

PENERAPAN AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN SEBAGAI ALAT PENGENDALIAN DAN PENILAIAN KINERJA MANAJER PRODUKSI (STUDI KASUS PADA PABRIK PUTRI PANDA)

Niluh Putu Adnyani

Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Surabaya
Kampus Ketintang, Surabaya 60231

Email: niluhputuadn@yahoo.co.id

Abstract: *This researchs aimed to know how the controlling and assessing performance of Putri Panda factory production manager using responsibility accounting system. Method used in this research is case study with descriptive qualitative analysis. Data source is primary which is interview with involved informant, and secondary as a compliment. Result of this research showed that Putri Panda factory has well implemented responsibility accounting system. That means it has an organization structure with good dividing between right and responsibility. Budgeting involves active participation from all entire production department. There is a cost classification, related to separation between controlled and uncontrolled cost. But there is no account numbering based on management levels. The cost reporting is good. Variance analysis result showed good performance of production manager. However there are some results that “unfavorable” in some variance. That unfavorable variance become production department responsibility.*

Keywords: *responsibility accounting, production manager controlling, production manager assessment.*

PENDAHULUAN

Manajemen sebuah perusahaan harus lebih peka dan responsif terhadap pengendalian serta pengelolaan sumber daya guna tercapainya tujuan bersama. Untuk mewujudkan tujuan tersebut, perusahaan memerlukan sistem pengendalian yang berorientasi ke masa depan, baik untuk tujuan yang akan diwujudkan maupun perilaku yang diharapkan. Fungsi pengendalian sebagai penentu keberhasilan perusahaan dapat diwujudkan melalui tujuan yang ditetapkan pada tahap perencanaan. Hal tersebut berarti bahwa sebuah sistem pengendalian bertujuan untuk memeriksa efektifitas perencanaan dan mengevaluasi

penyimpangan yang terjadi antara perencanaan dan realisasinya dalam perusahaan.

Dalam sebuah manajemen perusahaan, fokus pengendalian diatur menurut pusat-pusat pertanggungjawaban. Setiap pusat pertanggungjawaban mempunyai pengendalian terhadap ketepatan strategi untuk mengukur dan mengevaluasi kinerja dari manajer. Hasil pengevaluasian tersebut digunakan untuk menentukan target sebagai ketentuan dalam sebuah penilaian kinerja.

“Penilaian kinerja terdiri dari tiga tahap, yaitu perbandingan kinerja yang sesungguhnya dengan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya, penentuan penyebab terjadinya penyimpangan kinerja sesungguhnya dari yang telah ditetapkan standar, dan pencapaian perilaku yang diinginkan dan tindakan yang ditempuh untuk mencegah perilaku yang tidak diinginkan (Mondy, 2008 dalam Sugiharto, 2012).”

Perencanaan, pengendalian, dan penilaian kinerja merupakan tahapan manajemen yang menggunakan informasi akuntansi untuk membantu mengidentifikasi dan menyelesaikan masalah, serta proses pengambilan keputusan. Jika informasi tersebut dihubungkan dengan wewenang yang dimiliki oleh manajer, maka akan dihasilkan konsep informasi akuntansi pertanggungjawaban.

Dalam penelitian ini, yang digunakan sebagai obyek penelitian adalah Pabrik Putri Panda yang bergerak di bidang produksi dan distribusi olahan makanan ringan kacang atom shanghai dalam kemasan. Pabrik Putri Panda terletak di Desa Kromasan, Kecamatan Ngunut, Kabupaten Tulungagung memiliki pesaing yaitu Macan, Kuda Kembar, Dua Bawang, Kancil, dan Oke. Putri Panda berupaya untuk terus meningkatkan kualitas produknya dengan tetap menjaga cita rasa khas yang dimilikinya. Penawaran harga yang relatif murah dan

tersedianya produk dalam berbagai kemasan, merupakan cara yang digunakan dalam menghadapi pesaing.

Tabel 1. Daftar Jenis Produk, Kemasan dan Harga

Jenis Produk	Kemasan	Harga
KW 1	50gr	Rp 500,00
	100gr	Rp 1.000,00
	150gr	Rp 2.000,00
	300gr	Rp 4.000,00
KW 2	50gr	Rp 500,00

Sumber: Data diolah penulis

Adanya banyak pesaing mendorong Putri Panda untuk mampu menghasilkan produk yang dapat bersaing di pasaran. Seorang manajer produksi harus melakukan efisiensi terhadap penggunaan sumber modal dengan tidak mengurangi nilai, kuantitas, serta kualitas produk yang dihasilkan, guna menghasilkan harga pokok produk yang tepat. Oleh karena itu, dibutuhkan suatu proses pengendalian yang didalamnya terdapat strategi-strategi sebagai petunjuk dalam pencapaian tujuan perusahaan. Fokus pengendalian terletak pada bidang produksi sebagai kegiatan utama pabrik Putri Panda. Manajer produksi harus mengendalikan biaya produksi yang merupakan faktor utama dalam pelaksanaan kegiatan produksi perusahaan. Hal ini seperti yang diungkapkan Nasa (2012) yaitu pengendalian dalam biaya produksi meliputi pengendalian biaya bahan baku, biaya upah atau tenaga kerja dan biaya overhead pabrik. Bila pengendalian biaya produksi telah efektif, maka akan mempengaruhi harga pokok produk, sehingga produk yang dihasilkan akan mampu bersaing dengan produk lain sejenis dengan harga yang kompetitif.

Dengan adanya identifikasi pusat pertanggungjawaban, penetapan anggaran, dan penilaian prestasi kinerja manajer dalam perusahaan, telah memenuhi syarat dan karakteristik untuk penerapan akuntansi

pertanggungjawaban. Akuntansi pertanggungjawaban digunakan sebagai alat pengendalian dengan menggunakan kelima elemennya yaitu struktur organisasi, penyusunan anggaran, penyusunan kode rekening, pengklasifikasian biaya dan laporan pertanggungjawaban.

Sistem pengendalian pada pabrik Putri Panda belum berjalan secara optimal, karena hanya dikendalikan oleh pimpinan pabrik ketika terjadi penyimpangan. Oleh karena itu, diperlukan sistem pertanggungjawaban yang sesuai dengan wewenang dan tanggung jawab masing-masing manajer dalam perusahaan. Menurut Viyanti (2010) dengan akuntansi pertanggungjawaban, perusahaan menerapkan sistem pengendalian dengan mengakui berbagai pusat pertanggungjawaban pada keseluruhan perusahaan yang mencerminkan rencana dan tindakan setiap pusat pertanggungjawaban. Sehingga memungkinkan perusahaan untuk merekam seluruh aktivitas usahanya, kemudian mengetahui unit yang bertanggungjawab atas aktivitas tersebut, dan menentukan unit usaha mana yang tidak berjalan secara efisien.

Berkaitan dengan pengendalian dalam bidang produksi, diperlukan suatu perencanaan secara terperinci mengenai jumlah unit produk yang akan diproduksi selama periode mendatang. Untuk itu, diperlukan sebuah penyusunan anggaran dalam bentuk laporan pertanggungjawaban biaya produksi. Dengan adanya anggaran tersebut, penilaian kinerja manajer produksi didasarkan pada realisasi anggaran atas biaya produksi. Perbandingan penentuan biaya di awal dengan biaya yang sebenarnya terjadi dalam laporan biaya produksi, akan menghasilkan selisih biaya. Masing-masing selisih biaya dalam biaya produksi, kemudian

dianalisis oleh pihak manajemen melalui analisis varians, dengan hasil akhir apakah varians tersebut bersifat menguntungkan atau tidak menguntungkan.

Dari uraian fenomena yang terjadi, penerapan akuntansi pertanggungjawaban pada Pabrik Putri Panda berfungsi sebagai alat pengendalian dan penilaian kinerja untuk memastikan bahwa pelaksanaan kegiatan operasional perusahaan sudah sesuai dengan strategi dan kebijakan yang telah ditetapkan. Sehingga pembenahan sistem pengendalian demi meningkatkan produktivitas dengan mengelola biaya produksi seminimal mungkin dapat berjalan secara efektif dan efisien.

Penerapan akuntansi pertanggungjawaban memudahkan perusahaan untuk melakukan pengendalian terhadap penyimpangan dengan menggunakan aspek pengendalian berupa elemen-elemen akuntansi pertanggungjawaban. Penggunaan elemen-elemennya digunakan sebagai dasar untuk penilaian dalam proses pengendalian, menilai kinerja manajer, dan membantu memotivasi seluruh bagian dalam perusahaan untuk bekerja sama secara lebih baik lagi. Sehingga setiap keputusan yang diambil berdasarkan kepentingan terbaik bagi perusahaan.

KAJIAN PUSTAKA

Akuntansi Pertanggungjawaban

Akuntansi pertanggungjawaban adalah sistem yang mengukur berbagai hasil yang dicapai setiap pusat pertanggungjawaban menurut informasi yang dibutuhkan para manajer untuk mengoperasikan pusat pertanggungjawaban mereka (Hansen dan Mowen, 2009:558).

Terdapat 5 syarat menurut Muyadi (2001:8) agar suatu sistem akuntansi pertanggungjawaban dapat diterapkan dan terlaksana dengan baik, yaitu: struktur organisasi yang menetapkan secara tegas wewenang dan tanggungjawab tiap tingkat manajemen, anggaran biaya yang disusun untuk tiap tingkatan manajemen, penggolongan biaya sesuai dengan dapat dikendalikan atau tidaknya biaya oleh manajemen tertentu dalam operasi, terdapatnya susunan kode rekening perusahaan yang dikaitkan dengan kewenangan pengendalian pusat pertanggungjawaban dan sistem pelaporan biaya kepada manajer yang bertanggungjawab (*responsibility reporting*).

Pusat Pertanggungjawaban

Masing-masing pusat pertanggungjawaban dalam organisasi hanya bertanggungjawab atas pengendalian terhadap pendapatan dan biayanya sendiri secara keseluruhan (Ikhsan, 2005:139).

Menurut Ikhsan (2005:142) ada empat pusat pertanggungjawaban, yaitu:

- a. Pusat Biaya (*Cost Center*), bertanggungjawab atas pusat biaya memiliki diskresi dan kendali hanya atas penggunaan sumber daya fisik dan manusia yang diperlukan untuk melaksanakan tugas yang diberikan kepadanya.
- b. Pusat Pendapatan (*Revenue Center*), memiliki kendali terhadap biaya pemasaran langsung dan kinerja mereka akan diukur dalam hal kemampuan mereka untuk mencapai target penjualan yang telah ditentukan sebelumnya dalam batasan beban tertentu.
- c. Pusat Laba (*Profit Center*), memiliki kendali baik atas pendapatan maupun atas biaya dan dievaluasi berdasarkan efisiensi mereka dalam menghasilkan pendapatan dan mengendalikan biaya.

- d. Pusat Investasi (*Investment Center*), bertanggungjawab terhadap investasi aktiva serta pengendalian atas pendapatan dan biaya.

Akuntansi Pertanggungjawaban dalam Penilaian Kinerja

Menurut Mulyadi (2001:415) pengertian penilaian kinerja adalah penilaian secara periodik efektifitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi, dan karyawannya, berdasarkan sasaran, standar, dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya. Tujuan penilaian kinerja adalah untuk memotivasi karyawan dalam mencapai sasaran organisasi dalam mematuhi standar perilaku yang telah ditetapkan sebelumnya, agar memperoleh hasil yang diinginkan.

Manfaat yang akan diperoleh dari evaluasi kinerja bagi manajemen menurut Mulyadi (2001:416) adalah untuk mengelola operasi organisasi secara efektif dan efisien melalui pemotivasian karyawan secara maksimum, membantu pengambilan keputusan yang bersangkutan dengan karyawan, mengidentifikasi kebutuhan pelatihan dan pengembangan karyawan dan untuk menyediakan kriteria seleksi dan evaluasi program pelatihan karyawan, menyediakan umpan balik bagi karyawan bagaimana atasan mereka menilai kinerja mereka, menyediakan suatu dasar bagi distribusi penghargaan.

Penilaian Kinerja Manajer Produksi

Menurut Hansen dan Mowen (2006:419), standar unit adalah syarat fundamental bagi sistem anggaran fleksibel, yang merupakan kunci bagi sistem perencanaan dan pengendalian yang baik. Sistem pengendalian anggaran membandingkan biaya aktual dengan biaya yang dianggarkan, dengan menghitung variansi, yaitu perbedaan antara biaya aktual dan yang direncanakan

untuk tingkat aktivitas aktual. Dengan adanya perbandingan tersebut, seorang manajer memiliki informasi lebih banyak.

Jadi pada prinsipnya, kegunaan variasi efisiensi adalah meningkatkan pengendalian operasional. Sebagai tambahan, dengan memilah variasi harga, dimana manajer secara potensial memiliki lebih sedikit kendali. Sistem tersebut memberikan pengukuran yang lebih baik atas efisiensi manajerial (Hansen dan Mowen, 2007:420).

METODE

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif. Sedangkan metode yang digunakan adalah studi kasus dengan satu objek penelitian. Menurut Yin (2014:1) metode studi kasus adalah salah satu metode penelitian ilmu-ilmu sosial, dan secara umum lebih cocok bila pokok pertanyaan suatu penelitian berkenaan dengan *how* atau *why*, bila peneliti hanya memiliki sedikit peluang untuk mengontrol peristiwa-peristiwa yang akan diselidiki, dan bilamana fokus penelitiannya terletak pada fenomena masa kini.

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan data sekunder. Data primer diperoleh melalui hasil wawancara dengan pihak-pihak terkait obyek penelitian (*key informan*) yaitu pemilik pabrik, bagian akuntansi dan keuangan dan mandor produksi. Sedangkan data sekunder diperoleh dalam bentuk olahan/sudah jadi yang berfungsi sebagai pelengkap data primer, berupa data-data perusahaan yaitu struktur organisasi, anggaran biaya, data pengklasifikasi biaya, laporan pertanggungjawaban bagian produksi.

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah survei pendahuluan, studi literatur dan studi lapangan. Studi literatur dilakukan dengan cara mengumpulkan data-data dengan membaca dan mempelajari teori-teori beserta literatur-literatur dan karya ilmiah yang berkaitan dengan akuntansi pertanggungjawaban, sistem perencanaan dan pengendalian manajemen, serta penilaian kinerja manajemen. Sedangkan studi lapangan dilakukan dengan cara teknik observasi, teknik wawancara, dan dokumentasi.

Menurut Sugiyono (2014:121), penelitian kualitatif harus mengungkap kebenaran yang obyektif, maka dari itu keabsahan data dalam sebuah penelitian kualitatif sangatlah penting. Melalui keabsahan data, kredibilitas (kepercayaan) penelitian kualitatif dapat tercapai. Penelitian ini menggunakan triangulasi sumber dan triangulasi teknik. Triangulasi sumber digunakan untuk mencocokkan data yang didapat, dengan informasi yang didapatkan dari berbagai informan. Sementara triangulasi teknik digunakan untuk mencocokkan kebenaran data dengan cara membandingkannya dengan hasil penelitian yang didapatkan melalui teknik studi lapangan yang terdiri dari observasi, wawancara, dan dokumentasi. Dengan adanya teknik tersebut, maka keabsahan data dapat diuji kebenarannya.

HASIL

Putri Panda merupakan salah satu industri makanan yang digolongkan sebagai perusahaan berskala besar yang bergerak di bidang produksi dan distribusi makanan ringan kacang atom dalam kemasan. Pabrik yang didirikan oleh Bapak Imam Basori ini telah memiliki surat ijin usaha perdagangan dengan nomor SIUP 309.1.2.000098, dan produknya telah terdaftar di BPOM RI MD 255213002768.

Proses produksi pada pabrik Putri Panda didukung oleh serangkaian proses yang telah disusun dengan baik guna menunjang kelancaran kegiatan produksi. Jenis produksi pada pabrik merupakan jenis produksi terus-menerus (*continued process of production*) yang dilakukan setiap hari guna memenuhi banyaknya permintaan yang terus berdatangan dari pelanggan atau konsumen. Alur proses produksi yang terjadi adalah dimulai dari persiapan, pemilihan kacang, pembuatan formula, pengayakan (sentrik), penggorengan kacang, penirisan dan pengemasan.

Adanya identifikasi pusat pertanggungjawaban menurut Bapak Imam Basori selaku pemilik pabrik, digunakan sebagai kerangka kerja untuk mengukur dan mengevaluasi kinerja dari masing-masing manajer yang bertanggung jawab atas bidang yang dinaunginya. Berikut merupakan identifikasi pusat pertanggungjawaban pabrik Putri Panda:

- a. Pusat Biaya (*Cost Center*), yang diidentifikasi sebagai pusat biaya adalah bagian produksi sebagai kegiatan utama perusahaan yang terdiri dari bagian bahan baku, pemrosesan, dan pengemasan. Yang bertanggung jawab dalam pusat biaya adalah Mandor I (mandor produksi).
- b. Pusat Pendapatan (*Revenue Center*), yang diidentifikasi sebagai pusat pendapatan adalah bagian pemasaran/penjualan. Fungsi bagian tersebut tidak hanya bertugas memasarkan dan menyalurkan hasil produksi saja, tetapi juga harus memperluas pangsa pasar, serta menjalin hubungan baik ke konsumen. Yang bertanggung jawab penuh adalah mandor III yang membawahi bagian pemasaran dan bagian pengiriman.
- c. Pusat Laba (*Profit Center*), yang diidentifikasi sebagai pusat laba adalah bagian akuntansi dan keuangan yang membawahi bagian administrasi,

akuntansi, kredit dan penagihan. Masing-masing bagian tersebut bertanggung jawab dalam melaksanakan dan menyelenggarakan kegiatan perencanaan, pengkoordinasian, pengawasan dan pembuatan laporan bidang anggaran, akuntansi, serta administrasi. Yang bertanggung jawab penuh adalah bagian akuntansi dan keuangan.

- d. Pusat Investasi (*Investment Center*), yang bertanggung jawab atas pusat investasi adalah pemilik pabrik. Seorang pemilik memiliki wewenang dan kendali atas biaya dan keputusan harga, juga memiliki kekuasaan untuk membuat keputusan investasi dan mengelola investasi yang ada, guna peningkatan laba perusahaan.

PEMBAHASAN

Struktur Organisasi

Struktur organisasi yang diterapkan pada pabrik Putri Panda bersifat vertikal dan termasuk dalam jenis struktur fungsional. Bersifat vertikal karena dalam struktur ini dibagi berdasarkan fungsi-fungsi utama yang mendelegasikan tanggung jawab setiap manajer pada bawahannya sesuai dengan tanggung jawabnya. Termasuk dalam kategori struktur organisasi fungsional, dimana struktur hierarki yang ada dalam perusahaan berdasarkan fungsinya masing-masing. Adanya pembagian fungsi dan tugas yang berbeda maka akan mempermudah manajemen dalam mengawasi setiap bidang dalam pabrik.

Struktur organisasi pabrik Putri Panda telah memperlihatkan pemisahan tugas secara jelas dalam setiap bagian. Wewenang mengalir dari tingkat manajer atas ke bawah, sedangkan tanggung jawab mengalir dari bawahan ke manajer

atas. Hal tersebut dapat meningkatkan kualitas pengambilan keputusan bagi seorang manajer, karena hasil kinerja yang dilaporkan telah dibuat oleh masing-masing fungsi yang mengetahui kondisi operasional bagian yang dikerjakannya.

Dalam bagan struktur organisasi pabrik, terlihat jelas pada bidang produksi tingkatan wewenang dan pembagian tugasnya. Seorang mandor produksi yang bertanggungjawab atas terlaksananya kegiatan produksi sebagai kegiatan utama pabrik, memiliki asisten untuk membantu kinerjanya. Asisten tersebut terbagi dalam 2 shift (shift pagi dan shift siang) yang membawahi para karyawan di bidang produksi. Tanggung jawab para asisten atas dasar perintah mandor. Mandor memberikan perintah melalui asisten, kemudian baru disampaikan ke karyawan. Perintah yang diberikan terkait dengan adanya perintah ataupun pemberitahuan informasi secara mendadak. Karyawan dalam bidang produksi terbagi dalam beberapa proses produksi, dari mulai persiapan, pemilihan kacang, pembuatan formula, pengayakan, penggorengan hingga pengemasan. Namun, pembagian proses produksi tersebut tergambar hanya dalam 3 bagian saja, yaitu bagian bahan baku, bagian pemrosesan (pembuatan formula), dan bagian pengemasan. Sehingga, dalam susunan terkait bidang produksi sudah bisa menggambarkan secara jelas pembagian tugasnya. Dengan demikian, adanya susunan struktur organisasi yang baik dapat berperan penting dalam mendukung sistem pelaporan dan pertanggungjawaban masing-masing manajer dalam pabrik.

Penyusunan Anggaran

Proses penyusunan anggaran pada pabrik Putri Panda telah mengikutsertakan partisipasi manajer bagian. Hal ini dimaksudkan agar perencanaan dan pengendalian keuangan pabrik dapat dikendalikan dengan baik.

Penyusunan anggaran pada pabrik Putri Panda dilakukan setiap bulan, dikarenakan jumlah produksi yang besar dan kegiatan produksi yang dilakukan secara terus-menerus (*continous processes*) setiap hari Senin hingga Sabtu. Meski penyusunan anggaran biaya produksi dilakukan setiap bulan, untuk pencatatan anggarannya tetap diakumulasikan setiap tahunnya. Penyusunan anggaran per bulan dilakukan untuk meminimalisir terjadinya penyimpangan terhadap biaya yang telah dikeluarkan untuk proses produksi.

Anggaran yang dibuat oleh pabrik Putri Panda merupakan jenis anggaran fleksibel. Anggaran ini bersifat realistis, digunakan sebagai alat untuk menghitung biaya pada tingkat aktivitas aktual seharusnya. Awalnya, pencatatan terkait kebutuhan yang akan dianggarkan dicatat oleh bagian produksi. Dimana setiap bagian produksi dibantu dengan asisten manajer produksi untuk melakukan pencatatan atas kebutuhan yang diperlukan selama produksi berlangsung. Setelah proses pencatatan selesai, kemudian diserahkan ke mandor produksi untuk *direview* dan diperiksa ulang. Setelah itu, diserahkan ke bagian akuntansi dan keuangan (biasanya bagian admin) untuk kemudian dibahas dengan pemilik pabrik dan dilakukan proses penyusunan anggaran. Pada tahap berikutnya jika anggaran telah disetujui, anggaran diberikan lagi ke mandor produksi untuk digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan produksi.

Proses penyusunan anggaran pada pabrik Putri Panda disusun berdasarkan susunan organisasi yang melibatkan partisipasi aktif bagian yang bersangkutan, termasuk karyawan produksi (manajemen level bawah). Sehingga penetapan anggaran yang dibuat akan lebih baik karena disesuaikan dengan kondisi yang ada

di pabrik. Anggaran yang telah disusun, akan dipakai oleh manajemen sebagai salah satu alat pengendalian dan penilaian kegiatan operasional.

Pengklasifikasian Biaya

Pabrik Putri Panda telah melakukan pemisahan antara biaya terkendali dan tidak terkendali. Pemisahan atas biaya tersebut didasarkan pada struktur organisasi yang secara jelas menggambarkan uraian wewenang dan tanggung jawabnya. Penggolongan biaya diperlukan oleh manajer produksi untuk mengetahui biaya-biaya apa saja yang dapat dikendalikan, dan biaya-biaya apa saja yang mungkin sulit untuk dikendalikan besarnya. Sehingga dapat dengan mudah menelusuri ketika terjadi penyimpangan biaya dan memudahkan seorang manajer produksi untuk mendapatkan informasi tentang biaya mana yang menjadi tanggung jawabnya, dan bukan menjadi tanggung jawabnya.

Tabel 2. Klasifikasi Biaya Terkendali dan Tidak Terkendali

Jenis Biaya	Klasifikasi Biaya	
	Biaya Terkendali	Biaya Tidak Terkendali
Tepung	√	-
Kacang	√	-
Minyak	√	-
Bawang putih	√	-
Garam	√	-
Gula	√	-
Pemanis 3T	√	-
Msg	√	-
Tenaga kerja langsung	√	-
Bahan bakar/kayu	√	-
Kemasan	√	-
Tenaga kerja tidak langsung	-	√
Biaya listrik bagian pabrik	-	√
Biaya penyusutan mesin	-	√
Biaya peny gedung pabrik	-	√
Biaya pemeliharaan	-	√
Lain-lain	-	√

Sumber: Data internal pabrik yang telah diolah

Berdasarkan tabel diatas, berikut penjelasannya:

a. Biaya Terkendali

- 1) Jenis biaya bahan baku untuk tepung, kacang, minyak, bawang putih, garam, gula, pemanis 3T, msg, merupakan jenis biaya yang terkendali untuk bagian biaya bahan baku karena dapat secara langsung mempengaruhi jumlah pemakaian bahan baku dalam kegiatan produksi.
- 2) Jenis biaya tenaga kerja langsung, termasuk dalam biaya terkendali karena secara jelas dapat diperhitungkan berapa banyak karyawan yang secara langsung berperan dalam proses produksi. Dengan didukung adanya absen *check lock* yang mencatat waktu karyawan mulai bekerja hingga akhir bekerja, guna menentukan besarnya gaji yang diterima setiap harinya.
- 3) Jenis biaya lainnya yaitu biaya bahan bakar/kayu dan kemasan yang termasuk ke dalam biaya overhead pabrik, tetapi yang sifatnya variabel. Sehingga kedua biaya tersebut dikategorikan ke dalam biaya terkendali, karena secara langsung berpengaruh dalam menentukan besar kecilnya pemakaian bahan tersebut dalam proses produksi.

b. Biaya Tidak Terkendali

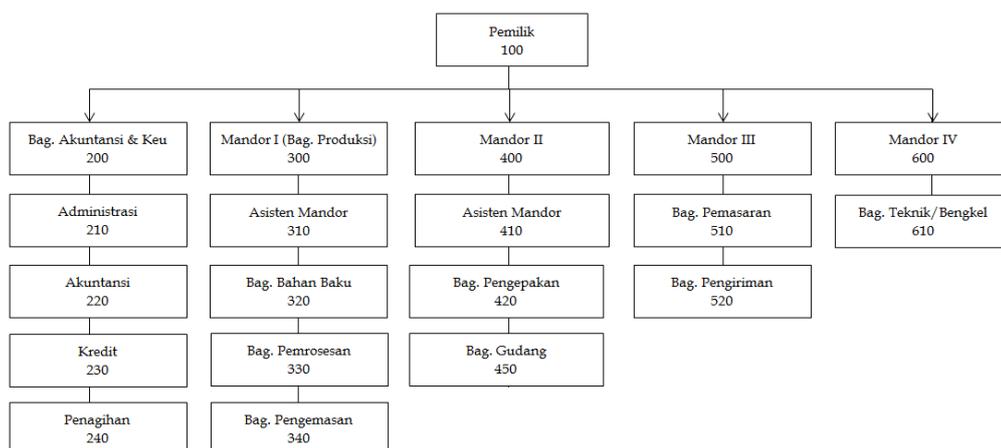
- 1) Jenis biaya tenaga kerja tidak langsung, biaya listrik bagian pabrik dan biaya lain-lain merupakan jenis biaya yang tidak terkendali. Karena manajer produksi tidak dapat mengatur dan mengendalikan terjadinya pengeluaran atas biaya-biaya tersebut.
- 2) Jenis biaya penyusutan mesin dan penyusutan gedung pabrik, yang dikategorikan ke dalam biaya *sunk cost* sehingga termasuk ke dalam biaya tidak terkendali.

- 3) Jenis biaya pemeliharaan, baik pemeliharaan mesin maupun gedung termasuk ke dalam biaya tidak terkendali. Karena belum tentu setiap mesin yang digunakan untuk proses produksi mengalami kerusakan/perbaikan dan gedung mengalami pemeliharaan/perbaikan bisa ditentukan dalam beberapa periode kedepan (periode tertentu).

Pengkodean Rekening

Pabrik Putri Panda belum menunjukkan pengkodean rekening atas terjadinya biaya secara memadai. Baik pencantuman kode pusat-pusat pertanggungjawaban, maupun klasifikasi biaya berdasarkan biaya terkendali dan tidak terkendali. Sehingga, belum dapat digunakan sebagai alat pengendalian yang baik, karena tidak bisa diketahui bagian mana yang bertanggung jawab dan memiliki wewenang atas timbulnya biaya tersebut. Hal tersebut akan mempersulit manajer untuk mencari kode rekening terkait identifikasi biaya.

Berdasarkan data yang telah ada, berikut usulan kode organisasi pabrik:



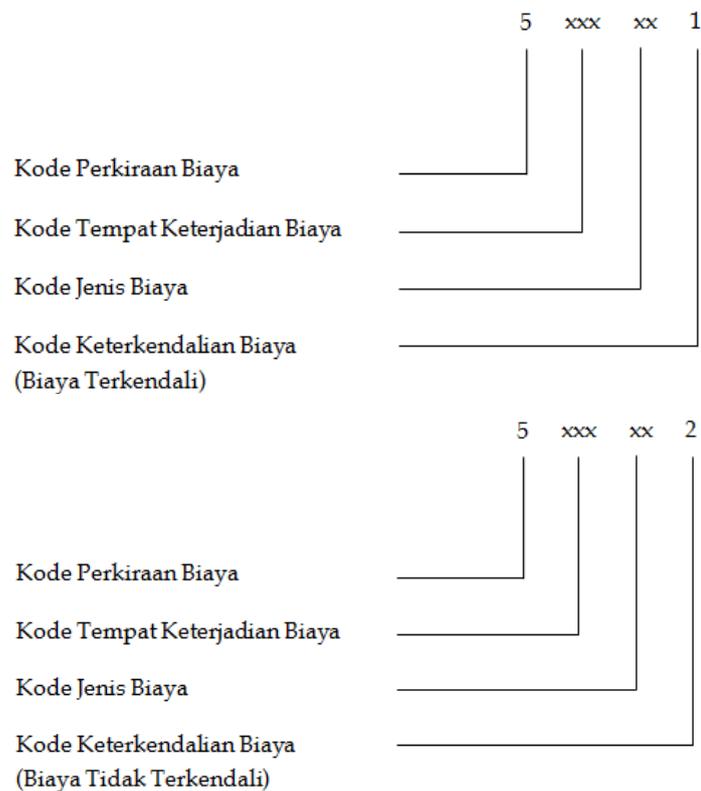
Sumber: Data diolah penulis

Gambar 1. Usulan Kode Organisasi untuk Pabrik Putri Panda

Berdasarkan gambar diatas, maka kode rekening pada departemen produksi dari manajer bagian produksi sampai dengan kepala sub bagian, adalah:

- 300 Menunjukkan kode manajer bagian produksi
- 310 Menunjukkan kode bagian asisten manajer
- 320 Menunjukkan kode bagian bahan baku
- 330 Menunjukkan kode bagian pemrosesan
- 340 Menunjukkan kode bagian pengemasan

Dari hasil usulan kode organisasi untuk pabrik Putri Panda, berikut ini digambarkan mengenai usulan pengkodean rekening pada pabrik Putri Panda dengan kode keterkendalian biaya atas biaya terkendali dan tidak terkendali:



Sumber: Data diolah penulis

Gambar 2. Usulan Kode Rekening Pabrik Putri Panda

Laporan Pertanggungjawaban Manajer Produksi

Hasil analisis atas sistem pelaporan biaya produksi pada pabrik Putri Panda menunjukkan bahwa sistem pelaporannya sudah cukup baik. Sistem

pelaporan biaya produksi disusun secara sistematis dimulai dari masing-masing bagian pada proses produksi, yaitu bagian bahan baku, bagian pemrosesan dan bagian pengemasan. Kemudian melaporkan pencatatan biaya-biaya yang terjadi setiap harinya kepada asisten mandor produksi. Para asisten kemudian menyusunnya menjadi bentuk laporan harian untuk dilaporkan kepada manajer produksi. Oleh manajer produksi, catatan harian atas terjadinya biaya tersebut dikumpulkan dan disusun dalam laporan manajemen bulanan. Dari laporan tersebut dapat diketahui bagaimana hasil kinerja untuk bulan yang bersangkutan, apakah target dan realisasi biaya telah tercapai, dan apakah terdapat penyimpangan-penyimpangan di dalamnya sehingga bisa segera diatasi agar tidak terjadi penyimpangan lagi di bulan berikutnya. Laporan manajemen bulanan yang nantinya akan dibahas bersama asisten manajer produksi untuk dipertanggung jawabkan kepada pemilik pabrik.

Pengalokasian laporan pertanggungjawaban manajer produksi pada pabrik Putri Panda menunjukkan biaya keseluruhan yang dianggarkan untuk fungsi produksi pada setiap bagian proses produksi. Dimana laporan biaya produksi menggambarkan kinerja yang telah dicapai oleh masing-masing bagian dalam proses produksi terutama terkait dengan apakah pengalokasian biaya sudah terlaksana sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan oleh manajer atau belum. Dalam penyusunan laporan, telah dilakukan pemisahan biaya atas biaya terkendali dan tidak terkendali. Namun, masih terdapat kekurangan yaitu belum dicantumkannya pengkodean rekening biaya. Sehingga, mempersulit manajer/pemilik untuk mengetahui bagian mana yang bertanggung jawab atas terjadinya biaya tersebut.

Pengendalian Manajer Produksi

Pengendalian kinerja manajer produksi didasarkan atas realisasi biaya produksi. Biaya produksi mencakup biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik. Dari masing-masing biaya tersebut, terdapat penentuan biaya yang direncanakan di awal dan biaya yang sebenarnya terjadi. Perbandingan antara kedua biaya tersebut, kemudian dianalisis dengan menggunakan analisis varians. Berikut ini dijelaskan pembahasan mengenai analisis varians dari masing-masing biaya produksi:

Analisis Variansi Bahan Baku

Dari hasil analisis, variansi harga bahan baku (tepung, minyak, bawang putih, garam, gula, pemanis 3T, msg) menunjukkan hasil yang “menguntungkan”, karena realisasi harga bahan baku tidak melebihi dari harga bahan baku yang telah dianggarkan. Hanya saja, terdapat 1 variansi yang menunjukkan hasil “tidak menguntungkan” yaitu variansi harga bahan baku kacang. Hal tersebut dikarenakan terjadi peningkatan harga bahan baku per kg dari harga bahan baku yang telah dianggarkan. Variansi harga bahan baku yang tidak menguntungkan menjadi tanggung jawab bagian produksi, yang sekaligus merangkap bagian pembelian bahan baku. Pengendalian yang dapat dilakukan untuk meminimalisir terjadinya hal tersebut yaitu dengan memperoleh daftar harga secara *update* dari sejumlah *supplier*, memanfaatkan adanya sistem diskon dalam jumlah pembelian yang banyak, dan cara pengiriman bahan baku yang paling ekonomis. Namun, kondisi ekonomi dan perubahan harga yang tidak diharapkan dapat terjadi diluar batas pengendalian bagian pembelian.

Dari hasil analisis, variansi penggunaan bahan baku (tepung, minyak, garam, gula, pemanis 3T, msg) menunjukkan hasil yang “menguntungkan”, karena realisasi penggunaan bahan baku tidak melebihi dari penggunaan bahan baku yang telah dianggarkan. Hanya saja, terdapat 2 varians yang menunjukkan hasil “tidak menguntungkan” yaitu penggunaan bahan baku kacang dan bawang putih. Hal tersebut dikarenakan terjadi peningkatan penggunaan bahan baku dari kuantitas bahan baku yang telah dianggarkan. Sehingga, besarnya kuantitas mempengaruhi terhadap besarnya biaya yang dikeluarkan untuk membeli bahan baku tersebut. Variansi penggunaan bahan baku yang tidak menguntungkan menjadi tanggung jawab bagian produksi yang memiliki wewenang paling besar dalam bidang produksi. Pengendalian untuk meminimalisir hal tersebut adalah dilakukan pengontrolan dan pengevaluasian dengan cara pengecekan ulang atas besarnya kuantitas bahan baku yang akan digunakan, sehingga tidak melebihi kuantitas yang telah dianggarkan, yang kemudian akan berdampak terhadap biaya yang dikeluarkan.

Analisis Variansi Tenaga Kerja Langsung

Hasil analisis variansi tarif tenaga kerja menunjukkan hasil yang semuanya “tidak menguntungkan”. Hal tersebut terjadi karena peningkatan jam tenaga kerja langsung dalam proses produksi yang berpengaruh terhadap upah yang diberikan. Sehingga, tarif aktual tenaga kerja lebih besar dibandingkan dengan tarif tenaga kerja yang telah distandarkan oleh pabrik. Variansi tarif tenaga kerja yang tidak menguntungkan menjadi tanggung jawab asisten dan mandor produksi, yang memiliki wewenang atas kinerja para tenaga kerja langsung dalam proses produksi. Pengendalian untuk meminimalisir hal tersebut adalah dilakukan

pengontrolan dan pengawasan atas berlangsungnya proses produksi. Sehingga jam tenaga kerja tidak melebihi jam tenaga kerja yang telah dianggarkan, karena hal tersebut berpengaruh terhadap besarnya tarif tenaga kerja yang diberikan.

Hasil analisis variansi efisiensi tenaga kerja menunjukkan hasil yang semuanya “tidak menguntungkan”. Hal tersebut terjadi karena adanya peningkatan kegiatan produksi yang membutuhkan jam tenaga kerja yang lebih besar. Sehingga, jam tenaga kerja aktual terjadi lebih tinggi dibandingkan dengan jam tenaga kerja yang telah distandarkan oleh pabrik. Variansi efisiensi tenaga kerja yang tidak menguntungkan menjadi tanggung jawab asisten dan mandor produksi, yang memiliki wewenang atas kinerja para tenaga kerja langsung dalam proses produksi. Pengendalian yang dapat dilakukan untuk meminimalisir hal tersebut adalah dengan melakukan pengawasan dan pengontrolan sebaik mungkin atas aktivitas para karyawan bagian produksi dan pencatat jam kerja tenaga kerja langsung (kartu absen). Upah tenaga kerja langsung bagian produksi tergantung pada jam kerja mereka (upah mereka dibayar per-jam). Sehingga peran pencatat jam kerja tenaga kerja langsung sangat diutamakan. Ketika didalam kartu absen terdapat kecurangan pencatatan jam kerja, maka hal tersebut dapat berpengaruh pada biaya yang dikeluarkan untuk upah tenaga kerja langsung.

Analisis Biaya Overhead Pabrik

Hasil perhitungan analisis variansi pengeluaran overhead variabel dan efisiensi overhead variabel menunjukkan hasil yang semuanya “tidak menguntungkan” (*unfavorable*). Tarif aktual yang lebih tinggi dibandingkan tarif standar menyebabkan variansi pengeluaran *unfavorable*. Tarif aktual jam kerja

yang lebih tinggi dibandingkan dengan tarif standar jam kerja menyebabkan variansi efisiensi *unfavorable*. Hal tersebut dapat disebabkan oleh beberapa faktor, karena ketika jumlah produksi meningkat maka besarnya pemakaian sumber daya pabrik yang digunakan untuk kegiatan produksi akan meningkat pula. Variansi pengeluaran overhead variabel dan efisiensi overhead variabel yang “tidak menguntungkan” tersebut menjadi tanggung jawab bagian produksi, terutama asisten dan mandor produksi yang memiliki wewenang paling besar dalam bidang produksi.

Penilaian Kinerja Manajer Produksi

Laporan pertanggungjawaban beserta analisis varians yang telah dilakukan berfungsi sebagai alat untuk menilai kinerja mandor produksi. Hasil analisis varians terhadap laporan biaya produksi menunjukkan kinerja mandor produksi sudah cukup baik. Dari laporan tersebut dapat diketahui bagaimana pencapaian manajer dalam mengendalikan biaya, dalam artian penggunaan biaya tidak melebihi dari biaya yang telah dianggarkan oleh perusahaan. Dengan membandingkan realisasi dan anggaran atas laporan biaya produksi disetiap bagian produksi, seorang mandor produksi dapat mengetahui apakah pengendalian biaya telah berjalan dengan baik atau tidak, serta dapat menganalisis jika terdapat penyimpangan yang terjadi dalam penggunaan biaya.

Berkaitan dengan penilaian kinerja mandor produksi di pabrik Putri Panda, sistem penilaian kinerja juga dilakukan kepada karyawan produksi. Sistem penilaian yang telah diterapkan berguna untuk memotivasi karyawan agar bekerja lebih baik lagi guna mendapatkan hasil yang maksimal. Karyawan yang memiliki kinerja baik, diberikan kompensasi berupa penambahan besarnya tunjangan hari

raya (THR) dan kenaikan gaji. Tujuan pabrik Putri Panda memberikan kompensasi kepada karyawan adalah sebagai wujud umpan balik untuk memotivasi peningkatan kinerja karyawan yang telah memberikan tenaga dan kinerja terbaiknya untuk perusahaan. Kinerja karyawan pada bidang produksi juga tak lepas dari pengawasan manajer produksi. Manajer produksi bertanggung jawab atas kegiatan produksi dan berperan besar sebagai pengawas lapangan selama kegiatan produksi berlangsung. Oleh karena itu, seorang mandor produksi harus melakukan pengawasan dan pengontrolan ketika kegiatan produksi sedang berlangsung, agar para karyawan dapat bekerja dengan baik dan sesuai dengan jadwal produksi yang telah dibuat.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan, maka dapat diambil beberapa kesimpulan mengenai penerapan akuntansi pertanggungjawaban pada pabrik Putri Panda, yaitu secara keseluruhan pabrik Putri Panda telah menerapkan sistem akuntansi pertanggungjawaban dengan cukup baik. Hal tersebut dapat dilihat dari diterapkannya elemen-elemen akuntansi pertanggungjawaban, antara lain: (a) Struktur organisasi yang diterapkan telah menunjukkan pembagian wewenang dan tanggung jawab yang jelas dari masing-masing bagian. Wewenang mengalir dari atasan ke bawahan, dengan tanggungjawab mengalir dari bawahan ke atasan. (b) Sistem anggaran, prosedur penyusunan anggaran pabrik Putri Panda melibatkan partisipasi aktif dari semua bagian produksi, termasuk tenaga kerja langsung dalam proses produksi. (c) Klasifikasi biaya, telah terdapat pemisahan antara biaya terkendali dan biaya tidak terkendali. (d) Klasifikasi kode rekening, belum

adanya pengkodean rekening yang menunjukkan tempat terjadinya dan keterkendalian biaya secara mendetail. (e) Laporan pertanggungjawaban, sistem pelaporan biaya pada pabrik Putri Panda telah menunjukkan sistem pelaporan yang cukup baik, hanya saja tidak terdapat pengkodean rekening dalam penyusunannya.

Hasil analisis variansi yang telah dilakukan terhadap laporan biaya produksi, menunjukkan kinerja mandor produksi sudah cukup baik dalam mencapai target perusahaan. Namun, berdasarkan hasil tersebut terdapat beberapa varians yang “tidak menguntungkan”, antara lain: varians harga bahan baku kacang, varians penggunaan bahan baku kacang dan bawang putih, varians tarif dan efisiensi tenaga kerja langsung, varians penggunaan dan efisiensi biaya overhead pabrik. Varians tidak menguntungkan tersebut menjadi tanggung jawab dari bagian produksi dan mandor produksi, yang memiliki wewenang penuh terhadap kegiatan produksi perusahaan.

Berdasarkan hasil analisis dan kesimpulan diatas, maka saran-saran yang dapat dikemukakan agar penggunaan akuntansi pertanggungjawaban dapat diterapkan dengan lebih baik sebagai salah satu alat pengendalian dan penilaian kinerja manajer produksi adalah pencantuman pengkodean rekening pada laporan pertanggungjawaban untuk memudahkan manajer dalam menelusuri terjadinya dan keterkendalian biaya, sistem pelaporan biaya pada pabrik Putri Panda seharusnya tidak hanya memuat informasi kuantitatif saja namun juga harus memuat informasi kualitatif dalam bentuk keterangan atau komentar, dan perusahaan perlu memberikan sebuah *reward* atas pencapaian yang telah

dilakukan oleh mandor produksi dengan tujuan untuk memotivasi manajer produksi agar mempertahankan kinerja baik yang telah dicapainya.

DAFTAR PUSTAKA

- Hansen, Don R and Maryanne M. Mowen. 2006. *Managerial Accounting*. Edisi ketujuh. Jakarta : Salemba Empat.
- Hansen, Don R and Maryanne M. Mowen. 2009. *Managerial Accounting*. Edisi kedelapan. Jakarta : Salemba Empat.
- Ikhsan, Arfan dan Ishak, Muhammad. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta : Salemba Empat.
- Mulyadi. 2001. *Akuntansi Manajemen : Konsep Manfaat dan Rekayasa*. Edisi ketiga. Jakarta : Salemba Empat.
- Nasa, Lim Ade. 2012. “Penerapan Biaya Standar Terhadap Pengendalian Biaya Produksi: Studi Kasus Pada CV Sejahtera Bandung”. *Jurnal Ilmiah Akuntansi*. Vol. 3 (7) : hal. 1 – 20.
- Sugiharto, Alex. 2013. “Laporan Pertanggungjawaban Biaya Produksi Sebagai Alat Untuk Menilai Biaya Produksi dan Kinerja Manajer Produksi”. *Jurnal Akuntansi*. Vol 2 (1) : hal 1 – 10.
- Sugiyono. 2014. *Memahami Penelitian Kualitatif*. Bandung: Alfabeta.
- Viyanti. 2010. “Akuntansi Pertanggungjawaban Sebagai Alat Pengendalian Manajemen Terhadap Penilaian Prestasi Kerja”. *Akurat Jurnal Ilmiah Akuntansi*. Vol.1 (3) : hal. 1 – 18.
- Yin, Robert K. 1989. *Studi Kasus Desain & Metode*. Terjemahan M. Djauzi Mudzakir. Jakarta : Rajawali Pers.