

# Akuntansi Manajemen

**Dr. Sa'adah Siddik, S.E., Ak., M.Si., CA**  
**Kurnia Krisna Hari, S.E., M.Si**  
**Nurul Hutami Ningsih, S.E., M.Si**

Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Muhammadiyah  
Palembang  
2019

# **Akuntansi Manajemen**

Cetakan ke 1

ISBN : 978 – 602-18414-6-9

**Disusun oleh:**

**Dr. Sa'adah Siddik, S.E., Ak., M.Si., CA**

**Kurnia Krisna Hari, S.E., M.Si**

**Nurul Hutami Ningsih, S.E., M.Si**

Diterbitkan dan dicetak oleh

CV. Rariz Grafika

Jl. AKBP. HM. Amin 144

Kec. Ilir Timur I

Palembang

Dilarang keras mengutip, menjiplak, memperbanyak, atau memfotokopy baik sebagian atau seluruh isi buku ini serta memperjualbeikannya tanpa mendapat izin dari penerbit.

**HAK CIPTA DILINDUNGI OLEH UNDANG-UNDANG**

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2014 tentang Hak Cipta

# PRAKATA

Alhamdulillahirobbil a'lamin, segala puji syukur selalu kami panjatkan kehadirat Allah SWT, yang dengan rahmat dan ridho-Nya telah memberi petunjuk pada penulis untuk menyelesaikan penulisan buku Akuntansi Manajemen ini. Semoga buku ini dapat memberikan manfaat bagi pembaca yang ingin memahami akuntansi manajemen.

Secara keseluruhan buku ini terbagi menjadi tiga belas bab, yaitu terdiri dari peranan, sejarah, dan arah akuntansi manajerial, konsep dasar akuntansi manajerial, peranan dan arah *activity based costing*, metode alokasi biaya departemen pendukung, anggaran untuk perencanaan dan pengendalian, anggaran untuk perencanaan dan pengendalian, desentralisasi akuntansi pertanggungjawaban, peranan akuntansi pertanggungjawaban, pelaporan segmen, analisis biaya, volume, dan laba, pengambilan keputusan taktis, keputusan investasi, biaya kualitas, akuntansi manajemen dalam lingkungan internasional. Masing-masing bab dibuat lebih ringkas dan jelas dengan tujuan untuk membantu pembaca agar lebih mudah memahami topik-topik tersebut. Buku ini mengacu pada buku-buku akuntansi manajemen yang telah ditulis dari berbagai pengarang buku.

Penulis mengucapkan terimakasih kepada semua pihak yang secara langsung maupun tidak langsung yang telah memberikan bantuan dan dorongan dalam penulisan buku ini. Buku ini menjadi lebih baik atas dukungan teman-teman pengajar akuntansi manajemen. Penulis berharap semoga buku ini bermanfaat dan dapat menambah wawasan para pembaca khususnya mahasiswa ekonomi dan para pengelola keuangan perusahaan. Penulis menghargai kritik dan saran yang membangun dari pembaca agar penerbitan edisi berikutnya lebih baik lagi.

Penulis

**Dr. Sa'adah Siddik, S.E., Ak., M.Si., CA**  
**Kurnia Krisna Hari, S.E., M.Si**  
**Nurul Hutami Ningsih, S.E., M.Si**

# DAFTAR ISI

## Bab 1

### **Peran Sejarah dan Arah dari Akuntansi Manajemen 1**

---

|   |    |
|---|----|
| Sejarah Singkat Akuntansi Manajemen                                   | 2  |
| Akuntansi Manajemen   | 3  |
| Sistem Informasi Akuntansi Manajemen                                  | 4  |
| Akuntansi Keuangan vs Akuntansi Manajemen                             | 4  |
| Hubungan Akuntansi Keuangan, Akuntansi Biaya, dan Akuntansi Manajemen | 6  |
| Peran Akuntansi Manajemen   | 7  |
| Akuntansi Manajemen dan Perilaku Etis                                 | 7  |
| Profesi Akuntansi dan Bidang-Bidang Spesialisasi                      | 8  |
| Pilihan Ganda   | 10 |
| Soal Latihan  | 10 |
| Studi Kasus   | 11 |
| Indeks  | 13 |
| Glosarium   | 15 |
| Referensi   | 17 |

## Bab 2

### **Konsep-Konsep Dasar Akuntansi Manajemen 18**

---

|   |           |
|---|-----------|
| Objek Biaya   | 18        |
| Keakuratan Pembebanan   | 19        |
| Harga Pokok Produk dan Jasa                                     | 21        |
| Biaya yang Berbeda untuk Tujuan yang Berbeda                    | 23        |
| Jenis-Jenis Akuntansi Akuntansi Manajemen Gambaran Umum Singkat | 24        |
| <b>Sistem Akuntansi FBM vs ABM</b>                              | <b>24</b> |

|                        |    |
|------------------------|----|
| Tujuan dan Peranan ABC | 26 |
| Pilihan Ganda          | 28 |
| Soal Kasus             | 28 |
| Indeks                 | 32 |
| Glosarium              | 33 |
| Referensi              | 34 |

## Bab 3

### **Perilaku Biaya Aktivitas 36**

---

|   |    |
|---|----|
| Dasar-Dasar Perilaku Biaya                            | 36 |
| Biaya Tetap   | 36 |
| Biaya Variabel  | 38 |
| Biaya Campuran  | 39 |
| Aktivitas, Penggunaan Sumber Daya, dan Perilaku Biaya | 40 |

|  |    |
|--|----|
| Sumber Daya Fleksibel vs Sumber Daya Terikat                             | 40 |
| Perilaku Biaya Bertahap  | 40 |
| Metode untuk Memisahkan Biaya Campuran Menjadi Komponen Tetap & Variabel | 41 |
| Asumsi Linearitas  | 41 |
| Metode Tinggi Rendah   | 41 |
| Metode Scatterplot   | 42 |
| Metode Kuadrat Terkecil  | 44 |
| Penilaian Manajerial   | 44 |
| Soal Latihan   | 45 |
| Soal Kasus   | 45 |
| Indeks   | 47 |
| Glosarium  | 48 |
| Referensi  | 49 |

## **Bab 4**

### **Perhitungan Biaya Berdasarkan Aktivitas 50**

---

|  |    |
|--|----|
| Biaya Per Unit   | 50 |
| Pentingnya Biaya Produk per Unit                       | 51 |
| Perhitungan Biaya Produk Berdasarkan Fungsi            | 52 |
| Tarif keseluruhan Pabrik                               | 53 |
| Keterbatasan Sistem Akuntansi Biaya Berdasarkan Fungsi | 55 |
| Perhitungan Biaya Produk Berdasarkan Aktivitas         | 56 |
| Perincian Klasifikasi Aktivitas                        | 57 |
| Pilihan Ganda  | 57 |
| Soal Latihan   | 49 |
| Soal Kasus   | 58 |
| Indeks   | 63 |
| Glosarium  | 64 |
| Referensi  | 65 |

## **Bab 5**

### **Anggaran untuk Perencanaan dan Pengendalian 66**

---

|   |    |
|---|----|
| Deskripsi Anggaran                        | 66 |
| Anggaran , Perencanaan dan Pengendalian   | 66 |
| Manfaat Anggaran                          | 67 |
| Menyiapkan Anggaran Induk                 | 67 |
| Anggaran Penjualan                        | 68 |
| Anggaran Produksi                         | 69 |
| Anggaran Pembelian Bahan Baku Langsung    | 69 |
| Anggaran Tenaga Kerja Langsung            | 71 |
| Anggaran Overhead                         | 71 |
| Anggaran Persediaan Akhir Barang Jadi     | 72 |
| Anggaran Beban Pokok Penjualan            | 72 |
| Anggaran Beban Penjualan dan Administrasi | 73 |
| Pilihan Ganda                             | 74 |

|                 |    |
|-----------------|----|
| Soal Latihan    | 75 |
| Soal Kasus Satu | 75 |
| Indeks          | 78 |
| Glosarium       | 79 |
| Referensi       | 80 |

## **Bab 6**

### **Desentralisasi Akuntansi Pertanggungjawaban 82**

---

|   |           |
|---|-----------|
| Akuntansi Pertanggungjawaban  | 82        |
| Desentralisasi  | 83        |
| Mengukur Kinerja Pusat Investasi                                    | 76        |
| Return on Investasi   | 84        |
| Margin dan Perputaran   | 86        |
| Economic Value Added (EVA)  | 87        |
| Aspek Keprilakuan dari EVA  | 89        |
| Mengukur dan Memberikan Reward atas Kinerja Manajer                 | 90        |
| Transfer Pricing  | 90        |
| Pendekatan Biaya Oportunitas sebagai Pedoman dalam Transfer Pricing | 90        |
| Pilihan Ganda   | 93        |
| Soal Latihan  | 94        |
| Soal Kasus  | 94        |
| <b>Indeks</b>   | <b>96</b> |
| <b>Glosarium</b>  | <b>97</b> |
| <b>Referensi</b>  | <b>98</b> |

## **Bab 7**

### **Peranan Akuntansi Pertanggungjawaban 100**

---

|  |     |
|--|-----|
| Pengertian Akuntansi Pertanggungjawaban                    | 100 |
| Konsep Informasi Akuntansi Pertanggungjawaban              | 101 |
| Aset Terkendali  | 102 |
| Pendapatan Terkendali                                      | 102 |
| Biaya Terkendali   | 102 |
| Pengubahan biaya tidak Terkendali Menjadi Biaya Terkendali | 103 |
| Anggaran Biaya Sebagai Tolak Ukur Pengendalian Biaya       | 103 |
| Terkendalnya Biaya Versus Variabilitas Biaya               | 103 |
| Pusat-pusat Pertanggungjawaban                             | 103 |
| Pusat Pendapatan   | 103 |
| Pusat Biaya  | 104 |
| Pusat Laba   | 104 |
| Pusat Investasi  | 104 |
| Macam Sistem Tipe Akuntansi Pertanggungjawaban             | 105 |
| Tujuan dan Manfaat Akuntansi Peratnggungjawaban            | 105 |
| Karakteristik Akuntansi Pertanggungjawaban                 | 106 |
| Syarat-syarat Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban       | 107 |
| Informasi Akuntansi Pertanggungjawaban                     | 108 |

|  |     |
|--|-----|
| Hubungan Struktur Organisasi dengan Pusat Peratnggungjawan                           | 109 |
| Pengukuran Kinerja Manajemen Pusat Pertanggungjawaban                                | 110 |
| Metode Pengukuran Kinerja  | 110 |
| Pembebanan Tanggungjawab Biaya Dalam Sistem Akuntansi Pertanggungjawaban Tradisional | 11  |
| Laporan Akuntansi Pertanggung Jawaban  | 111 |
| Pilihan Ganda  | 112 |
| Soal Latihan   | 113 |
| Indeks   | 114 |
| Glosarium  | 115 |
| Referensi  | 116 |

## **Bab 8 Pelaporan Segmen 118**

|   |     |
|---|-----|
| Perhitungan Biaya Absorpsi dan Perhitungan Biaya Variabel           | 118 |
| Hubungan Antara Produksi, Penjualan, dan Laba Perusahaan            | 120 |
| Evaluasi Kinerja Manajer  | 121 |
| Pelaporan Segmen: Dasar Perhitungan Biaya Absorpsi                  | 122 |
| Pelaporan Segmen: Dasar Perhitungan Biaya Varabel                   | 123 |
| Pelaporan Segmen: Pendekatan Perhitungan Biaya Berdasarkan Aktvitas | 124 |
| Profitabilitas Pelanggan  | 124 |
| Pengendalian Keputusan untuk Manajemen Persediaan                   | 125 |
| Alasan-alasan Umum untuk Menyimpan Persediaan                       | 126 |
| Economic Order Quantity: Model Persediaan Tradisional               | 126 |
| Pilihan Ganda   | 128 |
| Soal Latihan  | 129 |
| Soal Kasus  | 129 |
| Indeks  | 131 |
| Glosarium   | 132 |
| Referensi   | 133 |

## **Bab 9**

### **Analisis Biaya, Volume dan Biaya 134**

|  |     |
|--|-----|
| Titik Impas  | 135 |
| Penggunaan Laba Operasi Dalam Analisis Biaya Volume Laba | 135 |
| Cara Pintas Menghitung BEP                               | 136 |
| Penjualan Dalam Unit untuk Mencapai Target Laba          | 136 |
| Penyajian Secara Grafis Hubungan CVP                     | 140 |
| Analisis Multi Produk                                    | 140 |
| Analisis Biaya Volume Laba dan Risiko Ketidakpastian     | 141 |
| Analisis Sensitivitas                                    | 143 |
| Pilihan Ganda  | 144 |
| Soal Latihan   | 145 |
| Soal Kasus   | 145 |
| Indeks   | 147 |

Glosarium 148

Referensi 149

## **Bab 10**

### **Pengambilan Keputusan Taktis 150**

---

Keputusan Taktis/Jangka Pendek 150

Model Pembuatan Keputusan Taktis 151

Biaya Relevan 152

Biaya Kesempatan 152

Etika Dalam Pengambilan Keputusan Taktis 152

Relevansi, Perilaku Biaya dan Model Penggunaan Sumber Daya 153

Penerapan Konsep Pembuatan Keputusan Taktis dalam Berbagai Situasi Bisnis 154

Keputusan Bauran Produk 156

Penetapan Harga Pokok 156

Aspek Hukum Dalam Penetapan Harga 158

Keadilan Dalam Penetapan Harga 158

Pilihan Ganda 159

Soal Latihan 160

Soal Kasus 160

Indeks 161

Glosarium 162

Referensi 164

## **Bab 11**

### **Keputusan Investasi 165**

---

Keputusan Taktis/Jangka Pendek 150

Model Pembuatan Keputusan Taktis 151

Pilihan Ganda 159

Soal Latihan 160

Soal Kasus 160

Indeks 161

Glosarium 162

Referensi 164

## **Bab 12**

### **Biaya Kualitas 179**

---

Definisi Kualitas 179

Produk Cacat 181

|  |     |
|--|-----|
| Definisi Biaya Kualitas                                | 181 |
| Mengukur Biaya Kualitas                                | 183 |
| Pelaporan Biaya Kualitas                               | 184 |
| Fungsi Biaya Kualitas                                  | 185 |
| Manajemen Berbasis kegiatan dan biaya kualitas Optimal | 188 |
| Penggunaan Informasi Biaya Kualitas                    |     |
| Produktivitas Pengukuran dan Pengendalian              | 189 |
| Pengukuran Produktivitas Total                         | 192 |
| Soal Latihan   | 193 |
| Indeks   | 194 |
| Glosarium  | 195 |
| Referensi  | 196 |

## **Bab 13**

### **Akuntansi Manajemen Dalam Lingkungan Internasional 197**

---

|   |      |
|---|------|
| Akuntansi Manajemen dalam Lingkungan Internasional                  | 197  |
| Tingkat Keterlibatan dalam Perdagangan Internasional                | 198  |
| Impor dan Ekspor  | 199  |
| <br>  |      |
| Fakta Perdagangan dan Tarif   | 201  |
| Joint Venture   | 201  |
| Nilai Tukar Mata Uang Asng  | 201  |
| Mengelola Risiko Transaksi  | 202  |
| Lindung Nilai (Hedging)   | 2012 |
| Mengukur Kinerja Pada Perusahaan Multinasional                      | 204  |
| Faktor- Faktor Politik dan Hukum yang Mempengaruhi Evaluasi Kinerja | 205  |
| Etika Dalam Lingkungan Internasional                                | 206  |
| Soal Latihan  | 206  |
| Indeks  | 207  |
| Glosarium   | 208  |
| Referensi   | 209  |

# Peran Sejarah dan Arah dari Akuntansi Manajemen

---

### **Standar Kompetensi:**

Mahasiswa dapat memahami pengertian akuntansi manajemen, peran akuntansi manajemen, sejarah akuntansi manajemen berdasarkan penghitungan biaya jasa, produk, atau objek lainnya yang ditentukan oleh manajemen melalui perencanaan, pengendalian, pengevaluasian, dan perbaikan berkelanjutan hingga kepada pengambilan keputusan.

### **Kompetensi Dasar:**

Setelah mempelajari bab ini, mahasiswa diharapkan dapat:

1. Menjelaskan kebutuhan tentang informasi akuntansi manajemen
2. Membedakan antara akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen
3. Mendeskripsikan sejarah akuntansi manajemen secara singkat
4. Mengidentifikasi fokus akuntansi manajemen sekarang ini
5. Mendeskripsikan peran akuntan manajemen dalam organisasi
6. Menjelaskan pentingnya perilaku etis bagi manajer dan akuntan manajemen
7. Menyebutkan tiga jenis sertifikasi yang tersedia bagi akuntan manajemen

Manajemen dari suatu perusahaan bisnis harus mempunyai suatu variasi informasi akuntansi yang luas untuk mencapai tujuannya. Menurut Horngren (1980), informasi akuntansi pada dasarnya bersifat keuangan yang membantu manajer melakukan tiga masalah pokok, yaitu:

1. Merencanakan secara efektif dan memusatkan perhatiannya pada penyimpangan apa yang direncanakan.
2. Mengarahkan operasi sehari-hari.
3. Mencapai penyelesaian terbaik sehubungan dengan masalah operasi yang dihadapi organisasi.

Kategori utama informasi akuntansi pertama adalah untuk perencanaan (*planning*) dan pengendalian (*controlling*) operasi

perusahaan sehari-hari. Manajemen harus mengetahui apakah suatu pekerjaan berjalan secara lancar (sekarang) atau selalu mengalami hambatan. Manajemen juga harus memiliki informasi untuk meneliti apakah bisnis dioperasikan secara hati-hati untuk mencapai beberapa tujuan nyata. Kategori utama informasi akuntansi yang kedua diperlukan oleh manajemen untuk digunakan dalam perencanaan jangka panjang (*long range planning*). Manajemen menggunakan informasi ini untuk merumuskan kebijakan yang luas dalam perusahaan dan untuk membuat keputusan-keputusan spesifik yang harus diambil dalam suatu perusahaan.

## **SEJARAH SINGKAT AKUNTANSI MANAJEMEN**

Kebanyakan prosedur perhitungan biaya produk dan akuntansi manajemen yang digunakan pada abad ke-20 dikembangkan antara tahun 1880 dan 1925. Sebelum tahun 1914, banyak perkembangan awal yang menekankan pada perhitungan biaya produk – menelusuri tingkat laba perusahaan ke tiap produk dan menggunakan informasi ini untuk pengambilan keputusan strategis. Akan tetapi, penekanan pada hal tersebut mulai ditinggalkan sejak tahun 1925 seiring dengan munculnya pendekatan perhitungan biaya persediaan – mengalokasikan biaya manufaktur ke produk agar biaya persediaan dapat dilaporkan kepada pengguna eksternal laporan keuangan perusahaan.

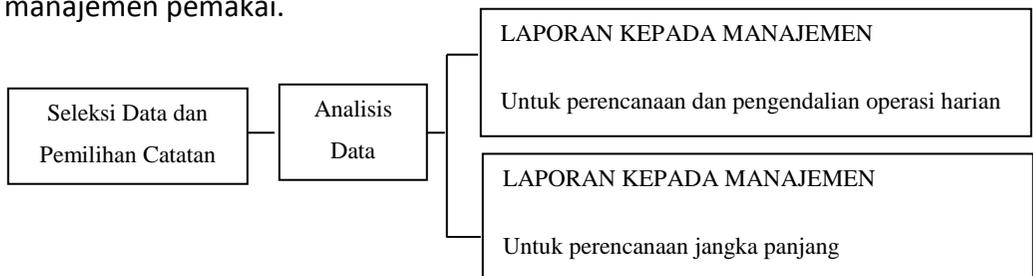
Beberapa usaha untuk meningkatkan kegunaan manajerial dari sistem biaya konvensional dilakukan pada tahun 1950-an dan 1960-an. Para pengguna mendiskusikan kelemahan informasi yang disediakan oleh sistem yang didesain untuk menyusun laporan keuangan. Akan tetapi, usaha-usaha pada perbaikan sistem tersebut pada dasarnya terpusat untuk membuat informasi akuntansi seperangkat informasi dan prosedur baru yang terpisah dari sistem pelaporan eksternal.

Pada tahun 1980-an dan 1990-an, praktik-praktik akuntansi manajemen tradisional sudah banyak yang ditemukan tidak mampu lagi melayani kebutuhan manajerial. Beberapa pihak menyatakan sistem akuntansi manajemen yang ada sudah usang dan tidak berguna. Perhitungan biaya produk dan sumber daya yang lebih akurat dibutuhkan untuk memungkinkan manajer meningkatkan kualitas dan produktivitas, serta mengurangi biaya. Sebagai tanggapan terhadap kelemahan sistem akuntansi manajemen tradisional, berbagai usaha dilakukan untuk

mengembangkan sistem akuntansi manajemen baru yang dapat memenuhi kebutuhan lingkungan ekonomi dewasa ini.

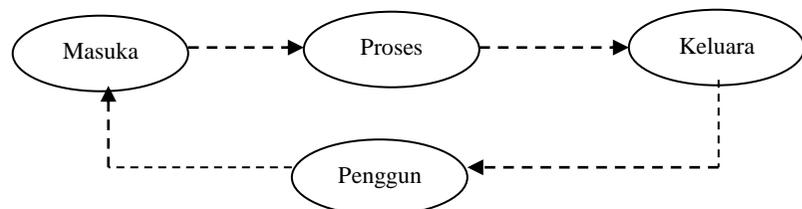
## AKUNTANSI MANAJEMEN

Menurut (Copeland dan Paul: 1978), *managerial accounting* atau akuntansi manajemen adalah bagian dari akuntansi yang berhubungan dengan identifikasi, pengukuran dan komunikasi informasi akuntansi kepada internal manajemen yang bertujuan guna perencanaan, proses informasi, pengendalian operasi dan pengambilan keputusan. Akuntansi manajemen secara umum meliputi tiga fungsi: (1) Seleksi data dan pemilihan catatan, (2) Analisis data, dan (3) Penyajian laporan kepada manajemen pemakai.



**Gambar 1. Fungsi Akuntansi Manajemen**

Penyajian informasi harus didukung dengan adanya sistem. Sistem informasi akuntansi manajemen menyediakan informasi yang dibutuhkan untuk memenuhi tujuan-tujuan manajemen tertentu. Inti dari sistem informasi akuntansi manajemen adalah proses yang dideskripsikan oleh aktivitas-aktivitas, seperti pengumpulan, pengukuran, penyimpanan, analisis, pelaporan, dan pengelolaan informasi. Informasi mengenai peristiwa ekonomi diproses untuk menghasilkan keluaran (*output*) yang memenuhi tujuan sistem tersebut. Keluaran ini bisa mencakup laporan khusus, biaya produk, biaya pelanggan, anggaran, laporan kinerja, bahkan komunikasi pribadi.



**Gambar 2. Model Operasional: Sistem Informasi Akuntansi**

## **SISTEM INFORMASI AKUNTANSI MANAJEMEN**

Sistem informasi akuntansi manajemen tidak terikat oleh kriteria formal apapun yang mendefinisikan sifat dari proses, masukan, atau keluarannya. Kriterianya fleksibel dan berdasarkan pada tujuan manajemen. Sistem akuntansi manajemen mempunyai tiga tujuan umum, yaitu:

1. Menyediakan informasi untuk perhitungan biaya jasa, produk, atau objek lainnya yang menjadi kepentingan manajemen.
2. Menyediakan informasi untuk perencanaan, pengendalian, pengevaluasian, dan perbaikan berkelanjutan.
3. Menyediakan informasi untuk pengambilan keputusan.

Ketiga tujuan ini menunjukkan manajer dan pengguna lainnya perlu memiliki akses terhadap informasi akuntansi manajemen dan perlu mengetahui cara menggunakannya, informasi akuntansi manajemen dapat membantu mereka mengidentifikasi dan menyelesaikan masalah, serta mengevaluasi kinerja. Informasi akuntansi digunakan dalam semua tahapan dalam manajemen, termasuk perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan. Selain itu, kebutuhan atas informasi tersebut tidak terbatas hanya pada perusahaan manufaktur, tetapi juga pada perusahaan dagang, jasa dan nirlaba.

## **AKUNTANSI KEUANGAN VS AKUNTANSI MANAJEMEN**

Akuntansi keuangan maupun akuntansi manajemen sangat bersandar pada konsep pertanggungjawaban atau kepengurusan. Akuntansi keuangan berkaitan dengan kepengurusan perusahaan sebagai suatu keseluruhan, sedangkan akuntansi manajemen ini meluas sampai personalia terakhir dalam organisasi yang mempunyai tanggung jawab apa pun atas biaya. Perbedaan akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen berdasarkan faktor-faktornya adalah sebagai berikut:

**Tabel 1**

### **Perbedaan Akuntansi Keuangan dan Akuntansi Manajemen**

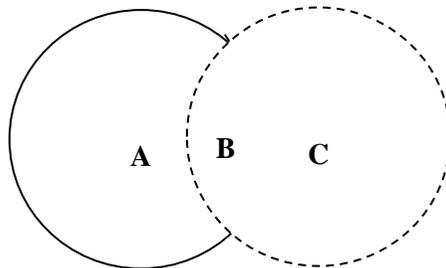
| <b>No</b> | <b>Faktor Perbedaan</b>  | <b>Akuntansi Keuangan</b>                       | <b>Akuntansi Manajemen</b>                            |
|-----------|--------------------------|---|---|
| 1         | Fokus                    | Pihak Eksternal                                 | Pihak Internal  |
| 2         | Dasar penyusunan laporan | Prinsip akuntansi yang diterima umum, diperiksa | Biaya dan manfaat, berhubungan dengan teori keputusan |

|    |                                       |  |  |
|----|---------------------------------------|--|--|
|    |                                       | berdasar norma pemeriksaan akuntansi   | manajemen (lebih bebas)  |
| 3  | Prosedur                              | Harus mengikuti aturan tertentu dari pihak eksternal                           | Tidak ada aturan yang mengikat   |
| 4  | Orientasi laporan                     | Orientasi masa lalu, penilaian historikal terhadap kemampuan ekonomi masa lalu | Orientasi masa depan, prediksi, dengan mempertimbangkan faktor ekonomi dan non ekonomi |
| 5  | Sifat informasi                       | Informasi keuangan yang bersifat objektif                                      | Informasi keuangan dan non keuangan yang bersifat subjektif                            |
| 6  | Objek yang diukur dan dikomunikasikan | Kondisi-kondisi dan kemampuan ekonomi perusahaan secara keseluruhan            | Prestasi para manajer pada berbagai tingkatan organisasi                               |
| 7  | Tingkat kesulitan                     | Lebih mudah, pada dasarnya mengagungkan disiplin akuntansi                     | Lebih sulit, menggunakan multi disiplin pengetahuan                                    |
| 8  | Bentuk laporan                        | Bentuk ringkasan dan berhubungan dengan perusahaan sebagai keseluruhan         | Bentuk terinci, untuk setiap jenis kegiatan, jenis produk, divisi daerah, dan lainnya  |
| 9  | Isi laporan                           | Laporan Posisi Keuangan, Laporan Laba-Rugi, perubahan modal, dan aliran dana   | Anggaran, laporan biaya, laporan prestasi, laporan analisis khusus, dan lain-lain      |
| 10 | Tingkat presisi                       | Presisi dan akurasinya lebih tinggi  | Presisi dan akurasinya lebih rendah, karena yang penting ceat atau tepat waktu         |
| 11 | Sifat mandatori                       | Bersifat mandatori   | Tidak bersifat   |

|    |                       |   |   |
|----|-----------------------|---|---|
|    |                       | mengikuti badan atau penguasa tertentu                                    | mandatori, yang penting manfaat informasi   |
| 12 | Jarak waktu pelaporan | Kurang fleksibel, hanya laporan tahunan, pelaporan tengah tahunan/interim | Lebih fleksibel, dapat disusun dengan jarak waktu lebih pendek atau lebih panjang |

### HUBUNGAN AKUNTANSI KEUANGAN, AKUNTANSI BIAYA DAN AKUNTANSI MANAJEMEN

Akuntansi manajemen sendiri berhubungan erat dengan akuntansi biaya. Agar tidak menimbulkan tumpang tindih, sebaiknya perlu diketahui pengertian sempit dari akuntansi biaya yaitu akuntansi biaya = *product costing*, dengan demikian akuntansi manajemen mencakup akuntansi biaya. Adapun hubungan yang terjalin dapat dilihat pada gambar berikut ini:



**Gambar 3. Hubungan Akuntansi Biaya dengan Akuntansi Manajemen**

Keterangan:

————— = daerah lingkup akuntansi biaya

----- = daerah lingkup akuntansi manajemen

Daerah A = informasi akuntansi biaya untuk kepentingan pihak eksternal

Daerah B = informasi akuntansi biaya untuk kepentingan pihak internal, yaitu informasi untuk berbagai peringkat manajemen

Daerah C = informasi akuntansi manajemen yang tidak dapat dipenuhi oleh informasi akuntansi biaya

## **PERAN AKUNTAN MANAJEMEN**

Saat ini, bisnis bergerak lebih cepat daripada sebelumnya. Perubahan-perubahan dalam teknologi, komunikasi, kondisi ekonomi, dan lingkungan hukum mempengaruhi perusahaan dan akuntan manajemen dalam cara-cara yang baru. Akuntan manajemen harus mendukung manajemen dalam semua tahap pengambilan keputusan bisnis. Sebagai ahli dalam akuntansi, mereka harus cerdas, siap sedia, mengikuti perkembangan terbaru, serta memahami kebiasaan dan praktik dari semua negara tempat perusahaan mereka beroperasi.

Peran akuntan manajemen dalam suatu organisasi merupakan salah satu peran pendukung. Mereka membantu orang-orang yang bertanggung jawab dalam pelaksanaan tujuan dasar organisasi. Posisi bertanggung jawab langsung pada tujuan dasar organisasi disebut sebagai posisi lini (*line position*). Posisi yang sifatnya mendukung dan tidak bertanggung jawab secara langsung terhadap tujuan dasar organisasi disebut posisi staf (*staff position*). Manajer lini adalah orang yang membuat kebijakan dan keputusan yang berpengaruh terhadap produksi, sedangkan posisi staf adalah manajer pada bagian pembelian. Namun, akuntan manajemen dapat memberikan masukan yang signifikan dalam berbagai kebijakan dan keputusan melalui penyediaan dan penginterpretasian informasi akuntansi.

## **AKUNTANSI MANAJEMEN DAN PERILAKU ETIS**

Semua praktik akuntansi manajemen dikembangkan untuk membantu manajer memaksimalkan laba. Namun, manajer dan akuntan manajemen seharusnya tidak terlalu fokus pada laba yang akan mengaikbatkan mereka membangun suatu keyakinan bahwa satu-satunya tujuan bisnis adalah memaksimalkan kekayaan bersih. Tujuan memaksimalkan laba harus dibatasi dengan persyaratan bahwa laba dicapai melalui cara-cara yang legal dan etis.

Perilaku etis melibatkan pemilihan tindakan-tindakan yang benar, sesuai, dan adil. Hal ini diekspresikan oleh keyakinan bahwa setiap anggota kelompok bertanggung jawab untuk kebaikan anggota lainnya. Pemikiran mengenai pengorbanan kepentingan seseorang untuk kebaikan orang lain menghasilkan beberapa nilai inti – nilai-nilai yang mendeskripsikan arti dari benar dan salah secara lebih konkret. James W. Brackner, penulis *Ethics Column* dalam *Management Accounting*, melakukan observasi mengenai pendidikan etika dan moral harus

memiliki kesepakatan tentang nilai-nilai yang dianggap benar agar mempunyai arti. Ada sepuluh nilai inti yang dimaksud, yaitu:

1. Kejujuran,
2. Integritas,
3. Pemenuhan janji,
4. Kesetiaan,
5. Keadilan,
6. Kepedulian terhadap sesama,
7. Penghargaan terhadap orang lain,
8. Kewarganegaraan yang bertanggung jawab,
9. Usaha untuk mencapai kesempurnaan, dan
10. Akuntabilitas.

## **PROFESI AKUNTANSI DAN BIDANG-BIDANG SPESIALISASI**

Ada empat bidang yang dapat dilayani oleh profesi akuntansi, yaitu: (1) Akuntansi privat, (2) Akuntansi publik, (3) Akuntansi Pemerintahan, dan (4) Pendidikan Akuntansi.

### **1. Akuntansi Privat (*Private Accounting*)**

Para akuntan dipakai oleh perusahaan individual dalam akuntansi privat. Terdapat sejumlah pelayanan yang berbeda dengan pekerjaan para akuntan privat. Pelayanan tersebut meliputi pekerjaan dari Pengendali (*controller*) atau pemimpin akuntansi (*chief accounting officer*), pemegang buku (*the book keeper*), akuntan biaya (*cost accountants*), akuntan manajemen (*management accountants*), auditor internal (*intern auditor*), konsultan pajak (*tax consultants*), dan para akuntan (*accountants*) yang bekerja pada bidang tugas seperti penyusunan anggaran.

Saat ini, selain dari latar belakang pendidikan, seseorang haruslah memiliki keahlian yang ditandai dengan adanya sertifikat-sertifikat keahlian. Untuk akuntan profesional memiliki gelar *Chartered Accountant* (CA), untuk seseorang auditor internal sebaiknya bersertifikasi di bidang audit internal dengan memiliki *Certified in Internal Accounting* (CIA), untuk seseorang konsultan pajak sebaiknya bersertifikasi di bidang perpajakan dengan memiliki gelar Bersertifikat Konsultan Pajak (BKP), dan untuk seseorang akuntan manajemen sebaiknya bersertifikasi *Certified Management Accountants* (CMA) yang ahli pada empat bidang, yaitu: (1) ilmu ekonomi, keuangan, dan manajemen, (2) akuntansi dan pelaporan

keuangan, (3) pelaporan manajemen, analisis, dan isu-isu perilaku, dan (4) analisis keputusan dan sistem informasi.

2. Akuntansi Publik (*Public Accounting*)

Akuntansi publik adalah seluruh peraturan yang mengatur praktek profesi tertentu untuk kepentingan publik. Profesi tersebut meliputi ahli medis, ahli kumu, dan akuntan publik. Lisensi Profesional yang diikat dalam praktek dari akuntan publik disebut *certified public accounting* (CPA). Dalam praktek secara umum, CPA bukan pegawai dari suatu perusahaan bisnis. Ia bekerja pada suatu akuntan publik perusahaan, yang menjalankan pelayanan kepada perusahaan yang menjalankan pelayanan kepada perusahaan bisnis untuk memperoleh honor melalui jasa *auditing*.

3. Akuntansi Pemerintahan (*Governmental Accounting*)

Banyak negara dan organisasi pemerintahan lokal yang mempunyai kebutuhan besar terhadap pelayanan akuntan. Banyak pemerintah yang mempekerjakan para akuntan untuk membantu para administrator pajak dan meneliti pendapatan pajak. Di sisi lain, operasi sistem akuntansi juga untuk melengkapi pemerintah dengan laporan-laporan yang digunakan dalam mengambil keputusan.

4. Pendidikan Akuntansi (*Accounting Education*)

Pendidikan akuntansi merupakan suatu kesempatan baik bagi para akuntan dalam bidang pendidikan melalui penelitian dan pengajaran. Lembaga-lembaga kursus dan perguruan tinggi menawarkan sarjana lanjutan bagi para akuntan untuk membantu persiapan dalam mengajarkan seluruh aspek akuntansi.

### **PILIHAN GANDA**

1. Kategori utama informasi akuntansi yang pertama terdiri dari ...
  - a. Perencanaan dan pelaksanaan
  - b. Pelaksanaan dan pengendalian
  - c. Pengawasan dan Evaluasi
  - d. Perencanaan dan Pengendalian
  
2. Kapan akuntansi manajemen mulai dikembangkan ...
  - a. 1770 – 1880
  - b. 1925-1880
  - c. 1880-1925
  - d. 1880-1952
  
3. Salah satu dari tiga fungsi akuntansi manajemen, kecuali ...
  - a. Seleksi data dan pemilihan catatan manajemen
  - b. Pelaporan ulang
  - c. Penyajian laporan kepada pemakai
  - d. Analisis data
  
4. Sistem informasi akuntansi manajemen berfungsi untuk ...
  - a. Menyediakan informasi untuk perhitungan biaya jasa, produk, atau objek lainnya yang menjadi kepentingan manajemen
  - b. Menyediakan informasi untuk pengambilan keputusan
  - c. Menyediakan informasi untuk perencanaan, pengendalian, pengevaluasian, dan perbaikan berkelanjutan
  - d. Semuanya benar
  
5. Salah satu perilaku etis yang harus dimiliki oleh seorang akuntan adalah...
  - a. Egois
  - b. Tamak
  - c. Apatis
  - d. Kesetiaan

### **SOAL LATIHAN**

1. Jelaskan perbedaan akuntansi manajemen dan akuntansi keuangan dalam faktor-faktor:
  - a. Prosedur
  - b. Isi laporan
  - c. Orientasi laporan
  - d. Dasar penyusunan laporan
2. Jelaskan hubungan antara akuntansi biaya dengan akuntansi manajemen?

3. Jelaskan fungsi manajemen secara umum dan bagaimana pula hubungannya dengan pengambilan keputusan?
4. Ada berapa jenis profesi akuntansi, jelaskan!
5. Jika Anda seorang akuntan, anda ingin menjadi akuntan yang seperti apa? Jelaskan!

### **STUDI KASUS 1**

PT. Makmur Sejahtera memiliki beberapa tim andalan yang terdiri atas para karyawan lini produksi. Tim – tim ini diperintahkan untuk memperbaiki proses produksi dan meningkatkan keselamatan karyawan. Tim – tim tersebut mengikuti metode penyelesaian masalah yang sangat terstruktur dan banyak memperbaiki bagian produksi dan keselamatan kerja. Selama periode 8 (delapan) tahun, laba sebelum pajak (*earning before tax*) perusahaan meningkat setiap tahunnya. Manajemen PT. Makmur Sejahtera sangat menghargai tim – tim tersebut karena penurunan biaya dan peningkatan laba.

Perusahaan pesaing yaitu PT. Jaya Maju telah membuka usaha sampingan (usaha kecil) pada pabrik mereka. Perusahaan kecil tersebut bertujuan agar setiap karyawan merasa memiliki perusahaannya. Setiap perusahaan kecil memiliki pemasok dan pelanggan sendiri. Kemudian setiap usaha kecil di PT. Jaya Maju disediakan tenaga pendukungnya sendiri, terdiri dari tenaga keuangan, tenaga pemasaran, tenaga administrasi, tenaga penyimpanan, teknisi, dan lain-lain (diambil dari luar PT. Jaya Maju). Tiap – tiap individu pada usaha kecil ini bertanggung jawab mengembangkan serta menjaga hubungan baik dengan pemasok dan pelanggan, mengidentifikasi permasalahan yang ada, dan mengembangkan serta menetapkan solusi terhadap permasalahan tersebut. Fokus dari setiap perusahaan kecil adalah kualitas, biaya, pengiriman, keselamatan, dan etika. Perusahaan telah berhasil menciptakan budaya kualitas, berdaya saing, manufaktur kelas internasional, dan telah menjadi usaha teladan (percontohan) bagi usaha kecil lainnya.

### **Pertanyaan**

1. Menurut Anda, perusahaan mana yang baik? Mengapa?

2. Untuk perusahaan yang belum baik, apa yang seharusnya dilakukan oleh perusahaan tersebut?
3. Apakah tujuan dari tim andalan dan perusahaan kecil? Apakah keduanya dapat dianggap berhasil?
4. Jika ada, apakah peran dari akuntan manajemen dalam pemberdayaan karyawan dalam kasus ini?

### **STUDI KASUS DUA**

1. Mahasiswa di Fakultas Ekonomi memiliki latar belakang dari keluarga yang berbeda-beda. Jika mereka belum pernah diajarkan mengenai etika oleh keluarganya atau ketika di sekolah dasar dan sekolah menengah, maka universitas hanya bisa memberikan sedikit pengaruh pada diri mereka.
2. Mengedepankan kepentingan bersama daripada kepentingan diri sendiri tidak akan terwujud hanya jika masing-masing individu menerima hal tersebut.
3. Meskipun jumlah unit yang terjual dalam Toko Rudin selalu ludes diburu oleh pelanggan dua tahun belakangan ini, tetapi karena jumlah pegawai yang sedikit sehingga mereka tidak dapat melayani pelanggan dengan baik akibat kelelahan. Pelanggan merasa kecewa dan makin lama Toko Rudin penjualannya makin lesu.
4. Marwan, seorang pekerja baru di suatu perusahaan memiliki etos kerja yang baik sehingga dengan cepat ia memperoleh posisi yang cukup tinggi di perusahaan, sementara sekelompok pegawai lama yang tidak menyukai akan keberadaan Marwan merasa tersaingi. Mereka lalu melakukan tindakan tidak terpuji dengan menuduh Marwan melakukan pencurian data perusahaan yang kemudian diberikan kepada perusahaan pesaing. Hal tersebut sampai ke telinga Manajer. Tanpa mencari kebenaran atas kejadian tersebut, Marwan dipecat dari pekerjaannya.

### **Diminta**

Berikan penilaian dan komentar Anda untuk setiap kejadian yang tertera di atas!

## INDEKS

### A

Akurasi 4

Akses 3

### D

Divisi 4

### E

Etis 5

### F

Fleksibel 3, 4

Formal 3

### I

Identifikasi 2, 3

Interpretasi 5

### K

Konkret 5

Konvensional 2

### M

Mandatori 4

### N

Norma 3

**O**

Objektif 4

Operasi 1, 2, 5, 6

Orientasi 3

**P**

Presisi 4

**S**

Spesifik 1

Strategis 7

Subjektif 4

## GLOSARIUM

|              |  |
|--------------|--|
| Akses        | : Jalan masuk  |
| Akurasi      | : Kecermatan / ketelitian / ketepatan  |
| Etis         | : Sesuai dengan asas perilaku yang disepakati secara umum  |
| Divisi       | : Bagian dari suatu perusahaan   |
| Fleksibel    | : Luwes, mudah dan cepat menyesuaikan diri   |
| Formal       | : Resmi / Sesuai dengan aturan yang sah  |
| Identifikasi | : Penentu atau penetapan identitas seseorang, benda, dan sebagainya  |
| Interpretasi | : Pendapat, atau pandangan teoretis terhadap sesuatu / tafsiran  |
| Konkret      | : Nyata / benar-benar ada  |
| Konvensional | : Tradisional  |
| Mandatori    | : Instruksi atau wewenang yang diberikan oleh organisasi (perkumpulan dan sebagainya) kepada wakilnya untuk melakukan sesuatu dalam perundingan, dewan, dan sebagainya |
| Norma        | : Aturan, ukuran, atau kaidah yang dipakai sebagai tolok ukur untuk menilai atau membandingkan sesuatu   |
| Objektif     | : Mengenai keadaan yang sebenarnya tanpa dipengaruhi pendapat atau pandangan pribadi   |
| Operasi      | : Pelaksanaan rencana yang telah dikembangkan  |
| Orientasi    | : Pandangan yang mendasari pikiran, perhatian atau kecenderungan   |
| Presisi      | : Ketepatan / ketelitian   |
| Spesifik     | : Bersifat khusus  |
| Strategis    | : Rencana yang cermat mengenai kegiatan untuk mencapai sasaran khusus  |

Subjektif : Mengenai atau menurut pandangan (perasaan) sendiri, tidak langsung mengenai pokok atau halnya

## REFERENSI

Ahmad, Kamaruddin. *Akuntansi Manajemen: Dasar-Dasar Konsep Biaya dan Pengambilan Keputusan*. Edisi Revisi. Jakarta: PT. RajaGrafindo Perkasa

Copeland, Ronald M, and Paul E. Dascher. 1978. *Managerial Accounting*. New York: John Willey & Son

Hansen, Don R., and Maryanne M. Mowen. 2016. *Akuntansi Manajerial*. Jakarta: Salemba Empat

Horngren, Charles T. 1980. *Introduction to Management Accounting*. New-Delhi: Prentice-Hall of India

Sadeli, Lili M, dan Bedjo Siswanto. 1999. *Akuntansi Manajemen: Sistem, Proses, dan Pemecahan Soal*. Jakarta: Bumi Aksara

### Konsep-Konsep Dasar Akuntansi Manajemen

---

#### **Standar Kompetensi:**

Mahasiswa dapat memahami pengertian konsep tentang biaya, objek biaya, harga pokok produk dan jasa, serta jenis-jenis sistem akuntansi manajemen.

#### **Kompetensi Dasar:**

Setelah mempelajari bab ini, mahasiswa diharapkan dapat:

8. Mendeskripsikan proses pembebanan biaya
9. Mendefinisikan produk berwujud dan tidak berwujud, serta menjelaskan perbedaan beberapa definisi harga pokok produk
10. Menyusun laporan laba rugi untuk organisasi manufaktur dan jasa

Mempelajari akuntansi manajemen membutuhkan pemahaman arti biaya dan terminologi yang berkaitan dengan biaya. Pembebanan biaya pada produk, jasa, pelanggan, dan objek lain yang menjadi perhatian manajemen adalah salah satu tujuan dasar dari sistem informasi akuntansi manajemen. Peningkatan keakuratan pembebanan biaya menghasilkan informasi yang lebih berkualitas tinggi dan dapat digunakan untuk membuat keputusan yang lebih baik.

#### **BIAYA DAN OBJEK BIAYA**

Biaya adalah kas atau nilai setara kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan memberi manfaat saat ini atau di masa depan bagi organisasi. Biaya dikatakan sebagai setara kas karena sumber nonkas dapat ditukar dengan barang atau jasa yang diinginkan. Mengurangi biaya yang dibutuhkan untuk mencapai manfaat tertentu berarti membuat perusahaan menjadi lebih efisien sehingga

manajer harus memanfaatkan biaya peluang. Biaya peluang adalah manfaat yang dikorbankan ketika satu alternatif dipilih dari alternatif lainnya.

Pada perusahaan yang berorientasi laba, manfaat masa depan biasanya berarti suatu pendapatan. Ketika biaya telah dihabiskan dalam proses menghasilkan pendapatan, biaya tersebut dinyatakan kedaluwarsa (*expire*). Biaya yang kedaluwarsa disebut sebagai beban (*expenses*). Di setiap periode, beban akan dikurangkan dari pendapatan dalam laporan laba rugi untuk menentukan laba periode tersebut. Biaya dan harga berkaitan dalam pengertian bahwa harga harus melebihi biaya agar menghasilkan laba yang cukup banyak.

Objek biaya merupakan sistem akuntansi manajemen yang dibuat untuk mengukur dan membebankan biaya pada entitas. Ahmad (2015), mengatakan bahwa objek biaya merupakan sesuatu atau aktivitas di mana biaya diakumulasikan. Ada empat jenis objek biaya: (1) Produk atau kelompok produk yang saling berhubungan, (2) Jasa, (3) Departemen (teknik, dan sumber daya manusia), dan (4) proyek, seperti penelitian, promosi pemasaran atau usaha jasa. Beberapa tahun terakhir, aktivitas muncul sebagai objek biaya yang penting. Aktivitas adalah unit dasar dari kerja yang dilakukan dalam sebuah organisasi dan dapat juga dideskripsikan sebagai kumpulan tindakan dalam suatu organisasi yang berguna bagi para manajer untuk melakukan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan. Aktivitas tidak hanya bertindak sebagai objek biaya, tetapi juga berperan utama dalam pembebanan biaya untuk objek biaya lainnya.

### **Keakuratan Pembebanan**

Pembebanan biaya secara akurat pada objek biaya sangatlah penting. Keakuratan tidak dievaluasi berdasarkan pengetahuan tentang biaya yang “sebenarnya”. Keakuratan adalah suatu konsep yang relatif dan harus dilakukan secara wajar dan logis terhadap penggunaan metode pembebanan biaya. Tujuannya adalah mengukur dan membebankan biaya dari sumber daya yang dikonsumsi objek biaya sebaik mungkin.

Hubungan antara biaya dan objek biaya harus digali untuk membantu meningkatkan keakuratan pembebanan biaya. Biaya dapat berkaitan dengan objek biaya secara langsung atau tidak langsung. Biaya tidak langsung (*indirect cost*) adalah biaya yang tidak dapat ditelusuri dengan mudah dan akurat sebagai objek biaya. Biaya langsung (*direct*

cost) adalah biaya yang dapat ditelusuri dengan mudah dan akurat sebagai objek biaya. “Ditelusuri dengan mudah” berarti biaya dapat dibebankan dengan cara yang layak secara ekonomi, sedangkan “ditelusuri dengan akurat” berarti biaya dapat dibebankan dengan menggunakan hubungan sebab-akibat.

Ketertelusuran berarti biaya dapat dibebankan dengan mudah dan akurat, sedangkan penelusuran (*tracing*) berarti pembebanan aktual biaya pada objek biaya dengan menggunakan ukuran yang dapat diamati atas sumber daya yang terjadi melalui salah satu dari dua cara berikut ini: (1) penelusuran langsung atau (2) penelusuran penggerak. Penelusuran langsung (*direct tracing*) adalah suatu proses pengidentifikasian dan pembebanan biaya yang berkaitan secara khusus dan fisik dengan suatu objek. Penelusuran ini paling sering dikerjakan melalui pengamatan secara fisik. Penelusuran penggerak (*driver tracing*) adalah penggunaan penggerak untuk membebankan biaya pada objek biaya. Di dalam konteks pembebanan biaya, penggerak adalah faktor penyebab yang dapat diamati dan faktor penyebab yang mengukur konsumsi sumber daya objek biaya. Oleh sebab itu, penggerak adalah faktor yang menyebabkan perubahan dalam penggunaan sumber daya dan memiliki hubungan sebab-akibat dengan biaya yang berhubungan dengan objek biaya.

Sebagai contoh, Dana dan Kaia berencana untuk makan bersama. Kemudian mereka masuk ke sebuah toko pempek yang tidak jauh dari tempat mereka berdua bekerja. Dana memesan Pempek Kapal Selam 1 Porsi dan 1 gelas Es Campur, sedangkan Kaia memesan Model Ikan 1 Porsi dan 1 gelas Es Kacang Merah. Sebelum pesanan mereka datang, pramusaji menyuguhkan 1 piring besar berisi 15 pempek kecil dengan berbagai macam jenis. Jadi biaya per orang dihitung sebagai berikut:

| Keterangan |       |                        |                              | Dana       | Kaia |            |
|------------|-------|------------------------|------------------------------|------------|------|------------|
| Pempek     | Kapal | Selam                  | (Penelusuran langsung) ..... | Rp. 15.000 | Rp.  | 0          |
| Model      | Ikan  | (Penelusuran langsung) | .....                        | Rp.        | 0    | Rp. 10.000 |

Pempek kecil (Penelusuran penggerak):

Rp. 1.500 x 5 pempek Rp. 7.500 Rp. 0

.....

Rp. 1.500 x 3 pempek Rp. 0 Rp. 4.500

.....

Es Campur (Penelusuran langsung) Rp. 20.000 Rp. 0

.....

Es Kacang Merah (Penelusuran langsung) Rp. 0 Rp. 20.000

.....

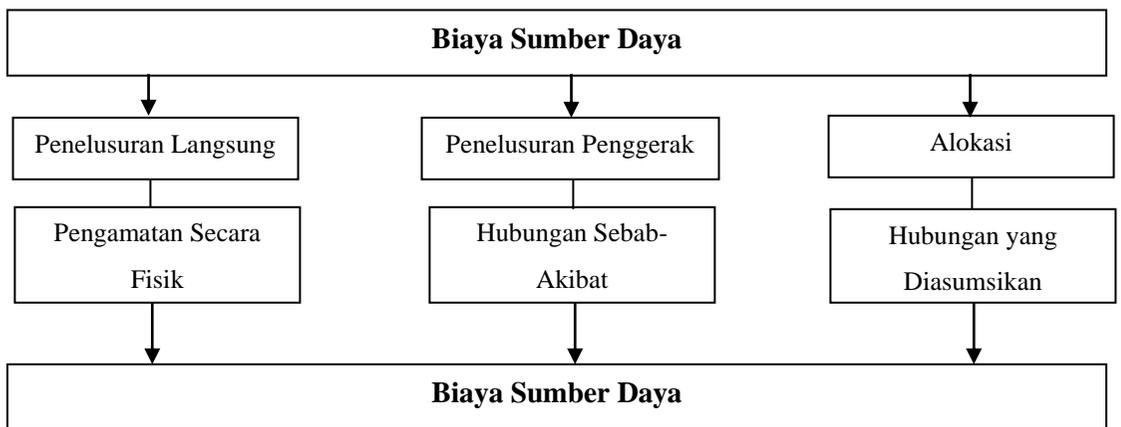
**Total** **Rp. 42.500** **Rp. 34.500**

Penelusuran penggerak biasanya kurang akurat dibandingkan dengan penelusuran langsung. Akan tetapi, jika hubungan sebab-akibatnya kuat, maka tingkat keakuratan yang lebih tinggi dapat diperkirakan. Sebagai contoh, pertimbangkan penggerakannya adalah jenis pempeknya. Anggaplah ukuran dari tiap pempeknya sama, tetapi dengan jenis pempek yang berbeda belum tentu biaya produksinya sama. Walaupun demikian, jika perbedaan biayanya tidak terlalu besar, biaya tersebut masih bisa dikatakan akurat. Hal ini mengilustrasikan pentingnya memilih, menspesifikasikan, dan mengukur penggerak.

## HARGA POKOK PRODUK DAN JASA

Keluaran (*output*) organisasi merupakan salah satu objek biaya terpenting. Ada dua jenis keluaran, yaitu produk berwujud dan jasa. Produk berwujud (*tangible product*) adalah barang yang dihasilkan dengan mengubah bahan baku melalui penggunaan tenaga kerja dan masukan (*input*) modal, seperti pabrik, lahan, dan mesin. Jasa (*service*) adalah tugas atau aktivitas yang dilakukan untuk pelanggan atau aktivitas yang dijalankan oleh pelanggan dengan menggunakan produk atau fasilitas organisasi.

Jasa berbeda dengan produk berwujud dalam empat dimensi penting: tak berwujud (*intangibility*), tidak tahan lama (*perishability*), tidak dapat dipisahkan (*inseparability*), dan tidak selalu sama (*heterogeneity*).



**Gambar 1. Metode Pembebanan Biaya**

Berbagai fitur yang berkaitan dengan jasa, beberapa sifat turunannya, dan interaksinya dengan sistem akuntansi manajemen, seperti tabel berikut:

**Tabel 1**  
**Interaksi Jasa dengan Akuntansi Manajemen**

| <b>Fitur</b> | <b>Sifat Turunan</b>   | <b>Dampak pada Akuntansi Manajemen</b>   |
|--------------|--|--|
| Tak berwujud | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Jasa tidak dapat disimpan</li> <li>• Tidak ada perlindungan hak paten</li> <li>• Tidak dapat</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tidak ada persediaan</li> <li>• Kode etik yang ketat*</li> <li>• Perlu adanya pembebanan biaya</li> </ul> |

|                     |  |   |
|---------------------|--|---|
|                     | <p>menampilkan atau mengkomunikasikan jasa</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Harga sulit ditetapkan</li> </ul>  | yang lebih akurat*  |
| Tidak tahan lama    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Manfaat jasa cepat kedaluwarsa</li> <li>• Jasa sering berulang untuk satu pelanggan</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tidak ada persediaan</li> <li>• Perlu adanya standard dan konsistensi kualitas yang tinggi*</li> </ul>   |
| Tidak dapat dipisah | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pelanggan terlibat langsung dalam produksi jasa</li> <li>• Produksi jasa secara massal dan tersentralisasi sulit dilakukan</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Biaya diperhitungkan sesuai dengan jenis pelanggan*</li> <li>• Menuntut pengukuran dan pengendalian kualitas untuk mempertahankan konsistensi*</li> </ul>        |
| Tidak selalu sama   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Variasi yang luas mungkin terjadi</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pengukuran produktivitas dan kualitas, serta pengendalian harus dilakukan terus-menerus*</li> <li>• Manajemen kualitas total adalah hal yang penting*</li> </ul> |

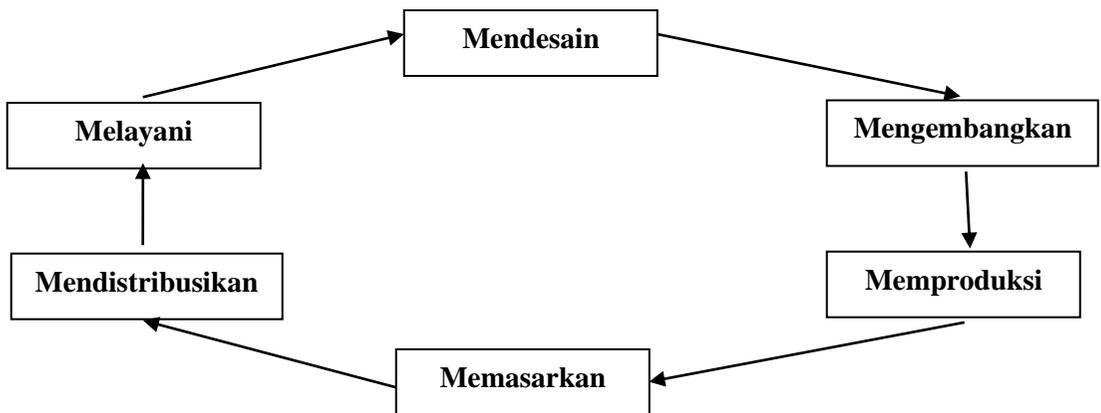
\*Banyak dari dampak ini yang juga berlaku untuk produk berwujud

### **Biaya yang Berbeda untuk Tujuan yang Berbeda**

Harga pokok produk (*product cost*) adalah pembebanan biaya yang mendukung tujuan manajerial yang spesifik. Arti harga pokok produk bergantung pada tujuan manajerial yang sedang berusaha

dicapai. Hal ini mengilustrasikan prinsip manajemen biaya yang fundamental, yaitu “biaya yang berbeda untuk tujuan yang berbeda”. Karena biaya yang berbeda muncul untuk tujuan yang berbeda, maka diperlukan pemahaman tentang rantai nilai internal perusahaan.

Rantai nilai internal perusahaan adalah seperangkat aktivitas yang dibutuhkan untuk mendesain, mengembangkan, memproduksi, memasarkan, mendistribusikan, dan melayani produk. Rantai nilai harga pokok produk diperoleh dengan membebankan biaya pada serangkaian aktivitas yang mendefinisikan rantai nilai, kemudian membebankan biaya pada berbagai aktivitas itu pada produk. Berikut ini adalah gambaran mengenai aktivitas rantai nilai internal.



**Gambar 2. Aktivitas Rantai Nilai Internal**

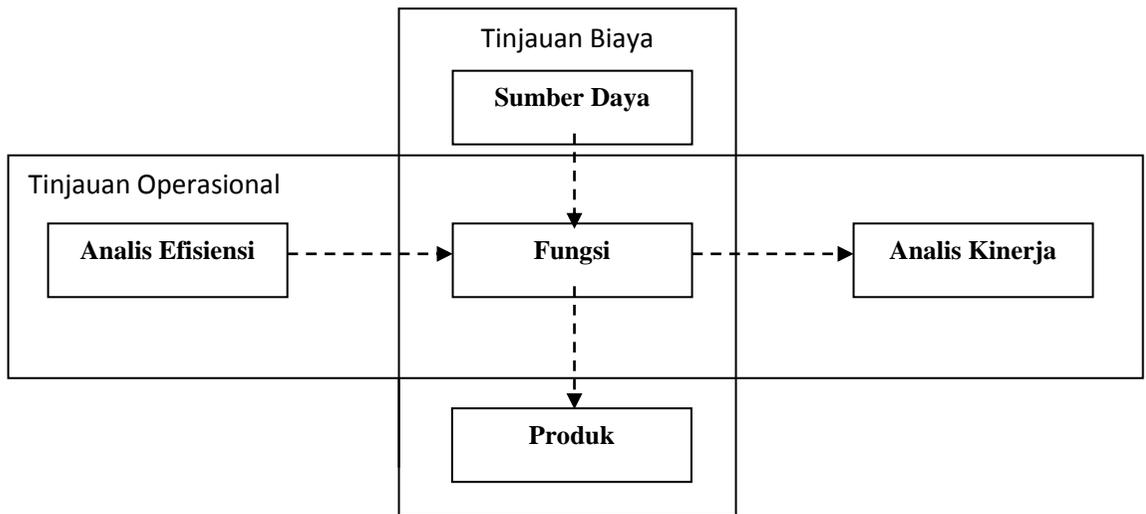
### **JENIS-JENIS SISTEM AKUNTANSI MANAJEMEN: GAMBARAN UMUM SINGKAT**

Sistem akuntansi manajemen dapat diklasifikasikan secara umum sebagai sistem berdasarkan fungsi dan sistem berdasarkan aktivitas. Pendekatan berdasarkan fungsi dan aktivitas dapat ditemukan dalam praktik nyata. Sistem akuntansi manajemen berdasarkan fungsi (*functional based management-FBM*) telah dikenal dari tahun 1990-an dan masih digunakan secara luas dalam sektor manufaktur dan jasa. Sistem akuntansi manajemen berdasarkan aktivitas (*activity based management-ABM*) merupakan sistem yang lebih baru (dikembangkan dalam tiga dekade terakhir). Sistem ABM juga digunakan secara luas dan pemanfaatannya semakin tinggi, khususnya di antara organisasi-

organisasi yang memiliki beragam produk dan pelanggan, produk yang lebih rumit, siklus waktu produk yang lebih pendek, peningkatan persyaratan kualitas, dan tekanan persaingan yang ketat.

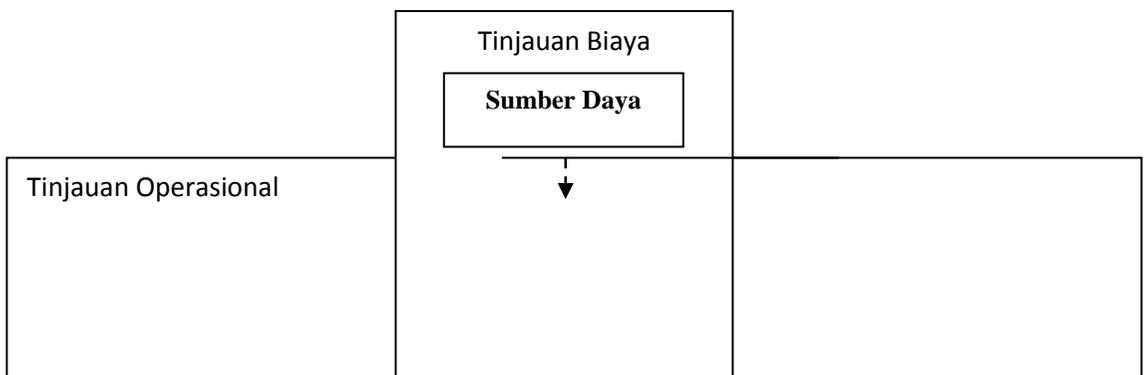
### Sistem Akuntansi FBM vs ABM

Dalam pembebanan biaya, penelusuran langsung dan penelusuran penggerak digunakan. Namun, penelusuran penggerak dalam sistem FBM hanya menggunakan penggerak produksi (tingkat unit) yang merupakan pengukuran konsumsi yang sangat berkorelasi dengan keluaran produksi. Fungsi-fungsi biasanya dikelompokkan dalam unit-unit organisasional, seperti departemen dan pabrik. Pendekatan manajemen berdasarkan fungsi untuk pengendalian membebankan biaya pada unit organisasional, kemudian menuntut tanggung jawab manajer unit organisasional untuk mengendalikan biaya yang dibebankan.



**Gambar 3. Model Manajemen Berdasarkan Fungsi**

Aktivitas-aktivitas dengan tujuan umum dikelompokkan bersama dalam satu bentuk proses. Pembebanan biaya berdasarkan aktivitas menekankan pada penelusuran alokasi bahkan bisa disebut sebagai penelusuran intensif.





**Gambar 4. Model Manajemen Berdasarkan Aktivitas**

Secara signifikan, subsistem pengendalian berdasarkan aktivitas berbeda dengan sistem berdasarkan fungsi. Manajemen berdasarkan aktivitas berfokus pada pengelolaan aktivitas dengan tujuan memperbaiki nilai yang diterima pelanggan dan laba yang diterima dengan menyediakan nilai. Hal ini meliputi analisis penggerak, analisis aktivitas, dan evaluasi kinerja, serta penggunaan perhitungan biaya berdasarkan aktivitas sebagai sumber informasi utama.

**Tabel 2**

**Perbandingan antara Sistem Manajemen Biaya Berdasarkan Fungsi dan Aktivitas**

| No | Berdasarkan Fungsi                              | Berdasarkan Aktivitas                              |
|----|---|--|
| 1  | Penggerak berdasarkan unit                      | Pengerak berdasarkan unit dan non unit             |
| 2  | Intensif dalam pengalokasian                    | Intensif dalam penelusuran                         |
| 3  | Perhitungan biaya produk secara sempit dan kaku | Perhitungan biaya produk secara luas dan fleksibel |
| 4  | Berfokus pada pengelolaan biaya                 | Berfokus pada pengelolaan aktivitas                |
| 5  | Informasi aktivitas sedikit                     | Informasi aktivitas terperinci                     |

|   |  |   |
|---|--|---|
| 6 | Maksimalisasi kinerja unit individual    | Maksimalisasi kinerja seluruh sistem                      |
| 7 | Penggunaan ukuran keuangan untuk kinerja | Penggunaan ukuran keuangan dan non keuangan untuk kinerja |

---

### TUJUAN DAN PERANAN ABC

Tujuan *Activity Based Costing* (ABC) digunakan untuk meningkatkan akurasi analisis biaya dengan memperbaiki cara penelusuran biaya ke objek lainnya. Manfaat ABC terdiri dari tiga, yaitu:

1. Menyajikan biaya produk lebih akurat dan informatif, yang mengarahkan pengukuran protabilitas produk lebih akurat terhadap keputusan strategik, tentang harga jual, lini produk, pasar, dan pengeluaran modal.
2. Pengukuran yang lebih akurat tentang biaya yang dipicu oleh aktivitas, sehingga membantu manajemen meningkatkan nilai produk (*produk value*) dan nilai proses (*process value*).
3. Memudahkan memberikan informasi tentang biaya relevan untuk pengambilan keputusan.

ABM menggunakan analisis aktivitas untuk meningkatkan pengendalian operasional dan pengendalian manajemen. Peranan Sistem ABC sendiri adalah:

1. Pembebanan biaya tidak langsung dan biaya pendukung
2. Pembebanan biaya dan alokasi biaya: Biaya langsung dan tak langsung

Biaya langsung dapat ditelusuri secara langsung ke *cost* atau *cost object* secara mudah dan dapat dihubungkan secara ekonomi. Biaya tak langsung tidak dapat ditelusuri secara mudah, sulit dihubungkan secara ekonomi dari biaya atau *cost pool* atau objek biaya.

Ada tiga tahapan dalam perancangan sistem ABC, yaitu:

1. Identifikasi biaya sumber dana dan aktivitas
2. Membebankan biaya sumber daya ke aktivitas
3. Membebankan biaya aktivitas ke objek lainnya

Dalam pengaplikasian sistem ABC sendiri, ABC memiliki kelemahan-kelemahan, yaitu:

1. Alokasi  
Beberapa biaya dialokasikan secara sembarangan, karena sulitnya menemukan aktivitas biaya tersebut. Contoh pembersihan pabrik dan pengelolaan proses produksi.
2. Mengabaikan biaya  
Biaya tertentu yang diabaikan dari analisis. Contoh: iklan, riset, pengembangan, dan sebagainya.
3. Pengeluaran dan waktu yang dikonsumsi  
Di samping memerlukan biaya yang mahal juga memerlukan waktu yang cukup lama.

### **PILIHAN GANDA**

1. Ada tiga tahapan dalam perancangan sistem ABC, kecuali ...
  - a. Identifikasi biaya sumber dana dan aktivitas
  - b. Membebankan biaya sumber daya ke aktivitas
  - c. Membebankan objek biaya ke aktivitas
  - d. Membebankan biaya aktivitas ke objek lainnya
2. Kelemahan-kelemahan ABC kecuali ...
  - a. Mengabaikan keuntungan
  - b. Mengabaikan biaya
  - c. Pengeluaran yang dikonsumsi
  - d. Waktu yang dikonsumsi
3. Ada empat dimensi dalam usaha jasa, yaitu ...
  - a. Berwujud
  - b. Tidak berwujud
  - c. Dapat dipisahkan
  - d. Dapat dilihat
4. Berikut ini yang termasuk dalam aktivitas rantai nilai internal adalah ...
  - a. Membeli
  - b. Mendesain
  - c. Menyimpan
  - d. Memfotokopi
5. Interaksi jasa yang berdampak dengan akuntansi manajemen yang juga berdampak pada produk berwujud adalah ...

- |   |                                   |
|---|-----------------------------------|
| a. Tidak adanya persediaan hak paten                                    | c. Tidak ada perlindungan         |
| b. Tidak dapat menampilkan atau pembebanan biaya mengkomunikasikan jasa | d. Perlu adanya yang lebih akurat |

### **SOAL LATIHAN**

1. Apa yang dimaksud dengan objek biaya? Berikan beberapa contoh!
2. Jelaskan perbedaan antara penelusuran langsung dengan penelusuran penggerak?
3. Apa yang dimaksud dengan penelusuran dan ketertelusuran?
4. Apa yang dimaksud dengan biaya langsung dengan biaya tidak langsung? Berikan contoh!
5. Jelaskan perbedaan utama antara sistem akuntansi biaya berdasarkan fungsi dengan sistem akuntansi biaya berdasarkan aktivitas!

### **SOAL KASUS SATU**

Home Spa adalah tempat yang menyediakan layanan spa penuh dengan berbagai penawaran yang menarik, meliputi jasa pemutih warna kulit (*bleaching*), jasa penggelapan warna kulit (*tanning*), pijat urut, perawatan rambut, perawatan kuku, perawatan kaki, perawatan tubuh, dan lain-lain. Area penggelapan warna kulit hanya menyediakan jasa penggelapan warna kulit dan memiliki dua kamar kecil, ruang tunggu dengan beberapa kursi, dan meja pengawas penggelapan warna kulit. Anggaphlah area penggelapan warna kulit sebagai objek biaya, kemudian semua atau sebagian dari biaya berikut ini harus dibebankan pada area penggelapan warna kulit.

- Gaji pengawas penggelapan warna kulit
- Listrik untuk gedung Home Spa tempat area penggelapan warna kulit
- Semprotan dan kertas pembersih peralatan setelah digunakan setiap pelanggan
- Perawatan peralatan yang dilakukan melalui kontrak perawatan bulanan dengan perwakilan dari produsen peralatan
- Biaya jasa pemeliharaan mingguan dari gedung yang ditempati oleh Home Spa
- Gaji resepsionis Home Spa

- Pembelian bunga untuk diberikan kepada karyawan yang berulang tahun
- Biaya asuransi atas jasa penggelapan warna kulit
- Pembelian coklat untuk diberikan kepada pelanggan yang berulang tahun
- Biaya iklan di stasiun TV lokal
- Biaya peralatan telepon
- Biaya perawatan TV, AC, dan sebagainya
- Biaya perlengkapan seperti lampu yang digunakan untuk penggelapan warna kulit, lotion untuk penggelapan warna kulit
- Pajak properti atas gedung dan tanah yang ditempati Home Spa
- Penyusutan peralatan penggelapan warna kulit

### **Diminta**

Metode pembebanan biaya apa yang sebaiknya digunakan untuk membebani biaya setiap aktivitas pada area penggelapan warna kulit?

- Penelusuran langsung,
- Penelusuran penggerak, atau
- Alokasi

Jika penelusuran penggerak yang dipilih, identifikasikanlah penggerak potensial yang dapat digunakan untuk penelusuran!

### **SOAL KASUS DUA**

CV. Saudara menawarkan berbagai jasa percetakan. Berdasarkan pengalaman selama empat (4) tahun terakhir, CV. Saudara menggunakan rumus untuk menjumlahkan total biaya overheadnya:

$$Y = \text{Rp } 200.000 + \text{Rp } 50X$$

**Y** mewakili total biaya overhead

**X** mewakili jumlah percetakan

Biaya overhead dibebankan melalui pembagian total overhead dengan jumlah percetakan. Untuk jasa percetakan tertentu, biaya bahan langsung berkisar dari Rp 15.000 sampai dengan Rp 1.500.000 (tarif tergantung tingkat kesulitan order). Rata-ratanya adalah Rp 260.000. Rata-rata biaya tenaga kerja langsung adalah Rp 25.000 per percetakan. Selama tahun 2017, CV. Saudara menyelenggarakan 1.500 bahan yang dicetak. Rata-rata harga yang dibebankan untuk setiap laundry adalah Rp

7.000. GoClean mengeluarkan beban penjualan tahunan sebesar Rp 50.000.000 dan beban administrasi sebesar Rp 45.000.000.

### **Diminta**

1. Yang dijual oleh CV. Saudara adalah produk berwujud atau tak berwujud? Jelaskan!
2. Apakah CV. Saudara menggunakan sistem akuntansi manajemen berdasarkan fungsi atau berdasarkan aktivitas? Jelaskan!
3. Berapakah total biaya overhead yang dikeluarkan CV. Saudara selama tahun tersebut?
4. Berapakah biaya overhead per cetak selama tahun tersebut?

### **SOAL KASUS TIGA**

Salon Cantika adalah salon yang menawarkan jasa potong rambut, pewarnaan rambut, pijat tubuh, totok wajah, pencerahan warna kulit (*bleaching*), perawatan kuku tangan dan kaki, serta menyediakan jasa rias wajah dan rambut untuk wanita. Untuk pijat tubuh, salon menyediakan di tiap kamar berisi 1 tempat tidur, 1 kamar ganti, 1 bathtub, 1 meja dan kursi.

Berikut ini biaya-biaya yang terkandung di dalam jasa yang diberikan:

1. Gaji therapis (pegawai yang memijat)
2. Listrik untuk gedung
3. Handuk kecil untuk membersihkan peralatan setiap selesai digunakan oleh klien
4. Krim yang digunakan untuk memijat
5. Masker yang digunakan untuk memijat
6. Scrub yang digunakan untuk memijat
7. Pemeliharaan gedung
8. Penyusutan gedung
9. Pemeliharaan peralatan
10. Penyusutan peralatan
11. Gaji bagian resepsionis
12. Biaya telepon salon
13. Biaya air di salon
14. Biaya wi-fi salon
15. Asuransi atas jasa pijat tubuh
16. Iklan di stasiun televisive

17. Iklan di baliho
18. Iklan yang di bebaskan karena *endorsement*
19. Pembelian bunga untuk diletakkan di atas kasur
20. Pembelian lilin teraphy untuk setiap kamar pijat
21. Laundry untuk handuk yang digunakan oleh klien
22. Pajak bumi dan bangunan
23. Pajak penghasilan
24. Pajak atas peralatan mewah
25. Minuman yang diberikan setelah klien di pijat
26. Camilan yang diberikan setelah klien di pijat

**Diminta**

Jika pijat tubuh adalah sumber objek biaya, identifikasikanlah metode pembebanan ke dalam:

- a. Penelusuran langsung
- b. Penelusuran penggerak
- c. Alokasi

## INDEKS

### F

Fundamental 12

### L

Logis 10

### T

Terminologi 9

## **GLOSARIUM**

|             |   |
|-------------|---|
| Fundamental | : Bersifat dasar (pokok) / mendasar                         |
| Logis       | : Sesuai dengan logika / benar menurut penalaran masuk akal |
| Terminologi | : Ilmu mengenai batasan atau definisi istilah               |

## **REFERENSI**

Ahmad, Kamaruddin. *Akuntansi Manajemen: Dasar-Dasar Konsep Biaya dan Pengambilan Keputusan*. Edisi Revisi. Jakarta: PT. RajaGrafindo Perkasa

Hansen, Don R., and Maryanne M. Mowen. 2016. *Akuntansi Manajerial*. Jakarta: Salemba Empat

**Standar Kompetensi:**

Mahasiswa dapat memahami dasar-dasar perilaku biaya diantaranya perilaku biaya tetap, perilaku biaya variabel, dan perilaku biaya campuran, serta mengklasifikasikan biaya berdasarkan perilaku.

**Kompetensi Dasar:**

Setelah mempelajari bab ini, mahasiswa diharapkan dapat:

12. Mendefinisikan perilaku biaya tetap, variabel, dan campuran
13. Menjelaskan peranan model penggunaan sumber daya dalam memahami perilaku biaya
14. Memisahkan biaya campuran menjadi komponen tetap dan variabel dengan menggunakan metode tinggi-rendah (*high-low*), *scatterplot*, dan kuadrat terkecil (*least square*)
15. Mengevaluasi keandalan dari sebuah persamaan biaya
16. Menjelaskan peranan regresi berganda (*multiple regression*) dalam penilaian perilaku biaya

**Dasar-Dasar Perilaku Biaya**

Perilaku biaya (*cost behaviour*) adalah istilah umum untuk mendeskripsikan apakah biaya berubah seiring dengan perubahan keluaran. Biaya-biaya bereaksi pada perubahan keluaran dengan berbagai cara.

**Biaya Tetap**

Biaya ini berhubungan dengan kapasitas atau volume, karena pemhaman pemisahan biaya dan karakteristiknya diperlukan dalam membuat perencanaan, pengendalian biaya, dan pembuatan/pengambilan keputusan. Biaya yang jumlahnya tetap sama ketika

keluaran berubah disebut biaya tetap (*fixed cost*). Biaya tetap tidak bervariasi selama rentang waktu yang relevan walaupun tingkat kelauran aktivitas berubah. Untuk menyusun suatu biaya tetap dalam bentuk persamaan dapat dengan menggunakan simbol  $\alpha$ :

**Total biaya tetap dalam klasifikasi =  $\alpha$**

Jika kita mengganti suatu biaya tetap tertentu dalam persamaan ini (misalnya total biaya asuransi Rp 1.000.000) kita membuat persamaan:

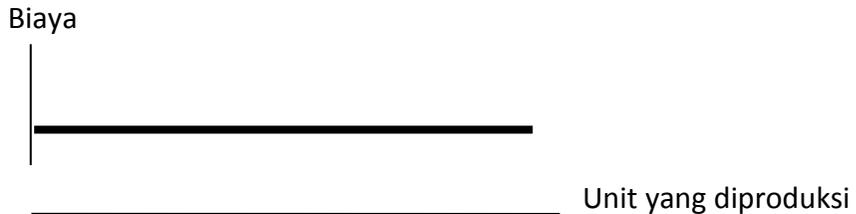
**Total biaya asuransi = Rp. 1.000.000**

Agar lebih mudah dalam memahaminya, diilustrasikan pada aktivitas pengepakan menggunakan dua masukan, yaitu mesin pembungkus dan listrik untuk mengoperasikan mesin pembungkus. Mesin pembungkus dibeli dengan harga Rp 450.000.000 dan memiliki kapasitas untuk membungkus produk sampai dengan 250.000 bungkus produk. Biaya pembelian mesin adalah biaya tetap karena biaya tersebut akan tetap nilainya sebesar Rp 450.000.000 sepanjang masa manfaatnya, tidak peduli banyaknya produk yang dihasilkan. Perilaku ini diilustrasikan oleh contoh berikut:

| Harga Perolehan Mesin | Jumlah Produk yang dibungkus | Biaya per Unit |
|-----------------------|------------------------------|----------------|
| Rp 450.000.000        | -                            | -              |
| Rp 450.000.000        | 250.000                      | Rp 1.800       |
| Rp 450.000.000        | 500.000                      | Rp 900         |
| Rp 450.000.000        | 750.000                      | Rp 600         |
| Rp 450.000.000        | 1.000.000                    | Rp 450         |

Perlu diingat bahwa biaya tetap jumlahnya konstan dan tidak berubah menurut perubahan tingkat produksi. Rentang yang relevan (*relevant*

range) adalah rentang keluaran di mana asumsi hubungan biaya/keluaran berlaku.

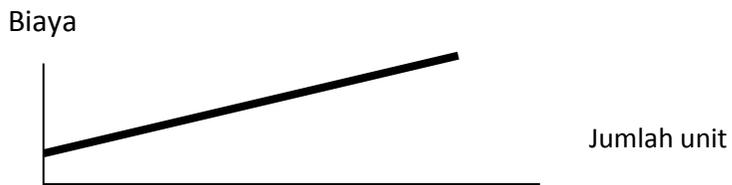


**Gambar 1. Unit yang diproduksi**

**Biaya Variabel**

Biaya variabel (*variable cost*) adalah biaya yang dalam jumlah keseluruhan bervariasi secara proporsional terhadap perubahan keluaran. Jadi, biaya variabel naik ketika keluaran naik dan akan turun ketika keluaran turun dengan persamaan sebagai berikut:

$$\text{Jumlah biaya variabel} = \text{Biaya variabel per unit} \times \text{jumlah unit}$$



**Gambar 2. Perilaku Biaya Variabel**

Contoh, perusahaan akan diperluas dengan menambah suplai listrik yang digunakan dalam aktivitas pengepakan. Perilaku biaya listrik akan berubah dari biaya pembungkusan. Listrik dijadikan biaya jika pengepakan dilakukan. Anggaphlah untuk setiap 1 bungkus produk, menggunakan 0,1 jam-kilowatt dan biaya listrik sebesar Rp 10.000 per jam-kilowatt. Maka biaya listrik per 1 produk adalah Rp 1.000 (Rp 10.000 x 0,1). Biaya listrik untuk berbagai tingkat keluaran aktivitas produk adalah sebagai berikut:

| Biaya Listrik | Jumlah Produk yang | Biaya Per Unit |
|---------------|--------------------|----------------|
|---------------|--------------------|----------------|

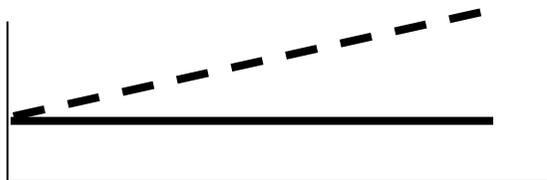
| <b>Dibungkus</b> |     |           |
|------------------|-----|-----------|
| Rp 0             | 0   | Rp 0      |
| Rp 120.000       | 120 | Rp 10.000 |
| Rp 360.000       | 360 | Rp 10.000 |
| Rp 480.000       | 480 | Rp 10.000 |
| Rp 600.000       | 600 | Rp 10.000 |

### Biaya Campuran

Biaya campuran adalah biaya yang memiliki komponen tetap dan variabel. Persamaan linear untuk biaya campuran adalah sebagai berikut:

$$\text{Jumlah biaya} = \text{Biaya Tetap} + \text{Jumlah Biaya Variabel}$$

Biaya



**Gambar 3. Perilaku Biaya Campuran**

Keterangan:

- — — = Biaya variabel
- = Biaya tetap

### Mengklasifikasikan Biaya Sesuai dengan Perilaku

Dalam menilai perilaku biaya, pertama-tama, batasan waktu harus dipertimbangkan. Kemudian, sumber daya yang dibutuhkan dan keluaran aktivitas harus diidentifikasi. Terakhir, masukan dan keluaran harus diukur dan pengaruh perubahan keluaran pada biaya aktivitas ditentukan.

Penentuan suatu biaya merupakan biaya tetap atau variabel bergantung pada batasan waktu. Menurut ilmu ekonomi, dalam jangka panjang (*long run*), semua biaya adalah variabel. Dalam jangka pendek

(*short run*), paling tidak satu biaya adalah tetap. Penggerak aktivitas dibagi menjadi dua kategori umum, yaitu penggerak produksi (atau tingkat unit) dan penggerak tingkat non unit. Penggerak produksi menjelaskan perubahan dalam biaya ketika unit yang diproduksi berubah. Jumlah bahan baku langsung, jam-kilowatt yang digunakan untuk menjalankan mesin produksi, dan jumlah jam tenaga kerja langsung adalah contoh-contoh penggerak produksi. Dengan kata lain, keluaran juga meningkat saat jumlah pemakaian bahan baku, jam-kilowatt, dan jumlah jam tenaga kerja langsung meningkat.

### **Aktivitas, Penggunaan Sumber Daya, dan Perilaku Biaya**

Biaya-biaya jangka pendek kerap tidak cukup memadai untuk menggambarkan seluruh biaya yang dibutuhkan untuk mendesain, memproduksi, memasarkan, mendistribusikan, dan mendukung suatu produk. Kapasitas adalah kemampuan aktual atau potensial untuk melakukan sesuatu. Tingkat yang efisien atas kinerja aktivitas disebut kapasitas praktis (*practical capacity*).

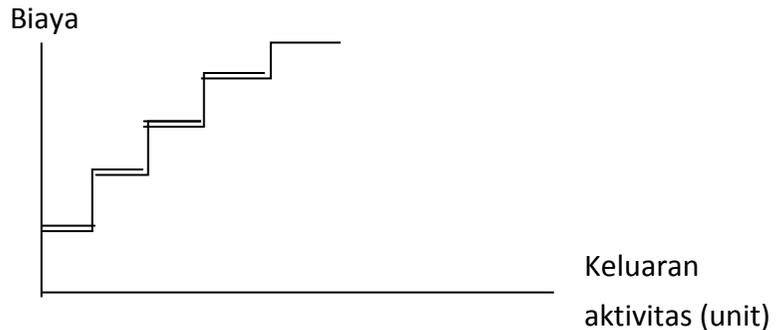
### **Sumber Daya Fleksibel vs Sumber Daya Terikat**

Sumber daya fleksibel (*flexible resources*) dipasok saat digunakan dan dibutuhkan. Sumber daya ini diperoleh dari pihak luar dan tidak membutuhkan komitmen jangka panjang untuk membeli sejumlah sumber daya tertentu. Jadi, organisasi bebas membeli hanya sebatas jumlah yang dibutuhkan. Sumber daya terikat (*committed resources*) adalah sumber daya yang dipasok sebelum penggunaan, mereka didapat dengan menggunakan kontrak eksplisit atau implisit untuk memperoleh sejumlah sumber daya tertentu, tanpa memandang apakah jumlah sumber daya yang tersedia digunakan secara penuh atau tidak. Sumber daya terikat dapat memiliki kapasitas yang tidak terpakai karena kapasitas yang tersedia lebih banyak daripada yang digunakan.

### **Perilaku Biaya Bertahap (*Step Cost*)**

Biaya bertahap (*step cost*) menampilkan tingkat biaya yang konstan untuk rentang keluaran tertentu dan pada titik tertentu naik ke

tingkat biaya lebih tinggi dimana biaya tersebut tidak berubah untuk rentang keluaran yang sama.



**Gambar 4. Fungsi Biaya Bertahap**

### **Metode untuk Memisahkan Biaya Campuran menjadi Komponen Tetap dan Variabel**

Sementara beberapa biaya dapat secara mudah diklasifikasikan sebagai biaya variabel, tetap, atau tetap bertahap, beberapa biaya lainnya masuk dalam kategori biaya campuran. Biaya-biaya yang termasuk kategori biaya campuran perlu dipisahkan dalam komponen-komponen tetap dan variabel.

Ada tiga metode yang digunakan secara luas untuk memisahkan biaya campuran menjadi komponen tetap dan variabel, yaitu: metode menggunakan asumsi hubungan biaya linear. Oleh sebab itu, konsep linearitas perlu ditinjau kembali sebelum metode-metode tersebut dibahas secara lebih mendalam.

### **Asumsi Linearitas**

Definisi biaya variabel mengasumsikan hubungan linear antara biaya aktivitas dan penggerak aktivitas terkait. Jika asumsi hubungan linear digunakan, maka masalah utamanya adalah seberapa baik asumsi ini memperkirakan fungsi biaya yang mendasarinya. Berikut persamaan yang digunakan:

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

## Metode Tinggi-Rendah

Metode tinggi-rendah (*high-low method*) adalah suatu metode untuk menentukan persamaan suatu garis lurus dengan terlebih dahulu memilih dua titik (titik tinggi dan titik rendah) yang akan digunakan untuk menghitung parameter perpotongan dan kemiringan. Titik tinggi didefinisikan sebagai titik dengan tingkat keluaran atau aktivitas tertinggi. Titik rendah didefinisikan sebagai titik dengan tingkat keluaran atau aktivitas terendah. Perhatikan bahwa titik tinggi dan rendah ditentukan oleh jumlah tinggi dan rendah dari variabel bebas.

Persamaan untuk menentukan biaya variabel per unit dan biaya tetap adalah sebagai berikut:

**Biaya variabel per unit = Perubahan biaya/Perubahan keluaran**

$$\text{Biaya variabel per unit} = \frac{(\text{biaya tinggi} - \text{biaya rendah})}{(\text{keluaran tinggi} - \text{keluaran rendah})}$$

dan

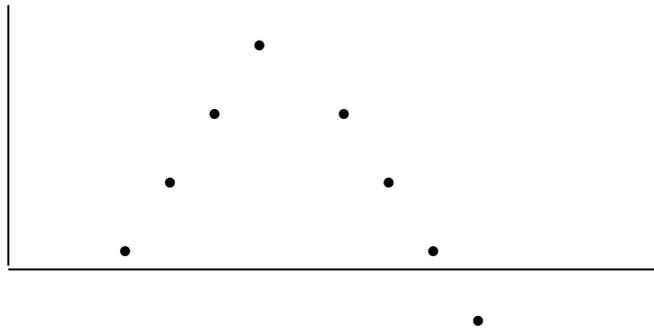
$$\text{biaya tetap} = \text{jumlah biaya titik tinggi} - (\text{biaya variabel per unit} \times \text{keluaran tinggi})$$

## Metode Scatterplot

Metode *scatterplot* adalah suatu metode penentuan persamaan suatu garis dengan menggambarkan data dalam suatu grafik. Langkah pertama dalam menerapkan metode *scatterplot* adalah menggambarkan titik-titik data sehingga hubungan antara biaya penyyetelan dan tingkat aktivitas dapat terlihat. Salah satu tujuan grafik *scatter* adalah melihat apakah asumsi hubungan linear wajar atau tidak. Selain itu, beberapa titik yang tampaknya tidak cocok dalam pola umum perilaku biaya mungkin terungkap dengan mengamati grafik *scatter*.

Grafik *scatter* dapat membantu memberikan pengetahuan tentang hubungan antara biaya dan penggunaan aktivitas. Dalam memutuskan pilihan tersebut, seorang manajer atau analis biaya bebas menggunakan pengalaman terdahulu yang berkaitan dengan perilaku biaya. Pengalaman dapat memberikan intuisi yang baik tentang perilaku biaya penyyetelan; grafik *scatter* menjadi alat yang berguna untuk mengkuantifikasi intuisi ini. Penempatan garis pada titik-titik dengan cara ini menggambarkan bagaimana metode *scatterplot* bekerja.

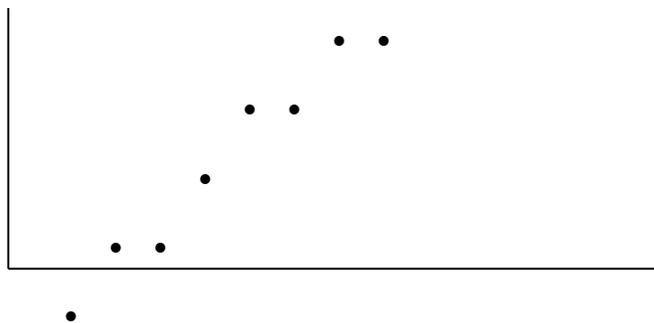
Biaya Aktivitas



Keluaran aktivitas

**Gambar 5.a. Pola-Pola Perilaku Biaya (Hubungan Nonlinear)**

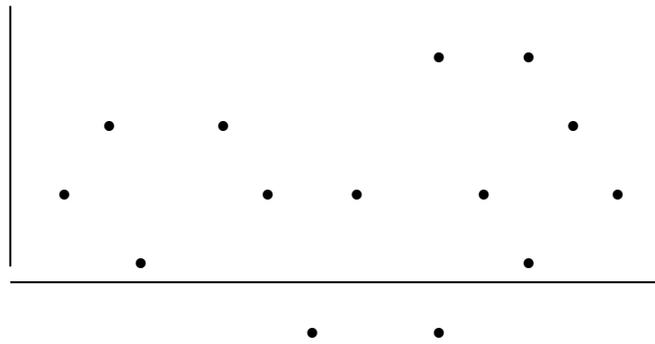
Biaya Aktivitas



Keluaran aktivitas

**Gambar 5.b. Pola-Pola Perilaku Biaya (Pergeseran ke atas dalam hubungan biaya)**

Biaya Aktivitas



Keluaran aktivitas

**Gambar 5.c. Pola-Pola Perilaku Biaya (Keberadaan Outliner)**

Keunggulan signifikan dari metode *scatterplot* adalah memungkinkan kita untuk melihat data secara visual. Kelemahan metode *scatterplot* adalah tidak ada kriteria objektif untuk memilih garis terbaik. Kualitas rumus biaya bergantung pada kualitas penilaian subjektif dari analis. Metode tinggi-rendah menghilangkan subjektifitas dalam pemilihan garis. Siapa pun yang menggunakan metode tersebut, garis yang sama akan dihasilkan. Metode *scatterplot* dan tinggi-rendah menghasilkan persamaan dengan perbedaan yang besar dalam komponen biaya tetap dan variabel.

### **Metode Kuadrat Terkecil**

Metode kuadrat terkecil (*method of least square*) mengkuadratkan setiap deviasi, dan menjumlahkan deviasi yang dikuadratkan tersebut sebagai ukuran kedekatan keseluruhan. Pengkuadratan deviasi ini menghindari masalah yang disebabkan oleh bauran angka positif dan negatif. Kedekatan setiap titik ke garis dapat diukur dengan jarak vertikal titik ke garis. Jarak vertical ini adalah perbedaan antara biaya aktual dengan biaya yang diprediksi oleh garis. Untuk titik 5, biaya yang diprediksi adalah  $5^*$  dan deviasinya adalah jarak antara titik 5 dan  $5^*$  (jarak dari titik ke garis).

## **PENILAIAN MANAJERIAL**

Pertimbangan manajerial merupakan hal yang sangat penting dalam menentukan perilaku biaya. Sejauh ini, pertimbangan manajerial merupakan metode paling luas yang digunakan. Banyak manajer yang menggunakan pengalaman dan observasi terhadap hubungan biaya pada masa lampau untuk menentukan biaya tetap dan variabel. Secara sederhana, beberapa manajer menentukan biaya aktivitas tertentu menjadi kategori tetap pada perusahaan ini. Daya tarik dari metode ini terletak pada kesederhanaannya. Sebelum memilih metode ini, manajemen berupaya memastikan sebagian besar biaya adalah variabel atau tetap dan keputusan yang dibuat tidak terlalu sensitif terhadap kesalahan pengklasifikasian biaya.

Kemungkinan lain adalah manajemen mengidentifikasi biaya campuran dan membagi biaya-biaya ini dalam komponen tetap dan variabel dengan memutuskan bagian biaya yang merupakan biaya tetap dan variabel. Hal ini memiliki keunggulan akuntansi untuk biaya campuran, tetapi rentan terhadap jenis kesalahan yang sama seperti dikotomi tetap/variabel yang kaku, yaitu manajemen mungkin saja salah dalam penilaiannya.

Kemungkinan terakhir adalah manajemen menggunakan pengalaman dan pertimbangan mereka untuk memperbaiki hasil estimasi statistik. Teknik statistik sangat akurat dalam menggambarkan masa lalu, tetapi teknik tersebut tidak mampu melihat masa depan yang tentunya merupakan keinginan manajemen yang sebenarnya.

## **SOAL LATIHAN**

1. Apa yang dimaksud dengan perilaku biaya?
2. Apa yang dimaksud dengan:
  - a. Biaya tetap
  - b. Biaya variabel
  - c. Biaya campuran

Dan berikan contohnya!

3. Apakah penilaian manajerial lebih baik daripada menggunakan metode perhitungan? Jelaskan!
4. Kapan metode kuadrat terkecil digunakan?
5. Apa yang dimaksud dengan metode tinggi rendah?

### **SOAL KASUS SATU**

PT. Serbaguna memproduksi berbagai produk, termasuk beberapa produk yang memerlukan penggunaan mesin pembentuk khusus. Perusahaan kemudian menyewa mesin tersebut dengan harga Rp 133.000.000 per tahun. Setiap mesin dapat memproduksi sebanyak 20.000 unit per tahun.

#### **Diminta**

- Bagaimana mendeskripsikan perilaku biaya sewa mesin pembentuk ini?
- Buatlah tabel yang dapat menunjukkan jumlah biaya sewa peralatan pembentuk dan biaya per unit untuk rentang unit dari 0 hingga 50.000 dengan menggunakan kelipatan 10.000 unit!

### **SOAL KASUS DUA**

Toko Inces telah menjalankan toko alat-alat kecantikan di kota Palembang selama 10 tahun belakangan ini. Inces menyewa tempat di dekat tokonya dan membuka salon wanita. Dia mengantisipasi biaya jasa salon sebagai beban tetap, tetapi ia juga menemukan biaya salon akan meningkat seiring dengan hari libur tiba. Berikut biaya untuk jasa ini selama delapan bulan terakhir:

| <b>Bulan</b> | <b>Jumlah perawatan</b> | <b>Jumlah biaya</b> |
|--------------|-------------------------|---------------------|
| Januari      | 700                     | 17.580.000          |
| Februari     | 2000                    | 21.400.000          |
| Maret        | 3100                    | 27.900.000          |
| April        | 2500                    | 24.000.000          |
| Mei          | 1500                    | 18.000.000          |
| Juni         | 2300                    | 22.750.000          |
| Juli         | 2150                    | 22.000.000          |
| Agustus      | 3000                    | 26.400.000          |

### **Diminta**

1. Pada bulan berapa titik tertinggi dan titik terendah ditemukan?
2. Dengan menggunakan metode tinggi-rendah, hitunglah biaya variabel per unit untuk perawatan di salon!
3. Dengan menggunakan metode tinggi-rendah, hitunglah biaya tetap per bulan untuk perawatan di salon!
4. Tuliskan rumus biaya untuk jasa salon Inces!

## Indeks

### A

Asumsi 15, 17

### D

Deviasi 19

Dikotomi 19

### I

Intuisi 17

### R

Relevan 14, 15

Rentang 14, 15, 16

## GLOSARIUM

|          |   |
|----------|---|
| Asumsi   | : Dugaan yang diterima sebagai dasar / landasan berpikir karena dianggap benar                                      |
| Deviasi  | : Penyimpangan  |
| Dikotomi | : Pembagian atas dua kelompok yang saling bertentangan  |
| Intuisi  | : Daya atau kemampuan mengetahui atau memahami sesuatu tanpa dipikirkan atau dipelajari / bisikan hati / gerak hati |
| Relevan  | : Sesuai / kait-mengait / bersangkutan-paut / berguna secara langsung   |
| Rentang  | : Uluran  |

## **REFERENSI**

Ahmad, Kamaruddin. 2015. *Akuntansi Manajemen: Dasar-Dasar Konsep Biaya dan Pengambilan Keputusan*. Edisi Revisi. Jakarta: PT Raja GraFindo Persada

Hansen, Don R., and Maryanne M. Mowen. 2016. *Akuntansi Manajerial*. Jakarta: Salemba Empat

Sadeli, Lili M, dan Bedjo Siswanto. 1999. *Akuntansi Manajemen: Sistem, Proses, dan Pemecahan Soal*. Jakarta: Bumi Aksara

**Perhitungan Biaya Berdasarkan Aktivitas**

---

**Standar Kompetensi:**

Mahasiswa dapat memahami betapa pentingnya biaya produk per unit, perhitungan biaya produk berdasarkan fungsi dan perhitungan biaya produk berdasarkan aktivitas, serta keterbatasan sistem akuntansi biaya berdasarkan fungsi.

**Kompetensi Dasar:**

Setelah mempelajari bab ini, mahasiswa diharapkan dapat:

18. Mendiskusikan pentingnya biaya per unit;
19. Mendeskripsikan pendekatan perhitungan biaya berdasarkan fungsi;
20. Mengungkapkan penyebab pendekatan perhitungan biaya berdasarkan fungsi dapat menimbulkan distorsi biaya;
21. Menjelaskan cara kerja suatu sistem perhitungan biaya

**BIAYA PER UNIT**

Perhitungan biaya berdasarkan fungsi dan aktifitas membebankan biaya pada objek biaya, seperti produk, pelanggan, pemasok, bahan baku, dan jalur pemasaran. Biaya per unit (*unit cost*) adalah jumlah biaya yang berkaitan dengan unit yang diproduksi dibagi dengan jumlah unit yang diproduksi. Pengukuran biaya (*cost measurement*), meliputi penentuan jumlah rupiah dari bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan overhead yang digunakan produksi. Nilai biayanya dapat berupa biaya aktual yang dibebankan pada input diproduksi, atau dapat pula berupa angka perkiraan. Nilai perkiraan sering digunakan untuk memastikan ketepatan waktu informasi biaya dengan unit yang diproduksi disebut pembebanan biaya (*cost assignment*).

## **Pentingnya Biaya Produk per Unit**

Menurut Machfoedz, pada dasarnya tujuan perhitungan harga pokok produksi (hpp) adalah untuk menentukan secara tepat jumlah biaya per unit produk jadi. Manajemen sangat berkepentingan dengan ketepatan perhitungan biaya produksi per unit, hal ini disebabkan karena:

1. Manajemen membutuhkan ketepatan penggunaan laba periodik, sedang laba periodik yang tepat harus didasarkan pada informasi biaya dan penentuan biaya yang tepat. Unsur terbesar dari biaya adalah hpp. Ketidaktepatan penentuan biaya produksi per unit akan berakibat penentuan laba periodik yang tidak tepat.
2. Manajemen membutuhkan ketepatan penyajian laporan posisi keuangan. Persediaan jadi dan produk dalam proses sering merupakan aset lancar yang besar, sehingga ketidaktepatan penentuan hpp menyebabkan ketidaktepatan laporan posisi keuangan.
3. Manajemen pada industri tertentu, memerlukan untuk menentukan harga jual dan seringkali harga jual akan dihitung berdasar hpp ditambah laba diinginkan.

Sistem akuntansi biaya mengukur dan membebankan biaya agar biaya per unit dari suatu produk atau jasa dapat ditentukan. Biaya per unit adalah bagian penting dari informasi bagi suatu perusahaan manufaktur. Sebagai contoh, penawaran adalah persyaratan umum di pasar untuk produk dan jasa khusus (pertimbangkan penawaran untuk peralatan khusus, audit, tes medis, dan prosedur). Menyerahkan penawaran yang berarti tanpa mengetahui biaya per unit dari produk atau jasa yang akan dihasilkan merupakan hal yang tidak mungkin. Keputusan mengenai desain serta pengenalan produk dan jasa baru dipengaruhi oleh perkiraan biaya per unit. Keputusan untuk membuat atau membeli suatu produk atau jasa, menerima atau menolak suatu pesanan khusus, serta mempertahankan atau menghentikan suatu produk atau jasa memerlukan informasi biaya per unit.

Menurut Ahmad (2105), agar keputusan untuk membuat sendiri atau membeli dapat dievaluasi dengan baik, biaya relevan adalah sebagai berikut:

1. Jika membeli dari pihak luar selain harga beli, maka biaya transportasi atau biaya-biaya yang timbul untuk menyampaikan produk yang dibeli ke perusahaan

2. Jika membuat sendiri, maka biaya yang timbul hanya biaya variabel untuk produk tersebut saja.
3. Biaya tetap yang telah terjadi tidak akan berubah, kecuali melebihi kapasitas perusahaan berarti berada di luar relevan range biasa, penambahan alat baru atau investasi tetap adalah relevan dalam kasus ini.

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

$$\text{Tarif perkiraan overhead} = \frac{\text{biaya yang dianggarkan (diperkirakan)}}{\text{penggunaan aktivitas yang diperkirakan}}$$

## PERHITUNGAN BIAYA PRODUK BERDASARKAN FUNGSI

Perhitungan biaya produk berdasarkan fungsi membebankan biaya dari bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung pada produk dengan menggunakan penelusuran langsung. Di lain pihak, biaya overhead dibebankan dengan menggunakan penelusuran penggerak dan alokasi. Secara spesifik, perhitungan biaya berdasarkan fungsi menggunakan *penggerak aktivitas tingkat unit* untuk membebankan biaya overhead pada produk. Penggerak aktivitas tingkat unit (*unit level activity driver*) adalah faktor-faktor yang menyebabkan perubahan dalam biaya seiring dengan perubahan jumlah unit yang diproduksi. Penggunaan penggerak berdasarkan unit semata-mata untuk membebankan biaya overhead pada produk memiliki asumsi bahwa overhead yang digunakan produk berkorelasi tinggi dengan jumlah unit yang diproduksi.

Tarif perkiraan overhead berdasarkan fungsi membutuhkan spesifikasi dari penggerak tingkat unit, yaitu suatu perkiraan dari kapasitas yang diukur penggerak dan perkiraan dari overhead yang

diharapkan. Contoh-contoh penggerak tingkat unit yang umumnya digunakan untuk membebankan overhead, meliputi:

1. Unit yang diproduksi
2. Jam tenaga kerja langsung
3. Biaya tenaga kerja langsung
4. Jam mesin
5. Biaya bahan baku langsung

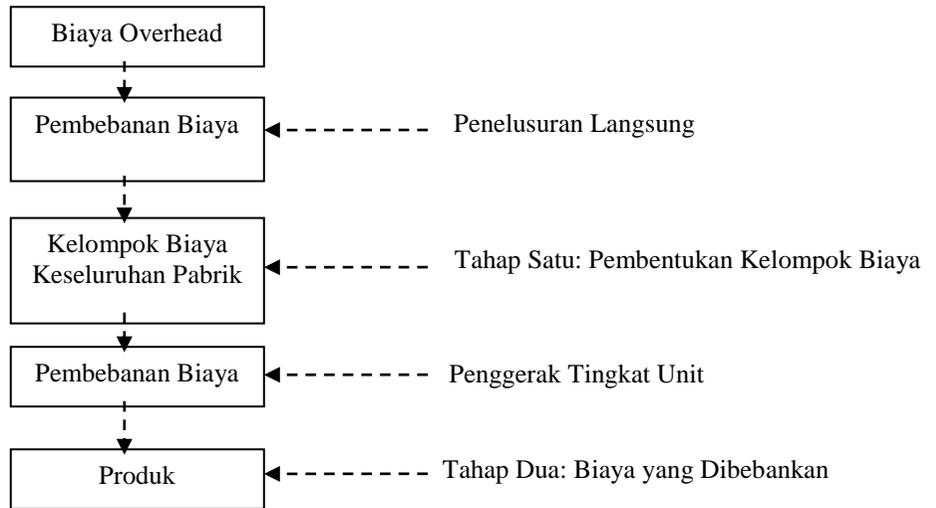
Setelah memilih penggerak tingkat unit, langkah selanjutnya adalah menentukan kapasitas aktivitas yang diukur penggerak tersebut. Meskipun tingkat kapasitas apa pun yang wajar dapat dipilih, 4 kandidat yang umum adalah kapasitas aktivitas yang diharapkan, kapasitas aktivitas normal, kapasitas aktivitas teoritis, dan kapasitas aktivitas praktis.

Kapasitas aktivitas yang diharapkan (*expected activity capacity*) adalah *output* aktivitas yang diharapkan perusahaan dapat tercapai pada tahun mendatang. Kapasitas aktivitas normal (*normal activity capacity*) adalah *output* aktivitas rata-rata yang dialami perusahaan dalam jangka panjang (volume normal dihitung selama lebih dari satu periode). Kapasitas aktivitas teoritis (*theoretical activity capacity*) adalah *output* aktivitas maksimum yang dapat direalisasikan dengan berasumsi bahwa semua beroperasi secara sempurna. Kapasitas aktivitas praktis (*practical activity capacity*) adalah *output* maksimum yang dapat dicapai jika semuanya berjalan secara efisien. Dari empat pilihan tersebut, tiga yang terakhir sama-sama memiliki keunggulan karena menggunakan tingkat aktivitas yang sama dari satu periode ke periode berikutnya. Penggunaan kapasitas praktis atau teoretis sering direkomendasikan karena hal ini menghindari pembebanan biaya kapasitas yang tidak digunakan pada produk dan mengingatkan manajemen akan kelebihan kapasitas yang ada.

### **Tarif Keseluruhan Pabrik**

Perhitungan biaya berdasarkan fungsi terdiri atas dua tahap. Pertama, biaya overhead yang dianggarkan akan diakumulasi menjadi satu kelompok untuk keseluruhan pabrik (pembebanan biaya tahap pertama). Biaya overhead dibebankan secara langsung pada kelompok biaya tersebut dengan menambahkan seluruh biaya overhead yang diperkirakan muncul dalam satu tahun. Secara logika, kita dapat berargumentasi biaya-biaya ini dibebankan pada aktivitas makro yang

sangat luas: produksi. Setelah biaya diakumulasi, tarif keseluruhan pabrik dihitung dengan menggunakan penggerak tingkat unit (biasanya jam tenaga kerja langsung). Terakhir, biaya overhead dibebankan pada produk dengan mengendalikan tarif tersebut dengan jumlah jam tenaga kerja langsung aktual yang digunakan oleh tiap-tiap produk.



**Gambar 1. Perhitungan Biaya Berdasarkan Fungsi**

**Contoh:**

|   |    |
|---|----|
| <i>Overhead</i> yang dianggarkan                  | Rp |
| 360.000   |    |
| Aktivitas yang diharapkan (dalam jam TK langsung) | Rp |
| 100.000   |    |
| Aktivitas aktual (dalam jam TK langsung)          | Rp |
| 100.000   |    |
| <i>Overhead</i> aktual                            | Rp |
| 380.000   |    |

Jadi, tarif berdasarkan jam tenaga kerja langsung untuk tahun 2106 diharapkan dapat dihitung sebagai berikut:

$$\begin{aligned}
 \text{Tarif perkiraan } overhead &= \frac{\text{Overhead yang dianggarkan}}{\text{Aktivitas yang diharapkan}} \\
 &= \text{Rp } 360.000 / 100.000 \text{ jam TK langsung} \\
 &= \text{Rp } 3,6 \text{ per jam TK langsung}
 \end{aligned}$$

Overhead yang dibebankan pada produksi aktual pada titik tertentu dalam suatu waktu disebut sebagai overhead yang dibebankan (*applied overhead*) dan dihitung dengan menggunakan rumus:

**Overhead yang dibebankan = Tarif overhead x output aktivitas aktual**

Perbedaan antara overhead aktual dan overhead yang dibebankan disebut variansi overhead (*overhead variance*). Jika overhead aktual > overhead yang dibebankan, variansi disebut **overhead yang terlalu rendah dibebankan** (*underapplied overhead*). Jika overhead aktual < overhead yang dibebankan, variansi disebut **overhead yang terlalu tinggi dibebankan** (*overapplied overhead*). Pada akhir tahun, overhead yang terlalu rendah dibebankan akan ditambahkan pada beban pokok penjualan, sedangkan overhead yang terlalu tinggi dibebankan akan dikurangkan dari beban pokok penjualan.

### **Keterbatasan Sistem Akuntansi Biaya Berdasarkan Fungsi**

Tarif keseluruhan pabrik dan tarif departemen telah digunakan selama beberapa dekade dan dilanjutkan terus oleh banyak organisasi. Akan tetapi dalam beberapa situasi, tarif-tarif tersebut tidak berfungsi dengan baik dan dapat menimbulkan distorsi biaya produk yang besar. Distorsi biaya produksi bagi beberapa perusahaan dapat merugikan perusahaan, terutama bagi perusahaan yang dikarakterisasikan oleh peningkatan atau ketatnya tekanan persaingan, perbaikan berkelanjutan, *TQM*, kepuasan pelanggan, dan teknologi canggih.

Sistem akuntansi biaya produk yang dahulu berfungsi dengan cukup baik, mungkin kini sudah tidak dapat digunakan lagi. Organisasi sering mengalami gejala tertentu yang menunjukkan sistem akuntansi biaya mereka telah ketinggalan zaman. Adapun gejala-gejala dari sistem biaya yang ketinggalan zaman, yaitu:

1. Hasil dari penawaran sulit dijelaskan
2. Harga pesaing tampak tidak wajar rendahnya
3. Produk-produk yang sulit diproduksi menunjukkan laba yang tinggi
4. Manajer operasional ingin menghentikan produk-produk yang kelihatannya menguntungkan
5. Margin laba sulit untuk dijelaskan
6. Perusahaan memiliki niche yang menghasilkan keuntungan tinggi
7. Pelanggan tidak mengeluhkan kenaikan harga
8. Departemen akuntansi menghabiskan banyak waktu untuk memberikan data biaya bagi proyek-proyek khusus

9. Beberapa departemen menggunakan sistem akuntansi yang biayanya sendiri
10. Biaya produk berubah karena perubahan dalam peraturan pelaporan keuangan

Terdapat dua faktor utama yang menyebabkan ketidakmampuan tarif keseluruhan pabrik dan departemen berdasarkan unit untuk membebankan BOP secara tepat: (1) proporsi BOP yang tidak berkaitan dengan unit terdapat jumlah BOP adalah benar dan (2) tingkat keanekaragaman produknya besar.

### **Perhitungan Biaya Produk Berdasarkan Aktivitas: Penjelasan Terperinci**

Karena suatu aktivitas merupakan tindakan yang diambil atau pekerjaan yang dilakukan dengan peralatan atau orang untuk orang lain, pengidentifikasian aktivitas biasanya dilakukan dengan mewawancarai para manajer atau para wakil dari area kerja fungsional (departemen). Atribut aktivitas (*activity attribute*) adalah informasi keuangan dan nonkeuangan yang mendeskripsikan aktivitas individual. Atribut yang digunakan bergantung pada tujuannya. Contoh-contoh atribut aktivitas yang berhubungan dengan tujuan perhitungan biaya meliputi berbagai sumber daya yang digunakan, jumlah waktu yang dihabiskan oleh pekerja untuk suatu aktivitas, objek biaya yang menggunakan output aktivitas, ukuran dari output aktivitas, dan nama aktivitas.

Pertanyaan-pertanyaan untuk wawancara dapat digunakan untuk mengidentifikasi aktivitas dan atribut aktivitas yang diperlukan untuk tujuan perhitungan biaya. Daftar pertanyaan mencakup:

1. Berapa banyak karyawan dalam departemen anda?
2. Gambarkanlah apa yang mereka lakukan!
3. Apakah pelanggan di luar departemen Anda menggunakan peralatan?
4. Sumber daya apakah yang digunakan setiap aktivitas (peralatan, bahan, dan energi)?
5. Apakah *output* dari setiap aktivitas?
6. Siapakah atau apakah yang menggunakan output aktivitas?
7. Berapa banyak waktu yang dihabiskan pekerja untuk setiap aktivitas dan peralatan?

## **Perincian Klasifikasi Aktivitas**

Untuk tujuan perhitungan biaya produk, aktivitas dapat diklasifikasikan dalam empat kategori, yaitu (1) tingkat unit, (2) tingkat *batch*, (3) tingkat produk, dan (4) tingkat fasilitas. Aktivitas tingkat unit adalah aktivitas yang dilakukan setiap kali sebuah unit diproduksi. Aktivitas tingkat *batch* adalah kegiatan yang dilakukan setiap suatu *batch* produk diproduksi. Aktivitas tingkat produk adalah aktivitas yang dilakukan bila diperlukan untuk mendukung berbagai produk yang diproduksi perusahaan. Aktivitas tingkat fasilitas adalah aktivitas yang menopang proses umum produksi suatu pabrik.

## **PILIHAN GANDA**

1. Yang tidak termasuk objek biaya adalah ...
  - a. Produk
  - b. Jasa
  - c. Bahan Baku
  - d. Beban
  
2. Berikut ini adalah pilihan yang terjadi saat menentukan biaya produk per unit ...
  - a. Membuat atau membeli suatu produk atau jasa
  - b. menerima atau menolak suatu pesanan khusus
  - c. mengambil atau memutuskan kerjasama
  - d. Mempertahankan atau menghentikan suatu produk atau jasa
  
3. Contoh penggerak tingkat unit yang umumnya digunakan untuk membebaskan overhead, adalah ...
  - a. Jam tenaga kerja langsung
  - b. Jam tenaga kerja tidak langsung
  - c. Bahan baku tidak langsung
  - d. Gaji Pengawas
  
4. Kapasitas aktivitas yang diharapkan (*expected activity capacity*) adalah ...
  - a. *output* aktivitas yang mungkin diharapkan perusahaan dapat tercapai pada tahun mendatang
  - b. *output* aktivitas yang diharapkan perusahaan dapat tercapai pada tahun ini
  - c. *output* aktivitas yang tidak diharapkan perusahaan dapat tercapai pada tahun ini

- d. *output* aktivitas yang diharapkan perusahaan dapat tercapai pada tahun mendatang
5. Manakah yang tidak memiliki keunggulan karena tidak menggunakan tingkat aktivitas yang sama dari satu periode ke periode berikutnya ...
- Kapasitas aktivitas yang diharapkan
  - Kapasitas aktivitas normal
  - Kapasitas aktivitas teoritis
  - Kapasitas aktivitas praktis

### **SOAL LATIHAN**

- Gambarkan dua tahapan proses yang ada hubungannya dengan tarif overhead?
- Apa yang menyebabkan perhitungan biaya produksi per unit harus tepat?
- Jelaskan mengapa tarif overhead aktual jarang digunakan untuk perhitungan biaya produksi?
- Apa yang dimaksud dengan atribut aktivitas?
- Mengapa tarif BOP dapat menyebabkan distorsi?

### **SOAL KASUS SATU**

Perhatikan percakapan antara Sami (seorang manajer di bagian produksi) dan Yusuf (seorang CMA, pengontrol perusahaan) berikut ini:

**Sami:** “ Yusuf, seperti yang kamu ketahui, perusahaan kita telah kehilangan pangsa pasar selama empat tahun terakhir. Kita telah kalah dalam banyak penawaran, dan saya tidak tahu penyebabnya. Dulu, saya pikir perusahaan lain menurunkan harga hanya untuk mendapatkan pekerjaan. Namun, setelah memeriksa beberapa laporan keuangan publik, saya percaya mereka menghasilkan tingkat imbal hasil yang wajar. Saya mulai yakin bahwa biaya dan metode perhitungan biaya kita telah salah.”

**Yusuf:** “Saya tidak setuju dengan hal itu. Kita memiliki pengendalian yang baik terhadap biaya-biaya kita. Sepeerti kebanyakan perusahaan dalam industry kita, kita menggunakan sistem perhitungan biaya pesanan yang normal. Saya tidak melihat pemborosan yang berarti dalam pabrik kita.”

**Sami:** “Setelah berbicara dengan manajer bagian lain saat konvensi industri baru-baru ini, saya tidak yakin bahwa hanya pemborosan yang menjadi pokok masalah. Mereka berbicara tentang manajemen berdasarkan aktivitas, perhitungan biaya berdasarkan aktivitas, dan perbaikan yang berkelanjutan. Mereka menyebutkan penggunaan sesuatu yang dinamakan penggerak aktivitas untuk membebankan overhead. Mereka menyatakan prosedur baru ini dapat menghasilkan efisiensi yang lebih baik dalam produksi, pengendalian overhead yang lebih baik, dan perhitungan biaya produk yang lebih akurat. Usaha yang luar biasa juga dilakukan untuk mengurangi aktivitas yang tidak menambah nilai. Penawaran kita mungkin terlalu tinggi karena perusahaan lain telah menemukan cara mengurangi biaya produk mereka.”

**Yusuf:** “Saya ragu dengan hal tersebut. Contohnya, saya tidak melihat bagaimana kita dapat meningkatkan keakuratan perhitungan biaya produk. Biaya-biaya kita banyak yang tidak langsung. Selain itu, setiap orang menggunakan beberapa pengukuran aktivitas produksi dalam membebankan biaya *overhead*. Saya bayangkan bahwa apa yang mereka sebut sebagai penggerak aktivitas adalah satu kata baru untuk mengukur volume produksi. Cara-cara dalam perhitungan biaya datang dan pergi. Saya tidak akan mengkhawatirkan hal tersebut. Saya berani bertaruh bahwa permasalahan kita mengenai penjualan yang menurun hanyalah sementara. Anda mungkin ingat bahwa kita telah mengalami masalah yang sama sekitar 12 tahun lalu – diperlukan waktu dua tahun sebelum semuanya kembali membaik.

### **Diminta**

1. Apakah Anda setuju dengan Yusuf dan saran yang diberikannya kepada Sami? Jelaskan!
2. Apakah sesuatu yang salah atau tidak etis dalam perilaku yang ditunjukkan Yusuf? Jelaskan alasan Anda!
3. Menurut Anda, apakah Yusuf telah memiliki informasi yang baik – bahwa dia sadar mengenai implikasi akuntansi perhitungan biaya berdasarkan aktivitas dan dia mengetahui apa yang dimaksud dengan penggerak biaya? Apakah seharusnya dia telah mengetahuinya? Tinjau ulang kategori pertama dari standar perilaku etis untuk akuntan manajemen. Apakah hal-hal tersebut ada yang berkaitan dengan kasus Yusuf?

## SOAL KASUS DUA

Sebuah hotel sedang dalam proses pengimplementasian sistem ABC. Studi percontohan dilakukan untuk menilai pengaruh perubahan perhitungan biaya pada produk tertentu. Perhatian utamanya adalah biaya penginapan yang memberikan penawaran sarapan pagi gratis, wi-fi gratis, dan laundry gratis. Pelanggan yang mengisi kamar di lantai 5, 6, 7, dan 8 adalah penghuni kamar deluxe dan kamar superior. Sementara pelanggan yang mengisi kamar di lantai 9 sampai di lantai 12 adalah penghuni kamar suite dan presidential (pent house). Di bawah ini adalah sebagian hasil wawancara dengan supervisor hotel dengan kode P untuk Pertanyaan dan J untuk Jawaban:

P : “Berapa banyak pegawai dalam hotel?”

J : “Ada 191 orang termasuk saya sendiri.”

P : “Dari 190 orang pegawai, berapa banyak yang ditugaskan untuk mengurus kamar deluxe dan kamar superior?”

Dan berapa banyak yang ditugaskan untuk mengurus kamar suite dan presidential?”

J : “Ada 20 orang yang ditugaskan untuk mengurus kamar deluxe dan kamar superior, sementara 40 orang.”

P : “Apa saja yang dilakukan oleh pegawai tersebut? Bisa coba dijelaskan!”

J : “Mereka menjalankan tugas dengan cara bergantian (*shift*), dan mereka bekerja sesuai *job desk*. Ada yang membersihkan kamar, ada yang membesihkan area di luar kamar, ada yang mengambil pakaian kotor pelanggan yang akan diberikan kepada departemen laundry, ada yang bertugas mengantarkan makanan dan minuman yang dipesan oleh pelanggan dari departemen konsumsi, di tiap jenis kamar terdapat supervisor yang bertugas memeriksa kelengkapan fasilitas kamar serta memastikan bahwa pelayanan yang diberikan sudah sesuai dengan standar jenis kamar.”

P : “Kegiatan lain apakah yang dilakukan selain menyediakan kamar penginapan?”

J : “Selain menyediakan kamar penginapan, terdapat fasilitas tambahan yang dapat pelanggan gunakan seperti ruang pertemuan, kolam renang, ruang serbaguna, tempat spa, tempat sauna, tempat olahraga (Gym), dan tempat karaoke. Kami juga menyediakan mall yang berada di bawah hotel.”

P : “Kemudian apa yang menjadi tugas Anda?”

J : “Saya bertugas mengawasi dan mengkoordinasi seluruh kegiatan di setiap jenis kamar hotel. Hal ini meliputi kamar standar, kamar deluxe, kamar superior, kamar suite dan presidential serta bagian lain dari hotel seperti ruang pertemuan, ruang serbaguna, kolam renang, tempat spa, tempat sauna, tempat olahraga (Gym), tempat karaoke, lobby hotel, dapur hotel, ruang makan/café hotel, area parker, sampai kepada mall yang terletak di lantai 2, 3, dan 4 dari gedung hotel.”

P : “Apakah pelanggan menggunakan fasilitas lain selain penginapan?”

Jika ya, Fasilitas apa yang paling sering digunakan oleh pelanggan dalam kurun waktu satu (1) bulan terakhir?”

J: “Iya. Karena sedang musim liburan, sehingga semua fasilitas yang ada di gedung hotel semua digunakan. Kecuali ruang pertemuan yang biasa digunakan sebagai tempat rapat di *setting* sementara layaknya ruang serbaguna yang biasa di sewa untuk mengadakan resepsi pernikahan karena banyaknya permintaan.”

P : “Berapa banyak pengunjung hotel dalam satu (1) bulan terakhir?”

J : “Pengunjung terhitung lebih banyak dikarenakan promo hari libur yang diberlakukan oleh mall di bawah hotel.”

### **Diminta**

Siapkanlah kamus aktivitas dengan empat kategori: nama aktivitas, deskripsi aktivitas, klasifikasi aktivitas primer dan sekunder, serta penggerak aktivitas!

### **SOAL KASUS TIGA**

Farm Milk memproduksi dua jenis susu, yaitu susu murni (*plain*) dan susu cokelat. Susu murni (*plain*) adalah susu sapi asli yang disterilisasi dengan

tanpa pewarna dan rasa apapun, sedangkan susu coklat adalah susu yang diformulasikan dengan tambahan bubuk dari buah coklat. Untuk penyediaan bubuk coklat, Farm Milk membeli tambahan buah coklat yang kemudian digiling menjadi bubuk coklat (dalam bentuk batch) untuk dijadikan tambahan rasa susu. Pembelian dilakukan secara kredit dengan termin pembayaran 5/10, n/30.

Aktivitas-aktivitas berikut dimasukkan dalam kartu aktivitas Farm Milk:

1. Mengembangkan program pengujian
2. Membuat kartu pemeriksaan
3. Menguji rasa produk
4. Menguji kekentalan produk
5. Menguji warna produk
6. Membuat desain produk
7. Membeli bahan baku coklat
8. Menggiling buah coklat
9. Menerima bahan baku
10. Menyediaan pemanas
11. Menyediakan listrik, air, dan telepon
12. Menyediakan ruangan
13. Menyediakan tenaga kerja
14. Menyediakan pengawas mesin

### **Diminta**

1. Aktivitas-aktivitas apakah yang dilakukan setiap kali bubuk coklat diproduksi (aktivitas tingkat unit)?
2. Aktivitas-aktivitas apakah yang dilakukan setiap kali bubuk coklat diproduksi (aktivitas tingkat batch)?
3. Aktivitas-aktivitas apakah yang dilakukan untuk memungkinkan berlangsungnya produksi (aktivitas tingkat produk)?
4. Aktivitas-aktivitas apakah yang dilakukan untuk keberlangsungan produksi (aktivitas tingkat fasilitas)?

## INDEKS

### **B**

Batch 30

### **D**

Distorsi 29

## **Glosarium**

- Batch : setompok / sekumpulan / sejumlah
- Distorsi : Penyimpangan / perubahan bentuk yang tidak diinginkan / pemutarbalikan suatu fakta, aturan, dan sebagainya

## **REFERENSI**

Ahmad, Kamaruddin. 2015. *Akuntansi Manajemen: Dasar-Dasar Konsep Biaya dan Pengambilan Keputusan*. Edisi Revisi. Jakarta: PT Raja GraFindo Persada

Hansen, Don R., and Maryanne M. Mowen. 2016. *Akuntansi Manajerial*. Jakarta: Salemba Empat

Machfoedz, Mas'ud. 2006. *Akuntansi Manajemen: Perencanaan dan Pembuatan Keputusan Jangka Pendek*. Yogyakarta: BPFE-Yogyakarta

**Standar Kompetensi:**

Mahasiswa dapat mengetahui perencanaan dan pengendalian yang dilakukan perusahaan terkait dengan digunakannya beberapa anggaran dan dapat mengetahui manfaat serta macam-macam anggaran yang dibuat untuk perencanaan dan pengendalian.

**Kompetensi Dasar:**

Setelah mempelajari bab ini, mahasiswa diharapkan dapat:

1. Menjelaskan definisi anggaran dan beberapa manfaat dari anggaran yang dibuat.
2. Menjelaskan definisi macam-macam anggaran seperti anggaran induk (anggaran operasianan dan anggaran keuangan)
3. Menjelaskan dan membuat anggaran operasional yaitu anggaran penjualan, anggaran produksi, anggaran pembelian bahan baku langsung, anggaran tenaga kerja langsung, anggaran overhead, anggaran beban penjualan dan administrasi, anggaran persediaan akhir barang jadi dan anggaran harga pokok penjualan.

**DESKRIPSI ANGGARAN**

Semua bisnis seharusnya menyiapkan anggaran, semua bisnis besar melakukannya. Anggaran adalah hal yang penting bagi bisnis kecil. Setiap entitas pencari laba ataupun nirlaba bisa mendapatkan manfaat dari perencanaan dan pengendalian yang diberikan anggaran.

**1. Anggaran, Perencanaan dan Pengendalian**

Perencanaan dan pengendalian benar-benar saling berhubungan. Perencanaan adalah pandangan ke depan untuk melihat tindakan apa yang seharusnya dilakukan agar dapat mewujudkan tujuan-tujuan tertentu. Pengendalian adalah melihat ke belakang menentukan apakah yang sebenarnya terjadi, dan membandingkannya dengan hasil yang direncanakan sebelumnya. Kemudian, perbandingan ini dapat digunakan untuk menyesuaikan anggaran, yaitu melihat ke masa depan sekali lagi. Komponen kunci dari perencanaan adalah anggaran, yaitu rencana keuangan untuk masa depan, rencana tersebut mengidentifikasi tujuan dan tindakan yang diperlukan untuk mencapainya. Sebelum anggaran disiapkan,

organisasi seharusnya mengembangkan suatu rencana strategis. Rencana strategis yaitu mengidentifikasi strategi-strategi untuk aktivitas dan operasi di masa depan, setidaknya lima tahun ke depan.

## **2. Manfaat Anggaran**

Sebuah sistem penganggaran memberikan beberapa manfaat untuk suatu organisasi, yaitu :

1. Memaksa para manajer untuk melakukan perencanaan.
2. Menyediakan informasi yang dapat digunakan untuk memperbaiki pengambilan keputusan.
3. Menyediakan standar evaluasi kerja.
4. Memperbaiki koordinasi dan komunikasi.

Anggaran memaksa manajemen untuk merencanakan masa depan. Anggaran mendorong para manajer untuk mengembangkan arah organisasi secara menyeluruh, mengantisipasi masalah, dan mengembangkan kebijakan untuk masa depan.

## **MENYIAPKAN ANGGARAN INDUK**

Anggaran induk adalah rencana keuangan komprehensif bagi organisasi secara keseluruhan. Anggaran induk biasanya untuk periode satu tahun sesuai dengan tahun fiskal perusahaan. Anggaran tahunan dipecah dalam anggaran kuartal dan bulanan. Beberapa organisasi telah mengembangkan filosofi anggaran yang kontinu. Anggaran kontinu adalah anggaran 12 bulan yang terus bergerak. Saat satu bulan anggaran lewat, satu bulan tambahan untuk masa mendatang ditambahkan sehingga perusahaan selalu memiliki rencana selama 12 bulan di tangan mereka.

### **1. Mengarahkan dan Mengkoordinasikan**

Sebagian besar organisasi menyiapkan anggaran induk untuk tahun depan pada empat atau lima bulan terakhir tahun berjalan. Komite anggaran meninjau anggaran, menyediakan petunjuk kebijakan dan tujuan anggaran, menyelesaikan perbedaan anggaran yang timbul saat anggaran disiapkan, menyetujui anggaran akhir, dan mengatasi kinerja aktual organisasi seiring dengan berjalannya tahun.

### **2. Komponen-komponen Utama Anggaran Induk**

Anggaran utama dapat dibagi dalam anggaran operasional dan keuangan. Anggaran operasional mendeskripsikan aktivitas yang

menghasilkan pendapatan bagi suatu perusahaan seperti: penjualan, produksi dan persediaan barang jadi. Hasil akhir anggaran operasional adalah performa atau perkiraan laporan laba rugi. Anggaran keuangan merinci aliran masuk dan keluar kas, serta posisi keuangan secara umum. Perkiraan aliran masuk dan keluar kas diperlihatkan dalam anggaran kas.

### 3. Menyiapkan Anggaran Operasional

Anggaran operasional terdiri atas perkiraan laporan laba rugi yang disertai dengan laporan pendukung berikut:

#### 3.1. Anggaran penjualan

Anggaran penjualan (*sales budget*) adalah proyeksi yang disetujui komite anggaran yang menjelaskan penjualan yang diharapkan dalam satuan unit dan uang. Karena anggaran penjualan adalah dasar bagi semua anggaran operasional lainnya dan sebagian besar dari anggaran keuangan, anggaran penjualan yang seakurat mungkin sangatlah penting. Langkah pertama dalam pembuatan anggaran penjualan adalah mengembangkan prediksi penjualan. Hal ini biasanya adalah tanggung jawab departemen pemasaran. Satu pendekatan untuk memprediksi penjualan adalah pendekatan dari bawah ke atas yang mensyaratkan setiap tenaga penjual memberikan prediksi penjualan. Semua prediksi tersebut disatukan untuk membentuk suatu prediksi jumlah penjualan.

Laporan 1 mengilustrasikan anggaran penjualan untuk satu buah permen. Anggaplah PT. Jaya Wardana hanya memiliki satu produk.

**Laporan 1**  
**PT. Jaya Wardana**  
**Anggaran Penjualan**  
**Untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2015**

|                           | Kuartal          |                 |                 |                 | Tahun            |
|---------------------------|------------------|-----------------|-----------------|-----------------|------------------|
|                           | 1                | 2               | 3               | 4               |                  |
| Unit                      | 100              | 120             | 160             | 200             | 580              |
| Harga jual per unit       | 250              | 250             | 250             | 250             | 250              |
|                           | x                | x               | x               | x               | x                |
| <b>Anggaran penjualan</b> | <b>Rp.25.000</b> | <b>Rp30.000</b> | <b>Rp40.000</b> | <b>Rp50.000</b> | <b>Rp145.000</b> |

#### 3.2. Anggaran Produksi

Anggaran produksi (*production budget*) menjelaskan banyaknya unit yang harus diproduksi untuk memenuhi kebutuhan penjualan dan kebutuhan persediaan akhir. Jika tidak terdapat persediaan awal dan persediaan akhir, produk yang diproduksi akan sama dengan unit yang dijual. Akan tetapi, banyak perusahaan manufaktur menggunakan persediaan sebagai upaya berjaga-jaga terhadap ketidakpastian permintaan atau produksi. Untuk menghitung unit yang akan diproduksi, dibutuhkan penjualan unit serta unit untuk persediaan awal dan persediaan akhir barang jadi.

$$\text{Unit yang akan diproduksi} = \text{Perkiraan penjualan unit} + \text{Unit dalam persediaan akhir} - \text{Unit dalam persediaan awal}$$

Rumus tersebut adalah dasar untuk anggaran produksi dalam laporan 2. Perusahaan menetapkan 24 (0,2 x 120) unit dalam persediaan akhir dan 15 unit persediaan awal di kuartal pertama.

**Laporan 2**  
**PT. Jaya Wardana**  
**Anggaran Produksi**  
**Untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2015**

|                                | Kuartal    |            |            |            | Tahun      |
|--------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|
|                                | 1          | 2          | 3          | 4          |            |
| Penjualan (laporan 1)          | 100        | 120        | 160        | 200        | 580        |
| Persediaan akhir yg diinginkan | 24         | 32         | 40         | 20*        | 20         |
| Jumlah kebutuhan               | 124        | 152        | 200        | 220        | 600        |
| Dikurangi: Persediaan awal     | (15)       | (24)       | (32)       | (40)       | (15)       |
| <b>Unit yg diproduksi</b>      | <b>109</b> | <b>128</b> | <b>168</b> | <b>180</b> | <b>585</b> |

\* Anggaphlah penjualan kuartal pertama tahun 2016 adalah 100 unit

### 3.3. Anggaran Pembelian Bahan Baku Langsung

Anggaran pembelian bahan baku langsung (*direct materials purchases budget*) menyatakan jumlah dan pembelian bahan baku yang dibeli tiap periode; jumlahnya bergantung pada perkiraan penggunaan bahan baku dalam produksi dan persediaan bahan baku yang dibutuhkan perusahaan.

$$\text{Pembelian} = \text{Bahan baku langsung yang dibutuhkan untuk produksi} + \text{bahan baku langsung yang diinginkan dalam persediaan akhir} - \text{bahan baku langsung dalam persediaan awal}$$

Rumus tersebut adalah dasar untuk anggaran pembelian bahan baku langsung dalam laporan 3. Perusahaan menetapkan satu unit permen biasa dengan jumlah persediaan akhir dalam kuartal pertama adalah 10% dari unit yang diproduksi kuartal berikutnya.

**Laporan 3**  
**PT. Jaya Wardana**  
**Anggaran Pembelian Bahan Baku Langsung**  
**Untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2015**

| Permen biasa                               | Kuartal        |                 |                |                | Tahun           |
|--|----------------|-----------------|----------------|----------------|-----------------|
|  | 1              | 2               | 3              | 4              |                 |
| Unit yg diproduksi (laporan 2)             | 109            | 128             | 168            | 180            | 585             |
| Bahan baku langsung per unit               | 1 x            | 1 x             | 1 x            | 1 x            | 1 x             |
| Kebutuhan produksi                         | 109            | 128             | 168            | 180            | 585             |
| Persediaan akhir yg diinginkan             | 13             | 17              | 18             | 10             | 10              |
| Jumlah kebutuhan                           | 122            | 145             | 186            | 190            | 595             |
| Dikurangi: Persediaan awal                 | (5)            | (13)            | (17)           | (18)           | (5)             |
| Bahan baku langsung yg dibeli              | 117            | 132             | 169            | 172            | 590             |
| Biaya per permen biasa                     | 20 x           | 20 x            | 20 x           | 20 x           | 20 x            |
| <b>Jumlah biaya pembelian permen biasa</b> | <b>Rp2.340</b> | <b>Rp.2.640</b> | <b>Rp3.380</b> | <b>Rp3.440</b> | <b>Rp11.800</b> |

**Laporan 4**  
**PT. Jaya Wardana**  
**Anggaran Pembelian Bahan Baku Langsung**  
**Untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2015**

| Permen Coklat                               | Kuartal        |                 |                |                 | Tahun           |
|---|----------------|-----------------|----------------|-----------------|-----------------|
|   | 1              | 2               | 3              | 4               |                 |
| Unit yg diproduksi (laporan 2)              | 109            | 128             | 168            | 180             | 585             |
| Bahan baku langsung per unit                | 5 x            | 5 x             | 5 x            | 5 x             | 5 x             |
| Kebutuhan produksi                          | 545            | 640             | 840            | 900             | 2.925           |
| Persediaan akhir yg diinginkan              | 64             | 84              | 90             | 20              | 20              |
| Jumlah kebutuhan                            | 609            | 724             | 930            | 920             | 2.945           |
| Dikurangi: Persediaan awal                  | (25)           | (32)            | (42)           | (45)            | (25)            |
| Bahan baku langsung yg dibeli               | 584            | 692             | 888            | 875             | 2.920           |
| Biaya per ons coklat                        | 7 x            | 7 x             | 7 x            | 7 x             | 7 x             |
| <b>Jumlah biaya pembelian permen coklat</b> | <b>Rp4.088</b> | <b>Rp.4.844</b> | <b>Rp6.216</b> | <b>Rp.6.125</b> | <b>Rp20.440</b> |

### 3.4. Anggaran Tenaga Kerja Langsung

Anggaran Tenaga Kerja Langsung (*direct labor budget*) menunjukkan total jam tenaga kerja langsung dan biaya tenaga kerja langsung yang dibutuhkan untuk jumlah unit dalam anggaran produksi. Seperti bahan baku langsung, jumlah jam tenaga kerja langsung yang dianggarkan ditentukan oleh hubungan antara tenaga kerja dan *output*. Anggaran tenaga kerja langsung untuk PT. Jaya Wardana ditunjukkan pada laporan 5.

**Laporan 5**  
**PT. Jaya Wardana**  
**Anggaran Tenaga Kerja Langsung**  
**Untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2015**

|   | Kuartal           |                   |                   |                   | Tahun             |
|---|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
|   | 1                 | 2                 | 3                 | 4                 |                   |
| Penjualan (laporan 1)                     | 100               | 120               | 160               | 200               | 580               |
| Jam tenaga kerja langsung                 | 0,15 <sub>x</sub> |
| Jumlah jam yang dibutuhkan                | 15                | 18                | 24                | 30                | 87 <sub>x</sub>   |
| Rata-rata upah per jam                    | 20 <sub>x</sub>   | 20 <sub>x</sub>   | 20 <sub>x</sub>   | 20 <sub>x</sub>   | 20                |
| <b>Jumlah biaya tenaga kerja langsung</b> | <b>Rp300</b>      | <b>Rp360</b>      | <b>Rp480</b>      | <b>Rp600</b>      | <b>Rp1.740</b>    |

### 3.5. Anggaran Overhead

Anggaran *Overhead* (*overhead budget*) menunjukkan biaya yang diharapkan dari seluruh biaya produksi kecuali biaya bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung. Banyak perusahaan menggunakan jam tenaga kerja langsung sebagai pemicu (*driver*) *overhead*.

**Laporan 6**  
**PT. Jaya Wardana**  
**Anggaran Overhead**  
**Untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2015**

|  | Kuartal          |                  |                  |                    | Tahun              |
|--|------------------|------------------|------------------|--------------------|--------------------|
|  | 1                | 2                | 3                | 4                  |                    |
| Jam tenaga kerja langsung yang dianggarkan (laporan 5) | 300              | 360              | 480              | 600                | 1.740              |
| Tingkat <i>overhead</i> variabel                       | 2 <sub>x</sub>   | 2 <sub>x</sub>   | 2 <sub>x</sub>   | 2 <sub>x</sub>     | 2 <sub>x</sub>     |
| <i>Overhead</i> variabel yang dianggarkan              | 600              | 720              | 960              | 1.200              | 3.480              |
| <i>Overhead</i> tetap yang dianggarkan                 | 980              | 980              | 980              | 980                | 980                |
| <b>Jumlah biaya tenaga kerja langsung</b>              | <b>Rp588.000</b> | <b>Rp705.600</b> | <b>Rp940.800</b> | <b>Rp1.176.000</b> | <b>Rp3.410.400</b> |

Kemudian, biaya yang bervariasi dengan jam tenaga kerja langsung digabungkan menjadi satu dan disebut dengan biaya *overhead* variabel. Pos biaya *overhead* lainnya digabungkan menjadi satu ke dalam *overhead* tetap. Metode untuk menyusun anggaran *overhead* dengan menggunakan pendekatan perilaku biaya ditunjukkan dalam laporan 6.

### 3.6. Anggaran Persediaan Barang Jadi Akhir

Anggaran Persediaan Barang Jadi Akhir (*ending finished goods inventory budget*) memberikan informasi yang dibutuhkan untuk menyusun laporan posisi keuangan juga berfungsi sebagai *input* yang penting dalam penyusunan anggaran beban pokok penjualan. Untuk menyusun anggaran ini, biaya per unit dalam produksi harus dihitung dengan menggunakan informasi dari anggaran bahan baku langsung, tenaga kerja langsung dan *overhead*. Cara untuk menghitung biaya per unit dan biaya persediaan akhir yang direncanakan ditunjukkan dalam laporan 7.

| <b>Laporan 7</b>                                  |           |            |              |
|---|-----------|------------|--------------|
| <b>PT. Jaya Wardana</b>                           |           |            |              |
| <b>Anggaran Persediaan Barang Jadi Akhir</b>      |           |            |              |
| <b>Untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2015</b> |           |            |              |
| Permen (laporan 2)                                |           |            | 20           |
| Biaya per unit:                                   |           |            |              |
| Bahan baku langsung                               |           |            |              |
| Permen biasa                                      | Rp50      |            |              |
| Coklat (5 ons @Rp7)                               | <u>35</u> | 85         |              |
| TKL (0,15 jam @Rp20)                              |           | 3          |              |
| <i>Overhead</i> :                                 |           |            |              |
| Variabel (0,15 jam @Rp2)                          |           | 0,3        |              |
| Tetap (0,15 jam @Rp1960)                          |           | <u>294</u> |              |
| Total biaya per unit                              |           |            | <u>382,3</u> |
| Total nilai persediaan akhir                      |           |            | <b>402,3</b> |

### 3.7. Anggaran Beban Pokok Penjualan

Anggaran Beban Pokok Penjualan (*cost of goods sold budget*) menunjukkan biaya yang diharapkan dari barang yang akan dijual dan ditunjukkan dalam laporan 8, dengan asumsi bahwa persediaan nilai barang jadi awal adalah Rp380. Gunakan informasi dari laporan 3 – 7.

Output dari anggaran beban pokok penjualan, beban pokok penjualan yang dianggarkan akan muncul dalam laporan laba rugi.

**Laporan 8**  
**PT. Jaya Wardana**  
**Anggaran Beban Pokok Penjualan**  
**Untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2015**

|  |    |                  |
|--|----|------------------|
| Bahan baku langsung yang digunakan (lap.3 dan 4) | Rp | 32.175           |
| Tenaga kerja langsung yang digunakan (lap.5)     |    | 1.740            |
| Overhead   |    | <u>3.410.400</u> |
| Biaya produksi yang dianggarkan                  | Rp | 3.444.315        |
| Barang jadi awal                                 |    | <u>380</u>       |
| Beban pokok barang yang tersedia untuk dijual    |    | 3.444.695        |
| Dikurangi: barang jadi akhir (lap.7)             |    | <u>402</u>       |
| Beban pokok penjualan yang dianggarkan           | Rp | 3.444.293        |

**3.8. Anggaran Beban Penjualan dan Administrasi**

Anggaran Beban Penjualan dan Administrasi (*selling and administrative expenses budget*) menjelaskan pengeluaran yang direncanakan untuk aktivitas nonmanufaktur. Sebagaimana dengan overhead, beban penjualan dan administrasi dapat dibagi kedalam komponen tetap dan variabel. Beban seperti komisi penjualan, pengangkutan, dan perlengkapan bervariasi dengan aktivitas penjualan. Anggaran beban penjualan dan administrasi ditunjukkan pada laporan 9.

**Laporan 8**  
**PT. Jaya Wardana**  
**Anggaran Beban Penjualan dan Administrasi**  
**Untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2015**

|  | Kuartal        |                |                |                | Tahun          |
|--|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
|  | 1              | 2              | 3              | 4              |                |
| Penjualan dalam unit (lap.1)                   | 100            | 120            | 160            | 200            | 580            |
| Beban penjualan dan adm variabel per unit      | 0,2<br>x       | 0,2<br>x       | 0,2<br>x       | 0,2<br>x       | 0,2<br>x       |
| Jumlah beban variabel                          | 20             | 24             | 32             | 40             | 116            |
| Beban penjualan dan adm tetap                  | 1.500          | 1.500          | 1.500          | 1.500          | 6.000          |
| Gaji   | 55             | 55             | 55             | 55             | 220            |
| Utilitas                                       | 150            | 250            | 550            | 350            | 1.300          |
| Iklan  | 185            | 185            | 185            | 185            | 185            |
| Penyusutan                                     |                |                |                |                |                |
| Jumlah beban tetap                             | 1.890          | 1.990          | 2.290          | 2.090          | 8.260          |
| <b>Jumlah beban penjualan dan administrasi</b> | <b>Rp1.910</b> | <b>Rp2.014</b> | <b>Rp2.322</b> | <b>Rp2.130</b> | <b>Rp8.376</b> |

### **PILIHAN GANDA**

1. Berikut ini adalah kegiatan yang saling berkaitan, kecuali ...
  - a. Anggaran
  - b. Pelaksanaan
  - c. Pengendalian
  - d. Anggaran
  
2. Anggaran bermanfaat untuk membantu manajemen melakukan kegiatan operasional perusahaan, berikut manfaatnya kecuali ...
  - a. Menyediakan informasi yang dapat digunakan untuk memperbaiki pengambilan keputusan
  - b. Menyediakan standar evaluasi kerja
  - c. Menyediakan pelaporan yang sifatnya rasional
  - d. Memperbaiki koordinasi dan komunikasi
  
3. Komponen-komponen Utama Anggaran Induk meliputi ...
  - a. anggaran non operasional dan keuangan
  - b. anggaran operasional dan non keuangan
  - c. anggaran operasional dan keuangan
  - d. anggaran non operasional dan non keuangan
  
4. Anggaran operasional terdiri atas perkiraan laporan laba rugi yang disertai dengan laporan pendukung, kecuali ...
  - a. Pembelian Bahan Baku Langsung
  - b. Pembelian Bahan Baku Tidak Langsung
  - c. Penjualan
  - d. Produksi
  
5. Total pembelian didapatkan dari ...
  - a. Bahan baku langsung yang dibutuhkan untuk produksi - bahan baku langsung yang diinginkan dalam persediaan akhir - bahan baku langsung dalam persediaan awal
  - b. Bahan baku langsung yang dibutuhkan untuk produksi + bahan baku langsung yang diinginkan dalam persediaan akhir - bahan baku langsung dalam persediaan awal
  - c. Bahan baku langsung yang dibutuhkan untuk produksi + bahan baku langsung yang diinginkan dalam persediaan akhir + bahan baku langsung dalam persediaan awal
  - d. Bahan baku langsung yang dibutuhkan untuk produksi - bahan baku langsung yang diinginkan dalam persediaan akhir - bahan baku langsung dalam persediaan awal

### **SOAL LATIHAN**

1. Apa yang dimaksud anggaran?
2. Bagaimana bentuk dari anggaran?
3. Jelaskan jenis atau macam-macam anggaran!
4. Apakah menurut Anda anggaran itu penting? Jelaskan pendapat Anda!
5. Apakah anggaran hanya dapat dijelaskan secara moneter? Jelaskan!

### **SOAL KASUS SATU**

PT. SEGAR memproduksi milkshake yang dijual dalam ukuran cup. Akhir-akhir ini perusahaan memberlakukan standar-standar berikut untuk satu cup milkshake:

|   |                 |
|---|-----------------|
| Bahan Baku Langsung (1,28 Ons @ Rp 4.600)     | Rp 5.888        |
| Tenaga Kerja Langsung (0,038 jam @ Rp 12.000) | <u>Rp 456 +</u> |
|   | <u>Rp 6.344</u> |

Selama pembukaan di minggu pertama. Perusahaan memiliki hasil aktual sebagai berikut:

- Unit milkshake yang terjual sebanyak 52.000 cup
- Jumlah ons bahan baku yang dibeli sebanyak 6.420.000 ons seharga @ Rp4.700
- Tidak ada persediaan awal dan akhir bahan baku
- Tenaga kerja langsung 2.000 jam senilai Rp 12.500

#### **Diminta:**

1. Hitunglah variansi harga dan penggunaan bahan baku langsung!
2. Hitunglah variansi tarif dan efisiensi tenaga kerja langsung!

### **SOAL KASUS DUA**

Seorang bos baru saja memecat pegawainya yang bernama Natalia, seorang pegawai yang diposisikan di bagian pembelian. 1 bulan yang lalu, bos telah menaikkan gaji dan bonus Natalia atas kinerjanya. Bos sangat senang dengan kemampuan Natalia dalam memenuhi standar harga. Akan tetapi, saat ini, bos mengetahui bahwa Natalia melakukan pembelian bahan baku dengan jumlah yang banyak (melebihi kebutuhan bulanan) hingga hampir tidak ada ruang untuk menyimpannya. Sementara itu, dimana perlengkapan bahan baku lain yang dipesan dan diproses secara reguler akan ditempatkan? Ditambah lagi, banyak modal

yang terikat dalam persediaan (uang yang sebenarnya dapat digunakan untuk membantu membiayai kebutuhan kas untuk produk baru).

Setelah mengetahui hal tersebut, bos kecewa pada Natalia. Bos begitu defensif. Natalia berfikir, bos ingin standar-standar tersebut dipenuhi tanpa menghiraukan akibatnya. Natalia juga menyinggung kuantitas pembelian adalah satu-satunya cara memenuhi standar harga. Jika tidak, variansi yang tidak menguntungkan akan terjadi.

**Diminta:**

1. Mengapa Natalia membeli bahan baku dalam kuantitas yang sangat besar? Menurut Anda, apakah perilaku ini adalah tujuan dari standar harga? Jika tidak, apakah tujuannya?
2. Akaha Natalia benar dan satu-satunya cara memenuhi standar harga adalah melakukan pemanfaatan potongan harga kuantitas. Selain itu, anggaplah maemanfaatkan potongan ahrga kuantitas bukanlah praktik yang disukai perusahaan ini. Apa yang akan Anda lakukan untuk menyelesaikan masalah ini?
3. Haruskah Natalia dipecat dari pekerjaannya? Jelaskan!

**SOAL KASUS TIGA**

*Ohana Company* memproduksi rakitan yang digunakan dalam produksi mesin mobil. Rakitan tersebut dijual pada produsen mesin dan fasilitas pemeliharaan mobil. Penjualan yang diproyeksikan untuk empat bulan ke depan adalah sebagai berikut.

|          |        |
|----------|--------|
| Januari  | 45.000 |
| Februari | 55.000 |
| Maret    | 65.000 |
| April    | 65.000 |

Data berikut merupakan kebijakan produksi dan spesifikasi manufaktur yang diikuti oleh *Ohana Company*

- a. Persediaan barang jadi pada 1 Januari adalah 35.000 unit dengan biaya Rp 42.000. persediaan akhir yang diinginkan untuk tiap bulan adalah 75% dari penjualan bulan berikutnya.
- b. Data bahan baku yang digunakan adalah sebagai berikut.

| Bahan baku langsung | Penggunaan per unit | Biaya per pon |
|---------------------|---------------------|---------------|
| Logam               | 25 lbs              | Rp1200        |
| Komponen            | 8                   | 450           |

Kebijakan persediaan mengharuskan bahan baku yang cukup tersedia pada awal bulan untuk memproduksi 50% prediksi penjualan bulan tersebut. Jumlah ini sama dengan jumlah bahan baku yang tersedia pada 1 Januari.

- c. Tenaga kerja langsung yang digunakan per unit output adalah lima jam. Rata-rata biaya tenaga kerja langsung per jam adalah Rp 9.500.
- d. *Overhead* tiap bulan diperkirakan dengan menggunakan jam tenaga kerja langsung.

|              | Komponen biaya tetap | Komponen biaya variabel |
|--------------|----------------------|-------------------------|
| Perlengkapan | -                    | Rp10.000                |
| Listrik      | -                    | 5.000                   |
| Pemeliharaan | Rp3.500.000          | 4.000                   |
| Supervisi    | 1.800.000            | -                       |
| Penyusutan   | 850.000              | -                       |
| Pajak        | 1.500.000            | -                       |
| Lain-lain    | 8.500.000            | 15.000                  |

- e. Beban penjualan dan administrasi bulanan juga diperkirakan diukur dalam unit yang terjual.

|            | biaya tetap   | biaya variabel |
|------------|---------------|----------------|
| Gaji       | Rp150.000.000 | -              |
| Komisi     | -             | 20.000         |
| Penyusutan | 65.000.000    | -              |
| Pengiriman | -             | 10.000         |
| Lainnya    | 20.000.000    | 6.000          |

- f. Harga perjualan per unit rakitan adalah Rp180.000

**Diminta:**

Siapkan anggaran operasional bulanan pada awal kuartal dengan laporan-laporan berikut:

1. Anggaran penjualan
2. Anggaran produksi
3. Anggaran pembelian bahan baku langsung
4. Anggaran tenaga kerja langsung
5. Anggaran *overhead*
6. Anggaran beban penjualan dan administrasi
7. Anggaran persediaan akhir barang jadi
8. Anggaran beban pokok penjualan

## INDEKS

### **B**

Beban administrasi  
Beban pokok penjualan

### **F**

Fiskal

### **I**

*Input*

### **K**

Kontinu

### **O**

*Output*

### **P**

Pemicu (*drivers*)

## GLOSARIUM

- Beban administrasi : Semua biaya yang berhubungan dengan penelitian, pengembangan, dan administrasi umum organisasi yang tidak cukup alasan untuk dibebankan ke penjualan dan produksi.
- Beban pokok penjualan : Total biaya produk yang telah terjual selama satu periode
- Fiskal : Jangka waktu selama dua belas bulan yang digunakan oleh dunia usaha atau pemerintah untuk pembukuan dan masa dan sebagainya tidak perlu sama dengan tahun takwim/masehi
- Input : Sumber daya-sumber daya yang dikonsumsi oleh suatu aktivitas dalam memproduksi output (yaitu faktor-faktor yang memungkinkan aktivitas untuk dilaksanakan)
- Kontinu : Bersambung / Berlanjut
- Output* : Hasil atau produk dari suatu aktivitas
- Pemicu (*drivers*) : faktor yang mengukur konsumsi sebagai aktivitas berdasarkan produk dan objek biaya lainnya.

## **REFERENSI**

Garrison, dkk. 2013. *Akuntansi Manajerial*. Buku 1 edisi 14. Jakarta: Salemba Empat.

Hansen dan Mowen. 2009. *Akuntansi Manajerial*. Buku 1 edisi 8. Jakarta: Salemba Empat.

Mowen, dkk. 2017. *Dasar-dasar Akuntansi Manajerial*. Edisi 5. Jakarta: Salemba Empat.

## Bab 6

# Desentralisasi Akuntansi Pertanggungjawaban

---

### Standar Kompetensi:

Mahasiswa dapat mengetahui dan menganalisis definisi dan jenis-jenis akuntansi pertanggungjawaban serta desentralisasi yang terjadi dengan menggunakan akuntansi pertanggungjawaban dalam kaitannya dengan pengukuran investasi menggunakan ROI, EVA dan *transfer pricing*.

### Kompetensi Dasar:

Setelah mempelajari bab ini, mahasiswa diharapkan dapat:

1. Menjelaskan tentang definisi akuntansi pertanggungjawaban dengan jenis-jenis akuntansi pertanggungjawaban.
2. Menjelaskan tentang desentralisasi yang terjadi dalam akuntansi pertanggungjawaban untuk meningkatkan efisiensi secara keseluruhan.
3. Menjelaskan tentang pengukuran investasi dengan menggunakan *Return on Investment* ROI.
4. Menjelaskan tentang pengukuran investasi dengan menggunakan *Economic Value Added* (EVA).
5. Menjelaskan tentang *transfer pricing* dan menggunakan pendekatan biaya oportunitas sebagai pedoman dalam *transfer pricing*.

## AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN

Akuntansi pertanggungjawaban adalah suatu sistem yang mengukur hasil dari masing-masing pusat pertanggungjawaban berdasarkan informasi yang diperlukan manajer untuk menjalankan divisinya. Jenis-jenis akuntansi pertanggungjawaban:

1. Pusat biaya (*cost center*): pusat pertanggungjawaban dimana manajer hanya bertanggungjawab atas biaya.
2. Pusat pendapatan (*revenue center*): pusat pertanggungjawaban dimana manajer hanya bertanggungjawab atas penjualan.

3. Pusat laba (*profit center*): pusat pertanggungjawaban dimana manajer bertanggungjawab atas pendapatan dan biaya.
4. Pusat investasi (*investment center*): pusat pertanggungjawaban dimana manajer hanya bertanggungjawab atas pendapatan, biaya dan investasi.

### **Desentralisasi**

Dalam mengelola berbagai akuntansi pertanggungjawaban yang dimilikinya, perusahaan dapat menggunakan salah satu dari strategi berikut ini:

1. Sentralisasi, yaitu pemusatan wewenang pembuatan keputusan pada top manajemen.
2. Desentralisasi, yaitu pendelegasian wewenang pada manajer tingkat bawah untuk membuat keputusan dan melaksanakannya di area yang menjadi tanggungjawabnya.

Untuk meningkatkan efisiensi secara keseluruhan, banyak perusahaan yang memilih desentralisasi. Alasan diperlukannya desentralisasi:

1. Memudahkan dan mempercepat pengambilan keputusan dengan menggunakan informasi lokal.
2. Kualitas keputusan lebih baik karena dibuat oleh orang yang paling mengetahui kondisi operasional.
3. Manajemen tingkat atas dapat lebih berfokus pada kebijakan dan rencana strategik perusahaan karena keputusan harian dilakukan oleh manajemen tingkat bawah.
4. Sebagai sarana untuk memotivasi manajer divisi sekaligus ajang latihan untuk mengelola seluruh aspek yang ada dalam area tanggungjawabnya
5. Meningkatkan kompetisi dan mendekatkan divisi pada kondisi pasar

Namun perlu diingat bahwa tidak ada satu perusahaan pun yang menerapkan secara ekstrem salah satu dari strategi tersebut, namun mengkombinasikan pelaksanaannya sesuai dengan kebutuhan organisasi. Beberapa hal mendasar diatur secara sentralisasi dan beberapa hal lainnya menggunakan kebijakan desentralisasi.

### **Mengukur Kinerja Pusat Investasi**

Pusat biaya diukur kinerjanya dengan membandingkan antara biaya aktual dan biaya anggaran. Pusat pendapatan diukur kinerjanya

dengan membandingkan antara pendapatan aktual dan pendapatan anggaran. Pusat laba diukur kinerjanya dengan membandingkan antara laba aktual vs laba anggaran. Lalu, bagaimana mengukur kinerja pusat investasi? Kinerja pusat investasi tidak boleh diukur hanya dari laba yang diperoleh, tetapi juga harus dihubungkan dengan investasi pada pusat tersebut. Terdapat dua metode yang digunakan untuk mengukur kinerja pusat investasi, yaitu *Return on Investment* (ROI) dan *Economic Value Added* (EVA).

### **Return on Investment (ROI)**

ROI merupakan ukuran kinerja pusat investasi yang paling umum digunakan. ROI mengukur laba per rupiah investasi. Rumus untuk menghitung ROI adalah sebagai berikut:

$$ROI = \frac{\text{Laba operasional}}{\text{Aset operasi rata - rata}}$$

Karena ROI yang dihitung adalah ROI pusat investasi, maka laba pada rumus di atas adalah laba pusat investasi dan aset operasi juga aset operasi pusat investasi.

Laba operasi (*operating income*) mengacu kepada laba sebelum bunga dan pajak. Aset operasi (*operating assets*) adalah semua aset yang dibeli untuk menghasilkan laba operasi yang terdiri atas kas, piutang, persediaan, tanah, bangunan, dan peralatan.

$$\text{Aset operasi rata - rata} = \frac{\text{Aset awal} + \text{Aset Akhir}}{2}$$

Kelebihan ROI:

1. Mendorong manajer untuk memperhatikan hubungan antara penjualan, biaya, dan investasi
2. Mendorong manajer untuk berfokus pada efisiensi biaya
3. Mendorong manajer untuk berfokus pada efisiensi aset operasi dan mencegah pemborosan investasi

Kelemahan ROI:

1. Dapat menghasilkan pandangan yang sempit tentang laba divisi dengan mengorbankan laba perusahaan secara keseluruhan. ROI

mendorong manajer untuk tidak melakukan investasi yang akan menurunkan ROI rata-rata pusat investasi, meskipun sebenarnya investasi tersebut akan meningkatkan laba perusahaan secara keseluruhan.

2. Mendorong manajer untuk berfokus pada keuntungan jangka pendek (*short run*) dengan mengorbankan keuntungan jangka panjang (*long run*).

**Contoh Soal:**

1. CV. Nurandri memiliki dua divisi A dan B. Laba A sebesar Rp5.000.000 dan laba B sebesar Rp10.000.000. Apakah divisi B memiliki kinerja yang lebih baik daripada divisi A? Bagaimana jika A menggunakan investasi sebesar Rp15.000.000 untuk menghasilkan kontribusi sebesar Rp5.000.000, sementara divisi B menggunakan investasi sebesar Rp200.000.000 untuk menghasilkan kontribusi sebesar Rp10.000.000? Hitunglah ROI masing-masing divisi !

**Penyelesaian:**

$$\begin{aligned}
 ROI A &= \frac{\text{Laba operasi}}{\text{Aset operasi rata-rata}} & ROI B &= \frac{\text{Laba operasi}}{\text{Aset operasi rata-rata}} \\
 &= \frac{5.000.000}{15.000.000+200.000.000} & &= \frac{10.000.000}{15.000.000+200.000.000} \\
 &= \frac{5.000.000}{215.000.000} = 0,02 & &= \frac{10.000.000}{215.000.000} = 0,05
 \end{aligned}$$

2. Sebuah divisi elektronik mempunyai kesempatan untuk berinvestasi dalam dua proyek di tahun depan: sebuah kamera digital dan TV layar datar. Hal-hal yang diminta untuk tiap investasi dan ROI:

|              | Kamera Digital | TV Layar Datar |
|--------------|----------------|----------------|
| Investasi    | 10.000.000     | 4.000.000      |
| Laba operasi | 1.300.000      | 680.000        |

Divisi saat ini menggunakan aset operasi Rp75.000.000; sedangkan laba operasi atas investasi sekarang sebesar Rp11.250.000. Divisi telah mendapat persetujuan untuk mengajukan investasi modal baru

sebesar Rp15.000.000. Kantor pusat perusahaan meminta semua investasi menghasilkan sedikitnya 11% (tingkat ini mencerminkan jumlah yang harus dihasilkan untuk menutup biaya perolehan modal). Diminta: Hitunglah ROI divisi untuk tiap-tiap skenario: (1) investasi pada kamera digital, (2) investasi pada TV layar datar, (3) investasi pada keduanya dan (4) tidak berinvestasi pada keduanya. Jika kinerja divisi diukur dengan ROI, apa keputusan investasi yang sebaiknya diambil divisi elektronik tersebut?

**Penyelesaian:**

$$ROI \text{ Saat ini} = \frac{11.250.000}{75.000.000} = 17,5\%$$

*ROI untuk masing-masing investasi:*

|              | <b>Kamera Digital</b> | <b>TV Layar Datar</b> |
|--------------|-----------------------|-----------------------|
| Investasi    | 10.000.000            | 4.000.000             |
| Laba operasi | 1.300.000             | 680.000               |
| ROI          | 13%                   | 17%                   |

*ROI divisi untuk berbagai alternatif investasi:*

|              | <b>Kamera digital</b> | <b>TV layar datar</b> | <b>Kamera + TV</b> | <b>Tidak Berinvestasi</b> |
|--------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|---------------------------|
| Investasi    | 85.000.000            | 79.000.000            | 89.000.000         | 75.000.000                |
| Laba operasi | 12.550.000            | 11.930.000            | 13.230.000         | 11.250.000                |
| ROI          | 14,76%                | 15,10%                | 14,86%             | 15%                       |

Dengan memperhatikan perhitungan ROI di atas, maka keputusan investasi yang akan diambil oleh divisi yang kinerjanya diukur berdasarkan ROI adalah mengambil investasi pada TV layar datar saja. Investasi tersebut menghasilkan ROI divisi yang lebih tinggi dibandingkan alternatif investasi lainnya. Pilihan investasi hanya pada TV layar datar saja dianggap dapat memaksimalkan ROI divisi, namun sebenarnya hal tersebut merugikan dalam perolehan laba perusahaan secara keseluruhan. Jika investasi pada kamera digital diambil, maka perusahaan akan memperoleh laba Rp1.300.000,00. Dengan tidak memilih investasi tersebut, maka dana sebesar Rp10.000.000 hanya akan diinvestasikan pada tingkat kembalian 11%, atau menghasilkan laba Rp1.100.000. Hal ini akan merugikan peluang laba investasi perusahaan sebesar Rp200.000 (Rp1.300.000

– Rp1.100.000). Dengan demikian, maka penekanan yang berlebihan terhadap penggunaan ROI sebagai dasar penilaian kinerja justru merugikan perusahaan.

### **Margin dan Perputaran**

Cara kedua yang dapat digunakan untuk menghitung ROI, yaitu dengan memisahkan rumus menjadi margin dan perputaran. ROI juga dapat dihitung secara terinci dengan rumus berikut:

$$ROI = \text{Margin} \times \text{Perputaran}$$
$$ROI = \frac{\text{Laba operasi}}{\text{Penjualan}} \times \frac{\text{Penjualan}}{\text{Aset operasi rata-rata}}$$

### **Economic Value Added (EVA)**

Sebuah alternatif pengukuran kinerja diajukan untuk mengantisipasi penggunaan ROI yang cenderung menolak investasi yang menurunkan ROI divisi meskipun sebenarnya menguntungkan perusahaan. Alternatif tersebut adalah EVA.

EVA merupakan selisih antara laba pusat investasi dan return minimal yang ditetapkan oleh kantor pusat. Jika EVA bernilai positif, perusahaan bertambah kekayaannya, namun jika EVA bernilai negatif perusahaan berkurang kekayaannya. EVA dinyatakan dalam satuan uang, bukan dalam presentase tingkat return. EVA dapat dihitung melalui rumus berikut ini:

$$EVA = \text{Laba operasi setelah pajak} - (\text{biaya modal rata-rata tertimbang} \times \text{modal total yang digunakan})$$

Pada dasarnya, EVA adalah residu dengan imbal hasil minimum sama dengan biaya modal untuk perusahaan (sebagai kebalikan dari beberapa imbal hasil minimum yang diinginkan oleh perusahaan untuk alasan-alasan yang lain). Jika EVA positif maka perusahaan telah meningkatkan kekayaannya selama periode tersebut. Jika EVA negatif, maka kekayaan perusahaan telah berkurang selama periode tersebut.

Kesulitan yang sering dihadapi oleh perusahaan adalah bagaimana menghitung biaya modal (*Cost of Capital employed/CoC*). Ada dua langkah yang harus dilakukan dalam menghitung biaya modal:

1. Menentukan biaya modal rata-rata tertimbang Biasanya, biaya modal rata-rata (*Weighted Average Cost of Capital/WACC*). dinyatakan

dalam suatu persentase. Perusahaan harus terlebih dahulu mengidentifikasi sumber pembiayaan investasi, apakah dari utang atau penjualan saham. Jika dana diperoleh dari utang (baik utang bank maupun utang obligasi), maka biaya modal dihitung dari tingkat bunga yang harus dibayar dan nantinya akan mendapatkan manfaat pengurangan pajak. Jika diperoleh dari penjualan saham, biaya modalnya adalah return investasi yang diberikan kepada pemegang saham, namun tidak memperoleh manfaat pengurangan pajak.

2. Menentukan nilai nominal jumlah modal yang digunakan.

**Contoh Soal:**

Perusahaan akan membiayai sebuah investasi senilai Rp100.000.000 dan akan menghasilkan laba bersih operasi Rp15.000.000 dengan menggunakan tiga sumber pembiayaan, yaitu utang obligasi jk.panjang (tk. bunga 9%) sebesar Rp40.000.000, utang bank (tingkat bunga 10%) sebesar Rp30.000.000, dan penjualan saham umum (tk. return yang diharapkan 12%)sebesar Rp30.000.000. Tarif pajak yang ditetapkan pemerintah 30%.

**Diminta:**

1. berapakah biaya modal rata-rata tertimbang (WACC) investasi tersebut?
2. berapakah EVA investasi?

**Penyelesaian:**

|                | Jumlah      | Presentase | x | Biaya setelah pajak    | WACC   |
|----------------|-------------|------------|---|------------------------|--------|
| Utang obligasi | 40.000.000  | 0,40       |   | 0,09 (1 – 0,3) = 0,063 | 0,0252 |
| Utang bank     | 30.000.000  | 0,30       |   | 0,10 (1 – 0,3) = 0,070 | 0,0210 |
| Saham umum     | 30.000.000  | 0,30       |   | 0,12                   | 0,0360 |
| Total          | 100.000.000 |            |   |                        | 0,0822 |

Laba setelah pajak (Rp15.000.000 x [1 – 0,3])                      Rp10.500.000  
 Biaya modal (8,22% x Rp100.000.000)                              (Rp8.220.000)  
 EVA    Rp 2.280.000

Perhitungan EVA menunjukkan nilai positif sebesar Rp2.280.000, artinya investasi menghasilkan laba melebihi biaya modal yang digunakan, atau bisa dikatakan investasi tersebut menambah nilai kekayaan perusahaan.

### Aspek Keperilakuan dari EVA

1. Sejumlah perusahaan menemukan bahwa EVA membantu mendorong perilaku yang tepat dari divisinya dan menekankan bahwa pendapatan operasi saja tidaklah cukup. Hal ini dikarenakan EVA mengandalkan pada biaya modal aktual.
2. Ketika tanggungjawab untuk keputusan investasi ada di tangan manajemen perusahaan, biaya modal dianggap sebagai pengeluaran perusahaan. Jika divisi membeli persediaan dan melakukan investasi, maka pembiayaan atas investasi itu dibebankan dalam laporan laba rugi perusahaan dan tidak dianggap sebagai pengurangan laba operasi divisi.

Untuk pengukuran kinerja, EVA dipandang lebih baik dari ROI. Alasan utamanya karena EVA mendorong para manajer untuk mengambil keputusan investasi yang menguntungkan perusahaan secara keseluruhan, yang mungkin ditolak oleh manajer yang diukur kinerjanya dengan ROI. Kunci keunggulan EVA adalah bahwa EVA menekankan pada laba operasi setelah pajak dan biaya modal aktual. Para investor menyukai EVA karena menghubungkan laba dengan jumlah sumber daya yang diperlukan untuk memperolehnya.

Berikut ini adalah perbandingan antara ROI dan EVA:

| ROI  | EVA   |
|--|---|
| 1. ROI merupakan suatu ukuran komprehensif yang mencerminkan hal-hal yang dapat mempengaruhi laporan keuangan. | 1. Dengan EVA, setiap unit bisnis memiliki tujuan laba yang sama untuk setiap investasi yang diperbandingkan.                     |
| 2. ROI mudah dihitung, mudah dipahami dan mudah dibandingkan secara absolut.                                   | 2. Dengan EVA, setiap investasi yang menghasilkan laba lebih tinggi dari biaya modalnya akan tampak menarik bagi manajer.         |
| 3. ROI dapat diterapkan di setiap unit organisasi dan memungkinkan perbandingan antar unit secara langsung.    | 3. EVA memiliki korelasi positif yang lebih tinggi terhadap nilai pasar dibandingkan ROI maupun EPS ( <i>earning per share</i> ). |
| 4. Data ROI mudah diketahui oleh pesaing dan dapat digunakan sebagai dasar perbandingan antar perusahaan.      | 4. EVA memungkinkan penggunaan tingkat bunga/return yang berbeda untuk masing-masing aset.  |

ROI dan EVA merupakan alat ukur kinerja yang penting namun tidak mampu memberikan gambaran tentang perusahaan secara keseluruhan. Pada akhirnya perusahaan juga harus mengembangkan ukuran kinerja non keuangan. *Balanced Scorecard* merupakan suatu alat bantu manajerial yang tersedia untuk itu.

### **Mengukur dan Memberikan Reward atas Kinerja Manajer**

Kompensasi yang diberikan kepada manajer harus dihubungkan dengan hal-hal yang berada dalam kendali/kekuasaan manajer. Perancangan sistem kompensasi juga harus diupayakan untuk mendorong *goal congruence*. Manajer mungkin saja tidak memberikan kinerja yang baik. Hal ini bisa terjadi karena alasan berikut ini: (1) manajer mempunyai kemampuan yang rendah, (2) manajer tidak bekerja sebaik yang dibutuhkan, dan (3) manajer lebih suka menghabiskan sumber daya perusahaan untuk keuntungan pribadinya. Reward yang diterima oleh manajer meliputi kompensasi kas (peningkatan gaji, bonus dan opsi saham) dan kompensasi non kas (kantor yang nyaman, kendaraan pribadi dari kantor, keanggotaan klub elit, dll).

### ***Transfer Pricing***

Dalam organisasi yang terdesentralisasi, output dari satu divisi sering menjadi input bagi divisi lainnya. Dari transaksi internal semacam itu, muncullah mekanisme harga transfer (*transfer price*). Harga transfer adalah nilai dari barang yang ditransfer, dimana nilai tersebut menjadi pendapatan bagi divisi yang menjual dan menjadi biaya bagi divisi yang membeli. Harga transfer mempengaruhi divisi-divisi yang terlibat transfer serta perusahaan secara keseluruhan melalui pengaruhnya pada ukuran kinerja divisi, laba perusahaan secara keseluruhan, dan otonomi divisi.

### **Pendekatan Biaya Oportunitas sebagai Pedoman dalam *Transfer Pricing***

Pendekatan biaya oportunitas mengidentifikasi harga minimum dan maksimum yang dapat diterima oleh divisi pembeli dan harga maksimum yang akan bersedia dibayar oleh divisi penjual.

1. Harga transfer minimum adalah harga transfer yang tidak akan membuat divisi penjual merasa rugi jika menjual input kepada divisi internal perusahaan dibandingkan jika menjual input kepada pihak di luar perusahaan.

2. Harga transfer maksimum adalah harga transfer yang tidak akan membuat divisi pembeli merasa rugi jika harus membeli barang dari divisi internal perusahaan dibandingkan jika membeli dari luar.

Tiga metode yang biasa digunakan dalam penetapan harga transfer:

1. Harga Pasar Secara umum, harga pasar akan menjadi harga terbaik bagi harga transfer. Harga pasar akan menjadi ideal jika: (1) pasar bersifat persaingan sempurna, (2) terdapat pasar ekstern untuk produk yang ditransfer, (3) divisi penjual dan pembeli bebas untuk menjual dan membeli produk sebanyak yang dibutuhkan (produk mampu diserap oleh/dari pasar). Harga transfer minimum bagi divisi penjual dan harga transfer maksimum bagi divisi pembeli adalah harga pasar. Menetapkan harga transfer yang berbeda dari harga pasar akan mengurangi profitabilitas perusahaan secara keseluruhan.
2. Harga Transfer Negosiasi Dalam praktiknya, pasar persaingan sempurna sangat jarang ditemukan sehingga harga pasar tidak lagi sesuai untuk harga transfer. Dalam kasus seperti ini, harga dari hasil negosiasi transfer bisa menjadi alternatif terbaik.

Harga transfer negosiasi menawarkan beberapa keunggulan terkait dengan kriteria goal congruence, otonomi, dan keakuratan evaluasi kinerja. Biaya oportunitas dapat digunakan untuk menentukan batasan negosiasi yang dilakukan.

Adapun kelemahan dari harga transfer negosiasi, antara lain:

1. Manajer divisi yang mempunyai informasi pribadi dapat mengambil keuntungan dari manajer divisi yang lain. □ Ukuran kinerja dapat dipengaruhi oleh kemampuan negosiasi dari manajer.
2. Negosiasi dapat menghabiskan waktu dan sumber daya yang cukup besar.
3. Harga Transfer Berdasarkan Biaya Penggunaan harga transfer berdasarkan biaya tidak lazim direkomendasikan; namun apabila transfer menimbulkan dampak yang kecil terhadap profitabilitas kedua divisi, pendekatan ini dapat diterima. Tiga bentuk penetapan harga berdasarkan biaya, antara lain:

- a. Biaya penuh

Biaya penuh (*full cost*) meliputi biaya tenaga kerja langsung, biaya tenaga kerja langsung, overhead variabel, dan bagian dari overhead tetap. Pendekatan ini sangat sederhana dalam penghitungannya namun memiliki banyak kelemahan. Penetapan harga transfer penuh dapat merusak insentif, mengganggu ukuran-ukuran kinerja, tidak mampu menyajikan

informasi yang akurat tentang biaya kesempatan, serta menutup kemungkinan harga negosiasi.

b. Biaya penuh plus markup

Penetapan dengan biaya penuh plus markup ini memiliki masalah yang sama seperti pada biaya penuh, namun kelemahannya dapat diminimalkan apabila markup bisa dinegosiasikan.

c. Biaya variabel plus ongkos tetap

Keunggulan metode ini dibanding biaya penuh plus markup adalah apabila divisi penjual sedang beroperasi di bawah kapasitas, maka biaya variabel adalah biaya kesempatannya. Dengan menganggap bahwa ongkos biaya tetap dapat dinegosiasikan, pendekatan biaya variabel sama dengan penetapan harga transfer negosiasi.

Saat ini, banyak perusahaan yang mengarah pada penggunaan *benchmarking* dan *outsourcing*. Dengan *benchmarking*, perusahaan mempelajari bagaimana perusahaan lain mencapai efektivitas dan lebih tertarik dalam pencapaian biaya/harga serendah mungkin. Dengan *outsourcing*, penyediaan barang/jasa secara internal dilakukan oleh suatu perusahaan eksternal sehingga harga transfer adalah harga pasar sebenarnya.

**Contoh Soal:**

CV. Nurandri memiliki sejumlah divisi termasuk divisi A yang memproduksi kaos olahraga dan divisi C yang memproduksi penyejuk dan penghangat ruangan. Divisi A memproduksi model NA-112 yang dapat digunakan oleh divisi C. harga pasar NA-112 adalah Rp55.000 dan biaya penuh dari kaos olahraga adalah Rp25.000.

**Diminta:**

1. Jika CV. Nurandri memiliki kebijakan penetapan harga transfer yang mensyaratkan biaya penuh, berapakah harga transfernya? Apakah divisi A dan C akan lebih memilih untuk mentransfer pada harga transfer tersebut?
2. Jika CV. Nurandri memiliki kebijakan penetapan harga transfer yang mensyaratkan harga pasar, berapakah harga transfernya? Apakah divisi A dan C akan memilih untuk mentransfer pada harga transfer tersebut?
3. Asumsikan CV. Nurandri memberikan kesempatan penetapan harga transfer negosiasi dan divisi A dapat menghindari beban penjualan

sebesar Rp10.000 dengan menjual ke divisi C. Divisi manakah yang akan menetapkan harga transfer minimum, dan berapakah harga transfer minimumnya? Divisi manakah yang akan menetapkan harga transfer maksimum, dan berapakah harga transfer maksimumnya? Apakah divisi A dan C akan lebih memilih untuk mentransfer pada kisaran harga tawar-menawar tersebut?

**Penyelesaian:**

1. Harga transfer biaya penuhnya adalah Rp25.000. divisi C akan sangat senang dengan harga transfer tersebut, tetapi divisi A akan menolak untuk mentransfer karena dapat memperoleh harga Rp55.000 dari pihak luar perusahaan.
2. Harga pasarnya adalah Rp55.000. Divisi A dan C akan mentransfer pada harga tersebut (karena tidak ada divisi yang dirugikan jika dibandingkan dengan membeli atau menjual dari pihak-pihak diluar perusahaan).
3. Harga transfer minimum adalah  $Rp55.000 - Rp25.000 = Rp30.000$ . Harga ini ditetapkan oleh divisi A, divisi yang menjual. Harga transfer maksimum adalah Rp55.000. Harga ini ditetapkan oleh divisi C, divisi yang membeli. Kedua divisi akan menerima harga transfer di antara harga minimum dan maksimum. Harga transfer yang tepat akan bergantung pada kemampuan bernegosiasi dari kedua manajer divisi tersebut.

**PILIHAN GANDA**

1. Rumus yang digunakan untuk mencari *Return On Investment* (ROI) adalah ...
  - a.  $\frac{\text{Laba operasional}}{\text{Aset Lancar}}$
  - b.  $\frac{\text{Laba operasional}}{\text{Aset operasi rata-rata}}$
  - c.  $\frac{\text{Laba operasional}}{\text{Total Aset operasi}}$
  - d.  $\frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Aset operasi rata-rata}}$
2. Berikut ini adalah hal-hal yang menjadi kelemahan ROI, kecuali...
  - a. Dapat menghasilkan pandangan yang sempit tentang laba divisi

- b. Mendorong manajer untuk berfokus pada keuntungan jangka pendek
  - c. Dapat menghasilkan pandangan yang ketat tentang laba divisi
  - d. Mendorong manajer untuk berfokus pada keuntungan jangka panjang
3. Strategi dalam mengelola berbagai akuntansi pertanggungjawaban yang dimiliki oleh perusahaan adalah ...
    - a. Deviasi dan sentralisasi
    - b. Sentralisasi dan terpusat
    - c. Sentralisasi dan tersentralisasi
    - d. Desentralisasi dan tersentralisasi
  4. Cara mengukur pusat investasi dengan menggunakan rumus ...
    - a. *Return On Assets* dan *Economic Value Added*
    - b. *Return On Investment* dan *Economic Value Added*
    - c. *Return On Equity* dan *Economic Value Added*
    - d. *Return On Liability* dan *Economic Value Added*
  5. Dalam organisasi yang terdesentralisasi, *output* dari satu divisi sering menjadi input bagi divisi lainnya, sehingga muncullah mekanisme ...
    - a. Harga divisi
    - b. Harga transfer
    - c. Transfer Divisi
    - d. Transfer Dana

### **SOAL LATIHAN**

1. Apa saja jenis akuntansi pertanggungjawaban?
2. Apa yang dimaksud dengan *Return On Investment* (ROI)?
3. Apa yang dimaksud dengan *Economic Value Added* (EVA)?
4. Apa yang dimaksud dengan *Transfer Pricing*?
5. Mengapa ada desentralisasi akuntansi pertanggungjawaban? Jelaskan!

### **SOAL KASUS SATU**

Departemen Listrik menghasilkan listrik untuk memenuhi kebutuhan tiga departemen produksi A, B dan C. Kapasitas departemen listrik pertahun adalah 180.000 kwh dengan jumlah biaya produksi listrik sebesar Rp60.000 yang terdiri dari :

Biaya Tetap Rp40.000

Biaya Variabel Rp20.000

Kebutuhan minimum departemen A, B dan C berturut-turut 50.000 kwh  
30.000 Kwh dan 50.000 kwh pertahun

DATA DEPARTEMEN LISTRIK-

Biaya Tetap Rp40.000

Biaya Variabel Rp20.000

Total Biaya Produksi Listrik pertahun Rp60.000

Data Pemakaian Listrik pertahun Kapasitas yang tersedia 180.000kwh

Kebutuhan pokok departemen

A 50.000 kwh

B 30.000 kwh

C 80.000 kwh

Kapasitas yang bebas pemakaiannya 100.000 kwh

**Diminta**

Hitunglah berapa besar biaya listrik yang dibebankan pada departemen A, departemen B, dan departemen C!

**SOAL KASUS DUA**

Data berikut ini dari PT. Percaya Maju tahun 2017:

- Penjualan (100 unit x Rp 25.000)                      Rp 2.500.000
- Beban Operasi:
  - Beban Gaji    Rp 1.000.000
  - Beban Listrik, air dan telp                      Rp 500.000
  - Beban Iklan    Rp 500.000
  - Beban rupa-rupa                                      Rp 250.000
- Aset operasi rata-rata                              Rp 1.250.000

**Diminta**

1. Hitung ROI PT. Percaya Maju tahun 2017!
2. Hitunglah ROI jika diasumsikan tahun 2018:
  - a. Manajer pusat investasi mampu meningkatkan unit yang dijual dari 100 unit menjadi 150 unit dan harga turun menjadi Rp 23.000 per unit dan beban iklan naik menjadi Rp 700.000 aset operasi yang digunakan tidak berubah
  - b. Manajer pusat investasi memangkas biaya iklan menjadi Rp 100.000 omzet penjualan dan aset operasi tetap
  - c. Manajer pusat investasi mengurangi aset operasi dari Rp 1.250.000 menjadi Rp 1.000.000, penjualan dan beban operasi tidak berubah

## INDEKS

### **H**

Harga transfer

### **K**

Kompensasi

### **L**

Laba residu

### **M**

Margin

Mark Up

### **N**

Negosiasi

### **O**

*Outsourcing*

### **P**

Pendelegasian

Perputaran (*Turnover*)

## GLOSARIUM

Harga transfer: Harga yang ditagihkan untuk barang yang ditransfer dari satu divisi ke divisi lainnya

Kompensasi : Ganti rugi / imbalan berupa uang atau bukan uang (natura), yang diberikan kepada karyawan dalam perusahaan atau organisasi.

Laba residu : Selisih antara laba operasi dan imbal hasil dalam rupiah yang dipersyaratkan atas aset operasi perusahaan.

Margin : Rasio laba operasi terhadap penjualan

Mark Up : Presentase yang dibebankan pada biaya dasar yang meliputi laba yang diinginkan dan biaya lain yang tidak termasuk dalam biaya dasar

Negosiasi : Proses tawar-menawar dengan jalan berunding guna mencapai kesepakatan bersama antara satu pihak (kelompok atau organisasi) dan pihak (kelompok atau organisasi) yang lain

*Outsourcing* : Jasa mendapatkan (barang atau jasa) dari pemasok luar atau luar, terutama di tempat sumber internal

Pendelegasian : Penyerahan atau pelimpahan wewenang

Perputaran : Jenis ukuran lainnya yang dapat dihitung menggunakan cara membagi penjualan dengan aset operasi rata-rata

## **REFERENSI**

Garrison, dkk. 2013. *Akuntansi Manajerial*. Buku 1 edisi 14. Jakarta: Salemba Empat.

Mowen, dkk. 2017. *Dasar-dasar Akuntansi Manajerial*. Edisi 5. Jakarta: Salemba Empat.

# Peranan Akuntansi Pertanggungjawaban

---

### Standar Kompetensi:

Mahasiswa dapat memahami pengertian akuntansi pertanggungjawaban, tujuan akuntansi pertanggungjawaban, manfaat akuntansi pertanggungjawaban, pusat-pusat pertanggungjawaban, macam sistem akuntansi pertanggungjawaban, serta laporan akuntansi pertanggungjawaban.

### Kompetensi Dasar:

Setelah mempelajari bab ini, mahasiswa diharapkan dapat:

23. Menjelaskan tentang informasi peranan pertanggungjawaban dalam akuntansi manajemen
24. Membedakan antara pusat-pusat pertanggungjawaban
25. Mendeskripsikan syarat akuntansi pertanggungjawaban

Akuntansi pertanggungjawaban adalah jawaban akuntansi manajemen terhadap pengetahuan-pengetahuan umum, kegagalan-kegagalan bisnis dapat diefektifkan dengan mengendalikan tanggung jawab orang-orang untuk membawanya ke luar operasionalisasi. Dalam sistem akuntansi pertanggungjawaban, prestasi diukur dengan membandingkan antara hasil sesungguhnya dengan *budget* atau standar. Ukuran penilaian utama adalah yang diperoleh dan bukan bagaimana hasil tersebut diperoleh.

### PENGERTIAN AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN

Menurut Hansen dan Mowen (2010), akuntansi pertanggungjawaban adalah alat fundamental untuk pengendalian manajemen dan ditentukan melalui empat elemen penting, yaitu pemberian tanggung jawab, pembuatan ukuran kinerja atau *benchmarking*, pengevaluasian kinerja, dan pemberian penghargaan. Sedangkan menurut Carter (2009), suatu bagan organisasi menunjukkan posisi manajemen utama dari suatu entitas, membantu untuk mendefinisikan wewenang, tanggungjawab dan

akuntabilitas serta penting dalam mengembangkan suatu sistem akuntansi biaya yang dapat melaporkan tanggungjawab dari para individu.

Informasi akuntansi pertanggungjawaban sangat dibutuhkan dalam pengendalian manajemen sebagai sarana untuk komunikasi, motivasi dan penilaian. Manajemen bertanggungjawab untuk memastikan bahwa pekerjaan itu telah dilaksanakan, maka informasi akuntansi membantu pembentukan orang-orang dalam organisasi dan memotivasi agar bersedia melaksanakan yang diinginkan manajer dan melakukan penilaian sepuluh (10) terhadap karyawan secara periodik untuk mengetahui sejauh mana pekerjaan telah dilaksanakan.

Akuntansi pertanggungjawaban yang baik, dalam penerapannya harus menetapkan atau memberi wewenang secara tegas, karena dari wewenang ini menimbulkan adanya tanggungjawab. Dengan wewenang dan tanggungjawab tersebut, memudahkan pengendalian terhadap penyimpangan yang terjadi. Akuntansi pertanggung jawaban banyak di pakai oleh perusahaan dan badan usaha lainnya karena memungkinkan perusahaan untuk merekam seluruh aktivitas usahanya, kemudian mengetahui unit yang bertanggungjawab atas aktivitas tersebut, dan menentukan unit usaha mana yang tidak berjalan secara efisien.

## **KONSEP INFORMASI AKUNTANSI PERTANGGUNG JAWABAN**

Informasi akuntansi pertanggung jawaban merupakan keluaran system akuntansi pertanggung jawaban. Konsep informasi akuntansi pertanggung jawaban telah berkembang sejalan dengan metode pengendalian biaya yang digunakan dalam perusahaan. Dalam system ini informasi pertanggung jawaban tradisional, informasi akuntansi pertanggung jawaban merupakan informasi aset, pendapatan dan atau beban, yang dihubungkan dengan manajer yang bertanggung jawab atas pusat pertanggung jawaban tertentu.

Wewenang yang dimiliki oleh seorang manajer menjadikan dalam posisi dapat mengendalikan suatu yang berada di bawah wewenang, dalam hubungannya wewenang manajer tertentu, aset, pendapatan, dan biaya dapat dikelompokkan menjadi dua golongan:

1. Aset, pendapatan, dan biaya terkendali dan
2. Aset, pendapatan, dan biaya tidak terkendali oleh manajer tersebut.

## **Aset terkendali**

Aset yang digunakan oleh suatu pusat pertanggungjawaban dapat dikelompokkan ke dalam dua golongan:

1. Aset terkendali dan
2. Aset tidak terkendali

Aset terkendali bagi seorang manajer pusat pertanggungjawaban adalah

- a. Aset yang perolehan dan penggunaannya berada di bawah wewenang manajer pusat pertanggung jawaban tersebut, atau
- b. Aset yang penggunaannya berada di dalam wewenang manajer pusat pertanggung jawaban tersebut.

## **Pendapatan Terkendali**

Pertanggung jawaban pendapatan yang diperoleh suatu pusat pertanggung jawaban tidak terlalu sulit pelaksanaannya, karena pendapatan mudah diidentifikasi dengan manajer yang bertanggung jawab untuk memperolehnya.

## **Biaya terkendali**

Untuk memisahkan biaya kedalam biaya terkendali dan tidak terkendali pada kenyataannya sering kali ditemui kesulitan. Pedoman untuk menetapkan apakah suatu biaya dapat dibebankan sebagai tanggung jawab seorang manajer pusat pertanggung jawaban adalah sebagai berikut:

- a. Jika seseorang manajer memiliki wewenang, baik dalam pemerolehan maupun penggunaan jasa, manajer harus dibebani dengan biaya jasa tersebut.
- b. Jika seseorang manajer dapat secara signifikan mempengaruhi jumlah biaya tertentu melalui tindakannya sendiri, manajer dapat dibebani dengan biaya tersebut.
- c. Jika seseorang manajer tidak dapat secara signifikan, mempengaruhi jumlah biaya tertentu melalui tindakan langsungnya sendiri dapat juga dibebani biaya tersebut, jika manajemen puncak menghendaki agar manajer menaruh perhatian.

### **Pengubahan biaya tidak terkendali menjadi biaya terkendali**

Biaya tidak terkendali dapat diubah menjadi biaya terkendali melalui dua cara yang saling berkaitan:

1. Dengan mengubah dasar pembebanan dari alokasi ke pembebanan langsung atau
2. Dengan mengubah letak tanggung jawab pengambilan keputusan.

### **Anggaran biaya sebagai tolak ukur pengendalian biaya**

Untuk pengendalian biaya, anggaran biaya harus disusun sesuai dengan tingkat manajemen dalam organisasi. Tiap-tiap manajemen harus mengajukan rancangan anggaran biaya yang berada di bawah tanggung jawab masing-masing, yang kemudian rancangan-rancangan anggaran ini kemudian dikontribusikan dan diselelarkan satu sama lain oleh komite anggaran.

### **Terkendalnya biaya versus variabilitas biaya**

Variabilitas biaya merupakan perilaku biaya dalam hubungannya dengan perubahan *volume* kegiatan. Jika variabilitas biaya dihubungkan dengan wewenang tertentu, maka biaya harus dikelompokkan. *Committed fixed cost* adalah biaya tetap yang timbul dari pemilikan pabrik, *equipment*, dan organisasi pokok. Biaya ini tetap dikeluarkan guna mempertahankan kemampuan perusahaan dalam memenuhi tujuan-tujuan jangka panjang. Contoh *committed fixed cost* adalah biaya depresiasi, pajak bumi dan bangunan, biaya asuransi, sewa, dan gaji karyawan kunci.

### **PUSAT-PUSAT PERTANGGUNGJAWABAN**

Pusat pertanggungjawaban merupakan suatu segmen bisnis yang manajernya bertanggung jawab terhadap serangkaian kegiatan-kegiatan tertentu. Ada 4 jenis pusat pertanggungjawaban menurut Anthony & Govindarajan (2002), yaitu:

#### **1. Pusat Pendapatan (*Revenue Center*)**

Pusat pendapatan (*revenue center*) merupakan pusat pertanggungjawaban dimana *outputnya* diukur dalam unit moneter, tetapi tidak

dihubungkan dengan inputnya. Kinerja keuangan pusat pendapatan diukur atas dasar pendapatan yang diperoleh, yaitu hasil kali antara unit yang dijual dengan harga jualnya.

## **2. Pusat Biaya (*Expense Center*)**

Pusat biaya (*expense center*) merupakan pusat pertanggungjawaban dimana input atau biaya diukur dalam unit moneter namun outputnya tidak diukur dalam unit moneter. Pusat biaya dibagi menjadi:

- a. Pusat biaya teknik/standar (*standard or engineered expense center*)  
adalah elemen biaya yang benar-benar terjadi dan dapat diukur secara pasti karena mempunyai hubungan yang erat dengan *output* yang dihasilkan. Misalnya: bahan baku, upah tenaga kerja, bahan bakar habis pakai, bahan-bahan pembantu lainnya.
- b. Pusat biaya kebijakan  
adalah biaya yang sebagian besar yang terjadi tidak mempunyai hubungan yang erat dengan *output* yang dihasilkan. Ada beberapa pembagian pusat biaya kebijakan yaitu:
  - 1) Pusat biaya administrasi dan umum
  - 2) Pusat biaya penelitian dan pengembangan
  - 3) Pusat biaya pemasaran

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

Pusat laba (*profit center*) merupakan pusat pertanggungjawaban dimana kinerjanya diukur berdasarkan laba yang diperoleh.

## **4. Pusat Investasi (*Investment Center*)**

Pusat Investasi (*Investment center*) merupakan pusat pertanggungjawaban dimana kinerjanya diukur berdasarkan laba yang diperoleh dihubungkan dengan investasi yang digunakan untuk memperoleh laba tersebut. Informasi atas dasar pusat investasi dapat memotivasi manajer untuk:

- a. Menghasilkan laba.
- b. Mengambil keputusan untuk menambah investasi.
- c. Mengambil keputusan untuk melepas investasi, bila investasi tersebut tidak memberikan kembalian yang memadai.

## **MACAM SISTEM TIPE AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN**

Kondisi bisnis dapat dikategorikan menjadi dua yaitu stabil dan dinamis. Kondisi bisnis stabil ialah situasi bisnis dimana relatif tidak ada perubahan tingkat suku bunga, harga, dan tingkat pajak, dan persaingan relatif tidak tajam. Sedangkan kondisi bisnis dinamis ialah situasi bisnis dimana terjadi perubahan yang terus-menerus, seperti:

1. tingkat suku bunga,
2. harga, dan
3. tingkat pajak dan persaingan sangat tajam.

## **TUJUAN DAN MANFAAT AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN**

Akuntansi pertanggungjawaban memberikan kemudahan manajemen dalam mengontrol setiap hierarki pusat pertanggungjawaban dan mengkoordinasi setiap aktivitas dari pusat-pusat pertanggungjawaban tersebut, setiap unit organisasi tersebut memberikan laporan dalam waktu bulanan, triwulan, semesteran, maupun tahunan. Laporan ini kelak menjadi sarana pertanggungjawaban kepada manajer yang lebih tinggi.

Informasi akuntansi pertanggungjawaban dapat berupa informasi masa lalu dan informasi masa yang akan datang. Informasi masa yang akan datang bermanfaat untuk penyusunan anggaran, sedangkan informasi akuntansi masa lalu bermanfaat sebagai penilai kinerja manajer akuntansi pertanggungjawaban dan memotivasi manajer. Manfaat dari Akuntansi Pertanggungjawaban adalah:

1. Dasar penyusunan anggaran
2. Penilai kerja manajer pusat pertanggungjawaban
3. Pemotivasi manajer
4. Alat untuk memantau efektivitas program pengelolaan aktivitas.

Sistem akuntansi pertanggungjawaban, menurut Horngren yang dialih bahasakan oleh Hutahuruk (2002:413), diharapkan suatu organisasi atau perusahaan adalah sebagai berikut:

1. Organisasi akan lebih mudah dikendalikan karena organisasi dibagi menjadi unit-unit kecil pengendalian yang berupa pusat-pusat pertanggungjawaban.

2. Keputusan-keputusan operasional lebih baik karena dilakukan oleh manajer pusat-pusat pertanggungjawaban yang mengetahui permasalahan dan informasi untuk pemecahan masalah.
3. Secara cepat dapat diambil keputusan yang tepat.
4. Para manajer pusat-pusat pertanggungjawaban dapat mengembangkan kemampuan manajerial.
5. Meningkatkan rasa tanggung jawab dan keputusan kerja para manajer pusat pertanggungjawaban.

### **KARAKTERISTIK AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN**

Menurut Mulyadi (2008), akuntansi pertanggungjawaban memiliki empat (4) karakteristik adalah sebagai berikut:

1. Adanya identifikasi pusat pertanggungjawaban.  
Akuntansi pertanggungjawaban mengidentifikasi pusat pertanggung jawaban sebagai unit organisasi seperti departemen, produk, tim kerja, atau individu. Apapun satuan pusat pertanggung jawaban yang dibentuk, sistem akuntansi pertanggungjawaban membebaskan tanggung jawab kepada individu yang diberi wewenang. Tanggung jawab dibatasi dalam satuan keuangan (seperti biaya).
2. Standar ditetapkan sebagai tolok ukur kinerja manajer yang bertanggung jawab atas pusat pertanggungjawaban tertentu. Setelah pusat pertanggungjawaban diidentifikasi dan ditetapkan, sistem akuntansi pertanggungjawaban menghendaki ditetapkannya biaya standar sebagai dasar untuk menyusun anggaran. Anggaran berisi biaya standar yang diperlukan untuk mencapai sasaran yang telah ditetapkan. Biaya standar dan anggaran merupakan ukuran kinerja manajer pusat pertanggungjawaban dalam mewujudkan sasaran yang ditetapkan dalam anggaran.
3. Kinerja manajer diukur dengan membandingkan realisasi dengan anggaran.  
Pelaksanaan anggaran merupakan penggunaan sumber daya oleh manajer pusat pertanggungjawaban dalam mewujudkan sasaran yang ditetapkan dalam anggaran. Penggunaan sumber daya ini diukur dengan informasi akuntansi pertanggungjawaban, yang mencerminkan ukuran kinerja manajer pusat pertanggungjawaban dalam mencapai sasaran anggaran. Dengan informasi akuntansi pertanggungjawaban, secara prinsip individu hanya dimintai

pertanggungjawaban atas biaya yang ia memiliki wewenang untuk mempengaruhinya secara signifikan. Informasi akuntansi pertanggungjawaban menyajikan informasi biaya sesungguhnya dan informasi biaya yang dianggarkan kepada setiap manajer yang bertanggung jawab, untuk memungkinkan setiap manajer mempertanggungjawabkan pelaksanaan anggaran mereka dan memungkinkan mereka untuk memantau pelaksanaan anggaran mereka.

4. Manajer secara individual diberi penghargaan atau hukuman berdasarkan kebijakan manajemen yang lebih tinggi. Sistem penghargaan dan hukuman dirancang untuk memacu para manajer dalam mengelola biaya—untuk mencapai target standar biaya yang dicantumkan dalam anggaran. Atas dasar evaluasi penyebab terjadinya penyimpangan biaya yang direalisasikan dari biaya yang dianggarkan, para manajer secara individual diberi penghargaan atau hukuman menurut sistem penghargaan dan hukuman yang ditetapkan.

#### **SYARAT-SYARAT PENERAPAN AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN**

Menurut Mulyadi (2008), sistem akuntansi pertanggungjawaban di dalam bab ini ada lima (5) syarat yaitu:

1. Struktur organisasi yang menetapkan secara tegas tugas wewenang dan tanggung jawab tiap tingkatan manajemen.
2. Anggaran biaya yang disusun untuk tiap tingkatan manajemen.
3. Penggolongan biaya sesuai dengan dapat dikendalikan tidaknya biaya oleh manajemen tertentu dalam operasi.
4. Terdapatnya susunan kode rekening perusahaan yang dikaitkan dengan kewenangan pengendalian pusat pertanggungjawaban.
5. Sistem pelaporan biaya kepada manajer yang bertanggungjawab (*responsibility reporting*).

Ada berbagai faktor lain yang dapat membantu untuk membuat tanggapan atau penerimaan dari pembaca laporan yang lebih baik:

1. Laporan harus tepat waktu.
2. Laporan harus sederhana dan jelas.
3. Laporan harus dinyatakan dalam bahasa dan istilah yang dikenal oleh pimpinan yang akan memakainya.
4. Informasi harus disajikan dalam urutan yang logis.
5. Laporan harus akurat.

6. Bentuk penyajian harus disesuaikan dengan pimpinan yang akan menggunakannya.
7. Selalu distandarisasikan, apabila mungkin.
8. Rancangan laporan harus mencerminkan sudut pandang pimpinan.
9. Laporan harus berguna.
10. Biaya penyiapan laporan harus dipertimbangkan.
11. Perhatian yang diberikan untuk penyiapan laporan harus sebanding dengan manfaatnya.

### **INFORMASI AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN**

Informasi akuntansi pertanggungjawaban merupakan informasi biaya, pendapatan, dan aset yang dihubungkan dengan manajer yang bertanggungjawab terhadap pusat pertanggungjawaban tertentu. Dalam penyusunan anggaran, tiap manajer dalam organisasi merencanakan biaya dan pendapatan yang menjadi tanggung jawabnya di bawah koordinasi manajemen puncak.

Selain informasi akuntansi, perusahaan ini juga menggunakan informasi manajemen. Tujuannya adalah untuk menyajikan kepada manajer mengenai informasi yang berguna dalam mengambil keputusan.

Informasi akuntansi pertanggungjawaban juga dapat digunakan sebagai **alat ukur kinerja manajer**. Informasi akuntansi sangat berguna, baik untuk pihak intern organisasi perusahaan maupun untuk pihak ekstern perusahaan. Bagi pihak intern, informasi akuntansi sangat diperlukan untuk mengetahui hasil kerja dari para manajer, hasil kerja tersebut dapat berupa laporan. Sistem pelaporan pertanggungjawaban menyajikan informasi untuk pengendalian manajemen. Pada hakekatnya, sistem pelaporan pertanggungjawaban juga dikenal sebagai sistem akuntansi pertanggungjawaban yang terdiri dari seperangkat laporan di dalam suatu perusahaan.

Informasi akuntansi pertanggungjawaban juga berguna dalam **pengendalian manajemen**, karena menekankan pada hubungan antara informasi dengan manajer yang bertanggungjawab terhadap perencanaan dan pelaksanaan. Pengendalian dapat dilakukan dengan cuma memberikan tanggungjawab kepada masing-masing manajer untuk merencanakan pendapatan dan atau biaya, dan berusaha mengajukan informasi realisasi pendapatan dan biaya tersebut di bawah pengendaliannya.

Dengan demikian anggaran harus disusun untuk setiap pusat pertanggungjawaban, yang dibebani tanggungjawab atas pendapatan dan biaya. Di samping itu melalui realisasi dari setiap pusat pertanggung jawaban dibandingkan dengan anggarannya, sehingga dapat ditentukan selisih (*variance*) dan anggaran. Selanjutnya selisih ini dapat digunakan sebagai dasar untuk menilai prestasi manajer dari setiap pusat pertanggungjawaban.

Dalam hal ini akuntansi pertanggungjawaban penting dalam proses perencanaan dan pengendalian kegiatan organisasi; karena dapat menekankan hubungan antara Informasi dengan jasa yang bertanggung jawab terhadap perencanaan dan realisasinya. Pengendalian dapat dilakukan dengan memberikan peran bagi manajer untuk merencanakan pendapatan dan atau biaya yang menjadi tanggungjawab dan kemudian menyajikan informasi realisasi pendapatan dan biaya tersebut menurut manajer yang bertanggungjawab. Dengan demikian, informasi yang ada melalui akuntansi pertanggungjawaban dapat mencerminkan nilai yang dibuat oleh setiap manajer dalam menggunakan berbagai sumber ekonomi untuk melaksanakan peran manajer tersebut dalam mencapai tujuan perusahaan.

## **HUBUNGAN STRUKTUR ORGANISASI DENGAN PUSAT PERTANGGUNG JAWABAN**

Menurut Supriyono (2001: 2), organisasi adalah sekelompok orang yang berkerja bersama-sama untuk mencapai satu atau beberapa tujuan. Adapun pengertian struktur organisasi adalah struktur organisasi mengidentifikasi peran dan tanggung jawab karyawan yang dipekerjakan oleh perusahaan. Ada 2 tipe struktur organisasi berkaitan dengan pusat-pusat pertanggungjawaban, yaitu: organisasi fungsional dan organisasi divisional.

Dalam hubungannya dengan tingkat pertanggungjawaban atau pemberian wewenang, struktur organisasi terbagi menjadi dua bagian, yaitu organisasi fungsional dan divisional.

1. Organisasi Fungsional
2. Dalam organisasi fungsional, pembagian pusat pertanggungjawaban didasarkan atas fungsi, yaitu fungsi produksi, fungsi penjualan (pemasaran), dan fungsi administrasi.
3. Organisasi Divisional

Dalam organisasi divisional, pembagian organisasi didasarkan pada divisi-divisi penghasilan laba.

### **PENGUKURAN KINERJA MANAJER PUSAT PERTANGGUNGJAWABAN**

Prestasi kerja atau yang biasa juga disebut kinerja adalah kontribusi yang dapat diberikan oleh suatu bagian pencapaian tujuan perusahaan oleh karena itu pengukuran atas kontribusi yang dapat diberikan oleh suatu bagian bagi pencapaian tujuan perusahaan. Dalam mengevaluasi pengukuran kinerja manajer pusat pertanggungjawaban ada tiga kriteria yang digunakan yaitu efisiensi, efektivitas, dan ekonomis.

Efisiensi adalah perbandingan, antara *output* yang dihasilkan dengan besarnya input yang digunakan. Sedangkan efektivitas adalah hubungan antara *output* suatu pusat pertanggungjawaban yang sasarannya harus dicapai. Efektivitas selalu berhubungan dengan tujuan organisasi sedang efisiensi tidak ekonomis dimaksudkan sebagai penggunaan sumber dana seminimal mungkin. Suatu pusat pertanggung jawaban dalam melaksanakan operasinya harus memenuhi ketiga kriteria di atas. Dari uraian mengenai berbagai tipe pusat pertanggungjawaban tersebut di atas, manajer pusat pertanggung jawaban diukur prestasinya berdasarkan karakteristik masukan dan keluarannya.

Biaya merupakan tolok ukur prestasi bagi manajer pusat biaya, sedangkan pendapatan merupakan tolok ukur prestasi bagi manajer pusat pendapatan. Dalam pusat investasi rasio laba dengan investasi atau residual *income* dipakai sebagai tolok ukur prestasi manajer pusat pertanggungjawaban tersebut. Perlu diingat bahwa manajer pusat pertanggungjawaban tidak hanya diukur prestasinya dengan menggunakan tolok ukur keuangan saja, namun masih ada tolok ukur nonkeuangan yang digunakan untuk mengukur prestasi manajer pusat pertanggungjawaban.

### **METODE PENGUKURAN KINERJA**

Metode pengukuran kinerja merupakan satu hal yang penting dalam proses perencanaan dan pengawasan. Melalui pengukuran perusahaan dapat memilih strategi dan struktur keuangannya dan menemukan *phase out* terhadap unit-unit bisnis yang tidak produktif.

Selama ini belum dirasakan adanya suatu metode penilaian yang secara akurat dan komprehensif mampu memberikan penilaian secara

wajar atas kondisi suatu perusahaan. Ditengah kekurangan alat ukur untuk menilai kinerja operasional, beberapa metode yang dapat dipergunakan antara lain:

1. Analisis Rasio
2. Anggaran
3. *Balance Scorecard* (BSC)
4. *Economic Value Added* (EVA)
5. *Benchmarking*

### **PEMBEBANAN TANGGUNG JAWAB BIAYA DALAM SISTEM AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN TRADISIONAL**

Proses penyusunan anggaran selalu menghadapi masalah penentuan wewenang manajer atau suatu biaya. Dalam menentukan terkendalikan atau tidaknya suatu biaya, dicerminkan melalui biaya yang dikeluarkan ataukah melalui sumber daya yang dikonsumsi sebagai contoh adalah biaya Departemen Listrik yang dinikmati manfaatnya oleh departemen produksi dan departemen lainnya dalam perusahaan. Jika terkendalinya biaya didasarkan pada sumber daya yang dikonsumsi, maka manajer departemen produksi dan departemen lain sebagai konsumen sumber daya listrik dibebani tanggungjawab atas terjadinya biaya listrik tersebut, sedangkan jika terkendalinya biaya didasarkan atas biaya yang dikeluarkan maka manajer departemen listrik dibebani tanggungjawab sepenuhnya terhadap biaya listrik tersebut.

### **LAPORAN AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN**

Tujuan dari mengembangkan laporan pusat pertanggungjawaban adalah diperuntukkan sebagai berikut:

1. Mengizinkan manajemen puncak untuk mendelegasikan tanggung jawab dan otoritas terhadap kepala departemen sehingga mereka dapat mencapai tujuan operasi departemen.
2. Menyediakan manajemen puncak dengan informasi (umumnya terhadap dasar akuntansi) untuk mengukur kinerja dari setiap departemen dalam pencapaian tujuan operasi. Dengan praktek akuntansi pertanggungjawaban organisasi tunggal, departemen dapat diidentifikasi sebagai pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba dan pusat investasi.

### **PILIHAN GANDA**

1. Apa yang dimaksud dengan akuntansi pertanggungjawaban .....
  - a. Alat fundamental untuk pengendalian manajemen dan ditentukan melalui tiga elemen penting
  - b. Seni untuk pengendalian manajemen dan ditentukan melalui tiga elemen penting
  - c. Alat fundamental untuk pengendalian manajemen dan ditentukan melalui empat elemen penting
  - d. Seni untuk pengendalian manajemen dan ditentukan melalui empat elemen penting
  
2. Ada dua bagian yang terhubung dengan tingkat pertanggungjawaban atau pemberian wewenang struktur organisasi, yaitu .....
  - a. Organisasi Fungsional dan Fundamental
  - b. Organisasi Fundamental dan Operasional
  - c. Organisasi Operasional dan Struktural
  - d. Organisasi Divisional dan Fundamental
  
3. Pusat biaya disebut juga dengan .....
  - a. *Profit center*
  - b. *Expense center*
  - c. *Revenue center*
  - d. Investment Center
  
4. Memotivasi manajer akan menghasilkan .....
  - a. Kerugian yang signifikan
  - b. Keuntungan yang tinggi
  - c. Membantu dalam hal keputusan untuk menambah anggaran
  - d. Membantu dalam hal keputusan untuk menambah biaya
  
5. Salah satu tujuan daripada laporan akuntansi pertanggungjawaban adalah .....
  - a. Mengizinkan *lower management* untuk mendelegasikan tanggungjawaban dan otoritas terhadap kepala departemen sehingga mereka dapat mencapai tujuan operasi departemen
  - b. Mengizinkan *middle management* untuk mendelegasikan tanggungjawaban dan otoritas terhadap kepala departemen sehingga mereka dapat mencapai tujuan operasi departemen
  - c. Mengizinkan *top management* untuk mendelegasikan tanggungjawaban dan otoritas terhadap kepala departemen sehingga mereka dapat mencapai tujuan operasi departemen

- d. Mengizinkan *employee* untuk mendelegasikan tanggungjawaban dan otoritas terhadap kepala departemen sehingga mereka dapat mencapai tujuan operasi departemen

### **SOAL LATIHAN**

1. Mengapa perlu mempelajari akuntansi pertanggungjawaban?
2. Sebutkan faktor-faktor yang dapat membantu untuk membuat tanggapan atau penerimaan dari pembaca laporan yang lebih baik?
3. Ada berapa macam sistem tipe akuntansi pertanggungjawaban? Jelaskan!
4. Apa saja tujuan dan manfaat dari akuntansi pertanggungjawaban?
5. Berikan contoh bentuk organisasi divisional?

## INDEKS

### **B**

Benchmarking

### **F**

Fundamental

### **H**

Hierarki

### **M**

Moneter

## GLOSARIUM

|              |   |
|--------------|---|
| Benchmarking | : Ukuran kinerja  |
| Fundamental  | : Bersifat dasar (pokok) / mendasar   |
| Hierarki     | : Organisasi dengan tingkat wewenang dari yang paling bawah sampai yang paling atas / Urutan tingkatan atau jenjang jabatan (pangkat kedudukan) |
| Moneter      | : Satuan uang   |

## REFERENSI

Anthony, Robert N. and Vijay Govindarajan. 2004. *Management Control System*, 11<sup>th</sup> edition, New York: Mc Grow Hill.

Carter, William K. 2009. *Akuntansi Biaya*. Edisi 14. Salemba Empat: Jakarta

Hansen, Don R., and Maryanne M. Mowen. 2016. *Akuntansi Manajerial*. Jakarta: Salemba Empat

Horngren, Charles T. 1980. *Introduction to Management Accounting*. New-Delhi: Prentice-Hall of India

Mulyadi. 2008. *Akuntansi Manajemen : Konsep, Manfaat dan Rekayasa*, edisi ke-dua. Jakarta: Salemba Empat.

Supriyono, S.U., 2002. *Akuntansi Manajemen 2: Struktur Pengendalian Manajemen*, Edisi Ke-satu, Yogyakarta: BPF Universitas Gajah Mada

**Standar Kompetensi:**

Mahasiswa dapat membuat pelaporan segmen dengan menggunakan perhitungan biaya absorpsi dan biaya variabel yang dapat menyediakan informasi biaya dalam pengambilan keputusan dan pengendalian dan dapat mengetahui evaluasi yang dilakukan manajer terhadap kinerja perusahaan dengan mengaitkan profitabilitas unit yang ada dalam kendalinya.

**Kompetensi Dasar:**

Setelah mempelajari bab ini, mahasiswa diharapkan dapat:

1. Menjelaskan dan membuat pelaporan segmen dengan menggunakan perhitungan biaya absorpsi dan biaya variabel yang dapat menyediakan informasi biaya dalam pengambilan keputusan dan pengendalian perusahaan.
2. Menjelaskan hubungan antara produksi, penjualan, dan laba perusahaan dalam perhitungan biaya absorpsi dan biaya variabel.
3. Menjelaskan evaluasi kinerja yang dilakukan oleh manajer perusahaan yang terkait dengan profitabilitas unit yang dikendalikan.
4. Menjelaskan dan membuat laporan laba/rugi segmen dengan menggunakan perhitungan biaya absorpsi dan biaya variabel.
5. Menjelaskan pelaporan segmen dengan menggunakan pendekatan perhitungan biaya berdasarkan aktivitas.
6. Menjelaskan profitabilitas pelanggan yang masing-masing menghasilkan kontribusi laba yang berbeda.

**PERHITUNGAN BIAYA ABSORPSI DAN PERHITUNGAN BIAYA VARIABEL**

Ada dua metode untuk menghitung laba, yaitu: (1) perhitungan biaya variabel (*variabel costing*) dan (2) perhitungan biaya absorpsi (*absorption/full costing*). Perhitungan biaya variabel membebankan hanya biaya manufaktur variabel ke produk, sedangkan perhitungan biaya absorpsi membebankan semua biaya (variabel dan tetap) ke produk. Perbandingan antara metode perhitungan biaya variabel dengan biaya absorpsi dapat dirangkum sebagai berikut:

| <b>Jenis Perbandingan</b>                      | <b>Variabel Costing</b>  | <b>Absorption Costing</b>   |
|--|--|---|
| 1. Biaya produksi per unit                     | Biaya bahan baku langsung<br>Biaya tenaga kerja langsung<br>Biaya <i>overhead</i> variabel | Biaya bahan baku langsung<br>Biaya tenaga kerja langsung<br>Biaya <i>overhead</i> variabel<br>Biaya <i>overhead</i> tetap |
| 2. Perlakuannya terhadap <i>overhead</i> tetap | Overhead tetap diperlakukan sebagai beban periodik   | Overhead tetap diperlakukan sebagai biaya produk  |
| 3. Biaya periodik                              | Biaya penjualan<br>Biaya administratif<br>Biaya <i>overhead</i> tetap                      | Biaya penjualan<br>Biaya administratif  |
| 4. Laporan rugi laba                           | Memisahkan beban menurut perilaku biaya  | Memisahkan beban menurut fungsi   |

Perhitungan biaya absorpsi diperlukan untuk pelaporan eksternal. Namun, untuk kepentingan internal perusahaan, perhitungan biaya variabel dapat menyediakan informasi biaya yang berguna dalam pengambilan keputusan dan pengendalian.

Contoh:

#### **Laporan Rugi Laba Menurut Perhitungan Biaya Absorpsi**

|   |                  |
|---|------------------|
| Penjualan   | Rp 3.200.000     |
| Dikurangi: Beban pokok penjualan                  | <u>2.550.000</u> |
| Margin kotor                                      | 650.000          |
| Dikurangi biaya penjualan dan administratif tetap | <u>220.000</u>   |
| Laba bersih                                       | Rp 430.000       |

#### **Laporan Rugi Laba Menurut Perhitungan Biaya Variabel**

|                                      |                  |
|--------------------------------------|------------------|
| Penjualan                            | Rp 3.200.000     |
| Dikurangi beban variabel;            |                  |
| Beban pokok penjualan variabel       | Rp 2.300.000     |
| Penjualan dan administratif variabel | <u>100.000</u>   |
|                                      | <u>2.400.000</u> |
| Margin kontribusi                    | Rp 800.000       |

|                                   |  |                |
|-----------------------------------|--|----------------|
| Dikurangi biaya tetap:            |  |                |
| Overhead tetap                    |  | Rp 300.000     |
| Penjualan dan administratif tetap |  | <u>120.000</u> |
|                                   |  | <u>420.000</u> |
| Laba bersih                       |  | Rp 380.000     |

### Hubungan antara Produksi, Penjualan, dan Laba Perusahaan

Biaya per unit produk menurut perhitungan biaya absorpsi selalu lebih besar daripada menurut perhitungan biaya variabel karena adanya perlakuan yang berbeda terhadap overhead tetap. Oleh karena biaya produk per unit merupakan dasar bagi penghitungan harga pokok penjualan, maka perhitungan biaya variabel dan absorpsi dapat mengakibatkan angka laba bersih yang berbeda.

Laba dalam penghitungan biaya absorpsi and variabel akan berubah seiring dengan perubahan dalam produksi dan penjualan produk. Hubungan tersebut dapat dirangkum sebagai berikut:

| No | Jika                 | Maka  |
|----|----------------------|---|
| 1. | Produksi > Penjualan | Laba bersih absorpsi > Laba bersih variabel |
| 2  | Produksi < Penjualan | Laba bersih absorpsi < Laba bersih variabel |
| 3  | Produksi = Penjualan | Laba bersih absorpsi = Laba bersih variabel |

Perhitungan biaya variabel selalu mengakui total overhead tetap periode sebagai beban, sedangkan perhitungan biaya absorpsi hanya mengakui overhead tetap yang ada pada unit-unit yang terjual. Apabila jumlah yang diproduksi berbeda dari jumlah yang terjual, overhead tetap akan mengalir ke luar atau ke dalam persediaan. Apabila jumlah overhead tetap dalam persediaan meningkat, maka laba menurut perhitungan absorpsi akan lebih besar dari laba menurut perhitungan biaya variabel. Apabila jumlah overhead tetap dalam persediaan berkurang, maka laba menurut perhitungan biaya variabel akan lebih besar daripada laba menurut perhitungan biaya absorpsi.

Perubahan dalam overhead tetap dalam persediaan adalah sama dengan selisih di antara laba menurut perhitungan biaya variabel dan

laba menurut perhitungan biaya absorpsi. Hal ini dapat dinyatakan sebagai:

$$\text{Laba menurut perhitungan biaya absorpsi} - \text{Laba menurut perhitungan biaya variabel} = \text{Tarif overhead tetap} \times (\text{Unit yang diproduksi} - \text{Unit yang terjual})$$

## Evaluasi Kinerja Manajer

Para manajer perlu mengetahui profitabilitas berbagai segmen dalam perusahaan agar mampu membuat berbagai evaluasi dan keputusan yang berhubungan dengan keberlanjutan dan tingkat pembiayaan dari segmen. Pelaporan kontribusi laba dari berbagai aktivitas atau unit-unit lainnya dalam organisasi disebut pelaporan segmen (*segmented reporting*). Pelaporan segmen yang disusun berdasarkan perhitungan biaya variabel menghasilkan evaluasi dan keputusan yang lebih baik daripada yang disusun berdasarkan perhitungan biaya absorpsi.

Namun terlepas dari apakah perusahaan menggunakan perhitungan biaya absorpsi atau biaya variabel, biaya yang terkendali harus dipisahkan dari biaya tidak terkendali. Biaya yang dapat dikendalikan adalah biaya yang tingkatnya dapat dipengaruhi oleh manajer. Manajer yang tidak memiliki kewenangan terhadap suatu biaya tidak boleh dimintai pertanggungjawaban atas biaya tersebut. Misalnya: manajer divisi tidak memiliki wewenang untuk menentukan biaya tingkat korporasi, seperti biaya penelitian dan pengembangan serta gaji manajer puncak, maka dia tidak bertanggungjawab terhadap biaya-biaya tersebut.

Evaluasi terhadap para manajer hendaknya dikaitkan dengan profitabilitas unit yang ada dalam kendalinya. Kinerja laba diharapkan dapat mencerminkan kinerja manajerial sehingga manajer akan mengharapkan berlakunya hal-hal berikut:

1. Jika pendapatan penjualan meningkat dari satu periode ke periode berikutnya, sementara faktor-faktor yang lain tetap, maka laba akan meningkat;
2. Jika pendapatan penjualan menurun dari satu periode ke periode berikutnya, sementara faktor-faktor yang lain tetap, maka laba akan menurun;
3. Jika pendapatan penjualan tidak berubah dari satu periode ke periode berikutnya, sementara faktor-faktor yang lain tetap, maka laba akan tetap.

Menariknya, laba menurut perhitungan biaya variabel selalu mengikuti hubungan antara penjualan dan laba di atas, sedangkan menurut perhitungan biaya absorpsi kadang-kadang tidak berlaku seperti itu. Oleh karenanya, pelaporan segmen bisa dilakukan dengan menggunakan pendekatan perhitungan biaya absorpsi, namun tidak dengan evaluasi segmen. Evaluasi segmen dapat dilakukan dengan perhitungan biaya variabel untuk memungkinkan manajer bertanggung jawab hanya atas biaya yang berada di dalam kendalinya saja. Namun demikian, meskipun biaya terkendali lebih kecil dari biaya tidak terkendali, manajer hendaknya tetap memberikan perhatian penuh pada hal-hal dimana mereka memiliki wewenang dan tanggungjawab atasnya.

### **Pelaporan Segmen: Dasar Perhitungan Biaya Absorpsi**

PT. Barokah, yang memproduksi stereo dan perekam video, menggunakan perhitungan biaya absorpsi untuk pelaporan internal dan eksternal. Setelah melihat kinerja lini produknya di tahun 2018, presiden direktur memutuskan menghentikan produksi perekam video dengan alasan untuk meningkatkan laba sebesar Rp30.000. Namun dilihat dari laporan rugi laba tahun 2006, perusahaan justru turun sebesar Rp55.000.

#### **Laba Rugi Segmen 2018 (Dasar Perhitungan Biaya Absorpsi)**

|                         | <b>Stereo</b>    | <b>Perekam Video</b> | <b>Total</b>     |
|-------------------------|------------------|----------------------|------------------|
| Penjualan               | Rp400.000        | Rp90.000             | Rp690.000        |
| Beban Pokok Penjualan   | <u>(350.000)</u> | <u>(300.000)</u>     | <u>(650.000)</u> |
| Marjin kotor            | 50.000           | (10.000)             | 40.000           |
| Beban penjualan dan adm | <u>(30.000)</u>  | <u>(20.000)</u>      | <u>(50.000)</u>  |
| Laba (rugi) bersih      | 20.000           | (30.000)             | (10.000)         |

#### **Laba Rugi Segmen 2018 (Dasar Perhitungan Biaya Absorpsi)**

|                                   |                  |
|-----------------------------------|------------------|
| Penjualan                         | Rp400.000        |
| Beban Pokok Penjualan             | <u>(430.000)</u> |
| Marjin kotor                      | (30.000)         |
| Beban penjualan dan administratif | <u>(35.000)</u>  |
| Laba (rugi) bersih                | (65.000)         |

Ternyata, banyak biaya tetap yang dialokasikan untuk perekam video tidak terhapus ketika lini produk tersebut dihentikan. Karena stereo

dan perekam video dibuat pada pabrik yang sama, sebagian biaya overhead tetap (penyusutan pabrik, pajak, asuransi, gaji manajer pabrik, dll) merupakan biaya bersama bagi kedua produk. Ketika produksi perekam video dihentikan, seluruh biaya overhead tetap dibebankan pada lini produk stereo. Demikian juga sebagian biaya penjualan dan administratifnya. Dari contoh di atas kita bisa melihat bahwa informasi yang dibutuhkan untuk tujuan internal sering kali berbeda dari informasi yang digunakan untuk pelaporan eksternal. Perilaku biaya harus menjadi perhatian utama dalam berbagai pengambilan keputusan strategis.

### **Pelaporan Segmen: Dasar Perhitungan Biaya Variabel**

Laba rugi segmen yang menggunakan perhitungan variabel biaya membedakan beban tetap menjadi:

1. Biaya tetap langsung (*direct fixed expenses*): beban tetap yang secara langsung dapat ditelusur ke suatu segmen. Beban ini juga disebut sebagai beban tetap yang dapat dihindari (*avoidable fixed expenses*) atau beban tetap yang dapat ditelusuri (*traceable fixed expenses*). Beban ini muncul karena keberadaan segmen dan akan hilang jika segmen ditutup atau dihapus. Contohnya penyusutan peralatan produksi masing-masing lini produk.
2. Beban tetap umum (*common fixed expense*): beban tetap yang muncul karena penggunaan oleh beberapa segmen secara bersamaan. Beban ini sebagian tetap muncul meskipun salah satu segmen dihapus. Contohnya penyusutan pabrik dan gaji manajer pabrik.

#### **Laba Rugi Segmen 2018 (Dasar Perhitungan Biaya Variabel)**

|                                  | <b>Stereo</b>   | <b>Perekam Video</b> | <b>Total</b>    |
|----------------------------------|-----------------|----------------------|-----------------|
| Penjualan                        | Rp400.000       | Rp290.000            | Rp690.000       |
| Harga pokok penj variabel        | (300.000)       | (200.000)            | (500.000)       |
| Penjualan dan adm variabel       | <u>(5.000)</u>  | <u>(10.000)</u>      | <u>(15.000)</u> |
| Marjin kontribusi                | 95.000          | 80.000               | 175.000         |
| Overhead tetap langsung          | (30.000)        | (20.000)             | (50.000)        |
| Penjualan dan adm langsung       | <u>(10.000)</u> | <u>(5.000)</u>       | <u>(15.000)</u> |
| Marjin semen                     | Rp 55.000       | Rp 55.000            | Rp110.000       |
| Overhead tetap umum              |                 |                      | (100.000)       |
| Penjualan dan administratif umum |                 |                      | <u>(20.000)</u> |
| Laba (rugi) bersih               |                 |                      | Rp(10.000)      |

Dari perhitungan tersebut, terlihat bahwa kedua produk memiliki marjin kontribusi dan marjin segmen yang positif. Marjin kontribusi

positif menunjukkan bahwa nilai penjualan mampu menutup biaya variabel; sedangkan margin segmen positif menunjukkan adanya kontribusi laba setelah segmen menutupi beban tetap langsungnya dan laba tersebut dapat digunakan untuk membantu menutup biaya tetap umum perusahaan. Suatu segmen setidaknya harus mampu menutup biaya variabel dan biaya tetap langsungnya sendiri. Margin segmen yang negatif akan mengurangi total laba perusahaan dan mendorong pertimbangan untuk menghapus segmen tersebut.

Contoh di atas menunjukkan bahwa lini perekam video menyumbang Rp55.000 untuk menutup biaya tetap umum sehingga penghapusan lini tersebut akan menurunkan laba sebesar Rp55.000 juga. Oleh karenanya penghapusan lini perekam video adalah suatu kesalahan. Kedua lini produk hendaknya dipertahankan. Penghentian salah satu lini akan memperburuk keadaan, kecuali menggantinya dengan lini yang menghasilkan margin segmen lebih besar. Untuk mengatasi rugi bersih diperlukan solusi lain. Analisis biaya yang lebih rinci dapat dilakukan dengan menggunakan perhitungan biaya berdasar aktivitas.

### **Pelaporan Segmen: Pendekatan Perhitungan Biaya Berdasarkan Aktivitas**

Dengan perhitungan biaya berdasarkan aktivitas, perusahaan dapat memperoleh penilaian yang lebih akurat tentang laba masing-masing lini produk dan keberadaan biaya-biaya tak bernilai tambah. Yang harus dilakukan oleh perusahaan adalah menganalisa biaya-biaya yang tidak bernilai tambah dan memfokuskan diri pada usaha-usaha untuk menguranginya. Misalnya: pengaturan kembali pabrik, kesepakatan baru dengan pemasok untuk mendapatkan biaya penanganan bahan yang lebih rendah, penerapan sistem JIT untuk membantu aktivitas pemeliharaan, dan sebagainya. Pendekatan berdasar aktivitas semacam ini memperlihatkan kompleksitas operasional perusahaan dan mengingatkan manajer bahwa pada dasarnya pengurangan aktivitas akan mengurangi biaya aktual dan meningkatkan laba.

### **Profitabilitas Pelanggan**

Sebuah perusahaan biasanya memiliki beberapa jenis pelanggan dan masing-masing menghasilkan kontribusi laba yang berbeda. Perusahaan yang mampu memperkirakan profitabilitas berbagai kelompok pelanggan akan dapat secara lebih akurat menargetkan pasar dan meningkatkan labanya. Ada dua langkah utama yang perlu dilakukan

untuk menentukan profitabilitas pelanggan: (1) mengidentifikasi pelanggan, dan (2) menetapkan pelanggan yang memberi nilai tambah pada perusahaan. Pada langkah yang kedua dapat diketahui kelompok pelanggan mana yang paling menguntungkan, mengeliminasi pelanggan yang tidak menguntungkan, serta mempertahankan dan menambah pelanggan yang menguntungkan.

Database relasi dan sistem akuntansi yang baik dapat mempermudah penelusuran profitabilitas pelanggan. Analisis profitabilitas dari berbagai kelompok pelanggan memerlukan informasi mengenai produk, pemasaran, dan aktivitas administratif yang digunakan untuk melayani pelanggan. Selain itu, analisis berdasarkan aktivitas akan mampu memberikan ide yang lebih baik kepada manajemen perusahaan mengenai aktivitas mana yang perlu mendapat perhatian dan dimana pemotongan biaya mungkin dilakukan.

### **Pengambilan Keputusan untuk Manajemen Persediaan Biaya Terkait Persediaan**

Saat permintaan terhadap sebuah produk atau bahan baku diketahui hampir secara pasti untuk suatu periode waktu tertentu (biasanya satu tahun), terdapat dua biaya utama yang dibuhungkan dengan persediaan, yaitu biaya pemesanan dan biaya penyimpanan.

Biaya pemesanan (*ordering cost*) adalah biaya-biaya untuk menempatkan dan menerima sebuah pesanan. Contoh: biaya pemrosesan pesanan (biaya untuk staf administrasi dan dokumen-dokumen), biaya asuransi untuk pengiriman, dan biaya menurunkan dan menerima pesanan.

Biaya penyimpanan (*carrying cost*) adalah biaya-biaya untuk pemeliharaan dan menyimpan persediaan. Contoh: asuransi, pajak atas persediaan, keuasangan, biaya peluang dari dana yang terikat di persediaan, biaya penanganan, dan tempat penyimpanan.

Jika permintaan tidak diketahui dengan pasti maka muncul kategori ketiga dari biaya persediaan yaitu biaya kehabisan persediaan (*stockout cost*). Biaya kehabisan persediaan (*stockout cost*) adalah biaya karena produk tidak tersedia saat diminta oleh seorang pelanggan atau biaya karena tidak memiliki bahan baku saat diperlukan untuk produksi. Contohnya adalah kehilangan penjualan (baik saat ini maupun masa yang akan datang), biaya mempercepat produksi (beban transportasi yang meningkat, lembur, dan sebagainya), dan biaya dari tertanggungnya produksi (misalnya, para pekerja yang menganggur).

### Alasan-alasan Umum untuk Menyimpan Persediaan

1. Untuk menyeimbangkan biaya pemesanan atau *setup* dan biaya penyimpan
2. Untuk memenuhi permintaan pelanggan (misalnya, memenuhi tanggal pengiriman)
3. Untuk menghindari penghentian fasilitas produksi karena:
  - Kerusakan mesin
  - Suku cadang yang rusak
  - Suku cadang yang tidak tersedia
  - Pengiriman suku cadang yang terlambat
4. Untuk menyangga terhadap proses produksi yang tidak andal
5. Untuk mengambil keuntungan dari potongan harga
6. Untuk lindung nilai terhadap kenaikan harga pada masa depan

### Economic Order Quantity: Model Persediaan Tradisional

Setelah memutuskan untuk menyimpan persediaan, dua pertanyaan dasar yang harus diajukan adalah sebagai berikut:

1. Berapa jumlah yang harus dipesan?
2. Kapan pesanan seharusnya ditempatkan?

Pertanyaan pertama harus dijawab sebelum pertanyaan kedua. Asumsikan bahwa permintaan diketahui. Dalam memilih kuantitas yang dipesan, para manajer cukup memperhatikan biaya pemesanan dan biaya penyimpanan. Rumus untuk menghitung kedua biaya tersebut adalah sebagai berikut:

$$\text{Total biaya terikat persediaan} = \text{Biaya pemesanan} + \text{Biaya penyimpanan}$$

$$\text{Biaya pemesanan} = \text{Jumlah pesanan per tahun} \times \text{Biaya penempatan pesanan}$$

$$\text{Jumlah unit persediaan rata-rata} = \frac{\text{Jumlah yang dipesan}}{2} = \frac{(\text{Jumlah maksimum} - \text{Jumlah minimum})}{2}$$

$$\text{Biaya penyimpanan} = \text{Jumlah unit persediaan rata-rata} \times \text{Biaya penyimpanan satu unit pesanan}$$

Beberapa kuantitas pemesanan mungkin menghasilkan total biaya lebih rendah. Tujuannya adalah untuk menemukan kuantitas pemesanan yang akan meminimalkan total biaya. Jumlah unit dalam kuantitas pesanan dengan ukuran yang optimal disebut dengan *Economic Order Quantity* (EOQ). Oleh karena EOQ adalah kuantitas yang akan meminimalkan total biaya yang terkait dengan persediaan maka dapat dihitung dengan rumus:

$$EOQ = \sqrt{2 \times CO \times D / CC}$$

Keterangan:

EOQ = Jumlah unit optimal yang dipesan pada suatu waktu

CO = Biaya untuk menempatkan suatu pesanan

D = Permintaan tahunan atas satu produk dalam unit

CC = Biaya penyimpanan satu unit dalam persediaan dalam  
Setahun

### Contoh Soal:

PT. ATHIR menjual berbagai merk televisi dan menyediakan layanan purna jual untuk merk-merk mobil tersebut. Suku cadang MS12 digunakan untuk memperbaiki mesin. Setiap tahun 15.000 unit suku cadang digunakan, saat ini suku cadang tersebut dibeli dari pemasok di luar perusahaan. Jumlah unit yang dibeli setiap pemesanan adalah 3.000 unit. Biaya untuk menempatkan setiap pesanan adalah Rp45.000 dan biaya penyimpanan Rp15.000 per suku cadang per tahun.

### Diminta:

1. Berapakah jumlah pesanan untuk suku cadang MS12 yang ditempatkan oleh PT. ATHIR per tahun?
2. Berapakah total biaya pemesanan suku cadang MS12 per tahun?
3. Berapakah total biaya penyimpanan suku cadang MS12 per tahun?
4. Berapakah total biaya dari kebijakan persediaan PT. ATHIR untuk suku cadang per tahun?
5. Berapakah EOQ untuk suku cadang MS12?

### Penyelesaian:

1. Jumlah pesanan = Jumlah unit yang digunakan dalam setahun /  
jumlah unit setiap kali pesanan ditempatkan  
= 15.000 / 3.000  
= 5 unit pesanan per tahun
2. Total biaya pemesanan = Jumlah Pemesanan x Biaya per  
Pemesanan  
= 5 pesanan x Rp45.000  
= Rp225.000
3. Total biaya penyimpanan = Jumlah unit dalam persediaan rata-rata

$$\begin{aligned}
& \times \text{Biaya penyimpanan satu unit} \\
& = (3000/2) \times \text{Rp}15.000 \\
& = \text{Rp}22.500.000
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
4. \text{ Total biaya terkait persediaan} &= \text{Total biaya pemesanan} + \text{Total} \\
&\quad \text{biaya penyimpanan} \\
&= \text{Rp}225.000 + \text{Rp}22.500.000 \\
&= \text{Rp}22.725.000
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
5. \text{ } EOQ &= \sqrt{2 \times CO \times D/CC} \\
EOQ &= \sqrt{2 \times 45.000 \times 15.000/15.000} \\
EOQ &= \sqrt{1.350.000.000/15.000} \\
&= 90.000 \text{ unit}
\end{aligned}$$

### **PILIHAN GANDA**

1. Biaya produksi per unit untuk biaya absorpsi adalah sebagai berikut, kecuali ...
  - a. Biaya bahan baku langsung
  - b. Biaya tenaga kerja tak langsung
  - c. Biaya *overhead* variabel
  - d. Biaya *overhead* tetap
  
2. Yang BUKAN menjadi biaya periodik biaya variabel adalah ...
  - a. Biaya Pemeliharaan
  - b. Biaya penjualan
  - c. Biaya administratif
  - d. Biaya *overhead* tetap
  
3. Biaya absorpsi digunakan untuk kepentingan internal perusahaan yaitu untuk menyediakan informasi biaya yang berguna dalam ...
  - a. Perencanaan
  - b. Pengendalian
  - c. Pelaksanaan
  - d. Perekrutan
  
4. Kinerja laba diharapkan dapat mencerminkan kinerja manajerial sehingga manajer akan mengharapkan berlakunya hal-hal berikut, kecuali ...

- a. Jika pendapatan penjualan meningkat dari satu periode ke periode berikutnya, sementara faktor-faktor yang lain tetap, maka laba akan meningkat
  - b. Jika pendapatan penjualan tidak berubah dari satu periode ke periode berikutnya, sementara faktor-faktor yang lain tetap, maka laba akan tetap
  - c. Jika pendapatan penjualan tidak berubah dari satu periode ke periode berikutnya, sementara faktor-faktor yang lain tetap, maka laba akan menurun
  - d. Jika pendapatan penjualan tidak berubah dari satu periode ke periode berikutnya, sementara faktor-faktor yang lain tetap, maka rugi akan tetap
5. Menetapkan pelanggan yang memberi nilai tambah pada perusahaan adalah bagian dari ...
- a. Kerugian pelanggan
  - b. Profitabilitas pelanggan
  - c. Kompensasi pelanggan
  - d. Kritik pelanggan

### **SOAL LATIHAN**

1. Apa yang dimaksud dengan pelaporan segmen?
2. Apa peran pelaporan segmen pada akuntansi manajemen?
3. Apa yang dimaksud dengan Biaya Absorpsi dan Biaya Variabel?
4. Apa hubungan antara Produksi, Penjualan, dan Profit Perusahaan?
5. Bagaimana cara mengevaluasi kinerja manajer?

### **SOAL KASUS SATU**

PT. Shakira memproduksi sepatu kulit asli dan sepatu kulit imitasi. Data perusahaan tahun lalu disajikan sebagai berikut.

|                           | <b>Sepatu kulit asli</b> | <b>Sepatu kulit imitasi</b> |
|---------------------------|--------------------------|-----------------------------|
| Produksi (unit)           | 150.000                  | 250.000                     |
| Penjualan (unit)          | 120.000                  | 200.000                     |
| Harga jual                | Rp200.000                | 100.000                     |
| Jam tenaga kerja langsung | 80.000                   | 100.000                     |
| Biaya-biaya produksi:     |                          |                             |
| Bahan baku langsung       | 140.000.000              | 100.000.000                 |
| Tenaga kerja langsung     | 500.000.000              | 580.000.000                 |
| <i>Overhead</i> variabel  | 55.000.000               | 58.000.000                  |
| Overhead tetap:           |                          |                             |
| Langsung                  | 85.000.000               | 65.000.000                  |

|                          |            |            |
|--------------------------|------------|------------|
| Bersama                  | 40.000.000 | 40.000.000 |
| Biaya non-produksi:      |            |            |
| Penjualan variabel       | 35.000.000 | 75.000.000 |
| Penjualan tetap langsung | 45.000.000 | 50.000.000 |
| Penjualan tetap bersama  | 30.000.000 | 30.000.000 |

\*Total *overhead* bersama dan biaya penjualan tetap bersama dibagi rata diantara dua produk.

*Overhead* tetap yang dianggarkan selama setahun adalah Rp250.000.000, sama dengan *overhead* tetap aktual. *Overhead* tetap dibebankan ke produk dengan menggunakan tarif pabrik berdasarkan jam teaga kerja langsung yang diharapkan, yaitu 120.000. perusahaan memiliki 50.000 sepatu kulit imitasi dalam persediaan pada awal tahun. Sepatu tersebut memiliki biaya per unit yang sama dengan sepatu yang diproduksi selama tahun tersebut.

**Diminta:**

1. Hitunglah biaya per unit untuk sepatu kulit asli dan sepatu kulit imitasi dengan menggunakan metode perhitungan biaya variabel dan biaya absorpsi!
2. Susunlah laporan laba rugi dengan perhitungan biaya variabel dan absorpsi!
3. Susunlah laporan laba rugi segmen dengan menggunakan produk sebagai segmen!

**SOAL KASUS DUA**

CV. Jaya Berkah menggunakan 40.000 unit suku cadang setiap tahunnya. Biaya untuk menempatkan dan menerima pemesanan sebesar Rp5.000. Jumlah unit yang dipesan oleh CV. Jaya Berkah setiap kali melakukan pemesanan adalah 500 unit. Biaya penyimpanan adalah Rp2.000 per satu unit per tahun dalam persediaan.

**Diminta:**

1. Hitunglah total biaya pemesanan tahunan
2. Hitunglah total biaya penyimpanan tahunan
3. Hitunglah total biaya persediaan tahunan
4. Hitunglah EOQ

## INDEKS

### **B**

Biaya Absorpsi  
Biaya bersama  
Biaya variabel

### **E**

*Economic order quantity* (EOQ)

### **M**

Margin Kontribusi  
Margin Segmen

### **S**

Segmen (*Segment*)  
*Stockout cost*

### **V**

Variabel terikat

## GLOSARIUM

|                                      |   |
|--------------------------------------|---|
| Biaya Absorpsi                       | : Metode perhitungan biaya produk yang membebankan seluruh beban pokok produksi ke unit produk: bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, <i>overhead</i> variabel dan <i>overhead</i> tetap              |
| Biaya bersama                        | : Biaya dari sumber daya yang digunakan dalam output dari dua atau lebih produk atau jasa   |
| Biaya variabel                       | : Biaya yang secara keseluruhan berubah dalam proporsi langsung sesuai dengan perubahan output dalam jangkauan yang relevan   |
| <i>Economic order quantity</i> (EOQ) | : Jumlah yang seharusnya dipesan (atau) diproduksi untuk meminimalkan biaya pemesanan total dan biaya penyimpanan (perakitan)   |
| Margin Kontribusi                    | : Pendapatan penjualan dikurangi total biaya variabel atau harga dikurangi biaya variabel unit  |
| Margin Segmen                        | : Kontribusi yang diberikan oleh suatu segmen untuk menutup biaya tetap bersama dan menghasilkan laba setelah biaya tetap langsung dan biaya variabel dikurangkan dari penerimaan penjualan segmen tersebut |
| <i>Stockout cost</i>                 | : Biaya karena persediaan yang tidak Cukup  |

## **REFERENSI**

Garrison, dkk. 2013. *Akuntansi Manajerial*. Buku 1 edisi 14. Jakarta: Salemba Empat.

Hansen dan Mowen. 2009. *Akuntansi Manajerial*. Buku 1 edisi 8. Jakarta: Salemba Empat.

Mowen, dkk. 2017. *Dasar-dasar Akuntansi Manajerial*. Edisi 5. Jakarta: Salemba Empat.

## Bab 9

### Analisis Biaya, Volume, dan Laba

---

#### Standar Kompetensi:

Mahasiswa dapat menganalisis biaya volume laba dengan melihat dampak perubahan biaya, pendapatan, volume dan bauran produk terhadap laba yang berfokus pada hubungan biaya volume laba dan dampak dari pola perilaku biaya terhadap pengambilan keputusan.

#### Kompetensi Dasar:

Setelah mempelajari bab ini, mahasiswa diharapkan dapat:

28. Menjelaskan Titik Impas (*Break Even Point /BEP*) dalam unit yang menunjukkan volume pendapatan yang tidak menimbulkan laba atau rugi dengan menggunakan laba operasi, penjualan dalam unit untuk mencapai target laba.
29. Menjelaskan Titik Impas (*Break Even Point /BEP*) dalam nominal penjualan dengan asumsi bahwa biaya tetap tidak berubah, rasio margin kontribusi dapat digunakan untuk menentukan dampak perubahan pendapatan penjualan terhadap laba.
30. Menyajikan Secara Grafis Hubungan *Cost Volume Profit* sumbu horisontal menunjukkan unit yang terjual dan sumbu vertikal menunjukkan pendapatan penjualan.
31. Menggunakan analisis multi produk yang terkait dengan bauran penjualan (*sales mix*), yaitu kombinasi berbagai produk yang dihasilkan/dijual perusahaan.
32. Menggunakan analisis sensitivitas merupakan sebuah teknik untuk mengetahui dampak dari perubahan asumsi-asumsi yang mendasari variabel independen terhadap variabel dependennya dalam hal ini menyangkut perubahan harga jual, perubahan biaya tetap dan variabel dan perubahan lebih dari satu variabel secara serentak.

Analisis biaya volume laba (*cost volume profit analysis-CVP analysis*) menyajikan informasi kepada manajemen tentang dampak perubahan biaya, pendapatan, volume dan bauran produk terhadap laba. Analisis CVP berfokus pada hubungan biaya volume laba dan dampak dari pola perilaku biaya terhadap pengambilan keputusan. Pemahaman terhadap pola perilaku biaya perusahaan akan mempermudah pengambilan keputusan manajemen dalam hal penetapan harga produk,

penerimaan/penolakan pesanan, analisis penghematan biaya, dan promosi atas lini produk yang lebih menguntungkan.

### Titik Impas (BEP) dalam Unit

Salah satu bentuk analisis CVP yang populer adalah perhitungan titik impas perusahaan. Titik impas (*Break Even Point*/BEP) adalah suatu titik yang menunjukkan volume pendapatan yang tidak menimbulkan laba atau rugi. Pada saat BEP, pendapatan total sama dengan biaya total sehingga besarnya laba sama dengan nol. Analisis impas membuat perusahaan menelaah pola perilaku biaya tetap dan biaya variabel.

#### 1. Penggunaan Laba Operasi dalam Analisis Biaya Volume Laba

Untuk bisa menentukan jumlah produk yang harus dijual untuk mencapai titik impas, maka kita bisa berfokus pada laba operasi, yaitu laba yang berasal dari operasi normal perusahaan. Yang harus kita lakukan adalah:

- a. Menentukan pengertian unit
- b. Memisahkan biaya antara komponen biaya tetap dan biaya variabelnya.

$$\text{Laba operasional} = \text{pendapatan penjualan} - \text{biaya variabel} - \text{biaya tetap}$$

$$\text{Laba operasional} = (\text{harga} \times \text{unit terjual}) - (\text{biaya variabel} \times \text{unit terjual}) - \text{biaya tetap total}$$

Dengan menetapkan nilai nol pada laba operasional, memasukkan biaya variabel dan biaya total tetap, serta menyelesaikan persamaan di atas, maka kita akan dapat menemukan jumlah unit yang harus terjual pada BEP.

#### Contoh :

|                                 |                       |
|---------------------------------|-----------------------|
| Penjualan (1.000 x Rp 3.000)    | Rp 3.000.000          |
| Biaya variabel (1.000 x Rp1800) | <u>(Rp 1.800.000)</u> |
| Margin kontribusi               | Rp 1.200.000          |
| Biaya tetap                     | <u>(Rp 720.000)</u>   |
| Laba operasi                    | Rp 480.000            |

Jika X adalah unit yang dijual pada titik impas, maka persamaan laba operasinya adalah:

$$\begin{aligned} 0 &= 3.000X - 1.800 X - 660.000 \\ 1.200X &= 720.000 \\ X &= 600 \end{aligned}$$

Jadi titik impas tercapai pada penjualan sebanyak 600 unit produk. Hal ini juga dapat dibuktikan dari perhitungan berikut ini:

|                                |                       |
|--------------------------------|-----------------------|
| Penjualan (600 x Rp 3.000)     | Rp 1.800.000          |
| Biaya variabel (600 x Rp1.800) | <u>(Rp 1.080.000)</u> |
| Margin kontribusi              | Rp 720.000            |
| Biaya tetap                    | <u>(Rp 720.000)</u>   |
| Laba operasi                   | Rp 0                  |

## 2. Cara Pintas Menghitung BEP

Mengingat bahwa persamaan CVP diturunkan dari laporan rugi laba berbasis *variabel costing*, maka kita dapat menghitung jumlah unit dalam BEP secara lebih cepat dengan berfokus pada margin kontribusi (*contribution margin*). Margin kontribusi diperoleh dari pendapatan penjualan dikurangi biaya variabel total. Margin kontribusi merupakan hasil penjualan yang tersedia untuk menutup biaya tetap dan menghasilkan laba, yang dapat dinyatakan dalam total, dalam jumlah per unit, atau sebagai persentase. Pada kondisi BEP, margin kontribusi sama dengan biaya tetap.

$$\text{Jumlah unit (BEP)} = \text{biaya tetap} / \text{margin kontribusi per unit}$$

$$\text{Titik Impas dalam unit} = \frac{\text{Total biaya tetap}}{\text{Harga} - \text{Biaya variabel per unit}}$$

Dengan menggunakan contoh di atas, maka:

$$\begin{aligned} \text{Jumlah unit pada titik impas} &= \text{Rp}720.000 / (\text{Rp}3.000 - \text{Rp}1.800) \\ &= 600 \end{aligned}$$

## 3. Penjualan Dalam Unit Untuk Mencapai Target Laba

Analisis CVP juga dapat digunakan untuk menentukan berapa banyak unit yang harus dijual untuk memperoleh target laba tertentu. Target laba dapat ditentukan dalam nominal tertentu atau sebagai persentase dari penjualan. Pendekatan laba maupun pendekatan margin kontribusi bisa digunakan untuk menghitung target laba tersebut.

$$\text{Jumlah unit untuk memperoleh target laba} = \frac{\text{Total biaya tetap} - \text{Target laba}}{\text{Harga jual} - \text{Biaya variabel per unit}}$$

Dengan asumsi bahwa biaya tetap tidak berubah, dampak perubahan jumlah unit terjual terhadap laba dapat dihitung dengan mengalikan margin kontribusi per unit dengan perubahan jumlah unit terjual. Jika semisal target laba yang ditentukan Rp 750.000, maka dengan menggunakan persamaan dasar titik impas kita hanya perlu menambahkan target laba sebesar Rp 750.000 pada biaya tetap sehingga didapatkan:

$$\text{Jumlah unit} = (\text{Rp}720.000 + \text{Rp}750.000)/\text{Rp}1.200 = 1.230 \text{ unit}$$

### **Titik Impas (BEP) dalam Nominal Penjualan**

Untuk menghitung BEP dalam nominal, biaya variabel dianggap sebagai persentase penjualan. Namun, penjualan pada BEP juga dapat dihitung secara singkat dengan rumus:

$$\begin{aligned} \text{Penjualan pada BEP} &= \text{biaya tetap} \times (\text{harga/margin kontribusi}) \\ \text{Penjualan pada BEP} &= \text{biaya tetap}/\text{rasio margin kontribusi} \\ \text{Pendapatan penjualan} &= \text{Harga} \times \text{Unit terjual} \end{aligned}$$

Dengan asumsi bahwa biaya tetap tidak berubah, rasio margin kontribusi dapat digunakan untuk menentukan dampak perubahan pendapatan penjualan terhadap laba, yaitu dengan mengalikan rasio margin kontribusi dengan perubahan penjualan. Rasio margin kontribusi merupakan bagian penjualan yang tersedia untuk menutupi biaya tetap dan menghasilkan bagian laba. Contoh di atas menunjukkan rasio margin kontribusi 40%, artinya dalam setiap Rp1 penjualan tersedia Rp0,40 yang dapat digunakan untuk menutup biaya tetap dan menghasilkan laba. Titik impas akan dicapai pada penjualan Rp1.800.000,00.

$$\text{Titik impas} = \text{Rp}720.000/0,40 = \text{Rp}1.800.000$$

Untuk menghitung titik impas penjualan dalam rupiah, total biaya variabel ditetapkan juga sebagai sebuah persentase penjualan dengan menggunakan rasio biaya variabel. Rasio biaya variabel (*variable cost ratio*) adalah proporsi dari setiap rupiah penjualan yang harus digunakan untuk menutupi biaya variabel.

$$\text{Rasio biaya variabel} = \frac{\text{Total biaya variabel}}{\text{Penjualan}}$$

Atau

$$\text{Rasio biaya variabel} = \frac{\text{Biaya variabel per unit}}{\text{Harga jual}}$$

Persentase dari penjualan dalam rupiah yang tersisa setelah biaya variabel terpenuhi adalah rasio margin kontribusi. Rasio margin kontribusi (*contributions margin ratio*) adalah proporsi dari setiap penjualan dalam rupiah yang tersedia untuk menutupi biaya tetap dan memberikan laba.

$$\text{Rasio margin kontribusi} = \frac{\text{Total margin kontribusi}}{\text{Penjualan}}$$

Atau

$$\text{Rasio margin kontribusi} = \frac{\text{Margin kontribusi per unit}}{\text{Harga jual}}$$

**Contoh Soal:**

*Nunu's House* berencana menjual 5.000 sepatu wanita pada harga jual Rp150.000 per unit di tahun depan. Biaya variabel per unitnya sebesar Rp95.000. Total biaya tetapnya sebesar Rp3.500.000.

**Diminta:**

1. Hitunglah rasio biaya variabel
2. Rasio margin kontribusi
3. Buatlah laporan laba rugi margin kontribusi

**Penyelesaian:**

1.  $\text{Rasio biaya variabel} = \frac{\text{Biaya variabel per unit}}{\text{Harga jual}}$

$$= \frac{95.000}{150.000} = 0,63 \text{ atau } 63\%$$

2.  $\text{Margin kontribusi per unit} = \text{Harga jual} - \text{Biaya variabel per unit}$   
 $= 150000 - 95.000 = \text{Rp}55.000$

$$\text{Rasio margin kontribusi} = \frac{\text{Margin kontribusi per unit}}{\text{Harga jual}}$$

$$= \frac{55.000}{150.000} = 0,36 \text{ atau } 36\%$$

3. Laporan laba rugi margin kontribusi

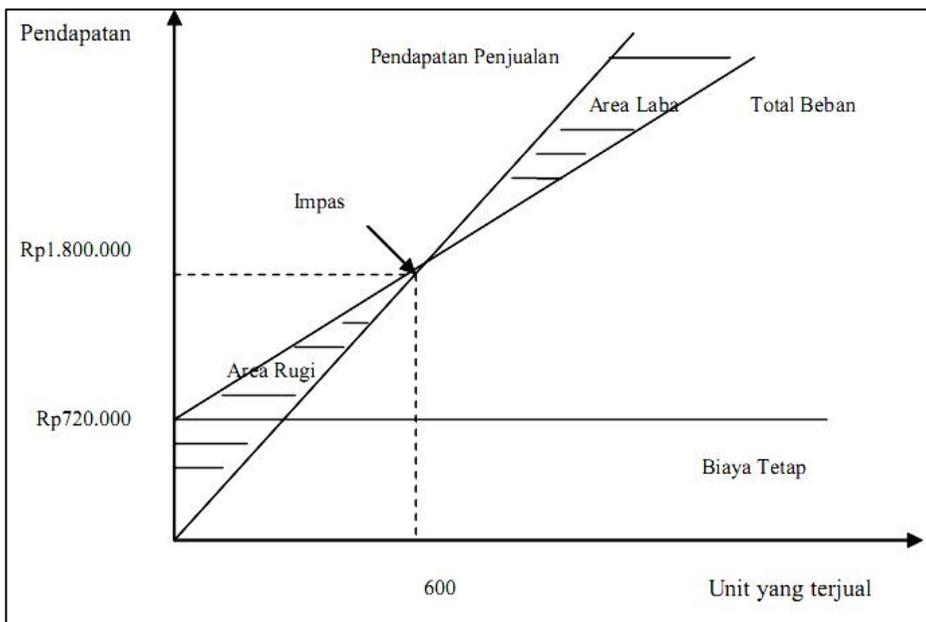
|   |  | Persentase Penjualan |
|---|--|----------------------|
| Penjualan (Rp150.000 x 5.000)             | 750.000.000                            | 100                  |
| Total beban variabel (0,63 x 750.000.000) | <u>472.500.000</u>                     | <u>63</u>            |
| Total margin kontribusi                   | 277.500.000                            | <b>37</b>            |
| Total beban tetap                         |  |                      |
| <b>Laba operasi</b>                       | <u>3.500.000</u><br><b>274.000.000</b> |                      |

Dalam menggambarkan pengaruh biaya tetap terhadap laba, ada tiga kemungkinan yang muncul:

1. Biaya tetap = margin kontribusi, artinya laba nol (perusahaan pada titik impas)
2. Biaya tetap > margin kontribusi, artinya perusahaan memperoleh laba
3. Biaya tetap < margin kontribusi, artinya perusahaan mengalami kerugian.

### Penyajian Secara Grafis Hubungan CVP

Hubungan CVP dapat juga dianalisis dengan grafik dua sumbu. Sumbu horisontal menunjukkan unit yang terjual dan sumbu vertikal menunjukkan pendapatan penjualan. Garis total pendapatan dimulai pada titik nol dan meningkat dengan kemiringan yang sama dengan harga jual per unit. Garis total biaya memotong sumbu vertikal pada sebuah titik yang sama dengan total biaya tetap dan meningkat dengan kemiringan yang sama dengan biaya variabel per unit. Jika total pendapatan berada di bawah garis total biaya, maka akan muncul daerah rugi. Sebaliknya, daerah laba akan muncul jika garis total pendapatan berada di atas garis total biaya. Titik impas berada titik perpotongan antara garis penjualan total dan garis biaya total. Titik impas pada gambar di bawah ini terletak pada penjualan 600 unit produk dan tingkat pendapatan penjualan Rp1.800.000,00.



Analisis CVP mudah digunakan dan murah biayanya, namun mengandung kelemahan karena menggunakan beberapa asumsi berikut:

1. Analisis mengasumsikan bahwa fungsi pendapatan dan fungsi biaya berbentuk linier.
2. Analisis mengasumsikan bahwa harga, total biaya tetap, dan biaya variabel per unit dapat diidentifikasi secara akurat dan tetap konstan sepanjang rentang yang relevan.
3. Analisis mengasumsikan bahwa apa yang diproduksi dapat dijual.
4. Untuk analisis multi produk, diasumsikan bahwa bauran penjualan diketahui.
5. Diasumsikan bahwa harga jual dan biaya diketahui dengan pasti.

### Analisis Multi Produk

Analisis multi produk memerlukan adanya asumsi terkait dengan bauran penjualan (*sales mix*), yaitu kombinasi berbagai produk yang dihasilkan/dijual perusahaan. Dengan menentukan suatu bauran penjualan tertentu, analisis multiproduk dapat diubah ke dalam analisis produk tunggal. Namun untuk analisis CVP kita harus menggunakan bauran penjualan dalam unit. Perusahaan dapat menyelesaikan masalah multiproduk dengan mengkonversinya menjadi produk tunggal, yaitu menetapkan produk-produk tersebut sebagai suatu paket, misal suatu paket terdiri dari 3 produk A dan 2 produk B.

Contoh:

| Keterangan                                 | Produk A | Produk B | Per Paket |
|--|----------|----------|-----------|
| (1) Harga jual/unit                        | Rp500    | Rp800    |           |
| (2) Biaya variabel/unit                    | Rp400    | Rp600    |           |
| (3) Margin kontribusi/unit                 | Rp100    | Rp200    |           |
| (4) Bauran penjualan                       | 3        | 2        |           |
| (5) Margin kontribusi/paket<br>= (3) x (4) | Rp300    | Rp400    | Rp700     |

Paket titik impas = biaya tetap total/ margin kontribusi per paket  
= Rp57.400/Rp700 = 82 paket

Berdasar titik impas sebesar 82 paket ini, maka titik impas akan terjadi pada penjualan produk A sebanyak 246 paket (3 x 82) dan produk B sebanyak 164 paket (2 x 82).

| Keterangan                                    | Produk A  | Produk B  | Total     |
|---|-----------|-----------|-----------|
| Penjualan:<br>246 x Rp500<br>164 x Rp800      | Rp123.000 | Rp131.200 | Rp254.200 |
| Biaya variabel:<br>246 x Rp400<br>164 x Rp600 | (98.400)  | (98.400)  | (196.800) |
| Margin kontribusi                             | 24.600    | 32.800    | 57.400    |
| Biaya tetap langsung                          | (24.000)  | (16.000)  | 40.000    |
| Margin segmen                                 | 600       | 16.800    | 17.400    |
| Biaya tetap tidak langsung                    |           |           | 17.400    |
| Laba/Rugi                                     |           |           | 0         |

### Analisis Biaya Volume Laba dan Risiko serta Ketidakpastian

Kondisi dimana perusahaan-perusahaan beroperasi dalam dunia yang dinamis, perusahaan tersebut harus mengetahui perubahan dalam harga jual, biaya-biaya variabel dan biaya-biaya tetap. Perusahaan harus memperhitungkan pengaruh dari risiko dan ketidakpastian. Titik impas dapat dipengaruhi oleh perubahan dalam harga jual, margin kontribusi per unit, dan biaya tetap. Para manajer dapat menggunakan analisis CVP untuk mengurangi risiko dan ketidakpastian.

Bagaimana para manajer menghadapi risiko dan ketidakpastian? Terdapat beberapa jenis metode:

1. Manajemen harus sadar akan sifat ketidakpastian dari masa depan, harga, biaya dan kuantitas
2. Para manajer bergerak dari pertimbangan akan titik impas ke apa yang disebut dengan "*break even band*".
3. Para manajer dapat melakukan analisis sensitivitas atau analisis *what-if*.

Dua konsep yang berguna bagi manajemen adalah *margin of safety* dan *operating leverage*. Kedua konsep ini dianggap sebagai ukuran-ukuran risiko dan membutuhkan pengetahuan tentang biaya tetap dan variabel.

*Margin of safety* adalah jumlah unit yang terjual atau pendapatan yang diperoleh di atas volume titik impas.

$$\text{Margin of safety} = \text{Penjualan} - \text{Penjualan titik impas}$$

Sebagai contoh, jika volume titik impas untuk sebuah perusahaan adalah 500 unit dan perusahaan saat ini menjual 700 unit maka *Margin of safety* adalah 200 unit.

$$\begin{aligned} \text{Margin of safety} &= \text{Penjualan} - \text{Penjualan titik impas} \\ &= 700 - 500 \\ &= 200 \end{aligned}$$

*Margin of safety* juga dapat dinyatakan dalam pendapatan penjualan. Jika volume titik impas adalah Rp2.500.000 dan pendapatan saat ini adalah Rp4.000.000 maka *Margin of safety* adalah Rp1.500.000.

$$\begin{aligned} \text{Margin of safety} &= \text{Pendapatan} - \text{Pendapatan titik impas} \\ &= 4.000.000 - 2.500.000 \\ &= 1.500.000 \end{aligned}$$

Pendapatan penjualan *Margin of safety* juga dapat dinyatakan sebagai persentase dari total penjualan dalam rupiah yang beberapa manajer menyebutkan sebagai *Rasio Margin of safety*. Dalam contoh ini *Rasio Margin of safety* adalah sebesar 37,5%.

$$\begin{aligned} \text{Rasio Margin of safety} &= \frac{\text{Margin of safety}}{\text{Pendapatan}} \\ &= \frac{1.500.000}{4.000.000} = 0,375 \text{ atau } 37,5\% \end{aligned}$$

*Operating leverage* memperhatikan bauran relatif dari biaya tetap dan biaya variabel di suatu perusahaan. Terkadang biaya tetap dapat diukur dengan biaya variabel. *Operating leverage* adalah penggunaan biaya tetap untuk meningkatkan perubahan dalam tingkat laba yang lebih tinggi saat aktivitas penjualan berubah.

Semakin tinggi biaya tetap, maka semakin tinggi *operating leverage* dan semakin besar pula sensitivitas laba bersih terhadap perubahan penjualan. Perusahaan yang memiliki *operating leverage* tinggi akan mengalami peningkatan persentase yang besar dalam labanya jika terjadi sedikit saja peningkatan dalam penjualan namun juga mengalami penurunan persentase laba yang besar jika terjadi penurunan penjualan. Sebaliknya, perusahaan yang memiliki *operating leverage* rendah, akan mengalami peningkatan/penurunan persentase yang rendah dalam labanya jika terjadi peningkatan/penurunan penjualan.

Besar kecilnya *operating leverage* (*degree of operating leverage* - DOL) untuk tingkat penjualan tertentu diukur dengan menggunakan rasio margin kontribusi terhadap laba.

$$\text{Degree of Operating leverage} = \frac{\text{Total margin kontribusi}}{\text{Laba operasi}}$$

Dengan informasi yang telah diperoleh di atas maka dapat dihitung *Degree of Operating leverage* adalah 1,003.

$$\begin{aligned}\text{Degree of Operating leverage} &= \frac{\text{Total margin kontribusi}}{\text{Laba operasi}} \\ &= \frac{(150.000 - 95.000)(5.000 \text{ unit})}{274.000.000} \\ &= \frac{(55.000)(5.000)}{274.000.000} = 1,003\end{aligned}$$

### Analisis Sensitivitas

Semua pembahasan di atas menganggap bahwa semua variabel (harga, biaya tetap, biaya variabel) bersifat konstan. Dalam perencanaan, perlu diperhitungkan kemungkinan berubahnya salah satu variabel yang akan mempengaruhi besar kecilnya target laba. Analisis sensitivitas merupakan sebuah teknik “bagaimana jika” untuk mengetahui dampak dari perubahan asumsi-asumsi yang mendasari variabel independen terhadap variabel dependennya. Analisis ini cukup mudah dilakukan, yaitu dengan memasukkan data mengenai harga, biaya variabel, biaya tetap, dan bauran penjualan serta dengan menggunakan rumus untuk menghitung titik impas dan target laba yang diharapkan. Data kemudian dapat diubah-ubah untuk mengetahui dampak perubahan terhadap laba yang ditargetkan. Penggunaan *spreadsheet computer* akan mempermudah perhitungan yang harus dilakukan.

Beberapa perubahan variabel yang biasa dibahas antara lain:

1. **Perubahan harga jual.** Menaikkan harga memungkinkan turunnya permintaan produk tetapi juga menurunkan titik impas produk. Menurunkan harga biasanya diharapkan dapat menaikkan volume penjualan namun juga menaikkan titik impas produk.
2. **Perubahan biaya variabel.** Penurunan biaya variable per unit akan menurunkan titik impas. Hal ini dapat dilakukan dengan

meningkatkan efisiensi penggunaan bahan baku maupun tenaga kerja langsung.

3. **Perubahan biaya tetap.** Manajemen dapat mempertimbangkan kenaikan biaya tetap dengan mengharapkan kenaikan volume penjualan, misalnya melalui kenaikan biaya iklan, kenaikan biaya pelatihan pramuniaga dan salesman, dll. Kenaikan biaya tetap akan mengubah titik impas dan volume penjualan untuk mencapai target laba tertentu.
4. **Perubahan lebih dari satu variabel secara serentak.** Dalam dunia nyata, seringkali beberapa variabel berubah dalam waktu bersamaan, misalnya menurunkan harga sekaligus meningkatkan biaya iklan atau menaikkan harga jual sekaligus meningkatkan biaya variabel untuk kualitas yang lebih baik.

Analisis CVP dan Perhitungan Biaya Berdasarkan Aktivitas Analisis CVP dapat digunakan dalam perhitungan biaya berdasarkan aktivitas namun analisisnya harus dimodifikasi. Analisis sensitivitas digunakan disini. Biaya tetap dipisahkan dari berbagai jenis biaya yang berubah-ubah dengan penggerak biaya tertentu. Cara yang termudah adalah mengelompokkan biaya variabel sebagai biaya tingkat unit, tingkat *batch* dan tingkat produk. Kemudian, dampak keputusan terhadap batch dan produk dapat diuji dalam kerangka kerja CVP.

### **PILIHAN GANDA**

1. Jika biaya variabel per unit turun, maka:

|                   |               |
|-------------------|---------------|
| Margin Kontribusi | Titik impas   |
| a. Naik           | Naik          |
| b. Naik           | Turun         |
| c. Turun          | Turun         |
| d. Turun          | Naik          |
| e. Turun          | Tidak berubah |
2. Jumlah pendapatan yang diperlukan untuk memperoleh laba yang ditargetkan sama dengan...
  - a. Total biaya tetap dibagi dengan margin kontribusi
  - b. Total biaya tetap dibagi dengan rasio margin kontribusi
  - c. Target laba dibagi dengan rasio margin kontribusi
  - d. Total biaya tetap ditambah target laba dibagi rasio MK
  - e. Target laba dibagi dengan rasio biaya variabel

3. Asumsi analisis biaya volume laba yang penting adalah bahwa...
  - a. Baik biaya maupun pendapatan adalah fungsi linear
  - b. Seluruh biaya dan pendapatan dianalisis dalam kisaran yang relevan
  - c. Tidak terdapat perubahan dalam persediaan
  - d. Bauran penjualan tetap konstan
  - e. Semua asumsi di atas adalah asumsi dari analisis CVP
  
4. Jika margin of safety sama dengan 0, maka:
  - a. Perusahaan tepat berada pada titik impas
  - b. Perusahaan beroperasi pada tingkat kerugian
  - c. Perusahaan memperoleh laba yang kecil
  - d. *Margin of safety* tidak dapat kurang atau sama dengan 0
  - e. Tidak ada jawaban yang benar
  
5. Margin kontribusi adalah...
  - a. Jumlah dimana penjualan melebihi total biaya tetap
  - b. Selisih antara penjualan dan total biaya
  - c. Selisih antara penjualan dan laba operasi
  - d. Selisih antara penjualan dan total biaya variabel
  - e. Selisih antara biaya variabel dan biaya tetap

### **SOAL LATIHAN**

1. Apa yang dimaksud dengan Titik Impas?
2. Apakah yang dimaksud dengan rasio biaya variabel dan rasio margin kontribusi? Bagaimana hubungan di antara keduanya?
3. Jelaskanlah mengapa pendekatan perhitungan biaya berdasarkan aktivitas pada analisis CVP menawarkan pengertian yang lebih mendalam daripada pendekatan konvensional!
4. Bagaimana *Just In Time* mempengaruhi persamaan biaya perusahaan dan mempengaruhi analisis CVP?
5. Jelaskan bagaimana tentang analisis multiproduk digunakan!

### **SOAL KASUS SATU**

Hannah menyiapkan proyeksi laporan laba rugi sebagai berikut:

|                                    |                         |
|------------------------------------|-------------------------|
| Penjualan (15.000 unit @ Rp80.000) | Rp 1.200.000.000        |
| Dikurangi:                         |                         |
| Biaya Variabel                     | <u>Rp 750.000.000 -</u> |
| Margin Kontribusi                  | Rp 450.000.000          |

Dikurangi:

|              |                         |
|--------------|-------------------------|
| Biaya Tetap  | <u>Rp 375.000.000 –</u> |
| LABA OPERASI | <u>Rp 75.000.000</u>    |

**Diminta**

1. Hitung berapa jumlah BEP dalam satuan unit!
2. Buatlah laporan Laba Rugi dengan titik impas!
3. Berapakah margin kontribusi per unitnya?
4. Berapakah rasio margin kontribusinya?

**SOAL KASUS DUA**

PT. Simple memproduksi dua jenis kipas, yaitu kipas lantai dan kipas dinding. Kipas lantai dijual seharga Rp 300.000, sedangkan kipas dinding dijual seharga Rp 200.000. Berikut rancangan laporan Laba Rugi yang dimiliki oleh PT. Simple :

|                   |                         |
|-------------------|-------------------------|
| Penjualan         | Rp 600.000.000          |
| Dikurangi:        |                         |
| Biaya Variabel    | <u>Rp 400.000.000 -</u> |
| Margin Kontribusi | Rp 200.000.000          |
| Dikurangi:        |                         |
| Biaya Tetap       | <u>Rp 150.000.000 –</u> |
| LABA OPERASI      | <u>Rp 50.000.000</u>    |

Pemilik usaha memperkirakan 60% dari pendapatan penjualan akan dihasilkan oleh kipas lantai dan sisanya 40% dihasilkan oleh kipas dinding. Kipas lantai juga bertanggung jawab atas 60% dari beban variabel. Dari beban tetap, sepertiganya merupakan biaya umum bagi kedua produk itu dan setengahnya dapat langsung ditelusuri ke lini produk kipas lantai.

**Diminta**

1. Hitunglah pendapatan penjualan yang harus dihasilkan PT. Simple untuk mencapai titik impas!
2. Hitunglah jumlah kipas lantai dan kipas dinding yang harus dijual untuk PT. Simple mencapai titik impas!

## INDEKS

### **M**

Manajer

Margin

Margin Keamanan (*Margin of safety*)

Margin Kontribusi

### **P**

Prediksi

### **T**

Titik impas

## **GLOSARIUM**

Manajer : Orang yang menganalisis laporan keuangan perusahaan sendiri untuk menaksir profitabilitas, likuiditas, posisi utang, dan perkembangan dalam mencapai tujuan organisasi

Margin : Rasio laba operasi terhadap penjualan

Margin Keamanan : Unit terjual atau diharapkan terjual, atau pendapatan diterima, atau diharapkan diterima di atas volume impas

Margin Kontribusi : Pendapatan penjualan dikurangi total biaya variabel atau harga dikurangi biaya variabel unit

Prediksi : Perkiraan

Titik impas (BEP) : Titik di mana total pendapatan sama dengan total biaya, pada titik ini tidak diperoleh laba maupun rugi

## DAFTAR PUSTAKA

Garrison, dkk. 2013. *Akuntansi Manajerial*. Buku 1 edisi 14. Jakarta: Salemba Empat.

Mowen, dkk. 2017. *Dasar-dasar Akuntansi Manajerial*. Edisi 5. Jakarta: Salemba Empat.

## Bab 10

### Pengambilan Keputusan Taktis

---

#### **Standar Kompetensi:**

Mahasiswa dapat mengetahui definisi pengambilan keputusan taktis dengan beberapa model dalam pengambilan keputusan taktis, dapat mengetahui definisi biaya relevan dan pengaruh etika dalam pengambilan keputusan taktis, dapat mengetahui relevansi, perilaku biaya dan model penggunaan sumber daya, mengetahui penerapan konsep pembuatan keputusan taktis dalam berbagai situasi bisnis, dan mengetahui keputusan bauran produk (*Product Mix*) dan penetapan harga produk.

#### **Kompetensi Dasar:**

Setelah mempelajari bab ini, mahasiswa diharapkan dapat:

1. Menjelaskan tentang pembuatan keputusan taktis dengan beberapa model yang digunakan dalam pembuatan keputusan taktis.
2. Menjelaskan tentang biaya relevan yang digunakan dalam pembuatan keputusan taktis dan adanya pengatuh etikan dalam pengambilan keputusan taktis.
3. Menjelaskan tentang relevansi, perilaku biaya dan model penggunaan sumber daya yang terkait dalam pengambilan keputusan taktis.
4. Menjelaskan penerapan konsep pembuatan keputusan taktis dalam berbagai situasi bisnis seperti membuat atau membeli produk (*make or buy decision*), meneruskan atau menghentikan produksi (*keep or drop decision*), keputusan pesanan khusus (*special order decision*) dan atau memproses produk lebih lanjut (*sell or process further*).
5. Menjelaskan keputusan bauran produk (*Product Mix*) dan penetapan harga produk yang didalamnya terkait dengan aspek hukum dan keadilan.

#### **Keputusan Taktis / Jangka Pendek**

Pembuatan keputusan taktis adalah pembuatan keputusan dengan memilih dari beberapa alternatif dalam waktu yang singkat. Misalnya: menerima pesanan khusus dengan harga yang lebih rendah dari harga normal untuk memanfaatkan kapasitas yang masih

mengganggu. Meskipun keputusan taktis tampaknya ditujukan untuk kepentingan jangka pendek, namun harus diingat bahwa keputusan jangka pendek seringkali memiliki konsekuensi jangka panjang. Keputusan taktis harus mendukung sasaran strategis perusahaan secara keseluruhan meskipun tujuan langsungnya berjangka pendek atau berskala kecil. Keputusan taktis yang tepat berarti bahwa keputusan yang dibuat mencapai tidak hanya tujuan terbatas tetapi juga berguna untuk jangka panjang. Tidak ada keputusan taktis yang harus dibuat jika keputusan tersebut tidak mendukung sasaran strategis perusahaan secara keseluruhan.

### **Model Pembuatan Keputusan Taktis**

Langkah-langkah yang menjelaskan proses pengambilan keputusan taktis adalah sebagai berikut:

1. Mengenali dan menemukan masalah
2. Mengidentifikasi setiap alternatif yang mungkin menjadi solusi yang layak dari permasalahan serta menghilangkan alternatif yang tidak layak.
3. Mengidentifikasi biaya dan manfaat yang berhubungan dengan setiap alternatif yang layak. Selanjutnya mengidentifikasi biaya dan manfaat mana yang relevan/tidak relevan, serta menghapus biaya yang tidak relevan dari pertimbangan.
4. Menghitung total biaya dan manfaat yang relevan dari masing-masing alternatif.
5. Memberikan pertimbangan dan penilaian terhadap aspek kualitatif dari masing-masing faktor, misalnya kualitas bahan baku, keandalan sumber pasokan, perkiraan kestabilan harga, dll.
6. Membuat keputusan dengan memilih alternatif yang memberikan manfaat terbesar secara keseluruhan.

Jikalau model di atas lebih bermanfaat jika digabung menjadi daftar yang lebih singkat, dapat dibuat menggunakan tiga langkah berikut:

1. Identifikasi keputusan
2. Identifikasi alternatif-alternatif yang ada dan biaya relevan yang terkait
3. Mengambil keputusan

## **Biaya Relevan**

Biaya relevan (*relevant cost*) adalah biaya masa depan yang berbeda untuk masing-masing alternatifnya. Untuk menjadi relevan, suatu biaya tidak hanya harus merupakan biaya yang timbul di masa depan, namun juga harus berbeda untuk masing-masing alternatif. Jika biaya masa depan itu terdapat dalam beberapa alternatif, maka biaya tersebut tidak ada pengaruhnya terhadap keputusan. Biaya semacam ini disebut biaya tidak relevan.

Perhitungan biaya relevan adalah nilai dalam memecahkan banyak jenis permasalahan yang berbeda. Biasanya penerapan tersebut terdiri atas keputusan-keputusan berikut:

1. Membuat atau membeli komponen
2. Menerima pesanan khusus pada harga di bawah harga yang biasa
3. Mempertahankan atau menghentikan sebuah segmen atau lini produk
4. Memproses lebih lanjut produk gabungan atau menjualnya pada titik pemisahan.

## **Biaya Kesempatan**

Jenis lain dari biaya relevan adalah biaya kesempatan (*opportunity cost*) adalah manfaat yang dikorbankan atau tidak dapat dilakukan saat satu alternatif dipilih di antara beberapa alternatif lain. Oleh karena itu, biaya kesempatan menjadi relevan karena biaya kesempatan merupakan biaya di masa depan dan berbeda-beda di antara beberapa alternatif. Meskipun biaya kesempatan bukanlah biaya akuntansi karena akuntan tidak mencatat biaya yang mungkin terjadi di masa depan (yaitu, biaya kesempatan tidak akan muncul dalam laporan keuangan), biaya kesempatan adalah pertimbangan yang penting dalam pengambilan keputusan yang relevan.

## **Etika dalam Pengambilan Keputusan Taktis**

Dalam pengambilan keputusan taktis, masalah etika selalu berkaitan dengan cara keputusan diimplementasikan dan kemungkinan pengorbanan sasaran jangka panjang untuk memenuhi sasaran jangka pendek. Pencapaian sasaran adalah penting, tetapi bagaimana cara mencapainya adalah hal yang lebih penting. Namun sayang, sebagian manajer mengabaikan aspek etika dalam pengambilan keputusan taktis

dengan alasan adanya tekanan yang berat untuk menghasilkan kinerja yang tinggi. Misalnya: PHK karyawan serta pengurangan kualitas bahan dan desain untuk menaikkan laba jangka pendek. Pada dasarnya, dilema etika ini dapat diatasi dengan menggunakan rasio dan tidak memfokuskan semata-mata pada sasaran jangka pendek atau beban jangka panjang. Tanggung jawab moral terhadap berbagai *stakeholders* (karyawan, pelanggan, pemerintah, masyarakat) hendaknya menjadi pertimbangan utama.

### **Relevansi, Perilaku Biaya dan Model Penggunaan Sumber Daya**

Biasanya biaya variabel dianggap sebagai biaya yang relevan, sedangkan biaya tetap dianggap tidak relevan. Namun kunci utama dalam memahami biaya relevan/tidak relevan ini adalah bahwa perubahan terhadap permintaan dan penawaran atas sumber daya aktivitas harus dipertimbangkan dalam penilaian relevansi. Jika perubahan dalam penawaran dan permintaan sumber daya terhadap beberapa alternatif menyebabkan perubahan dalam pengeluaran sumber daya, maka perubahan dalam pengeluaran sumber daya merupakan biaya relevan yang harus digunakan dalam menilai keunggulan relatif dari dua alternatif.

#### **1. Sumber daya fleksibel (*flexible resources*)**

Sumber daya fleksibel adalah sumber daya yang dapat dengan mudah diperoleh pada saat dan dengan jumlah yang diinginkan, misalnya: listrik. Sumber daya yang dibutuhkan oleh perusahaan sama dengan jumlah sumber daya yang ditawarkan. Jika permintaan sumber daya berubah untuk setiap alternatif, biayanya relevan.

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

Sumber daya terikat adalah sumber daya yang diperoleh sebelum digunakan, misalnya gaji pegawai. Biaya dari sumber daya terikat ini bisa relevan/tidak relevan. Untuk sumber daya terikat jangka pendek, jika terdapat perubahan permintaan di antara aktivitas yang mengakibatkan perubahan penawaran sumber daya dan perubahan biaya aktivitas, maka biaya tersebut menjadi relevan untuk pengambilan keputusan taktis.

Untuk sumber daya terikat dalam beberapa periode, perubahan permintaan untuk sumber daya terikat dalam beberapa periode, perubahan permintaan aktivitas di antara alternatif jarang mempengaruhi pengeluaran sumber daya sehingga tidak relevan untuk

pengambilan keputusan taktis. Jika belanja sumber daya berubah dan melibatkan keputusan untuk memperoleh kapasitas aktivitas jangka panjang, maka keputusan tersebut lebih tepat diambil dengan mekanisme keputusan investasi modal.

### **Penerapan Konsep Pembuatan Keputusan Taktis dalam Berbagai Situasi Bisnis**

Konsep keputusan taktis dapat digunakan dalam berbagai skenario pembuatan keputusan seperti berikut ini:

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

Manajer sering dihadapkan pada keputusan untuk membuat sendiri atau membeli komponen yang akan digunakan dalam proses produksi. Dengan mengidentifikasi dan menghitung biaya relevan yang berhubungan dengan keputusan membuat sendiri atau membeli komponen tersebut, maka manajer mengambil keputusan yang menghasilkan biaya terendah dan memberikan manfaat terbesar. Biaya yang relevan dalam keputusan membuat sendiri antara lain adalah biaya bahan langsung, tenaga kerja langsung, overhead variabel serta biaya-biaya lain yang harus dikeluarkan untuk membuat sendiri komponen produk tersebut. Adapun biaya pembelian komponen, biaya tenaga kerja pembelian, dan biaya-biaya lain yang dikeluarkan untuk membeli komponen dari luar perusahaan adalah biaya yang relevan untuk keputusan membeli (*outsourcing*).

2. Keputusan meneruskan atau menghentikan produksi (*keep or drop decision*)

Sering kali manajer harus memutuskan apakah suatu segmen, seperti lini produk, harus dipertahankan atau dihapus. Laporan segmen yang disusun atas dasar perhitungan biaya variabel memberikan informasi yang berharga bagi keputusan meneruskan atau menghentikan ini. Perhitungan biaya relevan akan membantu menggambarkan bagaimana informasi tersebut harus digunakan.

Dalam memutuskan untuk meneruskan atau menghentikan suatu lini produk, manajer juga harus mempertimbangkan berbagai dampak komplementernya. Harus diperhatikan apakah penghentian suatu produk akan mempengaruhi penjualan produk lainnya, terutama untuk produk-produk yang bersifat komplementer, misalnya batu bata dan genteng, kompor dan sumbu, dll. Selain itu, manajer hendaknya berusaha mengumpulkan seluruh informasi yang

diperlukan untuk membuat keputusan terbaik dan mengidentifikasi setiap solusi yang layak. Manajer mungkin tidak mampu untuk melakukannya sehingga sebaiknya manajer meminta input-input dari orang lain yang memahami masalah tersebut. Boleh jadi muncul alternatif tambahan dari input tersebut. Contoh solusi yang mungkin muncul dalam jenis keputusan ini: (1) mempertahankan lini produk, (2) menghentikannya, atau (3) menghentikan lini produk dan menggantikannya dengan produk lain.

3. Keputusan terhadap suatu pesanan khusus (*special order decision*)

Perusahaan sering mendapat kesempatan untuk mempertimbangkan pesanan khusus dari calon pelanggan dalam pasar yang dilayani tidak seperti biasanya. Oleh karenanya manajer harus memutuskan apakah akan menerima atau menolak pesanan khusus tersebut. Pesanan seperti ini akan menguntungkan perusahaan, terutama ketika perusahaan sedang beroperasi di bawah kapasitas produksi maksimumnya. Meskipun penawaran untuk pesanan tersebut mungkin berada di bawah harga jual normal produk atau bahkan di bawah total biaya per unit, menerima pesanan tersebut mungkin akan menguntungkan. Pemanfaatan kapasitas menganggur, pengoptimalan biaya tetap, serta hilangnya biaya-biaya yang tidak lagi relevan menjadi pertimbangan dalam pengambilan keputusan terhadap pesanan khusus.

4. Keputusan menjual atau memproses produk lebih lanjut (*sell or process further*)

Produk gabungan (*joint products*) memiliki proses yang umum dan biaya produksi sampai pada titik pemisahan (*split off point*). Pada titik tersebut, produk-produk tersebut dapat dibedakan. Seringkali produk gabungan dijual pada titik pemisahan. Namun terkadang lebih menguntungkan memproses lebih lanjut suatu produk gabungan sebelum menjualnya. Keputusan penting harus dibuat manajer mengenai apakah akan menjual atau memproses lebih lanjut produk gabungan setelah titik pemisahan. Dalam membuat keputusan, biaya yang dikeluarkan sebelum titik pemisahan (*joint costs*) tidaklah relevan. Biaya yang relevan adalah pendapatan yang akan diterima dan biaya yang harus dikeluarkan jika produk diproses lebih lanjut.

## Keputusan Bauran Produk (*Product Mix*)

Suatu perusahaan yang memproduksi dan menjual beberapa macam produk harus membuat keputusan tentang proporsi produksi masing-masing produk dalam total produksinya. Hal ini disebut dengan produk mix. Setiap bauran produk mencerminkan suatu alternatif yang memiliki konsekuensi terhadap laba yang dihasilkan. Manajer harus memilih alternatif yang memaksimalkan margin kontribusi total. Dengan keterbatasan sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan (disebut dengan *constraint*), manajer harus memilih bauran produk yang optimal. Pemilihan bauran yang optimal akan sangat dipengaruhi oleh hubungan antara keterbatasan sumber daya terhadap produk individual. Hubungan ini mempengaruhi kuantitas tiap-tiap produk yang akan diproduksi dan selanjutnya mempengaruhi margin kontribusi yang dapat dihasilkan.

1. Sumber daya dengan satu kendala. Margin kontribusi per unit dari sumber daya yang langka/terbatas adalah faktor yang menentukan. Produk yang menghasilkan margin kontribusi tertinggi yang dipilih untuk diproduksi guna menghasilkan bauran yang optimal.
2. Sumber daya dengan banyak kendala. Solusi dari bauran produk dengan banyak kendala dilakukan dengan menggunakan teknik pemrograman linear.

## Penetapan Harga Produk

Dalam menetapkan harga produk dapat dikategorikan menjadi 2 (dua) macam, yaitu:

1. Penetapan harga berdasarkan biaya (*cost based pricing*)

Untuk memperoleh laba, pendapatan perusahaan harus mampu menutupi biaya. Oleh karena itu, seringkali perusahaan yang akan menetapkan harga memulainya dengan biaya, yaitu dengan menghitung biaya produk dan menambahkan laba yang diinginkan. Pendekatan ini disebut straight forward. Biasanya ada suatu biaya dasar dan markup. Markup adalah persentase terhadap biaya dasar, meliputi laba yang diinginkan dan biaya-biaya lain yang tidak termasuk ke dalam biaya dasar. Penetapan harga dengan markup ini sering digunakan dalam bisnis eceran/retail. Keuntungan utama dari pendekatan ini adalah kemudahan markup standar ini untuk diterapkan.

$$\text{Harga dengan markup} = \text{Biaya per unit} + (\text{Biaya per unit} \times \text{Persentase (Markup)})$$

### Contoh Soal:

CV. NURRI menjahit dan memasang kancing sesuai keinginan pelanggan. Pemilik perusahaan telah memutuskan untuk menetapkan harga atas pekerjaannya sebesar biaya bahan baku dan tenaga kerja ditambah dengan 15%, dengan biaya sebagai berikut:

- Bahan baku langsung                      Rp18.000.000
- Tenaga kerja langsung                      Rp 7.000.000

### Diminta:

Hitunglah harga yang dikenakan oleh CV. NURRI !

### Penyelesaian:

$$\begin{aligned} \text{Harga} &= \text{Biaya} + (\text{Biaya} \times \text{Markup}) \\ &= 25.000.000 + (25.000.000 \times 0,15) \\ &= 25.000.000 + 3.750.000 \\ &= \text{Rp}28.750.000 \end{aligned}$$

### 2. Perhitungan Biaya Target (*target costing*)

*Target costing* merupakan suatu metode untuk menentukan biaya produk/jasa berdasarkan harga (*target harga*) yang mampu untuk pelanggan bayarkan. Hal ini disebut *price driven costing*. Berkebalikan dari *cost based pricing*, pendekatan ini bersifat *backward*, yaitu dimulai dari harga untuk menentukan biaya. Divisi pemasaran menentukan karakteristik produk dan harga yang pantas untuk dibayar pelanggan. Kemudian menjadi tugas dari lini produksi untuk mendesain dan mengembangkan produk dengan struktur biaya dan laba sesuai dengan harga yang ditetapkan. *Target costing* dapat digunakan secara efektif dalam tahap desain dan pengembangan siklus hidup produk. Perusahaan Jepang menjadi pelopor dalam penggunaan *target costing* dan mampu menghasilkan produk dengan harga rendah serta berhasil memenangkan pasar.

$$\text{Biaya target} = \text{Harga target} - \text{Keuntungan yang diinginkan}$$

### Contoh Soal:

YahyaCom memproduksi komputer dan sedang merakit versi terbaru. Komputer tersebut memiliki harga target Rp4.500.000. Perusahaan mensyaratkan keuntungan 20% atas pendapatan produk baru.

**Diminta:**

1. Hitunglah jumlah keuntungan yang diinginkan
2. Hitunglah biaya target

**Penyelesaian:**

1. Keuntungan yang diinginkan =  $0,2 \times \text{harga target}$   
=  $0,2 \times 4.500.000$   
= Rp900.000
2. Target biaya = Harga target – keuntungan yang diinginkan  
=  $4.500.000 - 900.000$   
= Rp3.600.000

**Aspek Hukum dalam Penetapan Harga**

Prinsip dasar dari peraturan hukum dalam penetapan harga adalah mendorong persaingan yang sehat dan mencegah terjadinya kolusi untuk menetapkan harga dan menyingkirkan pesaing dari bisnis.

1. Penetapan harga predator (*predatory pricing*). Praktik pengaturan harga yang lebih rendah dari biaya dengan tujuan merugikan pesaing dan mengeliminasi persaingan disebut harga predator. Namun demikian, tidak semua penetapan harga di bawah biaya merupakan biaya predator karena perusahaan dapat mengenakan harga khusus di bawah biaya untuk suatu barang, misalnya harga khusus untuk produk laris atau diskon khusus mingguan/bulanan. Harga predator dalam pasar internasional disebut dumping, yaitu ketika suatu perusahaan menjual produknya di negara lain dengan harga di bawah biaya.
2. Diskriminasi harga, yaitu pengenaan harga yang berbeda kepada beberapa pelanggan atas produk-produk yang dasarnya sama.

**Keadilan dalam Penetapan Harga**

Standar masyarakat mengenai keadilan sangat penting dalam penetapan harga. Eksploitasi harga (*price gouging*) terjadi jika perusahaan dengan kekuatan pasar menghargai produknya sangat tinggi. Dalam keadaan ini biaya menjadi pertimbangan. Jika harga yang dikenakan hanya untuk menutupi biaya, maka eksploitasi harga tidak terjadi. Perusahaan sering mendapat kesulitan untuk menjelaskan struktur biaya mereka dan mendapati munculnya biaya-biaya yang mungkin tidak disadari pelanggan. Perlu diingat bahwa etika dibangun di atas rasa keadilan. Perilaku yang tidak etis dalam penetapan harga

berkaitan dengan usaha mendapatkan keuntungan secara tidak adil dari pelanggan, misalnya menaikkan harga barang dalam kondisi bencana untuk mengambil keuntungan.

### **PILIHAN GANDA**

1. Manakah dari poin berikut ini yang bukan merupakan langkah dalam model pengambilan keputusan taktis/jangka pendek?
  - a. Mendefinisikan permasalahan
  - b. Mengidentifikasi alternatif-alternatif
  - c. Menentukan biaya dan manfaat dari alternatif-alternatif
  - d. Menilai faktor-faktor kualitatif
  - e. Semua jawaban adalah model pengambilan keputusan taktis
  
2. Biaya yang tidak dapat dipengaruhi oleh tindakan di masa depan disebut dengan...
  - a. Biaya diferensial
  - b. Biaya tertanam
  - c. Biaya persediaan
  - d. Biaya relevan
  - e. Biaya gabungan
  
3. Manakah di antara pernyataan berikut ini yang salah?
  - a. Biaya tetap tidak akan pernah relevan
  - b. Biaya variabel tidak akan pernah relevan
  - c. Biaya variabel biasanya tidak relevan
  - d. Biaya bertahap tidak relevan
  - e. Semua jawaban salah
  
4. Saat perusahaan menghadapi kendala dalam produksi atau sumber daya yang langka, maka penting untuk?
  - a. Memproduksi produk dengan total margin kontribusi tertinggi
  - b. Memproduksi produk dengan biaya produksi penuh yang terendah
  - c. Memproduksi produk dengan margin kontribusi tertinggi per unit sumber daya yang langka
  - d. Memproduksi produk dengan margin kontribusi per unit yang tertinggi
  - e. Kendala tidak relevan untuk permasalahan produksi
  
5. Dalam keputusan menjual atau memproses lebih lanjut, maka?
  - a. Biaya gabungan selalu relevan
  - b. Total biaya dari pemrosesan bersama dan pemrosesan lebih lanjut adalah relevan
  - c. Seluruh biaya yang dikeluarkan sebelum titik pemisahan adalah relevan

- d. Hasil yang paling menguntungkan mungkin untuk proses lebih lanjut beberapa produk yang terpisah setelah titik pemisahan, tetapi menjual produk lainnya setelah titik pemisahan
- e. Tidak ada jawaban yang benar

### **SOAL LATIHAN**

1. Apa perbedaan antara keputusan taktis dan strategis?
2. Jelaskan mengapa penyusutan atas aset yang ada selalu tidak relevan!
3. Jelaskan mengapa biaya relevan perlu dinyatakan atas dasar yang berulang secara periodik?
4. Cara-cara apakah yang dapat ditempuh manajer untuk memperluas pengetahuan mereka tentang seperangkat alternatif yang layak?
5. Menurut Anda, mengapa perusahaan menawarkan harga di bawah biaya penuhnya?

### **SOAL KASUS SATU**

PT. Garmen Kinclong memproduksi empat jenis produk (Tas, Jaket, gesper, dan tali jam tangan dari kulit buaya). Gabungan biaya untuk per tiga bulan adalah sebagai berikut:

|                       |             |
|-----------------------|-------------|
| Bahan Baku Langsung   | 128.000.000 |
| Tenaga Kerja Langsung | 6.000.000   |
| Biaya Overhead        | 80.000.000  |

Pendapatan dari tiap produk yaitu tas Rp 130.000.000, jaket Rp 93.000.000, gesper Rp 30.000.000, dan tali jam tangan Rp 40.000.000.

Pihak manajemen sedang mempertimbangkan untuk memproses tali jam tangan melebihi poin pemisahan yang akan meningkatkan nilai penjualan tali jam tangan hingga Rp 73.300.000. akan tetapi, untuk memproses tali jam tangan lebih lanjut, perusahaan harus menyewa beberapa perlengkapan khusus dengan biaya Rp 15.400 per tiga bulan. Bahan tambahan dan tenaga kerja juga diperlukan yang memerlukan biaya Rp 8.500 per tiga bulan.

### **Diminta**

1. Berapakah laba operasional yang diperoleh ke-4 produk untuk 1 triwulan?

2. Haruskah divisi memproses produk tali jam tangan lebih lanjut atau menjualnya langsung setelah pemisahan? Apakah pengaruh keputusan tersebut terhadap laba operasional triwulan?

### **SOAL KASUS DUA**

1. Memilih alternatif dengan keuntungan keseluruhan terbesar
2. Mengidentifikasi biaya dan keuntungan yang berhubungan dengan setiap alternatif yang layak
3. Menilai faktor-faktor kualitatif
4. Mengenali dan mengartikan masalah
5. Mengidentifikasi alternatif-alternatif solusi yang mungkin terhadap masalah tersebut
6. Menjumlahkan biaya-biaya yang relevan dan keuntungan setiap alternatif

### **Diminta**

Susunlah langkah-langkah pembuatan keputusan taktis di bawah ini dengan benar!

## INDEKS

### B

Bauran produk (*product mix*)

Biaya kesempatan (*opportunity cost*)

Biaya relevan (*relevant cost*)

### K

Keputusan taktis

### P

Pengambilan keputusan

Perilaku biaya

### S

Segmen

Strategi

### T

Titik pemisahan

## GLOSARIUM

|  |   |
|--|---|
| Bauran produk ( <i>product mix</i> )         | : Satu set produk atau unit produk yang ditawarkan penjual kepada pembeli   |
| Biaya kesempatan ( <i>opportunity cost</i> ) | : Manfaat yang dikorbankan atau tidak dapat dielakkan saat satu alternatif dipilih di antara beberapa alternatif lain   |
| Biaya relevan ( <i>relevant cost</i> )       | : Biaya masa depan yang berbeda untuk masing-masing alternatifnya.  |
| Keputusan taktis                             | : Keputusan yang dibuat bukan hanya untuk tujuan terbatas tapi juga berguna untuk tujuan jangka pendek atas pemilihan alternatif yang mengandung konsekuensi jangka panjang |
| Pengambilan keputusan                        | : Proses dalam menentukan pilihan di antara berbagai alternatif   |
| Perilaku biaya                               | : Cara biaya berubah ketika tingkat output berubah  |
| Segmen                                       | : Sub unit perusahaan yang memiliki arti cukup penting untuk memastikan dalam pembuatan laporan kinerja   |
| Strategi                                     | : Proses memilih pasar bisnis dan segmen pelanggan, mengidentifikasi proses bisnis internal yang penting untuk tujuan internal  |

## **REFERENSI**

Garrison, dkk. 2013. *Akuntansi Manajerial*. Buku 1 edisi 14. Jakarta: Salemba Empat.

Hansen dan Mowen. 2017. *Dasar-dasar Akuntansi Manajerial*. Edisi 5. Jakarta: Salemba Empat.

#### **Standar Kompetensi:**

Mahasiswa dapat memahami pengertian keputusan investasi modal, menghitung periode dan tingkat pengembalian akuntansi atas usulan investasi, penggunaan analisis nilai sekarang bersih, menggunakan tingkat pengembalian internal untuk menilai diterima tidaknya proyek independen, peran pasca audit, nilai sekarang bersih lebih baik daripada tingkat pengembalian internal pada keputusan investasi modal, perubahan arus kas kotor menjadi arus kas setelah pajak, serta investasi modal pada lingkungan manufaktur yang canggih.

#### **Kompetensi Dasar:**

Setelah mempelajari bab ini, mahasiswa diharapkan dapat:

33. Menjelaskan pengertian keputusan investasi modal dan membedakan antara keputusan investasi modal saling eksklusif dan modal independen
34. Menghitung periode dan tingkat pengembalian akuntansi atas usulan investasi dan menjelaskan peranannya dalam keputusan investasi modal
35. Menggunakan analisis nilai sekarang bersih untuk keputusan investasi modal yang melibatkan proyek-proyek independen
36. Menggunakan tingkat pengembalian internal untuk menilai diterima atau tidaknya proyek-proyek independen
37. Menjelaskan peran dan nilai dari pasca audit
38. Menjelaskan mengapa nilai sekarang bersih (net present value - NPV) lebih baik daripada tingkat pengembalian internal (Internal Rate of Return - IRR) pada keputusan investasi modal yang melibatkan proyek yang saling eksklusif
39. Mengubah arus kas kotor menjadi arus kas setelah pajak
40. Mendeskripsikan investasi modal pada lingkungan manufaktur

## **Jenis- jenis Keputusan Investasi Modal**

Keputusan investasi modal (*capital investment decision*) berkaitan dengan proses perencanaan, penetapan tujuan dan prioritas, pengaturan pendanaan, serta penggunaan kriteria tertentu untuk memilih aktiva jangka panjang. Proses pengambilan keputusan investasi modal sering disebut penganggaran modal (*capital budgeting*). Ada 2 jenis proyek penganggaran modal yaitu proyek independen (*independent projects*) adalah proyek yang jika diterima atau ditolak, tidak akan mempengaruhi arus kas proyek lainnya. Jenis kedua dari proyek penganggaran modal mengharuskan perusahaan memilih salah satu alternatif yang saling bersaing untuk menyediakan jasa dasar yang sama. Jadi, proyek saling eksklusif (*mutually exclusive projects*) adalah proyek – proyek yang apabila diterima akan menghalangi penerimaan proyek lain.

### **Model Nondiskonto**

Model dasar untuk keputusan investasi modal dapat diklasifikasikan menjadi kategori utama: *model nondiskonto* dan *model diskonto*. Model nondiskonto (*nondiscounting models*) mengabaikan nilai waktu dari uang, sedangkan model diskonto (*discounting models*) mempertimbangkannya secara eksplisit. Meskipun demikian, penggunaan model diskonto telah meningkat pada beberapa tahun terakhir, dan perusahaan yang benar-benar menggunakan satu model hanya sedikit. Perusahaan-perusahaan tampaknya menggunakan kedua model tersebut. Hal ini menunjukkan kedua kategori itu memberikan informasi yang berguna bagi manajer saat mereka harus membuat keputusan investasi modal.

### **Periode Pengembalian**

Salah satu jenis model nondiskonto adalah periode pengembalian. Periode Pengembalian (*payback period*) adalah waktu yang dibutuhkan suatu perusahaan untuk memperoleh investasi awalnya kembali. Rumus yang dapat digunakan untuk menghitung periode pengembaliannya.

$$\text{Periode pengembalian} = \text{Investasi awal} / \text{Arus kas tahunan}$$

Salah satu cara menggunakan periode pengembalian adalah menetapkan suatu periode pengembalian maksimum pada seluruh proyek, dan menolak setiap proyek yang melewati tingkat ini. Kesimpulannya, periode pengembalian memberi manajer informasi yang dapat digunakan sebagai berikut:

- 1) Membantu mengendalikan risiko yang berhubungan dengan ketidakpastian arus kas di masa depan.
- 2) Membantu meminimalkan dampak investasi terhadap masalah likuiditas perusahaan.
- 3) Membantu mengendalikan risiko keusangan.
- 4) Membantu mengendalikan pengaruh investasi terhadap ukuran kinerja.

Akan tetapi, metode tersebut mengandung kelemahan yang signifikan karena mengabaikan total profitabilitas proyek dan nilai waktu uang. Meskipun perhitungan periode pengembalian bermanfaat bagi manajer, hanya mengandalkan perhitungan tersebut dalam keputusan investasi modal mungkin kurang bijaksana.

a) **Tingkat Pengembalian Akuntansi**

Tingkat pengembalian akuntansi merupakan model nondiskonto kedua yang digunakan secara umum. **Tingkat Pengembalian Akuntansi** (*accounting rate of return*) mengukur

pengebalian atas suatu proyek dalam kerangka laba, bukan dari arus kas proyek. Tingkat pengembalian akuntansi dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut :

$$\text{Tingkat pengembalian akuntansi} = \frac{\text{Laba rata-rata}}{\text{Investasi awal atau investasi rata-rata}}$$

### **Model Diskonto : Metode Nilai Sekarang Bersih ( NPV )**

Nilai sekarang bersih ( *net present value* ) merupakan selisih antara nilai sekarang dari arus kas masuk dan arus kas keluar yang berhubungan dengan suatu proyek.

$$\begin{aligned} \text{NPV} &= [ (\sum CF_t / (1+i)^t) ] - I \\ &= [ \sum CF_t df_t ] - I \\ &= P - I \end{aligned}$$

Keterangan:

$I$  : Nilai sekarang dari biaya proyek ( biasanya pembiayaan awal)

$CF_t$  : Arus kas masuk yang diterima dalam periode  $t$  dengan  $t = 1 \dots n$ ,

$n$  : Umur manfaat proyek

$t$  : Periode tertentu

$P$  : Nilai sekarang dari arus kas masuk proyek di masa depan

$df_t$  :  $1 / (1+i)^t$ , faktor diskonto

Nilai sekarang bersih ( NPV ) mengukur profitabilitas suatu investasi. Jika suatu proyek memiliki NPV positif, berarti ada peningkatan kekayaan. Bagi perusahaan, hal ini berarti besarnya nilai positif NPV

mengukur peningkatan nilai investasi yang dihasilkan dari suatu investasi. Dalam metode NPV, *tingkat pengembalian yang diminta* harus ditentukan. **Tingkat pengembalian yang diminta** (*required rate of return*) adalah tingkat pengembalian minimum yang dapat diterima. Hal itu juga disebut *tingkat diskonto*, *tingkat rintangan*, atau *tingkat batas* (*hurdle rate*), dan *biaya modal*. Nilai NPV yang positif menandakan:

- 1) Investasi awal telah tertutupi.
- 2) Tingkat pengembalian yang diminta telah dipenuhi.
- 3) Pengembalian yang melebihi dari 1 dan 2 telah diterima. Jadi, jika NPV lebih besar dari nol, maka investasi tersebut menguntungkan sehingga dapat diterima. Jika NPV sama dengan nol, pengambilan keputusan dapat diterima atau menolak investasi itu karena investasi tersebut akan menghasilkan jumlah yang tepat sama dengan tingkat pengembalian yang diminta. Akhirnya, jika NPV kurang dari nol, maka sebaiknya investasi ditolak.

### **Tingkat Pengembalian Internal**

Model diskonto lainnya adalah metode *tingkat pengembalian internal*. Tingkat pengembalian internal (*internal rate of return – IRR*) adalah suku bunga yang mengatur nilai sekarang dari arus kas masuk proyek sama dengan nilai sekarang dari biaya proyek tersebut. Dengan kata lain IRR adalah suku bunga yang mengatur NPV proyek sama dengan nol. Persamaan berikut dapat digunakan untuk menentukan IRR proyek.

$$I - \sum CF_t / (1 + I)^t$$

### **Pascaaudit Proyek Modal**

Unsur terpenting dalam proses investasi modal adalah analisis lebih lanjut terhadap proyek modal segera setelah proyek diimplikasikan. Analisis ini disebut *pascaaudit*. Pascaaudit membandingkan manfaat

aktual dengan manfaat yang diestimasi. Pascaaudit mengevaluasi hasil keseluruhan investasi dan mengusulkan tindakan perbaikan bila diperlukan.

### **Proyek Saling eksklusif**

Sebagian besar keputusan investasi modal berkaitan dengan proyek saling eksklusif. Bagaimana analisis NPV dan IRR digunakan untuk memilih di antara proyek yang saling bersaing merupakan pertanyaan menarik. Pertanyaan yang lebih menarik lagi adalah memperhatikan apakah kemampuan NPV dan IRR berbeda dalam membantu seorang manajer membuat keputusan maksimal saat munculnya berbagai alternatif yang saling bersaing.

### **NPV Dibandingkan dengan IRR**

NPV berbeda dengan IRR dalam dua hal. Pertama, NPV mengasumsikan setiap arus kas masuk yang diterima diinvestasikan kembali pada tingkat pengembalian yang diminta, sedangkan metode IRR mengasumsikan setiap arus kas masuk diinvestasikan kembali pada IRR yang dihitung. Menginvestasikan kembali pada tingkat pengembalian yang diminta adalah lebih realistis dan memberikan hasil yang lebih dapat dipercaya ketika membandingkan proyek saling eksklusif. Kedua, metode NPV mengukur profitabilitas dalam nilai absolut, sedangkan metode IRR mengukur profitabilitas dalam nilai relatif. Ada tiga tahap dalam memilih proyek terbaik dari beberapa proyek yang saling bersaing: menilai pola arus kas untuk setiap proyek,

menghitung NPV setiap proyek, dan mengidentifikasi proyek dengan NPV terbesar.

### **Penghitungan dan Penyesuaian Arus Kas**

Satu langkah penting dalam analisis investasi modal adalah menentukan pola arus kas setiap proyek. Pada kenyataannya, penghitungan arus kas mungkin merupakan langkah kritis dalam proses investasi modal. Estimasi yang keliru dapat menghasilkan keputusan yang keliru, tanpa memperhatikan pengalaman model keputusan yang pernah digunakan. Ada dua langkah yang diperlukan untuk menghitung arus kas

1. Peramalan pendapatan, beban, dan pengeluaran modal.
2. Penyesuaian arus kas kotor dengan inflasi dan pajak.

Dari kedua langkah tersebut, langkah pertama lebih menantang. Peramalan arus kas merupakan hal teknis dengan berbagai persyaratan dan metodologinya dipelajari secara khusus dalam penelitian pemasaran, ilmu manajemen, dan statistik.

### **Investasi Modal : Lingkungan Manufaktur yang canggih**

Pada lingkungan manufaktur yang canggih, investasi jangka panjang umumnya berkaitan dengan otomatisasi pabrik. Namun, sebelum setiap komitmen untuk otomatisasi dibuat, pertama-tama, perusahaan sebaiknya menggunakan teknologi yang ada secara efisien.

#### **a. Bagaimanakah Investasi Dibedakan**

Investasi dalam proses manufaktur yang terotomatisasi adalah jauh lebih kompleks dibandingkan investasi dalam peralatan manufaktur standar yang lalu.

b. **Bagaimanakah Estimasi Arus Kas Operasi Dibedakan**

Estimasi arus kas operasional dari investasi dalam peralatan standar memiliki ciri yang mengandalkan manfaat berwujud yang dapat diidentifikasi secara langsung, seperti penghematan langsung dari tenaga kerja, listrik, dan sisa bahan baku.

c. **Nilai sisa**

Nilai sisa atau nilai akhir sering diabaikan dalam keputusan investasi. Alasan yang biasa dikemukakan adalah karena sulitnya mengestimasi nilai sisa. Oleh karena ketidakpastian ini, dampak nilai sisa dapat menghasilkan perbedaan keputusan antara melakukan investasi atau tidak. Pendekatan terbaik berkaitan dengan ketidakpastian ini adalah menggunakan analisis sensitivitas. **Analisis sensitivitas** (*sensitivity analysis*) mengubah asumsi yang mengandalkan analisis investasi modal dan menilai pengaruhnya terhadap pola arus kas. Analisis sensitivitas juga sering dikenal sebagai **analisis what-if** (*what-if analysis*)

d. **Tingkat Diskonto**

Jika arus kas masa depan diketahui dengan pasti, maka tingkat diskonto yang tepat merupakan biaya modal perusahaan. Dalam praktiknya, arus kas masa depan tidak pasti dan manajer sering memilih tingkat diskonto yang lebih tinggi daripada biaya modal untuk menghindari ketidakpastian proses pemilihan investasi jangka pendek.

**Lampiran A : Konsep Nilai Sekarang**

Suatu hal yang menarik dari uang adalah uang dapat diinvestasikan dan dapat menghasilkan bunga. Nilai dolar pada

hari ini tidak sama dengan nilai dolar esok hari. Prinsip dasar tersebut merupakan kekuatan dari metode pendiskontoan. Metode pendiskontoan mengandalkan hubungan antara nilai dolar saat ini dan masa depan.

### 1) Nilai Masa Depan ( *future value* )

Nilai masa depan adalah nilai yang akan diakumulasikan pada akhir umur investasi dengan asumsi pengembalian majemuk yang spesifik. Pendapatan bunga atas bunga ini sering disebut **pemajemukan bunga** ( *compounding of interest* ). Hal ini dapat dinyatakan dengan persamaan dimana:

$$F = P ( 1 + i )$$

Keterangan:

F : jumlah masa depan

P : pengeluaran awal

i : suku bunga

### 2) Nilai sekarang

Jumlah yang harus diinvestasikan sekarang untuk mendapatkan nilai masa depan dikenal sebagai **nilai sekarang** ( *present value* ) dari jumlah masa depan. Jadi untuk menghitung nilai sekarang dengan menggunakan persamaan berikut :

$$P = F / ( 1 + i )^n$$

Proses penghitungan nilai sekarang dari arus kas masa depan sering disebut **pendiskontoan** (*discounting*).

**3) Nilai Sekarang dari Serangkaian Arus kas Tidak Tetap**

Serangkaian arus kas masa depan disebut **anuitas** (*annuity*). Nilai sekarang anuitas diperoleh dengan menghitung nilai sekarang dari setiap arus kas masa depan, kemudian menjumlahkan nilai-nilai tersebut.

**4) Nilai Sekarang dari Serangkaian Arus Kas yang Seragam**

Jika serangkaian arus kas tetap, maka perhitungan nilai sekarang anuitas dapat disederhanakan.

**SOAL PILIHAN GANDA**

6. Investasi modal seharusnya ....
  - e. Selalu menghasilkan peningkatan dalam pangsa pasar
  - f. Hanya dianalisis dengan menggunakan AAR
  - g. Selalu dilakukan dengan menggunakan kriteria pengembalian modal
  - h. Memperoleh kembali modal awalnya ditambah tingkat imbal hasil yang layak
  - i. Tidak ada jawaban yang benar
  
7. Jika NPV positif, hal ini mendakan ....
  - e. Bahwa investasi awal telah diperoleh kembali
  - f. Bahwa tingkat imbal hasil yang dipersyaratkan telah diperoleh
  - g. Bahwa nilai perusahaan telah meningkat
  - h. Jawaban a, b, dan c benar
  - i. Jawaban a, b, dan c salah
  
8. Dengan menggunakan IRR, sebuah proyek ditolak jika IRR proyek tersebut
  - c. Sama dengan tingkat imbal hasil yang dipersyaratkan
  - d. Kurang dari tingkat imbal hasil yang dipersyaratkan
  - e. Lebih besar dari biaya modal
  - f. Lebih besar dari tingkat hasil yang dipersyaratkan
  - g. Menghasilkan NPV sama dengan nol

9. Untuk mengambil keputusan investasi modal, seorang manajer harus .....
  - e. Memperikrakan kuantitas dan waktu dari arus kas
  - f. Menilai risiko investasi
  - g. Mempertimbangkan pengaruh investasi pada keuntungan perusahaan
  - h. Memilih kriteria keputusan untuk menilai kelayakan investasi (seperti periode pengembalian modal atau NPV)
  - i. Semua jawaban benar
  
10. Proyek-proyek penganggaran modal yang bersifat mutually exclusive adalah proye-proyek yang
  - e. Jika diterima atau ditolak memengaruhi arus kas dari proyek-proyek yang lain
  - f. Jika diterima akan menghasilkan NPV yang negatif
  - g. Jika ditolak akan menghalangi penerimaan dari semua proyek lain yang bersaing
  - h. Jika diterima akan menghalangi penerimaan dari semua proyek lain yang bersaing
  - i. Jika ditolak berarti semua proyek lain yang bersaing memiliki NPV yang positif

#### SOAL LATIHAN

1. Jelaskan perbedaan antara proyek independen dengan proyek saling eksklusif!
2. Apakah yang dimaksud dengan periode pengembalian?
3. Sebutkan dan jelaskan tiga alasan penggunaan periode pengembalian untuk membantu membuat keputusan investasi modal!
4. Apakah yang dimaksud dengan nilai sekarang bersih? Jelaskan!
5. Jelaskan bagaimana NPV digunakan untuk menentukan apakah suatu proyek diterima atau ditolak!

### SOAL KASUS SATU

Perusahaan Dempo baru saja menyelesaikan pengembangan mesin penggilingan kopi baru. Produk baru tersebut diharapkan menghasilkan pendapatan tahunan sebesar Rp270.000.000. Produksi mesin penggilingan kopi membutuhkan investasi dalam peralatan baru senilai Rp2.880.000.000. Mesin penggilingan kopi memiliki perkiraan daur hidup selama 5 tahun. Setelah 5 tahun peralatan dapat dijual seharga Rp360.000.000, yang akan diperoleh Dempo kembali pada akhir daur hidup baru produk. Beban operasi tunai tahunan diperkirakan sebesar Rp810.000.000. Tingkat imbal hasil yang dipersyaratkan adalah 10%.

Diminta:

1. Buatlah jadwal proyeksi arus kas tahunan
2. Hitunglah NPV hanya dengan menggunakan faktor diskonto.

### SOAL KASUS 2

Setiap skenario berikut tidak saling terkait. Asumsikan bahwa semua arus kas adalah arus kas kena pajak.

- a. Carly baru saja menginvestasikan dana sebesar Rp 600.000.000 pada toko buku dan video. Dia berharap akan menerima laba tunai sebesar Rp180.000.000 peratun dari investasi tersebut.
- b. Karim baru saja menginvestasikan dananya sebesar Rp420.000.000 pada teknologi mesin bubut modern. Dia berharap akan menerima arus kas sebai berikut selama 5 tahun kedpan, yaitu Rp1.000

## INDEKS

### A

Accounting 168

### I

Internal 168

### N

Net 168

### P

Payback 166

Period 166

Present 168

### R

Rate 168

Return 168

### V

Value 168

## Glosarium

Accounting Rate of Return : tingkat pengembalian akuntansi, mengukur pengembalian atas suatu proyek dalam kerangka laba, bukan dari arus kas proyek

Internal Rate of Return : tingkat pengembalian internal/tingkat imbal tingkat imbal hasil yang menyamakan nilai sekarang arus kas masuk dengan nilai arus kas keluar

Net Present Value : nilai sekarang bersih, selisih antara nilai sekarang arus kas masuk dan nilai sekarang arus kas keluar suatu proyek

Payback Period : periode pengembalian waktu yang dibutuhkan bagi sebuah proyek untuk mendapatkan imbal hasil investasi

## REFERENSI

Ahmad, Kamaruddin. 2015. *Akuntansi Manajemen: Dasar-Dasar Konsep Biaya dan Pengambilan Keputusan*. Edisi Revisi. Jakarta: PT Raja GraFindo Persada

Hansen, Don R., and Maryanne M. Mowen. 2016. *Akuntansi Manajerial*. Jakarta: Salemba Empat

Machfoedz, Mas'ud. 2006. *Akuntansi Manajemen: Perencanaan dan Pembuatan Keputusan Jangka Pendek*. Yogyakarta: BPFE-Yogyakarta

#### **Standar Kompetensi:**

Mahasiswa dapat memahami pengertian biaya kualitas, mengidentifikasi dan mendeskripsikan, empat jenis biaya kualitas, menyusun laporan biaya kualitas dan membedakan antara pandangan konvensional tentang tingkat kualitas yang dapat diterima dan pandangan yang didasarkan pada pengendalian kualitas total, menjelaskan mengapa informasi biaya kualitas dibutuhkan dan menunjukkan bagaimana informasi tersebut digunakan, menjelaskan pengertian produktivitas dan menghitung dampak perubahan produktivitas atas lab

#### **Kompetensi Dasar:**

Setelah mempelajari bab ini, mahasiswa diharapkan dapat:

41. Mengidentifikasi dan mendeskripsikan
42. Menyusun laporan biaya kualitas dan membedakan antara pandangan konvensional tentang tingkat kualitas yang dapat diterima dan pandangan yang didasarkan pada pengendalian kualitas total
43. Menjelaskan mengapa informasi biaya kualitas dibutuhkan dan menunjukkan bagaimana informasi tersebut digunakan
44. Menjelaskan pengertian produktivitas dan menghitung dampak perubahan produktivitas atas laba

### **Definisi Kualitas**

Secara umum, kualitas didefinisikan sebagai derajat atau tingkat kesempurnaan, dalam hal ini, kualitas adalah ukuran relative dari kebaikan (*goodness*), mendefinisikan kualitas sebagai kebaikan merupakan makna sangat umum yang tidak memiliki makna operasional. Secara operasional, produk atau jasa yang berkualitas adalah yang memenuhi atau melebihi harapan pelanggan. Dengan kata lain, kualitas adalah kepuasan pelanggan. Akan tetapi, yang dimaksud dengan harapan pelanggan dapat digambarkan melalui atribut-atribut kualitas atau yang sering disebut dimensi kualitas, jadi produk atau jasa yang berkualitas memenuhi atau melebihi harapan pelanggan dalam delapan dimensi.

Dimensi-dimensi tersebut:

1. Kinerja (*performance*)
2. Estetika (*aesthetics*)
3. Kemudahan perawatan dan perbaikan (*servicibility*)
4. Fitur (*features*)
5. Keandalan (*reliability*)
6. Tahan lama (*durability*)
7. Kualitas kesesuaian (*quality of conformance*)
8. Kecocokan penggunaan (*fitness for use*)

Empat dimensi pertama merupakan atribut kualitas yang penting, tetapi sulit diukur, kinerja mengacu pada konsistensi dan seberapa baik fungsi-fungsi sebuah produk. Dalam jasa, prinsip tidak terpisahkan (*inseparability principle*) berarti jasa dilakukan secara langsung di hadapan pelanggan. Jadi, dimensi kinerja untuk jasa dapat didefinisikan lebih jauh sebagai atribut daya tanggap, kepastian, dan empaty. *Daya tanggap (responsiveness)* adalah keinginan untuk membantu pelanggan dan menyediakan pelayanan yang konsisten dan bersifat segera. *Kepastian (assurances)* mengacu pada pengetahuan, keramahan, dan kemampuan karyawan dalam membangun kepercayaan dan keyakinan pelanggan. *Empati* berarti peduli dan memberikan perhatian individual terhadap pelanggan.

**Estetika** berhubungan dengan penampilan produk (gaya dan keindahan) serta penampilan fasilitas, peralatan, pegawai, dan materi komunikasi yang berkaitan dengan jasa.

**Kemudahan perawatan dan perbaikan** berkaitan dengan tingkat kemudahan merawat dan memperbaiki produk.

**Fitur** adalah karakteristik produk yang berbeda dari produk-produk sejenis yang fungsinya sama.

**Keandalan** adalah probabilitas produk atau jasa menjalankan fungsi seperti yang dimaksudkan dalam jangka waktu tertentu.

**Tahan lama** didefinisikan sebagai jangka waktu produk dapat berfungsi.

**Kualitas kesesuaian** adalah ukuran mengenai apakah ukuran sebuah produk telah memenuhi spesifikasinya atau tidak.

**Kecocokan penggunaan** adalah kecocokan dari sebuah produk menjalankan fungsi-fungsi sebagaimana diiklankan. Jika sebuah produk mengandung cacat desain yang parah, maka produk tersebut

dianggap gagal meskipun tingkat kesesuaian sesuai dengan spesifikasinya. Produk yang ditarik kembali sering disebabkan oleh adanya masalah dalam dimensi kecocokan pengguna.

Dengan demikian perbaikan kualitas berarti perbaikan pada satu atau lebih dari delapan dimensi tersebut di atas sambil tetap mempertahankan kinerja dimensi lainnya. Menyediakan produk yang kualitasnya lebih baik daripada pesaing berarti mengguguli pesaing, setidaknya dalam satu dimensi. Sementara itu kinerja dimensi lainnya tetap setara. Meskipun kedelapan dimensi tersebut penting dan dapat mempengaruhi kepuasan pelanggan, tetapi atribut kualitas yang dapat diukur cenderung lebih mendapat perhatian. Tingkat kesesuaian terutama adalah dimensi yang mendapat perhatian paling besar. Bahkan, pakar-pakar kualitas percaya kualitas adalah kesesuaian merupakan definisi operasional terbaik. Sikap ini didasarkan pada beberapa logika. Spesifikasi produk harus mempertimbangkan beberapa hal secara explicit, seperti keandalan, durabilitas, kecocokan, penggunaan, dan kinerja. Secara implicit produk yang berkualitas mampu memenuhi tingkat kesesuaiannya adalah produk yang andal, tahan lama, bermanfaat, dan berkinerja baik. Produk tersebut harus dibuat menurut spesifikasi desainya. Kesesuaian adalah dasar untuk mendefinisikan apa yang disebut produk yang tidak sesuai atau cacat.

### **Produk Cacat**

Produk cacat adalah produk yang tidak sesuai dengan spesifikasinya, cacat nol berarti semua produk yang diproduksi sesuai dengan spesifikasinya. Namun, apa yang dimaksud dengan produk yang sesuai dengan spesifikasi, pandangan tradisional mengenai kesesuaian mengasumsikan bahwa terdapat rentang nilai yang bisa diterima setiap karakteristik spesifikasi kualitas. Nilai target ditetapkan, sesuai dengan batas atas dan batas bawah ditentukan agar diperoleh penyimpangan produk yang bisa diterima setiap karakteristik kualitas yang ditentukan.

### **Definisi biaya kualitas**

Kegiatan yang berhubungan dengan kualitas adalah kegiatan yang dilakukan karena kualitas yang buruk mungkin atau telah terjadi. Biaya-biaya untuk melakukan kegiatan-kegiatan tersebut disebut biaya kualitas. Jadi **biaya kualitas** adalah biaya-biaya yang timbul karena mungkin atau

telah terdapat produk yang buruk kualitasnya. Definisi ini mengimplikasikan biaya kualitas berhubungan dengan dua sub kategori dari kegiatan-kegiatan yang terkait dengan kualitas, kegiatan pengendalian dan kegiatan karena kegagalan.

**Kegiatan pengendalian** dilakukan oleh suatu perusahaan untuk mencegah atau mendeteksi kualitas yang buruk, jadi kegiatan pengendalian ini terdiri dari kegiatan-kegiatan pencegahan dan penilaian.

**Biaya pengendalian** adalah biaya-biaya yang dikeluarkan untuk menjalankan kegiatan pengendalian.

**Kegiatan karena kegagalan** dilakukan oleh perusahaan atau pelanggannya untuk merespon kualitas yang buruk. Jika respon terhadap kualitas yang buruk dilakukan sebelum produk cacat sampai ke pelanggan maka kegiatannya diklasifikasikan sebagai kegiatan kegagalan internal, jika respon muncul setelah produk sampai ke pelanggan maka kegiatannya dikatakan sebagai kegagalan eksternal.

Definisi mengenai kegiatan-kegiatan yang berhubungan dengan kualitas juga menunjukkan empat kategori biaya kualitas: biaya pencegahan, biaya penilaian, biaya kegagalan internal, biaya kegagalan eksternal.

**Biaya pencegahan** (*prevention cost*) terjadi untuk mencegah kualitas yang buruk pada produk yang dihasilkan. Contoh biaya pencegahan adalah biaya rekayasa, program pelatihan kualitas, perencanaan kualitas, pelaporan kualitas, pemilihan dan evaluasi pemasok, audit kualitas, siklus kualitas, uji lapangan, dan peninjauan desain.

**Biaya penilaian** terjadi untuk menentukan apakah produk dan jasa telah sesuai dengan persyaratan atau kebutuhan pelanggan. Contoh biaya penilaian adalah biaya pemeriksaan dan pengujian bahan baku, pemeriksaan kemasan, pengawasan kegiatan penilaian, penerimaan produk, penerimaan proses, peralatan pengukuran (pemeriksaan dan pengujian), dan pengesahan dari pihak luar.

**Biaya kegagalan internal** terjadi karena produk dan jasa yang dihasilkan tidak sesuai dengan spesifikasi atau kebutuhan pelanggan. Contoh biaya kegagalan internal adalah sisa bahan, pengerjaan ulang, penghentian mesin (karena adanya produk yang cacat), pemeriksaan ulang, pengujian ulang, dan perubahan desain.

**Biaya kegagalan eksternal** terjadi karena produk dan jasa yang dihasilkan gagal memenuhi persyaratan atau tidak memuaskan kebutuhan pelanggan setelah produk disampaikan kepada pelanggan. Contoh kegagalan eksternal adalah biaya penarikan produk dari pasar, biaya kehilangan penjualan karena kinerja produk yang buruk, serta retur dan potongan penjualan karena kualitas yang buruk, biaya garansi, perbaikan tanggung jawab hukum yang timbul, ketidakpuasan pelanggan, hilangnya pangsa pasar, dan biaya untuk mengatasi keluhan pelanggan

### **Mengukur biaya kualitas**

Biaya kualitas dapat juga diklasifikasikan sebagai biaya yang dapat diamati atau tersembunyi. Biaya kualitas yang diamati adalah biaya-biaya yang tersedia atau dapat diperoleh dari catatan akuntansi perusahaan. Biaya kualitas yang tersembunyi adalah biaya oportunitas yang terjadi karena kualitas yang buruk biasanya tidak disajikan dalam catatan akuntansi. Ada tiga metode yang disarankan untuk biaya kualitas yang tersembunyi; metode pengali, metode penelitian pasar, dan fungsi penelitian kualitas taguchi.

**a. Metode pengali (*multiplier method*)**

Metode pengali mengasumsikan total biaya kegagalan adalah hasil pengalian dari biaya-biaya kegagalan yang terukur.

$$\text{Total biaya kegagalan eksternal} = k (\text{biaya kegagalan eksternal yang terukur})$$

**b. Metode penelitian pasar**

Metode penelitian pasar formal digunakan untuk menilai dampak kualitas yang buruk terhadap penjualan dan pangsa pasar. Survei pelanggan dan wawancara dengan tim penjualan dalam perusahaan dapat memberikan pemahaman yang lebih baik terhadap besarnya biaya tersembunyi perusahaan. Hasil penelitian pasar dapat digunakan untuk memproyeksikan hilangnya laba di masa depan akibat kualitas yang buruk.

**c. Fungsi kerugian kualitas taguchi**

Definisi tanpa cacat tradisional mengasumsikan biaya kualitas yang tersembunyi hanya terjadi atas unit-unit yang menyimpang dari batas spesifikasi atas dan bawah. Fungsi kerugian Taguchi mengasumsikan

setiap penyimpangan dari nilai target suatu karakteristik kualitas dapat menimbulkan biaya kualitas tersembunyi. Selanjutnya, biaya kualitas yang tersembunyi meningkat secara kuadrat saat nilai aktual menyimpang dari nilai target.

### **Pelaporan informasi biaya kualitas**

Sebuah sistem pelaporan biaya kualitas memiliki arti penting bagi perusahaan yang menaruh perhatian serius terhadap perbaikan dan pengendalian biaya kualitas. Langkah pertama dan paling sederhana dalam menciptakan sistem semacam itu adalah meningkatkan biaya kualitas aktual saat ini pencatatan biaya kualitas aktual secara terperinci berdasarkan kategorinya dapat memberika dua masukan pandangan penting. Pertama, catatan tersebut mengungkapkan besarnya biaya kualitas dalam setiap kategori yang memungkinkan para manajer menilai dampak keuangannya. Kedua, catatan tersebut menunjukkan distribusi biaya kualitas menurut kategori yang memungkinkan para manajer menilai kepentingan relative dari setiap kategori.

#### **a. Laporan biaya kualitas**

Pentingnya biaya kualitas terhadap segi keuangan perusahaan dapat dinilai lebih mudah dengan menampilkan biaya-biaya kualitas sebagai persentase dari penjualan aktual. Ada dua pandangan mengenai biaya kualitas optimal. Yaitu pandangan tradisional yang mengacu pada pencapaian tingkat kualitas yang dapat diterima dan pandangan kontemporer yang dikenal sebagai pengendalian kualitas total. Setaip pandangan menawarkan kepada manajer masukan pandangan tentang bagaimana biaya kualitas sebaiknya dikelola.

#### **b. Fungsi biaya kualitas: pandangan kualitas yang dapat diterima**

Pandangan kualitas yang dapat diterima mengasumsikan terdapat perbandingan terbalik antara biaya pengendalian dan biaya kegagalan. Ketika biaya pengendalian meningkat maka biaya kegagalan seharusnya menurun. Selama penurunan biaya kegagalan lebih besar daripada kenaikan biaya pengendalian, perusahaan harus terus meningkatkan usahanya untuk mencegah atau mendeteksi unit-unit yang tidak sesuai. Pada akhirnya dapat dicapai suatu titik dimana kenaikan tambahan biaya dalam upaya tersebut menimbulkan biaya yang lebih besar daripada penurunan biaya kegagalan. Titik ini mewakili tingkat minimum dari biaya kualitas. Hal

ini merupakan perbandingan optimal antara biaya pengendalian dan biaya kegagalan, serta mendefinisikan apa yang dikenal sebagai **tingkat kualitas yang dapat diterima**.

### **Fungsi biaya kualitas: pandangan cacat-nol**

Sudut pandang AQL didasarkan pada definisi produk cacat tradisional. Dalam pengertian klasik, sebuah produk dikatakan cacat bila kualitasnya berada di luar atas toleransi suatu karakteristik kualitas. Menurut pandangan ini, biaya kegagalan timbul hanya jika produk tidak sesuai dengan spesifikasi dan terdapat perbandingan terbalik optimal antara biaya kegagalan dan biaya pengendalian. Pandangan AQL mengizinkan, bahkan mendukung diproduksinya sejumlah barang cacat tertentu. Model ini digunakan dalam dunia pengendalian kualitas hingga akhir 1970-an ketika model AQL ditantang oleh *model cacat nol* (zero-defects model). Intinya model cacat nol menyatakan keunggulan biaya akan diperoleh dengan mengurangi unit cacat hingga nol. Perusahaan-perusahaan yang menghasilkan semakin sedikit produk cacat akan menjadi lebih kompetitif relative terhadap perusahaan yang meneruskan penggunaan model AQL tradisional. Pada pertengahan 1980-an, model cacat nol lebih disempurnakan dengan *model kualitas kokoh* (robust quality model) yang menentang definisi unit cacat. Menurut pandangan kokoh ini, kerugian terjadi karena diproduksinya produk yang menyimpang dari nilai target; semakin jauh penyimpangannya, semakin besar pula nilai kerugiannya. Selain itu, kerugian juga tetap terjadi meskipun deviasi masih dalam batas toleransi spesifikasi. Dengan kata lain, penyimpangan dari spesifikasi ideal adalah merugikan dan batas toleransi spesifikasi tidak menawarkan manfaat apapun, bahkan dapat menipu. Model cacat nol menekankan pada biaya kualitas dan potensi penghematan dari upaya yang lebih besar untuk meningkatkan kualitas (ingat faktor pengali pada Westinghouse electric). Jadi, model kualitas kokoh memperketat definisi dari unit cacat, menyempurnakan pandangan kita terhadap biaya kualitas, dan mengintensifkan upaya perbaikan kualitas.

Bagi perusahaan yang beroperasi dalam lingkungan yang sangat kompetitif, kualitas dapat memberikan keunggulan kompetitif yang penting. Jika pandangan kualitas kokoh benar, maka perusahaan dapat mengapitalisasinya dengan menurunkan jumlah unit cacat (yang sesuai dengan definisi secara kokoh) sambil menekan total biaya kualitas

secara simultan. Hal inilah yang tampaknya terjadi pada perusahaan-perusahaan yang berupaya mencapai kondisi cacat nol atas produk mereka (yaitu kondisi dengan toleransi nol). Tingkat optimal dari biaya kualitas adalah keadaan dimana produk-produk yang diproduksi memenuhi nilai targetnya. Upaya dalam menemukan cara mencapai nilai target menciptakan sebuah dunia kualitas yang dinamis, berlawanan dengan dunia kualitas statis pada AQL.

**Sifat dinamis biaya kualitas,** penemuan bahwa terdapat pertukaran antara berbagai kategori biaya kualitas bisa dikelola secara berbeda dari implikasi hubungan yang digambarkan pada tampilan 15-5 sama dengan penemuan bahwa pertukaran biaya persediaan dapat dikelola dengan cara yang berbeda dari model persediaan tradisional (EOQ). Intinya, ketika perusahaan menambah biaya pencegahan dan penilaian serta menurunkan biaya kegagalan, mereka selanjutnya dapat mengurangi biaya pencegahan dan penilaiannya. Sesuatu yang pada awalnya tampak berbanding terbalik berubah menjadi pengurangan biaya permanen di semua kategori biaya kualitas. Tampilan 15-6 memperlihatkan perubahan dalam hubungan biaya kualitas. Meskipun tampilan tersebut menunjukkan fungsi total biaya kualitas konsisten dengan hubungan biaya kualitas yang diuraikan, ada beberapa perbedaan utama. Pertama, biaya pengendalian tidak meningkat tanpa batas ketika mendekati kondisi tanpa cacat. Kedua, biaya pengendalian dapat naik, kemudian turun ketika mendekati kondisi tanpa cacat. Ketiga, biaya kegagalan dapat ditekan menjadi nol.

Sebagai contoh, sebuah perusahaan memutuskan untuk memperbaiki kualitas. *Input* bahan bakunya melalui penerapan program seleksi pemasok. Tujuannya adalah mengidentifikasi dan menggunakan pemasok yang bersedia memenuhi standar kualitas tertentu. Ketika perusahaan mulai menjalankan program tersebut, biaya tambahan mungkin terjadi (misalnya, peninjauan data-data pemasok, komunikasi dengan pemasok, negosiasi kontrak, dan lain-lain). Sejak awal pelaksanaan program, biaya pencegahan dan penilaian lainnya tetap dianggarkan dalam jumlah yang tetap sama dengan sebelumnya. Akan tetapi, ketika program telah dijalankan secara penuh dan bukti telah menunjukkan biaya kegagalan turun (misalnya karena berkurangnya biaya pengerjaan ulang, berkurangnya keluhan pelanggan, dan berkurangnya perbaikan), perusahaan dapat memutuskan untuk mengurangi kegiatan pemeriksaan bahan baku, mengurangi tingkat kegiatan penerimaan barang dan

seterusnya. Efeknya adalah pengurangan pada seluruh kategori biaya kualitas. Selain itu, kualitas telah meningkat!

Strategi untuk menekan biaya kualitas cukup sederhana: (1) lakukan serangan langsung terhadap biaya kegagalan untuk memaksanya menuju titik nol, (2) lakukan investasi pada kegiatan pencegahan yang “tepat” untuk menghasilkan perbaikan, (3) kurangi biaya penilaian sesuai dengan hasil yang dicapai, dan (4) lakukan evaluasi secara berkelanjutan dan arahkan kembali upaya pencegahan untuk mendapatkan perbaikan lebih lanjut. Strategi ini didasarkan pada premis berikut.

- a) Setiap kegagalan selalu ada akar penyebabnya.
- b) Penyebab dapat dicegah.
- c) Pencegahan selalu lebih murah.

Kemampuan menekan total biaya kualitas secara dramatis pada seluruh kategori ini diperoleh melalui berbagai pengalaman nyata. Sebagai contoh, perusahaan **Tennant** mengurangi biaya kualitasnya dari 17 persen dari penjualan menjadi 2,5 persen dari penjualan selama periode delapa tahun. Pada saat yang sama, distribusi relatif kategori biaya kualitasnya diubah secara nyata. Pada awalnya, biaya kegagalan adalah 50 persen dari total biaya kualitas (8,5 persen dari penjualan) dan biaya pengendalian juga 50 persen dari total biaya kualitas (8,5 persen dari penjualan). Ketika tingkat 2,5 persen tercapai, biaya kegagalan turun menjadi 15 persen dari total biaya kualitas (0.375 persen dari penjualan) dan biaya pengendalian meningkat menjadi 85 persen dari total biaya (2,125) persen dari penjualan). Tenant berhasil meningkatkan kualitas dan menekan biaya kualitas disetiap kategori, serta memindahkan distribusi biaya kualitas ke kategori pengendalian secara keseluruhan dengan lebih menekankan pencegahan. Menurut model tradisional, total biaya kualitas hanya bisa ditekan melalui pertukaran (*trade-off*) antara biaya pengendalian dan biaya kegagalan (menambah yang satu ketika mengurangi yang lain). Dukungan lebih lanjut terhadap model pengendalian kualitas total disediakan oleh **Westinghouse electric**. Sama seperti Tennant, Westinghouse electric menemukan bahwa laba perusahaan terus meningkat hingga biaya pengendalian mencapai 70 hingga 80 persen dari total biaya kualitas. Berdasarkan pengalaman kedua perusahaan tersebut, diketahui bahwa mengurangi total biaya kualitas dalam semua kategori secara signifikan adalah memungkinkan, dan prosesnya akan mengubah distribusi relatif kategori biaya kualitas secara radikal.

## Manajemen berbasis kegiatan dan biaya kualitas optimal

Manajemen berbasis kegiatan (activity-based management-ABM) mengklasifikasikan berbagai kegiatan sebagai bernilai tambah dan tak bernilai tambah, serta hanya mempertahankan kegiatan-kegiatan yang memberikan nilai tambah. Prinsip ini dapat diaplikasikan pada kegiatan-kegiatan yang berkaitan dengan kualitas. Kegiatan-kegiatan kegagalan, penilaian, dan biaya-biaya terkait tidak menghasilkan nilai tambah dan harus dihilangkan. Kegiatan pencegahan yang dilakukan secara efisien dapat diklasifikasikan sebagai kegiatan bernilai tambah dan perlu dipertahankan. Meskipun demikian, pada awalnya, kegiatan pencegahan mungkin tidak dilakukan secara efisien; pengurangan kegiatan dan pemilihan kegiatan (atau mungkin bahkan pembagian kegiatan) dapat digunakan untuk mencapai sasaran nilai tambah yang diinginkan. **Grede Foundries Inc.** di Milwaukee, perusahaan peleburan besi terbesar di dunia, telah menelusuri keempat kategori biaya kualitas selama lebih dari 15 tahun akan tetapi, perusahaan tersebut tidak melaporkan biaya pencegahan sebagai bagian dari angka biaya kualitas. Akhirnya karena perusahaan tidak ingin para manajer mengurangi biaya kualitas dengan memotong kegiatan pencegahan. Perusahaan yakin bahwa penggunaan uang untuk kegiatan pencegahan memberi hasil yang baik. Sebagai contoh, perusahaan menemukan bahwa pengurangan 1% dari sisa bahan baku dapat mengurangi kegagalan eksternal hingga sekitar 5%.

Setelah berbagai kegiatan untuk setiap kategori diidentifikasi, pendorong timbulnya penggunaan sumber daya (*resource drivers*) dapat digunakan untuk memperbaiki pembagian biaya pada setiap kegiatan. Pendorong (biaya) akar juga dapat diidentifikasi, khususnya untuk kegiatan-kegiatan yang gagal, dan berguna untuk membantu para manajer memahami hal-hal yang menyebabkan biaya kegiatan. Hasilnya, manajemen berbasis kegiatan (ABM) mendukung pandangan cacat nol *robust* mengenai biaya kualitas. Tidak ada perbandingan terbalik optimal antara biaya pengendalian dan biaya kegagalan; biaya kegagalan adalah biaya yang tidak menghasilkan nilai tambah sehingga harus dikurangi sampai nol. Beberapa kegiatan pengendalian tidak menawarkan nilai tambah sehingga harus dihilangkan. Kegiatan pengendalian lainnya menghasilkan nilai tambah, tetapi mungkin dijalankan dengan tidak efisien. Biaya yang disebabkan oleh kegiatan yang tidak efisien adalah tak bernilai tambah. Jadi, biaya untuk kategori-kategori tersebut juga dapat dikurangi ke tingkat yang lebih rendah.

## **Penggunaan informasi biaya kualitas**

Tujuan utama pelaporan biaya kualitas adalah memperbaiki dan mempermudah perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan manajerial. Sebagai contoh, dalam memutuskan pengimplementasian program seleksi pemasok guna memperbaiki kualitas bahan baku, seorang manajer memerlukan penilaian terhadap biaya kualitas saat ini menurut bagian dan aktegori, penilaian biaya tambahan yang dibutuhkan berkaitan dengan program tersebut, dan penilaian terhadap proyeksi penghematan menurut jenis dan kategori. Selain itu, perlu juga dibuat proyeksi mengenai kapan biaya dan penghematan tersebut terjadi. Setelah dampak-dampak tunai ini diproyeksikan, analisis penganggaran modal dapat dilakukan untuk menilai manfaat program yang diusulkan. Jika hasilnya menguntungkan dan program mulai dijalankan, maka menjadi penting untuk memantau program dengan menggunakan pelaporan kinerja standar.

Penggunaan informasi biaya kualitas untuk keputusan-keputusan implemementasi program kualitas dan untuk mengevaluasi efektifitas program tersebut setelah diimplementasikan hanya merupakan salah satu potensi penggunaan dari sistem biaya kualitas. Penggunaan-penggunaan penting lainnya juga dapat diidentifikasi.

## **Produktivitas: pengukuran dan pengendalian**

Produktivitas berkaitan dengan memproduksi *output* secara efisien. Secara spesifik, produktivitas mengacu pada hubungan antara *output* dan *input* yang digunakan untuk memproduksi *output*. Kombinasi atau bauran dari *input* yang berbeda-beda biasanya dapat digunakan untuk memproduksi satu tingkat *output* tertentu.

**Efisiensi produktif total** adalah suatu titik di mana dua kondisi terpenuhi: (1) pada setiap bauran *input* untuk memproduksi *output* tertentu, tidak satu *input* pun yang digunakan lebih dari yang diperlukan untuk menghasilkan *output*, dan (2) atas bauran-bauran yang memenuhi kondisi pertama, dipilih bauran dengan biaya terendah. Kondisi pertama digerakkan oleh hubungan teknis sehingga disebut **efisiensi teknis** (*technical efficiency*). dengan melihat berbagai kegiatan sebagai *input*, kondisi pertama mensyaratkan penghapusan seluruh kegiatan tak bernilai tambah dan pelaksanaan kegiatan bernilai tambah dengan kuantitas minimal yang diperlukan untuk memproduksi jumlah *output*. Kondisi kedua digerakkan oleh hubungan relatif dari harga input sehingga

disebut **efisiensi trade-off input** (*inputtrade-pff efficiency*). Harga input menentukan proporsi relatif setiap input yang harus digunakan. Penyimpangan dari proporsi tetap tersebut menciptakan *trade-off input* yang tidak efisien.

Program peningkatan produktivitas berupaya mencapai efisiensi produktif total. Peningkatan produktivitas teknis dapat dicapai dengan menggunakan lebih sedikit input untuk menghasilkan output yang sama, memproduksi output lebih banyak dengan jumlah *input* yang sama, atau memproduksi *output* lebih banyak dengan *input* relatif lebih sedikit. Sebagai contoh, pada tahun 1992, **Lantech** (produsen mesin pengepakan) memproduksi delapan mesin pengepakan dalam sehari dengan 50 pekerja rata-rata 0,16 mesin per pekerja. Pada tahun 1998, output meningkat menjadi 14 mesin perhari dengan menggunakan 20 pekerja rata-rata 0,7 mesin per pekerja. Menurut standar produktivitas tahun 1992, sekitar 87,5 pekerja diperlukan untuk memproduksi 14 mesin. Jadi, output meningkat dan pekerja yang diperlukan lebih sedikit.

### **Pengukuran produktivitas parsial**

**Pengukuran produktivitas** (*productivity measurement*) adalah penilaian kuantitatif atas perubahan produktivitas. Tujuan pengukuran ini adalah menilai apakah efisiensi produktif telah meningkat atau menurun. Pengukuran produktivitas dapat berupa *aktual* atau *prospektif*. Pengukuran produktivitas aktual memungkinkan manajer untuk menilai, memantau, dan mengendalikan perubahan. Pengukuran prospektif melihat ke masa depan, dan berguna sebagai input bagi pengambilan keputusan strategis. Secara khusus, pengukuran prospektif memungkinkan para manajer untuk membandingkan manfaat relatif dari berbagai kombinasi input, pemilihan input, dan bauran input yang memberikan manfaat terbesar. Pengukuran produktivitas dapat dikembangkan untuk setiap input secara terpisah atau seluruh input secara bersama-sama. Pengukuran produktivitas untuk satu input pada suatu waktu disebut pengukuran produktivitas parsial (*partial productivity measurement*).

Definisi pengukuran produktivitas parsial produktivitas dari satu input tunggal biasanya diukur dengan menghitung rasio output terhadap input.

$$\text{Rasio produktivitas} = \text{output}/\text{input}$$

Oleh karena hanya produktivitas dari satu input yang sedang diukur, ukuran itu disebut *pengukuran produktivitas parsial*. Jika output dan input diukur dalam kuantitas fisik, maka kita memperoleh ukuran produktivitas operasional (*operational productivity measure*).

Ukuran-ukuran parsial dan pengukuran perubahan efisiensi produktif rasio produktivitas tenaga kerja sebesar tiga mesin per jam adalah ukuran produktivitas ladd lighting pada tahun 2007. Rasio tersebut menunjukkan sedikit informasi mengenai efisiensi produktif atau apakah produktivitas perusahaan telah meningkat atau menurun. Namun, laporan mengenai peningkatan atau penurunan efisiensi produktivitas juga dapat dibuat melalui pengukuran perubahan dalam produktivitas. Untuk mengukur perubahan dalam produktivitas, ukuran produktivitas yang aktual berjalan dibandingkan dengan ukuran produktivitas periode sebelumnya. Periode sebelumnya ini disebut **periode dasar** (*based period*) dan menjadi acuan atau standar bagi pengukuran perubahan efisiensi produktif. Periode sebelumnya dapat ditentukan secara bebas. Misalnya, tahun sebelumnya, minggu sebelumnya, bahkan periode dimana *batch* produk terakhir diproduksi. Untuk evaluasi strategis, periode dasar yang biasanya dipilih adalah tahun sebelumnya. Untuk pengendalian operasional, periode dasar cenderung mendekati periode berjalan seperti *batch* produk terakhir atau minggu sebelumnya.

**Keunggulan ukuran parsial.** Ukuran parsial memungkinkan manajer untuk memfokuskan perhatiannya pada penggunaan *input* tertentu. Penggunaan ukuran parsial memiliki keunggulan, yaitu mudah diinterpretasikan oleh semua pihak di dalam perusahaan sehingga ukuran tersebut mudah digunakan untuk menilai kinerja produktivitas dari karyawan operasional. Tenaga kerja, misalnya, dapat dihubungkan dengan unit yang diproduksi perjam atau unit yang diproduksi per pon (0,5 kilogram) bahan. Jadi, ukuran operasional parsial menyediakan umpan balik yang dapat berhubungan dengan dan dipahami oleh karyawan operasional ukuran-ukuran yang berkaitan dengan input-input tertentu yang berada dalam kendali mereka. Hal ini meningkatkan kemungkinan bahwa ukuran operasional parsial ini bisa diterima oleh personel operasional. bahkan, untuk pengendalian operasional, standar kinerja sering berjangka pendek. Misalnya, standar kinerja dapat berupa rasio produktivitas dari batch barang sebelumnya. Dengan menggunakan standar ini, tren produktivitas untuk tahun berjalan dapat ditelusuri.

**Kelemahan ukuran parsial** ukuran parsial yang digunakan secara terpisah dapat menyesatkan. Penurunan produktivitas suatu input mungkin diperlukan untuk meningkatkan produktivitas yang lainnya. Trade-off seperti itu diperlukan jika biaya keseluruhannya turun, tetapi pengaruh tersebut akan hilang jika digunakan ukuran parsial masing-masing. Misalnya, mengubah proses agar tenaga kerja langsung menggunakan lebih sedikit waktu untuk merakit sebuah produk mungkin meningkatkan sisa bahan baku dan limbah produksi, sementara output totalnya tidak berubah. Dalam hal ini, produktivitas tenaga kerja meningkat, tetapi produktivitas penggunaan bahan baku menurun. Jika kenaikan biaya sisa bahan baku dan limbah produksi melebihi penghematan dari pengurangan tenaga kerja, maka produktivitas secara keseluruhan menurun.

Dua kesimpulan penting dapat ditarik dari contoh tersebut. Pertama, kemungkinan terjadi trade-off menyebabkan perlu adanya ukuran produktivitas. Hanya dengan melihat total pengaruh produktivitas dari seluruh input-lah, manajer mampu membuat kesimpulan secara akurat mengenai kinerja produktivitas secara keseluruhan. Kedua, karena ada kemungkinan terjadi trade-off, ukuran produktivitas total harus mempertimbangkan konsekuensi keuangan agregat sehingga haruslah dalam bentuk sebuah ukuran keuangan.

### **Pengukuran produktivitas total**

Pengukuran produktivitas dari seluruh input disebut pengukuran **produktivitas total** (*total productivity measurement*). Dalam praktiknya, mengukur pengaruh dari seluruh input mungkin tidak diperlukan. Perusahaan hanya mengukur produktivitas dari faktor-faktor yang dianggap sebagai indikator relevan bagi keberhasilan dan kinerja perusahaan. Jadi, dalam istilah praktis, pengukuran produktivitas total dapat didefinisikan sebagai pemfokusan perhatian pada beberapa input yang menunjukkan keberhasilan perusahaan secara total. Pada setiap kasus, pengukuran produktivitas total mensyaratkan pengembangan dari pendekatan pengukuran multifactor. Pendekatan multifaktor yang umum disarankan dalam literature produktivitas (tetapi jarang ditemukan di dalam praktik) adalah menggunakan indeks produktivitas agregat. Indeks agregat bersifat kompleks, sulit diinterpretasikan, dan belum diterima secara umum. Dua pendekatan yang telah memperoleh beberapa pengakuan adalah pengukuran profil (*profil measurement*) dan

pengukuran produktivitas yang berkaitan dengan laba (*profit-linked productivity measurement*).

### **SOAL LATIHAN**

1. Apakah yang dimaksud dengan biaya kualitas? Jelaskan!
2. Mengapa biaya kualitas disebut biaya karena melakukan kesalahan?
3. Ada empat kategori biaya kualitas, jelaskan dan berikan contoh!
4. Jelaskan masing-masing biaya kualitas!
5. Apakah perbedaan antara mutu dan produktivitas?

## INDEKS

### D

Durability 180

### E

Estetika 180

### F

Fitness 180

Fitur 180

### K

Kecocokan 180

### P

Performance 180

### Q

Quality 180

### R

Reliability 180

### S

Servicibility 180

## Glosarium

Durability (Tahan lama) didefinisikan sebagai jangka waktu produk dapat berfungsi

Estetika berhubungan dengan penampilan produk (gaya dan keindahan) serta penampilan fasilitas, peralatan, pegawai, dan meteri komunikasi yang berkaitan dengan jasa.

Fitness for use (kecocokan penggunaan) adalah kecocokan dari sebuah produk menjalankan fungsi-fungsi seperti diiklankan.

Fitur adalah karakteristik produk yang berbeda dari produk-produk sejenis yang fungsinya sama.

Kinerja : sebagai derajat atau tingkat kesempurnaan, dalam hal ini, kualitas adalah ukuran relative dari kebaikan (*goodness*), mendefinisikan kualitas sebagai kebaikan merupakan makna sangat umum yang tidak memiliki makna operasional

Realibility (keandalan) adalah probabilitas produk atau jasa menjalankan fungsi seperti yang dimaksudkan dalam jangka waktu tertentu.

Servicibility Kemudahan perawatan dan perbaikan berkaitan dengan tingkat kemudahan merawat dan memperbaiki produk

Quality of conformance (**k**ualitas kesesuaian) adalah ukuran mengenai apakah ukuran sebuah produk telah memenuhi spesifikasinya atau tidak.

## REFERENSI

Ahmad, Kamaruddin. 2015. *Akuntansi Manajemen: Dasar-Dasar Konsep Biaya dan Pengambilan Keputusan*. Edisi Revisi. Jakarta: PT Raja GraFindo Persada

Hansen, Don R., and Maryanne M. Mowen. 2016. *Akuntansi Manajerial*. Jakarta: Salemba Empat

Machfoedz, Mas'ud. 2006. *Akuntansi Manajemen: Perencanaan dan Pembuatan Keputusan Jangka Pendek*. Yogyakarta: BPFE-Yogyakarta

## Bab 13

# Akuntansi Manajemen dalam Lingkungan Internasional

---

### Standar Kompetensi:

Mahasiswa dapat memahami peran akuntan manajemen dalam lingkungan internasional, pengidentifikasian berbagai keterlibatan perusahaan dalam perdagangan internasional, menjelaskan berbagai cara yang dapat ditempuh oleh akuntan manajemen dalam mengelola risiko nilai tukar mata uang asing, perusahaan-perusahaan multinasional memilih untuk melakukan desentralisasi, faktor-faktor lingkungan dapat memengaruhi evaluasi kinerja pada perusahaan multinasional.

### Kompetensi Dasar:

Setelah mempelajari bab ini, mahasiswa diharapkan dapat:

45. Menjelaskan peran akuntan manajemen dalam lingkungan internasional
46. Mengidentifikasi berbagai tingkat keterlibatan perusahaan dalam perdagangan internasional
47. Menjelaskan berbagai cara yang dapat ditempuh oleh akuntan manajemen dalam mengelola risiko nilai tukar mata uang asing
48. Menjelaskan perusahaan-perusahaan multinasional memilih untuk melakukan desentralisasi
49. Mendeskripsikan faktor-faktor lingkungan dapat memengaruhi evaluasi kinerja pada perusahaan multinasional
50. Membahas peran penetapan harga transfer pada perusahaan multinasional
51. Membahas masalah-masalah etika yang memengaruhi perusahaan

## AKUNTANSI MANAJEMEN DALAM LINGKUNGAN INTERNASIONAL

Menjalankan bisnis dalam sebuah lingkungan global mengharuskan manajemen mengubah perspektifnya. Sementara itu, terdapat aspek-aspek bisnis yang tetap sama, tetapi ada juga yang cukup

berbeda. Dari percakapannya dengan Rosa Perez, kita mengetahui Jeff Millbourne sedang bergelut dengan salah satu perbedaan tersebut, yaitu implikasi penghasilan dari pertukaran mata uang asing. Perusahaan yang menjalankan usahanya di negara asal dan negara lain mungkin menemukan bahwa praktik-praktik kredit yang berjalan baik di negara asal ternyata bermasalah di negara lain.

Sebagian besar perbedaan ini berkaitan dengan lingkungan bisnis yaitu lingkungan budaya, hukum, politik, dan ekonomi dari setiap negara. Seperti layaknya seekor ikan yang tidak mengenal airnya, kami menjalankan bisnis di AS tanpa memperimbangkan lingkungan bisnis. Kami terbiasa dengan ekonomi pasar dan konsep kepemilikan pribadi. Kami juga terbiasa dengan suatu sistem legal yang mendorong kontrak-kontrak dengan landasan hukum yang kuat. Etika bisnis kami telah tumbuh seiring dengan lingkungan bisnis tersebut. Ketika lingkungan berubah, masalah-masalah etika akan muncul.

Dalam hal apakah akuntan manajemen berperan dalam lingkungan bisnis global? Bisnis membutuhkan akuntan manajemen untuk menangani masalah keuangan dan bisnis. Pelatihan yang baik, pendidikan, dan tetap mengikuti perubahan yang terjadi merupakan hal-hal penting bagi seluruh akuntan. Akan tetapi, tugas akuntan manajemen pada perusahaan internasional menjadi lebih menantang karena perubahan yang terus terjadi pada bisnis global. Karena tugas pertama akuntan manajemen adalah menyediakan informasi yang relevan kepada pihak manajemen dan tetap mampu mengikuti perkembangan, akuntan manajemen harus membaca berbagai buku dan artikel dalam berbagai area bisnis, termasuk mengenai sistem informasi, pemasaran, manajemen, politik, dan ekonomi. Selain itu akuntan manajemen harus mengenal dengan baik peraturan akuntansi keuangan dari negara-negara tempat perusahaan beroperasi.

## **Tingkat Keterlibatan dalam Perdagangan Internasional**

Perusahaan multinasional (*multinational corporation*- MNC) adalah perusahaan yang menjalankan bisnis lebih dari satu negara dalam suatu volume di mana kesehatan perusahaan dan pertumbuhannya bergantung pada lebih dari satu negara. Dari definisi tersebut kita dapat melihat bahwa keterlibatan MNC dalam perdagangan internasional dapat terjadi dalam banyak bentuk. Dalam tingkat yang cukup sederhana, MNC mungkin mengimpor material dan/atau mengekspor produk jadi. Pada tingkat yang lebih kompleks, MNC bisa jadi adalah suatu perusahaan besar yang terdiri atas sebuah induk perusahaan dan sejumlah divisi dari berbagai negara.

Meskipun perusahaan multinasional biasanya terdesentralisasi dengan cabang-cabang yang secara keseluruhan dimiliki oleh induk perusahaan, beragamnya sistem hukum ditempat perusahaan beroperasi memerlukan pertimbangan yang matang mengenai struktur perusahaan. Beberapa pilihan yang muncul adalah impor dan ekspor, anak-anak perusahaan yang dimiliki secara keseluruhan, serta joint venture.

### **Impor dan Ekspor**

Bentuk yang cukup sederhana dari keterlibatan multinasional adalah kegiatan ekspor dan impor. Suatu perusahaan dapat mengimpor berbagai komponen untuk produksi. Suatu perusahaan juga dapat mengekspor produk-produk jadi ke negara-negara asing. Transaksi-transaksi seperti pada impor dan ekspor bersifat sederhana, tetapi juga dapat menciptakan berbagai resiko dan peluang baru bagi perusahaan.

## **Impor.**

Suatu perusahaan dapat mengimpor bahan-bahan untuk digunakan dalam produksi. Transaksi ini mungkin tampak sama dengan pembelian bahan-bahan baku dari pemasok lokal, tetapi tarif impor menambah kompleksitas dan biayanya. Dalam akuntansi untuk bahan baku *freight-in* (ongkos angkut masuk) termasuk biaya bahan. Suatu komponen yang diimpor mungkin dikenakan tarif (atau bea), di samping biaya *freight-in*. Tarif (*tariff*) adalah sebuah pajak atas impor yang dipungut oleh pemerintah federal AS. Pajak ini juga merupakan biaya bahan. Perusahaan banyak yang berusaha keras mengurangi beban tarif. Mereka mungkin membatasi jumlah jumlah bahan yang diimpor, serta menggantinya dengan menambah sumber-sumber lokal (untuk meningkatkan muatan domestik dan mendapatkan status tarif yang lebih baik) atau menggunakan zona perdagangan luar negeri.

Zona Perdagangan Luar Negeri Pemerintah AS telah menetapkan beberapa zona perdagangan luar negeri (*foreign trade zones*), yaitu wilayah dekat pelabuhan kepulauan yang secara fisik berada di daratan AS, tetapi dianggap di luar wilayah dagang AS, San Antonio, New Orleans, dan Port of Carroosa, Oklahoma adalah beberapa contoh kota-kota dengan zona perdagangan luar negeri. Beberapa perusahaan AS mendirikan pabrik manufaktur di dalam zona perdagangan luar negeri. Hal ini memiliki implikasi penting bagi perusahaan manufaktur yang mengimpor bahan baku. Karena tarif tidak perlu dibayar dulu sampai komponen keluar dari zona perdagangan sebagai bagian dari sebuah produk jadi, perusahaan dapat menunda pembayaran bea masuk dan kerugian yang berkaitan dengan modal kerja. Selain itu, perusahaan tidak

perlu membayar bea masuk bahan-bahan yang cacat atau persediaan yang belum dimasukkan ke kelompok produk jadi.

Zona perdagangan luar negeri juga memberikan keuntungan-keuntungan tambahan. Misalnya, barang-barang yang tidak memenuhi peraturan kesehatan, keamanan, dan pengendalian polusi yang berlaku di AS dapat diimpor ke dalam peraturan yang berlaku di AS dapat diimpor kedalam peraturan yang berlaku tanpa harus membayar denda. Keuntungan lain dari efisiensi yang dikenakan tarif tinggi menjadi produk akhir dengan tarif lebih rendah. Dalam hal ini, penambahan pekerja lokal meningkatkan kandungan lokal produk akhir dan menjadikan komponen yang diimpor dapat meningkat fasilitas tarif yang lebih menguntungkan. Akuntan manajemen harus waspada terhadap biaya-biaya yang timbul dari impor bahan baku. Akuntan manajemen juga harus mampu mengevaluasi manfaat potensial dari zona perdagangan luar negeri ketika mempertimbangkan lokasi pabrik.

### **Ekspor.**

Ekspor adalah penjualan produk perusahaan di luar negeri. Perusahaan tidak harus memiliki fasilitas produk di luar negeri, produk akhir dapat langsung dikirim ke pembeli. Akan tetapi, ekspor biasanya lebih kompleks daripada penjualan barang jadi dalam negeri. Negara-negara asing memiliki beragam peraturan impor dan tarif. Pekerjaan untuk menyesuaikan dengan peraturan dan prosedur asing biasanya dibebankan pada kantor pengawas karena pemenuhan peraturan pajak merupakan fungsi akuntansi. Cara lain, suatu perusahaan AS dapat memilih bekerja dengan distributor berpengalaman yang mengenal kompleksitas hukum di negara lain.

### **Pakta Perdagangan dan Tarif.**

Fakta perdagangan antara berbagai negara mempengaruhi besarnya tarif yang dibebankan.

### **Anak Perusahaan yang Dimiliki Sendiri**

Suatu perusahaan mungkin saja memilih untuk membeli perusahaan yang sudah berjalan di luar negeri dan menjadikannya anak perusahaan yang dimiliki sepenuhnya oleh induk perusahaan. Strategi ini memiliki keuntungan karena cukup sederhana. Perusahaan asing tersebut telah memiliki outlet produk, fasilitas produk, dan distribusi yang mapan.

### **Joint Venture**

Perusahaan yang memiliki keahlian yang dibutuhkan oleh MNC terkadang tidak tersedia atau tidak untuk dijual. Dalam hal ini, joint venture mungkin bermanfaat. Joint venture adalah sebuah jenis kemitraan dimana para investor menjadi bagian dari kepemilikan perusahaan. Joint venture terkadang diperlukan untuk menghadapi undang-undang yang ada.

### **Nilai Tukar Mata Uang Asing**

Apabila suatu perusahaan beroperasi hanya dinegaranya dengan hanya satu jenis mata uang yang digunakan, maka masalah nilai tukar tidak pernah muncul. Namun, bila perusahaan mulai beroperasi dalam arena internasional, perusahaan tersebut harus menggunakan mata uang asing. Mata uang asing ini dapat dipertukarkan dengan mata uang domestik dengan menggunakan nilai tukar. Apabila nilai tukar tidak pernah berubah, maka masalah tidak muncul. Namun, nilai tukar sering

berubah, bahkan mengalami perubahan harian. Artinya, satu dolar yang bisa untuk 150 Yen suatu hari tertentu dapat berubah hanya senilai 125 yen dihari lainnya. Fluktuasi nilai tukar mengakibatkan ketidakpuasan dari operasional perusahaan dalam arena internasional.

Akuntan manajemen berperan penting dalam mengelola risiko mata uang. Manajemen risiko mata uang (currency risk management) mengacu pada pengelolaan perusahaan terhadap risiko transaksi, ekonomi, translasi karena fluktuasi nilai tukar. Risiko transaksi (transaction risk) mengacu pada kemungkinan bahwa transaksi tunai nilai tukar dipengaruhi oleh perubahan nilai tukar. Resiko ekonomi (economic risk) mengacu pada kemungkinan bahwa nilai sekarang, dari arus kas perusahaan di masa depan akan dipengaruhi oleh fluktuasi nilai tukar. Resiko translasi atau risiko akuntansi (translation or accounting risk) adalah tingkat dimana laporan keuangan perusahaan terpengaruh oleh fluktuasi nilai tukar.

### **Mengelola Risiko Transaksi**

Sekarang ini, MNC berurusan dengan banyak jenis mata uang. Mata uang tersebut dapat saling diperdagangkan, bergantung pada nilai tukar yang berlaku saat berlangsungnya perdagangan. Kurs spot (spot rate) adalah nilai tukar dari suatu jenis mata uang terhadap mata uang lain untuk transaksi langsung (yaitu: hari ini).

### **Apresiasi dan Depresiasi Mata Uang**

Ketika mata uang suatu negara menguat secara relatif terhadap mata uang negara lain, terjadilah apresiasi mata uang (currency depreciation) dan satu unit mata uang negara yang disebut pertama

mampu membeli lebih banyak unit mata uang negara kedua. Sebaliknya, depresiasi mata uang (currency depreciation) berarti mata uang satu negara melemah secara relatif dan membeli satu unit mata uang negara lain lebih sedikit.

### **Lindung nilai.**

Suatu cara mengatasi masalah risiko perubahan nilai tukar adalah melakukan lindung nilai (hedging). Kontrak pertukaran di masa depan biasanya digunakan sebagai pelindung. Kontrak di depan (forward contract) mensyaratkan pembeli menukar sejumlah mata uang tertentu dengan nilai tukar tertentu (nilai tukar forward) pada tanggal yang telah ditentukan di masa depan.

### **Mengelola Risiko Ekonomi**

Berurusan dengan berbagai jenis mata uang dapat menimbulkan dimensi ekonomi dalam berbagai transaksi pertukaran mata uang. Ingat bahwa risiko ekonomi sebelumnya didefinisikan sebagai dampak dari fluktuasi nilai tukar terhadap nilai sekarang dari arus kas perusahaan di masa depan. Risiko demikian dapat mempengaruhi daya saing relatif secara langsung dalam perdagangan internasional.

### **Mengelola Risiko Translasi**

Induk perusahaan sering mencatat ulang semua pendapatan anak perusahaan dalam mata uang lokal induk perusahaan. Pencatatan kembali ini dapat mengakibatkan keuntungan dan kerugian oportunitas atas revaluasi mata uang asing dan dapat mempengaruhi laporan keuangan anak perusahaan, perhitungan ROI, dan laba residu.

## **Desentralisasi**

Perusahaan yang terdesentralisasi di negara asal sering memberlakukan pengawasan yang lebih ketat pada divisi asing, paling tidak hingga mereka mendapatkan pengalaman yang lebih banyak tentang operasional mereka di luar negeri. Sebagaimana desentralisasi menawarkan keunggulan-keunggulan bagi divisi-divisi di negara asal, desentralisasi juga menawarkan keunggulan bagi divisi asing. Bagian berikut mengkaji ulang beberapa keunggulan tersebut.

### **Keunggulan Desentralisasi pada MNC**

Mutu informasi lebih pada tingkat lokal dan mampu meningkatkan mutu keputusan. Hal ini terutama berlaku untuk MNC yang divisi-divisi luar negerinya beroperasi di sejumlah negara serta tunduk pada berbagai kebiasaan dan sistem hukum. Oleh sebab itu, manajer lokal sering berada pada posisi yang lebih menguntungkan dalam membuat keputusan. Desentralisasi memungkinkan suatu organisasi memperoleh manfaat dari pengetahuan istimewa ini.

Para manajer lokal MNC mampu memberikan respons lebih cepat dalam pengambilan keputusan. Mereka lebih cepat menanggapi permintaan diskon dari pelanggan, tuntutan pemerintah lokal, perubahann iklim politik.

### **Pembentukan divisi**

MNC memiliki fleksibilitas yang luas dalam membentuk jenis-jenis divisi. Divisi-divisi ini didirikan menurut garis geografis. Lini produk juga dapat menjadi alasan terhadap pembentukan divisi-divisi. MNC yang terdiversifikasi banyak memproduksi dan menjual sejumlah produk yang

berbeda-beda. MNC dapat memutuskan pendirian divisi didasarkan pada jenis produk yang dijual, bukan berdasarkan negara tempat produk tersebut dijual. Suatu perusahaan minyak, misalnya, mungkin mendirikan divisi eksplorasi, divisi penyulingan, dan divisi kimia. Setiap divisi tersebut dapat meliputi pabrik-pabrik atau operasi-operasi di sejumlah negara berbeda.

### **Mengukur Kinerja pada Perusahaan Multinasional**

Bagi MNC, memisahkan antara evaluasi manajer suatu divisi dengan evaluasi divisi tersebut merupakan suatu hal penting. Evaluasi manajer sebaiknya tidak menyertakan faktor-faktor di luar kendali manajer, seperti fluktuasi mata uang, pajak, dan seterusnya. Sebaliknya, manajer seharusnya dievaluasi berdasarkan pendapatan dan biaya yang terjadi. Setelah manajer dievaluasi, laporan keuangan anak perusahaan dapat disesuaikan dengan mata uang induk perusahaan dan biaya-biaya yang diluar kendali manajer yang dialokasikan.

Berbagai variabel lingkungan yang dihadapi para manajer lokal dari divisi-divisi termasuk di antaranya faktor-faktor ekonomi, hukum, politik, sosial, dan pendidikan. Beberapa variabel ekonomi yang penting adalah inflasi, kurs, valuta asing, pajak dan harga transfer. Tindakan yang berkaitan dengan hukum dan politik juga memberikan dampak tersendiri. Variabel pendidikan berbeda antara suatu negara dan negara lainnya seperti layaknya perbedaan kecanggihan sistem akuntansinya.

Faktor-faktor yang lainnya dapat berbeda di setiap negara. Peraturan mengenai tingkat upah minimum di suatu negara membatasi kemampuan manajer dalam mengatur jenis biaya tenaga kerja.

### **Faktor-faktor Politik dan Hukum yang Mempengaruhi Evaluasi Kinerja**

Sistem politik dan hukum memiliki implikasi penting bagi perusahaan. Sistem politik terkadang cepat berubah sehingga membuat perusahaan jatuh dalam krisis. Di lain waktu, situasi berubah lebih lambat.

### **Ukuran-ukuran Ganda dalam Kinerja**

Laba residu dan ROI merupakan ukuran kinerja manajerial yang penting. Namun, keduanya merupakan ukuran-ukuran jangka pendek. Keduanya menggoda para manajer untuk mengorbankan kepentingan jangka panjang perusahaan demi kepentingan jangka pendek.

Selain itu, penggunaan ROI dan laba residu dalam evaluasi kinerja manajerial divisi-divisi dari suatu MNC merupakan subjek dari masalah-masalah melebihi masalah yang dihadapi perusahaan terdesentralisasi yang hanya beroperasi di satu negara. Oleh karena itu, evaluasi manajerial MNC harus menggunakan pendekatan akuntansi pertanggungjawaban.

### **Penetapan Harga Transfer dan Perusahaan Multinasional Evaluasi Kerja**

Divisi-divisi sering dievaluasi berdasarkan laba bersih dan pengembalian atas investasi. Seperti pada kasus harga transfer lainnya, divisi penjual menghendaki harga transfer yang tinggi sehingga meningkatkan laba bersihnya, sedangkan divisi pembeli menghendaki harga transfer yang rendah sehingga meningkatkan laba bersihnya. Namun, harga transfer pada MNC sering diatur oleh induk perusahaan yang menyebabkan penggunaan ukuran ROI dan laba bersih menjadi meragukan. Karena kedua ukuran ini berbeda di luar wewenang manajer divisi, keduanya tidak mampu lagi berperan sebagai indikator bagi kinerja manajemen.

### **Pajak Penghasilan dan Penetapan Harga Transfer**

Jika semua negara memiliki struktur pajak yang sama, maka harga transfer mungkin akan diatur tanpa mempertimbangkan pajak. Tetapi ada negara yang memberlakukan pajak tinggi dan rendah. Akibatnya MNC, mungkin menggunakan penetapan harga transfer untuk memindahkan biaya ke negara dengan pajak tinggi dan memindahkan pendapatan ke negara pajak rendah.

### **Etika dalam Lingkungan Internasional**

Etika bisnis dapat menyebabkan permasalahan dalam konteks satu negara. Namun, etika bisnis dalam konteks global dapat

menyebabkan masalah yang lebih besar. Terdapat beberapa persyaratan untuk pembentukan lingkungan bisnis yang beretika diantaranya stabilitas masyarakat, legitimasi dan akuntabilitas pemerintah, legitimasi terhadap kepemilikan seseorang dan masa depan masyarakat, kepercayaan atas kemampuan untuk memberika keluara seseorang, serta pemahaman terhadap bagaimana sistem berkerja dan bagaimana berpartisipasi.

#### SOAL LATIHAN

1. Bagaimanakah masalah-masalah internasional mempengaruhi peran akuntan manajemen?
2. Apakah yang dimaksud dengan zona perdagangan luar negeri dan apa keuntungan yang ditawarkan?
3. Apakah yang dimaksud dengan joint venture dan mengapa prusahaan melakukannya?
4. Apakah yang dimaksud dengan hedging? Apabila suatu perusahaan mengimpor bahan bakuyang dibayar tunai dalam 90 hari dengan mata uang asing, apa alasan perusahaan melakukan hedging?
5. Apakah faktor-faktor lingkungan yang dapat mempengaruhi kinerja divisi dan perusahaan multinasional?

## INDEKS

### H

Hedging 30

### D

Joint 29

### V

Venture

## **Glosarium**

Hedging (lindung nilai) : suatu cara mengatasi masalah risiko perubahan nilai tukar

Joint venture : adalah sebuah jenis kemitraan dimana para investor menjadi bagian dari pemilikan perusahaan

## **REFERENSI**

Ahmad, Kamaruddin. 2015. *Akuntansi Manajemen: Dasar-Dasar Konsep Biaya dan Pengambilan Keputusan*. Edisi Revisi. Jakarta: PT Raja GraFindo Persada

Hansen, Don R., and Maryanne M. Mowen. 2016. *Akuntansi Manajerial*. Jakarta: Salemba Empat

Machfoedz, Mas'ud. 2006. *Akuntansi Manajemen: Perencanaan dan Pembuatan Keputusan Jangka Pendek*. Yogyakarta: BPFE-Yogyakarta