

BAB II

SISTEM AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN

2.1. Sistem Pengendalian Manajemen

2.1.1. Pengertian Sistem Pengendalian Manajemen

Perusahaan yang telah cenderung terdesentralisasi membutuhkan adanya sistem pengendalian manajemen, yaitu suatu sistem yang digunakan manajemen untuk menjamin organisasi melaksanakan strateginya secara efisien dan efektif dalam rangka mencapai tujuan yang telah ditetapkan dalam proses perencanaan strategik.² Sistem pengendalian manajemen terdiri atas dua unsur, yaitu struktur pengendalian manajemen dan proses pengendalian manajemen.³

2.1.2. Struktur Pengendalian Manajemen

Struktur dari sistem pengendalian adalah pusat pertanggungjawaban. Kegiatan pusat pertanggungjawaban sendiri terdiri dari pengolahan masukan yang dapat berupa tenaga kerja, bahan dan jasa menjadi keluaran. Keluaran yang dihasilkan oleh pusat pertanggungjawaban dapat berupa produk (berwujud) atau jasa (tak berwujud).

Di dalam sistem pengendalian manajemen masukan dan keluaran diukur dalam satuan uang. Masukan yang dinyatakan dalam satuan uang merupakan biaya, sedangkan keluaran yang dinyatakan dalam satuan uang merupakan pendapatan atau penghasilan bagi pusat pertanggungjawaban. Pusat pertanggungjawaban dalam organisasi diukur prestasinya berdasarkan masukan

dan keluaran atau selisih antara masukan dan keluaran. Berdasarkan pengukuran prestasi tersebut, pusat pertanggungjawaban dapat digolongkan menjadi:⁴ 1) Pusat Biaya, 2) Pusat Pendapatan, 3) Pusat Laba, dan 4) Pusat Investasi

2.1.3. Proses Pengendalian Manajemen

Proses pengendalian manajemen adalah cara bekerjanya tiap pusat pertanggungjawaban dengan menggunakan informasi yang mengalir didalamnya. Proses pengendalian manajemen terdiri atas penyusunan program, penyusunan anggaran, pelaksanaan dan pengukuran, serta analisis dan pelaporan.⁵ Keempat tahap tersebut dilaksanakan dengan suatu urutan, setiap tahap akan merupakan dasar untuk tahap berikutnya dan terjadi sebagai suatu siklus reguler di dalam perusahaan.

2.2. Akuntansi Pertanggungjawaban

Akuntansi pertanggungjawaban (*responsibility accounting*) adalah sistem yang mengukur berbagai hasil yang dicapai oleh setiap pusat pertanggungjawaban menurut informasi yang dibutuhkan oleh para manajer untuk mengoperasikan pusat pertanggungjawaban mereka. Informasi akuntansi pertanggungjawaban merupakan dasar analisis prestasi manajer dan memotivasi para manajer dalam melaksanakan rencana perusahaan.

² Anthony and Dearden, Management Control System, (Home Wood, Illinois: Richard D. Irwin, 1984) Fifth Edition, p.4

³ Ibid

⁴ R.A. Supriyono, Akuntansi Manajemen 2: Struktur Pengendalian Manajemen, (Yogyakarta: STIE – BPFE, 1989), Edisi I, hal.27

⁵ R.A. Supriyono, Akuntansi Manajemen 3: Proses Pengendalian Manajemen, (Yogyakarta: STIE – BPFE, 1985), hal. 5

Akuntansi pertanggungjawaban didefinisikan sebagai berikut :⁶

“Suatu sistem akuntansi yang disusun sedemikian rupa sehingga pengumpulan dan pelaporan biaya dan pendapatan dilakukan sesuai dengan pusat pertanggungjawaban dalam organisasi dengan tujuan agar dapat ditunjukkan orang atau sekelompok orang bertanggung jawab atas penyimpangan biaya dan pendapatan yang dianggarkan.”

Dari definisi tersebut dapat disimpulkan :

1. Akuntansi pertanggungjawaban merupakan suatu sistem akuntansi yang disusun sesuai dengan struktur organisasi pada perusahaan dengan ciri memisahkan tugas, wewenang dan tanggung jawab masing-masing secara jelas dan tegas.
2. Akuntansi pertanggungjawaban digunakan untuk merencanakan, mengumpulkan, melaporkan biaya-biaya dengan mengidentifikasi secara langsung kepada manajer yang bertanggung jawab atas terjadinya biaya-biaya tersebut.
3. Akuntansi pertanggungjawaban dimaksudkan untuk menyediakan informasi yang diperlukan untuk kegiatan pengendalian, pengumpulan dan pelaporan biaya dan penghasilan dilakukan sesuai dengan bidang pertanggungjawaban dalam organisasi agar dapat diketahui siapa yang bertanggung jawab terhadap penyimpangan-penyimpangan yang terjadi.

Dalam akuntansi pertanggungjawaban terdapat empat elemen inti yaitu :

- a. Penetapan tanggung jawab

⁶ Mulyadi, Akuntansi Biaya, (Yogyakarta, BPFE – UGM, 1990), Edisi 4, hal.347

b. Penetapan ukuran kinerja

c. Penilaian kinerja

d. Pemberian penghargaan

2.2.1. Penetapan Tanggung Jawab

Sistem akuntansi pertanggungjawaban tradisional berfokus ke unit organisasi dan manajer yang bertanggung jawab atas unit organisasi tersebut. Pertama kali dibentuk pusat-pusat pertanggungjawaban, kemudian ditetapkan manajer yang bertanggung jawab atas pusat pertanggungjawaban tersebut.

Sistem informasi biaya berbasis aktivitas berfokus ke proses dan tim yang bertanggung jawab atas proses tersebut.

2.2.2. Penetapan Ukuran Kinerja

Untuk mengukur kinerja unit organisasi yang dibentuk, ditentukan ukuran kinerja. Dalam akuntansi pertanggungjawaban tradisional, anggaran dan biaya standar merupakan ukuran kinerja manajer unit organisasi yang dibentuk. Standar yang ditetapkan cenderung tidak diubah sepanjang tahun. Di samping itu, standar merupakan acuan yang harus dicapai sepanjang standar tersebut diberlakukan.

Dalam sistem informasi biaya berbasis aktivitas, standar dipakai sebagai ukuran kinerja. Standar ditentukan untuk setiap proses, bukan standar untuk unit organisasi. Standar berkaitan dengan efisiensi proses dan produktivitas keluaran proses.

2.2.3. Penilaian Kinerja

Dalam sistem akuntansi pertanggungjawaban tradisional, kinerja diukur dengan cara membandingkan biaya sesungguhnya dengan biaya yang dianggarkan.

Dalam sistem informasi biaya berbasis aktivitas, kinerja diukur berdasarkan waktu, kualitas dan efisiensi. Tujuan yang hendak dicapai adalah penyediaan produk yang berbiaya rendah dan berkualitas tinggi, pada waktu yang tepat.

2.2.4. Pemberian Penghargaan

Dalam sistem akuntansi pertanggungjawaban tradisional, sistem penghargaan didesain untuk mendorong manajer melakukan pengelolaan terhadap biaya.

Dalam sistem informasi biaya berbasis aktivitas, sistem penghargaan didesain lebih kompleks. Individu yang diukur kinerjanya dituntut untuk bertanggung jawab terhadap kinerja tim dan sekaligus kinerja individu. Maka penghargaan berbasis kelompok lebih cocok dibandingkan dengan penghargaan yang bersifat individual.

Penghargaan dapat digolongkan ke dalam dua kelompok: penghargaan intrinsik dan penghargaan ekstrinsik.

1. Penghargaan intrinsik, berupa rasa puas diri yang diperoleh seseorang yang telah berhasil menyelesaikan pekerjaannya dengan baik dan telah mencapai sasaran tertentu.
2. Penghargaan ekstrinsik, terdiri dari kompensasi yang diberikan kepada karyawan, baik yang berupa :
 - a. Kompensasi langsung adalah pembayaran langsung berupa gaji atau upah pokok, honorarium lembur dan hari libur, pembagian laba, pembagian saham, dan berbagai bonus lain yang didasarkan atas kinerja karyawan.
 - b. Kompensasi tidak langsung adalah semua pembayaran untuk kesejahteraan karyawan seperti : asuransi kecelakaan, asuransi hari tua, honorarium liburan, dan tunjangan masa sakit.
 - c. Kompensasi non keuangan, dapat berupa sesuatu yang ekstra yang diberikan oleh perusahaan kepada karyawan seperti kenaikan jabatan, ruang kerja yang nyaman dan mewah, rekening pengeluaran yang ditanggung perusahaan, dan sebagainya.

Distribusi penghargaan ekstrinsik, baik yang langsung, tidak langsung, meupun non keuangan memerlukan data hasil kinerja karyawan agar penghargaan tersebut dirasakan adil oleh karyawan yang menerima penghargaan tersebut. Pembagian penghargaan yang dipandang tidak adil menurut persepsi karyawan yang menerimanya maupun yang tidak menerimanya akan berakibat timbulnya perilaku yang tidak semestinya.

Selain itu akuntansi manajemen juga memberikan tiga tipe sistem akuntansi pertanggungjawaban yaitu : berdasarkan fungsional, berdasarkan aktivitas, dan berdasarkan strategi. Suatu perusahaan seharusnya memilih sistem yang cocok dengan kebutuhan dan perekonomian lingkungan operasionalnya.

2.2.5. Tujuan Sistem Akuntansi Pertanggungjawaban

Sistem akuntansi pertanggungjawaban dirancang sesuai dengan struktur organisasi yang ada di dalam perusahaan dan akan menghasilkan laporan pertanggungjawaban untuk setiap pusat pertanggungjawaban sesuai dengan tanggung jawab manajer. Tujuan dari akuntansi pertanggungjawaban adalah :

1. Untuk pengendalian, yaitu dengan membandingkan anggaran dengan realisasinya sehingga penyimpangan yang terjadi dapat diketahui dan dianalisis.
2. Penilaian prestasi yang dihubungkan dengan pihak yang bertanggung jawab.
3. Tindakan yang perlu dilakukan untuk mengatasi penyimpangan yang timbul.
4. Untuk memotivasi para manajer supaya dapat melaksanakan tugasnya dengan lebih baik.

2.2.6. Syarat Pokok Penerapan Sistem Akuntansi Pertanggungjawaban

Dalam penerapan akuntansi pertanggungjawaban harus dipenuhi beberapa prasyarat agar sistem akuntansi pertanggungjawaban tersebut dapat berjalan secara efektif dan sesuai dengan tujuan yang terkandung didalamnya. Prasyarat tersebut meliputi :⁸

⁸ Mulyadi, Akuntansi Biaya : Penentuan Harga Pokok dan Pengendalian Biaya, (Yogyakarta, BPFE – UGM, 1990), Edisi 4 hal.347

1. Organisasi yang terdiri dari pusat-pusat pertanggungjawaban dan yang terdapat desentralisasi wewenang didalamnya.
2. Anggaran biaya yang disusun menurut pusat-pusat pertanggung jawaban
3. Penggolongan biaya sesuai dengan dapat dikendalikan tidaknya biaya oleh manajer pusat pertanggungjawaban.
4. Sistem akuntansi biaya yang disesuaikan dengan struktur organisasi.
5. Sistem pelaporan biaya kepada manajer yang bertanggung jawab.

2.2.7. Bentuk-Bentuk Pusat Pertanggungjawaban

Pusat pertanggungjawaban merupakan salah satu elemen dari suatu struktur sistem pengendalian manajemen. Pusat pertanggungjawaban (*responsibility center*) merupakan suatu unit organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggung jawab atas unit yang dipimpinya. Setiap pusat pertanggungjawaban akan mengkonsumsi masukan tertentu menjadi keluaran tertentu.

Masukan suatu pusat pertanggungjawaban yang diukur dalam satuan uang disebut biaya. Keluaran suatu pusat pertanggungjawaban yang dijual ke pihak luar disebut pendapatan. Hubungan antara masukan dan keluaran suatu pusat pertanggungjawaban dapat diukur secara kuantitatif. Berdasarkan karakteristik masukan dan keluarannya pusat pertanggungjawaban dapat dibedakan menjadi empat jenis, yaitu :⁹

1. Pusat Biaya (*Cost Center*)

Pusat biaya adalah suatu pusat pertanggungjawaban yang prestasi manajernya diukur atas dasar biaya. Pusat biaya mengkonsumsi masukan dan menghasilkan keluaran, namun keluaran pusat biaya tidak diukur dalam bentuk pendapatan. Hal ini disebabkan karena manajer pusat biaya tidak dapat mengendalikan pendapatan penjualan atas keluaran yang dihasilkan dan keluaran pusat biaya tidak dapat atau sulit diukur secara kuantitatif. Atas dasar karakteristik hubungan antara masukan dan keluarannya pusat biaya digolongkan menjadi :¹⁰

a. Pusat Biaya Teknik (*Engineered Expense Center*)

Pusat biaya teknik atau pusat biaya standar adalah pusat biaya yang sebagian besar biayanya mempunyai hubungan fisik yang erat dan nyata dengan keluarannya.

b. Pusat Biaya kebijakan (*Discretionary Expense Center*)

Pusat biaya kebijakan adalah pusat biaya yang sebagian besar biayanya tidak mempunyai hubungan langsung atau hubungan proporsional atau hubungan fisik yang nyata dengan keluarannya.

2. Pusat Pendapatan (*Revenue Center*)

Pusat pendapatan adalah suatu pusat pertanggungjawaban dari suatu organisasi yang prestasi manajernya dinilai atas dasar pendapatan yang diperoleh, yang diukur atas dasar satuan moneter pendapatan yang dihasilkannya.

⁹ R.A. Supriyono, Akuntansi Manajemen 2, op.cit., hal 27

3. Pusat Laba (*Profit Center*)

Pusat laba adalah pusat pertanggungjawaban yang prestasi manajernya dinilai atas dasar selisih pendapatan dengan biaya dalam pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya. Dalam pusat laba, masukan dan keluaran diukur dalam satuan moneter untuk menghitung laba.

Pembentukan pusat laba dan pusat investasi menyebabkan perubahan organisasi fungsional menjadi organisasi divisional.¹¹ Pengukuran kemampuan laba divisi dapat menggunakan dua macam cara, yaitu :¹²

a. Pengukuran prestasi manajemen

Pengukuran prestasi manajemen menekankan pada penilaian seberapa baik manajer suatu pusat pertanggungjawaban bekerja. Dalam pengukuran ini, pengukuran prestasi laba suatu pusat laba hanya dibatasi pada laba yang dapat dipengaruhi atau dikendalikan oleh manajer pusat laba yang diukur.

b. Pengukuran prestasi ekonomi

Pengukuran prestasi ekonomi menitikberatkan pada seberapa baik pusat laba bekerja sebagai kesatuan ekonomi. Dalam ini prestasi manajer suatu pusat laba tidak hanya ditentukan oleh laba yang dapat dipengaruhi atau dikendalikan oleh manajer pusat laba yang diukur, tetapi juga meliputi pendapatan dan biaya dari alokasi. Hal ini menimbulkan beberapa masalah yang harus diselesaikan antara lain tentang pendapatan dan biaya bersama, penentuan transfer, pemakaian konsep laba dan konsep investasi.

¹⁰ Ibid., hal.31

¹¹ Ibid., hal. 75

¹² Ibid., hal. 87

Konsep-konsep laba yang bersangkutan dengan divisi yaitu: 1) Laba kontribusi divisi, 2) Laba terkendali divisi, 3) Laba langsung divisi, 4) Laba bersih divisi sebelum pajak, 5) Laba bersih divisi setelah pajak.

4. Pusat Investasi (*Investment Center*)

Pusat investasi adalah pusat pertanggungjawaban yang prestasi manajernya dinilai atas dasar pendapatan, biaya dan sekaligus aktiva, modal atau investasi pada pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya.¹³ Jadi, prestasi manajer ini dinilai atas dasar laba dan investasi yang diperlukan untuk memperoleh laba. Pengukuran prestasi pusat investasi dapat dilakukan dengan dua cara, yaitu :

a. *Return On Investment (ROI)*

ROI adalah suatu pengukur pusat investasi dengan cara menentukan besar rasio laba dengan investasinya. Jika ROI diharapkan 18% pertahun, maka prestasinya dinilai baik jika ROI sesungguhnya dicapai minimal atau lebih besar dari 18%. Rumus perhitungan ROI adalah :

ROI = Rasio laba terhadap penjualan x Perputaran Investasi

$$= \frac{\text{Laba}}{\text{Penjualan}} \times \frac{\text{Penjualan}}{\text{Investasi}} \times 100\%$$

$$= \frac{\text{Laba}}{\text{Investasi}} \times 100\%$$

¹³ Ibid., hal. 29

Keunggulan ROI :

1. Mendorong manajer untuk memfokuskan pada hubungan antara penjualan, beban, dan investasi, sebagaimana yang diharapkan dari manajer pusat investasi.
2. Mendorong manajer memfokuskan pada efisiensi biaya.
3. Mendorong manajer memfokuskan pada efisiensi aktiva operasi.

Kelemahan ROI :

1. ROI mengakibatkan fokus yang sempit pada profitabilitas keseluruhan perusahaan.
2. ROI mendorong para manajer untuk berfokus pada kepentingan jangka pendek dengan mengorbankan kepentingan jangka panjang.

b. *Residual Income (RI)*

RI adalah laba yang dihitung dari selisih antara laba sebelum pajak dikurangi dengan biaya modal yang diperhitungkan atas investasi. Biaya modal yang diperhitungkan tersebut merupakan biaya kesempatan atas investasi yang ditanamkan pada perusahaan.

Meskipun RI lebih unggul daripada ROI, namun ROI lebih banyak digunakan dalam praktek. Hal ini disebabkan :

- Perusahaan enggan untuk menentukan biaya modal yang diperlukan untuk mengukur RI.
- Para manajer lebih mengutamakan pengukuran profitabilitas dalam tingkat presentase sebagaimana menggunakan ROI untuk membandingkan dengan pengukuran keuangan lain.

Dari keempat bentuk pusat pertanggungjawaban tersebut di atas, pusat investasi adalah yang paling besar modal kerjanya. Karena sumber dana yang dimiliki perusahaan terbatas, maka manajemen harus menilai apakah laba yang dihasilkan suatu divisi atau perusahaan secara keseluruhan sepadan dengan investasinya.

2.3. Pengertian dan Struktur Organisasi

2.3.1. Pengertian Organisasi

Organisasi adalah suatu interaksi kegiatan antara dua individu atau lebih yang diarahkan dalam rangka mencapai tujuan tertentu.¹⁴ Pengertian tersebut mengandung makna bahwa :

1. Organisasi adalah suatu wadah atau tempat dari sekumpulan orang atau badan yang disebut anggota.
2. Organisasi berjalan di bawah suatu pimpinan yang mengarahkan atau mengendalikan kerja sama para anggotanya yang didasarkan atas hak kewajiban atau tanggung jawab masing-masing untuk mencapai tujuan.

Supaya organisasi dapat berjalan dengan baik maka diperlukan suatu prinsip yang dapat dijadikan pedoman pelaksanaan. Organisasi yang baik harus dapat mengintegrasikan operasi dengan baik, tetapi efektif dalam sistem pengendalian intern dan juga di dalam pengendalian biayanya.

¹⁴ R.A. Supriyono, Akuntansi Manajemen I, op.cit., hal. 95

2.3.2 Struktur Organisasi

Struktur organisasi adalah susunan sistem hubungan antar posisi-posisi kepemimpinan yang ada dalam suatu organisasi.¹⁵ Struktur organisasi juga memperlihatkan bagaimana organisasi mengatur mekanisme kerja dari masing-masing departemen atau bagian dalam rangka melaksanakan setiap tindakan, baik berupa pekerjaan maupun berupa keputusan-keputusan. Walaupun organisasi dapat dijumpai dalam berbagai bentuk dan ukuran, namun sebenarnya organisasi dapat dibagi tiga dalam kategori umum, yaitu :

1. Struktur Organisasi Fungsional

Dalam struktur organisasi fungsional, organisasi dibagi menjadi beberapa fungsi dan setiap manajer bertanggung jawab terhadap salah satu dari berbagai fungsi yang ada dalam organisasi. Fungsi-fungsi yang ada antara lain fungsi produksi, fungsi pemasaran, fungsi administrasi dan umum. Keuntungan struktur organisasi fungsional adalah :

- a. Organisasi mempunyai potensi yang besar untuk bekerja efisien karena organisasi mengarah pada operasi skala besar dan spesialisasi kegiatan sehingga dapat meningkatkan efisiensi dan keahlian.
- b. Dapat mendorong kualitas supervisor dan pelayanan teknis yang baik.
- c. Manajer dapat mengkoordinasikan beberapa kegiatan dibawahnya dengan lebih efektif karena garis pertanggungjawaban relatif lebih tegas.

¹⁵ Ibid., hal.98

Sedangkan kelemahannya adalah :

- a. Sulitnya menentukan kontribusi dan tanggung jawab setiap manajer bagian dalam pencapaian tujuan organisasi.
- b. Kurang efektifnya pembuatan keputusan karena sulitnya koordinasi bagian-bagian dalam organisasi.

2. Struktur Organisasi Divisional

Dalam struktur organisasi divisional, organisasi dibagi menjadi beberapa divisi, dan setiap divisi terdiri dari beberapa fungsi seperti pada struktur organisasi fungsional. Manajer divisi bertanggung jawab terhadap beberapa fungsi yang ada dibawahnya. Untuk kepentingan pengendalian biaya, suatu divisi dalam organisasi yang terdesentralisasi dapat dianggap seolah-olah suatu kesatuan yang independen.

Keuntungan organisasi divisional adalah :

- a. Setiap manajer divisi dapat mengembangkan strategi-strategi untuk mengembangkan bidang usaha tertentu, mencari peluang-peluang yang kompetitif dengan tetap tunduk pada manajer senior.
- b. Organisasi divisi merupakan dasar pelatihan yang sangat baik bagi manajer muda.

3. Struktur Organisasi Matriks

Dalam struktur organisasi matriks, terdapat dua dasar organisasi, satu dasar organisasi yang lain bertanggung jawab terhadap proyek-proyek. Dengan demikian satu karyawan mempunyai dua atasan, sehingga mereka berada dibawah dua wewenang. Biasanya struktur organisasi ini digunakan oleh

perusahaan yang mempunyai unit produk yang bermacam-macam dan pada tempat yang terpisah.

2.4. Organisasi untuk Akuntansi Pertanggungjawaban

Salah satu syarat penerapan sistem akuntansi pertanggungjawaban adalah perusahaan harus memisahkan dengan jelas dan tegas wewenang dan tanggung jawab masing-masing pusat pertanggungjawaban. Untuk menjamin adanya kejelasan dan ketegasan wewenang dan tanggung jawab seseorang pemimpin maka organisasi perlu memiliki suatu pernyataan tertulis mengenai tugas dan tanggung jawab masing-masing pemimpin dalam organisasi tersebut.

Bagian-bagian yang dipimpin oleh seorang manajer dengan wewenang dan tanggung jawab itu disebut pusat pertanggungjawaban. Pusat pertanggungjawaban dijadikan dasar pelaksanaan sistem akuntansi pertanggungjawaban dalam organisasi. Melalui pusat pertanggungjawaban manajemen menilai prestasi setiap manajer atas biaya-biaya yang terkendalikan yang menjadi tanggung jawab manajer tersebut, yaitu dengan cara membandingkan antara realisasi dengan anggarannya. Dan organisasi yang dianggap cocok untuk penerapan akuntansi pertanggungjawaban adalah organisasi divisional. Walaupun organisasi divisional dianggap cocok untuk penerapan akuntansi pertanggungjawaban, suatu perusahaan yang ingin mengubah struktur organisasinya dari fungsional ke divisional maka harus memperhitungkan biaya dan manfaat yang akan diperolehnya dari perubahan struktur organisasi tersebut.

2.5. Pengertian dan Macam-Macam Jenis Anggaran

Mulyadi memberikan definisi mengenai anggaran sebagai berikut:¹⁶

“Anggaran merupakan suatu rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif yang diukur dalam satuan uang dan moneter standar dan satuan lain yang mencakup jangka waktu satu tahun. Anggaran merupakan suatu rencana kerja jangka pendek yang disusun berdasarkan rencana kegiatan jangka panjang yang ditetapkan dalam proses penyusunan program (*programming*).”

Untuk dapat menghasilkan anggaran sebagai alat perencanaan dan sekaligus sebagai alat pengendalian, penyusunan anggaran memerlukan syarat-syarat sebagai berikut:¹⁷

1. Adanya organisasi perusahaan yang sehat

Organisasi yang sehat adalah organisasi yang membagi wewenang dan tugas fungsional dengan jelas dan menentukan garis wewenang dan tanggung jawab secara tegas.

2. Adanya sistem akuntansi yang memadai

Sistem akuntansi yang memadai meliputi:

- a. Penggolongan rekening yang sama antara anggaran dan realisasinya sehingga dapat diperbandingkan dan dihitung penyimpangannya.
- b. Pencatatan akuntansi memberikan informasi mengenai realisasi anggaran.
- c. Laporan didasarkan kepada akuntansi pertanggungjawaban.

¹⁶ Mulyadi, Akuntansi Manajemen: Konsep, Manfaat, dan Rekayasa, (Yogyakarta, BPFE – STIE YKPN, 1993), hal. 488

¹⁷ R.A. Supriyono, Akuntansi Manajemen 3: Proses Pengendalian Manajemen, (Yogyakarta, BPFE – STIE YKPN, 1989), hal. 95

3. Adanya penelitian dan analisis

Penelitian dan analisis diperlukan untuk menetapkan alat ukur prestasi sehingga anggaran dapat dipakai untuk menganalisa prestasi.

4. Adanya dukungan para pelaksana

Anggaran dapat dipakai sebagai alat yang sah bagi manajer jika ada dukungan aktif dari pelaksana pada tingkat atas maupun bawah.

2.5.1. Macam-macam Anggaran

Berdasarkan penggolongan biaya atas jenis-jenis pusat-pusat biaya yang telah diterangkan di atas, anggaran biaya dibagi menjadi:¹⁸

1. Anggaran Biaya Teknik

Anggaran biaya teknik adalah anggaran biaya yang disusun di pusat-pusat pertanggungjawaban yang keluarannya dapat diukur, misalnya bagian produksi.

Anggaran biaya teknik mempunyai karakteristik sebagai berikut:¹⁹

- a. Anggaran biaya teknik dimaksudkan untuk mengukur efisiensi.
- b. Manajer pusat biaya teknik memikul tanggung jawab penuh atas tercapainya target yang dianggarkan, sehingga semua target yang diselenggarakan di pusat biaya teknik umumnya bersifat terkendalikan.

2. Anggaran Biaya Kebijakan

Anggaran biaya kebijakan adalah biaya yang disusun oleh pusat-pusat pertanggungjawaban yang keluarannya tidak dapat diukur dengan uang,

¹⁸ R.A. Supriyono, Akuntansi Biaya : Perencanaan dan Pengendalian Biaya Serta Data Relevan untuk Pembuatan Keputusan, (Yogyakarta, BPFE – UGM, 1982), Edisi 2, hal. 19

¹⁹ Ibid., hal.31

misalnya bagian administrasi dan bagian pemasaran. Karakteristik anggaran biaya kebijakan adalah sebagai berikut :²⁰

- a. Anggaran biaya kebijakan tidak dirancang untuk mengukur efisiensi.
- b. Penyusunan anggaran bertanggung jawab atas pengeluaran dalam jumlah yang ditentukan, baik lebih besar atau lebih kecil.

2.5.2. Kegunaan dan Keterbatasan Anggaran

Kegunaan atau manfaat anggaran adalah sebagai berikut:²¹

1. Mendorong setiap individu di dalam perusahaan untuk berpikir ke depan.
2. Mendorong terjadinya kerja sama antara masing-masing bagian, karena masing-masing menyadari bahwa mereka tidak dapat berdiri sendiri.
3. Mendorong adanya pelaksanaan asas partisipasi karena setiap bagian terlibat untuk ikut serta memikirkan rencana kerjanya.

Sedangkan keterbatasan anggaran adalah sebagai berikut:²²

1. Karena anggaran disusun berdasarkan estimasi (potensi, penjualan, kapasitas produksi, dan lain-lain), maka terlaksananya dengan baik kegiatan-kegiatan tergantung pada ketepatan estimasi tersebut.
2. Anggaran hanya merupakan rencana dan rencana tersebut harus berhasil apabila dilaksanakan dengan sungguh-sungguh.
3. Anggaran hanya merupakan suatu alat yang digunakan untuk membantu manajer dalam melaksanakan tugasnya, bukan menggantikannya.

²⁰ Ibid., hal.32

3. Kondisi yang terjadi tidak selalu seratus persen sama dengan yang direncanakan sebelumnya, karena itu anggaran perlu memiliki sifat luwes.

2.6. Penggolongan Biaya Terkendali dan Biaya Tidak Terkendali

Dalam penerapan sistem akuntansi pertanggungjawaban, yang dapat dinilai hanya biaya yang dapat dikendalikan oleh masing-masing pusat pertanggungjawaban. Jadi tanggung jawab dan prestasi manajer pusat biaya diukur berdasarkan biaya yang dapat dikendalikannya. Biaya terkendali adalah biaya yang dapat dipengaruhi secara langsung oleh manajer tingkat tertentu dan dalam jangka waktu tertentu²³, sedangkan biaya tidak terkendali adalah biaya yang tidak dapat dipengaruhi secara langsung oleh tingkat manajer tertentu dan dalam jangka waktu tertentu pula.

Suatu biaya yang tidak terkendali oleh manajer pusat biaya tertentu mungkin terkendali oleh manajer pusat biaya yang di bawahnya. Begitu pula sebaliknya, biaya-biaya yang terkendali oleh manajer pusat biaya tertentu belum tentu terkendali oleh manajer pusat biaya jenjang di bawahnya.

2.7. Kode Rekening

Kode adalah suatu *frame work* yang menggunakan angka atau huruf atau kombinasi angka dan huruf untuk memberikan tanda terhadap klasifikasi yang sebelumnya telah dibuat. Kode ini memudahkan klasifikasi dan pembedaan

²¹ Gunawan A. Marwan A., *Anggaran Perusahaan I*, (Yogyakarta, BPFE, 1990), Edisi 3, hal. 55

²² Ibid.

²³ R.A. Supriyono, *Akuntansi Manajemen 1 : Konsep Dasar Akuntansi Manajemen dan Proses Perencanaan*, (Yogyakarta : BPFE, 1987), hal.411

elemen-elemen yang ada di dalam suatu klasifikasi. Pengolahan data akuntansi sangat tergantung pada penggunaan kode untuk mencatat, mengklasifikasikan, menyimpan, dan mengambil data keuangan. Dalam hal tertentu penggunaan kode rekening akan mempercepat pencarian rekening yang akan diisi dengan informasi dalam proses posting dan juga penggunaan kode rekening akan mengurangi pekerjaan penulisan identitas rekening.

2.7.1. Tujuan Kode Rekening

Dalam sistem pengolahan data akuntansi kode mempunyai tujuan sebagai berikut:²⁴

1. Mengidentifikasi data secara unik, dimana data akuntansi perlu diberi identifikasi secara unik agar dapat dilakukan pencatatan, klasifikasi penyimpanan, dan pengambilan data tersebut dengan benar.
2. Meringkas data, kode menjadikan data akuntansi lebih ringkas sehingga memerlukan lebih sedikit ruang dalam pencatatannya.
3. Mengklasifikasi rekening atau transaksi dalam mengolah data akuntansi. Kode digunakan untuk menunjukkan ke dalam klasifikasi apa, suatu rekening atau transaksi dikelompokkan.
4. Menyampaikan makna tertentu. Dengan kode rekening kita dapat menyampaikan informasi yang bermakna tertentu, seperti sebuah mobil yang kodenya dimulai dengan huruf tertentu akan bermakna tertentu bagi orang yang memahami sistem pemberian kode tersebut.

²⁴ Mulyadi, Sistem Akuntansi, (Yogyakarta, BPFE – STIE YKPN, 1993), hal.129

2.7.2. Metode Pemberian Kode Rekening

Pemberian kode rekening tidak dimaksudkan agar pemakai menghapuskan kode-kode rekening yang disusun namun untuk memudahkan pemakai mengikuti kerangka logika pemberian kode rekening sehingga dapat menggunakan rekening yang disusun untuk pemberian identifikasi transaksi yang terjadi dalam perusahaan.

Beberapa cara yang dapat digunakan dalam memberikan kode, yaitu:²⁵

1. Kode Angka atau Alfabet Urut

Dalam metode pemberian kode ini, rekening buku besar diberi kode angka atau huruf yang berurutan. Kelemahan kode angka atau alfabet huruf ini adalah jika terjadi perluasan jumlah rekening. Hal ini akan mengakibatkan perubahan menyeluruh terhadap kode rekening yang mempunyai kode angka yang lebih besar. Dalam metode pemberian kode ini, rekening buku besar diberi kode angka atau huruf yang berurutan. Contoh kode angka urut adalah sebagai berikut :

- 1 Kas di bank
- 2 Investasi sementara
- 3 Piutang
- 4 Cadangan kerugian piutang
- 5 Persediaan produk jadi

2. Kode Angka Blok (*Block Numerical Code*)

Kode angka blok ini memiliki karakteristik sebagai berikut :

²⁵ Ibid., hal.27

- Rekening diberi kode dengan blok angka yang berurutan dari angka kecil ke angka besar.
- Jumlah angka dalam kode tidak sama.
- Perluasan klasifikasi pada suatu rekening ditampung dengan menyediakan angka cadangan dalam setiap blok yang diperkirakan akan mengalami perluasan klasifikasi.

Contoh :

- 1 - 24 Aktiva lancar
- 25 - 39 Investasi jangka panjang
- 40 - 69 Aktiva tetap berwujud
- 70 - 79 Aktiva tak berwujud
- 80 - 99 Aktiva lain-lain

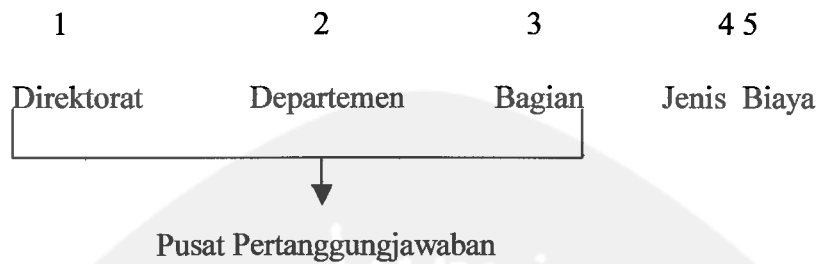
3. Kode Angka Kelompok

Kode angka kelompok memiliki karakteristik sebagai berikut :

- Rekening diberi kode angka
- Jumlah angka dalam kode adalah tetap
- Posisi dalam kode mempunyai arti tertentu
- Perluasan klasifikasi dilakukan dengan memberi cadangan angka dan atau huruf ke kanan

Kode angka kelompok dapat pula digunakan untuk menunjukkan hirarki data.

Contoh :



4. Kode Angka Desimal

Karakteristik sebagai berikut :

- Rekening diberi kode dengan angka berurutan, dari angka kecil ke angka besar
- Jumlah angka dalam kode tidak sama
- Perluasan klasifikasi pada suatu rekening dilakukan dengan maksimal pemecahan tidak lebih dari sepuluh

Contoh :

- 1 Persediaan
- 1.1 Persediaan bahan baku
- 1.2 Persediaan bahan penolong
- 1.3 Persediaan lain-lain

Persediaan bahan baku dibagi menjadi maksimum 10 golongan:

- 1.1.1 Bahan baku kayu
- 1.1.2 Bahan baku lain-lain

Persediaan bahan baku kayu dibagi menjadi maksimum 10 golongan:

- 1.1.1.1 Bahan baku kayu serat panjang
- 1.1.1.2 Bahan baku kayu serat pendek

1.1.1.3 Bahan baku kayu serat lain-lain

5. Kode Angka Urut Didahului dengan Huruf

Metode ini menggunakan kode berupa kombinasi angka dengan huruf. Setiap rekening diberi kode angka yang dimukanya dicantumkan huruf singkatan kelompok rekening tersebut.

Misalnya :

AL 101

ATL 112

MO 245

AL merupakan singkatan dari aktiva lancar.

ATL merupakan singkatan dari aktiva tak lancar, dan

MO merupakan singkatan dari modal.

2.8. Sistem Pelaporan untuk Akuntansi Pertanggungjawaban

Inti laporan biaya dalam akuntansi pertanggungjawaban adalah biaya-biaya yang dapat terkendalikan oleh manajer pusat biaya. Biaya-biaya tersebut menjadi tanggung jawab manajer pusat biaya yang bersangkutan. Laporan biaya berisi informasi tentang anggaran biaya, realisasi biaya, serta selisih antara biaya dengan realisasinya.

Isi laporan pertanggungjawaban biaya harus disesuaikan dengan tingkatan manajer yang akan menerimanya. Laporan tersebut harus disusun dengan dasar-dasar sebagai berikut :²⁶

²⁶ Mulyadi, op. cit., hal. 353

1. Jenjang terbawah yang diberi laporan ini adalah tingkat manajer bagian.
2. Manajer jenjang terbawah diberi laporan pertanggungjawaban biaya yang berisikan rincian realisasi biaya dibandingkan dengan anggaran biaya yang disusunnya.
3. Manajer jenjang di atasnya diberi laporan mengenai biaya pusat pertanggungjawabannya sendiri dan ringkasan realisasi biaya yang dikeluarkan oleh manajer untuk yang berada di bawah wewenangnya, yang disajikan dalam bentuk perbandingan dengan anggaran yang disusun oleh manajer bersangkutan.
4. Semakin ke atas, laporan pertanggungjawaban biaya disajikan semakin ringkas.

Sedangkan sistem laporan biaya kepada manajer yang bertanggung jawab dapat digolongkan menjadi tiga kelompok sesuai dengan jenjang organisasi sebagai berikut ini :

1. Laporan Pertanggungjawaban Biaya Manajer Bagian, laporan ini disajikan untuk para manajer bagian.
2. Laporan Pertanggungjawaban Biaya Manajer Departemen, laporan ini disajikan untuk para manajer departemen.
3. Laporan Pertanggungjawaban Biaya Direksi, laporan ini disajikan kepada direktur utama, direktur produksi, dan direktur pemasaran.

2.9. Sistem Pengolahan Informasi Akuntansi Pertanggungjawaban

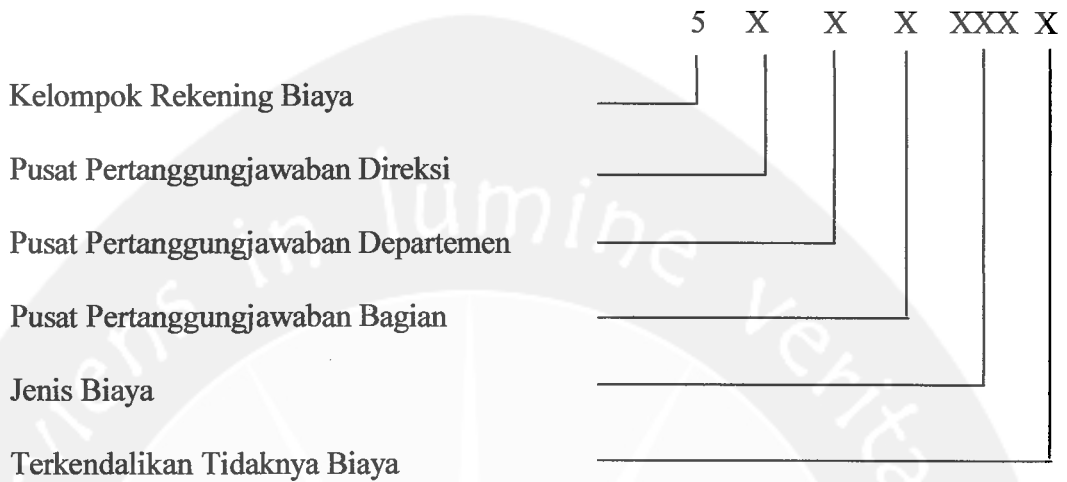
Sistem akuntansi pertanggungjawaban merupakan sistem pengolahan informasi biaya dengan cara menggolongkan, mencatat, dan meringkas biaya dalam hubungannya dengan tingkat manajemen yang bertanggung jawab atas terjadinya biaya, dengan tujuan untuk menghasilkan informasi akuntansi pertanggungjawaban guna pengendalian biaya. Oleh karena biaya yang terjadi dikumpulkan untuk setiap tingkatan manajemen, maka biaya-biaya harus digolongkan dan diberi kode sesuai dengan tingkat manajemen yang terdapat dalam struktur organisasi.

Contoh :

Sebuah perusahaan manufaktur yang membagi rekening buku besarnya menjadi 6 kelompok sebagai berikut :

1. Aktiva
2. Hutang
3. Modal
4. Pendapatan
5. Biaya
6. Pendapatan dan Biaya di Luar Usaha

Kode rekening terdiri dari 7 angka dan posisi angka dalam setiap kode disajikan sebagai berikut :



Kode rekening biaya berdasarkan tingkat manajemen :

- 100 Direktur Utama
- 200 Direktur Produksi
 - 210 Departemen Produksi
 - 211 Bagian Persiapan
 - 212 Bagian Pengolahan
 - 213 Bagian Penyelesaian
 - 220 Departemen Teknik
- 300 Direktur Keuangan dan Umum
- 400 Direktur Pemasaran

Kode rekening pembantu biaya :

- 1. Biaya bahan baku, bahan penolong, dan bahan lain.
 - 111 Biaya Merang
 - 112 Biaya Pulp

- 113 Biaya Kertas
- 114 Biaya Bahan Penolong
- 115 Biaya Bahan Bakar
- 116 Biaya Bahan Pelumas
- 117 Biaya Bahan Lain

2. Biaya Tenaga Kerja

- 211 Biaya Gaji dan Upah
- 212 Biaya Lembur
- 213 Biaya Pengobatan
- 214 Biaya Lain-lain

Kode untuk biaya terkendalikan dan tidak terkendalikan :

- 1 Biaya terkendalikan
- 2 Biaya tidak terkendalikan

Kode rekening 52111111 dapat dijelaskan sebagai berikut :

- Biaya Merang yang terjadi pada bagian persiapan adalah biaya yang terkendalikan, dengan demikian bagian persiapan bertanggung jawab atas biaya merang tersebut.

2.10. Pengumpulan Biaya untuk Pembuatan Laporan Pertanggungjawaban

Biaya

Di samping untuk pengendalian biaya, akuntansi biaya bertujuan untuk penentuan harga pokok produk. Pengendalian biaya di dalam akuntansi pertanggungjawaban dilakukan dalam cara menghubungkan tiap-tiap biaya

dengan manajer yang bertanggung jawab. Oleh karena itu pada tahap pertama semua jenis biaya yang terjadi dikumpulkan menurut pusat pertanggungjawaban berbagai jenjang organisasi.

Pembuatan laporan pertanggungjawaban sangat penting karena merupakan input dalam proses pengambilan keputusan yang berkaitan dengan masalah pengendalian biaya dan manajer yang bertanggung jawab atas pengeluaran biaya serta tindakan perbaikan yang perlu dilaksanakan.

Dengan adanya laporan pertanggungjawaban ini, dapat diketahui penyimpangan-penyimpangan yang terjadi dan siapa yang bertanggung jawab atas penyimpangan tersebut. Berikut ini akan disajikan bagian prosedur laporan pertanggungjawaban biaya :

Direktur.... Laporan Pertanggungjawaban Biaya Bulan : Tahun :							
Kode Rekening	Jenis biaya/ Pusat biaya	Bulan ini			Sampai dengan bulan ini		
		Anggaran	Realisasi	Selisih	Anggaran	Realisasi	Selisih
	Biaya Dir....						
	Biaya Dep.A						XXX
	Biaya Dep.B						
	Jumlah						XXX

Departemen A Laporan Pertanggungjawaban Biaya Bulan : Tahun :							
Kode Rekening	Jenis biaya/ Pusat biaya	Bulan ini			Sampai dengan bulan ini		
		Anggaran	Realisasi	Selisih	Anggaran	Realisasi	Selisih
	Biaya Dep.A						
	Biaya Bag.1						XXX
	Biaya Bag.2						
	Jumlah						XXX

Bagian 1 Laporan Pertanggungjawaban Biaya Bulan : Tahun :							
Kode Rekening	Jenis biaya/ Pusat biaya	Bulan ini			Sampai dengan bulan ini		
		Anggaran	Realisasi	Selisih	Anggaran	Realisasi	Selisih
	Jumlah						XXX

Tabel 2.1 Laporan Pertanggungjawaban Biaya