

**PENERAPAN AKUNTANSI PERTANGGUNG JAWABAN
SEBAGAI ALAT PENILAIAN KINERJA
(Studi di Bagian Produksi PT. PAL Surabaya - Divisi Kapal Perang)**

Rina Moestika Setyaningrum*

Farid Darmawan**

ABSTRACT

Each company founded by one or a group of people basically aims to improve customer satisfaction. If customers feel satisfied, then the profit can be obtained automatically. To achieve this goal, management must make decisions quickly and appropriately. This situation requires top management to delegate authority along with a control system, supervision and performance assessment manager underneath. This can be achieved by applying the accounting liability. Battleship Division PT. PAL, the author has not seen the application of accounting responsibilities. Therefore, the authors try to discuss and interpret existing data on the production by comparing the realization of financing and budget irregularities known to have occurred. Through the accountability report of the Outfitting Department, Ministry of Construction and the Ministry of Production Support, management can measure the effective and efficient production costs in the company. Thus, the company will have no difficulty in determining which of many costs that would affect the decision-making and increase overall company performance.

Keyword : *Accountability Accounting, Implementation, Reporting, Management Accounting, Comparative Descriptive.*

* **Staf Pengajar FE Jurusan Akuntansi UPN “Veteran” Jawa Timur**

** **Alumni FE Jurusan Akuntansi UPN “Veteran” Jawa Timur**

PENDAHULUAN

Akuntansi pertanggungjawaban (Christina, 2004) merupakan suatu sistem akuntansi yang ditujukan mengukur prestasi kerja tiap bagian yang berfokus pada pengendalian biaya. Pengelompokan dan pelaporan biaya dilakukan tiap tingkatan manajemen yang hanya dibebani dengan biaya yang berada di bawah tanggung jawabnya. Menurut sistem ini, tiap bagian yang ada dalam organisasi dibagi menjadi pusat pertanggungjawaban. Keseluruhan pusat pertanggungjawaban ini membentuk jenjang hierarki dalam organisasi (Rambe, 2004). Horngren (2003) menegaskan : akuntansi pertanggungjawaban mengidentifikasi bagian organisasi yang mempunyai tanggung jawab untuk setiap tujuan, mengembangkan ukuran dan target untuk dicapai, dan menciptakan laporan ukuran oleh bagian kecil organisasi atau pusat pertanggungjawaban.

PT. PAL Indonesia merupakan sebuah perusahaan bergerak di bidang produksi kapal laut berdasarkan pesanan. Masalah yang dihadapi PT. PAL cukup kompleks. Salah satunya adalah terjadi penyimpangan antara anggaran dengan realisasi biaya produksi. Total anggaran biaya produksi tahun 2008 Rp. 41.457. 807.255,30,- dan realisasi Rp. 41.655.851.780,82.

Penyebabnya, belum disusun jenjang pertanggungjawaban dari jenjang terendah ke jenjang yang tertinggi pada tiap fungsinya. Belum dipisahkan format biaya produksi ke dalam biaya terkendali dan biaya tak terkendali. Akibatnya penentuan anggaran kas dan bagian yang seharusnya bertanggung jawab atas penyimpangan mengalami kesulitan. Oleh karena itu perlu diterapkan akuntansi pertanggungjawaban. Terutama pada bagian produksi sebagai pusat biaya (*cost centre*) yang masih memerlukan perbaikan lebih lanjut.

Riset relevan salah satunya oleh Mulianik (2001) menyimpulkan bahwa pelaksanaan dan pengendalian akuntansi pertanggungjawaban masing-masing unit masih kurang efektif dan efisien. Direktur utama belum melaksanakan fungsi pengendalian secara rutin disamping perencanaan kegiatan belum terorganisir.

Riset lain tentang Pengaruh Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban dan Implementasi strategi terhadap kinerja Perusahaan Manufaktur “X” (Kartawan, 2007). Berkesimpulan, penerapan akuntansi pertanggungjawaban dan implementasi strategi baik secara parsial maupun simultan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja perusahaan manufaktur “X” yang

go publik di Bursa Efek Jakarta. Riset sama juga dilakukan Rambe (2004). Riset bertujuan memberikan penjelasan mengenai manfaat akuntansi pertanggungjawaban. Kesimpulannya, akuntansi pertanggungjawaban adalah suatu sistem pengukur rencana dan tindakan setiap pusat pertanggungjawaban.

Pusat pertanggungjawaban adalah setiap unit kerja dalam organisasi yang dipimpin seorang manajer. Informasi akuntansi pertanggungjawaban merupakan informasi biaya, pendapatan dan aktiva terkait dengan manajer yang bertanggung jawab. Anggaran adalah rencana yang dinyatakan secara kuantitatif. Penyusunan anggaran dilakukan jika hanya tersedia informasi akuntansi pertanggungjawaban yang mengukur berbagai sumber ekonomi yang tersedia. Penilaian kinerja pusat pertanggungjawaban diukur berdasarkan kriteria masukan dan keluarannya.

Selanjutnya riset "Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban melalui pusat biaya sebagai alat pengendalian manajemen pada PT. Pos Indonesia" (Damayanti, 2004). Bertujuan mengetahui penerapan akuntansi pertanggungjawaban melalui penyusunan anggaran sebagai alat pengendalian biaya, penyusunan klasifikasi dan kode rekening, pelaporan realisasi anggaran serta analisis selisih antara realisasi dan anggaran.

Siagian (2007) meneliti manfaat akuntansi pertanggungjawaban sebagai alat bantu menilai kinerja manajer pusat biaya produksi pada PT. "X". Hasilnya, akuntansi pertanggungjawaban di PT. "X" bermanfaat dalam menilai kinerja manajer pusat biaya produksi yang dapat dibuktikan dengan adanya penerapan syarat-syarat akuntansi pertanggungjawaban dengan adanya struktur organisasi dan wewenang, pengklasifikasian kode rekening, anggaran yang disusun, dan laporan pertanggungjawaban. Karakteristik akuntansi pertanggungjawaban di PT. "X" dengan identifikasi pusat pertanggungjawaban, standar tolak ukur kinerja manajer, pengukuran kinerja manajer, dan pemberian penghargaan/hukuman. Penggunaan informasi akuntansi pertanggungjawaban dalam menilai kinerja manajer pusat biaya produksi dengan penyajian informasi anggaran biaya produksi, realisasi, dan selisih serta penyajian anggaran kuantitas produksi dan realisasinya.

Akuntansi Pertanggungjawaban

Pengertian akuntansi pertanggungjawaban (Garrison, 2000) adalah suatu sistem akuntansi dimana manajer dibebani pendapatan dan biaya yang menjadi tanggung jawab kendalanya. Manajer bertanggung jawab atas selisih antara anggaran dan realisasi. Dapat disimpulkan bahwa akuntansi pertanggungjawaban timbul dari delegasi wewenang pada setiap departemen dalam suatu organisasi. Laporan pertanggungjawaban sebagai dasar menilai kinerja pusat pertanggungjawaban berdasarkan aktivitas organisasi. Akuntansi pertanggungjawaban merupakan suatu sistem akuntansi disusun sedemikian berdasarkan pengumpulan data, pelaporan biaya, serta penghasilan yang diperoleh.

Menurut Matz (1998) dua tujuan penting laporan pertanggungjawaban : a) memberi informasi manajer dan atasan mengenai pelaksanaan atau prestasi kerja dalam bidang pertanggungjawaban, b) mendorong para manajer dan atasan untuk mengambil tindakan langsung yang diperlukan dalam memperbaiki prestasi kerja. Akuntansi pertanggungjawaban dikatakan berhasil jika rencana yang ditetapkan dapat direalisasikan. Berarti pengendalian biaya sesuai dengan perencanaan, yang sekaligus dapat digunakan mengukur kinerja tiap tingkatan manajemen.

Mulyadi (1993) menegaskan : manfaat informasi akuntansi pertanggungjawaban berupa informasi di masa lalu adalah : a) Penilaian kinerja manajer pusat pertanggungjawaban. Dalam proses penyusunan anggaran, setiap manajer diberi tugas mencapai sebagian sasaran perusahaan dan memungkinkan pelaksanaan tugas mengalokasikan berbagai sumber daya yang diukur dalam satuan uang. b) Memotivasi manajer, setiap orang akan memiliki motivasi untuk berusaha jika ia memiliki nilai penghargaan yang tinggi atau jika berkeyakinan bahwa suatu kinerja akan diberi penghargaan yang diterima berkaitan dengan tinggi rendahnya nilai penghargaan.

Konsep Dasar Akuntansi Pertanggungjawaban

Menurut Matz (1998) konsep dasar mengenai syarat membentuk dan mempertahankan sistem akuntansi pertanggungjawaban : a) Titik awal dari sistem akuntansi pertanggungjawaban

ada pada setiap tingkatan dalam suatu organisasi. Tujuannya menetapkan anggaran tiap departemen. Setiap orang yang disertai tanggung jawab haruslah mempertanggungjawabkan biaya tiap departemen. Konsep ini menunjukkan perlunya klasifikasi biaya terkendali dan tak terkendali. Umumnya biaya dibebankan secara langsung ke departemen kecuali biaya tetap sebagai biaya terkendali oleh manajer departemen. b) Setiap anggaran harus nyata menunjukkan biaya terkendali. Daftar rekening harus disesuaikan agar dapat mencatat biaya terkendali atau dipertanggungjawabkan dalam wewenangnya.

Sistem Akuntansi Pertanggungjawaban

Penjelasan Mulyadi (1993) : sistem akuntansi pertanggungjawaban adalah sebagai sistem pengumpulan biaya untuk kepentingan pengendalian biaya dengan menggolongkan, mencatat, meringkas biaya dalam hubungannya dengan tingkat manajemen yang bertanggung jawab.

Supriyono (1999), akuntansi pertanggungjawaban digunakan dengan baik jika terdapat kondisi : a) Tugas, wewenang, dan tanggung jawab pembuat keputusan harus ditentukan dengan baik melalui struktur organisasi. b) Manajer pusat pertanggungjawaban harus berperan dalam penentuan tujuan yang digunakan mengukur prestasinya. c) Manajer pusat pertanggungjawaban harus berusaha mencapai tujuan yang ditentukan untuk pusat pertanggungjawaban. d) Manajer pusat pertanggungjawaban bertanggung jawab terhadap yang dikendalikannya. e) Hanya biaya, pendapatan, laba, investasi yang dikendalikan manajer pusat pertanggungjawaban dimasukkan ke dalam laporan prestasi. f) Laporan prestasi sebagai umpan balik manajer pusat pertanggungjawaban harus disajikan tepat waktu. g) Laporan prestasi harus menjelaskan selisih, koreksi dan tindak lanjut sehingga memungkinkan diterapkannya prinsip pengecualian. h) Harus ditentukan prestasi manajemen terhadap struktur balas jasa dalam perusahaan. j) Teknik akuntansi pertanggungjawaban hanya mengukur salah satu prestasi manajer pusat pertanggungjawaban (prestasi keuangan). Selain sisi prestasi keuangan, prestasi manajer dapat dilihat dari tingkat kepuasan, moral, dan sebagainya.

Sistem Pelaporan

Pertanggungjawaban laporan prestasi kerja akuntansi pertanggungjawaban disajikan dalam laporan tertulis (*performance report*). Keseluruhan perangkat laporan berbentuk piramida yang menghubungkan seluruh tingkatan manajerial serta unit-unit operasional perusahaan secara bersama-sama. Laporan pelaksanaan berisi perbandingan antara standar dengan realisasi. Melaporkan penyimpangan bersifat merugikan dan menguntungkan, sehingga manajemen dapat melakukan tindakan koreksi dan penyesuaian. Dasar penyusunan laporan pertanggungjawaban adalah : 1) Laporan pada eselon bawah bersifat sangat rinci yang membandingkan realisasi dengan standar atau anggaran yang disusunnya. 2) Laporan pada eselon atas berisi ringkasan laporan dari eselon bawah ke atas.

Penilaian Kinerja

Tolok ukur untuk pusat biaya pada bagian produksi tidak terlalu sulit untuk ditentukan karena secara fisik hasil kerja dari bagian ini akan terlihat. Beberapa tolok ukur untuk prestasi biaya menurut Anthony (1993) : 1) Efektivitas, 2) Pencapaian Produk, 3) Kualitas Produk, 4) Efisiensi.

Hubungan Akuntansi Pertanggungjawaban dengan Pengukuran Kinerja

Akuntansi pertanggungjawaban digunakan mengukur rencana dan kegiatan setiap pusat pertanggungjawaban. Pengukuran kinerja setiap pusat pertanggung-jawaban memberikan dasar dalam melakukan penilaian kinerja bagian yang ada dalam perusahaan, serta memotivasi para manajer dalam menjalankan tugasnya sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan perusahaan.

Alat pengukur kinerja para manajer adalah biaya standar anggaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Bila hasil yang dicapai seorang manajer pusat biaya sama dengan standar atau anggaran (relatif) maka dinilai baik. Sebaliknya jika hasil jauh lebih kecil dari anggaran, maka manajer pusat biaya dinilai bekerja efisien.

Sistem anggaran akuntansi pertanggungjawaban sebagai dasar pengukuran kinerja dibuat dengan pengecualian faktor-faktor di luar kendali manajer. Setiap manajer menyusun anggaran yang menunjukkan biaya-biaya terkendali berada di bawah tanggung jawabnya.

METODE PENELITIAN

Di dalam penelitian ini digunakan metode penelitian deskriptif komparatif Menurut Nazir (1988) adalah sejenis penelitian deskriptif yang ingin mencari jawaban secara mendasar tentang sebab akibat, dengan menganalisis faktor-faktor penyebab terjadinya ataupun munculnya suatu fenomena tertentu.

Teknik Analisis Data

Menganalisis : 1) Struktur Organisasi. (2) Penyusunan Anggaran Biaya Produksi. 3) Pemisahan Biaya Produksi. 4) Klasifikasi Biaya dan Kode Rekening. 5) Pelaporan. 6) Perbandingan antara data yang telah di analisis dengan rujukan-rujukan yang digunakan untuk selanjutnya dapat ditarik kesimpulan.

DESKRIPSI HASIL DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Hasil

Penyusunan Anggaran

Anggaran biaya produksi PT. PAL disusun oleh Kepala Proyek berdasarkan instruksi dan dana dari *Director of Shipbuilding*. Diteruskan oleh Kepala Divisi Kapal Perang kepada Kepala Proyek. Dikelola oleh fungsi bisnisnya sebagai anggaran produksi. Diserahkan kepada departemen di bawahnya yang terlibat langsung dalam proses produksi untuk digunakan sebagai dasar kegiatan produksi. Apabila terdapat kekurangan departemen produksi meminta evaluasi anggaran kepada Kepala Proyek untuk budget tambahan. Diteruskan kepada Kepala Divisi Kapal Perang dan *Director of Shipbuilding*. Setelah usulan penambahan disetujui *Director of Shipbuilding*, maka penambahan segera dilakukan untuk melanjutkan kegiatan proses produksi yang terhenti sementara.

Klasifikasi Biaya

Tahun 2008 anggaran biaya produksi Divisi Kapal Perang PT. PAL sebesar Rp. 41.457.807.255,30,- dan realisasi biaya produksi Rp. 41.655. 851.780,82. Manajemen Divisi Kapal Perang PT. PAL belum memisahkan biaya terkendali dan tak terkendali. Sehingga di dalam laporan pertanggungjawaban masing-masing bagian masih ikut bertanggung jawab atas biaya yang terkendali. Sedangkan klasifikasi biaya berdasarkan volume kegiatan berupa pemisahan biaya semi variabel menggunakan metode kuadrat terkecil (*least square method*).

Sistem Akuntansi Biaya dan Kode Rekening

Manajemen Divisi Kapal Perang PT. PAL mendesain sistem akuntansi biaya guna pengumpulan dan pengendalian biaya menggunakan kode rekening angka kelompok. Kode angka kelompok mempunyai karakteristik : 1) Rekening diberi kode angka. 2) Jumlah angka dalam kode tetap. 3) Posisi angka dalam kelompok memiliki arti tertentu. 4) Perluasan klasifikasi dilakukan dengan memberi cadangan angka ke kanan. Rekening buku besar yang ada di Divisi Kapal Perang PT. PAL dibagi menjadi 6 kelompok diberi kode : 1) Aktiva, 2) Hutang, 3) Modal, 4) Pendapatan, 5) Biaya, 6) Pendapatan dan biaya di luar usaha.

Tipe Pusat Pertanggungjawaban

Divisi Kapal Perang PT. PAL menggunakan tipe pusat biaya dalam menyusun laporan akuntansi pertanggungjawaban, yaitu membandingkan realisasi biaya dengan anggaran fleksibel. Dalam mengevaluasi kinerja Kepala Departemen, perusahaan mendasarkan kemampuan manajer menekan biaya yang digunakan oleh pusat pertanggungjawabannya.

Sistem Pelaporan

PT. PAL mengizinkan *Management by Exception* dan evaluasi komparatif pada masing-masing tingkat pertanggungjawaban dalam sistem pelaporan pertanggungjawabannya. Ranking komparatif menyediakan insentif bagi manajer dengan tujuan untuk mengendalikan biaya. Besarnya anggaran biaya produksi departemen *outfitting* tahun 2008 sebesar Rp. 20.477.137.221,33,- dan realisasi sebesar Rp. 20.506.736.166,67. Terdapat selisih Rp. 29.598.945,51. Dalam laporan biaya produksi Departemen Konstruksi tahun 2008 mengalami selisih realisasi lebih besar Rp 160.065.433,72,- berasal dari anggaran Rp 20.003.860.787,89,- dan realisasi Rp 20.163.953.220,93. Dalam laporan biaya produksi Departemen Dukungan Produksi tahun 2008 mengalami selisih realisasi lebih besar Rp 8.951.063,87,- berasal dari

anggaran Rp 976.808.645,39,- dan realisasi Rp 985.189.392,30. Sehingga laporan total biaya produksi tahun 2008 terdapat selisih realisasi lebih besar Rp 198.044.525,52,- berasal dari anggaran Rp 41.457.807. 255,30,- dan realisasi Rp 41.655.851.780,08.

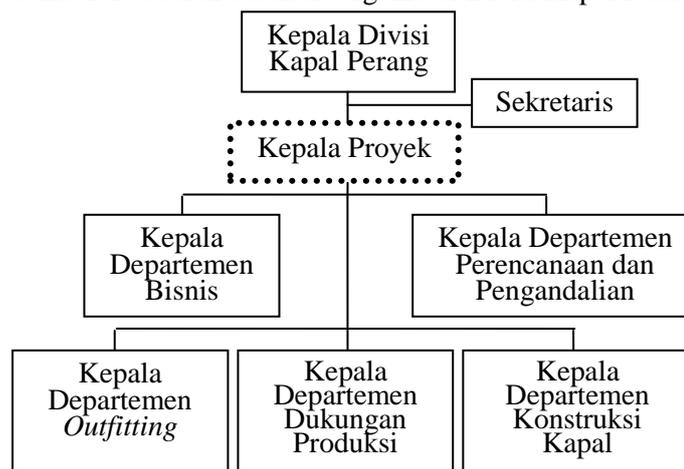
ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Analisis Struktur Organisasi

Ditinjau dari penetapan struktur organisasi PT. PAL secara umum dapat dikatakan baik. Karena struktur organisasi yang ada sudah mencerminkan adanya pemisahan fungsi-fungsi operasional secara jelas dan tegas yaitu tugas masing-masing bagian yang telah dipisahkan sesuai dengan kegiatan yang ada di perusahaan.

Ditinjau dari wewenang dan tanggung jawab masing-masing pejabat sesuai dengan hirarkinya pada struktur organisasi Divisi Kapal Perang PT. PAL, maka struktur organisasi Divisi Kapal Perang PT. PAL masih perlu pembenahan. Penempatan Kepala Proyek dalam posisi setara dengan Kepala Departemen lain berlawanan dengan wewenang dan tanggung jawabnya sebagai pemimpin dan pengawas proyek yang memiliki kemampuan mengelola budget proyek serta mengusulkan pengawasan fungsi-fungsi berasal dari Departemen-Departemen lain di divisi kapal perang sesuai kebutuhan. Tentunya dengan persetujuan Kepala Divisi Kapal Perang. Dari hasil analisis di atas dapat diambil kesimpulan bahwa struktur organisasi yang digunakan oleh Divisi Kapal Perang PT. PAL perlu didesain kembali untuk memungkinkan penerapan akuntansi pertanggungjawaban yang baik.

Gambar 1. Usulan Struktur Organisasi Divisi Kapal Perang

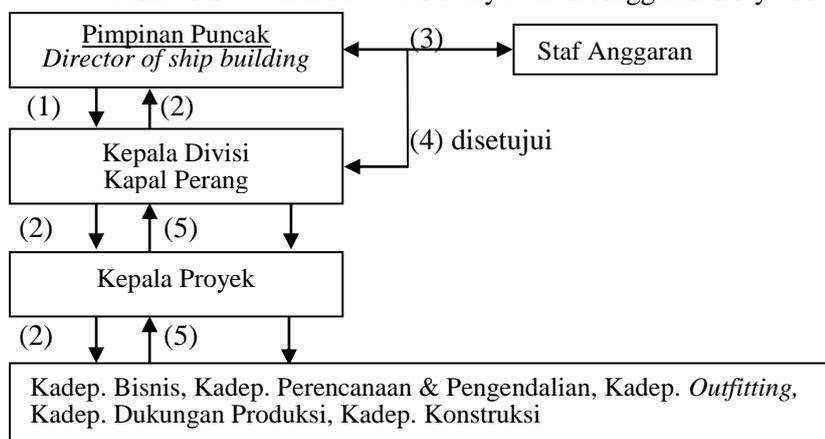


Sumber : Internal perusahaan, diolah penulis.

Analisis Penyusunan Anggaran Biaya Produksi

Prosedur penyusunan anggaran yang diusulkan pada Divisi Kapal Perang PT. PAL adalah sebagai berikut :

Gambar 2. Usulan Prosedur Penyusunan Anggaran Biaya Produksi



Keterangan :

(1) *Director of Shipbuilding* memberi dana untuk pembuatan kapal perang kepada kepala divisi kapal perang untuk diteruskan kepada kepala proyek. Setelah kepala proyek menyusun anggaran biaya produksi, kepala departemen yang terlibat di bawahnya melakukan penyesuaian anggaran biaya produksi. (2) Anggaran yang diusulkan dievaluasi oleh kepala departemen bisnis, dukungan produksi, konstruksi, perencanaan, pengendalian, outfitting dan dievaluasi kembali oleh kepala proyek. (3) *Director of Shipbuilding* akan mengevaluasi usulan revisi anggaran. (4) Jika revisi anggaran disetujui akan diserahkan kembali kepada kepala divisi kapal perang untuk diteruskan kepada kepala proyek. (5) Kepala proyek menyerahkan anggaran kepada kepala departemen bisnis, dukungan produksi, konstruksi, perencanaan dan pengendalian serta outfitting yang digunakan sebagai acuan pelaksanaan. Prosedur penyusunan anggaran bagian produksi perusahaan apabila dihubungkan untuk tujuan pertanggungjawaban biaya, bisa dikatakan belum dapat digunakan sebagai alat pengendalian dan pertanggungjawaban biaya. Dengan usulan prosedur tersebut maka keterlibatan bagian-bagian di bawah departemen produksi tampak lebih nyata.

Analisis Pemisahan Biaya Produksi

Syarat lain untuk dapat diterapkannya akuntansi pertanggungjawaban adalah pemisahan biaya terkendali dan tidak terkendali. Sebelum melakukan pemisahan perusahaan perlu mengklasifikasikan mana yang termasuk biaya variabel, biaya semi variabel dan biaya tetap. Oleh sebab itu perlu dilakukan pemisahan biaya semi variabel agar dapat diketahui berapa jumlah pengeluaran yang termasuk biaya variabel dan biaya tetap, sehingga kemampuan manajer dari satu bagian untuk mengendalikan biaya dapat dibatasi.

Terinci pemisahan biaya variabel, biaya semi variabel dan biaya tetap yang tidak dapat dikendalikan dan yang dapat dikendalikan pada bagian produksi dapat dilihat pada Tabel 1.

Tabel 1. Pemisahan Biaya Terkendali dan Tidak Terkendali

Keterangan	Dept. Outfitting		Dept. Konstruksi		Dept. Dukungan	
	T	TT	T	TT	T	TT
Biaya variabel:						
Biaya Produksi Lgs.						
B. Bahan Baku	X	-	X	-	-	-
B. T. Kerja Lgs.	X	-	X	-	X	-
Biaya Overhead Pabrik						
B. Bhn Penolong	X	-	X	-	X	-
B. Pemeliharaan	X	-	X	-	X	-
Biaya Semi variabel:						
Biaya Overhead Pabrik						
B. Bahan Bakar	X	X	X	X	-	-
B. Listrik	X	X	X	X	X	X
Biaya Tetap:						
Biaya Overhead Pabrik						
B. T.K. Tdk. Lgs.	-	X	-	X	-	X
B. penyusutan	-	X	-	X	-	X

Sumber : internal perusahaan

Keterangan : T = Biaya Terkendali
 TT = Biaya Tidak Terkendali

Analisis Klasifikasi Biaya dan Kode Rekening

Klasifikasi biaya dan kode rekening merupakan salah satu syarat penerapan akuntansi pertanggungjawaban. Formula yang digunakan untuk pemisahan biaya semi variabel berdasarkan metode *least square* adalah sebagai berikut (Horngren, 1997) :

$$y = a + b x \quad \sum xy = a \sum x + b \sum x^2 \quad \sum y = n a + b \sum x$$

Dimana : x = volume kegiatan y = total biaya b = biaya variabel a = biaya tetap

Beberapa biaya semi variabel yang perlu dipisahkan ke dalam elemen biaya variabel dan biaya tetap adalah beberapa biaya produksi langsung (Biaya Bahan Bakar dan Biaya Listrik). Klasifikasi biaya dan kode rekening yang digunakan adalah tipe kode rekening kelompok yang berbeda untuk masing-masing bagian yang ada sehingga dapat diketahui dengan jelas tempat terjadinya biaya.

PT. PAL mengelompokkan biaya yang terjadi sesuai dengan tingkatan manajemen dalam organisasi. Tetapi pengelompokannya masih belum memisahkan biaya terkendali dan tidak terkendali, sehingga menimbulkan kesulitan dalam menentukan siapa yang bertanggung jawab

atas biaya-biaya tersebut. Untuk dapat diterapkannya sistem akuntansi pertanggungjawaban perlu diadakan penyesuaian dengan menambahkan klasifikasi biaya ke dalam biaya terkendali atau biaya tidak terkendali dengan menambahkan satu angka di sebelah jenis biaya pada kode rekening yang sudah ada (menambahkan angka ganjil untuk menunjukkan biaya terkendali dan angka genap untuk menunjukkan biaya tak terkendali).

Analisis Laporan Biaya

Laporan biaya produksi yang disusun masih terdapat semua biaya produksi yang terjadi pada pusat pertanggungjawaban. Untuk memenuhi syarat akuntansi pertanggungjawaban, maka biaya-biaya produksi tak terkendali tidak di cantumkan dalam laporan pertanggungjawaban. Berikut adalah laporan pertanggungjawaban biaya produksi Divisi Kapal Perang pada tahun 2008 (Tabel 2). Penjelasan laporan pertanggungjawaban biaya produksi memiliki arah pertanggungjawaban sebagai berikut:

Departemen *Outfitting*

Berdasarkan jumlah selisih realisasi yang lebih besar dari anggaran tersebut, pimpinan dapat mengetahui pengeluaran pada Departemen *Outfitting* mengalami peningkatan yang diakibatkan oleh realisasi biaya bahan baku (kenaikan harga bahan baku). Walaupun jumlah realisasi lebih besar dari anggaran dapat dikatakan bahwa kinerja Kepala Departemen *Outfitting* cukup baik. Penyebab terjadinya penyimpangan adalah kenaikan harga bahan baku yang cukup tinggi di luar prediksinya.

Jika ditinjau dari segi efektivitas kerja, maka Kepala Departemen *Outfitting* dinilai sudah efektif karena telah mencapai tujuan yang diharapkan dalam laporan pertanggungjawaban yaitu mampu mempertanggungjawabkan biaya bahan baku yang berada di bawah kendalinya. Oleh sebab itu pimpinan hendaknya segera melakukan evaluasi bersama Kepala Departemen *Outfitting* tentang penetapan jumlah anggaran bahan baku dengan melakukan prediksi harga bahan baku yang *controllable* bagi Kepala Departemen *Outfitting* agar tidak terjadi pembengkakan biaya bahan baku pada periode berikutnya.

Departemen Konstruksi

Berdasarkan jumlah selisih realisasi yang lebih besar dari anggaran tersebut, pimpinan dapat mengetahui bahwa pengeluaran pada Departemen Konstruksi mengalami peningkatan yang cukup besar. Sebagian besar diakibatkan oleh realisasi kenaikan biaya upah langsung, namun tidak disertai dengan peningkatan kinerja. Berarti kinerja Kepala Departemen Konstruksi kurang memuaskan karena pengawasan yang kurang terhadap kinerja tenaga kerja langsung.

Jika ditinjau dari segi efektivitas kerja, Kepala Departemen Konstruksi dinilai kurang efektif karena belum mencapai tujuan yang diharapkan dalam laporan pertanggungjawaban. Mampu mempertanggungjawabkan biaya terkendali berupa biaya upah langsung yang berada dalam wewenangnya. Oleh sebab itu, pimpinan hendaknya segera melakukan evaluasi bersama Kepala Departemen Konstruksi tentang penetapan jumlah anggaran upah langsung. Caranya, dengan mengevaluasi efektivitas dan efisiensi kerja apakah telah sesuai dengan *output*. Jika tidak, maka dilakukan pengurangan tenaga kerja langsung atau pemadatan aktivitas demi terciptanya efisiensi dan efektivitas kerja. Selanjutnya pimpinan menetapkan anggaran upah langsung yang *controllable* bagi Kepala Departemen Konstruksi agar tidak terjadi penambahan biaya tenaga kerja langsung periode berikutnya.

Departemen Dukungan Produksi

Berdasarkan jumlah selisih realisasi yang lebih besar dari anggaran tersebut, pimpinan dapat mengetahui bahwa pengeluaran Departemen Dukungan Produksi mengalami peningkatan cukup besar. Sebagian besar diakibatkan realisasi biaya upah langsung yang tinggi karena kenaikan upah tenaga kerja langsung tidak disertai dengan peningkatan kinerja dari tenaga kerja langsung pada Departemen Dukungan Produksi. Berarti kinerja Kepala Departemen Dukungan Produksi kurang memuaskan, karena kurang pengawasan terhadap kinerja tenaga kerja langsung.

Jika ditinjau dari segi efektivitas kerja, maka Kepala Departemen Dukungan Produksi dinilai kurang efektif. Karena belum mencapai tujuan yang diharapkan dalam laporan

pertanggungjawaban (mampu mempertanggungjawabkan biaya terkendali berupa biaya upah langsung yang berada dalam wewenangnya).

Lakukan evaluasi bersama Kepala Departemen Dukungan Produksi tentang penetapan jumlah anggaran upah langsung. Mengevaluasi *efektivitas* dan *efisiensi* kerja sesuai/tidak dengan *output*. Jika tidak perlu dilakukan pengurangan tenaga kerja langsung atau pemadatan *aktivitas* demi terciptanya *efisiensi* dan *efektivitas* kerja. Selanjutnya ditetapkan anggaran upah langsung yang *controllable* bagi Kepala Departemen Dukungan Produksi agar tidak terjadi penambahan biaya tenaga kerja langsung periode berikutnya.

Proyek Pembangunan Kapal

Dilihat dari laporan pertanggungjawaban setelah menerapkan akuntansi pertanggungjawaban, biaya yang menjadi tanggung jawab bagian Proyek Pembangunan Kapal terdapat selisih realisasi lebih besar sebesar Rp 208.203.124,01,- dimana selisih ini diperoleh dari jumlah anggaran Rp 40.438.125.664,59,- dan jumlah realisasi Rp 40.674.386.977,77.

Tabel 2. Laporan Pertanggungjawaban Biaya Produksi Tahun 2008

1. Kepala Divisi Kapal Perang

Kode Rek.	Keterangan	Anggaran	Realisasi	Selisih
122.5.	Kepala Proyek	40.438.125.664,59	40.674.386.977,77	(208.203.124,01)
	Jml. B. terkendali	40.438.125.664,59	40.674.386.977,77	(208.203.124,01)

2. Kepala Proyek Pembangunan Kapal

Kode Rek.	Keterangan	Anggaran	Realisasi	Selisih
122.5.1.	Dept. <i>Outfitting</i>	20.052.375.181,60	20.103.558.199,04	(36.635.176,89)
122.5.2.	Dept. Konstruksi	19.692.363.123,10	19.863.302.584,71	(157.429.112,99)
122.5.3.	Dept. Dukungan	693.387.359,89	707.526.194,02	(14.138.834,13)
	Jml. B. Terkendali	40.438.125.664,59	40.674.386.977,77	(208.203.124,01)

3. Kepala Departemen Outfitting

Kode Rek.	Keterangan	Anggaran	Realisasi	Selisih
	<u>B. Var. Terkendali</u>			
122.5.1.11.1.	Bahan Baku	19.300.073.023,00	19.400.340.072,00	(100.267.049,0)
122.5.1.14.1.	Bahan Penolong	275.761.618,00	276.188.173,40	(426.555,0)
122.5.1.13.1.	Bahan Bakar	4.454,32	4.143,30	311,02
122.5.1.21.1.	Upah langsung	356.827.316,70	295.264.236,00	61.563.080,70
122.5.1.41.1.	Pemeliharaan	37.781.852,00	36.681.410,00	1.100.442,00
122.5.1.12.1.	Listrik	81.926.917,78	81.084.208,34	842.709,43
	Jml. B. Terkendali	20.052.375.181,60	20.103.558.199,04	(36.635.176,89)

4. Kepala Departemen Konstruksi

Kode Rek.	Keterangan	Anggaran	Realisasi	Selisih
	<u>B. Var. Terkendali</u>			
122.5.2.11.1.	Bahan Baku	19.077.200.200,00	19.175.005.800,00	(97.805.600,00)
122.5.2.14.1.	Bahan Penolong	273.750.500,50	274.188.173,00	(437.673,00)
122.5.2.13.1.	Bahan Bakar	4.350,32	4.136,05	214,27
122.5.2.21.1.	Upah langsung	305.851.985,60	364.861.850,52	(59.009.864,90)
122.5.2.41.1.	Pemeliharaan	17.354.489,00	16.849.019,00	505.470,00
122.5.3.12.1.	Listrik	18.205.981,78	18.847.641,14	(641.659,36)
	Jml. B. Terkendali	19.692.363.123,10	19.863.302.584,71	(157.429.112,99)

5. Kepala Departemen Dukungan Produksi

Kode Rek.	Keterangan	Anggaran	Realisasi	Selisih
	<u>B. Var. Terkendali</u>			
122.5.3.11.1.	Bahan Penolong	274.772.136,00	275.188.173,04	(416.037,04)
122.5.3.21.1.	Upah Langsung	356.827.316,70	372.098.083,48	(15.270.766,78)
122.5.3.41.1.	Pemeliharaan	12.198.032,00	11.842.750,00	355.282,00
122.5.3.12.1.	Listrik	49.589.874,19	48.397.187,50	1.192.686,68
	Jml. B. Terkendali	693.387.359,89	707.526.194,02	(14.138.834,13)

KESIMPULAN, SARAN, DAN KETERBATASAN

Kesimpulan

Kesimpulan dari pembahasan dapat dikemukakan sebagai berikut :

- a. Struktur organisasi pada Divisi Kapal Perang PT. PAL perlu didesain kembali untuk memungkinkan diterapkannya akuntansi pertanggungjawaban.
- b. Dalam penyusunan anggaran biaya produksi, manajemen belum memenuhi syarat akuntansi pertanggungjawaban karena belum mengikutsertakan bagian-bagian yang ada di bawah departemen produksi.
- c. Penyebab terjadinya penyimpangan biaya produksi disebabkan karena kurangnya pengendalian biaya produksi, di mana biaya produksi belum dipisahkan antara biaya terkendali dan tidak terkendali,
- d. Dalam sistem akuntansi biaya dan kode rekening, perusahaan telah melakukan sesuai sistem akuntansi pertanggungjawaban. Namun, masih perlu dilakukan pembenahan dengan menambahkan kode untuk membedakan biaya terkendali dan biaya tidak terkendali.
- e. Sistem pelaporan belum sesuai dengan struktur organisasi. Perlu disusun kembali untuk memperjelas garis wewenang dan tanggung jawab.

Saran

- a. Dalam penyusunan anggaran dimulai dari usulan setiap departemen melalui rapat intern departemen, di mana anggaran tersebut memuat seluruh biaya yang terjadi dan dipisahkan antara biaya yang menjadi tanggung jawab serta biaya yang bukan tanggung jawab departemen yang bersangkutan, khususnya pada bagian produksi.
- b. Mengikutsertakan para bawahan dalam penyusunan anggaran agar bawahan termotivasi dan anggaran juga dapat diterima oleh bawahan. Dengan demikian bawahan dapat dimintai pertanggungjawabannya sehubungan dengan anggaran yang telah dibuat.
- c. Perusahaan mengadakan klasifikasi biaya antara biaya yang dapat dikendalikan dan biaya yang tidak dapat dikendalikan agar memudahkan dalam menentukan siapa yang bertanggung jawab terhadap biaya yang terjadi.
- d. Perusahaan dalam membuat laporan pertanggungjawaban disesuaikan dengan struktur organisasi. Dimaksudkan apabila terjadi penyimpangan atas biaya maka akan dapat diketahui siapa yang harus bertanggung jawab atas penyimpangan tersebut.
- e. Sistem pengumpulan biaya yang ada dipertahankan karena sistem pengumpulan biaya yang telah ada memungkinkan dibuatnya laporan pertanggungjawaban biaya sesuai dengan tindakan manajemen yang ada dalam perusahaan.
- f. Sistem pelaporan biaya melalui tingkatan manajerial dalam struktur organisasi. Jadi, harus dibuat laporan pertanggungjawaban biaya yang ditujukan pada manajer yang bertanggung jawab (sesuai tingkatan manajemen).

Keterbatasan

- a. Akuntansi pertanggungjawaban hanya dibatasi pada biaya produksi tahun 2008 pada bagian produksi dengan divisi kapal perang sebagai pusat biaya.
- b. Analisis penerapan akuntansi pertanggungjawaban sebagai alat penilaian kinerja diukur melalui struktur organisasi, penyusunan anggaran produksi, pemisahan biaya produksi dan pengkodean rekening serta pelaporan biaya produksi.

DAFTAR PUSTAKA

- Decoster, Don T., Schafer Eldon dan Ziabell Mary. (1993). *Management Accounting a Decision Emphasis (Edisi Keempat)*. Terjemahan Gunawan Hutauruk. Johnwilly & Sons, Singapore.
- Garrison, Ray H., DBA (2000). *Managerial Accounting. (Edisi Ketiga, Cetakan Kesepuluh)*. Terjemahan Bambang Purnomosidi dan Erwan Dukat. Business Publication, Inc., Plano, Texas.
- Hilton, Ronald W. (1999). *Managerial Accounting. (Edisi keempat)*. McGraw-Hill Companies, Inc.
- Hammer, Lawrence H., Carter William K. Dan Usry Milton F. (1993). *Cost Accounting. (Edisi kesebelas)*. South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio.

- Horngren, Charles T. (1997). *Pengantar Akuntansi Manajemen. (Edisi Kedelapan, Cetakan Keenam, Jilid I)*. Terjemahan Moh. Badjuri dan Kusnedi. Penerbit Erlangga, Jakarta.
- Kuncoro, Mudrajad. (2003). *Metode Riset untuk Bisnis dan Ekonomi: Bagaimana meneliti & menulis thesis ?* Penerbit Erlangga. Jakarta.
- Matz, Adolph, Usry Milton F. dan Hammer Lawrence H. (1998). *Akuntansi Biaya Perencanaan dan Pengendalian. (Edisi Kesembilan, Jilid I)*. Terjemahan, Herman Wibowo dan Alfonsus Sirait. Penerbit Erlangga, Jakarta.
- Mulyadi. (1993). *Akuntansi Biaya Penentuan Harga Pokok dan Pengendalian Biaya. (Edisi Ketiga, Cetakan Kedelapan)*. BPFE, Yogyakarta.
- Mulyadi dan Supriyono. (1993). *Akuntansi Manajemen. (Edisi Pertama, Cetakan Keempat)*. BPFE, Yogyakarta.
- Sugiri, Slamet. (1994). *Akuntansi Manajemen. (Edisi Pertama, Cetakan Ketiga)*. UUP AMP YKPN, Yogyakarta.
- Supriyono, R.A., Ak. (1999). *Akuntansi Biaya dan Penentuan Harga Pokok. (Edisi Kedua, Cetakan Keduabelas, Buku Satu)*. BPFE UGM, Yogyakarta.