahkan dan dikomunikasikan kepada manajer level menengah dan bawah untuk dilaksanakan. Struktur organisasi termanifestasi dalam

bentuk struktur pusat pertanggungjawaban (*responsibility centers*). Tujuan dibuatnya pusat-pusat pertanggungjawaban tersebut adalah:

- a. Sebagai basis perencanaan, pengendalian, dan penilaian kinerja manajer dan unit organisasi yang dipimpinnya;
- b. Untuk memudahkan mencapai tujuan organisasi;
- c. Memfasilitasi terbentuknya *goal congruence*;
- d. Mendelegasikan tugas dan wewenang ke unit-unit yang memiliki kompetensi sehingga mengurangi beban tugas manajer pusat;
- e. Mendorong kreativitas dan daya inovasi bawahan;
- f. Sebagai alat untuk melaksanakan strategi organisasi secara efektif dan efisien;
- g. Sebagai alat pengendalian anggaran.

Tanggung jawab manajer pusat pertanggungjawaban adalah untuk menciptakan hubungan yang optimal antara sumber daya input yang digunakan dengan output yang dihasilkan dikaitkan dengan target kinerja. Input diukur dengan jumlah sumber daya yang digunakan, sedangkan output diukur dengan jumlah produk/output yang dihasilkan. Suatu struktur pusat pertanggungjawaban harus mendukung pusat pertanggungjawaban lainnya. Sehingga penggabungan aktivitas dari masing-masing pusat pertanggungjawaban seiring dengan tujuan utama perusahaan. Dalam hal ini apapun aktivitas di perusahaan dapat mendukung tercapainya tujuan perusahaan pada level yang lebih tinggi.

### 13.2 MANAJEMEN DENGAN PENGECUALIAN ( *MANAGEMENT BY EXEPTION* )

Akuntansi merumuskan perencanaan dengan mengungkapkannya dalam bahasa angka-angka, berupa

**anggaran/budget.** Akuntansi merumuskan control sebagai **laporan pelaksanaan**, yang memberi umpan balik dengan jalan memperbandingkan hasil-hasil terhadap rencana semula dan dengan menyoroti **penyimpangan-penyimpangan (*Variances*)**, yaitu hal-hal yang menyimpang dari rencana. Jadi **Manajemen By Exeption :**

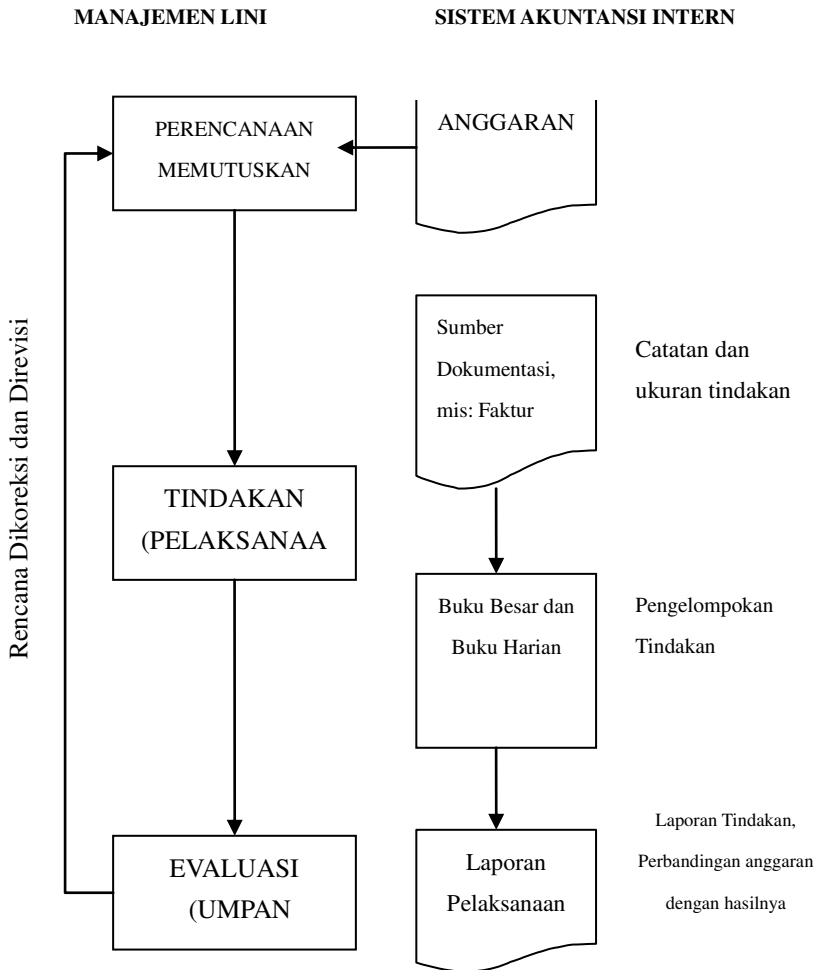
1. Konsep atau kebijakan dimana manajemen menghabiskan waktunya untuk melakukan penyelidikan/investigasi keadaan dimana hasil yang sesungguhnya berbeda dengan hasil yang direncanakan.
2. Perhatian dan usaha para eksekutif dipusatkan pada penyimpangan hasil-hasil terhadap apa yang diharapkan, dan bahwa sistem informasi harus menyoroti bidang-bidang yang memerlukan pemeriksaan.

### **13.3 MANAJEMEN DENGAN TUJUAN ( *MANAGEMENT BY OBJECTIVE* )**

Sistem penilaian kinerja yang memiliki beberapa karakteristik:

1. Masing-masing manajer harus mengambil langkah-langkah tertentu yang telah ditetapkan dan dilengkapi dokumen-dokumen tertulis tertentu.
2. Manajer dan bawahan mendiskusikan deskripsi tugas bawahan, menyetujui target-target kinerja jangka pendek, mendiskusikan kemajuan yang dibuat kearah pencapaian target dan secara periodik melakukan evaluasi atas kinerja , serta memberikan umpan balik.

Gambar 13.2 Kerangka Akuntansi Untuk Perencanaan dan Pengendalian



Peran akuntansi manajemen dalam perencanaan adalah memberikan informasi historis dan prospektif. Informasi historis memberikan informasi tentang bagaimana masa lalu organisasi, apakah semua tujuan dan sasaran organisasi tercapai atau tidak. Sedangkan informasi prospektif lebih memberikan informasi tentang rencana masa depan, sehingga bisa memberikan motivasi untuk peningkatan kinerja. Proses perencanaan meliputi:

1. Pengembangan sistem perencanaan
2. Penerapan tujuan
3. Pemilihan alat yang paling tepat untuk memonitor perkembangan pencapaian tujuan.

#### **13.4 PERENCANAAN SASARAN MASA DEPAN YANG HENDAK DI CAPAI**

SPPM pada dasarnya merupakan suatu system yang digunakan oleh manajemen untuk membangun masa depan organisasi, perlu ditentukan lebih dahulu dalam bisnis apa organisasi akan berusaha. Jawaban atas pertanyaan tersebut merupakan misi organisasi. Dengan demikian misi organisasi merupakan *chosen track* untuk membawa organisasi mewujudkan masa depannya.

Setelah ditentukan misi organisasi, langkah berikutnya yang ditempuh oleh manajemen adalah menggambarkan kondisi organisasi di masa depan yang hendak di wujudkan. Gambaran kondisi organisasi di masa depan yang hendak diwujudkan. Gambaran kondisi organisasi di masa depan yang hendak diwujudkan inilah yang merupakan visi organisasi. Dan, visi organisasi tersebut yang akan menjadi sasaran masa depan yang hendak di capai. Untuk mewujudkan visi organisasi, melalui misi pilihan, diperlukan suatu system perencanaan dan pengendalian manajemen. SPPM merupakan system perencanaan sasaran masa

depan yang hendak dicapai organisasi (visi), melalui misi pilihan dan perencanaan kegiatan untuk mencapai sasaran masa depan tersebut, serta pengimplementasian dan pemantauan pelaksanaan rencana tersebut.

### **13.5 PERENCANAAN KEGIATAN UNTUK MENCAPAI SASARAN**

Untuk mewujudkan visi organisasi melalui misi pilihan, organisasi memerlukan system perencanaan kegiatan – usaha rangkaian langkah berurutan untuk merencanakan kegiatan yang ditempuh oleh perusahaan dalam mewujudkan visi organisasi.

Perencanan sasaran masa depan yang hendak dicapai dan perencanaan kegiatan untuk mencapai sasaran organisasi terdiri atas empat langkah berurutan untuk merencanakan kegiatan yang ditempuh oleh perusahaan dalam mewujudkan visi organisasi. Perencanaan sasaran masa depan yang hendak dicapai dan perencanaan kegiatan untuk mencapai sasaran organisasi terdiri atas empat Langkah utama:

1. Perumusan strategi (*strategy formulation*)
2. Perencanaan strategic (*strategic planning*)
3. Penyusunan program (*programming*)
4. Penyusunan anggaran (*budgeting*)

Keempat langkah utama perencanaan tersebut dilaksanakan secara bersistem, dan seringkali disebut dengan system perencanaan bisnis menyeluruh (*total business planning system*). Untuk melaksanakan rencan yang telah disusun, diperlukan langkah-langkah pengimnplementasian dan pemantauan pelaksanaan rencana tersebut. SPPM mencakup system untuk mengimplementasian dan memantau pelaksanaan rencana.

### 13.6 PENTINGNYA SPPM DALAM PENGELOLAAN PERUSAHAAN

Di muka telah dijelaskan bahwa untuk menjadikan perusahaan sebagai institusi pencipta kekayaan, perusahaan perlu melaksanakan tiga kegiatan utama:

1. Mendesain produk dan jasa yang sesuai dengan kebutuhan *customer*
2. Memproduksi produksi dan jasa tersebut secara *cost effective*, dan
3. Memasarkan produk dan jasa tersebut secara efektif kepada *customers*.

Agar efektif kegiatan utama tersebut harus direncanakan dengan baik, sehingga diperlukan system perencanaan menyeluruh tentang tiga kegiatan utama tersebut dan pengimplementasian dan pemantauan pelaksanaan rencana tersebut. Perencanaan menyeluruh yang melibatkan seluruh personel perusahaan akan membangkitkan *sense of commitmen* masing-masing orang di dalam pengimplementasian rencana tersebut. Pemantauan pelaksanaan rencana kegiatan akan menjajikan pencapaian tujuan yang telah dituangkan dalam rencana tersebut. SPPM menyediakan struktur yang memungkinkan proses perencanaan serta mengimplementasian dan pemantauan pelaksanaan sehingga rencana dapat dijalankan. SPPM juga menyediakan berbagai system untuk melaksanakan proses perencanaan serta pengimplementasian dan pemantauan pelaksanaan rencana. Melalui SPPM, keseluruhan kegiatan utama untuk menjadikan perusahaan sebagai institusi pencipta kekayaan dapat dilaksanakan secara terstruktur, terkoordinasi, terjadwal, dan terpadu, sehingga menjajikan tercapainya tujuan perusahaan – pelipatgandaan kekayaan tersebut.



SPPM menyediakan struktur yang memungkinkan proses perencanaan serta pengimplementasian dan pemantauan pelaksanaan sehingga rencana dapat dijalankan. SPPM juga menyediakan berbagai system untuk melaksanakan proses perencanaan serta pengimplementasian dan pemantauan pelaksanaan rencana. Melalui SPPM, keseluruhan kegiatan utama untuk menjadikan perusahaan sebagai institusi pencipta kekayaan dapat dilaksanakan secara terstruktur, terkoordinasi, terjadwal, dan terpadu, sehingga menjajikan tercapainya tujuan perusahaan pelipatgandaan kekayaan perusahaan.

### 13.7 RERANGKA KONSEPTUAL PENDESAIN SPPM

Pendesainan SPPM memerlukan rerangka konseptual, Gambar 1.1.melukiskan rerangka konseptual pendesainan SPPM. Pendesainan SPPM dimulai dari pengamatan dan pengidentifikasian pemacu perubahan (*change drivers*) yang berdampak pada karakteristik lingkungan yang akan dimasuki oleh perusahaan. Hasil pengamatan terhadap pemacu perubahan tersebut digunakan untuk menggambarkan karakteristik lingkungan bisnis sebagai dampak perubahan yang diidentifikasi. Karakteristik lingkungan bisnis menjadi basis untuk membangun paradigma yang sesuai dengan lingkungan yang bersangkutan. Paradigma tersebut kemudian digunakan sebagai landasan pembangunan SPPM. SPPM yang terdiri atas struktur dan proses pada gilirannya menentukan keterampilan (*skillset*) yang perlu dimiliki oleh manajer untuk *running the system*.

Di dalam pendesainan sistem pada umumnya, berbagai faktor berikut ini perlu dipertimbangkan:

1. Tidak ada desain system yang baik atau yang buruk; yang ada adalah apakah suatu desain system sesuai (*fit*) dengan lingkungan bisnis yang dimasuki oleh

perusahaan. Kesesuaian (*fitness*) suatu system dengan lingkungan tempat system tersebut digunakan akan menjadikan system tersebut efektif untuk *running the business* di lingkungan tersebut. Oleh karena itu, didalam mendesain SPPM, perlu dilakukan pengamatan dan identifikasi terhadap pemacu perusahaan (*change drivers*). Pemacu perubahan ini kemudian digunakan untuk menggambarkan dampaknya terhadap karakteristik lingkungan bisnis yang dimasuki oleh organisasi. Karakteristik lingkungan bisnis inilah yang merupakan basis untuk mendesain SPPM yang bersangkutan. Pendekatan penyusunan system seperti ini disebut dengan *contingency approach*.

2. Lingkungan bisnis ibarat suatu teritorial, yang untuk menjelajahnya diperlukan suatu peta. Peta yang menggambarkan lingkungan bisnis yang dimasuki oleh perusahaan disebut paradigma-*the way see the world*. Dengan paradigma tertentu, kita memandang dunia yang kita masuki, dan dengan paradigma ini kita bersikap dan bertindak. Berdasarkan paradigma ini, kita mendesain system-suatu alat yang kita gunakan untuk mengorganisasikan berbagai sumber daya untuk mewujudkan tujuan system.
3. Setiap system terdiri atas dua komponen; struktur dan proses. Struktur merupakan komponen-komponen yang berkaitan satu sama lain yang bersama-sama membentuk suatu system. Proses system merupakan tahap-tahap yang harus dilalui untuk mewujudkan tujuan system. Proses system menjelaskan bekerjanya setiap komponen

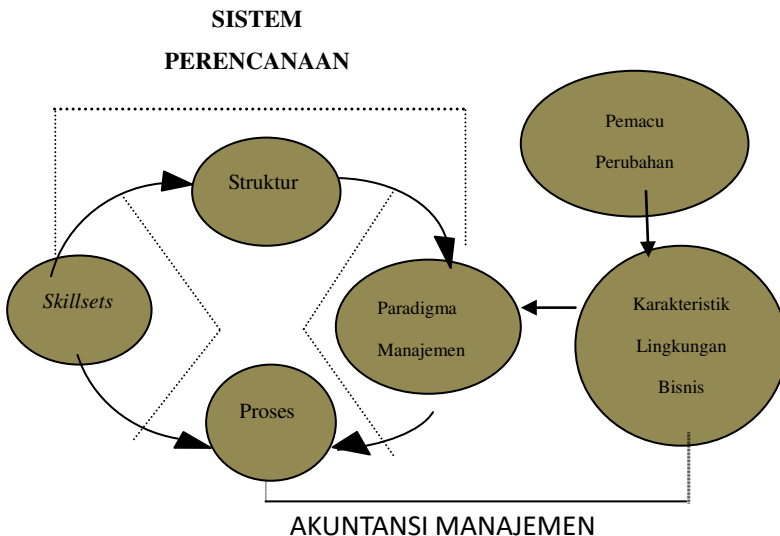
pembentuk system (struktur) dalam mewujudkan tujuan system.

4. Setiap system yang kita desain memerlukan kompetensi tertentu untuk menjalankan system tersebut. Kompetensi untuk menjalankan SPPM disebut *managerial skills*.

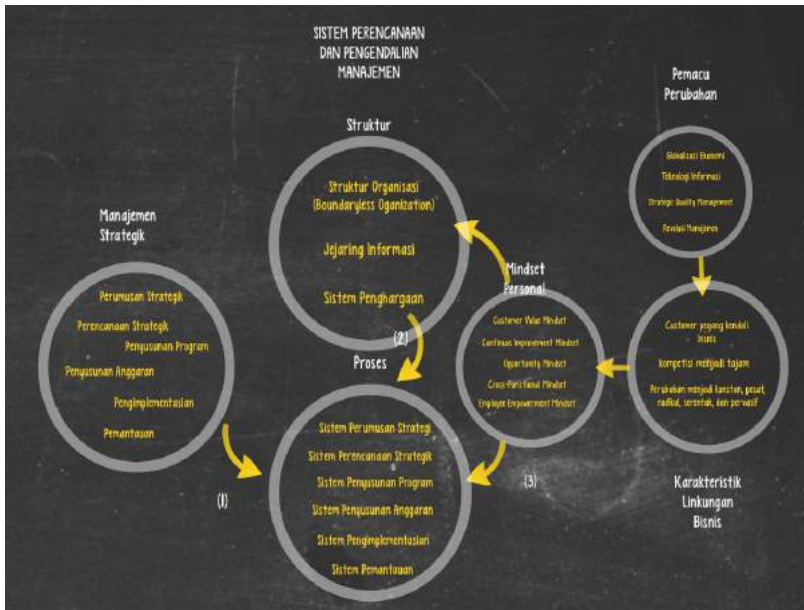
SPPM didesain untuk memasuki lingkungan bisnis tertentu. SPPM yang didesain untuk memasuki lingkungan bisnis stabil, yang didalamnya kompetisi tidak tajam dan kendali bisnis berada di tangan produser, akan sangat berbeda dengan SPPM yang didesain untuk memasuki lingkungan bisnis yang di dalamnya kendali bisnis berada di tangan *customer*, kompetisi sangat tajam, dan perubahan bersifat radikal, konstan, pesat, serentak, dan pervasive.

Di dalam mendesain SPPM, *designer* harus mendasarkan desainnya sesuai dengan karakteristik lingkungan bisnis yang akan dimasuki oleh perusahaan.

Gambar 13.3 Sistem Perencanaan Dan Pengendalian Manajemen



Gambar 2.3. Rerangka Konseptual Pendesain SPPM



Seluruh komponen struktur SPPM harus didesain berdasarkan karakteristik lingkungan bisnis yang akan dimasuki oleh perusahaan. Seluruh system yang digunakan untuk melaksanakan proses SPPM juga didesain berdasarkan karakteristik lingkungan bisnis yang akan dimasuki oleh perusahaan.

### 13.8 SIMPULAN

Akuntansi sebagai alat perencanaan organisasi membantu organisasi untuk mendapatkan informasi historis dan prospektif. Informasi historis memberikan informasi tentang kinerja organisasi masa lalu, sedangkan informasi prospektif memberikan informasi tentang rencana masa depan yang ingin dilakukan. Proses perencanaan meliputi pengembangan sistem

perencanaan, penerapan tujuan, pemilihan alat yang paling tepat dalam pencapaian tujuan yang ditetapkan. Perencanaan ini membantu organisasi untuk menetapkan tujuan dan sasaran organisasi. Sehingga masa depan organisasi jelas. Perencanaan ini salah satu tindakan yang membantu organisasi untuk menyesuaikan diri dengan ketidakstabilan lingkungan. Sehingga organisasi tidak terlindas oleh zaman. Akuntansi sebagai alat pengendalian merupakan suatu bentuk pengawasan untuk menjamin bahwa strategi untuk mencapai tujuan organisasi sudah dijalankan dengan baik dan sesuai prosedur. Pengendalian dan perencanaan saling mempunyai ketergantungan. Perencanaan tanpa pengendalian tidak akan berarti, begitu sebaliknya.

Peran akuntansi manajemen meliputi perencanaan strategic, pemberian informasi biaya yang di dalamnya terdapat lima aktivitas (*cost finding, cost recording, cost analyzing, strategic cost reduction, dan cost reporting*), penilaian investasi, penganggaran, penentuan biaya pelayanan (*cost of service*) dan penentuan tarif pelayanan (*charging for service*) serta penilaian kerja.

Dalam pengendalian manajemen terdapat beberapa aktivitas, yaitu perencanaan, koordinasi antar berbagai bagian dalam organisasi, komunikasi informasi, pengambilan keputusan, memotivasi orang-orang dalam organisasi agar berperilaku sesuai dengan tujuan organisasi, pengendalian, dan penilaian kinerja. Tipe pengendalian manajemen terbagi menjadi tiga kelompok, yaitu pengendalian preventif, pengendalian operasional, dan pengendalian kerja.

Struktur pengendalian manajemen meliputi pusat pertanggungjawaban pada tiap-tiap bagian. Diantaranya yaitu pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba, dan pusat investasi.

Setiap pusat-pusat pertanggungjawaban bertugas untuk melaksanakan program atau aktivitas tertentu.

Proses pengendalian manajemen meliputi komunikasi formal melalui perumusan strategi, perencanaan strategik, penganggaran, dan evaluasi kinerja. Sedangkan komunikasi informal melalui komunikasi langsung, peremuan informal, diskusi, atau melalui metoda *management by walking around*.

# MASALAH INTERNASIONAL AKUNTANSI MANAJEMEN



## BAB 14

## 14.1 KETERLIBATAN DALAM PERDAGANGAN INTERNASIONAL

**Perusahaan multinasional** (*Multinational Corporation=MNC*) adalah perusahaan yang menjalankan bisnis di lebih dari satu negara yang volume dan pertumbuhannya juga terjadi di lebih dari satu negara. Meskipun perusahaan multinasional acap kali mengadopsi struktur desentralisasi, dengan cabang-cabang yang secara keseluruhan dimiliki perusahaan induk, beragamnya sistem hukum tempat perusahaan beroperasi memerlukan pertimbangan yang matang mengenai struktur perusahaan.

### A. Impor dan Ekspor

Satu bentuk sederhana dari keterlibatan multinasional adalah impor dan ekspor. Suatu perusahaan mungkin mengimpor bahan baku digunakan dalam berproduksi. Namun pengenaan pajak impor telah menambah kompleksitas dan biaya. Ongkos angkut masuk (*Freight-in*) dihitung sebagai biaya bahan dan dikenakan juga tarif (bea masuk).

Tarif (*Tariff*) adalah jenis pajak impor yang ditarik oleh pemerintah federal (di Amerika Serikat). Oleh karena itu, banyak perusahaan berusaha keras mengurangi beban tarif, antara lain dengan membatasi jumlah bahan yang diimpor. Menyaring bahan dengan banyak bahan-bahan lokal atau memanfaatkan zona-zona perdagangan luar negeri.

Zona perdagangan luar negeri memiliki implikasi penting bagi perusahaan manufaktur karena tarif tidak perlu dibayar selama komponen berada dalam zona perdagangan, sebagai bagian dari produk akhir perusahaan dapat menunda pembayaran bea masuk dan kerugian yang berkaitan dengan modal kerja. Perusahaan juga tidak perlu membayar bea masuk untuk bahan-bahan yang cacat, atau persediaan yang belum dimasukkan ke dalam kelompok produk akhir. Zona perdagangan luar negeri juga mampu memberikan keuntungan tambahan yaitu :

1. Barang yang tidak memenuhi peraturan kesehatan, keamanan, dan pengendalian polusi yang berlaku di suatu negara dapat diimpor melalui zona perdagangan luar negeri dan dimodifikasi sedemikian rupa sehingga



memenuhi peraturan yang berlaku tanpa harus membayar denda.

2. Perakitan komponen-komponen yang dikenakan tarif tinggi menjadi produk akhir dengan tarif lebih rendah.

Akuntan manajemen harus waspada terhadap biaya yang timbul dari impor bahan baku. Akuntan manajemen harus juga mampu mengevaluasi manfaat potensial dari zona perdagangan luar negeri ketika membangun lokasi pabrik.

Ekspor adalah penjualan produk perusahaan di luar negeri. Ekspor biasanya lebih kompleks dari sekedar menjual produk akhir atau barang jadi di pasar domestik karena negara asing memberlakukan berbagai peraturan mengenai impor dan tarif. Namun perusahaan lokal juga dapat bekerja sama dengan distributor yang berpengalaman dan memahami kompleksitas perundang-undangan negara lain.

## **B. Joint Venture**

Joint venture adalah jenis persekutuan di mana para investor menjadi bagian dari kepemilikan perusahaan. Kadang-kadang joint venture diperlukan untuk menghadapi undang-undang yang berlaku. Di Cina, misalnya MNC tidak diizinkan membeli perusahaan Cina Atau mendirikan perusahaan anak sendiri. Karena itu, Joint venture dengan perusahaan Cina perlu dilakukan.

## **14.2 NILAI TUKAR MATA UANG ASING**

Bila perusahaan mulai beroperasi dalam lingkungan internasional, maka perusahaan tersebut akan membutuhkan mata uang asing. Akuntan manajemen memainkan peran penting dalam pengelolaan eksposur terhadap risiko mata uang. Manajemen risiko mata uang (*currency risk Management*) adalah pengelolaan terhadap transaksi, ekonomi, dan translasi eksposurnya karena fluktuasi kurs tukar. Risiko transaksi adalah kemungkinan bahwa transaksi kas di masa depan akan dipengaruhi oleh perubahan kurs. Risiko ekonomi adalah kemungkinan bahwa nilai sekarang dari arus kas di masa depan perusahaan akan dipengaruhi oleh fluktuasi kurs tukar. Risiko

translasi atau akuntansi adalah tingkat di mana laporan keuangan perusahaan terpengaruh oleh fluktuasi kurs tukar.

MNC sekarang ini berurusan dengan banyak jenis mata uang. Mata uang tersebut dapat saling diperdagangkan, tergantung pada kurs tukar yang berlaku pada saat berlangsungnya perdagangan. **Kurs spot (*Spot Rate*)** adalah kurs tukar dari satu jenis mata uang terhadap mata uang lain untuk transaksi tunai pada hari yang sama. Perubahan kurs pot dapat mempengaruhi nilai transaksi kas atau tunai di masa depan perusahaan, yaitu menciptakan resiko transaksi.

Ketika mata uang satu negara menguat secara relatif terhadap mata uang negara lain, terjadilah **apresiasi mata uang (*currency appreciation*)** dan sebaliknya disebut **depresiasi mata uang (*Currency depreciation*)** dengan demikian **kerugian kurs tukar (*exchange los*)** adalah satu kerugian kurs tukar dari mata uang terhadap mata uang lain yang disebabkan oleh depresiasi mata uang dalam negeri dan sebaliknya disebut **keuntungan kurs tukar (*Exchange gain*)**. Jelaslah bahwa resiko transaksi harus diperhatikan oleh para manajer karena hal tersebut mempengaruhi harga yang dibayar dan diterima atas pembelian barang.

Hedging merupakan satu cara untuk mengatasi masalah resiko perubahan kurs tukar. Hedging biasa dilakukan dalam kontrak-kontrak Froward. **Kontrak Froward (*Forward Contrac*)** mengharuskan pembeli menyerahkan sejumlah tertentu mata uang dengan kurs tukar tertentu pada tanggal yang telah ditentukan di masa depan.

Resiko dapat mempengaruhi daya saing relatif perusahaan meskipun perusahaan tersebut tidak pernah berpartisipasi secara langsung dalam perdagangan internasional. Dalam menyusun anggaran induk, misalnya anggaran penjualan harus mempertimbangkan potensi menguat atau melemahnya mata uang negara pesaing. Hedging juga digunakan sebagai islah satu cara untuk mengelola resiko ekonomi .

### 14.3 DESENTRALISASI

Desentralisasi memungkinkan satu organisasi memperoleh manfaat dari pengetahuan istimewa para manajer lokal .

misalnya, **Loctite** memperkerjakan para manajer lokal dalam menjalankan divisi-divisi luar negeri mereka; kegiatan pemasaran dan penentuan harga berada di bawah kendali manajer lokal. Bahasa tidak menjadi masalah karena para manajer lokal menguasainya. Mereka juga akrab dengan norma dan hukum di lingkungan operasinya. Para manajer lokal MNC mampu memberikan tanggapan yang lebih baik dalam pengambilan keputusan. Mereka mampu lebih cepat menanggapi permintaan diskon dari pelanggan, tuntutan pemerintah lokal, dan perubahan iklim politik.

MNC barangkali memutuskan bahwa pendirian divisi adalah didasarkan pada jenis produk yang dijual, bukan berdasarkan negara di mana produk tersebut dijual. Divisi-divisi dapat didirikan menurut lini manajemen fungsional. Adanya berbagai divisi di lebih dari satu negara menciptakan kebutuhan akan perangkat evaluasi kinerja yang mempertimbangkan berbagai perbedaan pada lingkungan divisi.

#### 14.4 MENGUKUR KINERJA PADA PERUSAHAAN MULTINASIONAL

Adalah penting bagi MNC untuk memisahkan evaluasi manajer dari satu divisi dari evaluasi divisi tersebut. Evaluasi manajer sebaiknya tidak menyertakan faktor-faktor di luar kendali manajer, seperti fluktuasi amat uang, pajak, dan seterusnya. Sebaliknya seorang manajer dievaluasi berdasarkan pendapatan dan biaya.

Adalah sulit membandingkan kinerja seorang manajer divisi di satu negara dengan kinerja seorang manajer divisi di satu negara lainnya. Bahkan divisi-divisi yang tampaknya mirip dalam kerangka produksi dapat menghadapi masalah politik, sosial, ekonomi yang sangat berbeda dari, dan lebih kompleks dari, kondisi-kondisi domestik.

Manajemen puncak perlu waspada terhadap adanya tingkat inflasi yang berbeda. Namun kesenjangan konsistensi laporan internal dapat mengaburkan perbandingan antar divisi dan akuntan manajemen harus jeli terhadap masalah ini. Semua faktor-faktor lingkungan yang berbeda tersebut harus dipertimbangkan pada saat menilai kinerja manajerial.

Faktor-faktor lingkungan yang mempengaruhi evaluasi kinerja pada perusahaan Multinasional adalah sebagai berikut:

1. Faktor-faktor ekonomi : Organisasi dari sistem bank sentral, stabilitas ekonomi, eksistensi pasar modal, pembatasan valuta
2. Faktor-faktor politik dan hukum : kualitas efisiensi dan keefektifan struktur perundang-undangan; pengaruh kebijakan pertahanan; dampak kebijakan luar negeri; tingkat kerusakan politik; tingkat keterlibatan pemerintah dalam bisnis.
3. Faktor-faktor pendidikan ; tingkat melek huruf; cakupan dan jenjang formal serta sistem pelatihan; cakupan jenjang pelatihan teknik; keluasan dan mutu program pengembangan manajemen.
4. Faktor-faktor sosiologis; perilaku sosial terhadap industri dan bisnis; perilaku budaya terhadap otoritas dan orang-orang yang menjadi bawahan; perilaku budaya terhadap produktivitas dan keberhasilan (etika kerja); perilaku sial terhadap keuntungan material; keragaman budaya dan ras.

Laba residu dan ROI merupakan ukuran kinerja manajerial yang penting. Namun keduanya merupakan ukuran jangka pendek. Keduanya menimbulkan godaan bagi para manajer untuk mengorbankan kepentingan jangka panjang perusahaan demi kepentingan jangka pendek. Salah satu cara mengatasi perilaku yang menyimpang ini adalah dengan memanfaatkan ukuran kinerja tambahan yang lebih erat kaitannya dengan kepentingan jangka panjang perusahaan. Sebagai contoh, selain ROI dan laba residu, manajemen puncak dapat mempertimbangkan faktor-faktor seperti pangsa pasar, keluhan pelanggan, rasio perputaran karyawan, dan pengembangan personal.

#### **14.5 PENETAPAN HARGA TRANSFER DAN PERUSAHAAN MULTINASIONAL**

Bagi perusahaan multinasional, penetapan harga transfer harus mencapai dua sasaran ; evaluasi kinerja dan penetapan pajak penghasilan yang optimal.

## Evaluasi Kinerja

Divisi-divisi sering kali dievaluasi berdasarkan laba bersih dan pengembalian atas investasi. Seperti pada kasus harga transfer, divisi penjual menghendaki harga transfer yang tinggi sehingga meningkatkan laba bersihnya, sementara divisi pembeli menghendaki harga transfer yang rendah sehingga meningkatkan laba bersihnya. Namun harga transfer MNC sering kali diatur oleh perusahaan induk yang membuat penggunaan ukuran ROI dan laba bersih meragukan. Karena kedua ukuran ini berada di luar wewenang manajer divisi, maka keduanya tidak mampu lagi berperan sebagai indikator kinerja manajemen.

## Pajak Penghasilan dan Penetapan Harga Tranfer

Seandainya semua negara memiliki struktur pajak yang sama, maka harga transfer mungkin akan diatur tanpa mempertimbangkan pajak. Atau tidak demikian halnya sehingga akibatnya MNC mungkin menggunakan penetapan harga transfer yang memindahkan biaya ke negara dengan pajak tinggi dan memindahkan pendapatan dengan pajak rendah.

### 1. Etika Dalam Lingkungan Internasional

Etika bisnis merupakan masalah pelik dalam konteks negara individual, tetapi dalam konteks global, etika bisnis merupakan masalah yang jauh lebih pelik. Beberapa penelitian menunjukkan bahwa umat manusia sesungguhnya memiliki dasar-dasar etika. Namun terdapat prasyarat untuk pembentukan lingkungan bisnis yang beretika. Termasuk diantaranya adalah stabilitas kemasyarakatan; kemakmuran personal; kepercayaan atas kepemilikan seseorang dan masa depan masyarakat; kepercayaan atas kemampuan untuk memberikan keluarga seseorang; dan pemahaman terhadap bagaimana sistem bekerja dan bagaimana berpartisipasi.

*Blat* adalah satu sistem Perolehan barang dan jasa informal yang didasarkan pada pengaruh kesepakatan di antara pihak yang saling kenal. *Bulat* adalah perpanjangan alamiah dari budaya menekankan hubungan personal dan transaksi-transaksi moneter. Kontrak-kontrak resmi masih mungkin dilanggar arena lemahnya pelaksanaan hukum. Akibatnya hubungan personal yang menjadi

ciri dari bulat merupakan landasan yang kokoh untuk masalah-masalah bisnis.

Ketegasan yang mendasari satu sistem adalah penting bagi kepastian berbagai kontrak, dan berfungsi sebagai landasan bagi kepercayaan dalam urusan etika.

#### **14.6 SIMPULAN**

Berdasarkan pembahasan yang telah dipaparkan dalam makalah ini, kesimpulan yang dapat ditarik pada makalah ini adalah sebagai berikut :

1. Akuntan manajemen menyediakan keterampilan bisnis dan keuangan. Tugas akuntan manajemen di perusahaan internasional adalah lebih menantang karena ambiguitas dan perubahan terus-menerus sifat dan bisnis global. Akuntan manajemen harus tetap mengikuti perkembangan mutakhir berbagai bidang bisnis mulai dari sistem informasi, pemasaran, manajemen, politik dan ekonomi. Selain itu akuntan manajemen harus memahami standar akuntansi keuangan dari berbagai negara di mana perusahaan beroperasi.
2. Perusahaan yang terlibat dalam bisnis internasional dapat membangun kegiatan mereka dalam tiga cara. Mereka dapat menjalankan kegiatan impor dan ekspor, membeli perusahaan anak yang dimiliki penuh, dan berpartisipasi dalam Joint venture.
3. Akuntan manajemen harus memperhatikan potensi eksposur perusahaan mereka terhadap resiko transaksi, resiko ekonomi, dan risiko translasi. Mereka dapat melakukan hedging untuk membatasi eksposur perusahaan terhadap ketiga risiko tersebut.
4. MNC memilih bentuk desentralisasi karena alasan-alasan yang hampir sama dengan alasan perusahaan nasional memilih desentralisasi. Dengan desentralisasi, manajer lokal mampu menghasilkan keputusan yang lebih baik melalui pemanfaatan informasi lokal. Manajer lokal juga mampu memberikan tanggapan yang lebih tepat waktu untuk mengubah keadaan. Bagi perusahaan besar, yaitu perusahaan yang didiversifikasi, desentralisasi itu perlu

karena mustahil seorang manajer pusat memahami seluruh produk dan pasar. Alasan lainnya adalah untuk melatih dan memotivasi manajer lokal serta memberi kesempatan bagi manajemen puncak untuk lebih memusatkan perhatiannya kepada masalah-masalah jangka panjang, seperti perencanaan strategis, daripada memperhatikan masalah operasi perusahaan sehari-hari.

5. Faktor-faktor lingkungan adalah faktor sosial, ekonomi, politik, hukum, dan budaya yang membedakan satu negara dari negara lainnya serta di luar kontrol manajer. Namun, faktor-faktor tersebut benar-benar mempengaruhi laba dan ROI. Karena itu, evaluasi terhadap manajer divisi seharusnya dipisahkan terhadap perusahaan anak.
6. Ketika satu divisi dari satu perusahaan memproduksi produk yang digunakan dalam proses produksi divisi lain, muncul masalah harga transfer. Harga transfer merupakan pendapatan bagi divisi penjual dan biaya bagi divisi pembeli. Sama halnya dengan perusahaan domestik. MNC dapat menggunakan harga transfer dalam evaluasi kinerja. MNC dengan perusahaan anak di negara dengan pajak tinggi dan negara dengan pajak rendah dapat memanfaatkan penetapan harga transfer untuk menggeser biaya ke negara berpajak tinggi dan menggeser pendapatan ke negara berpajak rendah.
7. MNC menghadapi masalah-masalah etika yang tidak dihadapi perusahaan domestik. masing-masing negara mempunyai kebiasaan dan peraturan yang berbeda, MNC harus menetapkan apakah kebiasaan tertentu benar-benar satu cara berbisnis yang berbeda, atau apakah merupakan pelanggaran atas kode etik berbisnisnya.

## DAFTAR PUSTAKA

- Amin, Widjaja Tunggal. 2009. Strategic Management Accounting. Analisis Strategik Atas Informasi Manajemen Biaya. Harvarindo.
- Bambang Hariadi, Akuntansi Manajemen Sudut Pandang, BPFE, Yogyakarta, 2002
- Bastian, Bustani & Nurlela. 2009. Akuntansi Biaya Melalui Pendekatan Manajerial. Jakarta : Mitra Wacana Media.
- Charles T. Horngren, 2009, Pengantar Akuntansi Manajemen, Jilid I edisi 6, Penerbit Erlangga.
- Don R.Hansen dan Maryane M.Mowen , 2008, Akuntansi Manajerial, Salemba Empat: Jakarta
- Don R Hansen, Maryanne M.Mowen, edisi 8. Jakarta: Salemba Empat
- Hariadi, Bambang, *Akuntansi Manajemen*, edisi 1. Yogyakarta : BPFE 2002
- Hansen, D.R dan Mowen , M.M .2005. Managerial Accounting . Seventh Edition Cincinnati: South- Western College Publishing (HM)
- Hongren, Charles T., George Foster, dan Srikant M. Datar. 2000. Cost Accounting: Managerial Emphasis. Edisi Kesepuluh. Prentice Hall
- Hansen and Mowen, Managerial Accounting, Buku Dua, Jakarta Salemba Empat.
- Hansen, Mowen. 2008. Akuntansi Manajerial. Jakarta : Salemba Empat. Jilid II.
- Hansen, D.,R. and Mowen, M.M. 1997. Management Accounting, 4th edition 1999. International Thompson Publishing.
- Mowen Hansen, (2008). Akuntansi Managerial, salemba empat, Jakarta



- Mulyadi, 2007, Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen, Salembat Empat: Jakarta.
- Mulyadi, 2007, Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen, Salembat Empat: Jakarta.
- Machfoedz, Mas'ud, *Akuntansi Manajemen*, Jakarta : BPFE 2002
- Managerial Emphasis. Edisi Kesepuluh. Prentice Hall.
- Mulyadi, 2001, Akuntansi Manajemen, Konsep Manfaat dan Rekayasa, Edisi Tiga, Salemba Empat.
- Ray, H, Garrinson, *Akuntansi Manajemen*, Yogyakarta : Ak Group 1987
- Rayburn, L.G. Akuntansi Biaya: dengan Menggunakan Pendekatan Manajemen Biaya. Edisi 6. Jilid 1. Jakarta: Erlangga.
- Samsryn, L.M, *Akuntansi Manajerial Suatu Pengantar*, Jakarta : Rajawali Pers, 2002
- Wibowo, SE. 2010. Manajemen Kinerja. Jakarta : PT. Raja Grafindo.
- Wibisono, Darmawan. 2006. Manajemen Kinerja, Konsep, Desain, Teknik Meningkatkan Daya Saing Perusahaan. Bandung : Erlangga.
- Wijayanti, I. D. S., 2008, Dasar-dasar Manajemen. Mitra Cendikia: Yogyakarta.
- Zainuddin, Yuserrie, 2003, Management Accounting and Control System: the State of the Art, Makalah Seminar Dosen Tamu Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro 25 September 2003.

## TENTANG PENULIS



**Dr. H. Mukhzarudfa, S.E., M.Si.,** dilahirkan di Jambi, pada tanggal 6 Juni 1963, lulusan Fakultas Ekonomi Universitas Jambi, Jurusan Manajemen pada tahun 1987. Selanjutnya beliau melanjutkan studi pada program Magister Sains Akuntansi di Universitas Padjajaran (Bandung) dan dinyatakan lulus pada tahun 1995. Beliau telah menyelesaikan program Doktorat dibidang akuntansinya pada tahun 2013

di Universitas Padjadjaran (Bandung). Saat ini beliau menjabat ketua prodi Magister Ilmu akuntansi UNJA. Beberapa jabatan pernah beliau duduki diantaranya ketua program diploma tiga FEB UNJA, ketua prodi D3 Perpajakan serta pernah menjadi anggota Senat Universitas Jambi. Beliau telah menjadi dosen tetap FEB jurusan akuntansi sejak tahun 1990 hingga saat ini. Selain itu beliau juga aktif mengajar di program Doktor Ilmu Ekonomi, Program Magister Ilmu Akuntansi, Manajemen dan Ilmu Ekonomi, diploma tiga Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Jambi pada program studi perpajakan dan akuntansi untuk mata kuliah Metodologi penelitian, Teori Akuntansi dan Akuntansi manajemen. Beliau juga aktif mengajar di beberapa perguruan tinggi negeri dan swasta lain di kota Jambi. Beliau juga aktif menulis artikel ilmiah baik di jurnal nasional maupun internasional. Selain itu juga pernah menulis buku **Metodologi Penelitian Akuntansi** penerbit Citrabooks.



**Wirmie Eka Putra, S.E., M.Si.**, lahir di Jambi, tanggal 21 Mei 1980, lulusan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Jambi, Jurusan Akuntansi, pada tanggal 27 Januari 2003. Kemudian ia melanjutkan studi pada program Magister Sains Akuntansi di Universitas Padjajaran (Bandung) dan dinyatakan lulus pada tanggal 14 Agustus 2009. Saat ini beliau sedang melanjutkan studi pada program Doktor Ilmu Ekonomi konsentrasi akuntansi program pascasarjan UNJA. Pekerjaan saat ini adalah sekretaris prodi Magistter Ilmu Akuntansi UNJA. Beliau pernah menjadi ketua Jurusan Akuntansi FEB UNJA periode 2013 – 2017. Sejak tahun 2004 telah menjadi dosen tetap pada jurusan akuntansi FEB UNJA hingga saat ini. Selain itu juga aktif mengajar di program diploma tiga Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Jambi pada program studi perpajakan, akuntansi dan pemasaran untuk mata kuliah perpajakan. Beliau juga aktif menulis artikel ilmiah baik di jurnal nasional maupun internasional. Selain itu juga pernah menulis buku **Modul Ajar Pengantar Perpajakan** penerbit Salim Media Indonesia.

# AKUNTANSI MANAJEMEN

SEBUAH PENGANTAR

Pada tahun 1880an, perusahaan manufaktur di Amerika mulai bekonsentrasi dalam pengembangan teknologi produksi yang berkapasitas besar. Para manajer dan insinyur pada perusahaan metal telah mengembangkan prosedur untuk menghitung relevant product cost yang disebut scientific management. Prosedur ini digunakan untuk menganalisis produktivitas dan laba suatu produk. Akan tetapi seiring berkembangnya pemikiran akuntansi maka setelah tahun 1914 prosedur tersebut mulai hilang dari praktik akuntansi perusahaan.

Setelah Perang Dunia I, terdapat peraturan akuntansi keuangan yang mempunyai dampak berkurangnya informasi akuntansi yang bermanfaat untuk mengevaluasi kinerja bawahan dalam perusahaan besar (lost relevance). Sampai tahun 1920an, semua manajer percaya pada informasi yang berhubungan dengan proses produksi utama, transaksi dan even yang menghasilkan jumlah nominal pada laporan keuangan. Setelah tahun 1925, informasi yang digunakan oleh manajer menjadi lebih sederhana dan banyak perusahaan manufaktur di Amerika telah mengembangkan prosedur akuntansi manajemen seperti yang dikenal sekarang.



## Salim Media Indonesia

Jalan H. Ibrahim Lr. Budaya No.09  
RT. 21 Rawasari Kec. Alam Barajo - Jambi  
Telp. 0741 3062851 / 0821 8397 4554  
Email: salimmediaindonesia@gmail.com  
www.salimmedia.com



Salim Media Indonesia

## Referensi

ISBN 978-602-5724-60-0



9 786025 724800