Editor: Dr. Hartini, S.E., M.M.

AKUNTANSI MANAJEMEN

(PENDEKATAN KONSEPTUAL)

Muhamad Nur Rizqi, S.E., M.M.S.I.
Hurriyaturrohman, S.E., M.M. | Suradi, S.E., M.M.
Dr. Syamsuri Rahim, SE., SIP., M.Si., Ak. CA., CPA.
Dra. Yustina Triyani, M.M., M.Ak. | Arisanjaya Doloan, S.E., M.Ak., Ak.
Dr. Hari Nugroho, S.E., M.M., M.S.E. | N.A. Rumiasih, S.E., Ak., M.M.
Dian Pertiwi, S.E., M.Acc., Ak., CA. | Rahmat Mulyana Dali, S.E., M.Si.
Desmy Riani, S.E., M.Ak. | Dr. Erny Amriani Asmin, S.E., M.M.
Sugi Suhartono, S.E., M.Ak. | Dr. Syarifuddin Sulaiman, S.E., M.Si.
Dr. Indupurnahayu, S.E., M.M., Ak. CA. | Angga Prasetia, S.E., M.Ak.
Dr. Entar Sutisman, S.E., M.Ak. | Siti Nurhayati, S.E., M.Ak.
Dr. Rabiyatul Jasiyah, S.E., M.Ak. | Septyana Prastianingrum, S.E., M.MSI.

BOOK CHAPTER

AKUNTANSI MANAJEMEN (PENDEKATAN KONSEPTUAL)

UU No 28 tahun 2014 tentang Hak Cipta

Fungsi dan sifat hak cipta Pasal 4

Hak Cipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 huruf a merupakan hak eksklusif yang terdiri atas hak moral dan hak ekonomi.

Pembatasan Pelindungan Pasal 26

Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23, Pasal 24, dan Pasal 25 tidak berlaku terhadap:

i Penggunaan kutipan singkat Ciptaan dan/atau produk Hak Terkait untuk pelaporan peristiwa aktual yang ditujukan hanya untuk keperluan penyediaan informasi aktual;

ii Penggandaan Ciptaan dan/atau produk Hak Terkait hanya untuk kepentingan penelitian ilmu pengetahuan;

iii Penggandaan Ciptaan dan/atau produk Hak Terkait hanya untuk keperluan pengajaran, kecuali pertunjukan dan Fonogram yang telah dilakukan Pengumuman sebagai bahan ajar; dan

iv Penggunaan untuk kepentingan pendidikan dan pengembangan ilmu pengetahuan yang memungkinkan suatu Ciptaan dan/atau produk Hak Terkait dapat digunakan tanpa izin Pelaku Pertunjukan, Produser Fonogram, atau Lembaga Penyiaran.

Sanksi Pelanggaran Pasal 113

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).

AKUNTANSI MANAJEMEN
(PENDEKATAN KONSEPTUAL)

Muhamad Nur Rizqi, S.E., M.M.S.I.
Hurriyaturrohman, S.E., M.M.
Suradi, S.E., M.M.
Dr. Syamsuri Rahim, SE., SIP., M.Si., Ak. CA., CPA.
Dra. Yustina Triyani, M.M., M.Ak.
Arisanjaya Doloan, S.E., M.Ak., Ak.
Dr. Hari Nugroho, S.E., M.M., M.S.E.
N.A. Rumiasih, S.E., Ak., M.M.
Dian Pertiwi, S.E., M.Acc., Ak., CA.
Rahmat Mulyana Dali, S.E., M.Si.
Desmy Riani, S.E., M.Ak.
Dr. Erny Amriani Asmin, S.E., M.M.
Sugi Suhartono, S.E., M.Ak.
Dr. Syarifuddin Sulaiman, S.E., M.Si.
Dr. Indupurnahayu, S.E., M.M., Ak. CA.
Angga Prasetia, S.E., M.Ak.
Dr. Entar Sutisman, S.E., M.Ak.
Siti Nurhayati, S.E., M.Ak.
Dr. Rabiyatul Jasiyah, S.E., M.Ak.
Septyana Prastianingrum, S.E., M.MSI.

Editor:
Dr. Hartini, S.E., M.M.

Penerbit

CV. MEDIA SAINS INDONESIA
Melong Asih Regency B40 - Cijerah
Kota Bandung - Jawa Barat
www.penerbit.medsan.co.id

Anggota IKAPI
No. 370/JBA/2020

AKUNTANSI MANAJEMEN
(PENDEKATAN KONSEPTUAL)

Muhamad Nur Rizqi, S.E., M.M.S.I.
Hurriyaturrohman, S.E., M.M.
Suradi, S.E., M.M.
Dr. Syamsuri Rahim, SE., SIP., M.Si., Ak. CA., CPA.
Dra. Yustina Triyani, M.M., M.Ak.
Arisanjaya Doloan, S.E., M.Ak., Ak.
Dr. Hari Nugroho, S.E., M.M., M.S.E.
N.A. Rumiasih, S.E., Ak., M.M.
Dian Pertiwi, S.E., M.Acc., Ak., CA.
Rahmat Mulyana Dali, S.E., M.Si.
Desmy Riani, S.E., M.Ak.
Dr. Erny Amriani Asmin, S.E., M.M.
Sugi Suhartono, S.E., M.Ak.
Dr. Syarifuddin Sulaiman, S.E., M.Si.
Dr. Indupurnahayu, S.E., M.M., Ak. CA.
Angga Prasetia, S.E., M.Ak.
Dr. Entar Sutisman, S.E., M.Ak.
Siti Nurhayati, S.E., M.Ak.
Dr. Rabiyatul Jasiyah, S.E., M.Ak.
Septyana Prastianingrum, S.E., M.MSI.

Editor :
Dr. Hartini, S.E., M.M.
Tata Letak :
Mega Restiana Zendrato
Desain Cover :
Syahrul Nugraha
Ukuran :
A5 Unesco: 15,5 x 23 cm
Halaman :
viii, 315
ISBN :
978-623-362-496-1
Terbit Pada :
April 2022

Hak Cipta 2022 @ Media Sains Indonesia dan Penulis

Hak cipta dilindungi Undang-Undang. Dilarang keras menerjemahkan, memfotokopi, atau memperbanyak sebagian atau seluruh isi buku ini tanpa izin tertulis dari Penerbit atau Penulis.

PENERBIT MEDIA SAINS INDONESIA
(CV. MEDIA SAINS INDONESIA)
Melong Asih Regency B40 - Cijerah
Kota Bandung - Jawa Barat
www.penerbit.medsan.co.id

KATA PENGANTAR

Puji dan syukur kami panjatkan kehadirat Allah SWT, atas limpahan Karunia dan Rahmat-Nya yang telah diberikan kepada kami, sehingga buku ini dapat diterbitkan tepat waktu. Buku ini menyajikan pengetahuan mengenai akuntansi manajemen. Kehadiran buku ini melengkapi buku akuntansi manajemen yang sudah ada sebelumnya, diharapkan dapat menjadi referensi bacaan kepada para pembaca khususnya mengenai akuntansi manajemen.

Sistematika penyusunan buku dalam bentuk book chapter ini terdiri atas dua puluh bab, dengan judul Akuntansi Manajemen (Pendekatan Konseptual). Penyusunan buku ini, tentunya masih terdapat banyak kekurangan, seperti kata pepatah "Tak ada gading yang tak retak". Sejatinya, kesempurnaan itu hanya milik Sang Pencipta. Oleh sebab itu, kami sangat saran dan kritik yang membangun, sangat kami harapkan dari para pembaca.

Penulis menyadari bahwa di dalam penyusunan buku ini, banyak kendala yang dihadapi. Akan tetapi, berkat dukungan dari berbagai pihak, maka buku ini dapat diterbitkan sesuai dengan rencana. Pada kesempatan ini, kami menyampaikan terima kasih yang setinggi-tingginya kepada pihak yang telah memberikan bantuannya. Secara khusus, terima kasih kepada Media Sains Indonesia sebagai inisiator book chapter ini. Semoga buku ini bermanfaat.

April, 2022
Editor

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR.....i

DAFTAR ISI.....ii

1 GAMBARAN UMUM AKUNTANSI MANAJEMEN 1

Sejarah dan Arah Akuntansi Manajemen.....1

Akuntansi Manajemen dan
Akuntansi Keuangan 6

Peran Akuntan Manajemen.....11

Sistem Informasi Akuntansi Manajemen.....13

2 PERAN AKUNTANSI MANAJEMEN
DALAM PERUSAHAAN 15

Peran Akuntansi Manajemen dan Etika Profesi.....15

Peran Akuntansi Manajemen
dalam Suatu Perusahaan.....15

Peran Akuntan Manajemen
dalam Era Globalisasi 18

Standar Etika Perilaku
bagi Akuntan Manajemen 23

Pergeseran Peran Akuntan Manajemen.....24

3 PERILAKU BIAYA.....29

Perilaku Biaya 29

Penggolongan Biaya 30

Metode Pemisahan Biaya Tetap
dengan Biaya Variabel 34

4 BIAYA RELEVAN UNTUK
PENGAMBILAN KEPUTUSAN 45

Pendahuluan 45

Pengertian Biaya.....46

Biaya Relevan 47

Penggolongan Biaya Menurut Hubungan
Biaya dengan Sesuatu yang Dibiayai 48

Penggolongan Biaya Menurut Perilakunya
dalam Hubungannya
dengan Perubahan Volume Kegiatan 48

Penggolongan Biaya
Atas Dasar Jangka Waktu Manfaatnya 48

Jenis Keputusan dalam Biaya Relevan.....49

Pengertian Pengambilan Keputusan.....51

5 HUBUNGAN BIAYA, VOLUME DAN LABA 57

Pendahuluan 57

Titik Impas dalam Unit 58

Titik Impas dalam Rupiah.....61

Analisis Multiproduk 63

Penyajian Hubungan Biaya-Volume-Laba
Secara Grafis 65

Perubahan dalam Variabel Biaya-Volume-Laba 67

Menghadapi Risiko dan Ketidakpastian 69

Perhitungan Biaya Berdasar Aktivitas.....71

6 SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN 75

Pengertian Sistem 75

Pengertian Pengendalian.....75

Pengertian Manajemen.....76

Pengertian Sistem Pengendalian Manajemen 77

Struktur dan Proses
Sistem Pengendalian Manajemen.....79

Batas-Batas Pengendalian Manajemen 82
Hakikat Sistem Pengendalian Manajemen.....84
7 HARGA POKOK PRODUKSI.....91
Pendahuluan 91
Harga Pokok Produksi 93
Pengertian Biaya.....95
Elemen-Elemen dalam Harga Pokok Produksi.....98
Metode Pengumpulan Harga Pokok Produksi.....106
Metode Penentuan Harga Pokok Produksi.....108
8 SISTEM ABC
(*ACTIVITY-BASED COSTING SYSTEM*) 113
Pengertian *Activity Based Costing* (ABC).....113
Pengertian Istilah-Istilah.....115
Klasifikasi *Activity Based System*.....118
Kelebihan dan Kelemahan Sistem ABC 120
Perbedaan antara Sistem Tradisonal
dengan Sistem ABC 122
9 PUSAT BIAYA DAN PUSAT PENDAPATAN 129
Pendahuluan 129
Pusat Biaya.....130
Efisiensi dan Efektivitas Pusat Biaya 132
Ukuran Kinerja Pusat Biaya.....133
Pusat Pendapatan.....135
Ukuran Kinerja Pusat Pendapatan.....136
Pusat Pertanggungjawaban Lainnya 138
Penutup.....142

10 PENENTUAN HARGA JUAL 145
Pendahuluan 145
Pengertian Harga Jual 145
Tujuan Penentuan Harga Jual 146
Faktor-Faktor yang Memengaruhi
Harga Jual Banyak 148
Pendekatan dalam Penentuan Harga Jual 154
11 HARGA TRANSFER 159
Pengertian Harga Transfer 159
Tujuan Harga Transfer 161
Metode Harga Transfer 162
Harga Transfer dalam Peraturan Indonesia 171
12 SISTEM MANAJEMEN BIAYA
DAN *ACTIVITY BASED MANAGEMENT* 177
Definisi dan Tujuan Sistem Manajemen Biaya 177
Definisi dan Tahapan
Activity Based Management (ABM) 178
Tujuan dan Manfaat
Activity Based Management (ABM) 180
Dimensi *Activity Based Management* (ABM) 181
Langkah-Langkah Penerapan
Activity Based Management 182
13 *STANDARD COSTING*
DAN PENGUKURAN KINERJA MANAJEMEN 187
Biaya Standar 187
Kegunaan Biaya Standar 187
Jenis-Jenis Standar 188
Penentuan Biaya Standar 190

Penentuan Harga Pokok Produksi.....193
Analisis Variansi Biaya Standar.....193
14 KETIDAKPASTIAN DAN ANALISIS RISIKO 205
Ketidakpastian.....205
Analisis Risiko 206
Metode Kuantitatif dalam Analisis Risko.....207
Kesimpulan.....213
15 *STANDARD COSTING* DAN
PENGUKURAN KINERJA MANAJEMEN 217
Pendahuluan 217
Definisi dan Tujuan Biaya Standar 218
Keterbatasan, Manfaat,
dan Kelemahan Biaya Standar.....220
Analisis Selisih Biaya Produksi Langsung.....223
Analisis Selisish Biaya *Overhead* Pabrik 226
Pengukuran Kinerja Manajemen.....227
Keberhasilan Pengukuran Kinerja.....228
Kesimpulan.....228
16 PENGANGGARAN MODAL 231
Karakteristik Perusahaan 231
Pendirian Perusahaan.....232
Modal Perusahaan 234
Penganggaran 236
Tujuan Penyusunan Anggaran.....238
Penganggaran Modal.....238
Teknik dan Konsep Penganggaran Modal.....240

17 KONSEP *BALANCED SCORECARD* 245
Sejarah dan Pengertian *Balanced Scorecard* 245
Perspektif Keuangan 248
Perspektif Pelanggan 250
Perspektif Proses Bisnis Internal 252
Perspektif Pembelajaran dan Pertumbuhan 253
Keunggulan *Balanced Scorecard* 255
Penyelarasan Ukuran
Balanced Scorecard dengan Strategi 257
18 PENYUSUNAN PROGRAM DAN ANGGARAN 263
Penyusunan Program 263
Penyusunan Anggaran 265
19 TEORI AKUNTANSI MANAJEMEN
DALAM STANDAR AKUNTANSI MANAJEMEN 279
Akuntansi Manajemen 279
Perspektif Historis Akuntansi Manajemen 281
Teori Akuntansi Manajemen 283
Teori tentang Postulat Akuntansi Manajemen 287
Teori tentang Prinsip Akuntansi Manajemen 289
Teori Aktivitas Kunci
dalam Akuntansi Manajemen 290
20 BIAYA DAN METODE
HARGA POKOK PRODUKSI 299
Pengantar 299
Objek, Sistem Biaya dan Kalsifikasinya 301
Metode Penentuan Harga Pokok Produksi 304
Metode Pengumpulan Biaya Produksi 305

Metode Penentuan Harga Pokok 307
Metode Pengumpulan Harga Pokok Produksi.....310
Tujuan Penentuan Harga Pokok Produksi.....311
Metode Pengumpulan Harga Pokok.....312

1

GAMBARAN UMUM AKUNTANSI MANAJEMEN

Muhamad Nur Rizqi, S.E., M.M.S.I.

Universitas Ibn Khaldun Bogor

Sejarah dan Arah Akuntansi Manajemen

Membahas tentang akuntansi, tidak lepas dari fakta sejarah tentang bagaimana awal mula siklus akuntansi itu dijalankan, meskipun tidak secara utuh dijalankan seperti akuntansi kontemporer. Awal mula akuntansi dijalankan dari ditemukannya pencatatan saat Rasulullah SAW melakukan pencatatan terhadap hutang piutang semasa Beliau SAW berdagang. Aktivitas pencatatan pun diteruskan lebih sempurna lagi pada masa-masa selanjutnya. Dalam perjalanannya, akuntansi memiliki beberapa institusi yang secara khusus menaungi jenis ilmu ini.

Di Amerika Serikat dikenal dengan nama *American Principle Boards* (APB) kemudian berganti pada tahun 1973 menjadi *Financial Accounting Standard Board* (FASB) dengan pedoman GAAP dan berkembang lagi ke IFRS. Di Indonesia, dinaungi oleh Ikatan Akuntan Indonesia dikenal dengan IAI dan Pedoman Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) sebagai pedomannya. Di Indonesia khususnya, kini terdapat tiga asosiasi profesi akuntansi, anatara lain Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), Ikatan Akuntan Manajemen Indonesia (IAMI) dan Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI).

Mengenai Akuntansi Manajemen, sebelum tahun 1914, banyak perkembangan awal yang menekankan pada perhitungan biaya produksi yakni menelusuri tingkat laba perusahaan ke tiap produk, dan menggunakan informasi ini untuk mengambil keputusan strategis. Kebanyakan prosedur perhitungan biaya produk dan akuntansi manajemen yang digunakan pada abad ke-20 dikembangkan antara tahun 1880 dan 1925. Beberapa usaha yang dilakukan untuk meningkatkan kegunaan manajerial dari system biaya konvensional dilakukan pada 1950-an dan 1960-an. Usaha-usaha yang dilakukan dalam rangka perbaikan tersebut, belum menghasilkan rumusan atau seperangkat informasi dan prosedur baru yang berbeda dengan laporan keuangan untuk pihak eksternal.

Pada tahun 1980-an dan 1990-an, praktik-praktik akuntansi manajemen tradisional dinyatakan tidak lagi memadai, hal ini disebabkan karena kebutuhan manajer yang meningkat. Perhitungan biaya produksi dan sumber daya yang lebih akurat dibutuhkan untuk peningkatan kualitas, produktivitas serta efisiensi biaya. Dengan fenomena yang ada, diciptakanlah kebaruan tema dalam akuntansi manajemen, antara lain:

1. *Activity Based Management*

   ABM adalah sebuah metode pengelolaan aktivitas yang bertujuan untuk meningkatkan nilai produk atau jasa untuk konsumen, meningkatkan daya saing dan meningkatkan profitabilitas perusahaan. ABM menggunakan *Activity Based Costing* sebagai sumber informasinya. Fokus perhatiannya adalah efektivitas dan efisiensi aktivitas serta proses kesuksesan bisnis. Penggunaan ABM, akan memberikan manfaat bagi bisnis melalui perbaikan operasi, penciptaan nilai bagi konsumen dan pengurangan biaya dengan mengidentifikasikan sumber daya yang dikeluarkan untuk konsumen, produk atau jasa.

   ABM membantu manajemen berfokus pada faktor-faktor sukses perusahaan yang paling penting dan membawa pada keunggulan kompetitif. Pada materi

Activity Based Management, terdapat beberapa hal detail seperti:

a. ABM Operasi, yakni mengarahkan operasi sebuah organisasi dengan benar dan efisien.

b. ABM Strategi, yakni mengarahkan manajer untuk menggunakan *Activity Based Costing* karena sarat dengan manfaat dalam hal pengambilan keputusan.

2. *Customer Oriented*

Orientasi pada pelanggan atau *Customer Oriented* (CO). Terdapat tiga macam pelanggan dalam organisasi, terutama dalam bisnis:

a. Pelanggan internal, orang atau divisi yang berada di dalam perusahaan yang memiliki pengaruh tehadap kinerja atau performa pekerja atau perusahaan. Contoh, divisi akunting bertindak sebagai pelanggan, yang memerlukan data dari divisi penjualan. Setiap karyawan bertindak sebagai karyawan harus dipuaskan oleh bagian SDM dalam hal pemenuhan gaji yang dibayarkan tepat pada waktunya.

b. Pelanggan antara, orang atau sebuah organisasi yang berperan sebagai perantara bukan sebagai *end user* suatu produk. Contoh, jasa tukang becak di Jogjakarta yang dinantikan toko oleh-oleh khas Jojga, seperti bapia atau batik. Kehadiran tukang becak ditunggu-tunggu oleh toko oleh-oleh tersebut, karena becak yang datang pada umumnya membawa turis-turis asing maupun domestic yang merupakan pelanggan atau konsumen akhir.

c. Pelanggan eksternal, orang atau organisasi yang bertindak secara langsung membeli produk atau jasa, biasa disebut juga dengan istilah *end user*. Orang atau organisasi ini, membayar dan menggunakan produk atau jasa yang dihasilkan produsen.

Kepuasan pelanggan sangat tergantung pada persepsi dan harapan pelanggan. Beberapa faktor yang mempengaruhi kepuasan pelanggan antara lain:

a. Kebutuhan dan keinginan, yakni berkaitan dengan hal-hal yang dirasakan oleh pelanggan

b. Pengalaman masa lalu, yakni berdasarkan waktu ketika mengkonsumsi sebuah produk dan mendapatkan sebuah layanan.

c. Pengalaman rekan atau orang lain, yakni berdasarkan informasi yang didapat dari pihak luar seperti teman, saudara, atau yang lain, khususnya mengenai kualitas produk dan layanan.

d. Komunikasi yang terjalin dari adanya iklan atau pemasaran yang berpotensi timbulnya *image* atau pandangan tentang sebuah produk atau layanan.

Berikut adalah paparan singkat mengenai strategi meningkatkan kepuasan pelanggan:

Pertama. Menjual produk berkualitas, yang terbebas dari kerusakan dan masalah-masalah lainnya, hingga produk tersebut diterima ditangan pelanggan.

Kedua. Memberikan pelayanan prima, ramah, yang menujukkan kualitas terbaik dengan penyampaian kalimat yang baik, sesuai kebutuhan pelanggan, serta dibantu oleh system yang *user friendly* bagi pelanggan.

Ketiga. Memperhatikan harga jual yang diberikan ke pelanggan, apakah sesuai dengan harga pasar atau tidak? Hal ini penting, karena pelanggan bisa membandingkan antara harga yang dibayarkan dengan manfaat yang diterima, atau membadingkan dengan pelaku bisnis lainnya.

Keempat. Memberikan jaminan atas produk atau layanan yang terjual. Misalnya, produk tersebut sudah terdaftar di LPPOM MUI, testimoni sebenarnya dari konsumen sebelumnya, sehingga konsumen

tidak ragu dan dapat terus-menerus percaya terhadap produk maupun layanan yang ditawarkan.

Di samping strategi meningkatkan kepuasan pelanggan. Hal lain yang juga berarti bagi perusahaan adalah fokus pada kerangka kerja rantai nilai industi (*industrial value chain*) yang sangat penting untuk strategi manajemen biaya. *Value chain* menghubungkan aktivitas yang menciptakan nilai dari bahan mentah sampai dengan pembuangan (limbah) dari barang jadi yang dilakukan oleh pelanggan (*end user*).

3. *Total Quality Management*

Organisasi atau perusahaan pada dasaranya menyadari tentang pentingnya kualitas dari produk yang dihasilkannya. Ada beberapa pendekatan yang terkait dengan kualitas. Pertama, *quality control*, yakni melakukan pengendalian terhadap kualitas sebuah produk dengan cara *sampling*, memastikan agar tidak ada produk cacat atau rusak yang terjual. Kedua, *quality assurance* atau jaminan kualitas yang juga amat penting bagi perusahaan yakni tidak lagi mengendalikan jika ada produk cacat yang terjual, namun berupaya mencegah adanya produk cacat atau rusak tersebut. Meningkat pada level berikutknya, bahwa perusahaan meyakini masalah kualitas tidak cukup dibebankan pada manajer produksi, tetapi pada seluruh karyawan perusahaan dari tingkat *Top Management* sampai *Low level Management,* inilah yang dikenal dengan TQM. Ketiga, *total quality management* dapat diartikan sebagai upaya yang terus-menerus tanpa mengenal lelah dalam memahami keinginan pelanggan bahan melebihi harapan pelanggan yang dilakukan oleh setiap individu dalam perusahaan.

4. *Cross Functional Perspective*

Di dalam mengatur rantai nilai, para manajer harus memahami dan mengukur banyak fungsi bisnis. Pendekatan masa kini, harga pokok produk dan jasa lebih menekankan pada desain awal dan proses

perekayasaan harga pokok, seperti *manufacturing* (produksi), distribusi, penjualan, dan jasa atau pelayanan. Dalam arti, bahwa memahami pentinganya rantai nilai dari proses manufaktur kepada *marketing*, dari *marketing* ke bagian distribusi, sampai kepada *customer service*.

Akuntansi Manajemen dan Akuntansi Keuangan

Akuntansi yang menyediakan data untuk pihak internal perusahaan, khususnya manajer untuk pengambilan keputusan. Setiap perusahaan sudah pasti memiliki keinginan yang terus-menerus (*going concern*) artinya, tidak hanya didirikan untuk 1-5 tahun saja. Akan tetapi berkelanjutan, dan sudah tentu memiliki perencanaan setiap tujuan yang ingin dicapainya, apakah itu jangka pendek maupun jangka panjang, 10 tahun kedepan, 25 tahun kedepan dan seterusnya.

Mengenai pengambilan keputusan, manajer dalam aktivitasnya sudah pasti memerlukan data yang kuat dan tepat. Hal yang tak kalah penting adalah data yang digunakan telah diolah menjadi informasi yang sesuai dengan arahan, harapan serta selaras dengan tujuan utama perusahaan, hal ini juga dimaksudkan bahwa tim yang berada didalam seorang manajer betul-betul bekerja sesuai tanggung jawab yang diberikan oleh manajer tersebut.

Mengenai informasi selaras dengan tujuan seperti yang disebut di atas, hal ini juga harus jelas, karena setiap perusahaan tidak hanya terdapat manajer akan tetapi juga ada pemilik perusahaan. Seperti yang terdapat pada teori *agency* bahwa manajer harus mengutamakan kepentingan perusahaan atau tujuan bersama, bukan semata kepentingan divisi yang dipimpinnya saja, dengan alasan yang jelas bahwa manajer itu hakikatnya bekerja untuk *principal* atau pemilik perusahaan.

Hal-hal penting yang dibahas dalam akuntansi manajemen, antara lain:

1. *Product* atau Jasa *Costing*

   Dalam pembuatan suatu produk atau jasa, pihak manajemen sudah pasti harus mengetahui dengan sangat detail mengenai biaya apa saja yang terdapat atau melekat dalam produk atau jasa tersebut, hal ini sebagai bahan dalam penentuan harga jual dan juga dalam penentuan persentase keuntungan (*profit margin*). Pada mata kuliah akuntansi biaya, terdapat materi tentang *activity based costing* atau disebut dengan biaya berdasarkan pada aktivitas, yang merupakan metode yang lebih baik dibandingan dengan metode tradisional dalam hal penentuan harga pokok yang akan dijadikan sebagai pijakan dalam penentuan harga jual.

2. Perencanaan, Pengendalian, dan Evaluasi

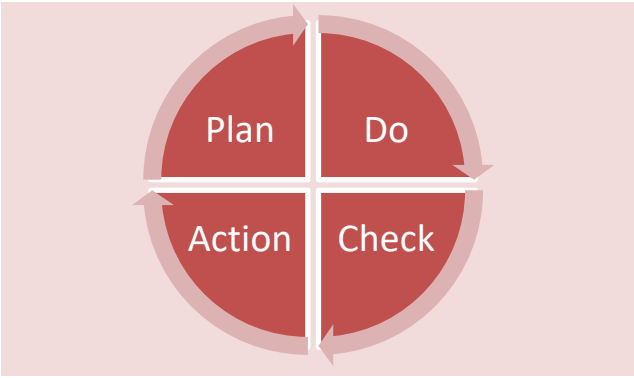
   Masih berkaitan dengan pembuatan produk, perusahaan sebaiknya merencanakan berapa jumlah yang diproduksi dalam satu periode, berapa harga yang direncanakan sampai beberapa tahun kedepan sehingga masih bisa bersaing di pasaran, dan berapa target penjualan dalam satu periode dan seterusnya. Artinya, dalam pengelolaan biaya (*system costing*) terkait dengan produksi maupun nonproduksi semua tersistem dengan baik. Misalnya, pada produk telepon genggam *handphone*, diawal *launching* atau pada tahun pertama, harganya tinggi, tahun kedua-ketiga harga jual *handphone* pada umumnya sudah turun, mengapa bisa seperti itu?

   Dalam *system costing*, perusahaan pada umumnya menghitung nilai kembali atau *break even point* terhadap investasinya, sehingga tidak ada permasalahan bagi produsen tersebut untuk menjual harga lebih murah sekitar 20 % hingga 40%. Produsen *handphone* tersebut pun dapat melakukan hal yang sama pada produk *handphone* jenis lain disetiap periode. Mengenai pengendalian, ini pun berkaitan dengan *costing*.

Ketika sebuah perusahaan tidak dapat mengendalikan biaya dengan baik, maka akan terjadi inefisiensi, termasuk dalam penentuan dan perhitungan biaya produksi. Sebuah produk akan menjadi lebih mahal ketika penggunaan bahan-bahan, SDM maupun *overhead* tidak terkendali, hal ini berakibat fatal, seperti dapat menyebabkan kekalahan dalam persaingan. Sedangkan pada evaluasi yang dimaksudkan adalah pada bisnis proses dalam setiap periode, apakah telah berjalan dengan baik, sesuaikah dengan arahan pemilik perusahaan? Dan apakah betul-betul efektif?

3. *Improvement* Berkelanjutan

Peningkatan berekelanjutan berkaitan erat dengan evaluasi, apabila dalam hasil evaluasi di atas, telah dinilai cukup baik, maka hal itu harus dipelihara atau dijaga. Namun, hal itu tidak cukup, melainkan harus ada peningkatan. Rumus yang dapat dilakukan dalam improvement adalah *Plan Do Check Act*.



Gambar 1.1 PDCA

c.1. *Plan.* Merencanakan sektor mana yang menjadi sasaran perbaikan.

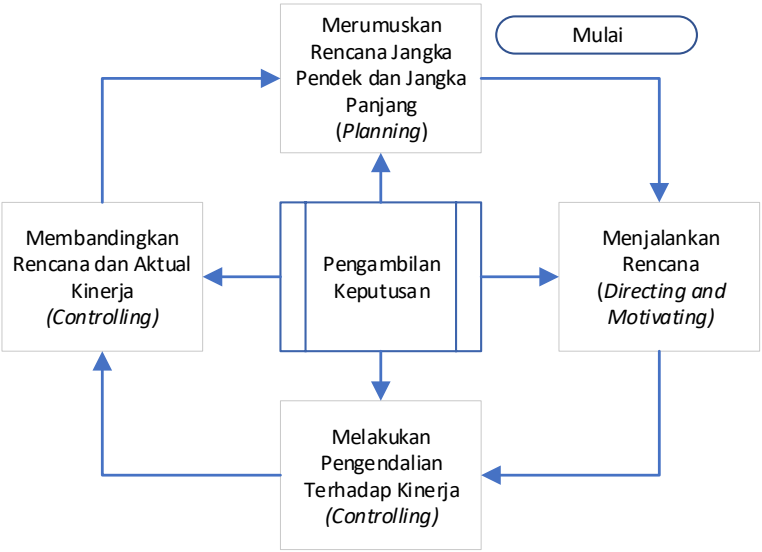
c.2. *Do.* Melaksanakan perbaikan atas masalah yang ditemukan, dan menjalankan solusi yang ditemukan.

c.3. *Check*. Memeriksa perbaikan yang sedang dilakukan, apakah prosesnya lancar? Jika proses berjalan lancar, dapat diteruskan. Sementara jika prosesnya tidak lancar, maka deteksi kembali, pada bagian mana, proses menjalankan solusi itu yang tidak berjalan lancar?

c.4. *Action*: Setelah pengecekan dilakukan dan terdeteksi bagian yang berjalan tidak lancar tadi, maka diperbaiki bagian tersebut.

4. Pengambilan Keputusan

Hal yang tidak kalah penting dalam menjalankan akuntansi manajemen adalah pengambilan keputusan. Informasi yang di dapat oleh manajer perusahaan dan juga pemilik perusahaan akan digunakan sebagai bahan dalam pengambilan keputusan, seperti kenaikan harga jual, pemberian bonus pada karyawan, kenaikan gaji, menerima atau menolak pesanan, dan lain sebagainya. Secara umum, fungsi manajemen dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 1.2 *Planning and Control Cycle*

Masih seputar perbandingan dengan Akuntansi Keuangan. Dari sedikit yang dituliksan di atas mengenai akuntansi manajemen, dapat diketahui bahwa memang ilmu ini berkaitan dengan pengambilan keputusan yang secara kuantitatif diperhitungkan, dan mengenai tujuannya yang utama adalah pertanggung jawaban. Hal ini tentu sama pada akuntansi keuangan.

Pada akuntansi keuangan, laporan yang dihasilkan hanya satu, di mana laporan tersebut dapat digunakan tidak hanya oleh direksi atau pemilik, akan tetapi termasuk para manajer dan juga karyawan. Namun, pada akuntansi manajemen, akunting dalam kesehariannya dapat menghasilkan lebih dari satu laporan, missal laporan untuk manajer dept penjualan, manajer dept *marketing*, manajer dept audit dan sebagainya, tergantung permintaan. Hal ini disebabkan, bahwa manajer, akan melihat apakah perencanaan serta pengendalian sudah sesuai harapan sehingga bisa diambil sebuah keputusan.

Tabel 1.1 Perbedaan antara Akuntansi Keuangan dan Akuntansi Manajemen

No.	Perihal	Akuntansi Keuangan	Akuntansi Manajemen
1	Pengguna	Pihak Eksternal yang menggunakan laporan	Manajer yang melakukan perencanaan dan pengendalian pada organisasi
2.	Fokus Waktu	Perspektif masa lalu	Masa depan
3.	Verifikasi dan Relevansi	Menekankan terhadap Verifikasi	Menekankan pada relevansi untuk perencanaan dan pengendalian
4.	Ketelitian dan Ketepatan waktu	Menekankan pada Ketelitian dan ketepatan	Menekankan pada ketepatan waktu

5.	Subjek	Pada dasarnya berfokus pada setiap organisasi	Berfokus pada salah satu segmen saja pada organisasi
6.	Ketentuan	Mengikuti Perarturan yang berlaku umum dengan format yang telah ditentukan	Tidak memerlukan aturan secara umum termasuk dalam hal format pelaporan

(Yashar Nasirli, 2019)

Peran Akuntan Manajemen

Akuntansi Manajemen dirancang untuk memaksimalkan keuntungan perusahaan. "*The objective of profit maximization should be constrained by the requirement that profits be achieved through legal and ethical means*." (Hansen, Mowen. 2011). Akuntan manajemen harus mendukung penuh manajemen dalam proses menjalankan misi perusahaan terutama ketika melakukan pengambilan keputusan. Akuntan manajemen haruslah seorang atau kumpulan orang-orang cerdas, yang memahami setiap proses bisnis perusahaan, system costing, dan semua hal-hal baru. Terdapat kode etik khusus untuk Akuntan Manajemen, yakni tetap menjaga perilaku etis:

1. Kode Etik Perusahaan

   Etika manajemen dibutuhkan ketika akuntan manajemen mengerjakan berbagai laporan, seperti pelaporan maupun penyajian keuangan, kode etiknya antara lain adalah kejujuran, integritas, menepati janji, keadilan, dan lain-lain.

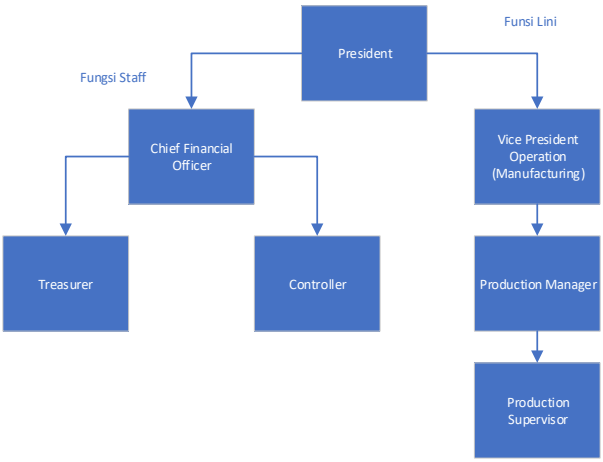
2. *Sarbanes Oxley Requirement*

   Peningkatan peran akuntan manajemen di antaranya dengan memperketat regulasi perusahaan, menetapkan fungsi *control* atas manajemen, dan meningkatkan pentingnya pengendalian internal oleh manajemen.

3. Standar IMA (*Institute Mangement of Accountant*)

   Dengan menjaga kompetensi, kerahasiaan, integritas, objektivitas, dan memiliki kemampuan dalam menyelesaikan konflik.

Peran akuntan manajemen dalam suatu organisasi merupakan peran yang penting, meskipun sifatnya hanya sebagai *supporter*. Mereka men *support* orang-orang penting seperti manajer dalam pengambilan keputusan. Pada dasarnya, dalam organisasi terdapat struktur organisasi yang sangat sesuai dengan kondisi peranan akuntan manajemen disebut dengan struktur organisasi lini dan staf. Sturktur *lini* berarti bagian atau divisi yang terlibat secara langsung dalam pencapaian tujuan organisasi. Sedangkan struktur staff bertugas memberikan dukungan (*support*) pada posisi lini. Berikut adalah contoh stuktur *lini* dan *staff* sebuah organisasi.



Gambar 1.3 Stuktur Organaisasi *Lini* dan *Staff*

Dari potongan bagan organisasi di atas, dapat dilihat bahwa *Vice President Operation* dan orang-orang yang berada dibawahnya adalah menjalankan fungsi lini, yang akan mengambil keputusan, membuat kebijakan terhadap produksi. Sedangkan *Chief Financial Officer (CFO)* dan jajaran orang-orang yang berada dibawahnya menjalankan fungsi staff yang sifatnya mendukung dan tidak bertanggung jawab langsung terhadap visi organisasi atau perusahaan. *Treasurer* dapat disebut

bendahara yang bertugas mengelola keuangan perusahaan bersama manajer keuangan, termasuk menyiapkan uang untuk keperluan operasi. Dan pengontrol (*controller*) dapat disebut kepala bagian akuntansi yang bertanggung jawab terhadap akuntansi biaya, akuntansi keuangan, system akuntansi dan akuntansi perpajakan.

Sistem Informasi Akuntansi Manajemen

Sistem Informasi akuntansi memiliki dua subsistem utama, yakni Sistem Informasi Akuntansi Manajemen dan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan. Mengenai sistem akuntansi, setiap perusahan memiliki satu sistem, hal ini untuk memudahkan akunting untuk memproduksi atau menghasilkan laporan keuangan. Di samping biaya yang digunakan bukanlah angka yang kecil, jika perusahaan memiliki lebih dari satu sistem. Dengan satu sistem informasi akuntansi ini, maka divisi akunting memproduksi laporan keuangan yang satu, untuk dipergunakan semua pihak, baik itu internal termasuk pemilik perusahaan atau *principle* maupun eksternal perusahaan, seperti investor, kreditur dan tentu saja pemerintah.

Dalam penerapan satu system informasi akuntansi di dalam perusahaan, apapun output yang dihasilkan merupakan hasil yang sama-sama digunakan untuk berbagai keperluan, baik untuk manajer dalam pengambilan keputusan maupun untuk pemilik perusahaan sebagai informasi kinerja perusahaan yang dimilikinya.

Sistem informasi akuntansi manajemen berkaitan erat dengan ketentuan dan penggunaan informasi akuntansi untuk manajer atau direksi dalam suatu organisasi sebagai bahan dasar dalam membuat keputusan bisnis, sehingga manajemen akan lebih siap dalam pengelolaan dan pengendalian. Adapun proses-proses yang dilakukan meliputi pengumpulan, pengukuran, pendokumentasian, serta analisis pelaporan pengelolaan informasi. Informasi yang dimaksud adalah laporan khusus seperti biaya produk, laporan kinerja, dan bentuk komunikasi lainnya.

Daftar Pustaka

Mowen Maryanne, M. Hansen, Don. R, (2011). Akuntansi Manajerial. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.

Nasisrily, Yashar, (2019). Blog Medium.com. Financial Accounting vs Manajerial accounting. https://yasharnasirli00.medium.com/financial-accounting-vs-manajerial-accounting-827a7b41521b

Profil Penulis

Muhamad Nur Rizqi

Lahir di Bogor, 38 Tahun silam. Menjadi seorang Praktisi sekaligus Pendidik merupakan cita-citanya sejak kecil. Ketertarikan terhadap Ilmu Akuntansi dan Keuangan dimulai pada tahun 2001 saat mengenyam bangku kuliah di Universitas Gunadarma dengan mengambil jurusan Akuntansi. Pada tahun ketiga semasa kuliah S-1, penulis terpilih sebagai Asisten Laboratorium Akuntansi Keuangan dengan aktivitas utama mengajar mata kuliah Akuntansi Keuangan dan Komputer Akuntansi, aktivitas ini berlangsung sampai memperoleh gelar sarjana. Penulis meneruskan studi ke Pasca Sarjana Universitas Gunadarma dengan Jurusan Sistem Informasi Akuntansi atas program beasiswa universitas tersebut, dan lulus pada tahun 2008. Penulis mengawali karir pada tahun 2009 dengan menjadi Dosen di STIE Binaniaga di samping menjadi Praktisi di Industri Konstruksi dan Otomotif. Saat menjadi Dosen STIE Binaniaga, penulis menjadi bendahara pada Lembaga Penelitian dan Pengabdian Masyarakat institusi tersebut. Penulis memiliki kepakaran di bidang Akuntansi Keuangan, Keuangan dan Sistem Informasi Akuntansi. Beberapa penelitian yang telah dilakukan telah berhasil dipublikasi, dan satu judul terkategori *Best Paper* pada *Call For Paper* "Ecobestha 2022" yang diselenggarakan Universitas Pancasila, Februari 2022. Saat ini penulis aktif menjadi Praktisi di Industri Manufaktur serta Dosen di Universitas Ibn Khaldun-Bogor dengan tugas tambahan sebagai Kepala Laboratorium Akuntansi. Hal ini saling mendukung satu sama lain dengan harapan dapat memberikan kontribusi positif bagi bangsa dan negara.

E-mail Penulis: mn.rizqi86@gmail.com

2

PERAN AKUNTANSI MANAJEMEN DALAM PERUSAHAAN

Hurriyaturrohman, S.E., M.M.

Universitas Ibn Khaldun Bogor

Peran Akuntansi Manajemen dan Etika Profesi

Akuntan manajemen bertanggung jawab untuk mengidentifikasi, mengumpulkan, mengukur, menganalisis, menyiapkan, menafsirkan, dan mengomunikasikan informasi yang dibutuhkan oleh manajemen untuk pengambilan keputusan. Kualitas informasi akuntansi yang dihasilkan akan memengaruhi kualitas dari proses manajemen. Akuntan manajemen berfungsi sebagai penyedia informasi akuntansi yang bermanfaat untuk pengelolaan aktivitas manajemen. Untuk itu, akuntan manajemen biasanya terlibat secara langsung dalam proses manajemen sebagai anggota penting dari tim manajemen.

Peran Akuntansi Manajemen dalam Suatu Perusahaan

1. Membantu untuk “meramal” masa depan.

   Akuntansi manajemen membantu dalam menjawab pertanyaan-pertanyaan kritis dan meramalkan tren masa depan dalam bisnis berdasarkan data. Hal ini sangat membantu manajer untuk memperkirakan semuanya, terutama saat melakukan pengambilan keputusan dan menentukan pilihan penting dalam organisasi.

2. Membantu memilih keputusan "membuat atau membeli".

   Melalui akuntansi manajemen, data akan dikembangkan yang mana memungkinkan pengambilan keputusan di tingkat operasional dan strategis.

3. Memprediksi arus kas.

   Memprediksi arus kas dan mengetahui dampak arus kas pada bisnis.

4. Membantu mengetahui realisasi kinerja.

   Akuntansi manajemen membantu untuk mengetahui realisasi kinerja dengan menggunakan teknik analisis untuk membantu manajemen membangun varians positif dan melakukan perubahan pada hal negatif dalam kelangsungan bisnis. Hal ini untuk mengetahui perbedaan antara apa yang telah direncanakan dan apa yang sebenarnya telah terealisasikan.

5. Menganalisa tingkat pengembalian yang diharapkan.

   Sebelum memulai proyek yang membutuhkan investasi besar, perusahaan perlu menganalisis tingkat pengembalian yang diharapkan atau *Rate of Return* (ROR).

   Akuntansi manajemen mempunyai peran besar dalam perusahaan yaitu membantu orang-orang yang mempunyai tanggung jawab untuk melaksanakan cita-cita atau tujuan perusahaan. Orang-orang yang dimaksud adalah pengambil keputusan, seperti pemilik, direktur utama, dan manajer dalam departemen. Akuntansi manjemen berperan sebagai pemberi informasi di bidang keuangan, agar pengambil keputusan mempunyai arah ketika akan mengambil keputusan. Oleh karena itu, akuntansi manajemen yang akan kita pelajari dalam buku ini sebagai bekal penerapan akuntansi manajemen di perusahaan adalah sebagai berikut:

a. Penentuan Harga Pokok Produksi

Akuntansi manajemen berperan untuk memberi informasi tentang seberapa besar harga pokok produksi yang di hasilkan perusahaan. Dengan mengetahui berapa besar harga pokok produksi, maka perusahaan dapat dengan mudah mnentukan laba perusahaan, dan harga jual produk.

b. Analisis Biaya Produksi

Akuntansi manajemen berperan untuk memberi informasi tentang biaya, volume produksi, dan laba, agar dapat menentukan laba produk yang di hasilkan, serta memberikan informasi mengenai berapa jumlah produk yang harus dijual agar perusahaan mengalami titik impas dan tidak menderita kerugian.

c. Biaya Relevan untuk Pengambilan Keputusan

Akuntansi manajemen berperan untuk memberikan informasi tentang biaya diferensial yaitu biaya yang di buat untuk memilih salah satu alternatif pilihan pada perusahaan. Akuntansi manajemen melakukan perhitungan untuk menghasilkan informasi beberapa alternatif kegiatan tersebut. Informasi ini merupakan informasi untuk masa depan karena memilih alternatif untuk masa depan perusahaan.

d. Penentuan Harga Jual

Akuntansi manajemen berperan untuk memberikan informasi harga jual bermacam-macam jenis produk yang dihasilkan perusahaan dengan menggunakan beberapa pendekatan.

e. Penanaman Modal

Akuntansi manajemen berperan untuk memberikan informasi tentang penanaman modal yang sebaiknya dilakukan oleh perusahaan jika mempunyai uang lebih dengan menggunakan beberapa pendekatan.

f. Sistem Pengendalian Manajemen

Peran utama akuntansi manajemen adalah menyediakan informasi akuntansi yang akan digunakan para manajer dalam melakukan fungsi perencanaan dan pengendalian organisasi. Akuntansi manajemen merupakan bagian dari suatu sistem pengendalian manajemen yang integral.

g. Harga Transfer

Peran utama akuntansi manajemen adalah menyediakan informasi akuntansi berupa perhitungan nilai produk yang dipertukarkan antarakuntansi pertanggungjawaban dalam perusahaan dengan menggunakan metode-metode yang adil.

h. *Balanced Scoarcard*

Peran utama akuntansi manajemen adalah menyediakan informasi akuntansi berupa pengukuran kinerja berdasarkan pada perspektif keuangan, bisnis internal, pembelajaran dan pertumbuhan.

Peran Akuntan Manajemen dalam Era Globalisasi

Untuk menyongsong pergeseran teknologi dari era *hard automation* ke era smart teknologi, peran akuntan manajemen juga harus menyesuaikan. Ross (1995) menyebutkan bahwa akuntan manajemen kanada telah memelopori perubahan tersebut, perubahan peran tersebut adalah sebagai berikut:

1. Menempatkan profesi akuntan manajemen sebagai anggota senior dalam akuntan manajemen, yang berperan secara aktif dalam penentuan sasaran-sasaran strategik perusahaan, bukan hanya sebagai penyedia informasi akuntansi bagi pengambil keputusan.
2. Mendasarkan keahlian teknis profesi akuntan manajemen bagi pada pengetahuan mendalam

tentang *advanced management control process* bukan lagi pada *traditional cost accounting.*

3. Memperluas tanggung jawab profesi akuntan manajemen ke proses pengendalian di luar daerah yang murni keuangan.
4. Mengarahkan orientasi profesi akuntan manajemen ke bisnis yang lebih bersifat strategik, bukan yang bersifat rutin dan operasional.

Advanced management control process menurut Ross (1995) dalam Mulyadi (2000) adalah *flexibility and low cost to provide the corporation with competitive advantage.* Termasuk prinsip-prinsip *advanced management contro*l menurut Ross (1995) adalah:

1. Menempatkan pengendalian pada lokasi tempat operasi berlindung. Dalam manajemen tradisonal, pengendalian menjadi tanggung jawab pengawas (supervisor). Dalam manjemen modern, pengendalian dilakukan melalui penberdayaan karyawan, sehingga pengendalian berupa *self imposed control*.
2. Menggunakan *real time control* bukan *after-the fact control*. Melalui pemberdayaan karyawan, isu dan masalah diselesaikan pada sumbernya oleh karyawan yang sesungguhnya melaksanakan pekerjaan.
3. Merumuskan kembali asumsi yang melandasi akuntansi manajemen untuk membangun kepercayaan, bukan ketidakpercayaan. *Hi-flex* organisasi dibangun bukan atas dasar kepatuhan, namun pada pemberdayaan karyawan. Informasi bukan untuk mengendalikan karyawan, namun dimanfaatkan untuk meningkatkan kualitas pengambil keputusan.
4. Menggeser pengendalian ke pengendalian berbasis norma. Pengendalian digesar melalui aturan ke pengendalian melalui visi dan *values*. Dalam manajemen tradisional, pengendalian dilakukan melalui aturan yang ketat dan memerlukan supervisor yang mengamati kesesuaian pekerjaan karyawan

dengan aturan yang telah ditetapkan. Manajemen modern dibangun dalam *smart technology* era.

Teknologi ini, hanya produkif di tangan *knowledge workers*. *Smart technology* menuntut kreativitas *knowledge workers* dalam memasukkan *knowledge* ke dalam produk dan jasa yang dihasilkan. Kreativitas tidak dapat dihasilkan melalui aturan rinci tetapi juga memerlukan visi organisasi yang memberikan gambaran mengenai kondisi yang ingin diwujudkan pada masa mendatang.

5. Merumuskan sistem intensif untuk membangun daya tanggap dan kerja tim. Untuk

   menghadapi lingkungan bisnis yang turbulen, diperlukan kerja tim dan daya tanggap tinggi terhadap perubahan lingkungan. Perusahaan perlu merumuskan sistem intensif untuk meningkatkan data tanggap personel terhadap perubahan lingkungan bisnis dan untuk meningkatkan kemampuan personel dalam kerja tim.

Adapun fungsi dari akuntansi manajemen, yaitu:

1. Sebagai Bentuk Informasi

   Berkaitan dengan kepetingan manajemen dalam pencapaian tujuan perusahaan, *management accounting* memberikan sumber informasi untuk proses pengambilan keputusan. Karena dalam melaporkan setiap laporan keuangan, setiap divisi dalam perusahaan harus melaporkan hasil yang telah dilakukan oleh divisi-divisi tersebut. Laporan yang dihasilkan dari sebuah akuntansi manajemen akan dijadikan sebagai perencanaan program kerja kedepan pada setiap divisi.

2. Sebagai Identifikasi

   Selain sebagai bentuk informasi, *management accounting* juga dijadikan sebagai identifikasi untuk melakukan penilaian terhadap divisi-divisi yang ada kepada pihak manajemen perusahaan. Terutama untuk mengkalkulasikan setiap biaya-biaya yang

dikeluarkan, seperti biaya produksi, biaya pemasaran, serta biaya operasional. Dengan demikian, perusahaan dapat mengidentifikasi biaya-biaya yang dibutuhkan setiap divisi dan mengetahui kontribusi setiap divisi dalam pencapaian tujuan perusahaan.

3. Sebagai Alat *Monitoring*

   Dengan memanfaatkan laporan keuangan yang dihasilkan dari divisi-divisi, akuntansi manajemen digunakan sebagai alat *monitoring* dan evaluasi bagi perusahaan.

4. Sebagai Bahan Pengawasan Operasional

   Dengan adanya *management accounting,* akan dijadikan sebagai alat untuk pengawasan jalannya operasional perusahaan dari setiap lini. Sebagai alat *monitoring* dan evaluasi bagi perusahaan akuntansi manajemen dapat menghindari terjadinya penyelewengan dana operasional yang sudah diberikan kepada setiap divisi. Perusahaan juga dapat menghindari pengeluaran-pengeluaran yang tidak diperlukan perusahaan demi tercapainya efisiensi biaya operasional perusahaan.

5. Bahan Analisa Terbaik bagi Perusahaan

   Manfaat lain yang dapat diperoleh dari akuntansi manajemen, sebagai alat untuk menganalisa setiap rencana yang telah dijalankan, apakah sesuai dengan standar. Serta akan menjadi sebuah alat pertimbangan dalam mengambil keputusan dari setiap masalah yang hadir dalam setiap program yang dijalankan. Hal ini dijalankan apabila memang mendapati kendala ketika menjalankan setiap program kerja perusahaan.

Pihak-pihak yang memanfaatkan informasi yang dihasilkan oleh akuntansi manajemen adalah sebagai berikut:

1. Manajer Keuangan

   Manajer Keuangan memegang peranan penting dalam melihat kemana aliran dana yang diperoleh digunakan. Seperti, dana modal kerja, biaya produksi, dana investasi, rasio keuangan, tingkat pengembalian, dan proses keuangan lainnya.

2. Manajer Produksi

   Manajer produksi membutuhkan laporan keuangan sebagai informasi berapa biaya yang harus dikeluarkan untuk produksi, membayar karyawan, dan biaya produk yang di produksi.

3. Manajer Pemasaran

   Manajer pemasaran pun harus mengetahui informasi keuangan seperti berapa komponen produksi, sistem penjualan kredit atau tunai, berapa harga jual, dan berapa beban komisi, serta komisi yang dikeluarkan, serta diskon produk untuk meningkatkan volume penjualan.

4. Direksi Perusahaan

   Hal terpenting, semua laporan keuangan yang dipegang oleh ketiga manajer di atas harus diketahui oleh direksi perusahaan secara keseluruhan. Karena merekalah yang akan memberi keputusan dalam penyusunan strategi, anggaran, meningkatkan usaha, dan menambah produksi. Dengan demikian, posisi akuntansi manajemen sangat penting bagi perusahaan dan dibutuhkan oleh setiap perusahaan, baik perusahaan kecil, menengah, dan juga besar untuk melakukan fungsi perencanaan, koordinasi, dan pengendalian.

Dalam rangka melaksanakan perannya tersebut, akuntan manajemen terikat oleh kode etik akuntan. Kode etik akuntan berfungsi sebagai alat kendali bagi akuntan manajemen dalam melaksanakan tugas dan

kewajibannya. Nilai-nilai dasar yang dijadikan dasar penentuan standar etika bagi akuntan antara lain: kejujuran, integritas, komitmen terhadap janji, kesetiaan, keadilan, kepedulian terhadap sesama, penghargaan terhadap orang lain, dan tanggung jawab.

Standar Etika Perilaku bagi Akuntan Manajemen

Standar etika perilaku bagi akuntan manajemen dijabarkan dalam empat kriteria sebagai berikut:

1. Kompetensi
   a. Mempertimbangkan tingkat kompetensi professional yang memadai.
   b. Melaksanakan tugas profesional sesuai dengan hukum, peraturan serta standar teknis yang berlaku.
   c. Menyiapkan laporan secara lengkap dan jelas serta memberikan rekomendasi berdasarkan analisis yang benar.
2. Kerahasiaan
   a. Menahan diri dari pengungkapan informasi rahasia yang diperoleh, kecuali dikehendaki oleh hokum.
   b. Menginformasikan kepada bawahan secara tepat dan memantau kegiatan mereka untuk menjamin terpeliharanya kerahasiaan.
   c. Menahan diri dari penggunaan informasi rahasia secara tidak etis dan melawan hukum baik secara pribadi maupun melalui pihak ketiga.
3. Integritas
   a. Menghindarkan diri dari konflik kepentingan dan memberikan nasehat secara tepat.
   b. Menahan diri dari pelaksanaan kegiatan yang akan menimbulkan keraguan akan kemampuannya untuk melakukan tugas secara etis.

c. Menolak setiap pemberian, tanda mata yang akan memengaruhi tindakan.

d. Menahan diri dari campur tangan dalam pencapaian legitimasi organisasi.

e. Mengakui dan mengomunikasikan keterbatasan profesional.

f. Mengomunikasikan informasi yang menyenangkan maupun yang tidak menyenangkan.

g. Menahan diri dari pengunaan atau mendukung kegiatan yang akan mendiskreditkan profesi.

4. Objektivitas

a. Memberitahukan informasi secara wajar dan objektif.

b. Mengungkapkan secara penuh semua informasi relevan yang dapat memengaruhi keputusan pemakai laporan.

5. Resolusi Konflik Etika

Dalam menerapkan standar etika, akuntan manajemen mungkin mengalami masalah dalam mengidentifikasi etis atau menyelesaikan suatu konflik perilaku etis. Ketika dihadapkan dengan masalah etika, akuntan manjemen harus mengikuti kebijakan yang ditetapkan organisasi.

Pergeseran Peran Akuntan Manajemen

Dalam era teknologi informasi, di mana kemajuan teknologi berkembang sangat cepat, dan komputer merupakan alat produksi yang dominan, *knowledge workers* merupakan sumber daya manusia yang dominan dalam menjalankan bisnis, maka peranan akuntan manajemen haruslah menyesuaikan misalnya yang dulu hanya sebatas berperan dalam *tradisional cost accounting*, dan hanya beroperasi dalam *general routine accounting information and report* akan menghadapi risiko digesar oleh ahli komputer dan profesional lain, serta perangkat lunak komputer.

Agar tetap mempunyai nilai didalam era teknologi informasi akuntan manajemen harus menambah kompetensinya misalnya, di bidang perancangan desain, menginstalasi, dan mengoperasikan *management* yang digunakan oleh perusahaan agar tetap kompetitif. Di samping itu, akuntan manajemen juga harusnya tidak lagi hanya sebagi penyedia informasi keuangan bagi pengambilan keputusan, tetapi juga harus bisa menempatkan diri sebagai pengambil keputusan itu sendiri, dengan bergabung sebagai anggota senior dalam tim manajemen yang bertugas mengambil keputusan-keputusan strategik.

Daftar Pustaka

Ahmad, K. (2015). Akuntansi Manajemen: Dasar-dasar konsep biaya dan pengambilan keputusan (edisi revisi). Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.

Krismiaji, Aryani, Y., A. (2019). Akuntansi Manajemen (edisi ketiga). Yogyakarta: UPP STIM YKPN.

Mulyadi. (2000). Menyongsong Pergeseran Peran Profesi Akuntan Manajemen Indonesia. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.

Rudianto. (2013). Akuntansi Manajemen: Informasi Untuk pengambilan keputusan strategis. Jakarta: Erlangga.

Salman, R., K., & Farid, M. (2017). Akuntansi Manajemen: Alat pengukuran dan pengambilan keputusan Manajerial. Jakarta: Indeks.

Siregar, B., Suripto, B., Hapsoro, D., dkk. (2017). Akuntansi Manajemen. Jakarta: Salemba Empat.

Sujarweni, W., V. (2015). Akuntansi Manajemen: Teori dan aplikasi. Yogyakarta: Pustaka Baru Press.

Sugiri, S., & Sulastiningsih. (2004). Akuntansi Manajemen: Sebuah pengantar (edisi ketiga). Yogyakarta: UPP AMP YKPN.

Welfie Barbara and Pamela Keltyka Global Competition. 2000. The New Challenge for Management Accountants. Ohio CPA Journal.

https://jtanzilco.com/blog/detail/964/slug/peranan-akuntansi-manajemen

https://www.jurnal.id/id/blog/2018-akuntansi-manajemen-pengertian-fungsi-dan-penerapannya-dalam-perusahaan/

https://ekonomi.bunghatta.ac.id/index.php/en/article/859-konsep-akuntansi-manajemen-dan-manfaatnya-bagi-pengelola-usaha

Profil Penulis

Hurriyaturrohman

Penulis adalah Dosen Tetap di Program studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Ibn Khaldun Bogor. Ketertarikan penulis terhadap ilmu Akuntansi dan Manajemen dimulai pada tahun 2002 silam. Ia meraih gelar Sarjana Ekonomi dari Program studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Ibn Khaldun Bogor tahun 2006 dan Magister Manajemen Konsentrasi Manajemen Keuangan tahun 2008 dari Universitas Ibn Khaldun Bogor. Penulis memiliki kepakaran di bidang Akuntansi dan Manajemen. Dan untuk mewujudkan karir sebagai dosen profesional, penulis pun aktif sebagai peneliti di bidang kepakarannya tersebut, menjadi *Editorial Board* Jurnal Neraca Keuangan dan *Reviewer* di jurnal Akunida serta aktif juga di berbagai organisasi sosial. Saat ini aktif dalam kegiatan Merdeka Belajar Kampus Merdeka (MBKM) menjadi Dosen Pembimbing Lapangan (DPL) Kampus Mengajar. Beberapa penelitian yang telah dilakukan didanai oleh internal perguruan tinggi dan juga Kemenristek DIKTI. Selain peneliti, penulis juga aktif menulis artikel yang terindeks Scopus dan Sinta, buku serta bookchapter diantaranya Manajemen Keuangan, Penganggaran, Pengantar Akuntansi, Pengantar Manajemen Bisnis, Manajemen Biaya. Dengan harapan dapat memberikan kontribusi positif bagi bangsa dan negara.

E-mail Penulis: hurriyaturrohman@uika-bogor.ac.id

3

PERILAKU BIAYA

Suradi, S.E., M.M.

Universitas Tulang Bawang Lampung

Perilaku Biaya

Sebagai salah satu unsur penentu profit, kalkulasi biaya dalam perusahaan akan sangat berguna dalam hal penentuan arah dan kebijakan yang akan diambil oleh manajemen. Selain memperkirakan berapa potensi pendapatan yang akan diterima oleh perusahaan, manajemen juga perlu mengkalkulasi berapa estimasi biaya yang akan timbul. Estimasi biaya secara lebih lanjut dapat digunakan untuk membuat berbagai keputusan bisnis, seperti penentuan harga produk, pengembangan lini bisnis baru, dan kebijakan alokasi anggaran (Kurniawan, 2017).

Analisis perilaku biaya mampu memberikan masukan bagi manajemen dalam proses estimasi biaya produksi. Analisis perilaku biaya dapat digunakan sebagai salah satu perangkat bagi manajemen untuk memprediksi biaya yang akan dikeluarkan pada masa yang akan datang, menentukan besaran skema biaya beserta pendapatan, serta melakukan analisis sensitivitas. Agar tercipta analisis perilaku biaya yang andal, terlebih dahulu setiap biaya harus diidentifikasi, dipilah, dan dikelompokkan kedalam unsur biaya tetap *(fixed cost)* dan biaya variabel *(variable cost).* (Kurniawan, 2017).

Pada sudut pandang akuntansi, informasi yang berkaitan dengan manajemen adalah informasi biaya. Pada sudut akuntansi keuangan, *cost* (biaya) adalah pengorbanan

yang dikeluarkan untuk dapat memperoleh barang dan jasa. Selanjutnya, dalam konteks akuntansi manajemen, istilah biaya (*cost*) adalah biaya didasarkan pada tujuan penggunaanya. Secara terminologi, biaya dibagi menjadi dua, yaitu *cost* dan *expenses*. *Cost* adalah pengorbanan sumberdaya ekonomi perusahaan yang digunakan untuk memperoleh barang dan jasa. Nilai *cost* adalah semua biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh barang dan jasa sampai barang atau jasa siap digunakan dalam aktivitas perusahaan. Dalam disiplin ilmu akuntansi, *cost* adalah biaya-biaya yang memberi manfaat pada masa akan datang dan karena itu, dikelompokan (dicatat) dalam neraca).

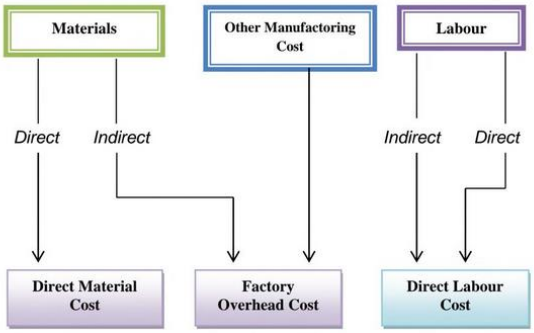
Pengertian biaya menurut Standar Akuntansi Keuangan adalah penurunan manfaat ekonomi selama satu periode akuntansi dalam bentuk arus keluar atau berkurangnya aktiva atau terjadinya kewajiban yang mengakibatkan penurunan ekuitas yang tidak menyangkut pembagian kepada penanam modal. Menurut Atkinson *et al.* (2009), biaya adalah nilai moneter dari barang dan jasa yang dikeluarkan untuk mendapatkan keuntungan, baik masa sekarang maupun pada masa mendatang. Biaya dapat juga digunakan untuk membuat suatu produk, sehingga dapat dijual dan menghasilkan keuntungan kas. Menurut Harnanto (1992) beban (*expenses*) adalah penurunan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi dalam bentuk arus keluar atau berkurangnya aktiva atau terjadinya kewajiban yang mengakibatkan penurunan ekuitas yang tidak menyangkut pengembalian pada pengembalian modal.

Penggolongan Biaya

Ada berbagai macam penggolongan biaya yang dihubungkan dengan tujuan penggunaannya:

1. Penggolongan Biaya
    a. Penggolongan biaya yang dihubungkan dengan elemen biaya suatu produk.

Tujuannya ialah untuk mengetahui harga pokok produk dan pertanggung jawaban biaya pada pusat-pusat biaya. Elemen biaya produksi (*manufacturing*) digambarkan sebagai berikut:



Gambar 3.1 Elemen Biaya Produksi

1) Bahan baku, adalah bahan yang diproses yang menjadi barang jadi dengan tambahan tenaga kerja dan *factory overhead*. *Direct materials*, adalah bagian terbesar dari suatu barang jadi yang mudah diidentifikasi. *Indirect materials*, adalah bahan penolong yang digunakan dalam pembuatan produk jadi.

2) *Labor*, adalah tenaga kerja langsung yang terlibat dalam produksi dari suatu produk. *Direct labour*, adalah tenaga kerja langsung yang terlibat dalam proses produksi dari suatu produk. *Indirect labour*, adalah tenaga kerja yang secara tidak langsung terlibat dalam proses produksi dari suatu produk.

3) *Factory Overhead*, adalah semua biaya yaitu biaya bahan baku tak langsung, biaya tenaga kerja tak langsung biaya tak langsung lainnya yang digunakan dalam proses produksi sesuatu barang.

b. Penggolongan biaya yang dihubungkan dengan fungsi-fungsi suatu perusahaan.

Tujuan penggolongan biaya ini adalah untuk mengetahui pusat-pusat biaya untuk

perencanaan dan pengawasan. ada tiga fungsi perusahaan industri dan biaya yang terjadi, sebagai berikut:

1) *Prime cost*, adalah biaya utama yang langsung dibebankan kepada produk, yaitu biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung.
2) *Conversion cost*, adalah biaya yang digunakan untuk merubah bahan baku menjadi barang jadi, yaitu biaya tenaga kerja langsung.
3) Biaya *overhead* pabrik.

Penggolongan Biaya menurut Mulyadi (2005), sebagai berikut:

1. Menurut objek pengeluaran.

   Penggolongan ini merupakan penggolongan yang paling sederhana, yaitu berdasarkan penjelasan singkat mengenai suatu objek pengeluaran, misalnya pengeluaran yang berhubungan dengen telepon disebut "biaya telepon".

2. Menurut fungsi pokok dalam perusahaan.

   Biaya dapat digolongkan menjadi tiga kelompok, yaitu:

   a. Biaya produksi, yaitu semua biaya yang berhubungan dengan fungsi produk atau kegiatan pengolahan bahan baku menjadi produk selesai.
   b. Biaya produksi dapat digolongkan kedalam biaya bahan baku, biaya tenaga kerja, dan biaya *overhead* pabrik.
   c. Biaya pemasaran, adalah biaya-biaya yang terjadi untuk melaksanakan kegiatan pemasaran produk. Contohnya: iklan, biaya promosi, biaya sampel, dan lain-lain.
   d. Biaya administrasi dan umum, yaitu biaya-biaya untuk mengkoordinasi kegiatan-kegiatan produksi dan pemasaran produk. Contohnya: gaji bagian akuntansi, gaji personalia, dan lain-lain.

3. Menurut hubungan biaya dengan sesuatu yang dibiayai.

   a. Biaya Langsung (*Direct Cost*)

      Biaya langsung merupakan biaya yang terjadi di mana penyebab satu-satunya adalah karena ada sesuatu yang harus dibiayai. Dalam kaitannya dengan produk, biaya langsung terdiri dari biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.

   b. Biaya tidak Langsung (*Indirect Cost*)

      Biaya tidak langsung adalah, biaya yang terjadi tidak hanya disebabkan oleh sesuatu yang dibiayai, dalam hubungannya dengan produk, biaya tidak langsung dikenal denaan biaya *overhead* pabrik.

4. Menurut perilaku dalam kaitannya dengan perubahan volume kegiatan.

   Biaya ini dibagi menjadi empat, yaitu:

   a. Biaya Tetap (*Fixed Cost*)

      Biaya tidak tetap adalah biaya yang jumlahnya tetap konstan tidak dipengaruhi perubahan volume kegiatan atau aktivitas sampai tingkat kegiatan tertentu. Vontohnya: gaji direktur produksi.

   b. Biaya Variabel (*Variable Cost*)

      Biaya variabel adalah biaya yang jumlah totalnya berubah secara sebanding (proporsional) dengan perubahan volume kegiatan atau aktivitas, contoh: biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, pengerjaan ulang. Pada praktiknya ada hubungan llnier antara aktivitas bisnis dengan biaya variabel, artinya jka tinggi rendahnya aktivitas bisnis berbanding lurus dengan tinggi rendahnya biaya variabel.

c. Biaya Semi Variabel

Biaya semi variabel adalah, biaya yang jumlah totalnya berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Biaya semi variabel mengandung unsur biaya tetap dan biaya variabel, contoh: biaya listrik yang digunakan.

d. Biaya *Semi Fixed*

Biaya ini adalah biaya yang tetap untuk tingkat volume kegiatan tertentu dan berubah dengan jumlah yang konstan pada volume produksi tertentu.

5. Menurut jangka waktu manfaatnya.

Biaya ini dibagi dua bagian, yaitu:

a. Pengeluaran Modal (*Capital Expenditure*)

Pengeluaran modal adalah pengeluaran yang akan memberikan manfaat/benefit pada periode akuntansi atau pengeluaran yang akan dapat memberikan manfaat pada periode akuntansi yang akan datang.

b. Pengeluaran Pendapatan (*Revenue Expenditure*)

Pengeluaran pendapatan adalah pengeluaran yang akan memberikan manfaat hanya padaperiode akuntansi di mana pengeluaran itu terjadi.

Metode Pemisahan Biaya Tetap dengan Biaya Variabel

Pemisahan biaya tetap dan biaya variabel dilakukan untuk perencanaan, pengendalian, evaluasi biaya untuk tingkat aktivitas bisnis yang berbeda. Tujuan dari kegiatan pemisahan biaya ini adalah:

1. Perhitungan biaya *overhead* dan analisis varian.
2. Penyusunan anggaran fleksibel dan analisis varian.
3. Perhitungan biaya langsung dan analisis margin kontribusi.
4. Analisis titik impas dan analisis biaya volume laba.

5. Analisis biaya diferensial dan komperatif.
6. Analisis maksimalisasi dan minimalisiasi biaya jangka pendek.
7. Analisis anggaran modal.
8. Analisis profitabilitas pemasaran berdasarkan daerah, produk, dan pelanggan.

Pada umumnya, pemisahan biaya tetap dan variabel didasarkan pada pengalaman pihak manajemen. Pendekatan ini, memiliki keunggulan yaitu relatif cepat dalam perhitungan, namun sering menghasilkan esitmasi yang kurang tepat dan tidak dapat diandalkan. Kelemahan lain adalah terkadang pihak manajemen menyederhanakan proses dengan mengelompokan setiap biaya seluruhnya biaya tetap atau biaya variabel. Hal ini yang menyebabkan terkadang mengabaikan biaya biaya semi variabel.

Pada umumnya, terdapat metode pemisahan biaya tetap dan biaya variabel, yiatu metode tinggi–rendah (*hight and low point*), metode *scattergraph*, dan metode kuadrat terkecil (*least squarest*).

1. Metode Tinggi-Rendah (*High and Low Point*)

   Esimtasi biaya dengam metode tinggi-rendah (*high and low point*) adalah menghitung tetap dan variabel dari suatu biaya dihitung dengan dua titik, yaitu dari aktivitasi tertinggi dan terndah. Metode ini, digunakan untuk memisahkan antara biaya variabel dan biaya tetap dalam periode tertentu. Metode ini, memiliki keunggulan dan kekurangan. keunggulan yang dimiliki oleh metode ini adalah dalah penggunaan yang sangat sederhana, sehingga mudah dihitung dan digunakan. Selanjutnya, kekurangannya adalah metode ini cenderung masih kurang teliti dan cermat. Contoh penerapan metode tinggi rendah adalah sebagai berikut:

Tabel 3.1 Biaya Listrik dan Penggunaan Tenga Kerja Langsung pada PT Barker

Bulan	Biaya Listrik ($)	Penggunaan Tenaga Kerja Langsung (Jam)
Januari	640	34.000
Februari	620	30.000
Maret	620	34.000
April	590	39.000
Mei	500	42.000
Juni	530	32.000
Juli	500	26.000
Agustus	500	26.000
September	530	31.000
Oktober	550	35.000
Nopember	580	43.000
Desember	680	48.000
Jumlah	6840	420.000
Rata-rata per bulan	570	35.000
Nilai terendah	500	26.000
Nilai tertinggi	680	48.000

Berdasarkan tabel di atas diperoleh informasi data sebaga berikut:

Tabel 3.2 Selisih Biaya dan Tingkat Aktivitas

	Biaya ($)	Tingkat Aktivitas (Jam)
Tinggi	680	48.000
Rendah	500	26.000
Selisih	180	22.000

Pada umumnya, persamaan biaya adalah mengikuti persamaan linier, yaitu:

$y = a + bx$

y = nilai Y (variabel *dependent*)

a = konstanta

b = kofisien regresi

x = nilai x (variabel *independent*)

Selanjutnya, penerapan dalam teori biaya adalah:

y = Biaya Total

a = biaya tetap

b = tarif biaya variabel

x = aktivitas

a. Batas tertinggi

y = a + bx

y (Biaya Total) = $680

a (Biaya tetap)

b = tarif variabel (selisih biaya tertinggi /seliish biaya)

= 180/22.000 = 0,00818

x (aktivitas tertinggi) =48.000

680 = a + 0,00818 (480)

680 = a + 393

a = 687 – 393

a = 287

b. Batas terendah

y = a + bx

y (Biaya Total) = $500

a (Biaya tetap)

b = tarif variabel (selisih biaya tertinggi /selisih biaya)

= 180/22.000 = 0,00818

x (aktivitas tertinggi) =260

500 = a + 0,00818 (260)

500 = a + 213

a = 500 – 213

a = 287

Hasil perhitungan tersebut diperoleh bahwa baik dengan metode tinggi dan rendah mendapatkan nilai biaya tetap yang sama, yaitu = 287. Berdasarkan hasil perhitungan dengan metode Tinggi-Rendah diperoleh ringkasan besarnya biaya total, biaya variabel, dan biaya tepat adalah sebagai berikut:

Tabel 3.3 Biaya Total, Biaya Variabel, dan Biaya Tetap dengan Menggunakan Metode Tinggi-Rendah

Biaya	Tinggi	Rendah
Biaya Total	680	500
Biaya Variabel	393	213
Biaya Tetap	287	287

Terdapat perbedaan selisih penggunaan tanga kerja langsung aktivitas tinggi dan rendah sebesar 23.000 jam dengan selisih biaaya $180. Ada perbedaan biaya pada tiap tingkat aktivitas ini menunjukkan biaya variabel. Selanjutnya tarif variabel dihitung dengan cara membagi nilai selisih dalam biaya (tinggi dan rendah) dengan selisih aktivitas (tinggi-rendah) dan diperoleh $0,000818.

Penentuan tarif variabel (b) juga dapat dilakukan dengan masukan persamaan simultan (tinggi dan rendah).

a. Persamaan aktivitas tertinggi 680 = a + 48.00 b

b. Persamaan aktivitas terendah 500 = a + 26.00 b

Selanjutnya, kedua persamaan dimasukan dalam persamaan simultan menjadi:

$680 = a + 48.00 b

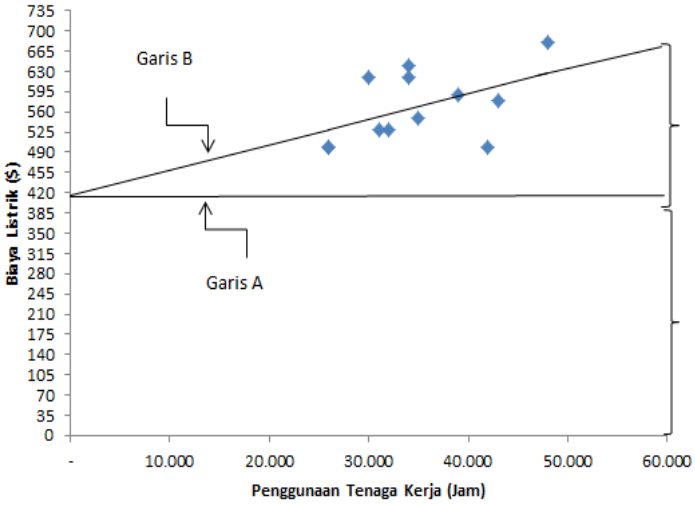
$500 = a + 26.00 b

$180 = 22.000 b

b = $180/22.00 = 0,00818 per jam tenaga kerja langsung

2. Metode *Scattergrapht*

Pada metode ini, biaya dianalisis merupakan variabel *dependent* dan diplot sepanjang garis vertikal (sumbu y). Selanjutnya aktivitas merupakan variabel independent (sumbu x). Dengan menggunakan data Tabel 3.1, diperoleh grafik scatterplott sebagai berikut:



Gambar 3.2 Grafik *Scatterplot* Penggunaan Tenga Kerja dan Biaya Listrik

Pada Gambar 3.1 terlihat bahwa, garis linier terbentuk dari penggunaan tenaga kerja 26.000 – 48.000 jam. Garis A mencerminkan biaya tetap dan Garis B mencerminkan biaya variabel Jika garis liner ini tarik mundur, maka diperoleh biaya listrik mendekatan $420. Wilayah yang dibatasi gari A dan B memperlihatkan peningkatan dalam biaya listrik pada saat tenaga kerja meningkat. Peningkatan tersebut merupakan biaya variabel rata-rata per bulan yang dihitung:

Biaya variabel rata-rata per bulan = Biaya rata-rata perbulan - Biaya Tetap

= $570 – $420 = $130

Selanjutnya, menghitung biaya variabel per jam kerja langsung dengan rumus:

$$Biaya\ variabel\ perjam = \frac{Biaya\ rata-rata\ per\ bulan}{Biaya\ rata-rata\ jam\ kerja}$$

$$Biaya\ variabel\ perjam = \frac{\$130}{35.000\ jam}$$

$$Biaya\ variabel\ perjam = \$0{,}0037\ per\ jam$$

Berdasarkan perhitungan ini, diperoleh biaya tetap listrik adalah $420 dan biaya variabel $0,0037.

Metode *scattergrapt* dengan metode pemisahan biaya jauh lebih baik dibandingkan dengan metode tinggi rendah, karena menggunakan seluruh data. Selain itu, metode ini memperllihat secara visual hubungan; biaya dengan aktivitas, bahkan terlihat adanya data abnormal (*Outliers*). Namun, terdapat kelemahan pada metode ini, yaitu data biasa karena hanya terlihat secara visual (gambar).

3. Metode Kuadarat Terkecil

Metode ini sering juga disebut analisis regresi, yaitu menentukan secara matematik (persamaan) garis paling tepat atau garis linier regresi. Persamaan umum regresi linier adalah Y = a + bx.

Y= biaya total

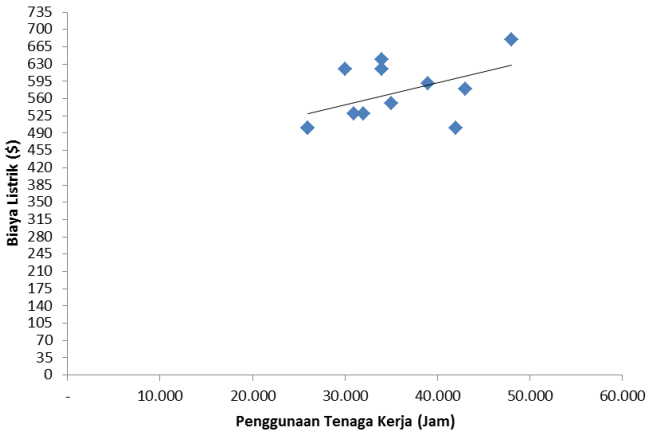
a = biaya tetap

b = tarif variabel

x = biaya variabel

Untuk mencari besarnya biaya tetap (a) dan tarif biaya variabel (b) menggunakan analisis regresi dengan bantuan program *Microsoft Excel*. Langkah-langkah dalam menentukan persamaan regresi:

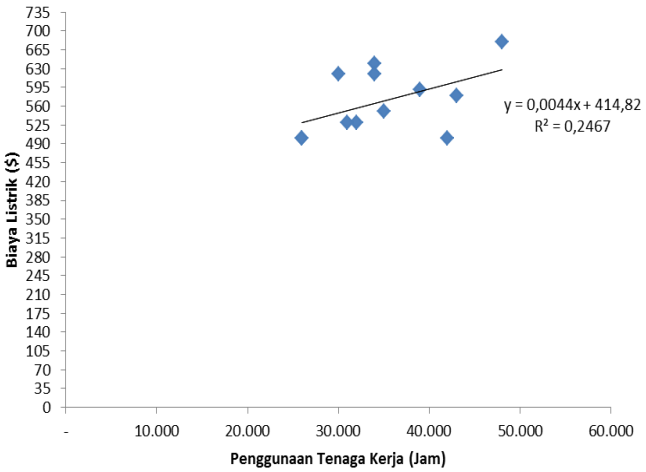
a. Dengan menggunakan data tabel 3.1, membuat grafik *scatterplot* pada program *Microsoft Excel*, dengan ketentua sumbu x adalah aktivitas dan sumbu y adalah biaya, seperti terlihat pada Gambar di bawah ini:



Gambar 3.3
Scatterplot Penggunaan Tenga Kerja dan Biaya Listrik

b. Menampilkan persamaan regresi linier.

Pada program *microsoft excel*, tersedia menu untuk menampilkan persamaan regresi dan nilai koefisien diterminasi (r^2). Keunggulan penggunaan program ini adalah nilai a dan b secara otomatis muncul pada persamaan seperti terlihat pada gambar di bawah ini:



Gambar 3.4 Persamaan Regresi dannia r^2

Berdasakan gambar 3.3 di atas, terlihat bahwa diperoleh tarif biaya variabel (b) adalah $0,0044 biaya tetap (a) $414,82. Pada grafik yang diperoleh nilai koefisien diterminasi 0,2467. Hal ini berarti 24,67% perubahan dalam biaya listirk berhubungan dengan perubahan dalam jam kerja langsung.

Daftar Pustaka

Aktkinson, et al. (2009). Akuntansi Manajemen. Jakarta. PT Indeks Jakarta.

Carter, WK. (2009). Akuntansi Biaya/Cost Accounting. Jakarta: Salemba Empat.

Harnanto, (1992). Akuntansi Biaya: Perhitungan Harga Pokok Produk, Yogyakarta: BPFE.

Kholmi, M, (2019). Akuntansi Manajemen. Malang: Universitas Muhammdiyah Malang Press.

Kurniawan, D. (2017). Analisis Perilaku Biaya: Suatu Studi Komparasi Konsep Teoretis dan Praktik Pada Biaya Produksi (Manufacturing Cost). Jurnal Substansi, 1(2), 1 – 24.

Mulyadi. (2005). Akuntansi Biaya. Yogyakarta: Akademi Manajemen Perusahaan YKPN.

Usry, MF. Et al. (1988). Cost Accounting. USA: South Western Publishing C.

Profil Penulis

Suradi

Penulis sangat tertarik dalam ilmu akuntansi, hal ini mendorong penulis setelah lulus Sekolah Menegah Pertama (SMP) melanjutkan sekolah SMEA Wonogiri Jurusan Akauntasi. Ketertarikan penulis pada akuntansi berlanjut dengan, melanjutkan pendidikan ke Perguruan Tinggi dan berhasil menyelesaikan studi S-1 Program Studi Akuntansi pada Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi (STIE) Cirebon. Setelah lulus penulis bekerja di PT Sugar Group Company pada bagian Finance and Accounting. Selanjutnya penulis tertarik untuk menjadi tenaga pengajar (dosen) dan melanjutkan Pendidikan S-2 Program Studi Magister Manajemen Keuangan di STIE Cirebon. Saat ini penulis adalah dosen tetap di Universitas Tulang Bawang (UTB) Fakultas Ilmu Sosial dan Politik Program Studi Administrasi Bisnis. Penulis tetap konsiten di bidang akuntansi, hal ini sejalan dengan mata kuliah yang diampuh seluruhnya berkaitan dengan akuntansi dan keuangan. Penulis juga aktif menulis dan terdapat dua karya tulis yang telah terbit pada jurnal terindeks scopus.

E-mail Penulis: suradi0469@gmail.com

4

BIAYA RELEVAN UNTUK PENGAMBILAN KEPUTUSAN

Dr. Syamsuri Rahim, SE., SIP., M.Si., Ak. CA., CPA.
Universitas Muslim Indonesia

Pendahuluan

Mengingat manajemen merupakan kebutuhan bagi setiap perusahaan dan sebagai alat bagi perusahaan, untuk dapat mencapai tujuan yang diinginkan secara efektif dan efisien. Di dalam menjalankan usahanya setiap perusahaan pasti dihadapkan pada berbagai permasalahan yang kompleks, di mana masalah-masalah yang dihadapi dapat memengaruhi rencana dan kegiatan produksi perusahaan. Manajemen membutuhkan informasi yang dapat mengurangi ketidakpastian, sehingga mereka dapat menentukan pilihan yang terbaik bagi perusahaan. Tanpa informasi yang tepat, maka manajer tidak bisa mengambil keputusan yang tepat yang dapat mendukung keputusannya tersebut. Oleh karena itu, perusahaan membutuhkan informasi yang relevan dan akurat agar keputusan yang diambil merupakan keputusan yang tepat. Informasi merupakan hal yang paling penting di suatu perusahaan.

Berkembang atau tidaknya suatu perusahaan, sangat tergantung pada manajemen dalam mengelola perusahaannya. Dalam perusahaan tersebut, manajer membutuhkan informasi. Informasi sangat penting bagi proses manajemen dan akuntansi. Pengertian yang baik atas akuntansi sangat diperlukan oleh para manajer untuk melakukan peranan operasionalnya secara

kompeten dan bertanggung jawab. Dalam berbagai situasi bisnis, manajer dihadapkan pada pengambilan keputusan taktis, pembuatan keputusan taktis tersebut dapat memanfaatkan konsep biaya relevan.

Pengertian Biaya

Salah satu faktor penting yang menentukan keberhasilan suatu perusahaan adalah biaya. Untuk itu, perlu pemahaman tentang istilah biaya yang dapat diartikan bermacam-macam, tergantung pemakai istilah tersebut dan dari pihak mana atau dari disiplin ilmu mana yang mengartikannya. Menurut Hansen & Mowen (2004), biaya adalah kas atau nilai ekuivalen kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan member manfaat saat ini atau pada masa mendatang bagi organisasi.

Sistem informasi biaya untuk pengurangan biaya, biaya (*cost*) adalah kas atau nilai setra kas yang dikorbankan untuk memperoleh barang dan jasa yang diharapkan akan membawa manfaat sekarang atau di masa depan bagi organisasi (Mulyadi, 2003). Biaya sebagai *expense* didefinisikan sebagai kas sumber daya yang telah atau akan dikorbankan untuk mewujudkan tujuan tertentu (Mulyadi, 2003).

Istilah biaya dalam akuntansi, didefinisikan sebagai pengorbanan yang dilakukan untuk mendapatkan barang atau jasa, pengorbanan mungkin diukur dalam kas, aktiva yang ditransfer, jasa yang diberikan dan lain-lain, hal ini diperkuat oleh pendapat Witjaksono (2006) mengemukakan bahwa biaya adalah suatu pengorbanan sumber daya untuk mencapai suatu tujuan tertentu. Supriyono juga membedakan biaya ke dalam dua pengertian yang berbeda, yaitu biaya dalam arti *cost* dan biaya dalam arti expense (Supriyono, 2011). Biaya dalam arti *cost* (harga pokok) adalah jumlah yang dapat diukur dalam satuan uang dalam rangka pemilikan barang dan jasa yang diperlukan perusahaan, baik pada masa lalu (harga perolehan yang telah terjadi) maupun pada masa yang akan datang (harga perolehan yang akan terjadi).

Dari beberapa pengertian biaya di atas, dapat disimpulkan bahwa biaya merupakan pengorbanan sumber-sumber ekonomi yang dapat diukur dengan unit moneter untuk mendapatkan atau memproduksi barang-barang atau jasa.

Biaya Relevan

Menurut Siregar, dkk. (2018), biaya relevan adalah biaya masa depan yang berbeda antara satu alternatif dan alternatif lainnya. Menurut Purwaji, dkk. (2017) biaya relevan adalah biaya yang akan terjadi pada masa yang akan datang dan memiliki perbedaan dengan berbagai alternatif keputusan. Kriteria suatu biaya dikatakan sebagai biaya relevan adalah akan terjadi dan memiliki perbedaan. Sedangkan menurut Lestari dan Permana (2017), biaya relevan adalah biaya masa depan yang berbeda pada masing-masing alternatif. Berdasarkan definisi tersebut, dapat disimpulkan bahwa biaya relevan merupakan biaya yang terjadi di masa yang akan datang dengan alternatif yang berbeda.

Menurut Sugiono (2015) untuk mengidentifikasikan apakah suatu data atau informasi relevan atau tidak, maka ada dua karakteristik biaya relevan tersebut, yaitu:

1. Biaya-biaya tersebut merupakan *expected future cost.*

   Biaya-biaya yang diharapkan akan terjadi selama jangka waktu pengambilan keputusan tersebut, atau suatu *revenue* merupakan *expected future revenue*, yaitu pendapatan yang diharapkan akan terjadi pada masa yang akan datang.

2. Biaya-biaya tersebut berbeda diantara alternatif yang ada.

   Biaya-biaya yang terjadi dengan adanya alternatif tersebut adalah harus berbeda atau adanya *differential cost*, atau pendapatan-pendapatan tersebut harus berbeda atau *differential revenue*.

Penggolongan Biaya Menurut Hubungan Biaya dengan Sesuatu yang Dibiayai

Dalam hubungannya dengan sesuatu yang dibiayai, biaya dapat dikelompokkan menjadi dua golongan:

1. Biaya Langsung (*Direct Cost)*

   Biaya langsung adalah biaya yang terjadi, yang penyebab satu-satunya adalah karena adanya sesuatu yang dibiayai. Biaya produksi langsung terdiri dari biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.

2. Biaya tidak Langsung (*Indirect Cost*)

   Biaya tidak langsung adalah biaya yang terjadi tidak hanya disebabkan oleh sesuatu yang dibiayai.

Penggolongan Biaya Menurut Perilakunya dalam Hubungannya dengan Perubahan Volume Kegiatan

Dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan, biaya dapat digolongkan menjadi:

1. Biaya Variabel

   Biaya variabel adalah biaya yang jumlah totalnya berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan.

2. Biaya Semivariabel

   Biaya semivariabel adalah biaya yang berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan.

3. Biaya Tetap

   Biaya tetap adalah biaya yang jumlah totalnya tetap dalam kisar volume kegiatan tertentu.

Penggolongan Biaya Atas Dasar Jangka Waktu Manfaatnya

Atas dasar jangka waktu manfaatnya, biaya dapat dibagi menjadi dua:

1. Pengeluaran Modal

   Pengeluaran modal adalah biaya yang mempunyai manfaat lebih dari satu periode akuntansi.

2. Pengeluaran Pendapatan

   Pengeluaran pendapatan adalah biaya yang hanya mempunyai manfaat dalam periode akuntansi terjadinya pengeluaran tersebut. Contoh, biaya iklan dan biaya tenaga kerja.

Jenis Keputusan dalam Biaya Relevan

Terdapat beberapa jenis keputusan yang dapat diambil dengan menggunakan bantuan biaya relevan, antara lain:

1. Keputusan membuat atau membeli (*make or buy decision*).

   Sebagian besar perusahaan manufaktur menggunakan banyak komponen dalam merakit produk jadi. Pada situasi tertentu, perusahaan diharapkan pada alternatif membeli dari pemasok atau membuat sendiri komponen tersebut. Dalam membuat keputusan, manajer membandingkan antara biaya relevan membeli komponen dari luar dengan biaya relevan apabila membuat sendiri. Keputusan diambil harus mempertimbangkan kapasitas yang menganggur diperusahaan.

2. Keputusan menjual atau memproses lebih lanjut (*sell or process further decision*).

   Produk gabungan adalah dua atau lebih produk yang dihasilkan dari satu proses produksi. Ada satu titik di mana produk-produk itu dipisah satu sama lain yang disebut sebagai titik pisah batas (*split off point*). Pada titik ini, produk berdiri sendiri, tidak memengaruhi dan tidak dipengaruhi produk lainnya.

   Setelah produk pada titik pemisahan atau memprosesnya lebuh lanjut, dijual dengan harga yang lebih tinggi karena adanya proses tambahan yang menyebabkan bertambahnya biaya. Untuk pengambilan keputusan ini, harus diidentifikasikan terlebih dahulu biaya-biaya yang relevan dan tidak relevan dari masing-masing alternatif. Kedua alternatif tersebut, kemudian dibandingkan untuk

mengetahui alternatif yang memberikan keuntungan paling tinggi.

3. Keputusan menghentikan atau melanjutkan produksi (*keep or drop decision*).

   Dalam memproduksi suatu produk, perusahaan berusaha untuk mendapatkan laba yang maksimal, tetapi adakalanya suatu produk yang dihasilkan mengalami kerugian. Dalam hal ini, perusahaan dihadapkan pada pemasalahan untuk menghentikan atau melnjutkan produksi produk yang merugi tersebut.

   Untuk membantu memecahkan permasalahan ini, pengambilan keputusan dapat dilakukan dengan bantuan biaya relevan, yaitu mengidentifikasi biaya-biaya yang relevan dan tidak relevan, mengolahnya dan menghitung perubahan laba secara keseluruhan yang mungkin akan terjadi akibat dihentikannya produk tersebut. Apabila laba perusahaan secara keseluruhan meningkat dengan dihentikannya produk tersebut, sebaiknya perusahaan menghentikan produk tersebut. Tetapi, apabila laba perusahaan secara keseluruhan mangalamipenurunan, maka sebaiknya produk tersebut tetap diproduksi.

4. Keputusan menerima atau menolak pesanan khusus (*special order decision*).

   Pada saat tertentu, perusahaan mungkin menerima suatu tawaran dari konsumen untuk memproduksi produknya melebihi jumlah produksi normalnya dan biasanya dengan harga yang lebih murah dari harga jual normal. Dalam hal ini, untuk memutuskan menerima atau menolak pesanan biaya diferensial dan pendapatan diferensial yang mungkin dihasilkan dari pesanan khusus tersebut.

Apabila perusahaan mempertimbangkan untuk menerima pesanan khusus tersebut dan pada saat itu perusahaan telah beroperasi pada kapasitas penuh, maka pesanan tersebut akan menambah biaya produksi tetap dan variabelnya. Tetapi apabila perusahaan belum beroperasi pada kapasitas penuh, dalam arti ada kapasitas menganggur, maka tambahan produksi atas pesanan khusus tersebut tidak akan mengakibatkan kenaikan biaya produksi tetap dan hanya menaikkan biaya variabelnya saja.

Menurut Hansen dan Mowen (2001), keputusan pesanan khusus (*special order decision*) memfokuskan pada pernyataan apakah pesanan harga khusus harus diterima atau ditolak. Pesanan-pesanan seperti ini seringkali menarik, khususnya ketika perusahaan sedang beroperasi di bawah kapasitas produktif maksimumnya.

Selanjutnya, menurut Mulyadi (2001) informasi akuntansi diferensial yang relevan adalah pendapatan diferensial dan biaya relevan.

Pengertian Pengambilan Keputusan

Menurut Salusu (2002), Pengambilan keputusan adalah proses memilih suatu alternatif cara bertindak dengan metode yang efisien sesuai situasi. Proses itu untuk menemukan dan menyelesaikan masalah organisasi. Mengambil keputusan memerlukan satu seri tindakan, membutuhkan beberapa langkah. Sehubungan dengan itu, pengambilan keputusan hendaknya dipahami dalam dua pengertian, yaitu:

1. Penetapan tujuan yang merupakan terjemahan dari cita – cita, aspirasi.
2. Pencapaian tujuan melalui implementasinya.

Keputusan dibuat untuk mencapai tujuan melalui pelaksanaan dan ini semua berintikan pada hubungan kemanusiaan.

Peranan Informasi Akuntansi dalam Pengambilan Keputusan Informasi akuntansi merupakan salah satu informasi diferensial yang harus dipertimbangkan

perusahaan. Jika manajer memilih salah satu alternatif diantara berbagai alternatif pilihan penyelesaian masalah, maka sebenarnya ia mengahadapi risiko karena alternatif yang dipilih tersebut bukan alternatif terbaik atau atlernatif tersebut mungkin dapat menyelesaiakan masalah yang ada.

Pada saat manajer melakukan pengambilan keputusan, sebenarnya manajer menghadapi risiko karena alternatif yang dipilih mungkin bukan alternatif penyelesaian yang paling baik untuk masalah yang dihadapi perusahaan. Oleh karena itu, manajer harus mengumpulkan informasi yang benar-benar berguna untuk membantu proses pengambilan keputusan.

Menurut Hilton (2008), kriteria yang harus digunakan oleh akuntansi manajemen dalam mendesain sistem informasi akuntansi yang menyediakan data pengambilan keputusan ada tiga, yaitu:

1. *Relevance*

   Informasi relevan jika informasi tersebut berhubungan dengan sebuah masalah keputusan. Keputusan yang berbeda, biasanya akan membutuhkan data yang berbeda pula.

2. *Accuracy*

   Informasi yang berhubungan dengan masalah keputusan harus akurat, jika tidak informasi tersebut akan sedikit manfaatnya. Hal ini berarti informasi harus tepat.

3. *Timeliness*

   Data yang relevan dan akurat akan bernilai lebih jika data tersebut diperoleh tepat waktu, yaitu tersedia pada saat diperlukan untuk sebuah pembuatan keputusan.

Pada saat manajer melakukan pengambilan keputusan, sebenarnya manajer menghadapi risiko karena alternatif yang dipilih mungkin bukan alternatif penyelesaian yang paling baik untuk masalah yang dihadapi perusahaan. Oleh karena itu, manajer harus mengumpulkan informasi yang benar-benar berguna untuk membantu proses pengambilan keputusan.

Dalam penyediaan informasi untuk membantu manajemen di dalam mengelola perusahaan, ada beberapa hal yang harus diperhatikan manajemen yaitu tentang sifat-sifat informasi yang dihasilkan akuntansi biaya untuk bertujuan pengambilan keputusan khusus. Sifat-sifat informasi ini melengkapi karakteristik informasi yang telah disebut dimuka. Pengambilan keputusan, biaya selalu merupakan faktor kunci. Biaya dari suatu alternatif harus dibanding dengan biaya alternatif yang lain, agar dapat mengambil keputusan dengan baik, harus dipisahkan informasi relevan dan tidak relevan sehingga informasi yang tidak relevan bisa disisihkan dari kerangka kerja keputusan.

Daftar Pustaka

Hilton, Ronald W. (2008). Managerial Accounting: Creating Value in a dynamic Business Environment. 7thEdition. New York: McGraw Hill.

Hansen dan Mowen. (2001). Akuntansi Manajemen Biaya. Jilid 2. Jakarta: Salemba Empat.

Lestari, Dhyka Bagus Permana. (2017). Akuntansi Biaya dalam Perspektif Manajerial. Edisi Ke-1. Depok: Kharisma Putra Utama Offset.

Mulyadi. (2001). Sistem Akuntansi. Edisi Tiga. Jakarta: Salemba Empat.

Mulyadi. (2003). Activity Based Costing System. Edisi 6. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.

Purwaji, Wibowo, H. Murtanto. (2016). Pengantar Akuntans 1. Edisi Dua. Jakarta: Salemba Empat.

Supriyono. (2011). Akuntansi Biaya, Pengumpulan Biaya, dan Penentuan Harga Pokok. Buku 1 Edisi 2. Yogyakarta: BPFE.

Salusu, J. (2002). Pengambilan Keputusan Stratejik untuk Organisasi Publik dan Organisasi Nonprofit. Jakarta: PT Gramedia Widiasarana Indonesia.

Siregar, dkk. (2015). Akuntansi Biaya. Jakarta: Salemba Empat.

Sugiono. (2016). Panduan Praktis Dasar Analisa Laporan Keuangan. Jakarta: PT Gramedia.

Witjaksono, Armanto. (2006). Akuntansi Biaya. Yogyakarta: Graha Ilmu.

Profil Penulis

Syamsuri Rahim

Lahir di Palirang, 27 November 1971. Pengajar pada Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Muslim Indonesia (UMI) Makassar. Pendidikan S-1 Akuntansi Universitas Muslim Indonesia (1991), S-1 Ilmu Politik Universitas Hasanuddin (1992), S=2 Akuntansi Universitas Gadjah Mada (1999), Pendidikan Profesi Akuntansi/PPAkUniversitas Hasanuddin (2005), S-3 Akuntansi Universitas Brawijaya (2009). *Certified Public Accountant* (CPA) Lulus Ujian Konversi CPAI menjadi CPA oleh IAPI Tahun 2018, *Certified International Research Reviewer* (CIRR) LPS Quantum HRM International dan Bersertifikat Reviewer Penelitian Kemenristek DIKTI Tahun 2019. Kepala Divisi Keuangan dan Akuntansi LAZ Yayasan Wakaf UMI Tahun 2004-2008, Kepala Laboratorium Komputer dan Pusat Data FE-UMI Tahun 2008-2009, Kepala Pusat Kajian Ekonomi dan Bisnis FE-UMI Tahun 2013-2016, Ketua Program Studi Profesi Akuntan Tahun 2016-2018 FE-UMI, Wakil Dekan III FEB-UMI Tahun 2018-Sekarang. Ketua Tim Auditor Internal Mutu Universitas Muslim Indonesia Tahun 2015, 2016, 2018. Pengalaman sebagai Tenaga Ahli, Konsultan, dan Pendamping Perencanan, Akuntansi dan Keuangan Daerah pada Pemerintah Daerah. Tim Leader Penyediaan Informasi Database UMKMBank Indonesia-UMI Tahun 2008,2009, 2010. Aktif Penelitian RistekDikti/RistekBRIN dan Reviewer Penelitian RistekDikti/RistekBRIN 2019-sekarang. Aktif publikasi Ilmiah Internasional dan Nasional Bereputasi.

E-mail Penulis: syamsurirahim@umi.ac.id

5

HUBUNGAN BIAYA, VOLUME DAN LABA

Dra. Yustina Triyani, M.M., M.Ak.

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie

Pendahuluan

Komponen biaya, volume dan laba memiliki peranan yang penting dalam perusahaan manufaktur yang mengolah bahan baku menjadi barang jadi yang akan dijual. Jumlah biaya produksi yang dikeluarkan menjadi dasar perusahaan dalam menentukan harga jual, di mana harga jual yang ditetapkan akan menentukan besarnya laba yang diperoleh perusahaan. Selain biaya produksi, volume penjualan juga akan menjadi penentu besarnya laba yang diterima perusahaan. Semakin besar volume penjualan maka total laba perusahaan juga akan besar.

Analisis biaya-volume dan laba menjadi alat yang sangat bermanfaat dalam perencanaan dan pengambilan keputusan. Analisis biaya-volume dan laba ini bisa digunakan untuk mengidentifikasi masalah ekonomi yang dihadapi perusahaan, menentukan jumlah unit yang harus dijual untuk mencapai titik impas (*Break Even Point/BEP*), menentukan jumlah unit yang dijual untuk mencapai laba yang diharapkan dan lain-lain. Dalam bab ini, akan dibahas bagaimana menentukan titik impas dalam unit, titik impas dalam nilai rupiah, analisis multi produk, penyajian secara grafis, perubahan dalam variabel biaya-volume - laba, menghadapi risiko dan ketidakpastian dan perhitungan biaya berdasar aktivitas.

Titik Impas dalam Unit

Titik Impas *(Break-Even-Point/*BEP) adalah suatu kondisi di mana total biaya sama besar dengan total pendapatan sehingga perusahaan tidak mengalami laba ataupun rugi atau laba sama dengan nol. Untuk menentukan titik impas, akan digunakan laporan laba rugi dalam menentukan laba operasi. Secara sederhana, laporan laba rugi bisa dinyatakan dalam persamaan sebagai berikut:

Laba Operasi = Pendapatan Penjualan – Biaya Variabel – Biaya Tetap

Karena pendapatan penjualan berasal dari jumlah unit terjual dikalikan harga jualnya maka persamaan laba rugi bisa dijabarkan menjadi:

Laba Operasi = (Harga Jual x Unit Terjual) – (Biaya Variabel Per Unit x Jumlah Terjual) – Total Biaya Tetap

Dengan persamaan ini, untuk menentukan titik impas dilakukan dengan menetapkan laba operasi sama dengan nol, kemudian menyelesaikan persamaan laba operasi dalam unit.

Contoh 1:

PT ABC memproduksi mainan dengan mengeluarkan biaya variabel Rp500 per unit, Biaya tetap Rp4.500.000 dan harga jual sebesar Rp2.000 per unit. Maka titik impas PT ABC bisa dihitung sebagai berikut:

0 = (Rp2.000 x unit) – (Rp500 x unit) – Rp4.500.000

0 = (Rp1.500 x unit) – Rp4.500.000

(Rp1.500 x unit) = Rp4.500.000

Unit = Rp4.500.000 / Rp1.500 = 3.000

Dengan demikian untuk mencapai titik impas PT ABC harus menjual 3.000 unit. Untuk membuktikan bahwa dengan menjual 3.000 unit akan memperoleh laba nol bisa dibuat bagan laporan laba rugi sebagai berikut:

Penjualan (3.000 unit x Rp2.000)	Rp6.000.000
Dikurangi Biaya variabel (3.000 unit x Rp500)	(Rp1.500.000)
Margin Kontribusi	Rp4.500.000
Dikurangi Biaya tetap	(Rp4.500.000)
Laba Operasi	Rp 0

Untuk menentukan titik impas dalam unit, secara cepat bisa dilakukan dengan membagi biaya tetap dengan margin kontribusi per unit. Margin kontribusi per unit dihitung dari harga jual per unit dikurangi dengan biaya variabel per unit. Dari contoh PT ABC di atas titik impas dalam unit bisa dihitung sebagai berikut:

Unit impas = Biaya tetap / Margin Kontribusi
= Rp4.500.000 / (Rp2.000 – Rp500)
= 3.000 unit

Dengan menggunakan persamaan laporan laba rugi, perusahaan bisa menetapkan jumlah laba yang ditargetkan baik yang dinyatakan dalam jumlah uang maupun dalam persentasi dari pendapatan penjualan.

Contoh 2:

Jika PT ABC di atas menargetkan laba sebesar Rp1.500.000 berapa jumlah unit yang harus terjual? Untuk menetapkan jumlah unit yang harus dijual bisa dihitung sebagai berikut:

Rp1.500.000 = (Rp2.000 x unit) – (Rp500 x unit) – Rp4.500.000

Rp1.500.000 = (Rp1.500 x unit) – Rp4.500.000

(Rp1.500 x unit) = Rp4.500.000 + Rp1.500.000

Unit = Rp6.000.000 / Rp1.500 = 4.000

Untuk membuktikan bahwa perhitungan kita benar bisa ditunjukkan dalam bagan berikut:

Penjualan (4.000 unit x Rp2.000)	Rp8.000.000
Dikurangi Biaya variabel (4.000 unit x Rp500)	(Rp2.000.000)
Margin Kontribusi	Rp6.000.000
Dikurangi Biaya tetap	(Rp4.500.000)
Laba Operasi	Rp1.500.000

Apabila PT ABC Menargetkan laba sebesar 25 % dari pendapatan penjualan, maka untuk menetapkan jumlah unit yang harus dijual bisa dihitung sebagai berikut:

0,25 (Rp2.000) (Unit) = (Rp2.000 x unit) – (Rp500 x unit) – Rp4.500.000

Rp500 x unit = (Rp1.500 x unit) – Rp4.500.000

(Rp1.000 x unit = Rp4.500.000

Unit = Rp4.500.000 / Rp1.000 = 4.500

Untuk membuktikan bahwa laba operasi sama dengan 25% dari penjualan bisa dibuat bagan laba operasi seperti contoh sebelumnya. Perusahaan kadang menargetkan laba bukan hanya laba operasi saja karena laba operasi akan dipotong sejumlah pajak baru akan diperoleh laba bersih (*net income*). Apabila PT ABC mengharapkan laba bersih setelah pajak sebesar Rp2.250.000 dengan tarif pajak 25% maka jumlah unit yang harus terjual dihitung sebagai berikut:

Laba bersih (*net income*)	= Laba operasi – pajak penghasilan
	= Laba operasi – (tarif pajak x laba operasi)
	= Laba operasi (1- Tarif pajak)
Atau, Laba Operasi	= Laba bersih / (1 – tarif pajak)
	= Rp2.250.000 / (1 – 0,25)
	= Rp3.000.000

Setelah laba operasi diketahui maka jumlah unit yang harus terjual bisa dihitung:

Rp3.000.000 = (Rp2.000 x unit) – (Rp500 x unit) – Rp4.500.000

Rp3.000.000 = (Rp1.500 x unit) – Rp4.500.000

(Rp1.500 x unit) = Rp4.500.000 + Rp3.000.000

Unit = Rp7.500.000 / Rp1.500 = 5.000 unit

Untuk membuktikan bahwa dengan menjual 5.000 unit, dengan tarif pajak penghasilan 25%, maka laba bersih setelah pajak sebesar Rp2.250.000 bisa dilihat dalam bagan berikut:

Penjualan (5.000 unit x Rp2.000)	Rp10.000.000
Dikurangi Biaya variabel (5.000unit x Rp500)	(Rp 2.500.000)
Margin Kontribusi	Rp 7.500.000
Dikurangi Biaya tetap	(Rp 4.500.000)
Laba Operasi	Rp 3.000.000
Pajak penghasilan 25% x Rp3.000.000……	(Rp 750. 000)
Laba bersih setelah pajak……..	Rp 2,250.000

Titik Impas dalam Rupiah

Dengan mengetahui titik impas dalam unit, bisa dihitung berapa titik impas dalam rupiah dengan mengalikan jumlah unit kali harga jualnya. Namun demikian, untuk menghitung titik impas dalam rupiah ini bisa dihitung secara langsung dengan menggunakan formula yang

terpisah. Untuk menghitung titik impas dalam rupiah penjualan, biaya variabel didefinisikan sebagai suatu persentase dari penjualan, bukan sebagai jumlah unit yang terjual. Dari contoh 2 PT ABC di atas, jika disajikan dalam bentuk bagan dengan persentase sebagai berikut:

	Rupiah	% Penjualan
Penjualan (4.000 unit x Rp2.000)	Rp8.000.000	100%
Dikurangi Biaya variabel (4.000 unit x Rp500)	(Rp2.000.000)	25%
Margin Kontribusi	Rp6.000.000	75%
Dikurangi Biaya tetap	(Rp4.500.000)	
Laba Operasi	Rp1.500.000	

Dari bagan di atas penjualan biaya variabel dan margin kontribusi dinyatakan dalam persentase. Rasio biaya variabel sebesar 25% (0,25) dari Rp2.000.000 / Rp8.000.000. Sedangkan rasio margin kontribusi sebesar 75% dari Rp6.000.000 / Rp8.000.000. Dari bagan tersebut pendapatan penjualan yang harus dihasilkan untuk mencapai titik impas dihitung sebagai berikut:

Laba Operasi = Pendapatan Penjualan – Biaya variabel – Biaya tetap

0 = Penjualan – (Rasio biaya variabel x Penjualan) – Biaya tetap

0 = Penjualan (1- Rasio Biaya variabel) – Biaya tetap

0 = Penjualan (1 - 0,25) – Rp4.500.000

Penjualan (0,75) = Rp4.500.000

Penjualan = Rp6.000.000

Untuk membuktikan jawabannya bisa menggunakan bagan laporan laba rugi. Namun demikian ada cara yang lebih cepat untuk membuktikannya karena *Penjualan – (Rasio Biaya variabel x Penjualan) = Penjualan x Rasio Margin Kontribusi.*

Pada saat menghitung cepat titik impas dalam unit digunakan rumus:

Unit impas = Biaya tetap / Margin Kontribusi

Jika kedua sisi dikalikan dengan harga maka sisi kiri akan sama dengan pendapatan penjualan pada saat impas.

Unit impas x Harga = Harga x (Biaya tetap/(Harga - Biaya variabel per unit)

Penjualan impas = Biaya tetap x [Harga/(Harga – Biaya variabel per unit)

Penjualan impas = Biaya tetap x (Harga / Margin Kontribusi)

Penjualan impas = Biaya tetap / Rasio margin kontribusi

Dengan cara yang cepat tersebut jika PT ABC menargetkan laba operasi sebesar Rp3.000.000 maka besarnya penjualan yang harus dihasilkan PT ABC dihitung sebagai berikut:

$$\begin{aligned} \text{Penjualan} &= (\text{Rp}4.500.000 + \text{Rp}3.000.000) / 0{,}75 \\ &= \text{Rp}7.500.000 / 0{,}75 \\ &= \text{Rp}10.000.000 \end{aligned}$$

Analisis Multiproduk

Analisis biaya-volume-laba cukup mudah diterapkan untuk produk tunggal. Namun, kebanyakan perusahaan memproduksi dan menjual beberapa macam produk sekaligus. Dalam hal ini biaya tetap harus dipisahkan menjadi biaya tetap langsung dan biaya tetap umum. Biaya tetap langsung adalah biaya tetap yang dapat ditelusur langsung ke produk dan akan hilang jika produk yang bersangkutan dieliminasi. Biaya tetap umum adalah biaya tetap yang tidak bisa ditelusur langsung ke produk dan akan tetap ada meskipun salah satu produk dihilangkan. Apabila semua biaya tetap bisa ditelusur langsung ke produk, maka perhitungan titik impas bisa dilakukan untuk masing-masing produk seperti contoh yang sudah dibahas sebelumnya. Jika biaya tetap bersifat umum (dipakai bersama), maka penghitungan titik impas bisa menggunakan bauran penjualan.

Sebagai contoh PT Jaya abadi memproduksi 2 macam produk tensimeter, yaitu tensimeter manual dan tensimeter digital. Tahun depan (2023) PT Jaya Abadi berencana untuk menjual 15.000 tensimeter manual dan 60.000 tensimeter digital. Laporan laba rugi yang dianggarkan untuk tahun 2023 sebagai berikut:

Tabel 5.1 Laporan Laba Rugi PT Jaya Abadi 2023

Keterangan	**Tensimeter Manual**	**Tensimeter Digital**	**Total (Rp)**
Penjualan	1,500,000	9,000,000	10,500,000
Biaya Variabel	-600,000	-3,000,000	-3,600,000
Marjin Kontribusi	900,000	6,000,000	6,900,000
Biaya Tetap	-510,000	-2,400,000	-2,910,000
Laba Operasi	390,000	3,600,000	3,990,000

Jika biaya tetap tidak digunakan bersama maka perhitungan titik impas dilakukan secara individual untuk masing-masing produk. Jika biaya tetap digunakan bersama maka untuk menghitung titik impas dalam unit dilakukan dengan memperhitungkan rasio bauran penjualan sebagai berikut:

Tabel 5.2 Titik Impas dalam Unit

	Unit	Rasio	HJ/unit	BV/unit	CM/unit	CM total
T. Manual	15,000	1	100	40	60	60
T. Digital	60,000	4	150	50	100	400
						460

$$\text{BEP (Unit Set)} = \frac{\text{Total biaya tetap}}{\text{CM total}} = \frac{2.910.000}{460} = 6.326{,}09 \text{unit set}$$

Tabel 5.3 BEP dalam Rupiah

	BEP (Unit Set)	Rasio	BEP (unit)	Pembulatan	Harga	BEP (Rp)
T.Manual	6.326,09	1	6.326,09	6.326	100	632.600
T.Digital	6.326,09	4	25.304,35	25.305	150	3.795.750
						4.428.350

Dari hasil perhitungan titik impas dalam unit tersebut, BEP dalam rupiah bisa dihitung dengan mengalikan jumlah unit kali harga per unit. BEP dalam rupiah juga bisa dihitung secara langsung dengan rumus: Total biaya tetap / Rasio margin kontribusi.

Dari contoh soal PT Jaya Abadi titik impas dalam nilai rupiah, bisa dihitung sebagai berikut:

Penjualan impas = Biaya tetap / Rasio margin kontribusi

= Rp2.910.000 / (Rp6.900.000 / Rp10.500.000)

= Rp2.910.000 / 0,65714

= Rp4.428.280

Ada sedikit selisih dengan nilai yang dihitung berdasar titik impas dalam unit karena ada pembulatan dalam unit. Titik impas dalam rupiah penjualan secara tersirat menggunakan asumsi bauran penjualan namun tidak memperhitungkan persyaratan margin kontribusi per paket.

Penyajian Hubungan Biaya-Volume-Laba Secara Grafis

Penyajian secara grafis hubungan biaya-volume-laba dapat membantu manajer dalam melihat perbedaan biaya variabel dan pendapatan. Grafik biaya-volume-laba merupakan grafik atas persamaan laba operasi, yaitu:

Laba Operasi = (Harga Jual x Unit terjual) – (Biaya variabel per unit x jumlah terjual) – Total Biaya tetap

Ada beberapa asumsi dalam penerapan grafik biaya-volume-laba, yaitu:

1. Fungsi pendapatan dan fungsi biaya berbentuk linier.
2. Harga, total biaya tetap dan biaya variabel per unit dapat diidentifikasikan secara akurat dan tetap konstan sepanjang rentang yang relevan.
3. Semua jumlah yang diproduksi terjual.
4. Atas analisis multiproduk dianggap bahwa bauran penjualan diketahui.
5. Harga jual dan biaya diketahui dengan pasti.

Supaya lebih jelas diberikan contoh, PT ABC memproduksi suatu produk tunggal dengan data sebagai berikut:

Harga jual per unit	Rp 10.000
Biaya variabel per unit	Rp 5.000
Total Biaya tetap	Rp100.000

Grafik biaya-volume-laba disajikan sebagai berikut:

Gambar 5.1 Grafik Biaya-Volume-Laba PT ABC

Dari grafik di atas, bisa dilihat titik impas terjadi jika perusahaan menjual 20 unit. Jika perusahaan menjual dibawah 20 unit, maka perusahaan masih mengalami rugi. Jadi perusahaan baru bisa menikmati laba apabila volume penjualan di atas 20 unit. Semakin tinggi volume penjualannya, maka laba yang dihasilkan juga akan semakin besar.

Perubahan dalam Variabel Biaya-Volume-Laba

Dalam dunia usaha sering kali terjadi perubahan terkait dengan harga, biaya variabel maupun biaya tetap. Perusahaan juga harus memperhitungkan pengaruh ketidakpastian dan risiko yang mungkin terjadi. Sebagai contoh, PT ABC melakukan studi pasar tentang penjualan mainan yang diproduksinya dan ditemukan beberapa alternatif sebagai berikut:

1. Alternatif 1: Jika pengeluaran iklan meningkat Rp750.000 maka penjualan mainan akan meningkat dari 4.000 unit menjadi 4.500 unit
2. Alternatif 2: Jika harga mainan diturunkan dari Rp2.000 menjadi Rp1.800 maka penjualan akan meningkat dari 4.000 unit menjadi 4.500 unit
3. Alternatif 3: Jika harga mainan diturunkan dari Rp2.000 menjadi Rp1.700 dan perusahaan meningkatkan biaya iklan Rp500.000 maka penjualan mengalami peningkatan dari 4.000 unit menjadi 5.500 unit

Pengaruh dari masing-masing perubahan tersebut disajikan sebagai berikut:

Tabel 5.4 Perubahan dalam Variabel Biaya-Volume-Laba

Alternatif 1:

	Sebelum Kenaikan	Setelah kenaikan
Unit yang terjual	4.000	4.800
Margin kontribusi per unit	1.500	1.500
Total margin kontribusi	6.000.000	7.200.000
Dikurangi beban tetap	(4.500.000)	(5.250.000)
Laba	1.500.000	1.950.000
		Selisih laba
Perubahan volume penjualan		800
Margin kontribusi per unit		1.500
Perubahan margin kontribusi		1.200.000
Dikurangi: Perubahan beban tetap		(750.000)
Kenaikan laba		450.000

Alternatif 2:

	Sebelum Penurunan	Setelah Penurunan
Unit yang terjual	4.000	4.500
Margin kontribusi per unit	1.500	1.300
Total margin kontribusi	6.000.000	5.850.000
Dikurangi beban tetap	(4.500.000)	(4.500.000)
Laba	1.500.000	1.350.000
		Selisih Laba
Perubahan margin kontribusi (5.850.000 – 6.000.000)		(150.000)
Dikurangi Perubahan biaya tetap		-
Penurunan laba		(150.000)

Alternatif 3:

	Sebelum Perubahan harga dan iklan	Setelah Perubahan harga dan iklan
Unit yang terjual	4.000	5.500
Margin kontribusi per unit	1.500	1.200
Total margin kontribusi	6.000.000	6.600.000
Dikurangi beban tetap	(4.500.000)	(5.000.000)
Laba	1.500.000	1.600.000
		Selisih laba
Perubahan margin kontribusi (6.600.000 – 6.000.000)		600.000
Dikurangi Perubahan biaya tetap		(500.000)
	Kenaikan laba	100.000

Menghadapi Risiko dan Ketidakpastian

Bagaimana manajer menghadapi risiko dan ketidakpastian, bisa dilakukan beberapa cara. Sebagai respons utama para manajer harus menyadari bahwa harga, biaya dan volume bersifat tidak pasti. Oleh karena itu, respons selanjutnya para manajer tidak hanya berfokus pada satu titik impas saja tetapi bisa mempertimbangkan kisaran titik impas. Manajer juga bisa menggunakan analisis sensitivitas untuk menghadapi berbagai perubahan. Ada dua konsep untuk mengukur risiko, yaitu margin pengaman (*margin of safety*) dan pengungkit operasi (*operating leverage*).

Margin pengaman merupakan unit yang diharapkan terjual yang melebihi unit impas. Margin pengaman bisa dilihat dari jumlah unitnya maupun dari jumlah rupiah penjualan. Misalnya perusahaan menjual 2.000 unit produk sedangkan unit impas diketahui 1.500 unit, maka perusahaan memiliki margin pengaman sebesar 500 unit. Atau perusahaan menjual senilai Rp5.000.000 sedangkan titik impas penjualan diketahui sebesar Rp3.000.000 maka perusahaan memiliki margin pengaman Rp2.000.000.

Pengungkit operasi berkaitan dengan bauran relatif dari biaya variabel dan biaya tetap suatu perusahaan. Kombinasi dari kedua biaya tersebut bisa dilakukan untuk memperoleh laba maksimal. Jika biaya variabel turun dan biaya tetap tidak berubah, maka margin kontribusi akan meningkat yang berakibat pada meningkatnya profit perusahaan. Jika tingkat pengungkit operasi semakin besar, maka semakin besar perubahan aktivitas penjualan yang berpengaruh terhadap laba. Tingkat pengungkit operasi (*Degreeof Operating Leverage* – DOL) bisa diukur menggunakan rasio margin kontribusi terhadap laba dengan rumus:

Tingkat Pengungkit Operasi = Margin Kontribusi / Laba

Untuk menjelaskan digunakan contoh PT Jaya Abadi sebagai berikut:

Tabel 5.5 Tingkat Pengungkit Operasi

Keterangan	**Tensimeter Manual**	**Tensimeter Digital**
Penjualan	1,500,000	9,000,000
Biaya Variabel	-600,000	-3,000,000
Marjin Kontribusi	900,000	6,000,000
Biaya Tetap	-510,000	-2,400,000
Laba Operasi	390,000	3,600,000
Harga Jual per unit	100	150
Beban variabel per unit	40	50
Margin kontribusi per unit	60	100

Tingkat pengungkit operasi dari Tensimeter manual adalah 2,31 (900.000 /390.000) sedangkan tingkat pengungkit tensimeter digital adalah 1,67 (6.000.000/3.600.000). Bagaimana pengaruh sistem ini terhadap laba jika penjualan naik sebesar 50% bisa dilihat dalam bagan laba rugi sebagai berikut:

Tabel 5.6 Tingkat Pengungkit Operasi terhadap Laba

Keterangan	**Tensimeter Manual**	**Tensimeter Digital**
Penjualan	2.250.000	13.500.000
Biaya Variabel	-900.000	-4.500.000
Marjin Kontribusi	1.350.000	9.000.000
Biaya Tetap	-510.000	-2.400.000
Laba Operasi	840.000	6.600.000

Kenaikan laba untuk tensimeter manual sebesar Rp450.000 (115%). Kenaikan laba tensimeter digital sebesar Rp3.000.000 (83%). Meskipun kenaikan penjualan sama-sama 50% namun kenaikan laba tensimeter manual jauh lebih besar mencapai 115% karena tingkat pengungkit operasinya juga tinggi (2,31). Sedangkan kenaikan laba tensimeter digital hanya 83% karena tingkat pengungkit operasinya sebesar 1,67 saja.

Perhitungan Biaya Berdasar Aktivitas

Analisis biaya-volume-laba secara konvensional menganggap bahwa semua biaya perusahaan dapat dikelompokkan dalam dua golongan, yaitu biaya tetap dan biaya variabel, selain itu biaya dianggap linier dengan volume penjualan. Dalam praktiknya, pengelompokan biaya tidaklah sesederhana itu. Sistem perhitungan biaya berdasar aktivitas menjelaskan bahwa ada biaya yang selalu tetap namun ada beberapa biaya yang berubah sesuai dengan jumlah unit yang diproduksi.

Pada system biaya berdasarkan aktivitas, kategori biaya dibedakan menjadi biaya unit dan nonunit. Biaya nonunit adalah tetap, namun dalam sistem biaya berdasarkan aktivitas menunjukkan bahwa banyak biaya nonunit yang berubah berkenaan dengan penggerak aktivitas lainnya. Sebagai contoh, biaya perusahaan terdiri atas tiga variabel, yaitu penggerak aktivitas tingkat unit adalah jumlah unit yang dijual; penggerak aktivitas tingkat batch adalah jumlah pengaturan; penggerak aktivitas tingkat produk adalah jam rekayasa. Persamaan biaya berdasarkan aktivitas dapat dinyatakan sebagai berikut:

Total Biaya = Biaya Tetap + (Biaya variabel per unit x Jumlah unit) + (Biaya pengaturan x Jumlah pengaturan) + (Biaya rekayasa x Jumlah jam rekayasa)

Laba operasi adalah total pendapatan dikurangi total biaya dan persamaannya menjadi:

Laba Operasi = Total pendapatan – [Biaya Tetap + (Biaya variabel per unit x Jumlah unit) + (Biaya pengaturan x Jumlah pengaturan) + (Biaya rekayasa x Jumlah jam rekayasa)]

Untuk menentukan titik impas dalam unit, pada perhitungan biaya berdasarkan aktivitas tetap menggunakan pendekatan margin kontribusi dengan persamaan sebagai berikut:

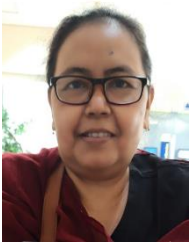
Unit impas = [Biaya Tetap + (Biaya variabel per unit x Jumlah unit) + (Biaya pengaturan x Jumlah pengaturan) + (Biaya rekayasa x Jumlah jam rekayasa)] / (Harga – Biaya variabel per unit)

Daftar Pustaka

Don R. Hansen & Maryanne M. Mowen. (2009). *Management Accounting*. 8th edition. South-Western.

Ronald W. Hilton, (2017). *Managerial Accounting.* Eleventh Edition. New York: Mc. Graw Hill.

Profil Penulis



Yustina Triyani

Bekerja sebagai Dosen di Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie, Jakarta sejak 1992 sampai saat ini, dengan mata kuliah yang diajarkan antara lain: Akuntansi Keuangan Dasar, Akuntansi Keuangan Menengah, Akuntansi Keuangan Lanjutan, Akuntansi Keuangan Bisnis, Akuntansi Manajemen dan Perpajakan. Pendidikan S1 diselesaikan di Universitas Sanata Dharma, Yogyakarta (1991); International Golden Institute, Jakarta (1997) bidang Manajemen (M.M); Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie (2013) bidang Akuntansi (M.Ak.). Memperoleh Hibah Penelitian Dosen dari Dikti pada 2017 (bersama Ibu Masripah) dan pada 2018 bersama Bapak Sugi Suhartono. Pernah menjabat sebagai Sekretaris Program Studi Akuntansi Periode 2017–2019. Selama masa pandemi aktif mengisi waktu luang bekerjasama dengan penerbit Diandra Kreatif dengan menulis book chapter. Buku pertama berjudul: Pengantar Akuntansi: Prinsip Dasar dan Aplikasi (2020); Buku ke-dua berjudul: Pengantar Bisnis (2020); Buku ke-tiga berjudul: Manajemen Perusahaan dan Bisnis (2020) dan buku ke-empat berjudul: Financial Accounting: Principles, Theory and Application. (2021). Selain menulis selama masa pandemic, juga aktif sebagai relawan Eco Enzyme Nusantara dengan membuat dan mensosialisasikan Eco Enzyme, cairan fermentasi multifungsi yang dibuat dari limbah dapur. Mari selamatkan bumi dengan mengelola sampah di rumah masing-masing.

E-mail Penulis: yustinakamidi@gmail.com

6

SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN

Arisanjaya Doloan, S.E., M.Ak., Ak.

Universitas Muhammadiyah Luwuk

Pengertian Sistem

Sistem adalah kumpulan dari beberapa bagian yang membentuk satu komponen sehingga menjadi subsistem lalu mempunyai objek dan tujuan yang ingin dicapai. Sistem adalah prosedur melaksanakan serangkaian aktivitas yang biasanya dilakukan secara berulang. Karakteristik suatu sistem adalah runtut, terpola, terkoordinasi, dan terdiri dari beberapa langkah yang terkoordinasi untuk mencapai tujuan tertentu. Sistem disusun untuk menyelesaikan permasalahan yang mempunyai karakteristik yang sistematis.

Menurut Baridwan (2014), sistem merupakan suatu kesatuan yang terdiri dari bagian-bagian yang disebut subsistem yang berkaitan dengan tujuan untuk mencapai Suatu tujuan tertentu. Sedangkan menurut Jogiyanto (2010), sistem adalah kumpulan dari elemen-elemen yang berinteraksi untuk mencapai suatu tujuan tertentu. Sistem ini, menggambarkan suatu peristiwa-insiden dan kesatuan yang konkret artinya suatu objek konkret, mirip kawasan, benda, dan orang-orang yang betul-betul ada serta terjadi.

Pengertian Pengendalian

Pengendalian sangatlah berkaitan erat dengan fungsi manajemen, di mana fungsi itu diawali dari perencanaan

serta diikuti menggunakan pengendalian agar tujuan perusahaan tercapai dengan efisien serta efektif. Fungsi manajemen dimulai dengan perencanaan, yaitu menentukan tujuan perusahaan secara umum. Langkah selanjutnya adalah menetukan langkah apa serta bagaimana hal tersebut dapat dilaksanakan. Kebijakan-kebijakan yang wajib diambil dalam manajemen untuk mencapai tujuan perusahaan mampu diklaim dengan stategi. Setelah stategi diterapkan, manajemen perusahaan membutuhkan keyakinan bahwa operasi perusahaan telah diarahkan sesuai dengan tujuan perusahaan serta dilaksanakan dengan mengunakan strategi yang tepat.

Pengendalian (*Controlling*) adalah salah satu fungsi manajerial mirip perencanaan, pengorganisasian, pengawasan, dan mengarahkan. Mengendalikan, yaitu fungsi krusial sebab membantu buat mengusut kesalahan serta mengambil tindakan yang bijak serta tegas sebagai akibatnya meminimalkan defleksi berasal standar serta mengatakan bahwa tujuan organisasi sudah tercapai menggunakan cara yang baik.

Pengendalian ialah fungsi manajerial seperti perencanaan pengorganisasian, supervisi, dan mengarahkan, sehingga pengendalian yakni suatu proses pemantauan, penilaian, serta pelaporan rencana atas pencapaian tujuan yang sudah ditetapkan untuk tindakan korektif guna penyempurnaan lebih lanjut. Berbeda dengan pengawasaan, pengendalian merupakan pada wewenang dari pengembangan kedua istilah tadi. Pengendalian mempunyai hakatau kewajiban wewenang turun tangan yang tidak dimiliki oleh pengawas. Pengawas hanya sebatas memberi saran, sedangkan tidak lanjutnya apa yang mau dilakukan oleh pengendali.

Pengertian Manajemen

Manajemen adalah sebuah proses untuk mengatur sesuatu yang dilakukan oleh sebuah organisasi untuk mencapai tujuan organisasi tertentu menggunakan cara bekerja sama memanfaatkan sumber daya yang ada dalam organisasi, manajemen juga sangatlah krusial di

sebuah perusahan, sebab menggunakan manajemen yang baik maka perusahaan bisa bertahan dalam kondisi yang dihadapi di masa yang akan tiba.

Sedangkan pengendalian (*controlling*) ialah salah satu fungsi manajerial mirip perencanaan, pengorganisasian, pengawasan, serta mengarahkan. Mengendalikan adalah fungsi yang sangat krusial sebab membantu untuk mempelajari kesalahan serta merogoh sebuah tindakan sehingga meminimalkan defleksi dari baku serta mengatakan bahwa tujuan organisasi sudah tercapai dengan cara yang baik. Jadi, Manajemen pengendalian merupakan sesuatu yang mengatur yang di lakukan oleh sekelompok orang atau sebuah organisasi yang mempunyai fungsi perencanaan, pengorganisasian, pengawasan, dan mengarahkan, untuk mencapai tujuan organisasi tertentu menggunakan cara bekerja sama memanfaatkan sumber daya manusia.

Pengertian Sistem Pengendalian Manajemen

Sistem pengendalian manajemen dapat dikategorikan ke dalam bagian dari pengetahuan sikap terapan atau yang tak jarang disebut dengan *applied behavioral* science. Hal ini mempunyai arti sistem pengendalian manajemen sebagai sistem yang berisi perihal berbagai tuntutan bagaimana menjalankan dan mengendalikan sebuah perusahaan juga organisasi yang baik sesuai tujuan dari perusahaan.

Anthony serta Reece (1984) mendefinisikan sistem pengendalian manajemen sebagai sebuah sistem yang mempunyai fungsi pada pengendalian setiap kegiatan yang terjadi di dalam sebuah perusahaan dalam upaya menentukan strategi yang sesuai untuk diterapkan serta mencapai tujuan perusahaan tersebut.

Pengendalian ialah fungsi dari proses manajemen. Fungsi ini sangatlah penting dan sangat menentukan keberlangsungnya proses manajemen, karena harus dilaksanakan dengan sebaik baiknya. Pengendalian sangat erat kaitannya dengan fungsi perencanaan dan keduanya adalah hal yang paling dibutuhkan baik dari sektor pemerintahan, swasta dan sektror perusahaan.

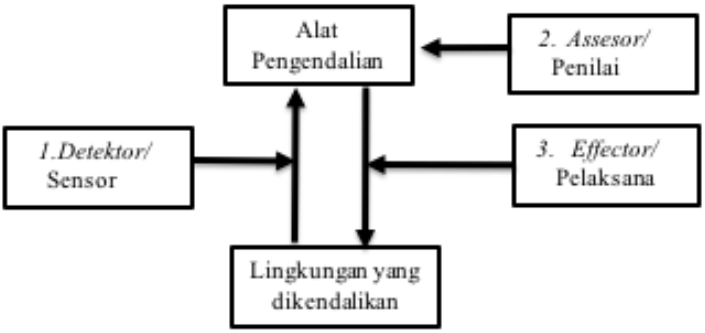
Fungsi pengendalian tidak hanya dipergunakan untuk mencari kesalahan, tetapi untuk menghindari terjadinya sebuah kesalahan yang mendasar dan memperbaiki Jika ada kesalahan-kesalahan. Pengendalian ialah sebuah proses penetapan standar, dengan mendapatkan umpan kembali yang berupa kinerja sesungguhnya dalam sebuah manajemen, serta mengambil sebuah tindakan dan keputusan yang dibutuhkan Jika kinerja sesungguhnya tidak selaras secara signifikan dengan apa yang sudah direncanakan.

Dalam suatu sistem pengendalian akan ditemukan minimal empat elemen proses pengendalian, yaitu:

1. *Detector* (Sensor) merupakan alat untuk mengidentifikasi apa yang sesungguhnya terjadi pada proses pengendalian dalam organisasi.
2. *Assessor* (Penilai) ialah indera buat menilai signifikansi apa yang sedang terjadi (*insiden actual*) pada proses pengendalian. Pada umumnya, yang dilakukan merupakan membandingkan apa yang sedang terjadi dengan yang seharusnya terjadi (standar).
3. *Effector* (Pelaksana) merupakan alat yang mendorong sikap atau tindakan tertentu Jika *assessor* menyatakan bahwa realitas tidak sinkron dengan ketentuan atau standar. Elemen tersebut kadang disebut "*feedback*" atau umpan balik.
4. *Communication Network* (jaringan komunikasi) ialah transmisi isu berasal *detector* serta *assessor* atau *assessor* dan *effector*.

Keempat elemen tadi, dapat digambarkan seperti tampak pada gambar 6.1. Dari gambar tersebut tampak bagaimana lingkungan yang dikendalikan oleh *detector* diidentifikasi untuk apa saja yang terjadi, kemudian informasi tadi dibawa ke *assessor* untuk dibandingkan menggunakan standar atau ketentuan yang berlaku. Jika sinkron dengan standar atau harapan, maka *effector* bertindak sesuai prosedur yang dipengaruhi. Transmisi informasi dari *detector* ke *assessor* lalu ke *effector*

membutuhkan jaringan komunikasi yang baik agar menghasilkan pengendalian yang efektif.



Gambar 6.1 Elemen Proses Pengendalian

Apabila keempat elemen pengendalian diterapkan dalam suatu organisasi, maka seorang *detector* mempunyai tugas melakukan pengamatan atas apa yang terjadi, kemudian *assessor* membandingkan apa yang terjadi dengan standar atau aturan yang berlaku. Jika apa yang terjadi tidak sesuai menggunakan standar, maka *effector* akan melakukan tindakan tertentu agar sesuai yang diperlukan. Tentunya ketiga elemen tadi harus dihubungkan dengan jaringan komunikasi yang baik.

Struktur dan Proses Sistem Pengendalian Manajemen

Struktur merupakan kerangka pola pekerjaan dan kelompok tugas atau fungsi bagian-bagian organisasi yang akan digunakan untuk mencapai tujuan organisasi. Bentuk struktur organisasi berdasarkan fungsi adalah struktur organisasi fungsional, divisional, serta matrik.

1. Struktur Organisasi Fungsional

   Struktur organisasi yang seringkali digunakan oleh suatu organisasi, yaitu pembagian kerja pada bentuk struktur organisasi fungsional ini dilakukan berdasarkan fungsi manajemennya seperti keuangan, produksi, pemasaran serta sumber daya manusia. dalam struktur organisasi sangat cocok diterapkan pada organisasi atau perusahaan yang hanya

membentuk beberapa jenis produk juga layanan. Struktur organisasi bentuk ini, dapat menekan pada biaya operasional namun relatif mengalami kesulitan dalam berkomunikasi antar unit kerja.

2. Struktur Organisasi Divisional

   Struktur organisasi yang dikelompokkan atau dibuat sesuai kesamaan produk, layanan, pasar dan letak geografis. Organisasi bentuk divisional ini, biasanya diterapkan pada perusahaan yang bertingkat menengah ke atas. Hal ini dikarenakan biaya operasional akan lebih tinggi jika dibandingkan menggunakan bentuk organisasi fungsional. Adapun kelebihan dan kekurangan struktur organisasi divisional memiliki kelebihan yaitu lebih praktis dalam pengelolahannya karena memecah organisasi menjadi divisi yang lebih kecil, sedangkan kelemahannya timbulnnya persoalan alokasi sumber daya serta distribusi biaya -biaya perusahaan.

3. Struktur Organisasi Matrik

   Struktur matriks yakni susunan organisasi yang mengkaitkan garis kewenangan antara vertikal dan horizontal. Struktur ini terjadi jika pembentukan departemen produk ditimpahkan pada organisasi yang membentuk departemennya dilakukan secara fungsional. Pada organisasi ini, didelegasikan baik ke bawah juga mendatar sejajar. Struktur matriks ini, pada umumnya berkembang melalui empat tahap. Pertama, perusahaan diorganisasikan sebaik mungkin sang sebuah stuktur fungsional. Kemudian pada bentuk departemen kecil, buat dipekerjakan di proyek krusial tertentu. Selanjutnya, dirancang lebih banyak susunan gerombolan lagi serta sebagai bagian perusahaan yang krusial serta integral. Terakhir, perusaahan sebagai matriks yang mapan. Pada matriks mapan, manajer proyek dan manajer fungsional memiliki kewenangan yang sama.

   Karyawan pindah berasal satu gerombolan ke gerombolan lain tanpa terikat di departemen fungsional eksklusif, sehingga akhirnya kegiatan tim

proyek menjadi penekanan terutama terhadap perusahaan. Struktur Organisasi Matriks (*Matrix Structure Organization*) adalah kombinasi dari Struktur Organisasi Fungsional dan Struktur Organisasi Divisional mempunyai tujuan untuk menutupi segala kekurangan yang ada di kedua struktur tersebut tidak terlihat. Struktur Organisasi Matriks ini, seringkali juga diklaim memakai Struktur Organisasi Proyek karena karyawan yang berada di unit kerja fungsional jua wajib mengerjakan kegiatan.

Keterkaitan SPM dengan strategi *formulation* dan *task control,* sebagai berikut:

1. SPM (Sistem Pengendalian Manajemen)

   Anda dapat dengan mudah menemukan informasi atau sumber berita yang dikumpulkan untuk organisasi Anda dan digunakan untuk mencapai tujuan organisasi Anda. Dengan kata lain, pengendalian manajemen dapat didefinisikan sebagai proses yang memastikan bahwa sumber daya dialokasikan. Sumber daya manusia, fisik dan teknis.

2. Formulasi Seni Manajemen (*Taktik Formulation*)

   Pengembangan strategis adalah tentang membangun visi dan misi organisasi, membuat tujuan organisasi bekerja dengan baik, menetapkan tujuan strategis dan keuangan perusahaan, dan mencapai tujuan tersebut untuk berkontribusi pada kepentingan terbaik pelanggan.

3. Pengendalian Operasional (*Task Control*)

   Hal ini tergantung pada proses memastikan bahwa tugas (aktivitas operasional) dilakukan secara efektif dan efisien (sederhana), atau kapasitas sumber daya yang digunakan untuk melaksanakan rencana, produksi yang akan dilakukan, dan peningkatan rencana. Merupakan kegiatan untuk mengetahui kemampuan seseorang. Tujuan perusahaan adalah untuk mendominasi pasar dengan jangkauan yang luas.

Hubungan antara sistem manajemen bisnis dan pengembangan strategi dan manajemen operasi berkaitan dengan penerapan strategi dalam suatu organisasi. Secara khusus, pengetahuan tentang keterampilan analitis yang terkait dengan peran manajer dalam perencanaan dan implementasi unit bisnis dan sistem kontrol diperlukan.

Elemen sistem pengendalian manajemen meliputi perencanaan strategis, penganggaran, alokasi sumber daya, pengukuran kinerja, penilaian dan kompensasi, alokasi tanggung jawab utama, dan penetapan harga transfer. Dalam hal ini, mencakup beberapa konsep yang berkaitan dengan strategi, perilaku organisasi, sumber daya manusia, dan akuntansi manajemen. Dengan kata lain, SPM bekerja dalam manajemen organisasi, perumusan strategis adalah proses penerapan strategi, dan manajemen operasional (manajemen tugas) adalah proses memastikan bahwa tugas (kegiatan operasional) dijalankan secara efektif dan efisien.

Batas-Batas Pengendalian Manajemen

Organisasi adalah sekelompok orang yang bekerja sama untuk mencapai suatu tujuan bersama tertentu (dalam suatu organisasi perusahaan, tujuannya adalah untuk mencapai keuntungan yang memuaskan/optimal). Manajemen adalah proses perencanaan, pengorganisasian, pengarahan, dan pengendalian pekerjaan anggota organisasi dan pengendalian sumber daya organisasi (orang, mesin, manajemen) untuk mencapai tujuan organisasi.

Sistem ini, biasanya merupakan metode tertentu yang diulang-ulang dalam pelaksanaan satu atau serangkaian kegiatan. Pengendalian manajemen adalah proses di mana seorang manajer memengaruhi anggota lain dari suatu organisasi untuk menerapkan strategi organisasi. Beberapa aspek dari proses ini adalah:

1. Kegiatan pengendalian manajemen, di antaranya:
    a. Merencanakan apa yang seharusnya dilakukan oleh organisasi.

b. Mengkoordinasikan kegiatan dari beberapa bagian organisasi.

c. Mengkomunikasikan informasi.

d. Mengevaluasi informasi.

e. Memutuskan tindakan apa yang seharusnya diambil jika perlu.

f. Memengaruhi orang-orang untuk mau mengubah perilaku mereka.

2. Perangkat penerapan strategi.

Sistem Pengendalian Manajemen adalah suatu sistem yang digunakan untuk merencanakan berbagai kegiatan, agar perwujudan visi tercapai melalui misi yang telah disusun untuk mengendalikan pelaksanaan kegiatan-kegiatan tersebut. Ada tiga hal yang penting dari definisi sistem pengendalian manajemen tersebut, yakni:

a. Misi dan visi perusahaan.

b. Misi adalah, kegiatan untuk mencapai visi, sedangkan visi adalah suatu keadaan yang ingin dicapai.

c. SPM/MCS adalah sistem perencanaan aktivitas sistem perencanaan aktivitas ini wajib mempunyai rangkaian aktivitas yang kentara dan sistematis. MCS adalah sistem buat mengendalikan pelaksanaan aktivitas. Oleh sebab itu, Misi wajib permanen terarah menuju pencapaian visi.

Pada dasarnya, sistem pengendalian manajemen membantu manajer membimbing organisasi mereka menuju tujuan strategis. Hal ini memungkinkan pengendalian manajemen untuk menekankan penerapan taktik pengendalian manajemen dan keputusan perencanaan strategis. Sebagai bagian dari taktik dan pedoman umum organisasi, kepala departemen dapat mempertimbangkan untuk membuat keputusan berdasarkan informasi dengan cara yang

sistematis dan berirama. Artinya, keputusan didasarkan pada program/rencana yang menggunakan mekanisme dan jadwal untuk setiap periode pengujian. Penganggaran, pelaksanaan dan analisis untuk tahun B.

3. Tekanan finansial dan Non finansial

   Sistem pengendalian manajemen berisi indikator kinerja keuangan dan non-keuangan utama. Di sisi keuangan, kami sangat mementingkan laba bersih dan laba atas ekuitas, dan menganggap serius sisi keuangan. Aspek nonkeuangan meliputi, kualitas produk, pangsa pasar, kepuasan pelanggan, pengiriman tepat waktu, dan motivasi karyawan.

Hakikat Sistem Pengendalian Manajemen

Manajemen sebuah sistem kontrol biasanya terdiri dari dua bagian: struktur ((lingkungan kontrol) dan proses), dan struktur (lingkungan kontrol) terdiri dari bagian-bagian berikut:

1. Perilaku organisasi. Sebuah organisasi memiliki tujuan dan kontrol yang mendorong anggota organisasi untuk mencapai tujuan mereka. Di sini, untuk mencapai tujuan suatu organisasi diperlukan faktor-faktor penyesuaian yang sesuai dengan tujuan para anggota setiap organisasi. Struktur organisasi memengaruhi jenis sistem pengendalian manajemen yang diterapkan. Perilaku organisasi juga berkaitan dengan motivasi, keterampilan pribadi, dan pemahaman tentang perilaku yang diperlukan untuk mencapai kinerja terbaik.

2. Pusat tanggung jawab. Kehadiran tanggung jawab pusat membantu mencapai tujuan yang ditetapkan oleh manajemen puncak. Secara garis besar, inti tanggung jawab dapat dibagi menjadi empat inti: laba, laba, biaya, dan investasi.

3. Pengukuran kinerja. Pada intinya, MCS/SPM diharapkan dapat meningkatkan kinerja organisasi Anda berdasarkan kriteria sebagai berikut:

a. MCS/SPM dikembangkan berdasarkan pola pikir SDM yang mencerminkan karakteristik lingkungan bisnis. Lingkungan bisnis seperti sebuah wilayah. Anda memerlukan kartu namamuntuk menjelajahinya. Peta bisnis memudahkan untuk membuat dan membangun paradigma dan mendorong Anda untuk melakukan apa yang Anda harapkan.

b. Perancangan MCS didasarkan pada gagasan nilai pelanggan, yang dapat menciptakan struktur organisasi yang merespon dengan cepat terhadap perubahan kebutuhan pelanggan dan membuat apa yang dihasilkan lebih fleksibel, terintegrasi dan inovatif meningkat.

c. Penggunaan alat evaluasi pekerjaan dalam perencanaan strategis mengarah pada kinerja yang lebih baik.

Proses pengendalian manajemen adalah interaksi manusia-ke-manusia yang memerlukan koordinasi manusia-ke-manusia, tidak dapat dijelaskan secara mekanis, dan merupakan proses perencanaan yang sadar dan tidak otomatis. Oleh karena itu, selain visi dan misi internal, proses sistem manajemen bisnis "Sistem Manajemen Bisnis" juga memerlukan hal-hal berikut:

1. Program untuk setiap unit organisasi (perencanaan strategis). Perencanaan strategis adalah proses menentukan program-program utama yang akan diterapkan organisasi Anda sehubungan dengan penerapan strategi Anda dan memperkirakan jumlah sumber daya yang akan dialokasikan untuk setiap program jangka panjang selama beberapa tahun ke depan.

2. Penyusunan anggaran, yaitu anggaran yang diberikan dalam satuan moneter, biasanya termasuk anggaran biaya (standar/perkiraan) untuk periode tertentu.

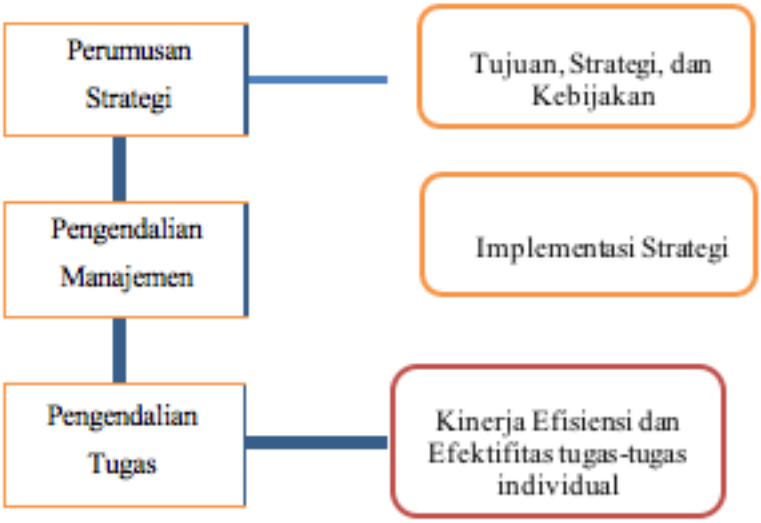
3. Operasi/implementasi dan eksekusi dalam bentuk dokumen akuntansi. Selama tahun fiskal, manajer melaksanakan program atau bagian dari program

mereka. Laporan yang dihasilkan harus menunjukkan bahwa mereka dapat memberikan informasi tentang anggaran dan pelaksanaannya, informasi yang mengukur kinerja keuangan dan nonkeuangan, dan informasi internal dan eksternal.

4. Evaluasi dan analisis. Kelompok kerja dapat dilihat dari segi efisiensi atau efektivitas pusat pertanggungjawaban dalam menjalankan tugasnya. Laporan evaluasi dapat berupa deskripsi produk kerja seperti, apakah perubahan program diperlukan, perubahan anggaran diperlukan, dan analisis kinerja departemen-ke-individu. Penilaian dilakukan dengan membandingkan realisasi anggaran dengan anggaran yang telah ditetapkan sebelumnya.

Sistem manajemen bisnis adalah suatu tatanan di mana tujuan setiap anggota organisasi konsisten dan terkoordinasi, serta sesuai dengan tujuan organisasi/perusahaan. Namun yang menjadi masalah adalah bagaimana memengaruhi setiap anggota/karyawan untuk bertindak mencapai tujuan pribadinya, sekaligus berkontribusi terhadap pencapaian tujuan organisasi/perusahaan.

Tujuan utama dari sistem pengendalian manajemen adalah untuk memastikan "koordinasi tujuan" semaksimal mungkin antara tujuan individu dan tujuan organisasi/perusahaan. Sistem manajemen yang baik setidaknya dapat memotivasi para pemangku kepentingan untuk tidak meniadakan upaya mereka untuk kepentingan organisasi. Sedangkan untuk ruang lingkup dari Sistem Pengendalian Manajemen itu sendiri, terdiri dari:



Gambar 6.2 Ruang Lingkup Sistem Pengendalian Manajemen

Ruang lingkup sistem pengendalian manajemen itu sendiri terdiri dari:

1. Strategi pengembangan, yaitu proses pengambilan keputusan yang mencakup tujuan, strategi, dan pedoman untuk mencapainya. Kebutuhan untuk mengembangkan strategi biasanya tergantung pada ancaman yang diterima, seperti, Serangan produk pesaing, perubahan preferensi konsumen, peraturan pemerintah baru, dan lain-lain.
2. Manajemen bisnis, proses memutuskan bagaimana menerapkan strategi. Perbedaan terpenting antara manajemen bisnis dan perumusan strategi adalah bahwa perumusan strategi pada dasarnya tidak sistematis. Keputusan strategis dapat dibuat kapan saja, karena ancaman, peluang, atau ide baru tidak datang dalam kerangka waktu tertentu. Kontrol manajemen, di sisi lain, mencakup serangkaian langkah yang dilakukan dalam urutan yang dapat diprediksi, menurut waktu terpendek yang tersedia dan perkiraan yang andal.

3. Pengendalian tugas, proses yang memungkinkan seorang individu untuk melakukan tugas tertentu secara efektif dan efisien. Kontrol tugas berorientasi pada transaksi. Pelaksanaan tugas individu sesuai dengan aturan yang ditetapkan dalam proses pengendalian manajemen.

Daftar Pustaka

Anthony dan Govindarajan. (2004). *Management Control System.* 11th Ed. Chicago: Irwin.

Baridwan, Zaki. (2014). *Intermeadit Accounting.* Edisi Kedelapan. Yogyakarta: BPFE.

Jogiyanto. (2010). *Analisis dan Desain Sistem Informasi.* Edisi IV. Yogyakarta: Andi Offset.

Profil Penulis

Arisanjaya Doloan

Ketertarikan penulis terhadap Akuntansi dimulai pada tahun 2012 silam. Hal tersebut membuat penulis memilih untuk masuk ke Sekolah Menengah Kejuruan di SMA Negeri 3 Luwuk dengan memilih Jurusan IPA dan berhasil lulus pada tahun 2012. Penulis kemudian melanjutkan pendidikan ke Perguruan Tinggi dan berhasil menyelesaikan studi S-1 di prodi Akuntansi Universitas Muslim Indonesia pada tahun 2016. Dua tahun kemudian, penulis menyelesaikan studi S-2 di prodi Magister Akuntansi Program Pascasarjana Universitas Muslim Indonesia lalu kemudian melanjutkan pendidkan Profesi Akuntansi atau PPAK di Universitas Muslim Indonesia selesai pada tahun 2019. Penulis memiliki kepakaran di bidang Akuntansi. Untuk mewujudkan karir sebagai dosen profesional, Penulis pun aktif sebagai peneliti dibidang ilmu akuntansi. Beberapa penelitian yang telah dilakukan didanai oleh internal perguruan tinggi Universitas Muhammadiyah Luwuk. Selain peneliti, penulis juga aktif menulis buku dengan harapan dapat memberikan kontribusi positif bagi bangsa dan negara yang sangat tercinta ini.

E-mail Penulis: arisanjayadoloan3@gmail.com

7

HARGA POKOK PRODUKSI

Dr. Hari Nugroho, S.E., M.M., M.S.E.

Universitas Pertamina

Pendahuluan

Perusahaan manufaktur mengolah bahan mentah (*raw materials)* menjadi barang jadi atau produk. Horngren *et al.* (2009) menjelaskan bahwa perusahaan manufaktur menggunakan tenaga kerja, peralatan, perlengkapan dan fasilitas untuk mengubah bahan baku menjadi barang jadi. Setelah kegiatan produksi selesai, tahap selanjutnya adalah melakukan perhitungan berapa harga yang tepat untuk dikenakan terhadap barang jadi tersebut agar perusahaan bisa mendapatkan laba (*profit*). Harga jual barang jadi tersebut harus tepat karena jika harga jual terlalu tinggi maka jumlah barang yang terjual akan kecil/sedikit sedangkan jika harga jual terlalu rendah, maka perusahaan tidak akan dapat meraup laba.

Harga pokok produksi dan harga pokok penjualan adalah dua hal yang sangat berpengaruh pada kelangsungan perusahaan atau usaha. Harga Pokok Produksi dan Harga Pokok Penjualan (HPP), sering dianggap sama oleh beberapa pelaku usaha. Kedua komponen ini berbeda, lantaran Harga Pokok Produksi mencakup biaya yang dibutuhkan untuk sebuah produksi barang sedangkan harga jual merupakan HPP tersebut yang telah ditambah dengan keuntungan yang diperoleh dari penjualan barang dan jasa.

Bagi perusahaan, harga pokok penjualan atau HPP adalah biaya pembelian bahan mentah (*raw materials)* dan pembuatan produk jadi (*finished goods)*. Untuk pengecer atau *retailer*, harga pokok penjualan ini adalah biaya untuk mendapatkan atau membeli produk yang akan dijual kepada konsumen. Jika perusahaan berada dalam industri jasa maka harga pokok penjualannya adalah biaya layanan yang ditawarkannya.

Harga yang dibayarkan untuk produk sangat penting bagi *retailer* karena komponen ini sering kali merupakan pengeluaran terbesar mereka. Pada dasarnya, semua jenis usaha dapat memperoleh manfaat dari analisis HPP, karena dapat menjelaskan cara meningkatkan efisiensi dan memotong pengeluaran. HPP juga memiliki kaitan erat dengan persediaan yang diperlakukan sebagai pendapatan potensial dalam kaitannya dengan pajak sehingga juga merupakan informasi penting untuk keuntungan dan kerugian perusahaan rekening (pengembalian pajak penghasilan).

Perolehan laba dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor yaitu harga jual barang dan jasa, biaya atas barang dan jasa serta volume penjualan produk. Harga jual pada perusahaan juga dapat memengaruhi volume penjualan yang pada akhirnya juga memengaruhi volume produksi pada perusahaan tersebut. Volume produksi, di sisi lain, akan memengaruhi biaya. Penetapan harga jual yang tepat akan mampu menutup seluruh komponen biaya, baik biaya tetap maupun biaya variabel. Harga jual dipengaruhi oleh faktor-faktor seperti preferensi konsumen, permintaan konsumen, ketersediaan barang substitusi dan barang komplementer dan struktur pasar di mana barang tersebut dijual.

Akuntansi manajemen adalah suatu kegiatan atau proses yang menghasilkan informasi keuangan bagi manajemen untuk pengambilan keputusan ekonomi dalam melaksanakan fungsi manajemen. Akuntansi manajemen mengukur dan melaporkan informasi keuangan serta jenis informasi lain yang dimaksudkan terutama untuk membantu manajer dalam memenuhi tujuan organisasi. Penetapan harga pokok produksi atau HPP adalah salah

satu bentuk informasi keuangan yang bertujuan untuk membantu manajer dalam mencapai tujuan perusahaan.

Harga Pokok Produksi

Bustami dan Nurlela (2010) menjelaskan bahwa harga pokok produksi adalah kumpulan biaya produksi yang terdiri dari bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik ditambah persediaan produk dalam proses awal dan dikurangi persediaan produk dalam proses akhir. Harga pokok produksi memiliki kaitan dengan periode waktu tertentu. Mulyadi (2005) menerangkan bahwa biaya produksi merupakan biaya-biaya yang dikeluarkan dalam pengolahan bahan baku menjadi produk. Nafarin (2009) mendefinisikan harga pokok produksi sebagai semua biaya yang berkaitan dengan produk atau barang yang diperoleh di mana di dalamnya terdapat unsur biaya produk berupa biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik. Menurut Kuswadi (2008), harga pokok produksi adalah semua biaya yang dikeluarkan utuk memproduksi suatu barang atau jasa selama periode yang bersangkutan.

Dari penjelasan beberapa ahli di atas, kita dapat menyimpulkan beberapa manfaat dari penetapan harga pokok produksi sebagai berikut:

1. Menentukan harga jual produk.

   Perusahaan yang produksinya berdasarkan pesanan atau permintaan konsumen, akan memproses produknya berdasarkan kebutuhan dan keinginan konsumen. Perhitungan biaya produksi menjadi penting karena menentukan berapa besar perusahaan akan menetapkan harga yang pantas dan tepat untuk konsumen. Harga jual yang dibebankan kepada konsumen, sangat ditentukan oleh besarnya biaya produksi yang akan dikeluarkan untuk memproduksi barang atau jasa tersebut.

2. Sebagai pertimbangan dalam menerima atau menolak pesanan.

   Sering kali harga jual produk yang diminta telah terbentuk di pasar, sehingga keputusan yang perlu dilakukan oleh perusahaan adalah menerima atau menolak pesanan. Perusahaan memerlukan informasi total harga pokok pesanan sebagai dasar perlindungan bagi perusahaan agar di dalam menerima pesanan perusahaan tidak mengalami kerugian.

3. Memantau realisasi biaya produksi.

   Setelah pesanan konsumen atau permintaan pasar diterima, maka pihak manajemen memerlukan informasi biaya produksi yang sesungguhnya dikeluarkan ketika memenuhi pesanan tersebut. Informasi biaya produksi tiap pesanan atau permintaan digunakan untuk memantau apakah proses produksi menghasilkan total biaya produksi sesuai dengan yang diperhitungkan sebelumnya.

4. Menghitung laba atau rugi secara teratur.

   Untuk mengetahui apakah barang atau jasa tertentu mampu menghasilkan laba atau rugi, perusahaan memerlukan informasi biaya produksi yang telah dikeluarkan. Informasi laba atau rugi tiap barang atau jasa diperlukan untuk mengetahui kontribusi tiap barang atau jasa menutup biaya produksi dalam menghasilkan laba atau rugi.

5. Menentukan harga pokok persediaan produk jadi dan produk dalam proses yang ditampilkan dalam neraca.

   Ketika perusahaan diwajibkan untuk membuat pertanggungjawaban secara berkala maka perusahaan harus menyiapkan laporan keuangan yang berupa neraca dan laporan rugi laba. Dalam neraca, perusahaan harus menyajikan harga pokok persediaan produk jadi dan harga pokok produk yang pada tanggal neraca yang masih dalam proses. Perusahaan perlu menyelenggarakan catatan biaya produksi tiap pesanan. Berdasarkan catatan biaya

produksi tiap pesanan manajemen dapat menentukan biaya produksi yang melekat pada pesanan yang telah diproduksi, namun pada tanggal neraca belum diserahkan pada pemesan. Selain itu berdasarkan catatan tersebut, perusahaan dapat juga menentukan biaya produksi atas pesanan yang pada tanggal neraca masih dalam proses pengerjaan.

Pengertian Biaya

Biaya atau *cost* adalah sumber daya yang dikorbankan untuk mencapai tujuan tertentu. Sebagian besar orang menganggap biaya sebagai jumlah uang yang harus dibayar untuk memperoleh barang dan jasa. Objek biaya adalah item yang memerlukan informasi biaya. Sistem penetapan biaya biasanya memperhitungkan biaya dalam dua tahap dasar:

1. Akumulasi Biaya

   Pengumpulan data biaya dalam beberapa cara yang terorganisir melalui sistem akuntansi.

2. Pembebanan Biaya

   Istilah umum yang mencakup keduanya, menelusuri akumulasi biaya ke objek biaya (seperti mesin baru, karyawan, dan lain-lain), dan mengalokasikan akumulasi biaya ke objek biaya.

Biaya dapat dibedakan berdasarkan pengambilan keputusan, yaitu:

1. Biaya Sebenarnya

   Biaya yang dikeluarkan (biaya historis atau biaya masa lalu), yang dibedakan dari biaya yang dianggarkan atau diperkirakan. Biaya historis dibagi menjadi dua, yaitu:

   a. *Expired cost*

   b. *Unexpired cost*

2. Biaya Masa Datang

   Biaya yang diperkirakan akan timbul pada masa depan.

3. Biaya Biasa

   Jumlah yang dianggarkan daripada jumlah aktual digunakan untuk menghitung tarif biaya tidak langsung.

4. *Sunk Cost*

   Biaya yang telah dikeluarkan pada masa lalu dan harus dicatat atau dibukukan pada saat ini.

5. Biaya Kesempatan

   Manfaat potensial berupa penghasilan atau penghematan biaya yang hilang karena dipilihnya satu alternatif keputusan.

6. Biaya Marjinal

   Biaya tambahan yang muncul karena keputusan untuk memproduksi satu unit tambahan barang atau jasa.

7. Biaya Modal Sendiri (*Imputed Cost)*

   Hilangnya kesempatan meraih hasil dari modal sendiri karena modal tersebut harus digunakan untuk operasional perusahaan.

Biaya juga dapat dikelompokkan menurut objek biaya, yaitu:

1. Biaya langsung atau *direct cost.*

   Biaya yang dapat ditelusuri secara langsung ke suatu objek biaya tertentu atau biaya yang dikeluarkan dan manfaatnya langsung dirasakan oleh objek yang dibiayai.

2. Biaya tidak langsung atau *indirect cost.*

   Biaya yang *tidak dapat* ditelusuri secara langsung ke suatu objek biaya tertentu atau biaya yang dikeluarkan dan manfaatnya *tidak* langsung dirasakan oleh objek yang dibiayai.

Biaya yang dikelompokkan menurut hubungannya dengan perubahan volume kegiatan adalah:

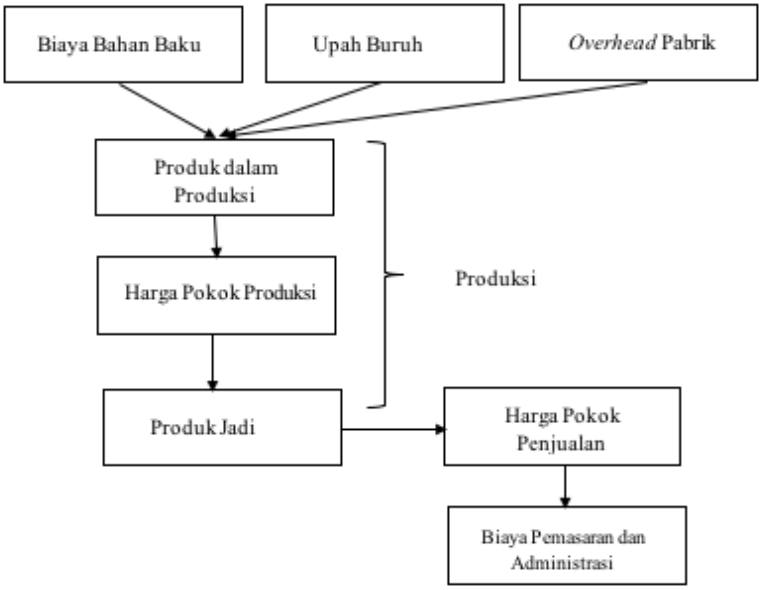
1. Biaya Tetap

   Biaya tetap atau *fixed cost* adalah biaya yang jumlah totalnya tetap untuk satu periode tertentu dan per unitnya berubah-ubah berbanding terbalik dengan volume kegiatan.

2. Biaya Variabel

   Biaya yang jumlah totalnya tidak tetap untuk satu periode tertentu dan per unitnya berubah-ubah berbanding lurus dengan volume kegiatan.

Aliran biaya pada perusahaan pada umumnya dapat ditampilkan dalam gambar seperti di bawah ini:



Gambar 7.1 Aliran Biaya

Elemen-Elemen dalam Harga Pokok Produksi

Harga pokok produksi pada dasarnya memiliki elemen-elemen berikut:

1. Biaya Bahan Baku

   Biaya bahan baku adalah biaya-biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh bahan dasar atau bahan baku untuk diolah dalam proses produksi menjadi barang atau produk jadi.

   Biaya bahan baku adalah biaya yang membentuk keseluruhan produk jadi dan secara fisik dapat diidentifikasikan dengan produk serta dapat dilacak jejaknya sampai pada barang jadi secara ekonomis.

   Nafarin (2007) mendefinisikan bahan baku sebagai bahan langsung atau bahan utama yang dipakai untuk membuat produk tertentu. Oleh sebab itu, harga bahan baku merupakan harga yang tercantum dalam faktur pembelian dan harga pokok bahan baku terdiri dari harga beli ditambah dengan biaya-biaya pembelian dan biaya-biaya yang dikeluarkan untuk menyiapkan bahan baku tersebut dalam keadaan siap diolah.

   Pada perusahaan yang memproduksi secara massal akan menghasilkan jumlah produksi yang sama setiap harinya sehingga dalam metode harga pokok proses tidak ada perbedaan antara biaya bahan baku langsung dengan bahan baku tidak langsung. Biaya bahan baku tidak langsung diperlakukan sebagai biaya bahan baku penolong.

   Biaya bahan baku langsung memiliki elemen-elemen sebagai berikut:

   a. Harga beli tercantum dalam faktur

   b. Biaya pemesanan, biaya penyimpanan dan biaya penanganan sebelum bahan tersebut dipakai atau dijual

   c. Biaya impor, bila barang tersebut diimpor, termasuk juga pajak impornya

d. Biaya pengangkutan

e. Biaya asuransi

f. Pajak pertambahan nilai (PPN)

g. Biaya-biaya lain yang berhubungan dengan perolehan sampai bahan tersebut dapat digunakan atau diolah.

Dalam satu periode akuntansi sering terjadi harga beli bahan baku yang berbeda antara pembelian yang satu dengan pembelian yang lain. Hal ini menyebabkan persediaan bahan baku yang di gudang mempunyai harga pokok per satuan yang berbeda pula meski jenisnya sama. Untuk itu perlu adanya metode kalkulasi biaya bahan dalam menentukan harga pokok bahan baku yang dipakai dalam proses produksi.

Sunarto (2003) menjabarkan beberapa metode yang dapat dipilih dalam penilaian harga bahan baku sebagai berikut:

a. Metode Indikasi Khusus

   Dalam metode ini setiap jenis bahan baku yang ada di gudang harus diberi tanda pada harga pokok per satuan. Setiap pembelian bahan baku yang harga satuannya berbeda dengan harga per satuan bahan baku yang sudah ada di gudang kemudian dipisahkan pengumpulannya dan diberi tanda pada harga pokok berapa bahan tersebut dibeli.

   Permasalahan yang muncul dari penggunaan metode ini terletak dalam penyimpanan bahan baku di gudang. Tetapi, metode ini akan sangat efektif dipakai jika bahan baku yang digunakan bukan merupakan bahan standar dan dibeli untuk memenuhi pesanan tertentu.

b. *First In First Out* (FIFO)

   Metode ini didasarkan pada asumsi bahwa harga pokok bahan yang pertama kali masuk ke gudang bahan baku akan digunakan untuk menentukan

harga perolehan bahan per unit yang dipakai pertama kali, disusul harga perolehan per unit berikutnya dan seterusnya. Dengan demikian, nilai persediaan bahan baku akhir merupakan harga pokok bahan terakhir dibeli atau diproduksi.

c. *Last In First Out* (LIFO)

Metode ini, didasarkan pada asumsi bahwa harga pokok bahan yang terakhir masuk ke gudang akan dipakai untuk menentukan harga pokok bahan baku yang dipakai dalam produksi, berarti nilai persediaan akhir adalah satuan bahan yang pertama dibeli.

d. Rata-Rata Tertimbang

Dalam metode ini, persediaan bahan baku yang ada di gudang dihitung dengan cara membagi total harga pokok dengan jumlah satuannya. Setiap terjadi pemakaian yanag harga pokok per unitnya berbeda dengan harga pokok rata-rata persediaan yang ada di gudang harus dilakukan perhitungan harga pokok rata-rata per unit yang baru. Bahan baku yang dipakai dalam proses produksi dihitung harga pokoknya dengan mengalikan jumlah satuan bahan baku yang dipakai dengan harga rata-rata per unit bahan baku yang ada di gudang.

2. Biaya Tenaga Kerja

Biaya tenaga kerja adalah biaya-biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh tenaga kerja yang menangani proses produksi yang menghasilkan barang jadi.

Carter dan Usry (2004) menjelaskan tenaga kerja sebagai tenaga kerja yang melakukan konversi bahan baku menjadi produk jadi dan dapat dibebankan secara layak ke produk tertentu. Pendapat lain mengenai tenaga kerja adalah menurut Nafarin (2007) di mana tenaga kerja adalah tenaga manusia yang bekerja langsung mengolah produk.

Menurut Mulyadi (2005), biaya tenaga kerja itu sendiri terbagi atas:

a. Gaji dan upah reguler yaitu gaji dan upah kotor dikurangi dengan potongan-potongan seperti pajak penghasilan karyawan dan asuransi hari tua.

b. Premi lembur.

c. Biaya yang berhubungan dengan tenaga kerja.

Dalam Mulyadi (2005) biaya tenaga kerja perusahaan manufaktur dikelompokkan menjadi:

a. Biaya tenaga produksi:
    1) Gaji karyawan.
    2) Biaya kesejahteraan karyawan pabrik.
    3) Upah lembur karyawan pabrik.
    4) Upah mandor pabrik.
    5) Gaji manajer pabrik.

b. Biaya Tenaga kerja pemasaran:
    1) Upah karyawan pemasaran.
    2) Biaya kesejahteraan karyawan pemasaran.
    3) Biaya komisi pramuniaga.
    4) Gaji manajer pemasaran.

c. Biaya tenaga kerja administrasi dan umum:
    1) Gaji karyawan bagian akuntansi.
    2) Gaji karyawan bagian personalia.
    3) Gaji karyawan bagian sekretaris.
    4) Biaya kesejahteraan karyawan bagian akuntansi.
    5) Biaya kesejahteraan karyawan bagian personalia.
    6) Biaya kesejahteraan karayawan bagian sekretaris.

3. Biaya *Overhead*

   Biaya *overhead* pabrik sering kali disebut sebagai biaya umum pabrik (BUP)

   adalah semua biaya produksi selain biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung. Oleh sebab itu, biaya *overhead* pabrik meliputi juga biaya bahan penolong, gaji dan upah tenaga kerja tidak langsung serta biaya produksi tak langsung lainnya. Biaya depresiasi atau biaya sewa mesin, mesin produksi pada perusahaan yang memproduksi lebih dari satu macam produk, merupakan contoh dari biaya *overhead* pabrik.

   Pengelompokan biaya *overhead* menurut Mulyadi (2005) adalah:

   a. Biaya bahan penolong.

      Biaya bahan penolong adalah biaya bahan yang tidak menjadi bagian produk jadi atau biaya bahan yang meskipun menjadi bagian produk jadi tetapi nilainya relatif kecil bila dibandingkan dengan harga pokok produksi keseluruhan produk tersebut.

   b. Biaya reparasi dan pemeliharaan.

      Biaya reparasi dan pemeliharanan adalah biaya suku cadang, biaya bahan habis pakai dan harga perolehan jasa dari pihak luar perusahaan untuk keperluan perbaikan dan pemeliharaan sarana dan peralatan untuk menunjang kegiatan produksi.

   c. Biaya tenaga kerja tidak langsung.

      Biaya tenaga kerja tidak langsung adalah biaya tenaga kerja pabrik yang upahnya tidak dapat diperhitungkan secara langsung kepada produk atau pesanan tertentu. Biaya tenaga kerja tidak langsung tidak dapat dilacak secara langsung ke biaya produksi barang jadi. Biaya tenaga kerja langsung memiliki kaitan dengan aktivitas-aktivitas yang menunjang kegiatan produksi atau operasional perusahaan. Contoh biaya tenaga

kerja tidak langsung adalah gaji staf administrasi di kantor, gaji staf pembersih (*cleaning service),* gaji jasa keamanan (*security)* dan sebagainya.

d. Biaya yang timbul sebagai akibat penilaian terhadap aktiva tetap.

   Contohnya adalah biaya-biaya depresiasi emplasemen pabrik, mesin dan eksperimen, perkakas laboratorium, bangunan pabrik, alat kerja, serta aktiva tetap lain yang digunakan di pabrik.

e. Biaya yang timbul sebagai akibat berlalunya waktu.

   Biaya ini adalah biaya asuransi gedung, asuransi kendaraan, asuransi kecelakaan karyawan, asuransi kecelakaan karyawan, biaya amortisasi kerugian *trial and run*, dan biaya-biaya asuransi gedung.

f. Biaya *overhead* pabrik lain yang secara langsung memerlukan pengeluaran tunai.

   Biaya ini termasuk biaya reparasi yang diserahkan kepada pihak luar perusahaan seperti biaya listrik PLN dan sebagainya.

Perusahaan yang kegiatan produksinya berdasarkan pesanan dan pembebanan biayanya terhadap produk atas dasar tarif, akan menentukan biaya *overhead* pabriknya di muka. Pembebanan biaya *overhead* pabrik tidak dapat dilakukan secara langsung karena biaya *overhead* pabrik memiliki variasi dan jumlah yang tidak pasti dan volume produksi mengalami perubahan dari waktu ke waktu menyesuaikan permintaan.

Biaya *overhead* pabrik merupakan komponen perusahaan yang penting, sehingga dengan melakukan pengelompokkan pada semua biaya yang dikeluarkan dapat membantu proses pencatatan pada laporan keuangan perusahaan. Hal ini akan berdampak langsung pada neraca dan laporan laba

rugi perusahaan. Selain itu, alokasi atas biaya *overhead* yang dilakukan dapat membantu perusahaan untuk membuat keputusan seperti keputusan untuk penetapan harga produk dan sebagainya. Dengan memasukkan biaya tidak langsung ini ke dalam penetapan harga produk, maka perusahaan dapat menaikkan harga tanpa memotong keuntungan yang bisa didapatkan.

Penentuan tarif biaya *overhead* pabrik dapat mengikut langkah-langkah yang dijelaskan oleh Mulyadi (2005) sebagai berikut:

a. Menyusun anggaran biaya *overhead* pabrik.

b. Memilih dasar pembebanan biaya *overhead* pabrik kepada produk.

   Pembebanan biaya *overhead* pabrik ke produk akhir memiliki beberapa dasar, yaitu:

   1) Satuan Produk

      Dalam metode ini, biaya *overhead* pabrik dihitung dengan rumus sebagai berikut:

$$\textit{Tarif Overhead Pabrik} = \frac{\textit{Taksiran BOP}}{\textit{Taksiran Jumlah Produk yang dihasilkan}}$$

      Keterangan:

      BOP = Biaya *overhead* pabrik

      Metode ini biasanya digunakan oleh perusahaan yang kegiatan usahanya hanya menghasilkan satu buah produk. Bila perusahaan menghasilkan lebih dari satu produk maka perbedaannya hanya terletak pada berat dan volume, pembebanan biaya *overhead* dapat dilakukan atas dasar berat, volume atau jumlah produksi.

2) Biaya Bahan Baku

Jika biaya *overhead* pabrik yang akan dibebankan variatif dengan nilai bahan baku maka cara pembebanannya dihitung dengan rumus berikut:

$$Tarif\ Overhead\ Pabrik = \frac{Taksiran\ BOP}{Taksiran\ BBB\ yang\ dipakai}\ X\ 100\%$$

Keterangan:
BOP = Biaya *overhead* pabrik
BBB = Biaya bahan baku

Metode ini memiliki kelemahan ketika suatu produk dibuat dari bahan baku yang harganya mahal sedangkan produk lain dengan bahan baku yang murah. Jika proses pengerjaan kedua macam produk ini adalah sama, maka produk pertama akan menerima biaya *overhead* yang lebih tinggi dibandingkan dengan yang kedua. Hal ini tentu tidak mencerminkan keadaan biaya yang sesungguhnya dan dapat berimbas pada penentuan harga jual yang tidak sesuai.

3) Biaya Tenaga Kerja

Bila sebagian besar elemen biaya *overhead* pabrik mempunyai kaitan yang erat dengan upah tenaga kerja langsung maka tarif biaya *overhead* pabrik dapat dihitung menggunakan rumus:

$$Tarif\ Overhead\ Pabrik = \frac{Taksiran\ BOP}{Taksiran\ BTK\ yang\ dipakai}\ X\ 100\%$$

Keterangan:
BOP = Biaya *overhead* pabrik
BTK = Biaya tenaga kerja

4) Jam Tenaga Kerja Langsung

Bila biaya *overhead* pabrik mempunyai kaitan erat dengan waktu untuk menghasilkan produk maka dasar yang dipakai untuk membebankan biaya tersebut adalah jam tenaga kerja langsung. Tarif biaya *overhead* pabrik dapat dihitung dengan rumus:

$$Tarif\ Overhead\ Pabrik = \frac{Taksiran\ BOP}{Taksiran\ jam\ tenaga\ kerja\ langsung}\ X\ 100\%$$

5) Jam Mesin

Jika biaya *overhead* pabrik bersifat variabel terhadap waktu penggunaan mesin (misalnya bahan bakar atau listrik yang digunakan untuk menjalankan mesin), maka rumus yang dipakai adalah:

$$Tarif\ Overhead\ Pabrik = \frac{Taksiran\ BOP}{Taksiran\ jam\ mesin}\ X\ 100\%$$

Metode Pengumpulan Harga Pokok Produksi

Menurut Dunia dan Abdulah (2012) metode pengumpulan harga pokok produksi pada dasarnya ditentukan berdasarkan cara kerja perusahaan dalam melakukan proses produksi. Tujuan dari metode harga pokok adalah untuk menentukan harga pokok atau biaya per unit yaitu dengan membagi biaya pada suatu periode tertentu dengan jumlah unit produk yang dihasilkan pada periode tersebut.

Metode pengumpulan harga pokok produksi dapat dibedakan menurut proses produksi menjadi dua metode, yaitu:

1. Metode harga pokok pesanan (*job order cost method*)

   Dunia dan Abdulah (2012) menjelaskan metode harga pokok pesanan adalah suatu sistem akuntansi biaya

perpetual yang menghitung biaya menurut pekerjaan pekerjaan atau *jobs* tertentu. Metode harga pokok pesanan adalah metode pengumpulan harga pokok produk yang mengumpulkan biaya untuk setiap pesanan atau kontrak atau jasa secara terpisah sehingga setiap pesanan atau kontrak dapat dipisahkan identitasnya. Dengan kata lain pada metode harga pokok pesanan proses produksi akan dilakukan ketika ada pesanan dari konsumen atau pelanggan.

Pembuatan produk dilakukan sesuai dengan spesifikasi atau karakteristik yang telah ditentukan dan dipesan oleh pelanggan. Jadi metode ini lebih bertujuan untuk memenuhi kebutuhan pelanggan atau konsumen yang berbeda-beda.

Metode harga pokok pesanan memiliki ciri-ciri sebagai berikut:

a. Perusahaan memproduksi berbagai macam produk sesuai dengan spesifikasi pemesan dan setiap jenis produk perlu dihitung harga pokok produksinya secara individual.

b. Biaya produksi harus digolongkan berdasarkan hubungannya dengan produk menjadi dua kelompok berikut ini: biaya produksi langsung dan biaya produksi tidak langsung.

c. Biaya produksi langsung terdiri dari biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung, sedangkan biaya tidak langsung disebut dengan istilah biaya overhead pabrik.

d. Biaya produksi langsung diperhitungkan sebagai harga pokok produksi pesanan tertentu berdasarkan biaya yang sesungguhnya terjadi, sedangkan biaya overhead pabrik diperhitungkan kedalam harga pokok pesanan berdasarkan tarif yang ditentukan dimuka.

e. Harga pokok produksi per unit dihitung pada saat pesanan selesai diproduksi dengan cara membagi jumlah biaya produksi yang dikeluarkan untuk

pesanan tersebut denga jumlah unit produk yang dihasilkan dalam pesanan yang bersangkutan.

2. Metode harga pokok proses (*process cost method*)

   Metode harga pokok proses ditentukan oleh biaya yang terbentuk dari kumpulan biaya produksi berdasarkan pada produksi massal. Perusahaan yang memproduksi secara massal akan melaksanakan kegiatan produksinya untuk memenuhi persediaan atau *inventory*. Menurut Mulyadi (2005) dalam metode ini biaya-biaya produksi dikumpulkan untuk periode tertentu dan biaya produksi per satuan produk yang dihasilkan dalam periode tersebut dihitung dengancara membagi total biaya produksi untuk periode tersebut dengan jumlah satuan produk yang dihasilkan dalam periode yang bersangkutan.

   Karakteristik metode harga pokok proses:

   a. Produk yang dihasilkan merupakan produk standar
   b. Produk yang dihasilkan dari bulan ke bulan adalah sama
   c. Kegiatan produksi dimulai dengan diterbitkannya perintah produksi yang berisi rencana produksi produk standar untuk jangka waktu tertentu

Metode Penentuan Harga Pokok Produksi

Sebelum melakukan penentuan harga pokok produksi maka kita harus menentukan total biaya produksi. Hal itu dapat dicapai melalui metode berikut ini, yaitu:

1. Metode *Full Costing*

   Metode *full costing* atau metode biaya penuh adalah metode penentuan harga pokok produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya produksi ke dalam harga pokok produksi yaitu biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabrik baik yang variabel maupun tetap. Pendekatan *full costing* yang biasa dikenal sebagai pendekatan tradisional dalam menghasilkan laporan laba rugi dimana biaya-biaya dikelompokkan dan disajikan

berdasarkan fungsi-fungsi produksi, seperti administrasi dan penjualan. Laporan laba rugi yang dihasilkan dari pendekatan ini banyak digunakan untuk memenuhi kebutuhan pihak eksternal perusahaan oleh sebab itu sistematikanya harus disesuaikan dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum untuk menjamin informasi yang tersaji dalam laporan tersebut.

Dengan demikian biaya produksi menurut metode *full costing* terdiri dari unsur biaya berikut ini:

Biaya Bahan Baku	Rp. XXX
Biaya Tenaga Kerja Langsung	Rp. XXX
Biaya *Overhead* Pabrik Tetap	Rp. XXX
Biaya *Overhead* Pabrik Variabel	Rp. XXX +
Harga Pokok Produksi	Rp. XXX

2. Metode *Variable Costing*

Menurut Mulyadi (2005) metode variabel costing atau metode biaya variabel (berubah) merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang bersifat variabel ke dalam harga pokok produksi yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik.

Biaya Bahan Baku	Rp. XXX
Biaya Tenaga Kerja Langsung	Rp. XXX
Biaya *Overhead* Pabrik	Rp. XXX
Harga Pokok Produksi	Rp. XXX

Daftar Pustaka

Boone, L., E., & Kurtz, D., L. (2004). *Contemporary Business, 11th Edition.* US: Thomson South-Western.

Bustami, B., & Nurlela, (2010). *Akuntansi Biaya.* Yogyakarta: Graha Ilmu.

Carter, W., K. & Usry, M., F. (2004). *Akuntansi Biaya.* Jakarta: Penerbit Salemba Empat.

Dunia, A., F., & Abdullah, W. (2012). *Akuntansi Biaya.* Jakarta: Penerbit Salemba Empat.

Hansen, D., R., Mowen, M., M., Heitger, D., L. (2021). *Cost Management: Accounting and Control, 5th Edition.* US: Cengage Learning.

Horngren, C., T., Harrison Jr., W., T., & Oliver, M., S. (2009). *Accounting, 8th Edition.* Upper Saddle River, NJ: Pearson Education International.

Kuswadi, (2008). *Meningkatkan Laba melalui Pendekatan Akuntansi Keuangan dan Akuntansi Biaya.* Jakarta: PT Elex Media Komputindo.

Mulyadi, (2005). *Akuntansi Biaya, Edisi Kelima.* Yogyakarta: UPP AMPN YKPN-Akademi Manajemen Perusahaan.

Nafarin, M. (2007). *Penganggaran Perusahaan*. Edisi Ketiga. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.

Sunarto, (2003). *Akuntansi Biaya.* Yogyakarta: Penerbit AMUS.

Profil Penulis

Hari Nugroho

Penulis menamatkan studi S-1 di Universitas Pelita Harapan, Karawaci, Tangerang dalam jurusan Akuntansi (S.E.) tahun 2006. Penulis lalu melanjutkan studi pascasarjana S-2 ke Universitas Bina Nusantara dan lulus pada tahun 2008 dengan konsentrasi dalam manajemen keuangan (M.M.). Penulis kemudian melanjutkan studi S-2 di Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Indonesia (FEB UI) dan lulus pada tahun 2011 dengan konsentrasi ekonomi internasional (M.S.E.). Pendidikan terakhir penulis adalah lulus dari Program Pascasarjana Ilmu Ekonomi S-3 dari FEB UI dengan spesialisasi ekonomi makro pada tahun 2018 (Dr.). Penulis memiliki ketertarikan dalam bidang ekonomi energi dan ekonomi makro. Beberapa penelitian yang telah dilakukan diterbitkan di beberapa jurnal nasional terakreditasi. Selain sebagai peneliti, penulis juga aktif menulis buku dalam topik matematika ekonomi, ekonomi energi dan ekonometri dengan harapan dapat memberikan kontribusi positif bagi bangsa dan negara yang sangat tercinta ini. Penulis saat ini aktif sebagai dosen pada jurusan Ekonomi di Universitas Pertamina. Penulis menyenangi olahraga alam bebas, traveling dan membaca buku.

E-mail Penulis: hari.nugroho@yahoo.com

8

SISTEM ABC (*ACTIVITY-BASED COSTING SYSTEM*)

N.A. Rumiasih, S.E., Ak., M.M.

Universitas Ibn Khaldun Bogor

Pengertian *Activity Based Costing* (ABC)

Sebelum membahas mengenai perhitungan harga pokok produk dengan sistem *Activity Based Costing* (ABC), terlebih dahulu akan dibahas perhitungan harga pokok produk dengan sistem konvensional atau disebut juga sistem tradisional. Dalam sistem konvensioanal, terdapat dua metode penentuan harga pokok produk, yaitu metode biaya penuh dan metode biaya langsung (Mulyadi, 2015).

1. Metode Biaya Penuh (*Full Costing*)

   Metode ini merupakan penentuan biaya produksi yang membebankan semua unsur biaya produksi baik yang bersifat variabel maupun tetap ke dalam produk, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik, baik yang berperilaku variabel maupun tetap.

2. Metode Biaya Langsung (*Variable Costing*)

   Metode ini merupakan metode penentuan biaya produksi yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variabel saja ke dalam biaya produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik variabel. Adapun biaya dikumpulkan atas dasar:

a. Metode Pesanan (*Job Order Costing Method*)

Metode di mana biaya-biaya produksi dikumpulkan untuk pesanan tertentu dan harga pokok produk per unit yang dihasilkan untuk memenuhi pesanan tersebut, dihitung dengan cara membagi total biaya produksi dengan total produk yang pesan.

Harga pokok produk per unit dihitung dengang cara membagi total biaya perpesanan dengan unit yang dipesan.

$$\text{Harga pokok/unit} = \frac{\text{Total biaya perpesanan}}{\text{Unit yang dipesan}}$$

b. Metode Persediaan atau Massa (Proses *Method*)

Metode harga pokok proses adalah biaya-biaya produksi dikumpulkan untuk periode tertentu dan harga pokok produk per unit yang dihasilkan dalam periode tersebut, dihitung dengan cara membagi total biaya produksi untuk periode tersebut dengan total produk yang dihasilkan dalam periode bersangkutan. Harga pokok per unit, dicari dengan cara membagi total biaya perperiode dengan unit yang dihasilkan tersebut pada periode.

$$\text{Harga pokok/unit} = \frac{\text{Total biaya perperiode}}{\text{Unit periode tersebut}}$$

Dari perhitungan harga pokok dengan sistem konvensional/tradisional, perusahaan mengalokasikan biaya kepada produk hanya berpedoman pada banyak atau sedikitnya jumlah unit yang dihasilkan (*output*) sebagai satu-satunya faktor yang menyebabkan biaya. Akan tetapi, setelah dilakukan penelusuran ternyata beberapa biaya dan aktivitas yang muncul bukan dipicu oleh jumlah unit

yang diproduksi, sehingga tidak semua biaya *overhead* yang muncul dipicu oleh jumlah unit yang diproduksi. Dari keadaan tersebut, maka dirancang metode pengukuran harga pokok produk melalui aktivitas-aktivitas metode tersebut dinamakan *system Activity Based Costing* (ABC) sistem yang membentuk kelompok biaya berdasarkan aktivitas secara terstruktur dengan dasar alokasi biaya berdasarkan aktivitas yang diperlukan untuk menghasilkan suatu produk jasa,pelanggan,departeman atau unit usaha.

Activity Based Costing adalah suatu prosedur yang menghitung biaya objek seperti, produk, jasa pelanggan (Ahmad, 2017). *Activity Based Costing* System (ABC) adalah suatu sistem akuntasi yang terfokus pada aktivitas-aktivitas yang dilakukan untuk menghasilkan produk atau jasa. *Activity based costing system* menyediakan informasi perihal aktivitas-aktivitas dan sumber daya yang dibutuhkan untuk melaksanakan aktivitas-aktivitas tersebut.

Aktivitas adalah setiap kejadian atau kegiatan yang merupakan pemicu biaya (*cost driver*) yakni, bertindak sebagai faktor penyebab dalam pengeluaran biaya dalam organisasi. Aktivitas-aktivitas ini, menjadi titik perhimpunan biaya. Dalam sistem *activity based costing*, biaya ditelusuri ke aktivitas dan kemudian ke produk. Sistem *activity based costing* mengasumsikan bahwa aktivitas-aktivitaslah yang mengkonsumsi sumber daya dan bukannya produk (Jusmani & Putra, 2020).

Pengertian Istilah-Istilah

Di dalam *Activity Based Costing* (ABC), dikenal istilah-istilah sebagai berikut:

1. Aktivitas

   Aktivitas merupakan tindakan, gerakan, atau rangkaian dari suatu pekerjaan yang dilakukan. Aktivitas juga dapat diartikan sebagai kumpulan dari tindakan yang dilakukan dalam organisasi yang berguna untuk tujuan penentuan biaya berdasarkan

aktivitas yang ada. Misalnya, pemindahan bahan merupakan suatu aktivitas dari pergudangan.

2. Sumber Daya

   Sumber daya merupakan unsur yang dibebankan atau yang digunakan dalam pelaksaan suatu aktivitas. Misalnya, gaji dan bahan merupakan sumber daya yang digunakan untuk melakukan suatu aktivitas.

3. Objek Biaya

4. Objek biaya merupakan bentuk akhir di mana pengukuran biaya itu diperlukan. Misalnya, pelanggan, produk, jasa, kontrak, atau unit kerja lainnya, di mana manajemen menginginkan pengukuran biaya secara terpisah.

5. Cost poll

   Sumber daya yang dipergunakan dalam aktvitas untuk tujuan tertentu disebut biaya, biaya tersebut biasanya dikumpulkan pada kelompok-kelompok tertentu yang dinamakan cost poll.

6. Elemen Biaya

   Elemen biaya merupakan jumlah yang dibayarkan untuk sumber daya yang dikonsumsi aktvitas dan yang terkandung di dalam cost poll. Misalnya, untuk hal-hal yang berkaitan dengan mesin mungkin mengandung elemen biaya untuk tenaga, elemen biaya teknik, dan elemen biaya depresiasi.

7. Cost Driver

   Cost driver merupakan faktor-faktor yang menyebabkan perubahan biaya aktivitas, juga merupakan faktor yang dapat diukur yang dapat digunakan untuk membebankan biaya ke aktivitas dan dari aktivitas ke aktivitas lainnya, produk atau jasa. Ada dua jenis cost driver, yaitu:

   a. *Driver* sumber daya adalah ukuran kuantitas sumber daya yang dikonsumsi oleh aktivitas. *Driver* sumber daya ini, digunakan untuk

membebankan biaya sumber daya yang dikonsumsi oleh aktivitas ke *cost poll* tertentu. Contohnya adalah presentase dari luas total yang digunakan oleh suatu aktivitas.

b. *Driver* aktivitas adalah ukuran frekuensi dan intensitas permintaan terhadap suatu aktivitas terhadap objek biaya. *Driver* aktivitas digunakan untuk membebankan biaya dari *cost poll* ke objek biaya. Contohnya, jumlah suku cadang yang berbeda yang digunakan dalam produk akhir untuk mengukur konsumsi aktivitas penanganan bahan untuk setiap produk.

Activity based costing adalah metode pembebanan aktivitas-aktivitas berdasarkan besarnya pemakaian sumber daya, dan membebankan biaya pada objek biaya, seperti produk atau pelanggan, berdasarkan besarnya aktivitas, serta untuk mengukur biaya dan kinerja dari aktivitas yang terkait dengan proses dan objek biaya.

Pengertian mendasar dari sistem ABC adalah adanya analisa terhadap keseluruhan aktivitas-aktivitas yang bertujuan untuk mengidentifikasi adanya hal-hal sebagai berikut:

1. Aktivitas yang ada dalam tiap-tiap dapartemen dan sebab timbulnya aktivitas.
2. Dalam kondisi yang bagaimana setiap aktivitas tersebut dilaksanakan.
3. Bagaimana frekuensi masing-masing aktivitas dalam pelaksanaannya.
4. Sumber-sumber yang dikonsumsi untuk melakasanakan masing-masing aktivitas.
5. Faktor-faktor apa yang menjadi penyebab timbulnya aktivitas tersebut atau pembenahan atas sumber daya yang dimiliki perusahaan.

Dalam *Activity Based Costing* (ABC), semua biaya dibebankan ke produk yang menimbulkan aktivitas atau apabila ada alasan yang mendasar bahwa biaya tersebut dipengaruhi oleh produk yang dibuat, baik biaya

produksi, maupun biaya nonproduksi. ABC atau penentu harga pokok produk berbasis aktivitas merupakan sistem informasi tentang pekerjaan atau kegiatan yang mengkonsumsi sumber daya dan menghasilkan nilai bagi konsumen.

Defenisi lain ABC adalah suatu informasi yang dapat menyajikan secara akurat dan tepat waktu mnegenai pekerjaan atau aktvitas yang mengkonsumsi sumber biaya aktivitas untuk mencapai tujuan pekerjaan produk dan pelanggan. ABC dirancang untuk mengukur harga pokok produk melalui aktivitas-aktivitas. Biaya-biaya akan diukur dari aktivitas ke produk berdasarkan permintaan tiap-tiap produk terhadap aktivitas selama proses produksi, sehingga biaya yang timbul masing-masing jenis produk akan terlihat lebih jelas. Sistem tersebut menerapkan sistem akuntansi aktivitas untuk menghasilkan perhitungan harga pokok produk yang lebih akurat (Prakata & Haryadi, 2018).

Klasifikasi *Activity Based System*

Tahap pertama pada identifikasi aktivitas, aktivitas yang luas dikelompokkan ke dalam empat kategori aktivitas, yaitu:

1. *Unit Level Activities*

   Berupa aktivitas atau kegiatan yang yang dilakukan sekali untuk setiap unit, sehingga biaya produk yang berhubungan dengan aktivitas yang dibebankan berdasarkan jumlah unit yang diproduksi. Misalnya, jam tenaga kerja langsung. Semakin banyak jumlah unit yang diproduksi maka semakin banyak juga tenaga kerja langsung dibutuhkan.

2. *Bacth Level Activity*

   Bacth level activity merupakan ativitas atau kegiatan yang dilakukan untuk mendukung produksi sejumlah order tertentu (batch). Aktivitas ini, dilakukan sekali untuk setiap batch, sehingga biaya produksi yang berhubungan dengan aktivitas ini dibebankan berdasrkan jumlah batch yang diproduksi. Misalnya, biaya set-up mesin. Semakin banyak unit yang

diproduksi, tidak memengaruhi biaya pada aktivitas set-up, tetapi semakin sering set-up dilakukan, maka semakin besar pula biaya set-up mesin.

3. *Product Sustaining Activities*

   Berupa aktivitas atau kegiatan yang dilakukan untuk mempertahankan eksistensi suatu produk, pemeliharaan produk, pengembangan produk dan inovasi produk. Beban biaya yang terjadi pada aktivitas ini, dapat ditelusuri pada setiap jenis produk yang dihasilkan, tetapi sumber daya yang dikonsumsi tidak tergantung pada jumlah unit ataupun batch dari produk yang dihasilkan perusahaan. Semakin banyak jenis produk yang dihasilkan, maka semakin sering aktivitas ini dilakukan, sehingga semakin besar biaya yang dibutuhkannya.

4. *Facility Sustaining Activities*

   Berupa aktivitas atau kegiatan yang dilakukan untuk mempertahankan eksistensi perusahaan, seperti pemasaran, sumber daya manusia, pengembangan sistem, pemeliharaan fasilitas dan lain-lain. Tetapi aktivitas ini, tidak berhubungan dengan jumlah produk, batch maupun jenis produk. Sedangkan pada saat melakukan pembebanan biaya dari tiap kelompok tersebut, biaya yang muncul tersebut diklasifikasikan sesuai dengan kelompok aktivitasnya, sehingga dalam membebankan biaya sistem ABC dapat digambarkan dengan dua tahapan, yaitu:

   a. Aktivitas yang dilakukan untuk memenuhi keinginan *customer* mengkonsumsi sumber daya dalam sejumlah uang tertentu.

   b. Biaya setiap sumber daya yang dikonsumsi oleh setiap aktivitas harus dibebankan objek biaya atas dasar unit aktivitas yang dikonsumsi oleh objek biaya itu sendiri.

Kelebihan dan Kelemahan Sistem ABC

Kelebihan Sistem ABC:

Firdaus Dunia dkk. (2018) menyatakan bahwa *activity based costing* memiliki beberapa kelebihan, di antaranya:

1. Biaya produk yang lebih akurat, baik pada perusahaan manufaktur maupun pada perusahaan jasa khususnya jika perusahaan memiliki proporsi biaya *overhead* pabrik yang lebih besar dalam biaya produksi per unit.
2. Sistem ABC memberikan perhatian pada semua aktivitas sehingga semakin banyak biaya tidak langsung yang dapat ditelusuri pada objek biayanya.
3. Sistem ABC mengakui bahwa aktivitas merupakan penyebab timbulnya biaya sehingga manajemen dapat menganalisis aktivitas dan proses produksi tersebut dengan baik (fokus pada aktivitas yang memiliki nilai tambah), sehingga dapat melakukan efisiensi yang akan menurunkan biaya,
4. Sistem ABC mengakui kompleksitas dari beragam proses produksi yang modern yang banyak berdasarkan transaksi (*transaction based*), terutama pada perusahaan jasa dan manufaktur berteknologi tinggi, dengan menggunakan banyak pemicu biaya (*multiple cost driver*s).
5. Sistem ABC juga memberi perhatian atas biaya variabel yang terdapat dalam biaya tidak langsung.
6. Sistem ABC cukup fleksibel untuk menelusuri biaya berdasarkan berbagai objek biaya, baik itu proses, pelanggan, area tanggung jawab manajerial, dan juga biaya produk. Walaupun penerapan sistem ABC memiliki banyak keuntungan, tetapi penerapan tersebut tidak membuat seluruh biaya akan mudah dibebankan kepada objek biayanya dengan mudah. Hal ini disebabkan biaya-biaya yang dikelompokkan dalam *sustaining* level ketika dialokasikan seringkali juga menggunakan dasar yang bersifat arbiter.

Kelemahan Sistem ABC

Activity based costing memiliki beberapa kelemahan, di antaranya (Marlena, 2015):

1. Penerapan *activity based costing* lebih mahal. Dibandingkan dengan sistem biaya tradisional, hanya membebankan biaya cukup satu pemicu biaya seperti, jam kerja langsung. Dalam *Activity Based Costing* (ABC), membutuhkan berbagai ukuran aktivitas yang harus dikumpulkan, diperiksa, dan dimasukkan dalam sistem, mungkin kurang sebanding dengan tingkat keakuratan yang didapat yang mengakibatkan biaya yang tinggi.
2. Sulitnya mengubah pola kebiasaan manajer. Mengubah pola kebiasaan manajer membutuhkan waktu penyesuaian, karena para manajer sudah terbiasa menggunakan sistem biaya tradisional dalam operasinya dan juga digunakan sebagai evaluasi kinerja, maka dengan perubahan pola ini kadangkala mendapat perlawanan dari para 34 karyawan. Kalau hal ini terjadi maka penerapan *Activity Based Costing* (ABC) akan mengalami kegagalan.
3. Mudahnya data *Activity Based Costing* (ABC) disalahartikan. Dalam praktik, data *Activity Based Costing* (ABC) dengan mudah disalahartikan dan harus digunakan secara hati-hati, ketika pengambilan keputusan. Biaya yang dibebankan ke produk, pelanggan, dan objek biaya lainnya hanya dilakukan bilamana secara potensial relevan. Sebelum mengambil keputusan yang signifikan dengan menggunakan data *Activity Based Costing* (ABC), para pengambil keputusan harus dapat mengidentifikasi biaya mana yang betul-betul relevan dengan keputusan saat itu.
4. Bentuk laporan kurang sesuai. Umumnya, laporan yang disusun dengan menggunakan *activity based costing*, tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku secara umum. Konsekuensi perusahaan yang menerapkan *Activity Based Costing* (ABC), harus menyusun laporan biaya yang berlainan satu untuk

internal dan satu lagi untuk pelaporan eksternal, hal ini akan membutuhkan waktu biaya tambahan.

Perbedaan antara Sistem Tradisonal dengan Sistem ABC

Perbandingan antara metode *activity based costing* dengan metode *traditional costing*, di antaranya sebagai berikut (Agustami & Irawan, 2014):

1. Sistem ABC mengharuskan penggunaan tempat penampungan *overhead* lebih dari satu, tetapi tidak setiap sistem dengan tempat penampungan biaya dari satu adalah sistem ABC.
2. Jumlah tempat penampungan biaya *overhead* dan dasar alokasi cenderung lebih banyak di sistem ABC, tetapi hal ini sebagian besar disebabkan karena banyak sistem tradisional menggunakan satu tempat penampungan biaya atau satu dasar alokasi untuk semua tempat penampungan biaya.
3. Perbedaan umum antara sistem ABC dan sistem tradisional adalah homogenitas dari biaya dalam satu tempat penampungan biaya.
4. Perbedaan lain antara sistem ABC dan sistem tradisional adalah bahwa semua sistem ABC merupakan sistem perhitungan biaya dua tahap, sementara sistem tradisional bisa merupakan sistem perhitungan satu atau dua tahap.

Perbandingan system tradisional dan *system activity based costing*.

PT PRIMA ABADI adalah perusahaan Farmasi yang memproduksi obat demam dan obat batuk. Berikut data penjualan dan biaya:

Tabel 8.1 Data Penjualan dan Biaya

Keterangan	**Produk**	
	Obat demam	**Obat batuk**
Volume Produksi (Unit)	10.000	20.000
Harga Jual (Rp)	5.000	4.000

B.bahan baku dan BTKL (Rp)	3.000	1.500
Jam Kerja Langsung	2.500	5.000

Dan akuntan manajemen mengidentifikasikan aktivitas *cost poll* yang dianggarkan dan aktivitas sebagai berikut:

Tabel 8.2 Aktivitas *Cost Poll*

Aktivitas	Anggaran *Cost Pool*	Aktivitas
Granulasi	Rp150.000	Jam
Set up	500.000	Jam
Tableting	1.500.000	Jam
Packaging	100.000	Jumlah

Dan berikut ini aktivitas yang sesungguhnya untuk kedua jenis produk:

Tabel 8.3 Aktivitas Kedua Jenis Produk

Aktivitas	Konsumsi / Realisasi		Total
	Obat jantung	Obat diabetes	
Granulasi	6.000	9.000	15.000
Set up	400	600	1.000
Tableting	50.000	100.000	150.000
Packaging	5.000	20.000	25.000

Berikut pembahasan untuk menentukan:

1. Harga pokok per unit obat demam dan batuk dengan sistem konvesional (tradisional).
2. Harga pokok per unit obat demam dan diabetes dengan sistem *activity costing.*

Harga Pokok per unit dengan sistem konvesional (tradisional). *Overhead* dialokasikan berdasarkan jam kerja langsung:

Total jam kerja langsung JKL = 2.500+5.000 = 7.500

Tarif *overhead* per JKL = 2.250.000/7.500 = 300/JKL

Overhead dibebankan ke AB = 300 x 2.500 = 750.000

Biaya *overhead* per unit AB = 750.000/10.000 = 75

Overhead dibebankan ke BC = 300 x 5000 = 1.500.000

Biaya *overhead* per unit BC = 1.500.000/20.000 = 75

Harga pokok per unit dengan sistem *activity based costing:*

Tabel 8.4 Harga Pokok Per Unit dengan Sistem *Activity Based Costing*

Aktivitas	Biaya	Konsumsi Aktivitas	Tarif Aktivitas
Granulasi	150.000	15.000	10
Set up	500.000	1.000	500
Tableting	1.500.000	150.000	10
Packaging	100.000	25.000	4
Jumlah	2.250.000		524

Tabel 8.5 Biaya *Overhead* Pabrik Obat Demam

Dasar aktivitas	**Tarif aktivitas**	**Jumlah aktivitas**	***Overhead* total**	**Unit produksi**	***Overhead* per unit**
Granulasi	10	6.000	60.000	10.000	6
Set up	500	400	200.000	10.000	20
Tableting	10	50.000	500.000	10.000	50
Packaging	4	5.000	20.000	10.000	2
					78

Tabel 8.6 Biaya *Overhead* Pabrik Obat Batuk

Dasar aktivitas	Tarif aktivitas	Jumlah aktivitas	*Overhead* total	Unit produksi	*Overhead* per unit
Granulasi	10	9.000	90.000	20.000	4.5
Set up	500	600	300.000	20.000	15
Tableting	10	100.000	1.000.000	20.000	50
Packaging	4	20.000	80.000	20.000	4
					73,5

Tabel 8.7 Perbandingan Profitabilitas Sistem Tradisional

Keterangan	Obat demam	Obat batuk
Harga jual per unit	5.000	4.000
Biaya per unit:		
BBB & BTKL	3.000	1.500
Overhead per unit	75	75
Biaya per unit	3.075	1.575
Margin	1.925	2.425

Tabel 8.8
Perbandingan Profitabilitas Sistem *Activity Based Costing*

Keterangan	Obat Demam			Obat Batuk		
Harga jual per unit			5.000			4.000
Biaya produk per unit						
BBB & BTKL		3.000			1.500	

Overhead pabrik :						
Granulasi	6			4.5		
Set up	20			15		
Tableting	50			50		
Packaging	2			4		
Biaya per unit		78	3.078		73,5	1.573,5
margin			1.922			2.426,5

Tabel 8.9
Perbandingan Dua Metode Penentuan Harga Pokok Obat

Keterangan	Metode Alokasi Tradisional	*Activity Based Costing*	Perbedaan
Obat demam			
Overhead total	750.000	780.000	(30.000)
Margin *overhead* per unit	75	78	(3)
Margin per unit	1.925	1.922	(3)
Obat batuk			
Overhead total	1.500.000	1.470.000	(30.000)
Margin *overhead* per unit	75	73,5	(1,5)
Margin per unit	2.425	2.426,5	(1,5)

Note:

***Overhead* total tradisional**

Obat demam = 10.000x 75 = 750.000

Obat batuk = 20.000 x 75 = 1.500.000

Activity based costing

Obat demam = 10.000 x 78 = 780.000

Obat batuk = 20.000 x 73,5 = 1.470.000

Daftar Pustaka

Agustami, S., & Irawan, D. (2014). Analisis Perbandingan Sistem Tradisional dengan Sistem Activity Based Costing Dalam Perhitungan Harga Pokok Produksi di PT. Pindad (Persero). *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 261-268.

Ahmad, Kamarudin. (2017). *Akuntansi Manajemen.* Depok: RajaGrafindo.

Jusmani, & Putra, A. E. (2020). Analisis Activity Based Costing Dalam Penentuan Harga Pokok Perusahaan. *Jurnal Mediasi*, 28-38.

Marlena. (2015). Perhitungan Biaya Produksi Berdasarkan Activity Based Costing UNtuk Menentukan Biaya Produksi Per unit pada CV Agung Tulungagung. *Jurnal Benefit*, 69-84.

Mulyadi, (2015). *Akuntansi Biaya*. Edisi 5. Jakarta: Sekolah Tinggi Ilmu Manajenen YKPN.

Prakata, R., & Haryadi. (2018). Analisis Activity Based Costing (ABC) pada Operasional Kegiatan Perawatan Jalan Pengangkutan Batu Bara di PT Kaltim Prima Coal Sangatta. *Riset Ilmiah Manajemen dan Akuntansi*, 1289-1300.

Profil Penulis

N.A. Rumiasih

Penulis merupakan seorang pengajar yang bergabung di dunia akademis sejak tahun 1990 dengan berfokus pada bidang akuntansi. Menyelesaikan pendidikannya S-1 pada Prodi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Ibn Khaldun Bogor (1990). Sementara Pendidikan S-2 diselesaikan di Program Studi Manajemen pada Pendidikan Program Pascsarjana Sekolah Tinggi Manajemen IMMI. Penulis memulai profesi sebagai dosen di Universitas Ibn Khaldun Bogor pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis (FEB) sampai dengan saat ini. Terdapat juga pengalaman mengajar di beberapa perguruan tinggi lain, di antaranya Universitas Nusa Bangsa Bogor dan Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi (STEI) Kalpataru. Selain mengajar, penulis juga aktif dalam beberapa kegiatan pelatihan atau training. Di antaranya adalah work shop mengenai Badan Penyelenggara Jaminan Sosial (BPJS) Ketenagakerjaan dan penyuluhan dalam bidang perpajakan. Dalam bidang penelitian, Penulis aktif dalam mengamati bahasan-bahasan terkait akuntansi, manajemen, keuangan, kinerja perusahaan, efisiensi, pasar saham dan lain-lain. Selain berkecimpung pada tema-tema ekonomi dan akuntansi, Penulis juga terlibat dalam kegiatan pengabdian masyarakat dan penelitian dengan tema budaya literasi.

E-mail Penulis: narumiasih.uika2020@gmail.com

9

PUSAT BIAYA DAN PUSAT PENDAPATAN

Dian Pertiwi, S.E., M.Acc., Ak., CA.
Universitas Yapis Papua

Pendahuluan

Seiring pertumbuhan perusahaan, manajemen puncak biasanya menciptakan area tanggung jawab yang akhirnya menjadi pusat tanggung jawab. Sebuah pusat tanggung jawab adalah bagian, segmen, atau subunit dari suatu organisasi yang manajernya bertanggung jawab untuk serangkaian kegiatan tertentu. Manajer tingkat yang lebih tinggi mengawasi pusat dengan tanggung jawab yang lebih luas dan jumlah bawahan yang lebih banyak (Horngren *et al.*, 2015).

Akuntansi pertanggungjawaban adalah sebuah sistem yang mengukur rencana, anggaran, tindakan, dan hasil aktual dari setiap pusat pertanggungjawaban (Horngren *et al.*, 2015). Akuntansi pertanggungjawaban mengukur hasil setiap pusat pertanggungjawaban sesuai dengan informasi yang dibutuhkan manajer untuk mengoperasikan pusat pertanggungjawabannya. Akuntansi pertanggungjawaban juga merupakan sistem yang membandingkan hasil masing-masing pusat pertanggungjawaban dengan beberapa ukuran yang diharapkan atau hasil yang dianggarkan (Hansen *et al.*, 2009).

Secara umum, kegiatan setiap pusat pertanggungjawaban di dalam perusahaan adalah mengolah *input* menjadi *output*. Jika *input* suatu pusat pertanggungjawaban dikalikan dengan harganya, akan diperoleh biaya, sedangkan jika *output*nya dikalikan dengan harganya, akan diperoleh pendapatan pusat pertanggungjawaban tersebut. Semua pusat pertanggungjawaban dapat diukur secara kuantitatif (Mulyadi, 2015). Empat jenis pusat pertanggungjawaban adalah sebagai berikut:

1. Pusat biaya. Pusat pertanggungjawaban di mana seorang manajer hanya bertanggung jawab untuk efisensi biaya.
2. Pusat pendapatan. Pusat pertanggungjawaban di mana seorang manajer hanya bertanggung jawab untuk maksimalisasi pendapatan.
3. Pusat laba. Pusat pertanggungjawaban di mana seorang manajer bertanggung jawab atas pendapatan dan biaya.
4. Pusat investasi. Pusat pertanggungjawaban di mana seorang manajer bertanggung jawab untuk pendapatan, biaya, dan investasi.

Pusat Biaya

Pusat biaya adalah adalah pusat pertanggungjawaban di mana *input* atau biaya diukur dalam satuan moneter. Namun, *output*nya tidak diukur dalam satuan moneter (Anthony & Govindarajan, 2007). Manajer di pusat biaya hanya memiliki kendali atas biaya, tetapi tidak atas pendapatan, laba maupun investasi. Sebuah departemen produksi dalam pabrik seperti perakitan adalah contoh pusat biaya (Hansen *et al.*, 2009). Manajer departemen produksi tidak menetapkan harga atau membuat keputusan pemasaran, tetapi dia dapat mengendalikan biaya produksi. Karena itu, manajer departemen produksi dievaluasi berdasarkan seberapa efisien biaya pada departemen tersebut dikendalikan.

Pusat biaya merupakan jenis pusat pertanggungjawaban yang digunakan secara luas. Hal ini karena bidang-bidang di mana manajer mempunyai tanggung jawab dan otoritas

atas biaya dapat diidentifikasi dengan cepat pada sebagian besar perusahaan. Besar atau kecilnya pusat biaya tergantung pada aktivitas-aktivitasnya. Pada pusat biaya, prestasi manajer diukur berdasarkan *input*nya (Mulyadi, 2015).

Pusat biaya dibedakan menjadi dua yaitu sebagai berikut:

1. Pusat biaya teknik atau pusat biaya standar (*standar enginered expense center*).

   Pusat biaya teknik (pusat biaya standar) adalah pusat biaya yang sebagian besar biayanya mempunyai hubungan nyata dan erat dengan *output* yang dihasilkan. Sebagai contoh adalah departemen produksi. Sebagian besar biaya departemen ini memiliki hubungan yang erat dan nyata dengan *output*nya. Jika *input* (biaya produksi) ditambah, *output* departemen tersebut juga akan mengalami kenaikan. Hal ini berarti *input* departemen ini memiliki hubungan yang erat dengan *output*nya.

   Di lain pihak, jika *output* departemen produksi ini ditambah, akan menyebabkan bertambahnya *input* departemen tersebut, yang mana hal ini berarti *input* departemen ini memiliki hubungan yang nyata dengan *output*-nya (Mulyadi, 2015). Menurut Anthony & Govindarajan (2010) karesteristik pusat biaya teknik yaitu sebagai berikut.

   a. *Input*-nya dapat diukur dalam satuan moneter.

   b. *Output*-nya dapat diukur dalam bentuk fisik.

   c. Jumlah optimum dari *input* yang ingin diproduksi untuk satu unit *output* bisa diukur.

2. Pusat biaya kebijakan (descretionary expense center).

   Pusat biaya kebijakan adalah pusat biaya yang sebagian besar biaya yang terjadi tidak mempunyai hubungan erat dengan *output* yang dihasilkan. *Output* suatu pusat biaya kebijakan tidak dapat diukur dengan nilai moneter. Sebagai contoh adalah departemen pemasaran. Sebagian besar biaya

departemen ini tidak memiliki hubungan yang erat dan nyata dengan *output*-nya. Biaya promosi tidak memiliki hubungan yang erat dengan volume penjualan yang merupakan *output* departemen pemasaran.

Jika departemen pemasaran menetapkan biaya iklan sebesar 2,5% dari hasil penjualan, biaya iklan ini seolah-olah memiliki hubungan yang erat dengan *output* departemen pemasaran. Namun, kenyataannya biaya iklan tersebut hanya memiliki hubungan yang tidak nyata dengan *output* departemen tersebut. Hal ini berarti jika *output* bertambah, biaya iklan bertambah, namun jika biaya iklan ditambah, belum tentu mengakibatkan bertambahnya *output* departemen tersebut (Mulyadi, 2015). Pada pusat biaya, *output*ya tidak diukur dalam bentuk pendapatan, hal ini disebabkan karena:

a. Manajer pusat biaya tidak dapat mengendalikan pendapatan penjualan atas *output* yang dihasilkannya.

b. *Output* pusat biaya tidak dapat/sulit diukur secara kuantitatif.

Efisiensi dan Efektivitas Pusat Biaya

Manajer pusat biaya perlu memastikan bahwa aktivitas-aktivitas pada pusat biaya telah sesuai dengan biaya standar. Manajer pusat biaya memakai biaya standar dan anggaran yang fleksibel untuk mengendalikan biaya. Apabila selisih dari standar bersifat signifikan, manajemen perlu melakukan investagisasi terkait aktivitas-aktivitas pusat biaya dalam upaya mengendalikan biaya atau merevisi biaya standar. Manajer pusat biaya tidak membuat keputusan menyangkut penjualan ataupun jumlah aset tetap yang diinvestasikan pada pusat biaya tersebut (Anthony & Govindarajan, 2007).

Sistem biaya standar hanya dapat diterapkan sebagai alat pengendalian biaya yang efektif di dalam *engineered expense center* atau pusat pertanggungjawaban yang

sebagian besar biayanya merupakan *engineered expense*. Dalam pusat pertanggungjawaban ini, rasio antara *input* dengan *output* dapat diukur secara kuantitatif, sehingga dapat ditentukan tingkat efisiensinya. Dengan demikian, memungkinkan diterapkannya pengendalian biaya dengan menggunakan sistem biaya standar (Mulyadi, 2015).

Efisiensi pusat biaya diukur dengan membandingkan antara biaya standar dengan biaya sesungguhnya. Sedangkan efektivitas suatu pusat biaya teknik diukur atas dasar kuantisitas produk yang telah ditargetkan dengan tingkat kualitas dan waktu tertentu. Meskipun laba dapat mengukur efektivitas dan efesiensi, namun laba kurang sempurna sebagai alat pengukur karena beberapa alasan berikut (Anthony & Govindarajan, 2007).

1. Ukuran moneter tidak dapat mengukur secara pasti semua aspek *input* dan *output*.
2. Standar anggaran laba mungkin ditentukan dengan tidak teliti.
3. Laba mengukur kejadian jangka pendek daripada jangka panjang.

Ukuran Kinerja Pusat Biaya

Kinerja pusat biaya diukur berdasarkan efisiensi dan mutu. Namun demikian, meminimalkan biaya mungkin saja dilakukan dengan mengorbankan mutu dan volume produksi sehingga mengakibatkan tidak adanya keharmonisan dengan tujuan perusahaan secara keseluruhan. Untuk menanggulangi tendensi ini perlu ditetapkan jenis dan banyaknya produksi yang dikehendaki serta standar mutu yang diisyaratkan (Permana & Sirine, 2016).

Pengelolaan pusat biaya dapat dilakukan dengan memberikan sejumlah sumber daya (anggaran) dan diminta menghasilkan sebanyak mungkin *output* dari sejumlah sumber daya tersebut. Pengelolaan pusat biaya lainnya adalah dengan meminimalkan biaya-biaya seraya menghasilkan suatu kuantitas *output* tertentu. Oleh karena itu, mutu produk yang diproduksi dalam pusat-

pusat biaya harus dipantau. Ukuran kinerjanya yaitu dievaluasi seberapa baik biaya produksi dikendalikan (Permana & Sirine, 2016). Karena manajer suatu pusat biaya memiliki tanggung jawab atas biaya-biaya yang terjadi dalam pusat biaya, maka ukuran kinerja yang tepat dapat berupa:

1. Varians biaya (selisih biaya), yang merupakan perbedaan antara biaya yang dianggarkan atau biaya standar dengan biaya aktual.
2. Biaya per unit.
3. Biaya per karyawan
4. Ukuran kinerja nonkeungan seperti, tingkat perputaran karyawan atau absensi karyawan.

Secara umum, ukuran kinerja pusat biaya yang sering digunakan adalah dengan menghitung varians atau selisih biaya. Rumus yang digunakan adalah:

$$Varians\ Biaya = Biaya\ Aktual - Biaya\ yang\ Dianggarkan$$

Sumber: (Hansen *et al.*, 2009)

Kriteria:

1. Kinerja pusat biaya dikatakan baik atau efisien jika biaya sesungguhnya lebih kecil daripada biaya yang dianggarkan.
2. Kinerja pusat biaya dikatakan tidak efisien jika biaya yang sesungguhnya lebih besar daripada biaya yang dianggarkan.

Tabel 9.1 Laporan Pertanggungjawaban Pusat Biaya
PT ABC
Departemen Produksi Mi Instan
Laporan Pertanggungjawaban
(Berdasarkan Anggaran Fleksibel)
Untuk Tahun yang Berakhir Pada 31 Desember 2021

Biaya yang dapat dikontrol	**Anggaran fleksibel**	**Biaya Aktual**	**Kriteria**
Unit produksi	400.000 dos	400.000 dos	
Bahan baku langsung	Rp 220.000.000	Rp 203.000.000	Efisien
Tenaga kerja langsung	75.000.000	67.000.000	Efisien
Overhead	255.000.000	240.000.000	Efisien
Total Biaya	Rp 550.000.000	RP 510.000.000	Efisien

Contoh 1. PT ABC merupakan perusahaan yang memproduksi berbagai jenis makanan kemasan. Fina, manajer pada departemen produksi mi instan, memberikan laporan pertanggungjawaban pada tingkat divisi (lihat Tabel 9.1). Analisis yang diberikan berupa biaya yang dapat dikontrol, dan tidak termasuk biaya *overhead* yang tidak dapat dikendalikan yang dialokasikan dari departemen lain. Anggaran fleksibel memprediksi bahwa departemen produksi mi instan harus memiliki biaya sebesar Rp550.000.000. Dan biaya aktual produkski mi instan adalah sebesar Rp510.000.000 yang mana menunjukkan varians biaya yang efisien.

Pusat Pendapatan

Pusat pendapatan merupakan pusat pertanggungjawaban di mana *output*-nya diukur dalam unit moneter, namun *output*-nya tidak dihubungkan dengan *input*-nya. Kinerja keuangan pusat pendapatan diukur atas dasar pendapatan yang diperoleh, yaitu perkalian antara unit yang dijual dengan harga jualnya, tidak ada hubungan yang erat antara *input* dan *output*-nya. Artinya, biaya yang

termasuk dalam pusat pendapatan hanyalah biaya yang dapat dikendalikan langsung oleh pusat pendapatan, sehingga pusat pertanggungjawaban ini bukan pusat laba karena biaya-biayanya tidak komprehensif (Mulyadi, 2015).

Pada umumnya, pusat pendapatan merupakan unit pemasaran/penjualan yang tidak memiliki wewenang untuk menetapkan harga jual dan tidak bertanggung jawab atas harga pokok penjualan dari barang-barang yang mereka pasarkan. Penjualan atau pesanan aktual diukur terhadap anggaran dan kuota, dan manajer dianggap bertanggung jawab atas biaya yang terjadi secara langsung di dalam unitnya. Ukuran kinerjanya dilihat pada omset penjualan yang dihasilkan (Permana & Sirine, 2016). Contoh departemen pemasaran. Manajer departemen pemasaran menetapkan harga dan proyeksi penjualan. Oleh karena itu, departemen pemasaran dapat dievaluasi sebagai pusat pendapatan. Biaya langsung departemen pemasaran dan penjualan secara keseluruhan adalah tanggung jawab manajer penjualan.

Ukuran Kinerja Pusat Pendapatan

Pada pusat pendapatan, evaluasi kinerja terbatas karena manajer hanya memiliki kendali atas satu item, yaitu pendapatan. Kinerja aktual di pusat pendapatan (serta di semua daerah lain yang memiliki kontrol pendapatan) harus dibandingkan dengan kinerja yang dianggarkan untuk menentukan varians dari apa yang diharapkan. Pendapatan yang dianggarkan dan pendapatan aktual (pendapatan sesungguhnya) mungkin berbeda dari sisi volume unit yang terjual atau harga unit yang terjual. Untuk membandingkan pendapatan yang dianggarkan dan aktual, komponen harga dan volume pendapatan harus dibedakan satu sama lain (Kinney & Raiborn, 2011). Beberapa ukuran kinerja yang dapat digunakan pada pusat pendapatan adalah sebagai berikut.

1. Varians pendapatan, yaitu selisih atau perbedaan antara pendapatan yang dianggarkan atau pendapatan standar dengan pendapatan aktual.
2. Pendapatan yang diperoleh per karyawan.

3. Persentase pangsa pasar yang dicapai.
4. Pertumbuhan pendapatan.

Secara umum, ukuran kinerja pusat pendapatan dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$\textit{Selisih Pendapatan} = \textit{Pendapatan Aktual} - \textit{Pendapatan yang Dianggarkan}$$

Sumber: (Hansen *et al.*, 2009)

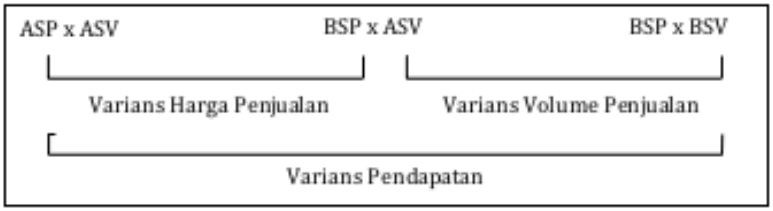
Contoh 2. Departemen penjualan PT ABC menganggarkan bahwa 300.000 dos mi instan dapat terjual dan ternyata penjualan dapat mencapai 350.000 dos. Berikut laporan pertanggungjawaban pusat pendapatan departemen penjualan.

Tabel 9.2 Laporan Pertanggungjawaban Pusat Pendapatan
PT ABC
Departemen Penjualan
Laporan Pertanggungjawaban
Untuk Tahun yang Berakhir Pada 31 Desember 2021

Penjualan	**Anggaran**	**Aktual**	**Kriteria**
Jumlah unit	300.000 dos	350.000 dos	
Harga	Rp 25.000	Rp 25.000	
Total Pendapatan	Rp 7.500.000.000	Rp 8.750.000.000	Menguntungkan

Lebih rincinya, dalam menghitung varians pendapatan, diperlukan informasi varians harga penjualan dan varians volume penjualan. Varians harga penjualan dihitung dengan mengalikan jumlah unit yang sebenarnya terjual dengan perbedaan antara harga penjualan aktual dan yang dianggarkan. Varians ini menunjukkan bagian dari total varians pendapatan yang terkait dengan perubahan harga jual. Varians volume penjualan dihitung dengan mengalikan harga jual yang dianggarkan dengan selisih antara harga dan volume penjualan yang dianggarkan.

Model untuk menghitung varians pendapatan adalah sebagai berikut.



Gambar 9.1 Menghitung Varians Pendapatan
Sumber: (Kinney & Raiborn, 2011)

Berdasarkan model perhitungan di atas, ASP adalah harga penjualan aktual, ASV adalah volume penjualan aktual, BSP adalah harga penjualan yang dianggarkan, dan BSV adalah volume penjualan yang dianggarkan. Berikut kriteria dari penilaian varians penjualan.

1. Kinerja pusat pendapatan dikatakan baik atau menguntungkan jika pendapatan sesungguhnya lebih besar daripada pendapatan yang dianggarkan.
2. Kinerja pusat pendapatan dikatakan tidak menguntungkan jika pendapatan yang sesungguhnya lebih kecil daripada pendatan yang dianggarkan.

Pusat Pertanggungjawaban Lainnya

Selain pusat biaya dan pusat pendapatan, pusat laba dan pusat investasi juga termasuk dalam jenis pusat pertanggungjawaban. Pusat laba adalah pusat pertanggungjawaban yang diukur prestasinya atas dasar laba yang diperoleh. Dalam pusat laba, baik *input* atau biaya maupun *output* atau pendapatan dinyatakan dalam satuan moneter (Anthony & Govindarajan, 2007). Di beberapa perusahaan, manajer pabrik diberi tanggung jawab untuk menetapkan harga dan pasar produk yang mereka produksi. Manajer pabrik ini mengendalikan biaya dan pendapatan, sehingga manajer berada pada kendali pusat laba. Pendapatan operasional akan menjadi ukuran kinerja yang penting bagi manajer pusat laba.

Langkah pertama saat membuat pusat laba adalah dengan menentukan titik terendah pada perusahaan di

mana untuk mendelegasikan tanggung jawab dalam membuat keputusan pertukaran (*trade off*), seorang manajer harus memenuhi syarat:

1. Memiliki informasi yang relevan untuk membuat pertukaran (*trade off*) antara pendapatan dan biaya.
2. Hendaknya ada cara tertentu mengukur berapa efektivitas seorang manajer membuat pertukaran (*trade off*) seperti ini.

Pusat laba memiliki dua jenis pengukuran profitabilitas yang digunakan untuk evaluasi. Pertama adalah pengukuran kinerja manajemen, yang memiliki fokus pada bagaimana hasil kerja para manajer. Pengukuran ini digunakan sebagai perencanaan, koordinasi, dan pengendalian kegiatan sehari-hari pusat laba dan sebagai alat untuk memberikan motivasi yang tepat bagi para manajer. Kedua adalah ukuran kinerja ekonomis yang memiliki fokus pada bagaimana kinerja pusat laba sebagai suatu entitas ekonomi (Anthony & Govindarajan, 2007).

Ada lima konsep laba yang biasa digunakan sebagai dasar untuk menilai prestasi pusat laba yaitu sebagai berikut.

1. Margin kontribusi (*contribution margin*). Asumsinya bahwa biaya tetap adalah biaya yang tidak dapat dikendalikan oleh seorang manajer, sehingga fokus perhatiannya adalah bagaimana memaksimalkan margin konstribusi, yaitu dengan memperbesar jarak antara pendapatan dengan biaya variabel.
2. Laba langsung divisi (*direct divisional profit*). Memasukkan biaya yang terjadi ke pusat laba tanpa mempertimbangkan apakah unsur biaya tersebut dapat dikendalikan atau tidak oleh manajer pusat laba.
3. Laba terkendali (*controllable profit*). Biaya kantor pusat dibagi menjadi dua kategori, terkendali dan tidak terkendali. Biaya tersebut melliputi semua biaya yang dapat dikendalikan dan ditelusuri pada divisi yang bersangkutan oleh manajer pusat laba, meliputi biaya tidak langsung, biaya bahan tidak langsung, dan utilitas.

4. Laba sebelum pajak. Seluruh biaya *overhead* kantor pusat dialokasikan kepada pusat laba. Alasannya adalah: (1) biaya yang terjadi oleh kantor pusat, seperti biaya pada bagian akuntansi, dan administrasi tidak dapat diawasi oleh manajer pusat laba. (2) kesulitan dalam menemukan metode yang tepat untuk mengalokasikan biaya kantor pusat yang berhubungan dengan pusat laba.
5. Laba bersih (*net income*). Perusahaan mengukur prestasi pusat laba dari jumlah pendapatan bersih setelah pajak, alasannya: (1) Pada banyak situasi, laba setelah pajak ini merupakan presentase yang tepat dari laba sebelum pajak, sehingga tidak mempunyai pengaruh pada pajak perusahaan. (2) Pada banyak kondisi, banyak keputusan yang mempunyai pengaruh terhadap pajak penghasilan dibuat oleh kantor pusat, dan diyakini bahwa manajer pusat hendaknya tidak mempertimbangkan hal ini dalam pengambilan keputusannya.

Selanjutnya, ada pusat investasi. Pusat investasi adalah pusat pertanggungjawaban yang diukur prestasinya atas dasar laba yang diperoleh dibandingkan dengan investasi yang digunakan (Garrison *et al.*, 2012). Tujuan pembentukan pusat investasi adalah sebagai berikut:

1. Menyediakan informasi yang bermanfaat dalam pengambilan keputusan mengenai investasi yang digunakan manajer divisi dan memotivasi manajer untuk melakukan keputusan yang tepat.
2. Mengukur prestasi divisi sebagai kesatuan yang berdiri sendiri.
3. Perbandingan prestasi antara divisi untuk penentuan alokasi sumber ekonomik.

Selain memiliki kendali atas keputusan biaya dan penetapan harga, manajer divisi memiliki kekuatan untuk membuat keputusan investasi, seperti penutupan dan pembukaan pabrik, dan keputusan untuk mempertahankan atau menghentikan sebuah lini produk. Akibatnya, pendapatan operasional dan beberapa jenis

pengembalian investasi merupakan ukuran kinerja yang penting bagi manajer pusat investasi. Dua ukuran kinerja untuk memonitor pengembalian yang dihasilkan dalam divisi terkait dengan tingkat investasi adalah *Return on Investment* (ROI) dan *Residual Income* (RI).

Adapun rumus untuk menghitung ROI adalah sebagai berikut:

$$ROI = (Net\ operating\ income)/(Average\ operating\ assets)$$

Sumber: (Garrison *et al.*, 2012)

Di mana,

1. *Net operating income* adalah penghasilan sebelum bunga dan pajak.
2. *Average operating assets* adalah kas, piutang dagang, persediaan, aset tetap dan aset lainnya yang digunakan untuk kegiatan operasi.

Selain rumus diatas, ROI juga dapat dihitung dengan menggunakan rumus:

$$ROI = Margin \times Turnover$$

Sumber: (Garrison *et al.*, 2012)

Berdasarkan rumus ROI, *margin* adalah laba operasi bersih dibagi penjualan. Dan *turnover* adalah penjualan dibagi rata-rata aset operasi.

Sebagai alternatif, RI juga digunakan dalam mengukur kinerja pusat investasi. Adapun RI dihitung dengan menggunakan rumus:

$$RI = Net\ operating\ income - (average\ operating\ assets \times minimum\ required\ rate\ of\ return)$$

Sumber: (Garrison *et al.*, 2012)

Penutup

Penting untuk disadari bahwa sementara manajer pusat pertanggungjawaban memiliki tanggung jawab hanya untuk kegiatan pusat tersebut, keputusan yang dibuat oleh manajer tersebut dapat memengaruhi pusat pertanggungjawaban lain. Tanggung jawab juga memerlukan akuntabilitas. Akuntabilitas menyiratkan pengukuran kinerja, yang berarti bahwa hasil aktual dibandingkan dengan yang hasil diharapkan atau dianggarkan. Sistem pertanggungjawaban, akuntabilitas, dan evaluasi kinerja ini sering disebut sebagai akuntansi pertanggungjawaban karena peran kunci yang dimainkan oleh pengukuran dan laporan akuntansi dalam prosesnya.

Daftar Pustaka

Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*. New Delhi: McGraw-Hill.

Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2012). *Managerial Accounting*. New York: McGraw-Hill/Irwin.

Hansen, D. R., Mowen, M., & Guan, L. (2009). *Cost Management: Accounting & Control*. United States of America: South Western Cengage Learning.

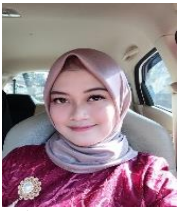
Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. (2015). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. United States of America: Pearson Education, Inc.

Kinney, M. R., & Raiborn, C. A. (2011). *Cost Accounting: Foundations and Evolutions*. United States of America:South Western Cengage Learning.

Mulyadi. (2015). *Akuntansi Biaya*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.

Permana, K., & Sirine, F. H. (2016). Implementasi Akuntansi Pertanggungjawaban Pada Perusahaan XYZ. *Asian Journal of Innovation and Entrepreneurship*, *1*(2), 78–102.

Profil Penulis



Dian Pertiwi

Ketertarikan penulis terhadap ilmu akuntansi dimulai pada tahun 2009 silam. Hal tersebut membuat penulis memilih untuk masuk ke Universitas Hasanuddin dengan memilih Jurusan Akuntansi dan berhasil lulus pada tahun 2013. Penulis kemudian melanjutkan pendidikan ke Pendidikan Profesi Akuntan di Universitas Gadjah Mada dan berhasil menyelesaikan studi profesi akuntan pada tahun 2014. Setelah itu, penulis melanjutkan studi S-2 di Magister Akuntansi Universitas Gadjah Mada dan pada tahun 2016 penulis berhasil menyelesaikan studi S-2. Pada tahun 2019, penulis berhasil memperoleh gelar Chartered Accountant (CA) dari Ikatan Akuntan Indonesia. Penulis memiliki kepakaran dibidang Akuntansi Keuangan dan Akuntansi Manajemen. Untuk mewujudkan karir sebagai dosen profesional, penulis pun aktif sebagai peneliti dibidang kepakarannya tersebut. Beberapa penelitian yang telah dilakukan dan didanai oleh internal perguruan tinggi. Selain peneliti, penulis juga aktif melakukan transfer ilmu kepada masyarakat dengan harapan dapat memberikan kontribusi positif bagi bangsa dan negara yang sangat tercinta ini. Saat ini penulis juga aktif menjadi anggota dan pengurus Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Pendidik.

E-mail Penulis: diandppertiwi@gmail.com

10

PENENTUAN HARGA JUAL

Rahmat Mulyana Dali, S.E., M.Si.

Universitas Ibn Khaldun Bogor

Pendahuluan

Dalam sebuah perusahan pengambilan keputusan untuk menentukan harga jual sangatlah penting, karena selain akan memengaruhi laba yang ingin dicapai perusahaan juga memengaruhi kelangsungan hidup perusahaan. Oleh karena itu, dalam keputusan menentukan harga jual produk, tidak dapat dilakukan sekali saja tetapi harus selalu dievaluasi dan disesuaikan dengan kondisi yang sedang dihadapi perusahaan dan keadaan perekonomian yang sedang berkembang.

Keputusan penentuan harga jual yang salah bisa berakibat fatal pada masalah keuangan perusahaan dan akan memengaruhi kontinuitas usaha perusahaan tersebut seperti kerugian yang terus menerus. Dalam pengabilan keputusan untuk merubah harga jual mempunyai tujuan untuk menyesuaikan agar harga baru yang ditetapkan dapat mencerminkan biaya saat ini (*current cost*) atau biaya masa depan (*future cost*), return yang diinginkan oleh perusahaan, reaksi pesaing dan sebagainya (Supriyono, 2001).

Pengertian Harga Jual

Sebelum membahas mengenai evaluasi penentuan harga jual kita sabaiknya perlu menetahui terlebih dahulu pengertian dari harga jual itu sendiri. Supriyono mendefinisikan harga jual sebagai jumlah moneter yang dibebankan oleh suatu unit usaha kepada pembeli atau

pelanggan atas barang atau jasa yang dijual atau diserahkan. Menurut Supriyono (2001), penentuan harga jual berhubungan dengan:

1. Kebijakan penentuan harga jual (*pricing policies*).

   Pernyataan sikap manajemen terhadap penentuan harga jual produk atau jasa adalah kebijakan penentuan harga jual. Akan tetapi, kebijakan tersebut tidak menentukan harga jual, namun menetapkan faktor-faktor yang perlu dipertimbangkan dan aturan dasar yang perlu diikuti dalam penentuan harga jual.

2. Keputusan penentuan harga jual (*pricing decision*).

   Keputusan penentuan harga jual adalah penentuan harga jual produk atau jasa suatu organisasi yang umumnya dibuat untuk jangka pendek. Keputusan ini, dipengaruhi oleh kebijakan penentuan harga jual, pemanfaatan kapasitas, dan tujuan organisasi. Dalam arti sempit, Philip Kotler mendefinisikan harga jual sebagai "*the amount of money charged for a product or service"* (Kotler, 1996). Atau jumlah nilai yang dipertukarkan oleh konsumen untuk manfaat atas memiliki atau menggunakan produk atau jasa.

Dilihat dari teori ekonomi mikro, Slamet Sugiri mendefinisikan harga jual sebagai sebuah produk adalah hasil akhir dari dua kekuatan yaitu permintaan dan penawaran (Sugiri, 1994).

Dari definisi-definisi tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa harga jual menunjukkan jumlah uang yang diperlukan untuk memperoleh sejumlah barang atau jasa yang diinginkan.

Tujuan Penentuan Harga Jual

Tujuan penentuan harga jual ada bermacam-macam yang dilakukan perusahaan terhadap produk yang dihasilkan, sebagai berikut (Kotler, 1996):

1. Kelangsungan hidup perusahaan.

   Perusahaan menetapkan tujuan ini, apabila menghadapi kelebihan kapasitas produksi, persaingan yang ketat atau perubahan selera

konsumen. Dalam hal ini, bertahan hidup lebih utama dari pada menghasilkan keuntungan. Demi kelangsungan hidup perusahaan, disusun strategi dengan menetapkan harga jual yang rendah dengan asumsi pasar akan peka terhadap harga.

2. Peningkatan arus keuntungan.

   Perusahaan dapat memaksimalkan laba jangka pendek apabila perusahaan lebih mementingkan prestasi keuangan jangka pendeknya dibandingkan jangka panjang. Perusahaan mempunyai keuntungan untuk menetapkan harga yang dapat memaksimalkan laba jangka pendek dengan anggapan bahwa terdapat hubungan antara permintaan dan biaya dengan tingkatan harga yang akan menghasilkan laba maksimum yang ingin dicapai.

3. Kepemimpinan kualitas produk.

   Dalam hal ini, perusahaan menetapkan harga yang tinggi supaya kualitas produksi tetap terjamin. Ada kemungkinan perusahaan mempunyai keinginan untuk memasarkan produk dengan kualitas tinggi atau ingin menjadi pemimpin dalam kualitas produk di pasarnya.

   Pada umumnya, perusahaan semacam ini menetapkan harga yang tinggi dengan tujuan agar dapat menutup tingginya biaya dalam menghasilkan mutu produk yang tinggi.

4. Meningkatkan penjualan.

   Peningkatan penjualan akan memengaruhi penerimaan perusahaan, jumlah produksi dan laba perusahaan. Perusahaan selalu menginginkan jumlah penjualan yang tinggi untuk menunjang kelangsungan hidupnya. Peningkatan penjualan dapat dilakukan melalui bauran pemasaran yang agresif. Pengembangan produk dengan memperbarui atau menawarkan produk-produk baru dapat meningkatkan penjualan.

Pada satu sisi, perusahaan dapat meningkatkan volume penjualan dengan tetap mempertahankan tingkat labanya. Sedangkan di sisi lain, manajemen dapat memutuskan untuk meningkatkan volume penjualan melalui strategi pemotongan harga atau penetapan harga yang agresif dengan menanggung risiko.

5. Mempertahankan dan meningkatkan bagian pasar.

   Salah satu strategi yang dapat ditempuh perusahaan adalah mempertahankan dan meningkatkan pangsa pasar. Banyak perusahaan menetapkan harga yang rendah untuk mempertahankan dan memperbesar pangsa pasar.

6. Menstabilkan harga.

   Perusahaan berupaya menstabilkan harga dengan tujuan untuk menghindari adanya perang harga pada waku permintaan meningkat atau menurun (tidak stabil).

Perusahaan perlu menentukan tujuan utama agar fokus perusahaan menjadi lebih jelas. Untuk mencapai tujuan-tujuan tersebut di atas ada beberapa hal yang perlu dipertimbangkan. Faktor-faktor yang perlu dipertimbangkan tersebut, akan diuraikan lebih lanjut pada sub bab di bawah ini.

Faktor-Faktor yang Memengaruhi Harga Jual Banyak

Faktor yang memengaruhi pembuatan keputusan penentuan harga jual baik dari lingkungan internal maupun dari lingkungan eksternal perusahaan. Faktor-faktor tersebut sebagai berikut:

1. Faktor Bukan Biaya

   Faktor bukan biaya ini, meskipun sulit diukur dan diramalkan namun harus juga dipertimbangkan dalam penentuan harga jual. Faktor bukan biaya biasanya merupakan faktor yang berasal dari luar perusahaan yang dapat memengaruhi keputusan manajemen dalam menentukan harga jual. Faktor-faktor tersebut antara lain:

a. Keadaan Perekonomian

Keadaan perekonomian sangat memengaruhi tingkat harga yang berlaku. Perubahan kondisi perekonomian dalam keadaan inflasi, yaitu turunnya daya beli uang maka akan menyebabkan harga jual barang atau jasa akan naik. Sebaliknya apabila perekonomian dalam keadaan deflasi, yaitu naiknya daya beli uang maka harga jual barang atau jasa akan menjadi lebih rendah.

b. Elastisitas Permintaan

Berubah tidaknya harga produk tergantung pada elastisitas permintaan produk. Karakteristik elastisitas permintaan adalah (Supriyono, 2001):

1) Jika permintaan elastis, peningkatan harga berakibat penurunan permintaan sehingga total pendapatan menurun.
2) Jika permintaan produk tidak elastik, peningkatan harga berakibat penurunan permintaan, namun total pendapatan meningkat.
3) Elastisitas permintaan diukur berdasar persentase perubahan kuantitas dibagi persentase perubahan harga.
4) Jika elastisitas kurang dari 1, permintaan disebut tidak elastik. Jika elastisitas permintaan lebih besar dari 1, permintaan disebut elastik.

Elastisitas saling mengukur pengaruh harga barang substitusi terhadap permintaan produk tertentu. Elastisitas permintaan dan penawaran memengaruhi keputusan manajemen untuk menaikkan atau menurunkan harga jual produk. Jika permintaan suatu produk bersifat elastik maka keputusan unttuk menurunkan harga jual berakibat dapat meningkatkan volume penjualan dalam jumlah yang relatif besar. Sebaliknya, jika

permintaan suatu produk tidak elastik, maka keputusan untuk menurunkan harga jual berakibat hanya dapat meningkatkan volume penjualan yang relatif kecil.

Tipe pasar pada model ekonomi, harga jual disusun berdasarkan tipe pasar yang dihadapi oleh perusahaan.

a. Beberapa tipe pasar yang penting adalah sebagai berikut (Supriyono, 2001):

   1) Persaingan sempurna
   2) Persaingan monopolistik
   3) Oligopoli
   4) Monopoli

b. Permintaan dan Penawaran

   Penawaran adalah berbagai jumlah barang yang ditawarkan oleh penjual pada suatu tingkat harga tertentu yang menganggap hal-hal lain sama. Permintaan adalah jumlah barang yang diminta pembeli pada tingkat harga tertentu dengan asumsi hal-hal lainnya sama.

   Pertemuan antara kurva penawaran dan permintaan menghasilkan suatu keseimbangan yang menunjukkan besarnya harga (harga jual). Bentuk pasar yang dihadapi produsen dan konsumen juga sangat memengaruhi keseimbangan harga pada kurva penawaran dan permintaan.

c. Tindakan atau Reaksi Pesaing

   Tindakan atau reaksi pesaing juga dapat memengaruhi tingkat harga yang ditetapkan oleh perusahaan. Perusahaan yang menghasilkan barang atau jasa yang sejenis akan berusaha menarik minat konsumen dengan cara menjual produk atau jasanya dengan tingkat harga yang lebih rendah apabila dibandingkan dengan harga yang ditetapkan oleh pesaingnya.

d. Pengaruh Pemerintah

Pengaruh pemerintah yang dimaksudkan dalam penentuan harga jual khususnya adalah undang-undang, keputusan, peraturan, dan kebijakan pemerintah yang ada (Supriyono, 2001). Penentuan harga jual barang atau jasa yang menyagkut hajat hidup orang banyak sangat dipengaruhi oleh kebijaksanaan atau aturan pemerintah. Pengawasan pemerintah berpengaruh dalam penentuan harga maksimum dan minimum bagi produk atau jasa yang merupakan kebutuhan pokok masyarakat.

e. Citra atau Kesan Masyarakat

Citra atau kesan masyarakat terhadap suatu barang atau jasa dapat memengaruhi harga. Barang atau jasa yang telah dikenal masyarakat mempunyai harga jual yang lebih tinggi dibanding dengan barang atau jasa yang masih baru di pasar.

f. Tujuan Nonlaba (Nirlaba)

Perusahaan nonlaba mempunyai tujuan melayani masyarakat, misalnya membantu pemerintah dalam rangka memcerdaskan kehidupan bangsa dengan mendirikan sekolah. Pada umumnya, perusahaan non laba bergerak di bidang jasa. Harga jual produknya ditentukan sama dengan total biaya yang dikeluarkan. Biaya total dapat mencakup keseluruhan dana operasi perusahaan, beban bunga yang ditanggung, dana untuk meningkatkan jasa pelayanan serta perluasan operasi.

g. Tanggung Jawab Sosial Perusahaan

Sebuah perusahaan didirikan bukan sekedar untuk mencari laba, tetapi juga untuk melayani masyarakat. Rasa tanggung jawab sosial perusahaan terhadap masyarakat dapat memengaruhi penentuan harga jual. Harga jual ditentukan berdasarkan tingkat ekonomi

masyarakat yang dilayani. Faktor-faktor tersebut di atas berinteraksi dan memengaruhi harga jual tergantung pada pembuat keputusan harga jual. Dua hal yang perlu diperhatikan dalam mempelajari pengaruh faktor-faktor tersebut adalah (Supriyono, 2001):

1) Dalam penentuan harga jual, setiap pembuat keputusan mungkin lebih menekankan pertimbangannya pada faktor-faktor tertentu. Faktor yang dipertimbangkan tersebut dapat berbeda di antara pembuat keputusan yang satu dengan pembuat keputusan yang lainnya.

2) Cara-cara penentuan harga jual juga dipengaruhi oleh pasar yang dihadapi oleh perusahaan.

2. Faktor Biaya

Faktor Biaya yang menjadi perhatian khusus bagi manajemen dalam penentuan harga jual adalah biaya. Dalam penentuan harga jual, faktor biaya digunakan sebagai batas bawah karena dalam kondisi wajar harga jual harus dapat menutup semua biaya yang bersangkutan dengan produk/jasa dan dapat menghasilkan laba yang diharapkan. Maka, dapat diasumsikan bahwa harga jual yang ditetapkan harus lebih tinggi dari total biaya yang telah dikeluarkan supaya menguntungkan bagi perusahaan. Manajemen harus mampu menekan dan mengendalikan biaya agar struktur biaya tetap rendah sehingga harga jual produk yang ditawarkan dapat ditekan.

a. Pengertian Biaya

Dalam arti luas biaya adalah pengorbanan sumber ekonomi, yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau yang kemungkinan akan terjadi untuk tujuan tertentu (Mulyadi, 2007). Dalam arti sempit, biaya dapat diartikan sebagai pengorbanan sumber ekonomi untuk

memperoleh aktiva. Untuk membedakan pengertian biaya dalam arti luas, pengorbanan sumber ekonomi untuk memperoleh aktiva ini disebut dengan istilah kos.

b. Penggolongan Biaya

Biaya dapat digolongkan menurut (Mulyadi, 2007), objek pengeluaran dalam cara penggolongan ini, nama objek pengeluaran merupakan dasar penggolongan biaya.

Fungsi pokok dalam perusahaan dalam perusahaan manufaktur ada tiga fungsi pokok dan oleh karena itu maka biaya dapat dikelompokkan menjadi tiga kelompok:

1. Biaya produksi, merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk mengolah bahan baku menjadi produk jadi yang siap untuk dijual.

   a. Biaya pemasaran, merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk melaksanakan kegiatan pemasaran produk.

   b. Biaya admisnistrasi dan umum, merupakan biaya-biaya untuk mengkoordinasi kegiatan produksi dan pemasaran produk. Jumlah biaya pemasaran dan biaya administrasi dan umum sering pula disebut dengan istilah biaya komersial (*commercial expenses*).

2. Hubungan Biaya dengan Sesuatu yang Dibiayai

   a. Biaya langsung (*direct cost*), adalah biaya yang terjadi, yang penyebab satu-satunya adalah karena adanya sesuatu yang dibiayai. Biaya produksi langsung terdiri dari biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.

   b. Biaya tidak langsung (*indirect cost*), adalah biaya yang terjadinya tidak hanya disebabkan oleh sesuatu yang dibiayai. Biaya tidak langsung dalam hubungannya dengan produk disebut dengan istilah biaya produksi tidak langsung atau biaya *overhead* pabrik (*factory overhead costs*).

3. Perilaku Biaya dalam Hubungannya dengan Perubahan Volume Kegiatan
   a. Biaya variabel, adalah biaya yang jumlah totalnya berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan.
   b. Biaya semivariabel, adalah biaya yang berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Biaya semivariabel mengandung unsure biaya tetap dan unsur biaya variabel.
   c. Biaya *semifixed*, adalah biaya yang tetap untuk tingkat volume kegiatan tertentu dan berubah dengan jumlah yang konstan pada volume produksi tertentu.
   d. Biaya tetap, adalah biaya yang jumlah totalnya tetap dalam kisar volume kegiatan tertentu.
4. Jangka Waktu Manfaatnya
   a. Pengeluaran modal (*capital expenditures*), adalah biaya yang mempunyai manfaat lebih dari satu periode akuntansi (biasanya periode akuntansi adalah satu tahun kalender).
   b. Pengeluaran pendapatan (*revenue expenditures*), adalah biaya yang hanya mempunyai manfaat dalam periode akuntansi terjadinya pengeluaran tersebut.

Pendekatan dalam Penentuan Harga Jual

Ada beberapa pendekatan yang dapat digunakan dalam penentuan harga jual, pendekatan tersebut sebagai berikut:

Berdasarkan teori ekonomi, sebagian besar teori ekonomi mikro membahas mengenai persoalan harga. Teori ekonomi mikro menyatakan bahwa harga jual yang paling baik atas barang atau jasa adalah harga jual yang menghasilkan perbedaan paling besar antara total pendapatan dengan total biaya. Pada model ekonomi, harga jual disusun berdasarkan tipe pasar yang dihadapi oleh perusahaan. Beberapa tipe pasar yang penting adalah sebagai berikut (Supriyono, 2001):

1. Persaingan Sempurna

   Pada pasar persaingan sempurna, banyak barang atau jasa bersifat homogen yang diperdagangkan di pasar. Selain itu, penjual maupun pembeli tidak mampu memengaruhi harga pasar barang atau jasa. Perusahaan yang bergerak di pasar yang sangat bersaing, di mana barang tidak dapat dibedakan, harus menerima harga seperti yang ditentukan oleh kekuatan pasar (Horngren, 1999). Pengaruh persaingan sempurna terhadap terhadap penentuan harga jual barang atau jasa adalah sebagai berikut:

   a. Harga ditentukan oleh penawaran dan permintaan.

   b. Semakin tinggi harga jual maka semakin banyak barang atau jasa yang ditawarkan oleh penjual.

   c. Semakin rendah harga jual maka semakin banyak barang atau jasa yang diminta oleh pembeli. Kemungkinan terjadi suatu rentang harga dalam persaingan monopolistik

   d. Kurva penawaran biasanya bergerak dari kiri bawah ke kanan atas.

   e. Kurva permintaan biasanya bergerak dari kiri atas ke kanan bawah.

   f. Harga pasar terjadi pada titik ekulibrium pasar, yaitu titik perpotongan antara kurva penawaran dengan kurva permintaan.

2. Persaingan Monopolistik

   Dalam persaingan monopolistik setiap penjual mencoba untuk membuat produknya berbeda dibandingkan dengan produk yang dijual oleh penjual lainnya. Karakteristik persaingan monopolistik asalah sebagai berikut:

   a. Terdapat banyak penjual yang serupa, namun produk yang dijual tidak sama.

   b. Kemungkinan terdapat differensiasi harga namun tidak ada penjual secara individual yang

memengaruhi secara nyata terhadap produk yang serupa.

c. Setiap penjual menghadapi kurva permintaan dengan kemiringan yang menurun.

d. Kemungkinan terjadi suatu rentang harga dalam persaingan monopolistik.

e. Jika harga yang ditentukan lebih tinggi dibandingkan dengan produk pesaing, kemungkinan perusahaan tersebut kehilangan pelanggan atau penurunan kuantitas yang dijual.

f. Penurunan harga mungkin dapat menambah pelanggan atau jumlah yang dijual.

3. Oligopoli

Dalam suatu pasar oligopolistik terdapat satu penjual tunggal yang cukup besar untuk memengaruhi harga pasar. Pada pasar ini terdapat pemimpin harga (price leader) dan pengikut harga (price follower). Masalah yang dihadapi oleh pemimpin harga adalah bagaimana menentukan harga jual agar labanya maksimal dan agar harga yang ditentukan tersebut juga diikuti oleh pengikut harga. Karakteristik pasar oligopolistik adalah hanya terdapat beberapa produsen besar yang saling bersaing pada pasar tersebut, dan satu produsen besar yang sangat memengaruhi pasar.

4. Monopoli

Jika dalam pasar hanya terdapat satu produsen yang melayani permintaan barang atau jasa, maka produsen tersebut memegang kendali harga barang atau jasa yang bersangkutan. Pasar tersebut menunjukkan pasar monopoli. Dalam pasar monopoli, terdapat pemasok tunggal dan tidak ada persaingan.

Karakteristik pasar monopoli adalah:

a. Pemegang monopoli dalam suatu negara biasanya menghadapi pembatasan-pembatasan yang dilakukan oleh pemerintah.

b. Perusahaan monopoli biasanya berusaha dalam bidang usaha yang menguasai hajad hidup masyarakat. Sebagai contoh, Pertamina dan PLN. Model ekonomi hanya menyediakan kerangka dasar konseptual dalam penentuan harga jual, namun penerapannya di dalam praktik mempunyai keterbatasan atau kelemahan. Adapun kelemahan model ekonomi tersebut sebagai berikut (Supriyono, 2001):

   1) Seringkali data pendapatan dan biaya yang tersedia sifatnya hanya kira-kira.
   2) Model-model ekonomi hanya dapat diterapkan pada kondisi-kondisi ekonomi tertentu.
   3) Harga jual hanya merupakan salah satu elemen dalam pemasaran suatu produk.
   4) Suatu bisnis tidak selalu bertujuan untuk mencapai laba yang maksimal.

Daftar Pustaka

Hongren, Charles T., Sundem, Gary L., and Stratton. (1999). *Management Accounting: Introduction to Management Accounting.* 11th edition. New Jersey: Prentice-Hall Inc.

Kotler, Philip. (1996). *Manajemen Pemasaran: Maketing Management 9e.* Jakarta: PT Prenhallindo.

Mulyadi. (2007). *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen.* Jakarta: Salemba Empat.

Sugiri, Slamet. (1994). *Akuntansi Manajemen.* Yogyakarta: UPP AMP YKPN.

Supriyono. (2001). *Akuntansi Manajemen.* Edisi Ketiga. Yogyakarta: BPFE UGM.

Profil Penulis

Rahmat Mulyana Dali

Ketertarikan penulis terhadap ilmu Akuntansi dimulai pada tahun 1980 silam. Hal tersebut membuat penulis memilih untuk masuk ke Sekolah Menengah Atas di SMA Negeri 1 Kota Bogor dengan memilih Jurusan Ilmu Pengetahuan Sosial dan berhasil lulus pada tahun 1982. Penulis kemudian melanjutkan pendidikan ke Perguruan Tinggi Swasta dan berhasil menyelesaikan studi S-1 di prodi Akuntansi Universitas Ibn Khaldun Bogor pada tahun 1996. Dua kemudian, penulis menyelesaikan studi S-2 di prodi Administrasi Publik Program Pascasarjana STIAMI Jakarta. Penulis memiliki kepakaran dibidang ADMINISRASI PUBLIK terutama di bidang Perpajakan. Dan untuk mewujudkan karir sebagai dosen profesional, penulis pun aktif Ketua Tax Center Universitas Ibn Khaldun Bogor sebagai peneliti di bidang Ekonomi. dengan harapan dapat memberikan kontribusi positif bagi bangsa dan negara yang sangat tercinta ini. Atas dedikasi dan kerja keras dalam Penelitian dan Pengabdian Masyarakat.

E-mail Penulis: rmdiht_5@yahoo.com

11

HARGA TRANSFER

Desmy Riani, S.E., M.Ak.

Universitas Ibn Khaldun Bogor

Pengertian Harga Transfer

Harga transfer adalah jumlah nilai uang untuk setiap transfer produk (barang/jasa) dari pusat pertanggungjawaban yang satu kepada pusat pertanggungjawaban yang lain atau sebaliknya. Misalnya, PT AHA memiliki tiga divisi A, B, C masing-masing kinerjanya diukur dengan *profit center*. Produk divisi A bisa dijual ke pasar atau ditransfer ke divisi B, kemudian produk divisi B bisa dijual ke pasar atau ditransfer ke divisi C, dan terakhir divisi C produknya dapat dijual ke pasar. Satuan nilai produk atau jasa transfer dari divisi A ke divisi B dan dari divisi B ke divisi C disebut harga transfer.

Beberapa literatur yang memberikan definisi tentang harga transfer, antara lain:

1. Menurut Hansen (2007), harga transfer (*transfer price*) adalah harga yang ditagihkan untuk barang yang ditransfer dari satu divisi ke divisi lainnya.
2. Menurut Hongren (2009), *transfer price – the price one subunit (department or division) charges for a product or service supplied to another subunit of the same organization.*
3. Menurut Primanto (2002), harga transfer adalah sebagai nilai yang melekat pada pengalihan barang

dan jasa pada suatu transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

4. Menurut Yani (2001), harga transfer berkaitan erat dengan harga transaksi barang, jasa, atau harta tak berwujud antarperusahaan dalam suatu perusahaan multinasional.

Dari definisi-definisi tersebut di atas, dapat ditarik kesimpulan bahwa harga transfer merupakan harga barang, jasa atau harta tak berwujud yang dialihkan antara divisi dalam suatu perusahaan atau dalam perusahaan yang memiliki hubungan istimewa atau perusahaan multinasional.

Prinsip dasar dari harga transfer adalah bahwa harga transfer sebaiknya serupa dengan harga yang akan dikenakan seandainya produk tersebut dijual ke konsumen luar atau dibeli dari pemasok luar. Ketika suatu pusat laba di suatu perusahaan membeli produk dari, dan menjual ke satu sama lain, maka dua keputusan yang harus di ambil untuk setiap produk adalah apakah perusahaan harus memproduksi sendiri produk tersebut atau membelinya dari pemasok luar? (Keputusan *sourcing*). Jika diproduksi secara internal, pada tingkat harga berapakah produk tersebut akan ditransfer antarpusat laba? (Keputusan harga transfer).

Menurut Matz, Usry, dan Nammer (1995), suatu sistem penentuan harga transfer harus memenuhi tiga kriteria pokok sebagai berikut:

1. Harus memungkinkan manajemen pusat untuk menilai seakurat mungkin prestasi divisi yang diperlukan sebagai pusat laba, dimana prestasi tersebut tercermin dalam kontribusi yang diberikan oleh divisi tersebut pada keseluruhan laba perusahaan.
2. Harus mendorong manajer divisi untuk mengejar sasaran laba divisinya dengan cara yang menunjang keberhasilan perusahaan secara keseluruhan.

3. Harus merangsang efisiensi manajer yang bersangkutan tanpa menghilangkan sifat otonomi divisi itu sebagai pusat laba.

Tujuan Harga Transfer

Penentuan harga transfer antarpusat pertanggungjawaban terdapat beberapa tujuan, antara lain:

1. Memberikan kebebasan kepada pusat pertanggungjawaban untuk membuat keputusan.
2. Memberi informasi yang relevan bagi unit bisnis untuk menentukan timbal balik yang optimal antara biaya dan pendapatan perusahaan.
3. Meningkatkan laba unit bisnis sekaligus meningkatkan laba perusahaan sehingga tujuan dari perusahaan tercapai.
4. Membantu mengevaluasi kinerja ekonomi dari unit bisnis secara akurat.
5. Sistem dalam masing-masing unit bisnis harus sederhana, mudah dimengerti dan mudah dikerjakan oleh staf bisnis.

Penetapan harga transfer akan sangat berjalan efektif dan kondusif apabila didukung oleh faktor-faktor positif berikut ini:

1. Pihak-pihak yang berkepentingan yang dapat mempengaruhi kesuksesan organisasi. Sebagai contoh, pelanggan, karyawan, pemasok, pemerintah, komisaris, pemegang saham, komunitas lokal maupun profesional. Pihak-pihak yang berkepentingan ini, harus memiliki keterampilan yang ditunjukkan oleh kemampuannya yang konsisten memberikan tingkat kinerja yang memadai atau tinggi dalam suatu fungsi pekerjaan spesifik. Jadi, dengan memiliki orang yang kompeten seperti di atas, maka perusahaan akan lebih mudah untuk mencapai tujuan organisasi.

2. Terdapat suasana yang baik yang mendukung penetapan harga transfer yang adil, yaitu antara unit yang melakukan transfer dengan unit yang menerima transfer berada pada situasi yang menang-menang (*win-win solution*).
3. Produk yang akan akan dilakukan transfer, sebaiknya memiliki harga pasar di luar perusahaan (*a market price*). Jika terdapat harga pasar berarti penetuan harga transfer yang paling independen dan wajar, karena barang atau jasa yang ditransfer dinilai berdasarkan harga pasar yang berlaku.
4. Terdapat kebebasan dalam menentukan sumber perolehan barang atau jasa (*freedom to determine the source*). Pihak pembeli memiliki hak yang bebas untuk membeli produk dari pihak luar dan pihak penjual memiliki hak yang bebas untuk menjual produk kepihak luar, sehingga masing-masing pusat pertanggungjawaban dapat memaksimalkan laba unit bisnis atau divisinya.
5. Pihak-pihak yang berkepentingan memiliki informasi yang lengkap dalam mengambil keputusan tentang biaya dan pendapatan.
6. Unit bisnis atau divisi memiliki proses negosiasi.

Metode Harga Transfer

Beberapa metode harga transfer yang dapat digunakan untuk menentukan harga transfer barang atau jasa antardivisi antara lain sebagai berikut:

1. Penentuan harga transfer berdasarkan harga pasar (*market based transfer pricing*).

   Penentuan harga transfer berdasarkan harga pasar merupakan penetuan harga transfer yang paling independen dan wajar, karena barang atau jasa yang ditransfer dinilai berdasarkan harga pasar yang berlaku. Artinya, produk (barang atau jasa) yang diproduksi oleh pusat pertanggungjawaban dinilai sama dengan harga yang berlaku dipasar sehingga memperoleh laba dan pada sisi unit bisnis yang

melakukan pembelian dari grup yang sama, maka pembeli membayar harga yang sewajarnya.

Empat tahapan dalam penetapan harga transfer berdasarkan harga pasar, adalah sebagai berikut:

a. Divisi pembeli harus membeli dari lingkungan intern sendiri sepanjang divisi penjual memenuhi seluruh harga jual ke pihak ekstern secara jujur dan menghendaki menjual ke lingkungan interen sendiri.

b. Apabila divisi penjual tidak memenuhi seluruh harga jual ke pihak eksteren secara jujur, maka divisi pembeli bebas membeli dari pihak ekstern.

c. Divisi penjual harus bebas menolak melakukan bisnis interen apabila divisi penjual lebih senang menjual kepihak ekstern.

d. Suatu dewan yang bersikap netral harus dibentuk untuk menyelesaikan perselisihan antardivisi mengenai harga transfer.

Dalam metode harga pasar, harga transfer barang atau jasa antarpusat laba ditentukan berdasar harga pasarnya dikurangi dengan biaya-biaya yang dapat dihindari atau ditekan karena produk ditransfer dari pusat laba tertentu ke pusat laba lainnya. Karena harga pasar tersebut dikurangi dengan biaya yang dapat dihindari, maka metode ini disebut pula dengan metade harga pasar minus atau harga pasar yang dimodifikasi.

Contoh:

PT Aksara memiliki dua pusat laba yaitu Divisi Y dan Divisi Z. Produk yang dihasilkan dari Divisi Y yaitu produk A, sebagian dijual kepada pihak luar dan sebagian lainnya ditransfer ke Divisi Z untuk diolah lebih lanjut. Harga jual per unit produk A kepada pihak lain Rp 360. Biaya produksi dan nonproduksi produk A di Divisi Y per unit adalah:

Tabel 11.1 Biaya Produksi dan Nonproduksi Produk A

Elemen Biaya	Biaya Standar	Biaya Sesungguhnya
Produksi Variabel	Rp 110	Rp 150
Produksi Tetap	40	40
Nonproduksi Variabel	50	50
Nonproduksi Tetap	60	60

Jika produk ditransfer dari Divisi Y ke Divisi Z, biaya nonproduksi variabel sebesar Rp30 dapat dihindari. Atas dasar data PT Persada tersebut, dapat ditentukan besarnya harga transfer per unit dari Divisi A ke Divisi B adalah:

Harga pasar per unit	Rp 360
Biaya dapat dihindari	30
	-
Harga transfer per unit	Rp 330

Dalam penerapan harga pasar sebegai dasar penentuan harga transfer, manajemen mungkin menghadapi salah satu dari dua kondisi, yaitu tidak menghadapi kendela sumber, dan menghadapi kendala sumber. Pada kondisi tidak menghadapi kendala sumber, divisi penjual dapat menjual produknya pada pihak luar dan ke divisi pembeli begitu juga divisi pembeli dapat membeli produk tersebut dari sumber luar atau dari divisi penjual.

Sistem yang cocok pada kondisi ini adalah: (1) keputusan harga transfer dan sumber harus diserahkan kepada manajer divisi, (2) campur tangan manajer kantor pusat sedilit mungkin. Penerapan sistem ini juga harus memperhatikan kepentingan perusahaan sebagai kesatuan. Oleh karena itu, timbul

batasan yang harus diperhatikan, yaiut jika harga yang ditawarkan divisi penjual sama dengan harga pasar, produk tersebut harus dibeli dari divisi penjual. Jika ada *distress price*, secara temporer pemasok luar menawarkan harga rendah, harga tersebut tidak perlu dipedulikan dan divisi pembeli harus membeli dari divisi penjual. Perubahan sumber dan harga transfer perlu ditelaah dan disetujui oleh kantor pusat.

Masalah dalam penentuan harga transfer:

a. Divisi penjual diperlakukan sebagai pusat biaya. Karena divisi penjual sangat ditentukan oleh kinerja divisi lain, sehingga laba tidak dapat mencerminkan kinerja divisi ini. Tanggung jawab divisi penjual terbatas pada pengendalian terhadap biaya.

b. Biaya tetap bulanan *(fixed monthly charge).* Produk yang ditransfer ke divisi pembeli ditentukan harga transfernya sebesar biaya variabel. Setiap bulan divisi pembeli akan dibebani dengan beban tetap bulanan, meskipun divisi tersebut tidak mentransfer produk ke divisi pembeli. Terdiri dari; (1) biaya tetap dan (2) laba.

c. Pembagian laba *(profit sharing).* Laba kontribusi yang diperoleh dibagi kepada divisi penjual dan divisi pembeli menurut perbandingan proporsi biaya variabel masing-masing divisi dalam total biaya variabel produk.

d. Dua perangkat harga *(two sets of prices).* Pada saat divisi penjual mentransfer produk ke divisi pembeli, rekening pendapatan divisi penjual dikredit sebesar jumlah unit produk yang ditransfer dikalikan dengan harga jual produk di pasar luar dikurangi dengan biaya pemasaran. Divisi pembeli dibebani sebesar biaya variabel standar. Selisih antara pendapatan dan biaya variabel tersebut dikreditkan ke rekening kantor pusat dan dieliminasi pada saat dilakukan konsolidasi laporan keuangan.

Piutang Divisi Pembeli xxx

Rekening koran kantor pusat xxx

Pendapatan Divisi Penjual xxxx

2. Penentuan Harga transfer berdasarkan harga pokok (*cost besed transfer pricing*).

   Metode penentuan harga transfer berdasarkan harga pokok produksi berdasarkan biaya yang ditimbulkan oleh unit bisnis penjual dalam memproduksi barang atau jasa. Penentuan harga transfer berdasarkan harga pokok digunakan jika dalam pasar tidak diketahui harga jual produk yang akan ditransfer, dan produk yang diproduksi memiliki formula yang belum dipublikasikan ke publik, hal ini untuk menciptakan diferensiasi produk.

   Pendekatan penentuan harga transfer berdasarkan biaya penuh dapat dihitung dengan tiga pendekatan penentuan biaya, yaitu *full costing, variable costing dan activity-based costing.* Berdasarkan *activity-based costing*, kegiatan pembuatan produk dapart digolongkan ke dalam empat kategori:

   a. *Unit-level activity costs.* Biaya ini dipengaruhi oleh jumlah unit produk yang dihasilkan. Contoh: biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya energi, biaya angkut.

   b. *Batch-related activity costs.* Biaya ini tergantung dari frekuensi order produksi yang diolah oleh fungsi produksi. Biaya ini tidak dipengaruhi oleh jumlah unit produk yang diproduksi dalam setiap order produksi. Contoh, *setup costs* untuk menyiapkan mesin dan ekuipmen sebelum proses produksi, biaya angkutan bahan baku dalam pabrik, biaya inspeksi, biaya order pembelian.

   c. *Product-sustaining activity costs.* Biaya ini berhubungan dengan penelitian dan pengembangan produk dan biaya mempertahankan produk agar tetap dapat

dipasarkan. Contoh: desain dan pengujian produk.

d. *Facility-sustaining activity costs.* Biaya ini berhubungan dengan kegiatan untuk mempertahankan kapasitas yang dimiliki oleh perusahaan. Contoh: biaya depresiasi, amortisasi, asuransi.

Tabel 11.2 Pendekatan Penentuan Harga Transfer

Pendekatan	**Unsur Biaya**	**% Mark Up**
Full Costing	Biaya produksi	(Biaya nonproduksi + (y% x Aktiva penuh)) / Biaya produksi
Variable Costing	Biaya variabel	(Biaya tetap + (y% x Aktiva penuh)) / Biaya variabel
Activity-based costing	*Unit-level activity* *Batch-related activity* *Product-sustaining activity* *Facility-sustaining activity*	

Metode ini relatif mudah diterapkan namun memiliki beberapa kelemahan, yaitu:

a. Penentuan harga transfer berdasarkan harga pokok dapat menghasilkan keputusan yang buruk, yaitu apabila unit bisnis penjual tidak dapat memproduksi produk secara produktif maka harga transfer produk yang dihasilkan akan jauh lebih tinggi dari pada harga produk yang dijual di pasar oleh pesaing lain, sehingga para pembeli akan cenderung melakukan pembelian barang di luar.

b. Penentuan harga transfer dengan metode ini, unit bisnis penjual hanya menghasilkan laba yang sangat kecil karena biasanya pihak yang melakukan transfer (penjual) akan menaikkan harga transfer dari harga pokok produksinya.

c. Penentuan harga transfer dengan metode ini sulit untuk unit bisnis baru yang masih dalam tahap pembelajaran, karena kapasatitas produksi belum penuh.

d. Penentuan harga transfer ini menyebabkan manajemen untuk melupakan data-data biaya yang penting.

e. Penentuan harga transfer ini tidak memberikan ruang gerak yang luas bagi unit bisnis untuk mengubah harga yang bertujuan kompetitif atau strategik.

Contoh 1:

PT A memiliki Divisi X dan Divisi Y. Divisi X menghasilkan suku cadang Q ditransfer ke Divisi Z. Divisi X direncanakan beroperasi pada kapasitas normal 1.000 unit, dengan taksiran biaya penuh sebagai berikut:

Biaya produksi (T)	Rp50.000.000
Biaya produksi (V)	Rp150.000.000
Biaya adm. & umum (T)	Rp40.000.000
Biaya adm. & umum (V)	Rp10.000.000
Biaya pemasaran (T)	Rp15.000.000
Biaya pemasaran (V)	Rp5.000.000 +
Total biaya penuh Divisi X	Rp270.000.000

Total aktiva pada awal tahun anggaran diperkirakan sebesar Rp1.000.000.000 dan laba yang diharapkan yang dinyatakan dalam tarif kembalian investasi *(rate of return on investment)* sebesar 20%

Jawaban:

Berdasarkan Pendekatan *Full Costing:*

Perhitungan *markup*

Biaya adm. & umum	Rp50.000.000
Biaya pemasaran	Rp20.000.000 +
Total biaya nonproduksi	Rp70.000.000
Laba yang diharapkan	
20%xRp1.000.000.000	Rp200.000.000 +
Jumlah	Rp270.000.000
Biaya produksi	Rp200.000.000:
	1.35 = 135 %

Perhitungan harga transfer

Biaya produksi + *markup*

= Rp200.000.000 + (135% x Rp200.000.000)

= Rp470.000.000

= Rp470.000 per unit

Berdasarkan Pendekatan *Variabel Costing:*

Perhitungan markup

Biaya produksi T)	Rp50.000.000
Biaya adm.&umum (T)	Rp40.000.000
Biaya pemasaran (T)	Rp15.000.000 +
Total biaya tetap	Rp105.000.000
Laba yang diharapkan	
20%xRp1.000.000.000	Rp200.000.000 +
Jumlah	Rp305.000.000
Biaya variabel	Rp165.000.000:
	1.84 = 184%

Perhitungan harga transfer

Biaya variabel + markup

= Rp165.000.000 + (184% x Rp165.000.000)

= Rp468.600.000

= Rp468.600 per unit

Contoh 2:

PT A memiliki Divisi X dan Divisi Y. Divisi A menghasilkan suku cadang Q dan R ditransfer ke Divisi Y. Divisi X direncanakan beroperasi pada kapasitas normal 1.000.000 unit suku cadang Q dan 2.000.000 unit suku cadang R. Perusahaan menggunakan pendekatan *activity-based costing* dalam penentuan biaya penuh dengan taksiran biaya penuh sebagai berikut:

Tabel 11.3 Pendekatan *Activity-Based Costing* dalam Penentuan Biaya Penuh

Keterangan	**Suku Cadang Q**	**Suku Cadang R**
Unit-level activity costs		
Biaya standar per unit	Rp1.500	Rp2.000
Batch-related activity costs		
Biaya standar per batch	Rp200.000	Rp150.000
Product-sustaining activity costs	Rp500	Rp300
Biaya per unit		
Facility-sustaining activity costs	Rp200.000.000	Rp400.000.000
Biaya setahun		

Total aktiva Divisi X pada awal tahun anggaran diperkirakan sebesar Rp1.000.000.000 dan laba yang diharapkan yang dinyatakan dalam tarif kembalian investasi *(rate of return on investment)* sebesar 22%.

Misalkan Divisi X mentransfer 100.000 unit suku cadang Q ke Divisi Y dalam bulan Januari. Jumlah tersebut diproduksi dalam 2 (dua) *production run (batch). Markup* untuk suku cadang Q dan R didasarkan pada *unit-level activity costs* dihitung sebagai berikut:

Laba yang diharapkan = 22%xRp1.000.000.000		Rp 220.000.000
Unit-level activity costs		
Suku cadang Q=1.000.000xRp1.500	=	Rp1.500.000.000
Suku cadang R=2.000.000xRp2.000	=	Rp4.000.000.000 +
		Rp5.500.000.000:
Markup		4%
Biaya penuh:		
Unit-level activity costs (100.000 unit @ Rp1.500)		Rp150.000.000
Batch-related activity costs (2 batch @ Rp200.000)		Rp 400.000
Product-sustaining activity costs (100.000 unit @ Rp500)		Rp 50.000.000
Facility-sustaining activity costs (100.000 unit @ Rp200*)		Rp 20.000.000 +
*Rp200.000.000 /1.000.000 unit		
Biaya penuh suku cadang Q		Rp220.400.000
Markup 4% x Rp150.000.000		6.000.000 +
Harga transfer Q		Rp226.400.000

Harga Transfer dalam Peraturan Indonesia

Peraturan tentang *transfer pricing* secara umum diatur dalam Pasal 18 UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh). Pasal 18 ayat (3) UU PPh menyebutkan bahwa Direktorat Jenderal Pajak (DJP) berwenang untuk menentukan kembali besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa (*arm's length principle*) dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya.

Hubungan istimewa dikatakan terjadi jika (i) Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung maupun tidak langsung paling rendah 25% pada Wajib Pajak lain; (ii) Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau (iii) terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda

dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.

Aturan lebih lanjut dan detail tentang *transfer pricing* termuat dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor 43 Tahun 2010 yang diubah dengan Peraturan Dirjen Pajak Nomor 32 Tahun 2011. Di dalam aturan ini disebutkan pengertian *arm's length principle* yaitu harga atau laba atas transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa ditentukan oleh kekuatan pasar, sehingga transaksi tersebut mencerminkan harga pasar yang wajar.

Dalam Peraturan Dirjen Pajak ini, juga diatur bahwa *arm's length principle* dilakukan dengan menggunakan langkah-langkah: (i) melakukan analisis kesebandingan dan menentukan pembanding; (ii) menentukan metode penentuan harga transfer yang tepat; (iii) menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha berdasarkan hasil analisis kesebandingan dan metode penentuan harga transfer yang tepat ke dalam transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa; dan (iv) mendokumentasikan setiap langkah dalam menentukan Harga Wajar atau Laba Wajar sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Aturan ini, juga menyebutkan metode apa yang dapat digunakan untuk menentukan harga transfer yang wajar yang dilakukan oleh perusahaan multinasional yang melakukan *transfer pricing*, yaitu:

1. Metode perbandingan harga (*Comparable Uncontrolled Price*/CUP). Metode ini membandingkan harga transaksi dari pihak yang ada hubungan istimewa tersebut dengan harga transaksi barang sejenis dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa (pembanding independen), baik itu internal CUP maupun eksternal CUP. Metode ini sebenarnya merupakan metode yang paling akurat, tetapi yang sering menjadi permasalahan adalah mencari barang yang benar-benar sejenis.

Contoh:

PT ABC menyerahkan penjualan barang X kepada afiliasinya PT Y dengan harga franko tujuan Rp15.000.000. Di saat yang sama, PT ABC juga menjual barang X kepada pihak ketiga PT XYZ dengan harga franko pabrik Rp15.000.000 dan biaya pengangkutan dan asuransi Rp1.000.000. Dengan metode CUP harga jual wajar barang X dari PT ABC kepada PT Y adalah Rp15.000.000 + Rp1.000.000 = Rp16.000.000.

2. Metode Harga Penjualan Kembali (*Resale Price Method*/RPM). Metode ini digunakan dalam hal Wajib Pajak bergerak dalam bidang usaha perdagangan, di mana produk yang telah dibeli dari pihak yang mempunyai hubungan istimewa dijual kembali (resale) kepada pihak lainnya (yang tidak mempunyai hubungan istimewa). Harga yang terjadi pada penjualan kembali tersebut dikurangi dengan laba kotor (*mark up*) wajar sehingga diperoleh harga beli wajar dari pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

   Contoh:

   PT A menyerahkan barang kepada afiliasinya PT B dengan harga Rp15.000.000. PT B kemudian menyerahkan barang tersebut kepada pihak ketiga PT C (independen) dengan harga Rp30.000.000. Diketahui ternyata ada transaksi antara pihak independen, yaitu PT Z yang juga menyerahkan produk yang sejenis kepada PT Y dengan kenaikan harga jual (*mark up*) 20%. Dengan demikian, harga jual yang wajar dari PT A kepada PT B adalah Rp30.000.000 - (20% x Rp30.000.000) = Rp24.000.000.

   Jadi, harga jual PT A terlalu rendah dari yang seharusnya karena ada *transfer pricing*.

3. Metode Biaya-Plus (*Cost Plus Method*). Metode ini dilakukan dengan menambahkan tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan yang sama dari transaksi dengan pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa atau tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan lain dari transaksi sebanding dengan pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa. Umumnya digunakan pada usaha pabrikasi.

   Contoh:

   PT A memproduksi barang dengan biaya Rp500.000 dan menyerahkan barang tersebut kepada afiliasinya PT B dengan harga Rp900.000. PT Y juga memproduksi produk sejenis dengan biaya sebesar Rp600.000 dan menjualnya kepada PT Z (tidak ada hubungan istimewa) dengan harga Rp900.000. Dari penjualan PT Y terlihat bahwa persentase laba kotor dari biaya adalah sebesar 30: 60 = 50%. Dengan *cost-plus method*, dapat diketahui bahwa harga wajar penjualan PT A ke PT B adalah: Rp500.000 + (50% x Rp500.000) = Rp750.000. Jadi, bisa dianggap bahwa harga beli PT B lebih mahal dari yang seharusnya dan dapat dikoreksi biayanya oleh kantor pajak.

4. Metode Pembagian Laba (*Profit Split Method/PSM*). Metode ini dilakukan dengan mengidentifikasi laba gabungan atas transaksi afiliasi yang akan dibagi oleh pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa tersebut dengan menggunakan dasar yang dapat diterima secara ekonomi yang memberikan perkiraan pembagian laba yang selayaknya akan terjadi dan akan tercermin dari kesepakatan antarpihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, dengan menggunakan Metode Kontribusi (*Contribution Profit Split Method*) atau Metode Sisa Pembagian Laba (*Residual Profit Split Method*).

5. Metode Laba Bersih Transaksional (*Transactional Net Margin Method*/TNMM). Metode ini dilakukan dengan membandingkan persentase laba bersih operasi terhadap biaya, terhadap penjualan, terhadap aktiva,

atau terhadap dasar lainnya atas transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan persentase laba bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding dengan pihak lain yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa atau persentase laba bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding yang dilakukan oleh pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa lainnya.

Daftar Pustaka

Astera Primanto, B. (2002). Transfer Pricing Suatu Kajian Perpajakan. *Jurnal Perpajakan Indonesia*, (7), 30-34.

Gusnardi, G. (2009). Penetapan Harga Transfer dalam Kajian Perpajakan. *Jurnal Pendidikan Ekonomi dan Bisnis*, *1*(01), 8926.

Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2007). *Managerial accounting*. South-Western.

Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G., Rajan, M. V., & Ittner, C. (2009). *Cost accounting: a managerial emphasis*. Pearson Education India.

Matz, A., Usry, M. F., & Hammer, L. H. (1995). Akuntansi Biaya. Perencanaan dan Pengendalian. Edisi kesembilan. *Jakarta. Erlangga*.

Setiawan, H. (2014). *Transfer pricing* dan risikonya terhadap penerimaan negara. *Diakses dari http://kemekeu. go. id*.

Undang-Undang Nomor 36 (2008). Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.

Yani, A. (2001). Motivasi Pajak Dalam *Transfer pricing*. *Bulletin Business News*, *6651*.

Profil Penulis

Desmy Riani

Penulis berlatar belakang sebagai praktisi perbankan syariah dan dosen pada Universitas Ibn Khaldun Bogor. Penulis lahir di Jakarta pada tanggal 05 Desember 1987. Penulis menamatkan Pendidikan S-1 Akuntansi di STIE Swadaya pada tahun 2009 dan S-2 Akuntansi di Universitas Pancasila pada tahun 2016 dengan mendapatkan penghargaan Cumlaude. Mata ajar yang diampu oleh penulis adalah PengantarAkuntansi, Akuntansi Biaya, Akuntansi Manajemen, Akuntansi Syariah, Praktikum dan Aplikasi Akuntansi Keuangan. Penulis memiliki pengalaman sebagai juri dalam kompetisi di bidang akuntansi LKS SMK tingkat wilayah Kabupaten Bogor. Penulis pun aktif sebagai peneliti di bidang kepakarannya tersebut. Beberapa penelitian yang telah dilakukan didanai oleh internal perguruan tinggi dan juga Kemenristek DIKTI. Selain meneliti, penulis juga aktif menulis buku dengan harapan dapat memberikan kontribusi positif bagi bangsa dan negara yang sangat tercinta ini.

E-mail Penulis: desmy@uika-bogor.ac.id

12

SISTEM MANAJEMEN BIAYA DAN *ACTIVITY BASED MANAGEMENT*

Dr. Erny Amriani Asmin, S.E., M.M.

Universitas Djuanda Bogor

Definisi dan Tujuan Sistem Manajemen Biaya

Manajemen biaya adalah suatu proses yang dilakukan secara tepat dalam pelaksanaan proyek yang meliputi perencanaan strategi, estimasi, anggaran, pembiayaan, pendanaan, pengelolaan, pengendalian, dan perbandingan antar biaya, sehingga pekerjaan dapat selesai tepat waktu dan sesuai anggaran yang ditetapkan.

Sistem Manajemen Biaya (*Cost Management System*) didefinisikan sebagai suatu kerangka kerja atau kegiatan perusahaan dengan memperhatikan biaya operasional untuk kelangsungan perusahaan agar dapat bertahan di tengah persaingan. Sistem manajemen biaya harus berintegrasi dengan semua aspek dalam perusahaan seperti, sistem desain serta pengembangan, sistem produksi serta pembelian, sistem pelayanan konsumen, dan juga sistem distribusi serta pemasaran.

Tujuan dari sistem manajemen biaya ini dapat digolongkan menjadi empat, yaitu:

1. Mengidentifikasi dari biaya aktivitas yang ada.
2. Menentukan efisiensi, efektivitas, serta ekonomi aktivitas.
3. Penyempurnaan dari kinerja masa depan.

4. Mencapai tiga tujuan tersebut bersamaan dalam sebuah lingkungan perubahan teknologi.

Manfaat sistem manajemen biaya untuk membantu pihak manajemen untuk membuat perencanaan dan pengendalian perusahaan; meningkatkan alur pengeluaran; mengoptimalkan kinerja dari daur hidup produk; pengambilan keputusan; manajemen investasi; mengukur kinerja; dan mendukung dalam otomasi dan filosofi pemanufakturan.

Terdapat beberapa konsep dasar dari sistem manajemen biaya itu sendiri, yaitu:

1. Konsep nilai tambah, yaitu memberikan nilai tambah bagi perusahaan dan melakukan efisiensi biaya.
2. Konsep akuntansi aktivitas, yaitu menelusuri semua kegiatan aktivitas kinerja keuangan sesuai dengan hasil yang diharapkan.
3. Konsep biaya target, yaitu penentuan target biaya yang digunakan selama proses daur hidup produk agar manajemen dapat meminimalkan biaya.

Definisi dan Tahapan *Activity Based Management* (ABM)

Activity-Based Management (ABM) menurut Hansen dan Mowen (2006) adalah suatu pendekatan tentang pengelolaan aktivitas diseluruh aspek dalam perusahaan yang berfokus pada berbagai aktivitas dengan tujuan untuk meningkatkan nilai (*value*) perusahaan yang kepada konsumen, agar dapat meningkatkan keuntungan. *Activity Based Management* menggunakan *Activity Based Costing* sebagai sumber informasinya. Sedangkan menurut Blocher (2007), bahwa *Activity–Based Management* merupakan analisis aktivitas yang diterapkan untuk menyempurnakan nilai produk atau jasa bagi konsumen dan meningkatkan keuntungan perusahaan.

Berdasarkan definisi-definisi di atas, ABM mempunyai dua frasa penting, yaitu:

1. Manajemen berbasis aktivitas berfokus pada pengelolaan aktivitas untuk meningkatkan nilai yang diterima oleh konsumen.
2. Pemusatan pengelolaan pada aktivitas untuk menghasilkan laba dari penyedia nilai tersebut.

Para ahli telah mendefinisikan Manajemen Berbasis Aktivitas (ABM) sebagai metode sistematis untuk merencanakan, mengendalikan dan meningkatkan aktivitas dan biaya tidak langsung terkait. Metode ABM didasarkan pada prinsip "aktivitas mengkonsumsi biaya". Metode ABM menggunakan informasi metode ABC untuk mengendalikan aktivitas biaya berdasarkan asumsi dasar tersebut di atas. Metode ABM telah terbukti efisien untuk pengendalian aktivitas baik di bidang jasa maupun produksi perusahaan.

Perluasan analisis biaya-perilaku dari pendekatan dua dimensi ke multidimensi *cost driver* di perusahaan telah memberikan metode ABM latar belakang yang luas dan sangat berguna untuk memahami dan mengendalikan biaya di sebagian besar perusahaan, termasuk perusahaan industri baja. Menurut ABC, biaya tetap memiliki satu pemicu biaya sebagai keluaran, tetapi menjadi variabel bagi penggerak biaya lainnya sebagai rangkaian keluaran atau rangkaian produk. Dengan kata lain, biaya tidak sepenuhnya tetap atau variabel, tetapi perilakunya tergantung pada hubungannya dengan induktor biaya. Prinsip-prinsip ABM dapat digunakan untuk mengelompokkan kembali aktivitas-aktivitas yang berbeda ke dalam aktivitas-aktivitas dengan induktor biaya yang unik yang mampu memfasilitasi pengendalian biaya (Căpuşneanu, 2009).

Implementasi *Activity Based Management* (ABM) secara umum terdiri atas beberapa tahapan utama yang harus dilakukan, antara lain:

1. Mengidentifikasi kegiatan/aktivitas,
2. Menganalisis kegiatan/aktivitas,

3. Menganalisis pemicu biaya (*cost driver*),
4. Melakukan pembebanan biaya produksi ke tiap-tiap aktivitas,
5. Menganalisa non-*value added activity*.

Semua tahapan ini, tidak dapat dipisahkan karena saling terintegrasi yang harus dilakukan secara berurutan dan terencana agar implementasi dapat berjalan dengan lancar. Diperlukan adanya perubahan orientasi kerja dan memaksimalkan sumber daya untuk memberikan nilai tambah dan menghilangkan kegiatan yang tidak memiliki nilai tambah (Jusmani & Oktariansyah, 2021).

Tujuan dan Manfaat *Activity Based Management* (ABM)

Seiring perkembangan bisnis yang semakin kompetitif, maka pengelolaan manajemen perusahaan yang baik berbasis pada penekanan *Activity Based Management* (ABM). Tujuan ABM memberikan kepuasan konsumen dengan peningkatan kualitas nilai produk atau jasa untuk meningkatkan keuntungan perusahaan. Selain itu, tujuan Activity Based Management juga secara berkelanjutan dapat meningkatkan nilai pelanggan (*customer value*) dan mengurangi pemborosan biaya. Efisiensi biaya berdampak pada hilangnya kegiatan yang dapat merugikan perusahaan karena ABM berfokus pada penyebab timbulnya biaya sehingga meningkatkan laba perusahaan.

Manfaat yang diperoleh perusahaan dengan menggunakan *Activity Based Management* adalah manajemen perusahaan dapat mengetahui dan melakukan pembenahan manajemen dapat menentukan area produksi, efisiensi biaya operasional dan produksi, dan memberikan value bagi konsumen. Sehingga segala sumber daya dalam perusahaan mempunyai keunggulan kompetitif sebagai kunci sukses perusahaan (Blocher et al., 2011).

Konsep *activity based management*, efisiensi kegiatan dapat dilakukan dengan empat cara, yaitu:

1. Penghilangan aktivitas (*activity elimination*).

   Tujuan utama dari *activity elimination* adalah untuk melakukan efisiensi biaya dengan menghilangkan aktivitas yang tidak menambah nilai bagi pelanggan maupun perusahaan.

2. Pengurangan aktivitas (*activity reduction*).

   Salah satu cara untuk melakukan *activity reduction* adalah dengan memperbanyak unit produksi yang dibuat dalam satu kegiatan.

3. Pemilihan aktivitas (*activity selection*).

   Perusahaan dapat memilih alternatif yang tidak mengeluarkan biaya lebih dengan memproduksi sendiri atau melakukan melakukan *outsourcing*.

4. *Activity sharing.*

   Activity sharing bertujuan untuk meminimalkan jumlah kapasitas yang tidak terpakai dalam perusahaan. Sumber daya yang dimiliki perusahaan sebaiknya diberdayakan untuk lebih dari satu kegiatan atau pekerjaan.

Semua cara-cara untuk melakukan efisiensi aktivitas tersebut. sebaiknya tidak dilakukan secara terpisah, karena jika terjadi perubahan dari suatu aktivitas akan dapat memengaruhi biaya aktivitas lainnya.

Dimensi *Activity Based Management* (ABM)

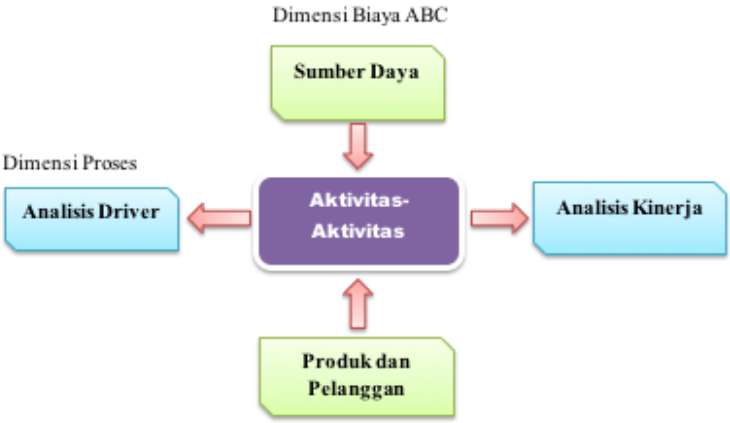
Siregar dkk. (2013) mengemukakan ada dua dimensi model *Activity Based Management*, yaitu:

1. Dimensi biaya, memberikan gambaran terkait sumber daya perusahaan, aktivitas atau kegiatan, produk, konsumen, dan objek biaya lain yang penting diperhatikan penggunaannya.

2. Dimensi proses, memberikan gambaran terkait aktivitas yang dikerjakan, tujuan dilakukannya aktivitas, dan manfaat dari aktivitas yang dilakukan.

Tujuan dari dimensi proses adalah untuk melakukan pengukuran segala hal yang menyangkut pembenahan yang konsisten dan terus menerus. Berfokus pada tanggung jawab aktivitas dalam perusahaan, memaksimalkan keseluruhan sisten dan kinerja dibandingkan fokus pada biaya dan kinerja individu dalam perusahaan.

Kedua dimensi *Activity Based Management* menurut (Hansen dan Moven, 2004) digambarkan sebagai berikut:



Gambar 12.1 Dimensi *Activity Based Management*

Langkah-Langkah Penerapan *Activity Based Management*

Langkah-langkah penerapan *Activity Based Management* menurut Supriyono (2010) sebagai berikut:

1. Mengidentifikasi aktivitas-aktivitas.
2. Membedakan antara aktivitas bisnis bernilai tambah dan aktivitas tidak bernilai tambah untuk produk dan jasa pada hal tertentu.
3. Melakukan penelusuran terhadap aktivitas jasa dan prosuk.
4. Membebankan biaya pada setiap aktivitas.
5. Melakukan penentuan kaitan antara aktivitas-aktivitas dengan fungsi-fungsi dan lintas fungsi.

6. Melakukan efisiensi arus produk dan jasa.
7. Semua aktivitas yang tidak mempunyai nilai tambah dilakukan pengurangan dan jika perlu dihilangkan dari aktivitas perusahaan.
8. Melakukan pengurangan biaya anatar dua atau lebih aktivitas yang saling berhubungan untuk menentukan *trade off* di antara aktivitas-aktivitas tersebut.
9. Melakukan penyempurnaan yang berkesinambungan.

Selanjutnya, menurut Hilton (1994) ada lima langkah yang dilakukan dalam menerapkan *Activity Based Management*, yaitu:

1. Melakukan identifikasi pada semua aktivitas yang terjadi dalam perusahaan.
2. Melakukan pengdentifikasian aktivitas yang tidak mempunyai nilai tambah.
3. Memahami *activity linkages, root causes,* dan *triggers*.
4. Melakukan pengukuran kinerja.
5. Melaporkan biaya tidak bernilai tambah.

Daftar Pustaka

Blocher et al. (2011). Manajemen Biaya Penekanan Strategis. Jilid 1 Edisi 5. Jakarta: Salemba Empat.

Căpuşneanu, S. (2009). Activity-based management principles and implementation opportunities of the abm system. Metalurgia International, 14(11), 83–85.

Jusmani, J., & Oktariansyah, O. (2021). Activity Based Management Sebagai Instrumen Bagi Manajemen Dalam Efisiensi Biaya. Jurnal Media Wahana Ekonomika, 18(3), 377. https://doi.org/10.31851/jmwe.v18i3.6658

Siregar, Baldric, Suripto, Bambang, dkk. (2013). Akuntansi Biaya. Edisi Kedua. Jakarta: Salemba Empat.

Profil Penulis

Erny Amriani Asmin

Penulis lahir di Polewali, Sulawesi Barat, 22 Februari 1979, meraih gelar sarjana Ekonomi pada Universitas 45 Makassar (sekarang Univ.Bosowa) lulus tahun 2002, kemudian melanjutkan pendidikan pada Magister Management Universitas Muslim Indonesia, lulus tahun 2009, mendapatkan gelar Doktor pada Program Doktor FEB Universitas Hasanuddin dengan konsentrasi Manajemen Keuangan, lulus tahun 2021. Saat ini, tercacat sebagai Dosen tetap pada Universitas Djuanda Bogor. Mulai mengajar sebagai dosen manajemen sejak tahun 2009 dan menulis beberapa publikasi ilmiah, diantaranya adalah "Perilaku Keuangan, *Financial Self-Efficacy* dan Keterampilan Wirausaha terhadap Kinerja Keuangan UKM Fashion dan Kuliner" dan "*The Effect of Financial Self-Efficacy and Financial Knowledge on Financial Management Behavior*". Pengalaman bekerja di beberapa perusahaan swasta dan BUMD sejak tahun 2005-2018. Saat ini penulis aktif mengajar di beberapa perguruan tinggi swasta untuk matakuliah manajemen keuangan, manajemen sumber daya manusia, manajemen pemasaran dan kewirausahaan, selain itu penulis juga aktif dalam penulisan buku di antaranya book chapter manajemen keuangan, perilaku organisasi, kewirausahaan, dan manajemen sumber daya manusia.

E-mail Penulis: erny.amriani123@gmail.com

13

STANDARD COSTING DAN PENGUKURAN KINERJA MANAJEMEN

Sugi Suhartono, S.E., M.Ak.

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie

Biaya Standar

Biaya standar (*standard cost*) adalah biaya yang telah ditentukan, ditetapkan dan direncanakan sebelumnya untuk memproduksi satu unit atau sejumlah produk selama satu periode tertentu, di bawah asumsi kondisi ekonomi, efisiensi dan faktor-faktor lain tertentu. Biaya standar memiliki dua komponen, yaitu standar kuantitas dan standar harga. Standar kuantitas mengacu pada jumlah input yang seharusnya digunakan untuk setiap unit *output* yang dihasilkan. Standar harga mengacu pada jumlah yang seharusnya dibayarkan untuk jumlah input yang digunakan. Sistem biaya standar ini mencatat biaya yang seharusnya dikeluarkan dari biaya yang sesungguhnya terjadi (biaya aktual), dan menyajikan perbandingan antara biaya standar dan biaya sesungguhnya serta menyajikan analisis penyimpangan biaya sesungguhnya dari biaya standar.

Kegunaan Biaya Standar

Biaya standar digunakan untuk membantu perbaikan perencanaan dan perbaikan pengendalian biaya. Biaya standar dapat membantu dalam menetapkan anggaran biaya, mengendalikan biaya produksi, mengukur efisiensi pelaksanaan, memotivasi karyawan, menyederhanakan

penetapan harga pokok produksi dan harga jual, mempercepat laporan biaya, mempercapat pengambilan keputusan yang berkaitan dengan tawaran kontrak. Biaya standar berguna untuk menilai kebijakan yang telah ditetapkan sebelumnya. Dalam hal perencanaan, maka biaya standar sangat diperlukan dalam penyusunan anggaran. Sistem pengendalian anggaran biaya dapat dilakukan dengan membandingkan biaya aktual dengan biaya yang dianggarkan (distandarkan). Jika terdapat perbedaan atau selisih antara biaya aktual dan biaya standar maka akan terjadi variansi atau penyimpangan. Variansi yang terjadi ini, digunakan oleh manajemen untuk mengevaluasi tingkat efisiensi terhadap pelaksanaan operasional.

Sistem biaya standar dirancang untuk mengendalikan biaya. Biaya standar merupakan alat yang paling penting dalam menilai pelaksanaan kebijakan yang telah diterapkan sebelumnya. Jika biaya standar ditentukan dengan realistis, hal ini akan merangsang pelaksana dalam melaksanakan pekerjaan dengan efektif, karena pelaksana telah mengetahui bagaimana pekerjaan seharusnya dilaksanakan, dan pada tingkat biaya berapa pekerjaan tersebut seharusnya dilaksanakan. Sistem biaya standar memberikan pedoman kepada manajemen, berapa biaya yang seharusnya untuk melaksanakan kegiatan tertentu sehingga memungkinkan mereka melakukan pengurangan biaya dengan cara perbaikan metode produksi, pemilihan tenaga kerja, dan kegiatan yang lain.

Jenis-Jenis Standar

Menghitung biaya standar memerlukan standar fisik. Ada dua jenis standar fisik yaitu stdandar dasar dan standar sekarang. Standar dasar (*basic standard*) adalah tolok ukur yang digunakan untuk membandingkan kinerja yang diperkirakan dengan kinerja aktual.

Standar sekarang (*current standard*) dapat kelompokkan atas dasar tingkat kelonggaran sebagai berikut:

1. Standar Teoretis

   Standar teoretis mencerminkan tingkat aktivitas dan efisiensi yang maksimum atau ideal. Standar teoretis disebut juga dengan standar ideal, yaitu suatu standar yang ketat yang dalam pelaksanaannya sulit untuk dicapai, sebab banyak faktor non teknis yang memengaruhi kegiatan produksi. Asumsi yang mendasari standar teoretis ini adalah bahwa standar merupakan tingkat yang paling efisien yang dapat dicapai oleh pelaksana. Standar teoretis membutuhkan efisiensi masksimum yang hanya dapat dicapai jika segala sesuatu beroperasi secara sempurna, misalnya tidak ada mesin yang rusak, menganggur, dan sebagainya.

2. Standar Aktual yang Diperkirakan (E*xpected Actual Standard*)

   Standar ini, mencerminkan tingkat aktivitas dan efisiensi yang yang diperkirankan. Standar ini merupakan estimasi yang paling dekat dengan hasil aktual.

3. Standar Normal

   Standar normal, mencerminkan tingkat aktivitas dan efisiensi normal. Standar ini didasarkan atas estimasi biaya pada masa yang akan datang di bawah asumsi keadaan ekonomi dan kegiatan yang normal. Standar normal didasarkan pada rata-rata biaya pada masa yang lalu, yang disesuaikan dengan estimasi keadaan biaya pada masa yang akan datang. Standar normal bermanfaat bagi manajemen dalam perencanaan kegiatan jangka panjang dan pengambilan keputusan yang bersifat jangka panjang. Standar normal tidak begitu bermanfaat dari sudut pengukuran pelaksanaan tindakan dan pengambilan keputusan jangka pendek.

Standar bahan baku dan tenaga kerja, biasanya didasarkan pada kondisi normal sekarang dengan memperhitungkan adanya perubahan yang telah diperkirakan dalam harga dan tarif serta mencerminak efisiensi yang diingikan. Standar biaya *overhead,* biasanya didasarkan pada kondisi operasi normal, volume normal, dan efisiensi yang diinginkan. Standar yang terlalu mudah atau terlalu sulit untuk dicapai umumnya mengurangi motivasi pekerja. Jika standar terlalu mudah, maka pekerja menetapkan cita-cita mereka pada tingkat yang rendah, sehingga mengurangi produktivitas. Jika standar terlalu tinggi, maka pekerja menyadari bahwa standar tersebut terlalu sulit untuk dicpai, sehingga mereka menjadi frustasi dan kemudian mengabaikan standar. Standar yang wajar, yang dapat dicapai dalam kondisi normal, akan meningkatkan motivasi pekerja.

Penentuan Biaya Standar

Penentuan biaya standar dibagi ke dalam tiga bagian:

1. Biaya Bahan Baku Standar

   Bahan baku standar terdiri dari:

   a. Masukan fisik yang diperlukan untuk memproduksi sejumlah keluaran fisik tertentu, atau lebih dikenal dengan nama kuantitas atau kapasitas standar. Penentuan kuantitas standar bahan baku dimulai dari penetapan spesifikasi produk, baik mengenai ukuran, bentuk, warna, karakteristik pengolahan produk, maupun mutunya.

   b. Harga per satuan masukan fisik tersebut, atau disebut pula harga standar.

      Pada umumnya, harga standar bahan baku ditentukan pada akhir tahun dan pada umumnya digunakan selama tahun berikutnya. Tetapi harga standar ini dapat diubah bila terjadi penurunan atau kenaikan harga yang bersifat luar biasa.

Harga yang dipakai sebagai harga standar dapat berupa:

1) Harga yang diperkirakan akan berlaku pada masa yang akan datang, biasanya untuk jangka waktu setahun.
2) Harga yang berlaku pada saat penyusunan standar.
3) Harga yang diperkirakan akan merupakan harga normal dalam jangka panjang.

Harga standar bahan baku digunakan untuk:

1) Mengecek pelaksanaan pekerjaan departemen pembelian.
2) Mengukur akibat kenaikan atau penurunan harga terhadap laba perusahaan.

2. Biaya Tenaga Kerja Standar

Seperti halnya dengan biaya bahan baku standar, biaya tenaga kerja standar terdiri dari unsur: jam tenaga kerja standar dan tarif upah standar.

Syarat mutlak berlakunya jam tenaga kerja standar adalah:

a. Tata letak pabrik (*plant layout*) yang efisien dengan peralatan yang modern sehingga dapat dilakukan produksi yang maksimum dengan biaya yang minimum.
b. Pengembangan staf perencanaan produksi, *routing, scheduling* dan *dispatching*, agar supaya aliran proses produksi lancar, tanpa terjadi penundaan dan kesimpangsiuran.
c. Pembelian bahan baku direncanakan dengan baik, sehingga tersedia pada saat dibutuhkan untuk produksi.
d. Standardisasi kerja karyawan dan metode-metode kerja dengan instruksi-instruksi dan latihan yang cukup bagi karyawan, sehingga proses produksi

dapat dilaksanakan di bawah kondisi yang paling baik.

Jam tenaga kerja standar dapat ditentukan dengan cara:

a. Menghitung rata-rata jam kerja yang dikonsumi dalam suatu pekerjaan dari kartu harga pokok (*cost sheet*) periode yang lalu.

b. Membuat *test-run* operasi produksi di bawah keadaan normal yang diharapkan.

c. Mengadakan penyelidikan gerak dan waktu dari berbagai kerja karyawan di bawah keadaan nyata yang diharapkan.

d. Mengadakan taksiran yang wajar, yang didasarkan pada pengalaman dan pengetahuan operasi produksi dan produk.

Penentuan tarif upah standar memerlukan pengetahuan mengenai kegiatan yang dijalankan, tingkat kecepatan tenaga kerja yang diperlukan dan rata-rata tarif upah per jam yang diperkirakan akan dibayar. Tarif upah standar dapat ditentukan atas dasar:

a. Perjanjian dengan organisasi karyawan.

b. Data upah masa lalu, yang dapat digunakan sebagai tarif upah standar adalah rata-rata hitung, rata-rata tertimbang atau median dari upah karyawan masa lalu.

c. Penghitungan tariff upah dalam keadaan operasi normal.

3. Biaya *Overhead* Pabrik Standar

Tarif *overhead* standar dihitung dengan membagi jumlah biaya *overhead* yang dianggarkan pada kapaitas normal dengan kapasitas normal. Manfaat utama tarif *overhead* standar ini, yang meliputi elemen biaya *overhead* pabrik variabel dan tetap, adalah untuk penentuan harga pokok produk dan perencanaan.

Penentuan Harga Pokok Produksi

Secara umum, penentuan harga pokok produksi ada tiga pendekatan, yaitu pendekatan biaya aktual, pendekatan biaya normal dan pendekatan biaya standar. Pendekatan biaya aktual, seluruh biaya produksi baik bahan baku langsung, tenaga kerja langsung maupun *overhead*, dihitung menggunakan biaya aktual. Untuk sistem kalkulasi biaya normal (*normal costing*), penentuan harga pokok produksi dihitung dengan cara menentukan biaya *overhead* terlebih dahulu (*predetermined overhead cost*) sementara untuk biaya bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung dihitung menggunakan biaya aktual.

Biaya *overhead* dibebankan dengan menggunakan tarif yang ditentukan di muka (*predetermined overhead rate).* Sementara dalam sistem kalkulasi biaya standar, seluruh elemen biaya produksi yaitu bahan baku langsung, tenaga kerja langsung dan *overhead* ditentukan dengan menggunakan biaya standar yang sudah ditetapkan oleh perusahaan.

Pendekatan pembebanan biaya:

Tabel 13.1 Biaya Produksi

	Biaya Produksi		
	Bahan Baku Langsung	Tenaga Kerja Langsung	*Overhead*
Actual Costing	Aktual	Aktual	Aktual
Normal Costing	Aktual	Aktual	Dibebankan di awal
Standard Costing	Standar	Standar	Standar

Analisis Variansi Biaya Standar

Setiap penggunaan bahan baku, tenaga kerja dan *overhead*, akan dilakukan analisis, apakah terdapat variansi atau selisih antara biaya sesungguhnya (aktual) dengan biaya standar. Jika biaya aktual lebih besar dari biaya standar, maka variansinya adalah tidak menguntungkan, sehingga berdampak pada pengurangan laba. Sebaliknya, jika biaya standar lebih besar dari biaya

aktual, maka variansinya adalah menguntungkan, dan berdampak terhadap peningkatan laba.

Dari analisis ini, akan ditelusuri penyebab terjadinya, dan selanjutnya dicarikan cara untuk mengatasi terjadinya variansi yang merugikan. Jika dilihat secara umum, maka penyebab-penyebab terjadinya variansi antara lain adanya hari libur nasional, kerusakan peralatan (mesin-mesin), kesalahan dalam pembuatan produk sehingga produk perlu diperbaiki dan membutuhkan biaya tambahan lagi, adanya keterlambatan penggunaan bahan baku yang akan digunakan dalam proses produksi sehingga menyebabkan banyak waktu menganggur, adanya karyawan yang sakit dan digantikan dengan karyawan lain sehingga terjadi penambahan upah lembur, adanya kenaikan atau penurunan pangkat yang menyebabkan perubahan tarif upah.

Analisis variansi dibedakan menjadi:

1. Variansi Bahan Baku Langsung

   Variansi bahan baku langsung terdiri dari variansi harga pada saat pembelian bahan baku dan varian kuantitas pada saat penggunaan bahan baku. Ada tiga model analisis biaya bahan baku langsung, yaitu:

   a. Model Satu Variansi (*The One - Way Model*)

      TV = (HStd x KStd) – (HAct x KAct)

      Keterangan:

TV	: Total Variansi
HAct	: Harga Aktual (sesungguhnya)
VK	: Variansi Kuantitas
KStd	: Kuantitas Standar
HStd	: Harga Standar
Kact	: Kuantitas Aktual (sesungguhnya)

Contoh:

PT MASUGI menggunakan sistem kalkulasi biaya standar dalam menetukan harga pokok produksinya. Biaya bahan baku standar per unit produk ditentukan sebesar 100.000 Kg @ Rp500. Biaya bahan baku sesungguhnya untuk memproduksi dalam bulan Januari 202x adalah sebanyak 90.000 Kg @ Rp550.

	Kuantitas		Harga per kg	
	Standar	Aktual	Standar	Aktual
Bahan Baku	100.000 kg	90.000 kg	Rp500	Rp550

TV = (HStd x KStd) – (HAct x KAct)

TV = (Rp500 x 100.000 kg) – (Rp550 x 90.000 kg)

= Rp5.000.000 – Rp4.950.000 = Rp50.000

(M: Menguntungkan)

b. Model Dua Variansi (*The Two - Way Model*)

VH = (HStd – HAct) x KAct

VK = (KStd – KAct) x HStd

Keterangan:

VH	: Variansi Harga
HAct	: Harga Aktual (sesungguhnya)
VK	: Variansi Kuantitas
KStd	: Kuantitas Standar
HStd	: Harga Standar
Kact	: Kuantitas Aktual (sesungguhnya)

Contoh:

	Kuantitas		Harga per Kg	
	Standar	Aktual	Standar	Aktual
Bahan Baku	100.000 kg	90.000 kg	Rp500	Rp550

VH = (HStd - HAct) x KAct

= (Rp500 - Rp550) x 90.000 kg = Rp4.500.000

(TM: Tidak Menguntungkan)

VK = (KStd - KAct) x HStd

= (100.000 kg - 90.000 kg) x Rp500 = Rp5.000.000

(TM: Tidak Menguntungkan)

c. Model Tiga Varian (*The Three- Way Model*)

Dalam model ini ada tiga kemungkinan:

1) Harga dan kuantitas standar masing-masing lebih besar atau lebih kecil dari harga dan kuantitas sesungguhnya.

VH = (HStd – HAct) x KAct

VK = (KStd – KSAct) x HStd

VG = (HStd – HAct) x (KStd – KAct)

VG = Variansi Gabungan

Contoh: Harga dan kuantitas standar lebih kecil dari sesungguhnya

	Kuantitas		Harga per Kg	
	Standar	Aktual	Standar	Aktual
Bahan Baku	100.000 kg	90.000 kg	Rp 500	Rp 550

VH = (HStd - HAct) x KAct

= (Rp 500 - Rp 550) x 90.000 kg = Rp 4.500.000

(TM : Tidak Menguntungkan)

6

Contoh:

Harga dan kuantitas standar lebih besar dari sesungguhnya

VH = (HStd – HAct) x KAct

VK = (KStd – KAct) x HStd

VG = (HStd – HAct) x (KStd – KAct)

Kuantitas			Harga per Kg	
	Standar	Aktual	Standar	Aktual
Bahan Baku	100.000 kg	90.000 Kg	Rp550	Rp500

VH= (Rp550 – Rp500) x 90.000 Kg = Rp4.500.000
(M)

VK= (100.000 kg – 90.000 kg) x Rp500 = Rp5.000.000
(M)

VG= (Rp550 – Rp500) x (100.000 kg – 90.000 kg) = Rp500.000
(M)

2) Harga standar lebih rendah dari harga sesungguhnya, namun kuantitas standar lebih besar dari kuantitas sesungguhnya.

VH = (HStd – HAct) x KAct

VK = (KStd – KAct) x HStd

Kuantitas			Harga per Kg	
	Standar	Aktual	Standar	Aktual
Bahan Baku	100.000 Kg	90.000 Kg	Rp500	Rp550

VH= (Rp500 – Rp550) x 90.000 kg = Rp4.500.000
(TM)

VK= (100.000 kg – 90.000 kg) x Rp500 = Rp500.000
(M)

3) Harga standar lebih tinggi dari harga sesungguhnya, namun kuantitas standar lebih kecil dari kuantitas sesungguhnya

VH = (HStd – HAct) x KAct

VK = (KStd – KAct) x HStd

Kuantitas			Harga per Kg	
	Standar	Sesungguhnya	Standar	Sesungguhnya
Bahan Baku	90.000 kg	90.000 kg	Rp550	Rp500

VH= (Rp550 – Rp500) x 90.000 kg = Rp4.500.000
(M)

VK= (90.000 kg – 100.000 kg) x Rp500 = Rp5.000.000
(TM)

Ayat jurnal yang digunakan untuk mencatat variansi bahan baku langsung:

1) Variansi Harga Bahan Baku

Persediaan Bahan Baku.....Rpxxxx

Variansi Harga Bahan Baku.....Rpxxxx (asumsi : M)

Utang Dagang.....Rpxxxx (Pembelian Kredit)

2) Variansi Penggunaan Bahan Baku

Barang Dalam Proses (WIP).....Rpxxxx

Variansi Penggunaan Bahan Baku.....Rpxxxx (asumsi : TM)

Persediaan Bahan Baku.....Rpxxxx

2. Variansi Biaya Tenaga Kerja

Setelah mengetahui penetapan biaya standar tenaga kerja langsung maka dapat kita menghitung penyimpangan biaya yang terjadi antara biaya aktual (sesungguhnya) dan biaya standar. Penyimpangan biaya sesungguhnya dari biaya standar disebut dengan variansi (selisih). Standar biaya upah lamgsung adalah hasil perkalian antara kuantitas jam kerja langsung dengan standar tarif upah buruh per jam. Selisih biaya sesungguhnya dengan biaya standar dianalisis, dan dari analisis ini dapat diselidiki penyebab terjadinya selisih yang yang menyebabkan kerugian.

Penyimpangan upah langsung dapat terjadi karena adanya perbedaan antara upah langsung yang terjadi sebenarnya dengan biaya upah langsung yang diperkenankan menurut standar atau *output* yang dihasilkan. Selisih biaya tenaga kerja meliputi selisih efisiensi dan tarif upah.

a. Variansi Efisiensi (*Labor Efficiency Variansice*)

Variansi efisiensi disebabkan oleh adanya perbedaan antara jumlah jam kerja langsung yang sesungguhnya (aktual) dalam proses produksi dengan jumlah jam kerja yang ditetapkan sesuai standar untuk menghasilkan suatu junlah unit produksi. Jadi cara perhitungan variansi efisiensi adalah selisih antara jumlah jam tenaga kerja langsung yang distandarkan dan jumlah jam tenaga kerja langsung aktual, kemudian dikalikan dengan tarif upah tenaga kerja standar.

Persamaan selisih efisiensi tenaga jerja langsung:

LEV = (JKStd – JKAct) x TStd

Keterangan:

LEV: Selisih efisiensi tenaga kerja langsung (*Labor Efficiency Variance*)

TStd: Tarif upah menurut standar

JKStd: Jam Kerja Standar

JKAct: Jam Kerja Aktual (sesungguhnya)

b. Variansi Tarif (*Labor Rate Variance*)

Variansi tarif adalah perbedaan antara tarif upah kerja yang distandarkan dengan tarif upah kerja aktual, dikalikan dengan jumlah jam kerja sesungguhnya yang dipergunakan. Di sini jumlah jam kerja sesungguhnya yang dipergunakan dipakai dan bukan jumlah jam kerja standar yang disyaratkan, karena kita menyelidiki perbedaan biaya yang terjadi karena adanya perubahan tarif upah kerja dan bukan jam kerja. Persamaan selisih tarif tenaga kerja adalah sebagai berikut:

LRV = (TStd – TAct) x JKStd

Keterangan:

LRV : Selisih tarif upah langsung (*Labor Rate Variance*)

TStd : Tarif upah menurut standar

TAct : Tarif aktual (sesungguhnya)

JKStd : Jam Kerja Standar

Ayat jurnal untuk mencatat variansi tenaga kerja langsung:

Bentuk umum ayat jurnal adalah:

Barang Dalam Proses (WIP) .....Rpxxxx

Variansi Efisiensi Tenaga Kerja.....Rpxxxx (asumsi : TM)

Variansi Tarif Tenaga Kerja.....Rpxxxx (asumsi : M)

Utang Gaji.....Rpxxxx

3. Analisis selisih Biaya *Overhead* Pabrik (BOP)

Selisih BOP merupakan selisih antara *overhead* pabrik sebenarnya dengan biaya *overhead* pabrik standar yang terjadi pada tingkat produksi yang ingin dicapai. Jika BOP sesungguhnya lebih besar dari BOP standar maka tidak menguntungkan, sebaliknya jika BOP sesungguhnya lebih lebih dari BOP standar, maka menguntungkan.

a. Model Satu Variansi

BOP Aktual : Rpxxxx

BOP Dibebankan (Apllied): Rpxxxx _

Selisih Total BOP : Rpxxxx

b. Model Dua Variansi

1) Selisih Terkendalikan (*Controllable Variance*)

BOP Aktual		= Rp xxxx
BOP Tetap pada Kapasitas Normal (KN x Tt)	= Rp xxxx	
BOP Variabel pada Kapasitas Standar (KStd x Tv)	= Rp xxxx +	
		Rp xxxx _
Selisih Terkendalikan		= Rp xxxx

Keterangan:

KN : Kapasitas Normal

KStd : Kapasitas Standar

KAct : Kapasitas Aktual

Tarif Total BOP = Tarif Tetap (Tt) + Tarif Variabel (Tv)

2) Variansi Volume (*Volume Variance*)

BOP Tetap pada Kapasitas Normal (KN x Tt)	= Rpxxxx
BOP Variabel pada Kapasitas Standar (KStd x Tv)	= Rpxxxx +
	Rpxxxx
BOP Total pada Kapasitas Standar (Total Tarif BOP x KStd)	= Rpxxxx
–	
Selisih Volume	= Rpxxxx

Atau dengan cara singkat:

Selisih Volume = (KN – KStd) x Tt

c. Model Tiga Variansi

1) Variansi Pengeluaran (*Spending Variance*)

BOP Aktual	= Rpxxxx
BOP Tetap pada Kapasitas Normal (KN x Tt)	= Rpxxxx
BOP Variabel pada Kapasitas Aktual (KAct x Tv)	= Rpxxxx +
	Rpxxxx
–	
Selisih Pengeluaran	= Rpxxxx

2) Variansi Kapasitas Menganggur (*Idle Capacity Variance*)

BOP Tetap pada Kapasitas Normal (KN x Tt)	= Rpxxxx
BOP Variabel pada Kapasitas Aktual (KAct x Tv)	= Rpxxxxx +
	Rpxxxx
BOP Total pada Kapasitas Aktual (Total Tarif BOP x KAct)	= Rpxxxx
–	
Selisih Kapasitas Menganggur	= Rpxxxx

Atau dengan cara singkat :

Selisih Kapasitas Menganggur = (KN – KAct) x Tt

3) Variansi Efisiensi (*Efficiency Variance*)

(Jam Standar – Jam Aktual) x Tarif Total BOP

d. Model Empat Variansi

1) Variansi Pengeluaran (*Spending Variance*)

BOP Aktual		= Rpxxxx
BOP Tetap pada Kapasitas Normal (KN x Tt)	= Rpxxxx	
BOP Variabel pada Kapasitas Aktual (KAct x Tv)	= Rpxxxx +	
		Rpxxxx
–		
Selisih Pengeluaran		= Rpxxxx

2) Variansi Kapasitas Menganggur (*Idle Capacity Variance*)

BOP Tetap pada Kapasitas Normal (KN x Tt)	= Rpxxxx	
BOP Variabel pada Kapasitas Aktual (KAct x Tv)	= Rpxxxxx +	
		Rpxxxx
BOP Total pada Kapasitas Aktual (Total Tarif BOP x KAct)		= Rpxxxx
–		
Selisih Kapasitas Menganggur		= Rpxxxx

Atau dengan cara singkat:

Selisih Kapasitas Menganggur = (KN – KAct) x Tt

3) Variansi Efisiensi Tetap (*Fixed Efficiency Variance*)

(Jam Standar – Jam Aktual) x Tarif Tetap

4) Variansi Efisiensi Variable (*Fixed Efficiency Variance*)

(Jam Standar – Jam Aktual) x Tarif Variabel

Ayat jurnal untuk mencatat variansi Biaya *Overhead* Pabrik:

Bentuk umum ayat jurnal adalah:

Variansi Volume.....Rpxxxx

Variansi Efisiensi Variabel.....Rpxxxx

Variansi Pengeluaran.....Rpxxxx

Akun pengendali *overhead* .....Rpxxxx

Daftar Pustaka

Carter, William K., dan Milton F Usry. (2002). *Cost Accounting*, 13th edition, Thomson Learning.

Carter, Willian K., (2009) *Akuntansi Biaya.* Buku 2 Edisi 14. Jakarta: Salemba Empat.

Hansen, Don R. and Marryanne M. Mowen. (2009). *Akuntansi Manajerial.* Buku 1 Edisi 8. Jakarta: Salemba Empat.

Mulyadi, (2009. *Akuntansi Biaya.* Edisi Kelima. Yogyakarta: Aditya Media.

Warren, Carl S., James M. Reeve dan Jonathan E. Duchac. (2018). *Financial and Managerial Accounting.* 14th Edition, Cangage Learning. Boston – United State of America, Boston MA 02210, 20 Channel Center Street

Witjaksono, Armanto. (2013). *Akuntansi Biaya.* Edisi Revisi. Yogyakarta: Gaha Ilmu.

Profil Penulis

Sugi Suhartono

Sebagai dosen pada Program Studi Akuntansi di Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie (IBIKKG). Lulus sebagai Sarjana Ekonomi, jurusan Akuntansi tahun 1999, dan melanjutkan studi Strata Dua (S2) dan meraih gelar Magister Akuntansi di Universitas Trisaki pada tahun 2015. Selain sebagai dosen, penulis juga pernah menjadi koordinator bidang publikasi dan Pengabdian kepada Masyarakat (PkM) di Lembaga Penelitian dan Pengabdian Kepada Masyarakat (LPPM) IBIKKG. Selain itu juga pernah menjabat sebagai Kepala Lembaga Penjaminan Mutu tingkat intitusi. Penulis juga aktif sebagai peneliti di bidang akuntansi. Beberapa penelitian yang telah dilakukan didanai oleh internal perguruan tinggi dan juga Kemenristek DIKTI. Penulis memperoleh Hibah Kompetisi Nasional untuk Penelitian Dosen Pemula (PDP) pada tahun 2016 dan 2017. Hasil penelitian dipublikasikan di beberapa jurnal nasional. Selain sebagai peneliti, saat ini penulis juga aktif menulis publikasi artikel di berbagai jurnal nasional terakreditasi di Sinta 3 maupun Sinta 4. Penulis mengharapkan, dengan berkontribusi dalam penulisan buku ini, dapat memberikan kontribusi positif bagi intitusi penulis, bangsa dan negara Indonesia.

E-mail Penulis: sugi.suhartono@kwikkiangie.ac.id

14

KETIDAKPASTIAN DAN ANALISIS RISIKO

Dr. Syarifuddin Sulaiman, S.E., M.Si.

Universitas Muhammadiyah Makassar

Bab ini menyajikan penjelasan tentang ketidakpastian dan analisis risiko. Materi ketidakpastian dan analisis risiko menjadi perhatian bagi para akademisi karena hampir setiap tahun terjadi peristiwa bencana alam maupun ketidakstabilan ekonomi, politik, sosial dan geopolitik yang menyebabkan kerugian yang signifikan bagi industri. Oleh karena itu, sangat penting untuk menguraikan materi ketidakpastian dan analisis risiko secara ilmiah untuk mengurangi ketidakpastian dan menganalisis risiko secara cermat dalam ruang lingkup akuntansi manajemen.

Ketidakpastian

Akuntansi manajemen sebagai informasi akuntansi, seperti laba dan biaya, yang berguna untuk perencanaan dan pengendalian manajemen. Akuntansi manajemen merupakan metode dan pengetahuan akuntansi yang melayani manajemen bisnis. Namun, muncul pertanyaan ketika periode ketidakpastian yang tinggi: Apakah informasi laba berguna untuk manajemen bisnis yang berorientasi masa depan? Dapatkah perusahaan mengandalkan informasi laba dari kinerja masa lalu, kemudian merencanakan dan mengendalikan bisnisnya di masa depan yang tidak terduga? Jika tidak demikian, maka harus mempertimbangkan informasi tentang peluang keuntungan dan risiko masa sekarang yang dapat

mengarah pada aktualisasi keuntungan atau kerugian pada masa depan (Nishimura, 2011).

Berbagai pertanyaan tersebut menempatkan '*uncertainty*' (ketidakpastian) menjadi salah topik penting dalam akuntansi manajemen meskipun ketidakpastian masih menjadi perdebatan dalam manajemen bisnis. Latar belakang dan penyebab ketidakpastian telah menjadi perdebatan di kalangan pakar, seperti Knight (1921) menjelaskan bahwa penyebab ketidakpastian karena distribusi yang tidak merata dan ketidakseimbangan pengetahuan terkait dengan perubahan pasar dan teknologi. Chandler (1977) menyatakan bahwa disosiasi antara pasar dan produksi muncul dari industri skala besar (fasilitas tetap skala besar; biaya tetap skala besar) sebagai penyebab ketidakpastian, sedangkan menurut Langlois (2003) bahwa kompleksitas jaringan pasar berawal dari putusnya rantai nilai dan sistem produksi modular sebagai penyebab utama dari ketidakpastian.

Analisis Risiko

Risiko dan cara pengelolaannya (analisis risiko) telah melekat dalam kehidupan organisasi di sektor publik maupun swasta. Analisis risiko telah menjeladi perhatian akademisi sejak riset akuntansi manajemen edisi khusus pertama tentang manajemen risiko diterbitkan pada tahun 2009, demikin pula pelaku industri dan profesi lainnya turut memberikan perhatian terhadap topik tersebut. Peristiwa dunia yang terjadi seperti krisis keuangan global, gempa bumi dan tsunami Jepang, pandemi Covid-19 dan lainnya telah memfokuskan kembali dan mengintensifkan minat terhadap risiko. Persepsi risiko terus tumbuh sehingga praktik organisasi semakin terorganisir di sekitar risiko yang akan muncul. Peningkatan ini sebagian disebabkan oleh tiga faktor. Pertama, meningkatnya minat terhadap tata kelola perusahaan dan fokus direksi dalam mengidentifikasi, menilai, menangani dan memantau risiko serta mengevaluasi efektivitas pengendalian manajemen untuk mengelola risiko. Kedua, tren regulasi pemerintah di seluruh dunia menggunakan pendekatan regulasi berbasis risiko yang berfokus pada mekanisme

pengendalian internal yang lebih ketat. Ketiga, amplifikasi media (Soin & Collier, 2013).

Metode Kuantitatif dalam Analisis Risko

Beberapa metode kuantitatif yang umum digunakan dalam pengambilan keputusan terkait dengan *uncertainty* dan risiko.

1. *Single Point Estimates*

   Single point estimates (estimasi titik tunggal) menggunakan estimasi tunggal dari masing-masing yang tidak diketahui untuk menentukan ukuran kinerja. *Single point estimates* mirip dengan menggunakan rata-rata untuk membuat keputusan. Kelemahan dari metode ini adalah kemungkinan dari setiap hal yang tidak diketahui dengan asumsi perkiraan rendah dan tidak memperhitungkan risiko penurunan, juga tidak menginformasikan potensi peluang terbalik. Saat menggunakan estimasi titik tunggal, hanya mendapatkan satu nilai keluaran untuk setiap alternatif. Tidak perlu menggunakan aturan keputusan karena ada nilai kinerja tunggal untuk setiap alternatif. Untuk memaksimalkan ukuran kinerja, seperti *Net Present Value* (NPV), cukup memilih alternatif dengan NPV tertinggi. Estimasi titik tunggal dapat digunakan untuk risiko dan ketidakpastian. Ketika digunakan untuk pengambilan keputusan yang berisiko, seringkali faktor penyesuaian digunakan untuk memperhitungkan tingkat risiko yang ada. Misalnya, jika nilai *present value* adalah *output* model, tingkat diskonto disesuaikan tergantung pada tingkat risiko yang dirasakan.

   Rees dan Grube (2018) berupaya memformalkan penggunaan istilah-istilah ini dalam konteks Pemodelan Sistem (menggunakan contoh *Holistic Systems Simulation and Modelling* atau, HoSSaM) untuk meningkatkan kemampuan audit dan kesetiaan dari perkiraan risiko dan ketidakpastian dengan metode *single point estimates* dengan temuan sebagai berikut:

a. *Class 0 (Iterative).* Ketidakpastian adalah kelas ketidakpastian yang dapat dikontrol melalui tindakan modeller. Dengan hanya meningkatkan jumlah iterasi yang digunakan, untuk memberikan perkiraan nilai simulasi apa pun, perkiraan itu pasti akan menjadi lebih tepat.

b. *Class I Uncertainty*. Ketidakpastian Kelas I telah dideskripsikan sebagai sesuatu yang menyangkut distribusi stokastik dari perilaku sistem yang dimasukkan. Melalui interaksi non-linier dari satu set kurva Kelas I, pertama-tama dapat ditentukan bentuk Kurva Rees.

c. *Class II (Estimating).* Ketidakpastian Kelas II (Estimasi) hanya dapat diminimalkan dengan menyediakan sekumpulan data masukan yang didefinisikan secara sempit, dengan keyakinan yang cukup.

d. *Class III (Scenario).* Kelas III (Skenario) ketidakpastian menyangkut lingkungan yang tidak terkendali di mana sistem beroperasi dan pengaruh lingkungan terhadap system yang dapat diterapkan dengan cara yang sama seperti Ketidakpastian Kelas II, dengan efek yang hampir sama, tetapi tidak dapat meminimalkannya kecuali secara sempit mengontrol lingkungan operasional di mana sistem yang dimodelkan.

Keempat kelas ketidakpastian ini berinteraksi dengan cara *non-linier* yang kompleks (karenanya kebutuhan untuk mensimulasikan interaksinya) dan efek sistem selanjutnya dapat diwakili oleh 'Probabilitas' menjelaskan efek ketidakpastian (terutama U-II dan U-III) pada bentuk dan lokasi distribusi keluaran dan dibatasi oleh keluaran kasus terbaik dan terburuk (pada tingkat probabilitas yang ditentukan).

2. *Scenario Analysis*

Metode ini mengambil estimasi titik tunggal dan menggunakan beberapa langkah. model ini dihitung berkali-kali sambil mengubah variabel input. Saat

memutuskan, umumnya perlu diperhatikan skenario terburuk, kemungkinan besar, dan skenario terbaik. Untuk pengambilan keputusan di bawah risiko, dapat ditentukan beberapa hasil diskrit dari model dan menetapkan probabilitas untuk setiap hasil. Probabilitas harus berjumlah 1. Dengan menampilkan hasilnya dalam matriks keputusan. Dalam kasus pengambilan keputusan di bawah risiko, juga menunjukkan probabilitas terkait (Hassani, 2016).

Tabel 14.1 Matriks Keputusan (Ketidakpastian)

	Kasus 1	Kasus 2	Kasus 3
Alternatif 1	-100	150	220
Alternatif 2	-200	175	210
Alternatif 3	-250	160	275

Tabel 14.2 Matriks Keputusan (Risiko)

Probabilitas	Kasus 1	Kasus 2	Kasus 3
	0,2	0,55	0,25
Alternatif 1	-100	150	220
Alternatif 2	-200	175	210
Alternatif 3	-250	160	275

3. *Break Even Analysis*

Break even analysis dari perspektif ekonomi menunjukkan kuantitas beberapa barang di mana pengambil keputusan akan acuh tak acuh. Dengan kata lain, manajer akan puas. Pada jumlah ini, biaya dan manfaat seimbang. Demikian pula, konsep manajerial analisis impas berusaha menemukan kuantitas *output* yang hanya menutupi semua biaya, sehingga tidak ada kerugian yang dihasilkan. Manajer dapat menentukan jumlah minimum penjualan di mana perusahaan akan menghindari kerugian dalam

produksi barang tertentu. Jika suatu produk tidak dapat menutupi biayanya sendiri, maka secara *inheren* mengurangi profitabilitas perusahaan. *Break even point* dapat membantu manajer dalam menganalisis (Alnasser *et al.,* 2014):

a. Dampak terhadap peluncuran produk baru.

b. Dampak terhadap pembelian peralatan modal baru.

c. Membuat, membeli atau menyewa peralatan modal.

d. Implikasi pendapatan dan biaya dari perubahan proses produksi.

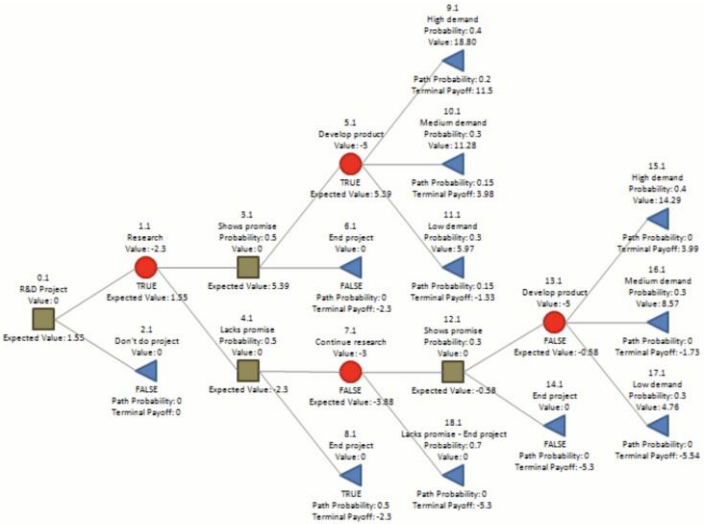
e. Dampak perubahan harga dan biaya terhadap laba perusahaan.

4. *Decision Trees*

Decision trees (pohon keputusan) adalah metode yang terbaik untuk proyek yang melibatkan keputusan dari waktu ke waktu. Pohon keputusan menghasilkan banyak kemungkinan hasil. Pohon keputusan secara inheren untuk pengambilan keputusan di bawah risiko karena harus menetapkan probabilitas untuk setiap *node* yang berasal dari *node* kesempatan. Pohon keputusan juga dapat menggabungkan alternatif ke dalam satu grafik yang menunjukkan keputusan yang akan dibuat.

Dalam pohon keputusan, kotak mewakili titik keputusan. Lingkaran mewakili ketidakpastian, oleh karena itu disebut simpul peluang. Hasil yang berasal dari simpul peluang tidak pasti sehingga ditetapkan probabilitas untuk setiap hasil. *Node* akhir adalah hasil akhir, dan diwakili oleh segitiga. Pohon keputusan digunakan untuk menentukan nilai yang diharapkan atau utilitas yang diharapkan (lebih lanjut tentang ini nanti). Mulai dari *node* akhir, 'memutar kembali' pohon dengan menghitung nilai yang diharapkan pada setiap *node* sampai mencapai *node root*.

Analisis pohon keputusan adalah salah satu perangkat standar untuk menilai nilai peluang eksplorasi. Nilai ekspektasi dari pohon keputusan yang digunakan untuk memutuskan proyek: nilai ekspektasi positif biasanya menjadi dasar keputusan untuk melanjutkan, nilai ekspektasi negatif menjadi dasar keputusan untuk tidak melanjutkan. Ketidakpastian pada nilai yang diharapkan, juga mudah ditentukan dari analisis pohon keputusan, merupakan faktor utama dalam mengevaluasi risiko melanjutkan proyek eksplorasi. Ketergantungan pada nilai yang diharapkan dapat menyebabkan keputusan untuk tidak berpartisipasi dalam proyek eksplorasi yang memiliki risiko yang relatif tinggi tetapi juga peluang yang relatif baik untuk menjadi menguntungkan (Lerche & MacKay, 1997).



Gambar 14.1 Decision trees

5. *Monte Carlo Simulation*

Simulasi Monte Carlo secara inheren merupakan alat analisis risiko karena menetapkan distribusi probabilitas untuk semua input model variabel acak. Simulasi Monte Carlo adalah salah satu alat yang ampuh dalam analisis risiko. Pertimbangan simultan dari ancaman dan peluang, dan kemungkinan

memilih berbagai kriteria adalah dua sifat penting dari simulasi Monte Carlo. Analisis Monte Carlo adalah teknik statistik yang dapat menjadi semakin penting sebagai sarana bagi penilai risiko untuk mengevaluasi ketidakpastian. Meskipun simulasi Monte Carlo telah digunakan sejak tahun 1940-an, dengan bantukan komputer desktop maka metode ini dapat diakses dan menarik untuk banyak aplikasi baru. Ketersediaan tersebut seiring dengan meningkatnya ketidakpuasan dengan kalkulasi deterministik atau estimasi titik yang biasanya digunakan dalam penilaian risiko kuantitatif.

Simulasi Monte Carlo dengan cepat mendapatkan mata uang sebagai metode pilihan untuk menghasilkan distribusi probabilitas eksposur dan risiko. Dengan menggunakan simulasi Monte Carlo, diperoleh penduga titik yang tidak bias dan konsisten. Selain manfaat simulasi Monte Carlo dalam analisis risiko kuantitatif, ada beberapa kelangkaan dalam metode ini seperti ketidakpedulian interaksi ketidakpastian yang mengakibatkan terjadinya atau permutasi ketidakpastian, yang tidak mungkin terjadi di dunia nyata. Metode simulasi Monte Carlo mencoba menganalisis permutasi stokastik dari ketidakpastian, yang terjadi dalam suatu proyek.

Kecepatan proses dan kekuatan komputer diimplementasikan untuk mencari mode yang berbeda dari ketidakpastian ini. Fungsi distribusi yang paling tepat ditentukan untuk setiap ketidakpastian yang ditemukan pada proses manajemen risiko tahap kedua. Fungsi distribusi ini ditentukan dengan mempertimbangkan pendapat para ahli dan catatan yang tersedia yang diperoleh dalam proyek-proyek sebelumnya (Rezaie *et al.,* 2007).

Kesimpulan

'Uncertainty' (ketidakpastian) menjadi salah topik penting dalam akuntansi manajemen meskipun ketidakpastian masih menjadi perdebatan dalam manajemen bisnis. Persepsi risiko terus tumbuh sehingga praktik organisasi semakin terorganisir di sekitar risiko yang akan muncul. Peningkatan ini, sebagian disebabkan oleh tiga faktor: pertama, meningkatnya minat terhadap tata kelola perusahaan dan fokus direksi dalam mengidentifikasi, menilai, menangani dan memantau risiko serta mengevaluasi efektivitas pengendalian manajemen untuk mengelola risiko; kedua, tren regulasi pemerintah di seluruh dunia menggunakan pendekatan regulasi berbasis risiko yang berfokus pada mekanisme pengendalian internal yang lebih ketat; dan ketiga, amplifikasi media. Beberapa metode kuantitatif yang umum digunakan dalam pengambilan keputusan terkait dengan *uncertainty* dan risiko: (1) *single point estimates*; (2) *scenario analysis*; (3) *break even analysis*; (4) *decision trees*; dan (5) *Monte Carlo simulation*.

Daftar Pustaka

Alnasser, N., Shaban, O.S., & Al-Zubi, Z. (2014). The Effect of Using Break-Even-Point in Planning, Controlling, and Decision Making in the Industrial Jordanian Companies. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 4(5), pp: 626-636. DOI: 10.6007/IJARBSS/v4-i5/888

Chandler, Jr. A. D. (1977). *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business.* The Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts.

Hassani, B. (2016). *Scenario Analysis in Risk Management – Theory and Practice in Finance*. Springer.

Knight, F. H. (1921). *Risk, Uncertainty and Profit, reprinted by Cosimo Classic*, 2005, New York.

Langlois, R. N. (2003). The Vanishing Hand: The Changing Dynamics of Industrial Capitalism. *Industrial and Corporate Change*, 12(2), pp: 351-385

Lerche, I., & MacKay, J.A. (1997). Uncertainty and Risk From Decision-Tree Analysis. *Energy Exploration & Exploitation,* 15(6), pp: 493-496. https://www.jstor.org/stable/43865246

Nishimura, A. (2011). Uncertainty and Management accounting: Opportunity, Profitopportunity and Profit. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 6(1), pp: 81-101

Rees, J.D., & Grube, A. (2018). What is the Point of Single-Point Estimates? The Application and Understanding of Risk and Uncertainty in Systems Modelling. *Conference Paper*, *March*.

Rezaie, K.; M.S. Amalnik; A. Gereie; B. Ostadi; M. Shakhseniaee (2007). Using extended Monte Carlo simulation method for the improvement of risk management: Consideration of relationships between uncertainties. *Applied Mathematics and Computation, 190(2)*, 1492–1501. doi:10.1016/jamc.2007.02.038

Soin, Kim; & Collier, Paul (2013). Risk and risk management in management accounting and control. *Management Accounting Research*, 24(2), 82–87. doi:10.1016/jmar.2013.04.003

Profil Penulis

Syarifuddin Sulaiman

Penulis menempuh pendidikan ke Perguruan Tinggi dan berhasil menyelesaikan studi S-1 di prodi Manajemen, Universitas Negeri Makassar pada tahun 2009. Pada tahun 2012, penulis menyelesaikan studi S-2 di prodi Manajemen dan Keuangan Program Pascasarjana Universitas Hasanuddin. Setahun kemudian penulis melanjutkan studi S-3 di prodi Ilmu Ekonomi Program Pascasarjana Universitas Hasanuddin, dan lulus pada tahun 2018.

E-mail Penulis: syarif_iman@unismuh.ac.id

15

STANDARD COSTING DAN PENGUKURAN KINERJA MANAJEMEN

Dr. Indupurnahayu, S.E., M.M., Ak. CA.

FEB Universitas Ibn Khaldun Bogor

Pendahuluan

Persaingan global dan kemajuan teknologi banyak terjadi perubahan dalam memimpin perusahaan, menuju komitmen baru untuk keunggulan dalam manufaktur yang menghasilkan produk yang berkualitas. Perhatian pada kualitas produk dan proses, tingkat persediaan dan peningkatan tenaga kerja telah memberikan keunggulan kompetitif dan berwawasan luas untuk menjadi kelas dunia. Dalam mendukung kegiatan tersebut, keuangan dan akuntansi sangat penting dalam dunia bisnis yang kompetitif di mana organisasi perusahaan harus menunjukkan pandangan yang benar dan adil dari posisi keuangan.

Penerapan akuntansi dalam dunia usaha, menjadi faktor yang sangat diperlukan dalam memberikan informasi yang akurat kepada manajemen untuk pengambilan keputusan untuk menghasilkan suatu produk berkualitas dengan menggunakan teknologi tidak lepas bagaimana penetapan biaya standar dalam kombinasi dengan produk yang sesuai metode penetapan biaya untuk mengelola biaya.

Suatu bisnis entitas atau perusahaan, perlu memberikan sejumlah informasi besar kepada pihak yang berkepentingan untuk membantu pihak tersebut dalam membuat keputusan ekonomi yang rasional. Oleh karena itu, diperlukan adanya standar atau ketetapan yang dijadikan pedoman atau dasar dalam melakukan pengukuran kinerja manajemen, seperti pengendalian biaya. Untuk mencegah atau meminimalisir terjadinya penyimpangan, maka diperlukan pengendalian biaya. Pengendalian biaya dalam proses produksi harus menjadi perhatian dengan cermat dan teliti karena berhubungan langsung dengan harga pokok produksi keterkaitan langsung terhadap laba. Dengan biaya standar, manajemen dapat mengambil suatu keputusan dan melakukan kontrol dalam kegiatan produksi.

Dalam menentukan biaya standar dapat diketahui selisih biaya yang ditetapkan sebelumnya dengan biaya yang sesungguhnya, ini merupakan langkah internal suatu perusahaan dalam upaya meningkatkan efektivitas dan efisiensi.

Definisi dan Tujuan Biaya Standar

Biaya standar ialah norma atau tolok ukur untuk mengukur kinerja dan merupakan biaya yang sebelumnya diperhitungkan bertujuan menentukan batasan pengeluaran biaya, sehingga pada saat realisasi tidak terjadi pembengkakan biaya yang menyebabkan tidak sesuai dengan biaya dianggarkan sebelumnya (Fadilah & Lubis, 2020). Dalam akuntansi manajerial, dua jenis standar yang umum digunakan, yaitu: (1) Standar kuantitas untuk menentukan Berapa banyak input yang digunakan untuk membuat suatu produk atau menyediakan layanan. (2) Standar harga menentukan Berapa besar yang harus dibayar untuk setiap unit input.

Menurut Drury (2015), biaya standar adalah biaya yang ditentukan sebelumnya yaitu biaya target yang harus dikeluarkan dalam kondisi operasi yang efisien dan biaya standar dihitung per unit dan dapat digunakan untuk mengembangkan anggaran untuk berbagai tingkat kegiatan. Biaya per unit yang direncanakan dari produk,

komponen, atau layanan yang diproduksi, biaya standar dapat ditentukan pada sejumlah basis. Utama penggunaan biaya standar dalam pengukuran kinerja.

Penetapan biaya standar sebagai sistem akuntansi yang memanfaatkan biaya yang ditentukan sebelumnya berkaitan dengan setiap elemen tata letak biaya, bahan dan overhead untuk setiap lini produk yang diproduksi atau layanan yang disediakan. Oleh karena itu, teknik penetapan biaya standar merupakan bagian integral dari teknik pengendalian akuntansi manajemen yang juga akan mencakup sistem penganggaran dan pernyataan akuntansi pertanggungjawaban. Adeniji (2009) juga menyatakan bahwa penetapan biaya standar merupakan bagian integral dari teknik pengendalian akuntansi manajemen yang juga mencakup sistem penganggaran dan pernyataan akuntansi pertanggungjawaban.

Teknik penetapan biaya standar dapat dilihat dari perspektif teknik biaya marginal atau teknik biaya penyerapan (Egbunike, 2007). Penetapan biaya standar sering menimbulkan analisis varians yang memungkinkan perbandingan biaya standar dengan biaya aktual yang dikeluarkan dalam proses manufaktur.

Adapun tujuan biaya standar adalah:

1. Membantu penyusunan anggaran dan evaluasi kinerja manajerial untuk melaksanakan aktivitas saat ini dan yang akan datang.
2. Sebagai pengendalian dengan memonitor kegiatan yang menyimpang dari rencana yang sudah ditetapkan.
3. Menyediakan sarana untuk memotivasi individu untuk mencapai target yang telah ditentukan.
4. Memfasilitasi akumulasi biaya produk untuk tujuan penilaian persediaan.
5. Memberikan perkiraan biaya masa depan yang dapat digunakan untuk tujuan pengambilan keputusan.

Keterbatasan, Manfaat, dan Kelemahan Biaya Standar

1. Penetapan biaya standar dikembangkan ketika lingkungan bisnis dan operasi kondisi lebih stabil. Sebaliknya bisnis modern lebih dinamis menunjukkan bahwa penetapan biaya standar mungkin kurang dapat diterapkan.
2. Pada masa lalu biaya standar dianggap memuaskan untuk mencapai kinerja pada tingkat standar. Dalam lingkungan bisnis yang lebih modern saat ini peningkatan kinerja yang konstan diperlukan untuk tetap kompetitif.
3. Proses produksi masa lalu jauh lebih padat karya dan akibatnya tenaga kerja standar dan varians menjadi fokus yang lebih besar. Namun perubahan signifikan pada proses produksi telah meningkatkan otomatisasi sehingga dalam banyak kasus tenaga kerja standar dan varian sekarang kurang relevan.

Adapun manfaat biaya standar sebagai berikut:

1. Dapat mengidentifikasi penyimpangan pada standar, dan kemudian dapat menyiapkan langkah-langkah untuk memperbaiki kesalahan yang terjadi.
2. Pekerjaan lebih sistematis dan terjadwal yang dapat mempengaruhi keputusan dalam menerima dan mengeluarkan kas dan pengadaan bahan baku. Pemakaian bahan baku juga dapat sesuai dengan waktu dan jumlah yang sudah ditentukan.
3. Pekerjaan yang terjadwal akan lebih tepat waktu dalam pembelanjaan, misalnya pengadaan persediaan yang tepat waktu akan menghindari modal yang tidak diperlukan.
4. Tindakan proaktif dalam menghindari fluktuasi biaya dapat dilakukan oleh manajemen karena dengan grafik standar biaya didapatkan perbandingan secara baik dengan realisasinya.
5. Kontrol dilakukan atas dasar hitungan unit, sehingga pengoperasian dapat dilakukan dengan sederhana dan ekonomis.

6. Dengan adanya standar yang telah ditetapkan, maka pusat pertanggungjawaban dapat mengendalikan biaya yang menjadi dasar evaluasi kinerjanya.

Kelemahan biaya standar adalah:

1. Kesulitan untuk menentukan varians dalam proses implementasinya.
2. Masih ada standar informasi selain varians, menyebabkan kurang fokusnya dalam menetukan biaya standar
3. Prinsip pengecualian yang digunakan dapat mendorong bawahan untuk menutupi terjadinya penyimpangan.

Langkah-langkah dalam sistem penetapan biaya standar sebagai berikut:

1. Tetapkan biaya standar untuk setiap operasi atau membuat produk dan biaya standar dapat ditetapkan menggunakan data historis atau menggunakan data dari perhitungan.
2. Catat hasil aktual untuk aktivitas tertentu dengan cermat sehingga dapat dibandingkan dengan biaya standar yang telah ditetapkan.
3. Bandingkan hasil dan hitung varians yaitu total biaya aktual dengan total biaya standar, hasilnya jika terjadi perbedaan maka ini adalah varians. Variance ini bisa dianalisis sebagai akibat adanya perbedaan harga dan yang timbul dari perbedaan penggunaan atau efisiensi.
4. Investigasi varians dan tindakan korektif untuk memastikan apa yang menyebabkan terjadinya varians dan mengambil tindakan korektif.
5. Pemantauan standar dari hasil varians yang terjadi ini merupakan tanggung jawab manajer kemungkinan standar tersebut kaku, maka perlu dilakukan evaluasi. Biaya standar harus dimonitor secara berkesinambungan dengan tujuan memastikan bahwa standar tersebut sudah memadai.

Jeddah, T. A (2019) memberikan tiga penyimpangan yang mungkin terjadi, di antaranya:

1. Penyimpangan dalam jumlah dan harga bahan (*Deviations in the quantity and price of materials*).
2. Penyimpangan dalam jumlah dan tingkat upah (*Deviations in the number and level of wages*).
3. Penyimpangan dalam biaya overhead (*Deviations in overhead costs*).

Proses penyusunan biaya standar sebagai berikut:

1. Biaya Bahan Baku Standar
   a. Kuantitas Standar

      Kuantitas standar bahan baku dapat ditentukan dengan menggunakan penyelidikan teknis dan analisis catatan masa lalu dalam bentuk:

      1) Menghitung rata-rata pemakaian bahan baku untuk produk atau pekerjaan yang sama dalam periode tertentu pada masa lalu.
      2) Menghitung rata-rata pemakaian bahan baku dalam pelaksanaan pekerjaan yang paling baik dan yang paling buruk pada masa lalu.
      3) Menghitung rata-rata pemakaian bahan baku dalam pelaksanaan pekerjaan yang paling baik.

   b. Harga Standar

      Harga yang dipakai sebagai harga standar dapat berupa:

      1) Harga yang diperkirakan akan berlaku pada masa yang akan datang, biasanya untuk jangka waktu satu tahun.
      2) Harga yang berlaku pada saat penyusunan standar.
      3) Harga yang diperkirakan akan merupakan harga normal dalam jangka panjang.

2. Biaya Tenaga Kerja Standar

   a. Menghitung rata-rata jam kerja yang dikonsumsi dalam suatu pekerjaan dari_kartu harga pokok (*cost sheet*) periode yang lalu.

   b. Membuat test-run operasi produksi di bawah keadaan normal yang diharapkan.

   c. Mengadakan pengendalian perubahan aktivitas dan waktu dari berbagai kerja karyawan sesuai dengan yang diharapkan.

   d. Mengadakan prediksi yang wajar, yang didasarkan pada pengalaman dan pengetahuan operasi produksi dan produk.

3. Biaya *Overhead* Pabrik Standar

   Tarif *overhead* standar dihitung dengan membagi jumlah biaya *overhead* yang dianggarkan pada kapasitas normal dengan kapasitas normal. Untuk pengendalian BOP dalam sistem biaya standar, perlu dibuat anggaran fleksibel, yaitu anggaran biaya untuk beberapa kisaran (*range*) kapasitas. Tarif BOP standar menggabungkan biaya tetap dan variabel dalam satu tarif yang didasarkan pada tingkat kegiatan tertentu. Sebagai akibat dalam tarif ini, semua BOP diperlakukan sebagai biaya variabel.

Analisis Selisih Biaya Produksi Langsung

Ada tiga model analisis biaya produksi langsung yang dikemukakan Sianturi (2019), di antaranya:

1. Model Satu Selisih

   Model satu selisih yaitu selisih antara biaya sesungguhnya dengan biaya standar tidak dipecah dalam selisih harga dan selisih kuantitas, tetapi hanya ada satu macam selisih yang merupakan gabungan antara selisih harga dengan selisih kuantitas. Dalam analisis selisih biaya produksi hanya akan dijumpai tiga selisih yaitu:

   a. Selisih biaya bahan baku.

   b. Selisih biaya tenaga kerja langsung.

c. Selish biaya *overhead* pabrik.

Analisis selisih dalam model ini dapat digambarkan dengan rumus:

St = (HSt x KSt) – (HS x KS)

Di mana:

St = Total Selisih

HSt = Harga Standar

KSt = Kuantitas Standar

HS = Harga Sesungguhnya

KS = Kuantitas Sesungguhnya

2. Model Dua Selisih

Model analisis selisih ini, selisih antara biaya sesungguhnya dan biaya standar dipecah dalam dua macam selisih:

a. Selisih Harga

b. Selisih Kuantitas atau efisiensi

Rumus perhitungan selisih dapat dinyatakan dengan persamaan berikut ini:

Rumus perhitungan selisih harga SH = (HSt – HS) x KS

Rumus perhitungan selisih kuantitas SK = (KSt – KS) x HSt

Di mana:

SH = Selisih Harga

HSt = Harga Standar.

HS = Harga Sesungguhnya

SK = Selisih Kuantitas

KSt = Kuantitas Standar

KS = Kuantitas Sesungguhnya

3. Model Tiga Selisih

Hubungan harga dan kuantitas standar dengan harga dan kuantitas sesungguhnya dapat terjadi dengan tiga kemungkinan.

a. Harga dan kuantitas standar masing-masing lebih besar atau lebih kecil dari harga dan kuantitas sesungguhnya.

b. Harga standar lebih rendah dari harga sesungguhnya, namun sebaliknya kuantitas standar lebih tinggi dari kuantitas sesungguhnya.

c. Harga standar lebih tinggi dari harga sesungguhnya, namun sebaliknya kuantitas standar lebih rendah dari kuantitas sesungguhnya.

Dalam model tiga selisih, rumus perhitungan selisih harga dan selisih kuantitas tergantung dari jenis hubungan harga dan kuantitas standar dengan harga dan kuantitas sesungguhnya.

a. Jika harga kuantitas standar lebih rendah dari harga sesungguhnya dan kuantitas sesungguhnya, maka rumusnya:

   SH = (HSt – HS) x KSt

   SK = (KSt – KS) x HSt

   SHK = (HSt – HS) x (KSt – KS)

b. Jika harga dan kuantitas standar lebih tinggi dari biaya harga sesungguhnya:

   SH = (HSt - HS) x KS

   SK = (KSt – KS) x HS

   SHK = (HSt – HS) x (KSt - KS)

c. Jika harga standar lebih rendah dari harga sesungguhnya, namun sebaliknya kuantitas standar lebih tinggi dari kuantitas sesungguhnya:

   SH = (HSt – HS) x KS

   SK = (KSt – KS) x HSt

d. Jika harga standar lebih tinggi dari harga sesungguhnya, namun sebaliknya kuantitas standar lebih rendah dari kuantitas sesungguhnya:

SH = (HSt – HS) x KS

SK = (KSt – KS) x HSt

Analisis Selisish Biaya *Overhead* Pabrik

Perhitungan selisih biaya *overhead* pabrik berbeda dengan perhitungan selisih biaya produksi langsung yang telah diuraikan. Perhitungan tarif biaya *overhead* pabrik adalah dengan menggunakan kapasitas normal, sedangkan pembebanan biaya *overhead* pabrik kepada produk menggunakan kapasitas sesungguhnya yang dicapai. Dalam perusahaan yang menggunakan sistem biaya standar, analisis selisih biaya *overhead* pabrik dipengaruhi pula oleh kapasitas standar. Ada empat model analisis selisih biaya *overhead* pabrik:

1. Model Satu Selisih

   Model satu selisih yaitu selisih biaya *overhead* pabrik dihitung dengan cara mengurangi biaya *overhead* pabrik dengan tarif standar pada kapasitas standar dengan biaya *overhead* pabrik sesungguhnya.

2. Model Dua Selisih

   Selisih biaya *overhead* pabrik yang dihitung dengan model satu selisih dapat dipecah menjadi dua macam selisi yaitu selisih terkendalikan, atau selisih volume. Selisih terkendalikan adalah perbedaan biaya *overhead* sesungguhnya dengan biaya *overhead* yang dianggarkan pada kapasitas standar. Sedangkan selisih volume adalah perbedaan antara biaya *overhead* yang dianggarkan pada jam standar dengan biaya *overhead* pabrik yang dibebankan kepada produk (kapasitas standar dengan tarif standar).

3. Model Tiga Selisih

   Pada selisih biaya *overhead* pabrik yang dihitung dengan model satu selisih dapat dipecah menjadi tiga macam selisih, yaitu: 1) selisih pengeluaran, 2) selisih

kapasitas, dan 3) selisih efisiensi. Selisih pengeluaran, yaitu perbedaan biaya *overhead* pabrik sesungguhnya dengan biaya *overhead* yang dianggarkan pada kapasitas sesungguhnya. Selisih kapasitas adalah perbedaan antara biaya *overhead* yang dianggarkan pada kapasitas sesungguhnya dengan biaya *overhead* pabrik yang dibebankan kepada produk pada kapasitas sesungguhnya (kapasitas sesungguhnya dengan tarif standar). Selisih efisiensi merupakan tarif biaya *overhead* pabrik dikalikan dengan selisih antara kapasitas standar dengan kapasitas sesungguhnya.

4. Model Empat Selisih

   Model ini, perluasan model tiga selisih yaitu selisih efisiensi dalam model tiga selisih dipecah lebih lanjut menjadi dua selisih yaitu selisih efisiensi variabel dan selisih efisiensi tetap.

Pengukuran Kinerja Manajemen

Pengukuran kinerja dilakukan untuk mengetahui apakah dalam pelaksanaanya terdapat kesalahan atau tidak sesuai dengan apa yang telah direncanakan. Dalam melakukan pengukuran diperlukan adanya ukuran kinerja yang nyata dan terukur, untuk itu perlu secara jelas mengetahui penting dan relevan sebelum menentukan ukuran apa yang harus digunakan (Hery, 2019). Pengukuran dapat dilakukan jika persyaratan terpenuhi dalam menetapkan standar kinerja tujuannya untuk mendapatkan perbandingan, dan memonitor kinerja, membuat skala prioritas, menghindari konsekuensi, mempertimbangkan sumber daya dan mengusahakan adanya timbal balik

System ukuran kinerja, yaitu:

1. *Rating system*, yaitu sistem yang menggunakan *rating scale* untuk mengukur kinerja, dan memberikan skor dalam bentuk skala sesuai dengan kebutuhan perusahaan.

2. *Ranking system*, sistem ini dapat menciptakan gambaran yang jelas terkait kinerja yang dilakukan setiap individu atau tim.
3. *Narrative system*, adalah sistem yang biasanya menjadi bagian peninjauan ulang kinerja yang digunakan untuk memberikan kesempatan yang kedua.

Keberhasilan Pengukuran Kinerja

Dalam kenyataan di lapangan, sangat sulit untuk menemukan sistem pengukuran yang berhasil dalam meningkatkan kinerja. Ada beberapa langkah yang dapat dilakukan untuk mencapai keberhasilan suatu perusahaan di antaranya:

1. Pengukuran dimulai dengan membuat gambaran yang jelas, dapat dipahami, dan dikomunikasikan secara detail.
2. Mendidik dan melatih pekerja untuk mengetahui sejauh mana mereka paham akan tugas yang dikerjakan secara berkelanjutan.
3. Memiliki sistem yang jelas untuk mengetahui kemajuan suatu perusahaan.

Kesimpulan

Biaya standar berfungsi sebagai dasar pengendalian biaya dan sebagai ukuran efisiensi produktif ketika pada akhirnya dihadapkan dengan biaya aktual. Menetapkan biaya standar biaya standar harus ditetapkan untuk setiap operasi atau aspek produksi. Pengendalian biaya dalam proses produksi harus menjadi perhatian dengan cermat dan teliti karena berhubungan langsung dengan harga pokok produksi keterkaitan langsung terhadap laba.

Dengan biaya standar, manajemen dapat mengambil suatu keputusan, dan melakukan control dalam kegiatan produksi. Menerapkan biaya standar dapat diketahui selisih biaya yang ditetapkan sebelumnya dengan biaya yang sesungguhnya, ini merupakan langkah internal suatu perusahaan dalam upaya meningkatkan efektivitas

dan efisiensi. Pentingnya menyusun biaya standar agar mendapatkan standar yang ideal dari suatu produk dan pelaporan varians antara aktual dan standar dengan tujuan untuk mengetahui dan mengambil suatu tindakan korektif atas penyebab terjadinya varians. Hasilnya sangat berhubungan dengan kinerja manajemen dalam memenuhi kebutuhan perusahaan dan juga tantangan dalam pengukuran kinerja masa mendatang.

Daftar Pustaka

Jeddah, T. A. (2019). Penerapan Biaya Standar Sebagai Alat Pengendalian Biaya Produksi Pada PT Japfa Comfeed Indonesia Tbk Unit Corn Dryer Gowa Production Department. Doctoral Dissertation.

Sianturi, M. R. D. (2019). Penerapan Biaya Standar sebagai Alat Pengendalian Biaya Produksi pada PT Yurindo Perdana. Kumpulan Karya Ilmiah Mahasiswa Fakultas Sosial Sains, 1(01).

Fadilah, N., & Lubis, H. P. (2020). Analisis pengendalian biaya produksi untuk memaksimalkan laba produk olahan Dodol bengkel. Jurnal Manajemen Tools, 12(1).

Drury, C. (2015). Cost and Management Accounting: An Introduction. 8th Edition. London: Cengage Learning EMEA.

Hery. (2019). Manajemen Kinerja. Jakarta: PT Grasindo.

Adeniji, A. A. (2009). Cost Accounting. A Managerial Approach. Lagos State, Nigeria: El- Toda Ventures limited publishers.

Egbunike, P.A. (2007). Management accounting techniques and applications. SCOA Heritage Nigeria Ltd.

Profil Penulis

Indupurnahayu

adalah staf pengajar pada Fakultas Ekonomi & Bisnis dan Manajemen Sekolah Pascasarjana Universitas Ibn Khaldun Bogor. Menyelesaikan pendidikan S-1 Akuntansi Universitas Andalas tahun 1988, S-2 Manajemen STIE Bandung tahun 2000 dan S-3 Ekonomi Bisnis Universitas Pancasila Jakarta tahun 2014. Pernah menjabat sebagai Wakil Rektor II Universitas Ibn Khaldun pada tahun 2005-2008. Diberikan tugas tambahan sebagai Ketua Prodi Manajemen pada Sekolah Pascasarjana Universitas Ibn Khaldun tahun 2014-sekarang. Penulis dengan kepakaran di bidang Akuntansi dan Keuangan sebagai dosen profesional mengajar mata kuliah Akuntansi Manajemen, Pemeriksaan Akuntansi, Akuntansi Syariah, Pengantar Akuntansi dan Manajemen Audit sesuai dengan bidangnya. Melakukan penelitian yang dipublikasi Nasional maupun Internasional. Dan menjadi Reviewer pada Jurnal Nasional yang terakreditasi. Mengikuti seminar Nasional sebagai peserta maupun narasumber, workshop, aktivitas lain yang mendukung pengembangan Tri Dharma PT. Menjadi Auditor Internal pada Koperasi Universitas dan sebagai Dewan Pakar Alisa Khadijah ICMI Kota Bogor.

E-mail Penulis: indupurnahayu@uika-bogor.ac.id

16

PENGANGGARAN MODAL

Angga Prasetia, S.E., M.Ak.

Universitas Ibn Khaldun Bogor

Karakteristik Perusahaan

Perusahaan adalah suatu badan usaha yang didirikan dengan tujuan menyediakan barang dan jasa bagi masyarakat dengan imbalan keuntungan, dalam mendirikan badan usaha pendiri perusahaan harus memperhatikan undang – undang yang berlaku disetiap daerah tempat berdirinya perusahaan, aturan yang harus dipatuhi meliputi, peraturan pendirian badan usaha serta peraturan perpajakan yang berlaku.

Kepemilikan perusahaan di Indonesia digolongkan menjadi dua:

1. Perusahaan yang dikuasi oleh publik adalah perusahaan yang sahamnya diperdagangkan secara luas di publik melalui lembaga yang sudah ditetapkan oleh pemerintah Indonesia untuk menyelenggarakan dan menyediakan sistem dan/atau sarana, untuk mempertemukan penjual dan pembeli yang ingin memperdagangkan efek yang dimiliki, yaitu lembaga bursa efek (pasar modal).
2. Perusahaan yang dikuasi oleh beberapa individu adalah perusahaan yang sahamnya dimiliki oleh investor kecil yang memiliki kesapakatan untuk mengumpulkan uang yang akan dijadikan sebagai modal pemdirian perusahaan, perusahaan tersebut dinamakan perusahaan *nonpublic* atau biasa disebut perusahaan tertutup.

Perusahaan yang telah sah terdaftar sebagai badan usaha maka wajib dipisahkan antara dirinya dengan para pendirinya, perusahaan akan beroperasi mengatasnamakan dirinya, tidak mengatasnamakan para pendirinya. Perusahaan dapat memperoleh, menguasai serta melepas haknya secara mandiri. Para pendiri perusahaan berdiri sebagai wakil dari perusahaan, sehingga para wakil perusahaan yang menjalankan kegiatan usaha yang telah ditetapkan oleh AD/ART yang telah dibuat.

Kepemilikan perusahaan baik perusahaan yang dikuasai public maupun perusahaan tertutup ditandai dengan lembar saham. Pemilik saham dapat melepas sebagian sahamnya ataupun keseluruhan sahan yang dimilki melalui mekanisme penjualan saham.

Secara hukum pemilik saham, dapat dikatakan sebagai orang yang akan mengendalikan perusahaan secara tidak langsungdengan cara menjadikan atau membentuk dewan direksi. Dewan direksi memiliki wewenang dalam menjalankan usaha meliputi penetapan seluruh kebijakan perusahaan. Dewan direksi akan mengangkat pejabat perusahaan yang bertugas untuk menjalankan seluruh kebijakan yang telah disusun, demi tercapainya maksud dan tujuan didirikannya perusahaan. Para pejabat perusahaan akan memperkerjakan beberapa orang yang ditempatkan dibidang bidang tertentu untuk menangani bidang masing – masing.

Pendirian Perusahaan

Tahapan awal yang dilakukan oleh pengusaha dalam memulai usahanya adalah mendirikan perusahaan, tahapan awal pendirian perusahaan adalah dengan mengajukan permohonan ke negara di mana perusahaan tersebut akan didirikan. Permohonan memuat informasi mengenai nama dan tujuannya didirikan perusahaan, jenis saham, jumlah modal dasar dan nama pendiri perusahaan.

Setelah permohonan perusahaan disetujui, negara akan mengeluarkan piagam atau akta pendirian perusahaan. Terbitnya akta ini, secara resmi akan mengesahkan

berdirinya perusahaan. Setelah menerima akta pendirian perusahaan, para pendiri perusahaan lalu akan menyiapakan anggaran dasar dan anggaran rumah tangga. Anggaran dasar dan anggaran rumah tangga ini memuat seperangkat aturan dan prosedur mengenai pelaksanaan kegiatan perusahaan.

Dalam proses pendirian PT, ada sejumlah persyaratan yang harus penuhi terlebih dahulu.

Syarat pendirian perusahaan, sebagai berikut:

1. Pendiri minimal dua orang atau lebih dan akta notaris dalam bahasa Indonesia.
2. Struktur pengurus minimal terdiri dari satu (1) Direktur dan satu (1) Komisaris.
3. Untuk PT Lokal (PMDN), pemilihan nama PT terdiri atas tiga suku kata dan tidak boleh mengandung kata asing.
4. Susunan pemegang saham wajib mengambil bagian saham.
5. PT memperoleh status badan hukum setelah mendaftar ke Kemenkumham dan mendapatkan bukti pendaftaran.
6. Suami-istri yang mendirikan PT secara bersama-sama. Namun, belum memiliki Perjanjian Nikah harus memasukkan satu orang sebagai pihak pemegang saham.
7. PT wajib memiliki modal dasar yang besarnya sebagaimana Kesepakatan Pendiri Perseroan. Sedangkan, untuk PT PMA modal dasarnya minimal sebesar Rp10.000.000.000 (sepuluh miliar rupiah).
8. Setoran modal minimal 25% dari modal dasar perusahaan.

Setelah syarat pendirian perusahaan terpenuhi tahap selanjutnya adalah mengikuti langkah – langkah pendirian perusahaan sebagai berikut:

Langkah-langkah pendirian perusahaan:

1. Melengkapi dokumen yang dibutuhkan antara lain:
   a. Fotokopi KTP pemegang saham dan pengurus perusahaan untuk PT PMDN. Atau Passport/KITAS pemegang saham dan pengurus perusahaan untuk PT PMA.
   b. Fotokopi NPWP pribadi pengurus perusahaan.
   c. Kuasa bermaterai apabila dikuasakan.
   d. Pernyataan domisili bermaterai.
   e. Surat pernyataan setor modal bermaterai.
   f. Pernyataan KBLI bermaterai.
2. Pengajuan nama perusahaan, pembayaran untuk pesan nama, penerbitan izin penggunaannama perusahaan dilakukan dalam satu sistem pelayanan.
3. Memperoleh standar Akta Perusahaan dari Notaris.
4. Pengajuan Izin Pendirian Badan Hukum, Penerbitan Izin Pendirian Badan Hukum, Pembayaran Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP), Pengesahan Badan Hukum.
5. Pengajuan SIUP dan TDP, serta BPJS Kesehatan secara *online* di PTSP (Pelayanan Terpadu Satu Pintu).
6. Pendaftaran perusahaan di Kemenakertrans/ Dinas tenaga kerja.
7. Pengajuan daftar BPJS Ketenagakerjaan secara *online*.
8. Mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dan VAT *Collector Number* NPPKP (Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak).

Modal Perusahaan

1. Modal Dasar

   Modal dasar adalah seluruh nilai nominal saham perseroan yang disebut dalam anggaran dasar. Modal dasar perseroan pada prinsipnya merupakan total

jumlah saham yang dapat diterbitkan oleh perseroan terbatas (PT). Anggaran dasar sendiri yang menentukan berapa jumlah saham yang dijadikan modal dasar.

Sejalan dengan ketentuan di atas, Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2021 tentang Modal Dasar Perseroan Serta Pendaftaran Pendirian, Perubahan, dan Pembubaran Perseroan yang Memenuhi Kriteria untuk Usaha Mikro dan Kecil ("PP 8/2021") mengatur bahwa besaran modal dasar PT ditentukan berdasarkan keputusan pendiri PT. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa saat ini tidak ditetapkan lagi batas minimum modal dasar PT (UMKM). Akan tetapi, untuk PT yang melaksanakan kegiatan usaha tertentu, besaran minimum modal dasarnya harus sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Misalnya, untuk perusahaan asuransi, karena modal disetor saat pendirian minimal berjumlah 150 miliar rupiah, maka modal dasarnya juga tidak boleh kurang dari jumlah tersebut.

2. Modal Ditempatkan

   Dari keseluruhan jumlah modal dasar PT, pendiri atau pemegang saham mengambil sejumlah saham dari modal tersebut yang disanggupi untuk dilunasinya untuk dimiliki, meskipun ada yang sudah dibayar dan ada yang belum. Jumlah saham yang sudah diambil dan disanggupi untuk dilunasi tersebutlah yang dinamakan modal ditempatkan

3. Modal Disetor

   Modal yang sudah dimasukkan pemegang saham sebagai pelunasan pembayaran saham yang diambilnya sebagai modal yang ditempatkan dari modal dasar perseroan. Jadi, modal disetor adalah saham yang telah dibayar penuh oleh pemegang atau pemiliknya.

   Ketentuan mengenai modal disetor merujuk pada bunyi Pasal 33 ayat (1) dan (2) UU PT yang juga

mengatur modal ditempatkan. Selain itu, pengeluaran saham lebih lanjut yang dilakukan setiap kali untuk menambah modal yang ditempatkan harus disetor penuh.

Sehingga, paling sedikit 25% dari modal dasar harus:

a. telah ditempatkan, dan

b. telah disetor penuh pada saat pendirian PT.

Total modal dasar sebenarnya mencerminkan dua hal Pertama, untuk memenuhi persyaratan modal di awal pendirian Perusahaan dan yang kedua menantikan untuk memenuhi permintaan modal masa depan. Oleh karena itu, jumlah saham resmi (modal dasar) biasanya akan melebihi jumlah saham yang beredar (dijual) Pertama kali, selebihnya secara bertahap akan diterbitkan kembali (terjual) sesuai dengan jumlah dana yang dibutuhkan di masa yang akan datang. Jika semua saham Berwenang untuk menjual, perusahaan harus mendapatkan lisensi Negara Mengubah akta pembentukan sebelum dapat menerbitkan saham tambahan.

Tidak diperlukan entri jurnal untuk otorisasi modal saham Akuntansi, karena peristiwa ini berdampak langsung pada jumlah aset dan modal pemegang saham. tapi ungkapkan jumlahnya Saham resmi masih harus ada di neraca, mis. Bagian Ekuitas Pemegang Saham. Jumlah saham yang diterbitkan (diperdagangkan) adalah Saham yang diotorisasi, diterbitkan dan dimiliki pemegang saham. Dalam beberapa kasus perusahaan Beberapa saham yang beredar dapat ditarik dari tangan pemegang saham.

Penganggaran

Tujuan dari setiap perusahaan adalah untuk mendapatkan keuntungan sesuai dengan yang direncanakan. Dari tujuan perencanaan tersebut dapat dipahami bahwa profitabilitas bukanlah suatu kebetulan, melainkan melalui rencana kerja yang terencana dengan baik. Perencanaan adalah fungsi utama dari kepemimpinan perusahaan. Rencana disiapkan dalam bentuk uang.

Anggaran adalah rencana kerja yang disiapkan dengan hati-hati berdasarkan pengalaman masa lalu dan perkiraan masa depan. Anggarannya sangat teliti dan terperinci, sehingga menjadi panduan bagi staf untuk melakukan pekerjaan mereka.

Menurut para ahli penganggaran memiliki definisi yang beragam, Munandar (2001) menyatakan anggaran adalah suatu rencana yang disusun secara sistematis, yang meliputi seluruh kegiatan perusahaan, yang dinyatakan dalam unit (kesatuan) moneter dan berlaku dalam jangka waktu (periode) tertentu yang akan datang. Anggaran merupakan alat untuk merencanakan dan mengendalikan keuangan perusahaan dalam penyusunannya dilakukan secara periodic, dan menurut Nafarin (2007) Anggaran adalah suatu rencana kuantitatif (satuan jumlah) periodik yang disusun berdasarkan program yang telah disahkan. Anggaran (*budget*) merupakan rencana tertulis mengenai kegiatan suatu organisasi yang dinyatakan secara kuantitatif untuk jangka waktu tertentu dan umumnya dinyatakan dalam satuan uang, tetapi dapat juga dinyatakan dalam satuan barang/jasa.

Dari definisi anggaran menurut para ahli dapat disimpulkan bahwa anggaran memiliki empat unsur:

1. Rencana, yaitu suatu penentuan terlebih dahulu tentang aktivitas yang akan dilakukan di waktu yang akan datang. Dengan adanya rencana, berarti ada suatu pedoman mengenai apa yang akan dilakukan, sehingga perusahaan akan lebih terarah menuju tujuan yang ditetapkan
2. Meliputi seluruh kegiatan perusahaan, yaitu mencakup kegiatan yang akan dilakukan oleh semua bagian-bagian yang ada dalam perusahaan. Secara umum, perusahaan meliputi lima kelompok yaitu pemasaran, keuangan, produksi, administrasi, dan personalia.
3. Dinyatakan dalam satuan moneter, yaitu satuan yang berlaku di Indonesia adalah Rupiah. Hal ini mengingat masing-masing perusahaan menggunakan unit moneter yang berbeda-beda, seperti material

menggunakan kesatuan berat (kilogram) dan kesatuan panjang (meter). Dengan unit moneter, dapatlah diseragamkan semua satuan unit tersebut, memungkinkan untuk dijumlahkan, diperbandingkan serta dianalisis lebih lanjut.

4. Jangka waktu tertentu yang akan datang, yaitu menunjukkan bahwa anggaran berlaku untuk masa yang akan dating. Oleh karena itu, apa yang dimuat dalam anggaran adalah taksiran-taksiran tentang apa yang akan terjadi dan apa yang akan dilakukan diwaktu yang akan datang.

Tujuan Penyusunan Anggaran

1. Untuk menyatakan harapan sasaran perusahaan secara jelas dan formal, sehingga bisa menghindari kerancuan dan memberikan arah terhadap apa yang hendak dicapai manajemen.
2. Untuk mengkomunikasikan harapan manajemen kepada pihak-pihak terkait sehingga anggaran dimengerti, didukung dan dilaksanakan.
3. Untuk menyediakan rencana terinci mengenai aktivitas dengan maksud mengurangi ketidakpastian dan memberikan pengarahan yang jelas bagi individu dan kelompok dalam upaya mencapai tujuan perusahaan.
4. Untuk mengoordinasi cara atau metode yang akan ditempuh dalam rangka memaksimalkan sumber.
5. Untuk menyediakan alat pengukur dan mengendalikan kinerja individu dan kelompok, menyediakan informasi yang mendasari perlu tidaknya tindakan koreksi.

Penganggaran Modal

Penganggaran modal adalah kegiatan melibatkan suatu pengikatan (penanaman) dana pada masa sekarang dengan harapan memperoleh keuntungan yang dikehendaki pada masa mendatang.

Penganggaran modal bisa disebut juga sebagai kegiatan yang meliputi semua pemrosesan pembiayaan yang

direncanakan di mana harapannya untuk dikembalikan melebihi satu periode. Misalnya, investasi yang dikeluarkan berbentuk pertanahan, gedung ataupun peralatan pabrik, keunggulan sdm, bagian riset dan penelitian (Ellen Christina dan M.Fuad, 2012). Hal yang harus diperhatikan dalam anggaran modal ini adalah penekanannya pada pembiayaan yang direncanakan mendapatkan aktiva berwujud.

Adapun barang modal yang dianggarkan yakni keseluruhan pemrosesan mempelajari proyek agar bisa menetapkan mungkinkah proyek tersebut dilibatkan lagi ke anggaran modal dengan analisis mengenai aliran uang masuk dan aliran uang keluar dalam kurun periode yang berikutnya.

Dalam melakukan penganggaran modal terdapat beberapa alasan mengapa perlu menganalisa anggaran modal antara lain:

1. Uang yang digunakan memiliki tenggat waktu yang lama.
2. Investasi ditanamkan pada asset berwujud berharap akan *output* yang dijual pada periode berikutnya.
3. Uang yang dikeluarkan bagi kepentingan itu relatif banyak dan rumit dijual lagi apabila asset telah terpakai.
4. Ketetapan-ketetapan yang keliru ketika mengambil kebijakan atas modal yang dikeluarkan menyebabkan korporasi merugi yang banyak berdampak pada: beban penyusutan tinggi, bunga yang dibayarkan atas peminjaman, beban satuan meningkat bilamana kapasitas mesin terlalu besar tetapi tidak dapat dimanfaatkan secara optimal. Itulah sebabnya mengapa keputusan pemilihan investasi merupakan keputusan yang penting yang harus diambil manajer keuangan karena akan menentukan tingkat risiko yang ditanggung dan tingkat keuntungan yang akan di raih di masa datang.

Teknik dan Konsep Penganggaran Modal

Penganggaran modal merupakan alat bantu dalam mengambil keputusan apakah investasi yang diajukan dapat diterim aatau ditolak. Terdapat rangkaian tahapan yang harus dilalui dalam menilai sebuat investasi serta perhitungannya.

1. Penetapan nominal investasi awal.
2. Penetapan sumber dana yang akan diapakai, dalam hal ini sumber dana terdapat tiga sumber:
   a. Sumber dana mandiri seluruhnya.
   b. Sumber dana dari pinjaman perbankan atau lembaga lainnya.
   c. Sumber dana sebagaian mandiri sebagian lagi pinjaman.
3. Memperkirakan struktur *cash flow* (arus kas).
   a. Aliran kas masuk penerimaan tunai dari penjualan atau pendapatan lainya. Manfaat kas masuk bagi perusahaan yaitu untuk penambahan modal kegiatan operasional suatu perusahaan.
   b. Aliran kas keluar uang tunai yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk berbagai macam transaksi atau pembiayaan.
4. Melakukan perhitungan arus kas masuk dengan formula hitung sebagai berikut:
   a. Aliran kas operasional (*operational cash flow*) merupakan aliran kas yang terjadi selama umur investasi. *Operational cash flow* ini, berasal dari pendapatan yang diperoleh dikurangi dengan biaya-biaya yang dikeluarkan perusahaan. Aliran kas operasi sering disebut *cash inflow* (aliran kas masuk) yang nantinya akan dibandingkan dengan cash outflow untuk menutup investasi. Operational *cash flow* (*cash inflow*) ini, biasanya diterima setiap tahun selama umur ekonomis investasi yang berupa aliran kas masuk bersih (disebut *proceeds*).

Besarnya *proceeds* terdiri dari dua sumber, yaitu berupa laba setelah pajak atau *Earning After Tax* (EAT) ditambah depresiasi. Mengapa depresiasi merupakan sumber kas masuk (*cash inflow*), padahal depresiasi merupakan biaya yang akan mengurangi laba.

CF = EAT+DEPRECIATION+INTEREST (1-TAX)

b. Pendekatan *Top Down*

CF = EBIT (1-TAX) + *Depreciation*

CF = EBIT (1 TAX) + (*Tax* x *Depreciation*)

CF = *Cash Inflow* (Arus Kas Masuk)

EAT = *Earning After Tax*

EBIT = *Earning Before Interest and Tax*

Depreciation = Penyusutan

Interest = Bunga

Tax = Pajak

5. Melakukan penilaian kelayakan investasi.
   a. Berdasarkan pendekatan *cash flow*.
   b. Berdasarkan pendekatan keuntungan akuntansi.

Daftar Pustaka

Adisaputro, Gunawan dan Asri, Marwan. (2003). *Anggaran Perusahaan.* Yogyakarta: BPFE.

Christina, Ellen, dkk. (2001). *Anggaran Perusahaan Suatu Pendekatan Praktis.* Jakarta: Gramedia.

Darsono., Purwanti, Ari. (2010). *Penganggaran Perusahaan: Teknik Mengetahui dan Memahami Penyajian Anggaran Perusahaan sebagai Pedoman Pelaksanaan dan Pengendalian Aktivitas Bisnis.* Edisi 2. Jakarta: Mitra Wacana Media.

Husnayetti. (2012). *Anggaran Perusahaan.* Tangerang: Jelajah Nusa.

Munandar, M. (2007). *Budgetting. Perencanaan Kerja Pengkoordinasian Kerja Pengawasan Kerja.* Edisi Kedua. Yogyakarta: BPFE.

Nafarin, M. (2007). *Penganggaran Perusahaan.* Edisi 3. Jakarta: Salemba Empat.

Rahayu, Sri., Arifian, Ari. (2010). Penganggaran Perusahaan. Yogyakarta: Graha Ilmu.

Rudianto. (2009). *Penganggaran.* Jakarta: Erlangga.

Nuryatno, Amin Muhammad dkk. (2019). *Praktikum Penganggaran Perusahaan.* Bogor: Mitra Wacana Media.

A.S. Munandar. (2001). *Psikologi Industri dan Organisasi.* Depok: Universitas Indonesia (UI Press).

Nafarin, M. (2007). *Penganggaran Perusahaan.* Jakarta: Salemba Empat.

Profil Penulis

Angga Prasetia

Ketertarikan penulis terhadap ilmu ekonomi dimulai pada tahun 2006 silam, karena penulis gagal masuk jurusan tehnik mesin, Hal tersebut membuat penulis memilih untuk masuk ke Sekolah Menengah Kejuruan di SMK Islam Assa'adatul Abadiyah Jakarta dengan memilih Jurusan Akuntansi dan berhasil lulus pada tahun 2009. Penulis kemudian melanjutkan pendidikan ke Perguruan Tinggi pada tahun 2011 dan berhasil menyelesaikan studi S-1 di prodi Akuntansi Universitas Borobudur Jakarta pada tahun 2016. Empat tahun kemudian tepatnya tahun 2020, penulis menyelesaikan studi S-2 di prodi Akuntansi Program Pascasarjana Universitas Pancasila. Penulis memiliki kepakaran dibidang Akuntansi dan Pajak, hal ini dikarenakan penulis sudah banyak terjun dalam bidang Akuntansi Pajak dalam dunia Industri khususnya industry berbasis starup, serta saat ini penulis fokus dalam dunia Pendidikan Dan untuk mewujudkan karir sebagai dosen profesional, penulis pun aktif sebagai peneliti dibidang kepakarannya tersebut. Selain melakukan penelitian, penulis juga menulis buku dengan harapan dapat memberikan kontribusi positif bagi bangsa dan negara yang sangat tercinta ini.

E-mail Penulis: angga.prasetia046@gmail.com

17

KONSEP *BALANCED SCORECARD*

Dr. Entar Sutisman, S.E., M.Ak.

Universitas Yapis Papua

Sejarah dan Pengertian *Balanced Scorecard*

Balanced Scorecard dikembangkan oleh dua orang, Robert Kaplan, seorang professor di Universitas Harvard, dan David Norton, seorang konsultan juga dari Daerah Boston. Pada tahun 1990, Kaplan dan Norton memimpin studi penelitian berbagai perusahaan dalam mengeksplorasi metode baru pengukuran kinerja. Hal yang mendorong diadakannya penelitian ini adalah keyakinan yang berkembang bahwa ukuran kinerja keuangan tidak efektif untuk perusahaan bisnis modern karena tidak mampu menciptakan nilai. Mereka mendiskusikan sejumlah alternatif yang menampilkan ukuran kinerja yang dapat memberikan gambaran kegiatan dari seluruh organisasi- masalah pelanggan, bisnis internal, aktivitas karyawan, dan tentu saja kekhawatiran pemegang saham. Kaplan dan Norton kemudian menyebut alternatif ini dengan "*Balanced Scorecard*".

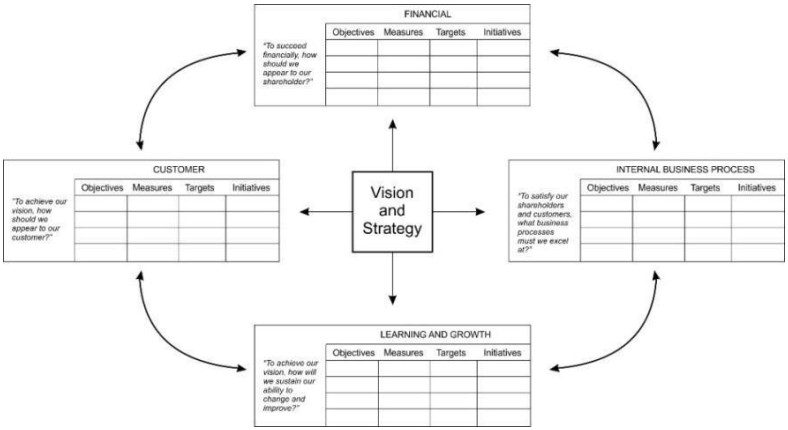
Selama empat tahun berikutnya, sejumlah organisasi mengadopsi *Balanced Scorecard* dan langsung memperlihatkan hasilnya. Kaplan dan Norton mengemukakan bahwa organisasi-organisasi ini, tidak hanya melengkapi langkah-langkah keuangan dengan pendorong kerja masa depan tetapi juga mengomunikasikan strategi mereka melalui langkah-langkah yang mereka pilih untuk *Balanced Scorecard*. Ketika *Scorecard* sudah dikenal di seluruh dunia sebagai

alat utama organisasi dalam mengimpelentasikan strategi, Pada tahun 1996, Kaplan dan Norton merangkum konsep ini ke dalam bukunya *"Balanced Scorecard"* (Niven, 2001).

Menurut Kaplan dan Norton (1996), *Balanced Scorecard* merupakan alat pengukur kinerja eksekutif yang memerlukan ukuran komprehensif dengan empat perspektif, yaitu perspektif keuangan, perspektif pelanggan, perspektif bisnis internal, dan perspektif pertumbuhan dan pembelajaran. Sementara itu Anthony, Banker, Kaplan, dan Young (1997) mendefinisikan *Balanced Scorecard* sebagai "*a measurement and management system that views a business unit''s performance from four perspectives: financial, customer, internal business process, and learning and growth.*" Dengan demikian, *Balanced Scorecard* merupakan suatu alat pengukur kinerja perusahaan yang mengukur kinerja perusahaan secara keseluruhan, baik secara keuangan maupun nonkeuangan dengan menggunakan empat perspektif yaitu, perspektif keuangan, perspektif pelanggan, perspektif bisnis internal, dan perspektif pertumbuhan dan pembelajaran.

Pendekatan *Balance Scorecard* dimaksudkan untuk menjawab pertanyaan pokok, yaitu (Kaplan dan Norton, 1996):

1. Bagaimana penampilan perusahaan dimata para pemegang saham? (*perspektif keuangan*).
2. Bagaimana pandangan para pelanggan terhadap perusahaan? (*perspektif pelanggan*).
3. Apa yang menjadi keunggulan perusahaan? (*perspektif bisnis internal*).
4. Apa perusahaan harus terus menerus melakukan perbaikan dan menciptakan nilai secara berkesinambungan? (*perspektif pertumbuhan dan pembelajaran*).

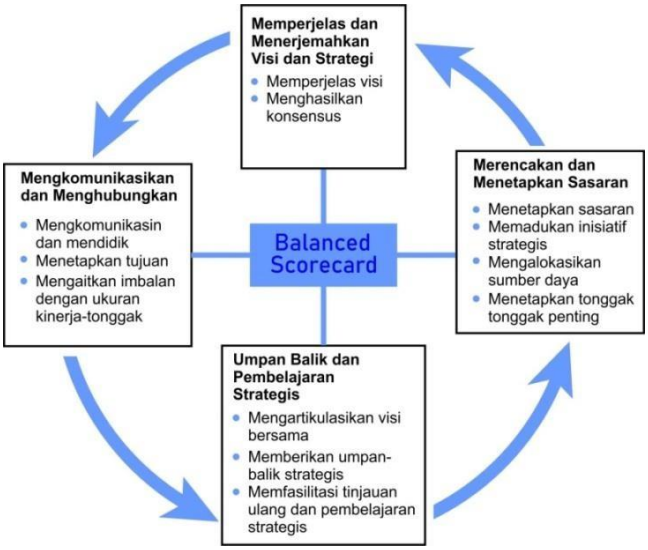


Gambar 17.1
Using Balanced Scorecard as a Strategic Management System

(Kaplan dan Norton, 2014)

Kita dapat menggambarkan *Balanced Scorecard* sebagai serangkaian tindakan yang dipilih dengan cermat yang berasal dari strategi organisasi. Pengukuran yang dipilih untuk *Scorecard* merupakan alat bagi para pemimpin untuk digunakan dalam berkomunikasi dengan karyawan dan pemangku kepentingan eksternal dan pendorong kinerja di mana organisasi akan mencapai misi dan sasaran strategisnya. Selain itu, *Balanced Scorecard* juga memberikan kerangka berpikir untuk menjabarkan strategi perusahaan ke dalam segi operasional. Kaplan dan Norton (1996) mengatakan bahwa perusahaan menggunakan focus pengukuran *Scorecard* untuk menghasilkan berbagai proses manajemen, meliputi:

1. Memperjelas dan menerjemahkan visi dan strategi.
2. Mengomunikasikan dan mengaitkan berbagai tujuan dan ukuran strategis.
3. Merencanakan, menetapkan sasaran, dan menyelaraskan berbagai inisiatif strategis.
4. Meningkatkan umpan balik dan pembelajaran strategis.



Gambar 17.2
BSC sebagai suatu Kerangka Kerja Tindakan Strategis

(Kaplan dan Norton, 2014)

Dengan *BSC*, tujuan suatu organisasi tidak hanya dinyatakan hanya dalam ukuran keuangan, akan tetapi dinyatakan dalam penciptaan nilai terhadap pelanggan yang ada pada saat ini dan yang akan datang, dan bagaimana organisasi harus meningkatkan kemampuan internal yang dimilikinya termasuk investasi pada manusia, sistem, dan prosedur yang dibutuhkan untuk memperoleh kinerja yang lebih baik pada masa mendatang.

Pengukuran kinerja keuangan dan nonkeuangan pada *Balanced Scorecard,* diharapkan dapat menjadi bagian dari sistem informasi bagi seluruh pegawai dan tingkatan dalam organisasi. Saat ini *Balance Scorecard* sudah menjadi sebuah kerangka berpikir dalam pengembangan strategi tidak lagi hanya sebagai pengukur kinerja.

Perspektif Keuangan

Perspektif keuangan tetap digunakan dalam *Balance Scorecard*, karena ukuran keuangan menunjukkan apakah perencanaan dan pelaksanaan strategi

perusahaan memberikan perbaikan atau tidak, bagi peningkatan keuntungan perusahaan. Perbaikan-perbaikan ini, tercermin dalam sasaran-sasaran yang secara khusus berhubungan dengan keuntungan yang terukur, pertumbuhan usaha, dan nilai pemegang saham.

Pengukuran kinerja keuangan mempertimbangkan adanya tahapan dari siklus kehidupan bisnis, yaitu: *growth*, *sustain*, dan *harvest* (Kaplan dan Norton, 2001). Tiap tahapan memiliki sasaran yang berbeda, sehingga penekanan pengukurannya pun berbeda pula.

1. *Growth* (berkembang) adalah tahapan awal siklus kehidupan perusahaan di mana perusahaan memiliki produk atau jasa yang secara signifikan memiliki potensi pertumbuhan yang baik. Di sini, manajemen terikat dengan komitmen untuk mengembangkan suatu produk atau jasa baru, membangun dan mengembangkan suatu produk/jasa dan fasilitas produksi, menambah kemampuan operasi, mengembangkan system, infrastruktur, dan jaringan distribusi yang akan mendukung hubungan global, serta membina dan mengembangkan hubungan dengan pelanggan.

2. *Sustain* (bertahan) adalah tahapan kedua di mana perusahaan masih melakukan investasi dan reinvestasi dengan mengisyaratkan tingkat pengembalian terbaik. Dalam tahap ini, perusahaan mencoba mempertahankan pangsa pasar yang ada, bahkan mengembangkannya, jika mungkin. Investasi yang dilakukan umumnya diarahkan untuk menghilangkan bottleneck, mengembangkan kapasitas, dan meningkatkan perbaikan operasional secara konsisten. Sasaran keuangan pada tahap ini, diarahkan pada besarnya tingkat pengembalian atas investasi yang dilakukan. Tolok ukur yang kerap digunakan pada tahap ini, misalnya ROI, profit margin, dan *operating ratio*.

Harvest (panen) adalah tahapan ketiga di mana perusahaan benar-benar memanen/menuai hasil investasi di tahap-tahap sebelumnya. Tidak ada lagi

investasi besar, baik ekspansi maupun pembangunan kemampuan baru, kecuali pengeluaran untuk pemeliharaan dan perbaikan fasilitas. Sasaran keuangan adalah hal yang utama dalam tahap ini, sehingga diambil sebagai tolok ukur, yaitu memaksimumkan arus kas masuk dan pengurangan modal kerja

Perspektif Pelanggan

Filosofi manajemen terkini telah menunjukkan peningkatan pengakuan atas pentingnya konsumen fokus dan konsumen satisfaction. Perspektif ini merupakan *leading* indicator. Jadi, jika pelanggan tidak puas maka mereka akan mencari produsen lain yang sesuai dengan kebutuhan mereka. Kinerja yang buruk dari perspektif ini akan menurunkan jumlah pelanggan di masa depan meskipun saat ini kinerja keuangan terlihat baik. Oleh Kaplan dan Norton (2001) perspektif pelanggan dibagi menjadi dua kelompok pengukuran, yaitu: *customer core measurement* dan *customer value prepositions*. *Customer core measurement* memiliki beberapa komponen pengukuran, yaitu:

1. *Market Share* (pangsa pasar); pengukuran ini, mencerminkan bagian yang dikuasai perusahaan atas keseluruhan pasar yang ada, yang meliputi: jumlah pelanggan, jumlah penjualan, dan volume unit penjualan.
2. *Customer Retention* (retensi pelanggan); mengukur tingkat di mana perusahaan dapat mempertahankan hubungan dengan konsumen.
3. *Customer Acquisition* (akuisisi pelanggan); mengukur tingkat di mana suatu unit bisnis mampu menarik pelanggan baru atau memenangkan bisnis baru.
4. *Customer Satisfaction* (kepuasan pelanggan); Menaksir tingkat kepuasan pelanggan terkait dengan kriteria kinerja spesifik dalam *value proposition*.
5. *Customer Profitability* (profitabilitas pelanggan); mengukur keuntungan yang diperoleh perusahaan dari penjualan produk/jasa kepada konsumen.

Gambar 17.3 Perspektif Pelanggan-Ukuran Utama
(Kaplan dan Norton, 2014)

Adapun nilai pelanggan (*Customer Value Proposition*) merupakan pemicu kinerja yang didasarkan pada atribut sebagai berikut:

1. *Product/Service Attributes*

   Meliputi fungsi dari produk atau jasa, harga, dan kualitas. Pelanggan memiliki preferensi yang berbeda-beda atas produk yang ditawarkan. Ada yang mengutamakan fungsi dari produk, kualitas, atau harga yang murah. Perusahaan harus mengidentifikasikan apa yang diinginkan pelanggan atas produk yang ditawarkan. Selanjutnya, pengukuran kinerja ditetapkan berdasarkan hal tersebut.

2. *Customer Relationship*

   Menyangkut perasaan pelanggan terhadap proses pembelian produk yang ditawarkan perusahaan. Perasaan konsumen ini sangat dipengaruhi oleh responsivitas dan komitmen perusahaan terhadap pelanggan berkaitan dengan masalah waktu penyampaian. Waktu merupakan komponen yang penting dalam persaingan perusahaan. Konsumen, biasanya menganggap penyelesaian order yang cepat dan tepat waktu sebagai faktor yang penting bagi kepuasan mereka.

3. *Image and Reputasi*

   Menggambarkan faktor-faktor intangible yang menarik seorang konsumen untuk berhubungan dengan perusahaan. Membangun image dan reputasi dapat dilakukan melalui iklan dan menjaga kualitas seperti yang dijanjikan.

Perspektif Proses Bisnis Internal

Proses bisnis internal mengidentifikasi proses internal bisnis yang kritis yang harus menjadi keunggulan dari sebuah organisasi. *Scorecard* dalam perspektif ini memungkinkan para manajer untuk mengetahui seberapa baik bisnis mereka berjalan dan apakah jasa yang diberikan sudah memenuhi ekspektasi yang diharapkan oleh pelanggan. Karena perspektif ini membutuhkan keakuratan analisis maka harus didesain oleh yang paling mengerti visi dan misi organisasi, jika diperlukan juga memungkinkan untuk menggunakan jasa *eksternal consultant.*

Gambar 17.4 Perspektif Rantai Nilai Proses Bisnis Internal (Kaplan dan Norton, 2014)

Kaplan dan Norton (1996) membagi proses bisnis internal ke dalam tiga tahapan, yaitu:

1. Proses Inovasi

   Dalam proses penciptaan nilai tambah bagi pelanggan, proses inovasi merupakan salah satu kritikal proses, di mana efisiensi dan efektifitas serta ketepatan waktu dari proses inovasi ini akan mendorong terjadinya efisiensi biaya pada proses penciptaan nilat tambah bagi pelanggan. Dalam proses ini, unit bisnis menggali pemahaman tentang kebutuhan dari pelanggan dan menciptakan produk dan jasa yang mereka butuhkan. Proses inovasi dalam perusahaan biasanya dilakukan oleh bagian

marketing sehingga setiap keputusan pengeluaran suatu produk ke pasar telah memenuhi syarat-syarat pemasaran dan dapat dikomersialkan (didasarkan pada kebutuhan pasar).

2. Proses Operasi

   Proses operasi adalah proses untuk membuat dan menyampaikan produk/jasa. Aktivitas di dalam proses operasi terbagi ke dalam dua bagian: 1) proses pembuatan produk, dan 2) proses penyampaian produk kepada pelanggan. Pengukuran kinerja yang terkait dalam proses operasi dikelompokkan pada waktu, kualitas, dan biaya.

3. Proses Pelayanan Purna Jual

   Proses ini merupakan jasa pelayanan pada pelanggan setelah penjualan produk/jasa tersebut dilakukan. Aktivitas yang terjadi dalam tahapan ini, misalnya penanganan garansi dan perbaikan penanganan atas barang rusak dan yang dikembalikan serta pemrosesan pembayaran pelanggan. Perusahaan dapat mengukur apakah upayanya dalam pelayanan purna jual ini telah memenuhi harapan pelanggan, dengan menggunakan tolok ukur yang bersifat kualitas, biaya, dan waktu seperti yang dilakukan dalam proses operasi. Untuk siklus waktu, perusahaan dapat menggunakan pengukuran waktu dari saat keluhan pelanggan diterima hingga keluhan tersebut diselesaikan.

Perspektif Pembelajaran dan Pertumbuhan

Proses ini mengidentifikasi infrastruktur yang harus dibangun perusahaan untuk meningkatkan pertumbuhan dan kinerja jangka panjang. Proses pembelajaran dan pertumbuhan ini bersumber dari faktor sumber daya manusia, sistem, dan prosedur organisasi. Yang termasuk dalam perspektif ini adalah pelatihan pegawai dan budaya perusahaan yang berhubungan dengan perbaikan individu dan organisasi.

Hasil dari pengukuran ketiga perspektif sebelumnya biasanya akan menunjukkan kesenjangan yang besar antara kemampuan orang, system, dan prosedur yang ada saat ini dengan yang dibutuhkan untuk mencapai kinerja yang diinginkan. Inilah alasan mengapa perusahaan harus melakukan investasi di ketiga faktor tersebut untuk mendorong perusahaan menjadi sebuah organisasi pembelajar (*learning organization*).

Dalam perspektif ini, ada faktor-faktor penting yang harus diperhatikan, yaitu:

1. Kapabilitas Pekerja

   Dalam hal ini, manajemen dituntut untuk memperbaiki pemikiran pegawai terhadap organisasi, yaitu bagaimana para pegawai menyumbangkan segenap kemampuannya untuk organisasi. Untuk itu, perencanaan dan upaya implementasi reskilling pegawai yang menjamin kecerdasan dan kreativitasnya dapat dimobilisasi untuk mencapai tujuan organisasi.

2. Kapabilitas System Informasi

   Bagaimanapun juga, meski motivasi dan keahlian pegawai telah mendukung pencapaian tujuan-tujuan perusahaan, masih diperlukan informasi-informasi yang terbaik. Dengan kemampuan sistem informasi yang memadai, kebutuhan seluruh tingkatan manajemen dan pegawai atas informasi yang akurat dan tepat waktu dapat dipenuhi dengan sebaik-baiknya.

3. Motivasi, Kekuasaan dan Keselarasan

   Perspektif ini penting untuk menjamin adanya proses yang berkesinambungan terhadap upaya pemberian motivasi dan inisiatif yang sebesar-besarnya bagi pegawai. Paradigma manajemen terbaru menjelaskan bahwa proses pembelajaran sangat penting bagi pegawai untuk melakukan trial and error, sehingga turbulensi lingkungan sama-sama dicoba-kenali tidak saja oleh jenjang manajemen strategis tetapi juga oleh segenap pegawai di dalam organisasi sesuai

kompetensinya masing-masing. Upaya tersebut, perlu didukung dengan motivasi yang besar dan pemberdayaan pegawai berupa delegasi wewenang yang memadai untuk mengambil keputusan. Selain itu, upaya tersebut juga harus dibarengi dengan upaya penyesuaian yang terus menerus yang sejalan dengan tujuan organisasi.

Dari keempat perspektif tersebut, terdapat hubungan sebab akibat yang merupakan penjabaran tujuan dan pengukuran dari masing-masing perspektif. Hubungan berbagai sasaran strategic yang dihasilkan dalam perencanaan strategik dengan kerangka *Balanced Scorecard* menjanjikan peningkatan kemampuan perusahaan dalam menghasilkan kinerja keuangan. Kemampuan ini, sangat diperlukan oleh perusahaan yang memasuki lingkungan bisnis yang kompetitif.

Keunggulan *Balanced Scorecard*

Balanced Scorecard memiliki keunggulan yang menjadikan sistem manajemen strategik saat ini berbeda secara signifikan dengan sistem manajemen strategik dalam manajemen tradisional (Mulyadi, 2001). Manajemen strategik tradisional hanya berfokus ke sasaran-sasaran yang bersifat keuangan, sedangkan sistem manajemen strategik kontemporer mencakup perspektif yang luas, yaitu keuangan, pelanggan, proses bisnis internal, serta pembelajaran dan pertumbuhan. Selain itu, berbagai sasaran strategik yang dirumuskan dalam sistem manajemen strategik tradisional tidak koheren satu dengan lainnya, sedangkan berbagai sasaran strategik dalam sistem manajemen strategik kontemporer dirumuskan secara koheren.

Balanced Scorecard menjadikan sistem manajemen strategik kontemporer memiliki karakteristik yang tidak dimiliki oleh sistem manajemen strategik tradisional, yaitu dalam karakteristik keterukuran dan keseimbangan. Menurut Mulyadi (2001), keunggulan pendekatan *Balanced Scorecard* dalam system perencanaan strategik adalah mampu menghasilkan

rencana strategik yang memiliki karakteristik sebagai berikut:

1. Komprehensif

   Balanced Scorecard menambahkan perspektif yang ada dalam perencanaan strategik, dari yang sebelumnya hanya pada perspektif keuangan, meluas ke tiga perspektif yang lain, yaitu pelanggan, proses bisnis internal, serta pembelajaran dan pertumbuhan. Perluasan perspektif rencana strategik ke perspektif nonkeuangan tersebut menghasilkan manfaat sebagai berikut:

   a. Menjanjikan kinerja keuangan yang berlipat ganda dan berjangka panjang.

   b. Memampukan perusahaan untuk memasuki lingkungan bisnis yang kompleks.

2. Koheren

   Balanced Scorecard mewajibkan personel untuk membangun hubungan sebab akibat, di antara berbagai sasaran strategik yang dihasilkan dalam perencanaan strategik. Setiap sasaran strategik yang ditetapkan dalam perspektif nonkeuangan harus mempunyai hubungan kausal dengan sasaran keuangan, baik secara langsung maupun tidak langsung. Dengan demikian, kekoherenan sasaran strategik yang dihasilkan dalam sistem perencanaan strategik memotivasi personel untuk bertanggung jawab dalam mencari inisiatif strategik yang bermanfaat untuk menghasilkan kinerja keuangan.

   Sistem perencanaan strategik yang menghasilkan sasaran strategik yang koheren akan menjanjikan pelipatgandaan kinerja keuangan berjangka panjang, karena personel dimotivasi untuk mencari inisiatif strategik yang mempunyai manfaat bagi perwujudan sasaran strategik di perspektif keuangan, pelanggan, proses bisnis internal, pembelajaran dan pertumbuhan. Kekoherenan sasaran strategik yang menjanjikan pelipatgandaan kinerja keuangan sangat

dibutuhkan oleh perusahaan untuk memasuki lingkungan bisnis yang kompetitif.

3. Seimbang

   Keseimbangan sasaran strategik yang dihasilkan oleh sistem perencanaan strategik penting untuk menghasilkan kinerja keuangan berjangka panjang. Jadi, perlu diperlihatkan garis keseimbangan yang harus diusahakan dalam menetapkan sasaran-sasaran strategik di keempat perspektif.

4. Terukur

   Keterukuran sasaran strategik yang dihasilkan oleh sistem perencanaan strategik menjanjikan ketercapaian berbagai sasaran strategik yang dihasilkan oleh sistem tersebut. Semua sasaran strategik ditentukan oleh ukurannya, baik untuk sasaran strategik di perspektif keuangan maupun sasaran strategik di perspektif nonkeuangan. *Balanced Scorecard* dapat melipgandakan kinerja keuangan jangka panjang, karena *Balanced Scorecard* membantu keterukuran sasaran-sasaran strategis pada perspektif non-finansial. Dengan demikian, sasaran- sasaran strategis akan mudah diukur, sehingga dapat dikelola dan dimaksimalkan.

Penyelarasan Ukuran *Balanced Scorecard* dengan Strategi

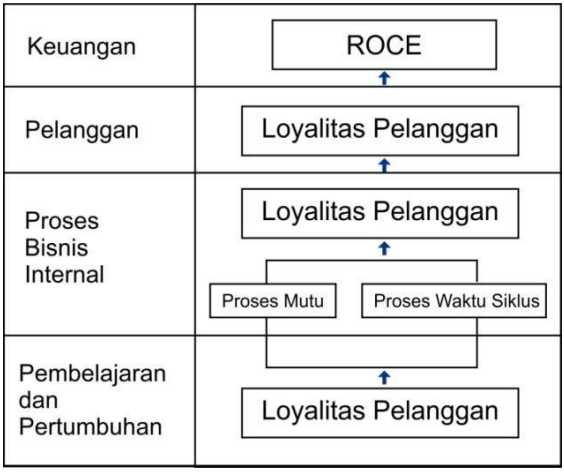
Kaplan dan Norton berpendapat bahwa ada tiga prinsip yang dapat menselaraskan *Balanced Scorecard* dengan strategi organisasi.

1. *Cause and Effect Relationship*

   Prinsip ini, sangat penting karena dapat menjabarkan tujuan dan pengukuran masing-masing perspektif ke dalam satu kesatuan yang terpadu. Konsep *Balanced Scorecard* harus bisa menjelaskan strategi bisnis melalui hubungan sebab akibat, agar hubungan antara berbagai tujuan dan ukuran pada semua perspektif dapat dinyatakan secara eksplisit dan mudah dikelola.

Setiap ukuran yang dipilih harus menjadi unsur suatu rantai hubungan sebab akibat yang mengomunikasikan arti strategi kepada seluruh perusahaan. *Return On Capital Employee* (ROCE) dapat dicapai bila tingkat penjualan tinggi yang merupakan hasil dari loyalitas pelanggan. Dengan demikian, loyalitas pelanggan dimasukkan ke kategori perspektif pelanggan karena mempunyai pengaruh yang kuat terhadap besarnya ROCE.

Pada proses bisnis internal, perusahaan berusaha mewujudkan pengiriman tepat waktu melalui siklus produksi yang singkat dan kualitas proses bisnis internal yang sangat tinggi. Kedua faktor tersebut, dapat diperoleh dengan melatih dan meningkatkan kemampuan pegawai sehingga faktor pelatihan dan peningkatan kemampuan pegawai dimasukan ke dalam perspektif pembelajaran dan pertumbuhan. Berikut ini adalah contoh hubungan sebab akibat yang diaplikasikan oleh perusahaan melalui penetapan ROCE sebagai tujuan perspektif keuangan.



Gambar 17.5 Hubungan sebab-akibat dalam BSC
(Kaplan & Norton, 2014)

2. *Performance Driver*

   Sebuah *Balanced Scorecard* yang baik harus memiliki bauran ukuran hasil dan faktor pendorong kinerja. Ukuran hasil merupakan *lag indicator* yang mencerminkan tujuan bersama sebagai strategi dan struktur dalam perusahaan seperti profitabilitas, kepuasan pelanggan, proses bisnis internal yang efektif, dan keahlian pekerjaan. Sedangkan faktor pendorong kinerja (*Performance Driver*) atau *lead indicator* adalah faktor-faktor khusus yang terdapat pada perusahaan dan mencerminkan keunikan strategi guna mendukung tercapainya tujuan bersama (Hawara, 2010).

3. *Linkage to Financial*

   Sebuah *Balanced Scorecard* harus tetap menitik beratkan kepada hasil, terutama yang bersifat finansial seperti *Return on Capital Employed* atau nilai tambah ekonomis. Banyak manajer gagal mengaitkan program seperti manajemen mutu total, penurunan waktu siklus, pemberdayaan pekerja, dengan hasil yang secara langsung memengaruhi para pelanggan dan yang menghasilkan kinerja finansial yang handal pada masa yang akan datang.

   Pada perusahaan seperti itu, program peningkatan kinerja secara keliru telah dianggap sebagai tujuan akhir. Program- program ini tidak dikaitkan kepada sasaran-sasaran spesifik untuk meningkatkan kepuasan pelanggan, dan juga, kepada kinerja finansial. Akibatnya adalah bahwa perusahaan itu akhirnya menjadi kecewa karena program-program perubahan mereka kurang memberi hasil yang nyata (Kaplan dan Norton, 2014).

Daftar Pustaka

Gaspersz, Vincent. (2002). Sistem Manajemen Kinerja Terintegrasi Balanced Scorecard dengan Six Sigma untuk Organisasi Bisnis dan Pemerintah. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.

Kaplan, Robert S. dan Norton, David P. (1996). Balanced Scorecard, Menerjemahkan Strategi Menjadi Aksi, Alih Bahasa: Peter R. Yosi Pasla. Jakarta: Erlangga.

Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan, dan S. Mark Young, (1997). Management Accounting. Edisi kedua, Prentise Hall, Inc., New Jersey.

Kaplan, Robert, S. and Norton, David, P. (2001). The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment. Massachusetts: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S. dan David P. Norton. (2014). Balance Scorecard: Menerapkan Strategi Menjadi Aksi, Terjemahan: Pasla Yosi Peter R. Jakarta: Erlangga.

Mulyadi. (2001). Balanced Scorecard: Alat Manajemen Kontemporer untuk Pelipatganda Kinerja Keuangan Perusahaan. (edisi ke-2). Jakarta: Salemba Empat.

Mulyadi. (2007). Balanced Scorecard. Jakarta: Salemba Empat.

Niven, Paul R. (2002). Balanced Scorecard: Step - By – Step Maximazing Performance and Maintaining Results. John Wiley & Sons, Inc., New York.

Niven, Paul R. (2003). Balanced Scorecard: Step – By – Step for Government and Nonprofit Agencies. New York: John Wiley & Sons, Inc.

Sitompul, Hawara Sebastian. (2010). Evaluasi Kinerja dengan Metode Balanced Scorecard pada Rumah Sakit Pelabuhan Jakarta. Skripsi. Bogor: Departemen Manajemen Fakultas Ekonomi dan Manajemen Institut Pertanian Bogor.

Profil Penulis

Entar Sutisman

Ketertarikan penulis terhadap ilmu Akuntansi dimulai pada tahun 1993 yang lalu. Hal tersebut dilakukan penulis dengan memilih untuk Sekolah tingkat SLTA pada Sekolah Menengah Ekonomi Atas (SMEA) yang saat ini bernama SMK Hikmah Yapis Jayapura Jurusan Akuntansi dan berhasil lulus pada tahun 1996. Penulis kemudian melanjutkan pendidikan ke Perguruan Tinggi dan berhasil menyelesaikan studi S-1 di prodi Akuntansi Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi (STIE) yang saat ini berubah status menjadi Universitas Yapis Papua pada tahun 2001. Pada tahun 2006-2008, penulis menyelesaikan studi S-2 di prodi Akuntansi Universitas Airlangga Surabaya, dan pada tahun 2014-2019, penulis menyelesaikan studi S-3 (Program Doktoral) di Program Doktor Ilmu Akuntansi (PDIA) Universitas Airlangga Surabaya. Penulis memiliki kepakaran di bidang Akuntansi Manajemen. Demi untuk mewujudkan karir sebagai dosen profesional, penulis pun aktif sebagai peneliti dibidang kepakarannya tersebut. Beberapa penelitian yang telah dilakukan didanai oleh internal perguruan tinggi. Selain peneliti, penulis juga aktif menulis buku dengan harapan dapat memberikan kontribusi positif bagi bangsa dan negara yang sangat tercinta ini.

E-mail Penulis: entar.uniyap@gmail.com

18

PENYUSUNAN PROGRAM DAN ANGGARAN

Siti Nurhayati, S.E., M.Ak.

Institut Transportasi dan Logistik Trisakti

Penyusunan Program

Penyusunan program adalah proses untuk menentukan kegiatan yang akan dilaksanakan oleh perusahaan dalam kurun waktu panjang (3 – 5 tahun), dan merencanakan sejumlah sumber daya yang akan dialokasikan pada setiap program. Proses penyusunan program pada umumnya dimulai beberapa bulan menjelang dimulainya proses penyusunan anggaran dan program yang disusun berdasarkan jenis produk perusahaan. Tahapan setelah menyusun program adalah menyusun anggaran.

Tiga pokok kegiatan pokok dalam penyusunan program sebagai berikut:

1. Me-*review* kembali program yang sedang dilaksanakan, yaitu dengan melakukan *review* kembali terhadap program yang telah dilaksanakan selama ini, apakah menguntungkan atau merugikan perusahaan. Dengan melakukan ini, perusahaan akan segera dapat mengetahui apa saja yang perlu ditingkatkan dan diperbaiki agar perusahaan dapat mencapai tujuan. Jika masih terdapat kekurangan dalam pelaksanaan program yang sedang berjalan, perusahaan agar segera dapat melakukan Tindakan untuk mengatasi masalah-masalah yang mungkin timbul.

Cara yang sistematis untuk menganalisis program yang sedang dilaksanakan disebut dengan *Zero-Base Review.* Untuk melakukan car aini dibutuhkan waktu yang panjang, namun car aini dapat mencegah terjadinya kegiatan yang kurang menyenangkan. - *Zero-Base Review* ini, biasanya digunakan oleh Pusat Biaya seperti Departemen Akuntansi dan *Human Capital* (HRD).

2. Mempertimbangkan usulan program baru. Setelah dilakukan *review* program yang sedang berjalan, perusahaan membuat perencanaan program yang baru. Penyusunan program ini berupa kegiatan-kegiatan yang memerlukan pertimbangan pemilihan alternatif. Untuk memilih alternatif program baru perlu mempertimbangkan usulan investasi modal atau pengambilan keputusan penanaman modal yaitu menerima atau menolak usulan program baru tersebut karena harus dihitung secara cermat. Manajemen harus mempertimbangkan rencana program baru dengan cermat, karena berhubungan dengan investasi modal yang ebsar dan membutuhkan waktu yang panjang untuk pengembalian investasinya.
3. Program-program dikoordinasikan dalam suatu sistem penyusunan program secara formal. Dalam me-*review* program-program yang sedang dilaksanakan atau menyusun program baru perlu disusun secara formal. Dengan penyusunan program yang formal, akan dapat diperkirakan dan dihitung berapa keuangan yang akan dibutuhkan untuk me-*review* program dan pembuatan program baru untuk beberapa tahun yang akan datang.

Tahap-tahap penyusunan program sebagai berikut:

1. Manajemen puncak menentukan tujuan dan strategi dasar perusahaan, dan hasilnya akan diinformasikan pada para manajer operasional.
2. Berdasarkan tujuan dan strategi dasar yang sudah ditentukan manajer puncak, para manajer

operasional membuat usulan program untuk dimusyawarahkan dengan manajemen puncak.

3. Usulan program-program dari para manajer operasi didiskusikan bersama manajemen puncak, mana saja yang disetujui, tidak disetujui, dan yang perlu direvisi, sampai ditetapkan program perusahaan secara menyeluruh.

Penyusunan Anggaran

Setelah penyusunan program, akan dilakukan penyusunan anggaran. Anggaran merupakan suatu rencana kerja perusahaan yang terdiri dari pendapatan dan pengeluaran yang dinyatakan secara kuantitatif, diukur dalam satuan moneter dan dapat juga menggunakan satuan ukuran lain, yang mencakup jangka waktu tertentu, biasanya jangka waktu satu tahun. Karakteristik anggaran sebagai berikut:

1. Anggaran dapat dinyatakan dalam satuan keuangan dan satuan selain keuangan.
2. Anggaran mengenai masa atau jangka waktu (1 tahun).
3. Anggaran merupakan komitmen para manajer puncak untuk mencapai target yang telah ditetapkan.
4. Anggaran yang sudah disetujui segera dilaksanakan sesuai pos-pos anggaran.
5. Anggaran dapat dijadikan alat untuk mengukur kinerja manajemen.
6. Usulan anggaran ditetapkan oleh pihak manajemen puncak.

Fungsi anggaran adalah sebagai berikut:

1. Alat Perencanaan

   Anggaran merupakan alat pengendali manajemen dalam rangka mencapai tujuan perusahaan. Anggaran perusahaan digunakan untuk merencanakan kegiatan apa saja yang akan dilakukan oleh perusahaan beserta rincian biaya yang

dibutuhkan dan rencana sumber pendapatan yang akan diperoleh perusahaan.

Anggaran sebagai alat perencanaan digunakan untuk:

a. Merumuskan tujuan dan sasaran kebijakan agar sejalan dengan visi, misi dan sasaran yang sudah ditetapkan.

b. Merencanakan berbagai program, kegiatan, serta sumber pendapatan.

c. Mengalokasikan dana untuk program dan kegiatan yang sudah disusun.

d. Menentukan indicator kinerja dan pencapaian strategi.

2. Alat Pengendalian

Anggaran berisi rencana detail atas pendapatan dan pengeluaran perusahaan, dimaksudkan dengan adanya anggaran, semua bentuk pengeluaran dan pendapatan dapat dipertanggungjawabkan.

Pengendalian anggaran dapat dilakukan dengan cara sebagai berikut:

a. Membandingkan kinerja anggaran dengan realisasi.

b. Menghitung selisih anggaran.

c. Menemukan pos-pos biaya yang dapat dikendalikan dan tidak dapat dikendalikan.

d. Merevisi anggaran biaya dan pendapatan untuk tahun berikutnya.

3. Motivasi

Anggaran berfungsi sebagai pendorong yang dapat memotivasi manajer masing-masing divisi yang mereka pimpin dan manajemen puncak untuk meraih tujuan perusahaan.

4. Alat Koordinasi dan Komunikasi

Dalam perencanaan dan pelaksanaan anggaran, harus dikomunikasikan ke seluruh bagian

perusahaan yaitu antar unit kerja. Anggaran yang disusun dengan baik mampu mendeteksi terjadinya inkonsistensi suatu unit kerja di dalam pencapaian tujuan perusahaan.

5. Alat Penilaian Kinerja

   Perencanaan anggaran dan pelaksanaannya, akan menjadi penilaian kinerja manajemen perusahaan. Kinerja manajemen dan pimpinan akan dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran serta pelaksanaan efisiensi anggaran. Anggaran merupakan alat yang paling efektif untuk melakukan penilaian dan pengendalian kinerja.

Anggaran memiliki beberapa jenis yang mempunyai hubungan satu sama lain yang secara keseluruhan disebut anggaran induk, yaitu sebuah anggaran yang berisi keseluruhan rencana bisnis perusahaan untuk satu periode anggaran. Anggaran induk terdiri dari dua komponen utama yaitu:

1. Anggaran operasi adalah gambaran tentang pendapatan dan pengeluaran (biaya) yang dibutuhkan untuk memperoleh laba maksimal.
2. Anggaran keuangan berisi rencana perolehan arus kas dan posisi keuangan dengan kegiatan-kegiatan usaha yang sudah direncanakan.

Induk anggaran perusahaan akan berisi anggaran sebagai berikut:

Tabel 18.1 Induk Anggaran Perusahaan

Anggaran Operasi	**Anggaran Keuangan**
Anggaran penjualan	Anggaran pengeluaran modal
Anggaran produksi	Anggaran kas
Anggaran bahan baku	Anggaran laporan laba rugi
Anggaran tenaga kerja langsung	Anggaran Laporan Posisi Keuangan
Anggaran *overhead* pabrik	Anggaran perubahan posisi keuangan
Anggaran non produksi	

Penjelasan Jenis-jenis anggaran tersebut adalah sebagai berikut:

1. Anggaran penjualan, berisi rencana penjualan selama jangka waktu anggaran (biasanya 1 tahun), penjualan dinyatakan dalam satuan moneter dan besarnya jumlah penjualan. Anggaran penjualan disusun berdasarkan proyeksi penjualan yang dibuat oleh perusahaan. Anggaran penjualan merupakan dasar dari penyusunan anggaran lainnya, sehingga anggaran penjualan disebut sebagai anggaran kunci. Untuk membuat anggaran penjualan terlebih dahulu harus membuat proyeksi penjualan. Proyeksi ini dapat menggunakan metode *Least Square, Semi Average* dan *Trend Moment.*

   Contoh:

   PT ABC memproduksi 3 jenis produk yaitu Kecap, Saos Sambal dan Penyedap Rasa. Data penjualan dalam unit untuk ketiga produk tersebut sebagai berikut:

   Tabel 18.2 Data Penjualan PT ABC

Tahun	**Kecap**	**Saos Sambal**	**Penyedap Rasa**
2016	4.500	8.000	3.500
2017	6.000	6.000	4.000
2018	5.000	5.000	4.500
2019	4.500	7.500	6.000
2020	5.500	8.000	6.500
2021	6.000	6.500	5.000

   a. Harga jual/unit untuk tahun 2022 adalah untuk Kecap Rp2.250-; Saos Sambal Rp3.000-; dan Penyedap Rasa Rp5.200-.

b. Diminta:

1) Membuat proyeksi tingkat penjualan tahun 2022 dalam unit untuk produk Kecap memakai *Least Square,* produk Saos Sambal menggunakan *Semi Average* dan Penyedap Rasa menggunakan *Trend Moment.*

2) Menyusun anggaran penjualan tahun 2022 secara lengkap per triwulan.

c. Jawaban:

Di mana penjualan = y

1) Produk Kecap (*Least Square*)

Tabel 18.3 Penjualan Produk Kecap

Tahun	Penjualan (y)	x	xy	x2
2016	4,500	-5	(22,500)	25
2017	6,000	-3	(18,000)	9
2018	5,000	-1	(5,000)	1
2019	4,500	1	4,500	1
2020	5,500	3	16,500	9
2021	6,000	5	30,000	25
Total	**31,500**	**0**	**5,500**	**70**

Rumus Least Square:

Y = a + bx

dimana

$$a = \frac{\sum Y}{n}$$

$$b = \frac{\sum XY}{\sum X^2}$$

n= banyaknya jumlah tahun

a = 31.500 / 6 = 5.250

b = 5.500 / 70 = 78,57

Y2022 = 5.250 + 78,57 (7) = 5.800 unit

2) Produk Saos Sambal (*Semi Average)*

Tabel 18.4 Penjualan Produk Saos Sambal

Tahun	Penjualan (y)	x
2016	8,000	-1
2017	6,000	0
2018	5,000	1
2019	7,500	2
2020	8,000	3
2021	6,500	4

a = (8.000 + 6.000 + 5.000) / 3 = 6.333,33

b = {(7.500 + 8.000 + 6.500) / 3) – 6.333,33} / 3 = 333,33

Y2022 = 6.333,33 + 333,33 (5) = 8.000 unit

3) Produk Penyedap Rasa (*Trend Moment*)

Tabel 18.5 Penjualan Produk Penyedap Rasa

Tahun	Penjualan (y)	x	xy	x2
2016	3,500	0	-	-
2017	4,000	1	4,000	1
2018	4,500	2	9,000	4
2019	6,000	3	18,000	9
2020	6,500	4	26,000	16
2021	5,000	5	25,000	25
Total	**29,500**	**15**	**82,000**	**55**

29.500 = 6a + 15b (x2,5) → 73.750 = 15a + 37,5b

82.000 = 15a + 55b (x1) → 82.000 = 15a + 55b

-8.250 = -17,5b

b = 471,43

a = 3.738,09

Y2022 = 3.738,09 + 471,43 (6) = 6.568 unit

Maka anggaran penjualan tahun 2022 per triwulan sebagai berikut:

1) Jumlah unit kecap per triwulan = 5.800 unit / 4 = 1.450 unit per triwulan.
2) Jumlah unit saos sambal per triwulan = 8.000 unit / 4 = 2.000 unit per triwulan.
3) Jumlah unit penyedap rasa per triwulan = 6.568 / 4 = 1.642 unit per triwulan.

Tabel 18.6 Anggaran Penjualan Tiga Jenis Produk

TW	Kecap			Saos Sambal			Penyedap Rasa			Total
	Q	P	Jml (Rp)	Q	P	Jml (Rp)	Q	P	Jml (Rp)	
I	1,450	2,250	3,262,500	2,000	3,000	6,000,000	1,642	5,200	8,538,400	17,800,900
II	1,450	2,250	3,262,500	2,000	3,000	6,000,000	1,642	5,200	8,538,400	17,800,900
III	1,450	2,250	3,262,500	2,000	3,000	6,000,000	1,642	5,200	8,538,400	17,800,900
IV	1,450	2,250	3,262,500	2,000	3,000	6,000,000	1,642	5,200	8,538,400	17,800,900
Total	**5,800**		**13,050,000**	**8,000**		**24,000,000**	**6,568**		**34,153,600**	**71,203,600**

2. Anggaran produksi, berisi rencana berapa saja produk yang akan diproduksi selama periode anggaran, anggaran ini dibuat berdasarkan penjualan sebelumnya. Anggaran produksi merupakan dasar penyusunan anggaran biaya produksi, yaitu: Anggaran Biaya Bahan Baku, Anggaran Biaya Tenaga Kerja Langsung dan Anggaran Biaya *Overhead* Pabrik. Anggaran produksi dapat digunakan sebagai dasar penyusunan anggaran persediaan atau sebaliknya.

Contoh:

Tabel 18.7 Penyusunan Anggaran Produksi

	Penjualan	**Persediaan Akhir**	**Kebutuhan**	**Persediaan Awal**	**Produksi**
Januari	43,200	58,050	101,250	60,000	41,250
Februari	52,800	46,500	99,300	58,050	41,250
Maret	48,000	39,750	87,750	46,500	41,250
Triwulan III	144,000	19,500	163,500	39,750	123,750
Triwulan III	72,000	26,250	98,250	19,500	78,750
Triwulan IV	120,000	30,000	150,000	26,250	123,750
Total	**480,000**	**30,000**	**510,000**	**60,000**	**450,000**

3. Anggaran Biaya Produksi, terdiri dari komponen harga pokok produksi, yaitu biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabik.

   a. Anggaran Biaya Bahan Baku, berisi rencana biaya bahan baku yang diperlukan dalam proses produksi baik satuan moneter maupun jumlah bahan baku yang dibutuhkan. Dari anggaran ini akan dibuat dasar untuk membuat anggaran pembelian bahan baku. Kemudian anggaran ini akan menjadi dasar untuk menysusun anggaran kas dan anggaran laba rugi.

Tabel 18.8 Anggaran Biaya Bahan Baku

Anggaran Biaya Bahan Baku									
Bahan	**K1**		**K2**		**K3**		**Total**	**Harga Per Unit**	**Nilai**
	Per Unit	**Total**	**Per Unit**	**Total**	**Per Unit**	**Total**			
Kulit	2	20,000	3	30,000	3	30,000	80,000	15,000	1,200,000,000
Kayu	1.5	15,000	3	20,000	2	20,000	55,000	20,000	1,100,000,000
Plastik	1	10,000	3	15,000	1.5	15,000	40,000	12,000	480,000,000
Total (Rp)									**2,780,000,000**

Anggaran Pembelian Bahan Baku						
Bahan	Kebutuhan Produksi	Persediaan		Pembelian		
		1/1/2021	31/12/2021	Volume	Harga	Nilai
Kulit	80,000	700	8,000	87,300	15,000	1,309,500,000
Kayu	55,000	1,000	6,500	60,500	20,000	1,210,000,000
Plastik	40,000	800	5,500	44,700	12,000	536,400,000
Total (Rp)						**3,055,900,000**

b. Anggaran Biaya Tenaga Kerja Langsung, berisi rencana biaya tenaga kerja langsung dalam jangka waktu yang dianggarkan. Anggaran ini digunakan untuk dasar penyusunan Anggaran Kas dan Anggaran Laba Rugi.

Tabel 18.9 Anggaran Biaya Tenaga Kerja Langsung

Anggaran Biaya Tenaga Kerja Langsung Tahun 2021						
Produk	Volume Produksi	Jam Kerja		Tarif Per Jam	Biaya TKL	
		Per Unit	Total		Per Unit Produk	Total
K1	10,000	3	30,000	3,000	9,000	90,000,000
K2	10,000	4	40,000	3,000	12,000	120,000,000
K3	10,000	5	50,000	3,000	15,000	150,000,000
Total (Rp)						**360,000,000**

c. Anggaran Biaya *Overhead* Pabrik, berisi rencana biaya *overhead* pabrik selama jangka waktu anggaran, anggaran ini juga sebagai dasar penyusunan anggaran kas dan anggaran laba rugi.

Tabel 18.20 Anggaran Biaya *Overhead* Pabrik

Anggaran Biaya Overhead		
Jenis Biaya	**Jumlah**	
	Parsial (Rp)	**Total (Rp)**
Biaya Cat	187,500,000	
Biaya Paku	54,000,000	
Biaya Kaki Kursi	120,000,000	
Biaya Bahan Penolong		**361,500,000**
Gaji Satpam Pabrik	24,000,000	
Gaji Mandor Produksi	48,000,000	
Biaya Tenaga Kerja Penolong		**72,000,000**
Biaya Listrik, Air, Telepon	40,000,000	
Biaya Depresiasi Aset Tetap	36,500,000	
Biaya Pabrikasi Lainnya		**76,500,000**
Total		**510,000,000**

4. Anggaran Biaya Nonproduksi, berisi tentang rencana sejumlah biaya yang tidak termasuk dalam proses produksi, dan biaya ini hanya sebagai penunjang kegiatan produksi. Anggaran ini terdiri atas anggaran biaya pemasaran dan biaya administrasi umum.
5. Anggaran Pengeluaran Modal, berisi rencana untuk mengunpulkan laba sebanyak-banyaknya, kemudian mengeluarkan aset tetap sebagai modal untuk diinvestasikan.
6. Anggaran Kas, berisi rencana sumber dan penggunaan kas selama periode anggaran, terdiri dari rencana penerimaan dan pengeluaran kas. Anggaran berisi saldo awal kas ditambah rencana pemasukan dan pengeluaran kas. Dua macam anggaran kas yang diperlukan perusahaan sebagai berikut:
   a. Anggaran kas jangka pendek yaitu alat operasional pengendalian kas sehari-hari. Jangka waktunya disesuaikan dengan anggaran tahunan.
   b. Anggaran kas jangka panjang yaitu jangka waktu lima sampai sepuluh tahun yang disesuaikan dengan perencanaan perusahaan yang telah disusun.

Tabel 18.21 Anggaran Kas

	Mar (Q1)	Jun (Q2)	Sep (Q3)	Des (Q4)
Saldo awal	98,000,000	97,179,375	99,391,937	104,126,937
Penerimaan kas	55,437,500	60,656,250	66,718,750	71,328,375
Kas tersedia	**153,437,500**	**157,835,625**	**166,110,687**	**175,455,312**
Pengeluaran	56,258,125	58,443,688	61,983,750	63,397,500
Saldo akhir	**97,179,375**	**99,391,937**	**104,126,937**	**112,057,812**

7. Anggaran Laba Rugi, berisi rencana laba atau rugi suatu perusahaan selama periode anggaran. Anggaran ini disusun dari anggaran operasi dan digunakan sebagai dasar penyusunan anggaran Laporan Posisi Keuangan.

Anggaran Laba Rugi PT ABC

PT ABC
ANGGARAN LABA RUGI
UNTUK PERIODE YANG BERAKHIR 31 DESEMBER 2021

Penjualan		**800,000,000**
Beban Pokok Penjualan		
Saldo awal persediaan barang jadi	80,000,000	
Biaya produksi	300,000,000	
Persediaan barang jadi tersedia untuk dijual	**380,000,000**	
Dikurangi : persediaan akhir barang jadi	152,000,000	
Beban Pokok Penjualan		**228,000,000**
Laba kotor yang dianggarkan		**572,000,000**
Beban Operasi		
Beban Penjualan	40,000,000	
Beban Administrasi	20,000,000	
		60,000,000
Laba Operasi yang dianggarkan		**512,000,000**
Pendapatan dan beban lain-lain		
Beban Bunga		20,000,000
Laba Sebelum Pajak Penghasilan		**492,000,000**
Perkiraan beban pajak penghasilan		147,600,000
Laba Bersih yang dianggarkan		**344,400,000**

Gambar 18.1 Laporan Laba Rugi

8. Anggaran Laporan Posisi Keuangan, berisi tentang rencana posisi keuangan yang terdiri dari aset, kewajiban dan modal perusahaan pada satu periode anggaran. Anggaran ini disusun dari anggaran kas dan laba rugi serta digunakan untuk dasar menyusunan anggaran perubahan posisi keuangan.

Tabel 18. 22 Anggaran Laporan Posisi Keuangan

Keterangan	Tahun 2020	Tahun 2021	Variance - Naik (Turun)
Current assets			
Total current assets	**XX**	**XX**	**XX / (XX)**
Non-current assets			
Total non-current assets	**XX**	**XX**	**XX / (XX)**
Total assets	**XX**	**XX**	**XX / (XX)**
Current liabilities			
Total current liabilities	**XX**	**XX**	**XX / (XX)**
Non-current liabilities			
Total non-current liabilities	**XX**	**XX**	**XX / (XX)**
Total liabilities	**XX**	**XX**	**XX / (XX)**
Equity			
Total equity	**XX**	**XX**	**XX / (XX)**
Total liabilities and equity	**XX**	**XX**	**XX / (XX)**

Daftar Pustaka

Blocher. (2010). *Cost Management: A Strategic Emphasis,* 3nd Edition. Mc Graw Hill.

Blocher, Ambarriani Susty. (2010). *Manajemen Biaya.* Edisi Satu. Edisi Terjemahan. Salemba Empat.

Hansen and Mowen. (2000). *Cost Management: Accounting and Control.* Second Edition. Australia: South Western College Publishing.

Sujarweni, Wiratna, (2015). *Akuntansi Manajemen Teori dan Aplikasi.* Yogyakarta: Pustaka Baru.

Profil Penulis

Siti Nurhayati

Lahir di Jakarta pada tahun 1983. Pada tahun 2005 ia memperoleh gelar Sarjana Ekonomi Program Studi Akuntansi dari Universitas Trisakti, Jakarta. Pada tahun 2014 memperoleh gelar Magister Akuntansi dari Universitas Trisakti, Jakarta. Tahun 2004 Penulis menjadi Asisten Dosen di Universitas Trisakti. Tahun 2010 Penulis menjadi Asisten Dosen di Institut Transportasi dan Logistik Trisakti. Sejak tahun 2014 Penulis menjadi Dosen di Institut Transportasi dan Logistik Trisakti, Jakarta. Selain itu, Penulis juga pernah menjabat sebagai Kepala Bagian Keuangan di Institut Transportasi dan Logistik Trisakti, Jakarta sampai dengan tahun 2016. Tahun 2016 Penulis meraih jabatan fungsional sebagai Asisten Ahli. Kemudian Penulis menjadi Auditor di KAP Salam Rauf, dan Rekan. Saat ini ia menjabat sebagai General Manager Corporate Finance di salah satu anak perusahaan BUMN sejak tahun 2016. Artikel yang pernah ditulisnya antara lain Analisa Pengaruh Intellectual Capital terhadap Kinerja Pasar dan Kinerja Keuangan pada Perusahaan LQ45 yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode Tahun 2010 – 2013, jurnal aset (akuntansi riset), program studi akuntansi Universitas Pendidikan Indonesia Bandung, Vol 9, No. 1 tahun 2017 serta artikel Overview of Financial Technology (FINTECH) in Logistics : Literature Study, 2021, ABNUS Publisher, Journal of Economics, Management, Entrepreneur, and Business, JEMEB Vol 1 (72-78).

E-mail Penulis: snkalibata66@gmail.com

19

TEORI AKUNTANSI MANAJEMEN DALAM STANDAR AKUNTANSI MANAJEMEN

Dr. Rabiyatul Jasiyah, S.E., M.Ak.

Universitas Muhammadiyah Buton

Akuntansi Manajemen

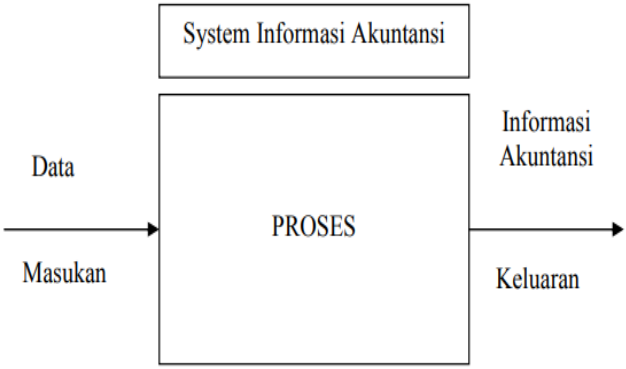
Akuntansi manajemen merupakan proses identifikasi, pengukuran, akumulasi, analisis, penyusunan, interpretasi, dan komunikasi informasi yang digunakan oleh manajemen untuk merencanakan, mengevaluasi dan mengendalikan entitas dan untuk memastikan sesuai dan akuntabilitas penggunaan sumber daya tersebut. Akuntansi manajemen juga meliputi penyusunan laporan keuangan untuk kelompok nonmanajemen seperti, pemegang saham, kreditur, badan pengatur dan otoritas pajak. (*Chartered Institute of Management Accountiants*-CIMA)

Akuntansi manajemen adalah proses identifikasi, pengukuran, akumulasi, Analisa, penyiapan, penafsiran, dan komunikasi tentang informasi yang membantu masing-masing eksekutif untuk memenuhi tujuan organisasi (Horngren, 2006). Peran akuntan manajemen dalam organisasi adalah sebagai pendukung organisasi. Akuntan manajemen bertugas membantu orang-orang lini, yaitu pihak yang bertanggung jawab langsung dalam melaksanakan tujuan dasar organisasi. Interaksi yang paling penting adalah interaksi antarmanajer, sebab manajer adalah perencana dan pengendali kegiatan

operasi. Dalam melakukan interaksi tersebut, para manajer berpedoman pada program kerja yang disusun bersama.

Akuntansi manajemen yaitu proses untuk memperoleh informasi keuangan bagi manajemen untuk pengambilan ketetapan sekaligus memberikan informasi kepada pihak-pihak internal untuk mendapatkan tujuan organisasinya.

Akuntansi manajemen dapat dipandang sebagai suatu sistem informasi yang menghasilkan keluaran (*output*) dengan menggunakan masukan (*input*) dan memprosesnya untuk mencapai tujuan khusus manajemen. Proses (pengolahan) adalah inti dari suatu sistem informasi akuntansi manajemen dan digunakan untuk mengubah masukan menjadi keluaran yang memenuhi tujuan suatu sistem.



Gambar 19.1 Akuntansi sebagai Sistem Pengolahan Informasi Akuntansi

Tujuan akuntansi manajemen adalah menyajikan informasi kepada pihak internal, yaitu manajemen perusahaan. Sistem informasi akuntansi pada suatu organisasi memiliki dua sub sistem utama, yaitu sistem akuntansi keuangan dan sistem akuntansi manajemen. Di lain pihak, sistem informasi akuntansi merupakan subsistem informasi manajemen perusahaan secara keseluruhan (Boučková, 2015).

Perspektif Historis Akuntansi Manajemen

Perspektif asal usul akuntansi manajemen teridiri dari dua perspektif yang berbeda yaitu:

1. Pendekatan ekonomi. Menurut (Chandler, 1977), (Kaplan, 1984) dan Johnson dan Kaplan (1987), bahwa praktik akuntansi manajemen yang berasal dari sektor swasta untuk mendukung operasi bisnis. Johnson dan Kaplan (1987) menyatakan bahwa asal mula akuntansi manajemen modern dapat ditelusuri hingga kemunculannya dari hirarki perusahaan yang dikelola di awal abad ke-19. Selama periode tersebut, kebutuhan untuk mendapatkan lebih banyak efisiensi dalam produksi terwujud. Pabrik sering terletak cukup jauh jaraknya dari kantor pusat, dan sistem informasinya diperlukan untuk meningkatkan dan menilai efisiensi manajer dan pekerja pabrik. Pada masa revolusi industri, karyawan dipekerjakan dalam jangka pendek dan dibayar atas pekerjaan yang dilakukan, sementara pabrik dikelola oleh pemilik.

   Johnson dan Kaplan (1987) menyimpulkan bahwa sistem akuntansi manajemen berevolusi untuk memotivasi dan mengevaluasi efisiensi proses internal dan bukan untuk mengukur keuntungan organisasi secara keseluruhan. Akuntansi manajemen dikaitkan dengan Gerakan manajemen ilmiah. Gerakan tersebut, dipimpin oleh Frederick Taylor, terkonsentrasi pada peningkatan efisiensi proses produksi dengan menyederhanakan dan menstandardisasi operasi yang pada akhirnya meningkatkan profitabilitas.

   Kemajuan dalam akuntansi manajemen dikaitkan dengan pertumbuhan multi-aktivitas, diversifikasi organisasi diawal abad ke-20. Sebagian besar praktik akuntansi manajemen yang saat ini dikembangkan pada tahun 1925. Federasi Internasional Akuntan (IFAC, 1998) mengidentifikasi empat tahap perkembangan akuntansi manajemen:

   a. Tahap 1. Sebelum tahun 1950, fokusnya adalah pada penentuan biaya dan pengendalian

keuangan melalui penggunaan penganggaran dan teknologi akuntansi biaya.

b. Tahap 2. Pada tahun 1965, fokus telah bergeser ke penyediaan informasi untuk perencanaan manajemen dan *control*, melalui penggunaan teknologi seperti, analisis keputusan dan akuntansi pertanggungjawaban.

c. Tahap 3. Pada tahun 1985, perhatian difokuskan pada pengurangan pemborosan dalam sumber daya yang digunakan dalam bisnis proses, melalui penggunaan analisis proses dan teknologi manajemen biaya.

d. Tahap 4. Pada tahun 1995, perhatian telah bergeser ke generasi penciptaan nilai melalui penggunaan sumber daya yang efektif, melalui penggunaan teknologi, yang memeriksa penggerak nilai pelanggan, nilai pemegang saham, dan inovasi organisasi.

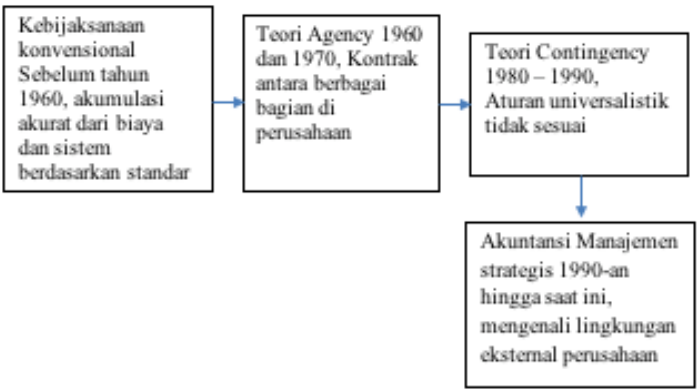
2. Pendekatan Non-Ekonomi. Pendukung pendekatan nonekonomi berpendapat bahwa pada abad kesembilan belas dan awal abad kedua puluh, *control* melalui ukuran kinerja individu dan menganalisisnya dengan perbandingan dengan norma atau standar dikembangkan dalam lembaga pemerintah seperti militer (Hoskin & Macve, 1988). Mereka berpendapat bahwa praktik akuntansi manajemen adalah dikembangkan untuk evaluasi disiplin dan akademik dan tidak dimaksudkan untuk mendukung bisnis.

   Pada tahun 1925, prosedur akuntansi manajemen lebih menitik beratkan pada penentuan biaya sediaan untuk pelaporan eksternal. Pada tahun 1950-1060, dilakukan beberapa usaha untuk meningkatkan pemanfaatan secara manajerial dari sistem biaya tradisional. Kemudian pada tahun 1980-1990, banyak praktik akuntansi manajemen tradional 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.

Teori Akuntansi Manajemen

Lingkungan bisnis yang beubah begitu cepat sangat memengaruhi perkembangan konsep dan praktik akuntansi manajemen. Akuntansi manajemen muncul sebagai tuntutan revolusi industri Inggris, dan munculnya korporasi skala besar yang tidak mau di intervensi terkait harga pasar. Akuntansi manajemen dipandang sebagai perpaduan antara ilmu akuntansi, ilmu ekonomi manajerial, ilmu pengorganisasian, dan ilmu manajemen, ilmu sosiologi, ilmu psikologi, serta matematika dan aritmatika. Empat kerangka teoritis yang dapat digunakan untuk menggambarkan perkembangan akuntansi manajemen:



Gambar 19.2 Perkembangan Akuntansi Manajemen, Kerangka Teoritis

1. Kebijakan konvensional. Perkembangan terakhir dalam akuntansi manajemen terjadi pada awal abad ke-20 untuk mendukung pertumbuhan multi-aktivitas, dan perusahaan yang terdiversitasi seperi Du Pont (Kaplan, 1982; Boritz, 1988; Johnson, 1987). Tahap ini, didasarkan pada pendekatan kebenaran mutlak dan prinsip-prinsip manajemen yang berakar pada padangan rekayasa. (Urwick, 1928)

mengidentifikasi lima prinsip pengendalian yaitu tanggung jawab, bukti, keseragaman, perbandingan, dan kegunaan. Sedangkan Holden, Fish dan Smith (1941) menyimpulkan bahwa pengendalian merupakan tanggung jawab utama manajemen puncak.

2. Teori Agency. Teori keagenan telah menjadi salah satu paradigma teoritis yang paling penting dalam akuntansi manajerial selama 25 tahun terakhir. Konsepnya, menyediakan kerangka teori yang kaya untuk memahami proses di perusahaan dari perspektif prinsipal-agen. *Agency theory* (teori keagenan) menurut (Jensen & Meckling, 1976) adalah suatu teori yang mengemukakan bahwa, pemisahan antara pemilik (*principal*) dan pengelola (agen) suatu perusahaan dapat menimbulkan masalah keagenan. Masalah keagenan yang dimaksud antara lain adalah terjadinya informasi yang asimetri (tidak sama) antara yang dimiliki oleh pemilik dan pengelola.

   Dengan adanya kepemilikan informasi yang tidak setara itu, maka manajemen (agen) perusahaan cenderung melakukan *moral hazard* dan *adverse selection*. Sebagai agen, manajer secara moral bertanggung jawab untuk mengoptimalkan keuntungan para pemilik dan sebagai imbalannya akan memperoleh kompensasi sesuai dengan kontrak. Dengan demikian, terdapat dua kepentingan yang berbeda dalam perusahaan di mana masing-masing pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendaki (Ali Irfan, 2002).

   Pada dasarnya *agency theory* merupakan model yang digubakan untuk memformulasikan permasalahan antara manajemen dengan pemilik. Model principal-agent dapat digambarkan sebagai berikut:

Model *Principal-Agent*

|.....|.....|.....|

Contract *s(x,y)* Agreed Upon	*Agent selects action (a)*	*Performance measures (x,y,etc.) observed*	*Agent is paid s(x,y) Principal keeps x-s(x,y)*

Gambar 19.3 Model *Principal-Agent* (Lambert, 2001)

Pada gambar tersebut "s" merupakan fungsi kompensasi yang akan dijadikan dasar dan bentuk fungsi yang menghubungkan pengukuran kinerja dengan kompensasi agen; "y" menunjukkan *vector* pengukuran kinerja berdasarkan kontrak. Berdasarkan kontrak tersebut, agen akan menyeleksi dan atau melakukan aktivitas "a" yang meliputi kebijakan operasional, kebijakan pendanaan, dan kebijakan investasi. Sedangkan "x" menunjukkan "*outcome*" atau hasil yang diperoleh perusahaan, dan selanjutnya digunakan sebagai dasar pengukuran kinerja dan kompensasi agen.

Teori keagenan modern mencoba untuk menjelaskan struktur modal perusahaan sebagai cara untuk meminimalisir biaya yang dikaitkan dengan adanya pemisahan kepemilikan dan pengendalian perusahaan. Perusahaan yang dikuasai oleh manajerial, maka biaya keagenannya rendah. Hal ini disebabkan antara pemegang saham dan manajer terdapat tujuan yang sama.

3. Teori Continjensi. Teori kontijensi berargumen bahwa desain dan system pengendalian adalah tergantung pada konteks organisasi di mana pengendalian tersebut dilaksanakan (Fisher, 1998). Sedangkan Otley (1991) berargumen bahwa teori akuntansi manajemen merupakan usaha untuk mengidentifikasi system pengendalian berbasis akuntansi yang paling sesuai untuk semua kondisi. Dalam prinsip akuntansi manajemen, akan selalu berusaha untuk mengidentifikasi variabel kontijensi yang paling penting dan menduga efeknya terhadap desain system pengendalian sangat diperlukan.

   Beberapa variabel kontijensi yang dapat terjadi dalam suatu system pengendalian manajemen sebuah perusahaan dapat dibagi ke dalam lima kategori (Fisher, 1998):

   a. Variabel yang terkait dengan unsur ketidakpastian. Sumber utama dari ketidakpastian tugas dan lingkungan eksternal.

Menurut (Hirst, 1981) ketidakpastian tugas merupakan perluasan dari aktivitas yang dilakukan manajer untuk mencapai hasil (*outcome*) yang diharapkan.

b. Variabel yang terkait dengan teknologi dan interdependensi perusahaan. Teknologi menurut (Zainuddin, 2003) menyangkut bagaimana proses operasi organisasi (mengubah *input* menjadi *output*) dan termasuk *hardware*, mesin, *software*, dan pengetahuan. Sedangkan (Thompson, 1967) berpendapat bahwa salah satu kunci komponen teknologi perusahaan adalah independensi antarsubunit perusahaan.

c. Variabel yang terkait dengan industri, perusahaan, unit bisnis. Diversivikasi, struktur dan ukuran perusahaan adalah contoh dari variabel ini. Diversifikasi berkaitan dengan kompleksitas produk maupun struktur perusahaan. Struktur merupakan spesifikasi formal dari peran yang berbeda untuk anggota organisasi atau tugas-tugas untuk kelompok dalam rangka menjamin bahwa aktivitas organisasi dilaksanakan. Penyusunan struktur memengaruhi efisiensi kerja, motivasi individu, aliran informasi dan sistempengendalian serta membantu mengarahkan masa depan organisasi. Selain struktur, Fisher (1998) mengaitkan variable ini dengan ukuran unit bisnis, yang dapat membantu organisasi untuk memperbaiki efisiensi serta penyediaan peluang untuk spesialisasi.

d. Variabel misi dan startegi kompetitif. (Porter, 1980) mengklasifikasikan strategi menjadi *differentiation strategy*, *lowcost strategy* dan *competitive strategy*.

e. Variabel terkait dengan faktor-faktor yang dapat diobservasi. Factor ini meliputi pengukuran, evaluasi dan umpan balik terhadap aktivitas personal dan hasil dalam system pengendalian

manajemen. Pengukuran, evaluasi dan umpan balik ini dilakukan dalam rangka menilai keefektifan sistem pengendalian manajemen.

4. Akuntansi Strategi. Akuntansi strategis adalah aliran pemikiran terakhir yang memiliki dampak penting pada akuntansi manajemen. Pandangan tradisional akuntansi manajemen sebagai refleksi pasif dan relatif tidak berubah tentang strategi perusahaan. Pengelolaan akuntansi juga dapat digunakan secara interaktif oleh top manajemen untuk memfokuskan perhatian anggota organisasi pada ancaman dan peluang yang disajikan oleh lingkungan yang berubah dan tidak pasti. Pemahaman dan menganalisis struktur biaya perusahaan adalah kunci untuk mengembangkan strategi yang sukses.

Teori adalah sebuah pernyataan mendasar tentang kebenaran, abadi atau tidak abadi, absolut atau relative, tetap atau berubah secara dinamis. *Grand theory* adalah teori berperingkat denah, fondasi, dan tiang pancang bangunan ilmu akuntansi manajemen, dapat berasal dari bidang lain, misalnya teori efektivitas, teori efisiensi, serta teori persaingan kualitas dan harga. Teori akuntansi manajemen idealnya mengandung asumsi dasar, definisi, dan prinsip akuntansi.

Teori akuntansi manajemen adalah penalaran prinsip-prinsip besar yang memberi rujukan umum bagi para akuntan manajemen untuk mengevaluasi dan memandu pengembangan praktik dan sistem/prosedur baru dalam berakuntansi manajemen. Teori akuntansi manajemen adalah perasionalan berbagai hukum atau aturan akuntansi manajemen, yang lebih lanjut menjelaskan perilaku para akuntan manajemen dalam mengumpulkan, mencatat, mengklasifikasi, melaporkan, dan menafsirkan data manajemen tertentu.

Teori tentang Postulat Akuntansi Manajemen

Postulat adalah aksioma, yang dipersepsi publik sebagai kebenaran tentang asumsi berakuntansi manajemen. Postulat atau asumsi akuntansi manajemen sebagai berikut:

1. Kemampuan membeli setiap entitas ekonomi terbatas, masyarakat secara logis menyukai harga beli yang paling rendah untuk jenis/kualitas barang/jasa yang sama. Akuntansi manajemen terutama akuntansi biaya bertujuan memperoleh posisi tersebut.
2. Perbedaan harga pokok atau harga jual mencipta laba, akuntansi manajemen berupaya menekan harga pokok dan meningkatkan harga jual melalui *cost of quality management.*
3. Akuntansi manajemen adalah sarana manajemen laba.
4. Terdapat berbagai metode, dan sistem akuntansi manajemen pada ranah ilmu akuntansi manajemen. Metode pengukuran berbeda untuk tujuan berbeda, pilihan metode/system akuntansi manajemen yang tepat merupakan sarana manajemen laba yang efektif.
5. Akuntansi manajemen strategis menentukan suratan takdir akuntansi manajemen seperti pihan bisnis, pilihan lokasi pabrik, pilihan produk/jasa utama, pilihan pelanggan utama, teknologi terpilih dan strategi manajemen *input*.
6. Akuntansi manajemen menggunakan data tersedia dari dalam dan luar entitas akuntansi, sepanjang praktis, misalnya *database* akuntansi keuangan yang diklasifikasi, diolah lanjut untuk akuntansi manajemen.
7. Akuntansi manajemen menggunakan asumsi satuan moneter dan bukan moneter, antara lain unit fisik dan kualitas, digunakan dalam catatan dan pelaporan akuntansi manajemen, sesuai sistem akuntansi biaya yang digunakan.
8. Asumsi kemandirian manajemen dalam berakuntansi manajemen, dapat berbentuk sebuah segmen dalam sebuah perusahaan atau sebuah cabang dalam entitas bank atau kumpulan beberapa entitas hukum yang sepakat melakukan suatu sistem akuntansi manajemen bersama-sama.

9. Asumsi periode akuntansi dibutuhkan akuntansi manajemen untuk pengelolaan manajemen biaya berbasis waktu, penggunaan *database* akuntansi keuangan umum, nilai waktu uang, pembebanan bunga bank kepada produk/jasa utama periode tersebut.
10. Anggapan entitas tetap bekerja sekurang-kurangnya satu tahun setelah tanggal LK (*asumsi going concern*) dibutuhkan untuk akuntansi beban penyusutan AT, manajemen persediaan, sewa, subkontrak, bagi hasil, dan lain-lain.

Teori tentang Prinsip Akuntansi Manajemen

Menurut PAS 1919, empat prinsip akuntansi manajemen mencakup:

1. Prinsip pengaruh, bahwa komunikasi berbasis akuntansi manajemen sejak awal hingga akhir berbasis dialog akan berpengaruh besar dalam proses penghapusan sekat pikiran antarsuborganisasi, pemikiran terintegrasi menghasilkan kedalaman pemahaman sinergitas, menghasilkan pengambilan keputusan yang lebih baik, bahwa:
    a. Pengembangan dan pelaksanaan strategi berbasis dialog.
    b. Komunikasi dirancang
    c. Komunikasi harus terbukti menghasilkan keputusan lebih berkualitas.
2. Prinsip relevan, bahwa akuntansi manajemen bertugas memproduksi informasi relevan dan tersedia setiap saat bagi pengambilan keputusan manajemen, bahwa:
    a. Penyediaan informasi sudah maksimal
    b. Informasi andal dan terakses.
    c. Informasi harus kontekstual. Informasi relevan mencakup informasi keuangan dan non keuangan; informasi sosial, lingkungan hidup, dan ekonomi yang terklasifikasi menjadi informasi

internal, eksternal, informasi masa lalu, sekarang, dan masa depan.

3. Prinsip analisis dampak atas nilai, bahwa akuntansi manajemen menghubungkan strategi terpilih entitas dengan model bisnis, menghasilkan berbagai skenario dampak dalam memelihara nilai bisnis, bahwa:
   a. Simulasi memberi pemahaman lebih mendalam menuju pilihan dan keputusan.
   b. Rencana aksi diprioritaskan oleh besar dampak akan hasil.
4. Kepercayaan bahwa *stewardship* membangun kepercayaan. Akuntabilitas dan pemeriksaan terhadap system dan *output* akuntansi manajemen membuat pengambilan keputusan lebih objektif, penyeimbangan tujuan keuangan jangka pendek dan nilai jangka panjang untuk pemangku kepentingan akan menghasilkan kredibilitas dan kepercayaan terhadap akuntansi manajemen, bahwa:
   a. Akuntabilitas dan kredibilitas akuntansi manajemen adalah utama.
   b. Dukungan akuntansi manajemen bersifat lestari.
   c. Akuntansi manajemen berbasis kejujuran dan etika. Dokumen tersebut, menggunakan istilah prinsip dan konsep secara silih berganti.

Teori Aktivitas Kunci dalam Akuntansi Manajemen

Empat prinsip utama akuntansi manajemen dalam standar Akuntansi Manajemen versi CIMA PAS 1919 diterjemahkan menjadi empat belas aktivitas utama akuntansi manajemen (Jan Hoesada, 2021):

1. Manajemen biya dan transformasi biaya, menurut standar global tersebut adalah upaya menghapus biaya bilai tambah, terutama pemborosan, melalui akuntansi manajemen strategis, manajemen biaya bersifat strategis berfokus pada manajemen pemicu biaya dan penetapan biaya berbasis target, melalui investasi inovasi produk/proses menghasilkan nilai tambah, mendorong budaya bersih hambatan,

bermuara pada peremajaan rantai nilai yang kian efektif, efisien, dan ekonomis.

2. Pelaporan eksternal berbasis akuntansi manajemen, dari manajemen eksekutif yaitu CEO kepada *board of directors* (setara komisaris pada UUPT) dan pemangku kepentingan, tentang pemikiran terintegrasi penjagaan kelestarian bisnis, sesuai hukum berlaku, tentang target strategis berlatar belakang target kinerja operasional dan keuangan, model bisnis dan manajemen risiko.
3. Strategi keuangan terkait akuntansi manajemen, terfokus pada:
   a. Berbagai pemicu biaya akibat kondisi keuangan entitas yang berada di luar yuridiksi akuntansi manajemen, seperti: 1) *leverage strategy* RUPS dan keputusan pembagian dividen terlampau besar menyebabkan pinjaman meningkat, biaya bunga menyebabkan harga pokok tinggi dan menurunkan daya saing; 2) beli atau sewa; 3) manajemen efisiensi beban pajak; 4) *working capital management, asset liabilities management* (ALM).
   b. Usulan perubahan sistem untuk menghapus kecurangan dan pemborosan, berbasis *opportunity costing, direct costing, relevan cost management*.
   c. Dampak ekspor produk dan kurs pada kinerja penjualan dan dampak impor *input* dan kurs pada harga perolehan dan harga pokok.
4. Pengendalian internal tentang akuntansi manajemen, bahwa system kendali internal dan manajemen risiko mampu menjaga sumber daya keuangan dan nonkeuangan secara baik, denda salah-janji kepada pemangku kepentingan, dan pemastian kendali internal akan kualitas dan ketersediaan informasi akuntansi manajemen untuk dasar pengambilan keputusan.

5. Penilaian investasi versi akuntansi manajemen bahwa investasi bertujuan untuk melestarikan/meningkatkan nilai bisnis, *strategic cost management* bermula dari pertimbangan konsekuaensi investasi baru kepada biaya operasi dan dampak investasi pada produktivitas, biaya produksi, konsekuensi perubahan SDM sebagai syarat investasi baru dan struktur biaya SDM, dan pertimbangan biaya pemeliharaan aset produktif.
6. Manajemen anggaran versi akuntansi manajemen, bahwa akuntansi manajemen diikutsertakan dalam penganggaran biaya estimasi sampai biaya standar setiap *input* bagi produk utama/jasa utama, target volume produksi/layanan tahun anggaran, anggaran beban pemasaran/penjualan, produksi, administrasi, dan umum yang berpengaruh pada manajemen produksi/operasional utama, ikut serta dalam kegiatan strategi keuangan dan pengendalian investasi agar akuntansi manajemen dapat berperan optimal. Akuntansi manajemen dapat mengusulkan pengurangan produk/jasa utama penyebab kerugian atau sebaliknya, memperbesar volume produksi produk tertentu bermargin tebal.
7. Manajemen pemasaran, posisi pasar dan penargetan pasar, manajemen harga jual dan promosi pemasaran yang berpengaruh pada margin bruto, seperti kebijakan obral, potongan kuantitas, layanan purnajual, dan jangka kredit.
8. Manajemen proyek, bahwa akuntan manajemen ikut serta membahas sinergi investasi baru dengan asset yang dimiliki, evaluasi manajemen risiko dan peluang peningkatan daya saing, peningkatan kualitas produk/layanan dan penurunan harga pokok, dampak pada perubahan pada sistem, budaya, kualitas SDM dan perubahan sistem akuntansi manajemen setelah proyek selesai.
9. Manajemen kepatuhan terhadap regulasi nasional dan internasional, misalnya pasar produk sadar lingkungan, limbah proses produksi dan limbah

produk habis pakai, hukum perburuhan, persyaratan AMDAL dan perpajakan, *Environmental Management Accounting* (EMA), CSR *management, triple bottom line management* dan *sustainability reporting* yang disusun manajemen entitas.

10. Manajemen sumber daya, bahwa akuntansi manajemen menyajikan peta sumber daya, evaluasi berkala kecukupan jenis dan kualitas sumberdaya sebagai dasar minimum melestarikan nilai bisnis, bermuara pada proposal berkala untuk prioritas penyempurnaan sumberdaya dimiliki entitas terkait upaya penurunan harga pokok dan peningkatan kualitas produk/jasa utama, berbasis kaidah manajemen biaya tetap dan variable, manajemen biaya relevan, dan biaya peluang.
11. Manajemen risiko sepanjang proses produk/jasa utama, manajemen ketidakpastian lingkungan eksternal, unjuk rasa buruh akibat penerapan system akuntansi manajemen yang baru, risiko pasar sampai kehilangan pelanggan, risiko kehilangan pemasok karena standar kualitas pemasok dan kualitas pasok yang baru.
12. Manajemen pajak strategis terkait akuntansi manajemen, terkait strategi beli atau bikin sendiri, sewa atau beli, *outsourcing* atau *insourcing*, pilihan investasi saran produksi padat mesin atau padat karya, manajemen imbalan kerja dan PPH 21, pilihan produksi barang mewah atau bukan barang mewah terkait PPn dan PPNBM, pilihan lokasi produksi, misalnya bonded warehouse area untuk barang ekspor berbasis bahan impor.
13. Manajemen perbendaharaan atau manajemen kas, terkait penempatan dana tunai, manajemen kredit kepada bank, pilihan masuk bursa untuk menekan biaya modal dan biaya keuangan, pilihan *outsourcing* dibandingkan mendirikan lini pabrik tambahan, manajemen risiko keuangan dan denda salah-janji, manajemen nilai tukar untuk ekspor hasil produksi dan impor bahan baku, dan manajemen deviden.

14. Audit internal, bahwa akuntansi manajemen meminta bantuan jasa auditor internal untuk menemukan bukti pemborosan atau kecurangan tertentu. Internal audit melakukan management audit terhadap akuntansi manajemen, apakah benar bahwa akuntansi manajemen efektif/berguna bagi manajemen dalam meningkatkan kualitas, daya saing harga dan margin laba melalui pengendalian biaya. Auditor internal memeriksa dampak program perang terhadap pemborosan dan isu akuntansi manajemen yang lain.

Akuntansi manajemen mengembangkan informasi keuangan bagi para manajer dan pengelola perusahaan untuk digunakan dalam pengambilan keputusan, sehingga perusahaan dapat lebih kompetitif di tengah persaingan terbuka.

Daftar Pustaka

Ali Irfan. (2002). Pelaporan Keuangan dan Asimetri Informasi dalam Hubungan Agensi. *Lintasan Ekonomi, XIX* (2).

Boritz, J. (1988). Management Accounting: a Discipline in Transition. *CA Magazine*, 75–85.

Boučková, M. (2015). Management Accounting and Agency Theory. *Procedia Economics and Finance*, *25*, 5–13. https://doi.org/10.1016/s2212-5671 (15)00707-8

Chandler, A. (1977). *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*. Harvard University Press, Cambridge, Mass.

Fisher, J. G. (1998). *Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. Behavioural Research in Accounting* (10th ed.).

Hirst, M. K. (1981). Accounting Information and the Evaluation of Subordinate Performance: A Situational Accounting Information and t he Evaluation of Subordinate Performance: A Situational Approach. In *Source: The Accounting Review*, *56*(4).

Horngren, C. T., S. M. D. G. Foster. (2006). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (12th ed.). Prentice Hall Inc.

Hoskin, K. W., & Macve, R. H. (1988). THE GENESIS OF ACCOUNTABILITY: THE WEST POINT CONNECTIONS*. In *Accounting Chganizatbns and Society, 13*(1).

Jan Hoesada. (2021). *Teori Akuntansi*. Yogyakarta: Andi.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). THEORY OF THE FIRM: MANAGERIAL BEHAVIOR, AGENCY COSTS AND OWNERSHIP STRUCTURE. In *Journal of Financial Economics, 3*. Q North-Holland Publishing Company.

Johnson, H. and R. K. (1987). *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press, Boston, Ma.

Kaplan, R. S. (1984). The Evolution of Management Accounting. In *The Accounting Review, 59*(3).

Lambert, R. A. (2001). Contracting theory and accounting $. In *Journal of Accounting and Economics, 32.*

Porter, M. (1980). *Competitive strategy*. New York: The Free Press.

Thompson, J. D. (1967). *Organizations in action*. New York: McGraw Hill.

Urwick, L. (1928). *Principles of Direction and Control. In Dictionary of Industrial Administration, 1.* Pitman, London.

Zainuddin, Y. (2003). *Management Accounting and Control System: the State of the Art.*

Profil Penulis

Rabiyatul Jasiyah

Penulis dilahirkan di Surabaya, 28 Agustus 1976. Penulis adalah dosen tetap pada Fakultas Ekonomi, Universitas Muhammadiyah Buton sejak tahun 2001. Menempuh Pendidikan Strata Satu pada Fakultas Ekonomi Universitas Pembangunan Nasional Jawa Timur dan lulus tahun 1998. Selanjutnya, menyelesaikan Pendidikan Strata dua di Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga tahun 2010. Tahun 2015 menempuh Pendidikan Strata tiga pada program doktor Pasca sarjana Universitas Muslim Indonesia dan lulus tahun 2018. Penulis aktif sebagai peneliti seperti *the effect of ability and motivation on job satisfaction and employee performance, the consciousness of excellent quality service to improve effectiveness of TQM and kaizen-PDCA quality management, Impact of sand mining on social economic conditions of community, Handling disaster risks with the community-based approach*. Penulis buku sesuai bidang kepakaran meliputi Buku Perkembangan Perekonomian Indonesia saat serangan Pandemi Covid -19, Manajemen Sumber daya Manusia Perusahaan.

E-mail Penulis: jasiyah_jesy@yahoo.com

20

BIAYA DAN METODE HARGA POKOK PRODUKSI

Septyana Prastianingrum, S.E., M.MSI.
Universitas Yapis Papua

Pengantar

Dalam bagian ini, berisikan landasan teori dan konsep yang tidak terpisahkan dari rumah besar yang disebut dengan Akuntansi Manajemen, yang secara khusus akan menjelaskan terkait pengertian dan penggolongan biaya serta teori yang berkaitan dengan penentuan harga pokok produksi berdasarkan akuntansi biaya, yaitu elemen, alokasi, dan pembebanan biaya. Perusahaan akan berupa untuk menjadi yang terdepan dalam persaingan agar dapat memperoleh laba yang diharapkan. Laba adalah jumlah pendapatan lebih besar dari jumlah biaya (Kasmir, 2011). Setiap perusahaan akan berlomba-lomba dalam menghasilkan produk barang dan jasa yang dihasilkan. Dalam menghasilkan produk barang dan jasa disebut dengan kegiatan produksi. Dengan adanya kegiatan produksi tersebut diharapkan perusahaan dapat mempertahankan serta berkembang di tengah bauran persaingan yang semakin ketat ini.

Produksi dapat diartikan sebagai cara menciptakan kekayaan dengan pemanfaatan sumber alam oleh manusia (Rizal, 2013). Produksi merupakan kegiatan yang dilakukan dalam mentransformasi atau merubah *input* (masukan) menjadi *output* (keluaran), *input* berupa faktor-faktor ekonomi seperti: modal, bahan, tenaga kerja, dan teknologi. Sedangkan *output* berupa produk fisik dan jasa

yang dihasilkan dalam proses produksi. Dengan kata lain, di dalam memperoleh hasil tersebut terjadi suatu pengolahan. Kegiatan proses pengolahan ini dapat ditemukan dalam perusahaan pabrikasi, baik yang menghasilkan produk maupun jasa (Bustami & Nurlela, 2010).

Pengumpulan biaya produksi sangat ditentukan oleh cara produksi. Secara garis besar, cara memproduksi produk dapat dibagi menjadi dua macam: produksi atas dasar pesanan dan produksi massa. Perusahaan yang berproduksi berdasarkan pesanan melaksanakan pengolahan produknya atas dasar pesanan yang diterima dari pihak luar, sedangkan perusahaaan yang berproduksi berdasar produksi massa melaksanakan pengolahan produksinya untuk memenuhi persediaan di gudang (Mulyadi, 2016).

Dalam melakukan produksi, perusahaan menetapkan harga pokok produksi untuk nantinya sebagai acuan dalam menjual barang yang akan diproduksi oleh perusahaan tersebut. Harga pokok produksi adalah kumpulan biaya produksi yang terdiri dari bahan baku langsung, tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabrik ditambah persediaan produk dalam proses awal dikurang persediaan produk dalam proses akhir. Harga pokok produksi terikat pada periode waktu tertentu.

Harga pokok produksi akan sama dengan biaya produksi apabila tidak ada persediaan produk dalam proses awal dan akhir (Bustami, 2010). Pada dasarnya, informasi harga pokok produksi akan memberikan manfaat kepada manajemen untuk menentukan harga jual produk, memantau realisasi biaya produksi, menghitung laba atau rugi periodic dan menentukan harga pokok persediaan produk jadi dan produk dalam proses yang disajikan dalam neraca (Mulyadi, 2016). Perhitungan harga pokok produksi mempunyai pengaruh besar terhadap kelangsungan usaha suatu perusahaan. Harga pokok produksi dapat mengakibatkan penentuan harga jual terlalu tinggi atau terlau rendah dan akan memengaruhi laba yang akan diperoleh suatu perusahaan.

Objek, Sistem Biaya dan Kalsifikasinya

Objek biaya atau tujuan biaya adalah tempat di mana biaya atau aktivitas diakumulasikan atau diukur. Unsur aktivitas-aktivitas yang dapat dijadikan sebagai objek biaya adalah:

1. Produk
2. Produksi
3. Departemen
4. Divisi
5. *Batch* dari unit-unit sejenis
6. *Lini* produk
7. Kontrak
8. Pesanan pelanggan
9. Proyek
10. Proses
11. Tujuan strategis

Objek biaya tersebut, dapat digunakan untuk menelusuri biaya dan menentukan seberapa objektif, biaya tersebut dapat diandalkan dan seberapa berartinya ukuran biaya yang dihasilkan (Bustami & Nurlela, 2010). Objek biaya adalah segala sesuatu yang diinginkan oleh manajemen untuk mengumpulkan atau mengakumulasikan biaya. Operasi produksi dan lini produk merupakan objek biaya umum (Raiborn & Kinney, 2011).

Sistem biaya adalah organisasi dari formulir, catatan dan laporan yang terkoordinasi yang bertujuan untuk melaksanakan kegiatan dan merupakan informasi biaya bagi manajemen. Dalam akuntansi biaya, sistem yang dapat digunakan untuk mengalokasikan dan membebankan biaya ke unit produksi dapat dikelompokkan menjadi dua sistem, yaitu:

1. Sistem Biaya Sesungguhnya

   Sistem biaya sesungguhnya atau sistem biaya akrual adalah suatu sistem dalam pembebanan harga pokok

produk atau pesanan atau jasa pada saat biaya tersebut sudah terjadi atau biaya yang sesungguhnya dinikmati. Penyajian hasil baru akan dilakukan apabila semua operasi sudah selesai pada periode akuntansi yang bersangkutan.

2. Sistem Biaya Ditentukan di Muka

   Sistem biaya ditentukan di muka adalah suatu sistem dalam pembebanan harga pokok kepada produk atau pesanan atau jasa dihasilkan sebesar harga pokok yang ditentukan dimuka sebelum suatu produk atau jasa dikerjakan (Bustami & Nurlela, 2010).

Sistem akumulasi biaya menitik beratkan pada tata cara pengumpulan biaya, sedangkan berapa nilai yang dibebankan atau dicatat merupakan masalah pengukuran, dan ditilik dari sisi pengukuran dikenal beberapa alternatif sistem biaya:

1. Sistem Biaya Akrual

   Dalam sistem biaya akrual, seluruh biaya dicatat berdasarkan nilai yang aktual. Sistem ini walaupun secara teori merupakan sistem yang ideal, namun dalam implementasinya kerap menghadapi kendala pengukuran yang sulit dielakkan, terutama dalam pengukuran biaya *overhead* pabrik.

2. Sistem Biaya Normal

   Untuk mengatasi masalah atau kelemahan biaya akrual, dikembangkan sistem biaya normal, di mana hanya biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja dicatat (diukur) berdasarkan jumlah yang sesungguhnya, dan untuk biaya *overhead* pabrik dicatat berdasarkan tarif ditentukan dimuka.

3. Sistem Biaya Standar

   Adapun sistem biaya standar, seluruh biaya dicatat berdasarkan standar. Keuntungan pencatatan sistem ini adalah memudahkan pembebanan biaya karena berkurangnya kegiatan pengukuran, karena telah ada kepastian tarif (Witjaksono, 2013).

Biaya dalam akuntansi biaya diartikan dalam dua pengertian yang berbeda, yaitu:

1. Biaya dalam Artian *Cost*

   Biaya atau *cost* adalah pengorbanan sumber ekonomis yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk mencapai tujuan tertentu. Biaya ini belum habis masa pakainya, dan digolongkan sebagai aktiva yang dimasukkan dalam neraca. Contoh: persediaan bahan baku, persediaan produk dalam proses, persediaan produk selesai, dan *supplies* atau aktiva yang belum digunakan.

2. Biaya dalam Artian *Expense*

   Beban atau *expense* adalah biaya yang telah memberikan manfaat dan sekarang telah habis. Biaya yang belum dinikmati yang dapat memberikan manfaat pada masa akan datang dikelompokkan sebagai harta. Biaya ini dimasukkan ke dalam laba rugi, sebagai pengurangan dari pendapatan. Contoh: beban penyusutan, beban pemasaran, dan beban yang tergolong sebagai biaya operasi (Bustami & Nurlela, 2010).

Cost adalah suatu pengorbanan sumber daya untuk mencapai suatu tujuan tertentu. Sebagai akuntan mendefenisikan biaya sebagai satuan moneter atas pengorbanan barang dan jasa untuk memperoleh manfaat pada masa kini atau masa yang akan datang (Witjaksono, 2013). Konsep biaya dan terminologinya telah berkembang sesuai dengan kebutuhan akuntansi, ekonomi, dan ahli teknik.

Expense diukur dengan jumlah penurunan aktiva atau kenaikan utang (kewajiban yang berhubungan dengan produksi dan pengiriman barang dan penyerahan barang). *Expense* dalam arti luas mencakup semua biaya yang telah terpakai yang dapat dikurangkan dari pendapatan. Bila *cost* dipakai secara khusus, maka: a) Harus dimodifikasi dengan penjelasan seperti *direct, prime, conversion, indirect,* dan lain-lain. b) Setiap modifikasi

berimplikasi atribut tertentu yang penting dalam pengukuran *cost* dan dapat dicatat dan diakumulasi untuk pembebanan biaya ke persediaan, penyusunan laporan keuangan, dan *planning and controlling cost*. c) Akuntansi yang terlibat dalam *planning, analyzing, decision making*, juga harus bekerja dengan *future, replacement, inputed*, yang tak satu pun dicatat (Surjadi, 2013).

Klasifikasi biaya atau penggolongan biaya adalah suatu proses pengelompokan biaya secara sistematis atas keseluruhan elemen biaya yang ada ke dalam golongan-golongan tertentu yang lebih ringkas untuk dapat memberikan informasi yang lebih ringkas dan penting.

Metode Penentuan Harga Pokok Produksi

Harga pokok produksi adalah penjumlahan seluruh pengorbanan sumber ekonomi yang digunakan untuk mengubah bahan baku menjadi sebuah produk. Sementara Hansen dan Mowen (2013), menyatakan bahwa harga pokok produk adalah pembebanan biaya yang mendukung tujuan manajerial yang spesifik. Artinya, penentuan harga pokok suatu produk bergantung pada tujuan menejerial yang spesifik atau yang ingin dicapai.

Biaya-biaya yang terjadi dalam kegiatan manufaktur disebut biaya produksi (*production cost or manufacturing cost*). Biaya-biaya yang timbul pada proses produksi akan mempengaruhi perubahan harga pokok produksi. Baik peningkatan maupun penurunan biaya-biaya tersebut akan mempengaruhi proses penentuan harga pokok prosduksi. Biaya-biaya yang biasanya akan mempengaruhi proses produksi yaitu biaya bahan baku, biaya tenaga kerja dan biaya *overhead* pabrik.

Dunia dan Abdulah (2012), mengklasifikasikan biaya produksi dalam tiga elemen utama sehubungan dengan produk yang dihasilkan yaitu; bahan langsung (*direct material*), tenaga kerja langsung (*direct labor*), dan *overhead* pabrik (*factory overhead*). Pengklasifikasian ini bertujuan untuk pengukuran laba, dan penentuan harga pokok produk yang akurat atau tepat serta pengendalian

biaya. Di mana dalam suatu produk, biaya menunjukkan ukuran moneter sumber daya digunakan seperti bahan, tenaga kerja, dan *overhead*. Sedangkan untuk jasa biaya merupakan pengorbanan moneter yang dilakukan dalam menyediakan jasa (Hidayat, 2013). Karena itu, harga pokok prokdusi dapat diklasifikasikan menjadi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabrik.

Harga pokok produksi menunjukkan total harga perolehan barang yang dihasilkan dalam proses produksi dalam satu periode akuntansi. Jika tidak terdapat persediaan awal dan persediaan akhir barang dalam proses maka harga pokok produksi secara sederhana terbentuk dari pemakaian bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya-biaya *overhead*.

Jika terdapat persediaan awal maka persediaan tersebut harus diperhitungkan sebagai bagian dari biaya produksi. Perlu diingat kembali bahwa persediaan awal barang dalam proses juga sebenarnya terdiri dari penjumlahan biaya bahan baku, tenaga kerja dan *overhead* pabrik yang terserap oleh barang setengah jadi tersebut dalam periode akuntansi sebelumnya. Persediaan awal barang dalam proses ini pada tahun sebelumnya disajikan sebagai persediaan akhir barang dalam proses.

Dari total biaya produksi yang terdiri dari komponen barang dalam proses akhir tahun lalu dan biaya-biaya produksi yang diserap tahun berjalan tidak semuanya selesai menjadi barang jadi. Bagian yang belum selesai ini disebut persediaan akhir barang dalam proses. Dalam perhitungan harga pokok produksi, persediaan akhir barang dalam proses dikurangkan dari total persediaan barang dalam proses. Hasil pengurangannya menjadi harga pokok produksi. Artinya, menjadi total nilai harga pokok produk jadi selama periode berjalan (Samryn, 2015).

Metode Pengumpulan Biaya Produksi

Dalam pembuatan produk terdapat dua kelompok biaya, yaitu biaya produksi dan biaya nonproduksi. Biaya produksi merupakan biaya-biaya yang dikeluarkan dalam

pengolahan bahan baku menjadi produk, sedangkan biaya nonproduksi merupakan biaya-biaya yang dikeluarkan untuk kegiatan nonproduksi, seperti kegiatan pemasaran dan kegiatan administrasi dan umum. Biaya produksi membentuk kos produksi, yang digunakan untuk menghitung kos produk jadi dan kos produk yang pada akhir periode akuntansi masih dalam proses. Biaya nonproduksi ditambahkan pada kos produksi untuk menghitung total kos produk.

Pengumpulan kos produksi sangat ditentukan oleh cara produksi. Secara garis besar, cara memproduksi produk dapat dibagi menjadi dua macam, yaitu produksi atas dasar pesanan dan produksi massa. Perusahaan yang berproduksi berdasarkan pesanan melaksanakan pengolahan produknya atas dasar pesanan yang diterima dari pihak luar, sedangkan perusahaaan yang berproduksi berdasar produksi massa melaksanakan pengolahan produksinya untuk memenuhi persediaan di gudang. Umumnya, produknya berupa produk standar. Perusahaan yang berproduksi berdasar pesanan, mengumpulkan kos produksinya dengan menggunakan metode kos pesanan (*job order cost method*). Dalam metode ini, biaya-biaya produksi dikumpulkan untuk pesanan tertentu dan kos produksi per satuan produk yang dihasilkan untuk memenuhi pesanan tersebut dihitung dengan cara membagi total biaya produksi untuk pesanan tersebut dengan jumlah satuan produk dalam pesanan yang bersangkutan.

Perusahaan yang berproduksi massa, mengumpulkan kos produksinya dengan menggunakan metode kos proses (*process cost method*). Dalam metode ini, biaya-biaya produksi dikumpulkan untuk periode tertentu dan kos produksi per satuan produk yang dihasilkan dalam periode tersebut dihitung dengan cara membagi total biaya produksi untuk periode tersebut dengan jumlah satuan produk yang dihasilkan dalam periode yang bersangkutan (Mulyadi, 2016). Secara garis besar, cara memproduksi produk dibagi menjadi dua macam produksi atas dasar pesanan dan produksi massa.

Metode Penentuan Harga Pokok

Penentuan harga pokok adalah bagaimana memperhitungkan biaya kepada suatu produk atau pesanan atau jasa, yang dapat dilakukan dengan cara memasukkan seluruh biaya produksi atau hanya memasukkan unsur biaya produksi variabel saja (Bustami & Nurlela, 2010:40). Metode penentuan kos produksi adalah cara memperhitungkan unsur-unsur biaya ke dalam kos produksi. Dalam memperhitungkan unsur-unsur biaya ke dalam kos produksi, terdapat dua pendekatan: *full costing* dan *variabel costing* (Mulyadi, 2016).

1. Metode *Full Costing*

   Menurut Standar Akuntansi Keuangan (SAK), perusahaan manufaktur diwajibkan untuk menerapkan metode penghitungan harga pokok penuh (*full absorption costing*) untuk keperluan pelaporan pada pihak eksternal. Dalam sistem harga pokok penuh, seluruh biaya produksi variabel dan biaya produksi tetap dibebankan kepada produk (Witjaksono, 2013). Metode *full costing* adalah suatu metode dalam penentuan harga pokok suatu produk dengan memperhitungkan semua biaya produksi, seperti biaya bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik dan biaya *overhead* pabrik tetap (Bustami & Nurlela, 2010).

   Full costing merupakan metode penentuan kos produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya produksi ke dalam kos produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabrik, baik yang berperilaku variabel maupun tetap. Kos produk yang dihitung dengan pendekatan *full costing* terdiri dari unsur kos produksi (biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya *overhead* pabrik variabel, dan biaya *overhead* pabrik tetap) ditambah dengan biaya nonproduksi (biaya pemasaran, biaya administrasi dan umum) (Mulyadi, 2016). Dengan demikian, kos produksi menurut

metode *full costing* terdiri dari unsur biaya produksi berikut ini:

Biaya bahan baku	xxx
Biaya tenaga kerja langsung	xxx
Biaya *overhead* pabrik variabel	xxx
Biaya *overhead* pabrik tetap	xxx
Kos produksi	xxx

Full costing atau sering pula disebut *absorption* atau *convertional costing* adalah metode penentuan harga pokok produksi, yang membebankan seluruh biaya produksi, baik yang berperilaku tetap maupun variabel kepada produk. Harga pokok produksi menurut metode *full costing* terdiri dari:

Biaya bahan baku	xxx
Biaya tenaga kerja langsung	xxx
Biaya *overhead* pabrik tetap	xxx
Biaya *overhead* pabrik variabel	xxx
Harga pokok produk	xxx

Dalam metode *full costing*, biaya *overhead* pabrik, baik yang berperilaku tetap maupun variabel, dibebankan kepada produk yang diproduksi atas dasar tarif yang ditentukan di muka pada kapasitas normal atau atas dasar biaya *overhead* pabrik sesungguhnya. Oleh karena itu, biaya *overhead* pabrik tetap akat melekat pada harga pokok persediaan produk dalam proses dan persediaan produk jadi yang belum laku dijual, dan baru dianggap sebagai biaya (unsur harga pokok penjualan) apabila produk jadi tersebut telah terjual.

Karena biaya *overhead* pabrik dibebankan kepada produk atas dasar tarif yang ditentukan di muka pada

kapasitas normal, maka jika dalam suatu periode biaya *overhead* pabrik sesungguhnya berbeda dengan yang dibebankan tersebut, akan terjadi pembebanan *overhead* lebih (*overapplied factory overhead*) atau pembebanan biaya *overhead* pabrik kurang (*underapplied factory overhead*).

Jika semua produk yang diolah dalam periode tersebut belum laku dijual maka pembebanan biaya *overhead* pabrik lebih atau kurang tersebut digunakan untuk mengurangi atau menambah harga pokok produk yang masih dalam persediaan tersebut (baik yang berupa persediaan produk dalam proses maupun produk jadi). Namun, jika dalam suatu periode akuntansi tidak terjadi pembebanan *overhead* lebih atau kurang, maka biaya *overhead* pabrik tetap tidak mempunyai pengaruh terhadap perhitungan laba rugi sebelum produk laku dijual.

Metode *full costing* menunda pembebanan biaya *overhead* pabrik tetap sebagai biaya sampai saat produk yang bersangkutan dijual. Jadi, biaya *overhead* pabrik yang terjadi, baik yang berperilaku tetap maupun yang variabel, masih dianggap sebagai aktiva (karena melekat pada persediaan) sebelum persediaan tersebut terjual.

Full costing mengadakan pemisahan antara biaya produksi dengan *period cost*. Biaya produksi adalah biaya yang dapat diidentifikasikan dengan produk yang dihasilkan, sedangkan *period cost* adalah biaya-biaya yang tidak ada hubungannya dengan produksi dan dibebankan sebagai biaya dalam periode terjadinya. Biaya yang termasuk dalam *period cost* menurut *full costing* adalah: biaya pemasaran, biaya administrasi dan umum (baik yang berperilaku tetap maupun variabel).

2. Metode *Variabel Costing*

Variabel costing merupakan metode penentuan kos produksi yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variabel ke dalam biaya produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya

tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabrik variabel. Dengan demikian, kos produksi menurut metode *variabel costing* terdiri dari unsur biaya produksi berikut ini:

Biaya bahan baku	xxx
Biaya tenaga kerja langsung	xxx
Biaya *overhead* pabrik variabel	xxx
Kos produksi	Xxx

Kos produk yang dihitung dengan pendekatan *variabel costing* terdiri dari unsur kos produksi variabel (biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik variabel) ditambah dengan biaya nonproduksi variabel (biaya pemasaran variabel dan biaya administrasi dan umum variabel) dan biaya tetap (biaya *overhead* pabrik tetap, biaya pemasaran tetap, biaya administrasi dan umum tetap) (Mulyadi, 2016).

Metode *variabel costing* adalah suatu metode dalam penentuan harga pokok suatu produk, hanya memperhitungkan biaya produksi yang bersifat variabel saja seperti bahan baku langsung, tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabrik variabel. Dalam metode ini biaya *overhead* tetap tidak diperhitungkan sebagai biaya produksi tetapi biaya *overhead* tetap akan diperhitungkan sebagai biaya periode yang akan dibebankan dalam laporan laba rugi tahun berjalan (Bustami & Nurlela, 2010).

Metode Pengumpulan Harga Pokok Produksi

Metode pengumpulan harga pokok produksi pada dasarnya ditentukan berdasarkan cara kerja perusahaan dalam melakukan proses produksi. Tujuan dari metode harga pokok adalah untuk menentukan harga pokok atau biaya per unit yaitu dengan membagi biaya pada suatu periode tertentu dengan jumlah unit produk yang dihasilkan pada periode tersebut (Dunia & Abdulah,

2012). Pengumpulan harga pokok produksi sangat ditentukan berdasarkan proses produksinya.

Menurut Dunia & Abdulah (2012), metode harga pokok pesanan adalah suatu sistem akuntansi biaya perpetual yang menghitung biaya menurut pekerjaan pekerjaan (*jobs*) tertentu. Metode harga pokok pesanan adalah metode pengumpulan harga pokok produk di mana biaya dikumpulkan untuk setiap pesanan atau kontrak atau jasa secara terpisah, dan setiap pesanan atau kontrak dapat dipisahkan indentitasnya. Artinya, metode harga pokok pesanan akan melakukan proses produksinya ketika ada pesanan dari konsumen atau pelanggan. Pembuatan produk dilakukan sesuai dengan spesifikasi atau karakteristik yang telah ditentukan dan dipesan oleh pelanggan. Jadi, metode ini lebih bertujuan untuk memenuhi kebutuhan pelanggan atau konsumen yang berbeda-beda.

Tujuan Penentuan Harga Pokok Produksi

Tujuan penentuan harga pokok produksi menurut Mulyadi adalah untuk:

1. Menentukan harga jual produk.

   Dengan diketahuinya harga pokok produksi, maka perusahaan dapat juga menentukan harga jual produknya. Selain itu, manajemen juga harus mempertimbangkan faktor-faktor lain yang berperan dalam penentuan harga jual produk, seperti keadaan pasar dan campur tangan pemerintah.

2. Memantau realisasi biaya produksi.

   Manajemen membutuhkan informasi biaya produksi yang sesungguhnya dikeluarkan dalam pelaksanaan rencana produksi. Umtuk itu akuntansi biaya dapat digunakan untuk mengumpulkan informasi biaya produksi yang dikeluarkan dalam jangka waktu tertentu untuk memantau apakah proses produksi mengkonsumsi total biaya produksi sesuai dengan ang diperhitungkan sebelumnya. Pengumpulan biaya produksi untuk jangka waktu tertentu

tersebutdilakukan dengan menggunakan harga pokok proses.

3. Menghitung laba rugi periodic.

   Manajemen membutuhkan informasi biaya produksi yang telah dikeluarkan untuk memproduksi produk dalam periode tertentu, agar dapat mengetahui apakah kegiatan produksi dan pemasaran dalam periode mampu menghasilkan laba bruto atau mengakibatkan rugi bruto. Informasi laba rugi bruto periodik dibutuhkan untuk mengetahui kontribusi produk dalam menutup biaya non produksi dan menghasilkan laba rugi.

4. Menentukan harga pokok persediaan produk jadi dan produk dalam proses yang disajikan dalam neraca.

   Di dalam neraca, manajemen harus menyajikan harga pokok persediaan produk jadi dan harga pokok produksi yang pada tanggal neraca masih dalam proses untuk tujuan tersebut, manajemen perlu menyelenggarakan catatan biaya produksi tiap periode. Biaya produksi yang melekat pada produk jadi yang belum laku dijual pada tanggal neraca disajikan dalam neraca sebagai harga pokok persediaan produk dalam proses.

Metode Pengumpulan Harga Pokok

Metode pengumpulan harga pokok bagi manajemen untuk menentukan besarnya harga pokok produk atau jasa yang dihasilkan oleh perusahaan. Untuk mendapatkan informasi biaya secara tepat dan teliti, diperlukan perhitungan harga pokok produksi secara tepat dan teliti pula. Alat bantu yang efektif untuk menghitung harga pokok produksi adalah konsep akuntansi biaya. Konsep ini memiliki tujuan dan manfaat, antara lain:

1. Perencanaan dan pengendalian biaya.
2. Penentuan harga pokok produk barang atau jasa yang dihasilkan dengan tepat dan teliti.
3. Alat bantu dalam pengambilan keputusan manajemen.

Secara ekstrim, pola pengumpulan harga pokok dapat dikelompokan menjadi dua, yaitu metode harga pokok pesanan dan metode harga pokok proses (Supriyono, 1999). Penetapan metode tersebut pada suatu perusahaan tergantung pada sifat atau karakteristik pengolahan bahan baku menjadi produk selesai yang akan memengaruhi metode pengumpulan harga pokok yang digunakan. Metode yang digunakan adalah:

1. Metode Harga Pokok Pesanan (*Job Order Costing*).

   Metode harga pokok pesanan (job order costing) adalah metode pengumpulan harga pokok produk di mana biaya dikumpulkan untuk setiap jenis pesanan atau kontrak atau jasa secara terpisah, dan setiap pesanan atau kontrak dapat dipisahkan identitasnya.

2. Metode harga pokok proses (*Process Costing*).

   Metode harga pokok proses (process costing) adalah metode pengumpulan harga pokok produk di mana biaya dikumpulkan untuk setiap satuan waktu tertentu, misalnya bulan, triwulan, semester, tahun. Metode ini cocok digunakan untuk perusahaan yang menghasilkan produk homogen, bentuk produk standar, dan tidak tergantung spesifikasi yang diminta oleh pembeli.

Daftar Pustaka

Ahmad, K. (2014). *Akuntansi Manajemen: Dasar-dasar Konsep Biaya dan Pengambilan Keputusan*, Cetakan Sembilan. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada.

Ahmad, Firdaus Dunia dan Wasilah, Abdullah. (2012). *Akuntansi Biaya*. Jakarta: Salemba Empat.

Agus, Purwaji dkk. (2016). *Akuntansi Biaya*. Edisi 2. Jakarta: Salemba Empat.

Bustami, Bastian dan Nurlela. (2010). *Akuntansi Biaya*. Edisi Kedua. Jakarta: Mitra Wacana Media.

Hansen, D. R, dan Mowen, M. (2013). *Akuntansi Manajerial.* Buku 1, Edisi 8. Jakarta: Salemba Empat.

Hidayat, Lukman dan Suhandi, Salim. (2013). Analisis Biaya Produksi dalam Meningkatkan Profitabilitas Perusahaan. *Jurnal Ilmiah Manajemen Kesatuan, 1*(2).

L, M. Samryn. (2015). *Pengantar Akuntansi-Metode Akuntansi untuk Elemen Laporan Keuangan Diperkaya dengan Perspektif IFRS & Perbankan*. Edisi Pertama. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.

Mulyadi. (2014). *Akuntansi Biaya*. Edisi-5. Yogyakarta: Universitas Gajah Mada.

Mulyadi. (2016). *Akuntansi Biaya.* Edisi Kelima. Yogyakarta: Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN.

Muchlis, Saiful. (2013). *Akuntansi Biaya Kontemporer*. Makasaar: Alauddin University Press.

Majid, Jamaluddin. (2013). *Memahami Akuntansi Manajemen*. Makassar: Alauddin University Press.

Raiborn, A Cecily dan Kinney R Michael. (2011). *Akuntansi Biaya, Dasar dan Pengembangan*. Edisi Tujuh. Jakarta: Salemba Empat.

Riwayadi. (2014). *Akuntansi Biaya: Pendekatan Tradisional dan Kontemporer.* Jakarta: Salemba Empat.

Riwayadi. (2017). *Akuntansi Biaya*. Edisi-2. Cetakan Kedua. Jakarta: Salemba Empat.

Reeve, Warren dkk. (2012). *Pengantar Akuntansi*. Jakarta: Salemba Empat.

Rizal dan Nilfirdaus. (2013). *Ekonomi Islam*. Batusangkar: STAIN Batusangkar Press.

Supriyono. (1999). *Akuntansi Biaya*. Yogyakarta: BPFE-YOGYAKARTA.

Samryn, L. M. (2015). *Pengantar Akuntansi: Mudah Membuat Jurnal dengan Pendekatan Siklus Transaksi*. Cetakan Keempat. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada.

Surjadi, Lukman. (2013). *Akuntansi Biaya*. Jakarta: Indeks.

Witjaksono, A. (2013). *Akuntansi Biaya*. Cetakan Pertama. Yogyakarta: Graha Ilmu.

Profil Penulis

Septyana Prasetianingrum

Ketertarikan penulis terhadap Ilmu Akuntansi dimulai pada tahun 2002. Hal tersebut dilakukan penulis dengan memilih untuk Sekolah tingkat SMA pada Sekolah Menengah Atas Negeri 67 Halim Perdanakusuma Jakarta mengambil jurusan IPS (Ilmu Pengetahuan Sosial) dan berhasil lulus pada tahun 2004. Penulis kemudian melanjutkan pendidikan ke Perguruan Tinggi dan berhasil menyelesaikan studi S-1 jurusan Akuntansi Universitas Gunadarma Salemba Jakarta pada tahun 2004. Pada tahun 2009-2011, Penulis menyelesaikan studi S-2 Jurusan Sistem Informasi Akuntansi Universitas Gunadarma Salemba Jakarta. Penulis memiliki kepakaran di bidang Sistem Informasi Akuntansi. Demi untuk mewujudkan karir sebagai dosen profesional, penulis pun aktif sebagai peneliti di bidang kepakarannya tersebut. Beberapa penelitian yang telah dilakukan didanai oleh internal perguruan tinggi. Selain peneliti, penulis juga aktif menulis buku dengan harapan dapat memberikan kontribusi positif bagi bangsa dan negara yang sangat tercinta ini.

E-mail Penulis: prasetyaningrumseptyana@gmail.com

Indonesia menulis

1 GAMBARAN UMUM AKUNTANSI MANAJEMEN
Muhamad Nur Rizqi, S.E., M.M.S.I.
2 PERAN AKUNTANSI MANAJEMEN DALAM PERUSAHAAN
Hurriyaturrohman, S.E., M.M.
3 PERILAKU BIAYA
Suradi, S.E., M.M.
4 BIAYA RELEVAN UNTUK PENGAMBILAN KEPUTUSAN
Dr. Syamsuri Rahim, SE., SIP., M.Si., Ak. CA., CPA.
5 HUBUNGAN BIAYA, VOLUME DAN LABA
Dra. Yustina Triyani, M.M., M.Ak.
6 SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN
Arisanjaya Doloan, S.E., M.Ak., Ak.
7 HARGA POKOK PRODUKSI
Dr. Hari Nugroho, S.E., M.M., M.S.E.
8 SISTEM ABC (ACTIVITY-BASED COSTING SYSTEM)
N.A. Rumiasih, S.E., Ak., M.M.
9 PUSAT BIAYA DAN PUSAT PENDAPATAN
Dian Pertiwi, S.E., M.Acc., Ak., CA.
10 PENENTUAN HARGA JUAL
Rahmat Mulyana Dali, S.E., M.Si.
11 HARGA TRANSFER
Desmy Riani, S.E., M.Ak.
12 SISTEM MANAJEMEN BIAYA DAN ACTIVITY BASED MANAGEMENT
Dr. Erny Amriani Asmin, S.E., M.M.
13 STANDARD COSTING DAN PENGUKURAN KINERJA MANAJEMEN
Sugi Suhartono, S.E., M.Ak.
14 KETIDAKPASTIAN DAN ANALISIS RISIKO
Dr. Syarifuddin Sulaiman, S.E., M.Si.
15 STANDARD COSTING DAN PENGUKURAN KINERJA MANAJEMEN
Dr. Indupurnahayu, S.E., M.M., Ak. CA.
16 PENGANGGARAN MODAL
Angga Prasetia, S.E., M.Ak.
17 KONSEP BALANCED SCORECARD
Dr. Entar Sutisman, S.E., M.Ak.
18 PENYUSUNAN PROGRAM DAN ANGGARAN
Siti Nurhayati, S.E., M.Ak.
19 TEORI AKUNTANSI MANAJEMEN DALAM STANDAR AKUNTANSI MANAJEMEN
Dr. Rabiyatul Jasiyah, S.E., M.Ak.
20 BIAYA DAN METODE HARGA POKOK PRODUKSI
Septyana Prastianingrum, S.E., M.MSI.

Editor :
Dr. Hartini, S.E., M.M.

Untuk akses **Buku Digital,**
Scan **QR CODE**

Media Sains Indonesia
Melong Asih Regency B.40, Cijerah
Kota Bandung - Jawa Barat
Email : penerbit@medsan.co.id
Website : www.medsan.co.id

IKAPI IKATAN PENERBIT INDONESIA
GET IT ON Google Play

ISBN 978-623-362-496-1 (PDF)
9 786233 624961