

BAB II

LANDASAN TEORITIS

A. Akuntansi Pertanggungjawaban

1. Definisi Akuntansi Pertanggungjawaban

Dalam sistem akuntansi pertanggungjawaban, akuntan melaporkan kepada setiap manajer hanya informasi yang relevan dengan tanggung jawab yang bersangkutan. Ada beberapa pengertian sistem akuntansi pertanggungjawaban menurut para ahli yaitu:

- a) Menurut Hariadi (2010), Sistem akuntansi pertanggungjawaban adalah sistem yang berkaitan dengan berbagai pusat pengambilan keputusan dalam struktur orang untuk memudahkan pengendalian biaya dan penghasilan yang menjadi tanggung jawab pusat-pusat pertanggungjawaban.
- b) Menurut Simamora (2007), Sistem akuntansi pertanggungjawaban merupakan bagian dari informasi yang disediakan bagi para manajer. Sistem ini merupakan sistem pengukuran keuangan yang mencatat rencana-rencana dan kinerja menurut variabel-variabel keuangan, terhadapnya manajer bertanggungjawab.

Dari beberapa definisi diatas dapat ditemukan bahwa akuntansi pertanggungjawaban merupakan suatu sistem di dalam akuntansi yang mengakui pusat pertanggungjawaban sebagai pelaksana kegiatan dengan memiliki tanggung jawab atas biaya dan pendapatan tertentu sehingga pengawasan dapat diharapkan pada pusat pertanggungjawaban yang bersangkutan.

Akuntansi pertanggungjawaban bukan hanya untuk menunjukkan terjadinya penyimpangan biaya, yang diperlihatkan dalam laporan kinerja manajer, tetapi terutama adalah menginformasikan bagaimana kegiatan yang menjadi tugas manajer pusat pertanggungjawaban dilakukan. Melalui informasi ini diharapkan akan timbul motivasi bagi manajer untuk bekerja lebih efisien dan efektif dan dapat melakukan tindakan koreksi yang diperlukan agar hasil yang diperoleh merupakan hasil yang terbaik dengan tidak mengesampingkan tujuan perusahaan secara keseluruhan.

Sebagai kesimpulan, akuntansi pertanggungjawaban adalah proses yang meliputi :

- a. Penunjukkan pusat pertanggungjawaban.
- b. Pendelegasian wewenang kepada orang-orang dalam pusat pertanggungjawaban.
- c. Penyajian anggaran, pengumpulan data realisasi, dan penyajian laporan perbandingan antara realisasi dan anggaran.
- d. Penanganan orang-orang yang harus bertanggungjawab atas tindakan perbaikan tertentu (Gudono, 2008 : 207).

2. Tujuan dan Manfaat Akuntansi Pertanggungjawaban

Dari definisi akuntansi pertanggungjawaban diatas, jelaslah bahwa tujuan dari akuntansi pertanggungjawaban adalah untuk :

- a. Menghimpun informasi kinerja berdasarkan segmen dan melaporkan hasil-hasil dari manajer yang bertanggungjawab.
- b. Mengelompok orang yang bertanggungjawab atas penyimpangan biaya dan pendapatan yang dianggarkan.

Menurut Mulyadi (2011:174) adapun manfaat dari informasi akuntansi pertanggungjawaban adalah :

Akuntansi pertanggungjawaban yang berupa informasi masa yang akan datang bermanfaat untuk penyusunan anggaran, sedangkan informasi akuntansi pertanggungjawaban yang berupa informasi masa lalu bermanfaat sebagai :

1. Penilai kinerja manajemen pusat pertanggungjawaban
2. Pemotivasi manajer

Dari kutipan di atas dapat dikemukakan tiga manfaat dari akuntansi pertanggungjawaban, yaitu :

- a. Sebagai Dasar Penyusunan Anggaran yang lebih teratur

Proses penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan proses penetapan peran dalam usaha pencapaian sasaran perusahaan. Dalam proses penyusunan anggaran ditetapkan siapa yang akan berperan dalam melaksanakan sebagian aktivitas pencapaian sasaran perusahaan dan ditetapkan pula sumber daya yang disediakan bagi pemegang peran tersebut untuk memungkinkan melaksanakan perannya. Dengan demikian, anggaran berisi informasi akuntansi pertanggungjawaban yang mengukur nilai sumber daya yang disediakan selama tahun anggaran bagi manajer yang diberi peran untuk mencapai sasaran perusahaan.

- b. Lebih mudah dalam penilaian prestasi manajer dan divisi

Informasi akuntansi pertanggungjawaban merupakan informasi yang penting dalam proses perencanaan dan pengendalian aktivitas organisasi, karena informasi tersebut menekankan hubungan antara informasi dengan manajer yang bertanggungjawab terhadap perencanaan dan realisasinya. Informasi akuntansi pertanggungjawaban mencerminkan skor (score) yang dibuat oleh setiap manajer dalam menggunakan berbagai sumber daya untuk melaksanakan peran manajer tersebut dalam mencapai sasaran perusahaan.

- c. Dapat menjadi media untuk memotivasi manajer agar dapat mencapai tujuan yang ditetapkan sesuai dengan tanggungjawabnya.

Orang akan memiliki motivasi untuk berusaha jika ia berkeyakinan bahwa suatu kinerja akan diberi penghargaan. Penilaian kerja yang memberikan penghargaan akan berpengaruh langsung pada manajer untuk meningkatkan kinerja. Maksimalisasi motivasi manajer dan karyawan berarti membangkitkan dorongan dalam diri setiap orang untuk mengerahkan semua usahanya dalam mencapai sasaran yang telah ditetapkan. Motivasi dapat dibangkitkan secara langsung yaitu dengan memberikan penghargaan berupa bonus dan promosi.

3. **Kondisi-Kondisi Yang Menunjang Efektivitas Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban**

Akuntansi pertanggungjawaban dapat digunakan dengan baik apabila terdapat kondisi-kondisi sebagai berikut :

- a. Luas wewenang dan tanggungjawab pembuatan keputusan harus ditentukan dengan baik melalui struktur organisasi.
- b. Manajer pusat pertanggungjawaban harus berperan serta dalam penentuan tujuan yang digunakan untuk mengukur kinerjanya.
- c. Manajer pusat pertanggungjawaban harus berusaha untuk mencapai tujuan yang ditentukan untuknya dan untuk pusat pertanggungjawabannya.
- d. Manajer pusat pertanggungjawaban harus bertanggungjawab atas kegiatan pusat pertanggungjawaban yang dikendalikannya (Supriyono, 2009 : 142).

B. Pusat Pertanggungjawaban

1. Definisi Pusat Pertanggungjawaban

Pengertian pusat pertanggungjawaban menurut beberapa ahli adalah sebagai berikut Anthony (2008:111) menyatakan bahwa “Pusat pertanggungjawaban merupakan organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer

yang bertanggungjawab terhadap aktivitas yang dilakukan”. Menurut Gudono (2008: 222) “Pusat pertanggungjawaban adalah wilayah dimana manajer terikat oleh tanggungjawab tertentu, dan dimana manajer mempunyai kebebasan tertentu untuk melakukan tanggungjawabnya itu”. Berdasarkan definisi-definisi di atas maka dapat disimpulkan bahwa pusat pertanggungjawaban merupakan suatu unit kerja dalam organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggungjawab atas serangkaian kegiatan tertentu yang dilaksanakan unit kerja yang dipimpinnya itu.

2. Jenis-Jenis Pusat pertanggungjawaban

Dalam akuntansi pertanggungjawaban, laporan-laporan pelaksanaan disusun untuk departemen-departemen, segmen-segmen dari departemen-departemen, atau pengelompokan-pengelompokan dari departemen-departemen yang beroperasi dibawah kendali dan otoritas manajer yang bertanggungjawab. Dalam setiap unit organisasi, laporan pelaksanaan disusun, diidentifikasi sebagai pusat pertanggungjawaban.

Ada empat jenis pusat pertanggungjawaban, yaitu pusat pendapatan, pusat biaya, pusat laba, dan pusat investasi. Masing-masing pusat pertanggungjawaban membutuhkan perencanaan dan system pengendalian yang berbeda-beda.

a. Pusat Pendapatan

Pusat pendapatan adalah suatu pusat pertanggungjawaban dalam suatu organisasi yang prestasi manajernya dinilai atas dasar pendapatan dalam pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya yang biasanya diukur berdasarkan jumlah penjualan yang dicapai lalu dibandingkan dengan penjualan yang dianggarkan,

dan biaya pemasaran aktual diperbandingkan dengan biaya pemasaran yang dianggarkan. Manajer pusat pendapatan tidak diminta pertanggungjawabannya atas masukan, karena dia tidak dapat mempengaruhi pemakaian masukan tersebut. Contohnya adalah departemen pemasaran.

b. Pusat Biaya

Pusat biaya adalah suatu pusat pertanggungjawaban atau suatu unit organisasi dalam suatu organisasi yang prestasi manajernya dinilai atas dasar biaya dalam pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya. Sebagai pusat pertanggungjawaban lainnya, pusat biaya juga 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 dihasilkannya, serta keluaran pusat biaya tidak dapat atau sulit diukur secara kuantitatif. Contohnya adalah departemen produksi.

c. Pusat Laba

Pusat laba adalah suatu pusat pertanggungjawaban dalam suatu organisasi yang prestasi manajernya dinilai atas dasar selisih pendapatan dengan biaya dalam pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya. Pusat laba dapat diterapkan dengan baik apabila suatu perusahaan melakukan divisionalisasi dimana suatu divisi bertanggungjawab terhadap proses produksi maupun pemasaran dari produk yang dihasilkan. Dalam hal ini manajer divisi menetapkan harga jual, strategi pemasaran dan kebijakan produksi. Kinerja pusat laba dapat di

ukur dengan menilai apakah laba yang telah dianggarkan sebelumnya dapat tercapai atau tidak.

d. Pusat Investasi

Pusat investasi adalah suatu pusat pertanggungjawaban dalam suatu organisasi yang prestasi manajernya dinilai atas dasar pendapatan, biaya, dan sekaligus aktiva atau modal atau investasi pada pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya.

Dalam pusat investasi, manajer harus berhati-hati menentukan besarnya dana investasi yang diperlukan. Harta yang diinvestasikan haruslah yang benar-benar mempunyai hubungan langsung dengan operasi pokok perusahaan, sedangkan yang bersifat tidak langsung sedapat mungkin harus dihindari.

3. Hubungan Struktur Organisasi Dengan Pusat Pertanggungjawaban

Terdapat hubungan yang kuat antara struktur organisasi dan system akuntansi pertanggungjawaban. Dalam teori organisasi, pusat pertanggungjawaban dibentuk berdasarkan struktur organisasi. Struktur organisasi dibentuk untuk menentukan tanggungjawab serta hubungan antara pimpinan dan bawahan supaya terdapat koordinasi yang terarah. Melalui struktur organisasi manajemen melaksanakan pendelegasian wewenang untuk melaksanakan tugas khusus kepada manajemen yang lebih bawah, agar dapat dicapai pembagian pekerjaan yang bermanfaat.

Bentuk organisasi bisa dibedakan menjadi berbagai macam. Akan tetapi yang berkaitan dengan pusat-pusat pertanggungjawaban dibedakan menjadi dua struktur organisasi, yaitu:

a. Organisasi fungsional

Organisasi fungsional merupakan bentuk organisasi yang biasanya dipakai oleh perusahaan besar yang ditandai dengan adanya jumlah karyawan yang besar, spesialisasi kerja tinggi, wilayah kerja luas, serta komando yang tidak lagi berada pada satu tangan pimpinan. Di dalam prakteknya pusat pertanggungjawaban sebagai unit organisasi sering ditetapkan sebagai suatu departemen atau bagian-bagian. Dalam organisasi fungsional pembagian didasarkan atas dasar fungsi, yaitu : fungsi produksi atau operasional, fungsi penjualan(pemasaran), fungsi administrasi. Fungsi-fungsi ini merupakan gambaran dari pusat-pusat pertanggungjawaban. Gambaran tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. Fungsi produksi atau operasional, fungsi ini bertugas memproduksi barang atau jasa untuk dijual, dengan demikian biaya-biaya yang diperlukan tersebut tidak musnah begitu saja, namun beralih rupa menjadi hasil (jasa). Oleh karena itu, fungsi ini disebut sebagai pusat biaya(*cost center*) dan sebaliknya biaya bagian administrasi dan biaya bagian personalia bersifat hilang begitu saja disebut *expense center*.
2. Fungsi penjualan (pemasaran), fungsi ini hanya bertugas menjual hasil produksi agar hasil produksi berubah menjadi uang dengan pedoman pada harga dari manajer dari perusahaan. Karena itu fungsi ini disebut pusat pendapatan(*revenue center*). Fungsi pemasaran bukan merupakan pusat laba (*profit center*).

3. Jika suatu perusahaan berdiri sendiri (*single bussines unit*), dimana manajer perusahaan berwenang penuh mengambil keputusan investasi, maka manajer perusahaan sebagai pusat investasi(*investment center*).

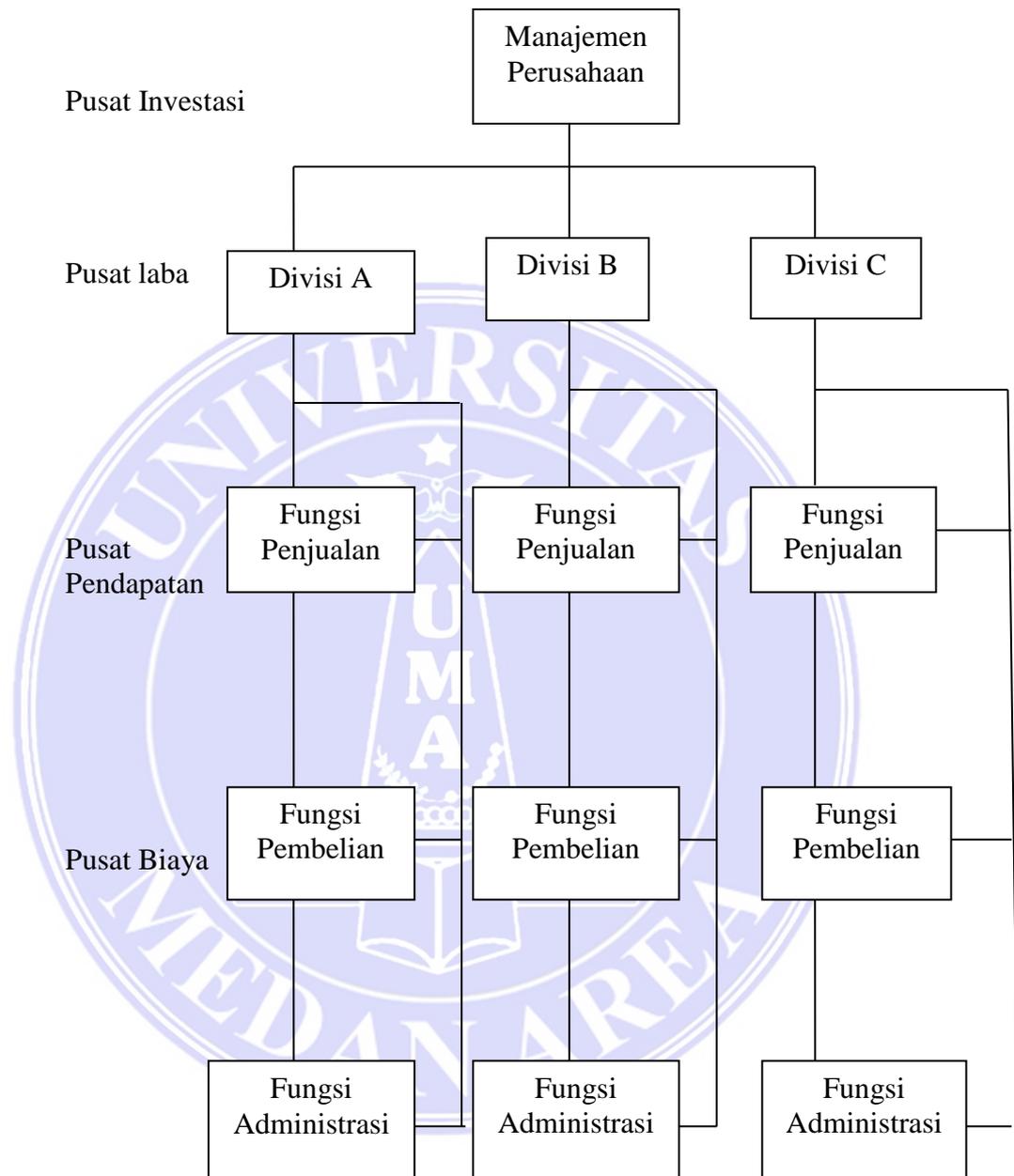


Gambar 1. Organisasi Fungsional

Sumber : (R,A Supriyono, *Akuntansi Manajemen 2 ; Struktur Pengendalian Manajemen*, Edisi Pertama, BPFE-Yogyakarta, 2009, Hal 15)

b. Organisasi Divisional

Dalam organisasi divisional, pembagian organisasi didasarkan pada divisi-divisi penghasil laba. Di bawah setiap divisi dibagi atas dasar fungsi. Fungsi yang ada dibawah divisi meliputi fungsi produksi, fungsi pemasaran, dan fungsi administrasi dan umum. Setiap divisi merupakan pusat laba dan mungkin sekaligus sebagai pusat investasi. Fungsi produksi yang ada dibawah divisi merupakan pusat biaya. Fungsi pemasaran yang ada dibawah divisi merupakan pusat pendapatan dan pusat biaya. Fungsi administrasi dan umum merupakan pusat biaya.



Gambar 2. Organisasi Divisional

Sumber : (R,A Supriyono, *Akuntansi Manajemen 2 ; Struktur Pengendalian Manajemen*, Edisi Pertama, BPFE-Yogyakarta, 2009, Hal 17).

C. Pusat Biaya

1. Pengertian Biaya Dan Penggolongan Biaya

Dua istilah yang sering digunakan dalam akuntansi manajemen adalah biaya dan beban. Simamora (2007 : 36) mendefinisikan biaya dan beban sebagai berikut :

Biaya (*cost*) adalah kas atau nilai setara kas yang dikorbankan untuk barang dan jasa yang diharapkan memberikan manfaat pada saat ini atau dimasa mendatang bagi organisasi. Disebut setara kas (*Cash equivalent*) karena sumber-sumber daya non kas dapat ditukar dengan barang atau jasa yang dikehendaki. Sedangkan beban (*expense*) adalah biaya terpakai (*expired cost*).

Biaya akan selalu ada dalam segala jenis organisasi, baik itu bisnis, non bisnis, jasa, eceran, dan pabrikasi. Biasaya sering diukur dengan satuan-satuan moneter (sebagai contoh, rupiah atau dollar) yang mesti dibayar untuk barang dan jasa. Biaya dikeluarkan untuk menghasilkan manfaat-manfaat dimasa depan. Dalam perusahaan berorientasi laba, manfaat-manfaat dimasa depan biasanya berarti pendapatan. Pada umumnya, jenis-jenis biaya yang dikeluarkan dan cara biaya itu diklasifikasikan tergantung pada jenis organisasinya.

Dalam perusahaan jasa, biaya produk (biaya jasa) meliputi biaya tenaga kerja, keperluan kantor, dan biaya lainnya yang berkaitan langsung dengan penyerahan jasa kepada pelanggan atau klien. Keberhasilan perusahaan jasa sangatlah tergantung mutu jasa yang dilakukan sehingga kecakapan dan talenta orang-orang yang terlibat di dalamnya sangatlah vital. Dalam industri-industri jasa tidak terdapat persediaan produk, dan semua biaya berkaitan dengan periode waktu dimana biaya tersebut dipakai. Dengan demikian, perbedaan antara biaya produk dan biaya periode tidaklah berfaedah bagi perusahaan-perusahaan

jasa. Dalam perusahaan jasa, biaya-biaya pada umumnya dibagi menjadi biaya langsung dan tidak langsung.

Biaya langsung (*direct cost*) adalah biaya yang dapat ditelusuri secara fisik ke produk atau jasa tertentu. Biaya ini mirip dengan biaya produk pada perusahaan dagang. Biaya langsung merupakan biaya penyediaan produk (jasa) yang dapat dijual kepada seseorang atau pelanggan. Biaya langsung untuk pelaksanaan jasa tertentu dikaitkan dengan pendapatan yang dihasilkannya.

Biaya tidak langsung (*indirect cost*) adalah biaya yang tidak dapat ditelusuri ke produk atau jasa, seperti asuransi atau sewa kantor. Seperti halnya biaya periode pada perusahaan dagang, biaya tidak langsung dikurangkan dari pendapatan dalam periode dimana biaya dipakai.

2. Pengertian Pusat Biaya dan Jenis Pusat Biaya

Menurut Garrison (2008:658), “Pusat Biaya adalah pusat tanggung jawab yang memiliki kendali atas terjadinya biaya. Pusat biaya tidak memiliki kendali atau kekuasaan atas timbulnya penghasilan ataupun penggunaan dana investasi”. Berdasarkan pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa pusat biaya adalah suatu pusat pertanggungjawaban atau unit organisasi seperti departemen, seksi, atau divisi yang kinerja manajernya diukur berdasarkan biaya karena manajer tersebut memiliki kendali atas terjadinya biaya.

Atas dasar karakteristik hubungan antara masukan dan keluarannya, pusat biaya digolongkan menjadi :

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

Pusat biaya teknik adalah pusat biaya yang sebagian besar biayanya mempunyai hubungan fisik yang erat dan nyata dengan keluarannya. Contoh pusat biaya teknik adalah departemen produksi atau operasional.

Manajer pusat biaya teknik bertanggungjawab atas efisien dan efektivitas pusat biaya yang dipimpinnya. Efisiensi pusat biaya teknik dinilai atas dasar teknik adalah biaya standar yakni dengan membandingkan biaya sesungguhnya dengan biaya standarnya, kemudian dihitung dan dianalisis penyimpangan biaya yang terjadi. Jika biaya sesungguhnya lebih kecil dibandingkan dengan biaya standarnya maka biaya penyimpangan sifatnya menguntungkan (*favourable*) yang berarti bahwa pusat biaya tersebut bekerja efisien. Jika biaya sesungguhnya lebih besar dibandingkan dengan biaya standarnya maka penyimpangan biaya sifatnya merugikan (*unfavourable*) yang berarti bahwa pusat biaya bekerja tidak efisien. Analisis penyimpangan biaya yang terjadi harus dipertanggungjawabkan oleh manajer pusat biaya teknik, dengan demikian manajer bertanggungjawab untuk menjamin efisiensi pusat biaya yang dipimpinnya. Efektivitas pusat biaya teknik dinilai atas dasar kemampuan pusat biaya tersebut dalam mencapai volume produksi yang diharapkan pada tingkat kualitas dan waktu tertentu.

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

Pusat biaya kebijakan adalah pusat biaya yang sebagian besar biayanya tidak mempunyai hubungan fisik yang erat dan nyata dengan keluarannya. Pusat biaya kebijakan menghasilkan keluaran, namun keluarannya tidak dapat atau sulit diukur secara kuantitatif, atau tidak mempunyai hubungan

yang nyata dengan masukannya. Contoh pusat biaya kebijakan adalah departemen administrasi dan umum (misalnya departemen akuntansi, personalia, hukum, departemen penelitian dan pengembangan, departemen pemasaran).

3. Pengendalian Pusat Biaya

Secara umum, pengendalian pusat biaya dilakukan melalui anggaran dan pelaporan. Pengendalian pusat biaya teknik berbeda dengan pengendalian pusat biaya kebijakan sebagaimana uraian berikut ini.

a. Pusat biaya teknik

Dalam pusat biaya teknik, pengendaliannya menggunakan biaya standar. Pusat biaya teknik berusaha untuk meminimisasikan biaya dengan cara menetapkan suatu standar dan melaporkan biaya sesungguhnya yang dibandingkan dengan biaya standar tersebut.

Penerapan biaya standar dalam pusat biaya teknik mempunyai manfaat sebagai berikut :

1. Manajer pusat biaya teknik menggunakan biaya standar untuk menyusun anggaran biaya dalam departemen yang dipimpinnya.
2. Manajer pusat biaya teknik didorong untuk mempertahankan efisiensi maksimal atau meminimalkan biaya untuk menghasilkan keluaran tertentu.
3. Manajemen puncak menggunakan standar sebagai alat untuk menilai efisiensi pusat biaya teknik dari laporan perbandingan antara biaya sesungguhnya dengan biaya standarnya. Penyimpangan biaya, menguntungkan atau merugikan, mencerminkan ukuran prestasi manajer pusat biaya teknik (Supriyono, 2009:31:32).

b. Pusat biaya kebijakan

Dalam pusat biaya kebijakan, pengendalian biaya dilakukan dengan cara mengikutsertakan manajer pusat biaya didalam perencanaan tugas-tugas dan anggaran biayanya. Biaya dikendalikan terutama dengan cara :

1. Memutuskan tugas-tugas apa yang akan dilaksanakan dan tingkat usaha yang harus dilaksanakan untuk setiap tugas tersebut.
2. Menyusun anggaran biaya pusat biaya kebijakan yang jumlahnya harus sedekat mungkin dengan biaya sesungguhnya untuk melaksanakan tugas yang direncanakan.
3. Memperlakukan anggaran biaya kebijakan sebagai batas atas yang tidak boleh dilampaui.

Hal-hal yang perlu diperhatikan adalah :

- a. Tidak tercapainya anggaran biaya, dengan kata lain biaya sesungguhnya lebih rendah dibandingkan anggarannya, dapat berarti bahwa sebagian tugas yang direncanakan ternyata tidak dapat dilaksanakan.
- b. Dengan tidak terlaksananya tugas tersebut berarti manajer pusat biaya kebijakan tidak mampu melaksanakan sebagian tugasnya.
- c. Jika terjadi perubahan kondisi sehingga anggaran biaya untuk melaksanakan tugas terpaksa dilampaui maka manajer pusat biaya harus memperoleh persetujuan manajemen puncak lebih dahulu (Supriyono, 2009:32).

Berkaitan dengan pengendalian pusat biaya melalui anggaran, hal ini berarti diperlukan proses penyusunan anggaran yang baik sehingga dapat dipertanggungjawabkan. Menurut Supriyono (2009b:40),“ anggaran adalah suatu rencana terinci yang disusun secara sistematis dan dinyatakan secara formal dalam ukuran kuantitatif, biasanya dalam satuan uang, untuk menunjukkan perolehan dan penggunaan sumber-sumber suatu organisasi dalam jangka waktu tertentu, biasanya satu tahun”.

Karakteristik anggaran adalah :

1. Anggaran mengestimasi potensi laba unit bisnis.
2. Anggaran dinyatakan dalam ukuran moneter dan didukung oleh ukuran - ukuran nonmoneter.
3. Anggaran biasanya mencakup periode satu tahun.

4. Anggaran merupakan komitmen manajemen untuk menerima tanggung jawab mencapai tujuan yang dianggarkan.
5. Usulan anggaran dikaji ulang dan disahkan oleh manajer dengan wewenang yang lebih tinggi dari pengusul anggaran (Supriyono, 2009:40).

Anggaran akan terlaksana dengan baik bila syarat-syarat berikut ini dipenuhi, yaitu :

- 1) Adanya organisasi perusahaan yang sehat. Organisasi yang sehat adalah organisasi yang membagi tugas fungsional dengan jelas dan menentukan garis wewenang dan tanggung jawab yang tegas.
- 2) Adanya sistem akuntansi yang memadai. Sistem akuntansi memadai meliputi :
 - a) Penggolongan rekening yang sama antara anggaran dan realisasinya sehingga dapat diperbandingkan dan dihitung penyimpangannya.
 - b) Pencatatan akuntansi memberikan informasi mengenai : (1) realisasi, (2) anggaran, (3) selisih.
 - c) Laporan didasarkan kepada akuntansi pertanggungjawaban
- 3) Adanya penelitian dan analisis. Penelitian dan analisa diperlukan untuk menetapkan alat pengukur prestasi sehingga dapat dipakai untuk menganalisa prestasi.
- 4) Adanya dukungan para pelaksana. Anggaran dapat dipakai sebagai alat yang baik bagi manajemen jika ada dukungan aktif para pelaksana dari tingkat atas maupun bawah (Supriyono, 2009 :45).

Anggaran perusahaan biasanya disusun secara keseluruhan untuk jangka waktu satu tahun. Anggaran ini dinamakan anggaran induk (*master budget*). Hansen dan Mowen (2011:716) mengatakan, “Anggaran induk adalah rencana keuangan komprehensif yang dibuat dari anggaran-anggaran kegiatan dan departemen-departemen”. Berbagai macam anggaran membentuk anggaran induk, seperti anggaran penjualan, anggaran produksi, anggaran biaya bahan baku, anggaran biaya tenaga kerja langsung, anggaran biaya overhead pabrik, anggaran laba-rugi, anggaran kas, dan sebagainya. Biasanya penyusunan anggaran induk dimulai dari penyusunan anggaran penjualan. Jika anggaran penjualan telah

disusun, serta terlebih dahulu menyusun anggaran persediaan. Selanjutnya, anggaran biaya produksi dapat disusun.

Supriyono (2009:47) menyatakan, “Anggaran biaya dapat dibagi dalam dua jenis, yaitu : (a) anggaran biaya teknis (*engineered expense*), (b) anggaran biaya kebijakan (*discretionary expense*)”. Anggaran biaya teknis atau anggaran biaya standar digunakan untuk pusat biaya teknik. Contoh anggaran biaya teknik adalah anggaran yang disusun untuk departemen produksi. Anggaran biaya teknis memiliki karakteristik yaitu anggaran ini dirancang untuk mengukur efisiensi, manajer operasi menerima semua tanggung jawab secara lengkap untuk mencapai sasaran anggaran karena penentu prestasi dapat dikendalikan.

Anggaran biaya kebijakan digunakan untuk pusat biaya kebijakan. Contoh anggaran biaya kebijakan adalah anggaran yang disusun untuk departemen akuntansi, pemasaran, personalia, dan hubungan masyarakat. Anggaran biaya kebijakan memiliki karakteristik yaitu anggaran tidak dirancang untuk mengukur efisiensi, penyusun anggaran bertanggung jawab atas pengeluaran dalam jumlah yang telah ditetapkan.

Anggaran ini merupakan batas atas pengeluaran yang dapat dilakukan oleh manajer pusat biaya yang bersangkutan sehingga merupakan pedoman agar biaya sesungguhnya tidak melebihi jumlah yang dianggarkan. Supriyono (2009:40) mengemukakan bahwa “penyusunan anggaran (penganggaran) adalah proses penentuan peran setiap manajer dalam melaksanakan program atau bagian program”. Penyusunan anggaran berhubungan dengan peran departemen anggaran dalam perusahaan serta komite anggaran. Departemen anggaran adalah

departemen yang bertugas mengadministrasikan aliran informasi sistem pengendalian melalui anggaran. Fungsi departemen anggaran adalah :

1. Menerbitkan prosedur dan formulir-formulir untuk penyusunan anggaran.
2. Mengkoordinasikan dan menerbitkan setiap asumsi-asumsi dasar yang dikeluarkan kantor pusat untuk digunakan dalam menyusun anggaran.
3. Menjamin bahwa informasi dikomunikasikan secara wajar diantara unit -unit organisasi yang saling berhubungan
4. Membantu pusat - pusat pertanggungjawaban didalam menyusun anggaran.
5. Mengadministrasikan proses perubahan atau penyesuaian anggaran selama tahun yang bersangkutan (Supriyono, 2009:49).

Komite anggaran adalah komite yang dibentuk oleh manajemen puncak untuk mengkoordinasi proses manajemen dalam penyusunan anggaran. Tugas komite anggaran adalah :

1. Mengusulkan kepada manajemen puncak mengenai pedoman umum penyusunan anggaran.
2. Menyebarkan pedoman tersebut setelah disetujui manajemen puncak.
3. Mengkoordinasi berbagai macam usulan anggaran yang disusun secara terpisah oleh berbagai unit organisasi
4. Menyelesaikan perbedaan yang timbul diantara usulan anggaran.
5. Menyerahkan anggaran final pada manajemen puncak dan dewan komisaris untuk disahkan (Supriyono, 2009:50).

Anggaran biasanya mempunyai periode satu tahun dan dirinci untuk setiap semester, atau setiap triwulan, atau setiap bulan selama tahun yang bersangkutan. Langkah-langkah didalam penyusunan anggaran adalah :

1. Menentukan pedoman perencanaan.
2. Menyiapkan anggaran penjualan.
3. Menyiapkan komponen anggaran lainnya.
4. Perundingan untuk menyesuaikan rencana final setiap komponen anggaran.
5. Mengkoordinasi dan menelaah komponen - komponen anggaran.
6. Pengesahan anggaran final.
7. Pendistribusian anggaran yang telah disahkan (Supriyono, 2009:50).

Keputusan yang harus diambil oleh manajemen puncak dalam penyusunan anggaran pusat biaya teknik berbeda dengan pusat biaya kebijakan.

a. Pusat biaya teknik

Dalam penyusunan anggaran pusat biaya teknik manajemen dapat menempuh cara-cara sebagai berikut :

1. Penyusunan anggaran dimulai dari penentuan besarnya keluaran yang akan dihasilkan oleh pusat biaya teknik yang bersangkutan dalam jangka waktu dan mutu tertentu.
2. Atas dasar keluaran yang akan dihasilkan, manajer pusat biaya teknik menyusun anggaran yang efisien untuk menghasilkan keluaran tersebut (Supriyono, 2009:30).

b. Pusat biaya kebijakan

Dalam penyusunan anggaran pusat biaya kebijakan manajemen dapat menempuh cara-cara sebagai berikut :

1. Penyusunan anggaran biaya dimulai dari penentuan volume tugas - tugas atau pekerjaan yang akan dilaksanakan dalam tahun anggaran yang akan datang. Tugas - tugas tersebut digolongkan kedalam :
 - a. Tugas rutin
Tugas rutin atau tugas yang akan berlangsung terus menerus adalah tugas yang dilaksanakan dari tahun ke tahun oleh pusat kebijaksanaan yang bersangkutan. Sebagai contoh misalnya salah satu tugas rutin departemen akuntansi, adalah menyiapkan laporan keuangan.
 - b. Tugas khusus
Tugas khusus adalah tugas yang tidak terjadi setiap tahun sehingga sering disebut proyek. Tugas ini mempunyai batas waktu penyelesaian tertentu. Tugas khusus departemen akuntansi misalnya penyusunan atau perbaikan sistem akuntansi.
2. Atas dasar volume tugas yang akan dilaksanakan, selanjutnya manajer pusat biaya kebijakan menyusun anggaran biaya untuk melaksanakan tugas-tugas tersebut. Sesuai dengan tugas - tugas yang akan dilaksanakan, anggaran biaya ini dirinci dan dikelompokkan menjadi anggaran biaya tugas rutin dan anggaran biaya tugas khusus (Supriyono, 2009:30-31).

4. Biaya Yang Terkendali Dan Yang Tidak Terkendali Sebagai Batasan Tanggung Jawab.

Untuk memisahkan biaya kedalam biaya terkendalikan dan tidak terkendalikan pada kenyataannya seringkali ditemui kesulitan. Hanya sedikit biaya yang terjadinya menjadi tanggung jawab seseorang. Pedoman untuk menetapkan apakah suatu biaya dapat dibebankan sebagai tanggung jawab seorang manajer pusat biaya adalah sebagai berikut :

- a. Jika seorang manajer memiliki wewenang, baik dalam pemerolehan maupun penggunaan jasa, ia harus dibebani dengan biaya jasa tersebut. Seorang manajer jelas dapat mempengaruhi jumlah suatu biaya jika ia memiliki wewenang dalam memperoleh dan menggunakan jasa.
- b. Jika seorang manajer dapat secara signifikan mempengaruhi jumlah biaya tertentu melalui tindakannya sendiri, ia dapat dibebani dengan biaya tersebut. Seorang manajer mungkin tidak mempunyai wewenang dalam memutuskan pemerolehan barang atau jasa, baik harga maupun jumlahnya, namun dapat secara signifikan mempengaruhi jumlah pemakaiannya.
- c. Meskipun seorang manajer tidak dapat secara signifikan dapat mempengaruhi jumlah biaya tertentu melalui tindakan langsungnya sendiri, ia dapat juga dibebani biaya tersebut, jika manajemen puncak menghendaki agar ia menaruh perhatian sehingga ia dapat membantu manajer lain yang bertanggungjawab untuk mempengaruhi biaya tersebut.

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

- a. Dengan mengubah dasar pembebanan dari alokasi ke pembebanan langsung.
- b. Dengan mengubah letak tanggung jawab pengambilan keputusan (Mulyadi, 2011:169).

Biaya yang dialokasikan pada suatu pusat biaya dengan dasar pembebanan yang sederhana, tidak dapat dimintakan pertanggungjawaban kepada manajer pusat biaya yang bersangkutan, sehingga biaya tersebut merupakan biaya tidak terkendalikan bagi manajer tersebut. Untuk mengubahnya menjadi biaya terkendalikan, biaya tersebut harus dibebankan sedemikian rupa kepada pusat biaya tertentu sehingga biaya tersebut dapat dipengaruhi secara signifikan oleh manajer pusat biaya yang bersangkutan.

D. Pelaporan Pertanggungjawaban Pusat Biaya

1. Prinsip Dasar Penyusunan Laporan Pertanggungjawaban

Laporan akuntansi pertanggungjawaban merupakan informasi akuntansi pertanggungjawaban yang disusun sedemikian rupa sehingga pengumpulan dan pelaporan biaya dan atau pendapatan sesuai dengan pertanggungjawaban dalam organisasi, dengan tujuan agar dapat ditunjuk siapa yang bertanggungjawab atas penyimpangan biaya dan atau pendapatan.

Laporan pertanggungjawaban biaya dihasilkan untuk memenuhi kebutuhan manajer berbagi jenjang organisasi. Laporan pertanggungjawaban disusun dengan dasar-dasar sebagai berikut :

- a. Jenjang terbawah yang diberi laporan ini adalah tingkat Manajer Bagian.
- b. Manajer jenjang terbawah diberi laporan pertanggungjawaban biaya yang berisi rincian realisasi biaya dibandingkan dengan anggaran yang disusunnya

- c. Manajer jenjang di atasnya diberi laporan mengenai biaya pusat pertanggungjawabannya sendiri dan ringkasan realisasi biaya yang dikeluarkan oleh manajer-manajer yang berada dibawah wewenangnya, yang disajikan dalam bentuk perbandingan dengan anggaran yang disusun oleh masing-masing manajer yang bersangkutan.
- d. Semakin keatas, laporan pertanggungjawaban biaya disajikan semakin ringkas (Sunarto, 2009:71).

2. Karakteristik Laporan Pertanggungjawaban

Laporan pertanggungjawaban harus dilandasi oleh mutu dan karakteristik sebagai berikut :

- a. Laporan harus sesuai dengan bagan organisasi, artinya harus ditujukan terutama pada personil yang bertanggungjawab untuk mengendalikan bidang yang dilaporkan. Para manajer dididik untuk menggunakan hasil - hasil dari sistem pelaporan ini.
- b. Bentuk dan isi laporan harus konsisten setiap kali diterbitkan. Perubahan - perubahan hanya bisa dilakukan dengan alasan yang tepat disertai keterangan yang jelas untuk para pemakai.
- c. Laporan harus cepat dan tepat waktu. Penyajian laporan yang cepat memerlukan pencatatan biaya yang terorganisasi sehingga informasi dapat tersedia pada saat dibutuhkan (Matz & Usry 2007: 467-468).

3. Jenis Laporan Pertanggungjawaban Biaya

Jenis laporan pertanggungjawaban biaya digolongkan menjadi tiga kelompok sesuai dengan jenjang organisasi, yaitu :

- a. Laporan pertanggungjawaban biaya - Manajer Bagian.
Laporan harus disajikan untuk para manajer bagian.
- b. Laporan pertanggungjawaban biaya - Manajer Departemen.
Laporan ini disajikan untuk para manajer departemen.
- c. Laporan pertanggungjawaban biaya - Direksi.
Laporan ini disajikan untuk para Direktur Utama, Direktur Produksi, dan Direktur Pemasaran (Sunarto, 2009:72).

Laporan pertanggungjawaban biaya berisi informasi berikut ini :

- a. Nomor kode rekening biaya.
- b. Jenis biaya pusat pertanggungjawaban.
- c. Realisasi biaya bulan ini.
- d. Anggaran biaya bulan ini.
- e. Penyimpangan biaya bulan ini.

- f. Realisasi biaya sampai dengan bulan ini.
- g. Anggaran biaya sampai dengan bulan ini.
- h. Penyimpangan biaya sampai bulan ini (Sunarto, 2009:72).

E. Penilaian Kinerja Pusat Biaya

1. Pengertian Penilaian Kerja

Menurut Mulyadi (2011:415), “Penilaian Kerja adalah penentuan secara periodik efektivitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi dan karyawannya berdasarkan sasaran, standar, dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya”. Blocher dkk (2007:898) menyatakan, “Evaluasi kinerja adalah proses dengan mana manajer-manajer pada segala tingkatan memperoleh informasi tentang kinerja tugas-tugas didalam perusahaan dan menilai kinerja itu terhadap kriteria yang telah dibuat sebelumnya sebagaimana disusun dalam anggaran-anggaran, rencana-rencana, dan tujuan-tujuan”.

Berdasarkan pengertian tersebut, dapat disimpulkan bahwa penilaian atau evaluasi atau pengukuran kinerja digunakan untuk menilai keberhasilan atau kegagalan pelaksana kerja yang telah direncanakan / ditetapkan sebelumnya.

2. Ukuran Penilaian Kinerja Pusat Biaya

Efisiensi dan efektivitas merupakan dua macam kriteria yang biasa digunakan untuk menentukan kinerja atau prestasi suatu pusat pertanggungjawaban.

Efisiensi adalah ratio keluaran terhadap masukan. Suatu pusat pertanggungjawaban dinamakan efisiensi jika pusat pertanggungjawaban tersebut :

- a. Menggunakan sumber, atau biaya, atau masukan lebih kecil untuk menghasilkan keluaran dalam jumlah yang sama.

- b. Menggunakan sumber, atau biaya, atau masukan yang sama untuk menghasilkan keluaran dalam jumlah yang lebih besar (Supriyono, 2009 :24).

Efisiensi dan efektivitas biasanya lebih bersifat relatif atau komparatif daripada bersifat absolut, dalam arti bahwa efisiensi biasanya dibandingkan dengan suatu ukuran tertentu, yaitu :

1. Antara pusat pertanggungjawaban yang satu dibandingkan dengan pusat pertanggungjawaban lainnya
2. Prestasi sesungguhnya suatu pusat pertanggungjawaban dibandingkan dengan standar atau anggarannya
3. Prestasi suatu pusat pertanggungjawaban masa kini dibandingkan masa sebelumnya.

Efisien merupakan ukuran penilaian pusat biaya, yaitu pusat biaya teknik. Pengukuran efisien dilakukan terhadap pusat biaya teknik dengan membandingkan anggaran biaya dan realisasi biaya. Bila realisasi biaya lebih rendah dari pada anggaran biaya berarti efisien, dan bila sebaliknya berarti tidak efisien. Efisien yang tercapai dapat ditingkatkan bila selisih anggaran dan realisasi yang diperoleh dianalisa lebih lanjut.

Efektivitas adalah hubungan antara keluaran pusat pertanggungjawaban dengan tujuannya. Semakin besar kontribusi keluaran suatu pusat pertanggungjawaban terhadap pencapaian tujuan perusahaan semakin efektif kegiatan pertanggungjawaban tersebut. Jika tujuan dan keluaran suatu organisasi atau pusat pertanggungjawaban sulit dikuantifikasi maka pengukuran efektivitas unit tersebut juga sulit dilakukan (Supriyono, 2009: 25).

Secara ringkas, sebuah pusat pertanggungjawaban biaya dapat dikatakan akan bersifat efisien jika melakukan atau mengerjakan hal-hal yang benar, dan akan bersifat efektif jika melakukan atau mengerjakan hal- hal yang benar.

3. Tahap Penilaian Kinerja Pusat Biaya

Penilaian kinerja dilaksanakan dalam dua tahap utama yaitu tahap persiapan dan tahap penilaian. Tahap persiapan terdiri dari tiga tahap yaitu :

- a. Penentuan daerah pertanggungjawaban dan manajer yang bertanggungjawab.
- b. Penetapan kinerja yang dipakai untuk mengukur kinerja.
- c. Pengukuran kinerja sesungguhnya.

Tahap penilaian terdiri dari tiga tahap, yaitu :

- a. Perbandingan kinerja sesungguhnya dengan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya.
- b. Penentuan penyebab timbulnya penyimpangan kinerja sesungguhnya dari yang ditetapkan standar.
- c. Penegakan perilaku yang diinginkan dan tindakan yang digunakan untuk mencegah perilaku yang tidak diinginkan.

Penilaian kinerja atau pengukuran prestasi manajer pusat biaya teknik berbeda dengan pusat biaya kebijakan. Dalam pusat biaya teknik, laporan pertanggungjawaban digunakan untuk menilai efisiensi pusat biaya teknik dan efisiensi tersebut menggambarkan prestasi manajernya. Sedangkan, dalam pusat biaya kebijakan, laporan pertanggungjawaban tidak digunakan untuk menilai.

Penilaian kinerja juga dilakukan untuk menyediakan umpan balik bagi karyawan dan dasar distribusi penghargaan agar bermanfaat untuk memotivasi karyawan bekerja dengan baik dan meningkatkan kinerja mereka karena adanya penghargaan khusus (*reward*) terhadap hasil kerja mereka, dan atau memberikan

hukuman (*punishment*) bagi yang lalai. Penghargaan tersebut dapat berupa pemberian bonus, insentif, atau fasilitas berupa mobil misalnya, dan sebagainya.

4. Penyimpangan Biaya

Suatu penyimpangan diketahui baik penyimpangan menguntungkan maupun merugikan, penyebab penyimpangan haruslah diketahui pula agar penilaian kinerja tersebut dapat berguna dimasa yang akan datang. Bila penyimpangan merugikan, tindakan koreksi akan dapat dilakukan dengan segera. Bila penyimpangan menguntungkan, usaha untuk mempertahankan bahkan meningkatkan dapat diketahui. Ini berarti usaha peningkatan efisien biaya dapat dilakukan.

Penyebab penyimpangan dapat diketahui dengan cara melakukan analisis terhadap penyimpangan tersebut. Analisis selisih menciutkan penelitian bidang yang mungkin terjadi penyebab terjadinya penyimpangan sehingga manajemen dapat memfokuskan perhatiannya pada bidang-bidang yang ditunjukkan oleh analisis selisih. Contoh analisis penyimpangan atau selisih adalah analisis selisih biaya operasional yang terdiri dari analisis peralatan, analisis selisih pegawai, dan analisis selisih overhead. Apabila segala sesuatunya berjalan sesuai dengan rencana, maka hanya akan terdapat perbedaan antara hasil sesungguhnya dan hasil yang diharapkan sesuai dengan anggaran dan standar. Perbedaan hasil sesungguhnya dengan yang diharapkan akan hampir selalu terjadi. Jika setiap penyimpangan maka akan membutuhkan banyak waktu.