

# AKUNTANSI MANAJEMEN

## Terapan pada Dunia Bisnis dan Sektor Publik



**Iriyadi**  
**Lesi Hertati**  
**Riecha Santiecha**

**AKUNTANSI MANAJEMEN**  
**Terapan pada Dunia Bisnis dan Sektor Publik**

## **UU No 28 tahun 2014 tentang Hak Cipta**

### **Fungsi dan sifat hak cipta Pasal 4**

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

### **Pembatasan Pelindungan Pasal 26**

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

- i Penggunaan kutipan singkat Ciptaan dan/atau produk Hak Terkait untuk pelaporan peristiwa aktual yang ditujukan hanya untuk keperluan penyediaan informasi aktual;
- ii Penggandaan Ciptaan dan/atau produk Hak Terkait hanya untuk kepentingan penelitian ilmu pengetahuan;
- iii Penggandaan Ciptaan dan/atau produk Hak Terkait hanya untuk keperluan pengajaran, kecuali pertunjukan dan Fonogram yang telah dilakukan Pengumuman sebagai bahan ajar; dan
- iv Penggunaan untuk kepentingan pendidikan dan pengembangan ilmu pengetahuan yang memungkinkan suatu Ciptaan dan/atau produk Hak Terkait dapat digunakan tanpa izin Pelaku Pertunjukan, Produser Fonogram, atau Lembaga Penyiaran.

### **Sanksi Pelanggaran Pasal 113**

1. Setiap Orang yang dengan tanpa hak melakukan pelanggaran hak ekonomi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf i untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp100.000.000 (seratus juta rupiah).
2. Setiap Orang yang dengan tanpa hak dan/atau tanpa izin Pencipta atau pemegang Hak Cipta melakukan pelanggaran hak ekonomi Pencipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf c, huruf d, huruf f, dan/atau huruf h untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).

**AKUNTANSI MANAJEMEN**  
**Terapan pada Dunia Bisnis dan Sektor Publik**

Iriyadi

Lesi Hertati

Riecha Santiecha

Penerbit



CV. MEDIA SAINS INDONESIA  
Melong Asih Regency B40 - Cijerah  
Kota Bandung - Jawa Barat  
[www.medsan.co.id](http://www.medsan.co.id)

Anggota IKAPI  
No. 370/JBA/2020

**AKUNTANSI MANAJEMEN**  
**Terapan pada Dunia Bisnis dan Sektor Publik**

Iriyadi

Lesi Hertati

Riecha Santiecha

Editor:

**Rintho R. Rerung**

Tata Letak:

**Jevon Ivander Pagappong**

Desain Cover:

**Eleazar Mali P**

Ukuran:

**A4: 21 x 29,7 cm**

Halaman:

**iv, 106**

ISBN:

**978-623-195-578-4**

Terbitan:

**Oktober 2023**

Hak Cipta 2023 @ Media Sains Indonesia dan Penulis

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

**PENERBIT MEDIA SAINS INDONESIA**

(CV. MEDIA SAINS INDONESIA)

Melong Asih Regency B40 - Cijerah

Kota Bandung - Jawa Barat

[www.medsan.co.id](http://www.medsan.co.id)

## **PRAKATA**

Buku Akuntansi Manajemen ini merupakan sebuah upaya kolaboratif untuk memberikan pemahaman mendalam tentang peran krusial akuntansi manajemen dalam pengambilan keputusan di era yang semakin kompleks, baik untuk sektor bisnis maupun non-bisnis seperti sektor publik. Dengan meningkatnya kompleksitas dan persaingan di dunia bisnis, serta tuntutan transparansi dan akuntabilitas di sektor publik, akuntansi manajemen memberikan kontribusi terhadap pengambilan keputusan yang lebih tepat dan efektif.

Pada sektor bisnis, akuntansi manajemen membantu perusahaan dalam merencanakan, mengendalikan, dan mengambil keputusan berdasarkan analisis dan interpretasi data keuangan dan non-keuangan yang memungkinkan manajer memahami tren kinerja, memprediksi risiko, dan mengevaluasi efektivitas strategi bisnis. Secara sederhana, misalnya, dengan menggunakan analisis biaya-volume-laba, perusahaan dapat menentukan level produksi sesuai target laba yang diinginkan secara berkelanjutan. Sementara itu, pada sektor publik, akuntansi manajemen memfasilitasi efisiensi anggaran, transparansi, akuntabilitas pengelolaan sumber daya dan dana publik dengan program-program yang memberikan manfaat terbesar bagi masyarakat.

Secara keseluruhan, akuntansi manajemen menjadi landasan strategis untuk meningkatkan peran manajemen intern dalam pengambilan keputusan berbasis data yang akurat, relevan, dan tepat waktu. Terlebih, di era society 5.0 berpusat pada manusia untuk menyeimbangkan solusi atas permasalahan sosial dan kemajuan ekonomi melalui sistem yang terintegrasi antara dunia maya dan fisik.

Akhir kata, semoga buku ini dapat menjadi referensi yang berharga bagi para profesional, pengambil keputusan, mahasiswa, dan siapa pun yang tertarik untuk menggali lebih dalam tentang akuntansi manajemen dalam era yang semakin dinamis ini.

Penulis

## DAFTAR ISI

PRAKATA .....	i
DAFTAR ISI.....	ii
BAB 1 PERANAN DAN FUNDAMENTAL AKUNTANSI MANAJEMEN .....	1
Latar Belakang.....	1
Akuntansi Manajemen.....	4
Akuntansi Keuangan dengan Akuntansi Manajemen.....	5
Ruang Lingkup Akuntansi Manajemen .....	9
Peranan Akuntan Manajemen dalam Perusahaan.....	10
Arah Perkembangan Akuntansi Manajemen .....	11
Rangkuman .....	16
BAB 2 KONSEP BIAYA DAN MANAJEMEN BIAYA ( <i>COST MANAGEMENT</i> ) .	19
Latar Belakang .....	19
Konsep Biaya.....	20
Konsep Manajemen Biaya.....	21
Tahapan Manajemen Biaya.....	24
Sistem Biaya dan Pengukuran Kinerja.....	25
Rangkuman .....	29
BAB 3 <i>COST-VOLUME PROFIT (CVP) ANALYSIS</i> .....	31
Latar Belakang .....	31
<i>Cost-Volume Profit Analysis (CVP Analysis)</i> .....	32
Fungsi Analisis CVP.....	33
Rumus Analisis CVP .....	34
Keterbatasan Analisis Titik Impas.....	35
Asumsi dalam Analisis Biaya Kualitas dan Laba.....	36
<i>Margin of Safety (MoS)</i> .....	36
Pengaruh Perubahan Elemen-Elemen Penentu Titik Impas .....	36
Kesimpulan .....	37
BAB 4 PERENCANAAN LABA ( <i>PROFIT PLANNING</i> ).....	39
Latar Belakang .....	39
Perencanaan Laba ( <i>Profit Planning</i> ) .....	41
Alat Perencanaan Laba .....	42
Manfaat Perencanaan Laba.....	46

Keterbatasan Perencanaan Laba.....	46
Kesimpulan .....	48
BAB 5 ANALISIS PERILAKU BIAYA .....	49
Latar Belakang.....	49
Jenis Perilaku Biaya .....	50
Pemisahan Biaya Tetap dengan Biaya Variabel.....	52
Perilaku Biaya dalam Perusahaan Manufaktur.....	55
Metode Perhitungan Perilaku Biaya .....	56
Kesimpulan .....	58
BAB 6 <i>ACTIVITY BASED COSTING</i> .....	61
Latar Belakang .....	61
Kelebihan dan Kekurangan Sistem ABC .....	63
Perbedaan Sistem ABC dengan Sistem Biaya Tradisional .....	64
Perlakuan Terhadap Biaya dalam Sistem ABC.....	65
Tarif <i>Overhead</i> Tunggal ( <i>Plantwide Overhead Rate</i> ) .....	65
Tarif <i>Overhead</i> Departemen ( <i>Departemental Overhead Rate</i> ) .....	65
Tahapan Implementasi ABC .....	66
Rangkuman .....	67
BAB 7 <i>STANDARD COSTING</i> DAN PENGUKURAN KINERJA MANAJEMEN .....	69
Latar Belakang .....	69
<i>Standard Costing</i> .....	70
<i>Variable Costing</i> .....	71
Pengukuran Kinerja.....	72
Manfaat Pengukuran Kinerja .....	73
Kesalahan dalam Pengukuran Kinerja.....	74
Rangkuman .....	75
BAB 8 <i>ACTIVITY BASED MANAGEMENT</i> .....	77
Latar Belakang .....	77
Dua Dimensi ABM .....	78
Penerapan ABM.....	78
Manfaat ABM.....	79
Proses ABM .....	80
Rangkuman .....	84

BAB 9 AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN .....	87
Latar Belakang .....	87
Akuntansi Pertanggungjawaban .....	88
Tujuan dan Manfaat Akuntansi Pertanggungjawaban.....	91
Faktor-Faktor yang Menunjang Efektivitas Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban .....	92
Fungsi Akuntansi Pertanggungjawaban.....	93
Laporan Akuntansi Pertanggungjawaban.....	93
Jenis-Jenis Pusat Pertanggungjawaban.....	94
Hubungan Struktur Organisasi dengan Pusat Pertanggungjawaban.....	96
Informasi Akuntansi Pertanggungjawaban.....	97
Kesimpulan .....	98
BAB 10 <i>INVESTMENT CENTER DAN TRANSFER PRICING</i> .....	99
Latar Belakang .....	99
Pusat Investasi ( <i>Investment Center</i> ).....	100
<i>Transfer Pricing</i> .....	100
Tujuan <i>transfer pricing</i> .....	101
<i>Transfer Pricing</i> dan Perusahaan Multinasional .....	101
Metode <i>Transfer Pricing</i> .....	102
Penentuan Harga Transfer Berdasarkan Biaya .....	103
Penentuan Harga Transfer Berdasarkan Harga Pasar .....	104
Pengukuran Kinerja Pusat Investasi .....	104
Kelebihan <i>Return of Investment (ROI)</i> .....	104
Kelemahan <i>Return of Investment (ROI)</i> .....	105
<i>Residual Income</i> .....	105
Nilai tambah ekonomi.....	105
Rangkuman .....	106
DAFTAR PUSTAKA.....	107

# BAB 1

## PERANAN DAN FUNDAMENTAL AKUNTANSI MANAJEMEN

### Latar Belakang

Perubahan besar dalam lingkungan bisnis terutama dalam era persaingan global menuntut perusahaan menerapkan integrasi *business process* antara fungsi manajemen didukung oleh sistem, lingkungan, SDM dan seluruh *resources* yang dimiliki dalam rangka meningkatkan efisiensi dan produktivitas serta membantu perusahaan menjadi lebih responsif terhadap perubahan kebutuhan pelanggan dan pasar agar mampu beradaptasi dengan teknologi dan model bisnis baru.

Manajemen organisasi perlu melakukan berbagai upaya untuk beradaptasi dengan lingkungan bisnis yang dihadapi agar dapat memenuhi tuntutan *stakeholders*, perubahan paradigma bisnis juga telah merubah peran akuntan manajemen menjadi salah satu faktor yang dibutuhkan dalam menghadapi arus perubahan terutama dalam menyediakan informasi akuntansi yang *up to date* sehingga fungsi pengendalian dalam organisasi berjalan optimal dan dapat digunakan dalam pengambilan keputusan.

Dalam memahami akuntansi manajemen, akan lebih baik jika dimulai dengan memahami sejarah singkat akuntansi manajemen yang ditandai dengan revolusi industri di Eropa pada abad XVIII – XIX yang telah mendorong kemajuan ekonomi, bisnis, dan industri. Faktor-faktor yang mempengaruhi perkembangan tersebut adalah **pertama** penemuan teknologi baru di Eropa dalam abad 18-19 seperti mesin uap yang efisien, kondensor yang terpisah, pengatur kecepatan, telegraf ganda, dan telepon. **Kedua**, pengaruh doktrin ekonomi dalam buku Adam Smith yang berjudul *An Inquiry into The Natural and Causes of Wealth of Nation* (1776) yang menganjurkan sistem perdagangan bebas melalui mekanisme pasar yang

memunculkan paham “*Laissez Faire*” yaitu paham yang berpandangan bahwa biarkan segala sesuatu berjalan dengan sendirinya tanpa campur tangan pemerintah dalam kehidupan ekonomi.

Pada abad inilah, terjadi integrasi perusahaan secara vertikal maupun horizontal yang menyebabkan masalah dalam manajemen menjadi semakin kompleks, proses perencanaan, pengendalian, pengambilan keputusan, dan penilaian kinerja menjadi sangat sulit dilakukan, termasuk transaksi internal yang tidak memiliki harga pasar. Oleh karena itu, perusahaan memerlukan *tools* untuk membantu proses manajemen dan pengukuran kinerja masing-masing unit produksi. Sejak saat itulah, akuntansi manajemen mulai dikembangkan, perusahaan mengembangkan ukuran-ukuran baru seperti ukuran biaya, ukuran laba (laba bruto) dan perputaran persediaan, pengalokasian biaya *overhead* yang didasarkan pada jam tenaga kerja.

*International Federation of Accountants* – IFAC 1998, menjelaskan konsep praktik akuntansi manajemen yang dijalankan sampai dengan saat ini terdiri dari 4 (empat) tingkatan perkembangan yaitu:

1. *Cost Determination and Financial Control* (CDFC), berfokus pada penetapan perhitungan harga pokok produksi (*cost accounting*) dan pengendalian keuangan melalui *budgeting*. Pada tahap ini, akuntansi manajemen hanya dibutuhkan untuk memenuhi kebutuhan informasi biaya produk yang akan disajikan dalam laporan keuangan, biaya *overhead* pabrik dibebankan berdasarkan tarif tunggal yang berlaku tanpa memperhatikan *cost behaviour*. Sementara itu, anggaran disusun dalam rangka memberikan motivasi dan mengevaluasi manajer yang bertanggung jawab terhadap proses konversi dari bahan baku menjadi produk jadi dengan menekankan pada pengendalian biaya produksi.
2. *Information for Management Planning and Control*, fokus akuntansi manajemen pada tahap kedua beralih pada penyediaan informasi untuk perencanaan dan pengendalian manajemen melalui penggunaan teknologi *decision analysis* dan *responsibility accounting*. Manajer diharapkan dapat membuat keputusan yang tepat dan rasional untuk mengelola biaya secara efisien dan menghasilkan output optimal. Sistem pengendalian ini memunculkan biaya standar sebagai salah satu model untuk melakukan analisis *variance*, pemisahan biaya tetap dan biaya variabel.

3. *Reduction of Resource Waste in Business Process (RWR)*, pada tahap ini fokus utama adalah menekan pemborosan sumber daya yang digunakan dalam proses bisnis dengan menggunakan analisis proses dan teknologi manajemen biaya. Perubahan lingkungan bisnis menjadi pemicu perubahan konsep manajemen seperti *Activity Based Management (ABM)*, *Total Quality Management (TQM)*, *Just in Time (JIT)*. Perubahan konsep manajemen diikuti dengan munculnya berbagai teknik kontemporer seperti *activity-based costing*, *activity-based budgeting*, analisis *value chain* terutama pada perusahaan yang menghasilkan produk kompleks dan beragam. Kondisi persaingan harga dan kualitas akan memicu timbulnya teknik *costing* yang baru yaitu *cost of quality* yang berfokus pada *zero defect*, pengendalian biaya melalui proses pengecekan fisik dan mengatasi kerusakan produk secara *realtime*.
4. *Creation Value Through Effective Resources Use*, pada tahap ini fokus diarahkan pada penciptaan nilai melalui penggunaan sumber daya secara efektif (*cost effectiveness*) yang dilandasi oleh *customer value mindset*. Kondisi ini memicu perusahaan untuk melakukan strategi agar tetap *survive* melalui penciptaan nilai customer, *shareholder* dan melakukan perubahan inovasi untuk mengantisipasi perubahan pasar yang sulit diprediksi.

William L F tahun 1995 menjelaskan 4 (empat) tahap perkembangan akuntansi manajemen. **Periode pertama** sampai dengan tahun 1940-an merupakan era revolusi industri plus yang didominasi oleh produksi massal dengan penekanan pada pengendalian biaya dalam bentuk biaya standar, isu utama pada periode ini yaitu penetapan biaya per unit standar dan penetapan laba yang diinginkan. **Periode kedua** mulai tahun 1940-an s.d tahun 1980-an dengan isu utama penetapan biaya variabel (*variable cost*) dan biaya tetap (*fixed cost*) yang membantu manajemen dalam proses pengambilan keputusan jangka pendek maupun strategis. **Periode ketiga** sampai dengan tahun 1990-an ditandai dengan munculnya kebutuhan untuk menetapkan harga pokok secara lebih akurat melalui metode *Activity Based Costing (ABC)* yang didasarkan pada aktivitas konsumsi oleh produk/output dengan alokasi biaya *overhead* yang tepat. **Periode keempat** terjadi perkembangan akuntansi manajemen yang revolusioner akibat persaingan bisnis sehingga memaksa perusahaan untuk melakukan

berbagai inovasi agar tetap *survive*. Dalam persaingan ini, perusahaan berfokus kepada keberlangsungan produk di pasaran, isu yang mendominasi yaitu total biaya per unit harus di bawah target biaya total, target biaya total harus diupayakan turun melalui metode kerja yang semakin baik, dan optimalisasi metode kerja dalam rangka efisiensi biaya.

### **Akuntansi Manajemen**

Akuntansi Manajemen merupakan aktivitas mengidentifikasi, mengumpulkan, mengukur, mengklasifikasi dan melaporkan informasi yang bermanfaat bagi pengguna internal dalam merencanakan, mengendalikan, dan mengambil keputusan. Akuntansi manajerial berkaitan dengan penyediaan informasi untuk manajer yaitu orang-orang yang mengarahkan dan mengendalikan operasi dan organisasi.

Tujuan akuntansi manajemen adalah untuk:

1. Menyediakan informasi untuk perhitungan biaya jasa, produk atau objek lainnya yang ditentukan oleh manajemen. Oleh karena itu, implementasi penyediaan informasi untuk perhitungan-perhitungan biaya oleh manajemen digunakan untuk mengevaluasi ketepatan keputusan yang dirancang untuk meningkatkan produktivitas, menurunkan biaya, memperluas pangsa pasar dan meningkatkan laba;
2. Menyediakan informasi untuk perencanaan, pengendalian, pengevaluasian dan perbaikan berkelanjutan. Informasi dibutuhkan untuk mengidentifikasi berbagai peluang untuk perbaikan dan mengevaluasi kemajuan yang telah dicapai dalam mengimplementasikan berbagai tindakan yang didesain untuk menciptakan perbaikan; dan
3. Menyediakan informasi untuk pengambilan keputusan. Pentingnya pengambilan keputusan dengan memilih satu atau beberapa strategi yang paling masuk akal sebagai jaminan pertumbuhan dan kelangsungan hidup jangka panjang perusahaan.

## **Akuntansi Keuangan dengan Akuntansi Manajemen**

Secara garis besar, akuntansi dapat diklasifikasikan menjadi dua yaitu akuntansi keuangan (akuntansi eksternal), dan akuntansi manajemen (akuntansi internal). Di antara kedua kelompok akuntansi tersebut, ada satu jenis akuntansi yang menjadi alat bagi keduanya yaitu akuntansi biaya.

Akuntansi keuangan fokus pada pengumpulan informasi dalam penyusunan laporan keuangan untuk pihak eksternal (investor, kreditor) yang menunjukkan kondisi perusahaan secara keseluruhan dalam satu waktu sebagai dasar pengambilan keputusan ekonomi. Laporan keuangan ini meliputi neraca, laporan laba-rugi, laporan perubahan modal, dan laporan arus kas. Laporan keuangan harus disusun berdasarkan prinsip akuntansi berterima umum (PABU), salah satunya adalah standar akuntansi yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Saat ini terdapat empat pilar standar akuntansi keuangan, yaitu Standar Akuntansi Keuangan Umum (SAK-Umum), Standar Akuntansi Keuangan Syariah (SAK-Syariah), dan Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (SAK-ETAP), dan Standar Akuntansi Keuangan Sektor Publik (SAK-SP).

Sementara, akuntansi manajemen berhubungan dengan penyajian informasi untuk manajemen agar dapat menjalankan fungsi manajerial. Setiap organisasi tentu memiliki karakteristik yang berbeda (bidang usaha, tujuan, gaya manajerial, ukuran dan kepemilikan). Mengingat tugas utama akuntansi manajemen adalah untuk menyediakan informasi bagi pihak internal maka tidak terdapat aturan yang baku, akuntansi manajemen dapat diterapkan secara fleksibel sesuai dengan kebutuhan manajemen.

Akuntansi biaya adalah alat yang menyediakan informasi yang digunakan oleh akuntansi keuangan maupun akuntansi manajemen. Dalam menyusun laporan keuangan, khususnya laporan keuangan pada perusahaan manufaktur, terdapat beberapa akun yang informasinya disediakan oleh akuntansi biaya (informasi mengenai persediaan bahan baku, bahan penolong, produk dalam proses, produk jadi). Akuntansi manajemen juga sangat membutuhkan informasi biaya per unit dalam rangka menyusun anggaran, standar, dan perencanaan keuangan lainnya. Akuntansi biaya memberikan tambahan informasi yang dibutuhkan untuk pembuatan laporan-laporan khusus bagi manajemen.

Perbandingan antara akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen dapat dilihat dari sisi pengguna, periode pelaporan, isi, fungsi, dimensi waktu, pengauditan, akurasi, sifat dan jenis informasi, serta lingkup pelaporan.

#### 1. Pengguna Laporan

Informasi akuntansi manajemen digunakan oleh manajer internal perusahaan, sementara informasi akuntansi keuangan digunakan oleh kelompok eksternal organisasi meliputi: kelompok pemegang saham, kreditor, investor, organisasi buruh, dan lembaga pemerintah (Bank Indonesia, Otoritas Pajak, Otoritas Jasa Keuangan).

#### 2. Periode Pelaporan

Periode pelaporan dan format laporan informasi akuntansi keuangan telah diatur oleh organisasi profesi Ikatan Akuntan Indonesia melalui Standar Akuntansi Keuangan dan Otoritas Jasa Keuangan bagi perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). Pengaturan periode dan format pelaporan bertujuan untuk menciptakan keseragaman, sehingga laporan keuangan dapat diperbandingkan antar waktu, serta antar perusahaan pada industri yang sama. Sebaliknya, periode pelaporan informasi akuntansi manajemen ditentukan oleh organisasi itu sendiri sesuai dengan kebutuhan dan kesepakatan antar manajemen dalam organisasi. Beberapa laporan harus disajikan bulanan (biaya gaji staf) atau disajikan mingguan (upah karyawan pabrik).

#### 3. Bentuk Laporan

Isi laporan akuntansi keuangan diatur oleh organisasi profesi Ikatan Akuntan Indonesia melalui Standar Akuntansi Keuangan (SAK), dan organisasi lainnya seperti Otoritas Jasa Keuangan (OJK). Standar Akuntansi Keuangan mengatur antara lain format penyajian seperangkat laporan keuangan beserta urutan akun pada laporan laba rugi, neraca, laporan aliran kas, laporan modal pemilik dan catatan atas laporan keuangan. Perubahan penyajian dan pelaporan serta dampaknya terhadap laba organisasi harus diungkap secara jelas dan logis. Sementara itu, bentuk laporan dalam akuntansi manajemen dapat berupa laporan biaya produksi, laporan biaya produk terjual, laporan

pembelian dan pemakaian bahan baku, anggaran, dan laporan khusus sesuai dengan kebutuhan manajemen. Isi dan format laporan akuntansi manajemen sangat dipengaruhi oleh kebutuhan setiap fungsi dalam organisasi. Isi dan format benar-benar fleksibel sesuai dengan kebutuhan manajemen.

#### 4. Fungsi

Informasi akuntansi keuangan berfungsi sebagai alat pertanggung jawaban manajemen (pengelola) kepada pemilik (investor) atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya serta kepada para penyandang dana lain (pihak ketiga) seperti kreditur dan pihak bank. Sementara, akuntansi manajemen berfungsi menyediakan data dan informasi bagi para manajer dalam mengelola divisi yang menjadi tanggung jawabnya. Informasi akuntansi manajemen juga berfungsi membantu pelaksanaan tugas-tugas manajerial seperti: perencanaan, pengendalian, pengukuran dan evaluasi kinerja, dan pengambilan keputusan serta perbaikan berkesinambungan.

#### 5. Dimensi Waktu

Akuntansi keuangan berorientasi pada data masa lalu (*historical cost*) untuk melaporkan kinerja keuangan kepada pihak eksternal organisasi. Sebagian informasi lainnya menggunakan nilai kini (*current cost*) yang harus merepresentasikan daya guna dari aset (*representational faithfulness*) yang melibatkan ahli penilai (*appraisal*) dalam proses penilaiannya. Sementara, akuntansi manajemen berorientasi masa depan untuk memfasilitasi aktivitas perencanaan jangka panjang dan jangka pendek, aktivitas pembuatan keputusan investasi dan aktivitas pengendalian.

#### 6. Audit

Informasi akuntansi keuangan menjadi obyek pemeriksaan oleh auditor independen untuk memastikan bahwa isi laporan keuangan telah disajikan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi. Semua informasi yang disajikan harus objektif baik didukung oleh bukti transaksi, sebaliknya informasi akuntansi manajemen tidak menjadi obyek audit. Informasi diproduksi sendiri dan digunakan secara internal

oleh manajemen. Tidak terlalu menekankan objektivitas, melainkan lebih pada relevansi dalam proses pengambilan keputusan oleh manajemen.

#### 7. Akurasi

Informasi akuntansi keuangan disajikan dengan mengikuti karakteristik kualitatif informasi salah satunya akurat dengan menggambarkan dengan tepat posisi aset, kewajiban dan ekuitas pada satu waktu. Sebaliknya, informasi akuntansi manajemen lebih mengutamakan kecepatan informasi untuk pengambilan keputusan taktis, atau operasional harian meskipun akurasi informasinya tidak tinggi.

#### 8. Jenis dan Sifat Informasi

Akuntansi keuangan hanya melaporkan informasi yang bersifat keuangan, yang tentu saja bersifat kuantitatif dan objektif, semua aspek yang dilaporkan harus dapat dikuantifikasi dan diukur dengan nilai uang. Sementara, akuntansi manajemen dapat melaporkan informasi baik yang bersifat keuangan maupun non keuangan, informasi kuantitatif maupun kualitatif, informasi objektif maupun subjektif, informasi yang bersifat historis, saat ini maupun masa yang akan datang berupa prediksi-prediksi.

#### 9. Lingkup Laporan

Lingkup informasi akuntansi keuangan sangat luas karena menggambarkan kinerja satu organisasi secara menyeluruh, informasi yang dilaporkan merupakan rangkuman dari kinerja semua fungsi dalam organisasi yang diukur dengan satuan moneter secara agregat dan komprehensif. Sementara, informasi akuntansi manajemen berisi informasi rinci tentang fungsi/divisi dalam organisasi, bisa jadi laporan akuntansi manajemen hanya melaporkan satu segmen usaha atau satu jenis produk tetapi dilaporkan dengan sangat rinci.

## **Ruang Lingkup Akuntansi Manajemen**

Akuntansi Manajemen berhubungan dengan pemenuhan kebutuhan informasi keuangan kepada manajemen (pihak *intern*) organisasi yang bertanggung jawab memimpin dan mengendalikan organisasi. Pihak *intern* yang terdapat pada sebuah organisasi antara lain:

1. Manajer Keuangan, membutuhkan informasi terkait aktivitas keuangan seperti pendanaan modal kerja, *cost of fund* terhadap sejumlah modal kerja, tingkat pengembalian investasi, tingkat pengembalian modal, dsb.
2. Manajer Produksi, membutuhkan informasi mengenai rincian biaya *cost of good sold* seperti total biaya produksi, biaya per unit produk, beban tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* yang berperan langsung dalam proses produksi.
3. Manajer Pemasaran, membutuhkan informasi mengenai penetapan harga jual produk, penentuan sistem penjualan kredit atau tunai, beban komisi penjualan, informasi nilai diskon produk tertentu dalam upaya meningkatkan penjualan.
4. Top Manajemen, membutuhkan informasi terkait pengambilan kebijakan strategis perusahaan dalam penyusunan anggaran, ekspansi usaha, diversifikasi produk, maupun kebijakan investasi.

Dalam proses perencanaan strategis, manajemen akan menentukan tujuan organisasi serta menentukan strategi pokok untuk mencapai tujuan. Langkah dalam suatu perencanaan strategi adalah sebagai berikut:

1. Keputusan mengenai produk yang akan dihasilkan atau jasa yang akan diberikan; dan
2. Keputusan mengenai strategi pemasaran dan produksi yang akan diikuti dalam rangka menyampaikan produk/jasa kepada pihak yang membutuhkan.

Manajemen strategis merupakan kumpulan dari kegiatan komprehensif yang sedang berlangsung dan proses yang digunakan oleh organisasi untuk secara sistematis mengkoordinasikan dan menyelaraskan sumber daya dan tindakan dengan misi, visi, serta strategi organisasi. Langkah dasar yang dilakukan oleh organisasi dalam manajemen strategis, yaitu:

1. Analisis atau penilaian, pemahaman tentang lingkungan internal dan eksternal;
2. Perumusan strategi, mengembangkan strategi tingkat tinggi dan mendokumentasikan rencana strategis;
3. Pelaksanaan strategi, menerjemahkan rencana tingkat tinggi ke dalam tindakan perencanaan dan operasional kegiatan;
4. Evaluasi, melakukan evaluasi kinerja, budaya, komunikasi, pelaporan data, dan perbaikan yang berkelanjutan untuk meningkatkan kinerja organisasi.

Aktivitas manajemen merupakan mata rantai yang selalu berkesinambungan, mulai dari *planning* (perencanaan) sampai dengan *controlling* (pengawas), akuntansi manajemen merupakan penjabaran rinci dari aktivitas manajemen yang dapat dilihat dalam tabel berikut:

Aktivitas Manajemen	Akuntansi Manajemen
<i>Planning</i>	Menyiapkan <i>budget</i> standar
Implementasi	Mengumpulkan informasi operasional kegiatan
<i>Controlling</i>	Membandingkan antara standar dan realisasi serta menganalisa jika terjadi penyimpangan
<i>Decision Making</i>	Mengumpulkan informasi relevan dengan masalah yang dihadapi

### **Peranan Akuntan Manajemen dalam Perusahaan**

Peran akuntan manajemen dalam perusahaan sebagai berikut:

1. Menyediakan informasi untuk pengambilan keputusan bagi manajer.
2. Membantu manajer dalam mengendalikan operasi perusahaan.
3. Memotivasi sumber daya manusia perusahaan dalam mencapai tujuannya.
4. Mengukur kinerja departemen dan pimpinan dalam organisasi.

Dalam suatu organisasi posisi akuntan manajemen umumnya berada di bawah direktur keuangan sebagai fungsi pendukung yang bertanggung jawab tidak langsung bagi tercapainya tujuan organisasi. Sejalan dengan

ruang lingkup operasional perusahaan yang semakin besar dan kompleks dalam menghadapi persaingan global, akuntan manajemen berperan sebagai:

1. Perancang sistem informasi akuntansi (*the accounting information system designer*), akuntan manajemen hendaknya dapat merancang sistem akuntansi yang dapat diimplementasikan dan mengkomunikasikan prosedur yang ada dalam sebuah sistem agar lebih efektif dan efisien.
2. Pelaksana dari mekanisme pengendalian terhadap biaya dan kualitas barang terhadap seluruh bagian di dalam perusahaan.
3. Konsultan internal dalam sebuah organisasi yang mempunyai pandangan dan visi yang menyeluruh terhadap lingkungan internal dan eksternal perusahaan.

### **Arah Perkembangan Akuntansi Manajemen**

Sejalan dengan perubahan dan perkembangan proses bisnis, alat dan teknik-teknik akuntansi manajemen juga sangat ditentukan oleh arah perkembangan praktik bisnis. Teknik-teknik dan alat-alat yang telah mengalami dan akan terus berkembang di masa yang akan datang dapat dijelaskan secara singkat sebagai berikut:

#### 1. *Enterprise Resource Planning* (ERP)

Fitur teknologi informasi seperti kecepatan proses, ketepatan, dan kemudahan menjadi salah satu alasan penggunaan dalam aktivitas manajerial. Manajer membutuhkan informasi tentang seluruh hal yang terjadi di sekitarnya secepat mungkin sebagai dasar untuk bertindak tepat dan cepat. ERP merupakan sebuah sistem *database* tersentral yang menghubungkan seluruh bagian dalam organisasi dan memungkinkan akses real time dari berbagai fungsi organisasi sehingga memberikan kemungkinan bagi manajer untuk melakukan perbaikan efisiensi secara berkesinambungan pada proses/aktivitas unit organisasi.

#### 2. *Electronic Data Interchange* (EDI)

EDI sangat dibutuhkan dalam sistem perdagangan berbasis teknologi informasi yang saat ini berkembang sangat cepat. Banyak perusahaan

memanfaatkan informasi dan teknologi ini dengan membuka perdagangan secara elektronik (e-commerce), pertukaran data, penggunaan barcode sehingga dapat memangkas biaya produksi dalam jumlah yang signifikan. Teknologi ini memungkinkan terjadinya transaksi dari berbagai belahan dunia dengan tingkat kesalahan spesifikasi yang relatif kecil dan pelayanan yang cepat sehingga kepuasan pelanggan dapat ditingkatkan.

### 3. *Supply Chain Management* (SCM)

Penerapan EDI menjadi bagian dari penerapan Rantai Nilai Manajemen (*Supply Chain Management*). SCM merupakan bentuk pengelolaan hubungan yang terjadi mulai dari perolehan bahan baku, proses produksi, hingga distribusi ke agen dan retail. Melalui analisis mata rantai, ketersediaan, jaminan harga, dan kualitas bahan baku terjaga, proses tepat waktu dan berkualitas serta dapat didistribusikan lebih cepat dan lebih memuaskan.

### 4. *Theory of Constraint* (TOC)

TOC bukan merupakan bagian dari akuntansi, melainkan suatu alat manajemen yang bertujuan mengoptimalkan penggunaan sumber daya yang tersedia dengan cara mengidentifikasi kendala yang terjadi dalam proses pemanfaatan sumber daya. Identifikasi ini memungkinkan manajemen melakukan tindakan antisipatif sehingga dapat mengurangi waktu siklus (perolehan bahan baku-produksi-distribusi) dan meningkatkan efisiensi pabrik, bagian terpenting dalam penerapan TOC adalah penerapan biaya standar (*standard costing*). Manfaat penerapan TOC adalah meningkatkan kualitas keputusan jangka pendek, menghindari penumpukan persediaan, meningkatkan pemahaman tentang aktivitas produksi dan non produksi, meningkatkan komunikasi dan proses pembelajaran dalam organisasi (*organizational learning*).

### 5. *Just in Time* (JIT)

JIT adalah sebuah filosofi tentang perbaikan berkesinambungan melalui minimalisasi pemborosan secara terus-menerus. Sebagai contoh dalam bidang produksi, produksi hanya dilakukan sebanyak dan sesuai pesanan, bahan baku yang dibutuhkan didatangkan saat akan

digunakan sehingga biaya bahan baku dapat diturunkan. Tujuan utama penerapan JIT ini adalah meningkatkan produktivitas, JIT akan optimal jika tercipta tim kerja yang solid, komunikasi yang efektif sehingga dapat meminimalisasi pemborosan.

6. *Computer Integrated Manufacturing (CIM)*

CIM merupakan teknologi produksi berbasis mesin/robot sejak desain produk hingga produk siap dikirim ke konsumen. Penggunaan komputer dalam semua fase produksi menghendaki perencanaan produksi yang akurat, oleh karena itu penerapan CIM biasanya disertai dengan penerapan JIT dan TQM. Penerapan CIM mencakup desain produk dengan menggunakan komputer (*Computer Assisted Design/CAD*), pengujian desain produk menggunakan bantuan komputer (*Computer Assisted Engineering/CAE*), dan produksi dengan menggunakan bantuan komputer (*Computer Assisted Manufacturing/CAM*) serta sistem informasi yang terkoneksi dengan beragam komponen otomatisasi yang ada.

7. *Customer Orientation*

Terjadi pergeseran dari orientasi produk (*product driven*) ke arah orientasi konsumen (*market driven*). Pergeseran ke arah fokus pelanggan dilakukan untuk meningkatkan loyalitas pelanggan, konsep *value chain analysis* yang menempatkan kebutuhan pelanggan sebagai dasar untuk menilai semua aktivitas desain, pengembangan produk, produksi, distribusi dan pemasaran produk/jasa serta layanan purna jual. Nilai bagi konsumen adalah perbedaan antara apa yang diterima oleh konsumen dari perusahaan (*customer realization*) dengan apa yang dikorbankan oleh konsumen (*customer sacrifice*).

8. *Target Costing*

Dalam kondisi persaingan yang ketat, harga jual merupakan salah faktor utama. Sebuah perusahaan tidak bisa menentukan harga jual melebihi harga pasar. Oleh karena itu, jika harga jual masih lebih tinggi dari harga pasar, maka biaya produksi harus dikurangi. Pengurangan biaya produksi inilah hakikat dari *target costing*. Konsumen menentukan fitur dan harga produk yang diinginkan, sementara produsen berupaya

menghasilkan produk dengan biaya penjualan yang lebih rendah, sehingga masih diperoleh laba. Pendekatan *target costing* membutuhkan pengendalian sejak awal persiapan produksi, selama proses produksi hingga tahap distribusi agar biaya produk tidak melebihi target.

#### 9. *Activity Based Management (ABM)*

Perubahan lingkungan bisnis menuntut perubahan cara kerja berarti menciptakan aktivitas baru atau mengubah aktivitas lama. Dalam konteks inilah diperlukan pengelolaan aktivitas secara menyeluruh yang disebut dengan *Activity Based Management (ABM)* sebagai suatu sistem luas dan menyeluruh yang memfokuskan perhatian manajemen pada aktivitas untuk menciptakan nilai (*value*) bagi konsumen serta memperoleh laba dari nilai (*value*). Pendekatan ABM ini mendukung penerapan *Target Costing* dengan mengidentifikasi semua aktivitas produksi secara teliti dan membuat estimasi biaya, melalui identifikasi aktivitas ini, aktivitas yang tidak menghasilkan nilai tambah akan dihilangkan, ABM memiliki dua dimensi yaitu dimensi proses dan dimensi biaya. Dimensi proses merupakan suatu analisis untuk mengidentifikasi aktivitas, menilai aktivitas dan mengukur kinerja aktivitas yang terdiri dari tiga unsur, yaitu mengapa suatu aktivitas dilakukan (*why*), aktivitas-aktivitas apa saja yang dilakukan (*what*), dan seberapa baik suatu aktivitas dilakukan (*how well*). Dimensi biaya menjelaskan tentang bagaimana suatu biaya dimasukkan ke dalam suatu objek biaya/pembebanan biaya berdasarkan aktivitas melalui *Activity Based Costing (ABC)*.

#### 10. *Time Driven Activity Based Costing (TDABC)*

Suatu pendekatan yang dapat digunakan untuk menghindari berbagai kesulitan dalam melakukan implementasi ABC konvensional. Metode TDABC memiliki dua parameter, yaitu:

- a. Unit waktu, biaya dibebankan pada setiap satu satuan unit waktu yang digunakan sumber daya dalam memenuhi kapasitas yang tersedia dengan formula total biaya *overhead* dibagi dengan total jam kerja karyawan;
- b. Penilaian yaitu penilaian terhadap setiap satu satuan unit waktu yang digunakan dalam setiap aktivitas: berapa banyak waktu yang digunakan dalam menyelesaikan satu unit produk pada setiap

aktivitas. Penilaian ini didasarkan pada hasil perkiraan atau pengamatan langsung.

Kelebihan TDABC adalah dapat mempersingkat waktu pengumpulan data, karena hanya menggunakan satu *cost driver* yaitu waktu. Namun, TDABC juga memiliki kelemahan, yang jika terjadi kesalahan dalam mengestimasi waktu yang dilakukan pada setiap sumber daya, maka akan berdampak pada seluruh komponen biaya produksi.

#### *Total Quality Management (TQM)*

Prinsip TQM adalah perbaikan secara berkelanjutan dan meniadakan pemborosan dengan kualitas produk yang sangat baik (*excellence*). Semua aktivitas yang dilakukan adalah aktivitas yang tepat, dilakukan dengan cara yang tepat sejak awal hingga selesai sehingga tercipta *zero defect*. *Zero defect* adalah menghasilkan kualitas secara efisien dengan menerapkan pengendalian kualitas di setiap *fase* produksi dan meminimalisasi kesalahan internal seperti salah material, kerusakan mesin, keterlambatan pengiriman bahan baku, dan sebagainya. Tiga aspek TQM yang perlu diciptakan, pertama: implementasi TQM membutuhkan alat, teknik, dan pelatihan untuk melakukan analisis, memahami dan menyelesaikan masalah yang berhubungan dengan kualitas. Kedua *customer*, bahwa kepuasan konsumen menjadi kepedulian bersama yang harus selalu diperhatikan, dan ketiga *culture*, bahwa budaya organisasi yang disosialisasikan dan ditanamkan pada semua anggota organisasi adalah budaya yang mendukung terciptanya perbaikan kualitas secara berkelanjutan.

#### 11. *Balanced scorecard (BSC)*

Pada awal tahun 1990an, Robert Kaplan and David Norton mengembangkan metodologi untuk menerjemahkan tujuan organisasi, ke dalam empat perspektif yang berbeda yaitu: keuangan, konsumen, proses bisnis internal, dan infrastruktur atau pembelajaran, dan pertumbuhan. Metodologi ini kemudian dikenal dengan nama *balanced scorecard* (BSC). BSC umumnya digunakan untuk mengklarifikasi dan memutakhirkan strategi bisnis, mengaitkan tujuan organisasi dengan anggaran tahunan, mengizinkan perubahan-perubahan dalam organisasi, dan meningkatkan pemahaman terhadap visi dan misi kepada semua anggota organisasi. BSC dapat digunakan untuk menerjemahkan pernyataan misi dan visi organisasi menjadi

seperangkat tujuan yang luas dan ukuran-ukuran kinerja yang dapat diukur secara kuantitatif, serta dapat mengukur apakah manajemen telah mencapai tujuan yang diinginkan.

## **Rangkuman**

Manajemen organisasi perlu melakukan berbagai upaya untuk beradaptasi dengan lingkungan bisnis yang dihadapi agar dapat memenuhi tuntutan *stakeholders*, perubahan paradigma bisnis juga telah merubah peran akuntan manajemen menjadi salah satu faktor yang dibutuhkan dalam menghadapi arus perubahan terutama dalam menyediakan informasi akuntansi yang *up to date* sehingga fungsi pengendalian dalam organisasi berjalan optimal dan dapat digunakan dalam pengambilan keputusan.

Akuntansi manajemen yang ditandai dengan revolusi industri di Eropa pada abad XVIII – XIX yang telah mendorong kemajuan ekonomi, bisnis, dan industri. Faktor-faktor yang mempengaruhi perkembangan tersebut adalah **pertama** penemuan teknologi baru di Eropa dalam abad 18-19. **Kedua**, pengaruh doktrin ekonomi dalam buku Adam Smith yang berjudul *An Inquiry into The Natural and Causes of Wealth of Nation* yang memunculkan paham “*Laissez Faire*” yaitu paham yang berpandangan bahwa biarkan segala sesuatu berjalan dengan sendirinya tanpa campur tangan pemerintah dalam kehidupan ekonomi. Pada abad inilah, terjadi integrasi perusahaan secara vertikal maupun horizontal yang menyebabkan masalah dalam manajemen menjadi semakin kompleks, proses perencanaan, pengendalian, pengambilan keputusan, dan penilaian kinerja menjadi sangat sulit dilakukan, termasuk transaksi internal yang tidak memiliki harga pasar. Oleh karena itu, perusahaan memerlukan *tools* untuk membantu proses manajemen dan pengukuran kinerja masing-masing unit produksi.

*International Federation of Accountants* – IFAC tahun 1998 menjelaskan konsep praktik akuntansi manajemen yang dijalankan sampai dengan saat ini terdiri dari 4 (empat) tingkatan perkembangan yaitu *Cost Determination and Financial Control* (CDFC), berfokus pada penetapan perhitungan harga pokok produksi (*cost accounting*) dan pengendalian keuangan melalui *budgeting*; *Information for Management Planning and Control*, fokus akuntansi manajemen pada penyediaan informasi untuk perencanaan dan pengendalian manajemen melalui penggunaan teknologi *decision analysis*

dan *responsibility accounting*; *Reduction of Resource Waste in Business Process* (RWR), pada tahap ini fokus utama adalah menekan pemborosan sumber daya yang digunakan dalam proses bisnis dengan menggunakan analisis proses dan teknologi manajemen biaya; dan *Creation Value Through Effective Resources Use*, pada tahap ini fokus diarahkan pada penciptaan nilai melalui penggunaan sumber daya secara efektif (*cost effectiveness*) yang dilandasi oleh *customer value mindset*.

Disamping itu, terdapat 4 (empat) tahap perkembangan akuntansi manajemen yang dikemukakan oleh William L F tahun 1995 bahwa **periode pertama** sampai dengan tahun 1940-an merupakan era revolusi industri plus yang didominasi oleh produksi massal dengan penekanan pada pengendalian biaya dalam bentuk biaya standar; **Periode kedua** mulai tahun 1940-an s.d tahun 1980-an dengan isu utama penetapan biaya variabel (*variable cost*) dan biaya tetap (*fixed cost*) yang membantu manajemen dalam proses pengambilan keputusan jangka pendek maupun strategis; **Periode ketiga** sampai dengan tahun 1990-an ditandai dengan munculnya kebutuhan untuk menetapkan harga pokok secara lebih akurat melalui metode *Activity Based Costing* (ABC); dan **Periode keempat** terjadi perkembangan akuntansi manajemen akibat persaingan bisnis sehingga memaksa perusahaan untuk melakukan berbagai inovasi agar tetap *survive*. Perbandingan antara akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen dapat dilihat dari sisi pengguna, periode pelaporan, isi, fungsi, dimensi waktu, pengauditan, akurasi, sifat dan jenis informasi, serta lingkup pelaporan.

Akuntansi Manajemen berhubungan dengan pemenuhan kebutuhan informasi keuangan kepada manajemen (pihak *intern*) organisasi yang bertanggung jawab memimpin dan mengendalikan organisasi seperti manajer keuangan, manajer produksi, manajer pemasaran, dan top manajemen. Dalam proses perencanaan strategis, manajemen akan menentukan strategi pokok berupa keputusan mengenai produk yang akan dihasilkan atau jasa yang akan diberikan, dan keputusan mengenai strategi pemasaran dan produksi yang akan diikuti dalam rangka menyampaikan produk/jasa kepada pihak yang membutuhkan.

Manajemen strategis merupakan kumpulan dari kegiatan komprehensif yang sedang berlangsung dan proses yang digunakan oleh organisasi untuk secara sistematis mengkoordinasikan dan menyelaraskan sumber daya dan

tindakan dengan misi, visi, serta strategi organisasi melalui analisis, perumusan strategi, pelaksanaan strategi, dan evaluasi.

Peran akuntan manajemen dalam perusahaan yaitu menyediakan informasi untuk pengambilan keputusan bagi manajer, membantu manajer dalam mengendalikan operasi perusahaan, memotivasi sumber daya manusia perusahaan dalam mencapai tujuan, dan mengukur kinerja departemen serta pimpinan dalam organisasi.

Sejalan dengan perubahan dan perkembangan proses bisnis, alat dan teknik-teknik akuntansi manajemen juga sangat ditentukan oleh arah perkembangan praktik bisnis. Teknik-teknik dan alat-alat yang telah mengalami dan akan terus berkembang di masa yang akan datang yaitu, *Enterprise Resource Planning (ERP)*, *Electronic Data Interchange (EDI)*, *Supply Chain Management (SCM)*, *Theory of Constraint (TOC)*, *Just in Time (JIT)*, *Just in Time (JIT)*, *Customer Orientation*, *Target Costing*, *Activity Based Management (ABM)*, *Time Driven Activity Based Costing (TDABC)*, dan *Balanced scorecard (BSC)*.

# BAB 2

## KONSEP BIAYA DAN MANAJEMEN BIAYA (*COST MANAGEMENT*)

### **Latar Belakang**

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

Dalam perusahaan manufaktur, manajemen perlu memiliki pengetahuan akan alokasi nilai biaya produksi pada setiap periode untuk setiap output yang dihasilkan sehingga mampu menghasilkan efisiensi dalam proses dan meningkatkan fungsi pengendalian biaya. Informasi biaya dapat digunakan untuk memperkirakan biaya kegiatan, produk, layanan, dan pelanggan. Manajer internal membutuhkan informasi atas biaya yang akurat dan tepat waktu untuk mengambil keputusan strategis dan optimalisasi kegiatan operasional dalam rangka meningkatkan *profitabilitas*, informasi yang dibutuhkan oleh manajer untuk mengambil keputusan strategis mencakup namun tak terbatas pada:

1. Rancangan produk dan layanan yang memenuhi harapan pelanggan;
2. Daftar produk dan kemungkinan memperoleh investasi;
3. Pilihan pemasok alternatif;
4. Negosiasi harga, fitur produk, kualitas, pengiriman dan layanan dengan pelanggan;
5. Keselarasan proses distribusi dan layanan secara efisien dan efektif untuk menjangkau pasar dan pelanggan yang ditargetkan.

Manajer juga menggunakan informasi yang akurat dan tepat waktu untuk peningkatan kegiatan operasional seperti peningkatan kualitas, efisiensi, dan kecepatan secara terus-menerus serta pembelajaran bagi karyawan untuk terus bertumbuh dan berkembang.

### **Konsep Biaya**

Biaya (*cost*) merupakan salah satu faktor penting dalam menentukan harga pokok produksi dan harga jual produk, biaya adalah pengorbanan ekonomi yang diukur dalam satuan uang yang dapat mengurangi kas atau harta untuk mencapai tujuan yang dapat dibebankan pada saat ini ataupun yang akan datang.

Biaya berbeda dengan beban (*expense*) yang merupakan biaya yang telah terjadi dan dibebankan pada periode yang bersangkutan pada saat terjadi pengorbanan serta tidak akan memberikan manfaat di masa yang akan datang.

Biaya dapat diklasifikasi menjadi berbagai macam kelompok biaya sesuai dengan kebutuhan pemakai, yaitu:

1. Biaya menurut objek pengeluaran, dalam klasifikasi ini nama objek pengeluaran merupakan dasar penggolongan biaya misalnya nama objek pengeluaran adalah bahan bakar, maka semua pengeluaran yang berhubungan dengan bahan bakar disebut biaya bahan bakar.
2. Biaya berdasarkan fungsi pokok
  - a. Biaya Produksi, biaya yang diperlukan untuk memperoleh bahan baku (mentah) menjadi barang jadi yang siap dijual. Elemen biaya produksi terdiri dari:
    - 1) Biaya bahan baku, biaya yang diperlukan untuk memperoleh bahan baku yang dapat diintegrasikan ke dalam produk jadi, contoh: kayu untuk membuat daun pintu dan jendela, kertas untuk membuat buku;
    - 2) Biaya tenaga kerja langsung, biaya tenaga kerja langsung yang menangani proses produksi, contoh: pembuat daun pintu dan jendela, operator mesin pabrik;

- 3) Biaya *overhead*, biaya selain bahan baku dan tenaga kerja langsung yang diperlukan untuk memproduksi barang jadi, contoh: bahan tak langsung, upah tak langsung, biaya listrik pabrik, dll.
  - b. Biaya non produksi, biaya yang diperlukan oleh perusahaan di luar aktivitas produksi, contoh: biaya pemasaran (iklan, biaya angkut, pramuniaga) dan biaya administrasi (gaji eksekutif, gaji bagian akuntansi, dll).
3. Biaya berdasarkan hubungan dengan objek biaya
    - a. Biaya langsung (*direct cost*), berkaitan dengan objek biaya dan dapat ditelusuri atau diidentifikasi ke suatu objek karena hanya dikeluarkan untuk manfaat objek itu sendiri, contoh: biaya kaleng/botol untuk produk minuman kaleng/botol;
    - b. Biaya tak langsung (*indirect cost*), biaya yang dikeluarkan untuk lebih dari satu objek biaya dan tidak dapat ditelusuri secara langsung ke salah satu objek biaya tertentu, contoh: biaya iklan untuk berbagai macam produk, biaya gaji supervisor.
  4. Biaya berdasarkan perubahan volume
    - a. Biaya tetap (*fixed cost*), biaya yang tidak akan berubah secara total selama periode waktu tertentu, sekalipun terjadi perubahan yang besar atas tingkat aktivitas atau volume terkait, contoh: biaya sewa, gaji administrasi.
    - b. Biaya variabel (*variable cost*), biaya yang secara total berubah seiring dengan perubahan tingkat aktivitas atau volume terkait, contoh: upah tenaga kerja langsung, biaya bahan baku.
  5. Biaya Per Unit, nilai rata-rata biaya yang dihitung dari pembagian total biaya produksi dengan jumlah unit yang dihasilkan.

### **Konsep Manajemen Biaya**

Manajemen biaya adalah salah satu sistem yang didesain untuk dapat menyediakan suatu informasi baik bersifat keuangan (pendapatan dan biaya) maupun non keuangan (kualitas dan produktivitas) bagi manajemen

untuk dapat mengidentifikasi peluang-peluang penyempurnaan, perencanaan strategis dan pembuatan keputusan operasional mengenai pengadaan dan penggunaan sumber-sumber yang diperlukan oleh organisasi.

Manajemen biaya sangat penting bagi organisasi karena bukan hanya pengukuran dan pelaporan biaya produk atau jasa tetapi merupakan filosofi yang mencakup sikap dan serangkaian teknik untuk memberikan nilai tambah bagi organisasi melalui teknik manajemen kontemporer.

Beberapa penerapan manajemen dalam kehidupan sehari-hari, yaitu:

1. Manajemen sebagai ilmu, suatu bidang ilmu pengetahuan/sains yang berusaha secara sistematis untuk memahami mengapa dan manusia bekerjasama untuk mencapai tujuan dan membuat sistem kerjasama ini bermanfaat bagi kemanusiaan.
2. Manajemen sebagai seni untuk mencapai hasil yang maksimal dengan usaha yang minimal dalam rangka pemberian layanan kepada stakeholders.
3. Manajemen sebagai profesi, suatu bidang pekerjaan yang dilakukan oleh orang-orang yang memiliki keahlian dan keterampilan sebagai kader, pemimpin/manajer pada organisasi.
4. Manajemen sebagai proses, tindakan perencanaan, pengorganisasian, pelaksanaan dan pengendalian berdasarkan keahlian yang dimiliki untuk mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan organisasi.

Dalam penerapan manajemen biaya, terdapat sejumlah konsep dasar yang harus dipahami agar dapat memperoleh manfaat secara maksimal, yaitu:

1. Konsep Nilai tambah (*value added*)

Konsep yang menjelaskan bahwa perusahaan melaksanakan segala aktivitas atau kegiatan perusahaan yang memiliki nilai tambah dengan cara yang efisien dan mengeliminasi kegiatan yang tidak bernilai tambah. Tujuannya untuk mengoptimalkan biaya yang diperlukan untuk setiap kegiatan operasional perusahaan.

2. Konsep Akuntansi Aktivitas

Proses pengumpulan dan pelacakan kinerja keuangan dan operasional mengenai aktivitas-aktivitas signifikan perusahaan dan penyediaan

umpan balik antara realisasi hasil dengan perencanaan serta penentuan tindakan koreksi jika diperlukan. Dalam konsep ini dikenal istilah *Activity Based Costing* (ABC) sebagai metode untuk mengukur biaya, kinerja, sumber-sumber dan objek biaya.

### 3. Konsep Biaya target

Biaya berbasis pasar yang dihitung dengan menggunakan harga pasar yang diperlukan untuk mencapai pangsa pasar yang ditentukan. Biaya target ini merupakan harga pasar untuk mendapatkan pangsa pasar dikurangi laba yang diinginkan. Penentuan biaya target adalah alat manajemen untuk mengurangi biaya yang dikeluarkan selama *life cycle* produksi produk tertentu.

Secara garis besar, ada 4 (empat) tujuan dari sistem manajemen biaya yaitu:

1. Mengidentifikasi biaya kegiatan suatu perusahaan;
2. Mendapatkan informasi tingkat efisiensi, efektivitas, dan nilai finansial pada kegiatan bisnis;
3. Meningkatkan kinerja perusahaan di masa depan;
4. Mencapai tujuan dalam lingkungan yang mengalami perubahan teknologi.

Berdasarkan keempat tujuan tersebut, terdapat beberapa manfaat *cost management*, di antaranya sebagai bentuk perencanaan dan pengendalian bisnis, sebagai upaya peningkatan pelacakan biaya yang telah dikeluarkan perusahaan, mengoptimalkan kinerja *life cycle* suatu produk hasil produksi, sebagai dasar untuk membuat keputusan, dan bermanfaat sebagai alat untuk mengukur kinerja.

Manajer bertanggung jawab untuk mengumpulkan data mentah dan memprosesnya menjadi informasi yang dapat digunakan, harus mampu memastikan bahwa orang yang ada dalam organisasi akan dapat menerima informasi dengan bentuk yang tepat, pada saat yang tepat sehingga informasi tersebut berguna bagi manajemen.

Informasi manajemen biaya memiliki biaya tertentu dan penekanan pada nilai, sedangkan akuntan manajemen merupakan spesialis informasi sama halnya dengan profesional keuangan lainnya. Akuntan manajemen menyediakan layanan informasi yang memiliki biaya dan nilai penyusutan bagi pemakainya. Beberapa konsep penting untuk akuntan manajemen:

1. Objek biaya, penggerak biaya, tempat penampungan biaya dan pembebanan biaya;
2. Perhitungan biaya produk atas jasa untuk penyusunan laporan keuangan.

### **Tahapan Manajemen Biaya**

1. Perencanaan Sumber Daya (*resource planning*)

Proses identifikasi sumber daya yang diperlukan untuk melaksanakan pekerjaan/kegiatan, contoh sumber daya yang dibutuhkan untuk karyawan, peralatan, infrastruktur, kendaraan/mesin, biaya, dll. Perencanaan sumber daya dilakukan pada awal sebelum pekerjaan dilaksanakan.

2. Perkiraan Biaya (*cost estimation*)

Proses menghitung biaya yang terkait dengan sumber daya yang diperlukan untuk melaksanakan pekerjaan/kegiatan. Dalam melakukan perhitungan biaya diperlukan beberapa informasi seperti biaya sumber daya (gaji karyawan, perekrutan vendor, material, dll), durasi pekerjaan, potensi risiko pekerjaan, biaya pekerjaan tahun lalu, dll. Proses perkiraan biaya dilakukan selama pekerjaan dilaksanakan karena akan menghasilkan tingkat akurasi yang baik.

3. Penganggaran Biaya (*cost budgetting*)

Proses menggabungkan perkiraan biaya untuk menetapkan *cost baseline* yang bertujuan untuk membandingkan biaya estimasi dan biaya aktual, sehingga dapat mengidentifikasi potensi terjadinya kelebihan biaya.

4. Kontrol Biaya (*cost control*)

Berfokus pada pengendalian terhadap biaya dan memastikan setiap perubahan biaya sudah di evaluasi dengan tepat termasuk perbedaan antara biaya estimasi dan biaya aktual. Proses ini akan membantu

perusahaan dalam memberikan informasi kepada stakeholders mengenai perubahan biaya yang terjadi untuk setiap pekerjaan.

### **Sistem Biaya dan Pengukuran Kinerja**

Menurut Kaplan tahun 1998, seorang manajer dapat melakukan monitoring terhadap sistem biaya dan pengukuran kinerja perusahaan melalui 4 (empat) tahapan sistem sebagai berikut:

#### 1. Tahap I: *Inadequate for Financial Reporting*

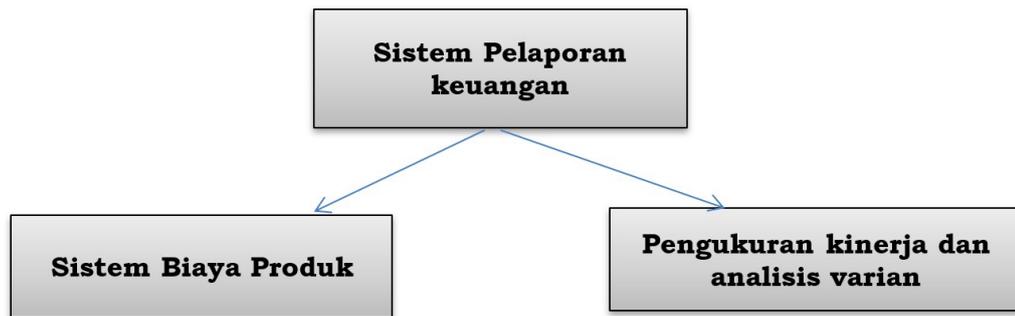
Beberapa perusahaan memiliki sistem biaya yang tidak memadai untuk memenuhi tujuan dari pelaporan keuangan, kelemahan sistem berasal dari tidak adanya pengendalian untuk mencatat transaksi dengan benar, pengalokasian biaya *overhead* yang tidak tepat, adanya kesalahan algoritma dalam sistem. Sistem yang diterapkan oleh perusahaan mungkin saja sudah ketinggalan zaman dan sulit dipertahankan namun tidak dapat dihapuskan karena merupakan satu-satunya mekanisme untuk melakukan pengendalian dalam mencatat transaksi keuangan.

Karakteristik dari perusahaan yang masih berada pada tahap I sistem diantaranya membutuhkan banyak waktu dan sumber daya untuk melakukan konsolidasi entitas pelaporan untuk menutup pembukuan setiap periode akuntansi, terdapat varians yang tidak terduga pada setiap akhir periode akuntansi ketika melakukan rekonsiliasi fisik atas persediaan dengan nilai buku, terdapat penurunan jumlah persediaan yang besar setelah dilakukan audit, jumlah jurnal penyesuaian yang cukup banyak setiap akhir periode akuntansi, dan kurangnya integritas dan kemampuan audit oleh sistem.

#### 2. Tahap II: *Financial Reporting Driven*

Sebagian besar perusahaan memiliki sistem yang berada pada tahap II, sistem yang memenuhi persyaratan pelaporan keuangan dan menerapkan *cost centre* sebagai pertanggungjawaban namun belum berdasarkan aktivitas dan proses bisnis. Sistem keuangan tahap II dapat digunakan untuk menyiapkan laporan keuangan lengkap pada saat periode akuntansi meskipun masih memerlukan sedikit penyesuaian.

Sistem pencatatan dan pemrosesan data memiliki integritas yang sangat baik sehingga memenuhi standar auditabilitas dan kontrol internal yang ketat. Akan tetapi, sistem keuangan Tahap II masih melaporkan biaya produk individual, penilaian inventory dan mengukur harga pokok penjualan dengan metode sederhana untuk pelaporan keuangan eksternal.



#### Sistem Pelaporan Keuangan pada tahap II

Sistem tahap II menetapkan perhitungan *profitabilitas* berdasarkan biaya langsung (bahan dan biaya tenaga kerja langsung) untuk setiap produk dan mengabaikan biaya *overhead*. Selain keterbatasan untuk mengukur biaya produk dan pelanggan, manajer juga menemukan bahwa sistem penetapan biaya tradisional dan standar mereka tidak memadai untuk memberikan umpan balik kepada pengawas atau supervisor dan tanggung jawab karyawan pusat.

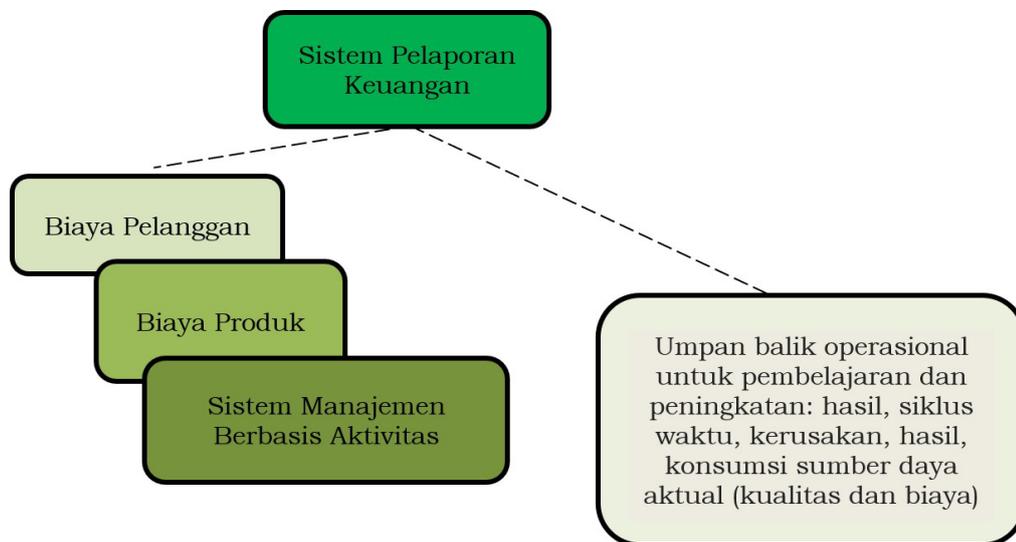
Dengan demikian, sistem tahap II sama sekali tidak memadai untuk memenuhi dua tujuan utama manajerial, yaitu:

- a. Memperkirakan biaya kegiatan dan bisnis, dan biaya serta keuntungan produk, layanan, pelanggan, dan unit organisasi; dan
  - b. Memberikan umpan balik yang berguna untuk meningkatkan proses bisnis.
3. Tahap III: *Develop Customized, Managerially Relevant, Stand-Alone Systems*

Banyak perusahaan saat ini sedang mengembangkan pendekatan penyesuaian untuk pelaporan keuangan, pengukuran biaya, dan fungsi manajemen kinerja. Sistem biaya Tahap III berisi:

- a. Sistem tahap II untuk pelaporan keuangan berkala kepada pengguna eksternal;
- b. Satu atau lebih sistem biaya berbasis aktivitas (ABC) yang mengambil data dari sistem keuangan, serta dari informasi lain dan sistem operasi, untuk penetapan biaya strategis; dan
- c. Sistem umpan balik operasional yang menyediakan operator dan semua karyawan pada garis lini informasi yang tepat waktu, akurat, baik finansial maupun nonfinansial, mengenai efisiensi, kualitas, dan waktu siklus proses bisnis.

Pada tahap III, perusahaan mempertahankan sistem keuangan (Tahap II) untuk menyiapkan laporan keuangan bagi pihak eksternal dalam merekam transaksi dan memindahkan ke akun pada sistem buku besar, serta mengumpulkan dan memproses transaksi ini untuk menyusun laporan keuangan. Perusahaan ingin menyederhanakan sistem Tahap II, karena fungsi manajerial dari pelaporan pusat pertanggungjawaban dan penetapan biaya produk individual akan dilakukan oleh sistem baru.

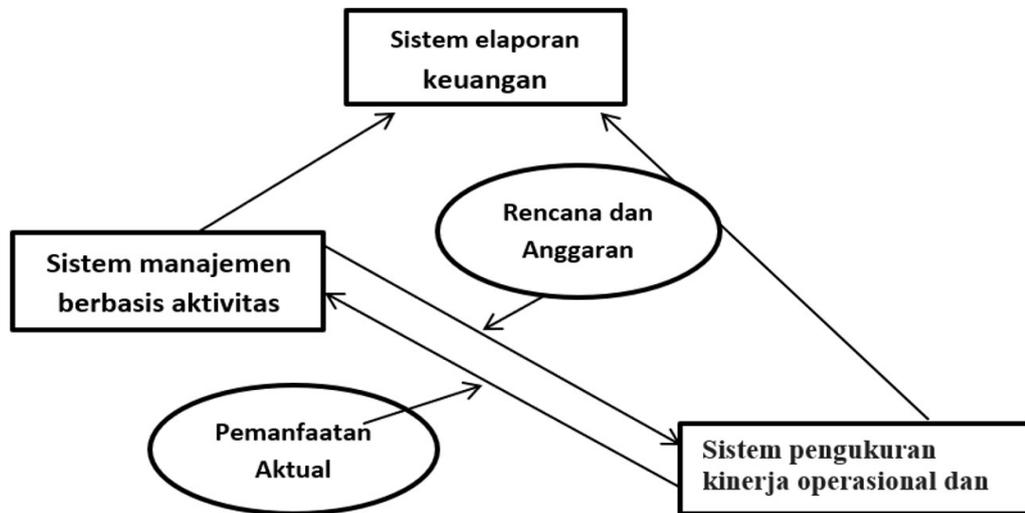


Sistem Biaya Tahap III

Salah satu sistem yang disesuaikan adalah penetapan biaya strategis yang berbasis aktivitas untuk membantu manajer membuat keputusan strategis dan menetapkan prioritas untuk peningkatan proses. Tetapi sistem ABC tidak dapat digunakan untuk keputusan dan kontrol operasional jangka pendek.

#### 4. Tahap IV: *Integrated Cost Management and Financial Reporting*

Pada tahap IV, dua biaya utama manajerial dan sistem pengukuran kinerja yang dikembangkan selama tahap III (ABC dan umpan balik operasional) menjadi terintegrasi dan bersama-sama menjadi dasar untuk menyusun laporan keuangan eksternal. Integrasi dapat dicapai dengan sistem perencanaan sumber daya perusahaan (ERP) yang mengintegrasikan dan mengoordinasikan semua fungsi bisnis utama: pembelian, manufaktur, pemasaran, penjualan, logistik, dan pemenuhan pesanan, ditambah layanan dukungan seperti sumber daya manusia dan akuntansi.



Tahap IV Sistem Biaya Yang Digabungkan

Sistem ERP akan memungkinkan perusahaan untuk memiliki serangkaian sistem operasi, keuangan, dan manajemen yang terintegrasi. ERP memiliki gudang data terpusat yang dapat diakses dari mana saja. Dengan teknologi ini, manajer dapat membayangkan menyatukan semua ABC yang berdiri sendiri dan peningkatan operasional serta sistem pembelajaran ke dalam satu sistem terintegrasi. Anggaran berbasis aktivitas digunakan oleh sistem umpan balik operasional untuk membandingkan dan menganalisis pengeluaran aktual yang dikeluarkan oleh masing-masing unit organisasi selama periode akuntansi. Sebagai imbalannya, sistem umpan balik operasional menyediakan sistem ABC dengan informasi tentang efisiensi terbaru dan pemanfaatan kapasitas operasi.

## **Rangkuman**

Perhitungan biaya dalam perusahaan akan sangat berguna dalam penentuan arah dan kebijakan yang akan diambil oleh manajemen. Estimasi biaya dapat digunakan untuk membuat berbagai keputusan bisnis, seperti: penentuan harga produk, pengembangan lini bisnis baru, dan kebijakan alokasi anggaran.

Manajer internal membutuhkan informasi atas biaya yang akurat dan tepat waktu untuk mengambil keputusan strategis dan optimalisasi kegiatan operasional dalam rangka meningkatkan *profitabilitas*, informasi yang dibutuhkan oleh manajer untuk mengambil keputusan strategis mencakup rancangan produk dan layanan yang memenuhi harapan pelanggan; daftar produk dan kemungkinan memperoleh investasi; pilihan pemasok alternatif; negosiasi harga, fitur produk, kualitas, pengiriman dan layanan dengan pelanggan; keselarasan proses distribusi dan layanan secara efisien dan efektif untuk menjangkau pasar dan pelanggan yang ditargetkan.

Biaya (*cost*) merupakan salah satu faktor penting dalam menentukan harga pokok produksi dan harga jual produk, biaya adalah pengorbanan ekonomi yang diukur dalam satuan uang yang dapat mengurangi kas atau harta untuk mencapai tujuan yang dapat dibebankan pada saat ini ataupun yang akan datang. Biaya berbeda dengan beban (*expense*) yang merupakan biaya yang telah terjadi dan dibebankan pada periode yang bersangkutan pada saat terjadi pengorbanan serta tidak akan memberikan manfaat di masa yang akan datang.

Biaya dapat diklasifikasi menjadi berbagai macam kelompok biaya sesuai dengan kebutuhan pemakai, yaitu biaya menurut objek pengeluaran, biaya berdasarkan fungsi pokok, biaya berdasarkan hubungan dengan objek biaya, Biaya berdasarkan perubahan volume, dan Biaya Per Unit.

Manajemen biaya adalah salah satu sistem yang didesain untuk dapat menyediakan suatu informasi baik bersifat keuangan (pendapatan dan biaya) maupun non keuangan (kualitas dan produktivitas) bagi manajemen untuk dapat mengidentifikasi peluang-peluang penyempurnaan, perencanaan strategis dan pembuatan keputusan operasional mengenai pengadaan dan penggunaan sumber-sumber yang diperlukan oleh organisasi.

Dalam penerapan manajemen biaya, terdapat sejumlah konsep dasar yang harus dipahami agar dapat memperoleh manfaat secara maksimal, yaitu nilai tambah (*value added*), biaya berbasis aktivitas, dan biaya target. Terdapat beberapa manfaat *cost management*, di antaranya sebagai bentuk perencanaan dan pengendalian bisnis, sebagai upaya peningkatan pelacakan biaya yang telah dikeluarkan perusahaan, mengoptimalkan kinerja *life cycle* suatu produk hasil produksi, sebagai dasar untuk membuat keputusan, dan bermanfaat sebagai alat untuk mengukur kinerja.

Tahapan manajemen biaya terdiri dari Perencanaan Sumber Daya (*resource planning*), Perkiraan Biaya (*cost estimation*), Penganggaran Biaya (*cost budgetting*), Kontrol Biaya (*cost control*). Menurut Kaplan (1998), seorang manajer dapat melakukan monitoring terhadap sistem biaya dan pengukuran kinerja perusahaan melalui 4 (empat) tahapan sistem yaitu *Inadequate for Financial Reporting*, *Financial Reporting Driven*, *Develop Customized*, *Managerially Relevant*, *Stand-Alone Systems*, dan *Integrated Cost Management and Financial Reporting*.

# BAB 3

## *COST-VOLUME PROFIT (CVP) ANALYSIS*

### **Latar Belakang**

Perkembangan dunia bisnis saat ini sudah semakin pesat dan menyebabkan persaingan ketat antar perusahaan baik menghadapi pesaing lokal maupun pesaing internasional. Persaingan perusahaan di lingkungan bisnis menuntut perusahaan untuk mengutamakan kebutuhan konsumen dan menciptakan efektivitas serta efisiensi dalam mengelola perusahaan agar menjadi lebih baik. Oleh sebab itu, perusahaan harus berupaya semaksimal mungkin dalam mencapai target penjualan agar tidak terjadi kerugian demi kelangsungan hidup perusahaan. Tolak ukur yang menjadikan perusahaan berhasil adalah laba atau keuntungan perusahaan, sementara manajemen yang baik adalah manajemen yang mampu menjalankan fungsi *Planning* (perencanaan), *Organizing* (pengorganisasian), *Motivating* (pemotivasian), *Controlling* (pengendalian), *Evaluating* (evaluasi). Salah satu tujuan perusahaan adalah memaksimalkan target laba yang telah direncanakan dengan matang dan melakukan pengendalian biaya dengan mengidentifikasi biaya-biaya yang terdapat dalam perusahaan.

Pada organisasi *profit oriented*, jumlah laba yang dihasilkan dapat dijadikan sebagai salah satu alat ukur efektivitas, karena laba merupakan selisih antara pendapatan dan biaya. Laba merupakan angka yang penting dalam laporan keuangan sebagai dasar dalam perhitungan pajak, pedoman dalam menentukan kebijakan investasi dan pengambilan keputusan, dasar dalam menentukan kejadian ekonomi di masa yang akan datang, perhitungan dan penilaian efisiensi dalam menjalankan perusahaan, serta menilai prestasi atau kinerja perusahaan.

Metode Analisis *Cost-Volume-Profit* (CVP) termasuk salah satu alat ukur yang dapat digunakan dalam perencanaan laba dengan mempertimbangkan hubungan antara biaya dan keuntungan serta volume produksi. Dengan

mengetahui keterkaitan antara biaya, volume penjualan dan harga manajer diharapkan dapat mengetahui dampak dari berbagai tingkat biaya terhadap laba, dampak pengurangan biaya tetap terhadap titik impas dan jumlah unit yang harus dijual untuk mencapai titik impas.

Analisis CVP menguji perilaku pendapatan total, biaya total, dan laba operasi ketika terjadi perubahan dalam tingkat output, harga jual, harga variabel per unit, atau biaya tetap produk. Metode CVP dapat mengetahui berapa penjualan minimum yang harus dicapai oleh perusahaan agar tidak mengalami kerugian dan dapat mencapai target penjualan.

Meskipun ada banyak model probabilistik dan stokastik untuk menganalisis ketidakpastian variabel, beberapa manajer memilih untuk tidak menggunakannya karena terlalu rumit atau mahal untuk perusahaan ukuran kecil atau menengah, dan beberapa manajer tanpa pengalaman menggunakan analisis statistik dan matematika mungkin tidak dapat menggunakan model probabilistik modern. Oleh karena itu, manajer memerlukan metode praktis dan sederhana yang dapat meminimalkan kompleksitas dan membutuhkan sumber daya yang minimal untuk memecahkan masalah titik impas dalam kondisi ketidakpastian.

Proyeksi keuntungan perusahaan didasarkan pada perkiraan penjualan dan perilaku biaya yang relatif tepat, perbedaan antara laba yang direncanakan versus laba aktual dikaitkan dengan fluktuasi biaya, harga jual, dan volume. Manajer perlu mengidentifikasi semua keterkaitan tersebut agar berhasil dalam perencanaan dan pengendalian untuk selanjutnya dapat berkonsentrasi pada strategi atau produk yang dapat menghasilkan keuntungan maksimum.

### ***Cost-Volume Profit Analysis (CVP Analysis)***

Analisis CVP adalah sebuah analisis dalam akuntansi yang digunakan untuk mengetahui pengaruh berbagai volume penjualan dan biaya (tetap dan variabel) terhadap laba operasi yang akan diperoleh perusahaan. Analisis CVP merupakan metode untuk menganalisis bagaimana keputusan operasional dan keputusan pemasaran mempengaruhi laba bersih berdasarkan keterkaitan antara biaya variabel, biaya tetap, harga jual per

unit, dan tingkat output. Analisis CVP merupakan alat bantu untuk memahami hubungan timbal balik antara biaya, volume, dan laba dalam organisasi dengan memfokuskan pada interaksi antara lima elemen yaitu:

1. Harga Pokok
2. Volume atau Tingkat Aktivitas
3. Biaya Variabel per Unit
4. Total Biaya Tetap
5. Bauran Produk yang Dijual

Disamping itu, analisis CPV dapat memberikan informasi mengenai perubahan laba yang dipengaruhi oleh volume penjualan, biaya variabel dan harga yang dapat dijadikan sumber data dalam audit sehingga dapat meminimalisir risiko kecurangan pada Laporan Keuangan perusahaan. Analisis CPV juga dikenal sebagai analisis *Break Even Point* (BEP) atau titik impas.

### **Fungsi Analisis CVP**

Bagi sebuah perusahaan, analisis CVP memiliki beberapa fungsi, yaitu:

1. Membantu perusahaan untuk dapat mengambil langkah, kebijakan, strategi dan keputusan ketika menghadapi kerugian dalam periode tertentu. Melalui analisis ini, keberlangsungan perusahaan dapat diamati.
2. Membantu manajemen perusahaan dalam memahami perbedaan biaya pada tiap produksi dan penjualan, apabila terdapat perubahan volume produksi dan penjualan maka perusahaan bisa menaksir laba yang diperoleh.
3. Memberikan informasi yang jelas agar penjualan mencapai *Break Even Point* (BEP) atau mencapai target laba yang diperoleh perusahaan.
4. Melakukan analisis pada perubahan biaya (*variable* dan tetap) untuk menentukan jumlah produksi agar hasilnya optimal.

## Rumus Analisis CVP

Komponen utama dari analisis CVP adalah rasio *Contribution Margin* (CM) dan rasio biaya variabel, *break even point* atau titik impas, margin of safety, perubahan laba bersih dan tingkat *leverage*. Rumus *Cost-Volume Profit* dapat digunakan untuk menghitung volume penjualan yang dibutuhkan untuk menutup biaya dan *break even*. *Break Even Point* atau titik impas adalah jumlah unit yang perlu dijual atau jumlah pendapatan penjualan yang harus dihasilkan, untuk menutupi biaya yang diperlukan untuk membuat produk. Analisis yang paling sering digunakan dalam CVP adalah analisis BEP. Ada dua cara yang bisa dilakukan, yaitu:

### 1. *Equation Method* (Metode Persamaan)

Metode persamaan menggunakan laporan laba rugi perusahaan. Perusahaan perlu menentukan *quantity* produk yang harus dijual agar bisa mencapai target *profit*.

$$\text{Profit} = \text{Unit Contribution Margin} \times \text{Quantity} - \text{Fixed Expenses}$$

### 2. *Contribution Margin* (CM)

Analisis CVP juga dapat menggunakan CM produk yang merupakan selisih antara total penjualan dan total biaya variabel, yang dapat digunakan dalam penentuan BEP penjualan. Agar bisnis menguntungkan, CM harus melebihi total biaya tetap. CM juga dapat dihitung per unit, yaitu sisa setelah biaya variabel per unit dikurangi harga jual per unit. Rasio ditentukan dengan membagi CM dengan total penjualan. Misalnya, perusahaan dengan biaya tetap Rp100.000.000,00 dan CM 40% harus memperoleh pendapatan Rp250.000.000,00 untuk mencapai BEP.

$$\text{Breakeven Sales (Rp)} = \text{Fixed Cost} : \text{Contribution Margin Ratio}$$

$$\text{Required Sales (Unit)} = \frac{(\text{Targeted Profit} + \text{Fixed Cost})}{\text{Contribution Margin Per Unit}}$$

Contoh:

PT Manunggal menjual baut mempunyai *fixed cost* atau biaya tetap sebesar Rp200.000.000,00 dan kontribusi marginnya adalah sebesar 40%. Berapa penjualan yang harus dicapai agar mencapai BEP?

$$\text{Breakeven Sales (Rp)} = \text{Rp}200.000.000 : 40\% = \text{Rp}500.000.000$$

Jadi, dari contoh analisis *Cost-Volume Profit* di atas diketahui perusahaan harus mencapai penjualan sebesar Rp500.000.000,00 untuk mencapai BEP. Lalu, dapat juga menghitung berapa unit yang dibutuhkan jika ingin mencapai target:

Diketahui:

Target Income Rp500.000.000

Fixed Costs Rp200.000.000

CM per Unit Rp80.000

Maka unit sales untuk mencapai target *profit* tersebut adalah

$$\text{Required Sales (Unit)} = \frac{(\text{Rp}500.000.000 + \text{Rp}200.000.000)}{\text{Rp}80.000} = 8.750 \text{ unit}$$

Berdasarkan analisis *Cost-Volume Profit* dibutuhkan penjualan produk sebanyak 8.750 unit untuk mencapai target *profit* Rp500.000.000,00.

### **Keterbatasan Analisis Titik Impas**

1. Dalam analisis titik impas, biaya harus dipisahkan secara jelas menjadi biaya tetap dan biaya variabel. Pada praktiknya untuk memisahkan biaya tetap dan biaya variabel bukanlah merupakan suatu hal yang mudah dilakukan;
2. Oleh karena biaya tetap hanya akan konstan pada suatu tingkat kapasitas tertentu, maka biaya ini tidak akan relevan untuk pengambilan keputusan. Hal ini disebabkan oleh biaya tetap akan terjadi pembebanan untuk semua tingkat kapasitas selama masih dalam relevan *range*;
3. Biaya variabel yang secara teoritis (akan berubah proporsional) misalnya semakin besar volume produksi berarti semakin besar jumlah pembeli bahan mentah dan biasanya akan mendapatkan diskon atau potongan harga;
4. Asumsi dasar dalam analisis ini adalah bahwa tidak terjadi perubahan harga dan hanya satu macam produk yang diproduksi.

## **Asumsi dalam Analisis Biaya Kualitas dan Laba**

1. Perusahaan memproduksi pada *relevant range*;
2. Seluruh biaya dapat diklasifikasikan menjadi biaya tetap dan biaya variabel;
3. Harga jual per unit adalah konstan;
4. Apabila perusahaan menjual lebih dari satu produk, maka asumsi kombinasi produk bersifat konstan.

## **Margin of Safety (MoS)**

Merupakan selisih antar penjualan yang dianggarkan dengan penjualan titik impas yang merupakan tingkat keamanan bagi perusahaan dalam menentukan formulasi penjualan.

$$\text{Margin of Safety} = \frac{\text{Sales per Budget} - \text{Sales per Titik Impas}}{\text{Sales per Budget}}$$

Suatu perusahaan yang memiliki MoS besar lebih baik dibandingkan dengan perusahaan yang memiliki MoS rendah, karena MoS memberikan gambaran kepada manajemen berapa penurunan penjualan yang dapat ditoleransi oleh perusahaan sehingga berada di titik impas (tidak laba dan tidak rugi).

## **Pengaruh Perubahan Elemen-Elemen Penentu Titik Impas**

Faktor-faktor yang dapat mempengaruhi analisis biaya kuantitas dan laba adalah:

1. Perubahan biaya tetap dan biaya variabel

Perubahan elemen biaya tetap dan biaya variabel berbanding lurus dengan titik impas, kenaikan biaya tetap maupun variabel akan mempengaruhi jumlah biaya secara keseluruhan pada berbagai tingkat penjualan yang akan menyebabkan naiknya tingkat penjualan, demikian juga sebaliknya.

## 2. Perubahan harga jual

Perubahan harga jual berbanding terbalik dengan perubahan tingkat penjualan, adanya kenaikan harga jual akan menyebabkan semakin turunnya tingkat penjualan (titik impas semakin cepat diperoleh).

## 3. Perubahan Komposisi Penjualan

Bagi perusahaan yang memproduksi lebih dari satu macam produk, analisa titik impas ini juga dapat diterapkan karena titik impas secara keseluruhan tidak berarti bahwa masing-masing produk harus mencapai breakeven. Kemungkinan terjadi satu macam produk menderita rugi sementara yang lain memperoleh laba, apabila komposisinya berubah maka titik impas secara total akan berubah.

## **Kesimpulan**

Pada organisasi *profit oriented*, jumlah laba yang dihasilkan dapat dijadikan sebagai salah satu alat ukur efektivitas, karena laba merupakan selisih antara pendapatan dan biaya. Laba merupakan angka yang penting dalam laporan keuangan sebagai dasar dalam perhitungan pajak, pedoman dalam menentukan kebijakan investasi dan pengambilan keputusan, dasar dalam menentukan kejadian ekonomi di masa yang akan datang, perhitungan dan penilaian efisiensi dalam menjalankan perusahaan, serta menilai prestasi atau kinerja perusahaan.

Perencanaan laba merupakan sebuah penentuan terhadap tindakan manajemen dalam jangka waktu tertentu yang berhubungan dengan target laba yang ingin dicapai. Dalam perencanaan laba, salah satu indikator utama adalah faktor biaya, biaya (*cost*) adalah kas atau setara dengan kas yang dikorbankan (dibayarkan) untuk barang atau jasa yang diharapkan memberikan manfaat (pendapatan) pada saat ini atau mendatang bagi organisasi. Sementara, biaya yang akan memberikan manfaat (*benefit*) hanya pada periode berjalan/sekarang (*current periode*) biasanya dicatat sebagai beban (*expense*).

Metode Analisis *Cost-Volume-Profit* (CVP) termasuk salah satu alat ukur yang dapat digunakan dalam perencanaan laba dengan mempertimbangkan hubungan antara biaya dan keuntungan serta volume produksi. Dengan

mengetahui keterkaitan antara biaya, volume penjualan dan harga manajer diharapkan dapat mengetahui dampak dari berbagai tingkat biaya terhadap laba, dampak pengurangan biaya tetap terhadap titik impas dan jumlah unit yang harus dijual untuk mencapai titik impas.

Analisis yang paling sering digunakan dalam CVP adalah analisis BEP. Ada dua cara yang bisa dilakukan, yaitu *Equation Method* (Metode Persamaan) dan *Contribution Margin* (CM). Terdapat beberapa keterbatasan dalam analisis titik impas yaitu biaya harus dipisahkan secara jelas menjadi biaya tetap dan biaya variabel; biaya tetap hanya akan konstan pada suatu tingkat kapasitas tertentu sehingga tidak akan relevan untuk pengambilan keputusan; biaya variabel yang secara teoritis (akan berubah proporsional) misalnya semakin besar volume produksi berarti semakin besar jumlah pembeli bahan mentah dan biasanya akan mendapatkan diskon atau potongan harga; dan asumsi dasar dalam analisis ini adalah tidak terjadi perubahan harga dan hanya satu macam produk.

Asumsi yang digunakan dalam analisis biaya kualitas dan laba adalah perusahaan memproduksi pada *relevant range*, seluruh biaya dapat diklasifikasikan menjadi biaya tetap dan biaya variabel, harga jual per unit adalah konstan, dan apabila perusahaan menjual lebih dari satu produk, maka asumsi kombinasi produk bersifat konstan.

*Margin of Safety* merupakan selisih antar penjualan yang dianggarkan dengan penjualan titik impas yang merupakan tingkat keamanan bagi perusahaan dalam menentukan formulasi penjualan. Faktor-faktor yang dapat mempengaruhi analisis biaya kuantitas dan laba diantaranya perubahan biaya tetap dan biaya variabel, perubahan harga jual dan perubahan komposisi penjualan.

# BAB 4

## PERENCANAAN LABA (*PROFIT PLANNING*)

### Latar Belakang

Globalisasi dan perkembangan teknologi informasi yang pesat pada saat ini telah menyebabkan adanya persaingan yang sangat ketat antar perusahaan. Perusahaan harus dapat melakukan perencanaan dan menerapkan strategi serta taktik yang lebih unggul dibanding pesaingnya. Perencanaan yang perlu dilakukan oleh perusahaan harus mencakup semua aspek, salah satunya adalah perencanaan laba (*profit planning*). Perencanaan laba merupakan salah satu faktor penting agar perusahaan dapat memperoleh keuntungan sesuai dengan yang ditargetkan sehingga keberlangsungan perusahaan dapat terjamin.

Jenis perencanaan yang berada dalam ruang lingkup manajemen adalah:

1. Rencana Strategis: diformulasikan di tingkat manajemen tertinggi, dan memerlukan pandangan luas atas perusahaan dan lingkungan perusahaan, merupakan perencanaan yang paling bersifat non-kuantitatif, dan diformulasikan dalam tenggang waktu yang tidak teratur melalui proses yang tidak sistematis, yang dimulai dari identifikasi atas kesempatan atau ancaman eksternal.
2. Perencanaan Laba Jangka Pendek biasanya disebut anggaran, cukup terinci untuk memungkinkan dibuatnya laporan keuangan berdasarkan anggaran untuk entitas tersebut untuk periode di masa depan (biasanya di akhir dari periode anggaran). Rencana ini disiapkan melalui proses sistematis, sangat kuantitatif, dinyatakan dalam ukuran finansial dan biasanya dipersiapkan untuk periode bulanan, triwulan, atau tahunan.
3. Perencanaan Jangka Panjang atau anggaran jangka panjang, biasanya meliputi periode waktu tiga sampai lima tahun ke depan.

Laba yang diperoleh perusahaan sering dijadikan tolak ukur keberhasilan manajemen dalam menjalankan perusahaan, laba yang diperoleh dipengaruhi oleh 3 (tiga) faktor utama yaitu biaya, harga jual, dan *volume* penjualan. Ketiga faktor tersebut sangat erat hubungannya, karena biaya akan menentukan harga jual produk dan harga jual akan mempengaruhi *volume* penjualan yang akan berdampak pada besar kecilnya laba yang diperoleh oleh perusahaan.

Laba dibedakan menjadi 2 (dua) yaitu laba bisnis dan laba ekonomi. Laba bisnis (*business profit*) merupakan laba yang mengacu pada penerimaan perusahaan dikurangi biaya eksplisit atau biaya akuntansi perusahaan, sedangkan laba ekonomi merupakan penerimaan perusahaan dikurangi oleh biaya eksplisit dan biaya implisit. Biaya eksplisit mengacu pada biaya yang benar-benar dikeluarkan oleh perusahaan dalam menghasilkan produk, sementara biaya implisit mengacu pada nilai input yang dimiliki perusahaan dan dipergunakan untuk proses produksinya sendiri. Laba merupakan salah satu petunjuk tentang kualitas manajemen serta operasional perusahaan yang mencerminkan nilai perusahaan.

Perencanaan laba merupakan sebuah penentuan terhadap tindakan manajemen dalam jangka waktu tertentu yang berhubungan dengan target laba yang ingin dicapai. Dalam perencanaan laba, salah satu indikator yang tidak boleh dikesampingkan adalah faktor biaya, biaya (*cost*) adalah kas atau setara dengan kas yang dikorbankan (dibayarkan) untuk barang atau jasa yang diharapkan memberikan manfaat (pendapatan) pada saat ini atau mendatang bagi organisasi. Sementara, biaya yang akan memberikan manfaat (*benefit*) hanya pada periode berjalan/sekarang (*current periode*) biasanya dicatat sebagai beban (*expense*).

Pada produk tunggal, perencanaan laba akan lebih mudah karena terkait dengan biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan produk tersebut. Namun, akan menjadi kompleks ketika perusahaan memproduksi banyak produk (*multi product*), Perencanaan laba multi produk adalah perencanaan untuk beberapa produk yang di produksi pada perusahaan untuk mengetahui berapa minimum unit yang harus terjual.

## **Perencanaan Laba (*Profit Planning*)**

Perencanaan laba adalah pengembangan dari suatu rencana operasional untuk mencapai laba sesuai dengan sasaran dan tujuan. Perencanaan laba adalah pengembangan rencana operasi untuk mencapai maksud dan tujuan perusahaan. Perencanaan laba cukup sulit, karena dipengaruhi oleh faktor eksternal yang berada di luar kendali perusahaan seperti perubahan dalam teknologi, demografi, selera konsumen, sikap sosial, dan faktor politik.

Kesadaran atas harapan publik dan tanggung jawab sosial menuntut perusahaan untuk melakukan evaluasi tindakan pada konteks sosial yang mempengaruhi ekonomi. *Long-Range Profit Planing* dan *Short-Range Budget*. Perencanaan jangka panjang didefinisikan sebagai proses berkelanjutan dalam membuat keputusan secara sistematis dengan kemungkinan pengetahuan terhadap masa depan untuk menentukan keputusan.

Rencana jangka panjang harus dijabarkan ke dalam anggaran jangka pendek untuk perencanaan dan pengendalian tindakan yang telah dipilih, agar anggaran berfungsi secara efektif, anggaran harus dikoordinasikan dengan baik antara manajemen dan sistem akuntansi. Selain itu, sistem harga pokok standar merupakan komponen penting lainnya yang dapat mengakumulasi data biaya sebagai laporan tanggung jawab.

Dalam menentukan sasaran atau tujuan laba, manajemen sebaiknya mempertimbangkan faktor-faktor berikut:

1. Laba atau rugi yang diakibatkan dari volume penjualan tertentu;
2. Volume penjualan yang diperlukan untuk menutup semua biaya yang terpakai agar menghasilkan laba yang mencukupi untuk pembayaran deviden serta kebutuhan bisnis masa depan;
3. Titik impas; dan
4. Volume penjualan yang dapat dicapai dengan kapasitas operasi saat ini.

Tiga pendekatan yang dapat digunakan untuk perencanaan laba:

1. Metode *priori*, manajemen menetapkan laba yang diinginkan sebelum proses perencanaan, adanya penetapan tingkat keuntungan yang menjadi titik tolak penyusunan rencana;

2. Metode *posteriori*, sasaran laba ditetapkan sesudah perencanaan dan menghendaki perencanaan yang diformulasikan akan diperoleh berupa keuntungan;
3. Metode *pragmatic*, manajemen menggunakan suatu standar laba yang telah teruji secara empiris dan didukung oleh pengalaman, manajemen melakukan proses perhitungan dari proses perencanaan keuntungan yang relatif dianggap memuaskan perusahaan.

Manajemen memerlukan alat dalam membuat perencanaan laba agar tujuan pencapaian laba yang telah ditargetkan dapat tercapai optimal. Manajemen dapat melakukan berbagai langkah, misalnya:

1. Menekan biaya produksi/biaya operasional serendah mungkin dengan mempertahankan tingkat harga jual dan volume penjualan;
2. Menentukan harga jual sedemikian rupa sesuai dengan laba yang dikehendaki; dan
3. Meningkatkan volume penjualan sebesar mungkin.

### **Alat Perencanaan Laba**

Alat yang dapat membantu manajer merencanakan laba yaitu:

1. Laba Kontribusi dan Rasio Laba Kontribusi (*Contribution Margin*)

Merupakan selisih antara hasil penjualan dan seluruh komponen beban variabel (produksi, administrasi, dan penjualan). Jumlah tersebut dapat digunakan untuk menutup biaya tetap dan memperoleh biaya pada periode tertentu. Apabila *margin* kontribusi lebih besar dari biaya tetap maka perusahaan akan memperoleh laba, dan sebaliknya. Namun, apabila *margin* kontribusi dan biaya tetap sama besar maka perusahaan akan mengalami kondisi *break even point* (titik impas).

Rasio *margin* kontribusi merupakan perbandingan antara *margin* kontribusi dan penjualan yang menunjukkan persentase setiap satu rupiah penjualan yang dapat digunakan untuk menutup beban tetap dan mendapatkan laba, rasio ini bermanfaat bagi manajemen untuk mengetahui perubahan *margin* kontribusi sebagai akibat perubahan setiap rupiah penjualan.

*Margin* kontribusi dan rasio *margin* kontribusi dapat ditentukan dengan formulasi sebagai berikut:

a.  $\text{Margin Kontribusi} = \text{Penjualan} - \text{Biaya Variabel}$

b.  $\text{Rasio Margin Kontribusi} = \frac{\text{Margin Kontribusi}}{\text{Penjualan}}$

Manajemen menggunakan *Margin* Kontribusi untuk setiap kondisi yang berbeda, biasanya manajemen menggunakan *Margin* Kontribusi sebagai alat dalam membantu membuat keputusan produksi dan penetapan harga dalam bisnis. Dengan penetapan harga yang tepat, perusahaan tidak perlu khawatir kehilangan uang ketika biaya produksi meningkat. Selain itu, manajer dapat memahami produk dan kegiatan operasional yang menguntungkan, dan bisa memutuskan lini produk/departemen yang tidak produktif untuk selanjutnya akan dihentikan atau ditutup.

## 2. Titik Impas (*Break Even Point*)

Keadaan yang menunjukkan bahwa jumlah pendapatan yang diterima perusahaan sama dengan jumlah biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan. Titik impas dapat ditentukan secara matematis atau secara grafis, dan dapat pula dinyatakan dalam unit penjualan maupun rupiah penjualan. Terdapat 3 (tiga) pendekatan dalam menentukan titik impas, diantaranya:

a. Pendekatan laba operasi (metode persamaan), rancangan matematis dengan menggunakan pendekatan laba operasi adalah berdasarkan laporan laba rugi dengan format *margin* kontribusi. Dengan menggunakan format *margin* kontribusi, laporan laba rugi dapat mempermudah mengklasifikasikan biaya-biaya perusahaan dalam kategori biaya tetap dan biaya variabel. Dengan formulasi:

1)  $\text{Laba Operasi} = \text{Penjualan} - \text{Biaya Variabel} - \text{Biaya Tetap}$ , atau

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

b. Pendekatan *margin* kontribusi metode kontribusi unit (*unit contribution method*) sebenarnya merupakan variasi metode

persamaan. Metode ini fokus pada gagasan bahwa setiap unit yang terjual memberikan sebuah jumlah *margin* kontribusi tertentu yang akan menutup biaya tetap. Penentuan titik impas dengan pendekatan *margin* kontribusi dapat menggunakan formula berikut:

- 1) Unit Impas =  $\text{Biaya Tetap Total} / \text{Margin Kontribusi per Unit}$
- 2) Penjualan Impas (Rp) =  $\text{Biaya Tetap Total} / \text{Rasio Margin Kontribusi}$

c. Pendekatan grafis, perhitungan impas dapat dilakukan juga dengan menentukan titik pertemuan (titik impas) antara garis pendapatan penjualan dengan garis biaya dalam suatu grafik.

### 3. *Margin Pengamanan (Margin of Safety)*

Memberikan informasi tentang sejauh mana penurunan *volume* penjualan dapat ditoleransi namun tidak merugikan perusahaan. Selisih antara *volume* penjualan yang dianggarkan dengan *volume* penjualan impas merupakan angka MoS. *Margin* pengaman merupakan kelebihan penjualan yang dianggarkan atas *volume* penjualan impas, dapat dinyatakan dalam unit penjualan, rupiah penjualan, dan persentase terhadap penjualan yang dianggarkan. Berikut formulanya:

- a. *Margin* pengaman =  $\text{Penjualan dianggarkan} - \text{Penjualan Impas}$
- b. Persentase *margin* pengaman =  $\text{Margin pengamanan} - \text{Penjualan}$

### 4. *Pengungkit Operasi (Operating Leverage)*

Penggunaan biaya tetap untuk menciptakan perubahan persentase laba yang lebih tinggi ketika aktivitas penjualan berubah. Semakin tinggi *fixed cost* maka semakin tinggi OL dan semakin besar sensitivitas laba bersih terhadap perubahan penjualan. Apabila perusahaan memiliki OL yang tinggi, maka sedikit peningkatan penjualan akan menghasilkan peningkatan persentase yang besar dalam laba. Selain itu, tingkat pengungkit operasi (*degree of operating leverage*) adalah sebuah ukuran pada tingkat penjualan tertentu, seberapa besar persentase perubahan *volume* penjualan akan mempengaruhi laba usaha, yang dapat dihitung dengan:

$$DOL = \frac{\text{Contribution Margin (CM)}}{\text{Laba bersih}}$$

5. Titik penutupan usaha (*shut down point*)

Merupakan suatu keadaan yang menunjukkan *contribution margin* perusahaan hanya bisa digunakan untuk menutup biaya yang bersifat tunai. Perusahaan dapat dipertimbangkan untuk ditutup apabila hasil penjualan tidak lagi dapat menutupi biaya tetap tunai. Hal itu disebabkan kelanjutan usaha harus dibiayai dari sumber lain yang berasal dari luar perusahaan. Tingkat penjualan *shut down* baik dalam unit maupun rupiah dapat dihitung dengan formula berikut:

a. *Shut Down Point* (unit) = Biaya tetap tunai / *margin* kontribusi per unit

b. *Shut Down Point* (rupiah) = Biaya tetap tunai / rasio *margin* kontribusi

6. Bauran Penjualan (*Sales Mix*)

Pada umumnya perusahaan menjual berbagai jenis produk dengan berbagai tingkat harga jual, jenis produk yang berbeda memungkinkan konsumsi biaya variabel yang berbeda pula antara satu produk dengan produk yang lain. Sehingga, setiap jenis produk memiliki *margin* kontribusi yang berbeda, produk dengan *margin* kontribusi yang lebih tinggi akan memberikan proporsi lebih besar dalam menutup biaya tetap dan sebaliknya. Bauran penjualan merupakan komposisi relatif penjualan produk perusahaan, penjualan dihitung dengan menyatakan penjualan tiap produk sebagai persentase dari total penjualan.

7. Analisis Target Laba

Penentuan target laba merupakan hal yang penting dalam perencanaan perusahaan, analisis biaya *volume* laba dapat menunjukkan *volume* produk yang dijual dan nilai penjualan yang harus dicapai dengan memperhitungkan biaya yang dikorbankan untuk memperoleh tingkat laba yang diinginkan. Analisis target laba adalah mengestimasi *volume* penjualan yang diperlukan untuk mencapai target laba yang diinginkan. Untuk menghitung jumlah penjualan dan unit penjualan yang harus dicapai dalam memperoleh laba yang diinginkan dapat menggunakan metode persamaan dan metode *margin* kontribusi.

## 8. Analisis Sensitivitas

Analisis faktor-faktor yang dapat mempengaruhi laba perusahaan dikenal analisis sensitivitas, merupakan teknik bagaimana-jika yang menguji dampak dari perubahan asumsi-asumsi yang mendasarinya terhadap suatu jawaban. Faktor yang perlu diperhatikan dalam melakukan analisis sensitivitas adalah perubahan harga jual, perubahan biaya variabel, perubahan biaya tetap, perubahan simultan harga dan biaya, serta pajak penghasilan.

### **Manfaat Perencanaan Laba**

1. Memberikan pendekatan yang terarah dan disiplin dalam identifikasi dan penyelesaian masalah;
2. Memaksa manajemen untuk mengadakan penelaahan terhadap masalah yang dihadapi dan menanamkan kebiasaan pada organisasi untuk mengadakan telaah seksama sebelum mengambil keputusan;
3. Menciptakan suasana organisasi yang mengarah pada pencapaian laba dan mendorong timbulnya perilaku yang sadar akan penghematan biaya dan pemanfaatan sumber daya yang maksimum;
4. Meningkatkan koordinasi antar manajer;
5. Menyediakan suatu cara untuk memperoleh ide dan meningkatkan kerja sama dari setiap tingkatan manajemen; dan
6. Menyediakan suatu tolak ukur untuk mengevaluasi kinerja aktual.

### **Keterbatasan Perencanaan Laba**

Selain memiliki manfaat, perencanaan laba juga memiliki beberapa keterbatasan. Perencanaan laba memiliki beberapa keterbatasan, yaitu:

1. Peramalan atau perencanaan bukanlah ilmu pasti. Jadi dalam setiap perencanaan akan terdapat sejumlah pertimbangan. Apabila ada penyimpangan dari estimasi maka harus dilakukan perbaikan atau modifikasi;
2. Anggaran dapat mengikat perhatian manajer pada sasaran tertentu yang tidak selaras dengan tujuan organisasi secara keseluruhan. Jadi diperlukan kecermatan untuk menyalurkan upaya manajer setepat mungkin;

3. Perencanaan laba memerlukan kerja sama dan peran serta dari seluruh anggota manajemen;
4. Penggunaan anggaran yang berlebihan sebagai alat evaluasi dapat mengakibatkan terjadinya penyimpangan fungsi (*disfunctional behavior*), perilaku individu yang bertentangan dengan tujuan organisasi;
5. Perencanaan laba tidak menghapus maupun mengambil alih peranan bagian administrasi. Para pelaksana tidak boleh merasa dibatasi oleh anggaran. Sebaliknya rencana laba disusun guna memberikan penjelasan terinci yang memungkinkan pihak pelaksana menjalankan kegiatannya dengan mengerahkan kemampuan untuk mencapai sasaran organisasi; dan
6. Pelaksanaan rencana memerlukan waktu, perencanaan laba mengindikasikan berhasil atau tidaknya perusahaan dalam meraih kesempatan di masa yang akan datang baik jangka pendek maupun jangka panjang.

Dalam beberapa tahun terakhir, beberapa perusahaan manufaktur harus mengambil kembali produk setelah digunakan sebagai ketersediaan sumber daya alam yang terbatas untuk memproduksi produk baru. Menangani pengembalian produk akhir masa pakainya oleh produsen telah diwajibkan oleh banyak negara maju di Utara Amerika dan Eropa untuk mencegah pemborosan dan polusi. Dalam kehidupan negara, *vendor* memberikan kredit kepada pembeli merupakan bentuk penting dari pembiayaan untuk bisnis dan terutama peran kredit perdagangan sangat besar. Kredit perdagangan dapat didefinisikan sebagai pembelian barang atau jasa yang melibatkan penyerahan barang atau jasa pada tanggal tertentu dengan pembayaran di kemudian hari.

Oleh karena itu, dalam bisnis saat perdagangan saat ini, kredit perdagangan adalah salah satu sumber terpenting pembiayaan eksternal jangka pendek untuk perusahaan di berbagai industri dan ekonomi. Selain itu, banyak industri menghabiskan uang ekstra untuk meningkatkan peralatan dan pengiriman serta penanganan khusus dalam mengurangi *lead time*. Oleh karena itu, perdagangan dengan sistem kredit dan *lead time* yang dapat dikontrol dalam konteks pengembalian produk dan pemulihan telah menarik perhatian banyak peneliti dan praktisi.

## **Kesimpulan**

Perencanaan laba merupakan salah satu faktor penting agar perusahaan dapat memperoleh keuntungan sesuai dengan yang ditargetkan sehingga keberlangsungan perusahaan dapat terjamin. Jenis perencanaan yang berada dalam ruang lingkup manajemen adalah rencana strategis, perencanaan laba jangka pendek, dan perencanaan jangka panjang.

Laba yang diperoleh perusahaan sering dijadikan tolak ukur keberhasilan manajemen dalam menjalankan perusahaan, laba yang diperoleh dipengaruhi oleh 3 (tiga) faktor utama yaitu biaya, harga jual, dan *volume* penjualan. Ketiga faktor tersebut sangat erat hubungannya, karena biaya akan menentukan harga jual produk dan harga jual akan mempengaruhi *volume* penjualan yang akan berdampak pada besar kecilnya laba yang diperoleh oleh perusahaan.

Perencanaan laba merupakan sebuah penentuan terhadap tindakan manajemen dalam jangka waktu tertentu yang berhubungan dengan target laba yang ingin dicapai. Dalam perencanaan laba, salah satu indikator yang tidak boleh dikesampingkan adalah faktor biaya, biaya (*cost*) adalah kas atau setara dengan kas yang dikorbankan (dibayarkan) untuk barang atau jasa yang diharapkan memberikan manfaat (pendapatan) pada saat ini atau mendatang bagi organisasi. Sementara, biaya yang akan memberikan manfaat (*benefit*) hanya pada periode berjalan/sekarang (*current periode*) biasanya dicatat sebagai beban (*expense*).

Tiga pendekatan yang dapat digunakan untuk perencanaan laba yaitu metode *priori*, metode *posteriori* dan metode *pragmatic*. Alat yang dapat membantu manajer merencanakan laba yaitu Laba Kontribusi dan Rasio Laba Kontribusi, Titik Impas (*Break Even Point*), *Margin* Pengamanan (*Margin of Safety*), Pengungkit Operasi (*Operating Leverage*), Titik penutupan usaha (*shut down point*), Bauran Penjualan (*Sales Mix*), Analisis Target Laba dan Analisis Sensitivitas.

# BAB 5

## ANALISIS PERILAKU BIAYA

### Latar Belakang

Perilaku biaya merupakan suatu gambaran aktivitas perusahaan, di mana aktivitas tersebut menunjukkan suatu kegiatan naik-turunnya suatu operasional perusahaan. Sehingga ketika biaya yang dikeluarkan terlalu banyak dari pada aktivitas tersebut, hal ini akan menjadi suatu kerugian bagi perusahaan di masa mendatang. Secara keseluruhan, *cost behaviour* adalah mekanisme pengendalian biaya yang digunakan oleh pelaku usaha untuk memberi batasan anggaran di setiap bagian guna meraih tujuan bisnis dan keuangan. *Cost behaviour* bisa dikatakan sebagai hubungan antara total biaya dengan perubahan *volume* kegiatan. Terdapat tiga biaya yang berhubungan dengan *volume* kegiatan bisnis, yaitu biaya tetap, biaya variabel, dan biaya campuran.

Manajer akan mencari tahu bagaimana perubahan perilaku biaya dalam perusahaan sehingga dapat mengambil keputusan, mengestimasi biaya dan mengevaluasi di masa mendatang. Oleh karena itu, perilaku biaya sangat penting untuk menganalisa kegiatan perhitungan pada biaya tersebut, agar nantinya tidak memberikan dampak yang negatif untuk kegiatan operasional perusahaan.

Perilaku biaya memiliki tujuan sebagai berikut:

1. Menyusun anggaran tahunan dalam menentukan berapa persentase perubahan biaya yang naik/turun sesuai dengan perubahan aktivitas bisnis;
2. Menganalisis biaya volume *profit*, analisis *Cost Volume Profit* (CVP) mempelajari dampak perubahan biaya dan volume terhadap *profit*;
3. Membantu manajemen dalam merencanakan dan mengendalikan biaya agar tujuan perusahaan tercapai.

## **Jenis Perilaku Biaya**

### **1. Perilaku Biaya Tetap (*Fixed Cost*)**

Biaya tetap merupakan suatu biaya yang mempunyai jumlah total secara tetap meskipun terdapat perubahan volume dari suatu kegiatan tertentu. Namun, pada biaya tetap per satuan akan berubah karena terdapat perubahan volume aktivitas. *Fixed cost* dibagi menjadi dua jenis, yaitu:

#### *a. Committed Fixed Costs*

Merupakan sebagian besar biaya tetap yang berasal dari kepemilikan perusahaan dan peralatan di dalamnya. Dalam perilaku *committed fixed cost*, seluruh biaya tetap akan dikeluarkan dan tidak bisa dikurangi sehingga mampu memenuhi tujuan perilaku biaya dalam kurun waktu yang lama, contoh: biaya depresiasi, pajak bumi bangunan atau PBB, sewa, gaji, dan asuransi.

#### *b. Discretionary Fixed Costs*

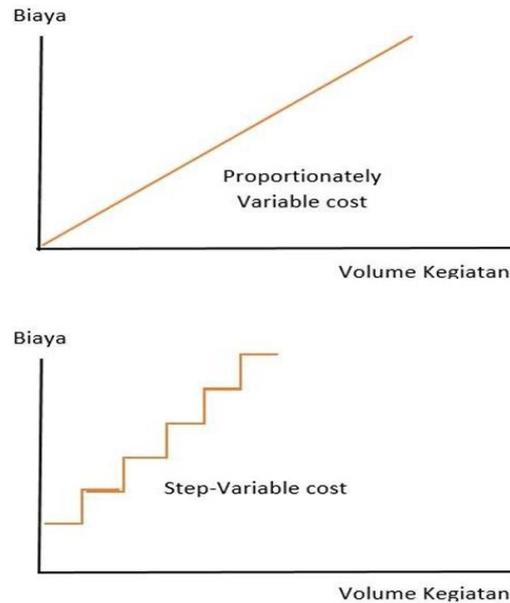
Merupakan biaya yang berasal dari keputusan penyediaan anggaran secara tahunan. Di dalam *discretionary fixed costs* akan ada kebijakan dari manajemen terkait jumlah dan maksimal biaya yang akan dikeluarkan. Perilaku biaya ini akan menggambarkan adanya hubungan maksimal dari biaya keluar maupun biaya masuk yang tetap bisa diukur dengan volume penjualan produk atau jasa. Contoh: biaya pengembangan dan riset, biaya iklan, biaya pelatihan karyawan, biaya konsultan, serta biaya promosi penjualan.

### **2. Perilaku Biaya Variabel (*Variable Cost*)**

Biaya Variabel adalah biaya yang jumlah totalnya berubah sebanding dengan perubahan volume aktivitas. Biaya variabel per unit konstan (tetap) dengan adanya perubahan volume aktivitas. Contoh biaya variabel adalah Biaya bahan baku yang berubah berbanding lurus dengan perubahan volume produksi.

Ada jenis biaya variabel yang perilakunya bertingkat (*step like behavior*) yang mempunyai perilaku sebagai *step-variable costs*. Biaya ini naik atau turun tidak pada saat yang sama dengan perubahan volume aktivitas.

Setiap perubahan volume aktivitas tidak secara langsung diikuti dengan perubahan biaya. Perhatikan grafik berikut yang memperlihatkan perbedaan antara biaya variabel yang berubah sebanding dengan perubahan volume aktivitas dan *step-variable cost*.



*Variable cost* terbagi menjadi dua, yaitu:

a. *Engineered Variable Costs*

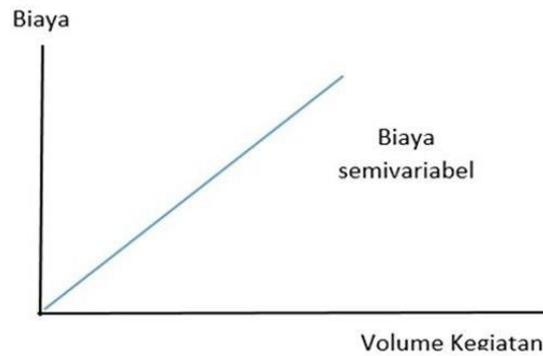
Biaya yang berkaitan dengan adanya hubungan fisik atas suatu penilaian dari aktivitas perusahaan. Umumnya, seluruh biaya variabel termasuk ke dalam *engineered cost* sehingga biaya ini harus berubah sesuai nilai yang masuk ataupun keluar.

b. *Discretionary Variable Costs*

Adanya *discretionary variable cost* ini tergantung dari keputusan manajemen perusahaan sehingga kebijakan antara pemasukan dan pengeluaran memiliki hubungan yang erat, misalnya biaya iklan.

3. **Perilaku Biaya Campuran (*Mixed Cost*)**

Biaya campuran memiliki sifat biaya tetap dan biaya variabel karena adanya komponen yang sama di dalamnya, contoh: biaya pengiriman. Biaya pengiriman memiliki biaya tetap berupa penyusutan truk dan memiliki biaya variabel berupa biaya bahan bakar.



Terdapat tiga faktor utama yang mempengaruhi sifat perilaku biaya, yaitu:

- a. Menyeleksi seluruh biaya dan menyelidiki pola perilaku di dalamnya sehingga biaya ini akan bisa dikatakan sebagai variabel yang tidak bebas. Karena itu dinyatakan dengan simbol huruf Y (biaya total/variabel dependen).
- b. Memilih dan menyeleksi biaya bebas yang bisa menyebabkan biaya di dalamnya menjadi lebih fluktuatif. Karena itu fungsi pernyataannya akan dinyatakan dengan  $Y = f(x)$ .
- c. Memilih dan menyeleksi aktivitas perusahaan yang dianggap relevan. Biaya variabel bebas dan tidak bebas yang ada di dalamnya akan dinyatakan pada fungsi biaya yang berlaku. Biaya tersebut akan dinyatakan dengan rumus  $y = a + bx$ .

### **Pemisahan Biaya Tetap dengan Biaya Variabel**

Untuk merencanakan, menganalisis, mengendalikan, atau mengevaluasi biaya pada tingkat aktivitas yang berbeda, biaya tetap dan biaya variabel harus dipisahkan. Pemisahan biaya tetap dan biaya variabel diperlukan untuk tujuan-tujuan berikut:

1. Perhitungan tarif biaya *overhead* predeterminasi dan analisis varians;
2. Persiapan anggaran fleksibel dan analisis varians;
3. Perhitungan biaya langsung dan analisis varians
4. Analisis titik impas dan analisis biaya volume laba;
5. Analisis biaya diferensial dan komparatif;

6. Analisis maksimalisasi laba dan minimalisasi biaya jangka pendek;
7. Analisis anggaran modal; dan
8. Analisis *profitabilitas* pemasaran berdasarkan daerah, produk, dan pelanggan.

Tiga pendekatan dalam menentukan pola Perilaku Biaya:

1. Pendekatan Intuisi

Merupakan pendekatan yang sesuai dengan intuisi manajemen dan dapat diwakili atas surat-surat keputusan, kontrak-kontrak kerja dengan pihak lain. Contoh: Manajemen menetapkan bahwa biaya penyusutan merupakan biaya tetap, biaya komisi merupakan biaya variabel dan lain sebagainya;

2. Pendekatan Analisis Teknik

Didasarkan pada hubungan fisik yang jelas antara masukan (input) dengan keluaran (output). Misalnya: sebuah perusahaan yang memproduksi mobil, maka sebuah mobil secara fisik dapat diketahui bahwa akan memerlukan sebuah mesin, 4 buah ban, dsb. Dengan demikian harga lapangan merupakan harga yang membentuk variabel biaya. Insinyur dan atau tenaga kerja yang terlibat langsung dengan pengolahan fisik mobil tersebut, biaya gaji atau upah mereka merupakan biaya variabel;

3. Pendekatan Analisis Data Biaya Masa Lalu .

Pendekatan ini mengusulkan bahwa biaya di masa yang akan datang sama dengan perilakunya dengan biaya di masa yang lalu. Data biaya masa lalu dianalisis untuk mengetahui perilaku masing-masing biaya.

Untuk dapat mengklasifikasikan biaya sesuai dengan perilakunya maka diperlukan berbagai pertimbangan atas dasar:

1. Waktu

Menentukan apakah suatu biaya merupakan biaya tetap atau biaya variabel bergantung pada batasan waktu, tetapi batasan ini bersifat subjektif, tergantung dari perspektif setiap manajer. Menurut ilmu ekonomi dalam jangka panjang semua biaya merupakan biaya variabel

sedangkan dalam jangka pendek minimal ada satu biaya tetap. Contoh: perbedaan perspektif manajemen terhadap biaya tenaga kerja, ada yang memandang sebagai variabel biaya karena dapat memberhentikan dan mempekerjakan karyawan sesuai dengan kenaikan atau penurunan output. Tetapi ada juga yang dipandang sebagai biaya tetap karena adanya kontrak yang membuat pihak manajemen tidak bisa memberhentikan karyawan.

## 2. Sumber daya dan ukuran output

Setiap aktivitas memerlukan sumber daya, sumber daya ini kemudian digabungkan dan diolah untuk menghasilkan output. Salah satu bentuk untuk mengukur output adalah frekuensi dilakukannya aktivitas tersebut, semakin sering frekuensi melakukan aktivitas, semakin besar pula biayanya.

Alat lain untuk mengukur keluaran adalah penggerak. Untuk dapat memahami perilaku biaya perlu menentukan aktivitas yang dilakukan dan penggerak yang terkait, yang berfungsi sebagai penggerak kapasitas atau penggerak aktivitas.

Aktivitas penggerak ini dibagi menjadi:

1. Penggerak tingkat produksi (tingkat unit) adalah perubahan dalam biaya ketika unit yang diproduksi berubah. Contoh: biaya pemakaian bahan baku.
2. Penggerak tingkat non unit adalah perubahan dalam biaya ketika faktor-faktor lain selain unit berubah. Contoh: biaya penyusutan mesin.
3. Pengelompokan biaya berdasarkan perilakunya.

Analisis biaya dapat dengan mudah dilakukan terhadap biaya yang hanya memiliki satu sifat biaya saja. Untuk analisisnya, kita hanya perlu untuk menentukan apakah biaya itu berperilaku sebagai *fixed cost* ataukah sebagai *variable cost*. Selanjutnya prediksi atau pengolahan data atas biaya tersebut akan dengan mudah ditentukan. Namun, akan lebih sulit apabila biaya yang hendak dianalisis adalah gabungan dari beberapa sifat biaya, dimana untuk setiap komponen biaya memiliki perilakunya masing-masing, bisa berperilaku sebagai *fixed cost*, *variable cost*, *semi variable cost* atau *semi fixed cost*.

Apabila biaya yang hendak dianalisis merupakan gabungan dari sejumlah biaya dengan beberapa macam sifat perilaku biaya, maka perlu dilakukan beberapa langkah dalam analisis perilaku biayanya, sebagai berikut:

1. Menentukan lingkup biaya yang akan dianalisis, apakah hanya *product cost* saja, atau *non Manufacturing cost* ataukah *operating cost*;
2. Menentukan komponen atau unsur-unsur biaya apa saja yang terlibat dalam biaya yang akan dianalisis tersebut;
3. Mengidentifikasi unsur-unsur biaya tersebut dan mengelompokkan berdasarkan aspek keperilakuannya;
4. Menguraikan komponen biaya semi variabel dan biaya semi tetap ke dalam biaya tetap dan biaya variabel;
5. Menentukan persamaan garis untuk menyederhanakan dan merumuskan perilaku biaya yang dianalisis tersebut, guna memprediksikan pergerakan biaya.

### **Perilaku Biaya dalam Perusahaan Manufaktur**

Identifikasi dan pengelompokan seluruh unsur biaya berdasarkan perilakunya dengan tepat merupakan suatu permasalahan nyata yang sulit untuk dilakukan, khususnya pada perusahaan manufaktur. Dibutuhkan kejelian, ketelitian, penguasaan terhadap konteks setiap biaya dan pemahaman atas hakikat biaya itu sendiri dalam kaitannya dengan unit aktivitas utama perusahaan tersebut. Hal itu penting sebagai dasar guna menentukan perilaku atas setiap unsur biaya, berikut ini merupakan penjelasan beberapa klarifikasi dan pendalaman atas identifikasi dan pengelompokan unsur-unsur biaya dalam perusahaan manufaktur berdasarkan pada perilakunya.

1. Analisis biaya bahan baku (*direct material*)

Merupakan bagian utama dan unsur terbesar pembentuk produk yang dihasilkan oleh perusahaan manufaktur. Dilihat dari produk yang dihasilkan, jelas terdapat sebuah kaitan langsung antara *direct materials* yang dikonsumsi (diolah oleh perusahaan) dengan produk yang dihasilkan. Apabila perusahaan hendak meningkatkan kuantitas produknya, maka ia harus menambah kuantitas *direct materials* yang akan diolahnya.

Penambahan kuantitas *direct materials* jelas akan menambah total biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh *direct materials* tersebut, peningkatan atas biaya untuk penambahan *direct materials* dalam *range* tertentu pasti akan sebanding dengan kuantitas produk yang dihasilkan (*cost driver*).

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa unsur *direct materials* termasuk ke dalam kelompok *variable cost*. Hal ini dikarenakan sudah pasti bahwa dalam sebuah perusahaan manufaktur pasti terdapat kaitan langsung yang dapat ditelusur dengan mudah antara *direct materials* dengan produk yang dihasilkan.

## 2. Analisis biaya tenaga kerja (*direct labour*)

Komponen utama yang mengubah *direct materials* menjadi produk dan biayanya dapat ditelusuri secara langsung dan layak (*tracing directly in a feasible manner*). Dalam konteks ini dapat dipahami pula bahwa memang terdapat hubungan langsung antara biaya tenaga kerja yang dikeluarkan dengan tingkat kuantitas produk yang dihasilkan. Hal ini dapat dilihat Melalui kenyataan bahwa diperlukan tambahan tenaga kerja untuk menghasilkan lebih banyak produk jadi.

## **Metode Perhitungan Perilaku Biaya**

Pada umumnya, klasifikasi dan estimasi biaya yang lebih dapat diandalkan diperoleh dengan menggunakan salah satu metode perhitungan berikut:

### 1. Metode tinggi – rendah (*High and Low Points*)

Elemen tetap dan elemen variabel dari suatu biaya dihitung menggunakan dua titik. Titik data dipilih dari data historis yang merupakan periode dengan aktivitas tertinggi dan terendah, periode tertinggi dan terendah dipilih karena keduanya mewakili kondisi dari dua tingkat aktivitas yang paling berjauhan.

Kita hitung dulu variabel ratenya dengan rumus sebagai berikut:

Biaya Variabel (b) = (Nilai tertinggi-Nilai terendah)/(Aktivitas tertinggi-Aktivitas terendah)

Perkiraan Tingkat Biaya tetap:

Biaya Tetap (a) = Biaya Total – Biaya Variabel

## 2. Metode *scattergraph*

Metode *scattergraph* dapat digunakan untuk menganalisis perilaku biaya. Dalam metode ini, biaya yang dianalisis disebut variabel *dependen* dan diplot digaris vertikal (sumbu y), aktivitas terkait disebut variabel *Independen* misalnya biaya tenaga kerja langsung, jam tenaga kerja langsung dan diplot sepanjang garis horizontal (sumbu x). Sumbu x menunjukkan jumlah jam tenaga kerja langsung dan sumbu y menunjukkan biaya listrik, peningkatan biaya listrik ketika jam kerja langsung meningkat.

Tingkat Aktivitas = Perubahan biaya semi-variabel / Perubahan volume produksi

Metode *scattergraph* merupakan kemajuan dari metode tinggi rendah karena metode ini menggunakan semua data yang tersedia bukan hanya dua titik data. Metode ini memungkinkan inspeksi data secara visual untuk menentukan apakah biaya tersebut tampak terkait dengan aktivitas itu apakah hubungannya mendekati linear, meskipun demikian, suatu analisis perilaku biaya menggunakan metode *scattergraph* bisa menjadi bias karena garis biaya yang digambar melalui plot data berdasarkan pada interpretasi visual.

## 3. Metode kuadrat terkecil (*Least Squares*)

Kadang-kadang disebut analisis regresi, menentukan secara matematis garis yang paling sesuai, atau garis regresi linier, melalui sekelompok titik. Garis regresi meminimalisasi jumlah kuadrat deviasi dari setiap titik aktual yang diplot dari titik di atas atau di bawah garis regresi.

Metode ini didasarkan pada persamaan linier  $y = mx+c$ , y adalah total biaya, x adalah volume output, dan c adalah total biaya tetap. Dengan memecahkan persamaan ini secara matematis, kita dapat menghitung biaya variabel (M) pada tingkat produksi yang berbeda.

Metode ini digunakan tidak hanya untuk mengestimasi komponen tetap dan variabel dari biaya semi variabel tetapi juga untuk menentukan apakah suatu biaya seluruhnya tetap atau seluruhnya variabel dalam rentang aktivitas yang relevan.

Penggunaan metode perhitungan biasanya menghasilkan analisis perilaku biaya yang lebih dapat diandalkan dibandingkan penggunaan penilaian manajemen mengingat bahwa hasil yang diperoleh bergantung pada data historis. Estimasi biaya tetap dan variabel berdasarkan data historis sebaiknya disesuaikan untuk merefleksikan apa yang diperkirakan akan terjadi selama periode perkiraan.

Jika data historis memasukan observasi dari beberapa tahun yang berbeda, analisis harus mempertimbangkan potensi dampak inflasi. Jika tingkat inflasi cukup substansial selama periode tertentu, estimasi biaya tetap dan variabel kemungkinan besar tidak dapat diandalkan, salah satu cara untuk mengatasi masalah ini yaitu menghitung kembali biaya setiap periode sampel dalam nilai uang sekarang kemudian melakukan analisis biaya yang telah disesuaikan terhadap inflasi.

## **Kesimpulan**

*Cost behaviour* adalah salah satu bagian dari akuntansi biaya, yang merupakan mekanisme pengendalian biaya yang digunakan oleh pelaku usaha untuk memberi batasan anggaran di setiap bagian guna meraih tujuan bisnis dan keuangan, *Cost behaviour* bisa dikatakan sebagai hubungan antara total biaya dengan perubahan volume kegiatan. Terdapat tiga biaya yang berhubungan dengan *volume* kegiatan bisnis, yaitu biaya tetap, biaya variabel, dan biaya campuran.

Perilaku biaya memiliki tujuan antara lain membuat anggaran tahunan dalam menyusun berapa persentase perubahan biaya yang naik/turun sesuai dengan perubahan aktivitas bisnis; menganalisis biaya volume *profit*, analisis *Cost Volume Profit* (CVP) mempelajari dampak perubahan biaya dan volume terhadap *profit*; dan membantu manajemen dalam merencanakan dan mengendalikan biaya agar tujuan perusahaan tercapai.

Perilaku biaya dapat dibedakan ke dalam perilaku biaya tetap yang terdiri dari *committed fixed costs* dan *discretionary fixed costs*, perilaku biaya variabel yang terdiri dari *engineered variable costs*, *discretionary variable costs*, dan Perilaku Biaya Campuran (*Mixed Cost*).

Tiga faktor utama yang mempengaruhi sifat perilaku biaya yaitu menyeleksi seluruh biaya dan menyelidiki pola perilaku di dalamnya sehingga biaya ini akan bisa dikatakan sebagai variabel yang tidak bebas; memilih dan menyeleksi biaya bebas yang bisa menyebabkan biaya di dalamnya menjadi lebih fluktuatif; dan Memilih dan menyeleksi aktivitas perusahaan yang dianggap relevan. Biaya variabel bebas dan tidak bebas yang ada di dalamnya akan dinyatakan pada fungsi biaya yang berlaku.

Tiga pendekatan dalam menentukan pola perilaku biaya adalah pendekatan intuisi, pendekatan analisis teknik, dan pendekatan analisis data biaya masa lalu dengan mempertimbangkan waktu dan sumber daya serta ukuran output.

Metode perhitungan perilaku biaya yang secara umum digunakan adalah Metode tinggi-rendah (*High and Low Points*), Metode *scattergraph* dan Metode kuadrat terkecil (*Least Squares*). Penggunaan metode perhitungan biasanya menghasilkan analisis perilaku biaya yang lebih dapat diandalkan dibandingkan penggunaan penilaian manajemen mengingat bahwa hasil yang diperoleh bergantung pada data historis.



# BAB 6

## ACTIVITY BASED COSTING

### Latar Belakang

Metode biaya tradisional membagi biaya menjadi biaya berdasarkan produk (biaya bahan baku, biaya tenaga kerja, dan biaya *overhead*) dan biaya berdasarkan waktu (biaya penjualan, biaya administrasi, dan biaya umum). Biaya ini dialokasikan pada produksi berdasarkan pekerjaan dan teknik biaya proses, namun metode *activity-based costing* (ABC) memiliki keterbatasan diantaranya yaitu membutuhkan waktu lama, metode ini belum termasuk biaya iklan, promosi dan riset, laporan tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan implementasinya membutuhkan banyak dana.

Meskipun memiliki keterbatasan, metode ABC dapat digunakan untuk mengambil keputusan bisnis yang bergantung pada produk didasarkan nilai *profitabilitasnya* dengan membandingkan harga jual dengan harga pokok, karena penjualan berpengaruh besar dalam mencapai *profit*, maka penentuan biaya produk menjadi hal yang penting.

Dalam sistem ABC, dasar yang digunakan untuk mengalokasikan biaya *overhead* disebut penggerak/pemicu (*driver*), pemicu sumber daya (*resource driver*) adalah berbagai aktivitas berbeda yang menggunakan sumber daya tersebut, sedangkan pemicu aktivitas (*activity driver*) adalah suatu dasar yang digunakan untuk mengalokasikan biaya dari suatu aktivitas ke produk, pelanggan, atau objek biaya final (*final cost object*).

Sistem ABC mengakui aktivitas, biaya aktivitas dan pemicu aktivitas pada tingkatan agregasi (*levels of aggregation*) yang berbeda dalam satu lingkungan produksi. Terdapat 4 (empat) tingkat yang umumnya diidentifikasi adalah unit, *batch*, produk dan pabrik dengan penjelasan sebagai berikut:

1. Biaya tingkat unit (*unit-level-cost*)

Biaya meningkat saat satu unit diproduksi, merupakan satu-satunya biaya yang dapat dibebankan secara proporsional terhadap *volume*. Contoh: biaya listrik, jika mesin dengan tenaga listrik digunakan dalam memproduksi setiap unit, biaya ini termasuk biaya variabel yang biasanya diperlakukan sebagai biaya tidak langsung. Pemicu tingkat unit (*unit level driver*) adalah ukuran aktivitas yang bervariasi dengan jumlah unit yang diproduksi dan dijual, semua pemicu tingkat unit adalah proporsional terhadap unit output dan merupakan satu-satunya dasar alokasi yang berkaitan dengan volume dalam sistem ABC.

2. Biaya tingkat batch (*batch-level-cost*)

Tingkatan agregasi yang lebih tinggi berikutnya adalah *batch* yaitu biaya yang disebabkan oleh jumlah *batch* yang diproduksi atau dijual. Contohnya adalah biaya persiapan dan kebanyakan biaya penanganan bahan baku, biaya tingkat *batch* dipengaruhi oleh jumlah *batch* dan tidak bergantung pada jumlah unit. Pemicu tingkat *batch* (*batch level driver*) adalah ukuran aktivitas yang bervariasi dengan jumlah *batch* yang diproduksi dan dijual.

3. Biaya tingkat produk (*product level cost*)

Biaya yang terjadi untuk mendukung sejumlah produk berbeda yang dihasilkan, biaya tersebut tidak harus dipengaruhi oleh produksi dan penjualan satu *batch* atau satu unit lebih banyak. Pemicu tingkat produk (*product level driver*) merupakan ukuran aktivitas yang bervariasi dengan bermacam-macam jumlah produk yang diproduksi dan dijual. Contohnya: perubahan desain, jam desain, jumlah komponen berbeda yang diperlukan.

4. Biaya tingkat pabrik (*plant level cost*)

Beberapa tingkat biaya dan pemicu dapat terjadi di atas tingkat produk, hampir semua penerapan ABC mengakui hanya salah satu dari kategori tersebut yaitu tingkat pabrik, adalah biaya memelihara kapasitas di lokasi produksi. Contoh: sewa, penyusutan, pajak properti, dan asuransi.

*Cost driver* adalah dasar alokasi yang digunakan oleh sistem ABC, yang merupakan faktor-faktor yang menentukan seberapa besar atau seberapa banyak usaha dan beban kerja untuk melakukan suatu aktivitas. Terdapat hubungan yang jelas antara jumlah *cost driver* yang digunakan dengan tingkat ketepatan biaya produk, apabila *cost driver* yang sering digunakan semakin banyak, maka ketepatan biaya produk akan semakin akurat.

### **Kelebihan dan Kekurangan Sistem ABC**

Kelebihan dari sistem ABC yaitu:

1. Sistem ABC dapat membantu pengambilan keputusan membuat atau membeli yang harus dilakukan oleh manajer;
2. Melalui daya analisis biaya dan pola konsumen sumber daya, maka manajer mulai dapat merencanakan kembali proses manufaktur untuk mencapai pola keluaran kualitas yang lebih tinggi dan efisien;
3. Manajer yang berada dalam suatu posisi untuk melakukan penawaran kompetitif yang paling wajar;
4. Sistem ABC dapat meyakinkan pihak manajemen untuk mengambil sejumlah langkah agar lebih menjadi kompetitif. Sebagai hasilnya manajemen dapat berusaha untuk meningkatkan kualitas sambil secara simultan memfokuskan pada pengurangan biaya;
5. Jika analisa biaya diperbaiki, maka manajemen dapat melakukan analisa yang lebih akurat mengenai volume yang diperlukan untuk mencapai titik impas (*Break Even Point*) atas produk yang bervolume rendah.

Sedangkan, kekurangan dari sistem ABC yaitu:

1. Tidak terdapat hubungan yang eksplisit dan sistematis antara sistem ABC dengan kepuasan pelanggan;
2. Sistem ABC menyebabkan manajemen mengurangi biaya secara konstan;
3. Adanya perbedaan konsepsi tentang rendahnya penanganan penjualan yang disebabkan oleh permintaan yang diperkecil dan juga akan menghasilkan keuntungan yang lebih rendah;
4. Memakan waktu dan biaya yang cukup banyak dalam menerapkan sistem ABC agar berhasil.

## **Perbedaan Sistem ABC dengan Sistem Biaya Tradisional**

1. ABC menggunakan aktivitas-aktivitas sebagai pemicu untuk menentukan berapa besar setiap *overhead* tidak langsung yang dikonsumsi oleh setiap produk. Sistem tradisional mengalokasikan *overhead* secara *arbitrer* berdasarkan satu atau dua basis alokasi yang non representatif, dengan demikian gagal menyerap konsumsi *overhead* yang benar menurut produk individual;
2. ABC membagi konsumsi *overhead* ke dalam empat kategori: unit, *batch*, produk dan pabrik. Sementara sistem tradisional membagi biaya *overhead* ke dalam unit yang lain. Sebagai akibatnya, ABC mengkalkulasi konsumsi sumber daya, tidak semata-mata pengeluaran organisasional sehingga manajemen dapat mengikuti bagaimana biaya timbul dan menemukan cara-cara mengurangi biaya;
3. Fokus ABC adalah pada biaya, mutu, dan faktor waktu. Sistem tradisional terutama fokus pada kinerja keuangan jangka pendek, seperti laba dengan cukup akurat. Apabila sistem tradisional digunakan untuk penetapan harga dan untuk mengidentifikasi produk yang menguntungkan, angka-angkanya tidak dapat diandalkan/dipercaya;
4. ABC memerlukan masukan dari seluruh departemen, persyaratan ini mengarah ke integrasi organisasi yang lebih baik;
5. ABC mempunyai kebutuhan yang lebih kecil untuk analisis *varians* dibanding sistem tradisional, karena kelompok biaya (*cost pools*) dan pemicu (*driver*) jauh lebih akurat dan jelas, karena ABC menggunakan biaya historis pada akhir periode untuk menghitung biaya aktual apabila kebutuhan muncul;
6. Karena sistem ABC terdiri dari berbagai pusat biaya aktivitas (*activity cost centers*) dan pemicu tahap kedua (*second stage drivers*), biaya dianggarkan yang digunakan untuk melakukan studi ABC seharusnya diharapkan lebih mendekati biaya aktual daripada dengan sistem tradisional.

## **Perlakuan Terhadap Biaya dalam Sistem ABC**

Dalam akuntansi tradisional biaya produksi dibebankan pada produk namun tidak untuk biaya penjualan, administrasi dan umum yang dibebankan pada beban periodik. ABC menggunakan istilah *overhead* yang berarti bahwa biaya produksi baik langsung maupun tidak langsung dibebankan kepada produk.

### **Tarif *Overhead* Tunggal (*Plantwide Overhead Rate*)**

Digunakan oleh perusahaan secara keseluruhan dan basis jam yang digunakan adalah jam mesin atau jam kerja langsung. Pada tahun 1800-an, data aktivitas dan biaya dikumpulkan secara langsung sehingga tenaga kerja langsung menjadi pilihan pasti sebagai basis alokasi biaya *overhead*. Manajer menganggap biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* memiliki korelasi yang tinggi, namun pada basis ekonomi yang luas biaya tenaga kerja langsung bertolak belakang dengan biaya *overhead*. Tenaga kerja langsung menurun sedangkan *overhead* meningkat karena tenaga kerja langsung banyak digantikan oleh peralatan dan mesin secara otomatis.

### **Tarif *Overhead* Departemen (*Departmental Overhead Rate*)**

Tidak menggunakan tarif *overhead* tunggal, namun perusahaan menggunakan basis alokasi di masing-masing departemen yang disesuaikan dengan sifat pekerjaan yang dilakukan di departemen. Sebagai contoh, biaya *overhead* pada departemen permesinan akan dialokasikan berdasarkan jam mesin dan di departemen perakitan akan menggunakan basis jam kerja langsung. Namun perhitungan tersebut juga bisa dialokasikan secara kurang tepat karena dalam situasi perusahaan memiliki rentang produk yang berbeda dalam volume, ukuran, dan kompleksitas produksi. Oleh sebab itu, ABC adalah teknik yang dibuat untuk mengatasi kendala dan masalah tersebut dengan lebih akurat pada saat menentukan suatu harga pokok produksi.

## **Tahapan Implementasi ABC**

Beberapa tahapan dalam mengimplementasikan sistem ABC sebagai berikut:

1. Mempelajari proses-proses dan biaya-biaya, untuk mempelajari proses yang ada pada perusahaan perlu melibatkan karyawan dari semua level organisasi untuk mendapatkan sistem secara utuh pada organisasi. Untuk mengimplementasikan sistem ABC, dapat melalui prosedur berikut:
  - a. Tetapkan sasaran dan identifikasi objek biaya;
  - b. Identifikasi aktivitas dan *cost drivers*;
  - c. Hitung biaya aktivitas dan tarif alokasi;
  - d. Alokasi biaya dan analisis.
2. Mengidentifikasi aktivitas, manajer perlu mengetahui aktivitas-aktivitas pada level yang berbeda. Identifikasi aktivitas yang berbeda-beda (unit, *batch*, *produk* dan pabrik), dapat dipisahkan/diidentifikasi berdasarkan pemisahan jenis aktivitas basis level, mengembangkan daftar aktivitas, dan mencari alasan logis untuk menggabungkan aktivitas yang mirip dalam setiap level;
3. Mengidentifikasi biaya yang dapat ditelusuri baik langsung/tidak langsung dalam *pool* aktivitas biaya maupun pada objek eksternal seperti biaya pelanggan;
4. Membebankan biaya yang tersisa pada aktivitas, setelah memilah biaya yang dapat ditelusuri ke dalam objek biaya, biaya yang tersisa dapat dialokasikan kepada setiap aktivitas misalkan dengan penggabungan aktivitas berkorelasi tinggi dalam satu level;
5. Menentukan alokasi tarif per aktivitas; dan
6. Terapkan biaya pada objek biaya, membebankan tarif alokasi berdasarkan aktivitas dalam menentukan jumlah biaya aktivitas pada masing-masing objek biaya.

## **Rangkuman**

Dalam sistem ABC, dasar yang digunakan untuk mengalokasikan biaya *overhead* disebut penggerak/pemicu (*driver*), pemicu sumber daya (*resource driver*) adalah berbagai aktivitas berbeda yang menggunakan sumber daya tersebut, sedangkan pemicu aktivitas (*activity driver*) adalah suatu dasar yang digunakan untuk mengalokasikan biaya dari suatu aktivitas ke produk, pelanggan, atau objek biaya final (*final cost object*).

Dalam akuntansi tradisional biaya produksi dibebankan pada produk namun tidak untuk biaya penjualan, administrasi dan umum yang dibebankan pada beban periodik. ABC menggunakan istilah *overhead* yang berarti bahwa biaya produksi baik langsung maupun tidak langsung dibebankan kepada produk. Terdapat 2 (dua) pembebanan biaya yaitu menggunakan tarif *overhead* tunggal (*plantwide overhead rate*) yang digunakan oleh perusahaan secara keseluruhan dan basis jam yang digunakan adalah jam mesin atau jam kerja langsung dan tarif *overhead* departemen (*departmental overhead rate*) perusahaan menggunakan basis alokasi di masing-masing departemen yang disesuaikan dengan sifat pekerjaan yang dilakukan di departemen.

Beberapa tahapan dalam mengimplementasikan sistem ABC yaitu mempelajari proses-proses dan biaya-biaya, mengidentifikasi aktivitas untuk mengetahui aktivitas-aktivitas pada level yang berbeda, mengidentifikasi biaya yang dapat ditelusuri baik langsung/tidak langsung dalam pool aktivitas biaya maupun pada objek eksternal seperti biaya pelanggan, membebankan biaya yang tersisa pada aktivitas, menentukan alokasi tarif per aktivitas, dan menerapkan biaya pada objek biaya dengan membebankan tarif alokasi berdasarkan aktivitas dalam menentukan jumlah biaya aktivitas pada masing-masing objek biaya.



# BAB 7

## STANDARD COSTING DAN PENGUKURAN KINERJA MANAJEMEN

### Latar Belakang

Akuntansi manajemen modern berasal dari tulisan akuntansi biaya pabrik akhir abad ke-19. Selama 20 tahun terakhir, bidang ini telah mengalami transformasi penting sebagai akibat dari kekuatan manajemen organisasi dan ekonomi lokal maupun global. Dua pendekatan manajemen-akuntansi (biaya target dan akuntansi aktivitas) dibahas lebih panjang, akuntansi manajerial adalah sistem akuntansi yang berkaitan dengan ketentuan dan penggunaan informasi akuntansi untuk manajer atau manajemen dalam suatu organisasi dan untuk memberikan dasar kepada manajemen untuk membuat keputusan bisnis yang akan memungkinkan manajemen akan lebih siap dalam pengelolaan dan melakukan fungsi kontrol. Standar adalah suatu *benchmark* atau "norma" untuk pengukuran kinerja, dalam kehidupan sehari-hari, kita sering menggunakan standar. Pengendalian biaya produksi dan penetapan harga pokok produksi yang cermat dan tepat sangat penting, karena biaya produksi akan memberikan pengaruh langsung terhadap harga pokok produksi yang akhirnya berakibat juga pada laba yang diharapkan perusahaan.

Sehingga diperlukan suatu alat pengendalian yang diantaranya berupa penetapan biaya standar. Biaya standar merupakan alat yang penting didalam menilai pelaksanaan kebijakan yang ditetapkan sebelumnya. Jika biaya standar ditentukan realistis, hal ini akan merangsang pelaksana dalam melaksanakan pekerjaan yang efektif, karena pelaksana telah mengetahui bagaimana pekerjaan seharusnya dilaksanakan, dan pada tingkat biaya berapa pekerjaan tersebut seharusnya dilaksanakan. Sistem biaya standar juga memberikan pedoman kepada manajemen berapa biaya yang seharusnya untuk melaksanakan kegiatan tertentu sehingga

memungkinkan mereka melakukan pengurangan biaya dengan cara perbaikan metode produksi, pemilihan tenaga kerja, dan kegiatan yang lain. Untuk dapat menentukan biaya standar, manajemen membutuhkan suatu informasi biaya yang tepat dan wajar, sehingga biaya standar dapat ditetapkan secara realistis. Jika terjadi penyimpangan pada biaya standar, maka biaya standar ini dapat dianalisis dan diketahui sebab-sebab terjadinya penyimpangan.

Terdapat batasan penyimpangan yang dapat diterima dari selisih biaya produksi sesungguhnya dengan biaya produksi standar dalam mengukur efisiensi biaya produksi, karena dalam realisasinya biaya sesungguhnya jarang sekali tepat dengan biaya standar. Dengan demikian jelas bahwa biaya standar merupakan alat yang penting untuk perencanaan dan pengendalian biaya produksi berdasarkan pemikiran bahwa pengendalian biaya produksi merupakan jalan yang logis sebagai konsekuensi perusahaan dalam menekan biaya produksi agar sesuai dengan rencana, karena dengan metode biaya tersebut perusahaan dapat mengetahui berapa biaya yang seharusnya dikeluarkan sebelum proses produksi dimulai sehingga dapat diketahui inefisiensi atau pemborosan biaya yang terjadi setelah proses produksi selesai.

### ***Standard Costing***

Biaya yang telah ditentukan sebelumnya untuk memproduksi satu unit atau sejumlah tertentu produk selama satu periode tertentu, biaya standar merupakan biaya yang ditentukan dimuka, yang merupakan jumlah biaya yang seharusnya dikeluarkan untuk membuat satu satuan produk atau untuk membiayai kegiatan tertentu, dibawah asumsi kondisi ekonomi, efisiensi, dan faktor tertentu.

Biaya standar merupakan hasil kajian teknik, gerak, dan waktu yang dilakukan dalam upaya menentukan jumlah bahan baku, tenaga kerja, dan jasa lainnya yang diperlukan untuk menghasilkan sebuah produk. Dengan demikian, maka dapat diambil kesimpulan bahwa *standar cost* merupakan suatu biaya yang di tentukan atau di estimasikan untuk suatu kegiatan pada volume dan waktu tertentu, namun standar yang di tetapkan di awal bisa berubah dari estimasi sebelumnya.

Standar ideal membutuhkan efisiensi maksimum dan hanya dapat dicapai jika segala sesuatu beroperasi secara sempurna, tidak ada mesin yang rusak, menganggur, atau kurangnya keterampilan yang menguntungkan, standar yang saat ini dapat tercapai (*currently attainable standards*) dengan beroperasi secara efisien.

Tujuan dan Manfaat Penetapan *Standard cost* untuk:

1. Pembuatan anggaran;
2. Pengendalian biaya dan mengukur efisiensi;
3. Mendorong upaya kemungkinan pengurangan biaya;
4. Memudahkan dalam pencatatan dan penyiapan laporan biaya;
5. Merencanakan biaya bahan baku, pekerjaan dalam proses maupun persediaan barang jadi;
6. Sebagai pedoman penetapan harga penawaran dalam tender suatu proyek atau kontrak tertentu.

*Standard cost* bermanfaat untuk menyediakan informasi kepada manajemen mengenai kendali suatu sistem, sebagai dasar atau basis suatu sistem evaluasi kinerja, menyediakan informasi mengenai *opportunity cost* berkenaan dengan produksi suatu produk, dan penentuan harga pokok produk. Dengan demikian disimpulkan bahwa *standard cost* dapat digunakan dalam perhitungan biaya proses maupun berdasarkan biaya pesanan. Manfaatnya membantu perencanaan dan pengendalian operasi seluruh perusahaan dalam Penetapan anggaran pengendalian biaya dapat menyederhanakan prosedur perhitungan biaya dan mempercepat penyusunan laporan biaya Membebankan biaya ke persediaan, produk dalam proses dan produk jadi.

### ***Variable Costing***

Elemen harga pokok produk untuk perusahaan manufaktur adalah biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabrik. Apabila ditinjau dari hubungannya dengan *volume* kegiatan, biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung merupakan biaya variabel. *Variable costing* merupakan metode penentuan harga pokok, yang mana biaya produksi variabel saja dibebankan sebagai elemen harga pokok produk.

Manfaat informasi yang dihasilkan oleh metode *variable costing* diantaranya:

1. Menyajikan dua ukuran penting yaitu, laba kontribusi dan *Operating leverage*. Dengan adanya pemisahan biaya tetap dan biaya variabel dalam laporan rugi-laba metode *variable costing*, hal ini memungkinkan manajemen melakukan analisis hubungan antara biaya, volume, dan laba;
2. Penentuan harga jual jangka pendek, manajemen memerlukan informasi biaya yang dipisahkan menurut perilaku biaya yang berhubungan dengan perubahan volume kegiatan;
3. Memudahkan estimasi tingkat *profitabilitas* produk, konsumen dan segmen bisnis yang lain.

Namun, metode *variable costing* dianggap tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang lazim, sehingga laporan keuangan untuk kepentingan pajak dan masyarakat umum harus dibuat atas dasar metode *full costing*, jika biaya *overhead* pabrik tetap tidak diperhitungkan dalam harga pokok persediaan dan harga pokok penjualan akan menghasilkan informasi harga pokok produk yang tidak wajar.

### **Pengukuran Kinerja**

Pengukuran kinerja didefinisikan sebagai monitoring dan pelaporan program berjalan yang harus diselesaikan untuk mencapai tujuan yang telah ditentukan. Kinerja yang diukur dapat ditekankan pada jenis atau level program yang dijalankan (proses), produk atau layanan langsung yang dihasilkan (output), maupun hasil ataupun dampak dari produk atau layanan (outcome). Program yang dimaksud dapat berupa aktivitas, proyek, fungsi, atau kebijakan yang telah teridentifikasi tujuannya atau sasarannya.

Pengukuran kinerja secara kuantitatif akan membantu pihak manajemen untuk memahami sesuatu yang penting dalam layanan sebagai jasa yang dikelola maupun proses yang diselenggarakan. Penggunaan alat bantu yang tepat dalam pengukuran kinerja akan dapat memudahkan dalam memahami, mengelola, dan meningkatkan hasil yang dicapai organisasi. Pengukuran kinerja yang efektif akan memungkinkan organisasi untuk mengetahui sejauh mana organisasi berjalan dan mencapai tujuan,

bagaimana tingkat kepuasan *stakeholders*, apakah proses sudah sesuai dengan standar yang ditetapkan, apakah ada perbaikan dalam pengendalian intern perusahaan, dll.

Pengukuran kinerja memberikan pada manajemen informasi yang dibutuhkan bagi pengambilan keputusan, ukuran kinerja ini selalu dan harus dikaitkan dengan tujuan atau sasaran atau target tertentu. Enam kategori ukuran kinerja tersebut adalah:

1. Efektivitas, karakteristik proses yang mengindikasikan dimana keluaran proses (output) sesuai dengan persyaratan (standar yang ditetapkan). Efektivitas akan menjawab apakah organisasi telah menyelenggarakan sesuatu yang benar (doing the right things);
2. Efisiensi, karakteristik proses yang mengindikasikan derajat dimana proses berjalan dengan menggunakan pembiayaan sumber daya yang paling kecil untuk mencapai hasil yang diharapkan. Efisiensi memberikan jawaban bahwa organisasi telah dijalankan dengan benar (doing things right?);
3. Kualitas, derajat layanan telah memenuhi persyaratan dan harapan *stakeholders*;
4. Waktu, ukuran satuan aktivitas dijalankan dengan benar pada waktu yang telah ditentukan;
5. Produktivitas, nilai tambah yang dihasilkan dari proses terhadap sumber daya yang digunakan;
6. *Safety*, ukuran keseluruhan kesehatan organisasi dan lingkungan kerja.

### **Manfaat Pengukuran Kinerja**

Ada banyak keuntungan yang diperoleh dari pengukuran kinerja, diantaranya:

1. Pengukuran kinerja akan meningkatkan komunikasi internal dan eksternal antara organisasi dengan para pemangku kepentingan;
2. Pengukuran kinerja menunjukkan akuntabilitas organisasi kepada masyarakat dan *stakeholders*;

3. Pengukuran kinerja dapat mendorong pemecahan masalah secara konstruktif, pengukuran memberikan data konkrit yang memungkinkan pengambilan keputusan dilakukan dengan baik, tidak hanya berdasar intuisi;
4. Pengukuran kinerja meningkatkan pengaruh suatu hal, dengan pengukuran dapat diidentifikasi area yang membutuhkan perhatian manajemen; dan
5. Sebagai peta dalam menentukan kelangsungan hidup organisasi ke depannya.

### **Kesalahan dalam Pengukuran Kinerja**

Beberapa kesalahan dalam pengukuran kinerja organisasi adalah sebagai berikut:

1. Menggunakan terlalu banyak data, informasi yang *overload* justru akan menyebabkan pihak manajemen maupun pimpinan organisasi tidak dapat menggunakan data secara efisien;
2. Fokus pada jangka pendek, hanya mengumpulkan data keuangan dan operasional, tidak fokus pada pengukuran jangka panjang seperti *customer satisfaction, employee satisfaction, product/service quality, and public responsibility*;
3. Data yang terlalu sedikit juga dapat menghilangkan makna dalam pengambilan keputusan;
4. Mengumpulkan data yang tidak konsisten, data yang ada konflik, dan data yang tidak diperlukan oleh organisasi; dan
5. Gagal menghubungkan dengan ukuran kinerja yang dihubungkan dengan perencanaan strategi organisasi dijabarkan ke level yang lebih rendah.

## **Rangkuman**

Akuntansi manajerial adalah sistem akuntansi yang berkaitan dengan ketentuan dan penggunaan informasi akuntansi untuk manajer atau manajemen dalam suatu organisasi dan untuk memberikan dasar kepada manajemen untuk membuat keputusan bisnis yang akan memungkinkan manajemen akan lebih siap dalam pengelolaan dan melakukan fungsi kontrol. Standar adalah suatu benchmark atau "norma" untuk pengukuran kinerja, dalam kehidupan sehari-hari, kita sering menggunakan standar. Pengendalian biaya produksi dan penetapan harga pokok produksi yang cermat dan tepat sangat penting, karena biaya produksi akan memberikan pengaruh langsung terhadap harga pokok produksi yang akhirnya berakibat juga pada laba yang diharapkan perusahaan.

Biaya standar merupakan alat yang penting didalam menilai pelaksanaan kebijakan yang ditetapkan sebelumnya. Jika biaya standar ditentukan realistis, hal ini akan merangsang pelaksana dalam melaksanakan pekerjaan yang efektif, karena pelaksana telah mengetahui bagaimana pekerjaan seharusnya dilaksanakan, dan pada tingkat biaya berapa pekerjaan tersebut seharusnya dilaksanakan. Sistem biaya standar juga memberikan pedoman kepada manajemen berapa biaya yang seharusnya untuk melaksanakan kegiatan tertentu sehingga memungkinkan mereka melakukan pengurangan biaya dengan cara perbaikan metode produksi, pemilihan tenaga kerja, dan kegiatan yang lain.

Tujuan dan manfaat penetapan *standard cost* untuk pembuatan anggaran, pengendalian biaya dan mengukur efisiensi, mendorong upaya kemungkinan pengurangan biaya, memudahkan dalam pencatatan dan penyiapan laporan biaya, merencanakan biaya bahan baku, pekerjaan dalam proses maupun persediaan barang jadi; dan sebagai pedoman penetapan harga penawaran dalam tender suatu proyek atau kontrak tertentu.

Sementara *variable costing* merupakan metode penentuan harga pokok, yang mana biaya produksi variabel saja dibebankan sebagai elemen harga pokok produk. Manfaat informasi yang dihasilkan oleh metode *variable costing* diantaranya menyajikan dua ukuran penting yaitu, laba kontribusi dan *operating leverage*, manajemen memerlukan informasi biaya yang

dipisahkan menurut perilaku biaya yang berhubungan dengan perubahan volume kegiatan dalam menentukan laba jangka pendek, dan memudahkan estimasi tingkat *profitabilitas* produk, konsumen dan segmen bisnis yang lain.

Namun, metode *variable costing* dianggap tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang lazim, sehingga laporan keuangan untuk kepentingan pajak dan masyarakat umum harus dibuat atas dasar metode *full costing*, jika biaya *overhead* pabrik tetap tidak diperhitungkan dalam harga pokok persediaan dan harga pokok penjualan akan menghasilkan informasi harga pokok produk yang tidak wajar.

Pengukuran kinerja didefinisikan sebagai monitoring dan pelaporan program berjalan yang harus diselesaikan untuk mencapai tujuan yang telah ditentukan. Kinerja yang diukur dapat ditekankan pada jenis atau level program yang dijalankan (proses), produk atau layanan langsung yang dihasilkan (output), maupun hasil ataupun dampak dari produk atau layanan (outcome). Enam kategori ukuran kinerja yaitu efektivitas, efisiensi, kualitas, waktu, produktivitas, dan *safety*.

Manfaat pengukuran kinerja diantaranya meningkatkan komunikasi internal dan eksternal antara organisasi dengan para pemangku kepentingan, menunjukkan akuntabilitas organisasi kepada masyarakat dan *stakeholders*, mendorong pemecahan masalah secara konstruktif, pengukuran memberikan data konkrit yang memungkinkan pengambilan keputusan dilakukan dengan baik, tidak hanya berdasar intuisi, meningkatkan pengaruh suatu hal, dengan pengukuran dapat diidentifikasi area yang membutuhkan perhatian manajemen, dan sebagai peta dalam menentukan kelangsungan hidup organisasi ke depannya.

Beberapa kesalahan dalam pengukuran kinerja organisasi adalah menggunakan terlalu banyak data, tidak fokus pada pengukuran jangka panjang seperti *customer satisfaction*, *employee satisfaction*, *product/service quality*, and *public responsibility*, data yang terlalu sedikit juga dapat menghilangkan makna dalam pengambilan keputusan, pengumpulan data yang tidak konsisten, data yang ada konflik, dan data yang tidak diperlukan oleh organisasi dan gagal menghubungkan dengan ukuran kinerja yang dihubungkan dengan perencanaan strategi organisasi dijabarkan ke level yang lebih rendah.

# BAB 8

## ACTIVITY BASED MANAGEMENT

### Latar Belakang

Aktivitas merupakan hal yang utama dalam pengendalian dan penilaian *performance* lingkungan yang dinamis. Akuntansi aktivitas merupakan pendekatan yang paling tepat dalam lingkungan yang dinamis dan perusahaan dituntut untuk melakukan *continous improvement*. Akuntansi aktivitas menekankan pada perbaikan proses yang merupakan sekumpulan aktivitas yang menentukan kinerja suatu pekerjaan tertentu. Perbaikan proses berarti perbaikan terkait bagaimana pelaksanaan aktivitas, oleh karena itu yang diperlukan pengelolaan aktivitas sehingga menjadi dasar munculnya pendekatan baru yang disebut dengan *Activity Based Management* (ABM). ABM merupakan suatu sistem yang terintegrasi dengan memfokuskan perhatian manajemen dalam meningkatkan *customer value* serta keuntungan yang akan diperoleh perusahaan dengan peningkatan *value* tersebut.

ABM memakai analisis aktivitas dalam mengembangkan kendali operasional dan kendali manajemen. ABM akan berguna ketika perusahaan memproduksi beberapa jenis produk dan proses manufaktur atau ketika tahapan penyediaan layanan bersifat kompleks. Dengan diimplementasikan ABM, kebutuhan akan data pembukuan administrasi yang tepat dan relevan akan melahirkan gagasan yang disertai perancangan sistem sehingga memungkinkan manajer untuk fokus pada aktivitas meningkatkan nilai dan keuntungan bagi pelanggan. Nilai bagi pelanggan adalah selisih antara apa yang pelanggan terima (realisasi) dengan apa yang dikorbankan pelanggan (biaya pembelian produk, waktu dan usaha).

## **Dua Dimensi ABM**

ABM menekankan pada *product costing* maupun *process value analysis*, terdapat 2 (dua) dimensi pada ABM yaitu:

1. *Cost Dimension*, menyediakan informasi tentang sumber ekonomi, aktivitas, produk serta konsumen. Dalam dimensi ini dilakukan penelusuran biaya ke setiap aktivitas, kemudian biaya setiap aktivitas dibebankan ke produk. Dimensi ini sangat bermanfaat untuk *product costing*, manajemen biaya strategik serta *tactical analysis* yang menekankan pada ketelitian alokasi biaya aktivitas ke setiap produk.
2. *Process Dimension*, menyediakan informasi tentang mengapa suatu aktivitas dilakukan dan bagaimana pelaksanaannya, dimensi ini ingin mengetahui kinerja setiap aktivitas yang dilakukan oleh perusahaan dan menunjukkan informasi tentang *continous improvement* yang dilakukan perusahaan.

## **Penerapan ABM**

ABM lebih komprehensif dibandingkan ABC, ABM dapat dipandang sebagai suatu sistem yang memiliki 2 (dua) tujuan utama, yaitu:

1. Meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dengan menyajikan informasi biaya yang lebih akurat;
2. Melakukan pengurangan biaya dengan mendorong dilakukannya program-program pengurangan biaya

Tujuan penting dari ABM adalah untuk mengidentifikasi dan menghilangkan aktivitas dan biaya yang tak bernilai tambah. Aktivitas tidak bernilai tambah adalah operasi yang tidak perlu dan tidak penting, perlu tapi tidak efisien dan tidak dapat dikembangkan. Biaya yang tidak bernilai tambah adalah hasil dari beberapa aktivitas, biaya dari beberapa aktivitas yang bisa dihilangkan tanpa mengurangi kualitas produk, daya guna dan nilai yang dirasakan. Berikut adalah 5 (lima) langkah yang menyediakan strategi untuk menghilangkan biaya yang tak bernilai tambah pada perusahaan manufaktur dan jasa, yaitu:

1. Mengidentifikasi aktivitas, langkah pertama adalah analisis aktivitas, yang mengidentifikasi semua aktivitas penting organisasi;
2. Mengidentifikasi aktivitas tak bernilai tambah dengan menggunakan kriteria:
  - a. Apakah aktivitas tersebut perlu?
  - b. Apakah aktivitas tersebut efisien?
  - c. Apakah aktivitas tersebut kadang bernilai tambah kadang tidak?
3. Memahami rantai aktivitas, akar masalah, dan pemicunya dalam mengidentifikasi aktivitas yang tidak bernilai tambah sangat penting untuk memahami jalan dimana aktivitas terhubung bersama.
4. Menetapkan ukuran kinerja, dengan pengukuran kinerja secara terus menerus dan membandingkan kinerja dengan tolak ukur, perhatian manajemen mungkin terarah pada aktivitas yang tidak perlu dan tidak efisien;
5. Melaporkan biaya yang tidak bernilai tambah, biaya tak bernilai tambah harus disoroti pada laporan pusat biaya, dengan mengidentifikasi aktivitas tak bernilai tambah, dan melaporkan biayanya maka manajemen dapat bekerja keras untuk mengembangkan proses dan menghilangkan biaya tak bernilai tambah.

### **Manfaat ABM**

1. Meningkatkan *customer value* melalui pengurangan biaya, mencapai pengurangan biaya. Terdapat 4 (empat) cara yang bisa digunakan untuk mengurangi biaya tak bernilai tambah:
  - a. Mengurangi aktivitas, dengan mengurangi waktu atau sumber daya yang digunakan untuk aktivitas tersebut;
  - b. Menghilangkan aktivitas, pendekatan ini mengasumsikan aktivitas tersebut sepenuhnya tidak perlu;
  - c. Memilih aktivitas, dipilih aktivitas yang paling efisien dari serangkaian alternatif; dan

- d. Membagi aktivitas, mendapatkan pencapaian yang lebih dari sebuah aktivitas yang telah ada dengan mengkombinasikan fungsi pada beberapa cara yang lebih efisien.
2. Bagaimana pengurangan biaya dilaksanakan dalam ABM? Fokus utama adalah terhadap *non-value-added activities* dengan *activity reduction* dan *activity elimination*. Fokus selanjutnya adalah *value-added activities* dengan *activity selection* dan *activity sharing*.

## **Proses ABM**

*Business process analysis:*

1. Pengurangan biaya (*cost reduction*) dilandasi oleh keyakinan bahwa pemahaman secara mendalam terhadap proses bisnis dan *improvement* berkelanjutan terhadap proses tersebut merupakan penentu efektivitas pengelolaan biaya;
2. Pergeseran paradigma terhadap organisasi, dari organisasi sebagai sekelompok fungsi/departemen organisasi.

*Business process analysis* dilakukan dengan tujuan untuk memberikan panduan dalam program pengurangan biaya dan *cycle time, improvement* terhadap kualitas proses, dan usaha lain dalam meningkatkan kinerja organisasi. Tahapan *business process analysis* yaitu mengidentifikasi *business process*, mengidentifikasi *subprocess* dan *activities*, melaksanakan *process value analysis* dan mengembangkan rencana *improvement*.

*Process value analysis* merupakan suatu analisa yang menghasilkan informasi tentang mengapa dan bagaimana suatu aktivitas atau pekerjaan dilakukan. Analisa ini menekankan pada upaya untuk memaksimalkan sistem penilaian kinerja secara keseluruhan dari *performance individu*. *Process values analysis* dilakukan dengan 2 (dua) langkah di bawah ini:

1. *Driver analysis* untuk menentukan faktor-faktor yang menyebabkan biaya suatu aktivitas

Setiap aktivitas pasti membutuhkan input dan menghasilkan output, input aktivitas merupakan sumber-sumber ekonomi yang dibutuhkan dalam melaksanakan suatu aktivitas, sedangkan output aktivitas

merupakan produk yang dihasilkan dari suatu aktivitas. Output yang dihasilkan oleh suatu aktivitas perlu diukur dalam satuan kuantitatif tertentu yang disebut dengan *Activity Output Measure*.

Apabila permintaan akan suatu aktivitas berubah akan menyebabkan perubahan jumlah biaya aktivitas, akan tetapi satuan ukuran aktivitas tidak selalu berhubungan langsung dengan penyebab timbulnya biaya suatu aktivitas. Oleh karena itu, perlu dilakukan suatu analisa yang disebut analisa *driver* bertujuan untuk menunjukkan penyebab munculnya biaya aktivitas.

2. *Activity analysis* untuk menentukan aktivitas apa yang dilakukan, jumlah pekerja yang terlibat, waktu dan sumber ekonomi yang digunakan serta rekomendasi bagi manajemen tentang aktivitas tersebut.

Analisa aktivitas merupakan inti dari *process value analysis*, proses identifikasi, penjabaran serta evaluasi aktivitas-aktivitas yang dilakukan oleh suatu organisasi. Analisa aktivitas diharapkan mampu menjawab pertanyaan mengenai aktivitas-aktivitas apa saja yang dilaksanakan, berapa jumlah tenaga kerja yang terlibat dalam setiap pelaksanaan aktivitas, berapa jumlah waktu dan sumber-sumber ekonomi lainnya yang dibutuhkan oleh setiap aktivitas, dan bagaimana manfaat aktivitas bagi organisasi secara keseluruhan.

Dalam analisa aktivitas, aktivitas dapat dibedakan menjadi 2 (dua) jenis aktivitas yaitu:

- a. Aktivitas bernilai tambah (*value-added activities*)

Merupakan aktivitas yang diperlukan untuk tetap dapat mempertahankan kegiatan operasional perusahaan. Biaya untuk melaksanakan aktivitas bernilai tambah merupakan biaya yang seharusnya terjadi dalam melaksanakan suatu aktivitas. Aktivitas yang dapat dikategorikan sebagai aktivitas bernilai tambah meliputi:

- 1) *Required Activities*, merupakan aktivitas-aktivitas yang dilakukan untuk memenuhi peraturan atau perundangan yang berlaku;

- 2) *Discretionary activities*, merupakan aktivitas yang dilakukan untuk memenuhi 3 kriteria berikut yaitu aktivitas menyebabkan adanya perubahan sifat atau bentuk, perubahan sifat atau bentuk tidak dapat dilakukan oleh aktivitas sebelumnya, dan aktivitas yang memungkinkan aktivitas lain untuk dilaksanakan.
- b. Aktivitas tidak bernilai tambah (*non-value-added activities*)
- 1) Merupakan aktivitas yang tidak diperlukan atau diperlukan tetapi dilaksanakan. Biaya untuk melaksanakan aktivitas ini yang harus dieliminasi karena menimbulkan adanya pemborosan. Berikut strategi yang digunakan untuk mengurangi atau menghilangkan *non-value-added activities*:
  - 2) Pengurangan atau penghilangan *moving time*, waktu yang digunakan *customer* untuk mendapatkan layanan dari perusahaan. *Moving time* mencerminkan aktivitas yang dilakukan oleh customer yang tidak bernilai tambah;
  - 3) Pengurangan atau penghilangan *waiting/storage time*, merupakan aktivitas yang tidak bernilai tambah bagi *customer*. Untuk menghilangkan waktu yang digunakan untuk menyimpan persediaan. Cara yang dapat ditempuh oleh perusahaan ialah dengan *Just in time purchasing* dan *vendor managed inventory*;
  - 4) Pengurangan atau penghilangan *inspection time*, merupakan waktu yang digunakan untuk menginspeksi terhadap pekerjaan karyawan. Hal ini dapat dihilangkan dengan memberdayakan karyawan, membangun organisasi yang lebih datar, *total quality control*, dan *zero defect*.

Hasil akhir yang ingin dicapai dalam analisa aktivitas adalah penurunan biaya (*cost reduction*) yang ditimbulkan karena adanya *continues improvement*. Dalam lingkungan yang kompetitif, perusahaan harus mampu mengirimkan produk yang diinginkan konsumen, dalam waktu yang tepat serta harga yang rendah sehingga mendorong perusahaan melakukan

perbaikan yang terus menerus. Analisa aktivitas dapat menurunkan biaya melalui dengan 5 cara berikut:

1. *Activity elimination*, memfokuskan pada aktivitas tidak bernilai tambah, dengan mengidentifikasi kemudian mengeliminasi aktivitas tersebut;
2. *Activity selection*, pemilihan serangkaian aktivitas yang berbeda disebabkan karena strategi yang saling bersaing, strategi berbeda membutuhkan aktivitas berbeda. Dipilih aktivitas yang biayanya rendah untuk hasil yang sama;
3. *Activity reduction*, pengurangan waktu dan konsumsi sumber ekonomi yang diperlukan suatu aktivitas. Pendekatan ini terutama ditujukan untuk peningkatan efisiensi dan aktivitas tidak bernilai tambah dapat dihilangkan;
4. *Activity sharing*, peningkatan efisiensi aktivitas dengan memanfaatkan skala ekonomi, khususnya dengan meningkatkan jumlah kuantitas *cost driver* tanpa meningkatkan biaya aktivitasnya;
5. *Activity Performance Measurement*, pengukuran *performance* dalam pelaksanaan suatu aktivitas dengan menggunakan alat ukur finansial maupun non finansial. Alat ukur yang digunakan harus mampu mengetahui bagaimana suatu aktivitas dilaksanakan dan hasil yang dicapai. Alat ukur ini juga diharapkan mampu menunjukkan perbaikan yang secara terus menerus dilakukan perusahaan. Penilaian dipusatkan pada 3 hal yaitu waktu, kualitas serta efisiensi:

a. Waktu

- 1) *Reliability*: Jumlah pengiriman yang tepat waktu atau jumlah pengiriman;
- 2) *Responsiveness: cycle time* (waktu untuk melaksanakan 1 aktivitas), *velocity* (jumlah output aktivitas yang dihasilkan dalam satuan waktu tertentu);
- 3) *Manufacturing cycle efficiency*: waktu pemrosesan/(waktu proses+ waktu perpindahan + waktu inspeksi + waktu tunggu).

- b. Kualitas: jumlah produk cacat, jumlah produk cacat/total produksi, persentase kegagalan eksternal, jumlah sisa bahan atau jumlah bahan yang digunakan. Untuk aktivitas pembelian ukuran kualitas dapat dinilai dengan Jumlah kesalahan atau jumlah total permintaan pembelian, jumlah kesalahan setiap order pembelian;
- c. Efisiensi
  - 1) Efisiensi operasi: Output/bahan, output/JKL, output/ jam mesin;
  - 2) Efisiensi mesin: Persentase kapasitas mesin yang terpakai;
  - 3) Persediaan: Perputaran persediaan, jumlah persediaan, lamanya persediaan.

## **Rangkuman**

ABM memakai analisis aktivitas dalam mengembangkan kendali operasional dan kendali manajemen. ABM akan berguna ketika perusahaan memproduksi beberapa jenis produk dan proses manufaktur atau ketika tahapan penyediaan layanan bersifat kompleks. Dengan diimplementasikan ABM, kebutuhan akan data pembukuan administrasi yang tepat dan relevan akan melahirkan gagasan yang disertai perancangan sistem sehingga memungkinkan manajer untuk fokus pada aktivitas meningkatkan nilai dan keuntungan bagi pelanggan. Nilai bagi pelanggan adalah selisih antara apa yang pelanggan terima (realisasi) dengan apa yang dikorbankan pelanggan (biaya pembelian produk, waktu dan usaha).

ABM menekankan pada *product costing* maupun *process value analysis*, terdapat 2 (dua) dimensi pada ABM yaitu *cost dimension* dan *process dimension*. Tujuan penting dari ABM adalah untuk mengidentifikasi dan menghilangkan aktivitas dan biaya yang tak bernilai tambah. *Business process analysis* dilakukan dengan tujuan untuk memberikan panduan dalam program pengurangan biaya dan *cycle time, improvement* terhadap kualitas proses, dan usaha lain dalam meningkatkan kinerja organisasi. Tahapan *business process analysis* yaitu mengidentifikasi *business process*, mengidentifikasi *subprocess* dan *activities*, melaksanakan *process value analysis* dan mengembangkan rencana *improvement*.

*Process value analysis* merupakan suatu analisa yang menghasilkan informasi tentang mengapa dan bagaimana suatu aktivitas atau pekerjaan dilakukan. Analisa ini menekankan pada upaya untuk memaksimalkan sistem penilaian kinerja secara keseluruhan dari performance individu. *Process values analysis* dilakukan dengan 2 (dua) langkah yaitu *driver analysis* untuk menentukan faktor-faktor yang menyebabkan biaya suatu aktivitas, dan *activity analysis* untuk menentukan aktivitas apa yang dilakukan, jumlah pekerja yang terlibat, waktu dan sumber ekonomi yang digunakan serta rekomendasi bagi manajemen tentang aktivitas tersebut.

Hasil akhir yang ingin dicapai dalam analisa aktivitas adalah penurunan biaya (*cost reduction*) yang ditimbulkan karena adanya *continues improvement*. Dalam lingkungan yang kompetitif, perusahaan harus mampu mengirimkan produk yang diinginkan konsumen, dalam waktu yang tepat serta harga yang rendah sehingga mendorong perusahaan melakukan perbaikan yang terus menerus.



# BAB 9

## AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN

### **Latar Belakang**

Perkembangan dunia usaha semakin berkembang pesat, dengan teknologi yang semakin canggih dalam mendukung semua kegiatan perusahaan untuk mencapai tujuan perusahaan yang telah ditetapkan. Dalam usaha untuk mencapai tujuannya, maka setiap perusahaan akan berusaha untuk meningkatkan efektivitas maupun efisiensi kerja dengan mengimplementasikan serangkaian strategi diantaranya memperhatikan masalah operasional dengan anggaran keuangan sebagai pendukung kegiatan dengan melakukan penyusunan rencana anggaran melalui pembentukan pusat-pusat pertanggungjawaban, serta laporan anggaran dan realisasi dari setiap pusat pertanggungjawaban.

Akuntansi pertanggungjawaban merupakan sistem akuntansi yang mengakui berbagai pusat pertanggungjawaban pada seluruh perusahaan yang mencerminkan rencana dan tindakan setiap pusat pertanggungjawaban dengan menetapkan pendapatan dan biaya tertentu. Sistem akuntansi pertanggungjawaban merupakan metode pengendalian biaya yang dihubungkan dengan wewenang manajer dalam mengkonsumsi sumber daya, karena sumber daya yang digunakan harus dinyatakan dalam satuan uang dan itu merupakan biaya, maka sistem akuntansi pertanggungjawaban merupakan satu metode pengendalian biaya yang memungkinkan manajemen untuk melakukan pengelolaan biaya.

Akuntansi pertanggungjawaban merupakan suatu sistem yang digunakan oleh perusahaan untuk mengevaluasi kinerja pusat-pusat pertanggungjawaban dan memudahkan pengendalian atas hasil dan biaya yang menjadi tanggungjawab manajer yang bersangkutan. Akuntansi pertanggungjawaban sangat perlu diterapkan pada perusahaan/industri yang kegiatan operasi serta unit usahanya banyak, karena memungkinkan

perusahaan untuk merekam seluruh aktivitas usahanya, kemudian mengetahui unit yang bertanggung jawab atas aktivitas tersebut serta menentukan unit usaha mana yang tidak berjalan secara efisien.

### **Akuntansi Pertanggungjawaban**

Akuntansi pertanggungjawaban muncul sebagai akibat dari adanya pendelegasian wewenang. Desentralisasi dalam sebuah perusahaan merupakan praktik pendelegasian sebagian kewenangan dalam pengambilan keputusan dari level manajer yang lebih atas kepada manajer jenjang yang lebih rendah. Perusahaan yang mengimplementasikan desentralisasi adalah perusahaan yang memiliki kebijakan bahwa penyusunan dan pengambilan keputusan tidak dipusatkan pada manajemen pusat, melainkan disebarkan atau dilakukan oleh seluruh manajer pada berbagai jenjang sesuai dengan batas kewenangan yang dimiliki.

Pendelegasian wewenang kepada manajer yang lebih rendah memiliki beberapa kelebihan sebagai berikut:

1. Akses ke informasi lokal, manajer divisi memiliki akses ke informasi yang terkait dengan divisi masing-masing secara lebih baik dibanding akses manajemen pusat. Informasi lebih akurat dan berkualitas akan mempengaruhi keputusan yang dibuat, semakin baik informasi yang digunakan sebagai bahan pengambilan keputusan, semakin baik pula keputusan yang dihasilkan.
2. Responsif, pendelegasian wewenang untuk membuat keputusan kepada manajer divisi, maka respon terhadap persoalan yang muncul akan lebih tepat waktu. Hal ini terjadi karena tidak diperlukan waktu lama untuk menyerahkan persoalan ke manajemen pusat dan waktu untuk mengirimkan respon dari manajemen pusat ke para manajer divisi.
3. Fokus manajemen pusat, pendelegasian wewenang kepada manajer divisi akan menjadikan manajer pusat terbebas dari persoalan teknis sehari-hari yang memang merupakan persoalan yang harus ditangani manajer divisi. Dengan demikian manajemen pusat bisa lebih fokus pada persoalan yang bersifat strategis, yaitu persoalan dan keputusan jangka panjang yang menyangkut perusahaan secara keseluruhan.

4. Motivasi, kelonggaran yang diberikan kepada manajer divisi untuk membuat keputusan sendiri dan mengimplementasikan, akan menimbulkan kepercayaan kepada manajer divisi, sehingga bisa menjadi sarana bagi manajer divisi untuk mengaktualisasi diri. Kondisi ini akan memberikan dampak bagi manajer divisi untuk bekerja lebih optimal karena timbulnya motivasi untuk mencapai kinerja yang optimal.
5. Pelatihan dan Penilaian, desentralisasi membuka peluang bagi manajer divisi untuk berlatih membuat keputusan dan meningkatnya kemampuan manajemen pusat untuk menilai para kinerja manajer divisi.
6. Meningkatkan kompetensi, dengan melakukan pengukuran kinerja kepada setiap divisi terkait minimalisasi inefisiensi yang telah diimplementasikan di dalam setiap divisi.

Selain memiliki beberapa kelebihan, desentralisasi juga memiliki kelemahan sebagai berikut:

1. Keputusan parsial, ada kemungkinan para manajer divisi membuat keputusan tanpa memahami kepentingan perusahaan secara keseluruhan. Di lain pihak, manajemen pusat membuat keputusan atas dasar informasi lokal yang terbatas, namun memiliki pemahaman yang memadai terkait kepentingan dan strategi perusahaan secara keseluruhan.
2. Koordinasi yang lemah, implementasi desentralisasi jika tidak disertai dengan koordinasi yang baik antara manajer divisi akan menyebabkan keputusan yang diambil berorientasi pada kepentingan divisi yang menjadi tanggung jawabnya.
3. Perbedaan tujuan, para manajer divisi kadang memiliki tujuan yang berbeda dengan tujuan perusahaan secara keseluruhan, misalnya divisi akan mengutamakan tingkat produktivitas dan mengabaikan laba, sementara tujuan utama perusahaan adalah laba.
4. Komunikasi ide yang terhambat, penerapan desentralisasi secara penuh dapat mengakibatkan para manajer kesulitan untuk menyebarkan ide-ide yang inovatif.

Dalam akuntansi pertanggungjawaban struktur organisasi harus menggambarkan aliran tanggung jawab, wewenang, dan posisi yang jelas dari setiap unit kerja pada tingkat manajemen. Selain itu harus menggambarkan pembagian tugas dengan jelas. Dengan demikian wewenang mengalir dari tingkat manajemen atas ke bawah, sedangkan tanggung jawab adalah sebaliknya.

#### 1. Anggaran

Dalam akuntansi pertanggungjawaban, setiap pusat pertanggungjawaban harus ikut serta dalam penyusunan anggaran karena anggaran merupakan gambaran rencana kerja para manajer yang akan dilaksanakan dan sebagai dasar dalam penilaian kerjanya.

#### 2. Penggolongan Biaya

Pemisahan biaya ke dalam biaya terkendali dan tidak terkendali perlu dilakukan dalam akuntansi pertanggungjawaban, karena tidak semua biaya yang terjadi didalam satu bagian dapat dikendalikan oleh manajer.

#### 3. Sistem Akuntansi Biaya

Setiap tingkatan manajemen merupakan pusat biaya dan akan dibebani dengan biaya-biaya yang terjadi di dalamnya yang dipisahkan antara biaya terkendali dengan biaya yang tidak terkendali. Oleh karena biaya yang terjadi akan dikumpulkan untuk setiap tingkatan manajer maka biaya harus digolongkan dan diberi kode sesuai dengan tingkatan manajemen yang terdapat dalam struktur organisasi.

#### 4. Sistem Pelaporan Biaya

Bagian akuntansi biaya setiap bulannya membuat laporan pertanggungjawaban untuk setiap pusat-pusat biaya. Isi dari laporan pertanggungjawaban disesuaikan dengan tingkatan manajemen yang akan menerimanya.

## **Tujuan dan Manfaat Akuntansi Pertanggungjawaban**

Akuntansi pertanggungjawaban merupakan salah satu konsep dari akuntansi manajemen dan sistem akuntansi yang dikaitkan dan disesuaikan dengan pusat-pusat pertanggungjawaban yang ada dalam organisasi. Istilah akuntansi pertanggungjawaban ini akan mengarah pada proses akuntansi yang melaporkan sampai bagaimana baiknya manajer pusat pertanggungjawaban dapat memanager pekerjaan yang langsung dibawah pengawasannya dan yang merupakan tanggungjawabnya atau suatu sistem yang mengukur rencana dan tindakan dari setiap pusat pertanggungjawaban.

Menurut Hansen, Mowen definisi akuntansi pertanggungjawaban adalah sistem yang mengukur berbagai hasil yang dicapai oleh setiap pusat pertanggungjawaban menurut informasi yang dibutuhkan oleh para manajer untuk mengoperasikan pusat pertanggungjawaban mereka.

1. Akuntansi pertanggungjawaban merupakan suatu sistem akuntansi yang disusun berdasarkan struktur organisasi yang secara tegas memisahkan tugas, wewenang dan tanggung jawab dari masing-masing tingkat manajemen.
2. Akuntansi pertanggungjawaban mendorong para individu, terutama para manajer untuk berperan aktif dalam mencapai tujuan perusahaan.
3. Penyusunan anggaran dalam akuntansi pertanggungjawaban adalah berdasarkan pusat-pusat pertanggungjawaban. Dari laporan pertanggungjawaban dapat diketahui perbandingan antara realisasi dengan anggarannya, sehingga penyimpangan yang terjadi dapat dianalisa dan dicari penyelesaiannya dengan manajer pusat pertanggungjawabannya.
4. Akuntansi pertanggungjawaban melaporkan hasil evaluasi dan penilaian kinerja yang berguna bagi pimpinan dalam penyusunan rencana kerja periode mendatang, baik untuk masing-masing pusat pertanggungjawaban maupun untuk kepentingan perusahaan secara keseluruhan.

## **Faktor-Faktor yang Menunjang Efektivitas Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban**

Sebelum sistem akuntansi pertanggungjawaban disusun, harus lebih dahulu dipelajari garis wewenang dan tanggung jawab pembuatan keputusan sehingga dapat ditentukan pusat-pusat pertanggungjawaban yang ada dalam organisasi. Sistem akuntansi pertanggungjawaban dirancang khusus sesuai dengan struktur organisasi untuk dapat menyajikan laporan-laporan kinerja yang berguna dalam menilai sumbangan manajer tingkat tertentu dalam pencapaian tujuan yang telah ditentukan. Menurut Supriyono (2001:374) akuntansi pertanggungjawaban dapat digunakan dengan baik apabila terdapat kondisi-kondisi sebagai berikut:

1. Luas wewenang dan tanggung jawab pembuatan keputusan harus ditentukan dengan baik melalui standar organisasi.
2. Manajer pusat pertanggungjawaban harus berperan serta dalam penentuan tujuan yang digunakan untuk mengukur kinerjanya.
3. Manajer pusat pertanggungjawaban harus berusaha untuk mencapai tujuan yang ditentukan untuknya dan untuk pusat pertanggungjawabannya.
4. Manajer pusat pertanggungjawaban harus bertanggung jawab atas kegiatan pusat pertanggungjawaban yang dapat dikendalikannya.
5. Hanya biaya, pendapatan, laba dan investasi yang terkendalikannya oleh manajer pusat pertanggungjawaban yang harus dimasukkan ke dalam laporan kinerjanya.
6. Laporan kinerja dan umpan baliknya untuk manajer pusat pertanggungjawaban harus disajikan tepat waktu.
7. Laporan kinerja harus menyajikan secara jelas selisih yang terjadi, tindakan koreksi, dan tindak lanjutnya.
8. Sistem akuntansi pertanggungjawaban hanya mengukur salah satu kinerja manajer pusat pertanggungjawaban, yaitu kinerja keuangan. Selain kinerja keuangan, seorang manajer dapat dinilai kinerjanya atas dasar tingkat kepuasan karyawan, moral dan sebagainya.

## **Fungsi Akuntansi Pertanggungjawaban**

Sistem akuntansi pertanggungjawaban berfungsi sebagai alat pencatatan, pelaporan dan pengawasan (pengendalian) sebagai berikut:

1. Pencatatan Pusat pertanggungjawaban akan mengumpulkan semua biaya yang terjadi dan melakukan pencatatan terhadap biaya-biaya tersebut.
2. Pelaporan setelah kegiatan-kegiatan pada pusat pertanggungjawaban terjadi, pusat pertanggungjawaban akan mempertanggungjawabkan semua aktivitasnya dengan membuat suatu laporan pertanggungjawaban.
3. Pengawasan Akuntansi pertanggungjawaban dapat digunakan sebagai alat pengawasan biaya karena akuntansi pertanggungjawaban mengumpulkan semua informasi akuntansi dari pusat-pusat pertanggungjawaban mengenai biaya maupun pendapatan, baik yang berupa anggaran maupun hasil produksi maupun hasil aktivitas sebenarnya. Dengan akuntansi pertanggungjawaban pimpinan perusahaan dapat melakukan pengawasan biaya secara efisien dari *performance report* masing-masing pusat pertanggungjawaban.

## **Laporan Akuntansi Pertanggungjawaban**

Laporan pertanggungjawaban yang disajikan harus memuat ciri-ciri pokok sebagai berikut:

1. Laporan harus sesuai dengan bagan organisasi;
2. Bentuk dan isi laporan harus konsisten setiap kali diterbitkan. Perubahan-perubahan hanya bisa dilakukan dengan alasan yang tepat disertai keterangan yang jelas untuk para pemakai;
3. Laporan harus cepat dan tepat waktu;
4. Laporan harus diterbitkan secara teratur;
5. Laporan harus mudah dimengerti;
6. Laporan harus memberikan perincian yang cukup namun tidak berlebihan;

7. Laporan harus memberi angka-angka yang dapat diperbandingkan (antara angka aktual dengan anggaran, atau antara standar yang ditentukan dengan hasil aktual) harus menunjukkan varians-variens yang terjadi;
8. Laporan harus bersifat analisis;
9. Laporan untuk manajemen operasi harus dinyatakan baik dalam unit fisik maupun dalam nilai uang dan menunjukkan efisiensi dan inefisiensi.

### **Jenis-Jenis Pusat Pertanggungjawaban**

Pusat pertanggungjawaban pada dasarnya diciptakan untuk mencapai sasaran tertentu agar selaras, serasi dan seimbang dalam usaha mencapai sasaran umum dari organisasi secara keseluruhan. Suatu pusat pertanggungjawaban pada dasarnya dibentuk untuk mencapai sasaran tertentu yang selaras dengan sasaran umum organisasi.

#### 1. Pusat Biaya (*Cost Center*)

Pusat biaya merupakan segmen atau subdivisi dari suatu organisasi dimana manajernya hanya bertanggung jawab terhadap segala pengeluaran pada segmen tersebut. Pusat biaya merupakan pusat pertanggungjawaban yang mengolah masukan (input) yang diukur dalam nilai uang namun output tidak diukur dengan cara yang sama.

Berdasarkan hubungan masukan dan keluaran, pusat biaya dapat dibagi atas pusat biaya teknik (*engineered cost center*) dan pusat biaya kebijakan (*discretionary cost center*). Pusat biaya teknik adalah pusat biaya yang sebagian besar biayanya dapat ditentukan dengan pasti karena biaya tersebut berhubungan erat dengan volume kegiatan pusat biaya tersebut. Salah satu contoh pusat biaya teknik adalah departemen produksi dan departemen pengiriman. Jika keluaran dinaikkan jumlahnya akan menyebabkan bertambahnya jumlah masukan (biaya produksi) departemen tersebut. Prestasi manajer pusat biaya teknik diukur berdasarkan kemampuan mempertahankan efisiensi kerja.

Pusat biaya kebijakan adalah pusat biaya yang sebagian besar biayanya tidak mempunyai hubungan yang erat dengan volume kegiatan pusat biaya tersebut. Jumlah biaya untuk kegiatan pusat biaya kebijakan

ditentukan berdasarkan kebijakan manajemen. Salah satu contoh dari pusat biaya ini adalah departemen akuntansi, personalia, dan bagian penelitian pengembangan. Tujuan dari pusat biaya kebijakan bukanlah untuk meminimumkan jumlah pengeluaran, tetapi untuk mengusahakan bagaimana menggunakan dana yang dianggarkan dengan cara yang seefektif mungkin.

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

Pusat pendapatan yaitu suatu pusat pertanggungjawaban di mana manajernya hanya bertanggung jawab untuk penjualan atau perolehan pendapatan. Prestasi manajer pusat pertanggungjawaban diukur berdasarkan jumlah penjualan/pendapatan yang dicapai dibandingkan dengan penjualan yang dianggarkan, dan biaya pemasaran aktual dibandingkan dengan biaya pemasaran yang dianggarkan.

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

Pusat laba adalah suatu pusat pertanggungjawaban dalam suatu organisasi yang kinerja manajemen dinilai atas dasar selisih pendapatan dengan biaya dalam pusat pertanggungjawaban tersebut. Adapun yang menjadi perhatian dalam pusat pertanggungjawaban ini adalah besar laba yang diperoleh, yaitu dengan membandingkan biaya sebagai input dengan pendapatan sebagai output.

Contoh: Unit bisnis sebagai pusat laba biasanya ditetapkan pada perusahaan yang menghasilkan lebih dari satu macam produk atau jasa. Dalam hal ini manajer divisi bertanggung jawab untuk mengendalikan atas pengembangan produk, proses produksi, dan strategi pemasaran. Para manajer tersebut berperan untuk mempengaruhi pendapatan dan beban sedemikian rupa sehingga dapat dianggap bertanggung jawab atas "laba bersih".

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

Pusat investasi adalah suatu pusat pertanggungjawaban dalam suatu organisasi yang kinerjanya dinilai atas dasar pendapatan, biaya, dan sekaligus investasi (aktiva dan modal) pada pusat pertanggungjawaban tersebut. Prestasi pusat investasi diukur dengan menghubungkan laba

yang diperoleh pusat pertanggungjawaban tersebut dengan investasi yang bersangkutan. Adapun ukuran prestasi yang sering dipakai pada pusat investasi ini adalah Return on Investment (ROI), yang dihitung dengan rumus:

$$\text{ROI} = \frac{\text{Net Operating Income}}{\text{Total Asset}}$$

### **Hubungan Struktur Organisasi dengan Pusat Pertanggungjawaban**

Di bawah ini akan ditunjukkan 2 (dua) tipe struktur organisasi yang berkaitan dengan pusat-pusat pertanggungjawaban, yaitu tipe organisasi fungsional dan tipe organisasi divisional (unit bisnis).

#### 1. Organisasi Fungsional

Organisasi fungsional merupakan bentuk organisasi yang biasanya dipakai oleh perusahaan besar yang ditandai dengan adanya jumlah karyawan yang besar, spesialisasi kerja tinggi, wilayah kerja luas, serta komando yang tidak lagi berada pada satu tangan pimpinan saja.

Dalam organisasi fungsional, sasaran struktur pembagian organisasi didasarkan atas fungsi yaitu: fungsi produksi, fungsi penjualan (pemasaran), dan fungsi administrasi.

- a. Fungsi Produksi, bertugas memproduksi barang-barang untuk dijual, dengan demikian biaya-biaya yang diperlukan tidak musnah begitu saja, namun beralih menjadi hasil produksi. Oleh karena itu, fungsi ini disebut sebagai pusat biaya (*cost center*);
- b. Fungsi penjualan (Pemasaran), bertugas menjual hasil produksi saja agar hasil produksi menjadi uang yang berpedoman pada harga dari manajer perusahaan. Fungsi ini disebut sebagai pusat pendapatan (*revenue center*);
- c. Fungsi administrasi, merupakan kegiatan sekelompok yang dipimpin secara efektif dan efisien, menggunakan sarana yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan yang diinginkan melalui manajemen. Fungsi ini disebut sebagai pusat biaya (*cost center*). Jika perusahaan berdiri sendiri (*single business unit*) dimana

manajer perusahaan berwenang penuh mengambil keputusan investasi, maka manajer perusahaan sebagai pusat investasi (*investment center*).

## 2. Organisasi Divisional

Dalam organisasi divisional, pembagian organisasi didasarkan pada divisi-divisi. Manajer perusahaan berwenang penuh mengambil keputusan investasi, pengukuran hasil kerjanya adalah berdasarkan biaya masing-masing divisi. Masing-masing divisi mempunyai segmen produk, daerah, dan jenis usaha. Pada setiap divisi ini ditemui adanya fungsi penjualan yang mempunyai pusat pendapatan dan fungsi pembelian, produksi, dan administrasi yang merupakan pusat biaya.

### **Informasi Akuntansi Pertanggungjawaban**

Manajemen dari berbagai jenjang organisasi suatu perusahaan memerlukan informasi keuangan untuk mengambil keputusan mengenai perusahaan, informasi keuangan ini merupakan masukan yang penting bagi para manajer dalam mengelola perusahaan. Berbeda dengan pihak luar yang memerlukan informasi keuangan guna mengambil keputusan untuk menentukan hubungan mereka dengan suatu perusahaan, para manajer memerlukan informasi keuangan sebagai dasar untuk mengambil keputusan mengenai perusahaan atau bagian yang dipimpin oleh manajer yang bersangkutan. Informasi keuangan yang dibutuhkan oleh para manajer tersebut diolah dan disajikan oleh tipe akuntansi.

Oleh karena karakteristik keputusan yang dibuat oleh pihak luar berbeda dengan karakteristik keputusan yang dibuat oleh para manajer, maka hal ini mempunyai dampak terhadap karakteristik sistem pengolahan informasi akuntansi yang menghasilkan informasi keuangan tersebut. Informasi akuntansi pertanggungjawaban merupakan informasi biaya, pendapatan, dan aktiva yang dihubungkan dengan manajer yang bertanggungjawab terhadap pusat pertanggungjawaban tertentu. Dalam penyusunan anggaran, tiap manajer dalam organisasi merencanakan biaya dan pendapatan yang menjadi tanggung jawab di bawah koordinasi manajemen puncak. Pelaksanaan anggaran tersebut memerlukan informasi akuntansi

guna memantau sampai seberapa jauh tiap manajer tersebut melaksanakan rencananya. Informasi akuntansi pertanggungjawaban dengan demikian merupakan dasar untuk menganalisis prestasi manajer dan sekaligus untuk memotivasi para manajer dalam melaksanakan rencana yang dituangkan dalam anggaran.

### **Kesimpulan**

Akuntansi pertanggungjawaban sebagai suatu sistem akuntansi yang digunakan untuk mengukur kinerja suatu unit bisnis atau departemen dalam organisasi. Akuntansi pertanggungjawaban merupakan salah satu konsep dari akuntansi manajemen dan sistem akuntansi yang dikaitkan dan disesuaikan dengan pusat-pusat pertanggungjawaban yang ada dalam organisasi. Pusat-pusat pertanggungjawaban tersebut terdiri dari pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba dan pusat investasi. Akuntansi pertanggungjawaban melaporkan hasil evaluasi dan penilaian kinerja yang berguna bagi pimpinan dalam penyusunan rencana kerja periode mendatang, baik untuk masing-masing pusat pertanggungjawaban maupun untuk kepentingan perusahaan secara keseluruhan.

# BAB 10

## *INVESTMENT CENTER DAN TRANSFER PRICING*

### **Latar Belakang**

Globalisasi saat ini telah merambah pada berbagai sektor di berbagai negara, tidak hanya negara maju, tetapi juga negara-negara dunia berkembang dan dunia ketiga. Perubahan dalam berbagai aktivitas bisnis telah terjadi mengikuti arus globalisasi, sehubungan dengan itu peranan akuntansi pun semakin dibutuhkan terutama untuk memperoleh informasi. Salah satu diantaranya adalah peranan akuntansi sebagai alat penilaian kinerja yang kita kenal dengan akuntansi pertanggungjawaban.

Secara umum akuntansi pertanggungjawaban merupakan suatu sistem dan prosedur akuntansi yang membagi perusahaan ke dalam pusat pertanggungjawaban dan mendelegasikan wewenang pada setiap manajer yang bertanggungjawab atas pusat-pusat pertanggungjawaban tersebut. Dengan adanya sistem ini, kinerja para manajer pusat pertanggungjawaban akan diukur dan dinilai berdasarkan pertanggungjawaban yang diberikan. Sistem pertanggungjawaban dapat pula memberikan informasi yang berguna untuk perencanaan, pengendalian, pelaporan, dan pengukuran kinerja setiap pusat pertanggungjawaban.

Namun, hal ini akan menjadi sulit apabila suatu perusahaan memiliki cabang yang terletak di negara lain dalam menentukan harga penjualan dan biaya-biaya yang dikeluarkan dalam rangka pengawasan dan pengukuran kinerja perusahaan. Oleh karena itu, untuk menentukan harga jual dan biaya produksi perusahaan melakukan *transfer pricing*.

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

Pusat pertanggungjawaban sesuai prinsipnya dibentuk untuk mencapai sasaran tertentu, jadi sasaran dari masing-masing individu dalam perusahaan harus diarahkan agar selaras, serasi dan seimbang dalam usaha mencapai sasaran umum perusahaan.

Pusat investasi adalah suatu pusat pertanggungjawaban dalam suatu organisasi yang kinerjanya dinilai atas dasar pendapatan, biaya dan sekaligus investasi (aktiva dan modal). Prestasi pusat pertanggungjawaban diukur dengan menghubungkan laba yang diperoleh dan investasi yang bersangkutan. Ukuran prestasi yang sering dipakai pada pusat investasi ini adalah *Return on Investment* (ROI) yang dihitung dengan rumus:

$$\text{ROI} = \frac{\text{Net Operating Income}}{\text{Total Asset}}$$

### ***Transfer Pricing***

*Organization for Economic Co Operation and Development* (OECD) menyatakan harga transfer (*transfer pricing*) adalah harga yang ditentukan dalam transaksi antar divisi pada sebuah perusahaan multinasional, meskipun harga transfer yang ditetapkan tersebut menyimpang dari harga pasar wajar. Harga transfer dapat menyimpang dari harga wajar di pasar karena posisi perusahaan yang berada dalam keadaan bebas untuk menggunakan prinsip yang tepat bagi perusahaan.

*Transfer pricing* disebut juga dengan *intercompany pricing*, *intercorporate pricing*, *interdivisional* atau *internal pricing* yang merupakan harga untuk pengendalian manajemen atas transfer barang dan jasa antar anggota atau antar divisi dalam suatu perusahaan. *Transfer pricing* biasanya ditetapkan untuk produk-produk *intermediate* yang merupakan barang-barang dan jasa yang dipasok oleh divisi penjual kepada divisi pembeli dalam satu perusahaan.

### **Tujuan *transfer pricing***

1. Mentransmisikan data-data keuangan diantara divisi perusahaan ketika menggunakan barang dan jasa satu sama lain. *Transfer pricing* dapat dimanfaatkan guna memberi evaluasi kinerja divisi dan memotivasi manajer divisi penjual dan divisi pembeli menuju keputusan yang selaras dengan tujuan perusahaan;
2. Merupakan salah satu alat yang digunakan oleh banyak perusahaan dalam menilai kinerja, pengukuran kinerja dengan menghitung tingkat *Return on Investment*;
3. Pengelolaan pajak yang dapat diatur sedemikian rupa sehingga pajak yang dikenakan tidak akan terlalu tinggi sehingga meminimalisasi manipulasi dan praktik curang dalam *transfer pricing*, terutama jika tujuan perusahaan berfokus pada *earning after tax*.

### ***Transfer Pricing* dan Perusahaan Multinasional**

Perusahaan multinasional adalah sebuah perusahaan yang beroperasi di berbagai negara dengan membuka cabang, mengorganisasikan anak perusahaan atau melakukan kontrak keagenan. *Transfer pricing* yang dilakukan perusahaan multinasional tergolong dalam *transfer pricing transnasional*. *Transfer pricing* dapat merupakan *instrument* perencanaan dan pengendalian mekanisme arus sumber daya ekonomi bagi perusahaan secara keseluruhan. Untuk keperluan dan pengendalian manajerial, suatu entitas legal atau entitas ekonomi dapat dipecah ke dalam beberapa pusat pertanggungjawaban.

Perbedaan antara *intracompany transfer* dengan *intercompany transfer*. *Intracompany* merujuk pada transfer antar divisi pada suatu entitas sedangkan *intercompany* mengacu pada transfer antar entitas dalam satu keluarga besar perusahaan (antara perusahaan yang masih berada dalam satu grup).

Dampak *transfer pricing* terhadap perusahaan:

1. Dampak terhadap ukuran kinerja divisi, harga yang dikenakan untuk barang yang ditransfer mempengaruhi biaya divisi pembeli dan pendapatan divisi penjual. Artinya, laba kedua divisi tersebut

sebagaimana juga evaluasi dan kompensasi para manajer dipengaruhi harga transfer;

2. Dampak terhadap keuntungan perusahaan, meskipun harga transfer secara aktual tidak mempengaruhi perusahaan secara keseluruhan, namun penetapan harga transfer ternyata mampu mempengaruhi tingkat laba yang dihasilkan oleh perusahaan. Jika mampu mempengaruhi perilaku divisi dan pajak penghasilan, maka divisi yang menetapkan harga transfer akan memaksimalkan laba divisi.

### **Metode Transfer Pricing**

Prinsip dasar dalam penetapan harga transfer adalah bahwa harga transfer sebaiknya serupa dengan harga yang akan dikenakan seandainya produk tersebut dijual ke konsumen luar atau dibeli dari pemasok luar. Jika ditinjau dari segi ekonomi dan manajemen, konsep dasar harga transfer adalah:

1. Dari segi ekonomi

Jadi prinsip dasar dari transfer harga adalah memaksimalkan laba perusahaan. Sehingga, perusahaan harus secara berkala menjual produk sampai dengan titik dimana tambahan biaya karena adanya tambahan unit yang diproduksi dan dijual (*marginal cost*) lebih rendah dibandingkan dengan penghasilan yang diperoleh dari penjualan unit tersebut (*marginal revenue*). Dalam hal penentuan harga untuk perusahaan yang terintegrasi, harga harus ditentukan berdasarkan *marginal cost* produsen.

2. Dari segi manajemen

*Transfer pricing* lebih ditujukan untuk mengukur kinerja divisi, laba perusahaan secara keseluruhan, dan otonomi divisi menilai motivasi dan *performance* setiap divisi dalam rangka mencapai tujuan perusahaan.

Dalam penentuan tersebut, perusahaan-perusahaan divisionalisasi menggunakan beberapa metode, diantaranya:

- a. Harga transfer atas dasar biaya (*cost-based transfer pricing*), perusahaan menetapkan harga transfer berdasarkan biaya variabel dan biaya tetap dalam 3 bentuk yaitu *full cost*, *full cost-plus mark-up*, dan gabungan antara biaya variabel dan biaya tetap;

- b. Harga transfer atas dasar harga pasar (*market basis transfer pricing*), merupakan ukuran yang paling memadai karena bersifat independen. Namun, keterbatasan informasi pasar terkadang menjadi kendala dalam menggunakan *transfer pricing* yang berdasarkan harga pasar;
- c. Harga transfer negosiasi (*negotiated transfer pricing*), perusahaan memperkenankan divisi yang berkepentingan dengan harga transfer untuk melakukan negosiasi sebagai cerminan perspektif kontrolabilitas yang inheren dalam pusat pertanggungjawaban karena setiap divisi yang berkepentingan pada akhirnya akan bertanggung jawab terhadap harga transfer yang dinegosiasikan.

### **Penentuan Harga Transfer Berdasarkan Biaya**

Yang harus diperhatikan jika biaya dijadikan sebagai dasar penentuan harga transfer:

1. Metode penentuan harga transfer harus mendorong divisi penjual senantiasa melakukan perbaikan efisiensi dan produktivitasnya;
2. Jika terjadi ketidakefisienan pada divisi penjual, tidak boleh dialihkan ke divisi pembeli melalui harga transfer;
3. Untuk menentukan harga transfer harus terdapat aturan.

Rumus umum yang digunakan harga transfer:

$$\text{Harga Transfer} = \text{Biaya Penuh} + \text{Laba}$$

Kelemahan penentuan harga transfer atas dasar biaya, yaitu:

1. Biaya penuh divisi penjual akan diperiksa/disetujui oleh divisi yang terlibat, sehingga bisa saja terdapat biaya yang akan ditolak divisi pembeli sebagai biaya yang tidak efisien dan jika terdapat pembelian dalam jumlah yang banyak, maka divisi pembeli akan meminta potongan harga;
2. Sulit untuk menentukan laba/ROI yang wajar bagi divisi penjual, sementara ini menjadi dasar penilaian kinerja divisi penjual; dan

3. Harus terdapat persetujuan terlebih dahulu antar divisi penjual dan pembeli mengenai biaya apa saja yang dapat diterima sebagai dasar penentuan harga transfer.

### **Penentuan Harga Transfer Berdasarkan Harga Pasar**

Jika produk yang akan ditransfer memiliki harga pasar (*opportunity cost*) sehingga dapat dijadikan dasar yang adil. Namun harga pasar ini terdapat kekurangan yaitu:

1. Tidak semua produk punya harga pasar;
2. Divisi penjual punya pasar yang sudah pasti (divisi pembeli) sehingga keuntungan ini hanya dinikmati oleh divisi pembeli saja (divisi penjual hanya dituntut harus bisa mencapai harga pasar);
3. Menentukan harga pasar terkadang sulit saat harga pasar sangat berfluktuatif.

### **Pengukuran Kinerja Pusat Investasi**

*Return of Investment (ROI)*

1.  $ROI = \text{Laba operasi} / \text{Aktiva operasi rata-rata}$
2.  $\text{Aktiva operasi rata-rata} = (\text{Nilai buku bersih awal} + \text{nilai buku bersih akhir}) / 2$

Margin adalah rasio dari laba operasi terhadap penjualan. Hal ini menunjukkan jumlah laba operasi yang dihasilkan dari setiap penjualan, sedangkan perputaran adalah suatu ukuran lain yang dihitung dengan membagi pendapatan penjualan dengan aktiva operasi rata-rata.

### **Kelebihan *Return of Investment (ROI)***

1. Mendorong manajer untuk fokus pada hubungan antara penjualan, biaya-biaya dan investasi;
2. Mendorong manajer untuk fokus pada efisiensi biaya;
3. Mendorong manajer untuk fokus pada efisiensi aset operasi.

### **Kelemahan *Return of Investment (ROI)***

1. Mengakibatkan fokus yang sempit pada *profitabilitas* divisi dengan mengorbankan *profitabilitas* keseluruhan perusahaan;
2. Mendorong para manajer untuk berfokus pada keuntungan jangka pendek, yang justru akan membebani badan usaha secara jangka panjang.

### ***Residual Income***

1. Laba residu adalah kelebihan laba operasi divisional diatas jumlah minimal laba operasi yang dikehendaki;
2. Rumus umum:

Laba residu= Laba operasi divisional –(aset perusahaan x tingkat ROI)

Keunggulan:

1. Mencegah kemungkinan manajer segmen menolak investasi yang menurut ROI tidak menguntungkan tetapi secara keseluruhan memberikan keuntungan;
2. Mempertimbangkan tingkat ROI minimal karena penggunaan aset yang berbeda tiap divisi.

Kelemahan:

Tendensi manajemen berperilaku jangka pendek yang mengesampingkan dampak jangka panjang, seperti:

1. Pengabaian beban/pengeluaran kritis, contoh beban reparasi mesin;
2. Penggunaan input bermutu rendah untuk memangkas biaya;
3. Keputusan penjualan yang tidak tepat.

### **Nilai tambah ekonomi**

Nilai tambah ekonomi (*economic value added - EVA*) adalah laba bersih (laba operasi dikurangi pajak) dikurangi total biaya modal tahunan. Jika, EVA positif maka perusahaan sedang menciptakan kekayaan, dan apabila EVA negatif maka perusahaan sedang menyiapkan modal. EVA membantu

perusahaan untuk menentukan apakah uang yang didapatkan lebih besar dari pada uang yang digunakan untuk mendapatkan uang tersebut. EVA membantu mendorong perilaku yang tepat dari setiap divisi dan menekankan bahwa pendapatan operasi saja tidaklah cukup, karena terdapat biaya modal aktual.

### **Rangkuman**

Harga transfer merupakan mekanisme untuk mendistribusikan pendapatan yang dihasilkan dari pusat laba yang bertanggung jawab secara bersamaan untuk pendapatan perusahaan sehingga dapat tercapai sasaran yang telah ditetapkan. Prinsip dasar dalam penetapan harga transfer adalah bahwa harga transfer sebaiknya serupa dengan harga yang akan dikenakan seandainya produk tersebut dijual ke konsumen luar atau dibeli dari pemasok luar.

Konsep dasar harga transfer dari segi ekonomi adalah perusahaan harus secara berkala menjual produk sampai dengan titik dimana tambahan biaya karena adanya tambahan unit yang diproduksi dan dijual (*marginal cost*) lebih rendah dibandingkan dengan penghasilan yang diperoleh dari penjualan unit tersebut (*marginal revenue*). Dalam hal penentuan harga untuk perusahaan yang terintegrasi, harga harus ditentukan berdasarkan *marginal cost* produsen. Sementara, dari segi manajemen harga transfer lebih ditujukan untuk mengukur kinerja divisi, laba perusahaan secara keseluruhan, dan otonomi divisi menilai motivasi dan *performance* setiap divisi dalam rangka mencapai tujuan perusahaan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Alberto, Díaz de Junguitu, Erlantz, Allur, 2019. The Adoption of Environmental Management Systems Based on ISO 14001, EMAS, and Alternative Models for SMEs: A Qualitative Empirical Study. Sustainability, MDPI, . Open Access J. 11 (24), 1–17.
- Alonso-Pauli, E., Andre, F.J., 2015. Standardized environmental management systems as an internal management tool Resour. Energy Econ. 40, 85–106.
- Argyris, C., 1952. The Impact of Budgets on People. Itacha. N.Y.: Prepared for The Controllershship Foundation. at Cornell University.
- Ariely Dan. (2009) “The End of Rational Economics” Harvard Business Review
- Askarany, D., Yazdifar, H., Saeed, A., 2009. Supply chain management, activity-based costing and organisational factors. Int. J. Prod. Econ. 127, 238–248.
- Atkinson, A. A., Balakrisnan, R., Booth, P., Cote, J. M., Groot, T., Malmi, T., Roberts, H., Uliana, E. & Wu, A., “New Directions in Management Accounting Research”, Journal of Management Accounting Research, Vol. 9, 1997, pp. 80–108
- Bank, D.E., McIlrath, T., 2009. Utilizing time-driven activity-based costing in the emergency department. Ann. Emerg. Med. 3 (54), S5.
- Barros, R.S., da Costa Ferreira, A.M.D.S., 2017. Time-driven activity-based costing: designing a model in a Portuguese production environment. Qual. Res. Account. Manag. 14 (1), 2–20.
- Becker, W., Ulrich, P., Staffel, M., 2011. Management accounting and controlling in German SMEs: do company size and family influence matter? Int. J. Entrepreneurial Ventur. 3 (3), 281–300.
- Behery, Mohamed, Jabeen, Fauzia, Parakandi, Mohammed, 2014. Adopting a contemporary performance management system: a fast-growth small-to-medium enterprise (FGSME) in the UAE. Int. J. Prod. Perform. Manag. 63. <https://doi.org/10.1108/IJPPM-07-2012-0076>.
- Bennett, M., James, P., 1997. Environment Related Management Accounting: Current Practice and Future Trends, 17. Greener Management International, Spring, pp. 33–51.
- Berisha, V., 2017. Strategic management of costs: a new tool to gain competitive advantage. In: Advances in Applied Economic Research. Springer, Cham, pp. 239–254.
- Bhimani, A., Horngren, C., Datar, S., Rajan, M., 2012. Management and Cost Accounting, fifth ed. FT/Pearson, Hemel Hempstead, UKBingham,
- Bisogno, Marco, Giovanni, Vaia, 2017. The role of management accounting in family business succession. Afr. J. Bus. Manag. 11 (21), 619–629. <https://doi.org/10.5897/AJBM2017.8396>. NemNe.
- Carli, G., Canavari, M., Grandi, A., 2014. Introducing activity-based costing in farm management: the design of the FarmBO system. Int. J. Agric. Environ. Inf. Syst. 5 (4), 69–84.
- Cengage Learning EMEA, United Kingdom., p. 30

- Chan, Lilian. Y., & Yuan, Yufei (1990). Dealing with fuzziness in *cost-volume-profit* analysis. *Accounting and Business Research*, 20(78), 83–95.
- Chandra Sekaran, S., Yap, H.J., Musa, S.N., Liew, K.E. et al., 2021. The implementation of virtual reality in digital factory—a comprehensive review 115, p. 1349.
- Chenhall, R. H., “Reliance on Manufacturing Performance Measures, Total Quality Management and Organisational Performance”, *Management Accounting Research*, Vol. 8, 1997, pp. 187–206
- Cidav, Z., Mandell, D., Pyne, J., Beidas, R., Curran, G., Marcus, S., 2020. A pragmatic method for *costing* implementation strategies using time-driven activity-based *costing*. *Implement. Sci.* 15, 1–15.
- Cidav, Z., Mandell, D., Pyne, J., Beidas, R., Curran, G., Marcus, S., 2020. A pragmatic method for *costing* implementation strategies using time-driven activity-based *costing*. *Implement. Sci.* 15, 1–15.
- Cioffi, R., Travagliani, M., Piscitelli, G., Petrillo, A. et al., 2020. Artificial Intelligence and Machine Learning Applications in Smart Production: Progress, Trends, and Directions 12, p. 492
- Cohen, Michael D., March, James G., Olsen Johan P. (1972) “A Garbage Can Model of Organizational Choice.” *Administrative Science Quarterly* Vol. 17, No. 1:1-25.
- Cooper, D. J., “A Social and Organizational View of Management Accounting”, in M. Bromwich & A. G. Hopwood (eds), *Essays in British Accounting Research* (London: Pitman, 1981).
- Dalci, I., Tanis, V., Kosan, L., 2010. Customer *profitability* analysis with time-driven activity-based *costing*: a case study in a hotel. *Int. J. Contemp. Hosp. Manag.* 22 (5), 609–637.
- Devece, C., Palacios-Marqués, D., Galindo-Martín, M.´A., Llopis-Albert, C., 2017. Information systems strategy and its relationship with innovation differentiation and organizational performance. *Inf. Syst. Manag.* 34 (3), 250–264
- Dikhanbayeva, D., Shaikholla, S., Suleiman, Z., Turkyilmaz, A., 2020. Assessment of Industry 4.0 Maturity Models by Design Principles 12, p. 9927.
- doi:10.1016/j.emj.2020.03.003.
- Drury, C., 2012. *Management and Cost Accounting*. In: Eighth edition.
- Efstein, M. & Manzoni, J. F., “Implementing Corporate Strategy: From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards”, *European Management Journal*, Vol. 2, 1998, pp. 190–203.
- Everaert, P., Bruggeman, W., Sarens, G., Anderson, S.R., Levant, Y., 2008. Cost modeling in logistics using time-driven ABC: experiences from a wholesaler. *Int. J. Phys. Distrib. Logist. Manag.* 38 (3), 172–191.
- Flegm, E.H., 1996. *The future of management and financial accounting*.
- Frew, B.A., Milligan, M., Brinkman, G., Bloom, A., Clark, K., Denholm, P., 2016. Revenue sufficiency and reliability in a zero marginal *cost* future (No. NREL/CP-6A20- 66935). National Renewable Energy Lab. (NREL), Golden, CO (United States).

- Fröhler, B., Anthes, C., Pointecker, F., Friedl, J. et al., 2022. A Survey on Cross-Virtuality Analytics 41, p. 465.
- Ganorkar, A.B., Lakhe, R.R., Agrawal, K.N., 2018. Time driven activity-based costing (TDABC) model for cost estimation of assembly for a SSI. *Int. J. Product. Manag. Assess. Technol.* 6 (2), 56–69.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., Brewer, P. C., Cheng, N. S., dan Yuen, K. C. K. 2015. *Managerial Accounting (Second Edition ed.)*. New York: McGraw-Hill Education
- Gervais, M., Levant, Y., Ducrocq, C., 2010. Time-driven activity-based costing (TDABC): an initial appraisal through a longitudinal case study. *J. Appl. Manag. Account. Res.* 8 (2),
- Ghatee M, Hashemi SM. Optimal network design and storage management in petroleum distribution network under uncertainty. *Eng Appl Artif Intell* 2009;22(4/5):796–807.
- Gopalan, R.S., Ravibabu, M., Sahu, S., 2017. The implementation of an Activity-Based Costing (ABC) system in a manufacturing company. *Procedia Manufacturing* 13, 932-939. doi: 10.1016/j.eastsj.2020.100001.
- Gopalan, R.S., Ravibabu, M., Sahu, S., 2020. Alternative approach to costing on Indian Railways: Linking outputs and expenses to activity centers. *Asian Transport Studies* 6. doi: 10.1016/j.eastsj.2020.100001.
- Gosselin, M., 2006. A review of activity-based costing: technique, implementation, and consequences. In: *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, pp. 641–671.
- Gunasekaran, A., Williams, H.J., McGaughey, R.E., 2005. Performance measurement and costing system in new enterprise. *Technovation* 25 (5), 523–533.
- Hadid, W., Al-Sayed, M., 2021. Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research* 50. doi:10.1016/j.mar.2020.100725.
- Havard, V., Trigunayat, A., Richard, K., Baudry, D., 2019. Collaborative Virtual Reality Decision Tool for Planning Industrial Shop Floor Layouts 81, p. 1295.
- Herath, S.K., Wickramasinghe, D., Indrani, M.W., 2010. A teaching case on implementing an activity-based costing system in a service firm: Lakhiru insurance company. *Int. J. Manag. Financ. Account.* 2 (2), 177–195.
- Hilton, Ronald W., David E.Platt. 2014. *Managerial Accounting, Creating Value in a Dynamic Business Environment (Tenth Edition)*. New York: McGraw-Hill Education
- Ittner, C. D. & Larcker, D. F., “Quality Strategy, Strategic Control Systems, and Organizational Performance”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, 1997, pp. 293–314.
- Javid, M., Hadian, M., Ghaderi, H., Ghaffari, S., Salehi, M., 2016. Application of the activity-based costing method for unit-cost calculation in a hospital. *Glob. J. Health Sci.* 8 (1), 165.

- Journal of Cost Management 10, 44–49.
- Kaplan, R.S. and Cooper, R., 1998. Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. In: Harvard Business School Press, Boston, MA, pp. 12–13.
- Kaplan, R.S., Atkinson, A.A., 1989. Advanced Management Accounting. 3 Prentice-Hall, USA
- Kieroth, A., Brunner, M., Bachmann, N., Jodlbauer, H. et al., 2022. Investigation on the acceptance of an Industry 4.0 maturity model and improvement possibilities 200, p. 428.
- Kir, H., Erdogan, N., 2021. A knowledge-intensive adaptive business process management framework. Information Systems, 95 doi: 10.1016/j.is.2020.101639
- Kitching, K., Mashruwala, R., Pevzner, M., 2016. Culture and cost stickiness: a cross-country study. Int. J. Account. 51 (3), 402–417.
- Miller, F., Drake, A., 2016. Using information asymmetry to mitigate hold-ups in supply chains. Management Accounting Research 32, 16–26 doi: 10.1016/j.mar.2015.11.001
- Ojha, D., Patel, P., Sridharan, S., 2020. Dynamic strategic planning and firm competitive performance: A conceptualization and an empirical test. International Journal of Production Economics 222. doi: 10.1016/j.ijpe.2019.09.030
- Schumacher, A., Erol, S., Sihn, W., 2016. A Maturity Model for Assessing Industry 4.0 Readiness and Maturity of Manufacturing Enterprises 52, p. 161.
- Schutz, K., Kasser, M., Blome, C., 2020. How to achieve cost savings and strategic performance in purchasing simultaneously: A knowledge-based view. Journal of Purchasing and Supply Management 26.2. doi: 10.1016/j.pursup.2019.04.002
- Singh, N.P., Hong, P.C., 2020. Impact of strategic and operational risk management practices on firm performance: An empirical investigation. European Management Journal 5.38, 723–735.
- Slagmulder, R., Devoldere, B., 2018. Transforming under deep uncertainty: A strategic perspective on risk management. Business Horizons 61.5, 733–743. doi: 10.1016/j.bushor.2018.05.001
- Stern, J., Stewart, G., Chew, D., 1995. The EVA® financial management system Journal of Applied Corporate Finance Summer, 32–46
- Vovchenko, N.G., Andreeva, O.V., Orobinsky, A.S., Sichev, R.A., 2019. Risk control in modeling financial management systems of large corporations in the digital economy. International Journal of Economics and Business Administration 7, 3–15.
- Yoshikawa, T., Innes, J., Mitchell, F., Tanaka, M., 1993. Contemporary Cost Management. Chapman and Hall, London

## Tentang Penulis



### **Dr. Iriyadi, Ak., M.Comm., CA.**

Dr. Iriyadi, Ak., M.Comm., CA. adalah dosen tetap Institut Bisnis dan Informatika Kesatuan di Bogor. Penulis menyelesaikan studi Spesialisasi Akuntansi di Sekolah Tinggi Akuntansi Negara, Master Degree in Commerce di University of South Australia di Adelaide, dan Doktor ilmu Akuntansi di Universitas Padjadjaran Bandung

Penulis memiliki pengalaman kerja sebagai auditor pemerintah di BPKP, Internal Auditor, Risk Management dan GCG di BUMN, dan Staf Ahli. Pengalaman di perguruan tinggi, pernah menjabat sebagai ketua program studi, wakil ketua/rektor STIE Kesatuan dan IBI Kesatuan, dan Senat Akademik. Sebagai dosen, penulis aktif dalam kegiatan IAI, menulis buku referensi, buku ajar, melakukan penelitian dan publikasi hasil penelitian di berbagai jurnal terakreditasi nasional maupun internasional.

Email Penulis: iriyadi@ibik.ac.id



### **Dr. Hj. Lesi Hertati, SE., M.Si., Ak.CA.CTA.ACPA.CAPF.CAPM.CLAC**

Penulis adalah Dosen Tetap di Fakultas Ekonomi Akuntansi Universitas Indo Global Mandiri. Dan menyelesaikan pendidikan S1 jurusan Akuntansi pada tahun 1995 Ketertarikan penulis dalam ilmu Akuntansi adalah semenjak saya SMEA, kemudian melanjutkan D3 Akuntansi tahun 1994, lalu tahun 1998 melanjutkan S1 Akuntansi, tahun 2005 selanjutnya melanjutkan S2 Ilmu Ekonomi pada Universitas Sriwijaya, kemudian 2012- 2014 menempuh PPAk (Program Profesi Akuntan pada Universitas Sriwijaya dan pada tahun 2014- 2019 melanjutkan Strata Tiga Doktor Ilmu Akuntansi pada Universitas Padjadjaran Bandung memperoleh gelar (Doktor). Bidang keahlian saya pada Sistem Informasi Akuntansi Manajemen (SIAM), saya mengajar pada mata kuliah AKMEN, SIM, SIA, Metode Penelitian Akuntansi, Etika Bisnis dan Profesi, dan Certified keahlian yang saya peroleh didapat dari ujian baik dari dalam maupun dari luar negeri pada 2019 saya mendirikan Kantor Jasa Akuntan atas Izin PPPK dari Kementerian Keuangan. Penulis Aktif menulis book Chapter dan Journal serta Pengabdian Kepada Masyarakat semenjak tahun 2015 hingga sekarang.

Email Penulis: hertatilesi@yahoo.co.id



### **Riecha Santiecha, SE., M.Ak, CGAA., CRMO, CGAE**

Penulis adalah Auditor Ahli Muda di Inspektorat Utama Badan Riset dan Inovasi Nasional (BRIN) sejak tahun 2021 s.d sekarang. Dia menyelesaikan pendidikan S1 jurusan Akuntansi pada tahun 2008 pada Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi (STIE) Kesatuan kemudian melanjutkan S2 jurusan Akuntansi Pemerintahan pada tahun 2016-2017. Penulis memiliki pengalaman kerja sebagai internal auditor pada PT Sierad Produce Tbk (2008), *accounting staff* pada PT LG Electronics Indonesia (2008-2009), auditor pada Lembaga Ilmu Pengetahuan Indonesia (2009-2021). Sebagai auditor, penulis aktif mengikuti berbagai pelatihan terkait *accounting* dan *auditing* seperti *Certified Government Accounting Associate (CGAA)*, *Certified Risk Management Officer (CRMO)*, dan *Certified Government Accounting Expert (CGAE)*.

Email Penulis: ichaa1803@gmail.com

Manajemen organisasi perlu melakukan berbagai upaya untuk beradaptasi dengan lingkungan bisnis yang dihadapi agar dapat memenuhi tuntutan stakeholders, perubahan paradigma bisnis juga telah merubah peran akuntan manajemen menjadi salah satu faktor yang dibutuhkan dalam menghadapi arus perubahan terutama dalam menyediakan informasi akuntansi yang up to date sehingga fungsi pengendalian dalam organisasi berjalan optimal dan dapat digunakan dalam pengambilan keputusan.

Perhitungan biaya dalam perusahaan akan sangat berguna dalam penentuan arah dan kebijakan yang akan diambil oleh manajemen. Estimasi biaya dapat digunakan untuk membuat berbagai keputusan bisnis, seperti: penentuan harga produk, pengembangan lini bisnis baru, dan kebijakan alokasi anggaran. Dalam penerapan manajemen biaya, terdapat sejumlah konsep dasar yang harus dipahami agar dapat memperoleh manfaat secara maksimal, yaitu nilai tambah (value added), biaya berbasis aktivitas, dan biaya target. Terdapat beberapa manfaat cost management, di antaranya sebagai bentuk perencanaan dan pengendalian bisnis, sebagai upaya peningkatan pelacakan biaya yang telah dikeluarkan perusahaan, mengoptimalkan kinerja life cycle suatu produk hasil produksi, sebagai dasar untuk membuat keputusan, dan bermanfaat sebagai alat untuk mengukur kinerja.

Perencanaan laba merupakan sebuah penentuan terhadap tindakan manajemen dalam jangka waktu tertentu yang berhubungan dengan target laba yang ingin dicapai. Dalam perencanaan laba, salah satu indikator yang tidak boleh dikesampingkan adalah faktor biaya, biaya (cost) adalah kas atau setara dengan kas yang dikorbankan (dibayarkan) untuk barang atau jasa yang diharapkan memberikan manfaat (pendapatan) pada saat ini atau mendatang bagi organisasi. Sementara, biaya yang akan memberikan manfaat (benefit) hanya pada periode berjalan/sekarang (current periode) biasanya dicatat sebagai beban (expense).

Cost behaviour adalah salah satu bagian dari akuntansi biaya, yang merupakan mekanisme pengendalian biaya yang digunakan oleh pelaku usaha untuk memberi batasan anggaran di setiap bagian guna meraih tujuan bisnis dan keuangan, cost behaviour bisa dikatakan sebagai hubungan antara total biaya dengan perubahan volume kegiatan yaitu biaya tetap, biaya variabel, dan biaya campuran.

Dalam sistem ABC, dasar yang digunakan untuk mengalokasikan biaya overhead disebut penggerak/pemicu (driver), pemicu sumber daya (resource driver) adalah berbagai aktivitas berbeda yang menggunakan sumber daya tersebut, sedangkan pemicu aktivitas (activity driver) adalah suatu dasar yang digunakan untuk mengalokasikan biaya dari suatu aktivitas ke produk, pelanggan, atau objek biaya final (final cost object).

### *Tim Penulis*

Iriyadi  
Lesi Hertati  
Riecha Santiecha

Untuk akses **Buku Digital**,  
Scan **QR CODE**



**Media Sains Indonesia**  
Melong Asih Regency B.40, Cijerah  
Kota Bandung - Jawa Barat  
Email : [penerbit@medsan.co.id](mailto:penerbit@medsan.co.id)  
Website : [www.medsan.co.id](http://www.medsan.co.id)

