

**PENERAPAN AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN
DALAM UPAYA PENGENDALIAN
DAN PENILAIAN KINERJA MANAJER PRODUKSI
PADA PG. PESANTREN BARU KEDIRI**

SKRIPSI

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

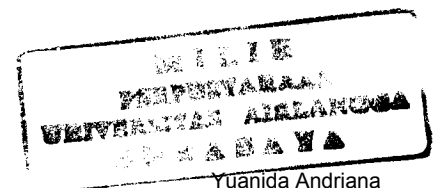
A 286

206



DIAJUKAN OLEH
YUANIDA ANDRIANA
No. Pokok : 040117138

**KEPADA
FAKULTAS EKONOMI UNIVERSITAS AIRLANGGA
SURABAYA
2006**



Yuanida Andriana

SKRIPSI

**PENERAPAN AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN
DALAM UPAYA PENGENDALIAN DAN PENILAIAN
KINERJA MANAJER PRODUKSI
PADA PG. PESANTREN BARU KEDIRI**

**DIAJUKAN OLEH :
YUANIDA ANDRIANA
No. Pokok : 040117138**

TELAH DISETUJUI DAN DITERIMA DENGAN BAIK OLEH

DOSEN PEMBIMBING,



DR. HJ. DIAN AGUSTIA, MSi., SE, Ak.

TANGGAL

KETUA PROGRAM STUDI,



Drs. M. SUYUNUS, MAFIS, Ak.

TANGGAL 20-11-06

Surabaya,

Skripsi ini telah selesai dan siap untuk diuji

Dosen pembimbing

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'DIAN AGUSTIA', is written over a circular official stamp of Universitas Airlangga. The stamp features a blue and yellow emblem with a bird and the university's name in Indonesian.

DR. Hj. DIAN AGUSTIA, MSi., SE, Ak.

KATA PENGANTAR

Puji syukur kehadirat ALLAH SWT. yang telah melimpahkan Rahmat, Taufik, dan Hidayah-Nya, sehingga penulis berhasil menyelesaikan penulisan skripsi ini dengan baik. Shalawat dan salam semoga tetap tercurahkan kepada Nabi Agung MUHAMMAD SAW. sebagai Usawatun Khasanah.

Penulis menyadari bahwa penulisan skripsi ini tidak akan berhasil tanpa bantuan berbagai pihak. Oleh karena itu penulis berterima kasih kepada:

1. Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga Surabaya, Bapak Drs. Ec. H. Karjadi Mintaroem, MS.
2. Ketua Jurusan Akuntansi, Bapak Drs. M. Suyunus, MAFIS, Ak.
3. Bapak Drs. Hendarjatno, M.Si. Ak. Selaku dosen wali.
4. Ibu DR. Hj. Dian Agustia, M.Si., SE, Ak. Selaku dosen pembimbing penulis yang dengan segala kesabaran dan ketelatenannya membimbing penulis hingga dapat menyelesaikan skripsi ini dengan baik.
5. Seluruh dosen Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga, yang telah memberikan pengetahuan kepada penulis, semoga kelak ilmu yang diberikan bermanfaat.
6. Bapak dan Ibu yang selama ini telah mendidik, membesarkan dan membiayai penulis hingga mampu menyelesaikan kuliah. “ *Robbighfirli waliwalidayya warhamhuma kama robbayani soghiro* ”.
7. Mas Heri dan dik Tata, terima kasih telah memberi dorongan dan telah sabar menunggu.

8. Adik-adikku Fredi dan In'am, belajar yang rajin agar cita-cita kalian tercapai dan bisa membahagiakan bapak dan ibu.
9. Manajer SDM PTPN X, Kabag AK & U, Kabag Umum PG Pesantren Baru Kediri yang telah meluangkan waktunya untuk memberikan informasi kepada penulis
10. Keluarga di Waru, Ibu terima kasih atas semuanya, semoga Allah memberikan pahala yang banyak, buat mbak Yuli, mbak Rini, Yanti semoga Allah mengabulkan apa yang kau inginkan.
11. Sobatku di UNBRAW Malang, Isti dan Inul " Khusnul" , terima kasih atas semuanya.
12. Teman-teman Ak'01, Yanti, Farida, Hetty, Ika dan Eka. Dan teman-teman semuanya yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.
13. Semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Akhirnya ibarat tidak ada gading yang tak retak, segala kritik dan saran sangat penulis harapkan. Semoga tulisan ini bermanfaat.

Kediri, Juli 2006

Penulis

ABSTRAKSI

Akuntansi pertanggungjawaban merupakan suatu sistem akuntansi yang mengakui adanya berbagai pusat pertanggungjawaban pada keseluruhan organisasi dan mencerminkan rincian dan tindakan setiap pusat itu dengan menetapkan penghasilan dan biaya tertentu bagi pusat yang memiliki tanggung jawab yang bersangkutan. Diharapkan dengan adanya system akuntansi pertanggungjawaban akan dihasilkan informasi akuntansi yang relevan bagi manajemen perusahaan sebagai alat untuk pengendalian biaya dan penilaian kinerja manajer pusat pertanggungjawaban. Tanggung jawab atas pengendalian biaya harus diserahkan kepada manajer pusat pertanggungjawaban yang bertanggungjawab terhadap penganggaran biaya dan realisasinya. Sedangkan penilaian kinerja diukur dengan membandingkan antara biaya actual dengan biaya yang dianggarkan, yang dilaporkan dalam laporan pertanggungjawaban. Dimana biaya yang dimaksud disini adalah biaya yang secara langsung dapat dikendalikan oleh manajer pusat pertanggungjawaban tersebut. Agar akuntansi pertanggungjawaban dapat dilaksanakan dengan baik, maka ada beberapa persyaratan yang harus dipenuhi yaitu adanya struktur organisasi yang terdesentralisasi yang secara tegas dan jelas mengatur wewenang dan tanggung jawab setiap bagian, adanya system anggaran yang disusun untuk setiap tingkatan manajemen, klasifikasi biaya berdasarkan terkendali atau tidak terkendalinya biaya oleh manajer pusat pertanggungjawaban, sistem akuntansi yang disesuaikan dengan bentuk organisasi dan adanya laporan pertanggungjawaban kepada manajer yang bertanggungjawab.

Pada PG. Pesantren Baru telah menerapkan sistem akuntansi pertanggungjawaban namun dalam pelaksanaannya belum sepenuhnya sesuai dengan persyaratan yang dikehendaki dalam akuntansi pertanggungjawaban. Hal ini tampak pada pengklasifikasian biaya yang belum diklasifikasikan secara jelas berdasarkan terkendali atau tidaknya biaya oleh manajer produksi sebagai pusat pertanggungjawaban biaya. PG. Pesantren Baru juga belum menetapkan kode akun yang menunjukkan kode pusat pertanggungjawaban, sehingga akan sulit untuk menentukan pusat pertanggungjawaban dimana biaya tersebut terjadi. Laporan pertanggungjawaban yang dibuat PG. Pesantren Baru hanya memuat informasi kuantitatif yang menunjukkan laporan tentang anggaran biaya dan realisasinya. Sedangkan analisa yang menunjukkan terjadinya selisih tersebut belum dicantumkan dalam laporan pertanggungjawaban tersebut.

Agar sistem akuntansi pertanggungjawaban yang diterapkan pada PG. Pesantren Baru dapat digunakan sebagai alat pengendalian dan penilaian kinerja manajer produksi, maka sebaiknya laporan pertanggungjawaban yang disusun oleh pelaksana proyek harus menunjukkan analisa yang menjelaskan selisih yang terjadi antara anggaran dan realisasi biaya, serta harus dilakukan juga pemisahan biaya antara biaya terkendali dengan biaya tidak terkendali. Dalam memuat klasifikasi dan kode akuntansi sebaiknya dilakukan perluasan yang menunjukkan kode pusat pertanggungjawaban biaya maupun detail biaya berdasarkan terkendali atau tidaknya biaya oleh pusat pertanggungjawaban tersebut.

DAFTAR ISI

	Halaman
Halaman Judul	i
Lembar Persetujuan.....	ii
Lembar Pengesahan.....	iii
Kata Pengantar.....	iv
Abstrak	vi
Daftar Isi.....	vii
Daftar Gambar.....	x
Daftar Tabel.....	xi
BAB I : 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 skripsi.....	5
BAB II : TINJAUAN PUSTAKA	
2.1. Pengertian akuntansi pertanggungjawaban.....	7
2.2. Pusat-pusat akuntansi pertanggungjawaban.....	8
2.3. Konsep-konsep akuntansi pertanggungjawaban.....	11
2.4. Syarat penerapan akuntansi pertanggungjawaban.....	12
2.4.1. Struktur organisasi.....	13
2.4.2. Anggaran.....	14
2.4.3. Biaya terkendali dan biaya tidak terkendali.....	17
2.4.4. Sistem akuntansi.....	18
2.4.5. Sistem pelaporan biaya.....	20

2.5. Hubungan antara sistem pengendalian manajemen dengan akuntansi pertanggungjawaban.....	22
2.6. Penilaian kinerja manajer pusat pertanggungjawaban.....	24
2.6.1. Pengertian penilaian kinerja.....	24
2.6.2. Manfaat dan tujuan penilaian kinerja.....	25
2.6.3. Tahap-tahap penilaian kinerja.....	26
2.7. Penelitian sebelumnya.....	26

BAB III : METODOLOGI PENELITIAN

3.1. Pendekatan penelitian.....	28
3.2. Ruang lingkup penelitian.....	29
3.3. Jenis dan sumber data.....	30
3.4. Prosedur pengumpulan data.....	30
3.5. Teknik analisis data.....	31

BAB IV : PEMBAHASAN

4.1. Gambaran umum perusahaan.....	32
4.1.1. Sejarah singkat PG. Pesantren Baru.....	32
4.1.2. Lokasi perusahaan.....	35
4.1.3. Struktur organisasi.....	35
4.1.4. Proses produksi.....	38
4.1.5. Hasil-hasil produksi dan pemasarannya.....	42
4.1.6. Elemen biaya produksi.....	43
4.1.7. Sistematika penyusunan rencana dan anggaran perusahaan.....	45
4.1.8. Sistem akuntansi.....	51
4.1.9. Klasifikasi biaya dan kode rekening.....	51
4.1.10. Laporan pertanggungjawaban.....	54
4.1.11. Pengendalian biaya.....	55
4.1.12. Penilaian prestasi.....	59

4.2. Pembahasan.....	59
4.2.1. Struktur organisasi.....	60
4.2.2. Sistem anggaran.....	61
4.2.3. Kode rekening dan klasifikasi biaya.....	66
4.2.3.1. Kode rekening.....	66
4.2.3.2. Klasifikasi biaya.....	67
4.2.4. Laporan pertanggungjawaban.....	73
4.2.4.1. Sistem pelaporan biaya.....	73
4.2.4.2. Pengendalian biaya.....	79
4.2.4.3. Penilaian prestasi.....	83
BAB V : KESIMPULAN DAN SARAN	
5.1. Kesimpulan.....	85
5.2. Saran.....	87
DAFTAR PUSTAKA.....	xii



DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar 4.1 Struktur Organisasi PG Pesantren Baru.....	37
Gambar 4.2 Proses penyusunan anggaran.....	50
Gambar 4.3 Usulan penyusunan anggaran.....	64
Gambar 4.4 Usulan struktur organisasi dank ode rekening biaya.....	72



DAFTAR TABEL

	Halaman
Table 4.1 Laporan pertanggungjawaban biaya	56
Tabel 4.2 Klasifikasi biaya terkendali dan tidak terkendali.....	69
Tabel 4.3 Usulan format laporan pertanggungjawaban.....	76



BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Permasalahan

Suatu perusahaan dalam menghadapi tingkat persaingan yang tinggi harus dapat mempertahankan kelangsungan usahanya agar dapat mencapai keberhasilan yaitu dengan cara mengelola sumber daya manusia sebaik mungkin agar pelaksanaan operasional perusahaan dapat berjalan efektif dan efisien. Agar tujuan diatas dapat terpenuhi maka perlu adanya pembagian tugas, wewenang dan tanggung jawab diantara para perilaku organisasi. Untuk itu diperlukan adanya perencanaan organisasi yang baik, yaitu yang dapat menjamin terkoordinasinya kegiatan dari masing-masing unit kegiatan dalam rangka menjamin tercapainya tujuan perusahaan. Untuk menunjang fungsi perencanaan dan pengendalian manajemen, maka dibutuhkan suatu sistem akuntansi pertanggungjawaban.

Akuntansi pertanggungjawaban adalah suatu sistem akuntansi yang disusun sedemikian rupa sehingga pengumpulan dan pelaporan biaya dan penghasilan dilakukan sesuai dengan bidang pertanggungjawaban dalam organisasi dengan tujuan agar dapat ditunjuk oleh orang atau kelompok orang yang bertanggungjawab terhadap penyimpangan dari biaya dan penghasilan yang dianggarkan (Mulyadi, 1990: 317). Dengan pembentukan pusat pertanggungjawaban ini, maka proses manajemen yang meliputi *planning, organizing, directing dan controlling* akan lebih mudah dijalankan. Hal ini penting untuk pencapaian tujuan perusahaan. Supaya tujuan perusahaan dapat tercapai, diperlukan suatu perencanaan atas semua kegiatan yang dilakukan serta

pengendalian secara efektif terhadap seluruh kegiatan yang dilakukan oleh pelaksana.

Tujuan pembentukan pusat pertanggungjawaban dalam suatu perusahaan adalah untuk memudahkan pelimpahan (delegasi) pengambilan keputusan. Jadi setiap manajer akan memperoleh kekuasaan atas suatu bagian (unit) yang bertanggungjawab untuk memberikan kontribusi pencapaian tujuan perusahaan. Dilain pihak, pusat-pusat pertanggungjawaban akan memberikan sarana-sarana dasar untuk mengadakan evaluasi atas kemampuan setiap manajer pusat pertanggungjawaban sehingga manajer puncak atau pimpinan perusahaan selalu mendapatkan informasi yang relevan dan dapat membantu memberikan perangsang (*insentif*) bagi manajer pusat pertanggungjawaban melalui laporan kinerjanya.

Setiap pusat pertanggungjawaban akan diukur kinerja unit organisasinya maupun kinerja manajernya. Tolok ukur yang digunakan untuk menilai kinerja dinyatakan dalam satuan moneter (satuan mata uang). Hal ini dilakukan karena mudah dalam penjumlahannya dan dalam membandingkan kinerja suatu pusat pertanggungjawaban dengan pusat pertanggungjawaban yang lain. Tolok ukur yang digunakan oleh setiap pusat pertanggungjawaban disesuaikan dengan berbagai macam tipe pusat pertanggungjawaban.

Dengan menerapkan akuntansi pertanggungjawaban yang baik dan tepat akan diperoleh informasi dari manajer pusat biaya (*expense center*), yaitu manajer produksi melalui laporan pertanggungjawaban. Dalam laporan pertanggungjawaban, semua biaya yang sesungguhnya dilaporkan dan semua

biaya yang dianggarkan dicantumkan sehingga selisih antara anggaran dan realisasinya tersebut dapat dijadikan sebagai salah satu alat penilaian kinerja manajer suatu perusahaan dan juga akan berfungsi sebagai motivasi bagi manajer untuk meningkatkan kinerjanya.

Agar manfaat akuntansi pertanggungjawaban dapat tercapai dalam format pelaporan, harus dibedakan antara biaya yang dapat dikendalikan dengan biaya yang tidak dapat dikendalikan sesuai dengan tingkat manajer. Laporan pertanggungjawaban akan membantu manajer dalam menilai apakah setiap pusat pertanggungjawaban telah melaksanakan tugas sesuai dengan anggaran yang telah ditetapkan. Penerapan sistem akuntansi pertanggungjawaban dengan baik dan tepat akan membentuk landasan bagi terciptanya suatu sistem pengendalian dan penilaian kinerja manajer. Akuntansi pertanggungjawaban akan memberikan kemudahan bagi manajer perusahaan dalam pengambilan keputusan dan juga memberikan saran dasar untuk mengadakan evaluasi atas kemampuan manajer. Dari kerangka akuntansi pertanggungjawaban pula proses pengendalian dan penilaian kinerja pada perusahaan dari bagian terkecil sampai keseluruhan perusahaan.

Mengingat pentingnya informasi akuntansi pertanggungjawaban sebagai alat untuk menilai kinerja manajer, maka perlu dilakukan penelitian keberadaannya dip perusahaan dalam upaya mengarahkan kegiatan agar dapat mencapai tujuan yang telah ditetapkan, khususnya bagi manajer produksi.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang masalah, maka permasalahan yang menjadi objek penelitian dapat dirumuskan sebagai berikut :

1. Bagaimana penerapan akuntansi pertanggungjawaban dalam upaya pengendalian biaya dan penilaian kinerja manajer produksi pada PG. Pesantren Baru Kediri ?

1.3 Tujuan Penelitian

Adapun tujuan dari penelitian ini adalah :

1. Untuk mengetahui penerapan akuntansi pertanggungjawaban yang digunakan PG. Pesantren Baru sebagai alat bantu manajemen dalam pengendalian dan penilaian kinerja manajer produksi.

1.4 Manfaat Penelitian

1. Bagi perusahaan, dapat memberikan gambaran tentang bagaimana selama ini akuntansi pertanggungjawaban dalam perusahaan diterapkan.
2. Bagi penulis, penelitian ini bermanfaat untuk menambah wawasan, merupakan salah satu sarana untuk memperluas pengetahuan teoritis dan praktek tentang akuntansi pertanggungjawaban sebagai alat pengendalian dan penilaian kinerja manajer produksi.
3. Bagi pembaca penelitian ini bermanfaat untuk menambah pengetahuan dan sebagai bahan rujukan untuk penilaian berikutnya.

1.5 Sistematika Skripsi

Skripsi ini berisi lima bab dan masing-masing bab terdiri dari beberapa sub bab, dengan uraian sebagai berikut :

Bab I : Pendahuluan

Bab ini menguraikan metode latar belakang masalah yaitu landasan pemikiran secara garis besar mengenai hal-hal yang berhubungan dengan akuntansi pertanggungjawaban, rumusan masalah yang berkaitan dengan akuntansi pertanggungjawaban serta menetapkan tujuan yang ingin dicapai dan manfaat yang diperoleh dalam pelaksana penelitian ini.

Bab II : Tinjauan Pustaka

Bab ini berisi landasan teori yang berhubungan dengan akuntansi pertanggungjawaban meliputi konsep definisi, dan elemen-elemen akuntansi pertanggungjawaban secara detail, yaitu struktur organisasi, sistem anggaran, klasifikasi biaya, sistem akuntansi, dan sistem pelaporan biaya yang digunakan sebagai pedoman dalam pembahasan skripsi.

Bab III : Metode Penelitian

Bab ini menguraikan metode penelitian yang digunakan dalam penulisan skripsi, meliputi ruang lingkup penelitian, jenis dan sumber data, prosedur pengumpulan data, dan teknik analisis.

Bab IV: Hasil dan Pembahasan

Sebelum dilakukan pembahasan mengenai penerapan akuntansi pertanggungjawaban, terlebih dahulu dikemukakan gambaran umum perusahaan yang akan dijadikan objek penulisan. Pada bab ini akan diuraikan struktur organisasi, anggaran, klasifikasi biaya, sistem akuntansi dan sistem pelaporan biaya yang dijalankan perusahaan.

Bab V : Simpulan dan Saran

Berdasarkan penjelasan pada bab-bab terdahulu, maka bab ini memuat simpulan dan saran yang diharapkan akan bermanfaat bagi perusahaan maupun pembaca skripsi ini.

Daftar Pustaka



BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Pengertian Akuntansi Pertanggungjawaban

Desentralisasi merupakan sistem organisasi yang mengenal adanya pendelegasian wewenang. Wewenang merupakan pelimpahan sebagian tugas dari manajer puncak kepada manajer dibawahnya. Setiap bagian atau cabang diberikan kewenangan untuk mengambil keputusan sejauh itu tidak melampaui batas-batas kewenangan.

Pendelegasian wewenang dalam perusahaan akan menimbulkan suatu tuntutan mengenai hasil yang dicapai dari pendelegasian tersebut. Pihak yang mendelegasikan wewenang akan menuntut pertanggungjawaban dari pihak yang diberi wewenang. Pertanggungjawaban merupakan suatu penilaian kinerja dari manajer pusat pertanggungjawaban seberapa baik mengelola hal-hal yang secara langsung berada dibawah pengendaliannya. Untuk keputusan tersebut dikenal suatu sistem akuntansi pertanggungjawaban.

Menurut Horngren (1993:307) : " Akuntansi pertanggungjawaban merupakan sistem akuntansi yang mengakui berbagai pusat pertanggungjawaban pada keseluruhan organisasi dan mencerminkan rencana dan tindakan setiap pusat itu dengan menetapkan penghasilan dan biaya sebagai pusat yang memiliki tanggung jawab yang bersangkutan". Sedangkan menurut Mulyadi (1990:347) : "Akuntansi pertanggungjawaban merupakan suatu sistem akuntansi yang disusun sedemikian rupa sehingga pengumpulan dan pelaporan biaya dan penghasilan dilaporkan sesuai bidang pertanggungjawaban dalam organisasi dengan tujuan

agar dapat diketahui orang atau sekelompok orang yang bertanggungjawab terhadap penyimpangan biaya atau penghasilan yang dianggarkan". Menurut Hansen dan Mowen (2003:530) : "Responsibility accounting is a system that measure the result of each responsibility center according to the information managers need to operate their center".

Dari beberapa pendapat diatas dapat disimpulkan :

1. Akuntansi pertanggungjawaban adalah sistem akuntansi yang terdiri dari berbagai pusat pertanggungjawaban.
2. Pusat-pusat pertanggungjawaban menetapkan anggaran yang nantinya dapat dibandingkan dengan realisasinya.
3. Pusat-pusat pertanggungjawaban bertanggungjawab atas anggaran untuk biaya yang dapat dikendalikannya.
4. Dalam akuntansi pertanggungjawaban terdapat orang atau sekelompok orang yang bertanggungjawab atas bidang pertanggungjawaban.

Pada prinsipnya pengertian akuntansi pertanggungjawaban adalah sama, yaitu memberikan gambaran bahwa akuntansi pertanggungjawaban tidaklah terlepas dari struktur organisasi, anggaran, aktivitas dan pertanggungjawaban yang berasal dari bawahan ke pimpinan terhadap biaya yang dapat dikendalikan. Akuntansi pertanggungjawaban diterapkan dalam organisasi yang membagi secara tegas atas tugas, tanggung jawab dan wewenang. Akuntansi pertanggungjawaban selain berfungsi sebagai alat pengendalian biaya juga berfungsi untuk melakukan penilaian kinerja manajer yang membawahi bidang pertanggungjawaban.

2.2. Pusat-Pusat Akuntansi Pertanggungjawaban

Pusat-pusat pertanggungjawaban dibentuk untuk menciptakan suatu tujuan, yaitu setiap tujuan dari pusat-pusat pertanggungjawaban diharapkan dapat membantu pencapaian tujuan suatu organisasi secara keseluruhan. Menurut

Simamora (1999: 252) : "Pusat pertanggungjawaban adalah sebuah unit organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggungjawab atas seperangkat aktivitas tertentu". Sedangkan menurut Garrison (2003:527) : "Responsibility center is broadly defined as any part of an organization whose manager has control over cost, revenue, or investment funds".

Dari beberapa pengertian diatas , dapat disimpulkan bahwa pusat pertanggungjawaban merupakan unit organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggungjawab terhadap semua aktivitas yang berada dibawah pengendaliannya dan bertanggungjawab atas penyiapan laporan kinerja. Pusat pertanggungjawaban dapat di pandang sebagai suatu sistem yang mengelola masukan menjadi keluaran. Masukan suatu pusat pertanggungjawaban yang diukur dalam satuan uang disebut biaya, sedangkan keluaran suatu pertanggungjawaban yang berupa produk atau jasa dan dalam satuan uang disebut pendapatan.

Berdasarkan karakteristik masukan dan keluaran serta hubungan diantara keduanya, pusat pertanggungjawaban dapat dibagi menjadi:

1. Pusat biaya (*cost center*)

Menurut Horngren, dkk (2002:355) : "A responsibility center is a set of activities and resources assigned to a manager, a group of managers or other employee. A cost center is a responsibility center in which a manager is accountable for cost only". Manajer pusat biaya tidak memiliki pengaruh langsung terhadap perolehan pendapatan atau keputusan yang berkaitan dengan investasi, sehingga penilaian kinerjanya didasarkan pada kemampuannya dalam mengendalikan biaya.

2. Pusat pendapatan (*revenue center*)

Menurut Atkinson, dkk (1997:561) : "Revenue centers are responsibility centers where members control revenue but not the manufacturing or acquisition cost of the product or service they sell or the level of investment in the responsibility center". Manajer pusat pendapatan bertanggungjawab atas pendapatan yang diperoleh dari departemen yang dipimpinnya. Pada pusat pendapatan ini, prestasi manajernya dinilai atas dasar pendapatan dalam pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya dan tingkat keluaran diukur dalam bentuk nilai uang.

3. Pusat laba (*profit center*)

Atkinson (1997:562) menyatakan : " Units in which the manager have almost complete operational decision making responsibility and are evaluated by a profit measure are called profit center". Manajer pusat laba bertanggungjawab terhadap perolehan pendapatan dan biaya yang dikeluarkan untuk mencapai tingkat pendapatan tersebut. Pada pusat laba, manajer dinilai berdasarkan kontribusinya dalam perolehan laba, yaitu kemampuannya dalam mengendalikan biaya sehingga dapat mengoptimisasi laba.

4. Pusat investasi (*investment center*)

Menurut Morse, Davis, dan Hartgraves (1991:286) : "An investment center is responsible for the relationship between its profits and the total assets invested in the center". Penilaian kinerja manajer pusat investasi didasarkan pada kemampuannya dalam menggunakan sumber-sumber untuk memperoleh laba.

2.3. Konsep-Konsep Akuntansi Pertanggungjawaban

Menurut Usry dan Hammer (1997:454) terdapat 3 konsep dasar akuntansi pertanggungjawaban, yaitu :

1. Akuntansi pertanggungjawaban didasarkan atas pengelompokan tanggungjawab (departemen-departemen) manajerial pada setiap tingkat dalam suatu organisasi , dengan tujuan membentuk anggaran bagi masing-masing departemen. Individu yang mengepalai pusat pertanggungjawaban harus bertanggungjawab dan mempertanggungjawabkan biaya-biaya menurut yang dapat atau tidak dapat dikendalikan oleh kepala departemen. Umumnya biaya-biaya yang secara langsung dapat dibebankan kepada departemen, kecuali biaya tetap, merupakan biaya yang dapat dikendalikan oleh manajer departemen tersebut.
2. Titik awal dari sistem informasi akuntansi pertanggungjawaban terletak pada bagan organisasi dimana ruang lingkup wewenang telah ditentukan. Wewenang mendasari pertanggungjawaban biaya tertentu dan dengan pertimbangan serta kerjasama antar penyelia, kepala departemen, atau manajer, biaya tersebut dituangkan dalam anggaran perusahaan.
3. Setiap anggaran harus secara jelas menunjukkan biaya-biaya yang terkendali oleh personel yang bersangkutan. Bagan perkiraan harus disesuaikan supaya dapat dilakukan pencatatan atas beban terkendali atau yang dipertanggungjawabkan berdasarkan dalam cakupan wewenang yang dilimpahkan.

Dari konsep diatas dapat disimpulkan bahwa dalam akuntansi pertanggungjawaban terdapat elemen-elemen sebagai berikut :

1. Pusat pertanggungjawaban (*responsibility center*)
2. Laporan perbandingan antara anggaran dan realisasinya (*performance report*)
3. Biaya yang dapat dikendalikan (*controllable cost*)

2.4. Syarat Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban

Akuntansi pertanggungjawaban dapat diterapkan dengan baik jika syarat-syarat penerapan akuntansi pertanggungjawaban dilaksanakan dengan tepat.

Syarat penerapan akuntansi pertanggungjawaban menurut Mulyadi (2001:8) :

1. Struktur organisasi yang menerapkan secara tegas wewenang dan tanggung jawab tiap tingkat manajer.
2. Anggaran biaya disusun untuk tiap manajer.
3. Penggolongan biaya sesuai dengan dapat dikendalikan dan tidaknya oleh manajer tertentu dalam organisasi.
4. Sistem akuntansi biaya yang disesuaikan dengan struktur organisasi.
5. Sistem pelaporan biaya kepada manajer yang bertanggung jawab.

Sedangkan syarat supaya sistem akuntansi pertanggungjawaban dapat berjalan baik menurut Hariadi (2002:264) :

1. Sistem harus didasarkan pada pengelompokan tanggung jawab pada setiap tingkat organisasi di perusahaan untuk tujuan penetapan anggaran. Orang-orang yang mempunyai wewenang untuk tiap kelompok pertanggungjawaban harus mempertanggungjawabkan biaya-biaya yang dapat dikendalikan oleh seorang kepala unit atau pusat biaya.
2. Titik tolak suatu sistem informasi akuntansi pertanggungjawaban terletak pada bagan organisasi dimana telah ditetapkan lingkungan kekuasaan.
3. Anggaran yang dibuat harus menetapkan secara jelas biaya yang dapat dikendalikan oleh manajer yang bersangkutan, kemudian bagan perkiraan harus memungkinkan untuk pencatatan biaya yang dapat atau tidak dapat dikendalikan dalam kerangka lingkungan kekuasaan organisasi dan tanggung jawab.
4. Sistem informasi berupa laporan formal dan non formal untuk menciptakan komunikasi yang lancar antara atasan dan bawahan.

5. Gaya kepemimpinan yang mendukung berjalannya sistem dalam situasi dan kondisi organisasi.

Berikut akan dijelaskan secara lebih mendalam tentang syarat-syarat akuntansi pertanggungjawaban :

2.4.1. Struktur Organisasi

Struktur organisasi dalam suatu perusahaan akan menunjukkan dengan jelas bagian-bagian intern yang mengalir dari suatu tingkatan manajemen ke tingkat manajemen yang lain, serta menunjukkan tingkatan tanggung jawab darimana informasi berasal dan kemana tujuan akhirnya,

Menurut Hammer, Carter dan Usry (1994:5) :”A organization chart show an entity’s principle management position, helps to define authority, responsibility, an is essential an developing cost accounting system capable of reporting the responsibilities of individuals”. Dengan demikian suatu organisasi harus mempunyai struktur organisasi yang dapat menerapkan tugas, wewenang, dan tanggung jawab secara tegas dari setiap manajer yang ada dalam organisasi tersebut.

Adapun menurut Handoko (2003:169) : ”struktur organisasi adalah mekanisme formal dengan mana orang dikelola. Struktur organisasi menunjukkan kerangka dan susunan perwujudan pola tetap hubungan-hubungan diantara fungsi-fungsi, bagian-bagian atau posisi-posisi, maupun orang-orang yang menunjukkan kedudukan, tugas, wewenang dan tanggung jawab yang berbeda-beda dalam suatu organisasi”.

Dalam proses pembentukan struktur organisasi yang harus dipertimbangkan adalah siapa yang akan menjadi penanggung jawab utamanya,

bagaimana hirarki kekuasaannya, bagaimana cara mengatur antar bagian di dalam organisasi, bagaimana job deskripsinya, dan bagaimana memilih serta menetapkan individu-individu itu mencerminkan dalam struktur organisasi tentang sistem pertanggungjawabannya.

Untuk tujuan pengendalian biaya, organisasi harus disusun sedemikian rupa sehingga wewenang dan tanggung jawab setiap bagian jelas. Tanggung jawab timbul sebagai akibat adanya pendelegasian wewenang dari suatu tingkatan manajemen yang lebih tinggi ke tingkat manajemen yang lebih rendah. Untuk dapat dimintai pertanggungjawaban, manajemen yang berada ditingkat yang lebih rendah harus mengetahui dengan jelas wewenang apa yang didelegasikan oleh manajemen yang berada di atasnya. Selanjutnya, manajemen tingkat yang lebih rendah berkewajiban untuk mempertanggungjawabkan pelaksanaan wewenang tersebut kepada atasan. Dengan demikian, wewenang mengalir dari tingkatan manajemen bawah ke tingkat manajemen atas. Meskipun demikian, tanggung jawab tersebut tetap melekat pada tingkat manajemen atas yang melimpahkan wewenang kepada bawahannya.

2.4.2. Anggaran

Anggaran adalah suatu rencana rinci yang memperlihatkan bagaimana sumber-sumber daya diharapkan akan diperoleh dan dipakai selama periode waktu tertentu. Oleh karena itu, anggaran merupakan suatu rencana finansial yang dipakai untuk pengelolaan sumber daya organisasi (Simamora, 1999:190). Sedangkan menurut Supriyono (2001:82), "anggaran adalah suatu rencana terinci

yang dinyatakan secara formal dalam ukuran kuantitatif, biasanya dalam satuan uang, untuk menunjukkan perolehan dan penggunaan sumber-sumber suatu organisasi dalam jangka waktu tertentu, biasanya satu tahun". Adapun menurut Hongren (1994:183) : "anggaran adalah menyatakan kuantitatif dari rencana tindakan dan suatu alat bantu untuk mengkoordinasikan dan mengimplementasikan suatu rencana".

Dari beberapa pengertian diatas dapat disimpulkan tentang anggaran, yaitu anggaran merupakan rencana kuantitatif yang disusun secara tertulis dan sistematis, menunjukkan kegiatan organisasi serta penggunaan sumber-sumber daya yang dimiliki dan dilaksanakan dalam suatu jangka waktu tertentu di masa yang akan datang.

Marjin keuntungan yang tipis menyisakan sedikit ruangan bagi kesalahan, dan manajemen harus melakukan segala sesuatunya untuk melindungi dan meningkatkannya. Kinerja keuangan perusahaan sepatutnya dikendalikan melalui prosedur-prosedur penganggaran yang sehat dalam upaya menggapai dan mempertahankan hasil-hasil laba yang memadai. Dalam rangka memastikan bahwa anggaran dipakai secara efektif, manfaat-manfaat dan keterbatasan-keterbatasan anggaran perlu dipertimbangkan secara matang. Menurut Simamora (1999:191), manfaat-manfaat anggaran adalah sebagai berikut :

1. Sebagai alat bantu untuk membuat dan mengkoordinasi perencanaan jangka pendek.
2. Sebagai alat komunikasi antar rencana yang disusun dengan para manajer pusat pertanggungjawaban.
3. Sebagai alat untuk motivasi para manajer dalam mencapai tujuan pusat-pusat pertanggungjawaban yang dipimpinya.
4. Sebagai dasar untuk mengendalikan kegiatan-kegiatan yang sedang dilaksanakan.

5. Sebagai dasar untuk mengevaluasi kinerja para manajer dan pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya.
6. Sebagai piranti pendidikan para manajernya.

Adapun kebaikan anggaran dalam pengendaliannya adalah :

1. Digunakan sebagai alat bantu penilaian kinerja manajemen.
2. Dapat menunjukkan ada tidaknya efisiensi dalam pengelolaan organisasi.
3. Digunakan sebagai alat pengendalian.

Anggaran bukanlah satu-satunya alat yang mujarab untuk segala macam permasalahan yang dihadapi oleh perusahaan. Hal ini disebabkan oleh keterbatasan-keterbatasan anggaran. Menurut Simamora (1999:192), keterbatasan-keterbatasan tersebut adalah :

1. Dalam banyak kejadian, anggaran cenderung terlalu menyederhanakan fakta-fakta dari situasi yang nyata di lapangan dan tidak benar-benar menunjukkan kompleksitas yang dihadapi oleh manajemen.
2. Anggaran bisa saja terlampaui menekankan hasil-hasil (yakni, laba bersih sesungguhnya dibandingkan dengan jumlah laba yang dianggarkan), namun bukan pada sebab-sebabnya (yaitu, penjelasan-penjelasan mengapa biaya pemasaran lebih tinggi daripada yang dianggarkan), manakala kedua faktor tersebut sama-sama pentingnya.
3. Tema partisipatif pada anggaran menuntut dukungan penuh dan keterlibatan manajemen. Apabila para manajer tidak begitu yakin akan manfaat-manfaat anggaran, tipis kemungkinannya mereka akan mencurahkan waktu untuk menggunakannya secara sukses.
4. Anggaran dapat menghilangkan inisiatif manajemen dengan menghalangi perkembangan-perkembangan dan langkah-langkah baru yang tidak tercakup dalam anggaran.
5. Jika diberlakukan tekanan berlebihan terhadap individu manajer untuk pencapaian tujuan-tujuan anggaran, maka para manajer dapat bereaksi dengan keputusan-keputusan yang mempengaruhi secara buruk tujuan-tujuan organisasional.
6. Proses penganggaran bukanlah ilmu murni dan pertimbangan yang baik memainkan peran esensial. Dengan demikian, penganggaran agak subjektif dan berdasarkan informasi terbaik yang tersedia. Dibutuhkan revisi kontan manakala diketahui fakta-fakta baru.

Walaupun dengan keterbatasan, anggaran tetap merupakan alat yang sangat bermanfaat bagi manajemen apabila dalam penyusunan anggaran dilakukan dengan sungguh-sungguh dan ketelitian yang tinggi.

2.4.3. Biaya Terkendali Dan Biaya Tidak Terkendali

Seorang manajer hanya bisa mempertanggungjawabkan biaya yang berada dibawah pengaruhnya (dapat mempengaruhi biaya tersebut sesuai dengan kebijakannya). Oleh karena itu, penggolongan biaya kedalam biaya terkendali sangat penting dalam akuntansi pertanggungjawaban.

Menurut Supriyono (1999:35) : "biaya terkendali adalah biaya yang secara signifikan dapat dipengaruhi dan dikendalikan oleh manajer tertentu pada periode tertentu". Sedangkan biaya tidak terkendali, yaitu : "biaya yang tidak dapat dipengaruhi oleh seorang pejabat tertentu berdasarkan wewenang yang dia miliki atau tidak dapat dipengaruhi oleh seorang pimpinan atau pejabat dalam jangka waktu tertentu".

Menurut Mulyadi (2001:127), pedoman untuk menetapkan apakah suatu biaya merupakan tanggung jawab seseorang adalah :

1. Jika seseorang mempunyai wewenang dalam pemeliharaan dan penggunaan suatu jasa, maka ia harus dibebani tanggung jawab atas biaya tersebut.
2. Jika seseorang melalui tindakannya sendiri mempunyai andil yang besar dalam menentukan jumlah suatu biaya maka orang tersebut pantas dibebani tanggung jawab atas besarnya biaya tersebut.
3. Jika seorang tersebut tidak dapat dipengaruhi besarnya suatu biaya tetapi manajemen menginginkan orang tersebut disertai tanggung jawab atas biaya tersebut maka ia dapat membantu mempengaruhi biaya tersebut.

2.4.4. Sistem Akuntansi

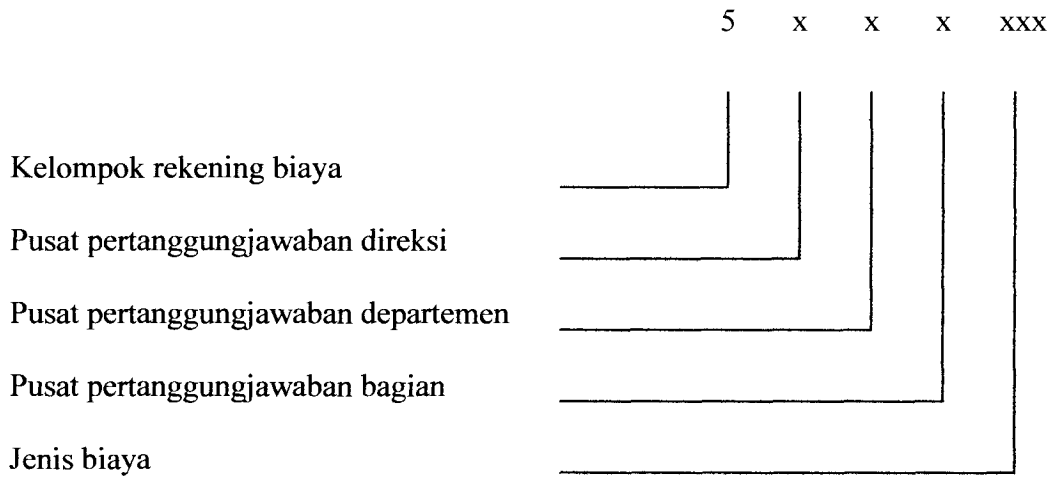
Akuntansi pertanggungjawaban sebagai sarana pengendalian biaya dalam penerapannya membutuhkan sistem akuntansi biaya sesuai dengan tingkat manajemen yang bertanggung jawab. Menurut Mulyadi (2001:127). Pengertian sistem akuntansi biaya adalah : "jaringan prosedur yang dipakai untuk mengumpulkan dan menyajikan laporan biaya".

Karena pengumpulan biaya tersebut dilakukan sesuai dengan tingkatan manajemen, maka biaya yang diklasifikasikan dan diberi kode rekening harus sesuai dengan tingkatan manajemen yang terdapat pada struktur organisasi. Klasifikasi dan kode rekening dalam akuntansi pertanggungjawaban harus disusun sedemikian rupa sehingga memungkinkan pengumpulan biaya terkendali dan tidak terkendali pada tingkatan manajemen sebagai pusat biaya. Oleh karena itu, kode rekening harus menunjukkan jenis biaya yang terjadi, tempat biaya, dan kode tingkat manajemen yang bertanggungjawab.

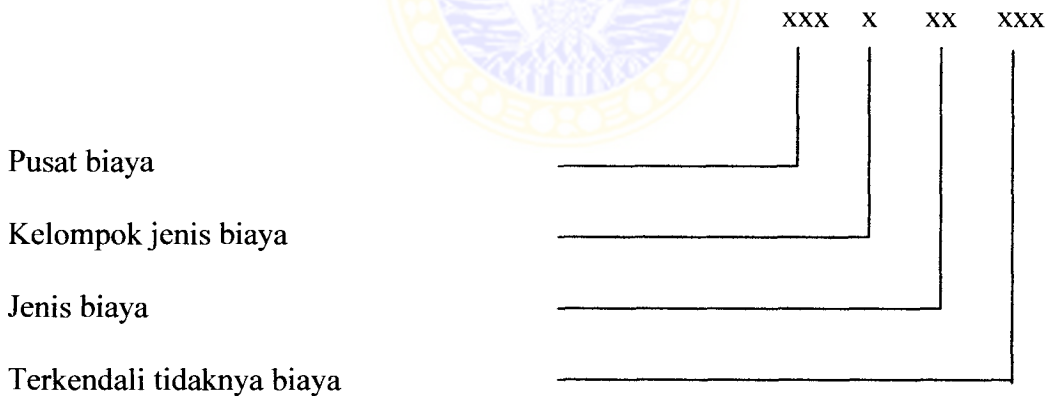
Untuk memperjelas adanya pengklasifikasian biaya sesuai dengan struktur organisasi antara lain dengan contoh yang diuraikan oleh Mulyadi (2001:193), yaitu rekening buku besar dibagi menjadi kelompok :

Kode	Kelompok rekening
1	Aktiva
2	Hutang
3	Modal
4	Pendapatan
5	Biaya
6	Pendapatan dan Biaya diluar Usaha

Menurut Mulyadi (2001:104), arti posisi angka dalam kode rekening adalah sebagai berikut :



Selanjutnya pengelompokan biaya menurut jenisnya dan dapat dikendalikan tidaknya dilakukan sebagai berikut :



2.4.5. Sistem Pelaporan Biaya

Untuk menilai kinerja seorang manajer, manajer tersebut harus membuat laporan mengenai hasil kerja yang menjadi tanggung jawabnya kepada atasannya. Dari hasil penilaian terhadap laporan ini dapat diketahui bagaimana kinerja manajer yang bersangkutan serta dapat juga digunakan sebagai bahan pertimbangan atau masukan untuk menentukan tindakan apa yang akan diambil selanjutnya.

Menurut Mulyadi (2001:104), ada beberapa hal yang melandasi disusunnya suatu laporan pertanggungjawaban biaya, yaitu :

1. Jenjang terbawah yang diberi laporan adalah manajer bagian.
2. Manajer jenjang terbawah diberi laporan pertanggungjawaban biaya yang berisi rincian realisasi biaya dibandingkan dengan anggaran biaya yang disusunnya.
3. Manajer jenjang terbawah diberi laporan mengenai pusat biaya pertanggungjawabannya sendiri dari realisasi biaya yang dikeluarkan oleh manajer-manajer yang berada dibawah wewenangnya yang disajikan dalam bentuk perbandingan dengan anggaran biaya yang disusun oleh masing-masing manajer yang bersangkutan.
4. Semakin keatas laporan pertanggungjawaban biaya disajikan semakin ringkas.

Laporan–laporan biaya pada akuntansi pertanggungjawaban merupakan umpan balik dari wewenang yang dilimpahkan, yaitu laporan kearah atas melalui tingkatan-tingkatan manajerial pada struktur organisasi. Untuk menyediakan fakta-fakta yang diperlukan oleh semua tingkatan manajerial, sistem pelaporan harus dirancang agar dapat memenuhi kebutuhan setiap personil manajemen. Setiap laporan harus disusun sedemikian rupa sehingga setiap penyimpangan secara jelas dapat diketahui dan mendapat perhatian manajer yang bertanggung jawab.

Ada beberapa prinsip yang perlu diperhatikan dalam menyusun laporan pertanggungjawaban biaya menurut Hariadi (2002:282-283), yaitu :

1. Konsep pertanggungjawaban harus diterapkan
Artinya bahwa setiap laporan biaya untuk seorang pejabat harus betul-betul merupakan tanggung jawab pejabat yang bersangkutan.
2. Prinsip penyimpangan harus diterapkan
Untuk menghemat waktu, tenaga, dan biaya maka setiap laporan hanya diarahkan untuk menyoroti hal-hal yang menyimpang dari rencana saja sehingga dengan demikian manajemen hanya memusatkan perhatiannya pada hal-hal penting saja.
3. Angka-angka harus disajikan dalam bentuk perbandingan
Perbandingan dilakukan antara pelaksanaan sesungguhnya dengan budget atau ukuran lain yang logis untuk memudahkan melihat terjadinya penyimpangan.
4. Laporan dikembangkan dalam bentuk ikhtisar
Untuk pelaksanaan yang luas maka data laporan perlu dikembangkan dalam bentuk ikhtisar untuk setiap tingkat pimpinan yang lebih tinggi. Laporan yang ringkas dengan jangkauan yang luas dan meliputi keadaan seluruh perusahaan.
5. Harus disertai keterangan yang jelas
Komentar sebaiknya menyertai setiap laporan sehingga pembaca laporan akan mudah memahami data yang disajikan dan mengarahkan perhatian pada hal yang penting.

Adapun menurut Welsch, Hilton dan Gordon (2000:475), beberapa syarat yang harus diperhatikan dalam sistem pelaporan yang baik adalah sebagai berikut:

1. Laporan harus sesuai dengan bagan organisasi, artinya harus ditujukan terutama pada pribadi-pribadi yang bertanggung jawab untuk mengontrol bidang yang dilaporkan.
2. Bentuk dan isi laporan harus konsisten setiap kali diterbitkan. Perubahan-perubahan hanya biasa dilakukan dengan alasan yang tepat disertai keterangan yang jelas untuk para pemakai.
3. Laporan harus cepat dan tepat waktu. Penyajian laporan yang tepat memerlukan pencatatan biaya yang terorganisir sehingga informasi dapat tersedia pada setiap dibutuhkan.
4. Laporan harus diterbitkan secara teratur.
5. Laporan harus mudah dimengerti, manajemen harus mempunyai pengetahuan yang memadai mengenai jenis-jenis biaya yang dibebankan pada suatu perkiraan termasuk metode-metode yang digunakan untuk menghitung tarif over head.
6. Laporan harus memberikan perincian yang cukup namun tidak berlebihan.
7. Laporan harus memberikan angka-angka yang dapat diperbandingkan (perbandingan antara angka aktual dengan anggaran atau antara standar yang

- ditentukan dengan hasil aktual) dan harus menunjukkan varians-variens yang terjadi.
8. Laporan harus bersifat analisis. Analisis atas dokumen pokok seperti kartu jam kerja, dan surat permintaan bahan memberiakan petunjuk mengenai buruknya pelaksanaan kerja yang mungkin disebabkan kualitas bahan yang rendah, operator yang rendah dan sebagainya.
 9. Laporan untuk manajemen operasi harus dinyatakan baik dalam unit fisik maupun dalam nilai uang.
 10. Laporan dapat cenderung menonjolkan keefisienan dan ketidakefisienan dalam departemen-departemen.

2.5. Hubungan Antara Sistem Pengendalian Manajemen Dengan Akuntansi Pertanggungjawaban

Manajemen merupakan alat bagi para manajer untuk berinteraksi antara manajer dengan para bawahan dalam usaha untuk mencapai tujuan perusahaan. Pengendalian manajemen adalah proses untuk memotivasi dan memberi semangat kepada orang-orang yang melaksanakan kegiatan-kegiatan demi tercapainya tujuan perusahaan. Sistem pengendalian manajemen merupakan suatu proses yang tertata secara sistematis yang digunakan manajemen dalam pengendalian manajemen.

Menurut Anthony, Dearden, dan Bedford (1992:6), pengendalian manajemen adalah : "semua metode, prosedur, dan sarana termasuk sistem pengendalian manajemen yang digunakan oleh manajemen untuk memastikan dipatuhinya kebijaksanaan-kebijaksanaan dan strategi-strategi organisasi". Sedangkan menurut Supriyono (2001), "pengendalian adalah proses yang digunakan oleh manajemen agar para pelaksana bekerja dengan efektif dan efisien dalam rangka mencapai tujuan organisasi atau tujuan yang telah ditentukan terlebih dahulu". Adapun menurut Mulyadi (2001:352), pengertian pengendalian

adalah : ”proses usaha untuk mencapai tujuan tertentu melalui perilaku yang diharapkan”. Definisi tersebut mengandung dua hal penting yaitu tujuan tertentu yang akan diwujudkan dan perilaku atau kinerja yang diharapkan.

Proses pengendalian manajemen meliputi tiga tahap yaitu tindakan perencanaan, tindakan pelaksanaan, dan tindakan evaluasi. Sedangkan struktur mencakup penataan organisasi, wewenang, dan tanggung jawab serta konsep arus informasi. Pengendalian manajemen meliputi tindakan untuk mengoreksi unjuk kerja yang tidak efektif dan tidak efisien. Pada situasi yang berbeda diperlukan sistem pengendalian manajemen yang berbeda. Tetapi pada dasarnya sistem pengendalian manajemen menurut Anthony, Dearden, dan Bedford (1992:15) mempunyai karakteristik sebagai berikut :

1. Sistem pengendalian manajemen difokuskan pada program dan pusat-pusat tanggung jawab.
2. Informasi yang diproses dalam sistem pengendalian manajemen terdiri dari dua macam, yaitu :
 - a. Data perencanaan terencana dalam bentuk program, anggaran, dan standar.
 - b. Data aktual mengenai apa yang telah dan sedang terjadi baik di dalam maupun di luar organisasi.
3. Sistem pengendalian manajemen merupakan sistem pengendalian total dalam arti bahwa sistem ini mencakup semua aspek dari operasi organisasi.
4. Sistem pengendalian manajemen biasanya terkait erat dengan struktur keuangan dimana sumber dayanya dinyatakan dalam satuan moneter.
5. Aspek-aspek sistem pengendalian manajemen cenderung mengikuti pola atau jadwal tertentu.
6. Sistem pengendalian manajemen adalah sistem yang terpadu dan terkoordinasi dimana data yang terkumpul untuk berbagai kegunaan dipadukan untuk dibandingkan setiap saat pada setiap unit organisasi.

Dengan karakteristik diatas dapat dilihat bahwa terjadi hubungan yang erat antara sistem pengendalian manajemen dengan akuntansi pertanggungjawaban. Pusat pertanggungjawaban yang digunakan sebagai dasar pengendalian biaya produksi di bagi menjadi dua, yaitu pusat biaya teknik dan pusat biaya kebijakan, sedangkan pengendalian yang dilakukan untuk pusat pertanggungjawaban dilakukan dengan membandingkan biaya standar dengan biaya aktual.

Arus pertanggungjawaban pada departemen produksi berjalan dari jenjang pertanggungjawaban terendah diteruskan sampai pada jenjang manajemen tertinggi. Penilaian dengan akuntansi pertanggungjawaban mempunyai keterbatasan, hal ini perlu diperhatikan agar tujuan yang diinginkan dapat tercapai terutama pada teknik pengukuran kinerja. Pengukuran kinerja dilakukan dengan mengukur hasil kinerjanya yang dapat dikuantifisir, misalnya biaya. Tetapi hal ini akan lebih baik jika ditambah dengan beberapa kriteria, misalnya kuantitas produk dan loyalitas karyawan.

2.6. Penilaian Kinerja Manajer Pusat Pertanggungjawaban

2.6.1. Pengertian Penilaian Kinerja

Menurut Mulyadi (2001:415), pengertian penilaian kinerja adalah :
”penentuan secara periodik efektivitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi, dan karyawannya berdasarkan sasaran, standar dan kriteria yang telah ditetapkan”. Jika informasi yang dipakai sebagai dasar penilaian kinerja, informasi akuntansi yang memenuhi kebutuhan tersebut adalah informasi akuntansi manajemen yang dihubungkan dengan individu yang memiliki peran tertentu

dalam organisasi. Tipe informasi akuntansi manajemen yang memiliki karakteristik semacam itu disebut dengan informasi akuntansi pertanggungjawaban.

2.6.2. Manfaat dan Tujuan Penilaian Kinerja

Menurut Mulyadi (2001:420), manfaat penilaian kinerja adalah :

1. Mengelola operasi organisasi secara efektif dan efisien melalui pemotivasian karyawan secara maksimum.
2. Membantu pengambilan keputusan yang bersangkutan dengan karyawan seperti promosi maupun transfer.
3. Mengidentifikasi kebutuhan pelatihan dan pengembangan karyawan serta untuk menyediakan kriteria seleksi dan evaluasi program pelatihan karyawan.
4. Menyediakan umpan balik bagi karyawan mengenai bagaimana atasan mereka menilai kinerja mereka.
5. Menyediakan suatu dasar bagi distribusi penghargaan.

Penilaian kinerja dilakukan untuk menekan perilaku yang tidak semestinya dan menegakkan perilaku yang seharusnya diinginkan melalui umpan balik hasil kinerja pada waktunya serta penghargaan, baik yang bersifat intrinsik maupun ekstrinsik.

Menurut Mulyadi (2001:420), tujuan pokok penilaian kinerja adalah :
”untuk memotivasi karyawan dalam mencapai sasaran organisasi dengan mematuhi standar perilaku yang diterapkan sebelumnya agar membuahkan tindakan dan hasil yang diinginkan. Standar perilaku dapat berupa kebijakan manajemen atau rencana formal yang dituangkan dalam anggaran”.

2.6.3. Tahap-Tahap Penilaian Kinerja

Menurut Mulyadi (2001:420), penilaian kinerja dilaksanakan dua tahap, yaitu :

1. Tahap persiapan, terdiri atas tiga tahap rinci yaitu:
 - a. Penentuan daerah pertanggungjawaban dan manajer yang bertanggungjawab.
 - b. Penentuan kriteria yang dipakai sebagai pengukur kinerja.
 - c. Pengukuran kinerja sesungguhnya.
2. Tahap penilaian, terdiri atas tiga tahap rinci yaitu :
 - a. Perbandingan kinerja sesungguhnya dengan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya.
 - b. Penentuan penyebab timbulnya penyimpangan kinerja yang sesungguhnya dari yang ditetapkan dalam standar.
 - c. Penegakan perilaku yang diinginkan dan tindakan yang digunakan untuk mencegah perilaku yang tidak diinginkan.

2.7. Penelitian Sebelumnya

Penelitian tentang akuntansi pertanggungjawaban pernah dilakukan sebelumnya oleh Eva Meilina dengan judul "Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban Sebagai Alat Untuk menilai Kinerja Manajer Pada PT. Pupuk Sriwijaya PPD-Jatim". Dari penelitian tersebut disimpulkan bahwa :

1. Struktur organisasi pada PT. PUSRI tersebut sudah baik dan memenuhi syarat akuntansi pertanggungjawaban.

2. PT. PUSRI tidak terlibat dalam penyusunan anggaran (biaya kantor pusat). Dalam anggaran tersebut biaya hanya diklasifikasikan berdasar objek pengeluaran saja.
3. Laporan pertanggungjawaban yang dibuat selama ini telah memenuhi persyaratan dan dalam penilaian kinerja.

Penelitian yang lain juga pernah dilakukan oleh Desita Maharani Sukoco dengan judul "Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban Sebagai Alat Pengendalian Biaya Manajer Produksi PT "X" di Gresik, adapun kesimpulannya :

1. PT. X telah menerapkan struktur organisasi terdesentralisasi.
2. Dalam penyusunan anggaran belum melibatkan kepala bagian terendah.
3. PT. X belum mengklasifikasikan biaya berdasarkan terkendali tidaknya dan belum mengklasifikasikan kode rekening, sehingga pengendalian biaya kurang efektif.
4. Laporan akuntansi pertanggungjawaban yang dibuat belum dapat digunakan sebagai alat pengendalian biaya karena yang dihasilkan tidak untuk tiap tingkatan manajemen, tetapi dilakukan secara terpusat.

BAB III

METODOLOGI PENELITIAN

3.1 Pendekatan Penelitian

Pendekatan penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif. Pendekatan kualitatif adalah suatu pendekatan yang menghasilkan data berupa kalimat tertulis atau lisan, perilaku, fenomena, peristiwa-peristiwa, pengetahuan atau objek studi. Sedangkan metode penelitian yang digunakan adalah metode study kasus (*case study*).

Studi kasus yang digunakan dalam penelitian ini bersifat dekritif. Secara umum alasan dipilihnya metode studi kasus dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Menurut Yin (2003:1), studi kasus merupakan strategi yang lebih cocok bila pokok pertanyaan suatu penelitian berkenaan dengan ”bagaimana” atau ”mengapa”. Bila peneliti memiliki sedikit peluang untuk mengontrol peristiwa-peristiwa yang akan diselidiki dan bilamana fokus penelitian terletak pada fenomena kontemporer (masa kini) di dalam kehidupan nyata.
2. Metode studi kasus memiliki batas-batas yang tidak tampak secara tegas antara fenomena yang terjadi dengan konteks. (Yin, 2003:18)
3. Metode studi kasus memanfaatkan multi sumber bukti. Meskipun studi kasus didasarkan pada teknik-teknik yang lazim digunakan pada metode historis, studi kasus menambahkan sumber bukti lain yang tidak biasa digunakan oleh peneliti historis atau sejarawan yaitu observasi dan wawancara sistematis. (Yin, 2003:12)

4. Penelitian ini tidak dimaksudkan untuk menguji hipotesis atau menghasilkan generalisasi atas fenomena tertentu.

3.2 Ruang Lingkup Penelitian

Di dalam penelitian ini, penulis memfokuskan terhadap lima hal yang harus dipenuhi dalam penerapan akuntansi pertanggungjawaban yaitu :

1. Struktur Organisasi

Apakah struktur organisasi yang ada telah benar-benar menerapkan secara tegas , wewenang dan tanggung jawab pada setiap tingkatan manajemen.

2. Anggaran

Mengetahui program-program yang akan datang, sedang dan sudah dilaksanakan oleh organisasi terutama berkaitan dengan fungsi produksi.

3. Pengelolaan Biaya

Apakah telah dilakukan pemisahan biaya menjadi biaya terkendali dan tidak terkendali sesuai dengan konsep akuntansi pertanggungjawaban.

4. Sistem Akuntansi

Apakah sesuai dengan struktur organisasi.

5. Sistem Pelaporan Biaya

Bagaimanakah pelaporan pertanggungjawaban untuk akuntansi pertanggungjawaban khususnya biaya produksi sehingga diketahui penyimpangan yang terjadi.

3.3 Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang dikumpulkan berupa data yang bersifat kuantitatif dan kualitatif serta terdiri dari data primer dan data sekunder. Data yang bersifat kuantitatif adalah data yang berbentuk laporan yang berisi angka-angka, sedangkan data kualitatif merupakan data yang berupa penjelasan atau keterangan dari objek penelitian.

1. Data primer merupakan data yang diambil secara langsung dari pihak-pihak perusahaan yang dilakukan oleh penulis, yang terdiri atas : gambaran umum perusahaan, lokasi perusahaan, deskripsi jabatan, bidang usaha dan tujuan perusahaan, pemanfaatan sumber daya manusia, data hasil wawancara, data pengamatan langsung, dan lain-lain.
2. Data sekunder adalah data yang diambil dari pihak perusahaan yang berupa data historis, contoh : data anggaran dan realisasi biaya produksi.

3.4 Prosedur Pengumpulan Data

Pengumpulan data dalam penelitian ini akan menggunakan metode antara lain :

1. Survei Pendahuluan

Merupakan kunjungan pendahuluan pada perusahaan dengan tujuan memperoleh gambaran umum, situasi dan kondisi perusahaan serta mengetahui permasalahan yang dihadapi oleh perusahaan.

2. Studi Kepustakaan

Kegiatan untuk mengumpulkan dan mempelajari beberapa literatur, buku – buku teori yang berkaitan dengan penelitian sebagai referensi pemecahan masalah.

3. Studi Lapangan, yang meliputi:

- a. Observasi, yaitu pengamatan langsung terhadap objek penelitian dan melihat langsung tentang pelaksanaan kegiatan operasional di perusahaan.
- b. Wawancara, yaitu dengan melakukan wawancara kepada pimpinan, kepala bagian, dan beberapa karyawan untuk mendapatkan informasi.
- c. Dokumentasi, teknik pengumpulan data dengan melihat dokumen-dokumen atau catatan-catatan perusahaan yang relevan dengan masalah yang diteliti akan diolah sebagai bahan penelitian.

3.5 Teknik Analisis Data

Teknik analisis dalam penelitian ini adalah:

1. Menganalisis struktur organisasi dan *job description* dalam hal pelimpahan tugas, wewenang dan tanggung jawab.
2. Menganalisis bagaimana proses penyusunan anggaran dan pemanfaatannya.
3. Menganalisis klasifikasi biaya terkendali dan biaya tidak terkendali.
4. Menganalisis pemberian kode rekening biaya.
5. Menganalisis bentuk laporan pertanggungjawaban dan pemanfaatannya dalam pengendalian biaya dan penilaian kinerja.
6. Menarik kesimpulan.

BAB IV

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

4.1. Gambaran Umum Perusahaan

4.1.1. Sejarah singkat PG. Pesantren Baru Kediri

Pada saat didirikannya yakni tahun 1849, Pabrik Gula Pesantren adalah milik Perseroan dari Bangsa Indonesia keturunan China, yang pada saat itu memproduksi gula merah. Pada saat itu Bangsa Indonesia berada dibawah penjajahan Belanda. Pada tahun 1890 perusahaan diambil alih oleh Belanda sedangkan pengelolaannya diserahkan kepada NV. JAVASCHE CULTURE MATSCILAPPIJ (JCM), di Indonesia diwakili oleh NV. NEDERLANDS INDISCHE LANDBOUW MAATSCHAPPIJ.

PG. Pesantren Baru tidak hanya sekali mengalami rehabilitasi yakni pada tahun: 1911, 1928, 1932. Tiga tahun kemudian yakni tahun 1935 mengalami pembaharuan dalam produksi gula merah menjadi gula putih. Pada masa berkecamuknya perang dunia ke II (dua), Jepang berhasil memenangkan perang Asia Timur Raya yaitu pada tahun 1942 dan mengambil alih PG. Pesantren Baru hingga tahun 1945. Pada tahun itu pula pihak Sekutu memenangkan pertempuran. Pada tahun 1957 pemerintah Sekutu yang diwakili oleh Belanda mengelola PG. Pesantren Baru dengan mengambil tenaga kerja bangsa Indonesia sendiri dan kepengurusannya dipegang oleh Perusahaan Negara Perkebunan.

Dalam tahun itu pula yakni tahun 1957 dalam rangka usaha pemerintahan Republik Indonesia mengembalikan Irian Barat ke wilayah Republik Indonesia, pemerintah telah mengambil alih semua perusahaan milik Belanda yang berada di

Indonesia termasuk PG. Pesantren Baru. Setelah ambil alih pengelolaannya dilakukan oleh PPN (Perusahaan Perkebunan Negara). Baru pada tahun 1960 sesuai UU. No. 9 tahun 1960 dibentuk BPU-PPN gula yang mengkoordinir pengelolaan pabrik-pabrik gula. Setelah mulai berlakunya PP No. 166 tanggal 26 April 1961 PG. Pesantren Baru termasuk dalam Karesidenan Kediri bersama 4 (empat) PG. lainnya disusul dengan keluarnya Peraturan Pemerintah no. 1 dan 2 tentang Badan Pimpinan Umum Perusahaan Perkebunan Negara (BPU-PPN), tiap-tiap pabrik kepengurusannya meliputi:

Direksi KARET

Direksi ANEKA TANAMAN

Direksi ANEKA TEMBAKAU

Direksi ANEKA GULA

Semua pabrik gula termasuk didalam Direksi Aneka Gula yang telah berbadan hukum sendiri dengan sistem BPUPPN. Pada tahun 1967 mulai berlaku INPRES No. 7 tahun 1967 tentang pengesahan pengelolaan perusahaan negara sehingga pada tahun 1968 BPUPPN dibubarkan, semua pabrik gula di seluruh Indonesia di bawah Departemen Pertanian dan dibentuk Perusahaan Negara Perkebunan (PNP) dimana PG. Pesantren Baru termasuk di dalamnya lingkup PNP. XXI. Dengan Peraturan Pemerintah No. 23 tahun 1973 yang berlaku tanggal 1 Januari 1974 PNP.XXI menggabungkan diri dengan PNP XXII menjadi PT. PERKEBUNAN XXI-XXII (PERSERO).

Pada tanggal 19 Juli 1978 oleh Menteri Pertanian Prof. Ir. Ssoedarsono Hadi Saputro pemakaian Pabrik Gula Pesantren Baru diresmikan, sedangkan

Pabrik Gula Pesantren Lama diberhentikan pengoperasiannya yakni tanggal 19 Juli 1979. Terhitung mulai tanggal 11 Maret 1996 dengan Peraturan Pemerintah RI. No. 15 tahun 1996, tanggal 14 Februari 1996 peleburan Perusahaan Perseroan (Persero) PT. PERKEBUNAN NUSANTARA X (PERSERO). Akte Notaris HARUN KAMIL, SH. No. 43 tanggal 11 Maret 1996 tentang pendirian perusahaan (Persero) PT. NUSANTARA X. Adapun di PT. PERUSAHAAN NUSANTARA X (Persero) mempunyai 12 (duabelas) pabrik; 3 (tiga) Rumah Sakit; 1 (satu) pabrik karung dan 2 (dua) unit kebun tembakau.

Pabrik-pabrik gula tersebut :

A. Wilayah DHOHO KEDIRI

- | | |
|-----------------------|--------------|
| 1. PG LESTARI | Kertosono |
| 2. PG MERITJAN | Kediri |
| 3. PG PESANTREN BARU | Kediri |
| 4. PG NGADIREJO | Kediri |
| 5. PG MODJO PANGGOONG | Tulung Agung |

B. Wilayah DELTA BRANTAS

- | | |
|---------------------|-----------|
| 1. PG TOELANGAN | Sidoardjo |
| 2. PG KREMBOONG | Sidoardjo |
| 3. PG KRIAN | Krian |
| 4. PG WATOETOELIS | Krian |
| 5. PG GEMPOL KEREK | Mojokerto |
| 6. PG DJOMBANG BARU | Djombang |
| 7. PG TJOEKIR | Djombang |

C. RUMAH SAKIT YANG ADA

- | | |
|--------------------|------------|
| 1. RS. GATOEL | Modjokerto |
| 2. RS. TOELONGREJO | Pare |
| 3. RS. KLINIK | Djember |

D. PABRIK KARUNG DAN DUA UNIT TEMBAKAU

- | | |
|--------------------|---------|
| 1. PK. PENJANGAKAN | Djepara |
| 2. UNIT TEMBAKAU | Djember |
| 3. UNIT TEMBAKAU | Klaten |

4.1.2. LOKASI PERUSAHAAN

Pabrik Gula Pesantren Baru terletak di Desa Pesantren (± 3 km sebelah timur kota Kediri), Kecamatan Pesantren Kotamadya Kediri. Wilayah kerjanya (areal) meliputi sebagian : Kotamadya Kediri, Kabupaten Kediri dan Kabupaten Nganjuk. Kondisi prasarana vital untuk mendukung kelancaran operasional perusahaan tersedia cukup baik, antara lain bidang transportasi, komunikasi dan tenaga listrik.

4.1.3. Struktur Organisasi

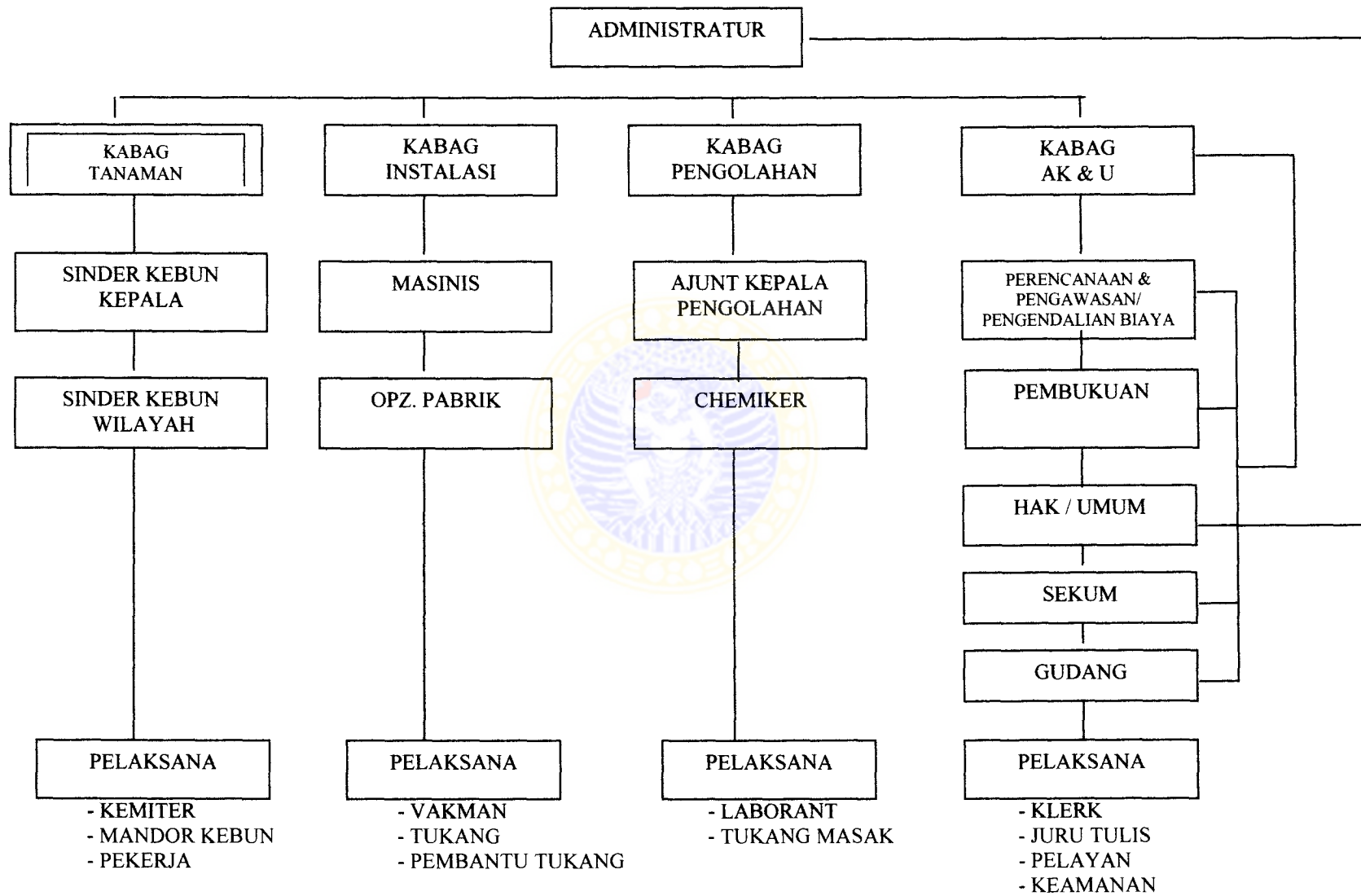
Struktur organisasi PG. Pesantren Baru berbentuk organisasi lini atau organisasi garis, yaitu suatu bentuk organisasi dimana kekuasaan dan tanggung jawab berjalan secara garis lurus dari atas sampai ke tingkat paling bawah. Dalam struktur ini kekuasaan dan tanggung jawab terletak di tangan pimpinan, dimana perintah dari pimpinan tertinggi mengalir melalui garis lurus sampai kepada

pekerja (karyawan pelaksana) . Tiap-tiap kepala bagian memegang kekuasaan dan tanggung jawab sepenuhnya mengenai hal-hal yang termasuk dalam bidang kekuasaannya dan ia bertanggung jawab secara langsung kepada atasannya. Dengan adanya struktur organisasi yang jelas, sesuai dan baik sistem serta prosedurnya, diharapkan aktivitas perusahaan dapat berjalan lancar atau berfungsi dengan baik sehingga dapat membantu mencapai sasaran perusahaan.

Pimpinan tertinggi di PG. Pesantren Baru dipimpin oleh seorang Administratur, yang dianggap sebagai pengemban kebijakan direksi, bertanggungjawab terhadap semua aktivitas perusahaan. Administratur bertugas mengelola membina semua sumber daya secara efektif dan efisien antara lain melalui :

- a. Merencanakan secara garis besar semua kegiatan dalam perusahaan.
- b. Membuat dan melaksanakan kegiatannya melalui kerja sama dengan para kepala bagian.
- c. Mengelola perusahaan sehingga mampu menyediakan kebutuhan gula untuk kepentingan negara dan memperoleh laba.
- d. Bertanggungjawab keluar maupun kedalam perusahaan.
- e. Melaksanakan tata kerja dan prosedur yang telah disetujui direksi.
- f. Memelihara dan memepertahankan mutu yang tertinggi dari tiap bidang dalam pekerjaan.

Gambar 4.1
 ADLN Perpustakaan Universitas Airlangga
STRUKTUR ORGANISASI
PT. PERKEBUNAN NUSANTARA X (PERSERO)
PABRIK GULA PESANTREN BARU



Sumber : Data Internal Perusahaan

Dalam menjalankan tugasnya Administratur dibantu secara langsung oleh 4 (empat) kepala bagian yaitu :

a. Kepala Bagian Tanaman

Kepala Bagian Tanaman bertanggungjawab atas penyediaan bahan baku (tebu) dalam jumlah yang cukup dengan kualitas baik kepada pabrik gula.

b. Kepala Bagian Instalasi

Kepala Bagian Instalasi bertanggung jawab atas penyediaan sarana teknik dan efisiensi mesin / peralatan pabrik untuk menunjang kelancaran proses produksi.

c. Kepala Bagian Pengolahan

Kepala Bagian Pengolahan bertanggung jawab atas kelancaran proses produksi gula, efisiensi produksi dan kualitas produk.

d. Kepala Bagian Administrasi, Keuangan dan Umum (AK dan U)

Kepala Bagian Administrasi, Keuangan dan Umum bertanggung jawab untuk memberikan pelayanan teknis dan administratif perusahaan.

4.1.4. Proses Produksi

Gula (tebu) dibuat saat tebu ditanam melalui proses fotosintesa. Sedangkan "Pabrik Gula" hanya berfungsi mengambil dan memisahkan gula yang ada pada batang tebu dari komponen lainnya. Berbagai cara yang dapat dilakukan untuk pemisahan ini, yaitu dengan : mekanis , chemis dan phisis. PG. Pesantren Baru menggunakan cara pemisahan dengan cara mekanis yaitu dengan menggunakan penggilingan untuk memeras cairan dari batang tebu. Cara ini

dipilih karena biayanya tidak terlalu mahal dibandingkan dengan cara yang lain dan kualitas tebu yang dihasilkan sudah memenuhi standar. Proses produksi PG. Pesantren Baru dibagi menjadi beberapa tahapan yaitu :

1. Persiapan dan Penggilingan

Dari tebangan tebu diterima diemplasemen untuk ditransfer dan ditimbang. Untuk penimbangan ini tebu dari truk dipindah ke lori dengan menggunakan *transloading crane (sling)* dan dikirim ke meja tebu (FIFO). Dari meja tebu ini dijatuhkan ke krepak tebu (*slat carrier*) untuk dilewatkan di pisau pemotong (*cane cutter*) I dan II, kemudian ke unigrator (pemarut). Tebu yang keluar dari peralatan pendahuluan (*cane preparation*) ini sudah terkupas kulitnya dan sudah menjadi partikel-partikel yang kecil, sehingga dalam pemerasan dapat dilakukan lebih mudah.

Dari sini tebu masuk gilingan I, nira gilingan I ini merupakan nira asli dari tebu sehingga dari hasil analisa nira gilingan I yang juga disebut nira perahan pertama (n.p.p) dipakai untuk dasar penentuan rendeman (kwalitas) tebu yang digiling.

Ampas gilingan I setelah dapat pengenceran (imbibisi) dari nira gilingan III masuk gilingan II untuk diperas. Nira gilingan II ditampung bersama-sama gilingan I menjadi nira mentah yang diproses dalam pabrik. Ampas gilingan II setelah memperoleh pengenceran nira gilingan IV masuk gilingan III, nira gilingan III digunakan untuk pengenceran ampas gilingan I. Ampas gilingan III setelah mendapat pengenceran nira gilingan V masuk gilingan IV. Nira gilingan IV digunakan untuk pengenceran ampas gilingan II. Ampas gilingan IV setelah

mendapat pengenceran air ambibisi masuk gilingan V. Nira gilingan V digunakan untuk pengenceran ampas gilingan III.

2. Pemurnian Nira

Nira mentah merupakan cairan hasil pemerahan secara mekanis dari batang tebu, yang terdiri dari berbagai macam zat penyusun batang tebu. Nira mentah terdiri dari air, gula, gula reduksi, senyawa organik dan senyawa anorganik. Dengan demikian untuk memurnikan gula garus menyingkirkan komponen yang bukan gula sebesar 79%-92% yang mempunyai sifat berbeda, baik sifat fisis maupun chemis. Pemurnian ini dimulai dari gilingan nira mentah setelah disaring dan ditimbang dalam timbangan otomatis (boulogne). Pada peti tunggu nira mentah tertimbang diberikan larutan TSP sebagai penambah kadar phospat dalam nira mentah. Kemudian nira dipompa ke pemanas (heater) I yang memanaskan nira sampai 75%. Dari pemanas I nira dialirkan ke devekator lewat penjatah susu kapur (kalkdoozer apparaat). Disini nira direaksikan dengan susu kapur ($\text{Ca}(\text{OH})_2$) sampai pH 8,5-10,5. Kemudian secara luapan nira mengalir ke peti sulfitasi. Pada peti ini nira direksikan dengan gas SO_2 sampai pH 7,1-7,2. Dari sulfitasi nira mentah tersulfitor dipompa menuju pemanas II dan dipanaskan sampai 105% C. Dari pemanas II nira mentah tersulfitor dialirkan ke peti pengembang untuk menghilangkan gas-gas, baru kemudian bejana pengendap untuk mengendapkan kotoran dan mengambil nira jernihnya. Sedangkan nira kotor dialirkan ke instalasi penampisan, nira tapis dikembalikan ke bak nira mentah tertimbang dan kotoran (blotong) dibuang. Nira jernih yang dapat dialirkan ke stasiun penguapan untuk dipekatkan (dikentalkan).

3. Stasiun Penguapan

Di stasiun penguapan nira jernih hanya menerima perlakuan secara fisis yaitu menguapkan air yang terkandung dalam nira sampai mendekati jernih (dengan % brik ± 64). Penguapan dilakukan dengan menggunakan empat badan secara serie dimana pada badan akhir dibuat vacuum ± 64 CmHg.

4. Stasiun Masakan dan Puteran

Stasiun masakan berfungsi mengkristalkan gula yang terdapat dalam nira kental yang sudah merupakan larutan hampir jenuh. Pengkristalan dilakukan dengan cara menguapkan nira kental sampai melewati titik jenuh. Penguapan dilakukan pada pan masak yang prinsipnya sama dengan pan penguapan, hanya dilakukan secara individual (tidak seri). Untuk mempercepat pengkristalan, maka masakan ini dilakukan dalam tiga tingkat.

Masakan A dan B dibuat dengan cara membesarkan bibitan AB yang dibuat dari gula (babonan) DII yang dibesarkan dengan leburan, klare SHS dan nira kental. Sebagian bibitan AB dibesarkan dengan klare SHS, leburan dan nira kental menjadi masakan A. Setelah besar kristal masakan A cukup, masakan diturunkan pada *receiver* (palung pendingin) dan segera diputar di stasiun puteran gula A dicampur gula B masuk mixer AB. Stroop A (larutan dari masakan) digunakan untuk membesarkan sebagian bibitan AB menjadi masakan B. Masakan B diputar menghasilkan gula B dan stroop B. Gula B bersama gula A dicampur dimixer AB kemudian diputar SHS menghasilkan gula produk setelah diayak atau disaring dan klare SHS. Gula halus dan gula kasar dilebur dan dikembalikan ke stasiun makanan. Stroop B bersama dengan stroopA dan klare D dipakai untuk membuat

masakan D dengan cara membesarkan fondan (inti kristal yang dibuat oleh P3GI-Pasuruan). Masakan D diputar menghasilkan gula D I dan tetes. Gula D I dicampur dengan klare D dan air pada mixer D I kemudian diputar sekali lagi menghasilkan klare D dan gula D II yang digunakan sebagai babonan/bibit untuk diolah dan sisanya dilebur untuk dikembalikan ke masakan.

Proses produksi ini akan berlangsung saat panen tebu yaitu mulai bulan Mei sampai November dan berlangsung terus menerus. PG Pesantren Baru pada akhir bulan tidak mempunyai persediaan dalam proses karena pada bulan tersebut musim panen tebu telah selesai sehingga tidak ada bahan baku untuk memproduksi.

4.1.5. Hasil-Hasil Produksi dan Pemasarannya

Dalam proses produksi bersama PG. Pesantren Baru menghasilkan beberapa produk yaitu :

1. Gula

Gula yang dihasilkan PG. Pesantren Baru adalah jenis *super high sugar*. Penjualan gula hasil produksi PG. Pesantren Baru ditangani oleh PT. Rajawali Nusindo, anak perusahaan dari PT. Rajawali Nusantara Indonesia. Berdasarkan peraturan pemerintah, gula yang harus dijual kepada BULOG dengan harga yang telah ditetapkan oleh pemerintah melalui Surat Keputusan Menteri Keuangan.

2. Tetes

Tetes yang dihasilkan dari stasiun masakan dan puteran dapat digunakan bahan baku pembuatan alkohol, spiritus dan bumbu masakan. Penjualan tetes hasil

produksi PG. Pesantren Baru ditangani oleh PT. Rajawali Nusindo, akan tetapi dalam penjualan tetes tidak terdapat ketentuan bahwa tetes harus dijual kepada pihak-pihak tertentu dan pemerintah juga tidak menetapkan harga jual.

3. Ampas

Ampas yang dihasilkan pada stasiun gilingan dapat digunakan sendiri oleh PG. Pesantren Baru untuk bahan bakar ketel. Akan tetapi selain dipakai sendiri ada juga yang dijual kepada pihak luar untuk pembuatan kertas dan dijual ke pabrik gula lainnya yang membutuhkan.

4. Blotong

Blotong yang dihasilkan dari stasiun pemurnian sebenarnya dapat digunakan sebagai pupuk, akan tetapi sampai sekarang belum ada pihak-pihak yang tertarik untuk membeli blotong tersebut sehingga blotong yang dihasilkan oleh PG. Pesantren Baru dibuang begitu saja. Atau dengan kata lain blotong dianggap sebagai limbah dari proses produksi di PG. Pesantren Baru.

4.1.6. Elemen Biaya Produksi

Biaya-biaya yang terjadi di PG. Pesantren Baru bukan berdasarkan pada biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik tetapi berdasarkan biaya yang terjadi pada seksi-seksi perusahaan yang terdiri dari :

1. Tanaman

Biaya tanaman merupakan biaya yang dikeluarkan untuk pengadaan bibit tebu dalam awal musim tanam yang terdiri dari biaya kebun bibit musiman, pokok dan

biaya-biaya yang dikeluarkan untuk menggiling tebu yang meliputi biaya penggarapan tebu, penjagaan tebu dan pupuk.

2. Tebang dan angkut tebu

Yaitu biaya yang dikeluarkan selama musim tebang yang meliputi biaya pengangkutan, biaya tenaga kerja musiman dan kampanye yang diperlukan untuk mengangkut tebu.

3. Pabrik

Biaya pabrik merupakan biaya yang dikeluarkan untuk menjalankan mesin di pabrik yang terdiri dari biaya penyusutan, biaya pemeliharaan, instalasi limbah dan lain-lain.

4. Pengolahan

Biaya pengolahan merupakan biaya yang dikeluarkan untuk mengolah tebu dalam proses produksi. Biaya ini terdiri dari biaya bahan pembantu dalam pengolahan tebu, bahan dan alat pemeriksa, pembebanan eksploitasi alat pertanian dan alat pengangkutan.

5. Pembungkusan dan Pengemasan

Biaya ini merupakan biaya yang dikeluarkan setelah titik pisah, yang terdiri dari biaya pengemasan gula, dan menimbun serta pengangkutan gula.

6. Biaya penggantian tetes

Biaya ini merupakan biaya yang dikeluarkan untuk mengganti tetes petani yang diperoleh dari proses bersama dalam proses produksi karena tetes yang diperoleh tidak diberikan kepada petani.

7. Penyusutan

Merupakan biaya yang terjadi akibat penyusutan aktiva tetap yang digunakan dalam menjalankan usaha di perusahaan.

Walaupun pembagian biaya yang terpakai tidak seperti umumnya dipakai dalam perusahaan yaitu biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik tetapi sebenarnya dalam biaya pengolahan, biaya tanam, biaya tebang dan angkut tebu, biaya pabrik, biaya pembungkusan, biaya pembibitan merupakan terkandung biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik. Sedangkan biaya penggantian tetes merupakan biaya pembelian barang dagang.

4.1.7. Sistematika Penyusunan Rencana dan Anggaran Perusahaan

Penganggaran merupakan proses penyusunan rencana tindakan yang dinyatakan dalam kerangka keuangan. Penganggaran pada hakekatnya merupakan proses penyusunan rencana jangka pendek (biasanya 1 tahun) yang berisi langkah-langkah yang ditempuh oleh perusahaan dalam melaksanakan sebagian dari program. Dalam penganggaran dijabarkan program-program tertentu ke dalam rencana kegiatan yang akan dilaksanakan dalam tahun anggaran, ditunjuk manajer dan karyawan yang bertanggung jawab dan dialokasikan sumber daya untuk melaksanakan kegiatan tersebut.

Berdasarkan rencana jangka panjang yang telah dirumuskan oleh direksi untuk masa 5 tahun yang akan datang, disusunlah rencana kerja tahunan yang merupakan penjabraan rencana jangka panjang perusahaan, dan dikenal sebagai Rencana Kerja dan Anggaran Perusahaan (RKAP), yang berguna sebagai :

- a. Alat kebijakan atau pedoman kerja pabrik.
- b. Perencanaan belanja kebutuhan bahan, barang, kredit maupun kebutuhan uang tunai.
- c. Sasaran target tertentu termasuk rencana pendapatannya.
- d. Alat pengendali dalam pelaksanaan kegiatan pabrik.
- e. Kalkulasi pendahuluan untuk mengetahui harga pokok dan keuntungan perusahaan yang ditentukan.

Pada dasarnya rencana belanja atau anggaran PG. Pesantren Baru dapat dibagi dalam kategori yaitu untuk :

1. Eksploitasi

Yaitu beban atau biaya untuk mempertahankan pendapatan tahun atau periode yang bersangkutan atau yang sudah tidak bermanfaat mendatangkan manfaat lagi.

2. Investasi

Yaitu pengeluaran biaya yang bersifat penanaman modal yang berpengaruh pada kenaikan kapasitas alat produksi dan perbaikan mutu dari hasil produksi. Yang termasuk dalam kategori ini adalah biaya rehabilitasi yang dikeluarkan dengan tujuan :

1. Memulihkan kapasitas produksi seperti keadaan semula
2. Memulihkan mutu produksi seperti keadaan semula

3. Pemeliharaan mesin atau peralatan yang sifatnya insidental

Penyusunan RKAP di PG. Pesantren Baru berlandaskan pada angka-angka yang diberikan oleh direksi untuk dipakai sebagai pedoman, yaitu : program tanaman, proyeksi produksi, program investasi baru yang tertuang dalam bentuk formulir sebagai berikut :

1. APB PG 1 tentang rekapitulasi luas area tanaman.
2. APB PG 2 tentang taksasi dan proyeksi produksi.
3. APB PG 3 tentang perincian anggaran investasi baru.

Formulir tersebut setelah diisi oleh pabrik gula sesuai petunjuk penyusunan RKAP, kemudian konsep RKAP PG yang lengkap sudah harus diserahkan kepada kantor direksi dalam waktu yang telah ditentukan. Selain berlandaskan pada angka-angka dasar seperti tersebut diatas, juga berpedoman pada :

1. Standar fisik biaya produksi gula yang berlaku
2. Pedoman penyusunan RKAP dari kantor direksi
3. Tata perkiraan gula

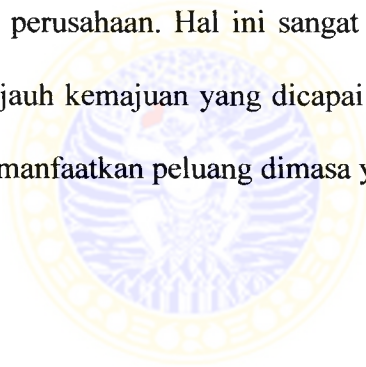
Secara garis besarnya proses penyusunan RKAP adalah sebagai berikut :

1. Di PG. Pesantren Baru penyusunan RKAP dibuat oleh masing-masing bagian sesuai dengan kebutuhan dan berpijak pada angka dasar yang disetujui oleh kantor direksi.
2. Konsep RKAP yang telah dibuat oleh masing-masing bagian ditampung oleh bagian Akuntansi Keuangan dan Umum yaitu seksi perencanaan dan

pengawasan untuk dikompilir dan diteliti kebenaran perhitungannya, juga diteliti kemungkinan ada yang belum dianggarkan.

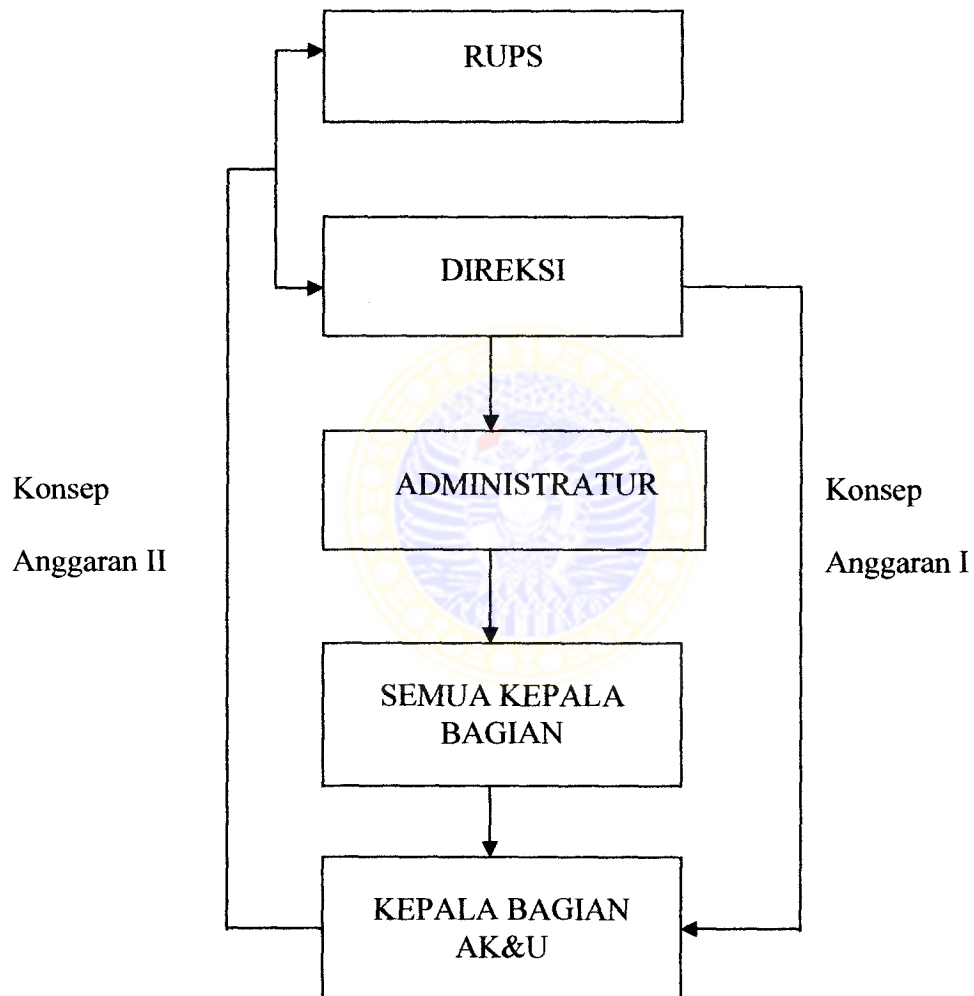
3. Setelah selesai penyusunan konsep RKAP tersebut, PG. Pesantren Baru mengirimkan konsep tersebut ke kantor direksi. Kemudian dibahas dan ditetapkan pelaksanaan RKAP hasil pembahasan antara staf PG dan direksi.
4. Dari hasil pembahasan RKAP tersebut oleh PG. Pesantren Baru disusun RKAP net. Pada tahap penyusunan ini angka-angka biaya yang merupakan jumlah sub perkiraan ataupun jumlah perkiraan dirinci secara bulanan.

Untuk mengevaluasi hasil akhir dalam penyusunan RKAP adalah menyusun proyeksi rugi laba perusahaan. Hal ini sangat penting dilakukan agar mengetahui sampai seberapa jauh kemajuan yang dicapai oleh perusahaan dalam melihat kemungkinan dan memanfaatkan peluang dimasa yang akan datang.



Gambar 4.2

**PROSES PENYUSUNAN ANGGARAN
PG. PESANTREN BARU KEDIRI**



Sumber : Data Internal Perusahaan Yang Diolah

4.1.8. Sistem Akuntansi

Dalam proses produksinya, PG. Pesantren Baru melalui ke lima stasiun seperti yang dijelaskan dalam proses produksi di atas. Pada stasiun-stasiun itulah diserap elemen-elemen biaya seperti biaya tenaga kerja langsung dan BOP. Sedangkan untuk biaya bahan baku, telah diakumulasikan pada fase pembibitan. Pada prinsipnya biaya-biaya seperti bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya overhead pabrik sudah tercakup pada tahap-tahap pembibitan, tebu giling, tebang, pabrik, pengolahan dan biaya penyusutan. Jadi pada PG. Pesantren Baru pengelompokan biaya produknya tidak menggunakan perkiraan pada tahap-tahap yang telah disebutkan di atas. Hal ini selain mengacu kepada SAK juga mengacu kepada Tata Perkiraan Gula, sehingga meskipun nama perkiraan tersebut berbeda, tetapi biaya yang dikandungnya sudah mencakup bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik.

4.1.9. Klasifikasi Biaya dan Kode Rekening

Pemberian kode untuk klasifikasi rekening diperlukan karena memudahkan untuk mencari rekening-rekening yang diinginkan. Agar dapat segera mengetahui dan membedakan rekening-rekening maka kode yang diberikan harus disusun secara konsisiten.

Di bawah ini dijelaskan tata perkiraan pada PG. Pesantren Baru, yang juga diterapkan oleh perusahaan lain di bawah naungan PT.Perkebunan Nusantara X

Rubrik 0 : Rekening Aktiva Benda dan Modal

Rubrik 1 : Rekening Keuangan

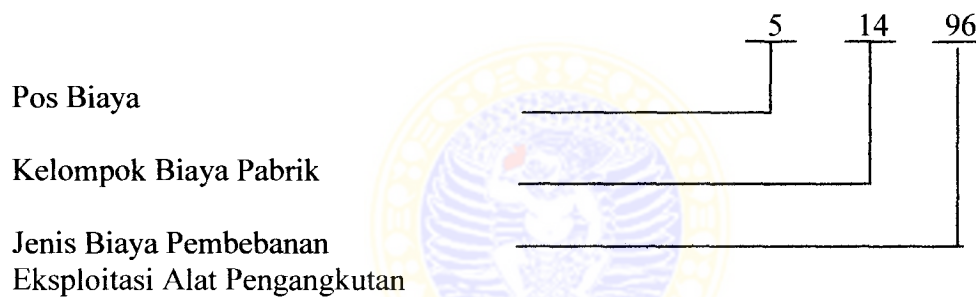
Rubrik 2 : Rekening Netral

Rubrik 3 : Rekening Persoalan Bahan dan Perlengkapan

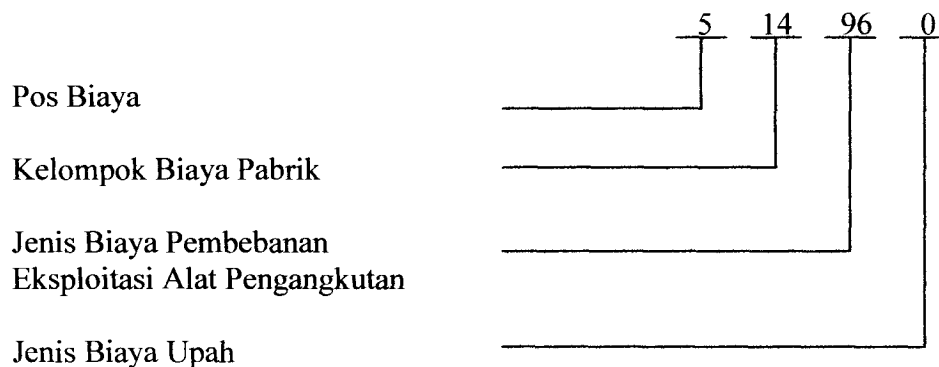
- Rubrik 4 : Rekening Jenis Biaya
- Rubrik 5 : Rekening Fabrikase (Biaya Pabrik)
- Rubrik 6 : Rekening Tempat Biaya Tahun Ini
- Rubrik 7 : Rekening Persediaan Hasil
- Rubrik 8 : Rekening Pendapatan
- Rubrik 9 : Rekening Rugi / Laba Umum

Dalam sistem perkiraan PG. Pesantren Baru, perkiraan biaya sudah diberi kode masing-masing berdasarkan tata perkiraan PT. Perkebunan Nusantara X,. Adapun contoh dari penggunaan kode rekening adalah sebagai berikut :

1. Biaya Pembebanan Eksploitasi Alat Pengangkutan 514.96



2. Biaya Upah 514.960



Sistem perkiraan atau kode rekening seperti tersebut di atas belum mengarah ke akuntansi pertanggungjawaban karena PG. Pesantren Baru hanya memberikan kode perkiraan berdasarkan elemen biaya yang sudah dikelompokkan, pengkodean yang dilakukan belum mencantumkan kode pusat pertanggungjawaban yang ada dan juga belum mengklasifikasikan biaya berdasar terkendali tidaknya biaya yang terjadi pada pusat pertanggungjawaban yang ada. Dalam pemberian kode rekening, biaya-biaya yang terjadi pada aktivitas PG. Pesantren Baru disusun dalam kelompok-kelompok biaya sesuai dengan jenis aktivitasnya. Biaya – biaya dikelompokkan sebagai biaya pabrik yang terbagi dalam biaya gaji, pembibitan, tebu giling, pengolahan, eksploitasi alat angkut, eksploitasi alat pertanian , biaya tetes, biaya diluar usaha. Berikut dijelaskan kode rekening pada masing-masing kelompok biaya di atas :

Rubrik	Kode Perkiraan	Kelompok Biaya
5	10	Pimpinan dan Tata Usaha
	11	Pembibitan
	12	Tebu Giling
	13	Tebang dan Angkut
	14	Pabrik
	15	Pengolahan
	16	Eksplorasi Alat Angkut
	17	Eksplorasi Alat Pertanian
	18	Biaya Tetes
	19	Biaya di Luar Usaha

Dalam sistem pengkodean diatas, PG. Pesantren Baru hanya memberikan kode perkiraan berdasarkan elemen biaya yang sudah dikelompokkan, hal ini tidak sesuai dengan nomor pengkodean menurut akuntansi pertanggungjawaban karena pengkodean yang dilakukan belum mencantumkan kode pusat pertanggungjawaban yang ada dan juga belum mengklasifikasikan biaya

berdasarkan terkendali tidaknya biaya yang terjadi pada pusat pertanggungjawaban yang ada.

4.1.10. Laporan Pertanggungjawaban

Laporan pertanggungjawaban merupakan laporan yang berisi biaya-biaya yang dianggarkan dibandingkan dengan biaya-biaya yang terjadi sesungguhnya dalam suatu pusat pertanggungjawaban. Dari laporan tersebut dapat diketahui hasil yang telah dicapai masing-masing pusat pertanggungjawaban dan dapat digunakan untuk menilai prestasi kerja karyawan. Selama ini tiap tingkatan manajemen operasional yang ada dalam lingkungan pabrik gula belum memuat laporan akuntansi pertanggungjawaban kepada manajemen yang lebih tinggi. Semua bukti transaksi masuk kebagian akuntansi untuk diolah menjadi laporan pertanggungjawaban kepada pihak Direksi dan selanjutnya dipertanggungjawabkan ke RUPS.

Laporan ini memuat semua unsur-unsur biaya secara total untuk satu masa giling pada setiap bulannya. Unsur-unsur biaya yang dilaporkan dalam laporan ini adalah biaya produksi yang telah terealisasi sampai bulan laporan. Kemudian biaya-biaya yang sudah terealisasi ini dibandingkan dengan anggaran yang ada. Dan dihitung penyimpangannya dalam persen. Anggaran pembandingnya adalah biaya-biaya yang dianggarkan sesuai dengan output yang dihasilkan.

Laporan yang dihasilkan oleh bagian akuntansi berupa laporan bulanan dan laporan tahunan. Laporan yang dibuat berupa neraca, laporan pendapatan penjualan dan biaya, laporan produksi, laporan hutang dan penagihan dan lain-

lain. Laporan tersebut dihasilkan dari pengolahan data dan bukti-bukti transaksi. Proses penyusunan laporan biaya yang terpusat tersebut menyebabkan sering terlambatnya laporan yang dihasilkan dan lemahnya pengendalian biaya, karena tidak adanya kontrol hubungan terhadap pihak yang terkait.

4.1.11 Pengendalian Biaya

Dalam proses pengendalian ada tiga tahap yang harus dilaksanakan yaitu : tindakan perencanaan, tindakan pelaksanaan dan evaluasi tindakan. Masing-masing terjadi sebelum, selama dan sesudah suatu tindakan atau kejadian. Ketiga tahap ini dilaksanakan diseluruh tingkat dalam organisasi, dan manajemen puncak sampai unit operasi terkecil.

Perusahaan dalam tujuan pengendalian biaya telah melakukan perencanaan biaya-biayanya, yang dilakukan dengan partisipasi aktif dari seluruh bagian perusahaan. Dan telah dirinci dalam bentuk anggaran bulanan. Dengan disusunnya anggaran bulanan diharapkan dapat menjadi pedoman pelaksanaan operasi perusahaan pada tahun berikutnya guna mencapai tujuan jangka panjang sehingga pelaksanaan operasi perusahaan akan dapat dilaksanakan dengan baik. Tahap pelaksanaan pengendalian biaya dilakukan dengan cara membandingkan antara anggaran dan realisasinya, sedangkan dalam tahap evaluasi dilakukan analisis atas penyimpangan-penyimpangan yang terjadi untuk masing-masing kelompok biaya.

Pada PG. Pesantren Baru sistem pengendalian yang dilaksanakan selama ini ada beberapa kelemahan karena dalam penyusunan anggarannya belum melibatkan tingkat manajemen yang terendah yang merupakan pelaksanaan

**LAPORAN PERTANGGUNGJAWABAN BIAYA PRODUKSI
PG PESANTREN BARU
TAHUN 2004**

NMR PERK.	NAMA PERKIRAAN	ANGGARAN	REALISASI	PROSEN TASE
510	<u>Pimpinan dan tata usaha</u>			
510.00	Gaji kary. staff	371.407.000	396.917.533	107%
510.10	Upah kary. bulanan tetap	578.457.000	651.025.480	113%
510.20	Upah kary musiman tetap	34.997.000	12.193.938	35%
510.30	Tunjangan kesejahteraan	1.180.478.000	1.460.088.918	124%
510.40	Tunj. sosial karyawan	2.352.663.000	3.131.249.842	133%
510.50	Pengeluaran khusus	11.432.000	7.720.000	68%
510.60	Tunjangan pelaksanaan tugas	85.780.000	159.471.406	186%
510.70	Biaya kantor	234.629.000	257.975.536	110%
510.80	Biaya asuransi	30.731.000	76.548.455	249%
510.90	Lain-lain	2.196.000	336.100	15%
510.91	Pemb. pimp. dan tata usaha	(3.011.511.000)	(3.958.181.515)	131%
510.95	Pemb. biaya tetes	(242.974.000)	(676.703.493)	279%
510.96	Pemb. ekspl alat pengangkutan	327.710.000	298.734.522	91%
	Jumlah	1.955.965.000	1.817.376.722	93%
511	<u>Pembibitan</u>			
511.40	Kebun bibit pokok-utama	-	156.500	-
511.50	Kebun bibit utama	-	2.938.951	-
511.60	Kebun bibit nenek	13.256.000	20.352.943	154%
511.70	Kebun bibit induk	75.601.000	69.756.352	92%
511.80	Kebun bibit datar	232.795.000	217.762.923	94%
511.95	Pemb. biaya tetes	(30.809.000)	(80.684.405)	262%
511.98	Penjualan bibit pucuk	(40.291.000)	(10.027.750)	25%
	Jumlah	250.552.000	220.264.514	88%
512	<u>Tebu giling</u>			
512.00	Gaji dsb. pegawai staff	333.092.000	353.201.820	106%
512.10	Upah dsb. kary blnn/hr tetap	490.558.000	488.446.152	100%
512.20	Upah dsb. kary musiman tetap	92.985.000	192.072.341	207%
512.30	Imbalan penggunaan lahan	1.782.795.000	1.762.500.215	99%
512.40	Penggarapan tanah	1.855.120.000	2.088.152.627	113%
512.50	Biaya diluar kebun	269.496.000	334.614.953	124%
512.60	Pupuk dan bahan	785.398.000	532.007.710	68%
512.70	Penjagaan tebu	46.824.000	21.536.510	46%
512.80	Tebu rakyat	1.557.639.000	1.932.528.294	124%
512.90	Lain-lain	235.100.000	58.410.652	25%
512.91	Pemb. pimp dan tata usaha	585.188.000	677.497.629	116%
512.93	Biaya penelitian	56.553.000	73.429.937	130%
512.95	Pemb. beban biaya tetes	(786.245.000)	(3.682.624.136)	468%
512.96	Pemb. ekspl alt pengangkutan	469.964.000	574.920.654	122%
512.98	Sel. biaya/pener. bibit pucuk	38.100.000	2.271.950	6%

Yuanida Andriana

	Jumlah	7.812.567.000	5.408.967.308	69%
513	<u>Tebang dan angkut tebu</u>			
513.00	Gaji dsb. pegawai staff	34.820.000	40.156.542	115%
513.10	Upah dsb. kary blnn/hr tetap	221.185.000	244.266.717	110%
513.20	Upah dsb. kary musiman tetap	332.723.000	662.997.575	199%
513.30	Tebang dan muat TS	699.253.000	1.021.532.282	146%
513.40	Tebang dan muat TR	107.381.000	661.925.310	616%
513.50	Biaya alat pngktan sndr	579.234.000	507.010.251	88%
513.60	Pemel. alat angkut&jln/jembtn	321.797.000	186.210.927	58%
513.70	Biaya angkutan TS	285.410.000	265.989.125	93%
513.80	Biaya angkutan TR	536.964.000	371.621.370	69%
513.90	Lain-lain	104.584.000	103.762.857	99%
513.91	Pemb. pimp & TU	320.083.000	480.033.524	150%
513.95	Pemb. biaya tetes	(318.746.000)	(1.145.082.451)	359%
513.96	Pemb. ekspl alt pengangkut	60.388.000	55.390.897	92%
513.98	Penerimaan/selsh. biaya bimatr	(692.834.000)	(329.805.350)	48%
	Jumlah	2.592.174.000	3.126.019.566	121%
514	<u>Pabrik</u>			
514.00	Gaji dsb. pegawai staff	244.924.000	259.367.689	106%
514.10	Upah dsb. kary blnn/hr tetap	1.582.143.000	1.757.661.650	111%
514.20	Upah dsb. kary musiman tetap	351.080.000	555.910.730	158%
514.30	Retribusi air	338.256.000	180.970.222	54%
514.40	Bahan bakar luar masa giling	90.414.000	94.536.162	105%
514.50	Bahan bakar dlm masa giling	562.835.000	1.671.727.603	297%
514.60	Instalasi limbah	147.224.000	97.505.615	66%
514.70	Pemel. mesin & instalasi	1.945.012.000	2.291.836.581	1185
514.80	Pemel. gedung & penataran	229.260.000	195.981.982	85%
514.90	Lain-lain	135.316.000	111.731.009	83%
514.91	Pemb. pimp. dan tata usaha	1.396.543.000	1.927.675.800	138%
514.95	Pemb. biaya tetes	(778.177.000)	(2.470.133.990)	317%
514.96	Pemb. ekspl alt pengangkutan	83.628.000	68.572.954	82%
	Jumlah	6.328.458.000	6.743.346.018	107%
515	<u>Pengolahan</u>			
515.00	Gaji dsb. pegawai staff	174.255.000	201.245.120	115%
515.10	Upah dsb. kary. blnn	48.347.000	56.661.120	117%
515.20	Upah dsb. kary. musiman	(563.139.000)	(766.762.752)	136%
515.30	Pengemasan gula	1.529.675.000	910.485.018	60%
515.40	Menimbun & angkutan gula	84.441.000	56.869.109	67%
515.50	Bahan pembantu pengol. tebu	744.739.000	465.821.730	63%
515.60	Bahan & alat pemeriksa	156.486.000	40.153.077	25%
515.70	Pemel. jembatan timbang	12.157.000	13.655.846	112%
515.90	Lain-lain	101.774.000	27.912.231	27%
515.91	Pemb. pimp. dan tata usaha	328.295.000	403.204.056	123%
515.95	Pemb. biaya tetes	(235.727.000)	(535.737.301)	227%
515.96	Pemb. ekspl alt pengangkutan	21.569.000	22.857.650	100%
515.98	Menerimaan/selsh. bi. PGPTR	(809.106.000)	(771.879.616)	95%
	Jumlah	1.595.766.000	124.485.860	8%

Yuanida Andriana

516	<u>Ekspl. Alat pengangkutan</u>			
516.10	Upah dsb. kary. blnn	302.651.000	347.094.003	115%
516.20	Upah dsb. kary. musiman	-	7.300.118	-
516.30	Sedan, station car & bus	327.710.000	289.844.295	88%
516.40	Jeep & land rover	183.555.000	215.960.585	118%
516.50	Truck & pick up	404.910.000	503.744.043	124%
516.80	Sepeda motor & scooter	33.423.000	10.927.754	33%
516.90	Lain-lain	-	146.510	-
516.92	Pemb. gaji/upah tera	(289.000.000)	(354.540.631)	123%
516.96	Pemb. ekspl. alat pngkutan	(963.249.000)	(.0020.476.677)	106%
	Jumlah	-	-	-
517	<u>Ekspl. Alat pertanian</u>			
517.10	Upah dsb. kary. blnn	127.685.000	126.665.689	101%
517.20	Upah kary. musiman	31.800.000	38.218.627	129%
517.30	Pompa air	59.436.000	17.256.674	29%
517.50	Wheel traktor	472.794.000	451.841.406	96%
517.92	Pembb. gaji upah bengkel	(148.989.000)	(166.884.316)	112%
517.97	Pemb. ekspl. alat pertanian	(542.726.000)	(469.098.080)	86%
	Jumlah	-	-	-
518	<u>Biaya tetes</u>			
518.00	Pimpinan & TU	242.974.000	676.703.493	279%
518.10	Pembibitan	30.809.000	80.684.405	262%
518.20	Tebu giling	786.245.000	3.682.624.136	468%
518.30	Tebang & angkut tebu	318.746.000	1.145.082.451	359%
518.40	Pabrik	778.177.000	2.470.133.990	317%
518.50	Pengolahan	235.727.000	535.737.301	227%
	Jumlah	2.392.678.000	8.590.965.776	359%
519	<u>Biaya diluar perusahaan</u>			
519.20	Sumbangan	19.430.000	22.459.776	116%
519.30	Biaya hansip/wanra	27.213.000	9.175.000	34%
519.40	Biaya keamanan	1.225.000	1.071.500	87%
519.50	Tenaga klbihan/uang tunggu	16.000.000	-	0%
519.60	Jaminan sosial pensiun	107.000.000	239.747.328	224%
519.90	Lain-lain	-	99.719	-
	Jumlah	170.868.000	272.553.323.	160%
	Jumlah biaya produksi tahun ini	23.099.028.000	26.303.979.087	114%

mber : Data Internal Perusahaan Yang Diolah

operasional yaitu kepala seksi dan juga belum mengklasifikasikan biaya yang terkendali dan tidak terkendali pada setiap tingkatan manajemen yang ada.

4.1.12. Penilaian Prestasi

Penilaian prestasi adalah penentuan secara periodik efektivitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi dan karyawannya berdasarkan sasaran, standar, dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya. Oleh karena itu, jika informasi akuntansi dipakai sebagai salah satu dasar penilaian prestasi, maka informasi akuntansi manajemen yang dihubungkan dengan individu yang memiliki peran tertentu dalam perusahaan.

Selama ini perusahaan belum mengadakan penilaian prestasi dari masing-masing bagian sebagai suatu pusat biaya berdasarkan kinerja yang dicapainya. Hal ini dikarenakan masing-masing bagian belum membuat laporan pertanggungjawaban atas biaya-biaya yang dapat dikendalikannya, sehingga belum dapat diketahui dengan pasti prestasi atas kemampuannya dalam mengendalikan biaya dari masing-masing bagian.

4.2. Pembahasan

Sistem akuntansi pertanggungjawaban memiliki beberapa karakteristik khusus dimana karakteristik tersebut diidentifikasi dan dinilai atau dievaluasi berdasarkan data-data yang diperoleh dari PG.Pesantren Baru dalam kaitannya dengan pengendalian biaya dan penilaian kinerja atas penerapan akuntansi pertanggungjawaban sehingga dapat diketahui apakah perlu dilakukan penerapan

prosedur tertentu yang memungkinkan sistem akuntansi pertanggungjawaban dapat diterapkan secara optimal pada PG. Pesantren Baru.

Beberapa karakteristik sistem akuntansi pertanggungjawaban akan dibahas secara terperinci dengan memperhatikan data-data yang telah diperoleh dari PG. Pesantren Baru, yaitu: struktur organisasi, sistem anggaran, sistem klasifikasi biaya, kode rekening dan laporan pertanggungjawaban.

Untuk menghindari kesimpangsiuran dalam pemecahan masalah dan untuk lebih mengarahkan pada pembahasan, maka penulis membatasi masalah sesuai dengan ruang lingkup pembahasan yaitu:

1. Terbatas pada akuntansi pertanggungjawaban sebagai alat pengendalian dan penilaian kinerja bagi manajemen produksi
2. Analisa terhadap syarat-syarat akuntansi pertanggungjawaban yang telah diterapkan PG. Pesantren Baru diantaranya struktur organisasi, sistem anggaran, klasifikasi biaya dan kode rekening, dan sistem pelaporan biaya pada manajemen produksi.

4.2.1. Struktur Organisasi

Struktur organisasi yang diterapkan PG. Pesantren Baru telah tersusun dengan baik. Struktur organisasi PG. Pesantren Baru seperti yang terlihat pada gambar di muka merupakan bentuk organisasi garis atau lini, yang menggambarkan hubungan organisasi PG. Pesantren Baru sebagai unit produksi secara detail dan hubungannya dengan Direksi PTP XXI-XXII. Pembagian tugas, wewenang dan tanggung jawab setiap unit kerja telah jelas. Wewenang dan tugas

dari Direksi PTP XXI-XXII telah didelegasikan kepada Administratur selaku pimpinan Pabrik Gula. Sebagai pimpinan unit produksi, Administratur mempunyai wewenang dan tanggungjawab atas total biaya produksi yang disetujui oleh Direksi sesuai dengan unit output yang telah ditetapkan dalam anggaran. Kemudian dari Administratur berbagai wewenang dan tanggung jawab tersebut telah didelegasikan kepada masing-masing manajer pusat pertanggungjawaban yang ada dibawahnya dalam batas-batas tertentu. Dengan demikian PG. Pesantren Baru telah menggunakan sistem desentralisasi yang disyaratkan dalam akuntansi pertanggungjawaban, terkait fungsinya sebagai unit produksi. Dengan sistem struktur organisasi inilah akuntansi pertanggungjawaban dapat diterapkan dan berjalan efektif.

4.2.2 Sistem Anggaran

Untuk tujuan pengendalian biaya, anggaran biaya harus disusun sesuai dengan tingkatan manajemen dalam organisasi. Tiap-tiap manajer harus mengajukan rancangan-rancangan anggaran ini, kemudian dikombinasikan dan diselaraskan satu sama lain oleh komite anggaran. Setiap perubahan yang dilakukan terhadap rancangan tersebut harus dirundingkan dengan dan diberitahukan kepada manajer penyusun anggaran biaya, sehingga menciptakan peran serta dan komitmen mereka dalam mencapai target yang telah ditetapkan. Dengan demikian, tiap-tiap manajer akan merasa bahwa anggaran biaya untuk pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya adalah anggarannya dan ia akan bersedia dinilai atas tolak ukur anggaran tersebut.

PG. Pesantren Baru selama ini telah melaksanakan suatu sistem penganggaran yang telah melibatkan manajer menengah sampai dengan tingkatan kepala bagian. Perusahaan belum melibatkan para manajer tingkat bawah, yaitu para kepala seksi yang justru langsung berkaitan dengan kegiatan operasional pabrik. Proses penyusunan anggaran diawali dengan diterimanya program penyusunan anggaran dalam satuan unit dari Direksi. Pedoman ini meliputi program tanaman, proyeksi produksi, program investasi baru. Di samping itu juga memakai standar phisisk biaya produksi gula, pedoman penyusunan RKAP dan juga Tata Perkiraan Gula. Dari angka-angka dasar yang telah ditetapkan oleh Direksi maka Administratur dan kepala bagian membuat usulan anggaran untuk periode yang akan datang. Kemudian hasilnya diolah oleh bagian Administrasi Keuangan dan Umum (A.K.U), yaitu seksi Perencanaan dan Pengawasan untuk dikompilir dan diteliti kebenaran perhitungannya. Hasil sampai dengan proses ini disebut Konsep Anggaran I. Selanjutnya diserahkan kembali ke Direksi tersebut, dibuatlah konsep Anggaran II, yang merupakan hasil kesepakatan staf Direksi dengan staf PG. Pesantren Baru. Kemudian oleh Kantor Direksi ditetapkan pelaksanaan pembahasan Konsep Anggaran II.

Poses penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan penetapan peran dalam usaha pencapaian sasaran anggaran. Dalam proses penyusunan anggaran ditetapkan siapa yang akan berperan dalam melaksanakan sebagian kegiatan pencapaian sasaran anggaran dan ditetapkan pula sumberdaya yang disediakan bagi pemegang peran tersebut, untuk memungkinkan ia melaksanakan peran tersebut. Dalam hal ini diperlukan partisipasi manajer pusat pertanggungjawaban

yang bersangkutan, yang berarti keikutsertaan manajer operasional dalam memutuskan, bersama dengan komite anggaran mengenai rangkaian kegiatan di masa yang akan datang yang akan ditempuh oleh manajer operasional tersebut. Dari kondisi proses penyusunan anggaran pabrik gula (RKAP), terlihat bahwa partisipasi para manajer pusat pertanggungjawaban belum melibatkan kepala seksi sebagai manajer operasionalnya. Dari kondisi yang berlaku di PG. Pesantren Baru bahwa tingkatan manajer paling bawah belum dilibatkan secara aktif dalam penyusunan anggaran pabrik (RKAP). Penulis berpendapat hal ini sebaiknya perlu ditinjau kembali. Agar proses penyusunan anggaran dapat menghasilkan anggaran yang berfungsi sebagai alat pengendalian, proses penyusunan anggaran harus mampu menanamkan "sense of commitment" dalam diri penyusunnya, karena jika hal ini hanya sebagai alat perencanaan belaka, sehingga jika terjadi penyimpangan antara realisasi dengan anggaran, tidak satupun manajer yang merasa bertanggungjawab.

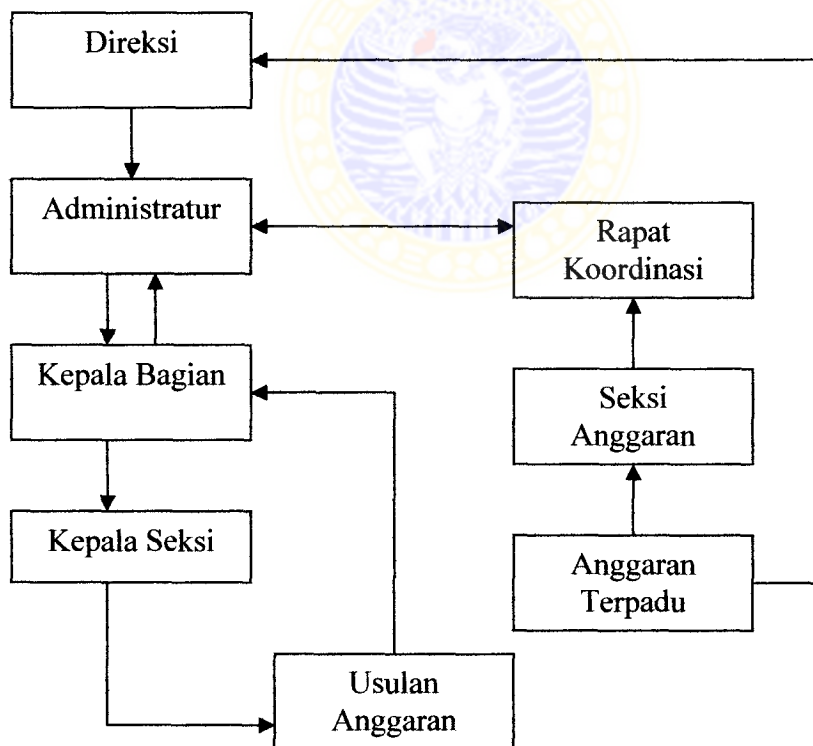
Sistem anggaran pada akuntansi pertanggungjawaban disusun berdasarkan hierarki organisasi. Untuk meningkatkan partisipasi hirarki yang ada dan lebih meningkatkan motivasi karyawan untuk melaksanakan anggaran yang telah ditetapkan, sebaiknya prosedur penyusunan anggaran mengikutsertakan tingkatan manajer paling bawah. Dengan sistem tersebut akan didapatkan anggaran yang mendekati realisasi, karena tingkatan manajer paling bawah secara operasional lebih mengetahui kebutuhan biaya-biaya yang ada di bagiannya.

Sistem anggaran pada akuntansi pertanggungjawaban disusun berdasarkan hirarki organisaa. Untuk menungkatkan partisipasi hirarki organisasi yang ada

dan lebih meningkatkan motivasi karyawan untuk melaksanakan anggaran yang telah ditetapkan, sebaiknya prosedur penyusunan anggaran mengikutsertakan tingkatan manajer paling bawah. Dengan sistem tersebut akan didapatkan anggaran yang mendekati realisasi, karena tingkatan manajer paling bawah secara operasional lebih mengetahui kebutuhan biaya-biaya yang ada dibagiannya. Prosedur penyusunan anggaran yang penulis usulkan dapat digambarkan sebagai berikut :

Gambar 4.3

USULAN PENYUSUNAN ANGGARAN
PG PESANTREN BARU KEDIRI



Sumber : Data Internal Perusahaan yang Diolah

Dari bagan di atas dapat dijelaskan prosedur penyusunan anggaran adalah sebagai berikut :

1. Direksi memberikan pengarahan kepada staf PG yaitu Administratur dan Kepala Bagian tentang sasaran perusahaan untuk satu tahun yang akan datang dan pedoman atau angka dasar bagi penyusunan RKAP tahun yang akan datang dan meminta usulan RKAP dari Pabrik Gula.
2. Masing-masing Kepala Bagian mengumpulkan Kepala Seksi yang ada di bawahnya untuk menyampaikan pesan dari Direksi dan meminta usulan dari Kepala Seksi.
3. Selanjutnya usulan dari masing –masing seksi tersebut dibawa oleh Kepala bagian ke Rapat Koordinasi tentang RKAP.
4. Konsep anggaran yang dihasilkan diserahkan ke seksi anggaran untuk dibuat Konsep Anggaran Terpadu.
5. Konsep Anggaran Terpadu diajukan ke direksi untuk dievaluasi kembali.
6. Diajukan ke RUPS untuk disahkan.

Dengan prosedur penyusunan anggaran seperti tersebut diatas, anggaran akan dapat disusun secara cermat dan biaya-biaya dapat dipisahkan berdasarkan terkendali tidaknya biaya oleh suatu pusat pertanggungjawaban sehingga masing-masing tahu batas-batas pertanggungjawabannya. Atasan akan mengetahui siapa yang bertanggung jawab terhadap penyimpangan yang terjadi dan dapat meminta pertanggungjawaban atas pelaksanaan anggaran yang disusunnya.

Untuk dapat berfungsi sebagai alat pengendalian dan penilaian prestasi yang baik, anggaran harus dihubungkan dengan penanggung jawab. Anggaran

disusun untuk tiap pusat pertanggungjawaban meliputi seluruh item biaya yang secara signifikan dapat dipengaruhinya. Karena itu penyusunan anggaran harus didukung oleh klasifikasi biaya yang memisahkan antara biaya yang dapat dikendalikan dan yang tidak oleh manajer pusat pertanggungjawaban.

4.2.3. Kode Rekening Dan Klasifikasi Biaya

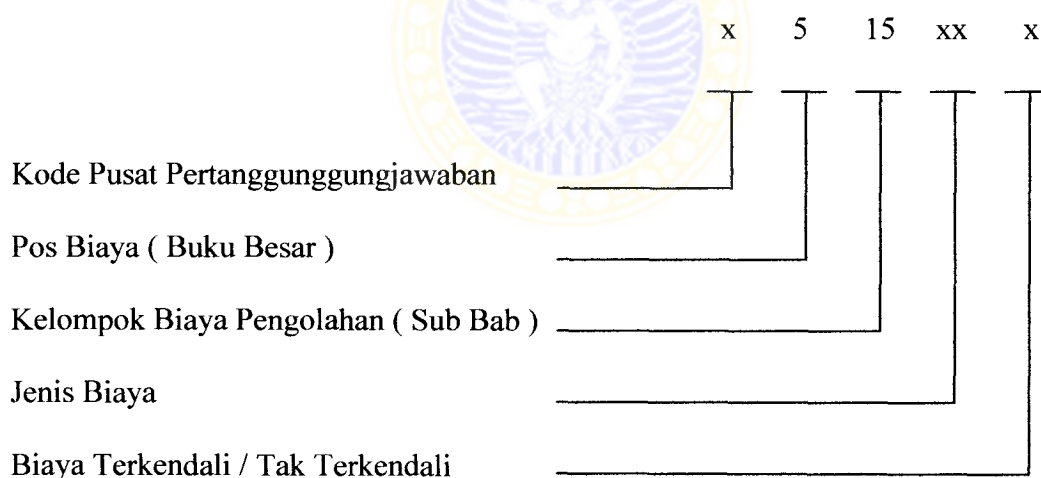
4.2.3.1 Kode Rekening

Informasi akuntansi pertanggungjawaban merupakan keluaran sistem akuntansi pertanggungjawaban, yaitu sistem akuntansi yang disusun sedemikian rupa sehingga pengumpulan dan pelaporan biaya dan pendapatan yang dilakukan sesuai dengan pusat pertanggungjawaban dalam organisasi dengan tujuan agar dapat ditunjuk orang atau kelompok yang bertanggungjawab atas penyimpangan biaya yang dianggarkan. Untuk kepentingan pengumpulan informasi akuntansi pertanggungjawaban, setiap pusat pertanggungjawaban yang terdapat dalam struktur organisasi diberi kode, yang disebut kode organisasi. Dari sistem ini, mampu menunjukkan pusat pertanggungjawaban dimana biaya itu dikeluarkan dan dipertanggungjawabkan.

Sistem pemberian kode rekening yang diterapkan perusahaan selama ini belum memenuhi yang disyaratkan sistem pengkodean menurut akuntansi pertanggungjawaban, karena hanya mengkaitkan dengan detail atau elemen biaya. Namun perusahaan belum menyusun kode untuk pusat-pusat pertanggungjawaban yang ada. Selain itu sistem kode yang digunakan belum menunjukkan secara jelas adanya kode rekening pembantu untuk mengetahui terkendali tidaknya suatu

biaya. Dengan kondisi ini pimpinan belum dapat memperoleh informasi yang dapat digunakan sebagai dasar penilaian prestasi. Oleh karena itu, dari segi permasalahan yang ada dalam kode rekening diperlukan sedikit penyesuaian untuk menyempurnakan kode rekening yang ada. Penulis memandang diperlukannya perluasan format kode rekening, yang diperlukan untuk tujuan pengendalian biaya, juga bermanfaat dalam membantu pengolahan data guna menyusun laporan pertanggungjawaban dari masing-masing pusat biaya. Dalam kode rekening telah disesuaikan perlu dicantumkan kode yang menunjukkan terkendali tidaknya suatu biaya pada formulir yang digunakan untuk mencatat terjadinya biaya. Berikut contoh usulan dalam pengkodean rekening biaya PG.

Pesantren Baru :



4.2.3.2. Klasifikasi Biaya

Pengklasifikasian biaya pada PG. Pesantren Baru cenderung ditujukan untuk aliran biaya produk, hal ini terlihat dari format anggaran yang disusun berdasarkan kelompok fase-fase atau aktivitas yang dilakukan, maupun dari

laporan pelaksanaan biaya yang disajikan. Sedangkan aliran informasi akuntansi pertanggungjawaban yang mengklasifikasikan biaya atas biaya terkendali dan tidak terkendali, tidak dinyatakan secara tegas dan jelas. Pemisahan biaya seperti ini tidak terlihat secara eksplisit dalam setiap penyusunan anggaran maupun pelaporan. Perusahaan juga telah mengklasifikasikan semua item biaya berdasarkan perilaku biaya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan, menjadi biaya tetap dan biaya variabel. Dari cara pengklasifikasian biaya yang dilaksanakan, PG. Pesantren Baru belum melakukan pemisahan biaya terkendali dari semua unsur biaya sehingga tidak dapat dilakukan pengkaitan terjadinya biaya tertentu dengan tanggungjawab seseorang.

Dalam pengukuran kinerja pusat biaya, biaya variabel maupun biaya tetap yang diperhitungkan sebagai ukuran kinerja harus berupa biaya terkendali oleh manajer pusat biaya tersebut. Sehingga sistem akuntansi pertanggungjawaban menghendaki adanya pemisahan tersebut, sebab dalam laporan pertanggungjawaban hanya biaya-biaya yang dapat dikendalikan saja yang dapat dilaporkan, dan yang menjadi dasar penilaian prestasi. Sedangkan biaya lainnya hanya merupakan informasi saja.

Agar dapat melaksanakan pengendalian biaya dengan baik terhadap kegiatan pusat pertanggungjawaban, dan dapat memotivasi orang-orang dalam melaksanakan kegiatan dan dapat menilai prestasi manajer dengan efektif maka biaya harus dihubungkan dengan pertanggungjawaban. Jadi harus ada pemisahan biaya terkendali dan tidak terkendali. Berikut tabel pengklasifikasian biaya terkendali dan tidak terkendali pada PG. Pesantren Baru :

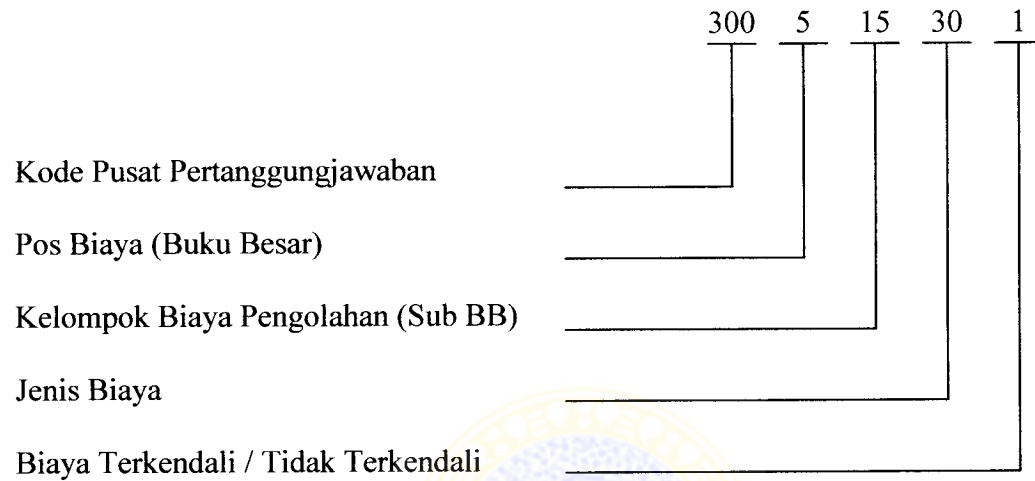
Tabel 4.2
Daftar klasifikasi biaya terkendali dan tidak terkendali
PG. Pesantren Baru Kediri

NMR PERK.	NAMA PERKIRAAN	BIAYA TERKENDALI	BIAYA TIDAK TERKENDALI
510	<u>Pimpinan dan tata usaha</u>		
510.30	Tunjangan kesejahteraan		V
510.40	Tunj. sosial karyawan		V
510.50	Pengeluaran khusus	V	
510.60	Tunjangan pelaksanaan tugas		V
510.70	Biaya kantor	V	
510.80	Biaya asuransi		V
510.90	Lain-lain	V	
511	<u>Pembibitan</u>		
511.40	Kebun bibit pokok-utama	V	
511.50	Kebun bibit utama	V	
511.60	Kebun bibit nenek	V	
511.70	Kebun bibit induk	V	
511.80	Kebun bibit datar	V	
511.98	Penjualan bibit pucuk	V	
512	<u>Tebu giling</u>		
512.30	Imbalan penggunaan lahan	V	
512.40	Penggarapan tanah	V	
512.50	Biaya diluar kebun	V	
512.60	Pupuk dan bahan	V	
512.70	Penjagaan tebu	V	
512.80	Tebu rakyat	V	
512.90	Lain-lain	V	
512.93	Biaya penelitian	V	
512.98	Sel. biaya/pener. bibit pucuk	V	

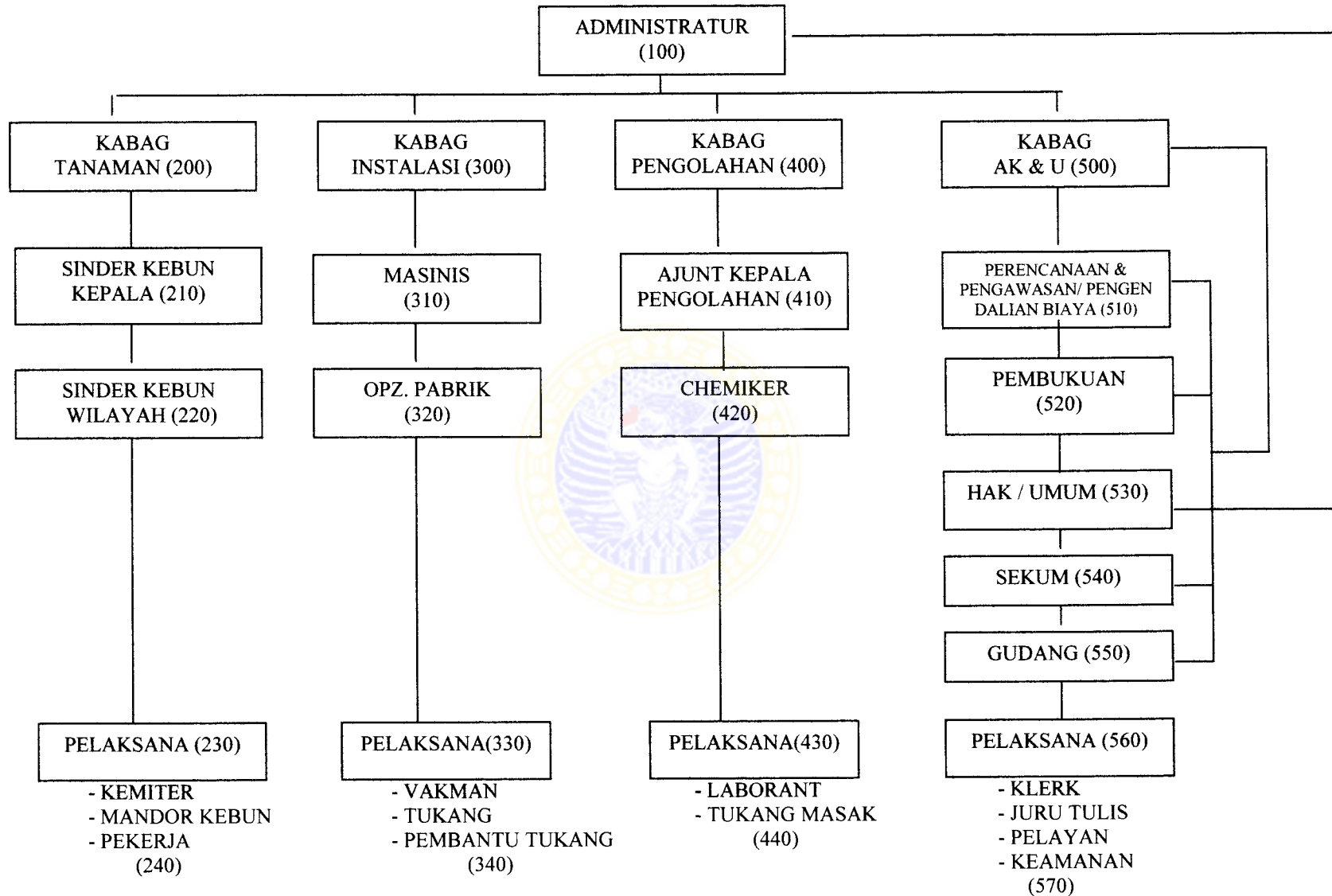
513	<u>Tebang dan angkut tebu</u>		
513.30	Tebang dan muat TS	V	
513.40	Tebang dan muat TR	V	
513.50	Biaya alat pngktan sndr	V	
513.60	Pemel. alat angkut&jln/jembtn		V
513.70	Biaya angkutan TS	V	
513.80	Biaya angkutan TR	V	
513.90	Lain-lain	V	
513.98	Penerimaan/selsh. biaya bimatr	V	
514	<u>Pabrik</u>		
514.30	Retribusi air	V	
514.40	Bahan bakar luar masa giling	V	
514.50	Bahan bakar dlm masa giling	V	
514.60	Instalasi limbah	V	
514.70	Pemel. mesin & instalasi	V	
514.80	Pemel. gedung & penataran	V	
514.90	Lain-lain	V	
515	<u>Pengolahan</u>		
515.30	Pengemasan gula	V	
515.40	Menimbun & angkutan gula	V	
515.50	Bahan pembantu pengol. tebu	V	
515.60	Bahan & alat pemeriksa	V	
515.70	Pemel. jembatan timbang	V	
515.90	Lain-lain	V	
515.98	Menerimaan/selsh. bi. PGPTR	V	
519	<u>Biaya diluar perusahaan</u>		
519.20	Sumbangan		V
519.30	Biaya hansip/wanra	V	
519.40	Biaya keamanan	V	
519.50	Tenaga klbihan/uang tunggu	V	
519.60	Jaminan sosial pensiun		V
519.90	Lain-lain	V	

Sumber : Data Internal Perusahaan

Untuk kode biaya berdasarkan terkendali atau tidaknya biaya oleh manajer pusat pertanggungjawaban ditunjukkan dengan angka 1 (satu) untuk biaya terkendali dan angka (2) untuk biaya tidak terkendali. Sebagai contoh adalah kode rekening biaya pengolahan untuk biaya pengemasan gula yang merupakan biaya terkendali :

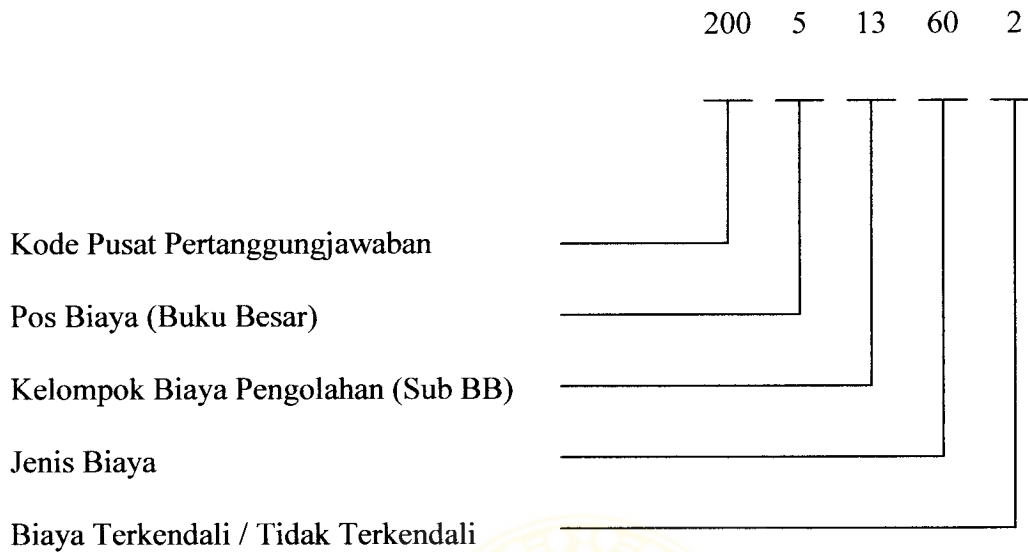


Gambar 4.4
 USULAN STRUKTUR ORGANISASI DAN KODE REKENING BIAYA
 PT. PERKEBUNAN NUSANTARA X (PERSERO)
 PABRIK GULA PESANTREN BARU



Sumber : Data Internal Perusahaan Yang Diolah

Contoh yang lain yaitu kode rekening biaya terbang dan angkut tebu untuk pemeliharaan jalan dan jembatan yang merupakan biaya tidak terkendali :



4.2.4. Laporan Pertanggungjawaban

4.2.4.1. Sistem Pelaporan Biaya

Untuk memantau pelaksanaan anggaran masing-masing pusat biaya, masing-masing pelaksana berkewajiban untuk membuat laporan pertanggungjawaban kepada atasan. Laporan ini dihasilkan untuk memenuhi kebutuhan-kebutuhan tiap-tiap manajer berbagai jenjang organisasi. Selanjutnya berdasarkan laporan pertanggungjawaban tiap-tiap tingkatan manajer (unit kerja) yang ada dibawahnya, manajemen atasan akan mempertanggungjawabkan atas pelaksanaan manajemennya kepada manajer yang lebih tinggi, sehingga setiap tingkat manajemen akan menilai prestasi pelaksanaan manajemen bawahannya sesuai wewenang dan tanggung jawab yang diberikan kepada bawahannya.

Dalam lingkup PG. Pesantren Baru selama ini laporan pertanggungjawaban belum dibuat oleh masing-masing bagian yaitu oleh kepala bagian sebagai pertanggungjawaban atas anggaran yang dibuatnya. Bentuk laporan perbandingan antara anggaran dan realisasi biaya produksi setiap akhir bulan disusun oleh seksi anggaran. Bentuk laporan ini belum menunjukkan pertanggungjawaban secara hierarki, karena sistem pelaporan yang dilakukan perusahaan merupakan sistem pelaporan pusat yang belum mengikuti jenjang organisasi. Seluruh data dikumpulkan di bagian akuntansi dan diolah menjadi laporan pertanggungjawaban pihak Administratur kepada pihak Direksi dan RUPS. Sedangkan masing-masing pusat biaya dalam PG. Pesantren Baru belum membuat laporan pertanggungjawaban atas pelaksanaan operasi yang menjadi tanggung jawabnya.

Dalam akuntansi pertanggungjawaban sistem laporan disesuaikan dengan hierarki organisasi karena itu biaya yang terjadi dikumpulkan, dicatat dan dilaporkan pada masing-masing pusat pertanggungjawaban kepada tingkat yang lebih atas. Laporan pertanggungjawaban PG. Pesantren Baru tidak sesuai dengan format laporan pertanggungjawaban yang semestinya. Sebab laporan tersebut hanya memuat perbandingan antara anggaran dengan realisasi tanpa memperhatikan biaya – biaya yang menjadi tanggung jawabnya. Laporan semacam itu tidak dapat dikatakan sebagai laporan pertanggungjawaban . Laporan pertanggungjawaban harus memenuhi syarat pada bab 2 butir 2.4. Sesuai dengan syarat – syarat tersebut, laporan pertanggungjawaban diusulkan seperti pada tabel 4.3. setelah mempertimbangkan biaya-biaya yang terkendali dan tidak terkendali

bagi perusahaan. Untuk mendapatkan informasi yang cermat dan sesuai dengan kebutuhan perusahaan, proses penyusunan laporan pertanggungjawaban tersebut dilakukan sebagai berikut :

1. Berdasarkan bukti-bukti dasar atau bukti pengeluaran biaya dilakukan pencatatan pada kartu biaya yang telah digolongkan menurut jenis biayanya.
2. Setiap awal bulan dibuat rekapitulasi biaya atas dasar total biaya bulan lalu yang tercatat pada kartu biaya. Biaya-biaya tersebut dikelompokkan menurut pusat-pusat biaya yang mengeluarkannya.
3. Berdasarkan rekapitulasi biaya, dibuat laporan pertanggungjawaban biaya. Dalam laporan tersebut akan disajikan secara terpisah antara biaya-biaya yang dapat dikendalikan dan biaya-biaya yang tidak dapat dikendalikan oleh suatu pusat biaya. Penyusunan laporan pertanggungjawaban disesuaikan dengan tingkat manajemen yang akan menerima. Semakin ke atas, laporan yang disajikan semakin ringkas.

Laporan pertanggungjawaban yang dihasilkan menurut sistem akuntansi pertanggungjawaban seperti di atas dapat digunakan untuk menilai pusat-pusat biaya-biaya yang bersangkutan, karena masing-masing pusat pertanggungjawaban membuat laporan atas pelaksanaan kegiatan yang terjadi pada bagiannya. Berikut usulan format laporan pertanggungjawaban biaya produksi :

Tabel 4.3

**USULAN FORMAT
LAPORAN PERTANGGUNGJAWABAN BIAYA TERKENDALI
PG PESANTREN BARU
TAHUN 2004**

NMR PERK.	NAMA PERKIRAAN	ANGGARAN	REALISASI	PROSEN TASE	KET
510	<u>Pimpinan dan tata usaha</u>				
00.510.50.1	Pengeluaran khusus	11.432.000	7.720.000	68%	
00.510.70.1	Biaya kantor	234.629.000	257.975.536	110%	
00.510.90.1	Lain-lain	2.196.000	336.100	15%	
	Jumlah	248.257.000	266.031.636	107%	
511	<u>Pembibitan</u>				
00.511.40.1	Kebun bibit pokok-utama	-	156.500	-	
00.511.50.1	Kebun bibit utama	-	2.938.951	-	
00.511.60.1	Kebun bibit nenek	13.256.000	20.352.943	154%	
00.511.70.1	Kebun bibit induk	75.601.000	69.756.352	92%	
00.511.80.1	Kebun bibit datar	232.795.000	217.762.923	94%	
00.511.98.1	Penjualan bibit pucuk	(40.291.000)	(10.027.750)	25%	
	Jumlah	281.361.000	300.939.919	106%	
512	<u>Tebu giling</u>				
00.512.30.1	Imbalan penggunaan lahan	1.782.795.000	1.762.500.215	99%	
00.512.40.1	Penggarapan tanah	1.855.120.000	2.088.152.627	113%	
00.512.50.1	Biaya diluar kebun	269.496.000	334.614.953	124%	
00.512.60.1	Pupuk dan bahan	785.398.000	532.007.710	68%	
00.512.70.1	Penjagaan tebu	46.824.000	21.536.510	46%	
00.512.80.1	Tebu rakyat	1.557.639.000	1.932.528.294	124%	
00.512.90.1	Lain-lain	235.100.000	58.410.652	25%	
00.512.91.1	Pembeb. pimp dan tata usaha	585.188.000	677.497.629	116%	
00.512.93.1	Biaya penelitian	56.553.000	73.429.937	130%	
00.512.98.1	Sel. biaya/pener. bibit pucuk	38.100.000	2.271.950	6%	

	Jumlah	7.812.567.000	7.482.950.477	103%	
513	<u>Tebang dan angkut tebu</u>				
00.513.30.1	Tebang dan muat TS	699.253.000	1.021.532.282	146%	
00.513.40.1	Tebang dan muat TR	107.381.000	661.925.310	616%	
00.513.50.1	Biaya alat pngktan sndr	579.234.000	507.010.251	88%	
00.513.70.1	Biaya angkutan TS	285.410.000	265.989.125	93%	
00.513.80.1	Biaya angkutan TR	536.964.000	371.621.370	69%	
00.513.90.1	Lain-lain	104.584.000	103.762.857	99%	
00.513.98.1	Penerimaan/selsh. biaya bimatr	(692.834.000)	(329.805.350)	48%	
	Jumlah	1.619.992.000	2.602.035.845	160%	
514	<u>Pabrik</u>				
00.514.30.1	Retribusi air	338.256.000	180.970.222	54%	
00.514.40.1	Bahan bakar luar masa giling	90.414.000	94.536.162	105%	
00.514.50.1	Bahan bakar dlm masa giling	562.835.000	1.671.727.603	297%	
00.514.60.1	Instalasi limbah	147.224.000	97.505.615	66%	
00.514.70.1	Pemel. mesin & instalasi	1.945.012.000	2.291.836.581	1185	
00.514.80.1	Pemel. gedung & penataran	229.260.000	195.981.982	85%	
00.514.90.1	Lain-lain	135.316.000	111.731.009	83%	
	Jumlah	3.448.317.000	4.644.289.174	134%	
515	<u>Pengolahan</u>				
00.515.30.1	Pengemasan gula	1.529.675.000	910.485.018	60%	
00.515.40.1	Menimbun & angkutan gula	84.441.000	56.869.109	67%	
00.515.50.1	Bahan pembantu pengol. tebu	744.739.000	465.821.730	63%	
00.515.60.1	Bahan & alat pemeriksa	156.486.000	40.153.077	25%	
00.515.70.1	Pemel. jembatan timbang	12.157.000	13.655.846	112%	
00.515.90.1	Lain-lain	101.774.000	27.912.231	27%	
00.515.98.1	Menerimaan/selsh. bi. PGPTR	(809.106.000)	(771.879.616)	95%	
	Jumlah	1.820.166.000	7.430.017.395	4%	

519	<u>Biaya diluar perusahaan</u>				
00.519.30.1	Biaya hansip/wanra	27.213.000	9.175.000	34%	
00.519.40.1	Biaya keamanan	1.225.000	1.071.500	87%	
00.519.50.1	Tenaga klbihan/uang tunggu	16.000.000	-	224%	
00.519.90.1	Lain-lain	-	99.719	-	
	Jumlah	44.438.000	10.346.219	232%	
	Jumlah biaya produksi tahun ini	14.674.744.000	16.049.610.670	109%	

nber : Data Internal Perusahaan Yang Diolah



4.2.4.2. Pengendalian Biaya

Dalam menjalankan suatu usaha, pengendalian sangatlah dibutuhkan karena dengan pengendalian perusahaan akan dapat bekerja secara efektif dan efisien. Agar pengendalian dapat terlaksana maka dibutuhkan suatu sistem, yaitu sistem akuntansi pertanggungjawaban yang merupakan suatu pendekatan antara sistem pelaporan, sistem pertanggungjawaban, dan sistem pengendalian yang dilakukan diseluruh unit atau bagian dalam organisasi dengan tujuan agar dapat ditunjuk orang atau kelompok yang bertanggungjawab terhadap penyimpangan dari biaya dan penghasilan yang dianggarkan.

Peranan akuntansi pertanggungjawaban disini adalah merupakan alat untuk membantu manajemen agar pengendalian yang dilakukan efektif. Akuntansi pertanggungjawaban memberikan umpan balik bagi manajemen berupa informasi mengenai prestasi manajer masing-masing departemen. Hal ini dapat dilihat pada tiap-tiap tahap dalam proses pengendalian.

a. Perencanaan

Pada tahap perencanaan ini, akuntansi pertanggungjawaban mengarah pada penyusunan anggaran untuk masing-masing pusat pertanggungjawaban. Setiap pusat pertanggungjawaban bekerja sesuai dengan anggaran yang telah ditetapkan.

Pada PG. Pesantren Baru, perencanaan dalam bentuk anggaran sudah dilaksanakan. Anggaran yang disusun tersebut diharapkan akan menjadi pedoman pelaksanaan operasional serta pengendaliannya.

Sebaiknya dalam penyusunan anggaran mengikutsertakan tingkatan manajer paling bawah dengan tujuan untuk meningkatkan motivasi karyawan dalam pelaksanaan anggaran yang ditetapkan dan dapat menciptakan kreativitas / peran serta dan komitmen mereka dalam mencapai target yang telah ditetapkan. Disamping itu pula agar anggaran dapat dijadikan sebagai tujuan pengendalian biaya maka tiap-tiap manajer sebaiknya mengajukan rancangan anggaran biaya yang berada di bawah tanggungjawabnya.

b. Pelaksanaan

Pada tahap pelaksanaan ini, akuntansi pertanggungjawaban menuntut pusat-pusat pertanggungjawaban untuk bekerja sesuai dengan rencana dan tujuan yang telah ditetapkan. Dan dalam pelaksanaan tugasnya, pusat-pusat pertanggungjawaban dibatasi dengan program dan anggaran.

Pada PG. Pesantren Baru, anggaran dijadikan sebagai pedoman dalam pelaksanaan operasionalnya dengan tujuan agar pengendalian biaya dapat terwujud dengan baik. Tetapi dalam pelaksanaan operasionalnya masih ada beberapa kelemahan sehingga anggaran yang ada pada PG. Pesantren Baru kurang bisa dikatakan sebagai alat pengendali karena masih ada beberapa item yang dalam pelaksanaannya / realisasinya masih melebihi daripada anggaran yang sudah ditentukan, sehingga terjadi penyimpangan. Bila terjadi penyimpangan seperti yang terjadi pada PG. Pesantren Baru tersebut maka harus dilakukan analisa yang mendalam mengenai penyebab terjadinya penyimpangan dan siapa yang bertanggungjawab terhadap penyimpangan tersebut. Untuk mengetahui terjadinya penyimpangan maka biaya-biaya yang ada harus dibedakan atas biaya

yang dapat dikendalikan oleh tiap-tiap pusat pertanggungjawaban. Setelah melakukan pemisahan biaya, dalam kode rekening juga harus diberi kode tersendiri untuk biaya terkendali dan biaya tidak terkendali.

Kelemahan yang kedua yaitu tiap-tiap pusat pertanggungjawaban belum membuat laporan pertanggungjawaban, sehingga yang terjadi pada PG. Pesantren Baru ini adalah laporan pertanggungjawaban yang terpusat, yaitu biaya-biaya atau transaksi-transaksi yang dilakukan dikumpulkan dan dicatat pada departemen akuntansi dan keuangan, kemudian departemen ini membuat laporan-laporan berdasarkan data-data yang diperolehnya. Proses penyusunan laporan biaya yang secara terpusat tersebut sering menyebabkan terjadinya keterlambatan dalam menghasilkan laporan. Dengan demikian pelaporan pertanggungjawaban pada PG. Pesantren Baru ini masih belum dapat dikatakan sebagai alat pengendalian yang efektif dan efisien karena tidak adanya kontrol hubungan antara pihak yang terkait.

c. Evaluasi

Pada tahap ini menyangkut analisa, tindakan koreksi serta tindakan lanjutan. Akuntansi pertanggungjawaban menyediakan informasi kepada manajemen berupa laporan kinerja. Laporan ini digunakan untuk menganalisa dan mengevaluasi serta menilai hasil kerja masing-masing pusat pertanggungjawaban, selain itu juga untuk mengetahui penyebab terjadinya penyimpangan-penyimpangan biaya dan siapa yang harus bertanggung jawab terhadap terjadinya penyimpangan-penyimpangan tersebut.

Untuk mengadakan analisa / evaluasi atas penyimpangan yang terjadi berdasar pusat-pusat pertanggungjawaban diperlukan penyajian laporan yang sudah memisahkan antara biaya yang dapat dikendalikan dan biaya yang tidak dapat dikendalikan. Sedangkan pada PG. Pesantren Baru ini, biaya-biaya belum dipisahkan antara biaya yang dapat dikendalikan dan biaya yang tidak dapat dikendalikan, sehingga belum dapat diketahui siapa yang harus bertanggung jawab terhadap penyimpangan yang terjadi. Setelah mengetahui penyebab terjadinya penyimpangan dan siapa yang bertanggung jawab, tindakan yang dilakukan adalah mengambil tindakan. Tindakan yang diambil tersebut bisa berupa tindakan teguran atau sanksi-sanksi lainnya. Tujuan diadakannya pengambilan tindakan ialah untuk meminimalkan terjadinya penyimpangan-penyimpangan, disamping itu pula untuk mengukur prestasi kerja manajer.

Laporan pertanggungjawaban biaya yang merupakan output akuntansi pertanggungjawaban terdapat informasi yang akan memberikan manfaat bagi pihak manajemen. Agar informasi tersebut dapat digunakan sebagai alat penilaian kinerja, perusahaan harus sudah menerapkan elemen-elemen akuntansi pertanggungjawaban sesuai dengan konsep.

Secara struktural sistem desentralisasi yang digunakan oleh perusahaan merupakan dasar yang baik untuk mengembangkan akuntansi pertanggungjawaban. Sistem akuntansi biaya juga cukup memadai, hanya saja susunan kode rekening biaya yang digunakan oleh perusahaan belum menunjukkan kode organisasi dan terkendali tidaknya biaya, sesuai dengan

akuntansi pertanggungjawaban. Anggaran belum dibuat bagi masing-masing tingkatan manajemen sehingga anggaran lebih berfungsi sebagai alat perencanaan.

4.2.4.3. Penilaian Prestasi

Penilaian pelaksanaan pekerjaan atau penilaian kinerja adalah suatu sistem yang digunakan untuk menilai dan mengetahui sejauh mana seorang karyawan telah melaksanakan pekerjaannya sesuai dengan tanggungjawab yang diberikan kepadanya. Penilaian kinerja dimaksudkan untuk menilai hasil yang telah dicapai seorang karyawan atau suatu bagian dalam perusahaan apabila dihubungkan dengan perencanaan yang telah ditetapkan.

Dengan dibentuknya stuktur organisasi dan *job description* pada PG. Pesantren Baru, maka dapat diketahui dengan jelas batasan tanggung jawab dan wewenang masing-masing bagian dalam perusahaan dan hal ini akan mempermudah dalam menerapkan penilaian kinerja pusat pertanggungjawaban. Penilaian kinerja pusat pertanggungjawaban biaya dapat berupa evaluasi terhadap biaya-biaya terkendali yang telah dikeluarkan dengan anggaran biaya yang telah distujui dan disepakati bersama.

Berdasarkan laporan pertanggungjawaban biaya pada tabel 4.3 menunjukkan bahwa untuk nama perkiraan pembibitan terjadi selisih menguntungkan yaitu dari Rp.281.361.000 menjadi Rp300.939.919. Pada Pengolahan juga mengalami penghematan biaya dari yang dianggarkan sebesar Rp. 1.820.166.000 realisasinya Rp. 743.017.395. Sedangkan untuk nama perkiraan Tebu Giling, Tebang dan Angkut Tebu, Pabrik, dan Biaya Diluar

Perusahaan mengalami selisih tidak menguntungkan atau biaya yang dianggarkan lebih kecil dari realisasinya.

Setelah dilakukan evaluasi berdasarkan laporan pertanggungjawaban biaya, maka dapat diketahui secara keseluruhan bahwa para pelaksana proses produksi belum mampu melakukan efisiensi terhadap biaya-biaya yang dapat dikendalikan sehingga terjadi pemborosan biaya, dari yang semula dianggarkan Rp14.674.744.000 realisasinya menjadi Rp. 16.049.610.670. Dengan demikian dapat diketahui bahwa para pelaksana proses produksi belum memiliki kinerja yang baik sebagai manajer pusat pertanggungjawaban biaya karena belum mampu mengendalikan dan melaksanakan penghematan biaya. Dari hasil evaluasi ini selanjutnya oleh manajemen perusahaan dapat digunakan sebagai dasar untuk memberikan penghargaan atau *reward* kepada manajer pusat pertanggungjawaban yang memiliki prestasi kerja yang baik sehingga akan dapat memotivasi mereka untuk selalu meningkatkan kinerjanya, dan hal ini akan sangat mendukung tercapainya tujuan perusahaan.

Dengan demikian akuntansi pertanggungjawaban sudah dilaksanakan oleh PG. Pesantren Baru, namun masih ada beberapa hal / syarat yang belum dilaksanakan sehingga akuntansi pertanggungjawaban pada PG. Pesantren Baru belum dapat digunakan sebagai alat pengendalian biaya serta penilaian prestasi kerja secara efektif. Oleh karena itu masih perlu adanya penyempurnaan lebih lanjut.

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis pada bab sebelumnya, maka dapat disimpulkan bahwa PG. Pesantren Baru pada intinya sudah mencoba untuk menerapkan akuntansi pertanggungjawaban dengan baik. Hal ini tampak dari persyaratan sistem akuntansi pertanggungjawaban yang sebagian sudah diterapkan dengan baik, tetapi ada juga syarat lain yang belum diterapkan dengan baik, sehingga perlu disempurnakan lebih lanjut, seperti tersebut dibawah ini :

1. Struktur Organisasi

Struktur organisasi PG. Pesantren Baru sudah sesuai dengan yang disyaratkan, yaitu desentralisasi. Dalam fungsinya sebagai unit produksi yang dipimpin oleh seorang Administratur, Pabrik Gula dipandang sebagai pusat biaya dan Administratur telah diberi wewenang dan tanggung jawab atas total biaya produksi dan telah diciptakan pendelegasian tugas dan wewenang yang tegas dalam unit organisasinya.

2. Anggaran Biaya

Untuk melakukan penelitian prestasi digunakan anggaran biaya sebagai dasar penelitian. Anggaran harus disusun oleh tiap unit kerja agar dapat dilakukan penelitian prestasi kerja para pelaksana operasional. Organisasi anggaran perusahaan sudah berjalan baik, hanya perlu ditingkatkan partisipasi dari para kepala seksi sebagai manajer operasional terendah.

3. Klasifikasi rekening

Dalam proses ini PG. Pesantren Baru belum sepenuhnya menerapkan kode rekening akuntansi pertanggungjawaban., karena belum membuat kode pusat pertanggungjawaabn yang ada. Dengan sistem kode yang ada saat ini akan sulit untuk menentukan pusat pertanggungjawaban dimana biaya tersebut dipertanggungjawabkan.

4. Klasifikasi Biaya

Pada PG. Pesantren Baru, klasifikasi biaya belum diklasifikasikan secara jelas berdasarkan terkendali tidaknya suatu biaya oleh pusat pertanggungjawaban yang ada. Hal ini menyebabkan pengendalian biaya kurang efektif karena masing-masing bagian tidak merasa terkait langsung atau bertanggung jawab atas suatu biaya.

5. Sistem Pelaporan Akuntansi Pertanggungjawaban

Laporan yang dihasilkan dari sistem pengumpulan dan pencatatan yang ada belum sesuai dengan konsep akuntansi pertanggungjawaban, karena tidak dilakukan untuk tiap tingkatan manajemen, tetapi dilakukan secara terpusat. Hal ini menyebabkan kurangnya kecepatan dan ketepatan penyampaian informasi dan umpan balik yang diharapkan.

6. Pengendalian dan Penilaian Prestasi

Departemen produksi sudah melakukan pengendalian dengan baik, yaitu dengan melakukan tahap perencanaan, tahap pelaksanaan dan tahap evaluasi atas penyimpangan-penyimpangan yang terjadi. Namun terdapat kelemahan yang menyebabkan ketidakefektifannya fungsi pengendalian perusahaan, yaitu belum

dilibatkannya para kepala bagian terendah dalam proses perencanaan anggaran. Selain itu belum memisahkan antara biaya terkendali dengan biaya tidak terkendali pada penyajian biaya dalam penyusunan anggaran. Sehingga hal ini juga menyebabkan proses penilaian kinerja belum dilakukan dengan sempurna.

5.2. SARAN

Agar dapat diterapkan akuntansi pertanggungjawaban sebagaimana yang seharusnya, dengan harapan dapat menunjang efektifitas pengendalian biaya dan pengukuran prestasi manajemen, maka penulis mengajukan saran-saran tentang hal-hal yang memerlukan perlakuan dan tindakan perbaikan sebagai berikut :

- a. Perlunya perluasan dalam kode rekening biaya sehingga dari kode rekening tersebut dapat memudahkan bagian akuntansi untuk menyusun laporan pertanggungjawaban dari masing-masing pusat biaya dan memudahkan dalam mengklasifikasikan biaya berdasarkan terkendali tidaknya suatu biaya oleh suatu pusat pertanggungjawaban.
- b. Dalam menyusun anggaran biaya sebaiknya dari anggaran biaya per unit kerja yang terendah (tingkat seksi), sesuai dengan data dan wewenang yang diperoleh dari masing-masing unit kerja, selanjutnya dikonsolidasikan per bagian sehingga tercapai komitmen dari para pelaksana yang akan meningkatkan pengendalian biaya.
- c. Agar laporan pertanggungjawaban dapat digunakan dalam proses penilaian kinerja manajer produksi, maka dalam laporan tersebut selain menunjukkan anggaran biaya dan realisasinya serta selisih yang terjadi, juga harus

menunjukkan keterangan / analisa yang menjelaskan terjadinya selisih tersebut, karena hal ini akan dapat memberikan informasi bagi manajemen yang dapat digunakan sebagai dasar untuk penilaian kinerja dan pengendalian biaya yang akan datang.

- d. Setiap jenjang manajemen membuat dan menerima laporan realisasi biaya pusat pertanggungjawaban sesuai dengan wewenang dan tanggung jawabnya. Dari sini diupayakan penilaian prestasi untuk semua jenjang manajer atas pelaksanaan anggaran mereka dan diadakan sistem penghargaan dan hukuman yang dirancang untuk memacu para manajer dalam mengelola biaya.



DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, Robert N., J. Dearden and N. M. Bedford. 1992. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Edisi Kelima. Terjemahan. Jakarta : Penerbit Erlangga
- Atkinson, Antony A., Rajiv D Banker, Robert S. Kaplan, S Mark Young, 1997. *Management Accounting*, Second Edition. New Jersey. Prentice Hall-International Inc.
- Garrison, Ray H. and Eric W. Noreen. 2003. *Managerial Accounting*. Tenth edition. New York : McGraw-Hill Companies
- Handoko T. Hani. 2003. *Manajemen*. Edisi Kedua. Yogyakarta : BPFE
- Hansen, Don R., dan Maryanne M. Mowen. 2003. *Management Accounting*. Sixth Edition. Penerbit South Western
- Hariadi, Bambang. 2002. *Akuntansi Manajemen : Suatu Pengantar*. Edisi Ketiga. Yogyakarta : BPFE
- Hornigren, Charles T. 1993. *Pengantar Manajemen*. Terjemahan, Jakarta : Penerbit Erlangga
- , George Foster, and Srikant M. Datar. 1994. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. Eight Edition. New Jersey: Prentice-Hall
- , Gary L., Sundem, and William O. Stratton. 2002. *Introduction to Management Accounting*. Tenth Edition. New Jersey : Prentice Hall International
- Morse, Wayne J. James R. Davis and A.L. Hartgaves. 1991. *Management Accounting*. Third Edition. United States of America : Addison Wesley Publishing Company
- Mulyadi. 1990. *Akuntansi Biaya : Penentuan Harga Pokok dan Pengendalian Biaya*. Yogyakarta. : BPFE
- , 2001. *Akuntansi Manajemen: Konsep, Manfaat, dan Rekayasa*. Edisi Ketiga. Yogyakarta : STIE YKPN
- Simamora, Henry. 1999. *Akuntansi Manajemen*. Edisi Pertama. Jakarta : Penerbit Salemba Empat

- Supriyono. 1999. *Akuntansi Biaya: Pengumpulan Biaya dan Penentuan Harga Pokok*. Buku Satu. Edisi Kedua. Yogyakarta : BPF
- , R.A. 2001. *Akuntansi Manajemen : Konsep Dasar dan Proses Perencanaan*. Yogyakarta : YKPN
- Usry, Milton F., and L.H. Hammer. 1997. *Akuntansi Biaya : Perencanaan dan Pengendalian*. Edisi Kesepuluh. Jakarta : Penerbit Erlangga
- , 1994. *Cost Accounting*. Eleventh Edition. Ohio : South Western College Publising
- Welsch, Glenn A., Ronald W. Hilton dan Paul N. Gordon. 2000. *Anggaran, Perencanaan dan Pengendalian Laba*. Terjemahan. Jakarta : Penerbit Salemba Empat
- Yin, Robert K. 2003. *Studi Kasus (Desain dan Metode)*. Edisi Revisi. Terjemahan. Jakarta : PT. Raja Grafindo Perkasa

