

**PENYAJIAN LAPORAN SEGMENTASI DENGAN
PENDEKATAN VARIABLE COSTING SEBAGAI ALAT
INFORMASI DALAM MENILAI KINERJA PADA
PT. "X" DI MALANG**

SKRIPSI

DIAJUKAN UNTUK MEMENUHI SEBAGIAN PERSYARATAN
DALAM MEMPEROLEH GELAR SARJANA EKONOMI
JURUSAN AKUNTANSI

A62106

Ris
D

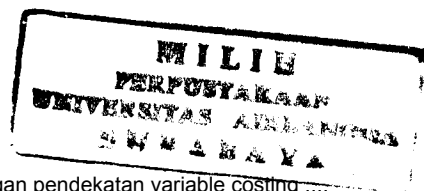


DIAJUKAN OLEH

RISKA

No. Pokok : 049916585

**KEPADA
FAKULTAS EKONOMI UNIVERSITAS AIRLANGGA
SURABAYA
2005**



SKRIPSI

**PENYAJIAN LAPORAN SEGMENTASI DENGAN
PENDEKATAN VARIABLE COSTING SEBAGAI ALAT
INFORMASI DALAM MENILAI KINERJA PADA PT."X"
DI MALANG**

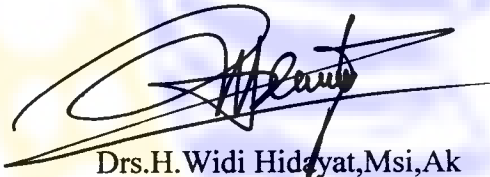
DIAJUKAN OLEH :

RISKA

NIM : 049916585

TELAH DISETUJUI DAN DITERIMA DENGAN BAIK OLEH

DOSEN PEMBIMBING,



Drs.H.Widi Hidayat,Msi,Ak

TANGGAL.....¹⁵/₂.....²⁰⁰⁶

KETUA PROGRAM STUDI,



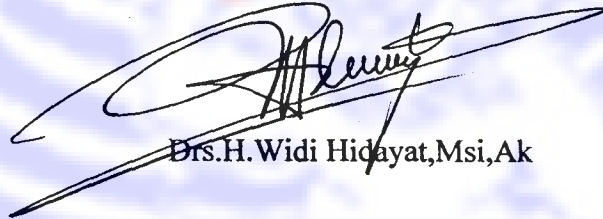
Drs.M.Suyunus,MAFIS,Ak

TANGGAL.....¹⁵/₂.....⁰⁶

Surabaya,.....*30 Januari 2006* .

Skripsi telah selesai dan siap untuk diuji

Dosen Pembimbing



Drs.H.Widi Hidayat,Msi,Ak

KATA PENGANTAR

Assalamu'alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh.

Syukur Alhamdulillah sehingga penulis dapat menyelesaikan penyusunan skripsi kepada dengan judul “PENYAJIAN LAPORAN SEGMENTASI DENGAN PENDEKATAN VARIABLE COSTING SEBAGAI ALAT INFORMASI DALAM MENILAI KINERJA PADA PT.”X” DIMALANG” sebagai salah satu guna memperoleh gelar sarjana ekonomi jurusan studi akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga.

Tak lupa pula penulis dengan tulus menyampaikan ucapan terima kasih yang sebesar – besarnya kepada:

1. Drs.H.Widi Hidayat,MSi,Ak yang telah menjadi dosen pembimbing penulis berkat bimbingan dan arahan beliau skripsi ini dapat terselesaikan dengan baik, semoga selalu diberikan kesehatan oleh Allah SWT, terus berkarya, dan sukses.
2. Drs.M.Suyunus,MAFIS,Ak selaku Ketua Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga.
3. Seluruh dosen di Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga yang telah memberikan ilmu yang sangat bernilai harganya.
4. Dosen – dosen penguji yang telah memberikan perhatian dan meluangkan waktu untuk ujian skripsi.

5. Kedua orang tua yang tersayang berkat dukungan dan dorongannya sehingga penulis dapat termotivasi untuk terus melanjutkan studi ini, terima kasih kalian selalu berada dalam hati dan doa'ku selalu.
6. Usman Thoif Purwanto yang menjadi motivasi penulis untuk terus melanjutkan studi ini, terima kasih untuk semua perhatian dan pengertiannya.
7. Papa Yongki, terima kasih atas perhatian dan pesan – pesanmu yang sering penulis terima walaupun hanya lewat SMS, semoga selalu diberikan kesehatan oleh Allah SWT.
8. Kakakku (Rini) terima kasih atas doa,dukungan dan bantuannya
9. Kedua adikku (Alfian dan Priscilla) atas doa dan dukungannya, semoga kalianpun terus berjuang , jangan pernah menyerah!
10. Mas Cahyo, terima kasih ya atas bantuannya, sukses yah...
11. Semua pihak yang tak dapat penulis sebutkan satu persatu, yang telah membantu baik materiil maupun moril hingga terselesaikannya skripsi ini.

Penulis menyadari skripsi ini masih jauh dari sempurna. Karena itu kritik, saran dan masukan yang sifatnya membangun sangat penulis harapkan demi perbaikan selanjutnya

Akhir kata, dengan segala kerendahan hati penulis berharap skripsi ini dapat memberikan manfaat, wawasan dan menimbulkan untuk penelitian yang lebih lanjut. Semoga Allah SWT meringankan langkah kita, amin.

Surabaya, 1 Februari 2006

Penulis

ABSTRAKSI

Perkembangan akuntansi manajemen telah memberikan informasi yang penting terutama bagi pihak intern (manajemen) untuk lebih akurat dalam melakukan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan yang berhubungan dengan pencapaian tujuan perusahaan. Salah satu produk dari akuntansi manajemen adalah *variable costing*, yaitu sistem pembebanan biaya yang memisahkan biaya variable dan biaya tetap. *Variable costing* sangat tepat digunakan dalam pembuatan laporan rugi laba bagi perusahaan yang memproduksi lebih dari satu jenis.

Laporan Rugi laba untuk pihak ekstern menggunakan *absorption costing* dan menampilkan hasil operasi untuk seluruh produk . Dengan jenis laporan ini tidak memberikan informasi yang akurat terutama untuk mengetahui segmen mana yang profitable. Karena tidak memisahkan biaya variable dan tetap, maka kurang tepat sebagai pedoman untuk menilai kinerja manajer karena tidak semua biaya dapat dikendalikan oleh manajer. Karena itu, penting bagi perusahaan yang memiliki lebih dari satu produk untuk membuat *Segmented Reporting* dengan pendekatan *variable costing*.

Dengan *segmented Reporting* pendekatan *variable costing*, dapat diketahui margin kontribusi dan margin segmen dari tiap-tiap segmen. Segmen yang profitable adalah segmen yang marginnya positif , dimana margin kontribusinya dapat menutupi seluruh beban tetap langsungnya. Sebaliknya, segmen yang tidak menguntungkan adalah segmen yang marginnya negatif, karena margin kontribusinya tidak mampu menutupi beban tetap langsungnya. Akibatnya, segmen ini menyebabkan laba perusahaan secara keseluruhan menurun.

Metode penelitian yang digunakan dalam penulisan ini studi kasus. Obyek penelitian adalah PT “ X “ produsen rokok yang berlokasi di salah satu desa di kabupaten Malang. Berdasarkan proses produksinya, PT “ X “ membaginya menjadi dua proses produksi yaitu Sigaret kretek tangan (SKT) dan sigaret kretek mesin (SKM). Segmen ini merupakan suatu *profit center* yang bertanggung jawab. Atas pendapatan dan laba, dan tiap segmen dipimpin satu manajer yang bertanggung jawab pada manajer puncak.

Dari hasil analisis dapat ditarik kesimpulan bahwa segmen yang profitable adalah SKM. Sementara margin segmen untuk SKT adalah negatif. Beberapa penyebabnya adalah penjualan yang kurang memuaskan, sedangkan beban per unitnya cukup tinggi. Meskipun demikian, segmen ini tidak harus langsung ditutup mengingat margin kontribusinya masih positif. Hanya saja penjualan harus ditingkatkan melalui teknik pemasaran yang efektif, dan beban per unit diturunkan terutama untuk beban –beban yang tidak penting, seperti pengerjaan ulang, sisa bahan yang tidak terpakai, dsb.

DAFTAR ISI

	Halaman
ABSTRAKSI	vii
DAFTAR ISI	viii
DAFTAR TABEL	xi
DAFTAR GAMBAR	xii
DAFTAR LAMPIRAN	xiii
1. PENDAHULUAN	
1.1. Latar Belakang Permasalahan.....	1
1.2. Rumusan Masalah.....	4
1.3. Tujuan Penelitian.....	4
1.4. Manfaat Penelitian.....	4
1.5. Sistematika Penulisan.....	5
2. TINJAUAN KEPUSTAKAAN	
2.1 Landasan Teori.....	7
2.1.1 Desentralisasi.....	7
2.1.2 Pusat Pertanggungjawaban.....	8
2.1.2.1. Definisi Pusat Pertanggungjawaban.....	8
2.1.2.2. Tipe-Tipe Pusat Pertanggungjawaban.....	9
2.1.2.3. Pengukuran Kinerja Pusat Laba.....	10
2.1.3 Klasifikasi Biaya.....	13
2.1.3.1. Klasifikasi Biaya Berdasarkan Hubungannya Dengan Produk	13
2.1.3.2. Klasifikasi Biaya Berdasarkan Perilaku Terhadap Volume.....	16
2.1.3.3. Klasifikasi Biaya berdasarkan Sifat Penelusuran Terhadap Obyek Biaya.....	18

4.1.5	Gambaran Umum Unit-Unit Produksi.....	47
4.1.5.1	Sigaret Kretek Tangan.....	48
4.1.5.2	Sigaret Kretek Mesin.....	51
4.1.6	Kebijakan Akuntansi.....	54
4.2	Hasil Analisis.....	56
4.2.1	Identifikasi Biaya.....	58
4.2.1.1	Beban Langsung.....	59
4.2.1.2	Beban Tidak Langsung.....	60
4.2.2	Laporan Laba Rugi Segmen.....	60
4.2.3	Penilaian Kinerja Segmen pada PT.X dengan Analisis margin Kontribusi dan margin Segmen.....	63
5.	SIMPULAN DAN SARAN	
5.1	Simpulan	66
5.2	Saran	67

DAFTAR KEPUSTAKAAN

2.1.3.4. Klasifikasi Biaya Berdasarkan Responsibility Accounting.....	20
2.1.4 Laporan Laba Rugi per Segmen.....	22
2.1.4.1. Tujuan Laporan Laba Rugi per Segmen...	22
2.1.4.2. Tingkatan Dalam Laporan Laba Rugi per Segmen.....	24
2.1.4.3. Teknik Penilaian Kinerja Dalam Laporan Laba Rugi per Segmen.....	26
2.1.4.3.1 Margin Kontribusi	26
2.1.4.3.2 Margin Segmen.....	27
2.1.4.4 Metode Pengalokasian Biaya Dalam Laporan Laba Rugi Segmen.....	27
2.1.4.4.1 Kalkulasi Biaya Penuh.....	27
2.1.4.4.2 Kalkulasi Biaya Variabel.....	29
2.2 Penelitian Sebelumnya.....	32
3. METODE PENELITIAN	
3.1 Pendekatan Penelitian.....	34
3.2 Ruang Lingkup Pembahasan.....	35
3.3 Jenis dan Sumber Data.....	36
3.4 Prosedur Pengumpulan Data.....	36
3.5 Desain Penelitian.....	37
3.6 Teknik Analisis.....	39
4. HASIL DAN PEMBAHASAN	
4.1 Gambaran Umum.....	40
4.1.1 Sejarah Perusahaan.....	41
4.1.2 Visi dan Misi Perusahaan.....	42
4.1.3 Struktur Organisasi.....	44
4.1.4 Proses Produksi.....	45

DAFTAR TABEL

TABEL 2.1 LAPORAN LABA RUGI PUSAT LABA	12
TABEL 2.2 TINGKATAN DALAM LAPORAN RUGI LABA PER SEGMENT.....	25
TABEL 2.3 LAPORAN LABA RUGI PER SEGMENT METODE ABSORPTION COSTING.....	29
TABEL 2.4 LAPORAN LABA RUGI SEGMENT VARIABLE COSTING.....	32
TABEL 4.1 LAPORAN HARGA POKOK PENJUALAN	54
TABEL 4.2 LAPORAN LABA RUGI.....	55
TABEL 4.3 DAFTAR PENJUALAN 2004.....	56
TABEL 4.4 LAPORAN BEBAN LANGSUNG 2004.....	57
TABEL 4.5 LAPORAN BEBAN TAK LANGSUNG 2004.....	58
TABEL 4.6 LAPORAN LABA RUGI SEGMENT.....	61

DAFTAR GAMBAR

GAMBAR 4.1 STRUKTUR ORGANISASI PT."X".....	44
GAMBAR 4.2 STRUKTUR ORGANISASI SEGMENT SKT.....	49
GAMBAR 4.3 PROSES PRODUKSI SKT.....	50
GAMBAR 4.4 STRUKTUR ORGANISASI SKM.....	52
GAMBAR 4.5 PROSES PRODUKSI SKM.....	53

DAFTAR LAMPIRAN

LAMPIRAN A :BIAYA PRODUKSI PER UNIT (PER BATANG)



BAB I

PENDAHULUAN

B A B I

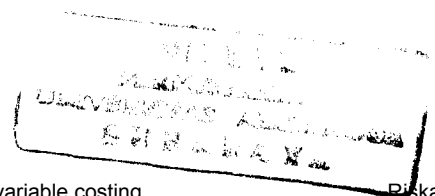
PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Permasalahan

Dewasa ini semakin banyak perusahaan yang memproduksi lebih dari satu jenis didalam operasionalnya. Hal ini dilakukan sehubungan dengan semakin kompleks dan ketatnya persaingan dalam arena bisnis, sehingga memaksa perusahaan untuk memberikan alternatif pilihan produk kepada konsumen. Selain itu, agar pangsa pasar menjadi lebih luas. Dengan pangsa pasar yang lebih luas, diharapkan tujuan utama didirikan perusahaan, yaitu menciptakan laba setinggi-tingginya dapat terealisasi.

Sebagai konsekuensinya, perusahaan harus lebih efisien dan efektif dalam menjalankan semua aktivitasnya. Efisien mengarah pada penggunaan sumber daya, dimana harus digunakan seoptimal mungkin. Sedangkan disebut efektif apabila dapat mengambil berbagai keputusan secara tepat waktu dan benar. Jika manajemen melakukan kesalahan dalam pengambilan keputusan, maka dapat mengancam kelangsungan hidup perusahaan.

Seorang manajer puncak dapat mengambil keputusan yang benar apabila didukung oleh laporan keuangan dengan informasi yang relevan, terperinci, tepat waktu, dan dapat dipercaya. Selain itu, laporan tersebut diharapkan dapat memberikan informasi yang akurat bagi manajer sehingga dapat berguna untuk



kepentingan perencanaan, pengendalian, dan memberikan perspektif yang jelas mengenai peluang bisnis maupun ancaman terhadap setiap aktivitas perusahaan.

Dalam kasus perusahaan multi produk, laporan keuangan global tidak dapat memberikan informasi yang jelas kepada manajer dalam mengevaluasi kinerja masing-masing lini. Bisa saja salah satu produk mengalami kerugian terus menerus, tetapi karena secara keseluruhan masih menghasilkan laba, maka produk tersebut tetap diproduksi tanpa melakukan perbaikan manajemen. Oleh karena itu, perusahaan memerlukan *Segmented Reporting*.

Segmented Reporting adalah laporan kontribusi laba dari beberapa produk dalam sebuah perusahaan. Laporan laba rugi segmen dapat memberikan informasi yang memadai bagi manajer puncak dalam mengambil keputusan terutama mengenai berbagai biaya yang dapat dikendalikan oleh manajer segmen dan manajer segmen hanya akan bertanggung jawab atas biaya-biaya yang dapat dikendalikan tersebut. Dengan demikian penilaian kinerja manajer segmen dapat dirasakan adil oleh semua pihak.

Biaya-biaya yang dapat dikendalikan adalah biaya-biaya yang bersifat *variable* terhadap unit yang diproduksi. Semakin banyak unit yang diproduksi, semakin tinggi biayanya. Pada umumnya perusahaan menerapkan *full costing* dalam menentukan harga pokok produksi, dimana membebankan biaya-biaya produksi baik yang bersifat *variable* maupun tetap. Metode ini mempunyai banyak kelemahan. Diantaranya biaya overhead pabrik tetap akan melekat pada produk sampai produk dapat dijual. Dengan sifatnya yang tetap dan tidak dapat dikendalikan secara berkala, apabila terjadi fluktuasi dalam tingkat produk, maka

penyajian harga produk menjadi itu kurang relevan bila dipakai sebagai informasi untuk pengambilan keputusan bagi manajemen dan menilai kinerja.

Dengan demikian dapat ditarik kesimpulan bahwa laporan segmentasi akan semakin akurat sebagai informasi manajemen apabila laporan tersebut menggunakan metode *variable costing* dalam menetapkan biaya produksi.

PT. " X " adalah perusahaan manufaktur yang berlokasi di kota Malang. Perusahaan ini memproduksi dua jenis rokok yaitu sigaret kretek tangan dan sigaret kretek mesin. Masing-masing lini dipimpin oleh manajer segmen dan bertanggung jawab pada satu general manager. Sayangnya, dalam membuat laporan rugi laba, PT. "X" hanya membuatnya secara global, yaitu ditotal untuk seluruh produk.

Dalam beberapa tahun ini, terjadi fluktuasi dalam penciptaan laba perusahaan. Dengan laporan rugi laba secara global, tentunya tidak dapat diketahui produk mana yang besar kontribusi labanya dan produk mana yang kurang menguntungkan. Penggunaan daftar penjualan sebagai ukuran keberhasilan adalah menyesatkan, sebab penjualan yang tinggi belum tentu labanya tinggi karena biaya terutama yang bersifat *variable* sangat berperan. Akibatnya penilaian keberhasilan manajer segmenpun kurang dapat dipercaya.

Oleh karena itu, PT " X " seyogyanya menggunakan laporan segmentasi dengan pendekatan *variable costing* untuk menilai keberhasilan kinerja masing-masing produk.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian diatas, dapat dirumuskan permasalahan sebagai berikut : “bagaimana penyajian laporan segmen dengan pendekatan *variable costing* dapat digunakan sebagai informasi untuk mengevaluasi kinerja masing-masing produk di PT.”X”

1.3 Tujuan Penelitian

1. Untuk mengetahui sejauh mana penyajian laporan segmentasi dengan pendekatan *variable costing* dapat digunakan sebagai alat dalam menilai kinerja masing-masing produk di PT.”X”.
2. Untuk mengetahui cara penilaian prestasi manajer berdasarkan kinerja masing –masing produk yang menjadi tanggungjawabnya.

1.4 Manfaat Penelitian

1. Memberikan suatu alternatif bentuk laporan laba/rugi per segmen bagi PT.”X” yang dapat digunakan untuk mengevaluasi kinerja manajer tiap segmen sekaligus untuk mengetahui produk mana yang *profitable* dan produk mana yang kurang menguntungkan, dan selanjutnya segera dilakukan perbaikan.
2. Membandingkan teori yang didapat dibangku kuliah dengan praktek bisnis sesungguhnya serta dapat mencari solusi yang tepat.
3. Sebagai pijakan bagi peneliti-peneliti berikutnya sehingga topik ini dapat berkembang terus sesuai dengan perkembangan jaman.

1.5 Sistematika Penulisan

Kerangka sistematis penulisan isi skripsi ini terdiri dari lima bab dan masing – masing bab saling terkait satu sama lain, disesuaikan dengan materi pembahasan yang diteliti. Secara umum, pembahasan setiap bab (terdiri dari beberapa sub bab) dijabarkan sebagai berikut:

BAB 1 : PENDAHULUAN

Bab ini menguraikan latar belakang dibuatnya penulisan skripsi ini yaitu diperlukannya pembuatan laporan segmentasi untuk perusahaan yang multi segmen sebagai alat pengukur keberhasilan yang obyektif bagi masing-masing lini. Dari latar belakang dapat ditarik perumusan masalahnya yaitu bagaimana penyajian laporan segmentasi dengan pendekatan *variable costing* dapat digunakan sebagai informasi dalam mengevaluasi kinerja masing-masing lini. Selanjutnya adalah tujuan dan manfaat yang diharapkan penulis baik bagi penulis sendiri, perusahaan sebagai obyek penelitian, maupun pihak-pihak lain yang membutuhkan.

BAB 2 : TINJAUAN PUSTAKA

Bab ini menguraikan berbagai teori yang berhubungan dengan topik skripsi ini yang akan digunakan sebagai dasar atau landasan dalam membahas permasalahan dalam penelitian. Teori pokoknya adalah diperlukannya sistem desentralisasi , adanya alat ukur yang adil untuk mengevaluasi kinerja segmen sesuai dengan pusat pertanggungjawaban dalam hal ini (*segmented reporting*), dan alasan

menggunakan pendekatan *variable costing* dibandingkan dengan *full costing*. Untuk lebih memahami teori pokok, maka ditampilkan juga teori pendukung diantaranya definisi dan klasifikasi biaya, serta metode pengalokasian biaya. Bab ini ditutup dengan adanya penelitian sebelumnya sebagai pembandingan baik melalui persamaan maupun perbedaan dengan skripsi ini.

BAB 3 : METODE PENELITIAN

Bagian ini berisi metodologi penelitian yang digunakan dalam penulisan skripsi. Bab ini diawali dengan penentuan pendekatan penelitian kualitatif dengan metode studi kasus. Selain itu juga dijabarkan desain penelitian studi kasus dan komponen-komponennya seperti proposisi, unit analisis serta jenis dan sumber data.

BAB 4 : HASIL DAN PEMBAHASAN

Bab ini mencakup gambaran umum perusahaan yang merupakan obyek dari penelitian serta pembahasan dari masalah yang dihadapi dan hasil penelitian, dengan berpedoman pada landasan teori yang relevan untuk menentukan alternatif pemecahan masalah.

BAB 5 : SIMPULAN DAN SARAN

Bab ini mengemukakan simpulan dan saran yang dapat diberikan atas permasalahan yang nantinya diharapkan dapat bermanfaat bagi pihak yang berkepentingan.



BAB II

TINJAUAN KEPUSTAKAAN

B A B 2**TINJAUAN KEPUSTAKAAN****2.1 Landasan Teori****2.1.1 Desentralisasi**

Dalam kasus perusahaan yang multi produk, multi segmen dan wilayah pasar, sangat sulit apabila segala keputusan dalam aktivitas operasional perusahaan hanya dilakukan oleh manajer puncak. Selain membutuhkan waktu yang cepat, untuk pengambilan keputusan yang tepat diperlukan pemahaman secara detail dan menyeluruh tentang kondisi dan problem masing-masing segmen. Oleh karena itu manajer puncak perlu menggunakan sistem *desentralisasi* dalam pembagian tugas dan wewenang.

Desentralisasi adalah sebuah sistem pelimpahan wewenang dan pengambilan keputusan dari manajer puncak kepada level manajer-manajer dibawahnya dalam aktivitas operasionalnya sesuai dengan jenis pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya.

Menurut Larson (1999 : 953) dua tujuan utama dalam *desentralisasi*, yaitu :

- a. *To provide information that managers can use evaluate the profitability or cost effectiveness of each departemen's activities.*
- b. *To control cost and expenses and evaluated managers performance by assigning costs and expense to the managers who are responsible for controlling them.*

Dengan sistem *desentralisasi* maka manajer dari setiap segmen (dimana orang yang lebih memahami kondisi dan problem masing-masing segmen), mempunyai wewenang dalam mengambil keputusan tanpa menunggu persetujuan pusat. Sebagai konsekuensinya, setiap akhir periode manajer segmen diwajibkan membuat *responsibility accounting* atas segmen yang ditanganinya.

2.1.2 Pusat Pertanggungjawaban

2.1.2.1 Definisi Pusat Pertanggungjawaban

Dengan wewenang yang dimilikinya, manajer segmen harus melakukan pengawasan atas aktivitas sesuai dengan jenis pusat pertanggungjawabannya. Setiap pusat pertanggungjawaban memiliki perbedaan dalam tipe, ukuran, bentuk, dan tingkat ekonominya.

Menurut Hansen dan Mowen (2003 : 482) *responsibility center is a segmen of the business whose manager is accountable for specified sets of activities*. Sedangkan menurut Larson (1999:965) “ *A responsibility accounting system assign managers the responsibility for cost and expenses under their control.*”

2.1.2.2 Tipe-Tipe Pusat Pertanggungjawaban

Hansen & Mowen (2003:530) membagi pusat pertanggungjawaban menjadi empat jenis berdasarkan wewenang atau tanggungjawabnya, yaitu :

- a. *Cost center : a responsibility center in which a manager is responsible only for costs.*
- b. *Revenue Center : A responsibility center in which a manager is responsible only for sales*
- c. *Profit center : a responsible center in which a manager is responsible for both revenues and costs.*
- d. *Investment center : a responsible center in which a manager is a responsible for revenues, costs and investments.*

Keberhasilan tiap manager segmen dalam menjalankan tugas dan wewenangnya berdasarkan pusat pertanggungjawaban perlu dievaluasi secara periodik karena menyangkut *going concern* perusahaan. Penilaian ini penting sebagai tolok ukur apakah manager tersebut layak dipertahankan atau tidak. Dalam proses penilaian tentu saja manager puncak harus berlaku seadil mungkin. Ini bisa diwujudkan apabila manajer puncak menggunakan standart ukuran yang tepat, artinya terbebas dari unsur-unsur diluar wewenang dan tanggung jawab manager segmen. Laporan keuangan per segmen dengan sistem pembebanan *variable costing* memenuhi kriteria tersebut.

2.1.2.3 Pengukuran Kinerja Pusat laba

Salah satu pusat pertanggungjawaban yang diperhatikan sangat serius oleh perusahaan adalah *Profit center*. Hal ini disebabkan karena profit berhubungan langsung dengan *going concern* perusahaan. Profit adalah selisih antara pendapatan dan beban yang terjadi untuk menghasilkan pendapatan tersebut. Dengan demikian keberhasilan seorang manajer pusat laba diukur dari besarnya jumlah pendapatan yang masuk sekaligus bagaimana usaha manajer dalam menekan beban yang terjadi. Dalam hal ini beban yang menjadi tanggungjawabnya hanyalah *controllable costs* dari unit bisnisnya saja.

Menurut Anthony & Govindarajan (2001 : 174) terdapat dua tipe pengukuran kinerja untuk pusat laba. Yang pertama adalah pengukuran kinerja manajemen, dan yang kedua adalah pengukuran kinerja ekonomi. Pengukuran kinerja manajemen memfokuskan bagaimana kinerja manajer dalam hal perencanaan, pengkoordinasian, dan pengendalian aktivitas dari pusat laba serta untuk memberikan motivasi bagi manajer dalam mencapai kinerja yang diinginkan. Pengukuran kinerja ekonomi memfokuskan pada seberapa baik suatu pusat laba bekerja sebagai satu kesatuan ekonomi (*economy entity*) dimana keadaan ekonomi juga mempengaruhi.

Masih menurut Anthony dan Govindarajan (2001:175-177), 5 (lima) ukuran yang dapat digunakan dalam mengukur kinerja manajemen adalah:

a. *Contribution margin*

Margin kontribusi adalah selisih dari pendapatan dikurangi dengan biaya-biaya variable. Biaya variable inilah yang dapat dikontrol oleh manajer pusat

laba. Manajer diharapkan dapat memaksimalkan kontribusi margin. Prinsip utama yang dipakai disini adalah bahwa biaya tetap bersifat *uncontrollable* bagi *profit center*.

b. *Direct Profit*

Direct Profit adalah selisih dari margin kontribusi dikurangkan dengan biaya tetap yang dikeluarkan oleh tiap pusat laba (*Fixed expenses incurred in the profit center*) atau biaya-biaya yang dapat ditelusuri ke pusat laba (*directly traced to profit center*). Biaya-biaya tersebut merupakan *controllable* bagi manajer pusat laba. Biaya-biaya yang terjadi di kantor pusat tidak dialokasikan ke pusat laba. *Direct profit* ini menunjukkan kontribusi laba dari tiap profit center dalam menutupi biaya tetap bersama (*common cost*) mereka.

c. *Controllable profit*

Biaya kantor pusat dapat dibedakan menjadi dua yaitu *controllable* dan *uncontrollable*. *Controllable profit* adalah selisih dari *direct profit* dikurangkan dengan *headquarters controllable* bagi manajer pusat laba. Biaya-biaya tetap yang *uncontrollable* bagi manajer pusat laba tidak ikut dibebankan untuk mengurangi *direct profit* sekalipun biaya tetap tersebut merupakan biaya langsung bagi pusat laba.

d. *Income before taxes*

Income before taxes adalah selisih dari *controllable profit* dikurangkan dengan alokasi biaya kantor pusat. Biaya-biaya kantor pusat yang *uncontrollable* bagi pusat laba tetapi berkaitan dengan pusat laba menjadi pengurang *controllable profit*. Ukuran tersebut menjadi ukuran yang terbaik untuk menghitung

Biaya Manufaktur adalah jumlah dari tiga unsur biaya yaitu bahan langsung, pekerja langsung, dan overhead pabrik. Berikut ini penjelasan atas tiga unsur biaya manufaktur :

1. Bahan Langsung (Direct Materials)

Adalah semua bahan yang membentuk bagian integral dari barang jadi dan yang dapat dimasukkan langsung dalam kalkulasi biaya produk. Contoh bahan langsung adalah kayu untuk membuat peralatan mebel dan minyak mentah untuk membuat bensin. Pertimbangan utama dalam mengelompokkan bahan ke dalam bahan langsung adalah kemudahan penelusuran proses pengubahan bahan tersebut sampai menjadi barang jadi. Secara teoritis Hilton (2002 : 43) menjelaskan “ *Raw material that is consumed in the manufacturing proses, is physically incorporated in the finished product, and can be traced to products conveniently is called direct material*”.

2. Tenaga Kerja Langsung (direct Labor)

Definisi menurut Hongren (2002 : 125) adalah “ *Direct labor costs are the wages of all labor that can be traced specifically and exclusively to the manufactured goods in an economically feasible way* “. Sedangkan menurut Hansen dan Mowen (2003:42) “ *Direct labor is the labor that is directly traceable to the goods or services being produced*. Dari dua definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa biaya tenaga kerja langsung

adalah karyawan yang dikerahkan untuk mengubah bahan langsung menjadi barang jadi. Biaya ini meliputi gaji para karyawan yang dapat dibebankan kepada produk tertentu.

3. Overhead

Hansen & Mowen (2003 :42) menyatakan overhead sebagai “ *All production cost other than direct materials and direct labor are lumped into one category called overhead.*” Sedangkan menurut Hilton (2002 :43) “*all other cost of manufacturing are classified as manufacturing overhead, which includes three types of cost : Indirect material, indirect labor, and other manufacturing cost.*”

Bahan tidak langsung adalah bahan-bahan yang dibutuhkan guna menyelesaikan suatu produk, tetapi pemakaiannya sedemikian kecil, atau sedemikian rumit, sehingga tidak dianggap sebagai bahan langsung. Contoh: paku, sekrup, lem dsb.

Pekerja tidak langsung dapat didefinisikan sebagai para karyawan yang dikerahkan dan tidak secara langsung mempengaruhi pembuatan atau pembentukan barang jadi. Pekerja tidak langsung mencakup para penyelia, pelayan toko, pekerja bagian pemeliharaan dsb.

Selain biaya manufaktur, klasifikasi biaya berdasarkan hubungannya dengan produk adalah biaya komersial (*non manufacturing*). Menurut Atkinson (2001 :77) “ *Non manufacturing costs are the costs of*

an organization other than those incurred to produce a product, include distribution costs, selling costs, marketing costs, after sales costs, research and development costs, and general and administrative costs.”

Dari definisi tersebut dapat disebutkan beban komersial dibagi dalam dua kelompok besar :

1. **Beban Pemasaran (distribusi dan penjualan)**

Beban pemasaran dimulai pada saat biaya pabrik berakhir, yaitu pada saat proses pabrikasi diselesaikan dan barang-barang sudah dalam kondisi siap dijual. Beban ini meliputi beban penjualan dan beban pengiriman.

2. **Beban Administrasi**

Beban administrasi meliputi beban yang dikeluarkan dalam mengatur dan mengendalikan organisasi . Contoh: gaji direktur pabrik.

2.1.3.2 Klasifikasi Biaya Berdasarkan Perilaku terhadap volume

Klasifikasi ini didasarkan pada asumsi bahwa sebagian biaya jumlahnya tidak terpengaruh terhadap aktivitas yang dilakukan perusahaan, sedangkan sebagian biaya yang lain bersifat fluktuatif mengikuti perubahan aktivitas perusahaan. Dengan demikian biaya dibagi menjadi :

1. **Biaya Tetap**

Menurut Hansen dan Mowen (2003 :36) menyatakan “*fixed cost is a cost that in total, remains constant within a relevant range as the level of activity output changes.*” Sedangkan menurut Horngren, Sundem, dan Stratton (2002:43) “ *a fixed cost is not immediately affected by changes in*

the cost driver level". Biaya tetap tidak berubah oleh pemicu biaya meskipun produksi meningkat atau penjualan meningkat. Contohnya : asuransi, gaji pegawai, depresiasi aktif, biaya sewa dll.

2. Biaya Variabel

Mulyadi (2001 : 16) mendefinisikan biaya variable sebagai “ Biaya variable adalah biaya yang jumlah totalnya berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan .” Sedangkan biaya variable menurut Hilton (2002 :49) “*a variable cost changes in total in direct proportion to a change in the level of activity.*” Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa biaya variable akan berubah secara proposional terhadap perubahan aktivitas tetapi biaya variable per unit akan tetap konstan. Contoh : biaya bahan baku, tenaga kerja langsung, komisi penjualan, dll.

Dalam banyak kasus, dalam satu biaya mengandung biaya tetap sekaligus biaya variable. Biaya seperti ini disebut biaya semi variable. Contohnya : biaya listrik, air, telepon, biaya pemeliharaan dan reparasi.

Beberapa teknik digunakan untuk memisahkan biaya semi variable ke dalam biaya tetap dan biaya variable untuk tujuan perencanaan, pengukuran, pengendalian, dan pengevaluasian biaya dalam berbagai tingkat aktivitas. Teknik-teknik tersebut diantaranya metode tinggi rendah, metode scatterplot, dan metode kuadrat terkecil.

2.1.3.3 Klasifikasi Biaya berdasarkan Sifat Penelusuran thd obyek biaya

Obyek biaya adalah obyek yang mana biaya akan dihitung darinya. Obyek biaya dapat berupa sebuah produk, kawasan penjualan, pelanggan, divisi, departemen, aktivitas dll. Hubungan antara biaya dengan obyek biaya dapat dilihat dari cara penelusurannya (*traceability*). Penelusuran biaya dari obyek biaya bervariasi menurut tingkatannya, dan secara umum digolongkan menjadi biaya langsung dan biaya tak langsung.

Penggolongan biaya atas langsung dan tidak langsung juga didasarkan bahwa perusahaan dibagi ke dalam segmen yang bervariasi. Pembagian sebuah pabrik menjadi beberapa departemen, proses, pusat kerja, pusat biaya, atau himpunan biaya menjadi dasar untuk mengelompokkan, dan mengakumulasikan biaya-biaya produk serta menetapkan tanggung jawab atas pengendalian biaya. Jika sebuah produk melewati suatu departemen atau pusat biaya, produk tsb akan dibebani dengan biaya langsung yang dapat ditelusuri, dan bagian biaya tidak langsung.

1. Biaya Langsung (*direct costs*)

Menurut Hilton (2002 :53) “ *Direct cost is a cost that can be traced to a particular department* ”. Sedangkan menurut Mulyadi (2001 :15) “ biaya langsung adalah biaya yang terjadi, yang penyebab satu-satunya adalah sesuatu yang dibiayai”.

Dalam hubungannya dengan bahan dan pekerja, istilah langsung mengandung makna biaya yang dapat dibebankan secara langsung kepada produk. Namun biaya overhead juga dapat disebut biaya langsung apabila yang

menjadi obyek biaya adalah departemen, karena overhead dapat diidentifikasi pada departemen tersebut.

2. Biaya Tidak Langsung (*Indirect Cost*)

Menurut Hilton (2002:53) “*a cost that is not directly traceable to a particular department is called an indirect cost of department.*”

Jika suatu biaya dipikul bersama oleh beberapa departemen yang mengambil manfaat dari terjadinya biaya tersebut, maka biaya itu dinamakan biaya tidak langsung. Sewa dan penyusutan gedung merupakan contoh dari beban tidak langsung yang dialokasikan kepada sejumlah departemen.

Dalam laporan laba-rugi segmen yang menggunakan metode *variable costing*, biaya tetap (*fixed cost*) diklasifikasikan menjadi dua kategori yaitu biaya tetap langsung (*direct fixed cost*) dan biaya tetap umum (*common fixed cost*). Dengan adanya pembagian ini, maka dapat dilihat biaya yang dapat dikendalikan dan yang tidak dapat dikendalikan sehingga dapat meningkatkan kemampuan manajer untuk mengevaluasi setiap kontribusi segmen terhadap kinerja.

1. Biaya Tetap langsung

Pengertian biaya tetap langsung menurut Garrison dan Noreen (2003:533) adalah “*a traceable fixed costs of a segmen is a fixed cost that is incurred because of the existence of the segment.*” Sedangkan menurut Hansen & Mowen (2003:624) “*Direct fixed expenses are fixed expenses that are directly traceable to a segment.*”

Biaya tetap langsung ini disebut juga sebagai biaya tetap yang dapat dihindari (*avoidable fixed cost*) atau juga disebut sebagai biaya tetap yang dapat ditelusuri (*traceable fixed cost*). Biaya ini timbul karena keberadaan dari segmen yang bersangkutan. Apabila segmen dieliminasi, maka akan menghilangkan biaya tetap langsung segmen yang bersangkutan. Contoh biaya tetap langsung adalah biaya penyusutan peralatan segmen yang bersangkutan, gaji manajer segmen yang bersangkutan.

2. Biaya Tetap umum (*common fixed costs*)

Menurut Hansen & Mowen (2003:625) “*Common fixed expenses are jointly caused by two or more segments* “. Sedangkan menurut Garrison (2003:534) “*A common fixed is a fixed cost that support the operations of more than one segment, but is not traceable in whole or in part to any one segment*”.

Biaya tetap umum tidak dapat langsung ditelusuri ke segmen. Biaya ini merupakan biaya bersama antara dua segmen atau lebih. Jika suatu segmen dieliminasi, maka tidak akan ada perubahan dan penghapusan atas biaya tetap umum ini, karena biaya ini ditanggung oleh segmen lain yang masih beroperasi. Tetapi biaya tetap langsung dapat menjadi biaya tetap umum bagi lini segmen dibawahnya. Contoh gaji manajer puncak, gaji resepsionis, biaya listrik dll.

2.1.3.4 Klasifikasi Biaya Berdasarkan Responsibility Accounting

Berkaitan dengan responsibility accounting, perusahaan yang mempunyai beberapa segmen yang juga merupakan suatu bentuk desentralisasi, maka pengklasifikasian biaya dibagi menjadi dua yaitu : biaya terkendali (*controllable*

costs) dan biaya tak terkendali (*uncontrollable costs*). Pengklasifikasian tersebut berdasarkan pada sifat biaya itu apakah dikendalikan oleh manajer atau tidak.

1. Biaya Terkendali

Menurut Hilton (2002:53) “*If manager can control heavily influence the level of a cost, than that cost is classified as a controllable costs of that manager*“. Biaya merupakan *controllable costs* bagi segmen apabila manajer tersebut mempunyai wewenang terhadap kebijakan biaya tersebut. Contohnya biaya iklan dan komisi berada dibawah wewenang manajer penjualan.

2. Biaya Tidak Terkendali

Hilton (2002:53) berpendapat “ *Cost that manager can not influence significantly are classified as uncontrollable costs of that manager.*” Sedangkan menurut Horngren, Sundem, dan Stratton (2002:362) “ *An uncontrollable cost is any cost that can not be affected by a management of responsibility centers within a given time span .*” Suatu biaya dikatakan sebagai *uncontrollable* bagi segmen jika manager segmen tidak memiliki wewenang dalam menentukan kebijakan biaya tersebut. Contohnya : biaya gaji manager segmen dimana bukan merupakan wewenang manajer segmen melainkan wewenang top manajer.

Seorang manajer puncak harus memahami dengan benar istilah biaya, pengklasifikasian biaya, perlakuan biaya, dan dampak dari biaya itu sendiri untuk dapat mengembangkan data biaya guna membantu manajemen dalam mencapai tujuannya. Dengan memahami biaya, pembuatan *segmented reporting* terbebas dari kesalahan sehingga layak digunakan sebagai alat mengukur kinerja masing-masing segmen.

2.1.4 Laporan Laba/Rugi per Segmen

Definisi Laporan laba/rugi per segmen menurut Hansen & Mowen (2003:622) adalah “ *Reporting the profit contributions of activities or other units within an organizations is called segmented reporting* “. Sedangkan menurut Hilton (2002:534) “ *Segmented reporting refers to the preparation of accounting report by segmen and for the organization as whole.* ”

Dari definisi diatas dapat disimpulkan bahwa laporan laba/rugi per segmen dimaksudkan untuk mengetahui sejauh mana tiap-tiap segmen mampu menghasilkan keuntungan sesuai dengan yang ditargetkan. Dengan mengetahui apakah suatu segmen *profitable* atau tidak, maka laporan ini dapat digunakan sebagai alat informasi bagi manajer puncak untuk menilai kinerja manajer masing-masing segmen, sebab dengan sistem desentralisasi manajer segmen diberi wewenang dalam mengambil keputusan yang berhubungan dengan segmen yang dipimpinnya, sehingga wajar manajer tsb harus bertanggung jawab atas hasil yang dicapai.

Segmen yang dimaksud dapat berupa divisi, wilayah pemasaran, segmen konsumen, segmen produk, dll.

2.1.4.1 Tujuan Laporan Laba /Rugi Per Segmen

Untuk memahami kinerja masa lalu perusahaan secara lebih baik, menilai resiko perusahaan dan imbalan perusahaan secara lebih baik, dan untuk menilai perusahaan secara keseluruhan secara lebih memadai, maka laporan laba rugi yang disyaratkan FASB tidaklah cukup, sebab laporan tersebut merupakan

2.1.4.2 Tingkatan Dalam Laporan Laba/Rugi Per Segmen

Laporan laba/Rugi per segmen dapat disusun secara bertingkat sesuai dengan kondisi yang ada dalam perusahaan. Tingkatan segmen dimulai dari laporan rugi laba secara keseluruhan dibagi menjadi beberapa segmen. Apabila segmen-segmen tersebut mempunyai sub segmen, maka segmen yang ada dibagi lagi menjadi segmen yang lebih kecil. Tabel berikut ini akan menyajikan contoh tingkatan dalam laporan per segmen.

TABEL 2.2
TINGKATAN DLM LAPORAN RUGI LABA PER SEGMENT

DIVISI SEBAGAI SEGMENT		TOTAL	SEGMENT	
			Pakaian jadi	Bahan Makanan
Penjualan	Rp.	750,000	300,000	450,000
Biaya Variabel		345,000	120,000	225,000
Margin Kontribusi		405,000	180,000	225,000
Biaya tetap segment		255,000	120,000	135,000
Margin Segment		150,000	60,000	90,000
Biaya tetap bersama		127,500		
Laba Bersih		22,500		
JENIS PRODUK SEBAGAI SEGMENT				
		Pakaian Jadi	SEGMENT	
			Pakaian Pria	Pakaian Wanita
Penjualan	Rp.	300,000	187,500	112,500
Biaya Variabel		120,000	82,500	37,500
Margin Kontribusi		180,000	105,000	75,000
Biaya tetap segment		110,000	60,000	50,000
Margin Segment		70,000	45,000	25,000
Biaya tetap bersama		10,000		
Laba Bersih		60,000		
SALURAN PENJ SEBAGAI SEGMENT				
		Pakaian Pria	SEGMENT	
			Eceran	Katalog
Penjualan	Rp.	187,500	150,000	37,500
Biaya Variabel		82,500	55,500	27,000
Margin Kontribusi		105,000	94,500	10,500
Biaya tetap segment		50,000	27,500	22,500
Margin Segment		55,000	67,000	(12,000)
Biaya tetap bersama		10,000		
Laba Bersih		45,000		

Sumber : L.M Samryn.2001.Akuntansi Manajerial Suatu Pengantar. Edisi Pertama, Jakarta
PT Raja Grafindo Persada.hal 78

Dalam penelitian ini, tingkatan yang dipakai adalah produk sebagai segment.

2.1.4.3 Teknik Penilaian Kinerja Dalam Laporan Laba /Rugi Per Segmen

Dalam Laporan Laba Rugi per Segmen terdapat beberapa perhitungan yang dapat dijadikan pedoman dalam menilai kinerja segmen, diantaranya adalah margin kontribusi dan margin segmen.

2.1.4.3.1 Margin Kontribusi

Margin kontribusi merupakan suatu konsep laba yang penting bagi manajemen dalam pengendalian biaya produksi variabel. Pengertian margin kontribusi menurut Hansen dan Mowen (2003:640) "*The contribution margin is sales revenue minus total variable cost.*" Sedangkan menurut Skousen (1994:1042) "*Contribution margin is excess of sales revenue over variable costs*".

Margin kontribusi diperoleh dari pendapatan dikurangi dengan biaya variabel. Margin kontribusi dapat memberikan informasi pengaruh kenaikan dan penurunan penjualan terhadap laba bersih. Margin kontribusi sangat cocok bila digunakan sebagai dasar perencanaan dan pengambilan keputusan jangka pendek seperti keputusan kapasitas produksi.

Ada beberapa keuntungan dengan menggunakan pendekatan margin kontribusi yang diungkapkan oleh Wilson, Rohl-Anderson, and Bragg (1995:539):

1. *Measurement of the immediate gain to the company's overall profit by the transaction or segmen under review.*
2. *Facilitation of management's decision because these cost to be changed are already separated from costs not affected.*
3. *Avoidance of errors and controversy that arise by reason of cost allocation methods.*
4. *Simplicity of applications, since direct costs usually are identifiable more readily than total costs, including the necessary allocations.*
5. *Data can be secured much more quickly and with less effort.*

2.1.4.3.2 Margin Segmen

Margin segmen mempunyai definisi sebagai berikut: *Segment margin is the profit contribution each segment makes towards covering a firm's common fixed costs.* (Hansen & Mowen ;2003;625)

Margin segmen diperoleh dengan mengurangi *traceable fixed costs* segmen atau *direct fixed costs* dari margin kontribusi segmen. Ini berarti bahwa margin segmen diperoleh setelah suatu segmen menutup seluruh biaya yang dapat langsung ditelusuri ke segmen. Margin segmen kemudian siap dikurangkan dengan biaya bersama untuk memperoleh *net income* perusahaan secara keseluruhan

Margin segmen ini cenderung digunakan untuk pengambilan keputusan yang bersifat jangka panjang. Misalnya, untuk kebijakan *pricing* jangka panjang, analisis tingkat pengembalian investasi, perubahan kapasitas produksi dan untuk mengukur profitabilitas jangka panjang segmen. Jika dalam jangka panjang suatu segmen tidak dapat menutup biayanya sendiri dan akan menghasilkan negatif margin segmen, maka manajer puncak perlu mengambil tindakan terhadap segmen tersebut.

2.1.4.4 Metode Pengalokasian Biaya Dalam Laporan Laba Rugi Segmen

2.1.4.4.1 Kalkulasi Biaya Penuh (*full costing*)

Dalam hubungannya dengan *full costing*, Mulyadi berpendapat (2001:49) “*full costing* merupakan salah satu metode penentuan biaya produk, yang

membebankan seluruh biaya produksi sebagai biaya produk, baik biaya produksi yang berperilaku variable maupun tetap.

Metode ini digunakan untuk keperluan pelaporan keuangan eksternal oleh sebab itu metode ini harus tunduk pada aturan-aturan prinsip akuntansi yang berlaku umum, dengan demikian para pemakainya dapat membuat berbagai analisis sesuai kebutuhannya berdasarkan informasi yang standart. Metode *full costing* membebankan semua biaya manufaktur seperti bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, *overhead variable*, dan *overhead tetap* ke dalam produk.

Full costing kurang tepat digunakan untuk kepentingan internal karena menurut Mirhani (2001 : 9) mempunyai kelemahan-kelemahan :

1. Dengan memperlakukan BOP tetap sebagai komponen harga pokok produk, akan membawa konsekuensi dimasukkannya biaya tetap ini ke dalam rekening persediaan akhir produk selesai apabila kuantitas penjualan lebih kecil daripada kuantitas produksi. Dengan menunda pembebanan BOP tetap ke periode akuntansi berikutnya sampai produk ini terjual, tidak dapat menghindari pengeluaran biaya yang sejenis dimasa yang akan datang. BOP tetap akan terus terjadi dalam periode akuntansi berikutnya tanpa dipengaruhi oleh besarnya tingkat aktivitas perusahaan.
2. Apabila ada pengeluaran biaya yang disebabkan kapasitas menganggur atau ketidakefisien, biaya ini harus dibebankan pada periode terjadinya bukan pada ditangguhkan ke periode yang akan datang untuk dimatchingkan dengan revenue saat itu.

Berikut ini adalah tabel yang merupakan contoh dari laporan rugi laba persegmen dengan menggunakan metode *full costing*.

TABEL 2.3
LAPORAN LABA RUGI PER SEGMENT
METODE ABSORPTION COSTING

Elcom, Inc. Segmented Income Statement, 2003 Absorption Costing Basis				
		Stereos	Vidio Recorder	Total
Sales	\$	400,000	290,000	690,000
less: cost of good sold		350,000	300,000	650,000
Gross margin		50,000	(10,000)	40,000
less: Selling and administratif expenses		30,000	20,000	50,000
Net income		20,000	(30,000)	(10,000)

Sumber : DonR.Hansen dan Maryanne M.Mowen.2003. Management Accounting Sixth Edition. South-Western college publishing, hal.623

2.1.4.4.2 Kalkulasi Biaya Variabel (Variabel Costing)

Metode *variable costing* disebut juga *direct cost*. Metode ini digunakan untuk keperluan internal perusahaan, baik pengambilan keputusan maupun untuk penilaian kinerja. Oleh karena itu sistematiknya tidak harus disesuaikan dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, tetapi para pemakainya dapat membuat berbagai model pengujian dengan bentuk yang dianggapnya paling informatif.

Menurut Brandon (1997:270) “ *under variable costing, all fixed manufacturing costs, include fixed portions of direct labor and manufacturing overhead, are released as period costs of goods sold during the time period in which they are incurred.*”

Metode *variable costing* yang dipakai dalam pelaporan segmen membagi *fixed expense* menjadi 2 (dua) kategori yaitu : beban langsung (*direct fixed expenses*) dan beban tetap umum (*common fixed expenses*). *Direct fixed expenses* adalah biaya tetap yang dapat langsung ditelusuri ke segmen yang bersangkutan, sedangkan *common fixed expenses* adalah biaya tetap bersama antara dua segmen atau lebih.

Beberapa keunggulan *variable costing* menurut Mirhani (2001:3) adalah ;

1. Penentuan harga jual

Teori ekonomi mikro menyebutkan bahwa proses terjadinya harga adalah karena adanya dua kekuatan yang saling dominan yaitu kekuatan permintaan dan penawaran. Dengan demikian perusahaan tidak mampu mengendalikan harga produk. Dalam keadaan seperti ini *variable costing* memberikan pedoman bagi manajemen sampai seberapa harga jual dapat berkurang sehingga biaya produksi dapat ditutupi.

2. Perencanaan laba

Metode *variable costing* menitikberatkan pada informasi mengenai *contribution margin*, yang merupakan kelebihan hasil penjualan terhadap biaya *variable*. *Contribution margin* merupakan data penting untuk membentuk manajemen didalam pengambilan keputusan apabila suatu

produk lain harus dihentikan produksinya. Disamping itu, dengan adanya pemisahan biaya tetap dan biaya variable, hal ini mungkin memungkinkan untuk menganalisis biaya, volume, dan laba.

3. Pembuatan keputusan

Manajemen sering dihadapkan pada masalah pemilihan alternatif, dimana alternatif tersebut mempunyai pengaruh besar terhadap besar kecilnya laba perusahaan. Bantuan variable costing sangat tepat dalam hak usaha untuk memasuki pasar-pasar baru, perluasan usaha, membuat sendiri atau memesan, dsb. Untuk tujuan-tujuan ini elemen biaya variable dapat dianalisis secara akurat sebelum keputusan diambil.

4. Menilai kinerja segmen

Dengan adanya pembagian biaya variabel dan tetap, maka dapat diketahui biaya-biaya yang dapat dikendalikan dan biaya-biaya yang tidak dapat dikendalikan. Dengan demikian dapat digunakan oleh manajer puncak untuk menilai kontribusi tiap segmen atas kinerja perusahaan secara keseluruhan.

Jadi dapat disimpulkan, metode variable costing yang dipakai dalam pelaporan segmen akan menghasilkan pembebanan biaya yang lebih akurat. Metode ini memisahkan biaya berdasarkan perilakunya sehingga memudahkan dalam penelusuran dan untuk mengetahui sifat *controllability* dari biaya tersebut. Pemisahan antara biaya tetap dan biaya variable akan menghasilkan suatu penilaian kinerja yang lebih baik bagi manajer segmen.

Berikut ini adalah tabel yang menjelaskan tentang bentuk laporan segmentasi dengan pendekatan *variable costing*.

TABEL 2.4
LAPORAN LABA/RUGI SEGMENT VARIABLE COSTING

Elcom, Inc. Segmented Income Statement, 2003 Variable Costing Basis			
	Stereos	Vidio Recorder	Total
Sales	\$ 400,000	290,000	690,000
Less variable expenses :			
Variable cost of goods sold	300,000	200,000	500,000
Variable selling and administratif	5,000	10,000	15,000
Contribution Margin	95,000	80,000	175,000
Less direct fixed expenses :			
Direct fixed overhead	30,000	20,000	50,000
Direct selling and administratif	10,000	5,000	15,000
Segmen Margin	55,000	55,000	110,000
Less common fixed expenses:			
Common fixed overhead			100,000
Common selling and administratif			20,000
Net Income			(10,000)

Sumber : DonR.Hansen dan Maryanne M.Mowen.2003. Management Accounting Sixth Edition.
South-Western college publishing, hal.624

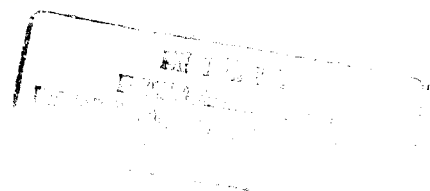
2.2 Penelitian Sebelumnya

Penelitian sebelumnya telah dilakukan oleh Putu Purnawati:2003 dengan judul skripsi : Laporan per segmen sebagai alat Bantu untuk pengukuran kinerja tiap unit bisnis studi kasus pada PT.Telkom Drive V Jawa Timur.Simpulan dari skripsi ini adalah dengan adanya laporan laba rugi persegmen membantu manajemen dalam menilai kinerja tiap unit bisnis melalui analisis varian antara

aktual dengan anggaran yang ditetapkan sebelumnya. Semakin sedikit variannya kinerjanya semakin baik.

Persamaan dengan skripsi ini adalah sama-sama menggunakan laporan persegmen sebagai alat Bantu dalam penilaian kinerja tiap segmen dengan menggunakan margin kontribusi sebagai alat bantu ukurnya.

Sedangkan perbedaannya adalah terletak pada obyek penelitian, kalau skripsi dari Putu Purnawati jenis perusahaannya adalah perusahaan jasa, sedangkan skripsi ini obyeknya adalah perusahaan manufaktur. Dengan perusahaan manufaktur, jenis biayanya lebih kompleks, dan karenanya proses pengklasifikasiannya menjadi lebih rumit.





BAB III

METODE PENELITIAN

B A B 3

METODE PENELITIAN

3.1. Pendekatan Penelitian

Penelitian dalam skripsi ini menggunakan pendekatan penelitian kualitatif.

Pendekatan ini dipilih atas beberapa alasan :

- a. Menggunakan data yang berupa kalimat tertulis atau lisan.
- b. Menggunakan obyek penelitian yang bersifat alamiah dimana manusia sebagai instrumen yang memiliki peranan yang sangat penting.
- c. Penelitian ini tidak bertujuan untuk menguji hipotesis, karena itu tidak menggunakan alat statistik dalam menganalisis permasalahan.
- d. Pendekatan ini menitikberatkan pada pemahaman, pemikiran, dan persepsi dari peneliti, jadi lebih mementingkan proses daripada hasil.
- e. Simpulan yang dihasilkan tidak digeneralisasikan.

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi kasus (*case study*). Menurut Yin (2002:18) secara umum studi kasus merupakan strategi yang cocok bila pokok pertanyaan “ bagaimana “ atau “ mengapa”, dan bilamana fokus penelitiannya terletak pada fenomena kontemporer didalam konteks kehidupan.

Sesuai dengan definisi dari Yin diatas, penelitian ini menggunakan metode studi kasus, karena :

- a. Rumusan masalah dari skripsi ini dimulai dengan pertanyaan bagaimana yaitu : “bagaimana laporan segmentasi dapat digunakan sebagai informasi dalam menilai kinerja masing-masing lini “
- b. Terbentuknya laporan segmentasi didasarkan pada fenomena kontemporer dimana dewasa ini banyak perusahaan dalam aktivitas organisasinya mempunyai beberapa segmen, sehingga laporan global dirasa kurang relevan sebagai alat informasi.

3.2 Ruang Lingkup Pembahasan

Agar penelitian ini dapat mencapai sasaran yang dituju , peneliti membatasi ruang lingkup baik obyek maupun subyek penelitian sehingga pembahasan tidak melebar pada tema yang lain.

- a. Obyek penelitian dibatasi pada masalah penggunaan laporan laba rugi menurut segmen dalam menilai kinerja masing-masing lini, dengan demikian ukuran yang lain tidak dibahas.
- b. Subyek penelitian adalah PT.”X” yang berlokasi di Malang, dengan pembatasan segmen pada proses produksi SKT dan SKM. Dengan menggunakan laporan rugi laba segmen pendekatan *variable costing* diharapkan dapat membantu manajer puncak dalam menilai secara adil kinerja masing-masing lini di perusahaan “X”.

3.3 Jenis Dan Sumber Data

Berdasarkan jenisnya, data yang digunakan oleh peneliti terdiri dari:

- a. Data kualitatif : merupakan data mengenai gambaran umum perusahaan yang terdiri dari sejarah perusahaan, alasan didirikannya unit bisnis, bagan struktur keorganisasian, kebijakan perusahaan, dan data-data lain yang mendukung penelitian ini.
- b. Data Kuantitatif: data yang disajikan dalam bentuk angka yang berupa laporan keuangan dan terdiri dari laporan laba rugi, neraca, laporan penjualan, dan data lain yang berhubungan dengan penelitian ini.

Menurut sumbernya, data yang diperoleh dibedakan menjadi :

- a. Data primer adalah data yang diperoleh dari pengamatan dan wawancara langsung dengan pihak-pihak terkait atau yang kompeten dalam perusahaan, seperti direktur, bagian akuntansi, bagian administrasi, dan hasil survey lapangan.
- b. Data sekunder : adalah data-data yang diperoleh bukan hasil pengamatan secara langsung. Data ini dapat berupa data-data yang berasal dari hasil studi kepustakaan.

3.4 Prosedur Pengumpulan data

Langkah-langkah yang digunakan oleh penulis dalam memperoleh data untuk menunjang penelitian ini adalah sebagai berikut:

- a. Survey pendahuluan, yaitu melakukan pengamatan langsung ke perusahaan dan mengadakan tanya jawab dengan yang berwenang untuk

memperoleh gambaran umum perusahaan dan mengidentifikasi permasalahan kepada mereka.

- b. Studi kepustakaan, yaitu mencari literatur-literatur yang dapat digunakan sebagai landasan teori atas permasalahan yang ada.
- c. Kegiatan lapangan, yaitu kegiatan yang dilakukan oleh penulis untuk mendapatkan data pada obyek penelitian secara langsung. Adapun teknik yang digunakan oleh penulis adalah sebagai berikut :
 1. Observasi langsung, kegiatan ini dilakukan oleh penulis untuk mengetahui keadaan dari obyek penelitian secara langsung.
 2. Wawancara, kegiatan ini meliputi tanya jawab kepada para pejabat yang berwenang ataupun dengan karyawan yang berkaitan langsung dengan permasalahan .
 3. Dokumentasi, kegiatan ini dilakukan dengan cara mendapatkan data dari perusahaan terutama untuk memperoleh data biaya produksi, alur proses perencanaan dan pengendalian proses produksi, serta struktur organisasi perusahaan.

3.5 Desain Penelitian

Berdasarkan Robert K. Yin (2002 :29), terdapat lima komponen desain penelitian yang penting, yaitu :

1. Pertanyaan Penelitian

- a. Siapa ? yaitu pihak siapa saja atau bagian mana yang terkait dalam proses pelaporan per segmen tersebut.

- b. Apa ? Yaitu apa saja data dan informasi yang dibutuhkan dalam penyusunan pelaporan per segmen untuk tiap unit bisnis.
- c. Dimana ? Yaitu segmen mana yang perlu diteliti ,dalam hal ini yaitu SKT dan SKM
- d. Bagaimana ? Yaitu bagaimana pelaksanaan kebijakan akuntansi pertanggungjawabannya, bagaimana proses penyusunan laporan laba/rugi per segmen , dan bagaimana format laporan laba/rugi bisnis yang akan mempengaruhi penilaian kerja tiap unit bisnis.
2. Proposisi, adalah untuk mengarahkan peneliti kepada sesuatu yang harus diselidiki dalam ruang lingkup studinya, sehingga peneliti tidak mengumpulkan data yang tidak penting. Proposisi pada skripsi ini adalah :
- a. Suatu perusahaan yang multi segmen membutuhkan sistem desentralisasi untuk keefektifan aktivitas organisasi.
- b. Dengan sistem desentralisasi dibutuhkan informasi yang relevan untuk menilai kinerja tiap segmen , informasi yang dimaksud adalah laporan per segmen dengan pendekatan *Variable costing*.
3. Unit analisis, yaitu berupa laporan rugi laba segmen periode 1 januari 2002 sampai 31 Desember 2004
4. Logika yang mengaitkan data dengan proposisi, dengan adanya sistem desentralisasi, manajer puncak membutuhkan laporan laba rugi per segmen pendekatan *variable costing* untuk menilai secara tepat kinerja masing-masing lini. Apabila penilaian kinerja dilakukan secara tepat, maka keputusan yang diambil baik untuk perencanaan, pengendalian, maupun



BAB IV

HASIL DAN PEMBAHASAN

B A B 4

HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Gambaran Umum Perusahaan

4.1.1 Sejarah Perusahaan

PT “ X “ pada awal berdirinya merupakan perusahaan perseorangan yang memproduksi rokok kretek tangan (non filter) yang berlokasi di salah satu desa di kabupaten Malang. Perusahaan ini didirikan oleh Bapak Widjajanto Wibowo pada tanggal 27 Pebruari 1979 dengan jumlah tenaga kerja sebanyak 5 orang. Meskipun demikian, kegiatan perusahaan sudah dilaksanakan secara menyeluruh yang meliputi pengolahan dan produksi, administrasi, dan pemasaran.

Pada tahun 1981, perusahaan mulai mengalami perkembangan sehingga membutuhkan penambahan tenaga kerja yang tidak sedikit. Sejalan dengan perkembangan tersebut, jumlah tenaga kerja yang tertampung sampai dengan tahun 1983 adalah 1200 orang.

Pada tahun 1984, perusahaan ini ditingkatkan statusnya dari perusahaan perseorangan menjadi Perseroan Terbatas (PT). Hal ini dilakukan karena semakin besar perusahaan semakin besar pula tantangan yang dihadapi dan juga merupakan upaya untuk meningkatkan kinerja perusahaan.

Awal tahun 90-an, terjadi pergeseran selera konsumen, yaitu semula konsumen menyukai rokok kretek kemudian bergeser atau beralih ke rokok filter. Sehubungan dengan adanya perubahan tersebut, hal ini merupakan tantangan bagi perusahaan sekaligus peluang untuk memasuki babak baru pemasaran rokok.

Selanjutnya guna melengkapi informasi tentang harapan konsumen terhadap cita rasa rokok filter, maka perusahaan mengadakan riset yang ditindaklanjuti dengan memproduksi rokok berbasis filter yang lebih dikenal dengan sigaret kretek mesin. Hingga tahun 2004, tenaga kerja yang tertampung sejumlah 2362 orang.

4.1.2 VISI dan MISI Perusahaan

Sebagaimana perusahaan-perusahaan lain, perusahaan “X” juga mempunyai tujuan tertentu yang akan dicapai dalam rangka melaksanakan aktivitasnya, baik tujuan jangka pendek maupun tujuan jangka panjang. Dengan mengetahui tujuan, maka perusahaan mengetahui tugas apa yang harus dikerjakan oleh setiap orang yang ada didalam perusahaan dan masalah apa yang akan dihadapi didalam menjalankan tugas serta tanggung jawabnya.

Tujuan jangka pendek perusahaan “ X “ adalah :

1. Meningkatkan volume penjualan sesuai dengan yang diharapkan sehingga jumlah laba yang diterima akan meningkat pula
2. Mencapai proses produksi yang efisien dan efektif untuk menghindari terjadinya pembengkakan biaya operasi perusahaan.

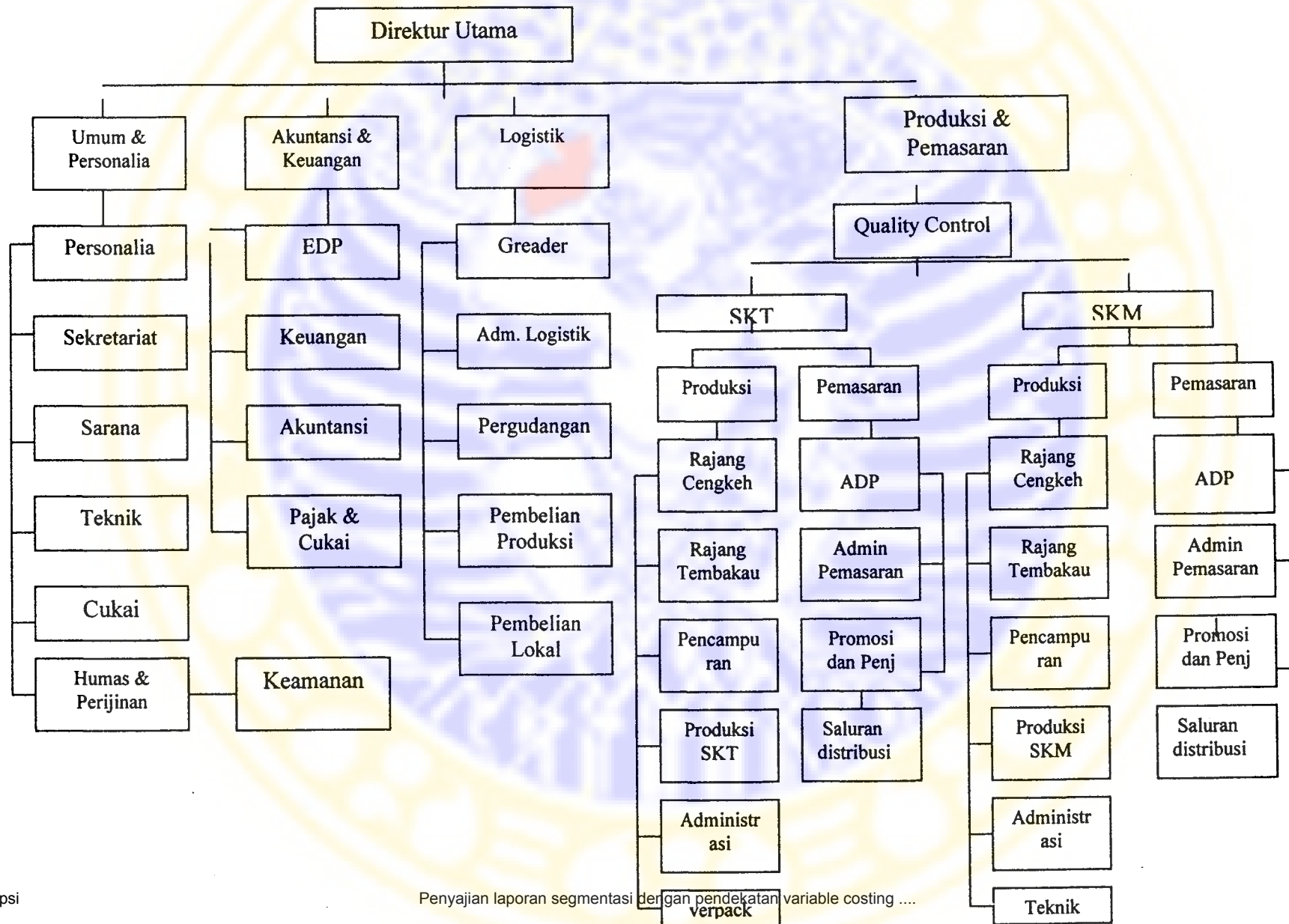
Tujuan jangka panjang perusahaan “ X “ adalah :

1. Mencapai keuntungan yang maksimal sehingga kelangsungan hidup perusahaan semakin terjamin. Dengan demikian, proses produksi yang sudah ada selalu diupayakan untuk lebih ditingkatkan lagi baik kualitas maupun kuantitas

2. Memperkuat posisi pasar didalam persaingan dan menjaga kontinuitas, dengan demikian kualitas barang harus ditingkatkan sehingga mendapatkan kepercayaan masyarakat.
3. Mengadakan ekspansi, dapat berupa penambahan peralatan untuk meningkatkan kapasitas produksi yang lama atau dengan memperluas areal perusahaan.

4.1.3 Struktur Organisasi

GAMBAR 4.1
STRUKTUR ORGANISASI PT “ X “



4.1.4 Proses Produksi

Bahan baku utama rokok terdiri dari tembakau, cengkeh, dan saos. Tembakau yang dipergunakan banyak diambil dari daerah Madura, Paiton, Bojonegoro, Welery, Selopuro dan Magelang. Saos digunakan untuk menimbulkan aroma dan menambah cita rasa rokok itu sendiri.

Bahan Pembantu merupakan bahan penunjang dalam menghasilkan produk akhir. Terdiri dari Kertas ambrie yaitu kertas yang digunakan untuk membungkus tembakau campuran, kertas kaca yaitu digunakan untuk membungkus kemasan/ pak rokok agar terlihat lebih indah dan untuk menjaga supaya aroma tidak mudah hilang, kertas tiket adalah kertas yang digunakan untuk membungkus batangan rokok, kertas press, kertas bal, lem, pita cukai, karton box dll.

Adapun tahapan proses produksi secara singkatnya adalah :

1. Pengolahan tembakau

Tembakau yang digunakan adalah tembakau krosok yang masih berupa lembaran daun dan tembakau rajangan. Proses pengolahan tembakau yang pertama dilakukan adalah pengecekan untuk mengetahui kualitas masing-masing tembakau. Proses selanjutnya adalah pencampuran dari beberapa jenis tembakau untuk mendapatkan suatu campuran jenis tembakau yang diperlukan guna memproduksi suatu jenis rokok tertentu. Selanjutnya tembakau tersebut dimasukkan ke dalam ruang penyimpanan.

2. Pengolahan Cengkeh

Sebelum diolah, biji cengkeh harus direndam terlebih dahulu selama kurang lebih 1 hari agar bunga cengkeh menjadi mekar, selanjutnya diangkat kemudian dimasukkan kedalam mesin rajang lalu dikeringkan dengan cara digoreng kemudian diayak untuk memisahkan bagian yang halus dan kasar.

3. Proses Blending

Adalah proses pencampuran beberapa jenis tembakau dengan cengkeh yang telah dikeringkan dan telah diayak kemudian dicampur dengan saos.

4. Proses Penggilingan / Pelintingan

Proses penggilingan adalah proses membungkus campuran tembakau dengan menggunakan kertas ambrie/ kertas pembungkus tembakau blend.

5. Proses Penyortiran

Merupakan proses pemeriksaan dan pengecekan kualitas rokok yang dihasilkan. Proses ini meliputi kepadatan dan kelembekan hasil giling rokok, ketepatan sambungan kertas ambrie, dan ketepatan ukuran lingkaran atau diameter rokok.

6. Proses Pengemasan

Merupakan proses terakhir dari proses produksi rokok secara keseluruhan. Proses ini meliputi pengepakan, pengepresan, pengebalan dan pengebokan. Tujuan dari proses pengemasan adalah supaya tahan lama, memperindah kemasan, konsumen lebih mudah mengenali, dan memudahkan dalam menyalurkan dan menjualnya.

4.1.5 Gambaran Umum Unit –Unit Produksi

Dalam hubungannya dengan wewenang dan tanggung jawab, perusahaan yang memproduksi beberapa jenis produk sebaiknya menggunakan sistem desentralisasi, dimana tiap jenis produk di pimpin oleh satu manajer yang nantinya akan bertanggung jawab kepada manajer puncak.

Sistem desentralisasi digunakan, karena manajer puncak mempunyai keterbatasan baik fisik maupun waktu. Dengan melimpahkan wewenang dan tanggung jawab kepada manajer segmen, dimana orang yang lebih paham atas keadaan produk, maka keputusan yang diambil dan koreksi yang dilakukan atas setiap aktivitas dapat dilakukan dengan lebih cepat, tepat, dan efektif.

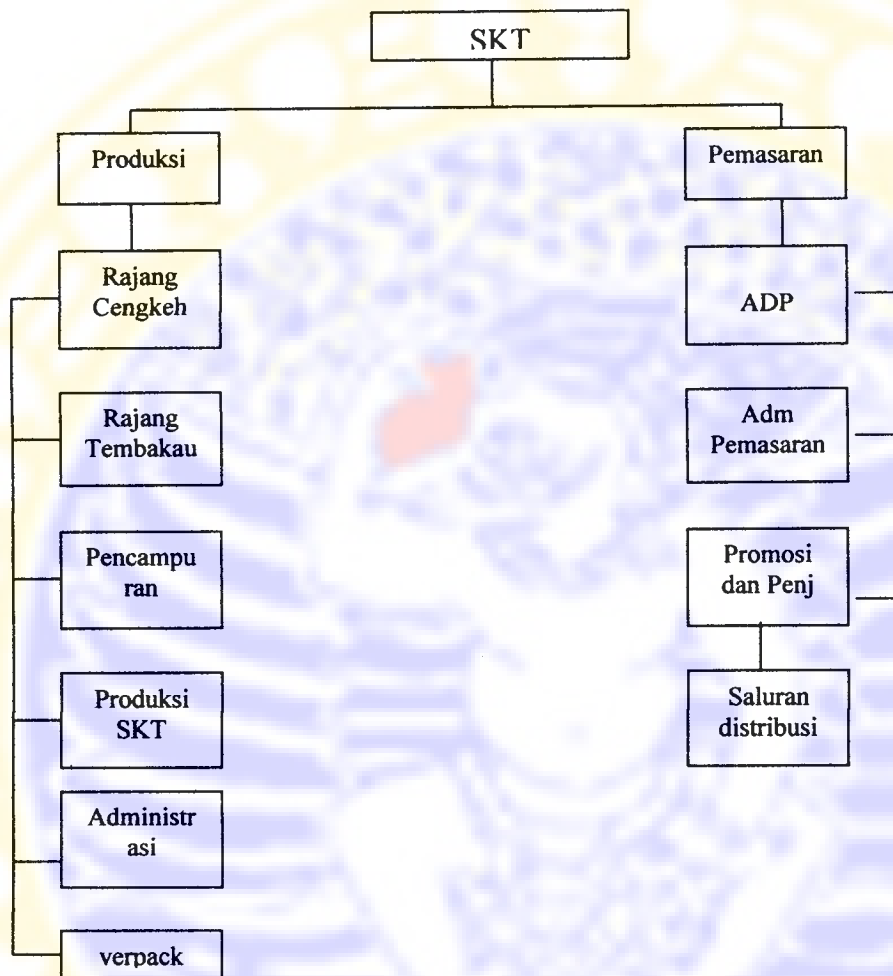
Konsekuensi dengan diterapkannya sistem desentralisasi adalah pertanggungjawaban tiap manajer segmen kepada manajer puncak. Penilaian keberhasilan tiap manajer segmen meliputi kemampuan dalam melakukan pemasaran produk, mengefisiensi biaya tanpa mengurangi kualitas produk, dan pada akhirnya kemampuan dalam menciptakan laba. Dengan demikian perusahaan membutuhkan *segmented reporting variable costing*. Dengan laporan ini, manajer puncak dapat menilai secara obyektif kontribusi laba dari masing-masing produk. Selain itu, *Segmented reporting variable costing* menyediakan informasi yang berharga mengenai berbagai biaya yang dapat dikendalikan oleh manajer segmen, dimana manajer segmen hanya akan bertanggung jawab atas biaya-biaya yang dapat dikendalikannya. Dengan demikian diharapkan tidak ada manajer segmen yang dirugikan atas penilaian kinerjanya oleh manajer puncak.

4.1.5.1 Sigaret Kretek Tangan

Dilihat dari proses produksinya, PT “ X” membaginya menjadi dua macam proses produksi yaitu proses produksi sigaret kretek tangan dan sigaret kretek mesin. Sigaret kretek tangan diproduksi lebih mengandalkan tenaga kerja daripada mesin. Jenis ini tanpa menggunakan filter, dengan demikian kandungan tembakau dan cengkeh lebih banyak dari pada kretek mesin. Sigaret kretek tangan umumnya disukai oleh kalangan menengah kebawah karena harganya lebih murah. PT “ X “ menghasilkan beberapa merk dari jenis kretek tangan yaitu :

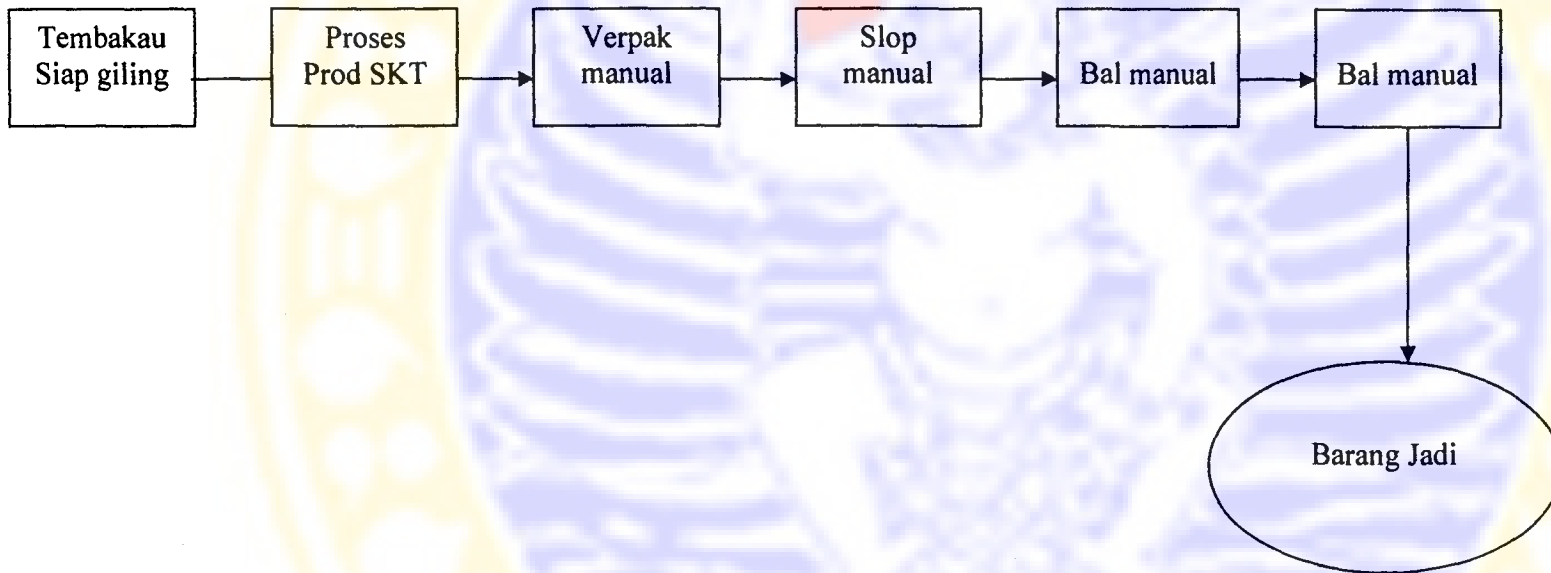
1. Gandum merah isi 10 batang
2. Gandum Kuning Spc isi 10 batang
3. Gandum Kuning Spc isi 12 batang
4. Gandum Jaya Spc isi 10 batang
5. Gandum Jaya Spc isi 12 batang
6. Pintu Gerbang isi 10 batang
7. Pintu Gerbang HP isi 12 batang
8. Pintu Gerbang SP isi 12 batang

GAMBAR 4.2
STRUKTUR ORGANISASI SEGMENT SKT



Sumber : Divisi Produksi & Pemasaran PT."X"

GAMBAR 4.3
PROSES PRODUKSI SKT



Sumber : Divisi Produksi & Pemasaran PT."X"

4.1.5.2 Sigaret Kretek Mesin

Mulai Awal 90-an, terjadi pergeseran selera konsumen dimana semula konsumen menyukai rokok kretek kemudian bergeser atau beralih ke rokok filter. Sehubungan dengan adanya perubahan tersebut, hal ini merupakan tantangan bagi perusahaan sekaligus peluang untuk memasuki babak baru pemasaran rokok. Selanjutnya guna melengkapi informasi tentang harapan konsumen terhadap cita rasa rokok filter, maka perusahaan mengadakan riset yang ditindaklanjuti dengan memproduksi rokok berbasis filter yang dikenal dengan sigaret kretek mesin, dimana proses produksinya lebih mengandalkan mesin.

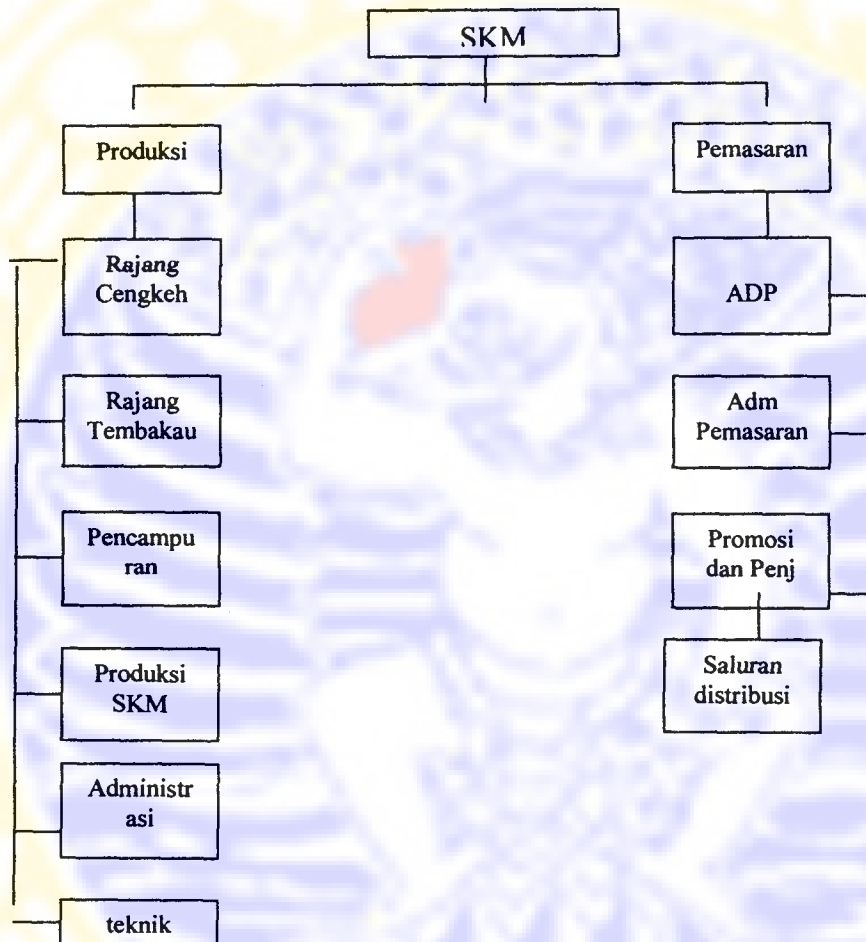
Filter digunakan untuk menyaring kandungan nikotin yang ada dalam tembakau. Dibandingkan dengan kretek tangan, kandungan tembakau dan cengkeh pada kretek mesin lebih sedikit, namun demikian harganya lebih mahal karena biaya cukainya tinggi. Segmen kretek mesin umumnya adalah kalangan menengah ke atas, dan mahasiswa.

Sampai tahun 2004, PT"X" telah memproduksi tujuh merek sigaret kretek mesin yaitu :

1. Gandum Mas Filter isi 12 batang
2. Pintu Gerbang Filter Spc isi 12 batang
3. Gandum Jaya Filter isi 12 batang
4. Gandum Internasioanal Hitam isi 16 batang
5. Pintu Gerbang Executive isi 12 batang
6. Gandum Mas Super 16 batang

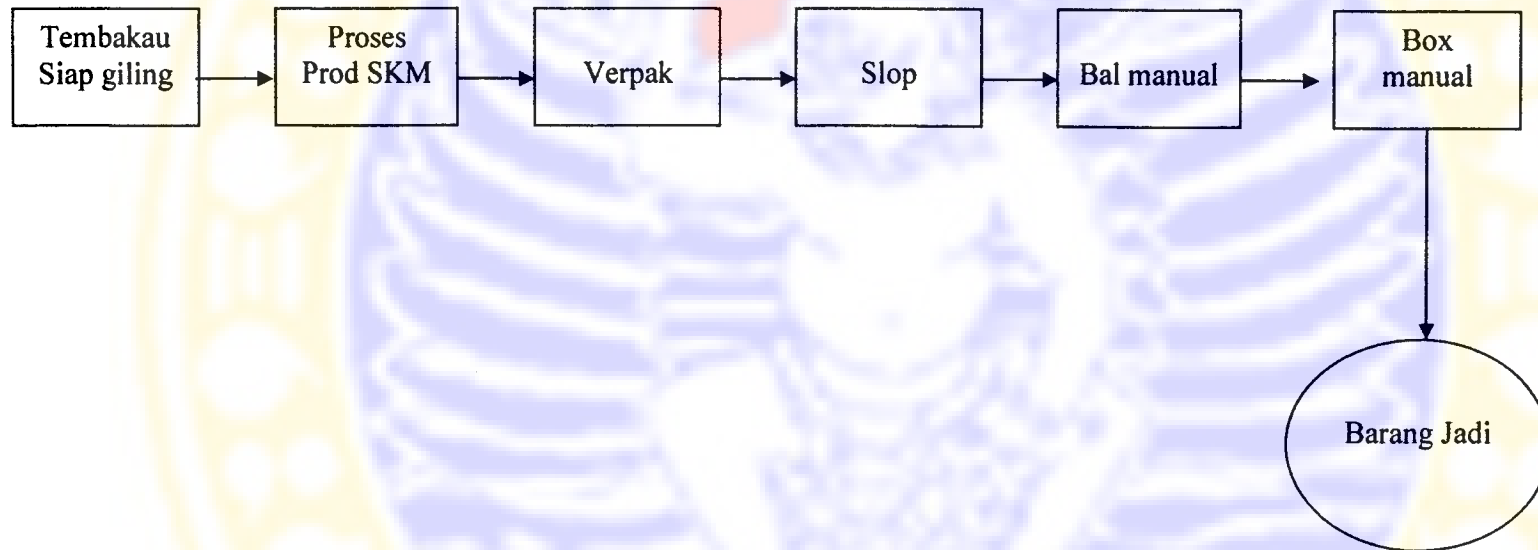
7. Pintu Gerbang Executive 16 batang

GAMBAR 4.4
STRUKTUR ORGANISASI SKM



Sumber : Divisi Produksi & Pemasaran PT."X"

GAMBAR 4.5
PROSES PRODUKSI SKM



Sumber : Divisi Produksi & Pemasaran PT."X"

4.1.6 Kebijakan Akuntansi

Meskipun pada dasarnya perusahaan memisahkan file data keuangan terpisah antara sigaret kretek tangan dan sigaret kretek mesin, tapi dalam pembuatan laporan laba rugi tidak membuat berdasarkan segmennya, tetapi ditotal secara keseluruhan . Format laporan laba rugi dibuat berdasarkan standart akuntansi umum dimana biaya dipisahkan berdasarkan biaya manufaktur dan biaya non manufaktur. Berikut ini adalah Laporan laba Rugi yang dimaksud.

TABEL 4.1
LAPORAN HARGA POKOK PENJUALAN

PT " X " Laporan harga Pokok Penjualan u/ tahun yang berakhir 31 Desember 2004 (dalam Rupiah)	
BIAYA PRODUKSI	
Biaya Bahan baku	154,456,734,500
Biaya Tenaga Kerja Langsung	9,806,875,000
Biaya Overhead Pabrik	7,052,690,000
Total Biaya Produksi	171,316,299,500
Persediaan barang dalam Proses awal	6,350,000,000
Persediaan barang dalam Proses akhir	6,831,400,000
Harga Pokok Produksi	170,834,899,500
Persediaan Produk jadi Awal	6,718,113,400
Persediaan Produk jadi Akhir	7,648,752,900
Harga Pokok Penjualan	169,904,260,000
Pita Cukai dan PPN	176,317,250,400
Harga Pokok Penjualan Bersih	346,221,510,400

Sumber : Divisi Akuntansi PT "X"

TABEL 4.2
LAPORAN LABA RUGI

PT " X "			
Laporan laba Rugi			
u/ tahun yang berakhir 31 Desember 2004			
(dalam Rupiah)			
Penjualan net			367,140,090,200
Harga Pokok Penjualan			346,221,510,400
Laba Kotor Usaha			20,918,579,800
Biaya-Biaya Usaha :			
Biaya Penjualan :			
Biaya Gaji	2,721,600,000		
Biaya Kirim	535,876,000		
Biaya Pemeliharaan kend	97,980,000		
Biaya Iklan	353,725,000		
Asuransi Kebakaran	146,880,000		
Biaya penjualan		3,856,061,000	
Biaya Administrasi Umum:			
Biaya Gaji Karyawan	7,279,200,000		
Biaya Penyusutan Bangunan	51,000,000		
Biaya Penyusutan Kend	142,470,000		
Biaya Penyusutan mesin	38,430,000		
Biaya Penyusutan Inv kantor	20,500,000		
Biaya Pemeliharaan Bangunan	17,210,000		
Biaya Pemeliharaan Mesin	28,000,000		
Biaya Pemeliharaan kendaraan	41,000,000		
Biaya Perlengkapan Kantor	23,978,000		
Biaya Perjalanan Dinas	86,000,000		
Biaya Penelitian	35,000,000		
Biaya konsumsi karyawan	45,000,000		
Bonus	108,125,000		
Biaya Pengobatan	91,000,000		
Gaji dokter	48,000,000		
Retribusi	21,600,000		
Telp, listrik, air	367,800,000		
Sumbangan Sosial	24,175,000		
THR	124,950,000		
Asuransi kebakaran	270,720,000		
Lain2	13,000,000		
Biaya adm umum		8,877,158,000	
Tota Biaya Usaha			12,733,219,000
Laba Usaha			8,185,360,800
Pendapatan(biaya) diluar Usaha :			
Pendapatan Bunga	102,892,600		
Biaya Bunga	(81,217,200)		
Pend luar usaha			21,675,400
Laba Bersih sebelum pajak			8,207,036,200
PPH :			
10 % x 50.000.000	5,000,000		
15% x 50.000.000	7,500,000		
30 % x 8.107.036.200	2,432,110,860		
Total PPh			2,444,610,860
Laba Bersih setelah pajak			5,762,425,340

Sumber : Divisi Akuntansi PT " X "

4.2 Hasil Analisis

Berdasarkan laporan Laba Rugi yang telah dibuat oleh PT “ X “ diketahui bahwa laba bersih total yang diperoleh sebesar Rp. 5,762,425,340. Namun dengan tidak membuat laporan laba rugi per segmen tidak dapat diketahui produk mana yang memberikan kontribusi laba paling besar. Selain itu dikuatirkan salah satu dari produk tersebut merugi, tapi karena perusahaan mengetahui totalnya laba, maka perusahaan tidak melakukan perbaikan manajemen atas produk yang merugi tersebut.

Berikut ini disajikan laporan penjualan dan beban dari masing-masing segmen untuk tahun 2004.

TABEL 4.3
DAFTAR PENJUALAN 2004

Jenis	bal	Slop/bal	harga jual/pak	Penj
SKT:				
GM	25,325	20	2,800	14,182,000,000
GK	26,730	20	2,800	14,968,800,000
GJ	24,250	20	3,400	16,490,000,000
PG	22,825	20	2,800	12,782,000,000
GKS	21,488	20	3,400	14,611,840,000
GJS	20,600	20	2,800	11,536,000,000
PGHP	20,140	20	3,400	13,695,200,000
PGSP	20,790	20	3,400	14,137,200,000
Total				112,403,040,000
SKM:				
GMF	43,758	20	4,000	35,006,400,000
PGF	40,450	20	4,000	32,360,000,000
GJF	48,250	20	4,300	41,495,000,000
PGE	39,000	20	4,300	33,540,000,000
GMS	39,350	20	5,800	45,646,000,000
GIH	38,915	20	5,800	45,141,400,000
PGE	44,800	20	5,800	51,968,000,000
Total				285,156,800,000
Total				397,559,840,000

Sumber : Divisi Akuntansi PT “X”

TABEL 4.4
LAPORAN BEBAN LANGSUNG 2004

LAPORAN BEBAN LANGSUNG 2004			
	SKT	SKM	TOTAL
Harga Pokok Produksi Variabel:			
Bahan Langsung :			
Tembakau	27,927,340,000	45,097,203,150	73,024,543,150
Cengkeh	33,512,808,000	28,991,059,200	62,503,867,200
Saos	8,378,202,000	9,279,286,550	17,657,488,550
BTKL	8,178,721,000	1,550,491,850	9,729,212,850
BOP Variabel :			
Bahan pembantu	1,951,012,250	3,946,280,999	5,897,293,250
Listrik, air	41,078,879	224,401,121	265,480,000
Material handling	2,718,871	45,531,129	48,250,000
Total	79,991,881,000	89,134,254,000	169,126,135,000
Biaya Administrasi&Penj variabel:			
Gaji penjualan	740,048,000	1,938,052,000	2,678,100,000
Ongkos kirim	230,426,680	305,449,320	535,876,000
Cukai	29,922,150,000	146,395,100,400	176,317,250,400
Bonus kary.pabrik	37,781,250	20,343,750	58,125,000
Total	30,930,405,930	148,658,945,500	179,589,351,400
BOP tetap langsung :			
Gaji Mandor	55,050,000	63,600,000	118,650,000
Gaji Manajer	60,000,000	66,000,000	126,000,000
Penyusutan Mesin	22,705,000	64,077,300	86,782,300
Reparasi Mesin	35,823,000	75,959,200	111,782,200
Penyusutan Pabrik	30,272,000	32,291,000	62,563,000
Reparasi Gedung	15,595,000	11,554,500	27,149,500
Iklan	88,431,250	265,293,750	353,725,000
Gaji tetap penjualan	22,000,000	21,500,000	43,500,000
Total	329,876,250	313,768,793	930,152,000

Sumber : Divisi Akuntansi PT " X ", diolah oleh penulis

TABEL 4.5
LAPORAN BEBAN TAK LANGSUNG 2004

LAPORAN BEBAN TAK LANGSUNG 2004	
	Jumlah
Bop tetap umum :	
Asuransi Pabrik	252,273,000
Beban administrasi dan penjualan tetap umum:	
Biaya pemeliharaan kend	138,980,000
Asuransi kebakaran	417,600,000
gaji kary kantor	7,279,200,000
Peny.bangunan kantor	51,000,000
Peny.mesin kantor	38,430,000
Peny.kend kantor	142,470,000
Peny.inv kantor	20,500,000
Biaya pemeliharaan bangunan	17,210,000
Bi pemeliharaan mesin kantor	28,000,000
Bi perlengkapan kantor	23,978,000
Bi perjalanan dinas	86,000,000
Bi penelitian dan pengembangan	35,000,000
Bi konsumsi karyawan	45,000,000
Bonus karyawan kantor	50,000,000
Pengobatan dll	139,000,000
retribusi kebersihan	21,600,000
Telp, listrik, air	367,800,000
THR	124,950,000
Sumbangan sosial	24,175,000
Lain2	13,000,000
Total	9,316,166,000

Sumber : Divisi Akuntansi PT " X "

4.2.1 Identifikasi biaya

Dalam mengevaluasi apakah suatu produk profitable atau tidak, yang selanjutnya digunakan sebagai informasi untuk menilai kinerja manager segmen, seorang manajer puncak harus mempunyai kemampuan dalam mengidentifikasi biaya-biaya yang terjadi. Dengan menggunakan data-data yang tersedia, biaya-biaya

diklasifikasikan sebagai biaya langsung dan biaya tak langsung, biaya variable dan biaya tetap, dan selanjutnya membedakan biaya tetap sebagai biaya tetap langsung atau biaya tetap umum. Dengan mengklasifikasikan biaya-biaya tersebut, dapat diketahui biaya mana yang dapat dikontrol oleh manajer dan biaya mana yang tidak dapat dikontrol, dengan demikian penilaian kinerja manajer segmen dapat dibuat seadil mungkin.

4.2.1.1 Beban Langsung

Beban langsung adalah beban yang dapat secara langsung ditelusuri ke masing –masing produk. Beban langsung sendiri dapat dibedakan dari sifatnya yaitu variable dan tetap. Pada perusahaan manufaktur seperti PT “ X”, beban langsung variabelnya adalah bahan langsung (tembakau, cengkeh, saos), upah tenaga kerja langsung, bermacam-macam bop variable (bahan pendukung, listrik air, material handling), gaji sales, biaya transport, dan cukai. Semua biaya yang disebutkan diatas totalnya akan selalu meningkat seiring meningkatnya produksi.

Sedangkan beban langsung yang bersifat tetap adalah gaji mandor dan manajer segmen, beban penyusutan , beban pemeliharaan, dan iklan. Penyusutan dan pemeliharaan termasuk beban langsung karena tiap segmen memiliki mesin dan bangunan sendiri dalam proses produksi, dengan demikian dapat ditelusuri ke masing-masing produk.

4.2.1.2 Beban Tidak Langsung

Kebalikan dari beban langsung, beban tidak langsung adalah beban yang tidak dapat ditelusuri ke masing-masing segmen. Hal ini disebabkan karena beban tersebut adalah beban yang digunakan secara bersama-sama, sehingga apabila salah satu segmen dihentikan, beban tersebut tetap jumlahnya. Pada PT "X" beban tidak langsungnya adalah beban asuransi pabrik, dan hampir semua beban yang berasal dari administrasi kantor. Beban tidak langsung umumnya bersifat tetap.

4.2.2. Laporan Laba Rugi Segmen

Segera setelah identifikasi biaya dilakukan, laporan laba rugi segmen dapat dibuat sesuai dengan kebutuhan perusahaan. Pendekatan *variable costing* lebih dianjurkan daripada *full costing* karena lebih akurat terutama dalam mengambil keputusan, baik yang berhubungan dengan masa depan produk tersebut maupun dalam menilai kinerja manajer segmen. Hal ini disebabkan karena dalam pendekatan *variable costing*, pengklasifikasian biaya sudah lengkap yaitu beban langsung dan tak langsung (sehingga dapat diketahui beban sesungguhnya atas masing-masing segmen), beban variabel, beban tetap langsung dan umum (sehingga dapat diketahui beban-beban yang dapat dikontrol oleh manajer segmen).

Hubungan antara laba menurut kalkulasi biaya variabel dan laba menurut kalkulasi biaya absorpsi berubah ketika hubungan antara produksi dan penjualan

berubah, menurut Hansen & Mowen (2003;164) “Apabila barang yang terjual lebih banyak dari yang diproduksi ,maka laba menurut kalkulasi biaya variabel akan lebih tinggi dari laba menurut kalkulasi biaya absorpsi”

Dengan menggunakan data yang tersedia, berikut ini adalah laporan laba rugi segmen berdasarkan proses produksi yang dilakukan oleh PT ‘X’.

TABEL 4.6
LAPORAN LABA RUGI SEGMENT
PT " X "

Laporan Laba Rugi Per Segmen Pendekatan Variabel Costing U/ tahun yang berakhir 31 Des 2004 (dalam Rupiah)			
Keterangan	SKT	SKM	Total
Penjualan	112,402,700,000	285,156,800,000	397,559,500,000
Pot penj	(1,207,199,700)	(29,212,210,100)	(30,419,409,800)
Net Penjualan	111,195,500,300	255,944,589,900	367,140,090,200
Harga pokok produksi variabel:			
Bahan langsung:			
Tembakau	(27,927,340,000)	(45,097,203,150)	(73,024,543,150)
Cengkeh	(33,512,808,000)	(28,991,059,200)	(62,503,867,200)
Saos	(8,378,202,000)	(9,279,286,550)	(17,657,488,550)
BTKL	(8,178,721,000)	(1,550,491,850)	(9,729,212,850)
BOP Variabel:			
Bahan pembantu	(1,951,012,250)	(3,946,280,999)	(5,897,293,250)
Listrik, air	(41,078,879)	(224,401,121)	(265,480,000)
Material Handling	(2,718,871)	(45,531,129)	(48,250,000)
Bi adm variabel :			
Gaji penjualan	(740,048,000)	(1,938,052,000)	(2,678,100,000)
Ongkos kirim	(230,426,680)	(305,449,320)	(535,876,000)
Cukai	(29,922,150,000)	(146,395,100,400)	(176,317,250,400)
Bonus kary pabrik	(37,781,250)	(20,343,750)	(58,125,000)
Marginal kontribusi	273,213,370	18,151,390,430	18,424,603,800
Beban Tetap Langsung:			
Bop	(219,445,000)	(313,482,000)	(532,927,000)
iklan	(88,431,250)	(265,293,750)	(353,725,000)
Gaji tetap penj	(22,000,000)	(21,500,000)	(43,500,000)
Marginal segmen	(56,662,880)	17,551,114,680	17,494,451,800
Biaya tetap umum :			
- Bop tetap			(252,273,000)
- Biaya pemeliharaan kend			(138,980,000)
- Asuransi kebakaran			(417,600,000)
- gaji kary kantor			(7,279,200,000)
- Peny.bangunan kantor			(51,000,000)
- Peny.mesin kantor			(38,430,000)
- Peny.kend kantor			(142,470,000)
- Peny.inv kantor			(20,500,000)
- Biaya pemeliharaan bangunan			(17,210,000)
- Bi pemeliharaan mesin kantor			(28,000,000)
- Bi perlengkapan kantor			(23,978,000)
- Bi perjalanan dinas			(86,000,000)
- Bi penelitian dan pengembangan			(35,000,000)
- Bi konsumsi karyawan			(45,000,000)
- Bonus karyawan kantor			(50,000,000)
- Pengobatan dll			(139,000,000)
- retribusi kebersihan			(21,600,000)
- Telp, listrik, air			(367,800,000)
- THR			(124,950,000)
- Sumbangan sosial			(24,175,000)
- Lain2			(13,000,000)
Total bi tetap umum			9,316,166,000
Laba Operasi			8,178,285,800

Sumber : Divisi Akuntansi PT " X ", diolah oleh penulis

4.2.3 Penilaian Kinerja Segmen pada PT “ X” Dengan Analisis Margin Kontribusi Dan Margin Segmen

Penilaian margin kontribusi pada segmen dilakukan untuk menilai apakah sebuah bisnis mampu menanggung beban variabelnya sendiri atau tidak. Margin kontribusi didapatkan dari pengurangan penjualan atas beban variable. Bila Margin kontribusi sebuah segmen adalah positif maka segmen tersebut memiliki kemampuan untuk menanggung beban tetap langsungnya sendiri.

Penilaian margin segmen adalah tindak lanjut penilaian kinerja atas unit bisnis untuk menutup beban variable dan beban tetap langsung dari segmen yang bersangkutan. Margin segmen positif menunjukkan segmen tersebut memiliki kemampuan untuk menutup beban tetap umum yang ada pada sebuah divisi. Dengan demikian apabila margin segmen negatif, manajemen dapat mempertimbangkan untuk menutup segmen tersebut. Hal ini disebabkan karena kinerja segmen mengurangi total laba perusahaan secara keseluruhan.

Baik segmen SKT maupun segmen SKM memiliki margin kontribusi yang positif. Namun rasio margin kontribusi SKT lebih rendah dibandingkan dengan SKM dimana SKT 0,24 % sedangkan SKM 6,4 %. Rendahnya rasio margin kontribusi SKT disebabkan karena tingginya terutama beban pokok produksi variable mencapai hampir 7,1 % dari penjualan sedangkan angka penjualan kurang memuaskan. Dalam satu batang rokok yang diproses melalui tangan, kandungan bahan langsungnya memang lebih banyak dibandingkan dengan SKT, begitu juga upah tenaga kerjanya karena proses SKT mengandalkan tenaga manusia. Sayangnya tingginya beban

produksi tidak diikuti angka penjualan yang memuaskan. Rendahnya penjualan SKT disebabkan karena semakin banyak yang sadar kesehatan, sehingga lebih aman untuk merokok jenis SKM yang ada filternya. Selain itu promosi kurang gencar dilakukan, hal ini bisa dilihat dari beban iklan yang rendah.

Sebaliknya SKM memiliki rasio margin kontribusi yang lebih tinggi, karena dalam satu batang rokok, kandungan bahan langsungnya lebih sedikit daripada SKT, begitu juga upah tenaga kerjanya dimana SKM mengandalkan tenaga mesin. Kondisi ini semakin diuntungkan karena segmen SKM adalah kalangan menengah keatas dan mahasiswa yang notabene punya uang, dan pelanggan lebih nyaman karena ada filter untuk menyaring nikotin.

Rendahnya margin kontribusi SKT berakibat tidak mampunya menutup beban langsungnya yang jumlahnya lebih besar yaitu 0,29 % dari penjualan. Ironisnya salah satu dari beban langsung adalah bonus dimana karena perusahaan tidak membuat laporan segmentase, kebijakannya adalah sama rata untuk semua karyawan yaitu kira-kira 2 kali dari gaji reguler. Dengan demikian margin segmen SKT menjadi negatif, yang artinya menjadi faktor pengurang dari total laba perusahaan.

Kondisi yang bertolak belakang, dengan margin kontribusi yang cukup tinggi segmen SKM mampu menutupi semua beban tetap langsungnya karena jumlahnya lebih sedikit yaitu 2.1 % dari penjualan. Dengan demikian margin segmennya positif, artinya produk jenis ini sangat profitable.

Untuk SKT, meskipun laba segmen menunjukkan angka negatif, tidak lantas produk ini harus dihentikan, sebab margin kontribusinya masih menunjukkan angka



BAB V

SIMPULAN DAN SARAN

BAB V

SIMPULAN DAN SARAN

Prosedur pembuatan laporan laba rugi per segmen pendekatan *variable costing* telah dilakukan, mulai dari pengumpulan data yang relevan, pengklasifikasian biaya, sampai analisis kinerja berdasarkan margin kontribusi dan margin segmen. Mengacu pada hasil dari bab empat, berikut ini adalah beberapa simpulan dan saran dari penulis.

5.1 Simpulan

1. PT “ X “ tidak membuat laporan laba rugi persegmen. Dengan tidak membuat laporan laba rugi persegmen, PT “ X” tidak dapat mengetahui secara jelas produk mana yang profitable dan produk mana yang kurang menguntungkan.
2. Efek dari tidak dibuatnya laporan laba rugi per segmen adalah penilaian kinerja manager segmen yang disama ratakan, ini bisa dilihat dari pemberian bonus dimana semua rata-rata 2 kali dari gaji reguler. Kebijakan ini merugikan manajer segmen yang telah bekerja keras membuat produknya profitable.

3. Dari laporan laba rugi persegmen, diketahui bahwa segmen SKT menghasilkan margin kontribusi yang rendah (0,24 % dari penjualan). Efek dari rendahnya margin kontribusi yang rendah adalah margin segmen yang negatif. Ini disebabkan karena beban tetap langsung yang ditanggung oleh margin kontribusi lebih besar. Dengan margin segmen negatif, berarti mengurangi laba perusahaan secara keseluruhan.
4. Pengambilan Keputusan berupa perbaikan kinerja dan bahkan penutupan segmen yang memiliki margin segmen negatif dapat diambil setelah laporan segmen dibuat. Keputusan yang tepat dapat diambil bila manajemen menggunakan metode *variable costing* yang memisahkan biaya tetap dan variable, sehingga informasi didalam proses evaluasi dan keputusan yang dihasilkan tidak menyesatkan.

5.2 Saran

1. Karena perusahaan “ X” menghasilkan lebih dari satu produk, seyogyanya perusahaan membuat laporan laba rugi segmen pendekatan *variable costing*. Dengan adanya laporan ini, dapat memberikan informasi baik mengenai masa depan produk maupun evaluasi terhadap manager segmen yang harus bertanggung jawab atas kinerja produk tersebut.
2. Kegagalan segmen SKT disebabkan karena perusahaan tidak membuat target yang jelas atas penjualan, disamping promosi yang kurang gencar dilakukan. Dengan biaya per unit yang tinggi, segmen SKT harus menghasilkan

penjualan yang tinggi untuk menutupi keseluruhan biaya atas produk. Karena itu target penjualan dan promosi yang gencar perlu dipertimbangkan.

3. Tingginya biaya per unit SKT juga disebabkan oleh cukup banyaknya bahan baku yang terbuang karena tidak memenuhi standart lab, dan karena pengerjaan ulang. Evaluasi pemasok dan pelatihan karyawan sebaiknya ditingkatkan.
4. Pemberian bonus dengan kebijakan merata untuk seluruh karyawan dimaksudkan untuk tujuan keadilan. Namun pada kenyataannya justru menimbulkan ketidakpuasan terutama bagi pihak yang telah bekerja keras menghasilkan produk yang profitable. Kebijakan ini sebaiknya dikaji ulang.



DAFTAR KEPUSTAKAAN

Daftar Kepustakaan :

- Anthony, Robert N., Vijay Govindarajan.2001 . *Management Control Systems*. Edisi Kesepuluh.Mc.Graw-Hill Inc.International Edition.
- Atkinson, Anthony A., Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan, S. Mark Young.2001. *Management Accounting*.Edisi ketiga.Ptentice-Hall International,Inc.
- Brandon, Charles H.,Ralph E Drtina.1997. *Management Accounting :Strategy and Control*, Mc.Graw-Hill Co,Inc.
- Garrison, Ray H., Eric W. Noreen. 2003. *Managerial Accounting*. Edisi kesepuluh. Mc.Graw-Hill.Irwin
- Hansen, Don R., Maryanne M. Mowen. 2003. *Management Accounting*.Edisi keenam.South Western co.
- Hilton, Ronald W. 2002. *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*.Edisi kelima.Mc.Graw-Hill co,Inc.
- Horngren, charles T., George Foster, Srikant M.Datar.2000. *Cost accounting: A Managerial Emphasis*. Edisi kesepuluh.Prentice-hall Inc.
- Larson, Kermit D., john J. Wild, barbara Chiappetta. 1999. *Fundamental Accounting Principles*. Edisi kelima belas.Mc.Graw-Hill Co, Inc.
- Mulyadi ,2001 *Akuntansi Manajemen :Konsep ,Manfaat , dan Rekayasa*. Edisi Keempat. Salemba Empat,Jakarta
- Mirhani, Siti. (2001). *Variable Costing Dan Full Costing Untuk Pengambilan Keputusan*. Fakultas Ekonomi :1-12 (<http://www.google.com>)
- Mulyadi. 2001. *Akuntansi manajemen: Konsep, Manfaat, Dan Rekayasa*.Edisi keempat. Salemba Empat, Jakarta
- Samryn, L.M., 2001. *Akuntansi Manajerial Suatu Pengantar*. Edisi Pertama. Jakarta:PT.Raja Grafindo Persada
- Skousen ,Fred K.,Steve Albert, Harold Q.langenderfer. 1994 *Introduction to Management Accounting*. South Western co.

Wilson, James D., Janice Rohl-Anderson & Steven M. Dragg
1995. *Controllershship.,The Work Of Managerial Accounting*, fifth
Edition. Canada : John wiley & Sons, Inc

Yin, Robert K. 2002. *Study kasus : Desain Dan Metode*. Edisi Terjemahan. Raja
Grafindo persada. Jakarta



LAMPIRAN

LAMPIRAN A

LAMPIRAN :BIAYA PRODUKSI PER UNIT (PER BATANG)

Biaya Produksi per unit (per batang)

	SKT	SKM
Bahan Langsung:		
Tembakau	70	56
Cengkeh	84	36
Saos	21	11,520
BTKL	20,500	1,952
BOP Variabel	5	5,236
TOTAL	200,5	110,681