

A hand holding a pencil is positioned over a calculator and a document. The calculator is a standard desktop model with black and blue keys. The document shows a list of numbers, including 14 564 765 322. The background is a blurred office setting.

**SYAMSUDDIN**



# **AKUNTANSI MANAJEMEN**

— (Mix Konvensional dan Kontemporer) —



# AKUNTANSI MANAJEMEN

(MIX KONVENSIONAL DAN KONTEMPORER)



**SYAMSUDDIN**



Penerbit K-Media  
Yogyakarta, 2022

---

**AKUNTANSI MANAJEMEN  
(MIX KONVENSIONAL DAN KONTEMPORER)**

viii + 281 hlm.; 15,5 x 23 cm

---

**ISBN: 978-623-316-905-9**

**Penulis** : Syamsuddin

**Tata Letak** : Nur Huda A.

**Desain Sampul** : Nur Huda A.

**Cetakan 1** : Juli 2022

Copyright © 2022 by Penerbit K-Media  
All rights reserved

Hak Cipta dilindungi Undang-Undang No 19 Tahun 2002.

Dilarang memperbanyak atau memindahkan sebagian atau seluruh isi buku ini dalam bentuk apapun, baik secara elektris maupun mekanis, termasuk memfotocopy, merekam atau dengan sistem penyimpanan lainnya, tanpa izin tertulis dari Penulis dan Penerbit.

---

**Isi di luar tanggung jawab percetakan**

---

Penerbit K-Media  
Anggota IKAPI No.106/DIY/2018  
Banguntapan, Bantul, Yogyakarta.  
e-mail: kmedia.cv@gmail.com

# KATA PENGANTAR

Bismillahirrahmanirrahim Assalamu Alaikum Warahmatulali Wabarakatu, Fuji Syukur Kehadirat Allah SWT penyusun dapat menyelesaikan buku akuntansi manajemen (Mix konvensional dan kontemporer).

Adapun maksud buku ini disusun untuk melengkapi literatur-literatur yang sudah ada sebelumnya. Buku ini ditulis dengan sangat sederhana agar mudah dimengerti dan dipahami bagi siapa saja yang membacanya. Mudah-mudahan dengan adanya buku ini dapat membantu para mahasiswa, masyarakat umum, dan pihak manajemen organisasi baik orientasi profit maupun non profit memahami lebih dalam tentang akuntansi manajemen Mix Konvensional dan Kontemporer.

Kami menyadari bahwa buku “Akuntansi Manajemen Mix Konvensional dan Kontemporer” ini masih sangat jauh dari kesempurnaan, oleh sebab itu kami mengharapkan kritik dan saran dari rekan-rekan staff pengajar dan pembaca

Demikian, semoga Tuhan Yang Maha Esa meridhoi dan memberkati kita semua dan selalu tetap dalam lindungan-Nya. Amiin

Wassalam

Penulis

**Syamsuddin**

# DAFTAR ISI

<b>KATA PENGANTAR .....</b>	<b>iii</b>
<b>DAFTAR ISI.....</b>	<b>iv</b>

## **BAB I**

<b>AKUNTANSI MANAJEMEN.....</b>	<b>1</b>
A. Pengertian Akuntansi Manajemen.....	1
B. Fungsi dan Tujuan Akuntansi Manajemen .....	2
C. Perbedaan Akuntansi Manajemen dengan Akuntansi Keuangan .....	2
D. Peran Akuntansi Manajemen dalam Organisasi .....	6
E. Peran Akuntansi Manajemen Sebagai Suatu Tipe Akuntansi .....	10
F. Perubahan Lingkungan Bisnis .....	17

## **BAB II**

<b>PRILAKU BIAYA .....</b>	<b>22</b>
A. Pengertian .....	22
B. Jenis-Jenis Prilaku Biaya.....	23
C. Metode-metode dalam Pemisahan Komponen Biaya .....	33

## **BAB III**

<b>HARGA POKOK VARIABEL (<i>VARIABLE COSTING</i>).....</b>	<b>43</b>
A. Pengertian .....	43
B. Tujuan Harga Pokok Variabel .....	45
C. Manfaat Harga Pokok Variabel .....	45
D. Penentuan Harga Pokok Produksi Menggunakan <i>Variabel     Costing</i> .....	46
E. <i>Full Costing</i> .....	48
F. Perbedaan <i>Variabel Costing</i> dan <i>Full Costing</i> .....	49

## **BAB IV**

<b>HUBUNGAN BIAYA, VOLUME, LABA .....</b>	<b>53</b>
A. Pengertian .....	53
B. Perencanaan Laba.....	56
C. Analisis Break Even Point.....	57
D. Margin Kontribusi .....	60
E. <i>Margin Of Safety</i> .....	66
F. Pengaruh Bauran Penjualan Terhadap Laba .....	68
G. Implikasi Penggunaan Analisis Biaya-Volume-Laba .....	68

## **BAB V**

<b>BIAYA RELEVAN .....</b>	<b>73</b>
A. Pengertian Biaya Relevan .....	73
B. Tujuan Biaya Relevan .....	79
C. Manfaat Biaya Relevan .....	83

## **BAB VI**

<b>PENENTUAN HARGA JUAL PRODUK DAN JASA.....</b>	<b>93</b>
A. Pengertian .....	93
B. Metode Penentuan Harga Jual .....	96

## **BAB VII**

<b>PUSAT-PUSAT PERTANGGUNGJAWABAN (DESENTRALISASI) .....</b>	<b>105</b>
A. Pengertian Desentralisasi .....	105
B. Akuntansi Pertanggungjawaban .....	110
C. Ukuran Kinerja Pusat Investasi .....	112
D. Harga Transfer .....	124

## **BAB VIII**

<b>HARGA TRANSFER.....</b>	<b>128</b>
A. Pengertian .....	128
B. Tujuan Harga Transfer .....	130
C. Sasaran Dari Harga Transfer .....	130

D. Manfaat Harga Transfer .....	132
E. Karakteristik Harga Transfer .....	133
F. Metode Penentuan Harga Transfer .....	133
G. Penentuan Harga Transfer Internasional :	
Variabel Yang Rumit .....	137
H. Penentuan Harga Transfer .....	139
I. Administrasi Harga Transfer .....	141
J. Harga Transfer Divisi Terintegrasi.....	142

## **BAB IX**

<b>MASTER BUDGETING .....</b>	<b>147</b>
A. Pengertian .....	147
B. Jenis – jenis Anggaran Induk ( <i>Master Budgeting</i> ).....	148
C. Tipe-Tipe Anggaran Induk.....	149
D. Jenis-Jenis Anggaran.....	150
E. Penyusunan Anggaran Induk ( <i>Master Budgeting</i> ).....	153
F. Tahap-Tahap Penyusunan <i>Operating Budgeting</i> .....	156
G. Anggaran.....	158

## **BAB X**

<b>ANGGARAN FLEKSIBEL.....</b>	<b>175</b>
A. Pengertian .....	175
B. Karakteristik Anggaran .....	175
C. Anggaran Fleksibel .....	176
D. Bentuk-bentuk Anggaran Fleksibel .....	177
E. Tujuan Anggaran Fleksibel .....	178
F. Karakteristik Anggaran Fleksibel .....	179
G. Manfaat Anggaran Fleksibel .....	179
H. Model Anggaran Fleksibel .....	180
I. Contoh Anggaran Fleksibel .....	181
J. Klasifikasi Biaya yang Sesuai Dengan Konsep Anggaran Biaya Fleksibel.....	188
K. Laporan Kinerja Aktual versus Fleksibel .....	191

## **BAB XI**

<b>CAPITAL BUDGETING .....</b>	<b>195</b>
A. Pengertian .....	195
B. Tujuan Penganggaran Modal.....	200
C. Metode Analisis <i>Capital Budgeting</i> .....	204
D. Proses <i>Capital Budgeting</i> .....	211

## **BAB XII**

<b>PENGUKURAN KINERJA <i>BALANCE SCORECARD</i>.....</b>	<b>215</b>
A. Pengertian .....	215
B. Karakteristik <i>Balance Scorecard</i> .....	216
C. Syarat Untuk Menyusun <i>Balance Scorecard</i> .....	217
D. Keunggulan <i>Balance Scorecard</i> .....	219
E. Kelemahan <i>Balance Scorecard</i> .....	220
F. Perspektif <i>Balance Scorecard</i> .....	221
G. Penilaian Kinerja.....	224

## **BAB XIII**

<b>ACTIVITY BASED MANAGEMENT (ABM), JUST IN TIME (JIT), ACTIVITY BASED BUDGETTING (ABB) .....</b>	<b>233</b>
A. <i>Activity Based Management</i> ( ABM ).....	233
B. Keunggulan utama <i>Activity Based Management</i> .....	234
C. <i>Activity Based Management</i> (ABM ) Model Components.....	236
D. Manfaat ABM .....	237
E. <i>Activity Based Costing</i> (ABC).....	239
F. Isu Perilaku & Implementasi ABM / ABC .....	242
G. Faktor – faktor yang Mendukung Keberhasilan Penerapan <i>Activity Based Management</i> .....	244
H. <i>Just In Time</i> ( JIT ) .....	245
I. <i>Activity Based Budgeting</i> ( ABB ).....	250

## **BAB XIV**

<b><i>QUALITY COST</i> .....</b>	<b>259</b>
A. Pengertian .....	259
B. Konsep Produktivitas .....	265
C. Pengukuran Biaya Kualitas .....	266
D. Pelaporan Biaya Kualitas .....	267
E. Pengendalian Biaya Kualitas .....	272
<b>DAFTAR PUSTAKA .....</b>	<b>280</b>

# BAB I

## **AKUNTANSI MANAJEMEN**

---

---

### **A. Pengertian Akuntansi Manajemen**

Akuntansi dapat dipandang sebagai suatu sistem yang mengolah masukan berupa data operasi dan data keuangan untuk menghasilkan keluaran berupa informasi akuntansi yang di butuhkan oleh pemakai. Akuntansi Manajemen atau 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 control.

Akuntansi manajemen sangat penting bagi perusahaan karena melalui akuntansi manajemen, perusahaan bisa menjalankan kinerjanya dengan maksimal. Bisa dibayangkan jika sebuah perusahaan tidak memiliki akuntansi manajemen yang dijadikan sebagai sarana untuk mengolah dan mengontrol serta mengendalikan manajemen perusahaan. Hal ini akan membuat perusahaan tidak akan berjalan sesuai dengan yang ditargetkan sebelumnya. Mengelola manajemen sebuah perusahaan sangat penting supaya perusahaan memiliki acuan dan pegangan sehingga tidak melenceng dari apa yang sudah ditetapkan. Jika perusahaan salah langkah dalam pengambilan keputusan perusahaan akan mengalami kerugian yang bisa berakibat buruk bagi jalannya roda perusahaan. Keputusan yang diambil oleh pihak manajemen berdasarkan informasi dan laporan dalam akuntansi manajemen menjadi kunci utama apakah bisa mengontrol dan memonitor semua komponen dan bagian penting dalam perusahaan. Oleh karena itulah, mengapa mempelajari dan menguasai akuntansi

manajemen bagi perusahaan itu penting bahkan hukumnya adalah wajib.

Akuntansi manajemen merupakan jaringan penghubung yang sistematis dalam penyajian informasi yang berguna dan dapat daya untuk membantu pimpinan perusahaan dalam usaha mencapai tujuan perusahaan yang telah ditetapkan sebelumnya. Informasi akuntansi manajemen dibutuhkan dan digunakan oleh semua tingkatan dalam lingkup manajemen, informasi akuntansi manajemen membantu para manajer menjalankan perannya dalam melakukan aktivitas perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan. Manajer menggunakan informasi akuntansi manajemen untuk mengidentifikasi dan menyelesaikan masalah serta mengevaluasi kinerja, informasi akuntansi manajemen dihasilkan melalui pengelolaan dalam suatu sistem yang disebut sistem informasi akuntansi manajemen.

## **B. Fungsi dan Tujuan Akuntansi Manajemen**

Sebuah perusahaan akan berjalan dengan efektif dan efisien jika dikelola dengan tepat. Para pengelola perusahaan, yaitu komisaris, dewan direktur, dan para manajer. Tergabung dalam suatu kelompok yang disebut manajemen perusahaan. Manajemen inilah yang bertanggungjawab untuk menggunakan sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan untuk memenuhi tujuan perusahaan. Adapun tujuan dari Akuntansi Manajemen adalah:

1. Menyediakan informasi yang dipergunakan dalam menghitung harga pokok jasa, harga pokok produk, dan tujuan lain yang diinginkan oleh manajemen.
2. Menyediakan informasi yang dipergunakan dalam perencanaan, pengendalian, pengevaluasian dan perbaikan berkelanjutan.
3. Menyediakan informasi untuk pengambilan keputusan.

## **C. Perbedaan Akuntansi Manajemen dengan Akuntansi Keuangan**

Pengertian akuntansi, akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen memang sangatlah berbeda. Akuntansi adalah proses pencatatan, perhitungan, pengidentifikasian, pengukuran dan

penyusunan informasi ekonomi dalam bentuk laporan keuangan suatu perusahaan yang digunakan untuk pengambilan keputusan. Akuntansi keuangan adalah akuntansi yang disusun untuk menghasilkan informasi dalam bentuk laporan keuangan yang ditujukan bagi pihak intern dan pihak ekstern atau pihak di luar perusahaan seperti pemerintah, investor, kreditor, dan lain-lain, laporan keuangan tersebut diantaranya meliputi laporan neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan modal, arus kas dan catatan atas laporan keuangan

Akuntansi manajemen adalah laporan keuangan yang disusun untuk menghasilkan informasi yang berguna bagi pihak internal perusahaan atau manajemen yang digunakan untuk pengambilan keputusan, informasi tersebut dapat berupa kebijakan-kebijakan yang tidak di publikasikan untuk pihak eksternal. Jadi pengertian akuntansi, akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen dapat dikatakan bahwa pengertian tersebut merupakan siklus atau rantai yang saling berhubungan antara satu dengan yang lainnya yang tidak bisa dipisahkan.

Persamaan akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen, keduanya sama-sama memberikan informasi untuk pengambilan keputusan. Informasi yang disusun di akuntansi keuangan ditujukan untuk pihak-pihak ekstern perusahaan seperti para investor, kreditor, pemerintah sedangkan laporan yang dihasilkan oleh akuntansi manajemen ditujukan untuk digunakan oleh pihak-pihak intern perusahaan seperti manajer masing-masing departemen/divisi. Perbedaan tujuan antara kedua akuntansi tersebut membawa konsekuensi pada perbedaan karakteristik akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen, meskipun keduanya mendasarkan pada data keuangan yang sama. Secara lengkap, perbedaan antara akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen dapat dijabarkan pada tabel dibawah ini.

<b>Faktor Pembeda</b>	<b>Akuntansi Manajemen</b>	<b>Akuntansi Keuangan</b>
Pengguna Informasi	Pihak-pihak internal organisasi yaitu berbagai tingkatan manajemen termasuk manajemen dimasing-masing departemen	Pihak-pihak eksternal, seperti investor, pemerintah, kreditur, supplier dan lain-lain
Dasar Penyusunan Laporan	Berdasarkan biaya yang dikeluarkan dan manfaat yang dihasilkan (sifat bebas sesuai dengan kebutuhan pihak manajemen)	Berdasarkan prinsip akuntansi yang diterima umum dan diperiksa berdasarkan norma pemeriksaan akuntansi (audit)
Orientasi Waktu Pelaporan	Prediksi/proyeksi/performa perusahaan untuk masa depan	Disusun berdasarkan data masa lalu (historis)
Objek Evaluasi	Peran manajer pada berbagai segmen/unit/departemen dalam suatu organisasi/perusahaan	Kondisi dan kemampuan ekonomi perusahaan secara keseluruhan
Waktu Pelaporan	Fleksibel, dapat disusun dengan rentang waktu pendek atau panjang (mingguan, bulanan, triwulan, semester, tahunan)	Kurang fleksibel, disusun pada saat laporan tahunan atau pelaporan

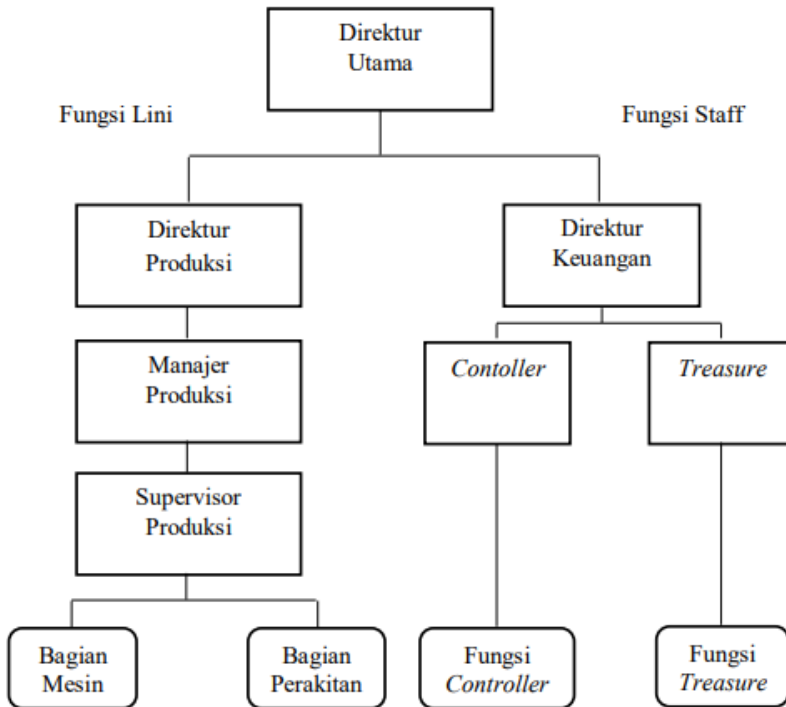
<b>Faktor Pembeda</b>	<b>Akuntansi Manajemen</b>	<b>Akuntansi Keuangan</b>
		tengah semester (secara periodik)
Bentuk Laporan	Bentuk terinci sesuai kebutuhan pihak manajemen	Bentuk ringkasan aktivitas keuangan perusahaan secara keseluruhan dan sudah baku sesuai aturan keuangan yang berlaku
Tingkat Kesulitan	Lebih sulit, melibatkan banyak disiplin ilmu dan pengetahuan	Lebih mudah, hanya berdasarkan disiplin ilmu akuntansi
Isi Laporan	Sesuai kebutuhan pihak manajemen seperti anggaran, laporan penggunaan biaya, laporan prestasi kerja, laporan analisis, laporan perkembangan penjualan dan sebagainya	Laporan keuangan yang terdiri dari neraca, laporan laba-rugi, perubahan modal, arus kas dan catatan atas laporan keuangan
Tingkat Presisi dan Akurasi	Presisi dan akurasinya lebih rendah, yang terpenting adalah kecepatan dan ketepatan	Presisi dan akurasinya lebih tinggi

<b>Faktor Pembeda</b>	<b>Akuntansi Manajemen</b>	<b>Akuntansi Keuangan</b>
	waktu pelaporan	
Sifat Mandatori	Tidak bersifat mandatori, yang terpenting manfaat dari informasi yang dihasilkan	Bersifat mandatori mengikuti badan atau penguasa tertentu

#### **D. Peran Akuntansi Manajemen dalam Organisasi**

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

Akuntansi manajemen mempunyai peranan besar dalam perusahaan, yaitu membantu pihak-pihak internal (direktur utama dan masing-masing tingkatan manajer dalam setiap unit/departemen) dalam pengambilan keputusan. Struktur Organisasi menggambarkan aliran wewenang dan tanggungjawab dalam organisasi. Kewenangan mengalir dari manajemen puncak ke manajemen yang berada di level bawahnya. Sebaliknya tanggung jawab mengalir dari manajemen lapisan paling bawah ke manajemen puncak. Untuk menjalankan tugasnya manajemen memerlukan orang lain untuk membantunya.



Dalam struktur organisasi di atas tergambar adanya desentralisasi. Desentralisasi merupakan pelimpahan wewenang pengambilan keputusan ke tingkat manajemen terbawah yang dimungkinkan. Hubungan dalam struktur organisasi dapat berbentuk hubungan lini dan staff. Jabatan lini adalah jabatan yang berhubungan langsung dengan pencapaian sasaran dasar suatu organisasi/perusahaan atau fungsi utama keberadaan organisasi. Jabatan lini terkait dengan aktifitas pokok perusahaan. Jabatan staff adalah jabatan yang tidak berhubungan langsung dengan pencapaian sasaran pokok perusahaan, jabatan staff terkait dengan aktifitas pendukung dalam perusahaan.

Peran pengontrol (*controller*) dan bendahara (*treasure*) merupakan dari fungsi staff. Akuntansi manajemen berada pada fungsi controller. Peran controller adalah menyiapkan laporan keuangan, laporan kinerja, laporan perencanaan pajak, pemeriksaan intern,

anggaran dan laporan lain untuk kepentingan internal dan eksternal perusahaan. Bagian yang berada dibawah controller dapat meliputi akuntansi keuangan, bagian akuntansi biaya dan bagian audit internal dan bagian sistem informasi. Sementara peran bendahara (treasure) adalah mengumpulkan kas, memonitor pengeluaran kas, memonitor persediaan kas, investasi jangka pendek, pendanaan utang dan penerbitan modal saham. Bagian yang berada dibawah treasure dapat meliputi bagian pajak, bagian penerimaan kas, bagian pengeluaran kas, bagian investasi dan bagian pendanaan.

Akuntansi Manajemen juga menyediakan informasi seperti:

1. Konsep dan fungsi biaya  
Pihak manajemen dapat memahami berbagai macam biaya dan fungsi biaya, sehingga dapat menentukan pengambilan keputusan yang tepat terkait biaya yang dikeluarkan.
2. Biaya relevan untuk pengambilan keputusan  
Akuntansi manajemen berperan dalam pengambilan keputusan dari berbagai alternatif untuk memilih salah satu alternatif yang tepat bagi perusahaan yaitu terkait konsep informasi biaya diferensial.
3. Penentuan biaya variabel (*variable costing*) dan biaya penuh (*full costing*)  
Perbedaan penghitungan perhitungan dengan metode penentuan kos variabel dan kos penuh yang bermanfaat bagi manajemen dengan menyediakan informasi penting untuk pembuatan keputusan dan pengendalian dengan pendekatan perilaku biaya dalam perhitungan laba/rugi.
4. Penentuan harga pokok produksi  
Akuntansi manajemen berperan untuk menentukan besarnya harga pokok produksi yang dikeluarkan, sehingga selanjutnya dapat menentukan laba yang diinginkan perusahaan dan harga jual produk dengan berbagai metode.

5. *Activity Based Costing System*  
Merupakan metode perhitungan yang menerapkan konsep biaya berdasarkan aktivitas untuk menghasilkan harga pokok produk yang lebih akurat. Metode ini membantu perusahaan mengurangi distorsi yang disebabkan oleh sistem penentuan harga pokok tradisional, sehingga dengan ABC dapat diperoleh biaya produk yang lebih akurat.
6. Analisis biaya volume laba  
Merupakan salah satu alat analisis yang bermanfaat bagi para manajer untuk melaksanakan tugasnya. Alat ini membantu memahami hubungan antara biaya, volume, dan laba dalam sebuah organisasi dengan memfokuskan hubungan antara lima elemen, yaitu: harga jual produk, volume atau tingkat kegiatan, biaya variabel per unit, jumlah biaya tetap, dan unit produk yang dijual.
7. Penentuan Harga Jual  
Merupakan penentuan besarnya harga yang akan dibebankan kepada konsumen yang diperoleh atau dihitung dari biaya produksi ditambah biaya non produksi dan ditambahkan dengan laba yang diharapkan.
8. Harga transfer  
Menyediakan informasi berupa perhitungan harga produk barang atau jasa yang ditransfer atau dipertukarkan antar pusat pertanggung jawaban dalam perusahaan.
9. Penganggaran modal (*Capital Budgeting*)  
Penganggaran modal digunakan untuk pihak manajemen dalam mengalokasikan dana/penanaman modal pada investasi baru dengan berbagai metode.
10. *Balance scorecard*  
Akuntansi manajemen berperan memberikan informasi akuntansi berupa pengukuran kinerja perusahaan dari perspektif keuangan dan non keuangan (pelanggan, bisnis internal, pertumbuhan dan pembelajaran).

## **E. Peran Akuntansi Manajemen Sebagai Suatu Tipe Akuntansi**

Peranan akuntansi manajemen sebagai suatu sistem pengolahan informasi keuangan dalam perusahaan dibagi menjadi tiga tingkatan, yaitu:

### **1. Pencatatan Skor (*Score Keeping*)**

Pencatatan skor dilakukan untuk memenuhi fungsi sebagai pencatat skor bagi manajemen, akuntansi dalam hal ini harus teliti, relevan dan andal sebagai syaratnya. Ketelitian pencatatan skor setiap manajer merupakan syarat mutlak, karena informasi yang disajikan kepada manajemen akan digunakan untuk mengevaluasi kinerja mereka. Agar akuntansi mampu berfungsi sebagai pencatat skor, skor yang dicatat dan disajikan harus mencerminkan kinerja yang digambarkan dalam skor tersebut. Relevansi skor akan dicapai jika pencatat memahami aktivitas yang dilakukan oleh manajemen.

### **2. Penarik Perhatian Manajemen (*Attention Directing*)**

Sebagai penarik perhatian manajemen, akuntansi menyajikan informasi penyimpangan pelaksanaan atau implementasi rencana yang memerlukan perhatian manajemen agar dapat merumuskan tindakan untuk mencegah terjadinya penyimpangan yang berkelanjutan. Tahap ini hanya dapat dicapai jika akuntansi manajemen telah menjadi pencatat skor yang baik.

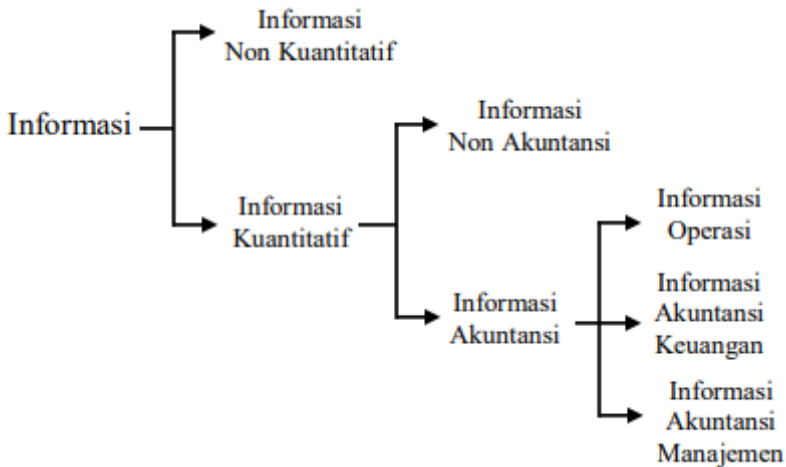
### **3. Penyedia Informasi untuk Pemecahan Masalah (*Problem Solving*)**

Informasi yang tersedia merupakan tahapan untuk pemecahan masalah (*problem solving*) yaitu tahapan perkembangan yang merupakan sebagai akibat lebih lanjut dari status perkembangan yang sebelumnya telah dicapai, yaitu sebagai pencatat skor dan penarik perhatian manajemen.

Informasi dapat diartikan suatu fakta, data, dan persepsi atau segala sesuatu yang dapat menambah pengetahuan sehingga bermanfaat bagi pemakainya. Informasi diperlukan oleh manusia untuk mengurangi ketidakpastian dalam pengambilan keputusan. Pengambilan keputusan selalu berhubungan dengan masa yang akan

datang, yang mengandung ketidakpastian dan selalu menyangkut pemilihan suatu alternative diantara berbagai alternatif yang tersedia.

Informasi akuntansi dapat dihubungkan dan digolongkan menjadi tiga golongan informasi yaitu: informasi operasi, informasi akuntansi keuangan, dan informasi akuntansi manajemen. Secara skematis dapat dilihat di bawah ini :



### 1. Informasi Operasi

Untuk melaksanakan kegiatan perusahaan sehari-hari, manajemen memerlukan berbagai informasi operasi seperti jumlah persediaan produk jadi yang ada digudang, jumlah produksi hari ini, jumlah jam kerja karyawan dalam satu minggu dan jumlah produk yang terjual hari ini. Informasi operasi ini merupakan bahan baku untuk mengolah tipe informasi akuntansi yang lain: informasi akuntansi keuangan dan informasi akuntansi manajemen.

### 2. Informasi Akuntansi

Informasi akuntansi keuangan diperlukan baik oleh manajemen (biasanya manajemen puncak) maupun pihak luar perusahaan seperti pemegang saham, bankir, dan kreditur yang lain, instansi pemerintah dan pihak luar yang lain. Seperti telah dijelaskan sebelumnya bahwa informasi akuntansi keuangan ini diperlukan

oleh pihak luar untuk pengambilan keputusan guna menentukan hubungan antara pihak luar tersebut dengan perusahaan. Informasi akuntansi keuangan ini dihasilkan oleh system pengolahan informasi keuangan yang disebut akuntansi keuangan. Informasi keuangan ini umumnya disajikan kepada pihak luar perusahaan dalam laporan keuangan berbentuk neraca, laporan laba rugi, laporan laba ditahan, laporan perubahan modal, laporan arus kas.

### **3. Informasi Akuntansi Manajemen**

Informasi akuntansi manajemen diperlukan oleh manajemen untuk melaksanakan tiga fungsi pokok manajemen; perencanaan, koordinasi, dan pengendalian kegiatan perusahaan. Informasi akuntansi manajemen ini dihasilkan oleh sistem pengolahan informasi keuangan yang disebut akuntansi manajemen. Informasi akuntansi manajemen ini disajikan kepada pihak manajemen perusahaan dalam berbagai laporan keuangan seperti anggaran, laporan penjualan, laporan biaya produksi, laporan biaya menurut pusat pertanggungjawaban, dan laporan biaya pemasaran.

Informasi akuntansi manajemen dibutuhkan oleh manajemen dari berbagai jenjang organisasi untuk menyusun rencana kegiatan perusahaan di masa yang akan datang. Kegiatan perencanaan ini meliputi pengambilan keputusan pemilihan alternatif tindakan dari berbagai yang mungkin dapat dilaksanakan di masa yang akan datang. Pengambilan keputusan itu sendiri pada dasarnya meliputi kegiatan perumusan masalah, penentuan berbagai alternatif tindakan untuk memecahkan masalah tersebut, penganalisaan konsekuensi setiap alternatif yang mungkin dilaksanakan dan perbandingan berbagai alternatif tindakan tersebut sehingga dapat dilakukan pemilihan alternatif terbaik yang akan dilaksanakan di masa yang akan datang. Informasi akuntansi manajemen sangat bermanfaat bagi manajemen terutama pada tahap pengambilan konsekuensi tiap alternative tindakan yang mungkin dalam proses pengambilan keputusan tersebut, sehingga memungkinkan manajemen melakukan pemilihan alternatif

tindakan yang terbaik diantara alternatif tindakan yang dipertimbangkan.

Informasi akuntansi manajemen dapat dihubungkan dengan tiga hal:

### **1. Objek Informasi (Informasi Akuntansi Penuh)**

Jika informasi akuntansi manajemen dihubungkan dengan objek informasi, seperti produk, departemen atau aktifitas maka akan dihasilkan konsep informasi akuntansi penuh. Informasi akuntansi penuh seluruh aktiva, seluruh pendapatan yang diperoleh dan seluruh sumber yang dikorbankan suatu objek informasi.

Unsur yang membentuk informasi akuntansi penuh adalah total aktiva, total pendapatan dan total biaya. Jika informasi akuntansi penuh berupa aktiva disebut dengan aktiva penuh (*full assets*). Informasi akuntansi penuh yang berupa sumber yang dikorbankan untuk suatu objek informasi disebut dengan biaya penuh (*full costs*). Objek informasi dapat berupa produk, keluarga produk, departemen, divisi, aktivitas atau perusahaan sebagai keseluruhan. Sedangkan informasi akuntansi penuh berupa pendapatan disebut dengan pendapatan penuh (*full revenues*).

Manfaat Informasi Akuntansi Penuh:

#### **a. Pelaporan Keuangan**

Pelaporan keuangan terbagi menjadi dua yaitu pelaporan keuangan kepada pihak luar dan pelaporan keuangan pada manajemen puncak. Pelaporan keuangan memerlukan informasi akuntansi penuh yang berupa informasi masa lalu. Informasi akuntansi penuh masa lalu yang bermanfaat adalah aktiva penuh, pendapatan penuh dan biaya penuh.

#### **b. Analisis Kemampuan Menghasilkan Laba (*Profitability Analysis*)**

Analisis kemampuan menghasilkan laba dapat diterapkan dalam berbagai objek informasi, diantaranya produk, keluarga produk (*product line*), aktivitas (*activities*), atau unit organisasi.

- c. Mengetahui biaya yang telah dikeluarkan untuk sesuatu.  
Untuk mengetahui berapa biaya sesuatu, informasi akuntansi penuh yang bermanfaat adalah biaya penuh masa lalu yang berkaitan dengan objek biaya. Biaya penuh yang telah dikeluarkan untuk sesuatu berperan bagi manajemen dalam:
- Evaluasi konsumsi sumber daya yang dikorbankan untuk sesuatu
  - Penyediaan informasi untuk memungkinkan manajemen melongok struktur biaya perusahaan pesaing yang digunakan untuk menghasilkan produk berupa barang atau jasa
  - Pengambilan keputusan membeli atau membuat sendiri
  - Penentuan harga jual produk (barang atau jasa)
  - Penyediaan kemudahan dalam penghilangan pemborosan dengan menyediakan informasi biaya untuk aktivitas bukan penambah nilai
  - Penyediaan informasi untuk improvement terhadap tingkat kemampuan barang atau jasa dalam menghasilkan laba dengan memantau total biaya daur hidup barang atau jasa
  - Penyediaan informasi untuk memungkinkan manajemen melakukan perencanaan, pengendalian dan pengambilan keputusan tentang biaya mutu (*quality costs*).
- d. Penentuan jual harga normal  
Informasi akuntansi penuh masa yang akan datang yang bermanfaat dalam penentuan harga jual normal adalah aktiva penuh dan biaya penuh. Biaya penuh yang dipakai sebagai dasar penentuan harga jual normal dapat dihitung dengan salah satu dari tiga pendekatan, yaitu *full costing*, *variable costing* atau *activitybased costing*.
- e. Penentuan harga transfer  
Ada dua macam pendekatan yang digunakan untuk menentukan harga transfer, yaitu penentuan harga transfer atas dasar biaya (*cost-based transfer price*) dan penentuan harga transfer atas dasar harga pasar (*market-based transfer price*).

- f. Penentuan harga jual yang diatur dengan peraturan pemerintah Informasi akuntansi penuh masa yang akan datang yang bermanfaat dalam penentuan harga jual yang diatur dengan peraturan pemerintah adalah aktiva penuh dan biaya penuh. Biaya penuh yang dipakai sebagai dasar penentuan harga jual yang diatur dengan peraturan pemerintah dihitung dengan menggunakan pendekatan *full costing*.
- g. Penyusunan program  
Dalam penyusunan program, manajemen memerlukan informasi akuntansi penuh masa yang akan datang berupa aktiva penuh, pendapatan penuh dan biaya penuh.

## 2. Alternatif yang akan dipilih (Informasi Akuntansi Diferensial)

Jika informasi akuntansi dihubungkan dengan alternative yang akan dipilih, yang sangat diperlukan oleh manajemen dalam pengambilan keputusan, maka akan dihasilkan konsep informasi akuntansi diferensial. Informasi akuntansi diferensial menyajikan informasi mengenai taksiran pendapatan, biaya dan atau aktiva yang berbeda jika suatu tindakan tertentu dipilih, dibandingkan dengan alternatif tindakan yang berbeda.

Konsep Informasi Akuntansi Diferensial merupakan informasi akuntansi yang dihubungkan dengan pemilihan alternatif suatu tindakan tertentu dibandingkan dengan tindakan lain. Dengan kata lain informasi tersebut diperlukan oleh manajemen untuk pengambilan keputusan mengenai pemilihan alternatif tindakan yang terbaik di antara alternatif yang tersedia.

Manfaat Informasi Akuntansi Diferensial:

- a. Pengambilan Keputusan untuk Membeli atau Membuat Sendiri
- b. Menjual atau Memproses Lebih Lanjut Suatu Produk
- c. Menghentikan atau Melanjutkan Produksi Produk tertentu
- d. Menerima atau Menolak Pesanan Khusus.

### 3. Wewenang Manajer (Informasi Akuntansi Pertanggungjawaban)

Jika informasi akuntansi dihubungkan dengan yang sangat bermanfaat untuk mempengaruhi perilaku manusia dalam organisasi. Maka akan dihasilkan konsep informasi akuntansi pertanggungjawaban. Informasi akuntansi pertanggungjawaban menyajikan informasi mengenai pendapatan, biaya atau aktiva yang dikaitkan dengan suatu bagian atau wewenang manajer, unit didalam perusahaan. Masing-masing bagian atau unit dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggungjawab terhadap bagian yang bersangkutan, bagian-bagian ini disebut sebagai pusat – pusat pertanggungjawaban.

Lebih spesifik, informasi akuntansi pertanggungjawaban merupakan informasi aktiva, pendapatan dan atau biaya yang dihubungkan dengan manajer yang bertanggung jawab atas pusat pertanggung jawaban tertentu. Misal: perencanaan aktiva, pendapatan, biaya oleh manajer dalam penyusunan anggaran dibawah koordinasi manajemen puncak. Dengan demikian, fungsi dari informasi akuntansi pertanggungjawaban secara umum adalah untuk menganalisis kinerja manajer dan sekaligus untuk memotivasi para manajer dalam melaksanakan rencana mereka yang dituangkan dalam anggaran mereka masing-masing.

Informasi akuntansi pertanggungjawaban menyediakan informasi:

- a. Yang berkaitan dengan tanggung jawab manajer secara individual
- b. Sebagai bahan evaluasi bagi manajer pada item-item yang dikontrol

Informasi akuntansi pertanggungjawaban juga berfungsi untuk:

- a. Menyiapkan budget untuk masing-masing *responsibility center*
- b. Mengukur performa dari masing-masing *responsibility center*

- c. Menyiapkan skema pelaporan secara periodik yang membandingkan jumlah secara aktual dan jumlah budget.

## **F. Perubahan Lingkungan Bisnis**

Wahjudi Prakarsa (1994) menyatakan bahwa perubahan lingkungan bisnis yang berlangsung sejak dasawarsa 1980-an telah membawa dampak yang sangat besar terhadap misi dan strategi perusahaan. Perubahan yang didorong oleh revolusi informasi dan komunikasi membuat para konsumen menjadi makin menuntut. Selanjutnya, perubahan ini telah mengubah fungsi obyektif perusahaan. Kelangsungan hidup perusahaan tidak lagi ditentukan oleh fungsi obyektif yang diarahkan pada peningkatan kesejahteraan pemilik atau pemegang saham, karena fungsi obyektif tersebut pada hakekatnya hanya merupakan akibat, bukan sebab, dari aktivitas penciptaan nilai tambah. Fungsi obyektif perusahaan kini diarahkan pada kepuasan pelanggan.

Perubahan lingkungan dan pergeseran fungsi obyektif perusahaan kepada kepuasan pelanggan menuntut akuntansi manajemen sebagai suatu proses dalam organisasi yang bertujuan untuk menyediakan informasi bagi para manajer untuk mampu menyediakan informasi yang akurat dan tepat waktu bagi pengambilan keputusan manajemen.

Melihat kenyataan ini, perusahaan memerlukan tolok ukur-tolok ukur baru yang lebih baik dalam menunjukkan kemana perusahaan berjalan dan seberapa baik mampu menciptakan nilai keuangan jangka panjang sebagai tujuan perusahaan. Oleh karena itu konsep pengukuran kinerja juga telah berkembang pesat dengan munculnya konsep *Balanced scorecard*. Persaingan global sebagai akibat revolusi informasi dan kesepakatan-kesepakatan antar negara dalam perdagangan bebas (AFTA, APEC) memaksa perusahaan-perusahaan manufaktur bahkan perusahaan jasa untuk melakukan reorientasi strategi dengan tujuan menurunkan biaya per unit produk melalui berbagai program *deregulasi, debirokratisasi, desentralisasi, total quality management, rightsizing, benchmarking, outsourcing, relational contracting, business process reengineering, activity based management* Sistem manajemen strategic, Sistem perencanaan

strategik dengan rerangka *Balanced Scorecard*, *Activity-based budgeting*, dan *Activity-based cost system* dan berbagai konsep manajemen kontemporer lainnya yang belakangan saling bermunculan. Oleh karena itu, Menurut Mulyadi (2000) perubahan lingkungan menuntut perusahaan melakukan;

1. Perencanaan jangka panjang yang komprehensif dan koheren—sistem perencanaan strategik hanya berorientasi ke perspektif keuangan dan tidak koheren dengan sistem penyusunan anggaran.
2. Semua jenis perusahaan berkepentingan terhadap biaya—akuntansi biaya hanya didesain untuk perusahaan manufaktur.
3. Informasi *full costs* (mencakup semua tahap pembuatan produk)—akuntansi biaya berfokus ke penyajian informasi *production costs*.
4. Kemampuan perusahaan dalam melakukan *cost reduction*—akuntansi biaya hanya mampu sebagai alat *cost control*.
5. Anggaran sebagai alat perencanaan—sistem anggaran menghasilkan anggaran yang dipakai sebagai alat perencanaan sekaligus sebagai alat pengendalian.
6. Pengelolaan berorientasi ke penyebab sesungguhnya terjadinya biaya (yaitu aktivitas)—sistem anggaran dan akuntansi biaya berfokus ke pusat-pusat pertanggungjawaban.
7. Personel berfokus ke layanan kepada customer—sistem manajemen, sistem anggaran, dan sistem akuntansi biaya berfokus kepada fungsi. Perusahaan untuk membangun kembali keunggulan kompetitifnya
8. *Continuous improvement* terhadap sistem dan proses yang digunakan untuk menghasilkan value terbaik bagi customer merupakan norma baru.
9. *Activity-based management* digunakan untuk melakukan *continuous improvement* terhadap sistem dan proses yang digunakan untuk melayani customer.
10. *Activity-based budgeting* digunakan untuk merencanakan *continuous improvement* terhadap sistem dan proses yang digunakan untuk melayani customer.

11. *Activity-based cost system* digunakan untuk memberikan feedback kepada personel tentang usaha continuous improvement terhadap sistem proses yang digunakan untuk melayani customer.

Perubahan lingkungan bisnis dari masa kemasa dapat dikategorikan dalam 5 kategori masa yaitu: era bisnis global, era pasar global, era globalisasi informasi, era teknologi informasi dan era manajemen strtegik mutu. Saat ini dunia usaha sedang dalam masa transisi menuju era revolusi informasi berdampak pada:

1. Munculnya Perusahaan Berkelas Dunia

Penggunaan teknologi informasi secara intensif telah menciptakan kondisi untuk munculnya fenomena baru di masyarakat industri — yaitu perusahaan digital. Suatu perusahaan digital adalah suatu perusahaan yang hampir seluruh hubungan bisnis penting dari organisasi dengan pelanggan, para pemasok, dan karyawannya dimungkinkan dan dijembatani secara digital. Proses bisnis inti dijalankan melalui jaringan digital yang menjangkau keseluruhan organisasi atau menghubungkan berbagai organisasi dengan sistem manajemen canggih dan menghasilkan Produk dan jasa yang berstandar kelas dunia.

2. Paradigma Baru Pada Organisasi Dan Manajemen

Dengan merampingkan organisasi dan mengubah proses manajemen, memisahkan kerja dari lokasi, mengatur-ulang alur kerja, meningkatkan fleksibilitas organisasi, dan menata-ulang batasan-batasan organisasional, serta cara baru untuk kolaborasi dalam memenangkan persaingan bisnis.

3. Paradigma Manajemen Mutu.  
Total Quality Management dapat disimpulkan sebagai system manajemen untuk organisasi yang focus terhadap pelanggan yang menyertakan semua tenaga kerja dalam peningkatan yang berkelanjutan.
4. Akuntansi Manajemen.  
Sistem penyusunan anggaran, Activity-based budgeting, Continuous improvement, Activity-based management, Activity-based cost system dalam penerapan sistem akuntansi manajemen yang digunakan perusahaan-perusahaan saat ini dapat digunakan untuk menghadapi persaingan dalam dunia modern dewasa ini
5. Profesi Akuntan Manajemen.  
Memperluas tanggung jawab profesi akuntan manajemen ke proses pengendalian di luar bidang keuangan, dan mengarahkan orientasi profesi akuntan manajemen ke bisnis yang lebih bersifat strategik, bukan yang bersifat rutin dan operasional.

## **KESIMPULAN**

Akuntansi Manajemen atau 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 control. Tujuan dari Akuntansi Manajemen adalah: 1) Menyediakan informasi yang dipergunakan dalam menghitung harga pokok jasa, harga pokok produk, dan tujuan lain yang diinginkan oleh manajemen, 2) Menyediakan informasi yang dipergunakan dalam perencanaan, pengendalian, pengevaluasian dan perbaikan berkelanjutan, dan 3) Menyediakan informasi untuk pengambilan keputusan.

Akuntansi keuangan adalah akuntansi yang disusun untuk menghasilkan informasi dalam bentuk laporan keuangan yang

ditujukan bagi pihak intern dan pihak ekstern atau pihak di luar perusahaan seperti pemerintah, investor, kreditor, dan lain-lain, sedangkan Akuntansi manajemen adalah laporan keuangan yang disusun untuk menghasilkan informasi yang berguna bagi pihak internal perusahaan atau manajemen yang digunakan untuk pengambilan keputusan, informasi tersebut dapat berupa kebijakan-kebijakan yang tidak di publikasikan untuk pihak eksternal.

Peran akuntan manajemen dalam organisasi adalah sebagai pendukung organisasi. Akuntan manajemen bertanggungjawab untuk mengidentifikasi, mengumpulkan, mengukur, menyiapkan, menganalisis, menginterpretasikan dan mengkomunikasikan informasi yang dibutuhkan oleh manajemen untuk mengambil keputusan. Akuntan manajemen biasanya terlibat secara langsung dalam proses manajemen sebagai anggota penting dalam tim manajemen.

## **SOAL**

1. Apa yang di maksud dengan akuntansi manajemen ?
2. Apa persamaan Akuntansi Keuangan dengan Akuntansi Manajemen?
3. Apa fungsi informasi akuntansi manajemen dalam membantu keputusan pihak manajemen perusahaan
4. Tuliskan tiga tipe informasi akuntansi manajemen, dan jelaskan pentingnya masing-masing!
5. Jenis organisasi apa sajakah yang membutuhkan system informasi akuntansi ?

# BAB II

## PRILAKU BIAYA

---

---

### A. Pengertian

**Perilaku biaya adalah** suatu hubungan antara total dengan perubahan volume aktivitas pada suatu perusahaan. Perilaku biaya (*cost behavior*) mengacu pada reaksi biaya terhadap aktivitas perusahaan. Jika aktivitas naik atau turun, maka biaya tertentu akan naik atau turun juga atau mungkin tetap. Untuk tujuan perencanaan, manajer harus dapat mengantisipasi situasi yang akan terjadi dan jika suatu biaya diharapkan akan berubah, maka manajer harus dapat mengestimasi seberapa besar perubahannya. Untuk membantu tugas manajer tersebut, biaya biasanya dikategorikan sebagai variabel, tetap, atau semi variabel.

Ada tiga tipe pola perilaku biaya yaitu biaya Variabel, biaya Tetap, dan biaya Semi Variabel. Ketiga pola perilaku biaya ini ditemukan dalam kebanyakan organisasi. Proporsi relatif masing-masing tipe biaya tersebut disebut sebagai struktur biaya (*cost structur*). Sebagai contoh, sebuah perusahaan mungkin memiliki lebih banyak biaya tetap dari pada biaya variabel dan biaya semivariabel. Ada juga perusahaan yang biaya variabelnya lebih banyak dari pada dibandingkan biaya tetap dan biaya semivariabel. Struktur biaya akan sangat mempengaruhi dalam pembuatan keputusan.

## B. Jenis-Jenis Prilaku Biaya

### 1. Biaya Variabel ( *Variable Cost* )

Biaya Variabel adalah biaya yang jumlahnya berubah secara proporsional terhadap perubahan tingkat aktivitas. Jika tingkat aktivitasnya dilipatduakan, maka total biaya variabelnya juga akan berlipat dua. Jika aktivitas naik 10% maka total biaya variabel akan naik sebesar 10% juga. Suatu biaya dikatakan variable karena ada sesuatu hal yang disebut basis aktivitas. Basis aktivitas (*activity base*) merupakan ukuran segala sesuatu yang menyebabkan adanya biaya variabel atau biasa disebut dengan penggerak biaya atau pemicu biaya (*cost driver*).

Contoh dari basis aktivitas yang umum yaitu: jam tenaga kerja langsung, jam mesin, unit yang diproduksi, dan unit yang dijual. Porsi biaya variabel dan tipe biaya variabel dalam organisasi sangat tergantung pada tujuan dan struktur organisasi.

Ada juga biaya variabel per unit, yaitu biaya variabel yang selalu konstan atau tetap. Contoh pembeda antara total biaya variabel dengan biaya variabel per unit yaitu perusahaan Nooksack Expeditions yang memberikan jasa wisata penelusuran sungai dengan menyediakan peralatan dan makanan kepada tamunya.

Makanan dibeli dari perusahaan yang eksklusif dengan harga \$30 untuk setiap tamu. Biaya \$30 per tamu tidak akan berubah dan tidak dipengaruhi oleh berapapun jumlah tamu yang berpartisipasi dalam penelusuran sungai. Perbandingan perilaku biaya variabel baik per unit maupun secara total.

Jumlah Tamu	Biaya Makanan setiap tamu	Total Biaya makanan
250	30	\$ 7.500
500	30	\$ 15.000
750	30	\$ 22.500
1.000	30	\$ 30.000

Biaya Variabel meningkat secara total sejalan dengan aktivitasnya, sedangkan biaya variabel per unitnya konstan.

Contoh Biaya Variabel

<b>Jenis Organisasi</b>	<b>Biaya yang biasanya bersifat Variabel terhadap volume output</b>
<b>Perusahaan dagang</b>	Harga pokok (produk) penjualan
<b>Perusahaan Manufaktur</b>	Biaya produksi (BB, TKL) Porsi variabel biaya overhead
<b>Perusahaan dagang dan Perusahaan Manufaktur</b>	Biaya penjualan, umum dan adm. Komisi, biaya pengiriman, dll
<b>Perusahaan Jasa</b>	Bahan habis pakai, perjalanan, dll

Biaya Variabel dapat dibagi menjadi dua kategori yaitu:

- a. Biaya variabel teknis (*engineered variable cost*)  
Yaitu biaya yang memiliki hubungan yang erat dan nyata antara input dan output. Biaya pembelian ubi kayu pada produk snack keripik ubi kayu di atas adalah contoh biaya variabel teknis, dimana jumlah snack yang dihasilkan akan meningkat saat ubi kayu yang digunakan meningkat.
- b. Biaya variabel diskresioner (*discretionary variable cost*)  
Biaya tetap adalah biaya yang totalnya tetap tidak dipengaruhi oleh perubahan output driver aktivitas dalam rentang relevan tertentu, tetapi secara per-unit berubah. Contoh dengan menggunakan penyusutan jika menggunakan metode garis lurus sebagai berikut: Jika penyusutan mesin per tahun Rp 500.000,00 beban penyusutan mesin bersifat biaya tetap karena total penyusutan tidak berubah berapapun unit produksi dihasilkan tetapi bila unit produk yang dihasilkan semakin banyak, semakin rendah beban penyusutan mesin per unit.

## **Biaya Variabel Sejati vs Biaya Variabel Bertahap**

Tidak semua biaya variabel memiliki pola yang sama. Beberapa biaya variabel berperilaku sebagai biaya variabel sejati (*true variable*) atau variabel proporsial (*proportionately variable*). Sedangkan lainnya memiliki pola bertahap (*step-variable*).

Biaya variabel sejati bahan langsung dianggap sebagai biaya variabel sejati (*true variable*) atau biaya variabel proporsional karena jumlah yang digunakan selama satu periode akan memiliki proporsi langsung dengan tingkat aktivitas produksi. Lebih jauh, bahan langsung yang dibeli tetapi tidak digunakan dapat disimpan di gudang dan digunakan lagi pada periode mendatang.

Biaya variabel bertahap upah tenaga kerja pemeliharaan biasanya dianggap variabel tetapi biaya tenaga kerja ini tidak memiliki perilaku yang sama dengan biaya bahan langsung. Tidak seperti biaya bahan langsung, waktu kerja bagi tenaga pemeliharaan biasanya ditentukan dalam bentuk borongan. Selain itu, jam kerja pemeliharaan yang tidak dimanfaatkan tidak dapat disimpan dan digunakan dalam periode mendatang. Jika waktu yang tersedia tidak digunakan secara efektif, maka akan hilang begitu saja. Selain itu, para tenaga pemeliharaan akan bekerja secara asal apabila pengawasannya tidak baik tetapi mereka akan bekerja secara intensif kalau diawasi secara ketat. Sumber daya yang diperoleh dalam jumlah besar (seperti pekerja pemeliharaan) dan yang biayanya meningkat atau berkurang hanya karena adanya perubahan yang besar dalam tingkat aktivitas, disebut biaya variabel bertahap (*step-variable cost*). Perilaku biaya variabel bertahap berbeda dengan perilaku biaya variabel sejati.

## **Asumsi Linearitas dan Rentang Relevan**

Berkaitan dengan biaya variabel, diasumsikan adanya hubungan yang linear antara biaya dan volume, kecuali dalam kasus biaya variabel bertahap. Ekonom dengan tepat dapat

menggambarkan biaya yang biasanya diklasifikasikan sebagai biaya variabel sesungguhnya memiliki perilaku kurvilinear. Meskipun beberapa biaya tidak sepenuhnya linear pada diplot sebagai fungsi volume, biaya kurvilinear merupakan garis lurus (*linear*) dalam rentang sempit suatu aktivitas yang disebut sebagai rentang relevan (*relevant range*). Rentang relevan adalah rentang aktivitas yang mencakup validitas asumsi yang dibuat oleh manajemen mengenai perilaku biaya. Sebagai contoh, bagian garis yang masuk dalam rentang yang relevan merupakan biaya kurvilinear dengan tingkat keakuratan yang tinggi.

## 2. Biaya Tetap (*Fixed Cost*)

Biaya Tetap merupakan biaya yang selalu tetap secara keseluruhan tanpa terpengaruh oleh tingkat aktivitas. Biaya tetap tidak terpengaruh oleh perubahan aktivitas. Karena total biaya bersifat konstan, jumlah biaya tetap per-unit akan semakin kecil bila tingkat aktivitasnya naik. Biaya rata-rata per unit akan turun tetapi dengan tingkat penurunan yang semakin kecil. Aspek biaya tetap ini dapat membingungkan. Meskipun demikian tetap penting untuk menyajikan biaya tetap ini dengan basis rata-rata per-unit. Biaya per unit yang terdiri atas elemen biaya tetap dan biaya variabel disajikan untuk laporan eksternal. Untuk kepentingan internal, biaya tetap tidak perlu disajikan perunit karena dapat membingungkan. Berdasarkan pengalaman, untuk kepentingan internal, untuk mudahnya (dan juga aman) biaya tetap disajikan secara total.

Dalam proses produksi, biaya tetap akan selalu dibayarkan atau dikeluarkan tanpa menghitung berapa banyak produksi yang dilakukan, baik ketika tidak memproduksi atau sebaliknya saat produksi dilakukan dalam kapasitas maksimal. Jadi, dengan kata lain, secara total biaya ini akan selalu sama, tidak terpengaruh oleh jumlah unit yang diproduksi atau jumlah aktivitas yang dilakukan. Bagaimana jika dihitung per-unit produk yang dihasilkan atau peraktivitas yang dilakukan? Biaya tetap dan unit yang diproduksi atau aktivitas yang dilakukan memiliki

hubungan yang terbalik. Hubungan terbalik ini maksudnya adalah semakin banyak unit yang diproduksi atau semakin banyak aktivitas yang dilakukan, maka biaya tetap per-unit atau per-aktivitas yang dilakukan akan semakin kecil jumlahnya.

### **Tipe-tipe biaya tetap :**

Biaya tetap biasanya disebut biaya kapaitas (*capacity cost*) sebab biaya tersebut terjadi karena adanya gedung, peralatan, karyawan profesional yang terlatih dan item lainnya yang dibutuhkan untuk menyediakan kapasitas pokok untuk mempertahankan aktivitasnya. Untuk tujuan perencanaan, biaya tetap dipilah menjadi biaya yang telah ditentukan (*committed*) dan biaya yang dikeluarkan berdasarkan kebijakan manajemen (*discretionary*).

**a. Biaya tetap yang telah ditentukan (*committed fixed cost*)** berkaitan dengan investasi fasilitas, peralatan, dan struktur organisasi pokok dalam suatu perusahaan. Contoh biaya ini meliputi penyusutan gedung dan peralatan, pajak bangunan, asuransi, dan gaji manajemen puncak dan karyawan operasional. dua faktor yang berkaitan dengan biaya tetap yang telah ditentukan adalah:

- 1) Biaya – biaya tersebut bersifat jangka panjang.
- 2) Tidak dapat dikurangi menjadi nol meskipun pada jangka pendek tanpa mengganggu tingkat profitabilitas atau tujuan jangka panjang organisasi. Struktur organisasi dan fasilitas yang penting dijaga keutuhannya. Biaya untuk merekrut mereka kembali akan jauh lebih besar daripada penghematan jangka pendek yang mungkin diperoleh.

Keputusan untuk mendapatkan peralatan dalam jumlah besar atau aktivitas lain yang menyebabkan munculnya biaya tetap yang telah ditentukan harus mempertimbangkan perencanaan jangka panjang. Manajemen harus melakukan analisis yang mendalam terhadap berbagai alternatif yang

tersedia sebelum mengambil keputusan. Sekali keputusan kembali, biaya yang terjadi tidak dapat dihindarkan selama beberapa tahun ke depan. Strategi manajemen harus diarahkan untuk memanfaatkan sumber daya perusahaan seefektif mungkin.

- b. Biaya Tetap Kebijakan.** Biaya ini disebabkan oleh keputusan tahunan yang dibuat oleh manajemen untuk membelanjakan biaya tetap tertentu. Contoh biaya tetap kebijakan termasuk iklan, riset, hubungan masyarakat, program pengembangan manajemen, dan magang untuk para mahasiswa. Ada dua perbedaan pokok antara biaya tetap yang telah ditentukan dengan biaya tetap kebijakan biasanya untuk jangka waktu yang lebih pendek. Sebaliknya, seperti yang telah dijelaskan di atas, biaya tetap yang telah ditentukan melibatkan perencanaan untuk beberapa tahun ke depan. Kedua, biaya tetap kebijakan dapat dibuat untuk jangka pendek dengan pengaruh negatif yang minimal terhadap tujuan perusahaan jangka panjang.

Suatu biaya akan diklasifikasikan sebagai biaya tetap yang telah ditentukan atau biaya tetap kebijakan sangat tergantung pada strategi manajemen. Karakteristik yang terpenting dari biaya tetap kebijakan bahwa manajemen tidak terpaku pada keputusan yang berkaitan dengan biaya tersebut. Mereka masih dapat melakukan penyesuaian dari tahun ke tahun atau mungkin dalam waktu kurang dari satu tahun karena kondisi memang menuntut modifikasi keputusan manajemen.

- c. Tren Biaya Tetap** di beberapa perusahaan menunjukkan bahwa biaya tetap semakin besar persentasenya dibandingkan dengan biaya variabel. Sebagai contoh, pegawai administrasi di Safeway dan Kroger memasang harga pada barang secara manual. Sekarang, sebagian besar toko dilengkapi dengan pembaca barcode yang dapat memasukkan harga dan informasi lainnya secara otomatis. Sekarang program

komputer sudah dirancang untuk melengkapi formulir pajak yang diperlukan dan program tersebut juga menyediakan informasi perencanaan pajak dan konsultasi yang disesuaikan dengan kebutuhan konsumen.

Program tersebut dirancang dengan mengumpulkan pengetahuan dari beberapa orang yang ahli di bidang perpajakan. Meskipun semakin banyak pekerjaan manusia telah di gantikan dengan mesin, permintaan secara keseluruhan terhadap pekerjaan yang di tangani oleh manusia tidak berkurang. Sebagai konsekuensinya, biaya kompensasi untuk pegawai tersebut relatif tetap dan lebih bersifat biaya tetap yang di tentukan (*committed fixed cost*) daripada biaya tetap kebijakan (*discretionary fixed cost*).

**d. Biaya Tetap dan Relevan** yang pembahasannya sudah dimulai pada topik biaya variabel juga penting dalam memahami biaya tetap –khususnya biaya tetap kebijakan. Tingkat biaya tetap kebijakan biasanya ditentukan di awal tahun dan tergantung pada dukungan yang diperlukan untuk program yang direncanakan seperti iklan dan pelatihan. Selanjutnya, cakupan program ini tergantung tingkat aktivitas yang sudah diantisipasi untuk tahun yang bersangkutan. Oleh karenanya, perencanaan tingkat aktivitas akan mempengaruhi total biaya tetap kebijakan.

Biaya tetap kebijakan lebih mudah untuk disesuaikan dibandingkan dengan biaya tetap yang telah ditentukan. Biaya tetap yang telah ditentukan tampak kurang fleksibel dan biaya ini terdiri atas biaya gedung, peralatan, dan gaji karyawan ini. Sangat sulit untuk membeli setengah perangkat peralatan atau seperangkat manajer lini produk. Rentang relevan aktivitas untuk biaya tetap adalah rentang aktivitas pada saat grafik biaya tersebut berbentuk garis lurus. Pada saat perusahaan memperluas tingkat aktivitasnya, perluasan tersebut menuntut fasilitas lebih banyak atau tim manajemen kunci yang dibutuhkan untuk perluasan tersebut. Akibatnya, semakin

banyak fasilitas yang dibangun dan posisi baru manajemen akan mengakibatkan biaya tetap yang telah ditentukan.

### **3. Biaya Semivariabel (*Mixed Cost*)**

Merupakan biaya yang terdiri atas elemen biaya variabel maupun biaya tetap. Biaya semi variabel adalah biaya yang memiliki unsur biaya tetap dan variabel di dalamnya. Untuk keperluan penggolongan biaya dalam hubungannya dengan volume kegiatan, oleh karena itu setiap biaya yang dianggap semi variabel harus dipisahkan lagi menjadi biaya tetap dan biaya variabel. Hal ini berguna dalam penentuan harga pokok dan penyajian kontribusi margin. (Mulyadi, 2004).

Setiap perusahaan ingin mempunyai laba yang optimal dalam setiap usahanya, biaya yang tidak terkendali akan membuat perusahaan mengalami kerugian, bahkan sampai terjadinya penutupan usaha. Oleh karena itu harus memperhatikan tiap-tiap biaya yang telah ditentukan oleh perusahaan dalam setiap kali usahanya. Dalam usaha kegiatan perusahaan terdapat hubungan biaya dalam volume aktivitas yang dikenal dengan istilah perilaku biaya, dalam pelaksanaan fungsi perencanaan dan pengawasan manajemen. Pola perilaku biaya tersebut bertujuan untuk pembuatan keputusan, klasifikasi biaya berdasarkan perilaku biaya. Namun masih ada biaya semi variabel dalam setiap usaha yang dikenal sebagai pola perilaku biaya yang memiliki ciri-ciri biaya tetap pada tingkat aktivitas atau kegiatan usaha sehingga menampakkan ciri- ciri biaya variabel dan biaya tetap. Selanjutnya pihak perusahaan harus menentukan pemisahan biaya semi variabel menjadi biaya variabel dan biaya tetap. Apabila perilaku biaya tidak ditentukan oleh pihak manajer akan kesulitan dalam membuat laporan harga pokok variabel. Diperlukannya harga pokok variabel oleh perusahaan adalah untuk menentukan dengan jelas besarnya biaya-biaya yang telah dikeluarkan dalam suatu kegiatan usaha, sebab dalam harga pokok variabel adalah biaya produksi, sedangkan biaya tetap adalah biaya periode, oleh karena itu dalam penentuan biaya semi

variabel pihak manajer tidak bisa hanya dengan mengirangira atau sembarangan, tetapi harus dengan menggunakan metode pemisahan biaya semi variabel. Maka pihak perusahaan membandingkan hasil yang telah didapat dengan beberapa metode tadi, dengan fakta-fakta yang ada atau dengan nilai nominal yang telah dikeluarkan oleh pihak perusahaan.

Disebut juga dengan biaya campuran. Biaya semi variabel memiliki karakteristik sebagai berikut :

- a. Biaya semi variabel jumlah totalnya berubah sesuai dengan perubahan volume kegiatan, akan tetapi sifat-sifat perubahannya tidak sebanding. Semakin tinggi volume kegiatan semakin besar jumlah total biaya, semakin rendah volume kegiatan semakin rendah pula jumlah total biaya, tetapi perubahannya tidak sebanding (*not proportional*).
- b. Biaya semi variabel per satuan berubah terbalik dihubungkan dengan perubahan volume kegiatan tetapi sifatnya tidak sebanding. Sampai dengan tingkat kegiatan tertentu, semakin tinggi volume kegiatan semakin rendah biaya satuan, semakin rendah volume kegiatan semakin tinggi biaya satuan.

Contoh biaya semi variabel misalnya : biaya reparasi dan pemeliharaan aktiva tetap, biaya kendaraan, biaya listrik, biaya telpon. Untuk tujuan perencanaan, pembuatan keputusan, dan pengendalian biaya maka biaya semi variabel harus dipisahkan ke dalam biaya tetap dan biaya variabel. Pendekatan dan tehnik yang dapat digunakan untuk memisahkan biaya semi variabel.

Hubungan antara biaya semivariabel dengan tingkat aktivitaas dalam persamaan garis lurus adalah  $Y=a+bx$

- Y = total biaya semivariabel
- a = total biaya tetap
- b = biaya variabel per unit aktivitas
- x = tingkat aktivitas

Persamaan ini membuat mudah perhitungan total biaya semivariabel untuk setiap tingkat aktivitas dalam rentan yang relevan

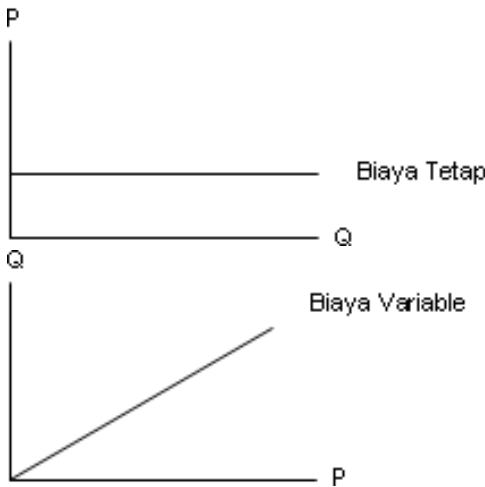
- Diagram perilaku biaya
  - 1) Perilaku biaya tetap
  - 2) Perilaku biaya variabel
  - 3) Perilaku biaya semivariabel
- Perbedaan tipe-tipe perilaku biaya adalah:

Biaya tetap, sejumlah biaya yang perubahan biayanya bukan ditentukan atau dipengaruhi oleh besarnya aktivitas operasional perusahaan.  
Contoh: beban sewa, beban penyusutan, beban bunga dst

Biaya variabel, sejumlah biaya yang perubahan biayanya ditentukan atau dipengaruhi oleh besarnya aktivitas operasional perusahaan.  
Contoh: bahan baku, bahan bakar, beban upah, dst.

Biaya semi variabel, sejumlah biaya yang perubahan biayanya ditentukan dan sekaligus tidak ditentukan oleh besarnya aktivitas operasional perusahaan. Maksudnya suatu item biaya dalam jumlah tertentu sudah menjadi biaya tetap sedangkan selebihnya adalah unsur semi variabel. Contoh: biaya listrik ( listrik untuk penerangan = biaya tetap, listrik untuk menggerakkan mesin pabrik = biaya variabel ), biaya pemeliharaan kendaraan ( biaya pemeliharaan kendaraan yang rutin dikeluarkan, seperti ganti ban, ganti oli, overhaul = biaya tetap, sedangkan biaya yang dikeluarkan tidak rutin atau insidental seperti meratakan bekas penyok diserempet bajaj atau metromini dan lain sebagainya = biaya variabel).

- Perilaku pola biaya

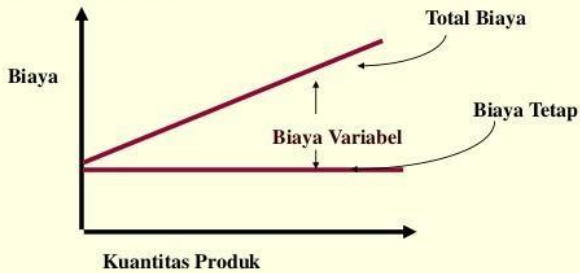


Berapapun jumlah Produksi (Q) apakah mengalami kenaikan atau penurunan, maka jumlah biaya (P) yang dikeluarkan adalah tetap

Jika jumlah Produksi (Q) mengalami kenaikan maka jumlah biaya (P) yang dikeluarkan akan mengalami kenaikan, begitu juga sebaliknya jika mengalami penurunan produksi

## Perilaku Biaya Campuran (Mixed-Cost Behaviour)

Asumsi Linearitas



$$\text{Total Biaya} = \text{Biaya Tetap} + \text{Total Biaya Variabel}$$

To accompany *Cost Accounting 12e*, by Horngren/Datar/Foster. Copyright © 2006 by Pearson Education. All rights reserved.

10-12

### C. Metode-metode dalam Pemisahan Komponen Biaya

Di dalam penyusunan anggaran variable, pemisahan biaya semi variable menjadi biaya tetap dan biaya variable tersebut perlu

dilakukan. Hal ini disebabkan akan disusun untuk berbagai macam tingkat kapasitas yang dapat diselenggarakan di dalam perusahaan. Untuk kepentingan ini tentunya harus diketahui seberapa besar pula porsi biaya variable sehingga perhitungan jumlah biaya untuk masing-masing kapasitas akan dapat dibuat dengan mudah.

Berikut ini beberapa metode atau Teknik yang dapat digunakan untuk memisahkan unsur tetap dan variable:

### **1. Metode Diagram Pencar (*Scattergraph*)**

Metode scattergraph adalah suatu metode penentuan persamaan suatu garis dengan memplot data dalam suatu grafik. Langkah pertama dalam menerapkan metode scatterplot adalah memplot titik-titik data sehingga hubungan antara biaya penyyetelan dan aktivitas dapat dilihat. Plot ini disebut dengan grafik scatter. Grafik scatter memungkinkan seseorang untuk secara visual menyesuaikan suatu garis dengan titik-titik dalam grafik scatter. Dalam melakukan hal ini, garis yang dipilih seharusnya adalah garis yang paling sesuai dengan titik-titik tersebut. Keunggulan signifikan metode scatterplot adalah memungkinkan kita untuk melihat data secara visual. Sedangkan kelemahannya adalah tidak adanya kriteria objektif untuk memilih garis terbaik.

Metode pemisahan biaya tetap dan biaya variabel dengan cara menggambarkan biaya setiap bulan pada sebuah grafik dan menarik satu garis lurus di tengah titik-titik biaya tersebut. Biaya ditentukan sebagai variabel dependen karena besarnya biaya akan dipengaruhi oleh tingkat aktivitas. Jika aktivitas meningkat maka biaya juga akan meningkat.

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 saja menjadi bias karena garis biaya yang digambar melalui plot data berdasarkan pada interpretasi visual.

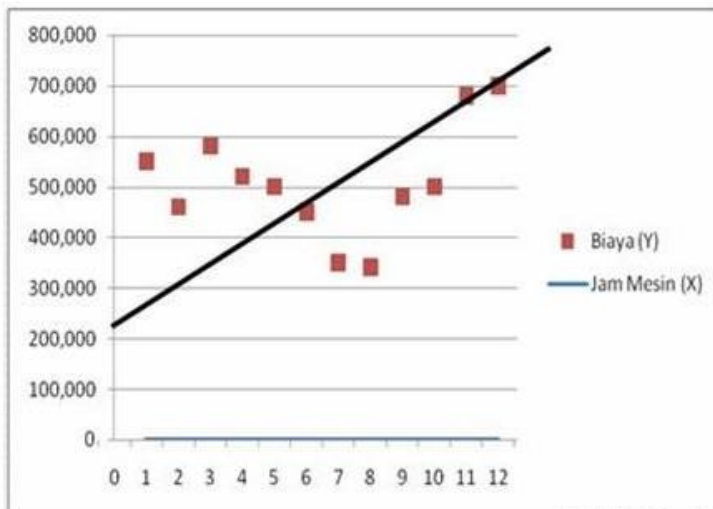
Contoh

Berikut ini data biaya pemeliharaan mesin per bulan tahun 20XX

Bulan	Jam Mesin (X)	Biaya (Y)
Januari	450	550.000
Februari	500	460.000
Maret	500	580.000
April	400	520.000
Mei	350	500.000
Juni	300	450.000
Juli	250	350.000
Agustus	200	340.000
September	350	480.000
Oktober	380	500.000
November	550	680.000
Desember	600	700.000

www.hendrabudget.web.id

Selanjutnya dibuat diagram pencar:



www.hendrabudget.web.id

Dalam Diagram Pencar di atas nampak bahwa biaya tetap modal berada pada titik Rp 220.000. Ini terjadi pada titik perpotongan yang terjadi pada sumbu vertikal atau sumbu Y.

Perhitungan VC adalah:

Biaya Total (bulan Desember)	= Rp 700.000,
Biaya Tetap Total	= Rp 220.000,
Biaya Variabel Total	= Rp 480.000,

Biaya Variabel per unit =Biaya Variabel Total/Volume	
Kegiatan Biaya Variabel per unit	= Rp 480.000/600
	= Rp 800 per unit

Dengan demikian diperoleh fungsi biaya pemeliharaan:

$$Y = 220.000 + 800 (X)$$

Setelah fungsi biaya pemeliharaan diketahui, maka besarnya biaya pemeliharaan dalam bulan tertentu dapat diperkirakan.

Misalnya pada tingkat kegiatan 200 jam mesin, besarnya biaya pemeliharaan adalah:

$$Y = 220.000 + 800 (X) \quad Y = 220.000 + 800(200) \quad Y = \text{Rp } 380.000,$$

## 2. Metode Tinggi Rendah

Metode tinggi rendah adalah suatu metode untuk menentukan persamaan suatu garis lurus dengan terlebih dahulu memilih dua titik (titik tinggi dan rendah) yang akan digunakan untuk menghitung parameter pemintas dan kemiringan. Titik tinggi di definisikan sebagai titik dengan tingkat output atau aktivitas tertinggi. Titik rendah di definisikan sebagai titik dengan tingkat output atau aktivitas terendah.

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

Biaya variabel per unit = perubahan biaya / perubahan output  
(aktivitas)

*atau*

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

$$\text{Biaya tetap} = \text{biaya total titik tinggi} - (\text{biaya variabel per unit} \times \text{output tinggi})$$

*atau*

$$\text{Biaya tetap} = \text{biaya total titik rendah} (\text{biaya variabel per unit} \times \text{output rendah})$$

Metode Titik Tertinggi dan Titik Terendah (high and low point method) memisahkan biaya variabel dan biaya tetap dalam periode tertentu dengan berdasarkan kapasitas dan biaya pada titik tertinggi dengan titik terendah.

Perbedaan antara kedua titik disebabkan karena adanya perubahan kapasitas dan besarnya tarif biaya variabel satuan

Analisi biaya ini dimulai dengan mengidentifikasi periode dengan tingkat aktivitas yang paling rendah dan yang paling tinggi. Perbedaan biaya pada kedua periode pada kedua periode tersebut dibagi dengan perubahan aktivitas antara kedua periode ekstrem tersebut untuk memperkirakan biaya variabel per unit aktivitas.

**Contoh:**

Berikut ini data biaya penanganan dan jumlah perpindahan bahan baku Perusahaan Lasiong selama sepuluh bulan terakhir.

Bulan	Biaya Penanganan Bahan Baku	Jumlah Perpindahan
Januari	\$ 2000	100
Februari	\$ 2500	125
Maret	\$ 2500	175
April	\$ 3000	200
Mei	\$ 7500	500
Juni	\$ 4500	300
Juli	\$ 4000	250
Agustus	\$ 5000	400
September	\$ 6500	475
Oktober	\$ 6000	425

www.hendrabudget.web.id

Untuk perusahaan Lasiong, nilai tinggi adalah biaya penanganan bahan baku \$7500 jika 500 perpindahan dilakukan, atau (500, \$7500). Titik rendah adalah biaya penanganan bahan baku sebesar \$2000 jika 100 perpindahan dilakukan, atau (100, \$2000). Sekali nilai tinggi dan rendah didefinisikan, nilai F dan V dapat dihitung.

$$\begin{aligned}V &= (Y_2 - Y_1) / (X_2 - X_1) \\&= (7500 - 2000) / (500 - 100) \\&= 5500 / 400 \\&= \$ 13,75\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}F &= Y_2 - V(X_2) \\&= 7500 - 13,75 \times (500) \\&= \$ 625\end{aligned}$$

Formula biaya menggunakan metode tinggi rendah adalah

$$Y = \$625 + \$ 13,75X$$

Metode tinggi-rendah mempunyai keunggulan berupa objektivitas. Yaitu, dua orang manapun yang menggunakan metode tinggi-rendah pada suatu kumpulan data tertentu akan mendapatkan jawaban yang sama. Selain itu, metode tinggi-rendah memungkinkan manajer mendapatkan hubungan biaya dengan cepat hanya dengan menggunakan dua titik data. Misalnya, seorang manajer mungkin hanya mempunyai data dua bulan. Kadang-kadang data ini cukup untuk mendapatkan perkiraan kasar dari hubungan biaya. Namun metode tinggi rendah tidak sebaik metode yang lain. Karena metode ini juga memiliki beberapa kelemahan.

- a. Titik tinggi dan rendah sering sebagai apa yang disebut di luar garis. Mereka mungkin mewakili hubungan biaya kegiatan yang tidak khas. Jika demikian, formula biaya yang dihitung menggunakan dua titik ini tidak mewakili apa yang biasanya terjadi.
- b. Jika titik-titik ini bukan di luar garis, pasangan titik-titik lainnya jelas lebih mewakili.

### 3. Metode Regresi Kuadrat Terkecil

Metode pemisahan biaya variabel dan biaya tetap dengan cara menentukan hubungan variabel tergantung (*dependent variabel*) dengan variabel bebas (*independent variabel*) dari sekumpulan data. Dalam hubungannya dengan pengukuran variabel biaya, maka yang dimaksud variabel tergantung adalah besarnya biaya, sedangkan variabel bebas adalah tingkatan kapasitas, jadi besarnya biaya tergantung tingkatan kapasitas. Jika hanya digunakan dua variabel, satu variabel tergantung dan satu variabel bebas, maka analisa regresi yang dipakai adalah regresi sederhana (*simple regression*). Tetapi jika terdapat dua variabel bebas atau lebih, jadi terdapat tiga variabel atau lebih, maka analisa regresi yang dipakai adalah regresi berganda (*multiple regression*).

Tujuan garis regresi membuat garis yang jumlah penyimpangan kuadrat antara garis regresi dan observasi-observasi adalah minimal. Metode ini memisahkan biaya semivariabel menjadi komponen biaya tetap dan biaya variabel dengan menggunakan seluruh data.

Metode yang lebih obyektif dan tepat dibandingkan dengan metode scattergraph. Garis yang ditarik dengan metode scattergraph ditentukan berdasarkan inspeksi visual sedangkan dengan metode regresi kuadrat terkecil garis tersebut ditentukan berdasarkan rumus matematis. Selain itu metode regresi kuadrat terkecil menggunakan semua data yang tersedia untuk menentukan rumus biaya.

### 4. Metode Regresi Berganda

Regresi berganda (*multiple regression*) adalah kuadrat terkecil yang digunakan untuk membuat suatu persamaan yang melibatkan dua atau lebih variabel penjelas. Di dalam metode regresi sederhana hanya dipakai satu variabel bebas.

Dalam keadaan tertentu variabilitas biaya atau Y dipengaruhi oleh beberapa variabel bebas atau beberapa jenis kegiatan sehingga harus dianalisa dengan metode regresi berganda agar

diperoleh perhitungan yang lebih akurat didalam menentukan prediksiMerupakan metode analitis yang digunakan apabila variabel dependen (biaya) disebabkan oleh lebih dari satu faktor. Meskipun menambah lebih banyak faktor atau variabel, akan menambah kerumitan perhitungan tetapi prinsip sama dengan metode regresi kuadrat terkecil sederhana. Karena kerumitan perhitungan regresi berganda dapat dilakukan dengan bantuan komputer.

**5. Metode biaya berjaga (*standby cost method*)**

Metode Biaya Berjaga merupakan biaya tetap yang diperoleh karena menghentikan biaya operasional sementara waktu. Misal, jika kita ingin mengetahui berapa beban listrik tetap, pemakaian listrik harus dihentikan selama sebulan dan beban listrik yang dibayarkan pada waktu listrik tidak dipakai disebut biaya berjaga yang merupakan beban listrik tetap sedangkan perbedaan antara beban listrik yang dibayarkan saat dipakai dengan biaya berjaga adalah beban listrik variabel.

**6. Metode titik tertinggi dan terendah (*high and low point method*)**

Metode Titik Tertinggi dan Terendah adalah suatu metode dalam menghitung biaya tetap dan biaya variabel dengan menggunakan dua titik yang berbeda yaitu titik tertinggi dan terendah dan periode yang dipilih tidak selalu menunjukkan jumlah biaya tertinggi atau terendah maka titik yang dipilih bisa berdasarkan aktivitas, karena aktivitas dipandang sebagai pemicu biaya.

## KESIMPULAN

Perilaku biaya mengacu pada reaksi biaya terhadap aktivitas perusahaan. Jika aktivitas naik atau turun, maka biaya tertentu akan naik atau turun juga atau mungkin tetap. Untuk membantu tugas manajer tersebut, biaya biasanya dikategorikan sebagai variabel, tetap, atau semi variabel. Proporsi relatif masing-masing tipe biaya tersebut disebut sebagai struktur biaya . Sebagai contoh, sebuah perusahaan mungkin memiliki lebih banyak biaya tetap dari pada biaya variabel dan biaya semivariabel.

Biaya Variabel adalah biaya yang jumlahnya berubah secara proporsional terhadap perubahan tingkat aktivitas. Jika aktivitas naik 10% maka total biaya variabel akan naik sebesar 10% juga. Basis aktivitas merupakan ukuran segala sesuatu yang menyebabkan adanya biaya variabel atau biasa disebut dengan penggerak biaya atau pemicu biaya.

Biaya Tetap merupakan biaya yang selalu tetap secara keseluruhan tanpa terpengaruh oleh tingkat aktivitas. Biaya tetap tidak terpengaruh oleh perubahan aktivitas. Biaya rata-rata per unit akan turun tetapi dengan tingkat penurunan yang semakin kecil. Aspek biaya tetap ini dapat membingungkan. Biaya per unit yang terdiri atas elemen biaya tetap dan biaya variabel disajikan untuk laporan eksternal.

Di dalam penyusunan anggaran variable, pemisahan biaya semi variable menjadi biaya tetap dan biaya variable tersebut perlu dilakukan. Hal ini disebabkan akan disusun untuk berbagai macam tingkat kapasitas yang dapat diselenggarakan di dalam perusahaan. Untuk kepentingan ini tentunya harus diketahui seberapa besar pula porsi biaya variable sehingga perhitungan jumlah biaya untuk masing-masing kapasitas akan dapat dibuat dengan mudah.

## SOAL

PT. X memiliki data sebagai berikut :

<b>Biaya Pemeriksaan</b>	<b>Jam Pemeriksaan</b>
\$120	10
\$220	20
\$320	30
\$440	40
\$500	50

1. Pisahkan biaya mix cost tersebut kedalam biaya tetap dan biaya variabel dengan menggunakan: titik tertinggi dan terendah  
Mengapa biaya semi variabel harus dipisahkan kedalam biaya tetap dan biaya variabel
2. Mengapa perilaku biaya penting dalam pengambilan keputusan
3. Mengapa biaya campuran menjadi masalah pada saat pengklasifikasian biaya
4. Beberapa perusahaan membebaskan biaya campuran kedalam biaya tetap atau variabel tanpa menggunakan metode formal untuk memisahkannya. Apa praktek ini bisa dibenarkan. Jelaskan!

[https://www.academia.edu/11103156/makalah\\_perilaku\\_biaya\\_doc](https://www.academia.edu/11103156/makalah_perilaku_biaya_doc)

# BAB III

## HARGA POKOK VARIABEL (*VARIABLE COSTING*)



### A. Pengertian

Akuntansi manajemen adalah salah satu bidang ilmu akuntansi yang mempelajari bagaimana cara menghasilkan informasi keuangan untuk pihak manajemen yang selanjutnya akan digunakan untuk pengambilan keputusan Wiratna (2016:2) Akuntansi manajemen diartikan sebagai suatu kegiatan (proses) yang menghasilkan informasi keuangan bagi manajemen untuk pengambilan keputusan ekonomi dalam melaksanakan fungsi manajemen Halim (2013:3). Metode Penentuan Harga Pokok Produksi Metode penentuan harga pokok produksi adalah cara untuk memperhitungkan unsur-unsur biaya ke dalam harga pokok produksi. Dalam memperhitungkan unsur-unsur biaya ke dalam harga pokok produksi, terdapat dua pendekatan yaitu *Full costing* dan *Variabel costing*. (Garrison, Nore,& Brewer, 2001). Menurut Daljono (2011) Harga pokok produksi merupakan jumlah biaya barang yang diselesaikan selama periode berjalan. Biaya yang hanya dibiayakan ke barang yang diselesaikan adalah biaya produksi dari bahan baku langsung, tenaga kerja langsung dan biaya overhead. Sedangkan, menurut Armanto (2013) bahwa harga pokok produksi merupakan biaya untuk memperoleh barang jadi yang siap dijual.

Pada dasarnya Tujuan penentuan harga pokok produksi adalah untuk menentukan secara tepat jumlah biaya per unit produk jadi, sehingga dapat diketahui laba atau rugi suatu perusahaan per periode.

Kelangsungan dan kemajuan perusahaan yang profit oriented adalah memperoleh laba atau keuntungan dari usahanya. Ada tiga faktor utama penentu untuk memperoleh laba tersebut, yaitu jumlah barang yang diproduksi, biaya per unit untuk proses produksi dan harga jual per unit dari produk tersebut. Memperhitungkan jumlah biaya yang dikeluarkan dalam proses produksi sebagai dasar menentukan harga pokok produksi. Menentukan harga pokok produksi perusahaan dapat menggunakan beberapa metode, yaitu:

1. Perhitungan biaya variabel (*variabel costing*)
2. Perhitungan biaya penuh (*absorption costing*)
3. ABC sistem (*activity based costing*)

Dengan menentukan harga pokok produksi maka perusahaan dapat mengetahui besarnya biaya produksi yang akan dikeluarkan, sehingga perusahaan dapat menentukan harga jual produk dengan besarnya laba sesuai yang diharapkan. Adanya perbedaan perlakuan dari metode tersebut akan mempunyai dampak pada perhitungan harga pokok produksi dan penyajiannya dalam laporan laba rugi.

Variable costing adalah cara penentuan harga pokok produk yang hanya memperhitungkan biaya variabel saja. Penentuan biaya variabel (*variable costing*) menurut Mulyadi (2005) adalah cara penentuan biaya yang hanya memperhitungkan biaya variabel yang mencakup biaya bahan baku, biaya tenaga kerja dan biaya overhead pabrik variabel sedangkan biaya produksi tetap, yaitu biaya overhead pabrik tetap dianggap sebagai biaya periodik (*period cost*). Penentuan biaya penuh (*absorption costing*) yaitu cara penentuan biaya produk yang membebankan seluruh biaya produksi, baik biaya produksi variabel maupun biaya produksi tetap ke produk. Lalu, untuk Activity based costing sendiri adalah penentuan biaya produk dengan cara pembebanan biaya ke produk menggunakan cost driver dan mengalokasikan biaya berdasarkan aktivitas-aktivitasnya.

*Variable costing*/Harga pokok variabel merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variabel ke dalam harga pokok produksi yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan

biaya overhead pabrik variabel. Dalam pendekatan ini biaya-biaya yang diperhitungkan sebagai harga pokok adalah biaya produksi variabel yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik variabel. Biaya-biaya produksi tetap dikelompokkan sebagai biaya periodik bersama-sama dengan biaya tetap non produksi.

Pendekatan *Variable costing* di kenal sebagai *Contribution approach* merupakan suatu format laporan laba rugi yang mengelompokkan biaya berdasarkan perilaku biaya dimana biaya-biaya dipisahkan menurut kategori biaya variabel dan biaya tetap dan tidak dipisahkan menurut fungsifungsi produksi, administrasi dan penjualan. Dalam pendekatan ini biaya-biaya berubah sejalan dengan perubahan output yang diperlakukan sebagai elemen harga pokok produk. Laporan laba rugi yang dihasilkan dari pendekatan ini banyak digunakan untuk memenuhi kebutuhan pihak internal oleh karena itu tidak harus disesuaikan dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

## **B. Tujuan Harga Pokok Variabel**

Tujuan dari *variable costing* atau penentuan harga pokok adalah untuk memenuhi kepada pihak manajemen dalam mendapatkan informasi yang memiliki orientasi dalam pengambilan keputusan jangka pendek, yaitu:

1. Pihak manajemen bisa mengetahui batas kontribusi yang berguna untuk menentukan rencana besarnya laba melalui analisa hubungan biaya-volume-laba dan untuk keputusan bagi pihak manajemen dalam pengambilan kebijaksanaan jangka pendek.
2. Pihak manajemen menjadi dimudahkan dalam mengendalikan kondisi operasional yang sedang berjalan, menetapkan penilaian dan melakukan pertanggungjawaban terhadap departemen lainnya dalam suatu perusahaan.

## **C. Manfaat Harga Pokok Variabel**

Menurut Mulyadi (2004) menyebutkan bahwa *variable costing* merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang pembebanannya hanya dibebankan kepada biaya-biaya produksi

variabel saja ke dalam harga pokok produksi. Mulyadi (2009) menjelaskan, bahwa manfaat informasi yang dihasilkan oleh variable costing adalah sebagai berikut :

1. Digunakan dalam perencanaan laba jangka pendek. Perencanaan laba jangka pendek dilakukan pada saat melakukan penyusunan anggaran biaya. Jangka pendek biaya tetap biasanya tidak dapat berubah sehingga informasi yang diperoleh tidak berdampak terlalu besar terhadap hasil penjualan yang diperoleh dan biaya variabel yang digunakan dalam penghitungan laba.
2. Digunakan dalam suatu pengendalian biaya. Informasi biaya yang dihasilkan dalam metode ini dapat digunakan oleh manajemen perusahaan untuk mengetahui apakah ada penyimpangan biaya ataukah tidak ada penyimpangan dari rencana biaya yang telah ditetapkan sebelumnya.
3. Digunakan dalam pengambilan keputusan. Manfaat variable costing dalam melakukan pengambilan keputusan, sangat relevan untuk digunakan karena biaya yang dilaporkan akan mengalami perubahan sesuai dengan banyaknya volume kegiatan yang ada atau yang telah direncanakan.

#### **D. Penentuan Harga Pokok Produksi Menggunakan *Variabel Costing***

Penentuan harga pokok produk dengan metode variabel costing ini berdasarkan pada biaya produksi yang berlaku variabel saja, sehingga sebelum menentukan harga pokok produk harus mengklasifikasikan biaya berdasarkan biaya tetap dan variabel.

Pada dasarnya, biaya produksi variabel terdiri dari:

1. Biaya Bahan Baku
2. Biaya Tenaga Kerja, seperti :
  - a. Bagian Penggilingan
  - b. Bagian Pengolahan
  - c. Bagian Penyaringan
  - d. Bagian Pematangan
  - e. Bagian Pengemasan, dsb.

3. Biaya Overhead Pabrik, seperti :
  - a. Bahan Bakar Solar
  - b. Listrik
  - c. Kayu bakar
  - d. Perawatan Mesin, dsb.

### **Biaya Produksi Tetap : Gaji pimpinan produksi**

Berdasarkan klasifikasi tersebut diatas, maka dapat dihitung besarnya harga pokok produk dengan metode variable costing, sebagai berikut:

Perhitungan Harga Pokok Produk dengan Metode *Variable Costing*

No	Unsur Biaya	Kebutuhan/ bulan	Jumlah
1	Biaya Bahan Baku	Rp .97.125.000	Rp. 97.125.000
2	Biaya Tenaga Kerja :		
	Bagian Penggilingan	Rp . 1.800.000	
	Bagian Pengolahan	Rp. 3.750.000	
	Bagian Penyaringan	Rp. 1.350.000	
	Bagian Pemotongan	Rp. 640.000	
	Bagian Pengepakan	Rp. 900.000	
	Jumlah biaya tenaga kerja		Rp. 8.440.000
3	BOP Variabel :		
	Bahan Bakar/Solar	Rp 2.200.000	
	Listrik	Rp. 350.000	
	Kayu Bakar	Rp. 4.200.000	
	Perawatan mesin produksi	Rp. 100.000	
	Jumlah BOP		Rp. 6.850.000
	Total biaya Produksi		Rp.112.415.000

Sumber : Data diolah peneliti

Berdasarkan contoh pada tabel tersebut, maka hasil perhitungan total biaya produksi dengan metode variable costing berdasarkan data rata-rata satu bulan adalah sebesar Rp.112.415.000,-. Jumlah produk yang dihasilkan selama satu bulan adalah sebanyak 550.000 potong tahu, sehingga harga pokok produk per potong tahu adalah sebesar :

$$\frac{HPP}{potong} = \frac{Rp. 112.415.000}{550.000 \text{ potong}} = Rp. 204,59$$

Dari hasil perhitungan dengan metode variable costing, maka diperoleh harga pokok per potong tahu adalah sebesar Rp.204,59. Hal ini berarti, jika perusahaan akan menentukan harga jual, maka perhitungan harga adalah Rp.204,59 + keuntungan yang diharapkan.

### **E. Full Costing**

Salah satu metode yang banyak digunakan untuk menentukan harga pokok produksi adalah *full costing* dan juga variable costing. Seperti yang sudah kita ketahui, secara sederhana perputaran di dalam dunia bisnis terbagi menjadi tiga bagian, yaitu produksi, distribusi dan juga penjualan ke konsumen. *Full costing* suatu metode di dalam dunia akuntansi yang menjelaskan bahwa seluruh biaya yang dikeluarkan di dalam proses produksi, seperti biaya variabel, biaya tetap, biaya langsung, biaya investasi, dan seluruh biaya yang dimanfaatkan untuk proses produksi dimanfaatkan sebagai indikator penting untuk menghitung total biaya per unit atau harga pokok produksi di dalam suatu kegiatan bisnis. Metode penentuan biaya produksi (**cost of production**) yang memperhitungkan semua unsur biaya produksi ke dalam **cost** produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik, baik yang berperilaku variabel maupun tetap.

Manfaat yang diperoleh perusahaan apabila **menggunakan** metode *full costing* salah satunya pengambilan keputusan jangka panjang. Sedangkan, Manfaat yang diperoleh perusahaan apabila **menggunakan** metode variable **costing** untuk pengambilan keputusan jangka pendek seperti, pengambilan keputusan pesanan khusus.

### **Kelebihan Full Costing**

Kelebihan yang akan anda peroleh saat menggunakan metode *full costing* adalah sebagai berikut ini.

- Mampu menampilkan jumlah biaya overhead secara komprehensif karena memiliki dua jenis biaya di dalamnya, yakni biaya overhead tetap dan variabel.
- Metode ini bisa melakukan penundaan dalam beban biaya overhead saat produk belum laku dijual di pasaran.

### **Kelemahan *Full Costing***

- Dalam metode full costing, muncul sebuah klaim bahwa konsumen akan bersedia membayar berapapun harga produk agar dapat membeli barang sesuai dengan kualitas yang mereka inginkan. Cara ini hanya cocok untuk Anda yang bergerak di bidang produksi kebutuhan pokok masyarakat pada umumnya.

### **F. Perbedaan *Variabel Costing* dan *Full Costing***

Penetapan full costing dan variable costing sama-sama digunakan untuk menghitung harga pokok produksi. Namun, terdapat beberapa perbedaan dari full costing dan variable costing, diantaranya sebagai berikut:

1. Laporan Keuangan atas Laporan Laba Rugi  
Jika menggunakan metode full costing maka biaya overhead akan dilaporkan dalam laporan keuangan saat produk sudah terjual, sedangkan untuk metode variable costing biaya overhead akan tetap dilaporkan dalam laporan keuangan.
2. Perhitungan Harga Pokok Produksi yang Berbeda  
Untuk menghitung harga pokok produksi di sebuah perusahaan, perbedaan yang paling mencolok antara keduanya adalah bahwa metode full costing menggunakan lebih banyak biaya overhead pabrik tetap dan variabel, sedangkan pada metode variable costing hanya menghitung biaya overhead variabel.

Istilah dari biaya overhead pabrik ini merupakan biaya produksi yang belum termasuk biaya bahan baku maupun biaya sumber daya manusia langsung, sedangkan biaya overhead pabrik tetap merupakan biaya yang tidak berubah walaupun terjadi perubahan volume produksi. Contoh biaya overhead pabrik tetap adalah biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk dapat membeli peralatan baru, sedangkan biaya overhead pabrik variabel adalah biaya yang terus berubah seiring dengan perubahan volume aktivitas.

### Perhitungan Metode Biaya Variabel Dan Metode Biaya Penuh

	<b>Metode Biaya Variabel (Variable Costing)</b>	<b>Metode Biaya Penuh (Absorption Costing)</b>
Harga pokok produksi	<ul style="list-style-type: none"><li>- Bahan Baku</li><li>- Tenaga Kerja Langsung</li><li>- BOP variabel</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Bahan baku</li><li>- Tenaga kerja Langsung</li><li>- BOP variabel</li><li>- BOP tetap</li></ul>
Biaya Periodik (Period cost)	<ul style="list-style-type: none"><li>- BOP tetap</li><li>- Biaya penjualan</li><li>- Biaya administrasi</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Biaya penjualan</li><li>- Biaya administrasi</li></ul>

### **Keuntungan Metode Variable Costing**

Cocok untuk Anda yang hanya ingin merencanakan untuk mendapatkan keuntungan dalam waktu singkat. Dapat digunakan untuk mengendalikan biaya, karena biaya variabel akan membagi biaya tetap menjadi dua bagian yaitu biaya tetap diskresioner dan biaya tetap komitmen. Dapat digunakan sebagai bahan acuan dalam pengambilan keputusan untuk melakukan pemesanan khusus, terutama yang tidak memerlukan banyak pesanan, seperti pada metode full costing.

### **Kelemahan Variable Costing**

Variable costing tidak cocok untuk perusahaan yang lebih bersifat musiman karena hanya akan menimbulkan kerugian bagi perusahaan karena metode ini tidak memasukkan biaya overhead tetap, sehingga nilai persediaan menjadi lebih rendah.

## **KESIMPULAN**

Metode Penentuan Harga Pokok Produksi Metode penentuan harga pokok produksi adalah cara untuk memperhitungkan unsur-unsur biaya ke dalam harga pokok produksi. Dalam memperhitungkan unsur-unsur biaya ke dalam harga pokok produksi, terdapat dua pendekatan yaitu *Full costing* dan *Variabel costing*.

Pada dasarnya Tujuan penentuan harga pokok produksi adalah untuk menentukan secara tepat jumlah biaya per unit produk jadi, sehingga dapat diketahui laba atau rugi suatu perusahaan per periode. Kelangsungan dan kemajuan perusahaan yang profit oriented adalah memperoleh laba atau keuntungan dari usahanya. Ada tiga faktor utama penentu untuk memperoleh laba tersebut, yaitu jumlah barang yang diproduksi, biaya per unit untuk proses produksi dan harga jual per unit dari produk tersebut.

Variable costing merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang pembebanannya hanya dibebankan kepada biaya-biaya produksi variabel saja ke dalam harga pokok produksi. Menjelaskan, bahwa manfaat informasi yang dihasilkan oleh variable costing adalah sebagai berikut :

1. Digunakan dalam perencanaan laba jangka pendek. Perencanaan laba jangka pendek dilakukan pada saat melakukan penyusunan anggaran biaya. Jangka pendek biaya tetap biasanya tidak dapat berubah sehingga informasi yang diperoleh tidak berdampak terlalu besar terhadap hasil penjualan yang diperoleh dan biaya variabel yang digunakan dalam penghitungan laba.
2. Digunakan dalam suatu pengendalian biaya. Informasi biaya yang dihasilkan dalam metode ini dapat digunakan oleh manajemen perusahaan untuk mengetahui apakah ada penyimpangan biaya atautkah tidak ada penyimpangan dari rencana biaya yang telah ditetapkan sebelumnya.
3. Digunakan dalam pengambilan keputusan. Manfaat variable costing dalam melakukan pengambilan keputusan, sangat relevan untuk digunakan karena biaya yang dilaporkan akan mengalami perubahan sesuai dengan banyaknya volume kegiatan yang ada atau yang telah direncanakan.

## **SOAL**

1. Jelaskan apa yang dimaksud *variabel costing*
2. Jelaskan apa yang dimaksud *full costing*
3. Tujuan dan manfaat *full costing* dan *variabel costing*

4. Mengapa yang diakui oleh Standar Akuntansi Keuangan hanya *full costing*
5. Jelaskan perbedaan *variabel costing* dan *full cost*

## **KASUS**

Pada tahun 2020, PT. BARAYA memproduksi 1000 unit batako. Biaya produksi yang dikeluarkan selama tahun 2020 adalah sebagai berikut: Biaya bahan baku (*raw material cost*) 500.000 Biaya tenaga kerja langsung (*direct labor cost*) 350.000 Biaya bahan penolong (*indirect material cost*) 100.000, Biaya tenaga kerja tidak langsung (*indirect labor cost*) 110.000 Depresiasi bangunan pabrik (*depreciation of factory building*) 100.000

- Data lain yang diperoleh selama tahun 2012 adalah:
- Harga jual Rp.2000 per unit.
- Produk terjual sebanyak 900 unit.
- Persediaan awal 100.000 (*metode full costing*) dan 90.000 (*metode variable costing*).
- Persediaan akhir 232.000 (*metode full costing*) dan 212.000 (*metode variable costing*).
- Pembebanan BOP (*factory overhead*) berdasar BTKL.
- Kapasitas normal dicapai pada saat BTKL sebesar Rp.400.000 per tahun dengan perkiraan BOP variabel Rp.250.000 dan BOP tetap Rp.110.000.
- Biaya administrasi dan umum (*general and administrative expense*) Rp.100.000.
- Biaya iklan (*advertising expense*) Rp.300.000.

Diminta :

1. Dengan menggunakan metode Full costing, hitunglah;
  - a. Tarif BOP per unit dan jumlah BOP yang dibebankan.
  - b. Laporan Laba/Rugi (*income statement*).
2. Laporan Laba/Rugi dengan metode Variable costing.

# BAB IV

## HUBUNGAN BIAYA, VOLUME, LABA

---

### A. Pengertian

Pengertian dan Manfaat Analisis B-V-L Analisa Biaya-Volume-Laba adalah alat yang sangat berguna bagi manajer untuk menjalankan fungsinya. Alat ini membantu mereka untuk memahami hubungan antara biaya, volume dan laba organisasi dengan memfokuskan hubungan lima elemen berikut: (1) Harga produk; (2) Volume atau tingkataktivitas; (3) Biaya variabel per unit; (4) Total biaya tetap; (5) Bauran produkyang dijual. Karena analisis Biaya-Volume-Laba membantu manajer untuk memahami hubungan antara biaya, volume dan laba, alat analisis ini sangat berguna dalam proses pembuatan keputusan. Keputusan ini termasuk produk apa yang akan dibuat atau dijual, bagaimanakah kebijakan penentuan harganya, apakah strategi pemasaran yang digunakan, tipe fasilitas produksi apa yang diperlukan.

Ada beberapa asumsi yang mendasari analisis biaya-volume-laba, yaitu :

1. Harga jual konstan dalam cakupan yang relevan.
2. Biaya bersifat linier dalam rentang cakupan yang cukup relevan dan dapatdibagi secara akurat kedalam elemen biaya tetap dan biaya variabel.
3. Dalam perusahaan dengan multi produksi, bauran penjualannya tetap.
4. Dalam perusahaan manufaktur, persediaan tidak mengalami perubahan. Unit yang diproduksi sama dengan unit yang terjual.

Laporan laba rugi dengan pendekatan kontribusi menekankan pada perilaku biaya dan hasilnya akan sangat membantu manajemen untuk menentukan pengaruhnya terhadap laba karena perubahan harga jual, biaya dan volume. Suatu analisa yang menggambarkan bagaimana perubahan biaya variabel, biaya tetap, harga jual, volume penjualan dan bauran penjualan akan mempengaruhi laba perusahaan. Analisis ini merupakan instrumen yang lazim dipakai untuk menyediakan informasi yang bermanfaat bagi manajemen untuk pengambilan keputusan, misal & dalam menetapkan harga jual produk.

Proses analisis ini memerlukan sejumlah teknik dan prosedur pemecahan masalah dengan bertumpukan pada pemahaman terhadap pola-pola perilaku biaya perusahaan. Analisis biaya volume laba (*cost profit analysis*) merupakan alat yang berguna untuk perencanaan dan pengambilan keputusan, khususnya jangka pendek, karena analisis ini menekankan pada keterkaitan antara biaya, jumlah yang dijual, dan harga. Analisis biaya volume laba juga dapat menjadi alat yang berharga untuk mengidentifikasi luas dan besarnya masalah ekonomi yang dihadapi perusahaan dan membantumenunjukkan secara tepat jawaban yang diperlukan.

Garrison (2006) berpendapat bahwa analisis biaya, volume, dan laba merupakan alat bantu untuk memahami hubungan timbal balik antara biaya, volume, dan laba dalam organisasi dalam memfokuskan interaksi antara lima elemen yaitu harga produk, volume penjualan, biaya variabel per unit, total biaya tetap dan bauran penjualan. Horngren (2005) mengemukakan bahwa analisis biaya, volume, dan laba (*cost volume profit analysis*) menguji perilaku pendapatan total, total biaya dan laba operasi ketika terjadi perubahan tingkat output, harga jual, biaya variabel per unit, dan biaya tetap produk. Analisis biaya, volume, dan laba sangat berguna bagi perusahaan yang sedang Menyusun rencana usahanya atau sebagai alat pengendali sewaktu perusahaan masih dalam kegiatan produksi.

Menurut Samryn (2012) analisis biaya, volume, dan laba dalam perencanaan laba dapat digunakan untuk menghitung titik impas, target laba, margin of safety, komposisi biaya untuk memaksimumkan

margin kontribusi, struktur biaya atau leverage operasi. Dari beberapa pendapat di atas dapat disimpulkan bahwa analisis biaya, volume, dan laba merupakan alat yang dapat digunakan manajemen untuk mengetahui hubungan antara harga jual, volume penjualan dan biaya terhadap laba.

Analisis biaya, volume, laba merupakan suatu alat yang sangat berguna untuk perencanaan dan pengambilan keputusan. Karena analisis biaya volume laba (CVP) menekankan keterkaitan antara biaya, kuantitas yang terjual, dan harga, semua informasi keuangan perusahaan terkandung di dalamnya. Analisis cvp dapat menjadi suatu alat yang bermanfaat untuk mengidentifikasi cakupan dan besarnya kesulitan ekonomi yang dihadapi suatu divisi dan membantu mencari pemecahannya.

Analisis biaya volume laba dapat diterapkan dalam banyak hal, diantaranya adalah :

1. Menentukan harga jual produk atau jasa.
2. Memperkenalkan produk atau jasa baru.
3. Mengganti peralatan.
4. Memutuskan apakah produk atau jasa yang ada seharusnya dibuat di dalam perusahaan atau dibeli dari luar perusahaan.
5. Melakukan analisis apa yang akan dilakukan, jika sesuatu dipilih oleh manajemen.

### **Asumsi-Asumsi Dari Analisis Biaya Volume Laba**

Sebelum bahasan analisis biaya volume laba lebih jauh dibahas, maka terlebih dahulu dijabarkan bagaimana asumsi-asumsi yang mendasari analisis CVP :

1. Semua biaya diklasifikasikan sebagai biaya variabel dan tetap
2. Fungsi jumlah biaya adalah linier dalam kisaran relevan
3. Fungsi jumlah pendapatan adalah linier dalam kisaran relevan, harga jual dianggap konstan.
4. Hanya terdapat satu pemicu biaya & volume unit produk / rupiah penjualan.
5. Tidak ada persediaan

Selain itu beberapa hal yang harus diperhatikan adalah :

1. Linearitas dan Rentang yang relevan

Model CVP mengasumsikan bahwa pendapatan dan total biaya adalah linear pada rentangaktivitas yang relevan.Meskipun perilaku biaya sebenarnya tidak relevan dengan rentang outputyang terbatas,total biaya yang diharapkan meningkat mendekati tingkat yang linear.

2. Mengidentifikasi biaya tetap dan biaya variable untuk analisis CVP

Pada analisis jangka pendek ,biaya tetap yang relevan adalah biaya tetap yang diperkirakan berubah sehubungan dengan peluncuran produk baru -ntuk mengukur biaya variable perunit, akuntanmanajemen harus teliti memasukkan semua biaya variable yang relevan,tidak hanya biaya produksi tapi juga biaya penjualan dan biaya distribusi.

## **B. Perencanaan Laba**

Harahap (2001) berpendapat bahwa perencanaan laba merupakan rencana kerja yang telah diperhitungkan dengan cermat dimana implikasi keuangannya dinyatakan dalam bentuk proyeksi perhitungan rugi laba, neraca, kas, dan modal kerja untuk jangka panjang dan jangka pendek. Dengan demikian, perencanaan laba dapat dibuat dalam jangka panjang maupun jangka pendek karena di dalamnya juga ditentukan tujuan laba yang hendak dicapai oleh perusahaan. Laba dipengaruhi oleh tiga faktor yaitu volume produk yang dijual, harga jual produk dan biaya. Ketiga faktor ini saling berkaitan. Oleh karena itu, dalam perencanaan laba jangka pendek hubungan biaya, volume, dan laba memegang peran yang sangat urgen.

## **Manfaat Perencanaan Laba**

Penyusunan perencanaan laba perusahaan sangat besar manfaatnya bagi seorang manajer. Menurut Supriyono (2000) manfaat perencanaan laba meliputi (a) perencanaan kegiatan organisasi dan pusat pertanggungjawaban dalam jangka pendek; (b) membantu perusahaan mengkoordinasi rencana jangka pendek; (c) alat untuk

memotivasi para manajer untuk mencapai tujuan perusahaan; (d) alat pengendalian kegiatan dan penilaian prestasi perusahaan; dan (e) alat pendidikan para manajer.

### **C. Analisis Break Even Point**

Sutrisno (2000) mengemukakan bahwa break even point merupakan suatu kondisi dimana pada periode tersebut perusahaan tidak mendapatkan keuntungan dan juga tidak menderita kerugian. Sedangkan menurut Sinaga (2000) break even adalah suatu keadaan dimana dalam operasi perusahaan tidak memperoleh laba dan tidak menderita kerugian (total revenue sama dengan total cost). Baldrick (2013) berpendapat bahwa untuk menentukan tingkat break even point dapat dicari dengan rumus titik impas dalam rupiah rupiah dan titik impas dalam unit.

Analisis CVP juga dapat mengatasi banyak isu lainnya seperti jumlah unit yang harus dijual untuk mencapai impas, dampak pengurangan biaya tetap terhadap titik impas, dan dampak kenaikan harga terhadap laba. Selain itu analisis CVP memungkinkan para manajer untuk melakukan analisis sensitivitas dengan menguji dampak dari berbagai tingkat harga atau biaya terhadap laba. Laba perusahaan merupakan selisih antara penghasilan penjualan di atas semua biaya dalam periode akuntansi tertentu. Laba dapat dipengaruhi oleh tiga faktor yaitu biaya produksi, harga jual produk dan volume penjualan. Untuk dapat mencapai laba yang besar, manajemen dapat melakukan berbagai langkah berikut:

1. Menekan biaya produksi maupun biaya operasi serendah mungkin dengan memperhatikan tingkat harga jual dan volume penjualan yang ada;
2. Dapat menentukan harga jual sedemikian rupa sesuai dengan laba yang dikehendaki;
3. Mampu meningkatkan volume penjualan sebesar mungkin.

Keberhasilan suatu perusahaan pada umumnya ditandai dengan besarnya volume penjualan pada perusahaan tersebut, besarnya volume penjualan mencerminkan besarnya laba yang diperoleh

perusahaan tersebut. Bahkan bisa dikatakan semakin besar volume penjualan, maka semakin besar pula laba yang diperoleh dari perusahaan tersebut dan semakin besarnya laba mencerminkan kinerja perusahaan yang baik. Analisis biaya volume laba merupakan salah satu alat analisis yang digunakan dalam pembuatan suatu perencanaan laba. Analisis tersebut akan menghasilkan nilai titik impas (break even point, BEP), nilai degree of operating leverage (DOL) dan nilai margin of safety (MOS). Analisis biaya volume laba akan memudahkan perusahaan dalam menentukan target pendapatan dan jumlah biaya yang dikeluarkan dalam upaya mencapai laba yang telah ditentukan tersebut.

Menurut Bustami dan Nurlela (2009:193) analisis biaya-volume-laba adalah suatu analisis untuk mengetahui hubungan antara biaya, volume penjualan, laba dan bauran produk untuk mencapai tingkat laba yang diinginkan. Analisis Biaya-Volume-Laba (BVL) adalah alat bantu yang sangat berguna bagi manajer dalam memahami hubungan antara biaya, volume, dan laba. Analisis BVL berfokus pada pengaruh dari kelima faktor berikut terhadap laba:

1. Harga Produk
2. Volume penjualan
3. Biaya variabel per unit
4. Total biaya
5. Bauran produk yang dijual

Menurut Bustami dan Nurlela (2009:193) disamping kegunaan yang telah disebutkan diatas analisis biaya-volume-laba ini juga dapat digunakan untuk hal-hal sebagai berikut:

1. Mengetahui jumlah penjualan minimal yang harus dipertahankan agar perusahaan tidak mengalami kerugian
2. Mengetahui jumlah penjualan yang harus dicapai untuk memperoleh tingkat keuntungan tertentu.
3. Mengetahui seberapa jauh berkurangnya penjualan agar perusahaan tidak menderita kerugian.
4. Mengetahui bagaimana efek perubahan harga jual, biaya, dan volume penjualan.

5. Menentukan bauran produk yang diperlukan untuk mencapai jumlah laba yang ditargetkan.

Analisis biaya volume laba merupakan teknik untuk menghitung dampak perubahan harga jual, volume penjualan dan biaya terhadap laba untuk membantu manajer dalam perencanaan laba jangka pendek (Mulyadi, 2001). Menurut Atkinson dan Kaplan Analisis Biaya volume laba merupakan suatu proses bagaimana perbedaan biaya dan laba dengan berubahnya volume. Analisis biaya volume laba merupakan suatu alat yang menyediakan informasi bagi manajemen tentang hubungan antara biaya, laba, bauran produk dan volume penjualan untuk mencapai target laba pada level tertentu (Carter, 2006). Beberapa asumsi dalam analisis biaya volume laba antara lain (Mowen, Hansen, 2005):

1. Asumsi analisis fungsi pendapatan dan biaya linear.
2. Asumsi analisis bahwa harga, total biaya tetap, dan unit biaya variable dapat diidentifikasi secara akurat dan tetap konstan melebihi batas relevan.
3. Asumsi analisis bahwa apa yang diproduksi dapat dijual.
4. Untuk analisis multi produk, bauran penjualan diasumsikan diketahui.
5. Harga jual dan biaya diasumsikan diketahui dengan pasti.

Analisis biaya volume laba merupakan suatu alat yang sangat berguna untuk perencanaan dan pengambilan keputusan yang menekankan keterkaitan antara biaya, volume penjualan dan harga. Jadi, untuk mengetahui bagaimana pendapatan, beban dan laba berperilaku ketika volume berubah, analisis biaya volume laba dapat dimulai dengan menentukan titik impas perusahaan (Mowen, Hansen, 2005).

Menurut Mowen dan Hansen (2005) Analisis titik impas adalah titik dimana total pendapatan sama dengan total biaya, titik dimana laba sama dengan nol. Menurut Charles T. Horngren, Srikant M Datar, dan Gorge Foster (2003) mendefinisikan titik impas adalah volume penjualan dimana pendapatan dan jumlah bebannya sama, tidak

terdapat laba maupun rugi bersih. Titik impas merupakan tingkat penjualan dimana kontribusi margin hanya menutup biaya tetap dan konsekuensi pendapatan bersih sama dengan nol (Jackson, Sawyers, 2006).

Impas adalah keadaan suatu usaha yang tidak memperoleh laba dan tidak menderita rugi. Dengan kata lain, suatu usaha dikatakan impas jika jumlah pendapatan sama dengan jumlah biaya atau apabila laba kontribusi hanya dapat digunakan untuk menutup biaya tetap saja (Mulyadi, 2001).

Berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa analisis titik impas adalah suatu cara atau alat atau teknik yang digunakan untuk mengetahui volume kegiatan produksi (usaha) dimana dari volume produksi tersebut perusahaan tidak memperoleh laba dan juga tidak menderita rugi. Manajemen memerlukan informasi impas (break even) untuk mengetahui tingkat penjualan yang mesti dicapai sehingga tidak menderita kerugian, batas minimum volume yang harus diraih perusahaan dan diharapkan dapat mengambil langkah yang tepat untuk masa yang akan datang.

Ada dua cara untuk menentukan impas: pendekatan teknik persamaan dan pendekatan grafik. Penentuan impas dengan teknik persamaan dilakukan dengan mendasarkan pada persamaan pendapatan sama dengan biaya ditambah laba, sedangkan penentuan impas dengan pendekatan grafik dilakukan dengan cara mencari titik potong antara garis pendapatan penjualan dan garis biaya dalam suatu grafik yang disebut grafik impas (Mulyadi, 2001).

#### **D. Margin Kontribusi**

Margin kontribusi adalah jumlah yang tersisa dari pendapatan penjualan dikurangi beban variabel. Margin kontribusi ini nantinya akan digunakan untuk menutupi beban tetap sehingga menghasilkan laba/rugi operasi. Jadi, ini adalah jumlah yang tersedia untuk menutup beban tetap dan kemudian menjadi laba untuk periode tersebut. Margin kontribusi digunakan dulu untuk menutup beban tetap dan sisanya akan menjadi laba. Jika margin kontribusi tidak cukup untuk menutup beban tetap perusahaan, maka akan terjadi kerugian untuk

periode tersebut. Ketika titik impas dicapai, laba bersih akan bertambah sesuai dengan margin kontribusi per unit untuk setiap tambahan produk yang terjual. Untuk memperkirakan pengaruh kenaikan penjualan yang direncanakan terhadap biaya, manajer cukup mengalikan peningkatan dalam unit yang terjual dengan margin kontribusi yang per unit. Hasilnya akan menggambarkan peningkatan laba yang diharapkan.

Contribution margin atau margin kontribusi adalah pendapatan penjualan dikurangi total biaya variabel. Pada titik impas, margin kontribusi sama dengan biaya tetap.

Kita dapat lebih cepat menghitung unit impas dengan berfokus pada margin kontribusi. Analisis marginkontribusi pada umumnya adalah salah satu bagian dari konsep analisis biaya-volume-laba, dimana dalam analisis tersebut dimulai dengan studi terhadap perilaku biaya dan penyusunan laporan rugi laba berdasarkan pendekatan variabilitas atau pendekatan kontribusi.

Supriyono (2004:531). "Contribution margin adalah pendapatan penjualan dikurangi semua biaya variabel". Margin kontribusi tersebut menunjukkan jumlah yang tersedia untuk menutup semua biaya tetap dan setelah biaya tetap tertutup maka sisanya untuk menghasilkan laba pada periode yang bersangkutan. Jika margin kontribusi tidak cukup untuk menutup biaya tetap maka terjadi rugi pada periode tersebut. Margin kontribusi dapat dihitung dengan dua cara, yaitu:

$$\begin{aligned} \text{CM per unit} &= \text{harga jual per unit} - \text{biaya variabel per unit} \\ \text{Total} &= \text{pendapatan penjualan} - \text{biaya variabel total} \end{aligned}$$

Menurut Sunarto (2004:138), ada beberapa faktor yang dapat mempengaruhi marginkontribusi antara lain:

1. Harga jual per unit; Perubahan harga jual per unit sangat berpengaruh terhadap margin kontribusi, dimana apabila harga jual per unit naik, maka marginkontribusi akan naik dan tingkat laba perusahaan akan naik pula. Sebaliknya apabila harga jual per unit turun, maka margin kontribusi juga akan turun yang berarti laba menjadi rendah.

2. Volume penjualan; Semakin besar volume produk yang dijual maka akan memperbesar margin kontribusi yang sekaligus akan memperbesar laba.
3. Komposisi produk yang dijual; Perubahan komposisi produk yang dijual mengakibatkan berubahnya margin kontribusi secara total. Perubahan komposisi dari produk-produk yang mempunyai margin kontribusi rendah menyebabkan keuntungan total menurun, meskipun dari penjualan total meningkat. Sebaliknya perubahan komposisi dari produk-produk yang menghasilkan margin kontribusi tinggi akan meningkatkan keuntungan, walaupun penjualan total berkurang.
4. Biaya variabel per unit; Perubahan biaya variabel sangat berpengaruh terhadap margin kontribusi karena biaya variabel merupakan instrumen penting dalam menentukan margin kontribusi. Apabila biaya variabel naik maka margin kontribusi akan turun, sebaliknya apabila biaya variabel turun maka margin kontribusi akan meningkat.

Margin kontribusi adalah jumlah yang tersisa dari pendapatan dikurangi beban variabel. Jadi, ini adalah jumlah yang tersedia untuk menutup beban tetap dan kemudian menjadi laba untuk periode tersebut. Margin kontribusi digunakan dulu untuk menutup beban tetap dan sisanya akan menjadi laba. Jika margin kontribusi tidak cukup untuk menutup beban tetap perusahaan, maka akan terjadi kerugian untuk periode tersebut. Ketika titik impas dicapai, laba bersih akan bertambah sesuai dengan margin kontribusi per unit untuk setiap tambahan produk yang terjual. Untuk memperkirakan pengaruh kenaikan penjualan yang direncanakan terhadap biaya, manajer cukup mengalikan peningkatan dalam unit yang terjual dengan margin kontribusi yang per unit. Hasilnya akan menggambarkan peningkatan laba yang diharapkan.

Margin kontribusi adalah pendapatan penjualan dikurangi semua biaya variabel. Ini dapat dihitung dengan menggunakan satuan mata uang atau basis per unit. Jika PT XYZ memiliki penjualan sebesar \$ 750.000 dan biaya variabel sebesar \$ 450.000, margin kontribusinya

adalah \$ 300.000. Dengan asumsi perusahaan menjual 250.000 unit selamatahun, harga per unit penjualan adalah \$ 3 dan biaya variabel total per unit adalah \$ 1,80. Margin kontribusi per unit adalah \$ 1,20. Rasio margin kontribusi adalah 40%. Hal ini dapat dihitung dengan menggunakan margin kontribusi dalam satuan mata uang atau margin kontribusi per unit. Untuk menghitung rasio margin kontribusi, margin kontribusi dibagi dengan jumlah penjualan atau pendapatan

Ketika besarnya margin kontribusi sama dengan beban tetap, maka kondisi ini disebut kondisi Titik Impas atau Break Even Point. Titik impas atau BEP adalah kondisi ketika tingkat penjualan menghasilkan laba Nol.

Ketika tidak terjadi penjualan, maka kerugian perusahaan sama dengan beban tetapnya. Setiap unit yang terjual akan mengurangi kerugian sejumlah margin kontribusi per unit. Ketika titik impas telah tercapai, setiap tambahan unit yang terjual akan meningkatkan laba perusahaan sebesar jumlah kontribusi margin per unit. Jika ingin menuangkannya dalam persamaan, maka untuk menghitung laba operasional adalah sebagai berikut :

$$\text{Laba} = (\text{Penjualan} - \text{Beban Variabel}) - \text{Beban Tetap}$$

Dimana :

Penjualan : Harga jual perunit x Unit terjual =  $P \times Q$

Beban Variabel : Beban Variabel perunit x Unit terjual :  $V \times Q$

Laba :  $(P \times Q - V \times Q) - \text{Beban Tetap}$

Hubungan Biaya-Volume-Laba dapat diilustrasikan dengan Grafik BVL yang menggambarkan hubungan BVL pada berbagai tingkat aktivitas.

1. Langkah pertama, tarik garis vertical untuk menggambarkan biaya tetap yaitu Rp 3.500.000
2. Gambarkan garis 'total beban' dengan cara memilih beberapa volume penjualan. Dalam grafik, volume penjualan yang dipilih adalah sebesar 600 unit dengan total beban (Beban tetap + beban Variabel) adalah Rp 12,5 Juta (3,5 Juta + 9 juta)

3. Gambarkan garis “Total penerimaan” yang merupakan total penerimaan dari penjualan yang dilakukan pada tingkat aktivitas tertentu. Pada grafik, tingkat penjualan yang di ambil adalah 600 unit dengan total penerimaan Rp 15Juta (600 x Rp 25,000)

Hasilnya: titik persinggungan garis ‘total beban’ dan ‘total penerimaan’ adalah titik impas yang dalam contoh ini akan diperoleh jika dilakukan penjualan sebesar 350 unit. Jika penjualan berada dibawah titik impas, maka perusahaan akan mengalami kerugian, sebaliknya jika penjualan diatas titik impas, maka perusahaan dapat memperoleh laba. Selanjutnya, untuk mengetahui seberapa besar pengaruh yang ditimbulkan akibat perubahan total penjualan terhadap margin kontribusi, maka kita dapat menghitungnya dengan Rasio Margin Kontribusi, dengan rumus:

$$\begin{aligned} \text{Rasio Margin Kontribusi} &= \text{Margin Kontribusi} / \text{Penjualan} \times 100\% \\ \text{Rasio MK PT} &. \\ \text{ABC} &= \text{Rp } 4.000.000 / \text{Rp } 10.000.000 \times 100\% = 40\% \end{aligned}$$

Artinya, setiap kenaikan penjualan Rp 1.000, maka total margin kontribusi akan meningkat sebesar Rp 400, yang akan berdampak pada meningkatnya laba operasi. Hal ini juga berlaku jika terjadi penurunan penjualan.

### **Analisis Titik Impas Dan Pendekatannya**

Untuk menentukan tingkat penjualan yang diperlukan untuk mencapai target laba yang diinginkan, maka digunakan analisis target laba dan analisis titik impas.

Analisis target laba digunakan dengan mengestimasi volume penjualan yang diperlukan untuk mencapai laba tertentu. Metode yang digunakan adalah dengan metode persamaan dan metode rumus.

### **Metode persamaan**

Misal, PT.ABC ingin memperoleh laba Rp 4.000.000, maka untuk mengetahui volume penjualan, kita dapat menggunakan rumus berikut:

$$\begin{aligned}\text{Laba} &= \text{Margin Kontribusi perunit} \times \text{volume} - \text{beban tetap} \\ \text{Rp 4.000.000} &= \text{Rp 10.000} \times \text{Volume} - \text{Rp 3.500.000} \\ \text{Rp 10.000} \times \text{Volume} &= \text{Rp 4.000.000} + \text{Rp 3.500.000} \\ \text{Volume} &= \text{Rp 7.500.000} / \text{Rp 10.000} \\ \text{Volume} &= 750 \text{ unit}\end{aligned}$$

Untuk memperoleh target laba, juga dapat dilakukan dengan mencari nilai penjualan yang harus dilakukan dengan rumus:

$$\begin{aligned}\text{Laba} &= \text{Rasio Margin Kontribusi} \times \text{penjualan} - \text{beban tetap} \\ \text{Rp 4.000.000} &= 0,40 \times \text{penjualan} - \text{Rp 3.500.000} \\ 0,40 \times \text{penjualan} &= \text{Rp 4.000.000} + \text{Rp 3.500.000} \\ \text{Penjualan} &= \text{Rp 7.500.000} / 0,40 \\ \text{Penjualan} &= \text{Rp 18,75 Juta}\end{aligned}$$

### **Metode Rumus**

Unit penjualan untuk memperoleh target laba= Target Laba +  
Beban Tetap Margin Kontribusi per unit.

Atau dengan rumus;

$$\begin{aligned}&= \text{Rp 4.000.000} + \text{Rp 3.500 .000} / \text{Rp 10.000} \\ &= 750 \text{ unit}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Unit penjualan untuk memperoleh target laba} &= \text{Target Laba} + \text{Beban} / \text{Tetap Rasio Margin Kontribusi} \\ &= \text{Rp 4.000.000} + \text{Rp 3.500 .000} / 0,40 \\ &= \text{Rp 18,75 Juta}\end{aligned}$$

Analisis titik impas digunakan untuk kasus khusus dimana perusahaan menargetkan laba nol. Metode yang dapat digunakan sama dengan analisis target laba, yaitu metode persamaan dan metode rumus yang keduanya akan memberikan hasil yang sama. Atau,

dengan mencari nilai penjualan yang diperlukan untuk memperoleh target titik impas.

### **E. *Margin Of Safety***

Margin of safety atau batas keamanan merupakan kelebihan dari nilai penjualan dalam rupiah (atau mata uang lainnya) yang dianggarkan atau aktual diatas titik impas nilai penjualan. Batas keamanan merupakan jumlah penjualan yang dapat menurun sebelum kerugian mulai terjadi. Makin tinggi batas keamanan, makin rendah risiko untuk tidak mencapai titik impas. Definisi Margin Keamanan lainnya yakni kelebihan dari penjualan yang dianggarkan diatas titik impas volume penjualan. Margin keamanan menjelaskan jumlah dimana penjualan dapat menurun sebelum kerugian mulai terjadi. Semakin tinggi margin keamanan, semakin rendah resiko untuk tidak balik modal. Margin keamanan juga dapat disajikan dalam bentuk presentase. Presentase ini didapat dengan membagi margin keamanan dalam dollar dengan total penjualan.

Rumusnya :

Batas Keamanan = Total penjualan yang dianggarkan – penjualan titik impas

Batas keamanan PT.ABC = Rp 10 juta – Rp 8,75 Juta = Rp 1,25 juta

Persentase batas keamanan= batas keamanan( Rp) / Total penjualan yang dianggarkan ( Rp) x 100% = 12,5 %

### **Analisis Biaya-Volume-Laba Dalam Memilih**

Struktur Biaya Struktur biaya perusahaan ternyata memberikan pengaruh dalam besar kecilnya laba yang akan diperoleh nantinya. Struktur biaya perusahaan terbagi menjadi biaya tetap dan biaya variabel. Untuk mengukur tingkat sensitivitas perubahan laba akibat perubahan penjualan, maka dikenal istilah Laverage Operasi.

*Operating leverage* adalah ukuran besarnya penggunaan biaya tetap dalam sebuah perusahaan. Semakin tinggi biaya tetap, maka

semakin tinggi *operating leverage* yang dicapai dan semakin besar pula sensitivitas laba bersih terhadap perubahan penjualan. Jika sebuah perusahaan mempunyai *operating of leverage* tinggi, maka sedikit saja peningkatan dalam penjualan dapat menghasilkan peningkatan persentase yang besar dalam laba. Sebaliknya jika perusahaan mempunyai *operating leverage* rendah, maka pengaruh peningkatan dalam penjualan terhadap peningkatan laba bersih adalah rendah. *Degree of operating leverage* adalah suatu ukuran tentang seberapa sensitif laba terhadap perubahan dalam penjualan. *Degree of Operating leverage* bertindak sebagai pengganda (multiplier). Jika *Degree of operating leverage* tinggi, peningkatan persentase yang kecil dalam penjualan dapat menghasilkan peningkatan laba bersih dalam persentase yang jauh lebih besar.

*Degree of Operating leverage* adalah ukuran besarnya penggunaan biaya tetap dalam sebuah perusahaan. semakin tinggi biaya tetap, maka semakin tinggi *Degree of operating leverage* yang dicapai dan semakin besar pula sensitivitas laba bersih terhadap perubahan penjualan. Jika sebuah perusahaan mempunyai *Degree of operating leverage* tinggi, maka sedikit saja peningkatan dalam penjualan dapat menghasilkan peningkatan persentase yang besar dalam laba. Sebaliknya jika perusahaan mempunyai *Degree of operating leverage* rendah, maka pengaruh peningkatan dalam penjualan terhadap peningkatan laba bersih adalah rendah. Apabila perusahaan mempunyai *operating leverage* yang tinggi (yaitu biaya tetap yang besar dan biaya variabel per satuan yang kecil), maka kenaikan penjualan yang hanya sedikit saja dapat mengakibatkan kenaikan persentase laba yang tinggi. *Degree of operating leverage* merupakan ukuran, pada tingkat penjualan tertentu, berapa persen perubahan volume penjualan akan mempengaruhi keuntungan. Untuk menentukan derajat *Operating Leverage (Degree of Operating Leverage)* yang ada di perusahaan pada tingkat penjualan tertentu dapat diukur dengan menggunakan rumus.

**Tingkat Operating Leverage = Margin Kontribusi / Laba Bersih**

Oleh karena perhitungan operating leverage menggunakan margin kontribusi, maka besar kecilnya rasio beban tetap dan beban variabel dalam perusahaan akan sangat berdampak pada besar kecilnya tingkat leverage ini. Semakin tinggi derajat operating leverage, semakin tinggi perubahan laba yang diakibatkan perubahan penjualan. Derajat operating leverage merupakan ukuran, pada tingkat penjualan tertentu, berapa persen perubahan volume penjualan akan mempengaruhi keuntungan.

#### **F. Pengaruh Bauran Penjualan Terhadap Laba**

Berbagai teori yang telah disebutkan diatas, digunakan untuk menganalisis perusahaan dengan produk tunggal, sehingga perhitungan dan analisis BVL nya masih tergolong sederhana. Bauran penjualan mengacu pada proporsi relative dimana produk perusahaan dijual. Sebagian perusahaan memiliki banyak produk dan sering kali produk tersebut tidak menghasilkan laba yang sama sehingga laba akan bergantung pada bauran penjualan perusahaan. Jika sebuah perusahaan menjual lebih dari satu produk, maka analisis titik impas menjadi lebih kompleks karena produk yang berbeda memiliki harga jual, biaya, serta margin kontribusi yang berbeda.

#### **G. Implikasi Penggunaan Analisis Biaya-Volume-Laba**

1. Perubahan dalam biaya tetap dan volume penjualan. Analisis yang digunakan biasa disebut analisis peningkatan, yang memperhitungkan pendapatan, biaya, dan volume penjualan yang akan berubah jika program baru diimplementasikan. Misalnya, jika anggaran iklan dinaikkan, maka akan memicu peningkatan penjualan yang menyebabkan meningkatnya laba operasi perusahaan, maka alternative ini sebaiknya diambil oleh perusahaan.
2. Perubahan dalam biaya variabel dan volume penjualan. Penggunaan komponen peralatan yang lebih berkualitas sering memberikan dampak meningkatnya biaya variabel perusahaan (sehingga margin kontribusi menurun), namun manajer telah memprediksikan, meskipun biaya variabel akan meningkat,

namun penjualan juga akan meningkat signifikan, maka menurut analisis tersebut komponen yang lebih berkualitas tersebut sebaiknya digunakan, selama peningkatan penjualannya lebih tinggi daripada peningkatan biaya variabelnya

3. Perubahan dalam biaya tetap, harga jual, dan volume penjualan. Ketika perusahaan memutuskan untuk menurunkan harga jual produk, serta meningkatkan anggaran iklan, namun memperoleh estimasi penjualan akan meningkat sebesar 50%. Berdasarkan analisis ini, jika dalam laporan laba rugi, setelah pengurangan harga dan peningkatan anggaran iklan perusahaan memperoleh rugi, maka alternative itu sebaiknya tidak diambil
4. Perubahan dalam biaya variabel, biaya tetap, dan volume penjualan. Solusinya seperti kondisi-kondisi sebelumnya. Apabila setelah terjadi perubahan perusahaan memperoleh peningkatan laba, maka alternative itu sebaiknya diambil. Begitupun sebaliknya.

### **Perbedaan Titik Impas dengan Analisis Hubungan B-V-L**

Analisis Titik Impas Analisis biaya-volume-laba kadang-kadang disederhanakan menjadi analisis titik impas. Padahal analisis titik impas hanyalah salah satu elemen analisis biaya-volume-laba. Meskipun demikian, analisis titik impas adalah elemen yang penting. Perhitungan Titik Impas Titik impas adalah tingkat penjualan dengan tingkat laba nol. Titik impas dapat dihitung dengan menggunakan metode persamaan (equation method) atau metode margin kontribusi (contribution margin method). Kedua metode tersebut ekuivalen.

### **Metode Persamaan**

Metode persamaan memanfaatkan data-data dari laporan laba rugi yang disusun dengan format kontribusi seperti yang telah digambarkan, format laporan laba rugi dapat disajikan dengan persamaan sebagai berikut :

$$\text{Laba} = \text{Penjualan} - (\text{Biaya Variabel} + \text{Biaya Tetap})$$

Persamaan tersebut dapat kita ubah menjadi

$$\text{Penjualan} = \text{Biaya Variabel} + \text{Biaya Tetap} + \text{Laba}$$

Analisis Biaya-Volume-Laba seringkali diartikan sebagai analisis titik impas. Hal ini sangat disayangkan karena analisis titik impas hanyalah satu elemen dalam analisis Biaya-Volume-Laba, walaupun merupakan elemen yang penting. Analisis titik impas didesain untuk menjawab pertanyaan mengenai seberapa jauh penjualan dapat menurun sebelum perusahaan mengalami kerugian. Titik impas (break even) adalah tingkat penjualan dimana laba adalah nol. Ketika titik impas dicapai, laba bersih akan bertambah sesuai dengan margin kontribusi per unit untuk setiap penambahan produk yang terjual. Dengan menggunakan analisis titik impas, manajer tidak perlu menyiapkan serangkaian laporan laba rugi secara lengkap untuk mengetahui tingkat pengembalian dari penjualan yang terjadi. Dalam analisis titik impas, jika tidak ada penjualan, kerugian perusahaan akan sebesar beban tetapnya. Setiap unit yang terjual akan mengurangi kerugian sebesar margin kontribusi per unit. Ketika titik impas tercapai, setiap tambahan unit terjual meningkatkan laba perusahaan sebesar margin kontribusi per unit.

Metode Margin Kontribusi. Metode ini pada dasarnya hanyalah versi jalan pintas dari metode persamaan yang telah dijelaskan. Pendekatan ini memusatkan pada ide bahwa setiap unit yang terjual memberikan sejumlah margin kontribusi yang akan menutup biaya tetap. Untuk menemukan berapa banyak unit yang harus terjual untuk mencapai titik impas, bagilah total biaya tetap dengan margin kontribusi per unit.

## KESIMPULAN

Analisis BVL merupakan model untuk mengetahui respon laba akibat perubahan harga, biaya, ataupun volume penjualan. Analisis ini sangat berguna bagi manajer dalam membuat keputusan terutama dalam hal penjualan. Titik impas adalah kondisi ketika perusahaan tidak mengalami rugi maupun untung, dengan kata lain laba perusahaan adalah nol. Ketika penjualan berada diatas titik impas, maka dipastikan perusahaan akan memperoleh laba, sebaliknya ketika penjualan berada dibawah titik impas, perusahaan akan mengalami kerugian

Struktur biaya memiliki pengaruh dalam menentukan laba operasi. Rasio besar kecilnya biaya tetap dan biaya variabel dalam suatu perusahaan akan berdampak pada besarnya sensitivitas perubahan laba akibat perubahan penjualan atau biasa disebut sebagai leverage operasi. Ketika leverage operasi tinggi, maka sedikit peningkatan penjualan akan menyebabkan peningkatan laba yang tinggi. Konsep BVL ini dapat digunakan untuk menjawab permasalahan perusahaan dalam menentukan harga, biaya, dan volume penjualan. Perubahan-perubahan dalam biaya tetap, biaya variabel, harga, maupun volume penjualan memiliki dampak tersendiri. Yang jelas, ketika perubahan tersebut memeberikan peningkatan laba bagi perusahaan, maka alternative perubahan tersebut sangat disarankan diambil oleh perusahaan. begitupun sebaliknya.

Keunggulan analisis biaya volume laba berbasis aktivitas dibandingkan konvensional yaitu dalam metode konvensional sebenarnya tidak semua biaya yang semula digolongkan ke dalam biaya tetap berperilaku tetap. Biaya aktivitas produk dan biaya pengaturan yang tidak berubah secara proporsional dengan perubahan aktivitas unit digolongkan dalam pendekatan konvensional sebagai biaya tetap. Namun, dalam pendekatan berbasis aktivitas, biaya aktivitas produk dan biaya pengaturan merupakan biaya variabel yang berubah sebanding dengan perubahan aktivitas yang bersangkutan dengan biaya tersebut. Oleh

karena itu, jika suatu kebijakan menyebabkan perubahan dalam dalam biaya aktivitas produk dan biaya pengaturan, pendekatan berbasis aktivitas mampu mencerminkan akibat perubahan biaya tersebut terhadap impas.

## SOAL

1. Jelaskan apa yang dimaksud BEP
2. Apa manfaat BEP
3. Jelaskan asumsi yang mendasari BEP
4. Jelaskan komponen yang dibutuhkan dalam menghitung BEP
5. Mengapa harus ada pemisahan biaya semi variabel kedalam biaya variabel dan biaya tetap

Misalnya ada seorang akuntan manajer perusahaan BARAYA bertanggung jawab dalam operasional produksi dan persediaan stok barang ingin mengetahui jumlah sales yang diperlukan untuk menutup biaya operasional sebesar Rp.50.000.000,- dan ingin mendapat keuntungan sebesar Rp. 20.000.000,-

Biaya yang dikeluarkan untuk operasinya adalah sebagai berikut:

Total biaya tetap	= 50.000.000,
Biaya variabel per unit	= 30.000,
Harga jual per unit	= 50.000,
Keuntungan yang di inginkan	= 20.000.000

**Diminta : Hitung BEP dalam unit dan Rupiah**

# BAB V

## BIAYA RELEVAN

---

### A. Pengertian Biaya Relevan

Didalam mengelola perusahaan sehari-hari seringkali manajemen dihadapkan kepada berbagai masalah pengambilan keputusan. Keputusan yang diambil manajemen akan berhubungan dengan pemilihan berbagai macam alternatif yang akan dilaksanakan untuk waktu yang akan datang sebelum sesuatu tersebut terjadi, keputusan yang diambil dapat berhubungan dengan pemilihan dua macam alternatif atau pemilihan lebih dari dua macam alternatif. Dari segi pengaruh pengambilan keputusan terhadap kegiatan yang direncanakan, atau akan dilaksanakan untuk waktu yang akan datang, pengambilan keputusan dapat digolongkan menjadi dua, yaitu: (a) Pengambilan keputusan yang berhubungan dengan perencanaan jangka pendek, (b) Pengambilan keputusan yang berhubungan dengan perencanaan jangka panjang. Semua bentuk pengambilan keputusan oleh manajemen harus mempertimbangkan semua faktor-faktor yang dapat memengaruhi keputusan tersebut, salah satu faktor penting yang memengaruhi pengambilan keputusan adalah faktor biaya yang disebut dengan biaya relevan.

Secara sederhana, biaya relevan bisa diartikan sebagai biaya masa mendatang dalam berbagai alternatif untuk mengambil keputusan manajemen. Biaya relevan ini sering disebut juga sebagai biaya diferensial, yaitu biaya yang berbeda-beda akibat tingkat produksi yang berbeda yang mengakibatkan perbedaan biaya tetap. Pengertian lainnya, biaya relevan adalah biaya masa depan yang berbeda di antara alternatif-alternatif yang ada. Informasi relevan tergantung pada

keputusan yang dibuat. Selain itu, biaya relevan bisa didefinisikan sebagai biaya masa depan yang berbeda pada setiap alternatif. Semua keputusan berhubungan dengan masa depan, sehingga hanya biaya masa depan yang dapat menjadi relevan dengan keputusan.

Biaya relevan merupakan hasil pengolahan data historis oleh akuntan intern, oleh ahli yang lainnya. Ia disebut relevan karena berhubungan erat dengan pengambilan keputusan manajemen. Biaya ini merupakan biaya masa datang karena digunakan untuk menyusun anggaran, perencanaan laba, dan pengendalian kegiatan yang bertumpu pada program jangka pendek dan jangka panjang.

Merujuk pengertian di atas, ada beberapa ciri khusus biaya relevan, seperti biaya masa yang akan datang (*future cost*) dan bukan masa lalu (*sunk cost*), serta biaya yang berbeda antara dua alternatif. Dalam pengambilan keputusan yang berhubungan dengan pesanan khusus, biaya relevan biasanya terdiri dari biaya variabel. Namun, tidak semua biaya variabel menjadi biaya relevan, contohnya komisi penjualan.

Biaya relevan menurut Supriyono (1992) meliputi semua biaya yang akan terpengaruh oleh suatu pengambilan keputusan, karena itu biaya tersebut harus dipertimbangkan di dalam pengambilan keputusan tertentu tersebut. Menurut Mulyadi (1992) biaya relevan adalah biaya masa yang akan datang yang diperkirakan akan berbeda atau terpengaruh oleh suatu pengambilan keputusan pemilihan diantara berbagai macam alternatif. Oleh karena itu, biaya tersebut adalah relevan dengan analisis yang dilakukan dalam pengambilan keputusan tersebut. Sodikin (2015:133) biaya relevan (*relevant cost*) adalah biaya yang akan terjadi di masa yang akan datang dan berbeda diantara berbagai alternative yang sedang dipertimbangkan di dalam suatu keputusan. Dua kriteria: (1) akan terjadi, dan (2) berbeda, merupakan suatu kesatuan yang harus terpenuhi agar biaya dapat dinamakan biaya relevan.

Hansen dan Mowen (2015:70), biaya relevan adalah biaya masa depan yang berbeda pada setiap alternative. Semua keputusan berhubungan dengan masa depan sehingga hanya biaya masa depan yang dapat menjadi relevan dengan keputusan. Namun, untuk menjadi

relevan, suatu biaya tidak hanya harus merupakan biaya masa depan, tetapi juga harus berbeda dari satu alternatif dengan alternatif lainnya. Apabila biaya masa depan terdapat pada lebih dari satu alternatif maka biaya tersebut tidak memiliki pengaruh terhadap keputusan. Biaya demikian disebut biaya tidak relevan. Kemampuan untuk mengidentifikasi biaya relevan dan tak relevan merupakan suatu keterampilan pengambilan keputusan yang penting.

Berdasarkan pengertian diatas, dapat disimpulkan bahwa relevant cost adalah biaya masa yang akan datang yg dapat dihindarkan (avoidable cost) karena memilih alternative lain dalam pengambilan keputusan. Semua biaya yang terjadi didalam perusahaan adalah biaya yang dapat dihindarkan kecuali biaya tenggelam (*sunk cost*) dan biaya masa yang akan datang yang tidak berbeda diantara berbagai alternative yang tersedia. Tetapi perlu diperhatikan bahwa biaya yang dianggap relevan untuk situasi pengambilan keputusan tertentu, boleh jadi tidak relevan untuk keputusan yang lain (*different cost for different purpose*).

Biaya relevan adalah biaya masa depan yang berbeda pada setiap alternatif yang memiliki pengaruh terhadap pengambilan keputusan. Semua keputusan berhubungan dengan masa depan, sehingga hanya biaya masa depan yang menjadi relevan dengan keputusan. Tetapi, untuk menjadi relevan suatu biaya tidak hanya merupakan biaya masa depan, tetapi juga harus berbeda dari satu alternatif dengan alternatif lainnya. Sedangkan, biaya yang tidak relevan adalah biaya masa depan yang terdapat pada lebih dari satu alternatif, sehingga biaya tersebut tidak memiliki pengaruh terhadap keputusan.

Contoh biaya relevan adalah biaya tenaga kerja langsung, karena biaya tenaga kerjalangsung merupakan biaya masa depan dan biaya ini berbeda pada setiap alternatif (jika alternatif “membuat” yang digunakan maka akan timbul biaya tenaga kerja langsung, tetapi jika alternatif “tidak membuat/membeli” yang digunakan maka tidak akan muncul biaya tenaga kerja langsung). Sementara, contoh biaya tidak relevan adalah biaya penyusutan, karena biaya ini bukan merupakan biaya masa depan atau merupakan biaya tertanam, yaitu biaya yang tidak dapat dipengaruhi oleh tindakan apapun di masa depan. Selain

itu, jumlah biaya penyusutan juga sama pada setiap alternatif. Contoh lain biaya tidak relevan adalah biaya sewa. Walaupun biaya sewa merupakan biaya masa depan, tetapi jumlah biaya sewa pada setiap alternatif adalah sama.

Sunk cost adalah biaya yang sudah terjadi di masa lampau dan tidak dapat dihindarkan oleh manajer apapun alternative yang akan diambil. Kecenderungan untuk memasukkan biaya tenggelam dalam kerangka pengambilan keputusan terjadi khususnya terhadap nilai buku aktiva tetap lama. Yang penting adalah bagaimana memperlakukan nilai bukuaktiva tersebut supaya memberikan kontribusi pada keputusan yang akan datang dan menjadi faktor yang relevan, misalnya menjual aktiva lama tersebut.

Biaya relevan disebut juga konsep biaya yang dapat digunakan dalam pengambilan keputusan tertentu yang berhubungan dengan alternative yang akan dipilih. Termasuk dalam kategori biaya relevan adalah biaya diferensial, biaya tambahan, biaya kesempatan, biaya terhindarkan, dan biaya yang dapat dikendalikan. Konsep dasarnya adalah biaya yang berbeda untuk tujuan yang berbeda pula.

Dalam pengambilan keputusan dibidang biaya harus diperhatikan relevansinya. Seperti dalam proses pengambilan keputusan jangka pendek seorang manajer dihadapkan pada waktu yang terbatas, sehingga kemampuan untuk hanya mempertimbangkan hal-hal yang relevan saja merupakan hal yang sangat mutlak. Berkaitan dengan kondisi tersebut maka dikenal dengan adanya biaya relevan. Pengambilan keputusan dengan menggunakan konsep biaya relevan umumnya digunakan untuk keputusan tingkat taktis sebagai penjabaran dari keputusan strategis dari manajemen puncak. Pemahaman mengenai konsep biaya relevan ini terutama bermanfaat dalam aplikasi pemilihan alternative keputusan dari berbagai alternative yang tersedia. Membuat keputusan taktis terdiri dari pemilihan alternatif dengan suatu pandangan terbatas.

1. Kenali dan definisikan masalah
2. Identifikasi alternative sebagai solusi yang memungkinkan dari masalah, mengeliminasi alternative terhadap kemungkinan yang belum jelas.

3. Mengidentifikasi biaya-biaya dan manfaat yang terkait dengan masing-masing alternative. Mengelompokka biaya-biaya dan manfaat yang relevan atau tidak relevan dengan mengeliminasi ketidakrelevan biaya dengan menggunakan pertimbangan.
4. Membandingkan biaya-biaya yang relevan dan manfaat untuk masing-masing alternatif, dan menghubungkan masing-masing alternative ke semua tujuan strategi di dalam perusahaan dan memperhatikan faktor-faktor kualitatif penting lainnya.

Untuk mengidentifikasi bahwa biaya tersebut relevan atau tidak dalam suatu keputusan, maka pendekatan manajer dalam menganalisis biaya perlu melakukan langkah-langkah menurut Samryn (2006:281) sebagai berikut :

1. Kumpulkan semua biaya yang akan terjadi yang berkaitan dengan tiap alternatif yang akan dipertimbangkan.
2. Eliminasi biaya-biaya yang merupakan biaya tenggelam.
3. Eliminasi biaya-biaya yang tidak berbeda di antara berbagai alternatif.
4. Buat keputusan berdasarkan biaya yang tersisa. Biaya-biaya ini akan menjadi biaya relevan atau biaya terhindarkan, oleh karena itu relevan dipertimbangkan dalam pembuatan keputusan yang akan diambil.

Menurut Garisson, dkk (2007:331) dalam akuntansi manajerial, istilah biaya yang dapat dihindari, biaya diferensial, biaya inkremental, dan biaya relevan sering kali digunakan secara bergantian. Untuk mengidentifikasikan biaya yang dapat dihindari dalam pengambilan keputusan tertentu dan apakah biaya tersebut relevan, langkah-langkah berikut ini perlu dilakukan:

1. Hilangkan biaya dan manfaat yang tidak berbeda di antara berbagai alternatif. Biaya tidak relevan ini terdiri atas (a) biaya tertanam dan (b) biaya masa depan yang tidak berbeda di antara berbagai alternatif.
2. Gunakan biaya dan manfaat yang tersisa yang berbeda di antara berbagai alternatif dalam pengambilan keputusan. Biaya yang

tersisa tersebut adalah biaya diferensial, atau biaya yang dapat dihindari.

Istilah biaya relevan seringkali disamakan dengan biaya diferensial. Hal ini tidak benar. Istilah relevan mempunyai pengertian berhubungan dengan sesuatu. Suatu biaya disebut biaya relevan jika biaya tersebut berhubungan dengan tujuan perekayasaan biaya tersebut. Jika manajemen bermaksud mengetahui biaya produk yang diproduksi dalam bulan tertentu, maka ia mengumpulkan biaya produksi sesungguhnya yang telah dikeluarkan untuk produksi dalam bulan yang bersangkutan. Biaya produksi sesungguhnya tersebut merupakan biaya relevan karena sesuai dengan tujuan yang hendak dicapai oleh pengumpulan informasi tersebut. Menurut definisinya, biaya merupakan pengorbanan sumber ekonomi yang dinilai dalam satuan uang, yang telah terjadi atau yang secara potensial akan terjadi, untuk mencapai tujuan tertentu. Dengan demikian tidak ada satu pun biaya yang tidak relevan, karena setiap biaya memang direkayasa untuk memenuhi tujuan tertentu.

Dalam pemilihan alternatif, hanya biaya yang relevan saja yang harus dipertimbangkan. Adapun definisi biaya relevan menurut Ahmad (2007:119) yaitu: " Biaya relevan dimaksud adalah semua biaya yang akan terjadi sehingga biaya dan pendapatan pada masa datang, kecuali Unavoidable Cost, yaitu meliputi: sunk cost dan biaya yang tidak berbeda ". Seluruh keputusan berhubungan dengan masa yang akan datang, oleh karena itu, hanya biaya masa mendatang saja yang relevan bagi sebuah keputusan. Untuk dapat disebut relevan, sebuah biaya tidak hanya berhubungan dengan masa yang akan datang, namun juga biaya tersebut harus berbeda dari satu alternatif lain. Jika biaya masa mendatang jumlahnya sama besar pada berbagai alternatif, maka biaya tersebut tidak memiliki akibat pada keputusan. Biaya jenis ini dikenal dengan istilah biaya tidak relevan (*irrelevant cost*).

## **B. Tujuan Biaya Relevan**

Pengambilan keputusan dilakukan untuk menjawab atau menyelesaikan masalah yang terjadi. Keputusan yang baik akan sangat tergantung pada kualitas dan kuantitas informasi yang dimiliki oleh perusahaan. Pihak manajemen tidak dapat melakukan pengambilan keputusan dengan tepat tanpa suatu informasi yang tepat yang dapat mendukung keputusan tersebut. Agar pihak manajemen bisa melakukan pengambilan keputusan di antara alternatif yang ada maka pihak manajemen harus bisa melakukan analisa terhadap alternatif yang ada. Salah satu metode yang dapat dilakukan untuk membantu menganalisa alternatif adalah dengan melakukan analisa terhadap biaya relevan.

Pengambilan keputusan adalah kegiatan yang dilakukan oleh seseorang (pimpinan) atau sekelompok orang (antar pimpinan dan bawahan) dalam usaha memecahkan dan mencari solusi dari suatu problema yang dihadapi dengan merumuskan, menetapkan berbagai alternatif. Satu dari berbagai alternatif yang dianggap paling baik tepat dan rasional dipilih untuk dilaksanakan (Ulbert Silalahi, 2003:207). Pihak manajemen akan dihadapi dengan berbagai jenis keputusan, seperti keputusan yang bersifat jangka pendek (keputusan taktis) dan keputusan yang bersifat jangka panjang (keputusan strategis). Keputusan jangka pendek maupun jangka panjang harus didasarkan pada alternatif-alternatif yang ada dan memerlukan waktu yang relatif lama agar pihak manajemen tidak membuat kesalahan fatal.

Pada dasarnya, pengambilan keputusan dilakukan untuk menjawab atau menyelesaikan masalah yang terjadi. Pengambilan keputusan pada hakekatnya merupakan perumusan masalah yang ada, analisis konsekuensi setiap alternatif baik yang bersifat kuantitatif maupun non-kuantitatif, perbandingan konsekuensi setiap alternatif, sehingga dapat dipilih keputusan yang terbaik (Supriyono, 2001). Keputusan yang baik akan sangat tergantung pada kualitas dan kuantitas informasi yang dimiliki oleh perusahaan. Semakin banyak informasi dan semakin baik informasi yang dimiliki oleh perusahaan maka pihak manajemen diharapkan dapat memilih informasi yang ada dalam menghadapi berbagai alternatif. Pihak manajemen tidak dapat

melakukan pengambilan keputusan dengan tepat tanpa suatu informasi yang tepat yang dapat mendukung keputusan tersebut.

Agar pihak manajemen bisa melakukan pengambilan keputusan di antara alternatif yang ada maka pihak manajemen harus bisa melakukan analisa terhadap alternatif yang ada. Salah satu metode yang dapat dilakukan untuk membantu menganalisa alternatif adalah dengan melakukan analisa terhadap biaya relevan. Dalam hal ini biaya relevan yang ditimbulkan oleh perusahaan akan dianalisis dengan melihat apakah biaya –biaya di departemen tertentu sangat besar tetapi tidak memberikan hasil yang optimal maka departemen yang bersangkutan akan ditutup, sebaliknya jika departemen lain memerlukan biaya yang relatif kecil namun memberikan hasil yang optimal sesuai target perusahaan maka keberadaan departemen tersebut akan diteruskan. Diharapkan dengan cara ini dapat menghasilkan kinerja yang lebih baik sesuai dengan tujuan perusahaan dan dapat membantu perusahaan dalam mempertahankan bisnisnya dalam menghadapi persaingan bisnis yang semakin ketat

Biaya relevan untuk pengambilan keputusan didasarkan kepada konsep “different analysis for different purposes”, yang berarti bahwa untuk tujuan yang berbeda diperlukan analisa yang berbeda pula. Oleh karena itu, terdapat beberapa konsep biaya relevan untuk berbagai pengambilan keputusan, yaitu:

1. Biaya Diferensial (*Differential Cost*)  
adalah biaya yang berbeda pada berbagai alternatif pengambilan keputusan yang mungkin untuk dipilih. Dalam pengambilan keputusan, biaya diferensial dibandingkan dengan penghasilan diferensial untuk menentukan besarnya laba diferensial.
2. Biaya Treceabel (*Treceable Cost*)  
adalah yang dapat diakui jejaknya pada produk, pesanan, pusat biaya, departemen, atau divisi tertentu di dalam suatu perusahaan.
3. Biaya Kesempatan (*Opportunity Cost*)  
adalah penghasilan atau penghematan biaya yang dikorbankan karena dipilihnya satu alternatif tertentu, sehingga penghasilan atau penghematan biaya tersebut perlu diperhitungkan sebagai biaya pada alternatif tertentu.

4. *Biaya Incremental (Incremental Cost)*  
adalah biaya-biaya yang ditambahkan atau biaya-biaya yang tidak akan dikorbankan apabila suatu alternatif (proyek) tertentu tidak dipilih untuk dilaksanakan.
5. *Replacement Cost*  
Pengambilan keputusan dapat berhubungan dengan biaya pengganti atau harga pokok pengganti, yaitu biaya yang berhubungan dengan penggantian suatu aktiva atau jasa yang akan terjadi (future cost) di waktu yang akan datang pada saat diadakan penggantian.
6. *Imputed Cost*  
Biaya imputed disebut pula dengan biaya hipotesis adalah biaya yang sebenarnya tidak terjadi. Dipandang dari segi pengambilan keputusan tertentu biaya imputed seringkali harus dipertimbangkan untuk perbandingan dan analisa biaya. Karena biaya imputed sebenarnya tidak terjadi maka biaya tersebut tidak akan memerlukan pengeluaran kas dan tidak akan dicatat dalam akuntansi perusahaan.
7. *Cash Cost*  
Biaya kas disebut pula dengan istilah biaya tunai, atau biaya ke luar dari saku (out-of-pocket cost). Biaya kas adalah biaya yang akan memerlukan pengeluaran kas sebagai akibat dari keputusan manajemen.
8. *Sunk Cost*  
Adalah biaya yang dalam situasi tertentu tidak dapat diperoleh kembali. Pengeluaran yang telah dilakukan pada masa lalu, umumnya tidak dapat diperoleh kembali. Misalnya dalam keputusan memilih alternatif untuk tetap memakai aktiva tetap lama atau mengganti dengan aktiva tetap baru, nilai buku aktiva tetap lama merupakan biaya sunk yang tidak relevan untuk dipertimbangkan dalam rencana penggantian tersebut. Biaya relevan dalam rencana penggantian aktiva tetap adalah penghematan biaya yang diperoleh dari penggantian, dengan mempertimbangkan pengaruh dari pajak atas laba, atau apabila penggantian tersebut akan menaikkan kapasitas produksi dan

penjualan maka kenaikan laba adanya penggantian harus dipertimbangkan.

Dari penjelasan di atas dapat diketahui bahwa yang dimaksud dengan biaya relevan adalah biaya yang perlu diperhitungkan dalam mengambil keputusan untuk memilih beberapa alternatif yang ada dan besarnya biaya relevan dalam setiap alternatif yang akan diambil berbeda-beda. Jika besarnya biaya relevan lebih kecil dari penghasilan yang akan diterima maka alternatif tersebut perlu untuk dipertimbangkan.

Penerapan analisa biaya relevan memiliki tujuan penting bagi manajemen dalam pengambilan keputusan. Berikut adalah jenis-jenis keputusan dalam analisis biaya relevan menurut Mulyadi (1997) :

1. *Make or Buy decisions*

Keputusan atau membuat sendiri dihadapi oleh manajemen terutama dalam perusahaan yang produknya terdiri dari berbagai komponen dan yang memproduksi berbagai jenis produk. Tidak selamanya komponen yang membentuk suatu produk harus diproduksi sendiri oleh perusahaan, jika memang pemasok luar dapat memasok komponen tersebut dengan harga yang lebih murah daripada biaya untuk memproduksi sendiri komponen tersebut.

2. *Keep or drop decisions*

Dalam perusahaan yang menghasilkan lebih dari satu macam keluarga produk atau product line atau yang memiliki berbagai departemen penghasil laba, ada kalanya manajemen puncak menghadapi salah satu keluarga produknya salah satu departemennya mengalami kerugian usaha yang diperkirakan akan berlangsung terus. Dalam menghadapi kondisi ini manajemen perlu mempertimbangkan keputusan menghentikan atau tetap melanjutkan produksi produk atau kegiatan usaha departemen yang mengalami kerugian tersebut.

3. *Special order decisions*

Pada umumnya perusahaan membangun pabriknya dengan kapasitas yang mampu memenuhi permintaan pasar tertinggi

beberapa tahun yang akan datang. Jika perusahaan membangun pabriknya dengan kapasitas yang hanya mampu memenuhi permintaan pasar sekarang, hal ini akan berakibat dilakukannya ekspansi pabrik secara terus-menerus. Dengan demikian, umumnya perusahaan memiliki kapasitas yang menganggur, yang sering sekali mendorong manajemen puncak untuk mempertimbangkan penetapan harga jual dibawah harga jual normal. Tentu saja penetapan harga jual yang demikian hanya diterapkan pada pesanan khusus yang tidak berdampak terhadap penjualan yang reguler.

4. *Decisions to sell process further*

Adakalanya manajemen puncak dihadapkan pada pilihan menjual produk tertentu pada kondisinya sekarang atau memprosesnya lebih lanjut menjadi produk lain yang lebih tinggi harga jualnya. Dalam pengambilan keputusan semacam ini, informasi akuntansi diferensial yang diperlukan oleh manajemen adalah pendapatan diferensial dengan biaya diferensial jika alternatif memproses lebih lanjut dipilih.

### **C. Manfaat Biaya Relevan**

Dalam setiap pengambilan keputusan yang bersifat taktis, faktor biaya dan manfaat seringkali menjadi faktor penentu untuk memutuskan apakah suatu alternatif akan dijalankan atau tidak. Biaya dan manfaat suatu alternatif harus saling dibandingkan dengan biaya atau manfaat alternatif lain. Dalam hubungan ini, akan lebih difokuskan pada biaya yang relevan yang perlu dipertimbangkan dalam memutuskan alternatif yang terbaik bagi manajemen. Faktor manfaat atau pendapatan bukannya tidak penting, akan tetapi faktor biaya seharusnya didahulukan dan relative lebih mungkin disiasati oleh manajemen daripada faktor pendapatan.

Berikut ini akan disajikan beberapa manfaat yang diperoleh dari biaya relevan terutama dalam pengambilan keputusan jangka pendek sebagaimana yang dikemukakan oleh Mulyadi (2005:126), yaitu sebagai berikut :

1. Membeli atau membuat sendiri.
2. Menjual atau memproses lebih lanjut suatu produk.
3. Menghentikan atau melanjutkan produksi produk tertentu atau kegiatan usaha suatu bagian perusahaan.
4. Menerima atau menolak pesanan khusus.

Penjelasan dari definisi tersebut di atas, akan diuraikan satu persatu berikut ini :

1. Membeli atau membuat sendiri

Keputusan membeli atau membuat sendiri dihadapi oleh manajemen terutama dalam perusahaan yang produknya terdiri dari berbagai komponen dan yang memproduksi berbagai jenis produk. Berbagai alternatif yang kemungkinan dihadapi oleh manajemen dalam pengambilan keputusan membeli atau membuat sendiri yaitu :

- a. Keputusan membeli atau membuat sendiri yang dihadapi oleh perusahaan yang sebelumnya memproduksi sendiri produk, kemudian mempertimbangkan akan membeli produk tersebut dari pemasok luar.
- b. Keputusan membeli atau membuat sendiri yang dihadapi oleh perusahaan yang sebelumnya membeli produk-produk tertentu dari pemasok luar, kemudian mempertimbangkan akan memproduksi sendiri produk tersebut.

2. Menjual atau memproses lebih lanjut suatu produk

Adakalanya manajemen puncak dihadapkan pada pilihan menjual produk tertentu pada kondisinya sekarang atau memprosesnya lebih lanjut menjadi produk lain yang lebih tinggi harga jualnya. Informasi akuntansi relevan yang diperlukan oleh manajemen dalam pengambilan keputusan macam ini adalah pendapatan relevan dengan biaya relevan jika alternatif memproses lebih lanjut dipilih. Berbagai alternatif yang mungkin dihadapi oleh manajemen dalam pengambilan keputusan menjual atau memproses lebih lanjut suatu produk adalah sebagai berikut :

- a. Tidak diperlukan tambahan fasilitas produksi
- b. Diperlukan tambahan fasilitas produksi.

3. Menghentikan atau melanjutkan produksi produk tertentu atau kegiatan usaha suatu bagian perusahaan.

Perusahaan yang menghasilkan lebih dari satu macam produk (*produk line*) atau yang memiliki beberapa departemen penghasil laba, adakalanya manajemen puncak menghadapi salah satu produknya atau salah satu departemennya mengalami kerugian usaha yang diperkirakan akan berlangsung terus. Menghadapi kondisi ini, manajemen perlu mempertimbangkan keputusan menghentikan atau tetap melanjutkan produksi atau kegiatan usaha departemen yang mengalami kerugian tersebut. Dua kemungkinan yang dihadapi oleh manajemen dalam pengambilan keputusan menghentikan atau melanjutkan produksi atau kegiatan, yaitu :

- a. Fasilitas produksi yang lama dihentikan pemakaiannya
- b. Fasilitas produksi lama dapat dimanfaatkan dalam kegiatan bisnis yang lain.

Informasi yang relevan untuk dipertimbangkan dalam pengambilan keputusan ini adalah biaya relevan dan pendapatan relevan, dengan dihentikannya produksi produk tertentu atau kegiatan departemen tertentu, perusahaan akan kehilangan kesempatan memperoleh pendapatan dari produk dari departemen tersebut. Pendapatan yang hilang ini merupakan informasi pendapatan relevan dan merupakan pengorbanan yang ditanggung karena pemilihan alternative menghentikan produksi produk atau departemen tertentu akibat dihentikannya produksi atau kegiatan usaha departemen tertentu, perusahaan akan menikmati manfaat berupa biaya terhindarkan yang merupakan informasi biaya relevan.

Biaya terhindarkan jika lebih besar dari pendapatan yang hilang akibat dihentikannya produksi produk atau kegiatan usaha departemen tertentu, maka alternatif penghentian tersebut sebaiknya dipilih, namun sebaliknya jika biaya terhindarkan lebih kecil dari pendapatan yang hilang akibat dihentikannya produksi produk atau kegiatan usaha departemen tertentu, maka alternative penghentian produk tersebut sebaiknya tidak dipilih.

#### 4. Menerima atau menolak pesanan khusus

Umumnya perusahaan membangun pabriknya dengan kapasitas yang mampu memenuhi permintaan pasar tertinggi untuk beberapa tahun yang akan datang. Jika perusahaan membangun pabriknya dengan kapasitas yang hanya mampu memenuhi permintaan pasar sekarang, hal ini akan berakibat dilakukannya ekspansi pabrik secara terus menerus dengan demikian, umumnya perusahaan memiliki kapasitas yang menganggur, yang seringkali mendorong manajemen puncak untuk mempertimbangkan penetapan harga jual di bawah harga jual normal. Tentu saja penetapan harga jual yang demikian hanya diterapkan pada pesanan khusus yang tidak berdampak terhadap penjualan yang reguler.

Mengambil keputusan yang bersifat taktis dapat diartikan sebagai suatu upaya untuk memilih alternatif yang terbaik dari berbagai alternatif yang ada dengan tujuan yang bersifat jangka pendek atau sasaran yang bersifat antara (bukan sasaran tembak yang sebenarnya). Menerima pesanan khusus dengan harga di bawah normal untuk memanfaatkan kapasitas menganggur agar laba perusahaan meningkat tahun ini merupakan salah satu contoh keputusan yang bersifat taktis. Keputusan yang bersifat taktis walaupun bersifat jangka pendek, tetapi harus disadari bahwa keputusan tersebut mempunyai konsekuensi yang bersifat jangka panjang. Membeli spare part dari luar boleh jadi menurunkan biaya perusahaan, tapi untuk jangka panjang dapat membawa konsekuensi ketergantungan perusahaan pada supplier.

#### **Konsep Pengambilan Keputusan Taktis**

Pengambilan keputusan taktis terdiri dari pemilihan diantara berbagai alternatif dengan hasil yang langsung atau terbatas, Hansen dan Mowen (2006:334) menerima pesanan khusus dengan harga yang lebih rendah dari harga jual normal untuk memanfaatkan kapasitas menganggur dan meningkatkan laba tahun ini merupakan salah satu contoh keputusan taktis. Jadi, beberapa keputusan taktis cenderung

bersifat jangka pendek; namun harus dipertahankan keputusan jangka pendek seringkali mengandung konsekuensi jangka panjang.

Dalam setiap pengambilan keputusan yang bersifat taktis, faktor biaya dan manfaat seringkali menjadi faktor penentu untuk memutuskan apakah suatu alternatif akan dijalankan atau tidak. Biaya dan manfaat suatu alternatif harus saling dibandingkan dengan biaya atau manfaat alternatif lain. Dalam hubungan ini, akan lebih difokuskan pada biaya yang relevan yang perlu dipertimbangkan dalam memutuskan alternatif yang terbaik bagi manajemen. Faktor manfaat atau pendapatan bukannya tidak penting, akan tetapi faktor biaya seharusnya didahulukan dan relatif lebih mungkin disiasati oleh manajemen daripada faktor pendapatan. Jika perusahaan dapat menghasilkan produk atau jasa dengan waktu yang tepat, biaya yang murah dan kualitas yang bersaing, masalah pendapatan tentu akan datang dengan sendirinya.

Mengambil keputusan yang bersifat taktis dapat diartikan sebagai suatu upaya untuk memilih alternatif yang terbaik dari berbagai alternatif yang ada dengan tujuan yang bersifat jangka pendek atau sasaran yang bersifat antara (bukan sasaran tembak yang sebenarnya). Menerima pesanan khusus dengan harga di bawah normal untuk memanfaatkan kapasitas menganggur agar laba perusahaan meningkat tahun ini merupakan salah satu contoh keputusan yang bersifat taktis. Keputusan yang bersifat taktis walaupun bersifat jangka pendek, tetapi harus disadari bahwa keputusan tersebut mempunyai konsekuensi yang bersifat jangka panjang. Membeli spare part dari luar boleh jadi menurunkan biaya perusahaan, tapi untuk jangka panjang dapat membawa konsekuensi ketergantungan perusahaan pada supplier.

Keputusan taktis harus mendukung tujuan keseluruhan pengambilan keputusan yaitu untuk memilih strategi alternatif sehingga keunggulan bersaing jangka panjang dapat tercapai. Pengambilan keputusan taktis yang tepat berarti keputusan yang dibuat mencapai tidak hanya tujuan terbatas tetapi juga berguna untuk jangka panjang.

Menurut Hariadi (2002:564) aplikasi biaya relevan dalam pengambilan keputusan adalah:

1. Keputusan membuat atau membeli
2. Biaya kesempatan
3. Keputusan meneruskan atau menghentikan
4. Keputusan meneruskan atau menghentikan dengan akibat saling berkait.
5. Harga jual khusus.

Untuk lebih jelasnya maka akan diuraikan di bawah ini:

1. Keputusan membuat atau membeli

Para manajer di perusahaan sering dihadapkan pada keputusan untuk membuat sendiri atau membeli dari luar salah satu komponen bahan baku atau penolong produksi. Dalam proses produksi yang kompleks seperti sekarang ini, sebuah proses produksi dari hulu ke hilir. Di samping faktor ekonomis juga boleh jadi masalah kecepatan waktu penyelesaian dan faktor nonteknis lainnya seringkali menjadi pertimbangan bagi seorang produsen dalam upaya memuaskan konsumen. Perusahaan otomotif dan komputer merupakan contoh produsen yang hampir semua sparepartnya merupakan kontribusi dari pabrik-pabrik kecil yang terintegrasi secara vertikal atau horizontal.

2. Biaya kesempatan

Jika fasilitas yang digunakan untuk memproduksi komponen listrik menganggur, maka perusahaan seharusnya melanjutkan usahanya sendiri dalam memproduksi komponen dan tawaran supplier ditolak. Namun jika fasilitas yang menganggur tersebut dapat digunakan untuk memproduksi komponen lain yang menguntungkan, maka dapat dikatakan bahwa ruangan tersebut mempunyai biaya kesempatan yang harus dipertimbangkan dalam memutuskan menolak atau menerima tawaran supplier.

Biaya kesempatan merupakan biaya yang tidak dicatat dalam perusahaan dan tidak mencerminkan pengeluaran kas yang sesungguhnya. Biaya ini lebih menjelaskan tentang manfaat ekonomis yang hilang karena memilih kesempatan yang lain.

3. Keputusan Meneruskan atau Menghentikan

Manajemen sering dihadapkan pada pilihan yang sulit untuk menutup atau tetap meneruskan suatu segmen tertentu yang dianggap mengalami kerugian. Pilihan yang sulit ini timbul karena boleh jadi dengan adanya penciptaan usaha, perusahaan terpaksa harus memberhentikan karyawannya atau dengan penutupan usaha dapat pula mempengaruhi usaha lain yang masih menguntungkan. Laporan segmen atas dasar variabel costing sangat bermanfaat memberikan informasi yang tepat untuk menutup atau meneruskan suatu usaha perusahaan. Kontribusi margin dan laba per segmen merupakan dua hal penting yang menjadi pertimbangan utama dalam pengambilan keputusan ini, di samping faktor-faktor kualitatif yang perlu juga mendapat perhatian.

4. Keputusan Meneruskan atau Menghentikan Dengan Akibat Saling Berkait

Keputusan menutup produk penghapus dapat saja dibatalkan jika menurut bagian pemasaran, penutupan tersebut akan mempengaruhi omset penjualan potlot dan ballpoint misalnya masing-masing turun 10 % oleh karena banyak pembeli yang membeli dalam satu paket sehingga jika penghapus tersebut tidak diproduksi lagi maka sebagian pembeli potlot dan ballpoint akan mengalihkan pembeliannya pada pabrik lain yang menjual dalam satu kesatuan.

5. Harga jual khusus

Dalam menentukan harga jual pada konsumen, biasanya ada suatu aturan main yang harus diikuti yaitu tidak boleh ada diskriminasi harga untuk produk tertentu pada sejumlah konsumen yang saling bersaing dalam pasar yang sama. Tetapi, aturan ini tentu tidak berlaku jika diterapkan pada konsumen yang tidak saling bersaing satu sama lain dan perusahaan dapat menetapkan harga penawaran yang berbeda-beda untuk berbagai konsumen pada pasar yang sama. Harga jual khusus ini sebenarnya diterapkan pada konsumen yang berani menawar dengan harga di bawah normal dan dengan syarat tertentu serta

perlu dipertimbangkan jika kapasitas produksi perusahaan belum maksimum.

Analisis biaya relevan dapat memberikan manfaat dalam penyelesaian berbagai macam persoalan manajerial. Jenis persoalan atau keputusan yang biasanya memperoleh dukungan dari informasi biaya relevan ini adalah keputusan untuk membuat sendiri atau membeli sebuah komponen, tetap membuat atau menghentikan sebuah lini produk, menerima atau menolak pesanan khusus dengan harga lebih rendah dari harga reguler, mengolah lebih lanjut produk bersama atau menjualnya pada titik pemisahan produk.

### **Biaya Relevan untuk Pengambilan Keputusan Taktis**

Biaya relevan membantu manajemen dalam pengambilan keputusan yang sifatnya tidak rutin dan bersifat jangka pendek. Tujuan pembuatan keputusan jangka pendek adalah untuk memanfaatkan kapasitas produktif yang tidak digunakan sehingga dapat meningkatkan laba jangka pendek. Keputusan jangka pendek seringkali memiliki konsekuensi jangka panjang, oleh karena itu keputusan jangka pendek harus merupakan tindakan skala kecil untuk memenuhi maksud yang lebih besar. Artinya keputusan taktis yang diambil manajer dalam perusahaan dimaksudkan untuk memenuhi sasaran strategik keseluruhan organisasi (jangka panjang).

## **KESIMPULAN**

Salah satu faktor penting yang menentukan keberhasilan suatu perusahaan adalah biaya. Untuk itu perlu pemahaman tentang istilah biaya yang dapat diartikan bermacam-macam, tergantung pemakai istilah tersebut dan dari pihak mana atau dari disiplin ilmu mana yang mengartikannya. Menurut Hansen & Mowen (2004:40) mendefinisikan biaya sebagai berikut : “biaya adalah kas atau nilai ekuivalen kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan member manfaat saat ini atau dimasa datang bagi organisasi”. Dalam akuntansi biaya terdapat istilah defferent cost for defferent purposes yang artinya untuk tujuan berbeda

dibutuhkan konsep biaya yang berbeda pula. Jadi tidak ada satu penggolongan biaya yang dapat memenuhi informasi untuk semua tujuan, oleh karena itu dalam akuntansi terdapat berbagai cara penggolongan atau klasifikasi biaya.

Di dalam pengambilan keputusan yang berhubungan dengan berbagai alternatif yang dilaksanakan pada waktu yang akan datang sebelum sesuatu tersebut terjadi, manajemen harus memperhatikan biaya sebagai faktor kunci. Biaya satu alternatif harus dibandingkan dengan alternatif yang lain sebagai satu langkah dalam pengambilan keputusan. Salah satu biaya yang penting dalam pengambilan keputusan adalah biaya relevan. Keputusan yang diambil manajemen akan berhubungan dengan pemilihan berbagai macam alternatif yang akan dilaksanakan untuk waktu yang akan datang sebelum sesuatu tersebut terjadi, keputusan yang diambil dapat berhubungan dengan pemilihan dua macam alternatif atau pemilihan lebih dari dua macam alternatif. Dari segi pengaruh pengambilan keputusan terhadap kegiatan yang direncanakan, atau akan dilaksanakan untuk waktu yang akan datang, pengambilan keputusan dapat digolongkan menjadi dua, yaitu: (a) Pengambilan keputusan yang berhubungan dengan perencanaan jangka pendek, (b) Pengambilan keputusan yang berhubungan dengan perencanaan jangka panjang.

Biaya relevan adalah biaya masa depan yang berbeda di antara alternatif-alternatif yang ada. Informasi relevan tergantung pada keputusan yang dibuat. Selain itu, biaya relevan bisa didefinisikan sebagai biaya masa depan yang berbeda pada setiap alternatif. Semua keputusan berhubungan dengan masa depan, sehingga hanya biaya masa depan yang dapat menjadi relevan dengan keputusan. Biaya relevan merupakan hasil pengolahan data historis oleh akuntan intern, oleh ahli yang lainnya. Ia disebut relevan karena berhubungan erat dengan pengambilan keputusan manajemen. Biaya ini merupakan biaya masa datang karena digunakan untuk menyusun anggaran, perencanaan laba, dan pengendalian kegiatan yang bertumpu pada program jangka pendek dan jangka panjang.

## SOAL

1. Apa yang dimaksud biaya relevan ?
2. Apa saja kriteria agar suatu biaya dikatakan biaya relevan ?
3. Mengapa biaya relevan sangat penting dalam pengambilan keputusan ?
4. Apa yang dimaksud dengan biaya terhindarkan, sunk cost, *irrelevant cost* ?
5. Mengapa biaya relevan hanya digunakan pada pesanan khusus ?

## KASUS

Tukul Company menerima pesanan dari pelanggan baru untuk membeli 1000 unit produk dengan harga \$3/unit. Pelanggan baru tersebut terpisah secara geografis, dan transaksi tersebut tidak berpengaruh terhadap penjualan yang ada. Tukul biasanya memproduksi 10.000 unit, tetapi Tukul rencana menjual tahun depan 8.000 unit. Harga jual normal produk \$5/unit. Informasi mengenai biaya :

Bahan baku	\$0,50
Tenaga Kerja Langsung	\$1,00
Bop Variabel	\$0,40
Bop Tetap	\$2,00
	-----
Total	\$3,90

Haruskah Tukul menerima pesanan tersebut ?

# BAB VI

## PENENTUAN HARGA JUAL PRODUK DAN JASA



### A. Pengertian

Secara umum, harga adalah senilai uang yang harus dibayarkan konsumen kepada penjual untuk mendapatkan barang atau jasa yang ingin dibelinya. Oleh sebab itu, harga pada umumnya ditentukan oleh penjual atau pemilik jasa. Akan tetapi, dalam seni jual beli, pembeli atau konsumen dapat menawar harga tersebut. Bila sudah mencapai kesepakatan antara pembeli dan penjual barulah terjadi transaksi. Namun tawar-menawar tidak bisa dilakukan di semua lini pemasaran. Contoh transaksi yang menggunakan sistem tawar-menawar adalah pembelian di pasar. **Harga jual** adalah **harga** yang diperoleh dari penjumlahan biaya produksi total ditambah dengan mark up yang digunakan untuk menutup biaya overhead pabrik perusahaan.

Harga merupakan nilai atau uang yang diberikan pelanggan sebagai imbalan atas penawaran tertentu yang berfungsi untuk memuaskan kebutuhan dan Keinginan mereka. Secara sederhana harga merupakan ukuran nilai yang ditukarkan pelanggan membeli suatu penawaran. Harga berfungsi sebagai sebuah mekanisme ekonomi dengan memakai penawaran yang bisa didistribusikan di antara pelanggan di pasar. Hal itu juga bertindak sebagai indikator tentang sejauh mana penawaran diminta dan sejauh mana hal itu disediakan atau tersedia. Harga suatu produk merupakan nilai keseluruhan dari penawaran termasuk nilai dari semua bahan mentah dan jasa yang dipakai untuk membuat suatu penawaran. Harga

layanan mempertimbangkan seluruh elemen yang terhubung dalam pembuatan layanan apa adanya.

## **1. Faktor Yang Mempengaruhi Harga Jual Barang Dan Jasa**

### **Faktor – Faktor yang Mempengaruhi Harga Jual**

Terdapat tiga faktor utama yang mempengaruhi harga jual produk, yaitu :

- a. *Customers atau pelanggan*, pelanggan dapat mempengaruhi harga berdasarkan fitur yang terdapat pada produk tersebut serta kualitasnya.
- b. *Competitors atau pesaing*, perusahaan harus memperhatikan apa yang dilakukan oleh pesaingnya, termasuk harga jual produk mereka, yang bisa menjadi substitusi produk tersebut.
- c. *Costs atau biaya*, semakin tinggi biaya produksi produk tersebut, maka semakin mahal produk tersebut dijual.

## **2. Hal – Hal yang Mempengaruhi Harga Jual**

Biaya penuh untuk memproduksi produk/jasa. Biaya penuh tidak boleh lebih besar dari harga jual, supaya tidak menghasilkan kerugian. Manfaat biaya penuh adalah sebagai berikut:

- a. Biaya penuh merupakan titik awal untuk mengurangi ketidakpastian yang dihadapi oleh pengambil keputusan: dalam pengambilan keputusan satu-satunya informasi yang memberikan kepastian relatif tinggi adalah biaya. Dengan informasi biaya manajer penentu harga jual memiliki dasar untuk menetapkan kebijakan penentuan harga jual dengan aman.
- b. Biaya penuh merupakan dasar yang memberikan perlindungan bagi perusahaan dari kemungkinan kerugian: untuk menghindari kerugian, salah satu cara adalah dengan berusaha memperoleh pendapatan yang paling tidak tidak dapat menutup biaya penuh.
- c. Biaya penuh memberikan informasi yang memungkinkan manajer penentu harga jual melihat struktur biaya perusahaan lain: dengan informasi biaya penuh, manajer penentu harga

jual akan mampu memahami atau paling tidak menduga tindakan yang dilakukan oleh perusahaan pesaing bila perusahaan pesaing melakukan perubahan harga jual produk atau jasanya.

- d. Biaya penuh merupakan dasar untuk pengambilan keputusan perusahaan memasuki pasar. Berdasarkan perbandingan harga jual yang terbentuk di pasar dengan biaya penuh produk atau jasa, manajer penentu harga jual akan menghadapi tiga kemungkinan berikut ini :
- Jika biaya penuh produk atau jasa perusahaan melebihi harga jual yang terbentuk di pasar tertentu, perusahaan tidak mungkin memasuki pasar tersebut, karena kerugian akan terjadi.
  - Jika biaya penuh produk atau jasa dapat ditutup dengan harga jual yang terbentuk di pasar, namun harga jual tersebut belum mampu menghasilkan laba yang memadai jika dibandingkan dengan investasi, maka perusahaan tidak mungkin memasuki pasar tersebut.
  - Jika kemungkinan pertama dan kedua tersebut di atas akan dihadapi, perusahaan dapat merancang program untuk mengubah proses produksi dan kegiatan pemasaran agar biaya penuh untuk memproduksi dan memasarkan produk atau jasa, yang dengan harga jual tertentu yang terbentuk di pasar, perusahaan akan menutup seluruh biaya penuh dan mampu menghasilkan laba yang sepadan dengan investasi.
- e. Aspek di luar biaya :
- Selera konsumen
  - Demand dan suplai
  - Jumlah pesaing yang memasuki pasar
  - Harga jual produk pesaing

## **B. Metode Penentuan Harga Jual**

Menurut Herman (2006:175) ada beberapa metode penetapan harga (methods of price determination) yang dapat dilakukan budgeter dalam perusahaan, yaitu:

### **1. Metode taksiran (judgemental method),**

Metode ini biasa digunakan oleh perusahaan yang baru saja berdiri karena dilakukan dengan menggunakan prediksi tanpa menggunakan data statistik. Oleh karena itu kekurangan dari metode ini adalah tingkat keakuratan prediksi sangat rendah.

### **2. Metode berbasis pasar (market-based pricing)**

- a. Harga pasar saat ini (*current market price*), metode ini dipakai apabila perusahaan mengeluarkan produk baru, yaitu hasil modifikasi dari produk yang lama. Perusahaan akan menetapkan produk baru tersebut seharga dengan produk yang lama. Penggunaan metode ini murah dan cepat. Akan tetapi pangsa pasar yang didapat pada tahun pertama relatif kecil karena konsumen belum mengetahui profil produk baru perusahaan tersebut.
- b. Harga pesaing (*competitor price*), metode ini menetapkan harga produknya dengan mereplikasi langsung harga produk perusahaan saingannya untuk produk yang sama atau berkaitan. Dengan metode perusahaan berpotensi mengalami kehilangan pangsa pasar karena dianggap sebagai pemalsu. Ini dapat terjadi apabila produk perusahaan tidak mampu menyaingi produk pesaing.
- c. Harga pasar yang disesuaikan (*adjusted current marker price*), penyesuaian dapat dilakukan berdasarkan pada faktor eksternal dan internal. Dengan metode ini, perusahaan mengidentifikasi harga pasar yang berlaku pada saat penyiapan anggaran dengan melakukan survey pasar atau memperoleh data sekunder. Harga yang berlaku tersebut dikalikan dengan penyesuaian (*price adjustment*) setelah mempertimbangkan faktor internal dan eksternal yang ditetapkan dalam angka indeks (persentase). Indeks 87 berarti 87/100.

### 3. Metode berbasis biaya (*cost-based pricing*)

#### a. Harga Jual Normal (manufaktur dan penjual jasa)

Secara normal : Harga jual harus dapat menutupi biaya penuh dan menghasilkan laba. Laba yang dimaksud adalah laba yang sepadan dengan investasi yang ditanam untuk menghasilkan produk/jasa.

$$\text{Harga Jual} = \text{Taksiran Biaya penuh} + \text{Laba yang diharapkan}$$

Unsur pertama yang diperhitungkan dalam harga jual adalah taksiran biaya penuh. Taksiran biaya penuh dapat dihitung dengan dua pendekatan : Full Costing dan Variable Costing.

Perbedaan Full Costing dan Variable Costing adalah sebagai berikut :

<b>PENDEKATAN</b>	<b>UNSUR BIAYA</b>	<b>UNSUR MARK UP</b>
<i>Full Costing</i>	Biaya Produksi	Ekspektasi laba + Biaya non Produksi
<i>Variable Costing</i>	Biaya Produksi dan non Produksi yang bersifat variabel	Ekspektasi laba + Biaya Produksi + non Produksi yang bersifat tetap
<i>Total Costing</i>	Biaya Produksi + non Produksi	Ekspektasi laba

Unsur kedua yang diperhitungkan dalam harga jual adalah laba yang diharapkan. Cost-plus pricing adalah penentuan harga jual dengan cara menambahkan laba yang diharapkan di atas biaya penuh masa yang akan datang untuk memproduksi dan memasarkan produk. Laba yang diharapkan dihitung berdasarkan investasi yang ditanamkan untuk menghasilkan produk atau jasa. Untuk memperkirakan berapa laba wajar

yang diharapkan, manajer penentu harga jual perlu mempertimbangkan :

- 1) *Cost of Capital*, yaitu biaya yang dikeluarkan untuk investasi yang dilakukan dalam perusahaan. Contoh : Perusahaan membutuhkan dana untuk menjalankan usaha dengan kredit bank, yang bunganya 24%p.a dan tax dari laba yang dihasilkan 25%. Maka :  $Cost\ of\ Capital = (100\% - 25\%) \times 0.24 = 18\%$ , dimana semakin besar biaya modalnya, semakin besar pula laba yang diharapkan dapat diterima oleh perusahaan.
- 2) Risiko Bisnis, semakin besar risiko bisnis yang dihadapi perusahaan, semakin besar persentase yang ditambahkan pada cost of capital di dalam memperhitungkan laba yang diharapkan.
- 3) Besarnya *Capital Employed*, jumlah investasi (atau capital employed) yang ditanamkan untuk memproduksi dan memasarkan produk atau jasa merupakan faktor yang menentukan besarnya laba yang diharapkan, yang diperhitungkan dalam harga jual.

b. Harga Jual untuk pesanan khusus

Pesanan khusus merupakan pesanan yang diterima oleh perusahaan di luar pesanan regular perusahaan. Dalam keadaan seperti ini, yang perlu dipertimbangkan oleh manajer penentu harga jual adalah:

1) Pesanan Regular

Pesanan regular adalah pesanan yang dibebani tugas untuk menutup seluruh biaya tetap yang akan terjadi dalam setahun anggaran. Dengan demikian jika manajer penentu harga jual yakin bahwa seluruh biaya tetap dalam tahun anggaran akan dapat ditutup oleh pesanan yang regular, maka pesanan khusus dapat dibebaskan dari kewajiban untuk memberikan kontribusi dalam menutup biaya tetap.

Jika misalnya dengan penerimaan khusus, perusahaan diperkirakan tidak hanya akan meregularkan biaya variable

saja, namun memerlukan biaya tetap, karena harus beroperasi di atas kapasitas yang tersedia, maka harga jual pesanan khusus harus di atas biaya variable dengan kenaikan biaya tetap karena pesanan khusus tersebut. Dalam mempertimbangkan penerimaan pesanan khusus, informasi akuntansi diferensial merupakan dasar yang dipakai sebagai landasan penentu harga jual.

c. Harga jual dengan *Cost type contract*

1) *Cost - type Contract*

*Cost-type Contract* adalah kontrak pembuatan produk atau jasa yang pihak pembeli setuju untuk membeli produk atau jasa pada harga yang didasarkan pada total biaya yang sesungguhnya dikeluarkan oleh produsen dengan laba yang dihitung sebesar persentase tertentu dari total biaya sesungguhnya tersebut. Jika dalam keadaan normal, harga jual produk atau jasa yang akan dijual di masa yang akan datang ditentukan dengan metode *cost-plus pricing*, berdasarkan taksiran biaya penuh sebagai dasar, dalam *cost-type contract* harga jual yang dibebankan kepada konsumen dihitung berdasarkan biaya penuh sesungguhnya yang telah dikeluarkan untuk memproduksi dan memasarkan produk.

### **Rumusan Menghitung Harga Jual Per Unit**

Rumus perhitungan harga jual atas dasar biaya secara umum dapat dinyatakan dalam persamaan berikut ini :

$$\text{Harga Jual / unit} = \text{BIAYA}^* + \% \text{ Mark-up}$$

Persentase markup dihitung dengan rumus :

$$\text{Persentase Mark-up} = \text{Expectasi Laba} + \text{BIAYA}^*$$

\* Biaya = Biaya yang berhubungan langsung dengan volume (perunit)

\*\* Biaya = Biaya yang tidak berhubungan langsung oleh volume produk (non produksi)

Terdapat perbedaan konsep langsung dan tidak langsungnya biaya dengan volume antara metode full costing dengan metode variable costing. Konsep biaya yang berhubungan langsung dengan volume menurut metode full costing adalah berupa biaya produksi, sedangkan biaya yang tidak berhubungan langsung dengan volume adalah berupa biaya nonproduksi. *Variable costing* memandang dengan cara yang berbeda terhadap biaya yang dipengaruhi secara langsung oleh volume produk bila dibandingkan dengan full costing. Dalam pendekatan variable costing, biaya penuh yang dipengaruhi secara langsung oleh volume produk terdiri dari biaya variabel, sedangkan biaya penuh yang tidak dipengaruhi secara langsung oleh volume produk terdiri dari biaya tetap.

Contoh soal :

Manajer Pemasaran PT. GLORY sedang mempertimbangkan penentuan harga jual produk ASTREX untuk tahun anggaran yang akan datang. Menurut anggaran, perusahaan direncanakan akan beroperasi pada kapasitas normal sebanyak 1.000.000 kg dengan taksiran biaya penuh untuk tahun anggaran yang akan datang sbb :

Biaya Variabel :

Biaya produksi variable	Rp. 2.000.000.000
Biaya adm & umum variable	Rp. 50.000.000
Biaya pemasaran variable	Rp. 50.000.000
	----- +
Total biaya variable	Rp. 2.100.000.000

Biaya Tetap :

Biaya produksi tetap	Rp. 1.000.000.000
Biaya adm. & umum tetap	Rp. 150.000.000
Biaya pemasaran tetap	Rp. 250.000.000
	----- +
Total biaya tetap	Rp. 1.400.000.000
	----- +
Total biaya penuh	Rp. 3.500.000.000

Total aktiva yang diperkirakan pada awal tahun anggaran Rp. 4.000.000.000 dan laba yang diharapkan dinyatakan dalam tariff kembalikan investasi (ROI) 25%

Jawab :

Menggunakan pendekatan Full Costing

Unsur biaya :

Biaya produksi variable	Rp. 2.000.000.000	
Biaya produksi tetap	Rp. 1.000.000.000	
	-----	+
	Rp. 3.000.000.000	

Unsur mark-up :

Biaya non produksi variable	Rp. 100.000.000	
Biaya non produksi tetap	Rp. 400.000.000	
Ekspektasi laba		
25% X Rp. 4.000.000.000	Rp. 1.000.000.000	
	-----	+
TOTAL unsur Mark-up	Rp. 1.500.000.000	

$$\text{Persentase Mark-up} = \frac{\text{Rp } 1.500.000.000}{\text{Rp } 3.000.000.000} \times 100\% = 50\%$$

Perhitungan Harga Jual :

Biaya produksi	Rp. 3.000.000.000	
Mar-up 50% x Rp. 3.000.000.000	Rp. 1.500.000.000	
	-----	+
Total harga jual	Rp. 4.500.000.000	
Volume produksi	1.000.000 kg	
	-----	:
Harga jual produk / kg	Rp. 4.500,-	

### **Penentuan Harga Jual Waktu dan Bahan (*Time And Material Pricing*)**

Biasanya digunakan oleh perusahaan bengkel mobil, dok kapal dan perusahaan-perusahaan penjual jasa reparasi, bahan dan suku

cadang sebagai pelengkap penjualan jasa. Dalam perusahaan jasa volumenya dihitung berdasarkan waktu yang dibutuhkan untuk melayani konsumen bukan harga jual/unit tetapi harga jual per satuan waktu yang dinikmati konsumen.

### **Harga jual = Biaya Penuh + Ekspektasi Laba**

Dalam sebuah bengkel yang menjual jasa perbaikan mobil, maka :

1. Biaya yang berhubungan dengan produk adalah biaya tenaga mekanik dan ahli listrik.
2. Biaya yang tidak berhubungan dengan produk adalah biaya tenaga kerja tidak langsung, listrik, depresiasi, asuransi dll.

Biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung (untuk selanjutnya hanya akan disebut dengan biaya bahan dan biaya tenaga kerja) merupakan biaya langsung terhadap produk. Biaya langsung dapat ditelusuri secara mudah dan akurat pada produk. Besarnya biaya langsung dengan produk, memiliki hubungan sebab-akibat. Oleh karena itu biaya bahan dan biaya tenaga kerja dibebankan ke produk secara langsung. Biaya overhead pabrik (BOP) merupakan biaya tidak langsung. Harga pokok produksi merupakan hal yang sangat penting dalam suatu perusahaan karena merupakan dasar untuk menentukan harga produk, adapun kegunaan penentuan harga pokok produksi sebagai berikut:

1. Penentuan nilai persediaan dari neraca dengan tepat dalam hal ini penentuan harga pokok yang tepat akan mempengaruhi nilai persediaan dalam neraca.
2. Perhitungan rugi laba dalam proses mempertemukan pendapatan dan biaya, salah satu unsur pendapatan adalah harga pokok penjualan. Harga pokok penjualan dengan menambahkan persediaan awal dengan harga pokok produksi yang dihasilkan dikurangi dengan persediaan akhir.
3. Bagi perusahaan harga pokok produksi masing-masing produk dapat membantu penentuan harga jual produksinya sehingga laba dapat ditentukan.

4. Pengawasan terhadap efisiensi biaya. Hal ini merupakan satu langkah yang penting dan utama dalam rangka peningkatan efisiensi pabrik. Dengan adanya pengawasan yang teratur akan menghasilkan efisiensi atau penghematan biaya.

Fungsi penetapan harga yaitu:

1. Bagi perekonomian, harga sebuah produk atau jasa mempengaruhi sewa lahan, upah, bunga dan laba.
2. Bagi konsumen, mempertimbangkan harga berdasarkan citra, merek, lokasi toko, layanan, nilai (value) dan kualitas.
3. Bagi perusahaan, harga mempengaruhi posisi bersaing dan pangsa pasar perusahaan, selain itu harga juga berpengaruh pada pendapatan dan laba bersih perusahaan.

## KESIMPULAN

Faktor – Faktor yang Mempengaruhi Harga Jual, Terdapat tiga faktor utama yang mempengaruhi harga jual produk, yaitu : *Customers* atau pelanggan, *Competitors* atau pesaing *Costs* atau biaya. Hal – Hal yang Mempengaruhi Harga Jual Biaya penuh untuk memproduksi produk/jasa. Biaya penuh tidak boleh lebih besar dari harga jual, supaya tidak menghasilkan kerugian.

### **Metode penentuan harga jual :**

- Metode taksiran (judgemental method),
- Metode berbasis pasar (market-based pricing)
- Metode berbasis biaya (cost-based pricing)

### **Rumusan Menghitung Harga Jual Per Unit**

Rumus perhitungan harga jual atas dasar biaya secara umum dapat dinyatakan dalam persamaan berikut ini :

$$\text{Harga Jual / unit} = \text{BIAYA}^* + \% \text{ Mark-up}$$

Persentase markup dihitung dengan rumus :

$$\text{Persentase Mark-up} = \frac{\text{Expectasi Laba}}{\text{BIAYA}^*}$$

## **SOAL**

1. Apa yang dimaksud penentuan harga jual ?
2. Faktor apa saja yang menentukan harga jual suatu produk ?
3. Apa yang anda pahami dengan Markup Pricing, Margin Pricing ?
4. Sebutkan dan jelaskan metode penentuan harga jual !
5. Jelaskan perbedaan harga jual normal dan harga jual tidak normal dalam pesanan khusus !

## **KASUS**

Anda memiliki restoran Bakso dengan biaya satu porsi 15.000 IDR, dengan menghitung semua biaya seperti bahan baku (mie, bakso, rempah-rempah), biaya produksi seperti karyawan, gas, listrik, sewa tempat sampai risiko barang tidak laku. Jadi jika Anda ingin mendapatkan untung 25% berapa harga jual yang anda lempar dipasaran.

# BAB VII

## PUSAT-PUSAT PERTANGGUNGJAWABAN (DESENTRALISASI)

---

### A. Pengertian Desentralisasi

Perusahaan dengan banyak pusat tanggung jawab memilih salah satu dari dua pendekatan untuk mengelola aktivitas mereka yang beragam dan kompleks: pengambilan keputusan terpusat (sentralisasi) atau pengambilan keputusan desentralisasi. Di pengambilan keputusan terpusat atau **sentralisasi**, keputusan dibuat di tingkat paling atas, dan manajer tingkat bawah ditugasi untuk mengimplementasikan keputusan ini. Sedangkan, **desentralisasi** adalah praktik pendelegasian wewenang pengambilan keputusan ke tingkat yang lebih rendah. Pada pengambilan keputusan yang terdesentralisasi memungkinkan manajer di tingkat yang lebih rendah untuk membuat dan menerapkan keputusan penting yang berkaitan dengan bidang tanggung jawab mereka.

Pada sebuah organisasi terdesentralisasi, otoritas pengambilan keputusan tersebar di seluruh organisasi daripada terbatas pada beberapa eksekutif puncak. Seperti disebutkan di atas, karena kebutuhan semua organisasi besar didesentralisasi sampai batas tertentu. Organisasi memang berbeda, bagaimanapun, sejauh mana mereka terdesentralisasi. Dalam organisasi yang sangat tersentralisasi, otoritas pengambilan keputusan dengan enggan didelegasikan kepada manajer tingkat bawah yang memiliki sedikit kebebasan untuk

membuat keputusan. Dalam organisasi yang sangat terdesentralisasi, bahkan manajer tingkat terendah diberdayakan untuk membuat keputusan sebanyak mungkin.

Organisasi berkisar dari sangat tersentralisasi hingga sangat terdesentralisasi. Meskipun beberapa perusahaan terletak di kedua ujung kontinum, sebagian besar berada di antara dua ekstrem, dengan sebagian besar cenderung ke arah pendekatan desentralisasi. Kasus khusus dari perusahaan yang terdesentralisasi adalah: perusahaan multinasional atau *multinational corporation* (MNC). MNC adalah perusahaan yang “melakukan bisnis di lebih dari satu negara dalam volume sedemikian rupa sehingga kesejahteraan dan pertumbuhannya berada di lebih dari satu negara.

### **Alasan Desentralisasi**

Berikut terdapat tujuh alasan mengapa perusahaan lebih memilih pendekatan desentralisasi termasuk akses yang lebih baik ke informasi lokal, keterbatasan kognitif, respon yang lebih tepat waktu, fokus manajemen pusat, pelatihan dan evaluasi manajer segmen, motivasi manajer segmen, dan persaingan yang meningkat.

#### **1. Akses Lebih Baik ke Informasi Lokal**

Kualitas keputusan dipengaruhi oleh kualitas informasi yang tersedia. Manajer tingkat bawah yang berhubungan dengan kondisi operasi langsung (misalnya, kekuatan dan sifat persaingan lokal, sifat angkatan kerja lokal, dan sebagainya) memiliki akses yang lebih baik ke informasi lokal. Akibatnya, manajer lokal sering kali berada dalam posisi untuk membuat keputusan yang lebih baik. Keuntungan desentralisasi ini khususnya dapat diterapkan pada perusahaan multinasional, di mana divisi yang jauh beroperasi di sejumlah negara berbeda, tunduk pada berbagai sistem hukum dan kebiasaan.

#### **2. Keterbatasan Kognitif**

Bahkan jika manajemen pusat memiliki informasi lokal yang baik, para manajer tersebut akan menghadapi masalah lain. Dalam organisasi besar dan kompleks yang beroperasi di pasar yang beragam dengan ratusan atau ribuan produk yang berbeda,

tidak ada orang yang memiliki keahlian dan pelatihan yang diperlukan untuk memproses dan menggunakan semua informasi. Keterbatasan kognitif berarti bahwa individu dengan keterampilan khusus akan tetap dibutuhkan.

Daripada memiliki individu yang berbeda di kantor pusat untuk setiap area khusus, mengapa tidak membiarkan individu-individu ini memiliki tanggung jawab langsung di lapangan? Dengan cara ini, perusahaan dapat menghindari biaya dan kerumitan dalam mengumpulkan dan mengirimkan informasi lokal ke kantor pusat. Struktur bisnis Amerika sedang berubah. Manajer menengah tidak lagi individu dengan "keterampilan orang" dan keterampilan organisasi saja. Mereka harus memiliki bidang keahlian khusus selain bakat manajerial. Misalnya, seorang manajer menengah di bank dapat menyebut dirinya sebagai spesialis keuangan meskipun dia mengelola 20 orang. Kemampuan untuk menambah keahlian yang terampil dipandang penting dalam lingkungan yang dirampingkan saat ini.

### **3. Respon lebih tepat waktu**

Dalam pengaturan terpusat, dibutuhkan waktu untuk mengirimkan informasi lokal ke kantor pusat dan kemudian mengirimkan keputusan kembali ke unit lokal. Kedua transmisi ini menyebabkan keterlambatan dan meningkatkan potensi miskomunikasi. Di bawah desentralisasi, di mana manajer lokal membuat dan mengimplementasikan keputusan, masalah ini tidak muncul.

Manajer lokal di MNC dapat merespon dengan cepat permintaan diskon pelanggan, permintaan pemerintah daerah, dan perubahan iklim politik. Bahasa asli yang berbeda untuk manajer divisi di MNC membuat miskomunikasi menjadi masalah yang lebih besar. MNC mengatasi masalah ini dengan dua cara. Pertama, struktur yang terdesentralisasi mendorong pengambilan keputusan ke tingkat manajer lokal, menghilangkan kebutuhan untuk menafsirkan instruksi dari atas. Kedua, MNC sedang belajar untuk menggabungkan teknologi yang mengesampingkan hambatan bahasa dan memudahkan transfer data lintas batas.

Teknologi sangat membantu dalam memperlancar kesulitan komunikasi antara induk dan anak perusahaan dan antara satu anak perusahaan dengan anak perusahaan lainnya

#### **4. Fokus manajemen pusat**

Manajer di tingkat yang lebih tinggi dari rantai komando memiliki tanggung jawab dan kekuasaan yang lebih luas. Dengan mendesentralisasikan keputusan operasi, manajemen puncak bebas untuk fokus pada perencanaan strategis dan pengambilan keputusan. Manajemen puncak dapat berkonsentrasi pada kelangsungan hidup jangka panjang organisasi daripada operasi sehari-hari.

#### **5. Pelatihan dan evaluasi manajer segmen**

Sebuah organisasi selalu membutuhkan manajer terlatih untuk menggantikan manajer tingkat tinggi yang pensiun atau pindah ke peluang lain. Dengan desentralisasi, manajer tingkat bawah memiliki kesempatan untuk membuat dan mengimplementasikan keputusan. Apa cara yang lebih baik untuk mempersiapkan generasi masa depan manajer tingkat yang lebih tinggi selain dengan memberi mereka kesempatan untuk membuat keputusan yang signifikan? Hal ini juga memungkinkan manajer puncak untuk mengevaluasi kemampuan manajer lokal, sehingga mereka yang membuat keputusan terbaik dapat dipromosikan ke manajemen pusat.

Keuntungan tambahan dari desentralisasi adalah bahwa manajer negara asal mendapatkan pengalaman yang lebih luas dengan berinteraksi dengan manajer divisi asing. Kesempatan untuk belajar dari satu sama lain jauh lebih besar dalam MNC yang terdesentralisasi. Terus menerus selama 50 tahun terakhir, tur tugas di anak perusahaan asing telah menjadi bagian dari pendakian manajer ke puncak. Sekarang, manajer anak perusahaan asing mungkin berharap untuk menghabiskan beberapa waktu di kantor pusat di kantor pusat, juga.

#### **6. Motivasi manajer segmen**

Dengan memberikan kebebasan kepada manajer lokal untuk membuat keputusan, beberapa kebutuhan tingkat yang lebih

tinggi (harga diri dan aktualisasi diri) terpenuhi. Tanggung jawab yang lebih besar dapat menghasilkan lebih banyak kepuasan kerja dan memotivasi manajer lokal untuk bekerja lebih keras. Inisiatif dan kreativitas didorong. Tentu saja, sejauh mana manfaat motivasional dapat direalisasikan sangat bergantung pada bagaimana manajer dievaluasi dan diberi penghargaan atas kinerja mereka.

#### **7. Kompetisi yang ditingkatkan**

Dalam perusahaan yang sangat tersentralisasi, margin keuntungan keseluruhan yang besar dapat menutupi inefisiensi dalam berbagai subdivisi. Pendekatan terdesentralisasi memungkinkan perusahaan untuk menentukan kontribusi setiap divisi terhadap laba dan mengekspos setiap divisi ke kekuatan pasar.

### **KELEBIHAN DAN KEKURANGAN DESENTRALISASI**

#### **Keuntungan utama dari desentralisasi meliputi:**

1. Dengan mendelegasikan pemecahan masalah sehari-hari kepada manajer tingkat bawah, manajer tingkat atas dapat berkonsentrasi pada masalah yang lebih besar, seperti strategi keseluruhan.
2. Memberdayakan manajer tingkat bawah untuk membuat keputusan menempatkan otoritas pengambilan keputusan di tangan mereka yang cenderung memiliki informasi paling rinci dan terkini tentang operasi sehari-hari.
3. Dengan menghilangkan lapisan pengambilan keputusan dan persetujuan, organisasi dapat merespon lebih cepat kepada pelanggan dan perubahan dalam lingkungan operasi.
4. Pemberian otoritas pengambilan keputusan membantu melatih manajer tingkat bawah untuk posisi tingkat yang lebih tinggi.
5. Memberdayakan manajer tingkat bawah untuk membuat keputusan dapat meningkatkan motivasi dan kepuasan kerja mereka. Kerugian utama dari desentralisasi meliputi: 1. Manajer tingkat bawah dapat membuat keputusan tanpa sepenuhnya memahami strategi perusahaan secara keseluruhan. Jika manajer tingkat

### **Kerugian utama dari desentralisasi meliputi:**

1. Manajer tingkat bawah dapat membuat keputusan tanpa sepenuhnya memahami strategi perusahaan secara keseluruhan.
2. Jika manajer tingkat bawah membuat keputusan sendiri secara independen satu sama lain, koordinasi mungkin kurang.
3. Manajer tingkat bawah mungkin memiliki tujuan yang berbenturan dengan tujuan seluruh organisasi. Misalnya, seorang manajer mungkin lebih tertarik untuk meningkatkan ukuran departemennya, yang mengarah pada lebih banyak kekuasaan dan prestise, daripada meningkatkan efektivitas departemen.
4. Menyebarkan ide-ide inovatif mungkin sulit dilakukan dalam organisasi yang terdesentralisasi. Seseorang di satu bagian organisasi mungkin memiliki ide hebat yang akan menguntungkan bagian lain dari organisasi, tetapi tanpa arahan pusat yang kuat, ide tersebut mungkin tidak dibagikan dengan, dan diadopsi oleh, bagian lain dari organisasi.

### **B. Akuntansi Pertanggungjawaban**

Secara umum, perusahaan diorganisir menurut garis tanggung jawab. Bagan organisasi tradisional berbentuk piramida menggambarkan garis tanggung jawab, yang mengalir dari CEO melalui wakil presiden hingga manajer tingkat menengah dan bawah. Ketika organisasi tumbuh lebih besar, garis tanggung jawab ini menjadi lebih panjang dan lebih banyak. Ada hubungan yang kuat antara struktur organisasi dan sistem akuntansi pertanggungjawabannya. Idealnya, sistem akuntansi pertanggungjawaban mencerminkan dan mendukung struktur organisasi.

### **Jenis Pusat Tanggung Jawab**

Seiring pertumbuhan perusahaan, manajemen puncak biasanya menciptakan area tanggung jawab yang dikenal sebagai pusat pertanggungjawaban dan menugaskan manajer bawahan ke area tersebut. Pusat tanggung jawab adalah bagian dari bisnis yang manajernya bertanggung jawab untuk kegiatan tertentu. Akuntansi pertanggungjawaban adalah sistem yang mengukur hasil dari setiap

pusat pertanggungjawaban dan membandingkan hasil tersebut dengan hasil yang diharapkan atau dianggarkan. Menurut Hansen dan Mowen, terdapat empat jenis utama pusat pertanggungjawaban yaitu:

1. Pusat Biaya (*Cost Center*)

Pusat pertanggungjawaban di mana seorang manajer hanya bertanggung jawab atas biaya. Departemen produksi di dalam pabrik, seperti Perakitan atau Penyelesaian, adalah contoh pusat biaya. Supervisor departemen produksi tidak menetapkan harga atau membuat keputusan pemasaran, tetapi dapat mengendalikan biaya produksi. Oleh karena itu, supervisor departemen produksi dievaluasi berdasarkan seberapa baik biaya dikendalikan.

2. Pusat Pendapatan (*Revenue Center*)

Pusat pertanggungjawaban di mana seorang manajer hanya bertanggung jawab atas pendapatan. Manajer Departemen Pemasaran menetapkan harga dan proyeksi penjualan. Oleh karena itu, Departemen Pemasaran dapat dievaluasi sebagai pusat pendapatan. Biaya langsung Departemen Pemasaran dan penjualan keseluruhan adalah tanggung jawab manajer penjualan.

3. Pusat Keuntungan (*Profit Center*)

Pusat pertanggungjawaban di mana seorang manajer bertanggung jawab atas pendapatan dan biaya. Di beberapa perusahaan, manajer pabrik bertanggung jawab atas penetapan harga dan penjualan produk yang mereka produksi. Manajer pabrik ini mengendalikan biaya dan pendapatan, menempatkan mereka dalam kendali pusat laba. Pendapatan operasional merupakan ukuran kinerja yang penting bagi manajer pusat laba.

4. Pusat investasi (*Investment Center*)

Pusat pertanggungjawaban di mana seorang manajer bertanggung jawab atas pendapatan, biaya, dan investasi. Divisi sering disebut sebagai contoh pusat investasi. Selain memiliki kendali atas keputusan biaya dan penetapan harga, manajer divisi dapat membuat keputusan investasi, seperti penutupan dan pembukaan pabrik, dan keputusan untuk mempertahankan atau menghentikan lini produk. Akibatnya, pendapatan operasional dan beberapa jenis

ROI merupakan ukuran kinerja yang penting bagi manajer pusat investasi.

Penting untuk disadari bahwa sementara manajer pusat pertanggungjawaban memiliki tanggung jawab hanya untuk kegiatan pusat itu, keputusan yang dibuat oleh manajer itu dapat memengaruhi pusat pertanggungjawaban lainnya. Misalnya, tenaga penjualan di perusahaan produk perawatan tingkat rendah secara rutin menawarkan diskon harga kepada pelanggan di akhir bulan. Penjualan meningkat secara dramatis, tetapi pabrik terpaksa mengeluarkan biaya tambahan dengan melakukan shift lembur.

### **C. Ukuran Kinerja Pusat Investasi**

Perusahaan mempertahankan kendali atas pusat pertanggungjawaban dengan mengembangkan ukuran kinerja untuk setiap pusat dan mendasarkan penghargaan pada kemampuan manajer untuk mengendalikan pusat pertanggungjawaban. Ukuran kinerja memberikan arahan bagi manajer unit terdesentralisasi dan digunakan untuk mengevaluasi kinerja mereka.

Pengembangan ukuran kinerja dan spesifikasi struktur penghargaan adalah masalah utama bagi organisasi yang terdesentralisasi. Karena ukuran kinerja dapat mempengaruhi perilaku manajer, ukuran yang dipilih harus mendorong keselarasan tujuan. Kesesuaian tujuan berarti bahwa tujuan manajer selaras dengan tujuan perusahaan. Ukuran kinerja yang dipilih dengan baik mempengaruhi manajer untuk mengejar tujuan perusahaan. Tiga ukuran evaluasi kinerja untuk pusat investasi adalah ROI (*Return on Investment*), RI (*Residual Income*), dan EVA (*Economic Value Added*).

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

Penggunaan ukuran pendapatan divisi untuk menentukan peringkat divisi perusahaan dapat memberikan informasi yang menyedatkan tentang kinerja segmen. Misalnya, anggaplah dua divisi melaporkan laba masing-masing sebesar \$100.000 dan \$200.000. Apakah divisi kedua berkinerja lebih baik daripada yang pertama? Bagaimana jika divisi pertama menggunakan

investasi \$500.000 untuk menghasilkan kontribusi \$100.000, sedangkan divisi kedua menggunakan investasi \$2 juta untuk menghasilkan kontribusi \$200.000? Jelas, menghubungkan laba operasi yang dilaporkan dengan aset yang digunakan untuk memproduksinya adalah ukuran kinerja yang lebih berarti.

Salah satu cara untuk menghubungkan laba operasi dengan aset yang digunakan adalah dengan menghitung laba yang diperoleh per dolar investasi. Misalnya, divisi pertama menghasilkan \$0,20 per dolar yang diinvestasikan (\$100.000/\$500.000); divisi kedua hanya memperoleh \$0,10 per dolar yang diinvestasikan (\$200.000/\$2.000.000). Dalam persentase, divisi pertama memberikan tingkat pengembalian 20 persen dan divisi kedua, 10 persen. Metode menghitung profitabilitas relatif dari investasi ini dikenal sebagai ROI.

Pengembalian investasi (ROI) adalah ukuran kinerja yang paling umum untuk pusat investasi. Ini berguna baik secara eksternal maupun internal. Secara eksternal, ROI digunakan oleh pemegang saham untuk menunjukkan kesehatan suatu perusahaan. Secara internal, ROI digunakan untuk mengukur kinerja relatif divisi.

ROI dapat didefinisikan dalam tiga cara berikut:

$$\begin{aligned} ROI &= \text{Operating income} / \text{Average operating assets} \\ &= (\text{Operating income} / \text{Sales}) \times (\text{Sales} / \text{Average operating assets}) \\ &= \text{Operating income margin} \times \text{Operating asset turnover} \end{aligned}$$

Pendapatan operasional (operating income) mengacu pada pendapatan sebelum bunga dan pajak pendapatan dan biasanya digunakan untuk divisi. Laba bersih digunakan dalam perhitungan ROI untuk perusahaan secara keseluruhan. Aset operasi (operating assets) mencakup semua aset yang digunakan untuk menghasilkan pendapatan operasional. Mereka biasanya termasuk uang tunai, piutang, persediaan, tanah, bangunan, dan peralatan. Aset operasi rata-rata dihitung sebagai berikut:

$$\text{Average operating assets} = (\text{Beginning net book value} + \text{Ending net book value})/2$$

Pendapat bervariasi mengenai bagaimana aset jangka panjang (pabrik dan peralatan) harus dinilai (misalnya, nilai buku kotor versus nilai buku bersih atau biaya historis versus biaya saat ini). Sebagian besar perusahaan menggunakan nilai buku bersih biaya historis.

Rumus ROI dipecah menjadi dua rasio komponen: *margin* dan *turnover*. Margin adalah rasio pendapatan operasional dengan penjualan. Ini menunjukkan porsi penjualan yang tersedia untuk bunga, pajak penghasilan, dan laba. Turnover ditemukan dengan membagi penjualan dengan aset operasi rata-rata. Hasilnya menunjukkan seberapa produktif aset digunakan untuk menghasilkan penjualan.

Kedua ukuran tersebut dapat memengaruhi ROI. Untuk memahami hubungan margin, turnover, dan ROI lebih dekat, mari kita perhatikan Contoh 10.1. Kedua divisi memiliki ROI yang sama, 18 persen. Divisi Makanan Ringan, bagaimanapun, memiliki margin 6 persen versus margin Divisi Peralatan 3 persen. Ini memberitahu kita bahwa Divisi Makanan Ringan menghasilkan dua kali lebih banyak per dolar penjualan daripada Divisi Peralatan. Namun, Divisi Peralatan memiliki omset yang lebih tinggi, yang menunjukkan bahwa ia menggunakan aset operasinya lebih efektif daripada Divisi Makanan Ringan. Artinya, dibutuhkan lebih sedikit dolar aset untuk mendukung setiap dolar pendapatan yang diperoleh. Pertimbangkan data tahun kedua untuk masing-masing dari dua divisi:

	<u>Snack Foods Division</u>	<u>Appliance Division</u>
	Year 2	Year 2
Sales	\$40,000,000	\$117,000,000
Operating income	\$ 2,000,000	\$ 2,925,000
Average operating assets	\$10,000,000	\$ 19,500,000
Margin	5%	2.5%
Turnover	4.0	6.0
ROI	20%	15%

Divisi Makanan Ringan meningkatkan ROI dari 18 persen menjadi 20 persen dari Tahun 1 ke Tahun 2, sedangkan ROI Divisi Peralatan turun dari 18 persen menjadi 15 persen. Perhatikan bahwa margin untuk kedua divisi turun dari Tahun 1 ke Tahun 2. Margin yang menurun dapat dijelaskan dengan meningkatnya biaya, tekanan persaingan (memaksa penurunan harga jual), atau keduanya.

Meskipun margin menurun, Divisi Makanan Ringan meningkatkan tingkat pengembaliannya. Peningkatan ini dihasilkan dari peningkatan tingkat turnover yang lebih dari mengimbangi penurunan margin. Peningkatan omset dapat dijelaskan dengan kebijakan yang disengaja untuk mengurangi persediaan (aset rata-rata tetap sama untuk Divisi Makanan Ringan meskipun penjualan meningkat sebesar \$10 juta).

Divisi Peralatan, di sisi lain, memiliki ROI yang lebih rendah karena margin menurun dan tingkat turnover tetap konstan. Meskipun lebih banyak informasi diperlukan sebelum kesimpulan definitif tercapai, tanggapan mereka yang berbeda terhadap kesulitan yang sama mungkin mengatakan sesuatu tentang keterampilan relatif dari kedua manajer tersebut. Analisis data digunakan secara deskriptif untuk memberikan pemahaman yang lebih baik kepada manajer tentang mengapa profitabilitas telah berubah. Manajer dapat menggunakannya secara diagnostik untuk menentukan apa yang salah dengan margin yang menurun dan memperbaikinya jika memungkinkan.

### **Kelebihan ROI**

Ketika ROI digunakan untuk mengevaluasi kinerja, manajer divisi secara alami mencoba untuk meningkatkannya. Hal ini dapat dicapai dengan meningkatkan penjualan, menurunkan biaya, dan/atau menurunkan investasi. Tiga keuntungan menggunakan ROI adalah sebagai berikut.

- a. Mendorong manajer pusat investasi untuk memperhatikan hubungan antara penjualan, pengeluaran, dan investasi.

Keuntungan pertama adalah bahwa ROI mendorong manajer untuk mempertimbangkan keterkaitan pendapatan dan investasi. Misalkan wakil presiden pemasaran menyarankan agar manajer divisi meningkatkan anggaran iklannya sebesar \$100.000, dengan alasan bahwa ini akan meningkatkan penjualan sebesar \$200.000 dan meningkatkan margin kontribusi sebesar \$110.000. Jika divisi dievaluasi berdasarkan pendapatan operasional, informasi ini sudah cukup. Namun, jika ROI digunakan, manajer ingin mengetahui berapa banyak investasi tambahan yang diperlukan untuk mendukung peningkatan produksi dan penjualan. Misalkan aset operasi tambahan \$50.000 akan dibutuhkan. Saat ini, divisi tersebut memiliki penjualan sebesar \$2 juta, pendapatan operasional sebesar \$150.000, dan aset operasi sebesar \$1 juta. ROI saat ini adalah 15 persen ( $\$150.000/\$1.000.000$ ).

Jika iklan meningkat sebesar \$100.000 dan margin kontribusi sebesar \$110.000, pendapatan operasional akan meningkat sebesar \$10.000 ( $\$110.000 - \$100.000$ ). Investasi dalam aset operasi juga harus meningkat sebesar \$50.000. Dengan iklan tambahan, ROI adalah 15,24 persen ( $\$160.000/\$1.050.000$ ). Karena ROI ditingkatkan oleh proposal, manajer divisi harus meningkatkan iklan.

- b. Mendorong efisiensi biaya.

Keuntungan kedua adalah bahwa ROI mendorong efisiensi biaya. Manajer pusat investasi selalu memiliki kendali atas biaya. Oleh karena itu, meningkatkan efisiensi melalui pengurangan biaya yang bijaksana adalah metode umum untuk meningkatkan ROI. Misalnya, mengurangi aktivitas yang tidak memiliki nilai tambah adalah cara yang baik untuk menurunkan biaya tanpa mengurangi produksi, penjualan, atau kualitas. rinci.) Ada beberapa cara untuk mengurangi

biaya dalam jangka pendek yang berdampak buruk pada bisnis. Kemungkinan ini dibahas di bagian kekurangan ROI.

c. Mencegah investasi yang berlebihan dalam aset operasi.

Keuntungan ketiga adalah bahwa ROI mendorong investasi yang efisien. Divisi yang telah memotong biaya sejauh mungkin harus fokus pada pengurangan investasi. Misalnya, aset operasi dapat dipangkas melalui pengurangan persediaan bahan dan persediaan barang dalam proses, mungkin dengan memasang sistem pembelian dan manufaktur yang tepat waktu. Mesin baru yang lebih produktif dapat dipasang, pabrik yang tidak efisien dapat ditutup, dan sebagainya. Perusahaan sangat memperhatikan tingkat investasi mereka dan bertindak untuk menguranginya. Ini adalah hasil positif dari evaluasi berbasis ROI.

### **Kekurangan ROI**

Penggunaan ROI untuk mengevaluasi kinerja juga memiliki kelemahan. Dua aspek negatif yang terkait dengan ROI sering disebutkan.

- a. Ini mencegah manajer dari berinvestasi dalam proyek-proyek yang akan menurunkan ROI divisi tetapi akan meningkatkan profitabilitas perusahaan secara keseluruhan. (Umumnya, proyek dengan ROI kurang dari ROI divisi saat ini akan ditolak.)
- b. Ini dapat mendorong perilaku rabun, di mana manajer dapat fokus pada jangka pendek dengan mengorbankan jangka panjang.

Kerugian pertama dapat diilustrasikan dengan sebuah contoh. Misalkan Divisi Makanan Ringan memiliki kesempatan untuk berinvestasi dalam dua proyek untuk tahun mendatang. Proyek pertama adalah keripik jagung berlapis keju baru yang membutuhkan ruang pabrik tambahan dan mesin pelapis khusus. Proyek kedua adalah keripik jagung berbentuk bintang. Proyek itu akan membutuhkan mesin ekstrusi khusus untuk membuat

bentuk yang diinginkan. Pengeluaran yang diperlukan untuk setiap investasi, pengembalian dolar, dan ROI adalah sebagai berikut:

	Project I	Project II
Investment	\$10,000,000	\$4,000,000
Operating income	\$ 1,500,000	\$ 760,000
ROI	15%	19%

Divisi tersebut saat ini menghasilkan ROI sebesar 18 persen, menggunakan aset operasi sebesar \$10 juta untuk menghasilkan pendapatan operasional sebesar \$1,8 juta. Kantor pusat perusahaan akan menyetujui hingga \$15 juta modal investasi baru dan mengharuskan semua investasi menghasilkan setidaknya 12 persen. Setiap modal yang tidak digunakan oleh divisi diinvestasikan oleh kantor pusat sehingga menghasilkan tepat 12 persen.

Manajer divisi memiliki empat alternatif: (a) menambah Proyek I, (b) menambah Proyek II, (c) menambah Proyek I dan II, dan (d) mempertahankan status quo (berinvestasi pada kedua proyek tersebut). ROI divisi dihitung untuk setiap alternatif.

	Add Project I	Add Project II	Add Both Projects	Maintain Status Quo
Operating income	\$ 3,300,000	\$ 2,560,000	\$ 4,060,000	\$ 1,800,000
Operating assets	\$20,000,000	\$14,000,000	\$24,000,000	\$10,000,000
ROI	16.50%	18.29%	16.92%	18.00%

Manajer divisi memilih untuk berinvestasi hanya di Proyek II, karena itu akan memiliki efek yang menguntungkan pada ROI divisi (18,29 persen lebih besar dari 18,00 persen). Dengan asumsi bahwa setiap modal yang tidak digunakan oleh divisi diinvestasikan sebesar 12 persen, pilihan manajer menghasilkan laba yang lebih rendah bagi perusahaan daripada yang dapat direalisasikan. Jika Proyek I terpilih, perusahaan akan memperoleh \$1,5 juta. Dengan tidak memilih Proyek I, modal \$10 juta diinvestasikan pada 12 persen, menghasilkan hanya \$1,2

juta (0,123 \$ 10.000.000). Dengan memaksimalkan ROI divisi, maka, manajer divisi membebani perusahaan dengan laba \$300.000 (\$1.500.0002 \$1.200.000).

Kerugian kedua menggunakan ROI untuk mengevaluasi kinerja adalah dapat mendorong perilaku rabun. Namun, sementara beberapa pengurangan biaya dapat menghasilkan lebih banyak efisiensi dalam jangka pendek, hal itu dapat menghasilkan efisiensi yang lebih rendah dalam jangka panjang. Penekanan pada hasil jangka pendek dengan mengorbankan jangka panjang adalah perilaku rabun. Contohnya adalah memberhentikan karyawan yang dibayar lebih tinggi, memotong anggaran iklan, menunda promosi dan pelatihan karyawan, mengurangi pemeliharaan preventif, dan menggunakan bahan yang lebih murah.

## 2. RI (*Residual Income*)

Untuk menghindari manajer menggunakan ROI untuk menolak investasi yang menguntungkan bagi perusahaan tetapi menurunkan ROI divisi, beberapa perusahaan telah mengadopsi ukuran kinerja alternatif yang dikenal sebagai Penghasilan Sisa (*Residual Income*). Penghasilan Sisa adalah perbedaan antara pendapatan operasional dan pengembalian dolar minimum yang diperlukan untuk aset operasi perusahaan:

$$\text{Residual income} = \text{Operating income} - (\text{Minimum rate of return} \times \text{Operating assets})$$

### **Keuntungan dari RI**

Penghasilan sisa adalah ukuran kinerja dolar. Sementara tingkat persentase pengembalian akrab bagi para manajer, dan menghilangkan dampak ukuran dari ukuran, pada akhirnya, pendapatan dolar memang diperhitungkan. Seorang manajer dapat menjadi begitu fokus pada ROI, sehingga proyek-proyek yang menguntungkan yang menghasilkan lebih dari biaya modal mereka dapat ditolak. Penghasilan sisa memfokuskan kembali manajer pada laba dolar.

Untuk mengilustrasikan penggunaan sisa pendapatan, perhatikan kembali contoh Divisi Makanan Ringan. Ingatlah bahwa manajer divisi menolak Proyek I karena akan mengurangi ROI divisi, yang merugikan perusahaan sebesar \$300.000. Penggunaan sisa pendapatan sebagai ukuran kinerja akan mencegah kerugian ini. Pendapatan residual untuk setiap proyek dihitung sebagai berikut.

### Project I

$$\begin{aligned} \text{Residual income} &= \text{Operating income} - (\text{Minimum rate of} \\ &\quad \text{return} \times \text{Operating assets}) \\ &= \$1,500,000 - (0.12 \times \$10,000,000) \\ &= \$300,000 \end{aligned}$$

### Project II

$$\begin{aligned} \text{Residual income} &= \text{Operating income} - (\text{Minimum rate of} \\ &\quad \text{return} \times \text{Operating assets}) \\ &= \$760,000 - (0.12 \times \$4,000,000) \\ &= \$280,000 \end{aligned}$$

Perhatikan bahwa kedua proyek meningkatkan pendapatan residual; kenyataannya, Proyek I meningkatkan pendapatan sisa divisi lebih banyak daripada Proyek II. Dengan demikian, keduanya akan dipilih oleh manajer divisi. Untuk tujuan perbandingan, pendapatan sisa divisi untuk masing-masing dari empat alternatif yang diidentifikasi sebelumnya sebagai berikut:

	Add Project I	Add Project II	Add Both Projects	Maintain Status Quo
Operating assets	\$20,000,000	\$14,000,000	\$24,000,000	\$10,000,000
Operating income	\$ 3,300,000	\$ 2,560,000	\$ 4,060,000	\$ 1,800,000
Minimum return <sup>a</sup>	2,400,000	1,680,000	2,880,000	1,200,000
Residual income	\$ 900,000	\$ 880,000	\$ 1,180,000	\$ 600,000

<sup>a</sup>Minimum return = 0.12 × Operating assets.

Ketika pendapatan residual digunakan sebagai ukuran kinerja, kedua proyek jelas menguntungkan dan akan dipilih. Manajer didorong untuk bergerak di luar fokus pada persentase ROI untuk melihat nilai dolar absolut dari keuntungan tambahan.

## Kerugian dari RI

Dua kelemahan pendapatan residual adalah bahwa itu adalah ukuran pengembalian absolut dan tidak mencegah perilaku rabun. Ukuran pengembalian yang absolut membuat sulit untuk membandingkan kinerja divisi secara langsung. Misalnya, pertimbangkan perhitungan pendapatan residual untuk Divisi A dan Divisi B, di mana tingkat pengembalian minimum yang disyaratkan adalah 8 persen.

	Division A	Division B
Average operating assets	\$15,000,000	\$2,500,000
Operating income	\$ 1,500,000	\$ 300,000
Minimum return <sup>a</sup>	1,200,000	200,000
Residual income	\$ 300,000	\$ 100,000
Residual return <sup>b</sup>	2%	4%

<sup>a</sup>0.08 × Operating assets.  
<sup>b</sup>Residual income divided by operating assets.

Kita bisa saja mengklaim bahwa Divisi A mengungguli Divisi B, karena residual income divisi A tiga kali lebih tinggi. Namun, perhatikan bahwa Divisi A menggunakan aset enam kali lebih banyak untuk menghasilkan perbedaan ini. Ini berarti Divisi B lebih efisien.

Salah satu cara yang mungkin untuk memperbaiki kerugian ini adalah dengan menghitung ROI residual dengan membagi pendapatan residual dengan aset operasi rata-rata. Ukuran ini menunjukkan bahwa Divisi B memperoleh 4 persen sementara Divisi A hanya memperoleh 2 persen. Kemungkinan lain adalah menghitung ROI dan pendapatan residual dan menggunakan kedua ukuran tersebut untuk evaluasi kinerja. ROI kemudian dapat digunakan untuk perbandingan antar divisi. Analisis deskriptif terhadap data tersebut menunjukkan pentingnya menentukan residual income dan residual rate of return. Mereka dapat digunakan secara preskriptif untuk mendorong hubungan yang lebih erat antara pendapatan dan aset yang digunakan untuk mencapai pendapatan.

Kerugian kedua dari pendapatan residual adalah dapat mendorong orientasi jangka pendek. Sama seperti manajer yang dapat memilih untuk memotong biaya pemeliharaan, pelatihan, dan tenaga penjualan saat dievaluasi berdasarkan ROI, manajer yang dievaluasi berdasarkan pendapatan residual dapat mengambil tindakan yang sama. Masalah perilaku rabun tidak diselesaikan dengan beralih ke ukuran ini. Metode yang lebih disukai untuk mengurangi masalah perilaku rabun dari pendapatan residual adalah metode nilai tambah ekonomi, yang akan dibahas selanjutnya.

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

Ukuran lain dari profitabilitas untuk evaluasi kinerja pusat investasi adalah nilai tambah ekonomi. Nilai tambah ekonomi (EVA) adalah pendapatan operasional setelah pajak dikurangi total biaya modal tahunan. Jika EVA positif, perusahaan menciptakan kekayaan. Jika negatif, maka perusahaan merusak kekayaan. Dalam jangka panjang, hanya perusahaan yang menciptakan modal, atau kekayaan, yang dapat bertahan. Selama dua dekade terakhir, banyak perusahaan telah menggunakan EVA untuk menyesuaikan kompensasi manajemen; EVA mendorong manajer untuk menggunakan modal yang ada dan baru untuk keuntungan maksimal.

EVA adalah angka dolar, bukan persentase tingkat pengembalian. Namun, ini memiliki kemiripan dengan tingkat pengembalian seperti ROI karena menghubungkan laba bersih (pengembalian) dengan modal yang digunakan. Fitur utama EVA adalah penekanannya pada pendapatan operasional setelah pajak dan biaya modal sebenarnya. Ukuran pengembalian lainnya dapat menggunakan nomor nilai buku akuntansi yang mungkin atau mungkin tidak mewakili biaya modal yang sebenarnya. Pendapatan residual, misalnya, biasanya menggunakan tingkat pengembalian minimum yang diharapkan. Investor menyukai EVA karena mengaitkan laba dengan jumlah sumber daya yang dibutuhkan untuk mencapainya.

EVA adalah pendapatan operasional setelah pajak dikurangi biaya dolar dari modal yang digunakan. Persamaan untuk EVA dinyatakan sebagai berikut:

$$EVA = \text{After-tax operating income} - (\text{Weighted average cost of capital} \times \text{Total capital employed})$$

Kesulitan yang dihadapi oleh sebagian besar perusahaan adalah menghitung biaya modal yang digunakan (*cost of capital employed*). Dua langkah yang terlibat: (1) menentukan biaya modal rata-rata tertimbang (angka persentase), dan (2) menentukan jumlah total dolar dari modal yang digunakan.

Untuk menghitung biaya modal rata-rata tertimbang (*weighted average cost of capital*), perusahaan harus mengidentifikasi semua sumber dana yang diinvestasikan. Sumber tipikal adalah pinjaman dan ekuitas (saham diterbitkan). Biasanya, uang pinjaman memiliki tingkat bunga yang melekat, dan tingkat itu disesuaikan dengan pengurangan pajaknya. Misalnya, jika sebuah perusahaan menerbitkan obligasi 10 tahun dengan tingkat bunga tahunan 8 persen dan tarif pajak 40 persen, maka biaya obligasi setelah pajak adalah 4,8 persen [ $0,082 - (0,4 \times 0,08)$ ]. Ekuitas ditangani secara berbeda. Biaya pembiayaan ekuitas adalah biaya peluang bagi investor. Seiring waktu, pemegang saham telah menerima pengembalian rata-rata enam poin persentase lebih tinggi dari pengembalian obligasi pemerintah jangka panjang. Jika tingkat obligasi ini sekitar 4 persen, maka biaya rata-rata ekuitas adalah 10 persen ( $4\% + 6\%$ ). Saham berisiko memerintahkan pengembalian yang lebih tinggi; saham yang lebih stabil dan kurang berisiko menawarkan pengembalian yang agak lebih rendah. Akhirnya, bagian proporsional dari setiap metode pembiayaan dikalikan dengan persentase biaya dan dijumlahkan untuk menghasilkan jumlah dolar total modal yang digunakan.

Selanjutnya kita perlu mengetahui jumlah modal yang digunakan. Jelas, jumlah yang dibayarkan untuk bangunan, tanah,

dan mesin harus disertakan. Pengeluaran lain yang dimaksudkan untuk mendapatkan hasil jangka panjang, seperti pelatihan karyawan R&D, dan sebagainya, juga harus dimasukkan. Terlepas dari kenyataan bahwa yang terakhir diklasifikasikan oleh GAAP sebagai biaya, EVA adalah ukuran akuntansi manajemen internal, dan oleh karena itu biaya ini dapat dianggap sebagai investasi yang sebenarnya.

#### **D. Harga Transfer**

Harga transfer merupakan harga perpindahan barang atau jasa yang dipertukarkan antar unit unit atau antar pusat pertanggungjawaban dalam suatu organisasi yang sama. Harga transfer ini akan berpengaruh terhadap laba divisi, baik dari divisi penjual maupun pembeli. Misalnya harga suatu produk elektronik sangat tinggi, melebihi harga dari kompetitor. Maka hal ini akan berpengaruh terhadap meningkatnya laba pada divisi penjual, namun pada divisi pembeli mengalami penurunan karena akan sedikit orang yang membeli produk tersebut akibat terlalu tingginya harga yang ditetapkan. Untuk bisa memahami dengan baik apa yang dimaksud dengan harga transfer, ada tiga poin penting yang bisa ditekankan:

- Harga transfer yang ditetapkan antara divisi, anak perusahaan atau perusahaan lain dalam satu payung perusahaan besar yang sama nilainya tergantung dari harga pasar.
- Harga transfer sangat berguna untuk mengurangi beban pajak perusahaan besar yang menaungi seluruh anak perusahaan maupun afiliasi di bawahnya.
- Perusahaan multinasional yang mempunyai kantor cabang di negara lain akan memberlakukan harga transfer yang lebih tinggi di negara yang pajaknya tinggi (mengurangi keuntungan). Sebaliknya, di negara yang beban pajaknya rendah maka perusahaan akan memberlakukan harga transfer yang lebih rendah untuk meningkatkan keuntungan.

## **Cara Kerja Harga Transfer**

Selama masih berada di bawah kontrol atau pemilik yang sama, maka harga transfer masih bisa dilakukan di dalam akunting dan perpajakan. Harga transfer bisa berlaku untuk transaksi lokal maupun antar negara, asalkan masih berada di satu perusahaan yang sama. Nilai harga transfer tergantung dari harga pasar yang sedang berlaku untuk produk atau jasa tersebut.

Harga transfer tidak hanya berlaku untuk barang yang berwujud, tetapi juga jasa dan properti intelektual. Beberapa hal yang masuk dalam properti intelektual itu misalnya hasil riset, hak paten, dan royalti. Tiga metode biasanya digunakan untuk menetapkan harga transfer yaitu harga berdasarkan pasar, harga berdasarkan biaya, dan negosiasi harga.

## **Tujuan Penetapan Harga Transfer**

Setiap negara memiliki tarif pajak yang berbeda-beda. Ini bisa dimanfaatkan perusahaan multinasional untuk memindahkan keuntungan dari negara berpajak tinggi ke negara yang pajaknya rendah. Bisa juga perusahaan melaporkan pajak yang terlalu banyak di negara berpajak tinggi, sebaliknya pajak yang terlalu sedikit di negara berpajak rendah. Meski hal yang terakhir ini kecil kemungkinannya.

Tujuan utama dari regulasi harga transfer adalah untuk mencegah kedua situasi di atas terjadi. Harga transfer juga memastikan keuntungan dikenakan pajak di tempat di mana harga tersebut dibuat. Kebanyakan negara memiliki aturan mengenai harga transfer di pajak domestik mereka. Namun jika masih ditemukan penyalahgunaan, pihak yang berwenang bisa mengajukan klaim.

## **KESIMPULAN**

Akuntansi pertanggungjawaban adalah sistem yang mengukur hasil setiap pusat pertanggungjawaban dan membandingkan hasil tersebut dengan beberapa hasil yang diharapkan atau dianggarkan. Dalam organisasi yang terdesentralisasi, manajer tingkat bawah membuat dan mengimplementasikan keputusan; dalam organisasi

terpusat, manajer tingkat bawah hanya bertanggung jawab untuk mengimplementasikan keputusan. Desentralisasi adalah praktik pendelegasian wewenang pengambilan keputusan ke tingkat yang lebih rendah. Tujuh alasan mengapa perusahaan lebih memilih pendekatan desentralisasi yaitu akses yang lebih baik ke informasi lokal, keterbatasan kognitif, respon yang lebih tepat waktu, fokus manajemen pusat, pelatihan dan evaluasi manajer segmen, motivasi manajer segmen, dan persaingan yang meningkat. Secara umum, perusahaan diorganisir menurut garis tanggung jawab, sistem akuntansi pertanggungjawaban ini mencerminkan dan mendukung struktur organisasi. Terdapat empat jenis pusat tanggung jawab, yaitu pusat biaya, pusat pendapatan, pusat keuntungan, dan pusat investasi.

Perusahaan mempertahankan kendali atas pusat pertanggungjawaban dengan mengembangkan ukuran kinerja untuk setiap pusat dan mendasarkan penghargaan pada kemampuan manajer untuk mengendalikan pusat pertanggungjawaban. Tiga ukuran evaluasi kinerja untuk pusat investasi adalah ROI (*Return on Investment*), RI (*Residual Income*), dan EVA (*Economic Value Added*). ROI adalah rasio pendapatan operasional terhadap rata-rata aset operasional. Untuk menghindari manajer menggunakan ROI untuk menolak investasi yang menguntungkan bagi perusahaan tetapi menurunkan ROI divisi, beberapa perusahaan telah mengadopsi ukuran kinerja alternatif yang dikenal sebagai Penghasilan Sisa (*Residual Income*).

Residual Income adalah perbedaan antara pendapatan operasional dan pengembalian dolar minimum yang diperlukan untuk aset operasi perusahaan. Metode nilai tambah ekonomi (*Economic Value Added*) adalah pendapatan operasional setelah pajak dikurangi total biaya modal tahunan. Jika EVA positif, perusahaan menciptakan kekayaan. Jika negatif, maka perusahaan merusak kekayaan. Dalam jangka panjang, hanya perusahaan yang menciptakan modal, atau kekayaan, yang dapat bertahan. Harga transfer adalah harga yang dibebankan ketika satu pusat

pertanggungjawaban dalam suatu perusahaan menyediakan barang atau jasa kepada pusat pertanggungjawaban lain di perusahaan yang sama. Harga transfer merupakan pendapatan bagi divisi penjualan dan biaya bagi divisi pembelian.

## **SOAL**

1. Apa yang anda ketahui tentang desentralisasi ?
2. Perbedaan desentralisasi dan sentralisasi dalam pusat pertanggungjawaban ?
3. Sebutkan dan jelaskan pusat-pusat pertanggungjawaban !
4. Jelaskan apa yang terjadi jika divisional tidak di ikutkan dalam desentralisasi !
5. Mengapa perlu melakukan desentralisasi pengukuran kinerja ?
6. Jelaskan kebaikan dan kelemahan ROI, EVA dan RI !

## **KASUS**

Tukul adalah pegawai sebuah perusahaan biskuit yang ditugaskan untuk menempuh program akuntansi. Setahun kemudian Tukul lulus dan kembali ketempat kerjanya. Untuk menunjukkan kebolehannya dia mencoba mengingat hal-hal yang telah dipelajarinya dan kemudian mengusulkan kepada atasannya untuk menerapkan di perusahaan. Salah satu usulannya: Bagian produksi dan pemasaran menjadi pusat laba sedangkan yang lainnya pusat biaya. Bagian produksi menghasilkan biskuit dan dianggap dijual ke bagian pemasaran. Bagian pemasaran dianggap membeli biskuit kemudian menjualnya ke distributor, dengan demikian dapat dihitung laba kedua pusat tadi. Akibatnya efisiensi dan efektivitas kedua pusat tadi dapat dikendalikan. Setujukah saudara usulan Tukul tersebut, berikan komentar dan alasan.

# BAB VIII

## HARGA TRANSFER

---

### A. Pengertian

Dalam suatu perusahaan yang organisasinya telah dibagi – bagi menjadi pusat laba, transfer barang atau jasa antar pusat laba tersebut menimbulkan masalah penentuan harga transfer, karena masing – masing pusat laba diukur kinerjanya berdasarkan laba, sehingga setiap transfer barang atau jasa antar pusat laba akan berdampak pada masing – masing pihak yang terkait. Latar belakang timbulnya harga transfer dapat dihubungkan dengan proses diferensiasi bisnis dan perlunya integrasi dalam organisasi yang telah melakukan diferensiasi bisnis. Besarnya harga transfer merupakan pendapatan bagi divisi penjual dan merupakan biaya bagi divisi pembeli. Oleh karena itu penentuan harga transfer yang dapat diterima oleh divisi penjual dan divisi pembeli merupakan masalah penting yang harus dihadapi oleh manajemen divisi maupun kantor pusat.

Harga Transfer yang berlaku untuk transaksi dalam perusahaan, yaitu tunduk pada baik tidak atau sangat sedikit pengaruh oleh kompetisi eksternal. Harga transfer adalah proxy internal untuk alokasi dan penggunaan intra-perusahaan sumber daya dan perolehan keuntungan. Meskipun demikian, harga transfer tidak hanya sistem alokasi sumber daya internal yang efisien, tapi juga alat untuk membantu mengoordinasikan tindakan di pusat tanggung jawab. Dengan sistem harga transfer ditempat, lebih mudah dalam pengelolaan perusahaan dan mengukur efisiensi dan profitabilitas pusat tanggung jawab, sedangkan pusat tanggung jawab didorong untuk hanya membuat keputusan yang mana bertujuan untuk

meningkatkan laba perusahaan. Setelah harga pasar sudah di implementasikan di perusahaan, sistem pengendalian internal dikembangkan dan diterapkan pada semua tahap operasi perusahaan: dimulai dengan konsisten motivasi untuk manajer menengah yang bertanggung jawab atas pusat pertanggung jawaban untuk membuat keputusan yang bermanfaat bagi perusahaan, dan berakhir dengan tepat dan penilaian yang adil terhadap kinerja perusahaan.

**Transfer pricing** adalah suatu kebijakan perusahaan dalam menentukan harga transfer suatu transaksi baik itu barang, jasa, harta tak berwujud, ataupun transaksi finansial yang dilakukan oleh perusahaan. Pada saat Wajib Pajak melakukan transaksi jual beli dengan pihak afiliasi atau dengan kata lain pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan Wajib Pajak, memungkinkan harga yang diberikan kepada pihak afiliasi dapat menjadi lebih rendah ataupun menjadi lebih mahal. Sehingga terdapat resiko pergeseran laba karena harga yang diberikan tidak wajar.

Oleh karena itu, sebagai solusi untuk menghindari pergeseran laba tersebut maka Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak afiliasi tersebut harus membuat dokumen *Transfer Pricing*. Dimana, *Transfer Pricing* yang selanjutnya disebut Penentuan Harga Transfer didefinisikan sebagai penentuan harga dalam Transaksi Afiliasi. Oleh karena itu, *Transfer Pricing* merupakan dokumen yang harus dibuat oleh Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan Wajib Pajak tersebut, guna menentukan harga yang wajar.

Wajib Pajak dalam melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa wajib menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha. Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut:

1. Melakukan Analisis Kesebandingan dan menentukan perbandingan;
2. Menentukan metode Penentuan Harga Transfer yang tepat;
3. Menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha berdasarkan hasil Analisis Kesebandingan dan metode Penentuan Harga Transfer yang tepat ke dalam transaksi yang dilakukan

antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa; dan

4. Mendokumentasikan setiap langkah dalam menentukan Harga Wajar atau Laba Wajar sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

### B. Tujuan Harga Transfer

Dalam buku *transfer pricing* (Darussalam, Danny Septriadi dan Bawono Kristiaji, 2013) dijelaskan bahwa secara konsep *transfer pricing* dapat diaplikasikan untuk tiga tujuan yang berbeda, yaitu:

1. Dari sisi hukum perseroan, *transfer pricing* dapat digunakan sebagai alat untuk meningkatkan efisiensi dan sinergi antara perusahaan dengan pemegang sahamnya.
2. Dari sisi akuntansi manajerial, *transfer pricing* dapat digunakan untuk memaksimalkan laba suatu perusahaan melalui penentuan harga barang atau jasa oleh suatu unit organisasi dari suatu perusahaan kepada unit organisasi lainnya dalam perusahaan yang sama.
3. Dari perspektif perpajakan, *transfer pricing* adalah suatu kebijakan harga dalam transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

Tujuan Harga Transfer	
Pasar Domestik	Pasar Internasional
1. Otonomi lebih besar	1. Mengurangi pajak, tarif & kewajiban
2. Meningkatkan motivasi manajer	2. Mengurangi resiko kurs
3. Penilaian prestasi lebih baik	3. Memperbaiki posisi bersaing
4. Tujuan yang serasi, selaras, seimbang antar bagian	4. Memperbaiki hubungan pemerintah

### C. Sasaran Dari Harga Transfer

Harga transfer merupakan mekanisme untuk mendistribusikan pendapatan jika pusat laba atau lebih bertanggung jawab atas pengembangan, pembuatan, dan pemasaran sesuatu sehingga masing-

masing harus berbagi pendapatan yang dihasilkan ketika produk tersebut terjual.

Harga Transfer harus dirancang sedemikian rupa supaya mencapai beberapa sasaran sebagai berikut:

1. Memberikan informasi yang relevan kepada masing-masing unit usaha untuk menentukan timbal balik yang optimum antara biaya dan pendapatan perusahaan.
2. Menghasilkan keputusan yang selaras dengan cita-cita, maksudnya sistem harus dirancang sedemikian rupa agar keputusan yang meningkatkan laba unit usaha juga akan meningkatkan laba perusahaan.
3. Membantu pengukuran kinerja ekonomi dari tiap unit usaha.
4. Sistem harus mudah dimengerti dan dikelola

Harga transfer sering memicu masalah, terutama pada penentuan harga **kesepakatannya** karena melibatkan dua unit, yaitu unit pembeli dan unit penjual, dan harga transfer juga mempengaruhi pengukuran laba unit, harga transfer yang tinggi akan merugikan unit pembeli sedangkan harga transfer yang terlalu rendah akan merugikan unit penjual, maka penentuan harga transfer menjadi hal yang sangat penting. Menurut Gunadi, pada tahun 1985 telah dilakukan penelitian oleh tim UNTC dari PBB yang diketuai oleh DR. Silvain Plasschaert tentang transfer pricing di Indonesia. Hasil penelitian tersebut menyimpulkan ada beberapa motivasi transfer pricing di Indonesia yaitu :

1. Pengurangan obyek pajak terutama pajak penghasilan
2. Pelonggaran pengaruh pembatasan kepemilikan luar negeri.
3. Penurunan pengaruh depresiasi rupiah.
4. Memperkuat tuntutan kenaikan harga atau proteksi terhadap saingan impor
5. Mempertahankan sikap low profile tanpa mementingkan tingkat keuntungan usaha
6. Mengamankan perusahaan dari tuntutan atas imbalan atau kesejahteraan karyawan dan kepedulian lingkungan (ekologi dan masyarakat)

7. Memperkecil akibat pembatasan, ketidakpastian atas resiko kegiatan perusahaan luar negeri

#### **D. Manfaat Harga Transfer**

Efektivitas penggunaan berbagai metode perhitungan laba rugi sebagai sarana pengukuran prestasi manajer divisi pusat laba dan pusat investasi sangat tergantung pada ketepatan dalam penentuan besarnya harga transfer yang menjadi wewenang divisi tersebut. Tujuan yang ingin dicapai, dengan diterapkannya kebijaksanaan harga transfer dalam suatu perusahaan yaitu Untuk perlakuan yang adil dalam penilaian prestasi. Adanya perlakuan yang seimbang dan tidak membeda-bedakan bagi divisi penjual dan pembeli yaitu divisi penjual mempunyai hak untuk menjual pada konsumen di dalam maupun diluar perusahaan dengan harga tertinggi yang paling menguntungkan adalah :

1. Untuk mengurangi beban pajak. Perusahaan akan berusaha menghindari dari kewajiban pajak dengan memanfaatkan perbedaan tarif pajak antar Negara dengan menggeser jumlah laba pada Negara yang tarif pajaknya rendah.
2. Untuk mengurangi risiko pertukaran. Harga transfer digunakan untuk mentransfer dan dari negara-negara yang dinilai tukarannya lebih rendah sehingga dapat meminimumkan kerugian akibat selisih nilai tukar.
3. Meningkatkan laba perusahaan multinasional dari kerjasama. Harga transfer digunakan perusahaan induk untuk memperkecil laba perusahaan yang didirikan bersama perusahaan local. Maka perusahaan induk harus terlebih dahulu merancang agar perusahaan kerjasamatersebut terkait secara operasional dengan perusahaan induk.
4. Menyembunyikan tingkat laba sesungguhnya perusahaan afiliasi. Perusahaan multinasional berusaha menyamarkan tingkat laba sebenarnya perusahaan afiliasi dengan menetapkan harga transfer yang tinggi untuk Negara yang tarif pajaknya lebih rendah.

5. Memberikan informasi yang relevan kepada masing-masing unit usaha untuk menentukan timbal balik yang optimum antara biaya dan pendapatan perusahaan.

### **E. Karakteristik Harga Transfer**

Harga transfer timbul jika divisi terkait diukur kinerjanya berdasarkan laba

1. Harga transfer merupakan unsur yang signifikan dalam membentuk biaya penuh produk yang dibeli mengandung unsur laba
2. Harga transfer selalu mengandung unsur laba
3. Harga transfer sebagai alat untuk mempertegas diverifikasi dan integrasi divisi yang dibentuk

### **F. Metode Penentuan Harga Transfer**

Dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-32/PJ/2011, dalam penentuan metode Harga Wajar atau Laba Wajar wajib dilakukan kajian untuk menentukan metode Penentuan Harga Transfer yang paling sesuai (*The Most Appropriate Method*). Metode Penentuan Harga Transfer yang dapat diterapkan adalah :

1. Metode Perbandingan Harga antara Pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa (*Comparable Uncontrolled Price/CUP*);
2. Metode Harga Penjualan Kembali (*Resale Price Method/RPM*);
3. Metode Biaya-Plus (*Cost Plus Method*);
4. Metode Pembagian Laba (*Profit Split Method/PSM*); atau
5. Metode Laba Bersih Transaksional (*Transactional Net Margin Method/TNMM*).

Dalam menerapkan metode Penentuan Harga Transfer yang paling sesuai, wajib diperhatikan hal-hal sebagai berikut:

- Kelebihan dan kekurangan setiap metode;
- Kesesuaian metode Penentuan Harga Transfer dengan sifat dasar transaksi antar pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa, yang ditentukan berdasarkan analisis fungsional;

- Ketersediaan informasi yang handal (sehubungan dengan transaksi antar pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa) untuk menerapkan metode yang dipilih dan/atau metode lain;
- Tingkat kesebandingan antara transaksi antar pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan transaksi antar pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, termasuk kehandalan penyesuaian yang dilakukan untuk menghilangkan pengaruh yang material dari perbedaan yang ada.

### 1. *Comparable Uncontrolled Price*

Metode Perbandingan Harga antara Pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa (*Comparable Uncontrolled Price/CUP*) adalah metode Penentuan Harga Transfer yang dilakukan dengan membandingkan harga dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan harga barang atau jasa dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa dalam kondisi atau keadaan yang sebanding.

Kondisi yang tepat dalam menerapkan Metode Perbandingan Harga antara pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa (*Comparable Uncontrolled Price/CUP*) antara lain adalah:

- Barang atau jasa yang ditransaksikan memiliki karakteristik yang identik dalam kondisi yang sebanding; atau
- Kondisi transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan pihak-pihak yang tidak memiliki Hubungan Istimewa Identik atau memiliki tingkat kesebandingan yang tinggi atau dapat dilakukan penyesuaian yang akurat untuk menghilangkan pengaruh dari perbedaan kondisi yang timbul.

### 2. *Resale Price Method*

Metode Harga Penjualan Kembali (*Resale Price Method/RPM*) adalah metode Penentuan Harga Transfer yang dilakukan dengan membandingkan harga dalam transaksi suatu produk yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai

Hubungan Istimewa dengan harga jual kembali produk tersebut setelah dikurangi laba kotor wajar, yang mencerminkan fungsi, aset dan risiko, atas penjualan kembali produk tersebut kepada pihak lain yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa atau penjualan kembali produk yang dilakukan dalam kondisi wajar.

Kondisi yang tepat dalam menerapkan Metode Harga Penjualan Kembali (*Resale Price Method/RPM*) antara lain adalah:

- Tingkat kesebandingan yang tinggi antara transaksi antara Wajib Pajak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan transaksi antara Wajib Pajak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, khususnya tingkat kesebandingan berdasarkan hasil analisis fungsi, meskipun barang atau jasa yang diperjualbelikan berbeda; dan
- Pihak penjual kembali (*reseller*) tidak memberikan nilai tambah yang signifikan atas barang atau jasa yang diperjualbelikan.

### **3. *Cost Plus Method***

Metode Biaya-Plus (*Cost Plus Method*) adalah metode Penentuan Harga Transfer yang dilakukan dengan menambahkan tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan yang sama dari transaksi dengan pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa atau tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan lain dari transaksi sebanding dengan pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa pada harga pokok penjualan yang telah sesuai dengan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha.

Kondisi yang tepat dalam menerapkan Metode Biaya-Plus (*Cost Plus Method*) antara lain adalah:

- Barang setengah jadi dijual kepada pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa;
- Terdapat kontrak/perjanjian penggunaan fasilitas bersama (*joint facility agreement*) atau kontrak jual-beli jangka

panjang (*long term buy and supply agreement*) antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa; atau

- Bentuk transaksi adalah penyediaan jasa.

#### **4. *Profit Split Method***

Metode Pembagian Laba (*Profit Split Method/PSM*) adalah metode Penentuan Harga Transfer berbasis Laba Transaksional (*Transactional Profit Method Based*) yang dilakukan dengan mengidentifikasi laba gabungan atas transaksi afiliasi yang akan dibagi oleh pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa tersebut dengan menggunakan dasar yang dapat diterima secara ekonomi yang memberikan perkiraan pembagian laba yang selayaknya akan terjadi dan akan tercermin dari kesepakatan antar pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, dengan menggunakan Metode Kontribusi (*Contribution Profit Split Method*) atau Metode Sisa Pembagian Laba (*Residual Profit Split Method*).

Metode Pembagian Laba (*Profit Split Method/PSM*) secara khusus hanya dapat diterapkan dalam kondisi sebagai berikut:

- Transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sangat terkait satu sama lain sehingga tidak dimungkinkan untuk dilakukan kajian secara terpisah; atau
- Terdapat barang tidak berwujud yang unik antara pihak-pihak yang bertransaksi yang menyebabkan kesulitan dalam menemukan data pembanding yang tepat.

#### **5. *Transactional Net Margin Method***

Metode Laba Bersih Transaksional (*Transactional Net Margin method/TNMM*) adalah metode Penentuan Harga Transfer yang dilakukan dengan membandingkan presentasi laba bersih operasi terhadap biaya, terhadap penjualan, terhadap aktiva, atau terhadap dasar lainnya atas transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan presentasi laba bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding dengan pihak lain yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa atau persentase laba

bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding yang dilakukan oleh pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa lainnya.

Kondisi yang tepat dalam menerapkan Metode Laba Bersih Transaksional (*Transactional Net Margin Method/TNMM*) antara lain adalah:

- Salah satu pihak dalam transaksi Hubungan Istimewa melakukan kontribusi yang khusus; atau
- Salah satu pihak dalam transaksi Hubungan Istimewa melakukan transaksi yang kompleks dan memiliki transaksi yang berhubungan satu sama lain.

## **G. Penentuan Harga Transfer Internasional :Variabel Yang Rumit**

Kebutuhan untuk penentuan harga transfer muncul apabila barngdan jasa dipertukaran di antara unit-unit organisasi yang sama. Ada beberapa variabel dalam menentukan harga transfer:

### **1. Faktor Pajak**

Harga transaksi yang wajar merupakan harga yang akanditerima oleh pihak-pihak tidak berhubungan istimewa untuk barang-barng yang sama atau serupa dalam keadaan yang sama persis atau serupa. Metode penentuan harga transaksi wajar yangdapat diterima adalah:

- Metode penentuan harga tidak terkontrol yang sebanding.
- Metode penentuan harga jual kembali
- Metode penentuan biaya plus dand) Metode harga lainnya.

### **2. Faktor Tarif**

Tarif yang dikenakan untuk barang-barang impor juga mempengaruhi kebijakan penentuan harga transfer perusahaan multinasional. Sebagai tambahan atas keseimbangan yang diidentifikasi, perusahaan multinasional harus mempertimbangkan biaya dan manfaat tambahan, baik internal maupun eksternal. Tarif pajak tinggi yang dibayarkan oleh

importer akan menghasilkan dasar pajak penghasilan yang lebih rendah.

### **3. Faktor Daya Saing**

Demikian juga halnya, harga transfer yang lebih rendah dapat digunakan untuk melindungi operasi yang sedang berjalan dari pengaruh kompetisi luar negeri yang semakin mengikat pada pasar setempat atau pasar lainnya. Pertimbangan daya saing seperti itu harus diseimbangkan terhadap banyak kerugian berakibat sebaliknya. Harga transfer untuk alasan-alasan kompetitif dapat mengundang tindakan anti trust oleh pemerintah.

### **4. Risiko Lingkungan**

Apabila faktor daya saing luar negeri dapat menjamin harga transfer yang rendah dan dibebankan kepada anak perusahaan luar negeri, resiko atas harga inflasi yang sangat tinggi dapat mengakibatkan hal yang sebaliknya. Inflasi mengurangi daya beli uang tunai yang dimiliki perusahaan. Harga transfer yang tinggi terhadap barang atau jasa yang diberikan kepada anak perusahaannya yang menghadapi inflasi tinggi dapat mengalihkan kas dalam jumlah yang sangat besar dari anak perusahaan tersebut.

### **5. Faktor Evaluasi Kinerja**

Kebijakan harga transfer juga dipengaruhi oleh pengaruh mereka terhadap perilaku manajemen dan sering kali merupakan penentu kinerja perusahaan yang utama.

### **6. Kontribusi Akuntansi**

Para akuntan manajemen dapat memainkan peranan yang signifikan dalam menghitung kesibangan dalam strategi penentuan harga transfer. tantangan yang dihadapi adalah mempertahankan perspektif global pada saat melakukan pemetaan manfaat dan biaya yang berkaitan dengan keputusan penentu harga.

## H. Penentuan Harga Transfer

Dalam penentuan harga transfer manajemen tidak dapat sembarangan menentukan harga, secara garis besar harga tersebut sebisa mungkin tidak merugikan salah satu pihak yang terlibat. Prinsip dasarnya adalah bahwa harga transfer sebaiknya serupa dengan hargayang akan dikenakan seandainya produk tersebut dijual ke konsumenluar atau dibeli dari pemasok luar. Secara umum harga transfer dapat ditentukan dengan menggunakan metode-metode berikut:

1. Harga Transfer Berdasarkan Harga Pasar (*Market-Based Transfer Prices*) Harga transfer berdasarkan harga pasar dipandang sebagai penentuan harga transfer yang paling independen. Barang-barang yang diproduksi unit penjual dihargai sama dengan harga yang berlaku di pasar, pada sisi divisi penjual ada kemungkinan untuk memperoleh profit, pada sisi pembeli harga yang dibayarkanadalah harga yang sewajarnya. Namun yang menjadi kelemahan utama dari sistem ini adalah jika harga suatu produk ternyatatidak tersedia di pasar. Tidak semua barang-barang yangdiperjual-belikan antar divisi tersedia di pasar.
2. Harga Transfer Berdasarkan Biaya (*Cost-based Transfer Prices*) Perusahaan menggunakan metode penetapan harga transfer atas dasar biaya yang ditimbulkan oleh divisi penjual dalam memproduksi barang atau jasa, penetapan harga transfer metodeini relatif mudah diterapkan namun memiliki beberapa kekurangan.

Pertama, penggunaan biaya sebagai harga transfer dapat mengarah pada keputusan yang buruk, jika seandainya unit penjual tidak dapat memproduksi dengan optimal sehingga menghasilkan biaya yang lebih tinggi daripada harga pasar, maka dapat terjadi kecenderungan pembelian barang dari luar. Kedua, jika biaya digunakan sebagai harga transfer, divisi penjual tidak akan pernah menghasilkan laba dari setiap transaksiinternal. Ketiga , penentuan harga transfer yang berdasarkan biaya berarti tidak ada insentif bagi orang yang bertanggung jawab mengendalikan biaya. Umumnya

perusahaan menetapkan harga transfer atas biaya berdasarkan biaya variabel dan atau biaya tetap dalam bentuk: biaya penuh (full cost), biaya penuh ditambah mark-up (full cost plus markup) dan gabungan antara biaya variabel dan tetap (variable cost plus fixed fee).

1. *Metode Variable Cost,*

Adalah penetapan harga transfer yang sama dengan biaya variabel unit penjualan, Standard + Laba. Hal ini dilakukan apabila penjual mempunyai kapasitas yang berlebihan. Tujuan utamanya adalah untuk memuaskan permintaan internal karena harganya cukup rendah.

2. *Metode Full Cost,*

Adalah penetapan harga transfer berdasarkan pembebanan penuh dan yang paling umum digunakan karena dapat dipahami dengan baik dan informasinya siap tersedia pada catatan akuntansi. Kelemahannya adalah termasuk biaya-biaya tetap yang berpengaruh terhadap keputusan jangka pendek.

3. *Metode Negotiated Price,*

Adalah penetapan harga transfer berdasarkan negosiasi antara 2 (dua) pusat pertanggungjawaban. Metode ini dilakukan jika terdapat suatu pertentangan yang cukup signifikan diantara keduanya sehingga dicapai kesepakatan harga oleh kedua belah pihak, sehingga tidak perlu arbitrasenya. Keterbatasannya adalah mengurangi otonomi unit-unit tersebut. Metode penentuan harga transfer oleh perusahaan pada umumnya menggunakan tidak hanya 1 (satu) metode, tetapi 2 (dua) metode atau lebih, dan hal ini disebut dual pricing. Prinsip dasar, harga transfer sebaiknya sama dengan harga yang dikenakan seandainya produk tersebut dijual ke konsumen di luar atau dibeli dari pemasok luar. Situasi yang paling ideal adalah berdasarkan harga pasar, hal ini akan tercapai jika dipenuhi kondisi-kondisi :

- a. Orang-orang yang kompeten yang harus memperhatikan kinerja jangka panjang yang sama dengan jangka pendek.
- b. Atmosfer yang baik profitabilitas sebagai dasar penilaian kinerja, sehingga harga transfer dikehendaki yang adil.

- c. Kondisi pasar yang normal dan mapan, ini identik dengan kondisi produk yang sama (kualitas, kuantitas dan waktu pengiriman), sehingga memperoleh penghematan dari penjual dalam perusahaan.
- d. Kebebasan memperoleh sumber daya sehingga manajer pusat dapat berurusan dengan pihak eksternal dan internal, dan harga transfer merupakan biaya kesempatan bagi penjual untuk menjual produknya ke dalam perusahaan.
- e. Informasi penuh para manajer harus mengetahui semua alternatif yang ada baik dari biaya maupun pendapatannya yang relevan.
- f. Negosiasi harus ada mekanisme kerja untuk melakukan negosiasi “kontrak” antar unit usaha.

## **I. Administrasi Harga Transfer**

*Metode Negosiasi.* Harga transfer negosiasi didasarkan tawar-menawar atau perundingan antara divisi penjual dengan divisi pembeli. Penentuan harga negosiasi menganjurkan proses *tawar-menawar bebas (arm's length)* antar divisi seolah-olah sebagai kesatuan usaha yang terpisah. Kebebasan ini tercipta jika divisi penjual dapat pula menjual produknya ke pihak luar dan divisi pembeli dapat membeli produk yang sama dari pihak lain.

Alasan pemakaian metode ini adalah: (1) negosiasi menunjukkan kepercayaan manajer kantor pusat pada manajer divisi, (2) harga negosiasi dapat mencerminkan prestasi laba divisi, (3) jika manajer divisi mengetahui informasi biaya dan harga pasar, maka dapat dicapai harga negosiasi yang rasional. Metode ini memiliki beberapa kelemahan antara lain: (1) memerlukan waktu perundingan yang lama, (2) cenderung menimbulkan konflik antar divisi, (3) laba divisi sangat peka terhadap keahlian manajer divisi dalam tawar-menawar, (4) jika harga negosiasi sudah tidak memuaskan maka dapat mengakibatkan produktivitas rendah. Jika transfer produk antar divisi sangat besar dan tidak ada harga pembandingan di luar maka penerapan metode negosiasi sifatnya terbatas dan manajer kantor pusat biasanya menentukan peraturan pengadaan dan harga transfer.

*Metode Arbitrasi.* Metode ini digunakan jika divisi penjual dan divisi pembeli tidak dapat mencapai kesepakatan dalam penentuan harga transfer. Harga transfer arbitrasi adalah harga transfer yang ditentukan oleh eksekutif atau badan lain yang ditugasi untuk mengarbitrasi harga transfer setelah orang atau badan tersebut berdialog dengan para manajer divisi yang bersangkutan. Dialog diharapkan dapat memutuskan harga transfer yang adil bagi manajer penjual dan manajer pembeli. Jika dipandang perlu, perusahaan dapat membentuk *komite arbitrasi* yang tanggungjawab utamanya adalah:

1. Menyelesaikan perselisihan harga transfer.
2. Menelaah kembali perubahan sumber pengadaan.
3. Jika perlu, mengubah aturan penentuan harga transfer.

## **J. Harga Transfer Divisi Terintegrasi**

Perusahaan yang memiliki divisi-divisi terintegrasi menghadapi banyak masalah dalam penentuan harga transfer karena divisi penjual mentransfer semua atau hampir semua produknya pada divisi pembeli. Keadaan ini disebut *penjualan eksklusif* atau mendekati eksklusif yang berarti bahwa divisi penjual tidak memiliki tanggungjawab yang berarti terhadap pemasaran produknya. Dalam hal ini divisi penjual berfungsi sebagai *ceptive supplier* yang mempunyai tanggungjawab utama untuk mengendalikan biaya, kualitas, dan jadwal produksi.

Pada divisi terintegrasi, laba bukan merupakan prestasi manajer divisi penjual karena pendapatan divisi penjual sangat dipengaruhi oleh kegiatan pemasaran produk akhir divisi pembeli. Untuk mengatasi masalah ini dapat dipilih salah satu dari kedua macam alternatif sebagai berikut:

Divisi penjual diperlakukan sebagai *pusat biaya*. Alternatif ini dipilih dengan alasan bahwa manajer divisi penjual hanya dapat mengendalikan masukan atau biaya divisinya sehingga cocok diperlakukan sebagai pusat biaya.

Divisi penjual dipertahankan sebagai *pusat laba* Jika alternatif ini dipilih maka timbul masalah dalam menentukan harga transfer. Dalam

hal ini dapat dipilih salah satu dari beberapa metode penentuan harga transfer berikut ini:

- Berdasar negosiasi antar divisi.
- Berdasar metode dua-langkah atau metode beban tetap bulanan.
- Berdasar metode pembagian laba.
- Berdasar metode dua peringkat harga.

*Negosiasi Antar Divisi.* Jika divisi penjual sebagai captive supplier, negosiasi antar divisi penjual dengan divisi pembeli bertujuan untuk menentukan kesepakatan mengenai harga jual produk akhir yang dihasilkan oleh divisi pembeli dan penentuan distribusi laba pada divisi penjual dan divisi pembeli.

Dalam proses negosiasi hendaknya memperhatikan maksimalisasi laba divisi yang terlibat dan maksimalisasi laba perusahaan sebagai suatu kesatuan.

*Harga Transfer Dua-langkah.* Pada metode ini divisi pembeli dibebani harga transfer sebesar:

1. Untuk setiap unit produk yang ditransfer dari divisi penjual, divisi pembeli dibebani biaya produksi variabel standar per unit dari divisi penjual.
2. Secara periodik, biasanya dilakukan bulanan, divisi pembeli dibebani biaya tetap ditambah return atas investasi yang berhubungan dengan penyediaan fasilitas oleh divisi penjual untuk divisi pembeli.

*Metode Pembagian Laba.* Pada metode ini, contribution margin (CM) yang diperoleh dari penjualan produk akhir dibagikan kepada divisi penjual dan divisi pembeli. langkah-langkah yang dilaksanakan pada metode ini sebagai berikut:

1. Produk yang ditransfer dari divisi penjual ke divisi pembeli dibebani biaya produksi variabel standar di divisi penjual.
2. Setelah produk akhir di jual, dihitung besarnya contribution margin dan selanjutnya dibagikan kepada divisi penjual dan divisi pembeli.

*Metode Dua Peringkat Harga.* Metode ini dapat digunakan untuk divisi penjual yang menjual semua produknya pada divisi pembeli namun harga pasar produk yang ditransfer tersebut dapat diketahui. Pada metode ini transfer produk dari divisi penjual ke divisi pembeli diatur sebagai berikut:

1. Pendapatan divisi penjual diakui sebesar harga jual produk tersebut jika dijual pada pihak lain dikurangi dengan persentase untuk menutup biaya pemasaran produk tersebut.
2. Divisi pembeli dibebani harga transfer sebesar biaya variabel standar atau dapat pula menggunakan biaya penuh standar dari divisi penjual.
3. Selisih yang terjadi antara pendapatan divisi penjual dengan harga transfer divisi pembeli dibebankan ke rekening kantor pusat dan dialiminsi pada saat disusun laporan keuangan konsolidasi.

## KESIMPULAN

Harga transfer adalah harga barang atau jasa yang ditransfer antar pusat laba atau setidak-tidaknya salah satu dari pusat pertanggung jawaban merupakan pusat laba. Sedangkan Desentralisasi adalah pendelegasian wewenang dalam membuat keputusan dan kebijakan kepada manajer atau orang-orang yang berada pada level bawah dalam suatu struktur organisasi. Dapat disimpulkan bahwa Desentralisasi Organisasi adalah Sebuah organisasi yang terdesentralisasi (*decentralized organization*), wewenang pengambilan keputusannya tidak diserahkan pada beberapa orang eksekutif puncak, melainkan disebarkan diseluruh organisasi.

Harga transfer merupakan mekanisme untuk mendistribusikan pendapatan jika pusat laba atau lebih bertanggung jawab atas pengembangan, pembuatan, dan pemasaran sesuatu sehingga masing-masing harus berbagi pendapatan yang dihasilkan ketika produk tersebut terjual. Istilah “harga transfer” yang digunakan disini adalah nilai yang diberikan kepada suatu transfer barang dan

jasa dalam suatu transaksi dimana setidaknya ada satu pusat laba yang terlibat didalamnya. Harga semacam ini biasanya melibatkan suatu elemen laba karena sebuah perusahaan yang independent tidak akan mentransfer barang dan jasa ke perusahaan independent yang lain sebesar biaya produksi atau lebih rendah dari itu.

## SOAL

1. Apa yang dimaksud harga transfer dan bagaimana menentukan harga transfer ?
2. Apa yang menjadi kendala dalam penentuan harga transefer ?
3. Apa yang melatar belakangi munculnya harga transefer ?
4. Jelaskan metode penentuan harga transfer !
5. Menurut anda metode yang terbaik dari harga transfer !

## KASUS

Divisi Elektrik adalah divisi pembuat komponen berupa transformer berkualitas tinggi yang menjual produknya baik kepada pihak intern maupun ekstern. Data penjualan dan biaya pembuatan komponen tersebut adalah sebagai berikut:

Harga jual per unit	Rp 320.000
Biaya variabel per unit	Rp 168.000
Biaya tetap per unit (berdasarkan kapasitas)	Rp 72.000
Kapasitas normal	50.000 unit

Perusahaan memiliki divisi lain yaitu Divisi Audio yang ingin membeli komponen tersebut dari Divisi Elektrik. Divisi Audio saat ini membeli komponen tersebut dari luar dengan harga Rp320.000 per unit dikurangi potongan kuantitas sebanyak 5%.

Diminta:

1. Diasumsikan bahwa pada saat ini, Divisi Elektrik hanya menjual 40.000 unit komponen per tahun kepada konsumen ekstern. Jika divisi ini akan menjual kepada Divisi Audio, berapa harga transfer yang dapat diterima oleh kedua divisi?
2. Diasumsikan bahwa pada saat ini Divisi Elektrik dapat menjual 50.000 unit komponen per tahun kepada konsumen ekstern. Jika divisi ini akan menjual kepada Divisi Audio, berapa harga transfer yang dapat diterima oleh kedua divisi?

# BAB IX

## MASTER BUDGETING

---

---

### A. Pengertian

Budget adalah ungkapan kuantitatif dari rencana yang ditujukan oleh manajemen selama periode tertentu dan membantu mengkoordinasikan apa yang dibutuhkan untuk diselesaikan terhadap rencana pelaksanaan. Budget biasanya termasuk aspek finansial dan non finansial dari suatu rencana, dan membantu sebagai blueprint bagi perusahaan untuk melakukan pekerjaan di masa depan. Finansial budget mengukur nilai yang diharapkan oleh manajemen mengacu terhadap income, cash flow, dan posisi finansial perusahaan. Laporan keuangan bukan hanya mempersiapkan laporan periode yang telah lalu, tapi laporan keuangan juga bisa melakukan persiapan untuk periode ke depan, sebagai contoh budget untuk laba rugi, budget untuk laporan arus kas, dan budget untuk neraca keuangan. Berdasarkan Cost Accounting, 12th Edition by Horngren 2005 (pg 171) yang mendasari atas budget finansial adalah budget non finansial, seperti jumlah unit yang diproduksi atau terjual, jumlah karyawan, dan angka dari produk baru yang sedang diluncurkan ke pasar.

Master budget adalah ringkasan dari proyek finansial dari semua budget perusahaan, yang membantu manajemen menggambarkan rencana operasi dan finansial perusahaan untuk periode tertentu dan ini sudah termasuk semua bentuk laporan keuangan perusahaan. Master budget adalah suatu rencana yang telah ditandai oleh perusahaan untuk diselesaikan pada periode budget tersebut. Master budget dikembangkan dari keputusan operasi dan finansial yang dibuat oleh manajer. Keputusan operasi berhubungan dengan

bagaimana menggunakan sumberdaya dari perusahaan yang terbatas sebaik mungkin, sedangkan keputusan finansial berhubungan dengan bagaimana mendapatkan sumber pendanaan untuk memperoleh sumberdaya yang dibutuhkan.

Secara umum Anggaran adalah merupakan rencana keuangan yang telah disepakati untuk dilaksanakan bersama. Definisi anggaran menurut para penulis :

- Anggaran (budget) adalah hasil dari sebuah proses perencanaan, sementara per- anggaran (*budgeting*) adalah sebuah paket kegiatan yang dimulai dari persiapan – perencanaan- pelaksanaan dan pertanggungjawaban serta evaluasi dari hasil pelaksanaan tersebut. [ Gunawan dan Marwan Asri ]
- Anggaran Operasi (*Operating budget*) adalah rencana kegiatan yang dinyatakan didalam satuan uang untuk satu periode tertentu. Sementara anggaran (budget) diartikan sebagai rencana manajemen yang disepakati untuk dilaksanakan oleh pihak- pihak yang terkait didalam manajemen. [ Anthony Dearden ]

## **B. Jenis – jenis Anggaran Induk (*Master Budgeting*)**

1. Anggaran konvensional. adalah sebuah rencana keuangan yang didasarkan pada anggaran yang mendahuluinya. Hasil akhir dari pelaksanaan anggaran kemudian dikoreksi dengan menambah atau mengurangi dan dijadikan anggaran baru untuk dilaksanakan didalam periode berikutnya.
2. Zero Based Budget ( ZBB) Anggaran dengan konsep ZBB dibuat berdasarkan anggapan bahwa semua kegiatan yang akan dilakukan dinilai dari nol (Zero based). Setiap manajer dari pusat tanggung jawab harus dapat menetapkan kegiatan apa yang akan dilakukannya serta berapa total biaya yang dibutuhkan untuk melaksanakannya. Penyusunan anggaran sistem ZBB akan dimulai dengan menyusun daftar kegiatan yang akan dilaksanakan yang disebut paket pertanggung jawaban dari paket-paket tersebut disusun rencana kebutuhan fisik dan dengan menentukan tarif disusun sebuah anggaran.

Anggaran induk dapat disusun untuk satu perusahaan sebagai satu kesatuan dan dapat disusun sebagai divisi laba. Anggaran induk dibagi dua :1. Anggaran Operasi, menjelaskan aktivitas yang menghasilkan pendapatan untuk perusahaan : penjualan, produksi, dan persediaan barang. Anggaran operasi terdiri dari laporan laba rugi yg dianggarkan serta beberapa data pendukung2. Anggaran Keuangan, memuat rincian arus kas masuk & keluar, laba rugi dan neraca.

### **C. Tipe-Tipe Anggaran Induk**

#### **1. *Ceiling Budget***

*Ceiling budget* adalah type anggaran yang dipakai untuk tujuan-tujuan pengawasan. Anggaran jenis ini mengawasi suatu instansi secara langsung dengan cara menentukan batas-batas pengeluaran melalui peraturan penggunaan, pemberian atau secara tidak langsung dengan cara membatasi penghasilan instansi pada sumber yang diketahui dan jumlah yang terbatas.

#### **2. *A Line-Item Budget***

Tipe ini menggolongkan pengeluaran-pengeluaran berdasarkan jenis, digunakan untuk mengawasi jenis-jenis pengeluaran dan juga jumlah totalnya.

#### **3. *Performance and Program Budgets***

Tipe ini berguna untuk menspesifikasi aktivitas-aktivitas atau program-program dengancara memisahkan pengeluaran-pengeluaran berdasarkan fungsi seperti kesehatan atau keamanan publik atau berdasarkan jenis pengeluaran seperti kepegawaian dan peralatan atau berdasarkan sumber penghasilan seperti pajak kekayaan atau biaya-biaya pemakaian, para administrator dan para anggota legislatif bisa mendapatkan laporan-laporan yang tepat mengenai transaksi-transaksi keuangan, untuk mempertahankan baik efisiensi kedalam maupun pengawasan dari luar.

Faktor-faktor yang mempengaruhi penyusunan budget :

1. Faktor-faktor Intern, yaitu data, informasi dan pengalaman yang terdapat di dalam perusahaan sendiri, yakni antara lain:
  - a. Penjualan tahun lalu
  - b. Kebijaksanaan perusahaan
  - c. Kapasitas produksi
  - d. Tenaga kerja yang dimiliki
  - e. Fasilitas-fasilitas
  
2. Faktor-faktor Ekstern, yaitu data, informasi dan pengalaman yang terdapat diluar perusahaan, tetapi dirasa mempunyai pengaruh terhadap kehidupan perusahaan. factor-faktor tersebut antara lain:
  - a. Keadaan persaingan
  - b. Tingkat pertumbuhan masyarakat
  - c. Tingkat penghasilan masyarakat
  - d. Tingkat pendidikan masyarakat
  - e. Tingkat penyebaran penduduk
  - f. Adat-istiadat dan relegi masyarakat
  - g. Keadaan perekonomian nasional maupun internasional, kemajuan teknologi dan komunikasi dan sebagainya.

#### **D. Jenis-Jenis Anggaran**

##### **1. Anggaran Penjualan**

Anggaran ini memuat mengenai suatu rencana penjualan selama periode atau waktu anggaran (pada umumnya satu tahun), yang dinyatakan dalam satuan uang dan juga kuantitas penjualan. Anggaran ini juga disusun berdasarkan Proyeksi Penjualan yang dibuat oleh perusahaan.

Anggaran Penjualan sering disebut juga sebagai suatu anggaran kunci dalam suatu proses penyusunan anggaran, sebab anggaran tersebut merupakan suatu dasar dari penyusunan jenis-jenis anggaran yang lain, diantaranya yaitu Anggaran Produksi, Anggaran Kas, Anggaran Biaya Nonproduksi, serta Anggaran Rugi-Laba.

## 2. Anggaran Produksi

Anggaran ini memuat mengenai suatu rencana-rencana unit yang diproduksi selama periode anggaran. Taksiran produksi ini ditentukan berdasarkan suatu rencana penjualan maupun persediaan yang diharapkan.

Anggaran produksi ini merupakan suatu dasar dari penyusunan anggaran biaya produksi, diantaranya yaitu anggaran biaya overhead pabrik, biaya bahan baku dan juga biaya tenaga kerja langsung. Anggaran produksi ini dapat juga dipakai sebagai dasar penyusunan Anggaran Persediaan ataupun sebaliknya.

## 3. Anggaran Biaya Bahan Baku

Anggaran ini mengenai sebuah taksiran bahan baku yang dibutuhkan dalam proses produksi, yang dinyatakan dalam satuan uang dan kuantitas bahan baku.

Lalu dari anggaran ini juga akan diketahui pembelian bahan baku yang dianggarkan, yang selanjutnya dipakai sebagai dasar penyusunan Anggaran Kas dan Rugi-Laba.

## 4. Anggaran Tenaga Kerja Langsung

Pada Anggaran ini sudah dijelaskan tentang taksiran biaya tenaga kerja langsung selama periode anggaran. Anggaran ini juga menjadi suatu dasar dalam menyusun Anggaran Kas dan Anggaran Rugi-Laba.

Untuk menyusun anggaran ini biasanya dapat digunakan dua macam dasar perhitungan, yaitu upah per unik produk, dan upah per jam.

## 5. Anggaran Overhead Pabrik

Pada Anggaran Overhead Pabrik ini dijelaskan tentang taksiran biaya overhead pabrik selama periode anggaran. Anggaran ini juga menjadi suatu dasar dalam menyusun Anggaran Kas dan Rugi-Laba.

## 6. Anggaran Persediaan

Anggaran Persediaan adalah salah satu anggaran yang merencanakan secara detail berapa besar nilai persediaan untuk periode yang akan datang. Pada sebuah perusahaan

manufaktur ada tiga jenis persediaan, diantaranya ialah persediaan material, persediaan barang setengah jadi, dan persediaan barang jadi.

#### 7. Anggaran Biaya Produksi

Anggaran ini terdiri dari suatu Anggaran biaya pemasaran dan juga anggaran biaya administrasi serta umum yang masing-masing memuat mengenai sebuah taksiran biaya pemasaran, biaya administrasi dan juga umum. Anggaran ini juga dapat dipakai sebagai dasar penyusunan anggaran kas dan rugi-laba.

#### 8. Anggaran Program

Adalah suatu anggaran operasi yang disusun berdasarkan berbagai program utama suatu perusahaan yang berupa jenis ataupun keluarga produk misalkan pada program penelitian dan juga pengembangan. Anggaran pada program ini pada umumnya dipakai untuk dapat menganalisis keselarasan diantara berbagai program perusahaan.

#### 9. Anggaran Pertanggung Jawaban

Adalah suatu anggaran operasi yang disusun berdasarkan pusat pertanggung jawaban yang terdapat di dalam perusahaan. Program pertanggung jawaban ini juga digunakan sebagai alat pengendalian setiap manajer dan juga sebagai pusat pertanggung jawaban yang dipimpinya.

#### 10. Anggaran Pengeluaran Modal

Dalam Anggaran ini dijelaskan tentang suatu rencana perubahan aktiva tetap perusahaan selama periode anggaran dan dibuat berdasarkan proyeksi penjualan. Anggaran Pengeluaran Modal ini biasanya digunakan sebagai dasar dalam menyusun anggaran kas, biaya overhead pabrik, dan biaya non-produksi.

#### 11. Anggaran Kas

Pada Anggaran Kas terdapat suatu informasi tentang taksiran sumber dan juga penggunaan kas selama periode anggaran. Anggaran Kas juga dibuat berdasarkan anggaran operasi dan pengeluaran modal.

Menyusun Anggaran Kasa adalah hal yang sangat penting bagi sebuah organisasi untuk dapat menjaga likuiditas organisasi tersebut. Anggaran Kas ini biasanya digunakan untuk dapat menyusun anggaran neraca.

#### 12. Anggaran Rugi-Laba

Di dalam anggaran Rugi-Laba terdapat suatu informasi tentang taksiran rugi dan laba perusahaan selama periode anggaran. Anggaran ini juga dibuat berdasarkan anggaran operasi, dan kemudian digunakan sebagai bahan untuk menyusun anggaran neraca.

#### 13. Anggaran Neraca

Anggaran yang berisi mengenai suatu rencana posisi keuangan (aktiva, utang, dan modal) perusahaan pada awal dan akhir periode anggaran. Anggaran neraca ini disusun dari anggaran kas dan anggaran rugi-laba, dan dapat dipakai untuk dasar penyusunan anggaran perubahan posisi keuangan.

#### 14. Anggaran Perubahan Posisi Keuangan

Anggaran ini isinya mengenai suatu rencana perubahan utang, aktiva, modal perusahaan selama periode (waktu) anggaran. Anggaran ini juga disusun dari anggaran neraca.

### **E. Penyusunan Anggaran Induk (*Master Budgeting*)**

Anggaran Induk (*Master Budget*) adalah sebuah anggaran komprehensif yang menyatakan keseluruhan rencana bisnis bagi seluruh perusahaan untuk suatu periode yang mencakup satu tahun atau kurang. Anggaran Induk terdiri atas dua komponen utama, yakni :

- Anggaran operasi, dan
- Anggaran keuangan

Anggaran Operasi merupakan deskripsi rinci pendapatan dan biaya yang dibutuhkan untuk mencapai hasil laba yang memuaskan. Anggaran Keuangan memperlihatkan ekspektasi arus kas dan posisi keuangan dengan kegiatan-kegiatan usaha yang terencana. Anggaran induk untuk sebuah perusahaan pabrikasi akan berisi anggaran berikut :

Anggaran Operasi	Anggaran Keuangan
Angg. Penjualan	Anggaran Pengeluaran Modal
Angg. Produksi	Anggaran Kas
Angg. Bahan Baku Langsung	Laporan Laba Rugi dianggarkan
Angg. Tenaga Kerja Langsung	Neraca Dianggarkan
Angg. Overhead Pabrik	
Angg. Persediaan Akhir Brg Jadi	
Angg. Beban Penjualan dan Adm	

### 1. *Operating dan Financial Budget*

*Forecasting budget* adalah budget yang berisi taksiran-taksiran tentang kegiatan-kegiatan perusahaan dalam jangka waktu tertentu yang akan datang, serta berisi taksiran-taksiran tentang keadaan atau posisi financial perusahaan pada suatu saat yang akan datang.

Dari pengertian tersebut nampaklah bahwa forecasting budget terdiri dari duakelompok budget, yaitu :

- a. *Operating budgeting* ialah budget yang berisi taksiran-taksiran tentang kegiatan-kegiatan perusahaan dalam jangka waktu tertentu yang akan datang.
- b. *Financial budget* ialah budget yang berisi taksiran-taksiran tentang keadaan atau posisi finansial perusahaan pada suatu saat tertentu yang akan datang.

### 2. *Operating Budget*

*Operating budget* merencanakan tentang kegiatan-kegiatan perusahaan selamaperiode tertentu yang akan datang. Pada dasarnya kegiatan-kegiatan perusahaan selamaperiode tertentu itu meliputi dua sektor, yaitu:

- a. Sektor penghasilan (*revenues*), ialah penambahan aktiva perusahaan yang mengakibatkanbertambahnya modal sendiri, tetapi bukan karena penambahan setoran modal baru daripara pemiliknnya, dan bukan pula merupakan penambahan aktiva

perusahaan yang disebabkan karena bertambah utang. Dipandang dari sudut hubungannya dengan usaha utama perusahaan, penghasilan dapat dibedakan menjadi dua subsektor, yaitu :

- 1) Sub-sektor Penghasilan Utama (*Operating Revenues*), ialah penghasilan yang diterima perusahaan, yang berasal dan berhubungan erat dengan usaha pokok perusahaan.
- 2) Sub-sektor Penghasilan Bukan Utama (*Non-Operating Revenues*), ialah penghasilan yang diterima perusahaan, yang tidak berasal dan tidak berhubungan erat dengan usaha pokok perusahaan, melainkan dari usaha sampingan perusahaan.

b. Sektor Biaya (*Expenses*) ialah pengurangan aktiva perusahaan yang mengakibatkan berkurangnya modal sendiri, tetapi bukan karena pengurangan (pengambilan) modal oleh para pemiliknya, dan bukan pula merupakan pengurangan aktiva perusahaan yang disebabkan karena berkurangnya utang. Dipandang dari sudut hubungannya dengan usaha utama perusahaan, biaya dapat dibedakan menjadi dua sub-sektor, yaitu :

- 1) Sub-sektor Biaya Utama (*Operating Expenses*), ialah biaya yang menjadi bebantanggungan perusahaan, yang berhubungan erat dengan usaha pokok perusahaan.
- 2) Sub-sektor Biaya Bukan Utama (*Non-Operating Expenses*), ialah biaya yang menjadi beban tanggungan perusahaan, yang tidak berhubungan erat dengan usaha pokok perusahaan.

Atas dasar kelengkapan isinya, Income Statement Budget dapat dibedakan menjadi dua macam, yaitu :

- *Master Income Statement Budget* (Budget Induk Rugi-Laba), ialah budget tentang penghasilan dan biaya perusahaan, yang berisi taksiran-taksiran secara garis besar (global) dan kurang

dijabarkan secara lebih terperinci, seperti misalnya taksiran-taksiran sementara, taksiran-taksiran tahunan dan sebagainya.

- *Income Statement Supporting Budget* (Budget Penunjang Rugi-Laba), ialah budget tentang penghasilan dan biaya perusahaan, yang berisi taksiran-taksiran yang lebih terperinci.

Adapun budget-budget yang termasuk dalam *Income Statement Supporting Budget* ini antara lain :

- Budget Penjualan (*Sales Budget*) yang merencanakan secara lebih terperinci tentang penjualan perusahaan selama periode yang akan datang.
- Budget-budget Produksi yang merencanakan secara lebih terperinci tentang kegiatan-kegiatan perusahaan di bidang produksi.
- Budget biaya administrasi (*Administration Expenses Budget*) yang merencanakan secara lebih terperinci tentang biaya-biaya kantor administrasi selama periode yang akan datang.
- Budget biaya Penjualan (*Selling Expenses Budget*) yang merencanakan secara lebih terperinci tentang biaya-biaya bagian penjualan serta biaya-biaya yang berhubungan dengan kegiatan penjualan selama periode yang akan datang.
- Budget Penghasilan Bukan Utama (*Non-Operating Revenues Budget*) yang merencanakan secara lebih terperinci tentang penghasilan-penghasilan di luar usaha utama perusahaan selama periode yang akan datang.
- Budget Biaya Bukan Utama (*Non-Operating Expenses Budget*) yang merencanakan secara lebih terperinci tentang biaya-biaya yang tidak berhubungan dengan usaha utama perusahaan selama periode yang akan datang.

#### **F. Tahap-Tahap Penyusunan *Operating Budgeting***

1. Alternatif pertama, besarnya penjualan ditentukan oleh besarnya produksi. Ini berarti bahwa berapa jumlah penjualan perusahaan selama periode yang akan datang ditentukan oleh berapa jumlah

barang yang mampu diproduksi perusahaan selama periodetersebut.

2. Alternatif kedua, besarnya produksi justru ditentukan oleh besarnya penjualan. Ini berarti bahwa jumlah barang yang akan diproduksi perusahaan selama periode yang akan datang ditentukan oleh berapa jumlah barang yang mampu dijual (dipasarkan) oleh perusahaan selama periode tersebut.
3. Dari uraian tersebut dapatlah disimpulkan bahwa apabila alternatif pertama yang terjadi, maka perusahaan harus menyusun budget unit yang akan diproduksi lebih awal daripada budget penjualan, sebab budget penjualan akan mengikuti apa yang direncanakan dalam budget unit yang akan diproduksi tersebut.
4. Sebaliknya, apabila alternatif kedua terjadi, maka perusahaan harus menyusun budget penjualan lebih awal daripada budget unit yang akan diproduksi, sebab budget unit yang akan diproduksi akan mengikuti apa yang direncanakan dalam budget penjualan tersebut.

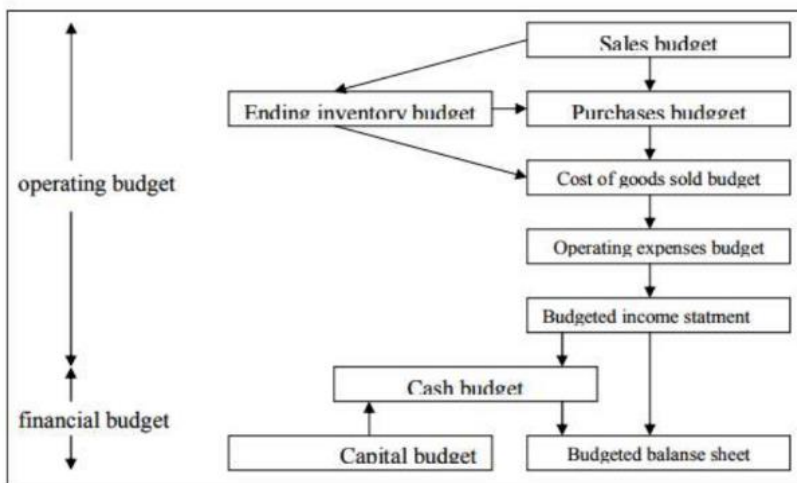
### 1. **Financial Budget**

*Financial budget* merencanakan tentang posisi finansial perusahaan pada suatu saat tertentu yang akan datang. Atas dasar kelengkapan isinya, Balance Sheet Budget dapat dibedakan menjadi dua macam, yaitu :

- a. Master Balance Sheet Budget (Budget Induk Neraca), ialah budget tentang posisi finansial perusahaan pada suatu saat tertentu yang akan datang yang berisi taksiran-taksiran secara garis besar (global) dan kurang dijabarkan secara lebih terperinci.
- b. Balance Sheet Supporting Budget (Budget Penunjang Neraca), ialah budget tentang aktiva (harta), tentang utang dan tentang modal sendiri, yang berisi taksiran-taksiran yang lebih terperinci.

## 2. Penyusunan Financial Budget

Dengan demikian jelaslah bahwa bilamana perusahaan akan menyusun financial budget, haruslah memperhatikan dan mempertimbangkan operating budgetnya. Atau dengan kata lain perkataan, operating budget harus disusun lebih awal daripada financial budget. Oleh sebab itu, Income Statement Supporting Budget harus sudah selesai disusun sebelum menyusun Balance Sheet Supporting Budget beserta Master Balance Sheet Budget perusahaan.



## G. Anggaran

### 1. Tujuan Penyusunan Anggaran

- Untuk dapat menyatakan harapan sasaran perusahaan secara jelas dan formal, sehingga bisa menghindari kerancuan dan memberikan arah terhadap apa yang hendak dicapai manajemen.
- Untuk dapat mengkomunikasikan harapan manajemen kepada pihak-pihak terkait sehingga anggaran dimengerti, didukung dan dilaksanakan.

- Untuk menyediakan suatu rencana terinci mengenai aktivitas dengan maksud mengurangi ketidakpastian dan memberikan pengarahan yang jelas bagi individu dan kelompok dalam upaya mencapai tujuan perusahaan.
- Untuk dapat mengkoordinasi cara atau metode yang akan ditempuh dalam rangka memaksimalkan sumber.
- Untuk dapat menyediakan sebuah alat pengukur dan mengendalikan kinerja individu dan kelompok, menyediakan informasi yang mendasari perlu tidaknya tindakan koreksi.

## 2. Karakteristik Perencanaan Anggaran

- Anggaran yang Penyusunannya Berdasarkan Program  
Meskipun anggaran adalah suatu bentuk perencanaan, namun untuk penyusunannya harus sesuai dengan rencana strategis suatu perusahaan. Anggaran juga harus mengikuti apa yang sudah menjadi tujuan perusahaan. Jika anggaran dibuat hanya karena pembagian dana dari kegiatan saja, dikhawatirkan menjadi tidak sesuai dengan tujuan utama perusahaan. Karena setiap kegiatan atau program suatu perusahaan memiliki nominal anggaran yang berbeda-beda sesuai dengan tujuannya.
- Anggaran yang Dibuat Berdasarkan Pusat Pertanggung jawaban  
Pusat pertanggung jawaban suatu perusahaan dibagi menjadi 4 pusat, yaitu pusat biaya, pusat investasi, pusat laba dan pusat pendapatan. Penyusunan anggaran suatu perusahaan yang tidak sesuai dengan karakter masing-masing pertanggung jawaban pusat tersebut akan menghasilkan tolak ukur kinerja yang tidak sesuai pada setiap karakter. Ini berakibat pada ketidakteraturan dalam pembagian suatu anggaran.
- Anggaran yang Realisasinya Mampu Sebagai Suatu Bentuk Pengendalian dan Pengawasan  
Anggaran ini dibentuk dengan tujuan untuk pengendalian dan pengawasan setiap kegiatan yang membutuhkan keluar

masuknya pendapatan perusahaan. Perencanaan anggaran juga dibutuhkan supaya suatu perusahaan dapat berjalan seimbang antara jalannya keuangan dan jalannya kegiatan. Bagi suatu bisnis perusahaan yang sedang berkembang, anggaran tersebut menjadi hal vital yang harus benar-benar disusun berdasarkan tujuan dasar bisnis.

### **3. Manfaat Anggaran**

Anggaran memiliki banyak manfaat untuk sebuah perusahaan, berikut beberapa manfaat anggaran diantaranya :

- Bisa memotivasi para pegawai.
- Tumbuhnya rasa tanggung jawab pada para pegawai.
- Bisa dipakai sebagai alat menilai kekurangan dan kelebihan pegawai.
- Semua bentuk kegiatan perusahaan bisa diarahkan dengan suatu tujuan yang sudah ditetapkan.
- Untuk alat pendidikan para manajer.
- Untuk bisa memperbaiki sumber daya seperti peralatan, tenaga kerja, dan dana yang bisa dimanfaatkan seefisien mungkin.
- Dapat menghindari dari pemborosan dan pembayaran yang tidak penting.
- Bisa menghubungkan suatu kegiatan perusahaan dengan trend yang ada di dunia usaha.
- Dapat membantu menunjang suatu kebijaksanaan suatu perusahaan.
- Memerintah semua tenaga kerja di suatu perusahaan untuk dapat menentukan arah atau kegiatan yang sangat menguntungkan.
- Mengawasi suatu kegiatan perusahaan.
- Adanya suatu perencanaan yang terpadu dalam pekerjaan perusahaan.
- Bisa memotivasi para pegawai.
- Tumbuhnya rasa tanggung jawab pada para pegawai.

- Bisa dipakai sebagai alat menilai kekurangan dan kelebihan pegawai.
- Semua bentuk kegiatan perusahaan bisa diarahkan dengan suatu tujuan yang sudah ditetapkan.
- Untuk alat pendidikan para manajer.
- Untuk bisa memperbaiki sumber daya seperti peralatan, tenaga kerja, dan dana yang bisa dimanfaatkan seefisien mungkin.
- Dapat menghindari dari pemborosan dan pembayaran yang tidak penting.
- Bisa menghubungkan suatu kegiatan perusahaan dengan trend yang ada di dunia usaha.
- Dapat membantu menunjang suatu kebijaksanaan suatu perusahaan.
- Memerintah semua tenaga kerja di suatu perusahaan untuk dapat menentukan arah atau kegiatan yang sangat menguntungkan.
- Mengawasi suatu kegiatan perusahaan.
- Adanya suatu perencanaan yang terpadu dalam pekerjaan perusahaan.

#### **4. Fungsi Anggaran**

- Fungsi Perencanaan Perencanaan

Fungsi Perencanaan Perencanaan yaitu salah satu fungsi dari manajemen dan fungsi ini merupakan salah satu fungsi manajemen dan fungsi ini merupakan dasar dari pelaksanaan fungsi-fungsi manajemen lainnya.

Winardi juga memberikan suatu definisi mengenai perencanaan sebagai berikut: “Perencanaan meliputi suatu tindakan memilih dan menghubungkan suatu fakta-fakta dan membuat serta menggunakan asumsi-asumsi mengenai masa yang akan datang dalam hal memvisualisasikan serta merumuskan suatu kegiatan yang diusulkan yang dianggap perlu untuk mencapai basil yang diinginkan”.

Dari kutipan di atas disimpulkan bahwa sebelum suatu perusahaan melakukan operasinya, pimpinan dari perusahaan tersebut harus lebih dahulu merumuskan suatu kegiatan-kegiatan apa yang akan dilaksanakan di masa yang akan datang dan hasil yang akan dicapai dari suatu kegiatan-kegiatan tersebut, serta bagaimana melaksanakannya. Dengan adanya suatu rencana tersebut, maka aktifitas akan dapat terlaksana dengan baik.

- Fungsi Pengawasan Anggaran

Fungsi Pengawasan Anggaran merupakan salah satu cara untuk mengadakan pengawasan dalam perusahaan. Pengawasan itu merupakan salah satu usaha-usaha yang ditempuh agar rencana yang telah disusun sebelumnya dapat dicapai.

Dengan demikian pengawasan adalah hal untuk dapat mengevaluasi prestasi kerja dan tindakan perbaikan apabila perlu.

Aspek pengawasan adalah sebagai hal untuk dapat membandingkan antara prestasi dengan yang dianggarkan, apakah dapat ditemukan efisiensi atau apakah para manajer pelaksana telah bekerja dengan baik dalam mengelola suatu perusahaan.

Tujuan pengawasan itu bukanlah untuk mencari kesalahan akan tetapi mencegah dan memperbaiki kesalahan. Sering terjadi dalam fungsi pengawasan itu disalah artikan yaitu untuk mencari kesalahan orang lain atau sebagai alat menjatuhkan hukuman atas suatu kesalahan yang telah dibuat pada hal tujuan pengawasan itu untuk menjamin tercapainya tujuan-tujuan dan rencana perusahaan.

- Fungsi Koordinasi

Fungsi koordinasi menuntut adanya keselarasan suatu tindakan bekerja dari setiap individu atau bagian dalam perusahaan untuk mencapai tujuan. Dengan cara demikian dapat dikatakan bahwa untuk dapat menciptakan adanya koordinasi yang diperlukan perencanaan yang baik, yang

dapat menunjukkan keselarasan rencana antara satu bagian dengan bagian lainnya.

- **Anggaran Sebagai Pedoman Kerja Anggaran**

Anggaran Sebagai Pedoman Kerja Anggaran merupakan salah satu rencana kerja yang disusun sistematis dan dinyatakan dalam unit 2 moneter. Lazimnya dalam penyusunan anggaran ini berdasarkan pengalaman masa lalu dan taksir-taksiran pada masa yang akan datang, maka ini dapat menjadi sebuah pedoman kerja bagi setiap bagian dalam perusahaan untuk menjalankan kegiatannya. Tujuan yang paling utama dari suatu anggaran adalah untuk pengawasan bagian luar, yaitu untuk dapat membatasi sumber-sumber daya keseluruhan yang tersedia untuk suatu instansi dan untuk dapat mencegah pengeluaran-pengeluaran bagi hal-hal atau kegiatan yang tidak dibenarkan oleh undang-undang.

## **5. Fungsi dan karakteristik anggaran induk**

Utilitas utama anggaran ini adalah untuk memperkirakan jumlah keuntungan dan cara mereka melakukannya dalam bisnis. Dengan kata lain, dengan menghitung tingkat operasi dan biaya atau kebutuhan keuangannya, maka dimungkinkan untuk memperoleh gambaran tentang keuntungan apa yang akan diperoleh pada akhir tahun dan bagaimana mereka dibiayai.

Mengenai fungsi-fungsi lainnya, meskipun berasal dari yang utama, mereka menarik untuk disebutkan. Beberapa di antaranya adalah :

- **Visi umum dan alat kontrol:** Harus diperhitungkan bahwa pada tingkat manajemen atau arahan yang tinggi, rincian anggarannya kurang. Ini karena mereka harus memperhatikan aspek bisnis global.
- **Tujuan dan penanda tujuan:** Digunakan untuk mengecek di akhir tahun apakah sudah lulus atau belum.

- **Dokumen perbandingan tahunan:** Ini tentang menggunakan anggaran untuk membandingkan tujuan dan data dari tahun-tahun sebelumnya, dan melihat apa evolusinya. Di sisi lain, dari segi karakteristik, anggaran induk tidak jauh berbeda dengan jenis anggaran lainnya. Singkatnya, beberapa di antaranya adalah :
  - Perkiraan data terkait pendapatan turun, sedangkan pengeluaran dan barang sejenis dihitung naik. Hal ini menyebabkan bottom line akan terpengaruh dalam perhitungan ke bawah.
  - Ini adalah anggaran yang sangat teknis yang, ketika mencakup semua departemen perusahaan, harus dipahami dengan baik untuk mencapai kesimpulan nilai.
  - Ini memfasilitasi, antara lain, koordinasi departemen perusahaan berdasarkan tujuan utama. Ini akan tercapai berkat tujuan masing-masing departemen.
  - Meskipun mungkin tergoda untuk melihat anggaran induk sebagai panduan, itu harus dilihat sebagai bantuan untuk administrasi. Dengan kata lain, itu harus diperlakukan sebagai dukungan, bukan sebagai rute kaku yang harus diikuti oleh perusahaan.

Singkatnya, dapat dikatakan bahwa anggaran induk dicirikan sebagai dokumen yang sangat luas yang mencakup banyak faktor. Ini membuatnya sampai batas tertentu jauh lebih sensitif terhadap variasi, karena setiap perubahan di pasar dan / atau di perusahaan itu sendiri akan mempengaruhi perhitungan yang sudah dibuat.

## 6. Anggaran vs Ramalan

Anggaran berbeda dengan ramalan (forecasting), ramalan hanya memperlihatkan sesuatu yang akan terjadi dimasa yang akan datang tanpa ada ikatan bahwa yang membuat ramalan itu harus/ berusaha untuk mewujudkan ramalan tersebut. Berbeda dengan anggaran. Didalam anggaran sipembuat anggaran

memiliki komitmen untuk melaksanakan apa yang sudah dianggarkan. Istilah lain yang sering digunakan misalnya "Proyeksi", "Prediksi" Proyeksi adalah ramalan yang akan terjadi dengan asumsi-asumsi tertentu, sementara prediksi ramalan masa yang akan datang yang didasarkan pada pengalaman masa lalu.

Berikut perbedaan karakteristik anggaran dengan ramalan :

**Karakteristik Anggaran :**

- Seluruh informasi dinyatakan dalam satuan uang.
- Mencakup satu periode tertentu
- Ada kesepakatan/komitmen dari manajemen untuk melaksanakannya
- Anggaran disetujui oleh atasan
- Anggaran bersifat final / tidak dapat diubah (kecuali dg alasan khusus)
- Dilakukan evaluasi dengan membandingkan hasil aktual dengan anggaran

**Karakteristik Ramalan:**

- Informasi disajikan secara bebas
- Periode tidak terikat
- Pembuat ramalan tidak mempunyai komitmen untuk melaksanakannya
- Tidak perlu pengesahan oleh siapapun
- Akan berubah (dinamis) sesuai dengan Perkembangan keadaan/ situasi
- Tidak dilakukan evaluasi secara formal

**7. Anggaran dan Standar**

Anggaran dengan standar adalah suatu hal yang berbeda, namun bila keduanya dijalankan secara bersamaan akan menimbulkan sinergi bagi prestasi perusahaan. Anggaran merupakan batasan yang tidak boleh dilanggar; anggaran biaya = batas maksimal yang boleh terjadi , anggaran penjualan = batas minimal yang harus dicapai Sementara standar adalah menentukan

berapa nilai yang seharusnya terjadi pada sebuah organisasi yang efisien.

Biaya standar biasanya digunakan didalam biaya pabrik karena kegiatan yang dilakukan relatif sama antara satu dengan lainnya, tetapi untuk biaya penjualan tidak dapat dilakukakan biaya standar.

#### **8. Manfaat dan keterbatasan Anggaran.**

Meskipun para ahli dan para pelaku bisnis telah menyatakan bahwa sistem anggaran sangat menolong mereka untuk menaikkan pprestasi pada kenyataannya masih terdapat pihak-pihak lainyang merasakan kekurangan dari istem anggaran ini seperti ringkasan berikut ini:

##### **Manfaat anggaran :**

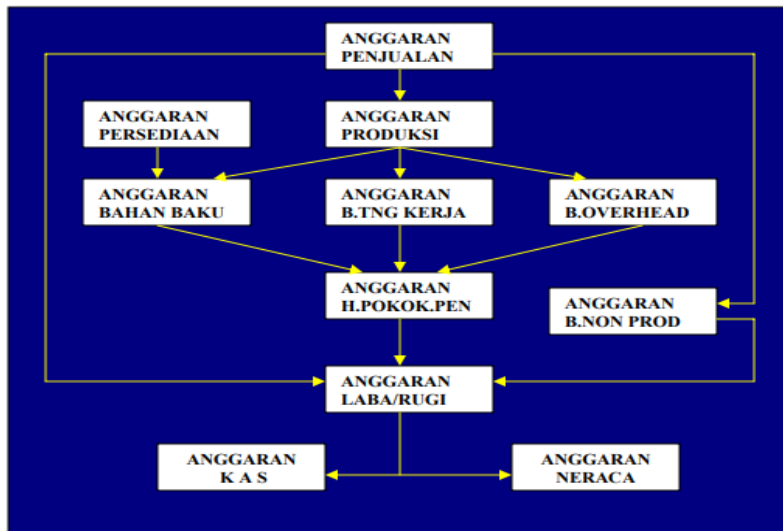
- Dapat memprojsikan berbagai alternatif sehingga manajemen dapat memilih Inagkah terbaik Anggaran selalu dibuat secara teliti dan akurat
- Merupakan patokan(norma) untuk digunakan sebagai alat ukur prestasi
- Meningkatkan tanggung jawab dari setiap unit kerja yang terkait
- Meningkatkan kebersamaan dan rasa saling memiliki karena dalam sistem anggaran semua pihak dilibatkan.

##### **Keterbatasan anggaran:**

- Projeksi dapat meleset jika kondisi tiba- tiba berubah
- Dalam kondisi fluktuatif, manajemen disibukkan dengan mengubah anggaran
- Seringkali terjadi sengketa antar unit kerja karena masing2 pihak mengurus kepentingannya didalam membuat anggaran
- Dengan adanya anggaran tidak berarti dapat menggantikan fungsi directing oleh manajemen.

## 9. Komponen Anggaran Induk

- a. Komponen anggaran induk Anggaran induk yang dibuat terdiri dari dua komponen utama yaitu: Anggaran Operasional, yang terdiri dari :
- Anggaran penjualan
  - Anggaran Produksi
  - Anggaran Persediaan bahan
  - Anggaran bahan
  - Anggaran Biaya tenaga kerja langsung
  - Anggaran Biaya overhead pabrik
  - Anggaran harga pokok penjualan
  - Anggaran persediaan produk jadi
  - Anggaran Beban penjualan
  - Anggaran Beban umum dan Adm
  - Anggaran Laba/Rugi
- b. Anggaran Keuangan yang terdiri dari
- Anggaran kas (Penerimaan dan Pengeluaran)
  - Anggaran Neraca



Didalam perusahaan Dagang (trading) , anggaran induk yang dibuat lebih ringkas/ lebih sederhana dari pada perusahaan manufaktur :

- a. Anggaran Operasional terdiri dari :
  - Anggaran Penjualan
  - Anggaran Pembelian
  - Anggaran Persediaan akhir
  - Anggaran harga Pokok Penjualan
  - Anggaran Beban Operasional
  - Anggaran Laba/Rugi
- b. Anggaran Keuangan terdiri dari :
  - Anggaran Kas
  - Anggaran neraca

## **10. Anggaran Induk Untuk Perusahaan Manufaktur**

### **Anggaran Operasional**

- Anggaran Penjualan
- Anggaran Produksi
- Anggaran Pemakaian Bahan Baku
- Anggaran Pembelian Bahan Baku
- Anggaran Tenaga Kerja Langsung
- Anggaran Biaya Overhead Pabrik
- Anggaran Baban Pokok Penjualan
- Anggaran Laba Rugi

### **Anggaran Keuangan**

- Anggaran Kas
- Anggaran Neraca

## **11. Anggaran Induk Untuk Perusahaan Dagang**

- Anggaran Penjualan
- Anggaran Pembelian Barang Dagangan

- Anggaran Beban Operasional
- Anggaran Beban Pokok Penjualan
- Anggaran Laba Rugi

## **12. Anggaran Induk Untuk Perusahaan Jasa**

- Anggaran Pendapatan.
- Anggaran Beban Langsung dari Jasa yang diberikan.
- Anggaran Beban Tidak Langsung.
- Anggaran Beban Operasional Jasa yang diberikan (terdiri dari Beban Penjualan dan Beban Administrasi).

## **13. Anggaran Penjualan**

- Anggaran penjualan merupakan dasar dilakukannya aktivitas – aktivitas yang lain, dan pada umumnya anggaran penjualan disusun paling dahulu dari anggaran – anggaran lainnya.
- Anggaran yang berisi tentang penjualan dimasa datang yang merinci tentang jenis barang, jumlah, harga, waktu serta tempat penjualan barang.

## **14. Anggaran Produksi**

- Dalam arti sempit diartikan sebagai anggaran jumlah barang yang harus diproduksi, yaitu perencanaan volume barang yang harus diproduksi oleh perusahaan dalam periode tertentu, sesuai dengan tingkat penjualan yang direncanakan.
- $\text{Volume Produksi} = \text{Tingkat Penjualan} + \text{Persediaan Akhir Barang jadi} - \text{Persediaan Awal Barang jadi}$

## **15. Anggaran Pemakaian Bahan Baku**

### **Bahan Baku:**

- Bahan Baku langsung (DirectMaterial), yaitu semua bahan yang merupakan bagian dari barang jadi yang dihasilkan. Biaya yang dikeluarkan untuk membeli bahan baku langsung ini mempunyai hubungan yang sebanding dengan jumlah barang jadi yang dihasilkan.

- Bahan Baku Tidak Langsung (Indirect Material), adalah bahan baku yang ikut berperan atau dipakai dalam proses produksi, akan tetapi tidak secara langsung ‘tampak’ pada barang jadi yang dihasilkan.

#### **16. Anggaran Tenaga Kerja Langsung**

- Tenaga kerja langsung adalah tenaga kerja di perusahaan yang terlibat secara langsung dalam kegiatan proses produksi, dari bahan baku masuk sampai berbentuk barang jadi.
- Biaya yang dikeluarkan untuk membayar upah tenaga kerja langsung merupakan salah satu unsur penentu harga pokok produksi, dan merupakan biaya variable, artinya besar kecilnya biaya ini berhubungan langsung dengan volume atau tingkat produksi.

#### **17. Anggaran Biaya Overhead Pabrik**

- Biaya overhead pabrik (BOP) adalah seluruh biaya yang tidak terkait secara langsung dengan kegiatan produksi.
- Yang termasuk dalam biaya overhead pabrik adalah biaya bahan baku tidak langsung; biaya tenaga kerja tidak langsung; honor pengawas; biaya listrik; biaya utilitas dan lain-lain.
- Berdasarkan perilaku biaya, biaya overhead pabrik ini dapat dikelompokkan ke dalam tiga kelompok biaya, yaitu : Biaya Tetap, biaya variable dan biaya semi variable.

#### **18. Anggaran Beban Pokok Operasi**

- Beban pokok adalah beban-beban yang dikeluarkan untuk kegiatan-kegiatan selain kegiatan produksi.
- Kegiatan yang menjadi sumber pengeluaran beban operasi umumnya terbagi dalam dua kelompok kegiatan, yaitu kegiatan Penjualan (menimbulkan Beban Penjualan) dan kegiatan Administrasi (menimbulkan Beban Administrasi).

## **19. Anggaran Laba Rugi**

- a. Penyusunan anggaran laba rugi bertujuan untuk memberikan informasi kepada pihak manajemen tentang perkiraan laba atau rugi yang akan diterima oleh perusahaan dalam suatu periode anggaran.
- b. Sumber informasi yang dibutuhkan dalam menyusun anggaran laba rugi adalah:
  - Anggaran Penjualan
  - Anggaran Produksi
  - Anggaran Biaya Produksi
  - Anggaran Beban Operasi
  - Tarif pajak penghasilan badan
  - Anggaran Kas

## **20. Keuntungan Anggaran**

Sistem anggaran juga memiliki biaya dan memerlukan pengorbanan tetapi dibalik pengorbanan itu banyak keuntungan. Keuntungan anggaran yaitu sebagai berikut :

- Mempercepat dan mengefesienkan pencapaian suatu tugas.
- Mengurangi berbagai tugas-tugas rutin operasional pimpinan sehingga ia lebih terfokus kepada hal-hal yang bersifat jangka panjang dari strategis.
- Meningkatkan daya kopetensi, motivasi dan menimbulkan suatu proses penilaian yang lebih objektif.
- Dapat menilai kemajuan kerja (progress) dalam pencapaian tujuan.
- Dapat mengetahui lebih dini setiap penyimpangan dari suatu tujuan.
- Dapat membedakan antara yang efisien atau yang tidak efisien.
- Mengurangi berbagai hal-hal yang bersifat kabur, ambivalen, atau ambigius.
- Dapat memantapkan suatu pelaksanaan manajemen, pengawasan, akuntansi secara lebih baik.

- Dapat mengarahkan suatu kegiatan kebidang yang lebih menguntungkan.
- Dapat menilai prestasi para karyawan atau bagian yang lebih objektif.

## **21. Kelemahan Anggaran**

- Anggaran dibuat berdasarkan taksiran dan asumsi sehingga mengandung suatu unsur ketidakpastian.
- Menyusun sebuah anggaran yang cermat memerlukan waktu, uang dan tenaga.
- Pihak yang merasa dipaksa untuk dapat melaksanakan anggaran, dapat menggerutu dan menentang. Sehingga pelaksanaan anggaran tersebut menjadi kurang efektif.

## **22. Syarat-Syarat Anggaran**

- a. Adanya suatu organisasi perusahaan yang sehat yaitu salah satu organisasi yang memberi tugas fungsional dengan jelas dan menentukan garis wewenang dan tanggung jawab yang tegas.
- b. Adanya sistem akuntansi yang memadai seperti :  
Penggolongan suatu rekening yang sama antara anggaran dan realisasi anggaran.
  - Pencatatan akuntansi untuk memberikan informasi mengenai realisasi.
  - Laporan yang didasarkan pada akuntansi pertanggung-jawaban.
- c. Adanya suatu penilaian dan analisis diperlukan untuk menetapkan alat pengukur prestasi, sehingga anggaran dapat dipakai untuk menganalisa prestasi.

## KESIMPULAN

Proses penganggaran bermula dari prakiraan penjualan, yang menetapkan taksiran penjualan dan harga jual per unit. Prakiraan penjualan, yang disusun oleh manajer penjualan didasarkan pada analisis kondisi ekonomi secara umum, tren industry, dan prospek perusahaan. Dari sinilah anggaran penjualan disusun. Berikutnya, anggaran produksi disusun berdasarkan prospek penjualan dan tingkat persediaan yang dikehendaki. Anggaran produksi dan anggaran penjualan menjadi landasan yang dipakai untuk menyusun anggaran-anggaran bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, overhead pabrikasi, persediaan akhir barang jadi, dan overhead pabrikasi. Hasil-hasil yang diharapkan dari kegiatan-kegiatan usaha dirangkum dalam laporan laba rugi dianggarkan. Akhirnya, hasil financial dari kegiatan-kegiatan usaha dirangkum dalam anggaran kas dan neraca dianggarkan.

## SOAL

1. Mengapa anggaran induk sangat penting bagi perusahaan ?
2. Apa saja yang termasuk anggaran induk ?
3. Apa akibat tidak disusunnya anggaran dalam suatu perusahaan ?
4. Apa saja yang mempengaruhi anggaran penjualan ?
5. Apa saja kelemahan dari anggaran ?

## KASUS

1. Diskusikan dengan kelompok peran insentif moneter dan non moneter. Apakah Anda percaya bahwa insentif nonmoneter diperlukan? Mengapa? (*Discuss the roles of monetary and nonmonetary incentives. Do you believe that nonmonetary incentives are needed? Why?*)

2. Anggaran yang terlalu mudah diperoleh akan menyebabkan berkurangnya kinerja. Apakah Anda setuju dengan pernyataan tersebut? Jelaskan! (*A budget too easily achieved will lead to diminished performance. Do you agree? Explain.*)
  
3. Diskusikan perbedaan antara anggaran statis dan anggaran fleksibel, mengapa anggaran fleksibel lebih unggul daripada anggaran statis untuk laporan kinerja? (*Discuss the difference between static budget and flexible budgets, Why are flexible budgets superior to static budgets for performance reporting?*)

# BAB X

## ANGGARAN FLEKSIBEL

---

### A. Pengertian

Anggaran (*Budget*) adalah rencana kuantitatif aktivitas usaha sebuah organisasi (pemasaran, produksi dan keuangan) ; anggaran mengidentifikasi sumber daya dan komitmen yang dibutuhkan untuk memenuhi tujuan organisasi selama periode dianggarkan. Anggaran adalah pendekatan yang formal dan sistematis dalam pelaksanaan tanggungjawab manajemen di daslam perencanaan, koordinasi dan pengawasan. Anggaran disusun setelah semua tujuan dan program kerja disusun. Penganggaran adalah penciptaan suatu rencana kegiatan yang dinyatakan dalam ukuran keuangan. Penganggaran memainkan peran penting di dalam perencanaan, pengendalian, dan pembuatan keputusan. Anggaran juga untuk meningkatkan koordinasi dan komunikasi.

### B. Karakteristik Anggaran

1. Anggaran mengestimasi potensi laba satuan bisnis
2. Anggaran dinyatakan dalam istilah moneter, walaupun jumlah moneter dapat saja ditunjang oleh jumlah non moneter (misalnya, unit yang dijual atau diproduksi).
3. Mencakup periode satu tahun.
4. Anggaran merupakan komitmen manajemen; manajer sepakat untuk mengemban tanggung jawab atas pencapaian tujuan yang dianggarkan.
5. Usulan anggaran ditelaah dan disetujui oleh otoritas yang lebih tinggi ketimbang oleh pihak yang menganggarkan (*budgetee*).

6. Begitu disetujui, anggaran hanya dapat diubah dalam kondisi yang ditetapkan.
7. Secara berkala, kinerja finansial sesungguhnya dibandingkan dengan anggaran, dan selisihnya dianalisis dan dijelaskan.

### **C. Anggaran Fleksibel**

Dalam menjalankan bisnis pasti membutuhkan sebuah perencanaan, termasuk anggaran atau budget. Salah satu anggaran keuangan yang digunakan dalam usaha adalah anggaran fleksibel (*flexible budget*). Mungkin istilah ini jarang didengar oleh para pebisnis, padahal anggaran fleksibel sangat bermanfaat dalam mengelola keuangan perusahaan.

Anggaran fleksibel (disebut juga dengan anggaran variabel) didasarkan atas pengetahuan tentang perilaku pola biaya. Anggaran fleksibel dibuat untuk suatu rentangan aktivitas (*range of activities*), bukan hanya untuk satu tingkatan aktivitas saja., dan pada intinya merupakan suatu seri anggaran yang dapat disesuaikan pada tingkat-tingkat kegiatan yang berbeda. Idealnya, anggaran fleksibel disusun sesudah kita memiliki analisa terperinci tentang bagaimana setiap biaya dipengaruhi oleh perubahan-perubahan kegiatan.

Secara umum, anggaran sendiri terbagi atas 2 jenis, yaitu anggaran fleksibel dan anggaran tetap (*statis*). Pengertian dari anggaran tetap adalah anggaran yang dibuat berdasarkan produksi atau penjualan yang tetap. Tentunya kedua jenis anggaran ini bertujuan agar manajemen perusahaan bisa mengelola keuangan bisnis dengan baik dan benar.

Anggaran fleksibel mempunyai dua karakteristik mendasar yaitu :

1. Dibuat atau disusun untuk suatu rentangan (beberapa) aktivitas, bukan untuk satu tingkat aktivitas saja.
2. Bersifat dinamis. Anggaran ini dapat disesuaikan dengan tingkat aktivitas yang dilakukan selama masih dalam range relevan walaupun periodenya sudah berlalu.

Kedua karakteristik di atas juga merupakan kelebihan anggaran fleksibel dibandingkan dengan anggaran tetap. Kelebihan anggaran fleksibel lainnya yaitu dapat memprediksi dampak perubahan volume yang mempengaruhi pendapatan dan pengeluaran. Kelebihan anggaran fleksibel membuat beberapa jenis industri memilih menggunakannya dibandingkan anggaran tetap yang bersifat kaku.

#### **D. Bentuk-bentuk Anggaran Fleksibel**

Ada 3 bentuk anggaran fleksibel yang sering digunakan, yaitu :

1. Bentuk Formula

Merupakan anggaran yang disusun dalam bentuk yang hanya menggambarkan unsur variabel dan unsur tetap dengan jelas yang dimiliki oleh setiap pos biaya.

2. Bentuk Tabel

Melalui anggaran bentuk tabel, dapat dilihat berapa besarnya biaya masing-masing pos pada berbagai tingkat kegiatan atau output. Anggaran ini tidak menonjolkan unsur variabel dan unsur tetap.

3. Bentuk Grafik

Merupakan anggaran dengan bentuk pelengkap dari kedua bentuk anggaran di atas (bentuk formula dan tabel).

Selain itu, ada juga anggaran fleksibel berbasis aktivitas yang juga sering digunakan. Anggaran fleksibel berbasis aktivitas merupakan metode penganggaran yang didasarkan pada kuantifikasi (penghitungan dan pengukuran) aktivitas bisnis dan biaya yang terkait.

Dalam anggaran fleksibel berbasis aktivitas, proses alokasi uang dilakukan dengan cara perusahaan terlebih dahulu memetakan aktivitas-aktivitas kunci untuk mencapai tujuan perusahaan. Setelah itu, perusahaan menghitung biaya dan mengembangkan anggaran lebih lanjut berdasarkan aktivitas tersebut. Hal yang dilakukan ini juga bisa meminimalisasi timbulnya hutang dalam melaksanakan aktivitas yang telah ditetapkan.

## **E. Tujuan Anggaran Fleksibel**

1. Memberikan informasi yang diperlukan kepada manajemen untuk pengendalian biaya.
2. Sebagai alat untuk mengkoordinasikan aktivitas-aktivitas berbagai divisi perusahaan.
3. Anggaran fleksibel untuk menghitung berbagai aktifitas keuangan perusahaan, seperti tingkat pengeluaran untuk berbagai biaya yang dikeluarkan selama periode tertentu.

Sebuah anggaran yang fleksibel dapat membantu manajer untuk membuat perbandingan lebih valid. Hal ini dirancang untuk menunjukkan pendapatan yang diharapkan dan pengeluaran diizinkan untuk jumlah aktual unit yang diproduksi dan dijual. Anggaran Fleksibel membandingkan dengan pengeluaran aktual dan pendapatan adalah mungkin untuk membedakan efisiensi asli.

Anggaran yang dibuat sebelum awal suatu periode adalah anggaran induk; anggaran tersebut menjelaskan harapan-harapan dan merupakan cetak biru (*blueprint*) dari operasi untuk periode yang akan datang. Anggaran tersebut merupakan anggaran tetap (*static budget*) karena dibuat hanya untuk tingkat output tertentu. Anggaran induk berfungsi sebagai panduan penting, bahan perbandingan, atau tolak ukur (*benchmark*) dalam mengawasi dan mengendalikan operasi serta untuk evaluasi kerja.

Namun, kondisi operasi jarang berubah menjadi seperti yang diharapkan atau yang diprediksi ketika anggaran tersebut dibuat. Ketika output yang dihasilkan berbeda dari output yang dianggarkan, atau kondisi operasi aktual menyimpang dari yang dianggarkan akibat faktor-faktor di luar kendali perusahaan, perusahaan perlu menyatukan perubahan-perubahan ini dan merevisi anggaran induk sebelum menentukan efisiensi operasi.

Sebelum anggaran fleksibel dapat dihasilkan, manajer harus mengidentifikasi biaya tetap dan yang variable. Pengeluaran diperbolehkan pada biaya variabel kemudian dapat meningkat atau menurun sebagai tingkat perubahan aktivitas. "Biaya tetap" adalah biaya-biaya yang tidak akan menambah atau mengurangi rentang

aktivitas tertentu. Sebuah anggaran yang fleksibel diharapkan menunjukkan pendapatan dan biaya untuk berbagai tingkat produksi atau aktivitas penjualan. Ini jauh lebih berguna daripada statis anggaran yang tetap pada jumlah tunggal aktivitas perusahaan diasumsikan, yang kemungkinan akan menyimpang jauh dari aktivitas yang sebenarnya selama periode anggaran.

#### **F. Karakteristik Anggaran Fleksibel**

Anggaran fleksibel atau anggaran variabel berbeda dari anggaran statis atau anggaran tetap. Beberapa hal yang membedakannya dari anggaran tetap dan juga menjadi karakteristik penting dari anggaran fleksibel adalah sebagai berikut:

1. **Jangkauan Luas**  
Anggaran fleksibel mencakup jangkauan yang lebih luas untuk menunjukkan biaya dan pendapatan dari beberapa tingkat volume produksi.
2. **Fleksibilitas**  
Fleksibilitas adalah karakteristik penting lainnya dari anggaran fleksibel karena anggaran fleksibel lebih mudah diubah sesuai dengan variasi tingkat produksi dan penjualan.
3. **Evaluasi Kinerja**  
Anggaran fleksibel dapat digunakan sebagai alat pengukuran dan evaluasi kinerja. Hal ini membantu manajemen untuk mengevaluasi kinerja dan efisiensi kegiatan produksi yang tengah dilakukan.

#### **G. Manfaat Anggaran Fleksibel**

Di bawah ini adalah beberapa keuntungan yang didapatkan oleh manajemen yang menggunakan anggaran fleksibel:

1. **Alokasi Anggaran yang Lebih Baik**  
Karena anggaran fleksibel berubah-ubah sesuai dengan volume produksi dan penjualan, manajemen dapat menemukan dimana divisi yang butuh penyesuaian anggaran.

## 2. Mencerminkan Kinerja Perusahaan

Anggaran fleksibel lebih akurat dalam mencerminkan keadaan keuangan perusahaan. sebaliknya, anggaran statis tidak dapat mengantisipasi perubahan biaya atau pengeluaran tak terduga. Sehingga anggaran menjadi tidak sesuai dengan kebutuhan perusahaan.

## 3. Meningkatkan Efisiensi

Anggaran fleksibel juga dapat membantu perusahaan untuk menjaga efisiensi karena perusahaan dapat menarik dana yang telah dianggarkan pada divisi yang overspent atau divisi yang memiliki kinerja yang buruk.

## **H. Model Anggaran Fleksibel**

Dalam model anggaran fleksibel, Anda dapat mengatur setiap item baris beban baik sebagai akun beban fleksibel atau satu yang tetap dalam berbagai tingkat pendapatan. Jika tetap, tidak ada perlunya perubahan, kecuali ada perubahan besar dalam tingkat pendapatan dianggarkan. Namun demikian, beban lainnya akan bervariasi secara langsung dengan pendapatan; dalam kasus ini, adalah mungkin untuk merevisi formula anggaran sehingga mereka terdaftar sebagai persentase dari tingkat pendapatan bulanan. Dengan membuat perubahan formula ini, menjadi suatu hal yang mudah untuk menyesuaikan pendapatan dan melihat petak perubahan beban riak melalui model anggaran - tanpa intervensi manual sama sekali. Meskipun pembahasan anggaran flex berpusat pada mengikat beban ke tingkat pendapatan tertentu, juga mungkin, dan mungkin lebih akurat, untuk mengikat beberapa pengeluaran untuk tingkat aktivitas lainnya. Misalnya, penggunaan telepon atau kantor biaya harus dihubungkan lebih tepat dengan jumlah karyawan yang dianggarkan, sedangkan biaya utilitas dapat terikat baik untuk ukuran luas digunakan atau jumlah mesin beroperasi

Jadi, adalah mungkin untuk menghubungkan beban ke sejumlah pengukuran aktivitas dalam anggaran fleksibel. Contoh Anggaran Fleksibel “Sebuah PT. ABC melakukan telemarketing, sehingga

hampir semua biaya yang terikat untuk penggunaan telepon dan penggajian karyawan. Ini adalah lingkungan kerja yang sulit, sehingga pergantian karyawan yang tinggi, sehingga fluktuasi staf signifikan. Controller PT. ABC menemukan bahwa perusahaan menggunakan jumlah yang sama footage persegi, tidak peduli berapa banyak karyawan yang dimilikinya, dan perbaikan sewa bangunan sebesar Rp. 10.000.000,-/bulan selama periode anggaran keseluruhan

Namun, perusahaan menghubungkan dan memutuskan saluran telepon tergantung pada jumlah karyawan, sehingga pemakaian telepon bervariasi secara langsung dengan jumlah staf. Dengan demikian, controller membangun dalam model biaya bulanan sebesar Rp. 50.000,- per karyawan untuk penggunaan telepon. PT. ABC mempekerjakan 250 orang, sehingga anggaran fleksibel untuk biaya telepon adalah Rp. 12.500.000,-. Anggaran sewa untuk bulan tersebut adalah Rp. 10.000.000,-.

Mengingat skenario ini lebih mungkin, perhitungan anggaran fleksibel untuk item baris akan banyak anggaran. Dalam kebanyakan kasus, akan ada sejumlah dasar biaya, di atas yang ada variabilitas dalam struktur biaya. PT. ABC mungkin menimbulkan biaya garis bulanan untuk layanan telepon, terlepas dari apakah ada yang menggunakan garis

Dengan demikian, biaya telepon yang sebenarnya untuk PT. ABC mungkin menjadi biaya tetap Rp. 20.000,-/bulan untuk setiap saluran telepon, ditambah biaya bulanan variabel sebesar Rp. 30.000,- per karyawan untuk penggunaan telepon. Namun, adalah struktur biaya variabel murni yang valid?

### **I. Contoh Anggaran Fleksibel**

Menghitung anggaran fleksibel setiap tingkat produksi menggunakan rumus

$$\text{Besarnya Anggaran Fleksibel} = (\text{Biaya Variabel} \times \text{Kuantitas}) + \text{Biaya Tetap}$$

### **Berikut contoh anggaran fleksibel yang sederhana**

PT Barito Cahaya Abadi yang merupakan pabrik kaca spion motor, berencana memproduksi kaca spion motor Honda Supra X sebanyak 16.000 unit pada bulan Januari 2021. Diketahui biaya variabelnya sebesar Rp 10.000 per unit dan biaya tetapnya sebesar Rp 30.000.000.

### **Berapa besar anggaran fleksibelnya?**

Jawab :

Besar anggaran fleksibelnya adalah :

$$= (\text{Rp. } 10.000 \times 16.000 \text{ unit}) + \text{Rp } 30.000.000 = \text{Rp. } 190.000.000$$

Dari contoh anggaran fleksibel ini, diketahui bahwa PT Barito Cahaya Abadi membutuhkan dana sebesar Rp 190.000.000 untuk memproduksi 16.000 unit kaca spion motor Honda Supra X pada bulan Januari 2021.

### **Contoh lain :**

PT.Mitra Prima adalah sebuah perusahaan produsen rak televisi. Kapasitas produksi yang dimiliki perusahaan adalah sebesar unit per tahun. Untuk tahun 2009, perusahaan merencanakan menjual sebanyak unit produk. Jumlah persediaan barang pada awal Januari diperkirakan sebanyak unit. Sedangkan jumlah persediaan barang pada akhir setiap bulan direncanakan sebanyak 100 unit produk. Dari total volume penjualan yang dianggarkan sebesar unit dalam setahun tersebut, direncanakan akan dijual dalam 12 bulan operasi, dengan rincian sebagai berikut :

Bulan	Volume
Januari	900
Februari	900
Maret	700
April	700
Mei	700
Juni	700
Juli	500
Agustus	500
September	1.100
Oktober	1.100
November	1.200
Desember	1.200
<b>T o t a l</b>	<b>10.200</b>

Maka untuk tahun 2009 perusahaan harus memproduksi barang sebanyak 10.000 unit, yang berasal dari :

Volume Penjualan 2009	10.200
Volume Persediaan , akhir tahun	100
Volume Persediaan , awal tahun	(300)
Volume Produksi 2009	10.000

Karena perusahaan menggunakan metode persediaan stabil (dengan jumlah persediaan setiap akhir bulan sebesar 100 unit), maka atas rencana produksi tahun 2009 tersebut, anggaran produksi bulanan disusun sebagai berikut :

Bulan	Volume Penjualan	Persediaan			Volume Produksi
		Akhir	Siap Dijual	Awal	
Januari	900	100	1.000	300	700
Februari	900	100	1.000	100	900
Maret	700	100	800	100	700
April	700	100	800	100	700
Mei	700	100	800	100	700
Juni	700	100	800	100	700
Juli	500	100	600	100	500
Agustus	500	100	600	100	500
September	1.100	100	1.200	100	1.100
Oktober	1.100	100	1.200	100	1.100
November	1.200	100	1.300	100	1.200
Desember	1.200	100	1.300	100	1.200
<b>Total</b>	<b>10.200</b>	<b>100</b>	<b>10.300</b>	<b>300</b>	<b>10.000</b>

## Contoh Soal

### Soal 1

Berikut ini data biaya perawatan dan data jam tenaga kerja langsung yang disajikan oleh PT Delafino:

PT Delafino  
Biaya Perawatan dan Data Jam Kerja Langsung

Bulan	Biaya Perawatan	JKL
Januari	Rp 1.920.000	17.000
Februari	Rp 1.860.000	15.000
Maret	Rp 1.860.000	17.000
April	Rp 1.770.000	19.500
Mei	Rp 1.500.000	21.000
Juni	Rp 1.590.000	16.000
Juli	Rp 1.550.000	13.500
Agustus	Rp 1.450.000	12.500
September	Rp 1.590.000	15.500
Oktober	Rp 1.650.000	17.500
November	Rp 1.740.000	21.500
Desember	Rp 2.040.000	24.000
<b>Total</b>	<b>Rp 20.520.000</b>	<b>210.000</b>

Diminta : Hitunglah tarif biaya variabel dan biaya tetap dengan menggunakan metode :

1. Titik Tertinggi dan Terendah (High Low Point Method)
2. Analisis Regresi / Analisis Regresi Sederhana (Least Squares Method)

**Penyelesaian Soal 1 :**

Bulan	Biaya Perawatan	JKL
Januari	Rp 1.920.000	17.000
Februari	Rp 1.860.000	15.000
Maret	Rp 1.860.000	17.000
April	Rp 1.770.000	19.500
Mei	Rp 1.500.000	21.000
Juni	Rp 1.590.000	16.000
Juli	Rp 1.550.000	13.500
Agustus	Rp 1.450.000	12.500
September	Rp 1.590.000	15.500
Oktober	Rp 1.650.000	17.500
November	Rp 1.740.000	21.500
Desember	Rp 2.040.000	24.000
Total	Rp 20.520.000,00	210.000
Rata-rata	Rp 1.710.000,00	17.500

**a. Titik Tertinggi dan Terendah**

	Biaya	JKL
Tertinggi (Dec)	2.040.000	24.000
Terendah (Agt)	1.450.000	12.500
Selisih	590.000	11.500

Tarif Variabel =	Rp 590.000	Rp 51,304347826	b
	11.500		

	Tertinggi	Terendah	
Total Biaya	2.040.000	1.450.000	
Biaya Variabel	1.231.304	Rp 641.304	
Biaya Tetap	808.696	808.696	a

$$Y = a + b.x$$

$$Y = 808.696 + 51,30435 x$$

**b. Analisis Regresi (Least Square)**

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	Y	X	(Y <sub>i</sub> - $\bar{Y}$ )	(X <sub>i</sub> - $\bar{X}$ )	(X <sub>i</sub> - $\bar{X}$ ) <sup>2</sup>	(X <sub>i</sub> - $\bar{X}$ )(Y <sub>i</sub> - $\bar{Y}$ )
Bulan	Biaya Perawatan	JKL	Penyimpangan dari Rata-rata Biaya Perawatan	Penyimpangan dari Rata-rata JKL	(4) Di kuadratkan	(4) x (3)
Januari	Rp 1.920.000	17.000	210.000	-500	250.000	-105.000.000
Februari	Rp 1.860.000	15.000	150.000	-2.500	6.250.000	-375.000.000
Maret	Rp 1.860.000	17.000	150.000	-500	250.000	-75.000.000
April	Rp 1.770.000	19.500	60.000	2.000	4.000.000	120.000.000
Mei	Rp 1.500.000	21.000	-210.000	3.500	12.250.000	-735.000.000
Juni	Rp 1.590.000	16.000	-120.000	-1.500	2.250.000	180.000.000
Juli	Rp 1.550.000	13.500	-160.000	-4.000	16.000.000	640.000.000
Agustus	Rp 1.450.000	12.500	-260.000	-5.000	25.000.000	1.300.000.000
September	Rp 1.590.000	15.500	-120.000	-2.000	4.000.000	240.000.000
Oktober	Rp 1.650.000	17.500	-60.000	0	0	0
November	Rp 1.740.000	21.500	30.000	4.000	16.000.000	120.000.000
Desember	Rp 2.040.000	24.000	330.000	6.500	42.250.000	2.145.000.000
Total	Rp 20.520.000	210.000	0	0	128.500.000	3.455.000.000
Rata-rata	Rp 1.710.000	17.500				

Tarif Variabel dapat dihitung dengan menggunakan persamaan garis lurus :

$$Y = a + bx$$

Y = Biaya

a = Biaya Tetap

b = Biaya Variabel

x = Volume / Kuantitas

$$(X_i - \bar{X})(Y_i - \bar{Y}) = 3.455.000.000$$

$$b = \frac{\sum (X_i - \bar{X})(Y_i - \bar{Y})}{\sum (X_i - \bar{X})^2} = \frac{3.455.000.000}{128.500.000} = 26,9$$

$$Y = a + bx$$

$$\text{Rp } 1.710.000,00 = a + (\text{Rp } 26,9 \times 17.500)$$

$$\text{Rp } 1.710.000,00 = a + 470.750$$

$$a = 1.239.250$$

**Fungsi Estimasi Biaya : 1.239.250 + 26,9(x)**

## Soal 2

Departemen Mesin PT Fino beroperasi menggunakan anggaran fleksibel dengan kelonggaran anggaran bunanan berkisar 20%. Berikut ini informasi yang disajikan oleh PT Fino untuk biaya overhead tetap dan tarif biaya variabel per jam mesin :

### Anggaran Fleksibel Overhead untuk Departemen Mesin

Biaya Overhead	Tarif Variabel	Biaya Tetap
Tenaga Kerja Tidak Langsung	Rp 1.500	Rp 3.000.000
Perlengkapan pabrik	Rp 500	Rp 2.000.000
Listrik	Rp 400	Rp 500.000
Perbaikan dan pemeliharaan	Rp 2.000	Rp 1.500.000
Pajak Penghasilan	Rp 600	Rp 600.000
Supervisi		Rp 2.250.000
Penyusutan pabrik		Rp 1.250.000
Asuransi Pabrik		Rp 630.000
Pajak Bumi dan Bangunan		Rp 250.000
Penyusutan Mesin		Rp 1.000.000
Tunjangan kesehatan karyawan		Rp 2.400.000
Biaya Umum (alokasi)	Rp 300	Rp 2.200.000

Dasar aktivitas pada tingkatan 1.200 jam mesin per bulan sebesar 80% dari kapasitas terpasang.

Diminta : Susunlah anggaran fleksibel untuk departemen mesin pada kapasitas 80%, 90% dan 100% !

### Penyelesaian Soal 2 :

Tingkat Operasi :	Tarif Standar	Jam Mesin		
		1.200	1.350	1.500
Jam Mesin				
Presentase Kapasitas		80%	90%	100%
<b>Biaya Variabel :</b>				
Tenaga Kerja Tidak Langsung	Rp 1.500	Rp 1.800.000	Rp 2.025.000	Rp 2.250.000
Perlengkapan Pabrik	Rp 500	Rp 600.000	Rp 675.000	Rp 750.000
Listrik	Rp 400	Rp 480.000	Rp 540.000	Rp 600.000
Perbaikan dan pemeliharaan	Rp 2.000	Rp 2.400.000	Rp 2.700.000	Rp 3.000.000
Pajak Penghasilan	Rp 600	Rp 720.000	Rp 810.000	Rp 900.000
Biaya Umum Pabrik	Rp 300	Rp 360.000	Rp 405.000	Rp 450.000
<b>Total Biaya Variabel</b>	<b>Rp 5.300</b>	<b>Rp 6.360.000</b>	<b>Rp 7.155.000</b>	<b>Rp 7.950.000</b>
<b>Biaya Tetap :</b>				
Tenaga Kerja Tidak Langsung		Rp 3.000.000	Rp 3.000.000	Rp 3.000.000
Perlengkapan Pabrik		Rp 2.000.000	Rp 2.000.000	Rp 2.000.000
Listrik		Rp 500.000	Rp 500.000	Rp 500.000
Perbaikan dan pemeliharaan		Rp 1.500.000	Rp 1.500.000	Rp 1.500.000
Pajak Penghasilan		Rp 600.000	Rp 600.000	Rp 600.000
Supervisi		Rp 2.250.000	Rp 2.250.000	Rp 2.250.000
Penyusutan Pabrik		Rp 1.250.000	Rp 1.250.000	Rp 1.250.000
Asuransi Pabrik		Rp 630.000	Rp 630.000	Rp 630.000
Pajak Bumi dan Bangunan		Rp 250.000	Rp 250.000	Rp 250.000
Penyusutan Mesin		Rp 1.000.000	Rp 1.000.000	Rp 1.000.000
Tunjangan kesehatan karyawan		Rp 2.400.000	Rp 2.400.000	Rp 2.400.000
Biaya umum pabrik		Rp 2.200.000	Rp 2.200.000	Rp 2.200.000
<b>Total Biaya Tetap</b>		<b>Rp 17.580.000</b>	<b>Rp 17.580.000</b>	<b>Rp 17.580.000</b>
<b>Total Biaya</b>		<b>Rp 23.940.000</b>	<b>Rp 24.735.000</b>	<b>Rp 25.530.000</b>
<b>Tarif Variabel per Jam</b>		<b>Rp 5.300</b>	<b>Rp 5.300</b>	<b>Rp 5.300</b>
<b>Tarif Tetap per Jam</b>		<b>Rp 14.650</b>	<b>Rp 13.022,22</b>	<b>Rp 11.720</b>
<b>Tarif Total Overhead per Jam Mesin</b>		<b>Rp 19.950</b>	<b>Rp 18.322,22</b>	<b>Rp 17.020</b>

Total Tarif	19.950	(Total Biaya / Jam Mesin)
Tarif Variabel	5.300	-
Tarif Tetap	14.650	
Total Tarif	18.322,22	90%
Tarif Variabel	5.300,00	
Tarif Tetap	13.022,22	
Total Tarif	17.020	100%
Tarif Variabel	5.300	
Tarif Tetap	11.720	

## J. Klasifikasi Biaya yang Sesuai Dengan Konsep Anggaran Biaya Fleksibel

Biaya Tetap (Fixed Cost) adalah biaya yang tidak berubah dengan perubahannya output atau kegiatan produksi. Biaya ini timbul karena lewatnya waktu, sehingga sering disebut time cost. Jumlah biaya ini akan tetap dalam jangka pendek dan dalam jangkauan kegiatan yang relevan. Biaya ini juga timbul karena pemilikan aktiva dan faktor-faktor produksi lainnya yang akan digunakan untuk proses produksi, sehingga biaya ini sering disebut capacity Cost. Dua jenis utama Biaya Tetap, yaitu :

1. Biaya Tetap karena keputusan manajemen sebelumnya (misal : Penyusutan, pajak, asuransi)
2. Biaya Tetap karena keputusan manajemen jangka pendek (misal : gaji, pengeluaran untuk iklan dan pengeluaran untuk penelitian).

### Contoh Soal :

Misalkan manajemen itu ingin mengetahui biaya produksi 1.000 kaos, 1.200 kaos, dan 1.400 kaos. Untuk menghitung biaya yang diharapkan untuk berbagai tingkat output ini, kita perlu mengetahui pola perilaku biaya setiap item dalam anggaran. Artinya, kita perlu tahu biaya variabel per unit dan biaya tetap untuk periode waktu. Dari Jadwal 6, kita tahu biaya variabel untuk bahan langsung (\$ 4 per kaos), tenaga kerja langsung (\$ 1,20 per kaos), dan overhead variabel (\$ 0,60 per kaos). Untuk menambah detail anggaran fleksibel, mari kita asumsikan bahwa ini adalah biaya variabel per unit untuk persediaan

(\$ 0,45) dan daya (\$ 0,15). Dua jumlah overhead variabel individu ini berjumlah \$ 0,60. Overhead tetap dianggarkan di \$ 1.645 per kuartal.

Production costs	Variable Cost per Unit	Range of Production (units)		
		1,000	1,200	1,400
Variable:				
Direct materials	\$4.00	\$4,000	\$4,800	\$5,600
Direct labor	1.20	1,200	1,440	1,680
Variable overhead:				
Supplies	0.45	450	540	630
Power	<u>0.15</u>	<u>150</u>	<u>180</u>	<u>210</u>
Total variable costs	<u>\$5.80</u>	<u>\$5,800</u>	<u>\$6,960</u>	<u>\$8,120</u>
Fixed overhead:				
Supervision		\$ 1,105	\$ 1,105	\$ 1,105
Depreciation		<u>540</u>	<u>540</u>	<u>540</u>
Total fixed costs		<u>\$1,645</u>	<u>\$1,645</u>	<u>\$1,645</u>
Total production costs		<u>\$7,445</u>	<u>\$8,605</u>	<u>\$9,765</u>

**Exhibit 8-7** Flexible Production Budget

### Keuntungan anggaran fleksibel berbasis aktivitas

- Bisa memberikan rincian aktivitas utama.
- Mampu mengontrol anggaran secara lebih baik.
- Bisa memanfaatkan sumber daya secara lebih efektif dan efisien.
- Meminimalisir atau menghilangkan pemborosan uang.
- Mencapai keunggulan sekaligus mengurangi beban kerja.
- Mendukung sinergi dalam perusahaan.

### Kelemahan anggaran fleksibel berbasis aktivitas

- Bukan metode yang ideal untuk semua perusahaan, cenderung lebih cocok untuk perusahaan besar.
- Pengerjaannya lebih mahal dan lama daripada penganggaran tradisional.
- Terkadang menggunakan asumsi yang belum tentu akurat.
- Tergolong kompleks dan membutuhkan pemahaman yang mendalam.
- Memerlukan lebih banyak sumber daya manusia dalam menjalankannya.

## **Analisis Penyimpangan Anggaran Fleksibel**

Penyimpangan (*variance*) pada dasarnya dibagi dalam dua kategori, yaitu :

1. Penyimpangan (*variance*) Efektivitas  
Efektivitas adalah keberhasilan dalam mencapai tujuan yang telah ditentukan lebih dulu. Penyimpangan ini secara umum bisa juga disebut penyimpangan volume atau penyimpangan target yang ditentukan. Contoh perhitungan selisih: Misalkan target produksi atau penjualan adalah Rp. 100.000 unit tapi bisa tercapai 75.000 unit, maka keadaan ini, tidak efektif daripada tidak efisien.
2. Penyimpangan (*variance*) efisiensi.  
Penyimpangan yang terjadi karena perubahan harga per unit, atau karena penggunaan input yang tidak efisien, jika anggaran input lebih kecil dari input aktual.
3. Penyimpangan Anggaran Fleksibel.  
Keseluruhan penyimpangan afektifitas dan efisiensi . Atau disebut juga gabungan penyimpangan volume dengan penyimpangan efisiensi (*volume variance dan efficiency variance*).

## **Analisis Penyimpangan Anggaran Fleksibel**

Ketika melakukan penyusunan anggaran fleksibel mungkin saja terjadi suatu penyimpangan atau *variance*. Berikut pembagian beberapa penyimpangan dalam anggaran fleksibel, yaitu:

1. Penyimpangan (*Variance*) Efektivitas  
Efektivitas merupakan keberhasilan ketika mencapai tujuan yang sudah ditetapkan terlebih dahulu. Secara umum penyimpangan ini juga disebut sebagai penyimpangan volume atau penyimpangan dari target yang sudah ditentukan.  
Contohnya, target penjualan suatu perusahaan adalah 120.000 unit, namun yang bisa tercapai hanya 100.000 unit. Keadaan tersebut bisa dikatakan tidak efektif bukan tidak efisien.
2. Penyimpangan (*Variance*) Efisiensi  
Penyimpangan efisiensi merupakan penyimpangan yang ada, dikarenakan perubahan harga per unit produk atau penggunaan

input yang tidak efisien. Hal ini membuat anggaran input menjadi lebih kecil dibandingkan input aktual.

3. Penyimpangan Anggaran Fleksibel

Penyimpangan anggaran fleksibel merupakan keseluruhan dari penyimpangan efektifitas serta efisiensi. Penyimpangan ini juga dikatakan sebagai gabungan dari penyimpangan volume dengan penyimpangan efisiensi.

**K. Laporan Kinerja Aktual versus Fleksibel**

Anggaran fleksibel adalah alat kontrol yang kuat karena memungkinkan manajemen hitung berapa biaya yang seharusnya untuk tingkat output yang sebenarnya terjadi. Exhibit 8-7 mengungkapkan berapa biaya yang seharusnya untuk tingkat aktivitas aktual (1.200 unit). Sekarang dapat disediakan manajemen dengan laporan kinerja yang bermanfaat, yang membandingkan biaya aktual dan yang dianggarkan untuk tingkat aktivitas aktual. Ini adalah tipe kedua dari anggaran fleksibel, dan laporan ini diberikan dalam Exhibit 8-8.

	Actual	Budget*	Variance
Units produced	1,200	1,200	—
Production costs:			
Direct materials	\$4,830	\$4,800	\$30 U
Direct labor	1,440	1,440	0
Variable overhead:			
Supplies	535	540	(5) F
Power	<u>170</u>	<u>180</u>	<u>(10) F</u>
Total variable costs	<u>\$6,975</u>	<u>\$6,960</u>	<u>\$ 15 U</u>
Fixed overhead:			
Supervision	\$1,055	\$ 1,105	\$ (50) F
Depreciation	<u>540</u>	<u>540</u>	<u>0</u>
Total fixed costs	<u>\$1,595</u>	<u>\$1,645</u>	<u>\$ (50) F</u>
Total production costs	<u>\$8,570</u>	<u>\$8,605</u>	<u>\$ 35 F</u>

\*From Exhibit 8-7.

**Exhibit 8-8** Actual versus Flexible Performance Report: Quarterly Production Costs

## KESIMPULAN

1. Anggaran (*Budget*) adalah rencana kuantitatif aktivitas usaha sebuah organisasi (pemasaran, produksi dan keuangan) ; anggaran mengidentifikasi sumber daya dan komitmen yang dibutuhkan untuk memenuhi tujuan organisasi selama periode dianggarkan.
2. Anggaran fleksibel (disebut juga dengan anggaran variabel) didasarkan atas pengetahuan tentang perilaku pola biaya. Anggaran fleksibel dibuat untuk suatu rentangan aktivitas (*range of activities*), bukan hanya untuk satu tingkatan aktivitas saja., dan pada intinya merupakan suatu seri anggaran yang dapat disesuaikan pada tingkat-tingkat kegiatan yang berbeda. Idealnya, anggaran fleksibel disusun sesudah kita memiliki analisa terperinci tentang bagaimana setiap biaya dipengaruhi oleh perubahan-perubahan kegiatan.
3. Adapun tujuan dari anggaran fleksibel antarlain sebagai berikut
  - a. Memberikan informasi yang diperlukan kepada manajemen untuk pengendalian biaya.
  - b. Sebagai alat untuk mengkoordinasikan aktivitas-aktivitas berbagai divisi perusahaan.
  - c. Anggaran fleksibel untuk menghitung berbagai aktifitas keuangan perusahaan, seperti tingkat pengeluaran untuk berbagai biaya yang dikeluarkan selama periode tertentu.
4. Manfaat Anggaran Fleksibel
  - a. Alokasi Anggaran yang Lebih Baik
  - b. Mencerminkan Kinerja Perusahaan
  - c. Meningkatkan Efisiensi

## SOAL

1. Jelaskan perbedaan antara anggaran dan biaya standar !
2. Jelaskanlah hubungan antara standar unit dengan penganggaran fleksibel !
3. Jelaskan mengapa sistem perhitungan biaya standar digunakan!
4. Varians anggaran fleksibel yang tidak menguntungkan (*unfavorable*) sebesar Rp5.000.000 menunjukkan bahwa?

## KASUS

1. Direncanakan suatu produksi sebesar 8.000 unit, biaya variabel sebesar Rp. 5.000 per unit, dan jumlah biaya tetap Rp. 15.000.000. Maka besarnya anggaran flexibel untuk 8000 unit adalah .....
2. Suatu produksi memiliki rencana dengan jumlah 10.000 unit, dengan biaya variabel sebesar Rp7.000,- dan biaya tetap sebesar Rp17.000.000,-.
3. PT. SAMPARA memproduksi barang X, pada bulan Januari 2020 perkiraan produksinya 10.000 unit, tetapi sesungguhnya terjadi 11.000 unit. Akibat perubahan tersebut terjadi penyimpangan antara yang dianggarkan dengan sesungguhnya terjadi, untuk lebih jelasnya dapat dilihat tabel di bawah ini :

PT. SAMPARA

ANGGARAN VARIABEL BIAYA PRODUKSI

TAHUN 2020

Produksi Relevan Range 10.000 unit s/d 14.000 unit

Biaya	Jenis	Biaya Tetap/bln	Biaya Variabel/unit
Bahan Baku langsung	V		12.000
Tenaga Kerja Langsung	V		10.000
Gaji Manajer	T	8.000.000	
BOP :			

<b>Biaya</b>	<b>Jenis</b>	<b>Biaya Tetap/bln</b>	<b>Biaya Variabel/unit</b>
Bahan penolong lainnya	V		2.000
TKTL	V	6.000.000	3.000
Jumlah		14.000.000	27.000

Output yang dihasilkan perusahaan pada bulan januari 2020 sebesar 11.000 unit maka total biaya yang seharusnya terjadi :

Keterangan	Biaya Tetap	Unit produksi	Biaya Variabel	Jumlah Biaya
Biaya Total	14.000.000	11.000	21.000	245.000.000
TKTL	6.000.000	11.000	3.000	39.000.000

Ada asumsi yang mendasari penyusunan anggaran fleksibel, antara lain biaya variabel berubah secara proporsional dengan perubahan volume, biaya tetap dimana biaya yang tidak berubah sampai pada batas tertentu (relevan range) dan semi variabel dipisahkan kedalam biaya tetap dan biaya variabel. Diminta hitunglah anggaran fleksibel menggunakan metode formula dan bentuk tabel.

# BAB XI

## ***CAPITAL BUDGETING***



### **A. Pengertian**

*Capital budgeting* atau penganggaran modal merupakan aspek penting bagi manajer dalam mengambil keputusan investasi. Investasi merupakan penempatan dana di masa sekarang dengan harapan untuk memperoleh keuntungan di masa yang akan datang. Investasi tidak hanya yang berkaitan dengan bidang keuangan saja namun dapat berupa penggantian, perluasan produk atau pasar yang sudah ada, perluasan ke produk atau pasar baru, proyek keselamatan dan/atau lingkungan hidup dan lain-lain. Maka, keputusan dalam berinvestasi harus dipertimbangkan dengan baik karena perusahaan membutuhkan dana dalam jumlah yang besar untuk berinvestasi dan dana yang ditanamkan dalam investasi tidak dapat diperoleh dalam waktu yang singkat. Kesalahan dalam pengambilan keputusan investasi dapat berakibat fatal bagi suatu perusahaan atau kegiatan usaha sehingga manajer harus melakukan perhitungan dengan teliti agar investasi yang dilakukan tidak membawa kerugian bagi perusahaan.

Di suatu perusahaan, seorang manajer keuangan harus memahami betul *capital budgeting* ini sebab seorang manajerlah yang akan memutuskan investasi atau penanaman modal ini dapat diinvestasikan agar berdampak baik pada perusahaan. Persaingan antar perusahaan makin ketat sehingga manajer dituntut untuk melakukan pertimbangan dan perencanaan yang matang agar keputusan penganggaran modal yang diambil tepat sehingga perusahaan dapat bertahan dalam persaingan dan bahkan dapat memperluas kegiatan usahanya.

Keputusan penganggaran modal memiliki efek yang sangat jelas terhadap tingkat Kesehatan keuangan perusahaan untuk jangka panjang. Sebuah proyek yang didasarkan pada keputusan penganggaran modal yang berhasil, akan mendorong mengalirnya pemasukan (*cashflow*) perusahaan untuk jangka panjang. Sebaliknya, penganggaran modal yang tidak baik akan menyebabkan tingkat pengembalian investasi yang mencukupi. Akibatnya dapat saja sebuah proyek atau sebuah perusahaan mengalami kebangkrutan. Keputusan penganggaran modal dapat pula digunakan sebagai dasar untuk pengambilan keputusan, barang atau jasa apa yang akan dibuat bagaimana barang atau jasa itu dijual pada pelanggan dan bagaimana cara menjualnya. Maka kita dapat simpulkan bahwa penganggaran modal sangatlah penting bagi sebuah perusahaan dikarenakan penganggaran modal sebagai dasar untuk pengambilan keputusan investasi sehingga perusahaan tersebut dapat bertahan.

*Capital budgeting* menurut Bambang Riyanto (1995) adalah keseluruhan proses perencanaan dan pengambilan keputusan mengenai pengeluaran dana dimana jangka waktu kembalinya dana tersebut melebihi waktu satu tahun. Batas waktu satu tahun tersebut tidaklah mutlak, termasuk dalam pengeluaran dana ini adalah pengeluaran dana untuk pembelian aktiva, yaitu tanah, bangunan, mesin, alat-alat lainnya. *Brigham dan Houston, Capital Budgeting is the whole process of analyzing project and deciding which one to include in the capital budget, boeing, airbus and other companies use the techniques in this chapter when deciding to accept or reject proposed capital expenditures. Ada beberapa istilah dasar yang harus dipahami dalam capital budgeting menurut Brigham and Houston diantaranya adalah :*

1. *Capital* menunjukkan aktiva tetap yang digunakan untuk produksi .
2. *Budget* adalah sebuah rencana rinci yg memproyeksikan aliran kas masuk dan aliran kas keluar selama beberapa periode pada saat yg akan datang.
3. *Capital budget* adalah garis besar rencana pengeluaran aktiva tetap .

4. *Capital budgeting* adalah proses menyeluruh menganalisa proyek-proyek dan menentukan mana saja yang dimasukkan ke dalam anggaran modal. Atau proses perencanaan pengeluaran untuk aktiva yang diharapkan akan digunakan lebih dari satu tahun. Jelaslah bahwa penganggaran modal adalah suatu proses dari analisa proyek-proyek yang potensial. Keputusan anggaran modal ini merupakan keputusan.

Analisa capital budgeting dilakukan dengan beberapa metode seperti *Payback Period* (PP). Payback Period, yaitu metode capital budgeting berdasarkan waktu kembalinya pendanaan. Dalam metode ini, keputusan capital budgeting diambil berdasarkan durasi proyek mencapai BEP. *Net Present Value* (NPV), Penghitungannya melibatkan potensi berkembangnya value perusahaan di masa depan. Perlu dicatat, manajer keuangan harus mendapat nilai di atas 0 rupiah untuk menunjukkan bahwa proyek layak dilanjutkan. *Internal Rate Of Return* (IRR), Metode capital budgeting berikutnya adalah Internal Rate of Return (IRR). Metode IRR capital budgeting adalah metode yang mempertimbangkan waktu, selain perhitungan nilai Future Value (FV) uang. Berbagai ahli menyebut bahwa metode IRR jauh lebih efektif dan akurat dibandingkan NPV. *Average Rate of Return* (ARR), Teknik capital budgeting yang dinamakan metode *Average Rate of Return* (ARR). Sesuai dengan namanya, penghitungan ini didasarkan dari pendapatan perusahaan rata-rata setiap tahunnya. Menurut Rigopoulos (2015) bahwa keputusan penganggaran modal adalah yang paling penting untuk kinerja perusahaan dan prospek masa depan. Beberapa studi terdahulu telah menunjukkan pentingnya praktek penganggaran modal sebagai alat untuk mengevaluasi kelayakan kemungkinan investasi di dunia usaha menggambarkan penganggaran modal sebagai suatu formulasi dan pembiayaan rencana jangka panjang untuk investasi.

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, bahwa masalah capital budgeting merupakan masalah penting bagi setiap perusahaan, karena baik buruknya capital budgeting perusahaan akan mempunyai efek yang langsung terhadap posisi finansialnya. Hal ini sangat

mempengaruhi dimana modal sangat dibutuhkan dalam membangun dan menjamin kelangsungan perusahaan, di samping sumberdaya, mesin dan material sebagai faktor pendukung. Suatu perusahaan pasti membutuhkan modal untuk melakukan ekspansi. Dengan adanya capital budgeting yang optimal maka perusahaan yang mempunyai capital budgeting optimal akan menghasilkan tingkat pengembalian yang optimal pula sehingga bukan hanya perusahaan yang memperoleh keuntungan, tetapi para pemegang saham pun ikut memperoleh keuntungan tersebut.

Capital budgeting dikatakan optimal apabila capital budgeting tersebut mampu untuk meminimumkan capital budgeting rata-ratanya. Teori capital budgeting menjelaskan mengenai pengaruh perubahan capital budgeting terhadap nilai perusahaan. Nilai perusahaan merupakan harga yang bersedia dibayarkan oleh calon pembeli apabila perusahaan tersebut dijual. Bagi perusahaan yang menerbitkan saham di pasar modal, harga saham yang diperjualbelikan di bursa merupakan indikator nilai perusahaan. Capital budgeting dapat dilihat dari resiko solvabilitas. Solvabilitas merupakan salah satu rasio keuangan yang dapat digunakan sebagai pertimbangan investor dalam menanamkan sahamnya pada suatu perusahaan. Solvabilitas dapat mengukur banyaknya aktiva perusahaan dibiayai dengan hutang. Solvabilitas suatu perusahaan menunjukkan kemampuan suatu perusahaan untuk memenuhi segala kewajiban finansialnya, apabila perusahaan saat itu di likuidasikan. Pengertian solvabilitas dimaksudkan sebagai kemampuan perusahaan untuk membayar semua hutang-hutangnya baik jangka pendek maupun jangka panjang.

Capital budgeting merupakan perimbangan antara penggunaan modal sendiri dengan penggunaan pinjaman jangka panjang, maksudnya adalah berapa besar modal sendiri dan berapa besar hutang yang akan digunakan sehingga dapat optimal. Perusahaan yang mempunyai modal optimal akan menghasilkan tingkat pengembalian yang optimal pula, sehingga bukan hanya perusahaan yang memperoleh keuntungan tetapi para pemegang saham pun ikut memperoleh keuntungan tersebut. Capital budgeting yang tidak optimal akan menimbulkan capital budgeting yang terlalu besar.

Apabila hutang yang digunakan terlalu besar, maka akan menimbulkan biaya hutang yang besar. Di lain hal, jika perusahaan menerbitkan terlalu banyak saham, maka capital budgeting yang ditanggung terlalu besar, karena diantara capital budgeting yang lain, biaya sahamlah yang paling besar. Capital budgeting juga punya banyak manfaat bagi perusahaan, terutama perusahaan penerima pendanaan dari investor. Adapun manfaat capital budgeting adalah sebagai berikut:

1. Menunjukkan Faktor Risiko Proyek/Investasi.  
Dalam proses capital budgeting, divisi keuangan wajib meneliti risiko-risiko apa saja yang berpotensi terjadi jika proyek dimulai. Daftar risiko tersebut kemudian wajib ditimbang dan dicari solusinya. Jika ternyata risikonya terlalu besar, maka pihak penanggung jawab proyek wajib mengajukan rencana solusi sebelum proyeknya disetujui.
2. Menentukan Jenis Proyek yang Dapat Dilakukan  
Manfaat kedua capital budgeting adalah memberikan alternatif proyek lebih minim risiko/menguntungkan bagi perusahaan. Siapapun dapat mengajukan rencana proyek guna melewati proses capital budgeting. Akan tetapi, perusahaan berhak menentukan rencana mana yang lebih baik didanai.
3. Membantu Perusahaan Membuat Rencana Jangka Panjang  
Dalam proses capital budgeting, divisi keuangan umumnya dapat membuat beberapa opsi pelaksanaan proyek sekaligus, mulai dari jangka pendek hingga proyek jangka terpanjang. Sebelum menyetujui pendanaan sebuah proyek, umumnya divisi keuangan akan memprediksi terlebih dulu kebutuhan keuangan dalam jangka minimal 1 tahun.
4. Menunjukkan Sisi Keuntungan Proyek Kepada Investor  
Bagi perusahaan dengan pendanaan dari investor, capital budgeting adalah proses yang menguntungkan. Selain bukti profesionalitas perusahaan, capital budgeting juga dapat menunjukkan sisi profitabilitas sebuah proyek berdasarkan data terpercaya.

5. Menghindarkan Proyek dari Oknum

Tidak dapat dipungkiri, proyek perusahaan adalah salah satu kegiatan rawan mark-up oleh oknum tidak bertanggung jawab. Dengan adanya capital budgeting, Anda dapat menghindari potensi pelanggaran oleh para penanggung jawab proyek di perusahaan. Sehingga dana perusahaan dapat dimanfaatkan dengan seefektif dan seefisien mungkin, tanpa adanya tindak korupsi.

**B. Tujuan Penganggaran Modal**

Tujuan utama penganggaran modal adalah untuk mengidentifikasi proyek yang menghasilkan arus kas yang melebihi biaya proyek untuk perusahaan. Selain itu, tujuan utama dari penganggaran modal tidak hanya untuk mengontrol sumber daya dan memberikan visibilitas, tetapi juga untuk menentukan peringkat proyek dan mengumpulkan dana. Tujuan penganggaran adalah untuk memberikan perkiraan pendapatan dan pengeluaran. Artinya, untuk membangun sebuah model tentang bagaimana sebuah bisnis dapat tampil secara finansial jika strategi, peristiwa, dan rencana tertentu dijalankan. Ini memungkinkan operasi keuangan aktual bisnis diukur terhadap perkiraan, dan menetapkan kendala biaya untuk proyek, program, atau operasi.

Penganggaran membantu perencanaan operasi aktual dengan memaksa manajer untuk mempertimbangkan bagaimana kondisi dapat berubah, dan langkah apa yang harus diambil dalam peristiwa semacam itu. Ini mendorong manajer untuk mempertimbangkan masalah sebelum muncul. Ini juga membantu mengoordinasikan kegiatan organisasi dengan memaksa manajer untuk memeriksa hubungan antara operasi mereka sendiri dan operasi departemen lain. Fungsi penting lainnya dari anggaran meliputi:

1. Untuk mengontrol sumber daya.
2. Untuk mengomunikasikan rencana kepada berbagai manajer pusat pertanggungjawaban.
3. Untuk memotivasi manajer untuk berusaha mencapai tujuan anggaran.

4. Untuk mengevaluasi kinerja manajer.
5. Untuk memberikan visibilitas ke dalam kinerja perusahaan.

Penganggaran Modal, sebagai bagian dari penganggaran, lebih khusus berfokus pada investasi jangka panjang, modal besar dan belanja modal. Tujuan utama dari penganggaran modal meliputi:

1. Memeringkat Proyek

Nilai sebenarnya dari penganggaran modal adalah untuk menentukan peringkat proyek. Sebagian besar organisasi memiliki banyak proyek yang berpotensi menguntungkan secara finansial. Setelah ditentukan bahwa proyek tertentu telah melampaui rintangannya, proyek tersebut harus diperingkatkan terhadap proyek sejenis (misalnya - indeks Profitabilitas tertinggi hingga indeks Profitabilitas terendah). Proyek peringkat tertinggi harus dilaksanakan sampai modal yang dianggarkan telah dikeluarkan.

2. Menggalang Dana

Ketika sebuah perusahaan menentukan anggaran modalnya, ia harus memperoleh dana. Tiga metode umumnya tersedia untuk perusahaan publik: obligasi korporasi, saham preferen, dan saham biasa. Campuran ideal dari sumber pendanaan tersebut ditentukan oleh manajer keuangan perusahaan dan terkait dengan jumlah risiko keuangan yang bersedia ditanggung oleh perusahaan.

Obligasi korporasi memiliki risiko keuangan terendah dan, oleh karena itu, umumnya memiliki tingkat bunga terendah. Saham preferen tidak memiliki risiko keuangan tetapi dividen, termasuk semua tunggakan, harus dibayarkan kepada pemegang saham preferen sebelum pembayaran tunai dapat dilakukan kepada pemegang saham biasa; mereka umumnya memiliki tingkat bunga yang lebih tinggi daripada obligasi korporasi. Terakhir, saham biasa tidak mengandung risiko keuangan tetapi merupakan cara paling mahal untuk membiayai proyek modal. Tingkat Pengembalian Internal sangat penting. Penganggaran modal adalah tugas penting karena sejumlah besar uang terlibat, yang mempengaruhi profitabilitas perusahaan. Plus, investasi

jangka panjang, setelah dibuat, tidak dapat dikembalikan tanpa kehilangan modal yang diinvestasikan secara signifikan. Implikasi keputusan investasi jangka panjang lebih luas daripada keputusan jangka pendek karena faktor waktu yang terlibat; keputusan penganggaran modal tunduk pada tingkat risiko dan ketidakpastian yang lebih tinggi daripada keputusan jangka pendek.

Anggaran modal menentukan pendanaan untuk aset yang menghasilkan pendapatan, dan kita harus membuat keputusan tentang aset mana yang akan dibeli berdasarkan serangkaian tujuan yang jelas. Tanpa tujuan ini, kita tidak akan tahu berapa banyak uang yang kita perlukan untuk dianggarkan untuk belanja modal. Tujuan anggaran modal kita bekerja dengan keseluruhan rencana bisnis kita untuk memberikan peta jalan strategis untuk masa depan perusahaan kita.

1. Menetapkan Prioritas

Kita tidak selalu menghabiskan modal untuk pertumbuhan. Terkadang, kita harus membeli peralatan pengganti, misalnya. Anggaran modal kita harus jelas menentukan prioritas, terutama ketika kita dihadapkan pada pilihan antara mempertahankan produktivitas saat ini dan mencari penghasilan tambahan. Anggaran modal kita harus membuat ketentuan untuk pengeluaran aset yang akan membuat bisnis inti kita tetap beroperasi, selain pengeluaran untuk aset baru untuk pertumbuhan.

2. Membeli Aset untuk Pengembalian Positif

Sebuah aset menghasilkan pendapatan. Sebuah aset juga membutuhkan uang. Salah satu tujuan anggaran modal kita adalah untuk membeli aset yang pendapatannya bersihnya lebih tinggi daripada biaya aset yang berkelanjutan. Sebagai contoh, pertimbangkan sebuah mesin cetak yang menyediakan \$500.000 pendapatan tahunan dan biaya \$200,000 dalam bunga pinjaman ditambah \$50,000 dalam pemeliharaan. Pembelian ini akan memenuhi tujuan anggaran modal untuk membeli aset yang menghasilkan pengembalian positif.

3. Keselarasan dengan Rencana Pemasaran  
Jika kita membeli aset yang menghasilkan pendapatan, tetapi tidak memiliki rencana pemasaran untuk produk atau layanan dari aset tersebut, aset tersebut tidak akan digunakan. Tujuan dari anggaran modal adalah untuk mendukung rencana pemasaran dengan pembelian strategis. Anggaran modal harus secara jelas menyatakan kriteria untuk memenuhi tujuan ini. Misalnya, anggaran dapat mengatakan, "Tidak ada pengeluaran untuk aset yang harus dilakukan tanpa peninjauan rencana pemasaran untuk output aset tersebut."
4. Mengikuti Pertumbuhan yang Diproyeksikan  
Proyeksi pertumbuhan kita bergantung pada perolehan aset yang berkontribusi pada pertumbuhan itu. Anggaran modal harus dibangun di sekitar tujuan melakukan pembelian yang disesuaikan dengan inisiatif pertumbuhan. Misalnya, jika kita mengantisipasi peningkatan penjualan sebesar 50 persen selama tahun depan, anggaran modal kita harus mencakup uang untuk aset yang akan membantu kita memproduksi atau memperoleh lebih banyak produk. Ini bisa berupa peralatan produksi, misalnya, atau ruang gudang untuk menyimpan inventaris tambahan.
5. Tujuan dengan Biaya Terkecil  
Anggaran modal harus berisi tujuan untuk menjaga biaya tetap rendah. Misalnya, jika kita mempertimbangkan dua aset yang keduanya akan memberikan pendapatan yang sama, aset yang paling murah cocok dengan tujuan dengan biaya paling rendah. Pertimbangan kita tidak harus fokus pada harga beli atau sewa saja, tetapi juga pada biaya perawatan.
6. Menjaga Hutang  
Beberapa pengeluaran modal mengharuskan kita untuk meminjam uang. Anggaran dapat mencakup pinjaman sebagai bagian dari sumber dayanya, tetapi kebutuhan akan suatu aset tidak berarti kita mampu membayar pinjaman untuk aset tersebut. Anggaran modal harus menetapkan tujuan untuk menjaga utang kita dalam batas yang kita tetapkan.

#### 7. Peningkatan Laba Ditahan

Anggaran modal harus berisi langkah-langkah yang akan mengisi kembali akun belanja modal. Dengan kata lain, ketika kita membeli suatu aset, sebagian pendapatan dari aset tersebut harus dimasukkan ke dalam laba ditahan. Laba ditahan tidak dibayarkan sebagai dividen atau distribusi lainnya. Anggaran modal dapat mengalokasikan laba ditahan dari suatu aset untuk pengeluaran modal di masa depan. Memenuhi tujuan menggunakan laba ditahan untuk pembelian aset dapat mengurangi kebutuhan untuk meminjam.

#### 8. Mengantisipasi Inflasi

Anggaran modal harus menetapkan tujuan menjaga inflasi. Jika Anda menetapkan anggaran untuk aset lima tahun dari sekarang, misalnya, anggaran tersebut harus mencakup perkiraan kenaikan harga. Peningkatan ini akan menjadi perkiraan berdasarkan tingkat inflasi yang diproyeksikan, tetapi perkiraan lebih baik daripada penghilangan. Anda akan mempertimbangkan perkiraan harga kasar untuk pembelian di masa mendatang.

### **C. Metode Analisis *Capital Budgeting***

Metode yang digunakan untuk mengukur kelayakan investasi:

#### 1. Non Diskonto:

- *Payback Period*
- *Average Rate of Return / Return On Investment*

#### 2. Diskonto:

- *Net Present Value*
- *Internal Rate Of Return*
- *Profitabilitas Indeks/Cost OF Benefit*
- Analisis Sensitivitas

- **Metode *payback period***

Sebuah penelitian pada tahun 1960-an dan awal 1970-an menemukan bahwa metode capital budgeting *payback period* lebih dominan digunakan (Baker dan Beardsley, 1972 – 121). Suatu investasi diukur untuk menentukan seberapa cepat waktu yang dibutuhkan perusahaan untuk kembali mendapatkan modal awal yang dikeluarkan. Metode untuk mengukur hal tersebut disebut metode *payback period*. Hasilnya adalah satuan waktu seperti bulan dan tahun.

Apabila periode *payback*-nya lebih pendek dari pada yang disyaratkan, berarti proyek tersebut bisa dikatakan menguntungkan perusahaan. Begitu pula sebaliknya. Semakin pendek periode *payback*-nya maka semakin menarik investasi tersebut (Brigham and Daves, 2010). Rumus perhitungannya adalah:

$$\textit{Payback period} = \frac{\text{Biaya Pembangunan}}{\text{Arus Kas Bersih per tahun} \times 1 \text{ tahun}}$$

Perlu diperhatikan apabila arus kas tidak tetap jumlahnya, berarti periode pengembalian diperhitungkan dengan cara menambahkan arus kas tahunan hingga waktu ketika investasi awal diperoleh kembali. Jika pembagian satu tahunan diperlukan, diasumsikan bahwa jumlah arus kas adalah tetap setiap tahun.

**Contoh 1**

Dokter gigi menginvestasikan seperangkat alat bor baru \$ 80.000 dengan arus kas yang diharapkan per tahun \$ 40.000. Berapa lama jangka waktu yang diperlukan sehingga modalnya kembali !

Penyelesaian:

Cara 1 :  $PP = 80.000/40.000 = 2 \text{ tahun}$

Cara 2 :  $Io = \$ 80.000$

Tahun 1 =  $\$ 40.000$

$\$ 40.000$

Tahun 2 =  $\$ 40.000$

0

**Contoh 2:**

Investasi pada mesin bor \$ 100.000, umur mesin diperkirakan 5 tahun, arus kas (keuntungan) yang diharapkan untuk tahun: (1) \$ 30.000, (2) \$ 40.000, (3) \$ 50.000, (4) \$ 60.000 dan (5) \$ 70.000

**Penyelesaian:**

Investasi Awal : \$ 100.000 - \$ 30.000 / \$ 50.000 = 0,6 tahun

Tahun 1 : (30.000) Berarti PP = 2 tahun, 6 bulan  
\$ 70.000

Tahun 2 : (40.000)  
\$ 30.000

Investasi ini diterima, jika tingkat pengembalian semakin cepat

**KEBAIKAN PP:**

- Membantu mengendalikan risiko ketidakpastian
- Meminimalkan dampak investasi terhadap masalah likuiditas
- Mengendalikan risiko keuangan
- Pengaruh investasi terhadap ukuran kinerja

**KELEMAHAN PP:**

- Tidak cocok untuk investasi jangka panjang yang menjanjikan
- Tidak memperhitungkan nilai waktu uang

- ***Average Rate of Return (ARR)/Return On Investment (ROI)***

ARR disebut juga *financial statement* atau *accounting rate of return*. ARR adalah metode penilaian investasi untuk mengukur besarnya keuntungan bersih rata-rata tahunan dari sebuah investasi. Ini untuk memberikan gambaran kepada investor tentang potensi pendapatan yang diterima selama masa investasi

*Rumus ARR = (rata-rata laba setelah pajak : rata-rata investasi) x 100%*

Nilai ARR menyatakan persentase laba bersih tahunan terhadap jumlah modal investasi awal. Semakin tinggi nilai ARR, investasi tersebut semakin menguntungkan.

**Contoh:**

Investasi awal alat-alat kedokteran \$ 100.000 dengan umur ekonomis yang diperkirakan 5 tahun dengan perkiraan laba \$ 18.000.

$$\text{ROI} = \$ 18.000 / \$ 100.000 = 18 \%$$

Jika tingkat bunga yang berlaku 12%, berarti investasi diterima

**KEBAIKAN ROI**

- Membantu manajer meningkatkan laba jangka pendek
- Mendorong pendapatan dan meminimalisasi biaya

**KELEMAHAN ROI**

- Tidak cocok untuk proyek jangka panjang
- Tidak memperhitungkan nilai uang

- **Metode net present value (NPV)**

Sebuah usulan proyek investasi juga harus mempertimbangkan nilai waktu. NPV adalah metode yang digunakan untuk menghitung nilai waktu dari uang tersebut. Arus kas yang digunakan adalah arus kas yang bersih per tahun didiskontokan atas dasar biaya modal atau rate of return perusahaan/interest rate yang diinginkan.

$$\text{NPV} = \sum \text{Arus kas bersih per tahun} / (1+r)^n$$

Nilai NPV tersebut akan dijadikan dasar keputusan untuk menentukan usulan proyek investasi diterima atau ditolak. Apabila nilai NPV positif, itu berarti anggaran yang diinvestasikan di dalam proyek tersebut dianggap bisa menghasilkan present value cash flow yang lebih besar. Artinya, investasi bisa diterima. Sebaliknya, apabila nilai NPV negatif, itu

berarti anggaran yang diinvestasikan di dalam proyek tersebut hanya menghasilkan *present value cash flow* yang lebih kecil. Artinya, investasi tersebut akan ditolak.

**Contoh:**

Investasi awal untuk alat-alat kedokteran \$ 360.000, tingkat bunga yang berlaku di pasaran 12 %, laba yang diperkirakan diterima selama 5 tahun: (1) \$ 120.000, (2) \$ 120.000, (3) \$ 120.000, (4) \$ 120.000 dan (5) \$ 200.000

Penyelesaian:

Tingkat	Bunga 12%	Present	Value
Tahun 1	\$ 120.000	0,893	107.160
Tahun 2	120.000	0,797	95.640
Tahun 3	120.000	0,712	85.440
Tahun 4	120.000	0,636	76.320
Tahun 5	200.000	0,567	<u>113.400</u>
Jumlah PV			477.960
Investasi Awal			<u>(360.000)</u>
NPV			<u>117.960</u>

Ket: tingkat bunga =  $1/(1+i)^n$

**KEBAIKAN NPV**

- Memperhitungkan nilai uang,
- cocok untuk proyek jangka panjang

**KELEMAHAN NPV**

- Penentuan tingkat bunga memerlukan perhitungan yang teliti
- Tidak bisa membandingkan 2(dua) atau lebih investasi yang mempunyai keuntungan yang berbeda.

- **Metode *internal rate of return* (IRR)**

Metode IRR menghitung tingkat bunga yang dapat menjadikan NPV sama dengan nol. Hal ini dikarenakan *present*

*value* dari *cash flow* pada tingkat bunga tersebut sama dengan internal investasinya. Metode ini juga memperhitungkan nilai waktu dari uang, sehingga *cash flow* yang digunakan telah didiskontokan atas dasar *cost of capital/interest rate* (Hansen, 2005).

Bila nilai IRR-nya lebih besar atau sama dengan *cost of capital/interest rate*, itu berarti, investasi yang diusulkan dapat diterima. Jika nilai IRR-nya lebih kecil dari *cost of capital/interest rate*, investasi tersebut harus ditolak. Kompleksitas praktik analisis biaya dan manfaat dalam sektor publik itu pernah ditulis oleh Lapsley (1998) yang menjelaskan praktik *capital budgeting* di sektor privat ke dalam sektor publik. Ada dua isu utama dalam hal ini, yakni penilaian benefit dan penentuan tingkat diskonto.

Menurutnya, menilai benefit dari output yang dihasilkan dari suatu pekerjaan sangatlah sulit. Sebelumnya pemerintah harus terlebih dahulu mendefinisikan *outcome*. *Outcome* ini yang akan dikuantifikasi menjadi benefit. Dalam menentukan tingkat diskonto, ada banyak perdebatan. Tingkat diskonto yang digunakan bisa direlasikan dengan yang digunakan di dalam sektor privat, Akan tetapi, sebaiknya harus dilakukan penelitian lebih lanjut atas preferensi sosial yang ada dan nilai tersebut disesuaikan tiap tahunnya.

### ***Internal Rate Of Return (IRR)***

Dengan tingkat bunga tertentu (sesungguhnya) dari nilai sekarang aliran kas dapat menutupi investasi awal

<b>12%</b>	<b>Present</b>	<b>Value</b>	<b>20%</b>	<b>Present</b>	<b>Value</b>
Tahun 1	\$ 120.000	0,893	107.160	0,833	99.960
Tahun 2	120.000	0,797	95.640	0,694	83.280
Tahun 3	120.000	0,712	85.440	0,579	69.480
Tahun 4	120.000	0,636	76.320	0,482	57.840

<u>12%</u>	<u>Present</u>	<u>Value</u>	<u>20%</u>	<u>Present</u>	<u>Value</u>
Tahun 5	200.000	0,567	<u>113.400</u>	0,402	<u>48.240</u>
Jumlah PV			477.960		358.800
Investasi Awal			<u>(360.000)</u>		<u>(360.000)</u>
NPV			<u>117.960</u>		<u>(1.200)</u>

$$\begin{aligned}
 \text{IRR} &= 12\% + 117.960/477.960 + 358.800 \times 8\% \\
 &= 12\% + 7,9\% \\
 &= 19,92\%
 \end{aligned}$$

### **KEBAIKAN IRR**

- Memperhitungkan nilai uang
- Penentuan tingkat bunga sangat teliti
- Dapat diperbandingkan dengan proyek yang berbeda

### **KELEMAHAN IRR**

- Interpolasi memakan waktu yang lama
- Jika terjadi kenaikan tingkat suku bunga selama masa investasi tidak dapat disesuaikan.

- **Profitability Index (PI)/ Rasio Cost and Benefit**

Profitability Index adalah metode penilaian investasi yang dilakukan dengan membandingkan nilai arus kas masa mendatang dengan nilai pengeluaran investasi masa sekarang. Dengan kata lain, PI adalah perbandingan *present value* (PV) kas masuk dengan PV kas keluar.

$$\text{Rumus PI} = \frac{\text{nilai sekarang dari arus kas di masa depan}}{\text{investasi awal}}$$

Nilai PI yang lebih besar dari 1 berarti investasi tersebut menguntungkan. Jika lebih kecil dari 1, investasi tersebut tidak layak.

### **KELEBIHAN PI**

- Mempertimbangkan time value of money.
- Menentukan tingkat bunga yang akan dipakai dari awal.
- Sesuai dengan tujuan perusahaan yaitu meningkatkan kekayaan pemegang saham.

### **KEKURANGAN PI**

- Sulit menentukan rate minimum yang diinginkan.
- Tidak menunjukkan rate of return yang sebenarnya.
- Adanya asumsi bahwa semua aliran kas masuk bersih segera dapat diinvestasikan kembali pada rate yang dipilih.

### **Analisis Sensitivitas**

Analisis sensitivitas atau analisis kepekaan suatu teknik untuk menilai dampak (impact) berbagai perubahan dari masing-masing variable penting terhadap hasil yang mungkin terjadi. Analisis ini merupakan simulasi dengan merubah variable untuk mengetahui dampak terhadap hasil yang diharapkan dalam hubungannya dengan aliran kas. Untuk membuat proyeksi penerimaan dengan mempertimbangkan dampak maka digunakan pendekatan sensitivitas. Pendekatan ini sangat sederhana dalam menentukan kepekaan dari kemungkinan yang paling optimis, wajar dan pesimis proyeksi penerimaan

### **D. Proses *Capital Budgeting***

Proses *Capital Budgeting* terdiri dari 6 langkah yang saling berkaitan, yaitu sebagai berikut:

#### 1. *Basic Research*

Rencana pelaksanaan proyek / investasi harus didukung oleh data dan informasi. Untuk alasan ini, perlu untuk melakukan studi lapangan atau studi sektor untuk mendapatkan data / informasi dalam persiapan proposal proyek.

2. **Pembuatan Proposal**  
Proposal proyek / investasi disajikan dalam organisasi perusahaan disemua tingkatan. Untuk merangsang aliran ide, banyak perusahaan menawarkan hadiah uang tunai untuk berbagai saran.
3. **Kajian dan Analisa**  
Proposal anggaran untuk barang modal ditinjau secara formal untuk (a) mencapai tujuan dan rencana utama perusahaan dan yang paling penting, (b) menilai kinerja ekonomi mereka. Biaya yang diusulkan dan estimasi manfaat dikonversi menjadi arus kas yang sesuai. Berbagai teknik penganggaran modal dapat diterapkan pada arus kas untuk menghitung laba atas investasi. Berbagai aspek risiko dikaitkan dengan proposal yang akan dinilai. Setelah analisis ekonomi selesai, data dan rekomendasi lebih lanjut untuk pembuat keputusan disediakan.
4. **Pengambilan Keputusan**  
Fase ini menentukan apakah suatu investasi layak atau tidak. Jumlah dana atau investasi yang sangat besar dan pentingnya anggaran modal menggambarkan tingkat organisasi tertentu yang membuat keputusan anggaran. Perusahaan biasanya mendelegasikan otoritas penganggaran modal berdasarkan jumlah uang yang dihabiskan. Sebagai aturan, Dewan Direksi membuat keputusan akhir tentang jumlah tertentu dari modal yang dikeluarkan.
5. **Implementasi**  
Ketika suatu proposal layak atau telah disetujui dan dana tersedia, fase implementasi segera dimulai. Untuk pengeluaran kecil, anggaran dan pembayaran langsung dilakukan. Namun, pemantauan ketat diperlukan untuk anggaran besar.
6. **Tindak Lanjut (*Follow Up*)**  
Setelah implementasi, pemantauan diperlukan selama fase operasional proyek. Perbandingan antara biaya yang ada dan keuntungan yang diharapkan dari berbagai proyek sebelumnya sangat penting. Jika biaya yang dikeluarkan melebihi anggaran yang disebutkan, diperlukan tindakan segera untuk menghentikannya, menambah manfaat atau mengganggu proyek.

## KESIMPULAN

Penganggaran modal (*capital budgeting*) adalah suatu konsep investasi. Dikatakan sebagai suatu konsep investasi, sebab penganggaran modal melibatkan suatu pengikatan (penanaman) dana dimasa sekarang dengan harapan memperoleh keuntungan yang menghendaki dimasa mendatang. *Capital budgeting* sangat penting bagi perusahaan karena didalamnya terdapat jumlah biaya yang besar sedangkan manfaatnya baru dapat dinikmati dalam jangka panjang. Keputusan dibidang *capital budgeting* ini akan memiliki pengaruh yang besar terhadap perkembangan perusahaan dimasa yang akan datang. Di dalam melakukan analisa *capital budgeting* diperlukan estimasi arus kas. Perusahaan mengharapkan akan menghasilkan arus kas yang lebih besar daripada sebelum melakukan suatu investasi. Didalam *capital budgeting* ini disebut sebagai arus kas tambahan (*incremental cash flow*). *incremental cash flow* ini yang digunakan untuk menghitung atau menganalisis kelayakan suatu proyek dengan metode net present value. Arus kas untuk tujuan *capital budgeting* didefinisikan sebagai arus kas sesudah pajak atas semua modal perusahaan.

Tahapan *capital budgeting* dimulai dari mengusulkan proyek dan menentukan biaya, memikirkan aliran kas hingga mengestimasi resiko, menentukan biaya modal yang tepat dengan menggunakan nilai waktu uang, aliran kas masuk digunakan untuk memperkirakan nilai aktiva dan nilai terakhir nilai sekarang dari aliran kas yang diharapkan dibandingkan dengan biaya. Proses *capital budgeting* yaitu pembuatan proposal anggaran dana kajian dan analisa, pengambilan keputusan, implementasi, dan follow up (tindak lanjut), metode analisis *capital budgeting* terdiri dari metode *period method*, *net present value method* (NPV), metode *profitability index* (PI), metode *Internal Rate of Return* (IRR).

## SOAL

1. Apa yang dimaksud penganggaram modal ?
2. Apa pengaruhnya bagi perusahaan jika terjadi kesalahan dalam penganggaram modal ?
3. Jelaskan metode penganggaram modal, kebaikan serta kelemahan dari msing-msing metode tersebut !
4. Langkah-langkah penyusunan penganggaram modal !
5. Kesalahan yang sering terjadi dalam penyusunan anggaran !

## KASUS

PT. X mempertimbangkan akan melakukan investasi kedalam salah satu diantara 2 pilihan mesin yaitu mesin A dan B. Investasi awal mesin A Rp. 4.500.000,- dan mesin B sebesar Rp. 6.000.000,-. Kedua mesin tersebut menggunakan metode garis lurus dalam menghitung penyusutannya, dan umur ekonomis mesin 4 tahun. Aliran kas masuk selama 4 tahun sudah termasuk penyusutan sebagai berikut :

<b>Tahun</b>	<b>Mesin A</b>	<b>Mesin B</b>
1.	Rp. 2.975.000	Rp. 3.000.000,-
2.	Rp. 2.725.000	Rp. 2.600.000,-
3.	Rp. 2.625.000	Rp. 2.500.000,-
4.	Rp. 2.525.000	Rp. 2.640.000,-

Tingkat bunga yang diharapkan 10 %

### **Diminta :**

Saudara menghitung proyek yang layak dilaksanakan jika menggunakan paybac period dan net present value.

# BAB XII

## PENGUKURAN KINERJA ***BALANCE SCORECARD***



### A. Pengertian

*Balanced scorecard* menurut Kaplan dan Norton (2000:7) merupakan suatu metode penilaian yang mencakup empat perspektif untuk mengukur kinerja perusahaan, yaitu: perspektif keuangan, perspektif pelanggan, perspektif proses bisnis internal dan perspektif pembelajaran dan pertumbuhan. *Balanced scorecard* merupakan suatu konsep yang bertujuan untuk mendukung perwujudan visi, misi, dan strategi perusahaan dengan menekankan pada empat kajian yaitu perspektif keuangan (*financial*), pelanggan (*customers*), bisnis internal (*internal business*), serta pembelajaran dan pertumbuhan (*learning and growth*) dengan target bersifat jangka panjang. Serta merupakan suatu sistem manajemen, pengukuran, dan pengendalian yang secara cepat, tepat, dan komprehensif dapat memberikan pemahaman kepada manajer tentang performance bisnis.

Konsep *Balanced Scorecard* yang dikemukakan oleh Kaplan dan Norton, (2000: 345) sangat berperan dalam proses penilaian kinerja karena bukan hanya sektor keuangan saja melainkan sektor non keuangan juga dinilai. Tujuan dibuatnya *Balanced Scorecard* oleh Kaplan dan Norton yaitu untuk menyeimbangkan kinerja dari aspek keuangan dan aspek non keuangan. Sehingga visi, misi, dan tujuan yang diinginkan oleh perusahaan dapat tercapai dengan baik. Ramadhani, Trisyulianti (2016) bahwa dengan *balanced scorecard* dapat mengidentifikasi indikator-indikator yang digunakan sebagai

pengukuran kinerja karyawan, menyusun rancangan konsep yang sesuai dengan visi misi dan strategi perusahaan.

Menurut (Luis dan Biromo, 2007) *balanced scorecard* alat manajemen yang dapat membantu perusahaan dalam menerjemahkan visi dan misi dalam aksi. Menurut (Atkinson et.al 2012) *balanced scorecard* mampu mengukur kinerja organisasi berdasarkan perspektif yang berasal dari visi, strategi sebuah organisasi.

## **B. Karakteristik *Balance Scorecard***

*Balanced Scorecard* merupakan suatu sistem manajemen strategi yang menjabarkan misi dan strategi perusahaan ke dalam tujuan operasional dan tolok ukur kinerja. *Balanced Scorecard* memiliki empat karakteristik, yaitu sebagai berikut (Mulyadi, 2007):

### 1. Komprehensif.

*Balanced Scorecard* memperluas perspektif yang dicakup dalam pengukuran kinerja, dari yang sebelumnya hanya terbatas pada perspektif pelanggan, perspektif proses bisnis internal, serta perspektif pembelajaran dan pertumbuhan. Perluasan perspektif ini menghasilkan manfaat bagi perusahaan, yaitu menjanjikan kinerja keuangan yang berlipat ganda dan berjangka panjang, serta membantu perusahaan untuk memasuki lingkungan bisnis yang kompleks.

### 2. Koheren.

*Balanced Scorecard* mewajibkan personel untuk membangun hubungan sebab akibat diantara berbagai sasaran strategis yang dihasilkan dalam perencanaan strategis. Setiap sasaran yang ditetapkan dalam perspektif non keuangan harus memiliki hubungan kausal dengan sasaran keuangan, baik secara langsung maupun tidak langsung.

### 3. Seimbang.

Keseimbangan di antara keempat perspektif dalam *Balanced Scorecard* yang dihasilkan oleh sistem perencanaan strategis, sangat penting untuk menghasilkan kinerja keuangan yang berjangka panjang. Bobot keempat perspektif dalam *Balanced*

*Scorecard* adalah seimbang, dimana perspektif yang satu tidak melebihi perspektif yang lain.

4. Terukur.

*Balanced Scorecard* mengukur sasaran strategis yang sulit untuk diukur. Sasaran strategis di perspektif pelanggan, proses bisnis internal, serta pembelajaran dan pertumbuhan merupakan sasaran yang tidak mudah terukur, namun dalam *Balanced Scorecard* ketiga perspektif non keuangan tersebut ditentukan ukurannya sehingga dapat diwujudkan untuk mengukur kinerja perusahaan.

### C. Syarat Untuk Menyusun *Balance Scorecard*

1. Menyusun sebuah *balanced scorecard* membutuhkan kerjasama dari semua pihak di perusahaan. Oleh sebab itu hal pertama yang harus dilakukan adalah membentuk sebuah tim pengembangan *balanced scorecard* yang bertugas untuk menyusun *balanced scorecard*. Disamping menyusun *balanced scorecard* tim ini juga bertugas memberikan pemahaman kepada seluruh anggota perusahaan mengenai tujuan dibuatnya *balanced scorecard*. Jika perlu, training tambahan mengenai *balanced scorecard* kepada seluruh anggota tim penyusun BSC bisa dilakukan untuk memperdalam pemahaman dan menyamakan persepsi mengenai apa itu BSC dan bagaimana seharusnya proses *balanced scorecard* dilaksanakan.
2. Hal selanjutnya yang harus dilakukan sebelum menyusun sebuah *balanced scorecard* adalah mengumpulkan berbagai jenis informasi strategis yang dibutuhkan. Beberapa jenis informasi penting yang dibutuhkan diantaranya adalah informasi strategis yang berhubungan dengan perusahaan seperti rencana pemasaran, rencana anggaran tahunan, rencana operasional perusahaan, analisis konsumen, laporan tahunan dan lain sebagainya. Disamping informasi mengenai perusahaan, informasi – informasi yang berhubungan dengan industri yang digeluti juga wajib dikumpulkan. Informasi yang berkaitan dengan industri yang wajib dikumpulkan diantaranya adalah analisis mengenai persaingan, tren industri, marketing, tren teknologi, dan berbagai

analisis mengenai industri yang digeluti oleh perusahaan yang bersangkutan.

3. Dari informasi – informasi yang telah didapatkan selanjutnya tim akan mulai mendefinisikan industri, peranan perusahaan, serta perkembangan perusahaan selama ini. Setelah definisi selesai dibuat, maka tim akan mulai menyusun sebuah Strategic Business Unit atau yang disingkat dengan SBU. Di sini, tim penyusun balanced scorecard akan mulai mempertimbangkan jangkauan aktivitas perusahaan dan unit organisasi apa saja yang bisa dicakup oleh perusahaan.
4. Setelah itu, tim akan bekerja untuk mengevaluasi seluruh sistem pengukuran yang selama ini dipakai oleh perusahaan. Beberapa jenis tolok ukur dari pengukuran ini diantaranya adalah pelanggan, produk, jasa, sumber daya manusia, keuangan, dan operasional perusahaan. Dengan melakukan evaluasi tolok ukur ini tim penyusun balanced scorecard akan bisa melihat keseimbangan perusahaan tersebut dan membantu menyelaraskan berbagai sumber daya yang ada untuk meningkatkan produktivitas serta efisiensi perusahaan.
5. Langkah selanjutnya adalah merumuskan visi dan misi perusahaan dan mengkonfirmasi kepada seluruh jajaran perusahaan agar mereka memiliki satu gambaran yang sama mengenai visi dan misi perusahaan. Visi adalah sebuah gambaran mengenai karakteristik perusahaan, filosofi, serta peran perusahaan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Misi adalah tujuan yang ingin dicapai oleh perusahaan tersebut.
6. Setelah itu tim penyusun balanced scorecard harus menerjemahkan visi dan misi ke dalam sebuah istilah nyata untuk kemudian diimplementasikan kepada strategi perusahaan yang harus dijalankan oleh semua anggota organisasi perusahaan. Strategi dijalankan dengan tetap dipantau oleh anggota tim penyusun balanced scorecard untuk mengetahui seberapa efektifkah strategi ini bagi perusahaan.
7. Setelah implementasi dilakukan, maka langkah selanjutnya adalah membuat hasil analisa dari pelaksanaan strategi yang telah

dibuat. Dan dari hasil analisis tersebut tim bisa melakukan evaluasi dari berbagai kekurangan yang terjadi selama proses implementasi strategi *balanced scorecard* yang sudah dilaksanakan. Evaluasi atau perbaikan ini bisa dilakukan secara terus menerus hingga hasil yang diinginkan tercapai.

Dari *balanced scorecard* ini perusahaan bisa dengan mudah memantau kemajuan dan perkembangan yang telah dicapai selama ini. Pada metode tradisional, perkembangan yang bisa diamati hanya fokus pada aspek finansial semata dimana perkembangan yang bisa dilihat hanya pada keseimbangan keuangan serta jumlah peningkatan pendapatan yang telah dicapai.

#### **D. Keunggulan Balance Scorecard**

Keunggulan pendekatan *balanced scorecard* menurut Mulyadi (2001:18-24) dalam sistem perencanaan strategik adalah mampu menghasilkan rencana strategis yang memiliki karakteristik sebagai berikut :

##### **1. Komprehensif**

*Balanced Scorecard* memperluas perspektif yang dicakup dalam perencanaan strategis, dari yang sebelumnya hanya terbatas pada perspektif keuangan, meluas ketiga perspektif yang lain: pelanggan, proses bisnis internal, serta pembelajaran dan pertumbuhan. Perluasan perspektif secara strategik ke perspektif non keuangan tersebut menghasilkan manfaat yaitu: menjanjikan kinerja keuangan yang berlipat ganda dan berjangka panjang serta membuat perusahaan mampu untuk memasuki lingkungan bisnis yang kompleks. Kekomprensifan sasaran strategik merupakan respon yang tepat untuk memasuki lingkungan bisnis yang kompleks.

##### **2. Koheren**

Koheren berarti *Balanced Scorecard* mewajibkan personel untuk membangun hubungan sebab akibat (*causal relationship*) diantara berbagai sasaran strategis yang dihasilkan dalam perencanaan strategis. Setiap sasaran strategis yang ditetapkan dalam

perspektif non keuangan harus memiliki hubungan kausal dengan sasaran keuangan, baik secara langsung maupun tak langsung. Kekoherenan strategis yang dihasilkan dalam sistem perencanaan strategis memotivasi personel untuk bertanggung jawab dalam mencari inisiatif strategis yang bermanfaat untuk menghasilkan kinerja keuangan.

3. Seimbang

Keseimbangan sasaran strategis yang dihasilkan oleh sistem perencanaan strategis penting untuk menghasilkan kinerja keuangan berjangka panjang. Sasaran strategis yang lebih difokuskan ke salah satu perspektif mengakibatkan perspektif yang lain terabaikan, hal ini akan mempengaruhi kemampuan perusahaan dalam menghasilkan kinerja keuangan dalam jangka panjang. Oleh karena itu semua perspektif *balanced scorecard* yang ada harus diperlakukan seimbang.

4. Terukur

Keterukuran sasaran strategis yang dihasilkan oleh sistem perencanaan strategis menjanjikan ketercapaian berbagai sasaran strategis yang dihasilkan oleh sistem tersebut. *Balanced scorecard* mengukur sasaran-sasaran strategis yang sulit untuk diukur. Sasaran-sasaran strategis perspektif non keuangan merupakan sasaran yang tidak mudah diukur, namun dalam pendekatan *balanced scorecard*, sasaran ketiga perspektif non keuangan tersebut ditentukan ukurannya agar dapat dikelola, sehingga dapat diwujudkan.

### **E. Kelemahan Balance Scorecard**

Beberapa kelemahan *Balanced scorecard* menurut Anthony & Govindarajan (2005:180) adalah :

1. Korelasi yang buruk antara ukuran non keuangan dengan hasilnya. Tidak adanya jaminan bahwa profitabilitas masa depan akan mengikuti pencapaian target di bidang non keuangan manapun. Hal ini menjadi masalah karena adanya asumsi yang melekat bahwa profitabilitas masa depan mengikuti pencapaian individual.

2. Terpaku pada hasil keuangan. Seringkali para manajer terbiasa dan terlatih dengan ukuran keuangan, tetapi mereka juga sering mendapatkan tekanan-tekanan dari pemegang saham berkaitan dengan kinerja keuangan perusahaan mereka. Program insentif dapat menciptakan suatu tekanan tambahan bagi para manajer senior karena adanya pemberian kompensasi yang diberikan dengan berdasarkan kinerja keuangan.
3. Ukuran-ukuran yang tidak diperbarui. Masih banyak perusahaan yang tidak memiliki mekanisme formal untuk memperbarui ukuran-ukuran tersebut agar selaras dengan perubahan strategi-strateginya.
4. Terlalu banyaknya pengukuran yang dilakukan hal tersebut dapat mengakibatkan manajer kurang fokus karena mencoba melakukan banyak hal pada waktu yang sama.

#### **F. Perspektif *Balance Scorecard***

(Kaplan & Norton, 2000) menjelaskan bahwa *balanced scorecard* meliputi empat perspektif

##### 1. Perspektif Keuangan

Perspektif keuangan dalam *balanced scorecard* sebagai perspektif yang terjadi berdasarkan perspektif lain (pelanggan, pembelajaran dan pertumbuhan, serta proses bisnis internal) dengan hal ini perspektif keuangan secara langsung akan menjadi baik atau buruk berdasarkan kinerja dari ketiga perspektif lainnya. Pengukuran kinerja keuangan memberikan pemaparan apakah strategi perusahaan, penerapan, serta pelaksanaannya memberikan peningkatan terhadap kinerja perusahaan. *Balance scorecard* memakai tolak ukur kinerja keuangan seperti laba bersih dan ROI, karena tolak ukur tersebut secara umum digunakan dalam perusahaan untuk mengetahui laba. Faktor keuangan merupakan hal yang paling terpenting bagi setiap perusahaan, baik untuk pengelolaan perusahaan maupun untuk mendapatkan laba. Dengan hal ini, Luis (2008:27) mengatakan bahwa pada perspektif keuangan karyawan diorientasikan agar mampu untuk meningkatkan pendapatan perusahaan dan

meningkatkan nilai bagi pelanggan dengan bentuk menemukan inovasi produk, segmen pasar baru atau rekan bisnis baru

## 2. Perspektif Customer

Perspektif ini merupakan leading indicator, artinya, jika pelanggan tidak puas, mereka akan mencari produsen baru yang lebih sesuai dengan kebutuhan mereka. Kinerja yang kurang baik dari perspektif ini akan berdampak menurunnya jumlah pelanggan serta akan mengurangi pendapatan dan berdampak pada kinerja keuangan walaupun tidak terlalu signifikan. Menurut Kaplan dan Norton (2000:59) Perspektif pelanggan memiliki dua kelompok pengukuran, yaitu 1) Customers core measurement: Pengukuran ini memiliki beberapa komponen dalam pengukurannya atau sebagai faktor kunci yaitu: market share, customers retention, customer acquisition, customer satisfaction, customer profitability.dan market share; 2) Customers value proposition: merupakan sebuah pemicu dalam kinerja yang terdapat pada core value proposition yang didasarkan pada product/service attributes, customer relations dan image and relationship.

## 3. Perspektif Proses Bisnis Internal

Analisis proses bisnis internal perusahaan dilakukan dengan analisis value-chain. Dalam hal ini, manajemen melakukan identifikasi proses bisnis internal yang kritis serta harus dapat diunggulkan perusahaan. Dalam perspektif ini memungkinkan manajer untuk mengetahui seberapa baik bisnis mereka berjalan dan apakah produk dan jasa mereka sesuai dengan spesifikasi pelanggan. Kaplan dan Norton (2000:83) membagi proses bisnis internal dalam tiga hal, yaitu: inovasi, operasi, dan layanan purna jual. Ukuran kinerja yang digunakan yaitu menggunakan Manufacturing Cycle Efficiency (MCE). MCE merupakan gabungan usaha untuk menghapuskan aktivitas yang tidak memberi nilai tambah seperti inspeksi, memindahkan, dan mengantri. Jika MCE kurang dari 1, maka terdapat aktivitas yang tidak bernilai tambah dalam proses produksi.  $MCE = 0,5$  berarti bahwa separuh dari waktu produksi total terdiri atas inspeksi,

pemindahan, dan aktivitas tidak bernilai tambah lainnya. Tujuan dari melakukan perhitungan MCE yaitu perusahaan dapat mengurangi aktivitas tidak bernilai tambah dan kemudian mempercepat produk sampai ke tangan konsumen dengan biaya yang lebih rendah (Garrison, dkk, 2014:78). Sesuai dengan tujuan dari proses operasi yaitu dengan mengoptimalkan waktu, kualitas, dan biaya.

#### 4. Perspektif Pembelajaran & Pertumbuhan

Proses pembelajaran dan pertumbuhan ini bersumber dari faktor sumber daya manusia, sistem, dan prosedur perusahaan. Dalam perspektif ini adalah pelatihan karyawan dan budaya perusahaan yang berhubungan dengan perbaikan organisasi. Dalam organisasi, manusia merupakan sumber daya utama. Kemampuan untuk melakukan inovasi, perbaikan dan learning akan mempengaruhi value bagi perusahaan. Melalui penciptaan produk baru, akan memberikan nilai lebih bagi customer dan melakukan efisiensi secara berkesinambungan, perusahaan dapat melakukan penetrasi pasar yang lebih luas sehingga dapat meningkatkan revenues dan margin, growth dan selanjutnya akan meningkatkan value bagi pemegang saham. Ada tiga hal yang perlu diperhatikan dalam perspektif ini, yaitu a) Employee capabilities, saat ini banyak perusahaan dalam pekerjaan rutin dan pemrosesan telah dilakukan secara otomatis (computer-controlled), sehingga untuk menilai kontribusi karyawan menjadi lebih sedikit, namun hal yang berkaitan dengan perbaikan atas proses dan peningkatan customer satisfaction timbul dari front time employee. Ukuran-ukuran yang mungkin dapat dipakai untuk mengukur karyawan adalah Employee satisfaction merupakan moral pegawai dan tingkat kepuasannya secara keseluruhan, employee retention merupakan persentase dari key staff turn over yang mengukur pegawai yang memberikan nilai kepada perusahaan yaitu pegawai yang loyal, mempunyai pengetahuan dan sensitif terhadap keinginan pelanggan; dan employee productivity merupakan pengaruh yang kuat terhadap pencapaian skill pegawai serta moral, inovasi, penyempurnaan proses internal dan

memuaskan pelanggan. b) Information system capabilities merupakan motivasi dan skills karyawan sangat diperlukan untuk mencapai sasaran customer satisfaction dan internal business process, disamping itu informasi yang akurat dan tepat waktu mengenai customers, internal process dan financial sangat diperlukan dan c) Motivation, merupakan skill karyawan dan informasi yang diperlukan sudah tersedia, namun jika tidak disertai dengan motivasi untuk melakukan tindakan, maka skill dan informasi tersebut tidak ada manfaatnya, oleh karena itu motivasi karyawan perlu dilakukan pengukuran.

## **G. Penilaian Kinerja**

### **1. Pengertian Kinerja dan Penilaian Kinerja**

Kinerja dalam organisasi ,merupakan jawaban dari berhasil atau tidaknya tujuan organisasi yang telah ditetapkan. Para atasan atau manajer sering tidak memperhatikan kecuali sudah sangat buruk atau segala sesuatu jadi serba salah. Terlalu sering manajer tidak mengetahui betapa buruknya kinerja telah merosot sehingga perusahaan / instansi menghadapi krisis yang serius. Kesan – kesan buruk organisasi yang mendalam berakibat dan mengabaikan tanda – tanda peringatan adanya kinerja yang merosot.

Penilaian kinerja disebut juga sebagai evaluasi karyawan, tinjauan kinerja, dan penilaian hasil. Penilaian kinerja adalah proses pengevaluasian kinerja, penyusunan rencana pengembangan, dan pengomunikasian hasil proses tersebut kepada karyawan itu sendiri. Penilaian kinerja merupakan hasil dari suatu penilaian yang sistematis dan didasarkan pada kelompok indikator kinerja kegiatan yang berupa indikator-indikator input, output, hasil, manfaat dan dampak.

Penilaian kinerja merupakan metode mengevaluasi dan menghargai kinerja yang paling umum digunakan. Penilaian kinerja dilakukan untuk memberitahu karyawan apa yang diharapkan pengawas untuk membangun pemahaman yang lebih baik satu sama lain. Penilaian kinerja menitik beratkan pada

penilaian sebagai suatu proses pengukuran sejauh mana kerja dari orang atau sekelompok orang dapat bermanfaat untuk mencapai tujuan yang ada.

## 2. Tujuan Penilaian Kinerja

Penilaian kinerja digunakan untuk memberitahukan pada karyawan sejauh mana kinerja mereka dan imbalan yang akan mereka dapatkan. Penilaian kinerja juga bertujuan untuk mengevaluasi dan memberikan umpan balik pada karyawan yang akan mengembangkan karyawan dan juga keefektifan organisasi. Menurut Mangkuprawira (2002), tujuan penilaian kinerja adalah sebagai berikut:

- a. Perbaikan prestasi kerja  
Umpan balik pelaksanaan kerja memungkinkan karyawan, manajer, dan departemen personalia dapat membetulkan kegiatan-kegiatan mereka untuk memperbaiki prestasi.
- b. Penyesuaian-penyesuaian kompensasi  
Evaluasi kinerja membantu para pengambil keputusan untuk menentukan kenaikan upah, pemberian bonus, dan bentuk kompensasi lainnya.
- c. Keputusan-keputusan penempatan  
Promosi, transfer, dan demosi biasanya didasarkan pada kinerja masa lalu atau antisipasinya. Promosi sering merupakan bentuk penghargaan terhadap kinerja masa lalu.
- d. Kebutuhan pelatihan dan pengembangan  
Kinerja yang jelek mungkin menunjukkan kebutuhan akan latihan demikian juga prestasi yang baik, mungkin mencerminkan potensi yang harus dikembangkan.
- e. Perencanaan dan pengembangan karier  
Umpan balik prestasi mengarahkan keputusan-keputusan karier yaitu tentang jalur karier tertentu yang harus diteliti.
- f. Penyimpangan proses staffing  
Kinerja yang baik atau jelek mencerminkan kekuatan atau kelemahan prosedur *staffing* departemen personalia.

- g. Ketidak Akuratan informasional  
Potensi kerja yang jelek mungkin menunjukkan kesalahan-kesalahan dalam informasi analisis jabatan, rencana-rencana sumber daya manusia atau komponen-komponen sistem informasi manajemen personalia.
- h. Kesalahan-kesalahan dalam desain pekerjaan  
Kinerja yang jelek mungkin merupakan suatu tanda kesalahan dalam desain pekerjaan. Penilaian prestasi membantu diagnosa kesalahan-kesalahan tersebut.
- i. Kesempatan kerja yang adil  
Penilaian kinerja secara akurat akan menjamin keputusan-keputusan penempatan internal diambil tanpa diskriminasi.
- j. Tantangan-tantangan eksternal  
Terkadang kinerja dipengaruhi oleh faktor-faktor diluar lingkungan kerja seperti keluarga, kesehatan, kondisi finansial atau masalah pribadi lainnya. Dengan penilaian prestasi kerja, departemen personalia mungkin dapat menawarkan bantuan.

### **3. Manfaat Penilaian Kinerja**

Penilaian kinerja karyawan yang baik bisa dirasakan oleh tiga pihak sekaligus, yakni pihak perusahaan, penilai kinerja, dan karyawan. Untuk karyawan, manfaat yang bisa dirasakan dalam kegiatan penilaian kinerja karyawan adalah sebagai berikut:

- a. Karyawan bisa lebih termotivasi untuk melakukan pekerjaan yang lebih baik lagi.
- b. Mampu meningkatkan kepuasan kerja karyawan.
- c. Karyawan juga bisa mengetahui setiap kelemahan dan kelebihanannya, dan dari situ mereka bisa memperbaiki setiap kesalahan dan mengembangkan kelebihanannya secara lebih baik lagi.
- d. Karyawan bisa mengetahui standar hasil yang sudah ditetapkan oleh perusahaan
- e. Terjalannya komunikasi yang baik antar para atasan dengan para bawahannya.

- f. Bisa melakukan diskusi terkait masalah pekerjaan dan para atasan bisa mengatasi masalah tersebut.
- g. Terjadinya hubungan yang lebih baik antara para atasan dengan para bawahannya
- h. Karyawan bisa melihat lebih jelas tentang konteks pekerjaannya.

#### **4. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kinerja Karyawan**

Kinerja karyawan adalah hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dihasilkan oleh karyawan dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan. Pengaruh kinerja karyawan sangatlah berdampak bagi perusahaan atau organisasi. Mengapa tidak? Pengaruh kinerja karyawan ini sangat berdampak pada maju mundurnya suatu perusahaan atau organisasi. Berikut faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja karyawan:

##### **a. Kemampuan**

Kemampuan dan keahlian merupakan komponen penting dari tercapainya kinerja yang maksimal. Lalu apa yang dimaksud dengan kemampuan? Kemampuan merupakan keterampilan yang dimiliki oleh karyawan dalam melakukan suatu pekerjaan. Semakin luas keterampilan yang dimiliki oleh seorang karyawan, maka semakin mudah karyawan tersebut dalam mencapai hasil kinerja yang maksimal.

##### **b. Kepribadian**

Kepribadian atau karakter yang dimiliki karyawan berpengaruh terhadap kinerjanya. Karyawan yang memiliki kepribadian yang baik maka dapat melakukan pekerjaannya dengan baik. Misalnya, karyawan yang memiliki karakter ulet dan bertanggung jawab akan melakukan pekerjaannya dengan sungguh-sungguh dan penuh tanggung jawab sehingga hasil kinerjanya lebih baik dibandingkan dengan karyawan yang tidak memiliki karakter tanggung jawab.

##### **c. Motivasi kerja**

Motivasi kerja adalah dorongan bagi karyawan untuk melakukan pekerjaannya. Biasanya motivasi kerja dipengaruhi oleh banyak komponen lain seperti gaji, tunjangan kesehatan, keselamatan kerja, kebijakan pimpinan, dan beberapa faktor lainnya. Jika karyawan memiliki dorongan yang kuat, maka karyawan akan termotivasi untuk melakukan pekerjaannya dengan baik. Sehingga kinerja yang akan dihasilkan karyawan tersebut akan baik pula.

d. Budaya organisasi

Budaya organisasi merupakan kebiasaan atau norma-norma yang berlaku dalam suatu organisasi atau perusahaan. Biasanya kebiasaan atau norma-norma ini mengatur hal-hal yang berlaku dan dapat diterima secara umum serta harus dipatuhi oleh seluruh anggota perusahaan atau organisasi.

e. Kepuasan kerja

Kepuasan kerja merupakan perasaan senang atau suka karyawan setelah melakukan pekerjaannya. Jika karyawan senang dengan pekerjaannya maka karyawan akan berpotensi lebih besar dalam menghasilkan kinerja yang lebih baik. Hal tersebut menjadi faktor ini menjadi salah satu faktor yang mempengaruhi kinerja karyawan.

f. Lingkungan kerja

Lingkungan kerja adalah kondisi tempat karyawan bekerja. Faktor lingkungan sangat mempengaruhi kinerja karyawan. Jika lingkungan kerja nyaman dapat membuat karyawan lebih fokus dan mudah dalam mencapai kinerja maksimal. Lingkungan kerja juga dapat diartikan sebagai suasana kerja. Suasana yang suportif akan membuat produktivitas karyawan lebih tinggi dibandingkan suasana kerja yang tidak suportif.

g. Komitmen

Banyak komponen yang mempengaruhi komitmen karyawan dalam bekerja. Komitmen dapat diartikan sebagai kepatuhan terhadap perjanjian yang telah dibuat karyawan bersama perusahaan atau organisasi. Semakin kuat komitmen

karyawan makan semakin besar keinginan karyawan untuk menghasilkan kinerja yang baik.

h. Loyalitas

Loyalitas adalah kesetiaan karyawan terhadap perusahaan atau organisasi. Faktor yang satu ini sangat mempengaruhi terhadap kinerja karyawan. Semakin tinggi loyalitas karyawan terhadap perusahaan atau organisasi maka karyawan akan semakin bersungguh-sungguh dalam bekerja. Sehingga kinerja yang dihasilkan akan semakin baik. Oleh karena itu penting bagi pengelola perusahaan atau organisasi untuk menciptakan rasa loyalitas yang tinggi di lingkungan kerja.

## 5. Indikator Penilaian Kinerja

Penilaian kinerja karyawan berperan penting dalam merencanakan pengembangan karir lebih lanjut bagi karyawan yang bersangkutan. Di sisi lain, kinerja karyawan memiliki pengaruh besar terhadap upaya perusahaan untuk mencapai tujuan. Oleh sebab itu, perusahaan tentu akan mempekerjakan karyawan dengan kinerja yang baik. Dalam proses penilaian, terdapat beberapa indikator kinerja karyawan yang menjadi tolok ukur, yaitu sebagai berikut:

a. Tepat waktu

Indikator pertama dalam penilaian kinerja adalah tepat waktu. Indikator ini banyak digunakan oleh perusahaan dengan tenggat waktu atau deadline pekerjaan yang tidak bisa dilanggar. Ketepatan waktu dan kecepatan menjadi kunci dan gambaran efisiensi karyawan dalam bekerja. Semakin singkat waktu yang diperlukan untuk menyelesaikan pekerjaan, semakin efisien karyawan dalam menyelesaikan pekerjaannya.

b. Bertanggung Jawab

Bertanggungjawab menjadi indikator kinerja karyawan selanjutnya yang tidak kalah penting. Indikator ini menjadi tolok ukur untuk penilaian sikap bertanggung jawab atas peran yang dimiliki karyawan. Indikator kinerja karyawan ini sering

digunakan untuk karyawan yang baru bergabung dengan perusahaan.

c. Kuantitas pekerjaan

Penilaian kinerja karyawan juga dilakukan berdasarkan tercapainya target dalam kurun waktu tertentu, seperti harian, mingguan, ataupun bulanan. Selanjutnya, target tersebut akan dikonversi dalam ukuran kuantitas, seperti target penjualan. Kuantitas menjadi indikator kinerja karyawan yang umum digunakan karena dianggap lebih mudah untuk dikonversi menjadi angka.

d. Kualitas pekerjaan

Kualitas pekerjaan adalah indikator kinerja karyawan yang tidak kalah penting dari kuantitas. Indikator ini dapat menentukan kecakapan, keterampilan, dan tingkat kompetensi karyawan. Hasil pekerjaan yang berkualitas tentu akan memenuhi standar sudah ditetapkan perusahaan.

e. Kehadiran

Tingkat kehadiran menjadi cerminan kedisiplinan dan juga komitmen karyawan dalam bekerja. Selain itu, tingkat kehadiran karyawan juga menunjukkan kepatuhan karyawan dalam menjalankan peraturan perusahaan tentang waktu kerja. Akan tetapi, tingkat kehadiran karyawan juga wajib diukur berdasarkan ketepatan waktu masuk dan penyelesaian pekerjaan. Keterlambatan yang dilakukan secara berulang akan mengurangi jam kerja yang berpengaruh pada tingkat produktivitas karyawan.

f. Karakter

Indikator kinerja karyawan selanjutnya yang tidak bisa diabaikan adalah karakter. Bagi sebagian besar perusahaan, karakter karyawan yang sesuai dengan budaya perusahaan menjadi syarat utama dalam bekerja.

g. Perilaku

Tidak jauh berbeda dengan karakter, perilaku juga menjadi salah satu indikator kinerja karyawan. Bagi karyawan yang masih berstatus kontrak atau sedang dalam masa percobaan,

perilaku tentu menjadi bahan pertimbangan yang sangat penting bagi perusahaan. Karyawan yang mampu memenuhi target yang ditetapkan bisa saja tidak bertahan karena memiliki perilaku buruk, seperti tidak disiplin, menolak perintah dari atasan, terlibat konflik dengan rekan kerja, dan lain sebagainya.

h. Inisiatif

Sebagian besar perusahaan memiliki pandangan positif pada karyawan yang memiliki inisiatif dalam bekerja. Karyawan yang memiliki inisiatif biasanya adalah seorang pekerja mandiri yang mampu melakukan tanggung jawabnya tanpa memerlukan supervisi dari atasan

i. Kerjasama tim

Bekerja sama dalam tim menjadi indikator kinerja karyawan yang juga menjadi bahan pertimbangan. Dimulai dari cara karyawan menjalin komunikasi dengan atasan, rekan kerja, dan bawahan, menerima perintah dan melakukannya, serta berkolaborasi dengan anggota tim lainnya. Walau mampu menyelesaikan pekerjaan dengan baik, nyatanya tidak sedikit karyawan yang tidak mampu memposisikan diri saat diminta bekerja sama dalam sebuah tim.

j. Kepemimpinan

Kepemimpinan adalah sebuah keterampilan sosial yang menjadi salah satu indikator kinerja karyawan, terutama jika karyawan tersebut memiliki bawahan. Dengan kemampuan kepemimpinan yang kuat, seorang karyawan akan memberikan pengaruh positif untuk anggota timnya.

## KESIMPULAN

*Balanced scorecard* adalah suatu laporan akuntansi yang meliputi empat sukses faktor, yaitu keuangan, konsumen, internal perusahaan, dan adanya inovasi serta pembelajaran yang dilakukan oleh perusahaan. Diharapkan dengan pengaplikasian sistem *Balanced scorecard* itu akan diperoleh suatu hasil kinerja yang lebih baik.

Dalam metode *Balanced scorecard*, penilaian kinerja didasarkan pada empat aspek, yaitu aspek keuangan (*financial performance*), aspek kepuasan konsumen (*customer satisfaction*), aspek bisnis internal (*internal business proses*), dan aspek pembelajaran dan pertumbuhan (*learning and growth aspect*). Dari setiap yang aspek yang ada dalam *Balanced scorecard* dapat diketahui seberapa baik konsisi keuangan perusahaan, seberapa besar tingkat kepuasan pelanggan, seberapa baik proses perkembangan usaha perusahaan sesuai dengan visi dan misinya, dan seberapa besar tingkat kepuasan orang-orang yang terlibat dalam perusahaan.

## SOAL

1. Apa yang dimaksud *Balance Score Card* (BSC) ?
2. Jelaskan kesalahan umum yang sering dilakukan membuat BSC !
3. Apa keunggulan BSC ?
4. Mengapa pengukuran kinerja itu penting dalam BSC ?
5. Kapan BSC muncul ?
6. Jelaskan dengan singkat pembaruan yang muncul sebagai akibat evolusi dari BSC, BSC generasi pertama fokus kepada pengukuran kinerja sedangkan BSC generasi kedua fokus pada manajemen !

# BAB XIII

## **ACTIVITY BASED MANAGEMENT (ABM), JUST IN TIME (JIT), ACTIVITY BASED BUDGETTING (ABB)**



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

Akuntansi aktivitas merupakan faktor penting untuk mengoperasionalkan perbaikan berkelanjutan. Proses adalah sumber dari banyak peluang peningkatan yang ada dalam suatu organisasi. Proses terdiri dari aktivitas yang terkait untuk melakukan objektif. Meningkatkan proses berarti memperbaiki cara kegiatan dilakukan. Dengan demikian, manajemen aktivitas, bukan biaya, adalah kunci keberhasilan pengendalian bagi perusahaan yang beroperasi dilingkungan perbaikan terus-menerus. Kesadaran bahwa aktivitas sangat penting bagi keduanya peningkatan biaya produk dan kontrol yang efektif telah menyebabkan pandangan baru tentang proses bisnis disebut manajemen berbasis aktivitas. *Activity Based Management (ABM)* adalah suatu pendekatan di seluruh sistem dan terintegrasi, yang memfokuskan perhatian manajemen pada berbagai aktivitas, dengan tujuan meningkatkan nilai untuk pelanggan dan laba sebagai hasilnya. *Activity Based Management (ABM)* atau manajemen berdasarkan aktivitas adalah pendekatan yang luas dan terpadu yang memfokuskan perhatian manajemen pada aktivitas dengan tujuan perbaikan nilai pelanggan dan laba yang dicapai dengan menyediakan nilai ini.

*Activity Based Management* ABM merupakan pusat dari sistem manajemen biaya, dan oleh karena itu untuk mengelola organisasi atau

perusahaan dengan baik, harus menekankan pada ABM. ABM bertujuan untuk meningkatkan nilai produk atau jasa yang diterima oleh para konsumen, dan oleh karena itu dapat digunakan untuk mencapai laba dengan menyediakan nilai tambah bagi konsumennya. Manfaat yang diperoleh dengan menggunakan ABM adalah manajemen dapat menentukan wilayah untuk melakukan perbaikan operasi, mengurangi biaya, atau meningkatkan nilai bagi pelanggan. Dengan mengidentifikasi sumber daya yang dipakai konsumen, produk, dan aktivitas, ABM memperbaiki fokus manajemen atas faktor-faktor kunci perusahaan dan meningkatkan keunggulan.

### **B. Keunggulan utama *Activity Based Management* Menurut Blocher (2000:132)**

1. *Activity Based Management* mengukur efektivitas proses dan aktivitas bisnis kunci dan mengidentifikasi bagaimana proses dan aktivitas tersebut bisa diperbaiki untuk menurunkan biaya dan meningkatkan nilai bagi pelanggan.
2. *Activity Based Management* memperbaiki fokus manajemen dengan cara mengalokasikan sumber daya untuk menambah nilai aktivitas kunci, pelanggan kunci, produk kunci, dan metode untuk mempertahankan keunggulan kompetitif perusahaan.

Manajemen berbasis aktivitas (ABM) adalah pendekatan terpadu di seluruh sistem yang memfokuskan perhatian manajemen pada aktivitas dengan tujuan meningkatkan pelanggan nilai dan meningkatkan keuntungan yang dicapai dengan memberikan nilai ini. Penetapan biaya berdasarkan aktivitas (ABC) adalah sumber informasi utama untuk manajemen berbasis aktivitas. Dengan demikian, model manajemen berbasis aktivitas memiliki dua dimensi: dimensi biaya dan proses dimensi

1. **Dimensi biaya** : memberikan informasi kepada sumber daya, aktivitas dan objek biaya yang menjadi perhatian seperti produk, pelanggan, pemasok, dan saluran distribusi dengan tujuan memperbaiki akurasi pembebanan biaya yang berguna untuk perhitungan harga pokok produksi, manajemen biaya strategis,

dan analisis taktis.

2. **Dimensi proses** : memberikan informasi mengenai aktivitas apa saja yang dilakukan, mengapa harus dilakukan dan seberapa baik aktivitas tersebut dilakukan, tujuannya adalah untuk mengurangi biaya sehingga mampu untuk melakukan dan mengukur perbaikan berkelanjutan. Hubungan ABM dengan perhitungan ABC.

Pada dasarnya terdapat keterkaitan antara *Activity Based Management* (ABM) dan *Activity Based Costing* (ABC). Keterkaitan antara keduanya adalah *Activity Based Costing* memfokuskan perhatian pada aktivitas dalam mengalokasikan biaya *overhead* pada produksi sedangkan *Activity Based Management* lebih memfokuskan perhatiannya pada aktivitas-aktivitas untuk mengurangi biaya. Menurut (blocher, chen, lin 2000;120) “*Activity Based Costing* adalah pendekatan penentuan biaya produksi yang membebaskan biaya ke produksi atau jasa berdasarkan konsumsi sumber daya yang disebabkan karena aktivitas”. Dengan sistem abc yang merupakan awal dari abm karena menyediakan informasi sebagai berikut :

1. Sumber daya merupakan unsur ekonomis yang dibebankan atau digunakan dalam pelaksanaan aktivitas. Gaji dan bahan merupakan contoh sumber daya yang digunakan untuk melakukan aktivitas. Dasar pemikiran pendekatan perhitungan biaya ini adalah bahwa produk atau jasa perusahaan merupakan dari aktivitas dan aktivitas tersebut.
2. Aktivitas adalah pekerjaan yang dilakukan dalam suatu organisasi. Aktivitas juga didefinisikan sebagai kumpulan tindakan yang dilakukan dalam organisasi yang berguna untuk tujuan penentuan biaya berdasarkan aktivitas. Contohnya pemindahan bahan merupakan aktivitas pergudangan.

Dilihat dari pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa *Activity Based Costing* (ABC) dapat dimanfaatkan untuk manajemen berbasis aktivitas (ABM). Untuk memperbaiki produk dan jasa melalui pengurangan atau penghapusan aktivitas- aktivitas organisasi yang

tidak diperlukan dan mencari akar penyebab suatu masalah. Menurut (Sri Eka Fariyanti:2012) beberapa syarat perusahaan untuk penerapan ABC / ABM :

1. Perusahaan termasuk ke dalam kategori padat modal
2. Perusahaan yang memiliki difersifikasi produk / produk varian
3. Difersifikasi produk dan menggunakan fasilitas yang sama.

### **C. *Activity Based Management (ABM ) Model Components***

*Activity Based Management (ABM)* merupakan payung bagi perubahan budaya yang diperlukan untuk persaingan global. Komponen-komponen yang mendukung keberhasilan ABM meliputi :

1. ***Just In Time (JIT)*** Merupakan sistem produksi yang komprehensif dan sistem manajemen persediaan dimana bahan baku dan suku cadang dibeli dan diproduksi sebanyak yang dibutuhkan dan pada saat yang tepat pada setiap tahap proses produksi.
2. ***Strategic Planning*** Suatu perencanaan yang menyeluruh dan terpadu yang mengkaitkan keunggulan strategi perusahaan dengan tantangan lingkungan dan dirancang untuk pencapaian tujuan perusahaan melalui pelaksanaan yang tepat oleh perusahaan.
3. ***Activity Accounting*** Akuntansi yang berkaitan dengan aktivitas-aktivitas di dalam operasi perusahaan.
4. ***Life Cycle Management*** Melibatkan manajemen aktivitas mulai dari tahap pengembangan untuk menjamin agar biaya daur hidup secara total jumlahnya lebih rendah dibandingkan kompetitor.
5. ***Performance Management*** Suatu kegiatan mengelola kinerja yang berorientasi kepada pandangan strategic ke masa depan sehingga kinerja tersebut dapat digunakan sebagai alat komunikasi untuk pihak-pihak yang membutuhkannya.
6. ***Investment Management*** Bagaimana seorang manajer investasi mengelola uang, dimana dalam proses ini dibutuhkan pemahaman terhadap berbagai piranti investasi, dan berbagai strategi yang dapat digunakan untuk menyeleksi piranti tersebut.

7. **Continuous Improvement** Teknik manajemen dimana para manajer dan pekerja setuju terhadap program *continuous improvement* dalam hal kualitas dan factor keberhasilan kritis.
8. **Benchmarking** Proses mengidentifikasi faktor keberhasilan kritis (*critical success factor*) yang dicapai perusahaan lain atau unit lain di perusahaan dengan tujuan mengimple mentasikannya sebagai perbaikan dalam proses perusahaan untuk mencapai kinerja yang baik.
9. **Target Costing** Menentukan biaya yang diharapkan untuk suatu produk berdasarkan harga yang kompetitif sehingga produk tersebut akan dapat memperoleh laba yang diharapkan.

**Customer Value Analysis** Suatu analisa yang dilakukan untuk menentukan apakah suatu aktivitas memiliki nilai (*value*) bagi pelanggan atau tidak dengan cara melihat apa yang diperoleh pelanggan dibandingkan dengan pengorbanan untuk memperoleh suatu produk atau jasa. Komponen-komponen tersebut digunakan untuk mengelola aktivitas-aktivitas agar dapat mengeliminasi pemborosan. Misalnya mengeliminasi pemborosan dengan menekan persediaan (persediaan nol), mengeliminasi aktivitas-aktivitas yang tidak bernilai tambah, mengefisienkan aktivitas bernilai tambah yang tidak efisien, mengeliminasi kerusakan (kerusakan nol), mengeliminasi pengerjaan kembali (pengerjaan kembali nol), mengurangi setup mesin (menjadi satu), meningkatkan ketrampilan karyawan.

#### **D. Manfaat ABM**

1. Mengukur kinerja keuangan dan pengoperasian (non-keuangan) organisasi dan aktivitas-aktivitasnya.
2. Menentukan biaya-biaya dan profitabilitas yang benar untuk setiap tipe produk dan jasa.
3. Mengidentifikasi aktivitas-aktivitas dan mengendalikan-nya.
4. Mengelompokkan aktivitas-aktivitas bernilai tambah dan tidak bernilai tambah.
5. Mengefisienkan aktivitas bernilai tambah dan mengeliminasi

- aktivitas-aktivitas tidak bernilai tambah.
6. Menjamin bahwa pembuatan keputusan, perencanaan dan pengendalian didasarkan pada isu-isu bisnis yang keluar dan tidak semata berdasar informasi keuangan.
  7. Menilai penciptaan rangkaian nilai tambah (*value-added chain*) untuk memenuhi kebutuhan dan kepuasan konsumen

Langkah-langkah Penerapan *Activity Based Management* penerapan *Activity Based Management* umumnya melibatkan langkah-langkah sebagai berikut:

1. Mengidentifikasi aktivitas-aktivitas
2. Membedakan antar aktivitas bisnis bernilai tambah dan aktivitas tidak bernilai tambah untuk produk dan jasa tertentu
3. Menelusuri arus produk atau jasa melalui aktivitas
4. Membebaskan nilai-nilai waktu dan biaya pada setiap aktivitas
5. Menentukan keterkaitan antara aktivitas-aktivitas dengan fungsi-fungsi dan lintas fungsi.
6. Membuat arus produk dan jasa lebih efisien
7. Mengurangi atau meniadakan aktivitas tidak bernilai tambah
8. Menganalisis dua atau lebih aktivitas yang saling berhubungan untuk menentukan *trade off* di antara aktivitas tersebut agar mengarah pada pengurangan biaya
9. Penyempurnaan berkesinambungan Faktor – faktor yang Mendukung Keberhasilan Penerapan *Activity Based Management*
10. Budaya Organisasi Budaya organisasi mencerminkan kerangka berfikir dari karyawan termasuk perilaku, nilai, dan keyakinan yang dianut oleh karyawan.
11. Dukungan dan komitmen manajemen puncak Penerapan *Activity Based Management* membutuhkan waktu dan sumber daya, sehingga dukungan dan peran dari manajemen puncak sangat diperlukan untuk keberhasilan penerapannya.
12. Perubahan Proses Perubahan bisa terjadi apabila diterapkannya suatu proses yang sudah dirancang untuk menghasilkan perubahan tersebut. Perbaikan dari proses yang sudah ada sangat

mendukung keberhasilan penerapannya.

13. Pelatihan berkelanjutan Memberikan kesempatan pada karyawan untuk mengikuti pelatihan serta meningkatkan keahlian mereka terhadap lingkungan kerja mereka yang cepat berubah sangatlah penting

### **Tahapan pelaksanaan *Activity Based Management***

1. *Activity Analysis* Pengendalian dimulai dari pemahaman kegiatan yang dikerjakan
2. *Market Targeting Activity Based Management* menuntut pihak manajemen senior untuk selalu menetapkan apa yang dibutuhkan pelanggan dan menyiapkan target operasional untuk mencapai kebutuhan tersebut.
3. *Bussiness Process Improvement* Manajer harus menyelaraskan brnacam – macam proses yang ada dalam perusahaan
4. *Activity Improvement* Pemfokusan perhatian terhadap perbaikan jasa, proses bisnis dan aktivitas.
5. *Procces Control* Pengendalian terhadap proses merupakan tindakan untuk meyakinkan bahwa proses (aktivitas) yang dilaksanakan untuk menghasilkan output beroperasi secara efektif dan konsiste

### **E. *Activity Based Costing (ABC)***

Pada dasarnya terdapat keterkaitan antara *Activity Based Management (ABM)* dan *Activity Based Costing (ABC)*. Keterkaitan antara keduanya adalah *Activity Based Costing* memfokuskan perhatian pada aktivitas dalam mengalokasikan biaya overhead pada produksi sedangkan *Activity Based Management* lebih memfokuskan perhatiannya pada aktivitas-aktivitas untuk mengurangi biaya *Activity Based Costing* adalah pendekatan penentuan biaya produksi yang membebankan biaya ke produksi atau jasa berdasarkan konsumsi sumber daya yang disebabkan karena aktivitas”. Dengan sistem abc yang merupakan awal dari abm karena menyediakan informasi sebagai berikut :

1. Sumber daya merupakan unsur ekonomis yang dibebankan atau digunakan dalam pelaksanaan aktivitas. Gaji dan bahan merupakan contoh sumber daya yang digunakan untuk melakukan aktivitas. Dasar pemikiran pendekatan perhitungan biaya ini adalah bahwa produk atau jasa perusahaan merupakan dari aktivitas dan aktivitas tersebut.
2. Aktivitas adalah pekerjaan yang dilakukan dalam suatu organisasi. Aktivitas juga didefinisikan sebagai kumpulan tindakan yang dilakukan dalam organisasi yang berguna untuk tujuan penentuan biaya berdasarkan aktivitas. Contohnya pemindahan bahan merupakan aktivitas pergudangan

Dilihat dari pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa *Activity Based Costing* (ABC) dapat dimanfaatkan untuk manajemen berbasis aktivitas (ABM). Untuk memperbaiki produk dan jasa melalui pengurangan atau penghapusan aktivitas-aktivitas organisasi yang tidak diperlukan dan mencari akar penyebab suatu masalah.

### **Prosedur Activity Based Costing**

1. Prosedur tahap pertama
  - a. Penggolongan aktivitas diklasifikasikan ke dalam beberapa kelompok yang mempunyai suatu interpretasi fisik yang mudah dan jelas serta cocok dengan segmen-segmen proses produksi yang dapat dikelola. ABC sistem hanyalah merupakan sisi pembebanan biaya sehingga belum mampu untuk menganalisis aktivitas untuk memisahkan mana yang merupakan aktivitas bernilai tambah dan mana aktivitas yang tidak bernilai tambah. Analisa aktivitas baru dapat dilakukan dengan menggunakan ABM yang merupakan pengembangan dari ABC.
  - b. Menghubungkan berbagai biaya dengan setiap kelompok aktivitas.
  - c. Penentuan kelompok-kelompok biaya yang homogen yaitu sekumpulan biaya overhead yang terhubung secara logis dengan tugas-tugas yang dilaksanakan dan berbagai macam

biaya tersebut dapat diterangkan oleh suatu cost driver tunggal.

- d. Penentuan tarif kelompok, yaitu tarif biaya overhead per unit cost driver yang dihitung untuk suatu kelompok aktivitas.

## 2. Prosedur tahap kedua

Pada tahap kedua ini dilakukan pelacakan biaya untuk setiap kelompok overhead ke berbagai jenis produk dengan menggunakan tarif kelompok yang dikonsumsi oleh setiap produk. Jadi pada tahap ini biaya-biaya aktivitas yang terjadi dibebankan pada produk berdasarkan konsumsi aktivitas oleh produk.

### a. Pemilihan *Cost Driver*

*Cost driver* (pemicu biaya) adalah faktor-faktor yang menyebabkan perubahan biaya aktivitas cost driver merupakan faktor yang dapat diukur yang digunakan untuk membebankan. Ada dua macam pemicu biaya :

- 1) *Resource Driver*, adalah faktor yang menjadi penyebab konsumsi sumber daya oleh aktivitas.
- 2) *Activity Driver*, adalah faktor yang menjadi penyebab timbulnya konsumsi aktivitas oleh cost object. Dengan mengidentifikasi macam-macam cost driver yang berhubungan dengan aktivitas di perusahaan, maka faktor-faktor yang menjadi penyebab timbulnya biaya akan dapat diketahui sehingga memudahkan proses pengendalian biaya dan aktivitas di perusahaan tersebut.

Pada sistem ABM, cost driver data dipilih dari tipe-tipe activity cost driver adalah sebagai berikut :

1. *Transaction drivers* Digunakan untuk menghitung frekuensi aktivitas dan jumlah waktu pelaksanaan aktivitas .
2. *Duration drivers* Menyajikan jumlah waktu yang diperlukan untuk melaksanakan suatu aktivitas .
3. *Intensity drivers* Menyajikan jumlah sumber daya yang digunakan pada tiap pelaksanaan aktivitas.

## F. Isu Perilaku & Implementasi ABM / ABC

Faktor perilaku dan organisasional mempunyai peranan penting dalam mengimplementasikan ABC/ABM. Untuk dapat mengimplementasikan ABC/ABM secara sukses, akuntan manajemen perlu bekerja sama dengan manajer teknik, manajer produksi, dan manajer operasional untuk membentuk suatu tim perancangan ABC/ABM. Aktivitas dan *cost driver* perlu diidentifikasi, indikator kinerja perlu ditentukan, baik yang bersifat keuangan maupun non-keuangan. Informasi dasar yang diperlukan untuk mengimplementasikan perubahan sistem biaya ini biasanya tidak tersedia, karena perusahaan biasanya tidak mengumpulkan informasi tersebut. Untuk mendapatkan informasi yang diperlukan untuk sistem pengukuran dan sistem manajemen biaya yang baru, orang-orang yang terlibat langsung dalam aktivitas operasional perlu untuk diwawancarai. Setiap departemen operasi dan departemen pendukung harus mempelajari secara hati-hati supaya dapat menganalisis aktivitas yang sangat banyak.

Proses ini memungkinkan untuk melakukan identifikasi terhadap *cost pool* dimana *cost driver* yang homogen bertanggungjawab terhadap setiap kategori biaya. Contohnya departemen pengendalian kualitas mungkin mempunyai tiga *cost pool* yaitu inspeksi terhadap bahan baku yang masuk (*cost driver*: jumlah pesanan pembelian), inspeksi terhadap produk dalam proses (*cost driver*: jumlah setup), dan inspeksi terhadap produk jadi (*cost driver*: harga pokok penjualan). Memahami proses produksi dan identifikasi *cost driver* membutuhkan usaha yang keras. Dalam beberapa kasus, perusahaan dapat memutuskan bahwa lingkungan pemanufakturan mereka tidak membutuhkan sistem penguktiran kinerja dan sistem biaya yang canggih. Usaha untuk merancang ulang sistem biaya akan bermanfaat jika terdapat diversitas produk yang tinggi, *cost driver* yang bermacam-macam, saluran distribusi yang bertingkat-tingkat dan banyak, dan ukuran *batch* yang besar.

Tabel berikut ini menjelaskan enam cara untuk menghindari kegagalan dalam mengimplementasikan ABC/ABM yaitu :

NO	IMPLEMENTASI STRATEGI	JUSTIFIKASI
1	Melibatkan manajemen dan karyawan dalam menciptakan sistem ABC/ABM	Keterlibatan manajemen dan karyawan akan menyebabkan mereka mengenal ABC/ABM. Kemudian mereka mungkin akan berusaha mengimplementasikan ABC/ABM karena mereka merasa terlibat dan ikut memiliki sistem tersebut.
2	Mempertahankan system secara Paralel	Mempertahankan sistem secara paralel memungkinkan setiap individu untuk mengadaptasi secara beilhadap sistem ABC/ABM. Perubahan sistem biaya secara tiba-tiba dapat menyebabkan frustrasi dan kebingungan bagi manajer dan karyawan.
3	Menggunakan ABC/ABM pada pekerjaan yang akan menyebabkan keberhasilan	ABC/ABM seharusnya digunakan pada pekerjaan-pekerjaan yang sederhana yang probabilitas keberhasilannya tinggi. Implementasi in akan menunjukkan bagaimana dan mengapa ABC/ABM berhasil diterapkan. Keberhasilan menyelesaikan suatu pekerjaan menyebabkan individu untuk melihat manfaat ABC/APM secara lebih jelas.

NO	IMPLEMENTASI STRATEGI	JUSTIFIKASI
4	Mempertahankan desain awal ABC/ABM yang sederhana	Mempertahankan desain awal ABC/ABM yang sederhana menghindarkan pemakaian yang berlebihan dan dapat Mempertahankan biaya rendah. Desain yang sederhana juga menurunkan waktu implementasi.
5	Menciptakan insentif yang diharapkan	Perubahan seringkali berhadapan dengan resistensi. Dengan menawarkan insentif yang sesuai akan menambah motivasi karyawan dalam melakukan pekerjaannya.
6	Mendidik manajemen	Seminar yang mendidik manajemen tentang ABC/ABM dapat menyebabkan para manajer memahami konsep-konsep dan menghargai manfaatnya. Manajemen menjadi sadar terhadap aktivitas yang memicu bisnis.

### G. Faktor – faktor yang Mendukung Keberhasilan Penerapan *Activity Based Management*

#### 1. Budaya Organisasi

Budaya organisasi mencerminkan kerangka berfikir dari karyawan termasuk perilaku, nilai, dan keyakinan yang dianut oleh karyawan.

#### 2. Dukungan dan komitmen manajemen puncak

Penerapan *Activity Based Management* membutuhkan waktu dan sumber daya, sehingga dukungan dan peran dari manajemen puncak sangat diperlukan untuk keberhasilan penerapannya.

### 3. Perubahan Proses

Perubahan bisa terjadi apabila diterapkannya suatu proses yang sudah dirancang untuk menghasilkan perubahan tersebut. Perbaikan dari proses yang sudah ada sangat mendukung keberhasilan penerapannya.

### 4. Pelatihan berkelanjutan

Memberikan kesempatan pada karyawan untuk mengikuti pelatihan serta meningkatkan keahlian mereka terhadap lingkungan kerja mereka yang cepat berubah sangatlah penting.

## H. *Just In Time* (JIT)

Menurut Henri Simamora dalam bukunya Akuntansi Manajemen, *Just In Time* adalah suatu keseluruhan filosofi operasi manajemen dimana segenap sumber daya, termasuk bahan baku dan suku cadang, personalia, dan fasilitas dipakai sebatas dibutuhkan. Tujuannya adalah untuk mengangkat produktifitas dan mengurangi pemborosan. *Just In Time* didasarkan pada konsep arus produksi yang berkelanjutan dan mensyaratkan setiap bagian proses produksi bekerja sama dengan komponen-komponen lainnya. Tenaga kerja langsung dalam lingkungan *Just In Time* dipertanggung dengan perluasan tanggung jawab yang berkontribusi pada pemangkasan pemborosan biaya tenaga kerja, ruang dan waktu produksi. Metode produksi *Just In time* mensyaratkan tidak adanya persediaan bahan baku karena bahan baku dan suku cadang dijadwalkan untuk sampai ke pabrik dari pemasok hanya pada saat dibutuhkan saja.

### 1. Manfaat *Just In Time*

*Just In Time* bukan hanya sekedar metode pengendalian persediaan, tetapi juga merupakan sistem produksi yang saling berkaitan dengan semua fungsi dan aktivitas di dalam perusahaan. Manfaat *Just In Time* antara lain :

- a. Mengurangi biaya tenaga kerja langsung dan tidak langsung sebagai akibat adanya penghapusan kegiatan seperti penyimpanan persediaan;

- b. Mengurangi ruang atau gudang untuk tempat penyimpanan barang;
- c. Mengurangi waktu set up dan penundaan jadwal produksi;
- d. Mengurangi pemborosan barang rusak dan barang cacat dengan mendeteksi pada sumbernya;
- e. Mengurangi lead time karena ukuran lot yang kecil sehingga sel produksi lebih dapat memberikan umpan balik terhadap masalah kualitas;
- f. Penggunaan mesin dan fasilitas secara lebih baik;
- g. Menciptakan hubungan yang lebih baik dengan pemasok;
- h. Layout pabrik yang lebih baik;
- i. Integrasi dan komunikasi yang lebih baik di antara fungsi-fungsi seperti pemasaran, pembelian, dan produksi; dan
- j. Pengendalian kualitas dalam proses.

## 2. Kelebihan Sistem *Just In Time* ( *JIT* )

Banyak kelebihan yang dapat dinikmati dalam menerapkan sistem produksi *Just In Time*, diantaranya sebagai berikut :

- a. Tingkat Persediaan atau *Stock Level* yang rendah sehingga menghemat tempat penyimpanan dan biaya-biaya terkait seperti biaya sewa tempat dan biaya asuransi.
- b. Bahan-bahan produksi hanya diperoleh saat diperlukan saja sehingga hanya memerlukan modal kerja yang rendah.
- c. Dengan Tingkat persediaan yang rendah, kemungkinan terjadinya pemborosan akibat produk yang ketinggalan zaman, lewat kadaluarsa dan rusak atau usang akan menjadi semakin rendah.
- d. Menghindari penumpukan produk jadi yang tidak terjual akibat perubahan mendadak dalam permintaan.
- e. Memerlukan penekanan pada kualitas bahan-bahan produksi yang dipasok oleh *Supplier* (Pemasok) sehingga dapat mengurangi waktu pemeriksaan dan pengerjaan ulang.

### 3. Kelemahan Sistem *Just In Time* ( *JIT* )

Meskipun banyak kelebihan yang bisa didapat, Sistem Produksi *Just In Time* ini masih memiliki kelemahan, yaitu :

- a. Sistem Produksi *Just In Time* tidak memiliki toleransi terhadap kesalahan atau “*Zero Tolerance for mistakes*” sehingga akan sangat sulit untuk melakukan perbaikan/pengerjaan ulang pada bahan-bahan produksi ataupun produk jadi yang mengalami kecacatan. Hal ini dikarenakan tingkat persediaan bahan-bahan produksi dan produk jadi yang sangat minimum.
- b. Ketergantungan yang sangat tinggi terhadap Pemasok baik dalam kualitas maupun ketepatan pengiriman yang pada umumnya diluar lingkup perusahaan manufaktring yang bersangkutan. Keterlambatan pengiriman oleh satu pemasok akan mengakibatkan terhambatnya semua jadwal produksi yang telah direncanakan.
- c. Biaya Transaksi akan relatif tinggi akibat frekuensi Transaksi yang tinggi.
- d. Perusahaan Manufaktring yang bersangkutan akan sulit untuk memenuhi permintaan yang mendadak tinggi karena pada kenyataannya tidak ada produk jadi yang lebih.

### 4. Produksi dalam sistem *Just In Time*

Produksi *JIT* adalah sistem penjadwalan produksi komponen atau produk yang tepat waktu, mutu, dan jumlahnya sesuai dengan yang diperlukan oleh tahap produksi berikutnya atau sesuai dengan memenuhi permintaan pelanggan. Produksi *JIT* dapat mengurangi waktu dan biaya produksi dengan cara:

- a. Mengurangi atau meniadakan barang dalam proses dalam setiap *workstation* (stasiun kerja) atau tahapan pengolahan produk (konsep persediaan nol).
- b. Mengurangi atau meniadakan “*Lead Time*” (waktu tunggu) produksi (konsep waktu tunggu nol).
- c. Secara berkesinambungan berusaha sekeras-kerasnya untuk mengurangi biaya setup mesin-mesin pada setiap tahapan

pengolahan produk (*workstation*).

- d. Menekankan pada penyederhanaan pengolahan produk sehingga aktivitas produksi yang tidak bernilai tambah dapat dieliminasi.

Perusahaan yang menggunakan produksi JIT dapat meningkatkan efisiensi dalam bidang:

- a. *Lead time* (waktu tunggu) pemanufakturan
- b. Persediaan bahan, barang dalam proses, dan produk selesai
- c. Waktu perpindahan
- d. Tenaga kerja langsung dan tidak langsung
- e. Ruangan pabrik
- f. Biaya mutu
- g. Pembelian bahan

Dalam lingkungan JIT, beberapa aktivitas *overhead* yang tadinya digunakan bersama untuk lebih dari satu lini produk sekarang dapat ditelusuri secara langsung ke satu produk tunggal. Manufaktur yang berbentuk sel-sel, tenaga kerja yang terinterdisipliner, dan aktivitas jasa yang terdesentralisasi adalah karakteristik utama JIT. Keakuratan Penentuan Biaya Produk dan JIT Salah satu konsekuensi dari penurunan biaya tidak langsung dan kenaikan biaya langsung adalah meningkatkan keakuratan penentuan biaya (Harga Pokok Produk). Pemanufakturan JIT, dengan mengurangi kelompok biaya tidak langsung dan mengubah sebagian besar dari biaya tersebut menjadi biaya langsung maupun sebaliknya, dapat menurunkan kebutuhan penaksiran yang sulit.

### **JIT dan Alokasi Biaya Pusat**

Jasa Dalam manufaktur tradisional, sentralisasi pusat-pusat jasa memberikan dukungan pada berbagai departemen produksi. Dalam lingkungan JIT, banyak jasa didesentralisasikan. Hal ini dicapai dengan membebaskan pekerja dengan keahlian khusus secara langsung ke lini produk dan melatih tenaga kerja langsung

yang ada dalam sel-sel untuk melaksanakan aktivitas jasa yang semula dilakukan oleh tenaga kerja tidak langsung.

### **Pengaruh JIT pada Biaya Tenaga Kerja Langsung**

Sebagai perusahaan yang menerapkan JIT dan otomatisasi, biaya tenaga kerja langsung tradisional dikurangi secara signifikan. Oleh sebab itu ada dua akibat: Persentasi biaya tenaga kerja langsung dibandingkan total biaya produksi menjadi berkurang. Biaya tenaga kerja langsung berubah dari biaya variabel menjadi biaya tetap.

### **Pengaruh JIT pada Penilaian Persediaan**

Salah satu masalah pertama akuntansi yang dapat dihilangkan dengan penggunaan pemanufakturan JIT adalah kebutuhan untuk menentukan biaya produk dalam rangka penilaian persediaan. Jika terdapat persediaan, maka persediaan tersebut harus dinilai, dan penilaiannya mengikuti aturan-aturan tertentu untuk tujuan pelaporan keuangan. Dalam JIT diusahakan persediaan nol (atau paling tidak pada tingkat yang tidak signifikan), sehingga penilaian persediaan menjadi tidak relevan untuk tujuan pelaporan keuangan. Dalam JIT, keberadaan penentuan harga pokok produk hanya untuk memuaskan tujuan manajerial. Manajer memerlukan informasi biaya produk yang akurat untuk membuat berbagai keputusan misalnya :

- a. penetapan harga jual berdasar *cost-plus*
- b. analisis trend biaya,
- c. analisis profitabilitas lini produk,
- d. perbandingan dengan biaya para pesaing
- e. keputusan membeli atau membuat sendiri, dsb.

## **5. Perbedaan Antara JIT dengan Synchronous Manufacturing**

Perbedaan utama antara kedua sistem adalah dalam manufacturing velocity atau kecepatan di mana produsen menghasilkan produk. Produksi just-in-time berfokus pada pengadaan bahan baku tepat pada waktunya untuk digunakan di

pabrik sesuai dengan jadwal produksi; ini membantu produsen dapat menyimpan bahan baku dalam jumlah rendah. Synchronous manufacturing memastikan bahwa pabrikan memproses bahan mentah menjadi produk jadi sesuai urutan pesanan pelanggan, atau masuk/keluar pertama. Model terakhir tidak bekerja dengan baik ketika ada keterlambatan bahan mentah atau suku cadang. Misalnya, pabrikan Jepang yang mengalami penundaan produksi suku cadang terkomputerisasi setelah gempa/tsunami 2011 menyebabkan penundaan produksi bagi pembuat mobil dan perusahaan lain yang menunggu suku cadang berteknologi tinggi mereka, bahkan di AS.

### **I. *Activity Based Budgeting (ABB)***

*Activity-based budgeting* merupakan pendekatan baru dalam proses penyusunan anggaran. Pendekatan ini merupakan proses merencanakan dan mengendalikan aktivitas yang diharapkan dapat mencapai efektivitas biaya dalam anggaran, sehingga memenuhi beban kerja yang diramalkan dan tujuan strategik yang telah disepakati.

*Activity-based budgeting* merupakan proses penyusunan anggaran yang berfokus pada *improvement* terhadap sistem yang digunakan oleh organisasi agar dapat menghasilkan value bagi pelanggan (Brimson dan Antos, 1999) dan berfokus pada proses secara integral terhadap suatu organisasi (McClenahan, 1995), serta merupakan proses perencanaan dan pengendalian aktivitas-aktivitas yang diharapkan oleh organisasi agar mencapai anggaran yang cost-effective dan memenuhi *workload* sesuai dengan tujuan dan strategi organisasi (Antos, 1997).

*Activity-based budgeting* dapat diaplikasikan pada semua organisasi dan fungsi, termasuk untuk perusahaan jasa, dan fungsi-fungsi *overhead*, sedangkan pada perusahaan manufaktur, konsep ini mula-mula diterapkan (lihat misalnya, Newberry dan Bacon, 1994; dan Brinson dan Antos, 1998). Adanya tantangan baru mendorong semua organisasi komersial ataupun non komersial memusatkan perhatiannya *pada overall cost*. *Activity-based budgeting* berbeda

secara signifikan jika dibandingkan dengan *traditional budgeting*. Secara ringkas perbedaan *traditional budgeting* dan *activity-based budgeting* dapat dilihat pada tabel berikut ini:

<b>Fokus</b>	<b><i>Traditional Budgeting</i></b>	<b><i>Activity Based Budgeting</i></b>
Penyusunan Anggaran	Manajer Fungsional	Manajer <i>system</i> , Ketua tim, Manajer fungsi utama, Manajer fungsi pendukung
Tujuan	Menjalankan bagian dari sistem yang ada, Memenuhi kebutuhan fungsi, Melaksanakan pengendalian, <i>Cost control</i>	Melakukan <i>improvement</i> terhadap <i>system</i> , Memuaskan kebutuhan <i>customers</i> , Meraih kesempatan, <i>Cost reduction</i>

#### Perbedaan Anggaran Tradisional Dengan *Activity Based Budgeting*

<b>Perbedaan</b>	<b>Anggaran Tradisional</b>	<b><i>Activity Based Budgeting</i></b>
Unit Penganggaran	Diekspresikan sebagai biaya fungsional atau kategori pengeluaran	Diekspresikan sebagai biaya pelaksanaan aktivitas
Fokus	Sumber daya yang dibutuhkan	Keluaran atau pekerjaan yang dilakukan
Orientasi	<i>Historis</i>	<i>Continuous improvement</i>
Peran Pemasok & Pelanggan	Tidak secara normal mempertimbangkan pemasok dan pelanggan dalam penganggaran	Melakukan koordinasi dengan pemasok dan mempertimbangkan kebutuhan pelanggan dalam proses penganggaran
Tujuan Pengendalian	Memaksimalakan kinerja manajer	proses penganggaran Tujuan pengendalian Memaksimalakan kinerja manajer Menyelaraskan aktivitas perusahaan secara keseluruhan
Dasar Anggaran	Berdasarkan kinerja manajer	Berdasarkan kemanfaatan kapasitas

## 1. Mindset yang Melandasi *Activity Based Budgeting*

*Activity-based budgeting* dilandasi oleh lima mindset antara lain :

### a. *Customer Value Mindset*

Dalam penyusunan anggaran, penyusun anggaran (*budgetes*) yang terdiri dari manajer sistem, ketua tim, manajer fungsi utama, dan manajer fungsi pendukung, merencanakan aktivitas selama tahun anggaran dengan dilandasi semangat untuk memuaskan kebutuhan customer. Fokus perhatian penyusun anggaran harus diletakan pada pengelolaan aktivitas yang terdiri dari: (1) *activity elimination*, penghilangan aktivitas yang tidak menambah nilai bagi *customer*, (2) *activity reduction*, pengurangan aktivitas yang tidak menambah nilai bagi *customer*, (3) *activity sharing*, pemanfaatan aktivitas penambah nilai yang belum secara optimum digunakan, dan (4) *activity selection*, pemilihan aktivitas penambah nilai yang paling efisien.

### b. *Continuous Improvement Mindset*

Dalam penyusunan anggaran, manajer sistem memimpin anggota timnya dalam melakukan *continuous improvement* terhadap sistem yang digunakan untuk melayani customer. Manajer fungsi utama dan manajer fungsi pendukung memimpin karyawan fungsinya dalam melakukan *improvement* kualitas sumber daya manusia dan sumber daya lain (prasarana, sarana, informasi, dan teknologi) yang dimanfaatkan oleh manajer sistem. *Continuous improvement mindset* juga digunakan untuk memerangi rasa puas personel atas kinerja sumber daya manusia dan kinerja sistem yang sekarang dicapai.

### c. *Cross-functional Mindset*

Organisasi difokuskan untuk memuaskan kebutuhan customer, melalui pembentukan tiga sistem permanen, yaitu: sistem inovasi, sistem operasi, dan sistem layanan purna jual. Setiap sistem dijalankan oleh suatu tim lintas fungsional, yang anggotanya berasal dari berbagai fungsi utama organisasi. Penyusunan anggaran dilandasi oleh *cross-functional*

*mindset*. Mindset ini mampu menghasilkan perencanaan aktivitas yang kompleks, cepat, terintegrasi, dan andal untuk mengasilkan *value* bagi *customer*.

d. *Employee Empowerment Mindset*

Karyawan berada di garis depan dalam pemberian layanan kepada *customer*. Dalam proses penyusunan anggaran diperlukan pengikutsertaan dan pemberian kesempatan kepada karyawan untuk merencanakan aktivitas yang digunakan untuk melayani customer dalam proses penyusunan anggaran.

e. *Opportunity Mindset*

Hasil ekonomi (*economic result*) diperoleh organisasi dari pengeksploitasian peluang, bukan dari pemecahan masalah. Hasil diperoleh organisasi karena produk dan jasa yang dihasilkan oleh organisasi memiliki *value* bagi *customer*. *Customer* lah yang memutuskan bahwa suatu hasil mempunyai *value* baginya.

## 2. **Keuntungan Activity Based Budgeting**

Dibandingkan dengan penganggaran tradisional, penganggaran berbasis aktivitas memiliki sejumlah keunggulan, diantaranya:

- a. **Memberikan rincian aktivitas utama.** Penganggaran mencerminkan perkiraan beban kerja dan beban keuangan untuk mencapai tujuan strategis perusahaan. Metode ini memberikan daftar yang lebih rinci, terutama mengenai biaya overhead. Itu penting untuk evaluasi anggaran di kemudian hari.
- b. **Kontrol anggaran yang lebih baik.** Perusahaan mengidentifikasi kegiatan yang menambah nilai dan pemicunya. Informasi semacam ini penting untuk pengambilan keputusan dan kontrol arus kas masuk dan keluar yang lebih baik. Manajemen memperoleh gambaran yang jelas hubungan sebab-akibat antara biaya dan aktivitas dan dapat menyalurkan anggaran dengan tujuan perusahaan secara keseluruhan.

- c. **Memberdayakan sumber daya secara lebih baik dan efisien.** Manajemen dapat mengarahkan seluruh personel untuk fokus pada aktivitas utama, menghindari aktivitas-aktivitas yang tidak penting. Mereka mempunyai peran dan target yang jelas selama tahun anggaran.
- d. **Menghilangkan pemborosan uang.** Manajemen merancang anggaran dan aktivitas berdasarkan hubungan sebab-akibat. Mereka menyaring berbagai aktivitas ke dalam beberapa aktivitas utama dan menentukan konsumsi biaya. Jadi, metode ini menghilangkan semua jenis aktivitas yang tidak perlu.
- e. **Mencapai keunggulan sekaligus mengurangi beban kerja.** Sebelum merancang anggaran, manajemen seharusnya memperoleh pemahaman yang mendalam tentang bagaimana menciptakan nilai bagi pelanggan. Kemudian, mereka menentukan berbagai aktivitas untuk memenuhi hal tersebut, mulai dari pembelian input, penjualan, hingga pemberian layanan purna jual. Jadi, setiap aktivitas berkontribusi untuk memberikan nilai terbaik bagi pelanggan.
- f. **Mendukung sinergi.** Metode ini membantu dalam memandang bisnis sebagai satu kesatuan. Manajemen memetakan keterkaitan antar aktivitas dan mencoba menghilangkan segala macam kemacetan yang sering terjadi dalam kerjasama lintas divisi.

### 3. Kelemahan penganggaran berbasis aktivitas

Metode ini tidak ideal untuk semua perusahaan. Metode ini mengandung sejumlah kelemahan, sehingga beberapa perusahaan tidak mengadopsinya. Diantara kelemahan penganggaran berbasis aktivitas adalah:

- a. **Lebih mahal dan lama daripada penganggaran tradisional.** Manajemen harus mengumpulkan dan merinci informasi tentang berbagai aktivitas operasional. Rinciannya mungkin tidak hanya membutuhkan satu atau dua halaman. Mereka harus memilah dan menentukan aktivitas mana yang penting untuk sampai pada penentuan biaya. Prosesnya

- kemungkinan besar memakan waktu yang lama.
- b. **Ketidakakuratan asumsi.** Pemilahan aktivitas utama seringkali bias. Menentukan mana yang berkontribusi terhadap pendapatan dan mana yang tidak adalah sulit. Manajemen mungkin melebihkan anggaran pada aktivitas yang kurang berkontribusi terhadap pendapatan dan mengurangi anggaran untuk aktivitas sebenarnya lebih penting.
  - c. **Lebih kompleks.** Manajemen membutuhkan pemahaman yang mendalam tentang setiap aktivitas bisnis sebelum menentukan mana yang penting dan mana yang tidak. Ketidakhahaman hanya akan menghasilkan anggaran yang tidak akurat.
  - d. **Memerlukan lebih banyak sumber daya.** Manajemen mungkin harus melibatkan setiap orang untuk memetakan berbagai aktivitas yang seharusnya dilakukan. Mengapa? Masing-masing memiliki tugas dan peran terhadap operasional perusahaan. Selain itu, metode ini juga membutuhkan karyawan yang terlatih sehingga tahu seberapa penting peran mereka. Jadi, idealnya manajemen harus menanyai mereka semua. Karena alasan ini, penganggaran berbasis aktivitas cocok untuk perusahaan besar dengan operasional dan manajemen yang lebih terstruktur.

#### 4. Tahap dalam proses *activity-based budgeting* meliputi:

- a. Menganalisa Strategi  
Fokus utama dalam penyusunan strategi adalah merencanakan aktivitas untuk mendapatkan *value*. Sehingga dibuatlah strategi yang diterjemahkan dalam proses bisnis, aktivitas, dan kondisi yang sesuai. Proses ini diawali dengan analisis *customer requirements* dan pengetahuan pasar. Semisal setelah perusahaan mengetahui berapa harga yang diterima oleh *customer* kemudian perusahaan dapat menghitung berapa biaya yang sesuai untuk mencapai *profit margin* yang diinginkan.

- b. Menetapkan Panduan Perencanaan  
Untuk menerjemahkan sasaran dan tujuan strategic dalam proses anggaran diperlukan panduan ini yang dibuat oleh manajemen puncak yang kemudian disampaikan ke masing-masing manajer.
- c. Menerjemahkan Strategi ke Aktivitas  
Langkah berikutnya adalah penentuan target dari setiap aktivitas dan proses bisnisnya. Manajemen me-review proses bisnis untuk dapat meringkas dan mengeliminasi kemungkinan adanya aktiitas ganda. Analisis aktivitas dilakukan dengan melihat aktivitas yang dilakukan, banyaknya orang yang terlibat, waktu dan sumber daya yang dibutuhkan, dan penaksiran *value* dari aktivitas tersebut. Setelah dilakukan analisis, manajemen menyusun rencana aktivitas yang bersifat perbaikan dengan pendekatan *target costing*.
- d. Menetapkan Beban Kerja dan Proyek Departemen  
Di tahap ini, target penjualan produk/jasa ditetapkan untuk memproyeksikan beban kerja. Beban kerja dalam hal ini adalah jumlah volume output dimana aktivitas / proses diperlukan untuk menghasilkannya. Ada 3 tahap utama : peramalan produk, peramalan non produk (departemen pendukung), dan peramalan proyek special (ISO, sistem *computer*, dll).
- e. Menyusun Anggaran Final  
Setelah menyusun anggaran, mengestimasi pendapatan dan penghematan biaya, maka data yang dihasilkan tersebut kemudian diserahkan kepada departemen anggaran untuk dikompilasi menjadi rancangan anggaran final.

## KESIMPULAN

Manajemen berbasis aktivitas adalah pendekatan pengelolaan terpadu dan bersistem terhadap aktivitas dengan tujuan untuk meningkatkan *customer value* dan laba yang dicapai dari penyediaan *value* tersebut. Manajemen berbasis aktivitas mencakup analisis nilai proses (*process value analysis*) dan penentuan biaya proses. Pada dasarnya terdapat keterkaitan antara *Activity Based Management* (ABM) dan *Activity Based Costing* (ABC). Keterkaitan antara keduanya adalah *Activity Based Costing* memfokuskan perhatian pada aktivitas dalam mengalokasikan biaya *overhead* pada produksi sedangkan *Activity Based Management* lebih memfokuskan perhatiannya pada aktivitas-aktivitas untuk mengurangi biaya. *Activity-based budgeting* merupakan pendekatan baru dalam proses penyusunan anggaran. Pendekatan ini merupakan proses merencanakan dan mengendalikan aktivitas yang diharapkan dapat mencapai efektivitas biaya dalam anggaran, sehingga memenuhi beban kerja yang diramalkan dan tujuan strategik yang telah disepakati.

*Activity-based budgeting*, *activity-based management*, dan *activity-based cost system* merupakan system terpadu yang menjadikan *activity-based management* sebagai intinya. Ketiga system tersebut digunakan untuk menghasilkan *value* terbaik bagi *customer* melalui aktivitas yang *cost effective*. Sistem informasi biaya berbasis aktivitas menyediakan informasi biaya untuk memungkinkan manajemen melakukan pengelolaan aktivitas (*activity management*).

JIT dapat mengurangi kebutuhan akan penilaian yang sulit dengan mengubah banyak biaya umum menjadi biaya yang dapat diatribusikan secara langsung. Sedangkan sistem ABC menawarkan perbaikan yang signifikan pada keakuratan kalkulasi biaya produk, namun fokusnya menawarkan perbaikan potensial yang lebih besar lagi. Pada sistem JIT, besarnya batch adalah satu unit produksi. Oleh karena itu, semua aktivitas tingkat batch berubah menjadi aktivitas tingkat unit. Selain itu, banyak aktivitas

tingkat bacht dikurangi atau dieleminasi. Lebih lanjut, ada kemungkinan bahwa kebutuhan untuk menggunakan penggerak aktivitas atas biaya aktivitas tingkat produk secara signifikan dihilangkan karena desentralisasi aktivitas pendukung pada tingkat sel.

Walaupun JIT menghilangkan nilai ABC untuk menelusuri biaya mnufaktur ke masing-masing produk, namun sistem ABC memiliki aplikasi yang lebih luas daripada menelusuri biaya manufaktur ke produk. Untuk kebanyakan keputusan strategik dan teknis, definisi biaya produk perlu memasukkan biaya-biaya nonmanufaktur. Oleh sebab itu, pengetahuan dan pemahaman mengenai aktivitas umum dan administrasi, penelitian, pengembangan, pemasaran, pelayanan pelanggan, dan purnapembelian, serta penggerak biayanya penting untuk analisis biaya yang baik.

## SOAL

1. Apa yang dimaksud *Activity Based Management* (ABM) ?
2. Apa saja yang mensyaratkan penggunaan *Activity Based Management* (ABM) ?
3. Apa pentingnya ABM sehingga diperlukan untuk pencapaian target atau tujuan perusahaan/ ?
4. Mengapa activity based budgeting (ABB) penting bagi perusahaan ?
5. Apa perbedaan utama menyusun anggaran berbasis fungsional dan anggaran berbasis aktivitas ?
6. Apa yang dimaksud anggaran tradisional ?
7. Apa yang dimaksud dengan *Just In Time* (JIT) ?
8. Bagaimana cara kerja JIT ?
9. Apa manfaat dari JIT ?

# BAB XIV

## QUALITY COST

---

---

### A. Pengertian

#### 1. Kualitas Kesesuaian

Garrison (2014:79) menjelaskan bahwa produk yang memenuhi atau melebihi spesifikasi desain serta bebas dari cacat yang mungkin mempengaruhi penampilan atau mengurangi kinerjanya disebut sebagai produk yang memiliki kualitas kesesuaian (*quality of conformance*) yang tinggi. Sebagai contoh, jika sebuah mobil bersifat ekonomis dan tidak memiliki cacat maka mobil tersebut dapat memiliki kualitas kesesuaian yang sama dengan mobil mewah, tetapi memiliki cacat. Pembeli mobil yang bersifat ekonomis tidak berharap mobil mereka dilengkapi dengan berbagai peralatan bagus yang ada dalam mobil mewah, tetapi mereka berharap bahwa mobil tersebut bebas dari cacat.

Garvin (1988:50 – 51) menyatakan bahwa produk atau jasa yang berkualitas adalah yang memenuhi atau melebihi harapan pelanggan dalam 8 dimensi yaitu sebagai berikut :

#### a. Kinerja (*Performance*)

Dimensi kinerja untuk jasa dapat didefinisikan lebih jauh sebagai atribut daya tangkap, kepastian, dan empati. Daya tangkap (*responsiveness*) adalah keinginan untuk membantu pelanggan dan menyediakan pelayanan yang konsisten dan bersifat segera. Kepastian (*assurance*) mengacu pada pengetahuan dan keramahan karyawan serta kemampuan mereka dalam membangun kepercayaan dan keyakinan pelanggan. Empati (*emphaty*) berarti peduli dan memberikan perhatian secara individual terhadap pelanggan.

- b. Estetika (*Aesthetics*)  
Estetika berhubungan dengan penampilan wujud produk (misalnya, gaya dan keindahan) serta penampilan fasilitas, peralatan, pegawai, dan materi komunikasi yang berkaitan dengan jasa.
- c. Kemudahan perawatan dan perbaikan (*Serviceability*)  
Kemudahan perawatan dan perbaikan berkaitan dengan tingkat kemudahan merawat dan memperbaiki produk.
- d. Fitur (*Features*)  
Fitur adalah karakteristik produk yang berbeda dari produk-produk sejenis yang fungsinya sama.
- e. Keandalan (*Reliability*)  
Keandalan adalah probabilitas produk atau jasa menjalankan fungsi seperti yang dimaksudkan dalam jangka waktu tertentu.
- f. Tahan lama (*Durability*)  
Tahan lama didefinisikan sebagai jangka waktu produk dapat berfungsi.
- g. Kualitas kesesuaian (*Quality of Conformance*)  
Kualitas kesesuaian adalah ukuran mengenai apakah sebuah produk telah memenuhi spesifikasinya atau tidak.
- h. Kecocokan penggunaan (*Fitness for Use*)  
Kecocokan penggunaan adalah kecocokan dari suatu produk menjalankan fungsi- fungsi sebagaimana yang diiklankan.

Empat dimensi pertama dari kedelapan dimensi di atas merupakan atribut kualitas yang penting, tetapi sulit untuk diukur. Kinerja mengacu pada konsistensi dan seberapa baik fungsi-fungsi sebuah produk. Dalam jasa, prinsip tidak terpisahkan (*inseparability principle*) mengandung arti bahwa jasa dilakukan secara langsung dihadapan pelanggan.

Dengan demikian, perbaikan kualitas merupakan perbaikan satu atau lebih dari delapan dimensi tersebut sambil tetap mempertahankan kinerja dimensi lainnya. Dengan menyediakan produk yang lebih berkualitas daripada produk pesaing, berarti perusahaan telah mengungguli produk pesaing setidaknya dalam

satu dimensi. Sedangkan kinerja dimensi-dimensi lainnya tetap setara.

## 2. Definisi Biaya Kualitas

Menurut Garisson (2012:79), pencegahan, deteksi, dan aktivitas yang lain berkaitan dengan produk cacat memakan biaya yang sering disebut sebagai biaya kualitas. Kegiatan yang berhubungan dengan kualitas adalah kegiatan yang dilakukan karena mungkin ada atau telah terjadi kualitas yang buruk. Biaya-biaya untuk melakukan kegiatan-kegiatan tersebut disebut biaya kualitas.

Biaya kualitas (*cost of quality*) adalah biaya-biaya yang timbul karena mungkin atau telah terdapat produk yang buruk kualitasnya. Definisi ini mengimplikasikan bahwa biaya kualitas berhubungan dengan dua sub kategori dari kegiatan-kegiatan yang berkaitan dengan kualitas, yaitu:

### a. Kegiatan pengendalian

Kegiatan pengendalian (*control activities*) dilakukan oleh suatu perusahaan untuk mencegah atau mendeteksi kualitas yang buruk. Jadi, kegiatan pengendalian terdiri dari kegiatan-kegiatan pencegahan dan penilaian. Biaya pengendalian (*control cost*) adalah biaya-biaya yang dikeluarkan untuk menjalankan kegiatan pengendalian.

### b. Kegiatan karena kegagalan

Kegiatan karena kegagalan (*failure activities*) dilakukan oleh perusahaan atau oleh pelanggannya untuk merespon kualitas yang buruk. Jadi, kualitas yang buruk tersebut memang telah terjadi. Sehubungan dengan hal tersebut, biaya kegagalan (*failure cost*) adalah biaya-biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan karena telah terjadinya kegiatan karena kegagalan.

## 3. Jenis-jenis Biaya Kualitas

Garrison (2012:80 – 81) juga menyatakan bahwa definisi mengenai kegiatan-kegiatan yang berhubungan dengan kualitas juga menunjukkan adanya empat kategori biaya kualitas, yaitu:

a. Biaya pencegahan (*preventional cost*)

Biaya ini digunakan untuk mencegah kualitas yang buruk pada produk atau jasa yang dihasilkan. Sejalan dengan peningkatan biaya pencegahan, diharapkan biaya kegagalan pun akan turun. Contoh biaya pencegahan adalah biaya rekayasa kualitas, program pelatihan kualitas, perencanaan kualitas, pelaporan kualitas, pemilihan dan evaluasi pemasok, audit kualitas, siklus kualitas, uji lapangan, serta peninjauan desain.

Biaya pencegahan berkaitan dengan aktivitas untuk mengurangi jumlah produk atau jasa yang cacat. Perusahaan akan mengeluarkan biaya yang jauh lebih rendah apabila dapat mencegah terjadinya cacat dibandingkan menemukan dan memperbaiki cacat yang telah terjadi. Pengendalian proses statistik (*statistical process control*) adalah teknik yang digunakan untuk mendeteksi apakah proses yang dijalankan masih berada dalam kendali. Proses yang sudah tidak terkendali akan menyebabkan unit cacat dan mungkin akan menyebabkan ketidaksesuaian dengan mesin ataupun faktor-faktor lainnya.

b. Biaya penilaian (*appraisal cost*)

Biaya penilaian terjadi untuk menentukan apakah produk dan jasa telah sesuai dengan persyaratan atau kebutuhan pelanggan. Contoh biaya penilaian adalah biaya pemeriksaan dan pengujian bahan baku, pemeriksaan kemasan, pengawasan kegiatan penilaian, penerimaan produk, penerimaan proses, peralatan pengukuran (pemeriksaan dan pengujian), dan pengesahan dari pihak luar.

c. Biaya kegagalan internal (*internal failure cost*)

Biaya ini terjadi karena produk dan jasa yang diinginkan tidak sesuai dengan spesifikasi kebutuhan pelanggan. Ketidaksesuaian ini dideteksi sebelum dikirim kepihak luar. Kegagalan ini adalah kegagalan yang dideteksi oleh kegiatan penilaian. Contoh biaya kegagalan internal adalah biaya-biaya yang berkaitan dengan sisa bahan, pengerjaan ulang,

penghentian mesin (karena ada produk buruk yang dihasilkan mesin tersebut), pemeriksaan ulang, pengujian ulang dan perubahan desain. Biaya-biaya di atas tidak akan terjadi jika tidak terdapat produk cacat.

d. Biaya kegagalan eksternal (*external failure cost*)

Biaya ini terjadi karena produk dan jasa yang dihasilkan gagal memenuhi persyaratan atau tidak memuaskan kebutuhan pelanggan setelah produk disampaikan kepada pelanggan.

#### 4. Optimalisasi Biaya Kualitas

Manajer bertanggung jawab untuk menentukan tingkat biaya kualitas yang optimal dan menentukan proporsinya disetiap kelompok biaya kualitas. Ada dua pandangan terkait dengan optimalisasi biaya kualitas, yaitu:

a. Tingkat kualitas dapat diterima (*acceptable quality view*)

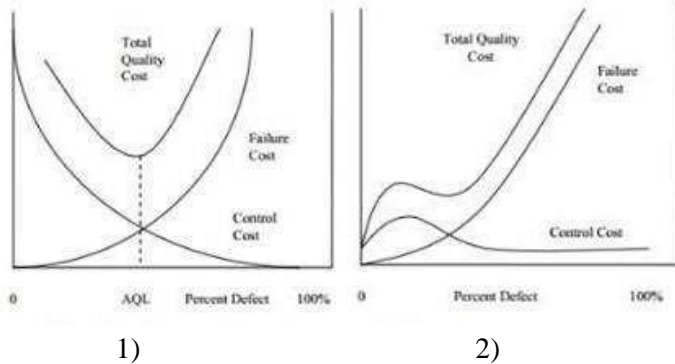
Pandangan ini berpendapat bahwa terdapat *trade off* antara biaya pengendalian dan biaya kegagalan. Jika biaya pengendalian meningkat maka biaya kegagalan berkurang. Oleh karena itu, selama penurunan biaya kegagalan lebih besar dibandingkan peningkatan biaya pengendalian maka perusahaan dapat terus melanjutkan usahanya untuk mencegah/mendeteksi unit yang tidak sesuai dengan spesifikasi. Namun, pada akhirnya akan tercapai suatu titik optimal dimana peningkatkan biaya pencegahan tidak mampu lagi menghasilkan pengurangan biaya kegagalan yang lebih tinggi. Titik ini menunjukkan tingkat minimum dari total biaya kualitas dan disebut tingkat kualitas dapat diterima (*acceptable quality level/AQL*). Ilustrasi kurva tingkat kualitas dapat diterima adalah sebagaimana gambar 2.1.

b. Tingkat kerusakan nol (*zero defect view*)

Pandangan ini berpendapat bahwa unit yang rusak/cacat harus diminimumkan sampai tidak ada lagi (nol). Sesuai dengan *robust quality model*, kerugian berasal dari produk yang tidak sesuai dengan target kualitas produksi. Semakin besar perbedaannya dengan target, semakin besar kerugian. Adanya

ketidaksesuaian realisasi dengan target akan menimbulkan biaya. Oleh karena itu, tidak ada manfaat ditetapkan batasan tertentu terhadap tingkat kualitas yang dapat diterima. Bahkan hal tersebut bisa menjerumuskan perusahaan. Tingkat optimal bagi biaya kualitas adalah pada saat produk diproduksi sesuai dengan target kualitas sehingga tidak ada lagi produk yang cacat/rusak. Ilustrasi kurva tingkat kerusakan nol adalah sebagaimana gambar 2.1.

Gambar 2.1: Kurva Tingkat Kualitas yang Dapat Diterima dan Kurva Tingkat Kerusakan Nol



- 1) Kurva Tingkat Kualitas yang Dapat Diterima
- 2) Kurva Tingkat Kerusakan Nol

#### 5. Sifat Dinamis Biaya Kualitas

Ketika perusahaan menambah biaya pencegahan dan penilaian serta menurunkan biaya kegagalan, selanjutnya mereka dapat mengurangi biaya pencegahan dan penilaiannya. Sesuatu yang awalnya berbanding terbalik berubah menjadi pengurangan yang permanen di semua kategori biaya kualitas.

Menurut Hansen dan Mowen (2004:9), strategi untuk menekan biaya kualitas adalah cukup sederhana, yaitu: 1) lakukan serangan langsung terhadap biaya kegagalan untuk memaksanya menuju titik nol, 2) lakukan investasi pada kegiatan

pencegahan yang “tepat” untuk menghasilkan perbaikan, 3) kurangi biaya penilaian sesuai dengan hasil yang dicapai, dan 4) lakukan evaluasi secara berkelanjutan dan arahkan kembali upaya pencegahan untuk mendapatkan perbaikan lebih lanjut. Strategi ini didasarkan pada premis bahwa:

- a. dalam setiap kegagalan selalu ada akar penyebabnya,
- b. suatu penyebab dapat dicegah, dan
- c. pencegahan selalu lebih murah.

## **B. Konsep Produktivitas**

### 1. Pengukuran dan pengendalian produktivitas

Produktivitas berkaitan dengan memproduksi output secara efisien dan spesifik sehingga akan ada kesinambungan antara output dan input digunakan untuk memproduksi output tersebut. Dalam konsep produktivitas dikenal istilah “Efisiensi Produksi Total” yang merupakan suatu titik dimana dua kondisi berikut terpenuhi, yaitu:

- a. Setiap bauran input digunakan untuk memproduksi output tertentu. Dengan demikian, tidak ada satupun input yang digunakan melebihi jumlah yang dibutuhkan untuk menghasilkan output.
- b. Berdasarkan bauran yang ada pada huruf a tersebut, selanjutnya dipilih bauran dengan biaya yang paling rendah.

Kondisi pada huruf a. tersebut digerakkan oleh hubungan teknis sehingga sering disebut sebagai Efisiensi Teknis atau *Technical Efficiency*. Sedangkan kondisi yang ada pada huruf b. lebih pada digerakkan oleh hubungan relatif dari harga input sehingga sering disebut sebagai Efisiensi Trade-Off Input atau *Input Trade-Off Efficiency*.

### 2. Hubungan kualitas dan produktivitas

Hubungan antara kualitas dan produktivitas adalah bahwa peningkatan kualitas dapat meningkatkan produktivitas dan juga sebaliknya. Sebagai contoh, jika pengerjaan ulang berkurang

karena menurunnya unit produk cacat maka lebih sedikit tenaga kerja dan bahan yang digunakan untuk menghasilkan output yang sama. Penurunan jumlah unit cacat memperbaiki kualitas, sementara pengurangan jumlah output yang digunakan meningkatkan produktivitas.

Oleh karena sebagian besar peningkatan kualitas mengurangi jumlah sumber daya yang digunakan untuk memproduksi dan menjual output perusahaan maka kebanyakan peningkatan kualitas secara umum akan tercermin pada ukuran-ukuran produktivitas. Namun, ada juga cara-cara lain untuk meningkatkan produktivitas. Sebuah perusahaan mungkin saja memproduksi barang dengan sedikit atau tanpa cacat, tetapi masih menjalankan proses yang tidak efisien.

### **C. Pengukuran Biaya Kualitas**

Menurut Hansen dan Mowen (2004:9), biaya kualitas merupakan penjumlahan baik *observable quality cost* maupun *hidden quality cost*.

#### *1. Observable quality cost*

*Observable quality cost* merupakan biaya kualitas yang dapat diketahui jumlahnya dari catatan yang terdapat dalam sistem akuntansi yang digunakan perusahaan.

#### *2. Hidden quality cost*

*Hidden quality cost* merupakan biaya atau kerugian yang muncul karena rendahnya kualitas tetapi jumlah biaya ini tidak dapat diketahui dari catatan akuntansi perusahaan. Untuk menentukan jumlah *hidden quality cost* diperlukan estimasi. Estimasi dapat dilakukan dengan cara berikut:

##### a. Metode pengali (*multiplier method*)

Metode ini mengasumsikan bahwa total biaya kegagalan adalah hasil pengali dari biaya-biaya kegagalan yang terukur dengan formulasi sebagai berikut.

$$\text{Total biaya kegagalan eksternal} = k (\text{biaya kegagalan eksternal yang terukur})$$

b. Metode penelitian pasar (*market research method*)

Metode ini digunakan untuk menilai dampak kualitas yang buruk terhadap penjualan dan pangsa pasar.

c. Fungsi kerugian kualitas Taguchi (*taguchi quality loss function*)

Fungsi ini mengasumsikan bahwa biaya kualitas yang tersembunyi hanya terjadi atas unit-unit yang menyimpang dari batas spesifikasi atas dan bawah. Setiap penyimpangan dari nilai target suatu karakteristik kualitas dapat menimbulkan biaya kualitas yang tersembunyi. Oleh karena itu, biaya kualitas yang tersembunyi dapat meningkat secara kuadrat pada saat nilai aktual menyimpang dari nilai target. Persamaan Taguchi diformulasikan sebagai berikut.

$$L(y) = k (y - T)^2$$

k = Konstanta proporsionalitas yang besarnya bergantung pada struktur biaya kegagalan eksternal perusahaan.

y = Nilai aktual dari karakteristik kualitas. T = Nilai target dari karakteristik kualitas. L = Kerugian kualitas.

#### **D. Pelaporan Biaya Kualitas**

##### **1. Laporan Biaya Kualitas**

Garrison (2012:76) menyatakan bahwa sebagai langkah awal dalam program perbaikan kualitas, perusahaan menyusun laporan biaya kualitas yang memberikan sebuah perkiraan adanya konsekuensi keuangan dari tingkat produk cacat yang ada di perusahaan. Laporan biaya kualitas (*quality cost report*) menguraikan biaya pencegahan, biaya penilaian, serta biaya kegagalan internal dan eksternal yang timbul dari tingkat kecacatan produk dan jasa yang dihasilkan oleh perusahaan. Manajer sering kali terkejut dengan besarnya biaya-biaya ini. Format laporan biaya kualitas adalah sebagaimana diilustrasikan dalam gambar 2.2.

Dalam ilustrasi laporan biaya kualitas tersebut, terdapat beberapa hal yang perlu untuk diperhatikan yaitu:

- a. Berdasarkan gambar 2.2.dapat diketahui bahwa biaya kualitas *Venture Company* didistribusikan secara kurang baik. Sebagian besar biaya kualitas digunakan untuk biaya kegagalan internal dan eksternal. Porsi biaya kegagalan internal pada tahun pertama jauh lebih tinggi dibandingkan dengan komponen biaya kualitas lainnya.

Gambar 2.2. Laporan Biaya Kualitas *Venture Company*

Ventura Company Quality Cost Report For Years 1 and 2				
	Year 1		Year 2	
	Amount	Percent*	Amount	Percent*
<b>Prevention costs:</b>				
Systems development .....	\$ 270,000	0.54%	\$ 400,000	0.80%
Quality training .....	130,000	0.26%	210,000	0.42%
Supervision of prevention activities .....	40,000	0.08%	70,000	0.14%
Quality improvement projects .....	210,000	0.42%	320,000	0.64%
<b>Total prevention cost .....</b>	<b>650,000</b>	<b>1.30%</b>	<b>1,000,000</b>	<b>2.00%</b>
<b>Appraisal costs:</b>				
Inspection .....	560,000	1.12%	600,000	1.20%
Reliability testing .....	420,000	0.84%	580,000	1.16%
Supervision of testing and inspection .....	80,000	0.16%	120,000	0.24%
Depreciation of test equipment .....	140,000	0.28%	200,000	0.40%
<b>Total appraisal cost .....</b>	<b>1,200,000</b>	<b>2.40%</b>	<b>1,500,000</b>	<b>3.00%</b>
<b>Internal failure costs:</b>				
Net cost of scrap .....	750,000	1.50%	900,000	1.80%
Rework labor and overhead .....	810,000	1.62%	1,430,000	2.86%
Downtime due to defects in quality .....	100,000	0.20%	170,000	0.34%
Disposal of defective products .....	340,000	0.68%	500,000	1.00%
<b>Total internal failure cost .....</b>	<b>2,000,000</b>	<b>4.00%</b>	<b>3,000,000</b>	<b>6.00%</b>
<b>External failure costs:</b>				
Warranty repairs .....	900,000	1.80%	400,000	0.80%
Warranty replacements .....	2,300,000	4.60%	870,000	1.74%
Allowances .....	630,000	1.26%	130,000	0.26%
Cost of field servicing .....	1,320,000	2.64%	600,000	1.20%
<b>Total external failure cost .....</b>	<b>5,150,000</b>	<b>10.30%</b>	<b>2,000,000</b>	<b>4.00%</b>
<b>Total quality cost .....</b>	<b>\$9,000,000</b>	<b>18.00%</b>	<b>\$7,500,000</b>	<b>15.00%</b>

\*As a percentage of total sales. In each year sales totaled \$50,000,000.

Sumber: Garrison (2012).

- b. Berdasarkan ilustrasi di atas dapat diketahui bahwa perusahaan menaikkan pengeluaran untuk aktivitas pencegahan dan penilaian pada tahun kedua. Sebagai hasilnya biaya kegagalan internal meningkat dari tahun pertama sebesar \$2,000,000.00 menjadi \$3,000,000.00 ditahun kedua. Namun, biaya kegagalan eksternal justru turun tajam dari \$5,150,000.00 pada tahun pertama menjadi hanya \$2,000,000.00 juta pada tahun kedua. Sebagai akibat dari

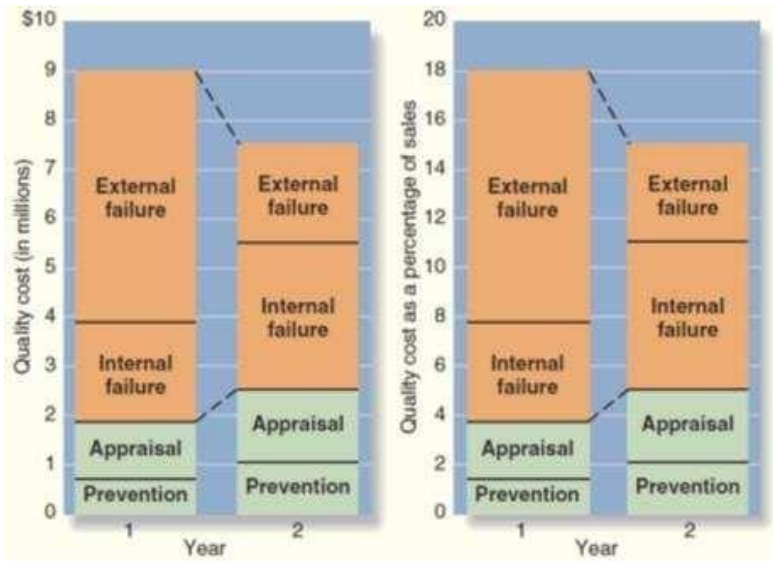
peningkatan aktivitas penilaian pada tahun kedua, banyak produk cacat yang dapat diidentifikasi sebelum produk-produk tersebut dikirim kepada konsumen. Sebagai hasilnya, terdapat peningkatan biaya untuk produk sisa (*scrap*), pengerjaan ulang, dan seterusnya. Namun, terjadi penghematan yang cukup signifikan dalam biaya garansi perbaikan, garansi penggantian, dan biaya kegagalan eksternal lainnya.

- c. Ilustrasi di atas juga menginformasikan bahwa sebagai hasil dari perhatian yang lebih besar pada pencegahan dan penilaian, total biaya kualitas menurun pada tahun kedua. Sebagai akibat dari perhatian yang besar pada pencegahan dan penilaian tersebut, total biaya kualitas total akan semakin menurun pada tahun-tahun mendatang. Oleh sebab itu, peningkatan biaya pencegahan dan penilaian di masa yang akan datang seharusnya dapat memberikan sesuatu yang lebih dari sekadar penurunan biaya kegagalan. Biaya penilaian seharusnya dapat menurun dengan adanya aktivitas pencerahan yang lebih intensif.

## 2. Laporan Biaya Kualitas dalam Bentuk Grafik

Garrison (2012:77) menyatakan sebagai tambahan untuk laporan biaya kualitas seperti yang ditunjukkan pada gambar 2.2 di atas, perusahaan sering kali juga menyediakan laporan biaya kualitas dalam bentuk grafik. Penyajian grafiknya bisa berupa diagram *pie*, grafik batang, garis tren, dan sebagainya. Informasi terkait biaya kualitas dari Venture Company dapat disajikan dalam bentuk grafik sebagaimana diilustrasikan dalam gambar 2.3. berikut.

Gambar 2.3 Laporan Biaya Kualitas *Venture Company* dalam Bentuk Grafik



Sumber: Garrison (2012)

Dari gambar di atas, grafik batang pada sebelah kiri diukur dalam skala nilai dolar dari biaya kualitas. Sedangkan pada grafik batang sebelah kanan diukur dalam skala persentase terhadap nilai penjualan. Pada kedua grafik tersebut data disusun ke atas dengan susunan biaya pencegahan berada di susunan paling bawah, kemudian biaya penilaian, dan kemudian biaya kegagalan internal dan eksternal. Tampilan persentase terhadap penjualan dalam grafik sebelah kanan memperlihatkan bahwa total biaya kualitas adalah sebesar 18% dari penjualan pada tahun pertama dan 15% pada tahun kedua. Data dalam bentuk grafik membantu manajer untuk melihat dengan lebih jelas adanya tren dan besarnya bermacam-macam biaya dalam hubungannya dengan biaya yang lain.

### 3. Manfaat Informasi Biaya Kualitas

Informasi tentang biaya kualitas memiliki manfaat-manfaat sebagai berikut.

- a. Informasi biaya kualitas membantu para manajer melihat dari sisi keuangan hal-hal yang terkait dengan produk cacat. Para manajer biasanya tidak sadar dengan besarnya biaya kualitas karena biaya-biaya ini terkait beberapa departemen serta tidak dapat ditelusuri dan diakumulasi secara normal oleh sistem biaya. Maka dari itu, ketika pertama kali disajikan dengan laporan biaya kualitas, para manajer sering kali terkejut dengan jumlah biaya yang diakibatkan oleh kualitas yang buruk.
- b. Informasi biaya kualitas membantu para manajer mengidentifikasi hal-hal penting dari masalah-masalah kualitas yang dihadapi perusahaan. Sebagai contoh, laporan biaya kualitas dapat memperlihatkan bahwa sisa bahan adalah masalah kualitas yang utama atau bahwa perusahaan mengeluarkan biaya garansi dalam jumlah besar. Dengan adanya informasi ini, para manajer mempunyai ide yang lebih bagus mengenai dimana harus memfokuskan usaha-usaha perbaikan kualitas produk perusahaan.
- c. Informasi biaya kualitas membantu para manajer melihat keberadaan biaya-biaya kualitas yang didistribusikan secara tidak baik. Umumnya, biaya-biaya kualitas seharusnya lebih difokuskan pada aktivitas-aktivitas pencegahan dan penilaian daripada aktivitas-aktivitas kegagalan.

### 4. Kelemahan Informasi Biaya Kualitas

Selain manfaat-manfaat yang telah dijelaskan sebelumnya, informasi biaya kualitas juga memiliki kelemahan-kelemahan, yaitu:

- a. Biaya kualitas hanya mengukur dan melaporkan biaya kualitas. Namun, laporan semata tidak akan dapat memecahkan masalah kualitas apapun. Masalah hanya dapat diselesaikan dengan mengambil tindakan.

- b. Hasil yang diperoleh pada program peningkatan kualitas biasanya di bawah target yang diharapkan. Pada awalnya, ketika sistem pengendalian kualitas didesain dan ditempatkan, total biaya kualitas dapat meningkat. Penurunan pada biaya kualitas tidak akan terjadi sampai program kualitas telah memberikan pengaruh untuk satu tahun atau lebih.
- c. Biaya kualitas yang paling penting, yaitu kehilangan penjualan dari konsumen yang kecewa, biasanya diabaikan dari laporan biaya kualitas karena hal itu sangat sulit untuk diukur dan diperkirakan.

## **E. Pengendalian Biaya Kualitas**

### *1. Total Quality Management*

Untuk dapat bersaing dalam lingkungan bisnis yang kompetitif, suatu perusahaan harus dapat menyediakan produk yang berkualitas dengan harga yang terjangkau. Menurut Usry (2006:7-3) untuk meniadakan produk-produk yang tidak berkualitas, produsen-produsen kelas dunia mengadopsi filosofi *Total Quality Management* (TQM). TQM merupakan sebuah pendekatan komprehensif yang dilakukan oleh sebuah perusahaan untuk meningkatkan kualitas produknya melalui peningkatan kualitas dalam keseluruhan proses dan aktivitas operasinya.

Pendekatan penerapan TQM berbeda antara satu perusahaan dengan perusahaan lainnya. Hal ini disebabkan oleh adanya produk dan proses produksi yang bervariasi di antara perusahaan-perusahaan tersebut. Namun, TQM memiliki karakteristik yang berlaku umum, yaitu:

- a. Tujuan seluruh aktivitas bisnis perusahaan adalah untuk melayani pelanggan. Perusahaan tidak bisa berasumsi bahwa mereka mengetahui apa yang terbaik bagi pelanggannya. Perusahaan harus mengidentifikasi pelanggan mereka untuk dapat mengetahui kebutuhan dari setiap pelanggan tersebut. Secara internal, proses tersebut dapat dilakukan dengan cara melakukan pertemuan antara karyawan perusahaan dengan

pelanggan-pelanggan tertentu. Secara eksternal, proses tersebut dilaksanakan melalui riset untuk mendapatkan umpan balik dari para pelanggan.

- b. Top manajemen menyediakan sebuah peran kepemimpinan yang aktif dalam perbaikan mutu

Komitmen dan keterlibatan top manajemen diperlukan untuk memberikan arah dan motivasi bagi seluruh karyawan untuk bekerja bersama-sama demi peningkatan mutu produk. Hal ini penting karena keterlibatan karyawan secara aktif dalam peningkatan mutu produk tersebut hanya akan terjadi manakala mereka memahami pentingnya peningkatan mutu produk bagi perusahaan. Salah satu cara untuk menunjukkan pentingnya perbaikan mutu produk bagi perusahaan adalah melalui partisipasi aktif top manajemen dalam aktivitas peningkatan mutu produk tersebut.

- c. Seluruh karyawan secara aktif terlibat dalam aktivitas perbaikan mutu

Perbaikan mutu produk harus dilakukan melalui perbaikan mutu pada setiap bagian dan setiap level yang ada pada perusahaan. Hal ini terutama karena setiap karyawan dalam sebuah perusahaan menghasilkan produk mereka masing-masing yang mana mayoritas dari produk-produk tersebut merupakan pelayanan bagi internal perusahaan. Oleh karenanya, kualitas output yang rendah dari suatu bagian tertentu akan mempengaruhi kinerja bagian lainnya. Dengan demikian, solusi terbaik untuk meningkatkan kualitas produk secara keseluruhan adalah dengan melibatkan setiap karyawan untuk meningkatkan kualitas output mereka masing-masing.

- d. Perusahaan memiliki sebuah sistem yang difungsikan untuk mendeteksi masalah kualitas dan menyediakan solusi bagi permasalahan tersebut serta menetapkan perbaikan mutu sebagai salah satu tujuan perusahaan

Sistem sistem yang difungsikan untuk mendeteksi masalah kualitas dan menyediakan solusi bagi permasalahan tersebut berbeda di antara satu perusahaan dengan perusahaan lainnya.

Namun, secara umum sistem tersebut merupakan sebuah pengorganisasian karyawan ke dalam tim-tim kualitas. Tim-tim tersebut akan melakukan pertemuan secara rutin untuk membahas permasalahan kualitas. Anggota tim-tim tersebut harus mencakup seluruh elemen dalam perusahaan yang meliputi pengguna maupun penghasil output-output dalam perusahaan tersebut. Di samping itu, tim tersebut harus melibatkan pula manajer yang memiliki kedudukan lebih tinggi dari level operasi. Secara umum, pertemuan rutin yang dilaksanakan oleh tim kualitas merupakan sebuah diskusi terbuka atas sebuah permasalahan tertentu. Pada tahap awal, top manajemen akan menyampaikan permasalahan kualitas yang membutuhkan penanganan yang segera. Pada tahap selanjutnya, tim kualitas akan membahas permasalahan tersebut untuk memperoleh solusi yang tepat.

- e. Perusahaan memberikan nilai yang tinggi bagi karyawannya, memberikan pelatihan yang berkesinambungan, dan mengakui setiap pencapaian prestasi Karyawan merupakan aset perusahaan yang paling berharga, bahkan pada perusahaan yang terotomatisasi sekalipun. Hal ini karena karyawan dapat melakukan aktivitas perencanaan, desain, dan pengorganisasian yang kesemuanya itu tidak dapat dilaksanakan oleh mesin. Perusahaan yang berkomitmen pada perbaikan kualitas produknya mutlak membutuhkan karyawan-karyawan yang terlatih dan bermotivasi tinggi. Untuk itu, perusahaan harus menyelenggarakan pelatihan yang memadai. Pelatihan tersebut harus meliputi pelatihan bagi pekerjaan-pekerjaan teknis maupun pelatihan lainnya seperti pelatihan pengembangan kepribadian karyawan. Di samping itu, hal yang penting untuk dilaksanakan oleh perusahaan adalah memberikan pengakuan terhadap prestasi dan kinerja yang luar biasa dari karyawannya. Pengakuan terhadap prestasi akan memberikan rasa kebanggaan bagi karyawan yang bersangkutan dan akan menciptakan *role model* bagi karyawan-karyawan yang lain.

## 2. *Continuous Quality Improvement*

Menurut Usry (2006:7-4 s.d. 7-6), cara terbaik untuk mengurangi biaya kualitas adalah dengan mengurangi kuantitas produk-produk yang berkualitas rendah. Pada mulanya perusahaan-perusahaan mengatasi permasalahan kualitas melalui peningkatan volume produksi dan strategi inspeksi. Dengan adanya peningkatan volume produksi, perusahaan akan tetap memiliki kuantitas produk yang cukup untuk memenuhi permintaan pelanggan meskipun terjadi kerusakan produk-produk selama produksi. Pendekatan ini memiliki beberapa kelemahan, yaitu:

- a. Pendekatan ini akan menyebabkan perusahaan terlambat mendeteksi kerugian produksi. Bahkan ketika kerusakan produk tersebut terdeteksi pada tahap awal produksi, sumber daya yang sudah dikeluarkan untuk produk tersebut harus tetap diakui sebagai biaya.
- b. Pendekatan ini bergantung pada kuantitas persediaan yang tinggi untuk dapat memastikan perusahaan memiliki kuantitas barang yang cukup dalam memenuhi permintaan pelanggan. Hal ini akan menyebabkan inefisiensi penggunaan sumber daya perusahaan, baik bahan baku maupun tenaga kerja. Inefisiensi tersebut dapat berasal dari kegiatan produksi secara langsung maupun dari kegiatan inspeksi atas kegiatan produksi tersebut.
- c. Kerugian produksi yang berasal dari pendekatan ini pada umumnya tidak terukur oleh perusahaan. Hal ini dikarenakan kerugian produksi tersebut berupa biaya bahan baku sisa, biaya produk rusak, dan biaya pengerjaan ulang yang biasanya akan dianggap sebagai biaya yang normal dalam sebuah proses produksi.

Sebuah pendekatan yang lebih baik untuk peningkatan kualitas adalah berfokus pada tindakan pencegahan. Tindakan pencegahan ini berupa kegiatan untuk mengidentifikasi adanya inefisiensi yang dilanjutkan dengan penyusunan rencana yang

sistematis untuk meniadakan penyebab inefisiensi tersebut. Filosofi dasar dari pendekatan ini adalah sebuah kepercayaan bahwa peningkatan biaya pencegahan akan mengurangi terjadinya produk rusak atau cacat sehingga biaya kualitas secara umum dapat ditekan. Pendekatan ini dimulai dari proses desain dan berlanjut pada seluruh tahapan produksi.

Dalam pendekatan ini seluruh sumber daya yang dibutuhkan dalam proses produksi sebuah produk harus diminimalisasi. Di samping itu produksi harus menggunakan sumber daya yang terstandarisasi untuk dapat mengurangi biaya yang dihasilkan sebagai akibat terjadinya desain ulang produk. Bahan baku harus bebas dari kerusakan dan kuantitas yang dikehendaki harus tersedia ketika dibutuhkan.

Fasilitas produksi harus diorganisasikan untuk mendorong adanya efisiensi. Serangkaian proses yang dibutuhkan untuk proses produksi harus ditempatkan dalam keadaan yang berdekatan. Hal ini akan meminimalisasi biaya pemindahan bahan baku dan akan meningkatkan koordinasi selama proses produksi. Jika dibutuhkan mesin-mesin harus selalu di-*upgrade* dan mendapatkan pemeliharaan yang memadai sehingga tidak menyebabkan kemacetan proses produksi. Karyawan tidak hanya dilatih untuk melaksanakan pekerjaan secara efisien tetapi lebih dari itu mereka harus senantiasa dimotivasi untuk melakukan perbaikan berkesinambungan atas proses kerja dan output yang dihasilkannya.

Pentingnya tindakan pencegahan tersebut tidak berarti meniadakan tindakan inspeksi. Namun, sebuah pendekatan inspeksi yang lebih dinamis harus dilaksanakan. Salah satu contoh pendekatan tersebut adalah dengan penggunaan kontrol proses statistik untuk memonitor kualitas produksi dan mengurangi variabilitas produk. Kontrol proses statistik adalah sebuah metode pengukuran dan monitoring terhadap variabilitas output selama proses produksi. Output dari sebuah proses produksi dipandang sebagai variabel acak dengan sebuah rata-rata dan standar deviasi. Karakteristik-

karakteristik yang dikehendaki dari sebuah produk (seperti panjang, lebar, berat, bentuk, keseragaman, kemulusan, persentase kemurnian, dll) harus didefinisikan untuk selanjutnya sebuah tingkat toleransi produksi harus ditentukan. Tingkat toleransi tersebut dapat dinyatakan sebagai sebuah rentang output yang dapat diterima dengan batas atas dan batas bawah tertentu. Tujuan dari penggunaan kontrol proses secara statistik ini adalah untuk menentukan kapan sebuah proses produksi memerlukan tindakan korektif. Output dari produksi produksi disampel secara periodik sepanjang proses produksi tersebut. Rata-rata dari sampel tersebut kemudian dibandingkan dengan spesifikasi yang telah ditentukan. Dalam hal terjadi penyimpangan yang signifikan terhadap spesifikasi yang telah ditentukan tersebut maka penyebab dari penyimpangan tersebut harus dicari. Untuk selanjutnya tindakan korektif harus dilakukan.

Upaya perbaikan kualitas juga harus dilaksanakan pada aktivitas-aktivitas pemasaran. Evaluasi harus dilaksanakan terhadap proses pengepakan, efektivitas periklanan, metode penjualan, imej produk, serta proses distribusi dan pengiriman produk dalam rangka meningkatkan pelayanan terhadap pelanggan. Penilaian kinerja juga harus meliputi kegiatan survei terhadap pelanggan yang ada untuk mengetahui tingkat kepuasan, jumlah komplain, jumlah perbaikan bergaransi, jumlah keterlambatan pengiriman produk, dan lain-lain. Tidak ada jalan pintas untuk mencapai kualitas. Perbaikan kualitas merupakan sebuah proses berkelanjutan dari perbaikan-perbaikan kualitas pada satu bagian dan bagian lainnya. Oleh karena itu, perbaikan mutu berkelanjutan merupakan upaya yang konstan dari keseluruhan bagian perusahaan – manajemen dan karyawan – bekerja bersama, menciptakan sedikit demi sedikit perbaikan.

Konsep perbaikan mutu berkelanjutan berbeda dengan konsep optimisasi. Optimisasi merupakan sebuah pendekatan yang statis untuk menemukan solusi terbaik, baik berupa laba tertinggi atau biaya terendah, dari sebuah hambatan tertentu yang bersifat konstan. Adapun perbaikan mutu berkelanjutan merupakan sebuah pendekatan pemecahan masalah yang dinamis. Perbaikan mutu berkelanjutan berasumsi bahwa hambatan yang dihadapi senantiasa berubah seiring

dengan perubahan teknik produksi, praktik terbaik, maupun perubahan kebutuhan pelanggan. Konsep utama yang dianut adalah bahwa sesuatu yang dianggap ideal tidak bersifat absolut dan tidak dapat diketahui sehingga memerlukan upaya berkelanjutan dari setiap individu untuk bekerja bersama-sama memperbaiki mutu produk.

## KESIMPULAN

Biaya kualitas terjadi sebagai akibat adanya produk cacat atau pun produk yang tidak berkualitas. Secara umum, biaya tersebut dapat diklasifikasikan sebagai biaya pencegahan, biaya penilaian, biaya kegagalan internal, dan biaya kegagalan eksternal. Biaya pencegahan merupakan biaya yang terjadi dalam rangka mencegah dihasilkannya produk cacat. Biaya penilaian adalah biaya yang terjadi dalam rangka memastikan bahwa tidak ada produk cacat yang terkirim kepada pelanggan. Biaya kegagalan internal adalah biaya yang terjadi sebagai akibat terdeteksinya keberadaan produk cacat sebelum produk tersebut dikirim kepada pelanggan. Biaya kegagalan eksternal adalah biaya yang terjadi sebagai konsekuensi dari terjadinya pengiriman produk cacat kepada pelanggan. Biaya kegagalan eksternal dapat berupa perbaikan, penggantian, maupun kehilangan pelanggan dimasa yang akan datang.

Sebagian besar ahli setuju bahwa upaya manajemen dalam meminimalisasi produk cacat harus difokuskan pada tindakan pencegahan. Investasi yang kecil dalam tindakan pencegahan dapat menghasilkan pengurangan yang signifikan pada biaya penilaian, biaya kegagalan internal, dan biaya kegagalan eksternal.

Informasi terkait biaya kualitas diikhtisarkan pada laporan biaya kualitas. Laporan ini menunjukkan jumlah biaya kualitas yang terjadi beserta signifikansi dan tren dari biaya tersebut. Laporan biaya kualitas akan membantu manajer memahami pentingnya biaya kualitas, mengidentifikasi area-area permasalahan, dan melakukan penilaian bagaimana seharusnya biaya kualitas didistribusikan.

## SOAL

1. Apa yang dimaksud biaya kualitas ? Disertai dengan contoh !
2. Apa yang menyebabkan timbulnya biaya kualitas ?
3. Sebutkan dan jelaskan biaya apa saja yang muncul dalam biaya kualitas ?
4. Mengapa biaya kualitas itu sangat penting bagi perusahaan !
5. Biaya Pencegahan (*Prevention Cost*), Biaya Penilaian (*Appraisal Cost*), Biaya Kegagalan (*Failure Cost*) berikan contoh masing-masing !

## DAFTAR PUSTAKA

- Anthony dan Govindarajan (2004) *Manajemen Control System*, Editon New York, Richard D. Irwin. Mc. Grawhill
- Blocher, Cokins.2011.*Akuntansi Manajemen*. Edisi II. Jakarta: UPP STIM YKPN
- Halim, Abdul.2013. *Akuntansi Manajemen*. Edisi kedua. Penerbit BPFE, Yogyakarta.
- Hansen Don R, Maryanne M, dan Mowen. 2012. *Akuntansi Manajerial*. Buku 1. Edisi 8. Jakarta: Salemba Empat.
- Garrison, R.H., Noreen, E.W., 2017. *Managerial Accounting*, 16th Edition. New York: McGraw-Hill/Irwin.
- Garrison, R.H., Noreen, E.W., 2017. *Managerial Accounting*, 16th Edition. New York: McGraw-Hill/Irwin
- Garrison, Ray W. and Eric W. Noreen, *Managerial Accounting*, *sixthteenth* edition, McGraw-Hill Companies, 2018.
- Hansen, Don R., Maryanne M. Mowen, and Dan L. Heitger. 2021 *Cost Management*. Fifth edition. Cengage Learning,.
- Hansen, Don R dan Maryanne M. Mowen. (2009). *Akuntansi Manajerial Buku 2* Edisi 8. Jakarta: Salemba Empat
- Hariyani, D.S., 2018. *Akuntansi Manajemen*. Malang: Aditya Media Publishing.
- Mulyadi. 2010. *Sistem Akuntansi*. Edisi Tiga. Cetakan Ketiga. Jakarta: Salemba Empat.
- Mulyadi. 2001. *Akuntansi Manajemen ,Konsep, Manfaat dan Rekayasa*. Jakarta: Salemba Empat.
- Marianus sinaga, *Cost Accounting, a manajemen emphasis*, 6th edition,(Jakarta: Erlangga,1996)
- Simamora, H. 2012. *Akuntansi Manajemen*. Jakarta: Star Gate Publisher.
- Supriyono. 2001. *Akuntansi Manajemen*. Edisi Ketiga. Yogyakarta: BPFE UGM

- Usry, Carter. (2006) *Cost Accounting (Akuntansi Biaya) Edisi 13*.  
Jakarta: Salemba Empat.
- Wiratna, Sujarweni.V. 2016. *Akuntansi Manajemen, Teori dan Aplikasi*. Yogyakarta: Pustaka Baru Press

# AKUNTANSI MANAJEMEN

— (Mix Konvensional dan Kontemporer) —



Penulis buku ini dosen tetap pada Fakultas Ekonomi Departemen Akuntansi sejak tahun 1995, menyelesaikan S1 tahun 1994 di Universitas Hasanuddin Makassar, S2 tahun 2003 di Universitas Padjadjaran Bandung, S3 tahun 2014 di Universitas Hasanuddin.

Penulis pernah menjabat sebagai Sekretaris Departemen Akuntansi UNHAS 2005-2009, Direktur Keuangan DUE LIKE 2006-2007 Fak. Kedokteran, Kepala Bidang Keuangan Rumah sakit Pendidikan UNHAS satu Periode 2010-2014, Ketua Jurusan Akuntansi 2016-2020 STIE Nusantara Makassar. Tahun, 2017 sampai sekarang sebagai Komite Audit Bank Hasa Mitra Makassar, Tahun 2018-2022 Internal Auditor Pesantren IMMIM Makassar, Tahun 2018-2021 Sekretaris Senat. Ketua Pusat Pengembangan dan Keuangan Daerah (PPKD) FEB UNHAS 2018-2022, Ketua Program Megister Keuangan Daerah (MKD) 2022 – 2026.

Penulis sampai sekarang masih aktif melakukan penelitian dan pengabdian masyarakat, menulis jurnal, buku dan sejak tahun 2003 sampai sekarang masih menjadi konsultan keuangan daerah serta memberikan Bimbingan Teknis Penyusunan Anggaran dan Pengelolaan Keuangan bagi PEMDA (SKPD/OPD) dan Bimbingan Teknis Anggota DPRD di wilayah Sulawesi, Kalimantan, Papua, dan Maluku.

Penerbit K-Media  
Bantul, Yogyakarta  
kmediacorp  
kmedia.cv@gmail.com  
www.kmedia.co.id

