

## PENERAPAN AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN SEBAGAI ALAT PENILAIAN KINERJA PUSAT BIAYA

Zellinda Mawarni

*Lynda.mawarni93@gmail.com*

Endang Dwi Retnani

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya

### ABSTRACT

*The purpose of this research is to assess and to analyze how the use of responsibility accounting system can have a role in assessing the management performance. The object of the research is PT Starfood International. It is a company which engages in the field of sardines production. The method of the research has been done by using qualitative, The descriptive analysis technique is used by the researcher to describe the object as it is. The budget preparation process has been carried out by using bottom up budgeting, but the code of the center of responsibility has not been shown and the separation between controlable and uncontrollable cost has not been carried out yet. The result of the discussion shows that by preparing the budget based on the responsibility accounting system therefore the manager of responsibility center is asked for the responsibility of controlable cost only. The performance assessment on raw materials and processed department has been carried out efficiently in which it can be known from the total difference between the budgeted cost and realized cost. It can be concluded from the result of the analysis that by implementating the responsibility accounting system, the performance assessment from the lowest to the highest rank can be carried out by the management more easier than before. The responsibility accounting can be stated good if the budget is used and realized in accordance with the determined standard.*

*Keywords: Budget, Responsibility Accounting, Performance Assessment*

### ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menilai dan menganalisis bagaimana penggunaan sistem akuntansi pertanggungjawaban mampu berperan dalam menilai kinerja manajemen. Obyek yang diteliti adalah PT. Starfood Internasional merupakan suatu perusahaan yang bergerak di bidang produksi sarden. Metode penelitian yang digunakan dalam penulisan skripsi ini adalah menggunakan metode kualitatif. Penulis menggunakan teknik analisis deskriptif karena menggambarkan secara apa adanya obyek yang diteliti. Dari hasil penelitian diketahui bahwa struktur organisasi perusahaan sudah menunjukkan pusat-pusat pertanggungjawaban. Proses penyusunan anggaran dilakukan dengan *bottom up budgeting*, namun belum ditunjukkan kode pusat pertanggungjawaban dan belum terdapat pemisahan antara biaya terkendali dan tidak terkendali. Dari hasil pembahasan menunjukkan bahwa dengan disusunnya anggaran berdasarkan sistem akuntansi pertanggungjawaban maka manajer pusat pertanggungjawaban hanya diminta pertanggungjawaban atas biaya yang terkendali saja. Dimana penilaian kinerja pada bagian bahan baku dan olahan ke manajer penelitian dan pengembangan terlaksana efisien yang diketahui dari besarnya selisih biaya yang dianggarkan dengan biaya yang direalisasikan. Dari hasil analisis diatas dapat disimpulkan bahwa dengan diterapkannya sistem akuntansi pertanggungjawaban, manajemen lebih mudah melakukan penilaian kinerja dari bagian paling bawah hingga ke jenjang yang lebih tinggi. Agar sistem akuntansi pertanggungjawaban dikatakan baik jika menggunakan dan merealisasikan anggaran sesuai dengan standar yang telah ditetapkan.

Kata Kunci: Anggaran, Akuntansi Pertanggungjawaban, Penilaian Kinerja,

### PENDAHULUAN

Organisasi perusahaan terdiri dari sekelompok individu untuk mencapai tujuan yang ditetapkan melalui sekelompok individu yang ada di organisasi tersebut, semakin berkembangnya organisasi akan membutuhkan penanganan yang lebih baik dimana pimpinan dituntut untuk mengelola perusahaan secara lebih efektif dan efisien demi mencapai tujuan organisasi Untuk mencapai tujuan secara efektif dan efisien maka

diperlukan adanya sarana diantaranya struktur organisasi yang didalamnya mencakup pendelegasian wewenang. Apabila perusahaan telah mempunyai struktur organisasi yang tepat dengan kebutuhan organisasi tersebut, maka informasi dan pendelegasian wewenang akan berjalan dengan baik. Struktur organisasi yang tepat juga akan memudahkan dalam meminta pertanggungjawaban yang tegas terhadap tugas dan wewenang yang terkait. Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab tersebut harus diikuti oleh suatu tanggung jawab untuk melaporkan hasilnya kepada pimpinan.

Akuntansi pertanggungjawaban adalah suatu sistem akuntansi yang mengakui berbagai pusat pertanggungjawaban pada keseluruhan organisasi dengan menetapkan penghasilan dan biaya tertentu bagi pusat yang memiliki tanggung jawab yang bersangkutan. Maka hal ini, pimpinan dapat menerapkan dan melaksanakan akuntansi pertanggungjawaban didalam perusahaannya. Akuntansi pertanggungjawaban wewenang dilimpahkan dari manajer atas ke manajer di bawahnya dan pelimpahan wewenang ini menuntut manajer bawah untuk mempertanggungjawabkan pelaksanaan wewenang kepada manajer atasannya. Dengan demikian, suatu tanggung jawab timbul sebagai akibat adanya pelimpahan wewenang dari suatu tingkat manajemen yang lebih tinggi ke manajemen yang lebih rendah.

Salah satu syarat untuk mengevaluasi akuntansi pertanggungjawaban adalah menyusun laporan pertanggungjawaban yang dilaksanakan oleh masing-masing pusat pertanggungjawaban. Laporan tersebut menguraikan perbandingan antara biaya aktual dengan biaya yang dianggarkan serta penyimpangannya. Berdasarkan laporan pertanggungjawaban, pihak manajemen dapat membandingkan antara anggaran dengan realisasinya sehingga dapat menilai prestasi kerja masing-masing manajer pusat pertanggungjawaban sesuai dengan standar yang telah ditetapkan. Dengan adanya standar yang telah ditetapkan dengan jelas sebagai tolak ukur penilaian prestasi kerja akan mendorong motivasi kerja para karyawan untuk bekerja lebih baik dan lebih berprestasi. Berdasarkan uraian di atas akuntansi pertanggungjawaban akan membantu landasan untuk terciptanya suatu sistem penilaian kinerja manajer yang berarti pula proses pengendalian dan penilaian prestasi yang melekat pada setiap langkah perusahaan dari bagian terkecil sampai ke seluruh perusahaan.

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah dijelaskan diatas, rumusan masalah yang akan diangkat dalam penulisan ini adalah : Bagaimana Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban sebagai alat penilaian kinerja pusat biaya pada PT. Starfood Internasional? Berdasarkan latar belakang dan rumusan masalah maka tujuan penelitian adalah: Untuk mengetahui dan menganalisis bagaimana Sistem Akuntansi Pertanggungjawaban dapat digunakan sebagai alat penilaian kinerja pusat biaya pada PT. Starfood Internasional.

## **TINJAUAN TEORETIS**

### **Sistem Akuntansi Pertanggung Jawaban**

Nafarin, (2006:14) mendefinisikan sistem akuntansi pertanggung jawaban adalah suatu sistem akuntansi yang di pola lebih dahulu sesuai dengan tanggung jawab dari setiap bagian dalam organisasi. Sistem akuntansi pertanggung jawaban merupakan sistem akuntansi yang di kaitkan dengan pusat pengambilan keputusan dalam struktur organisasi untuk memudahkan pengendalian biaya yang merupakan tanggung jawab pusat pertanggung jawaban yang bersangkutan. Dalam sistem akuntansi pertanggung jawaban pengumpulan dan pelaporan biaya di lakukan untuk tiap tingkatan manajemen kemudian tiap pusat pertanggung jawaban tersebut bertanggung jawab atas biaya yang berada di

bawah pengendaliannya biaya tersebut di pusat biayanya. Setelah semua biaya dan jenis biaya di kumpulkan sesuai dengan pusat-pusat biaya kemudian di buat rekapitulasi sebagai dasar pembuatan laporan kepada pejabat yang bersangkutan. Laporan ini juga sebagai alat untuk menilai prestasi pusat pertanggung jawaban. Jadi sistem akuntansi pertanggung jawaban akan menghasilkan informasi bagi manajer puncak mengenai hasil pelaksanaan wewenang dari manajer pada tingkat yang lebih rendah, sehingga sistem akuntansi pertanggung jawaban akan menghasilkan informasi bagi manajer puncak mengenai hasil pelaksanaan wewenang dari manajer pada tingkat yang lebih rendah, sehingga sistem akuntansi pertanggung jawaban akan lebih efektif bila di terapkann untuk mengendalikan beberapa unit-unit kegiatan dalam perusahaan.

### **Akuntansi pertanggungjawaban**

Akuntansi pertanggungjawaban merupakan salah satu konsep dari akuntansi manajemen dan sistem akuntansi yang dikaitkan dan disesuaikan dengan pusat-pusat pertanggungjawaban yang ada dalam organisasi. Istilah akuntansi pertanggungjawaban ini akan mengarah pada proses akuntansi yang melaporkan sampai bagaimana baiknya manajer pusat pertanggungjawaban dapat manage pekerjaan yang langsung dibawah pengawasannya dan yang merupakan tanggungjawabnya atau suatu sistem yang mengukur rencana dan tindakan dari setiap pusat pertanggungjawaban. Menurut Warindrani (2007:122), akuntansi pertanggung jawaban merupakan suatu sistem yang mengukur hasil-hasil dari suatu pusat pertanggung jawaban memainkan peranan penting dalam mengukur kegiatan dan hasil suatu pusat pertanggung jawaban. Sedangkan menurut Ikhsan dan Ishak (2006:139) akuntansi pertanggung jawaban adalah jawaban akuntansi manajemen terhadap pengetahuan umum bahwa masalah-masalah bisnis dapat dikendalikan seefektif mungkin dengan mengendalikan orang-orang yang bertanggung jawab untuk menjalankan operasi tersebut. Dari beberapa definisi akuntansi pertanggungjawaban diatas dapat diambil kesimpulan bahwa akuntansi pertanggungjawaban adalah sistem pengumpulan data dan pelaporan informasi oleh manajer pusat pertanggung jawaban yang terjadi diperusahaan terbatas pada biaya dan pendapatan yang dapat dikendalikan dengan tujuan untuk mengendalikan operasi dan mengevaluasi kinerja. Setiap manajer pada tingkat menengah akan diberi kekuasaan atas suatu bagian yang lebih kecil dan dalam akuntansi pertanggungjawaban akan dievaluasi tentang prestasinya. Maka akuntansi pertanggungjawaban mempermudah bagi pimpinan perusahaan dalam pelimpahan wewenang, pengambilan keputusan dan selain itu mendapatkan pelaporan mengenai informasi akuntansi, juga membantu memberikan motivasi bagi setiap manajer melalui laporan pertanggungjawaban.

### **Konsep Dasar Akuntansi Pertanggungjawaban**

Akuntansi pertanggungjawaban merupakan salah satu konsep dari akuntansi manajemen dan sistem akuntansi yang dikaitkan dan disesuaikan dengan pusat-pusat pertanggungjawaban yang ada dalam organisasi. Istilah akuntansi pertanggungjawaban ini akan mengarah pada proses akuntansi yang melaporkan sampai bagaimana baiknya manajer pusat pertanggungjawaban dapat mengatur pekerjaan yang merupakan tanggung jawabnya langsung dibawah pengawasannya.

Konsep dasar akuntansi pertanggungjawaban lebih menunjukkan pada syarat-syarat yang harus dipenuhi dalam penerapan akuntansi pertanggungjawaban. Konsep dasar

menurut Rudianto (2007:454) adalah sebagai berikut: (1) Akuntansi pertanggungjawaban didasarkan atas pengelompokan tanggung jawab (departemen-departemen) manajerial pada setiap tingkat dalam suatu organisasi, dengan tujuan membentuk anggaran bagi masing-masing departemen. Individu yang mengepalai pusat pertanggungjawaban harus bertanggung jawab 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.

### **Manfaat Akuntansi Pertanggungjawaban**

Setiap unit organisasi merupakan pusat pertanggungjawaban maka setiap pimpinan pusat pertanggungjawaban akan memberikan informasi baik berupa anggaran maupun laporan manajemen. Adapun yang menjadi manfaat informasi akuntansi pertanggungjawaban adalah informasi akuntansi pertanggungjawaban yang berupa informasi yang akan datang bermanfaat untuk penyusunan anggaran, sedangkan informasi masa lalu bermanfaat sebagai penilai kinerja manajer pusat pertanggungjawaban dan alat pemotivasi manajer (Mulyadi, 2006:174-175).

Akuntansi pertanggungjawaban sangat diperlukan dan bermanfaat bagi perusahaan besar yang kegiatan usahanya memerlukan pembagian tugas dan tanggung jawab. Manfaat akuntansi pertanggungjawaban menurut Soekarno (2006:35) adalah: (1) Mutu berbagai keputusan lebih baik, sebab dibuat oleh pimpinan yang berada di tempat terjadinya isu-isu yang relevan. (2) Berkurangnya beban manajemen puncak sehingga bisa lebih memfokuskan pada konsep pengendalian manajemen yang lebih strategis. (3) Bagi pimpinan pusat pertanggungjawaban, pendelegasian wewenang dapat dimanfaatkan untuk pengembangan inovasi dan kreativitasnya.

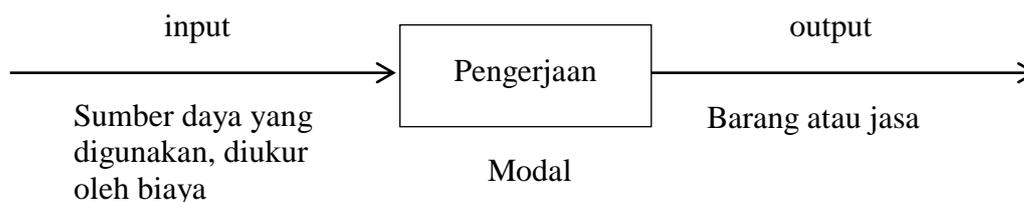
### **Tipe-Tipe Pusat Pertanggungjawaban**

Dalam suatu organisasi di bagi menjadi bagian tertentu yang di sebut pusat pertanggung jawaban. Pusat pertanggung jawaban adalah satu unit organisasi yang di pimpin oleh seorang manajer pertanggung jawaban. Pada umumnya sebuah perusahaan terbagi dalam beberapa pusat pertanggung jawaban yang masing- masing di tunjukan dalam satu kotak dalam bagan struktur organisasi. Pusat pertanggung jawaban ini membentuk satu hierarki. Tingkatan terendah adalah pusat pertanggung jawaban untuk unit. Seksi, bagian atau unit organisasi kecil lainnya. Sedangkan tingkat yang lebih tinggi adalah departemen, unit usaha, atau divisi. Pertanggungjawaban dapat di pandang sebagai suatu sistem yang mengolah masukan menjadi keluaran. Masukan suatu pusat pertanggung jawaban yang di ukur dalam satuan uang di sebut dengan biaya, sedangkan keluaran suatu pertanggung jawaban yang di nyatakan dalam satuan uang di sebut dengan pendapatan.

### **Pusat Pertanggungjawaban**

Pusat pertanggungjawaban menurut Sriwidodo (2010:120) ialah setiap unit kerja dalam organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggung jawab atas aktivitas yang dilakukan atau unit organisasi yang dipimpinnya. Pusat pertanggungjawaban dapat dipandang sebagai suatu sistem yang mengelola masukan

(*input*) menjadi keluaran (*output*). Input dapat berupa bahan baku, tenaga kerja, atau berbagai jenis jasa lain. Semua bahan masukan diproses dalam pusat-pusat pertanggungjawaban. Dalam pemrosesan biasanya diperlukan tambahan masukan lain berupa modal kerja, peralatan, atau harta lainnya. Sebagai hasil proses tersebut akan di dapat suatu keluaran berupa produk atau jasa yang akan ditransfer ke pusat pertanggungjawaban yang lain atau langsung dijual ke konsumen. Masukan suatu pusat pertanggungjawaban yang di ukur dalam satuan uang disebut biaya, sedangkan keluaran suatu pusat pertanggungjawaban yang berupa produk atau jasa dan dalam satuan uang yang di sebut pendapatan.



**Gambar 1**  
**Pusat Pertanggungjawaban**

Sumber: Anthony dan Govindarajan, 2007

### Struktur organisasi

Setiap organisasi memiliki struktur organisasi yang berbeda dengan organisasi yang lainnya karena bentuk struktur organisasi dipengaruhi oleh karakteristik organisasi, serta menggambarkan delegasi tanggung jawab dan kewenangan pengambilan keputusan. Paramanager menetapkan sebuah struktur organisasi untuk mengelola segala aspek yang ada dalam perusahaan. Mulyadi (2006:183) memberikan definisi mengenai struktur organisasi sebagai berikut: Struktur organisasi mencerminkan pembagian dan hierarki wewenang dalam perusahaan. Melalui struktur organisasi manajemen melaksanakan tugas khusus kepada manajemen yang lebih awal agar dapat dicapai pembagian pekerjaan yang bermanfaat. Evaluasi akuntansi pertanggungjawaban menghendaki adanya struktur organisasi yang dengan jelas menetapkan wewenang (*authority*) dan tanggung jawab (*responsibility*) dari masing-masing manajer pada semua tingkat organisasi. Struktur organisasi yang jelas akan memberikan bantuan yang amat besar dalam penerapan akuntansi pertanggungjawaban, karena struktur organisasi memberikan gambaran yang jelas garis-garis wewenang dan tanggung jawab dari tiap-tiap pusat pertanggungjawaban. Dari struktur organisasi dapat dilihat dari kadar wewenang yang dilimpahkan jika dilihat adanya kecenderungan untuk melimpahkan wewenang yang semakin besar kepada tingkat manajerial menengah dan bawah, maka struktur organisasi ini disebut desentralisasi, sedangkan keadaan sebaliknya disebut sentralisasi.

### Anggaran

Menurut Simamora (2005:201) anggaran (*budget*) yaitu sebuah rencana kuantitatif aktivitas usaha sebuah organisasi. Anggaran mengidentifikasi sumber daya dan komitmen yang dibutuhkan untuk memenuhi tujuan organisasi selama periode dianggarkan. Anggaran memperlihatkan bagaimana sumber daya diharapkan akan diperoleh dan dipakai selama periode waktu tertentu. Dapat juga dikatakan bahwa anggaran merupakan suatu rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif, yang diukur dalam satuan moneter standar dan satuan ukuran yang lain, yang mencakup jangka waktu satu tahun. Anggaran

merupakan suatu rencana kerja jangka pendek yang disusun berdasarkan rencana kegiatan jangka panjang yang ditetapkan dalam proses penyusunan program (*programming*). Penyusunan anggaran merupakan proses pembuatan rencana kerja untuk jangka waktu satu tahun, yang dinyatakan dalam satuan moneter dan satuan kuantitatif lain. Penyusunan anggaran (*budgeting*) seringkali diartikan sama dengan perencanaan laba (*profit planning*). Dalam perencanaan laba, manajemen menyusun rencana operasional yang implikasi keuangannya dinyatakan dalam laporan laba-rugi jangka pendek dan jangka panjang, neraca, kas dan modal kerja yang diproyeksikan di masa yang akan datang. Dapat dikatakan bahwa anggaran disusun oleh manajemen untuk dalam jangka waktu satu tahun guna membawa perusahaan ke kondisi tertentu yang diinginkan dengan sumber daya tertentu yang diperhitungkan. Dengan anggaran, manajemen mengarahkan jalannya perusahaan ke suatu kondisi tertentu (misalnya ke peringkat pangsa pasar kedua dalam industri, atau ke tingkat volume penjualan 10% diatas penjualan tahun anggaran yang lalu, dll) dengan pengorbanan sumber daya tertentu. Karena tanpa anggaran, dalam jangka pendek perusahaan akan berjalan tanpa arah, dengan pengorbanan sumber daya yang tidak terkendali.

Karakteristik anggaran menurut Mulyadi (2007:490) adalah sebagai berikut: (1) Dinyatakan dalam satuan keuangan dan satuan selain keuangan. (2) Anggaran umumnya mencakup jangka waktu satu tahun. (3) Anggaran berisi komitmen atau kesanggupan manajemen, yang berarti bahwa para manajer setuju untuk menerima tanggung jawab dalam mencapai sasaran yang ditetapkan dalam anggaran. (4) Usulan anggaran di-review dan disetujui oleh pihak yang berwenang lebih tinggi dari penyusunan anggaran. (5) Sekali disetujui, anggaran hanya dapat diubah di bawah kondisi tertentu. (6) Secara berkala, kinerja keuangan sesungguhnya dibandingkan dengan anggaran dan selisihnya dianalisis juga dijelaskan.

Penyusunan anggaran dalam laporan akuntansi pertanggungjawaban harus dibuat disetiap pusat pertanggungjawaban yang ada, oleh karena itu pada proses penyusunan anggaran, masing-masing bagian akan terlibat secara aktif untuk menyusun anggaran di bagian mereka. Dalam penyusunan anggaran ditentukan siapa saja yang akan melaksanakan sebagian kegiatan dan sumber daya ekonomi yang disediakan dalam usaha pencapaian tujuan tersebut. Partisipasi penyusunan anggaran umumnya diperkirakan dapat meningkatkan kinerja manajemen. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika suatu tujuan atau standar yang dirancang secara partisipatif disetujui, maka karyawan akan menginternalisasi tujuan atau standar yang ditetapkan dan karyawan juga memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena mereka ikut serta terlibat dalam penyusunan. Seperti yang dikemukakan oleh Anthony et al. (dalam Wahyuningsih, 2012) bahwa empat tujuan pokok dari penyusunan anggaran adalah: (1) Memperbaiki rencana strategis. (2) Mengkoordinasikan aktivitas berbagai bagian organisasi. (3) Menyerahkan tanggung jawab kepada manajer, memberikan otorisasi besarnya biaya yang boleh dikeluarkan, dan memberikan umpan balik kepada manajer atas kinerja mereka. (4) Sebagai perjanjian dan komitmen yang merupakan dasar untuk mengevaluasi kinerja manajer sesungguhnya.

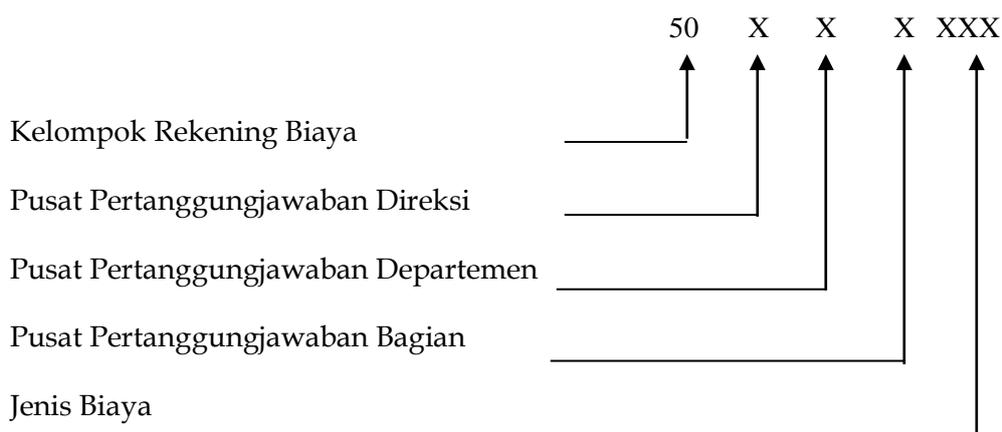
Anggaran dan laporan pertanggungjawaban merupakan elemen penting dan saling berhubungan. Anggaran merupakan sarana bagi manajemen untuk menuangkan rencana kerja secara terinci dan mengintegrasikan seluruh kegiatan perusahaan, sedangkan laporan pertanggungjawaban menghasilkan informasi akuntansi pertanggungjawaban yang berguna dalam proses evaluasi. Untuk mengevaluasi kinerja manajemen, anggaran akan dibandingkan dengan hasil aktual yang tertuang dalam laporan pertanggungjawaban, sehingga dapat diketahui penyebab penyimpangan yang terjadi untuk digunakan lebih lanjut sebagai umpan balik. Dengan demikian, anggaran berperan dalam tahap perencanaan, dan sebaliknya informasi pertanggungjawaban berfungsi sebagai alat

pengirim pesan (*role sending device*), dimana manajemen akan menyadari perannya dalam pencapaian tujuan perusahaan sehingga terbentuk komitmen yang tinggi untuk menghasilkan kinerja yang baik sesuai dengan yang tercantum dalam anggaran.

**Kode Rekening Biaya Akuntansi Pertanggungjawaban**

Akuntansi pertanggungjawaban menghendaki adanya pengumpulan dan pelaporan biaya yang berada dibawah kendali tiap-tiap tingkatan manajemen. Biaya yang terjadi harus diklasifikasikan dan diberi kode rekening sesuai dengan pusat-pusat pertanggungjawaban. Pengolahan data akuntansi sangat tergantung pada penggunaan kode untuk mencatat, mengklasifikasikan, menyimpan, dan mengambil data keuangan. Kode adalah suatu rerangka (*framework*) yang menggunakan angka atau huruf atau kombinasi angka dan huruf untuk memberi tanda terhadap klasifikasi yang sebelumnya telah dibuat. Pemberian kode dapat memudahkan proses pencarian perkiraan yang dibutuhkan, pencatatan, pengklasifikasian, dan pelaporan data akuntansi. Dengan adanya kode akan memudahkan identifikasi dan pembedaan elemen-elemen yang ada dalam suatu klasifikasi. Untuk dapat segera mengetahui dan membedakan perkiraan-perkiraan dalam proses pencarian, maka kode yang digunakan harus disusun secara konsisten.

Ada beberapa cara yang digunakan dalam proses pengkodean antara lain dengan menggunakan angka, huruf atau kombinasi keduanya oleh karena biaya yang terjadi dikumpulkan untuk setiap tingkat manajemen, maka biaya-biaya tersebut harus digolongkan dan diberi kode sesuai dengan tingkat-tingkat manajemen yang terdapat dalam struktur organisasi. Setiap tingkatan manajemen merupakan pusat pertanggungjawaban dan akan dibebani dengan biaya-biaya yang terjadi didalamnya yang dipisahkan antara biaya terkendali dan tidak terkendali. Dua cara yang dapat dilaksanakan dalam pemberian kode: (1) Metode kelompok (*group code method*). Sifat-sifat khusus dalam metode ini adalah sebagai berikut: (a) Posisi masing-masing angka mempunyai arti, dimana angka yang paling kiri adalah kode golongan perkiraan dan angka paling kanan adalah kode jenis rekening. (b) Setiap kode dalam perkiraan terdiri dari angka-angka yang sudah ditetapkan terlebih dahulu, dimana masing-masing angka mewakili jenis rekening. Rekening buku besar diberi kode angka dengan metode kode kelompok. Dalam keadaan yang ideal, kode rekening pembantu biaya terdiri dari tujuan angka sehingga cara pemberian kodenya dapat digambarkan sebagai berikut:



**Gambar 2**

**Arti Posisi Angka Dalam Kode Rekening**

Sumber: Mulyadi (2006:198).

Kode Blok (*Block Code*), kode yang diberikan kepada setiap klasifikasi tidak menggunakan urutan-urutan digit tetapi dengan memberikan satu blok nomer untuk setiap

kelompok. Jadi disini, kode diberikan pada setiap kelompok yang dimulai dengan angka-angka tertentu juga merupakan satu blok nomer kode. Contoh:

**Tabel 1**  
**Nomer Rekening Kode Blok**

Golongan Perkiraan	Nomor Rekening
a. Aktiva	100 - 109
b. Utang	200 - 209
c. Modal	300 - 309
d. Pendapatan	400 - 409
e. Biaya	500 - 509

Sumber : Mulyadi (2006:201)

### **Pelaporan Akuntansi Pertanggungjawaban**

Sistem pelaporan diperlukan dalam penilaian prestasi karena dapat memantau kinerja masing-masing pusat pertanggungjawaban. Biasa disebut juga sebagai laporan kinerja atas perannya dalam penilaian kinerja manajer. Informasi akuntansi sangat berguna, baik untuk pihak intern organisasi perusahaan maupun untuk pihak ekstern perusahaan. Bagi pihak intern, Informasi akuntansi sangat diperlukan untuk mengetahui hasil kerja dari para manajer. Untuk itu sangat penting menetapkan sejak awal tentang informasi apa yang perlu dilaporkan, mekanisme pelaporan dan bagaimana sistem pelaporan perusahaan disusun untuk kepentingan pihak luar maupun untuk kepentingan pihak dalam. Pada sejumlah perusahaan di Indonesia, sistem pelaporan ini banyak menimbulkan persoalan. Kurangnya komitmen atasan terhadap pentingnya laporan tertulis merupakan salah satu kendala yang seringkali menghambat berjalannya sistem pelaporan tanggung jawab. Laporan pertanggungjawaban merupakan produk akhir yang dihasilkan oleh sistem akuntansi pertanggungjawaban. Pengertian laporan pertanggungjawaban menurut Mulyadi (2007:182): Laporan pertanggungjawaban merupakan suatu alat yang merunut informasi pendapatan dan atau biaya ke manajer yang memiliki posisi terbaik untuk menjelaskan penyebab terjadinya penyimpangan dan mampu merencanakan tindakan untuk memperbaiki penyimpangan yang terjadi.

Laporan pertanggungjawaban berisi perbandingan antara rencana kerja yang tertuang dalam anggaran dengan pelaksanaan sesungguhnya. Dengan laporan pertanggungjawaban, atasan dapat mengetahui sampai seberapa jauh pelaksanaan tugas-tugas yang didelegasikan kepada bawahan dengan membandingkannya dengan anggaran. Laporan pertanggungjawaban dalam akuntansi pertanggungjawaban disusun secara periodik dan lebih terarah pada kemampuan para manajer dalam mengendalikan biaya sesuai dengan wewenang dan tingkatan manajemen dalam rangka penilaian kinerja. Untuk meningkatkan efisiensi, sistem akuntansi pertanggungjawaban haruslah didasarkan pada apa yang disebut dengan "pelaporan piramid". Hal ini berarti masing-masing manajer pertanggungjawaban berkewajiban menyiapkan laporan pertanggungjawaban sendiri dan ringkasan laporan pertanggungjawaban manajemen yang berada pada level bawahnya. Selanjutnya hanya jumlah total dari laporan-laporan itu sajalah yang akan disajikan kepada tingkatan pelaporan yang lebih tinggi berikutnya. Dapat diambil kesimpulan bahwa semakin tinggi tingkatan tanggung jawabnya, maka semakin terkonsentrasi pula laporan yang disajikan kepadanya.

### **Penilaian Kinerja Manajemen**

Menurut Siegel *et al.* yang dikutip oleh Mulyadi (2007:315), Penilaian kinerja adalah penentuan secara periodik efektivitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi dan karyawan berdasarkan sasaran, standard an criteria yang telah di tetapkan sebelumnya.

Kesimpulan dari kedua pengertian tersebut diatas bahwa penilaian kinerja manajemen adalah menilai atau mengevaluasi perilaku manusia atas pelaksanaan wewenang dan tanggung jawabnya dalam suatu organisasi. Apabila informasi akuntansi yang digunakan sebagai landasan evaluasi kinerja maka informasi akuntansi yang memenuhi kebutuhan tersebut adalah informasi akuntansi manajemen yang berkaitan dengan individu yang mempunyai tanggung jawab tertentu dalam organisasi. Metode dan teknik yang digunakan dalam mengukur tindakan dan perilaku yang dihubungkan dengan suatu evaluasi kinerja juga akan mempengaruhi motivasi dari anggota organisasi. Lingkungan kerja yang baik dapat meningkatkan produktivitas dan sebaliknya lingkungan kerja yang buruk akan menghasilkan semangat kerja yang rendah serta menurunkan motivasi dalam memenuhi rencana yang telah ditetapkan.

### **Tujuan dan Manfaat Penilaian Kinerja**

Tujuan penilaian kinerja menurut Mulyadi (2007:376) adalah untuk memotivasi karyawan dalam mencapai sasaran organisasi dan dalam mematuhi standar perilaku yang telah ditetapkan sebelumnya, agar memperoleh hasil yang diinginkan. Standar perilaku dapat berupa kebijakan manajemen atau rencana formal yang dituangkan dalam anggaran. Penilaian kinerja dilakukan untuk menekan perilaku yang tidak semestinya dan untuk merangsang perilaku dan menegakkan perilaku yang semestinya diinginkan melalui umpan balik hasil kinerja. Manfaat yang akan diperoleh evaluasi kinerja bagi manajemen, Mulyadi (2007:416) adalah untuk: (1) Mengelola operasi organisasi secara efektif dan efisien melalui pemotivasian karyawan secara maksimal. (2) Membantu pengambilan keputusan yang bersangkutan dengan karyawan, seperti promosi, transfer dan pemberhentian. (3) Mengidentifikasi kebutuhan pelatihan dan pengembangan karyawan 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.

### **Tahap-Tahap Penilaian Kinerja**

Menurut Mulyadi (2007:420) penilaian kinerja manajemen dapat dilaksanakan dalam dua tahapan utama, sebagai berikut: (1) Tahapan persiapan, terdiri dari tiga tahap: (a) Penentuan daerah pertanggung jawaban dan manajer yang bertanggung jawab. (b) Penetapan kriteria yang dipakai untuk mengukur kinerja. (c) Pengukuran kinerja yang sesungguhnya. (2) Tahap penilaian, terdiri dari tiga tahap: (a) Perbandingan kinerja sesungguhnya dengan suatu 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. Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka dapat dikatakan bahwa hasil dari penilaian kinerja dapat digunakan mengidentifikasi kelemahan karyawan dan untuk mengantisipasi keahlian dan ketrampilan yang dituntut dalam pekerjaan sehingga memotivasi karyawan dalam berusaha secara maksimal untuk mencapai sasaran yang telah ditetapkan dalam organisasi.

## **METODA PENELITIAN**

### **Jenis Penelitian dan Gambaran Populasi Objek Penelitian**

Penelitian adalah suatu kegiatan yang bertujuan untuk mengembangkan pengetahuan terhadap suatu ide, fenomena, atau masalah. Sehingga, dapat disimpulkan sebagai bentuk akhir penelitian. Pendekatan penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif karena penelitian ini bertujuan untuk menginterpretasikan hasil dari

evaluasi akuntansi pertanggungjawaban menurut pemahaman, pemikiran, dan persepsi penulis tanpa melakukan suatu pengujian metoda statistik.

### **Sumber Data dan Teknik Pengumpulan Data**

Data Primer, penulis menggunakan data primer yang diperoleh melalui responden yang menjadi sasaran penelitian. Yang dimaksud responden disini adalah seseorang yang berasal dari perusahaan tempat dimana peneliti melakukan penelitian. Data primer dapat berupa opini subjek (orang) secara individual atau hasil wawancara. Data Sekunder, penulis juga menggunakan data sekunder yang berupa laporan anggaran, beberapa arsip perusahaan dan dokumen-dokumen lain yang terkait dalam penelitian. Sedangkan teknik pengumpulan data menggunakan: (1) *Survey* pendahuluan. (2) Dokumentasi. (3) Wawancara.

### **Satuan kajian**

Penelitian yang akan dianalisa antara lain: (1) Struktur Organisasi, struktur organisasi adalah merupakan mekanisme pengendalian yang penting terhadap struktur Kegiatan perusahaan yang mencerminkan pembagian hirarki pembagian serta pelimpahan wewenang dalam perusahaan. (2) Klasifikasi Kode Rekening, kode rekening untuk akuntansi pertanggungjawaban harus disusun sedemikian rupa sehingga menunjukkan pengumpulan dan pelaporan biaya terkendali pada masing-masing tingkatan manajemen yang menjadi pusat biaya. (3) Sistem Anggaran, anggaran adalah suatu rencana yang disusun secara sistematis yang meliputi seluruh kegiatan perusahaan yang dinyatakan dalam unit moneter (*financial*). (4) Laporan Pertanggungjawaban, suatu laporan yang wajib dilaporkan bawahan ke bagian atau pejabat yang lebih tinggi setelah dikombinasikan dengan laporan dari bagiannya sendiri. (5) Penilaian Kinerja Manajemen, penentuan secara periodik efektivitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi dan karyawannya berdasarkan sasaran, standar dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya.

### **Teknik Analisis Data**

Data yang diperoleh disusun secara sistematis sesuai dengan kebutuhan guna kepentingan analisis. Berbagai data yang terkumpul pada saat *survey*, diolah dan dianalisa kemudian dibandingkan dengan landasan teori yang diperoleh dari hasil study kepustakaan. Selanjutnya dari hasil analisa perbandingan tersebut, ditarik kesimpulan dan sebagai langkah perbaikan diberikan beberapa saran yang sekiranya dapat dilakukan dan bermanfaat bagi perusahaan. Langkah-langkah yang akan dilakukan penulis sebagai berikut: (1) Menganalisis struktur organisasi dan uraian tugas dalam hal pelimpahan tugas, wewenang dan tanggung jawab. (2) Menganalisis klasifikasi kode rekening dan pemisahan biaya terkendali dan tidak terkendali. (3) Menganalisis bagaimana proses penyusunan anggaran dan pemanfaatannya. (4) Menganalisis bentuk laporan pertanggungjawaban yang sudah dimiliki perusahaan. (5) Menganalisis Penilaian kinerja. (6) Membuat kesimpulan dan saran.

## **HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

### **Proses Penyusunan Anggaran dan Laporan Pertanggung Jawaban**

Anggaran digunakan sebagai pedoman kerja dengan tujuan untuk membantu dalam kegiatan pengendalian, yang pada akhirnya akan memudahkan perusahaan dalam pencapaian tujuan perusahaan. Pada PT. Starfood Internasional keputusan dalam penyusunan anggaran di pegang oleh direktur utama. Menurut manajer Keuangan PT. Starfood Internasional menyatakan bahwa tidak ada tanggal pasti dalam penetapan anggaran perusahaan karena produksi yang dikerjakan tiap bulannya atau dalam beberapa

bulan selama setahun tidak selalu sama. Dalam penetapan anggaran biaya untuk produksi yang sedang dikerjakan.

Setelah pada akhirnya terdapat kesepakatan antara PT. Starfood Internasional dengan perusahaan lain pengguna jasa tersebut, manajer teknik dan penelitian pengembangan akan memberikan kontrak kepada manajer keuangan dan pemasaran untuk diserahkan kepada direktur utama sebagai salah satu prosedur dikeluarkannya anggaran produksi. Penyusunan anggaran untuk internal perusahaan misalnya inventaris kantor akan di susun tiap bulan dengan melihat laporan pengeluaran dan pendapatan di bulan dan tahun sebelumnya. Penyusunan anggaran dibuat oleh direktur utama yang di bantu oleh manajer keuangan. Anggaran yang di buat dalam PT. Starfood Internasional bersifat realistis.

Tujuan disusunnya anggaran adalah untuk membantu direktur utama mengetahui jumlah dana yang dibutuhkan dalam kegiatan perusahaan baik internal maupun eksternal sebagai alat bantu direktur utama untuk mencegah terjadinya penyimpangan yang mungkin terjadi terhadap penggunaan dana perusahaan. Berikut ini adalah contoh laporan pertanggungjawaban tiap-tiap bagian, untuk laporan pertanggungjawaban yang berhubungan dengan kegiatan usaha jasa perusahaan akan diambil salah satu contoh dari PT. Starfood Internasional yang bekerjasama dengan PT. Bintang Karya Laut untuk supplier ikan surini yang berlokasi di Rembang Tuban KM28 Desa Sendang Mulyo, Sluke Rembang.

Laporan-laporan pertanggungjawaban yang dibuat oleh manager produksi dan bahan baku dan manager produksi olahan merupakan suatu bentuk tanggung jawab bagian bawah kepada bagian di atasnya dalam hal ini adalah manager teknik dan penelitian pengembangan. Laporan-laporan pertanggungjawaban biaya yang berasal dari kegiatan usaha perusahaan nantinya akan digabungkan dengan laporan pertanggungjawaban biaya dari dalam kantor PT. Starfood Internasional, seperti yang telah disebutkan oleh manajer Keuangan PT. Starfood Internasional. Biaya-biaya bahan baku untuk memproduksi produk nantinya akan dimasukkan sebagai biaya langsung dalam laporan pertanggungjawaban bagian Keuangan sedangkan biaya dari pekerjaan lain-lain akan dimasukkan sebagai biaya overhead. Laporan pertanggungjawaban merupakan tolak ukur untuk melakukan penilaian kinerja bagi manajemen, karena dari laporan pertanggungjawaban dapat diketahui informasi mengenai hasil yang telah dicapai dari tiap bagian. Evaluasi hasil kinerja dapat dilakukan dengan membandingkan hasil pengukuran kinerja yang di buat tiap bulan dengan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya.

Laporan pertanggungjawaban pada PT. Starfood Internasional disusun oleh bagian keuangan yang didapat dengan cara mengumpulkan masing-masing laporan pertanggungjawaban dari tiap bagian yang nantinya akan dibuat secara keseluruhan untuk kemudian diserahkan kepada direktur utama. Walaupun dengan laporan pertanggungjawaban yang telah ada selama ini sudah cukup membantu, akan tetapi dalam laporan yang disajikan oleh bagian keuangan. Manajer pada bagian teknik dan penelitian pengembangan mengemukakan bahwa hingga saat ini belum ditemui kendala yang serius dalam pelaporan pertanggungjawaban manajemen antara satu bagian kepada bagian lain atau kepada bagian di atasnya dan diakui pula oleh manajer bagian keuangan bahwa dengan adanya laporan pertanggungjawaban yang dibuat oleh tiap bagian cukup membantunya dalam merekap seluruh biaya yang berkaitan dengan perusahaan baik di dalam maupun di luar perusahaan. Karena itu dengan diterapkannya sistem akuntansi pertanggungjawaban maka laporan-laporan dari setiap bagian mutlak harus dibuat karena melalui laporan-laporan tersebut kemampuan para pemimpin dapat di nilai. Laporan-laporan tersebut dapat dibuat bulanan, kuartalan ataupun semester tergantung dari ketetapan yang disetujui bersama.

### **Penilaian Kinerja**

Berdasarkan fungsinya, penilaian kinerja dalam akuntansi pertanggungjawaban diukur dengan membandingkan realisasinya dengan apa yang telah dianggarkan oleh perusahaan. Sistem penilaian kinerja sebaiknya dilakukan oleh manajemen dalam mendukung proses perencanaan dan pengambilan keputusan serta digunakan sebagai dasar manajemen seandainya terjadi penyimpangan. Pihak manajemen dalam melakukan penilaian kinerja, menetapkan batas wewenang, tanggung jawab serta kriteria atau tolak ukur yang digunakan dalam menilai kriteria tercermin dalam bentuk laporan pertanggungjawaban. Pada PT. Starfood Internasional yang lebih berwenang dalam menilai prestasi kerja tiap bagian yaitu direktur utama yang di bantu manajer personalia. Para manajer yang mampu menggunakan anggaran biaya secara efektif dan efisien serta mampu mengendalikan biaya-biaya yang menjadi tanggung jawabnya, akan mendapat penghargaan dan *reward* dalam bentuk apapun atas prestasinya tersebut. Sehingga mereka termotivasi dalam meningkatkan kinerja dan rasa ikut mempertahankan tanggung jawabnya dalam pengendalian dan penggunaan biaya yang menjadi tanggung jawabnya.

### **Pembahasan**

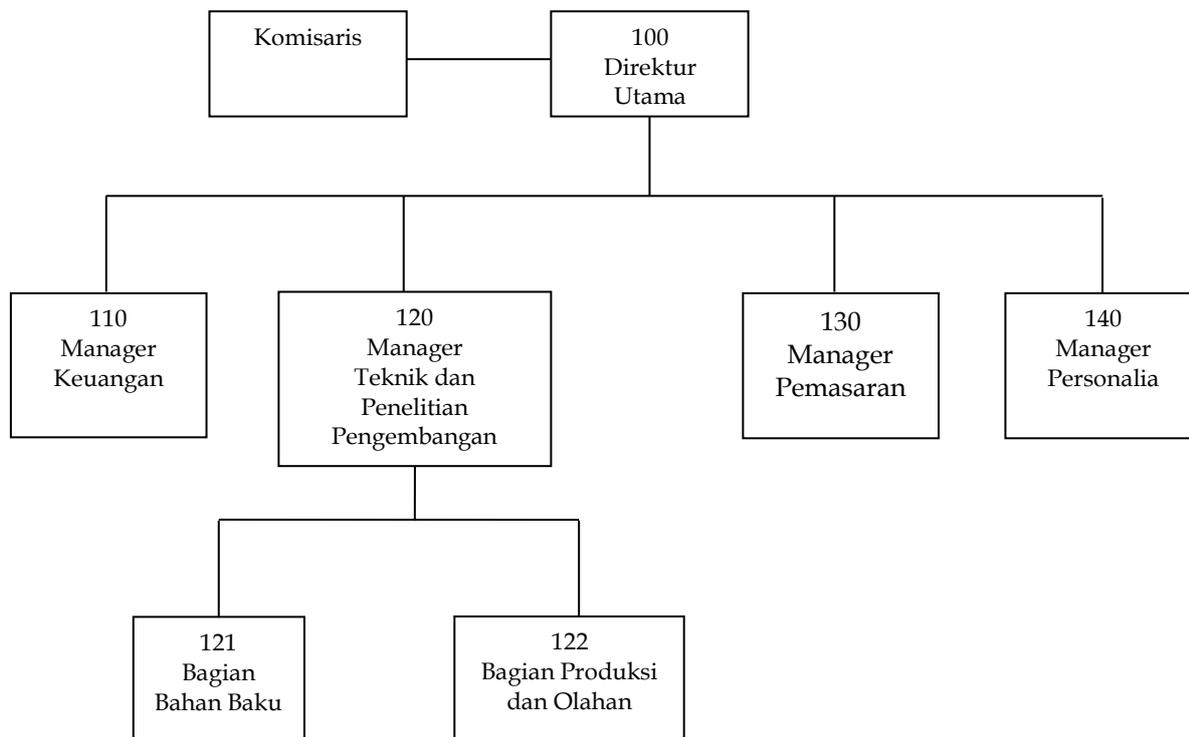
Berdasarkan hasil penelitian yang telah di uraikan di atas, maka diketahui gambaran keadaan sesungguhnya pada PT. Starfood Internasional terkait dengan penerapan sistem akuntansi pertanggungjawaban. Untuk mendapatkan sistem akuntansi pertanggungjawaban yang lebih baik lagi pada perusahaan ini, maka perlu penyempurnaan dalam pemenuhan sebagai berikut: (1) Terdapat struktur organisasi yang menetapkan secara tegas dan jelas wewenang dan tanggung jawab tiap tingkatan manajemen. (2) Penggolongan biaya. (3) Kodifikasi rekening. (4) Adanya anggaran yang disusun untuk tiap tingkatan manajemen.

### **Analisis Struktur Organisasi**

Terdapatnya struktur organisasi yang baik akan membantu tiap-tiap pusat pertanggungjawaban mengetahui batas wewenang dan tanggung jawabnya dalam perusahaan. Struktur organisasi yang baik dapat dikatakan sebagai struktur organisasi yang menggambarkan dengan jelas baik tugas, wewenang maupun tanggung jawab setiap bagian atau unit-unit organisasi yang ada dalam perusahaan. Diharapkan dengan adanya batasan-batasan tersebut maka tidak terjadi adanya tanggung jawab ganda dalam pengerjaan tugas sehingga semua bagian dapat lebih fokus dalam mengendalikan pekerjaannya. Agar sistem akuntansi pertanggungjawaban dapat menjamin efektifitas dan efisiensi pelaksanaan kegiatan maka sistem tersebut hendaknya didasarkan pada pengetahuan tentang struktur organisasi yang disusun berdasarkan penentuan kekuasaan atas pembagian kerja, tanggung jawab, spesialisasi dan pelimpahan wewenang.

Struktur organisasi yang ditetapkan pada PT. Starfood Internasional sudah cukup baik karena telah menunjukkan aliran pertanggungjawaban dari pimpinan paling atas ke pimpinan paling bawah serta terdapat pembagian tugas maupun pemisahan fungsi secara tegas dan jelas. Dengan adanya pemisahan ini dapat membantu dalam pembuatan laporan pertanggungjawaban bagi tiap-tiap bagian, akan tetapi pada PT. Starfood Internasional pembuatan laporan pertanggungjawaban menjadi tanggung jawab penuh bagian keuangan tentunya dibantu oleh bagian-bagian lain yang terkait. Adanya pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang semakin besar pada tingkatan manajemen yang lebih rendah melalui jenjang organisasi menunjukkan bahwa PT. Starfood Internasional telah menerapkan sistem desentralisasi. Baik tugas, wewenang dan pelaporan menjelaskan hubungan vertikal yang ada dalam perusahaan, selain itu terdapat pula hubungan horizontal yangmana ditunjukkan dengan adanya koordinasi dari bagian satu dengan lainnya. Akan tetapi dalam membentuk struktur organisasi yang sesuai dengan konsep

akuntansi pertanggungjawaban diperlukan adanya struktur organisasi yang menunjukkan kodefikasi pusat pertanggungjawaban secara rinci. Berikut ini usulan kode pusat pertanggungjawaban dalam struktur organisasi



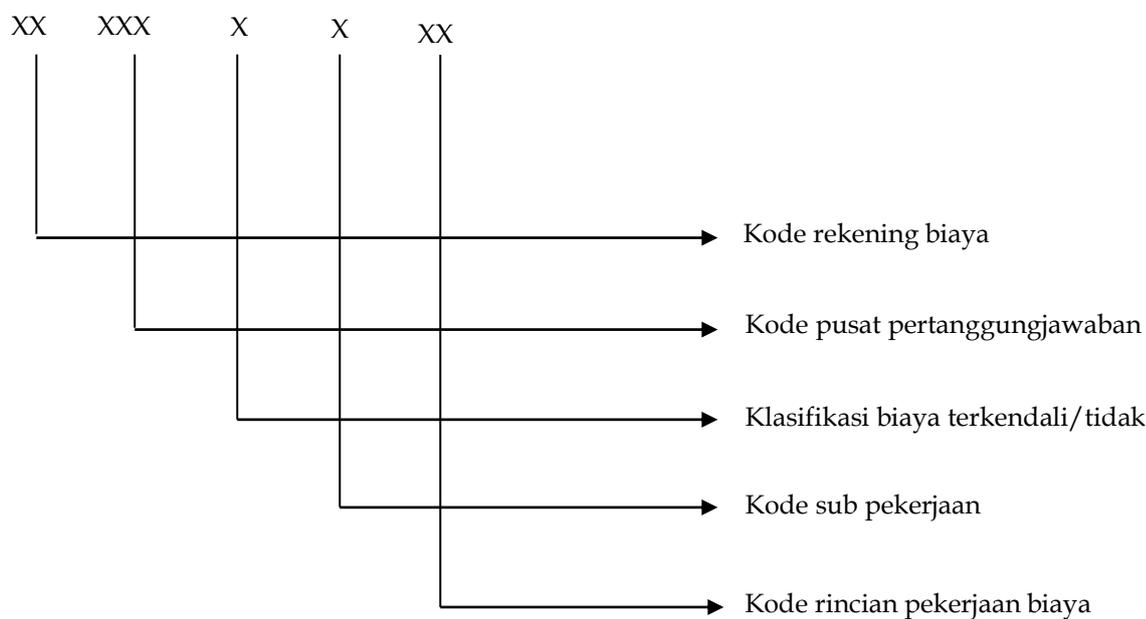
**Gambar 3**  
**Usulan Kode Organisasi Sesuai Tingkatan Manajemen**  
 Sumber: Data Intern PT. Starfood Internasional, diolah.

**Analisis Klasifikasi Biaya dan Kode Rekening Biaya**

Pengklasifikasian biaya ke dalam biaya terkendali dan tidak terkendali sangat ditekankan dalam sistem akuntansi pertanggungjawaban karena pengendalian dan penggunaan tanggung jawab yang baik terhadap biaya-biaya yang dapat dikendalikan dapat dijadikan pedoman dalam menilai kinerja suatu pusat pertanggungjawaban. Pemisahan antara biaya terkendali dan biaya tidak terkendali juga sangat penting untuk menetapkan pusat pertanggungjawaban yang bertanggung jawab atas realisasi dan penyimpangan dari suatu anggaran. Manajemen dapat mengetahui dimana biaya terjadi dan siapa yang harus bertanggung jawab atas realisasi dan penyimpangan yang mungkin terjadi terhadap suatu anggaran.

Klasifikasi biaya yang dilakukan PT. Starfood Internasional belum dapat memenuhi konsep akuntansi pertanggungjawaban, karena belum terdapat klasifikasi atas kode rekening biaya secara rinci pada laporan pertanggungjawaban biaya. Berkaitan dengan penjelasan sebelumnya, hal ini akan mempersulit manajemen menelusuri siapa yang bertanggung jawab bila terjadi penyimpangan anggaran dan juga berakibat lemahnya pengendalian karena pertanggungjawaban yang tidak jelas. Dalam akuntansi pertanggungjawaban juga dibutuhkan adanya Pengkodean yang jelas terhadap rekening biaya. Karena pemberian kode rekening juga mendukung klasifikasi biaya yang berfungsi memudahkan dalam penelusuran terhadap manajemen yang seharusnya bertanggung jawab apabila terjadi penyimpangan biaya. Penggunaan kode rekening akan menunjukkan jenis biaya dan tempat biaya sehingga mempercepat pemberian informasi penyajian data keuangan. Setiap tingkatan manajemen hendaknya memiliki kode rekening agar

mempermudah dalam pengawasan dan pengendalian biaya. Berikut ini disajikan usulan pemakaian kode rekening sesuai dengan tingkatan manajemen agar setiap biaya yang terjadi dalam pusat-pusat pertanggungjawaban lebih mudah diketahui siapa yang harus bertanggung jawab. Untuk lebih menyempurnakan sistematika kode rekening yang ada, maka dibuatlah usulan kepada PT. Starfood Internasional mengenai usulan kode rekening yang sesuai sistem akuntansi pertanggungjawaban untuk manajemennya:



**Gambar 4**  
**Usulan Kode Rekening PT. Starfood Internasional**  
 Sumber: Data Intern PT. Starfood Internasional, diolah

Usulan kode rekening Bagian Bahan Baku pada PT Starfood Internasional, nampak pada Tabel 2.

**Tabel 2**  
**PT. Starfood Internasional**  
**Usulan Kode Rekening Bagian Bahan Baku**  
**Tahun 2014**

<b>Kode Rekening</b>	<b>Biaya Terkendali</b>
<b>50.121.1.01.00</b>	<b>PEMILIHAN IKAN</b>
50.121.1.01.01	Pemakaian bahan baku ikan
50.121.1.01.02	Pemakaian bahan lainnya
50.121.1.01.03	Pemakaian material listrik
<b>50.121.1.02.00</b>	<b>Biaya Bahan Pembungkus</b>
50.121.1.02.01	Pemakaian Material lainnya/Listrik
<b>50.121.1.03.00</b>	<b>BIAYA LAIN-LAIN/ BIAYA UMUM</b>
50.121.1.03.02	PDAM
50.121.1.03.03	Listrik
50.121.1.03.04	Penelitian dan Pengembangan
<b>Kode Rekening</b>	<b>Biaya Tak Terkendali</b>
<b>50.121.2.01.00</b>	<b>BIAYA KARYAWAN</b>
50.121.2.01.01	Gaji dan Tunjangan Karyawan
50.121.2.01.02	Biaya Tenaga Honorarium
50.121.2.01.03	Tunjangan Hari Raya (THR)
50.121.2.01.04	Bonus
50.121.2.01.05	keamanan

Sumber : Data Intern PT. Starfood Internasional , diolah.

Dari Tabel 2, dapat diketahui untuk usulan kode rekening bagian bahan baku pada PT Starfood Internasional untuk biaya terkendali yang terdiri dari pemilihan ikan, biaya bahan pembungkus dan biaya lain-lain/ biaya umum, sedangkan untuk biaya tak terkendali yaitu biaya karyawan. Usulan kode rekening Bagian Produksi dan Olahan pada PT Starfood Internasional, nampak pada Tabel 3.

**Tabel 3**  
**PT. Starfood Internasional**  
**Usulan Kode Rekening Bagian Produksi dan Olahan**  
**Tahun 2014**

<b>Kode Rekening</b>	<b>Biaya Terkendali</b>
<b>50.122.1.01.00</b>	<b>BIAYA BAHAN BAKAR DAN PELUMAS</b>
50.122.1.01.01	Pemakaian bensin (Mesin Alat Berat)
50.122.1.01.02	Pemakaian solar/ HSD (Mesin Alat Berat)
50.122.1.01.03	Pemakaian oli (Mesin Alat Berat)
50.122.1.01.04	Pemakaian BBM Pelumas lainnya
<b>50.122.1.01.00</b>	<b>BIAYA TENAGA KERJA LANGSUNG</b>
50.122.1.01.01	Biaya jasa penyucian bahan baku
50.122.1.01.02	Biaya jasa penyucian kemasan
<b>Kode Rekening</b>	<b>Biaya Tak Terkendali</b>
<b>50.122.2.01.00</b>	<b>BIAYA PEMELIHARAAN</b>
50.122.2.01.01	Rutin mesin
50.122.2.01.02	Rutin alat angkut berat
50.122.2.01.03	Mebel dan peralatan
50.122.2.01.04	Kantor
50.122.2.01.05	Pemeliharaan inventaris gudang

Sumber : Data Intern PT. Starfood Internasional yang telah diolah

Dari Tabel 3, dapat diketahui untuk usulan kode rekening bagian produksi dan olahan pada PT Starfood Internasional untuk biaya terkendali yang terdiri dari biaya bahan bakar dan pelumas, biaya tenaga kerja langsung, sedangkan untuk biaya tak terkendali yaitu biaya pemeliharaan. Usulan kode rekening Bagian Teknik dan Penelitian Pengembangan pada PT Starfood Internasional, nampak pada Tabel 4.

**Tabel 4**  
**Usulan Kode Rekening**  
**Bagian Teknik dan Penelitian Pengembangan**

<b>Kode Rekening</b>	<b>Biaya Terkendali</b>
50.120.1.1.0	Pemilihan Ikan
50.120.1.2.0	Biaya Bahan Pembungkus
50.120.1.3.0	Biaya Lain-lain/Umum
50.120.1.4.0	Biaya Bahan Bakar dan Pelumas
50.120.1.5.0	Biaya Tenaga Kerja Langsung
<b>Kode Rekening</b>	<b>Biaya Tidak Terkendali</b>
50.120.2.1.0	Biaya Karyawan
50.120.2.2.0	Biaya Pemeliharaan

Sumber : Tabel 2 dan 3 diolah

Dari Tabel 4, dapat diketahui untuk usulan kode rekening bagian teknik dan penelitian pengembangan pada PT Starfood Internasional untuk biaya terkendali yang terdiri dari pemilihan ikan, biaya bahan pembungkus, biaya lain-lain/umum, biaya bahan bakar dan pelumas dan biaya tenaga kerja langsung, sedangkan untuk biaya tak terkendali yaitu biaya karyawan dan biaya pemeliharaan.

### **Analisis Sistem Anggaran**

Salah satu tujuan akuntansi pertanggungjawaban adalah sebagai alat pengendalian dan evaluasi kinerja sama halnya dengan anggaran, anggaran digunakan sebagai pedoman kerja yang mempunyai tujuan untuk membantu dalam kegiatan pengendalian yang pada akhirnya juga akan memudahkan perusahaan dalam pencapaian tujuan perusahaan itu sendiri. Pada PT. Starfood Internasional penyusunan anggaran biaya dilakukan dengan menggunakan *Bottom up budgetting*. Usulan anggaran yang dibuat pada PT. Starfood Internasional terutama untuk pengerjaan jasa di luar perusahaan dilakukan sesuai target produksi yang ingin di jalankan. Dengan melihat spesifikasi, kapasitas dan lamanya waktu pengerjaan produksi tersebut. Tujuan disusunnya anggaran ini adalah untuk mengetahui jumlah dana yang dibutuhkan tiap bagian dalam membiayai seluruh kegiatan operasional yang akan dilaksanakan dan mencegah adanya penyimpangan terhadap penggunaan dana perusahaan.

Anggaran merupakan alat bagi perusahaan untuk mengkomunikasikan sasaran perusahaan ke seluruh tingkatan manajemen, untuk itu koordinasi dan partisipasi dari seluruh tingkatan manajemen sangat dibutuhkan dalam penyusunan anggaran. Dalam hal ini, fungsi manajer beberapa bagian yang ada pada PT. Starfood Internasional sebagai pusat pertanggungjawaban bagi manajemennya belum terlaksana sepenuhnya oleh semua manajer karena proses penyusunan anggaran sebagai bentuk dari partisipasi semua manajer sesuai bagiannya masih belum dijalankan dan lebih mempercayakan tugas penyusunan anggaran tersebut pada manajer bagian keuangan dan manajer teknik dan penelitian pengembangan saja. Dalam menetapkan anggarannya perusahaan masih belum sepenuhnya melibatkan manajer pusat pertanggungjawaban dari tiap bagian. Hendaknya seluruh pusat pertanggungjawaban ikut dilibatkan dalam penetapan anggaran untuk bagian yang terkait karena dengan adanya partisipasi tiap manajer bagian dalam penetapan anggaran akan lebih memotivasi para manajer pusat pertanggungjawaban mencapai tingkat anggaran yang telah disepakati dan mereka lebih bertanggungjawab atas apa yang telah ditetapkannya tersebut.

### **Laporan Akuntansi Pertanggungjawaban**

Dalam sistem akuntansi pertanggungjawaban dikehendaki adanya sistem pelaporan biaya oleh pusat pertanggungjawaban oleh karena itu adanya laporan pertanggungjawaban sangat diperlukan. Laporan ini nantinya akan dijadikan dasar bagi manajemen tingkat yang lebih tinggi untuk menilai kinerja masing-masing manajer menengah dan manajer bawah.

Laporan pertanggungjawaban dalam sistem akuntansi pertanggungjawaban disusun secara periodik atau tergantung pada kebijakan perusahaan dan lebih terarah pada kemampuan manajer dalam mengendalikan biaya sesuai dengan wewenang dan tingkatan manajemen dalam rangka penilaian kinerja. Laporan pertanggungjawaban biaya harus dengan jelas membedakan antara biaya terkendalii dan tidak terkendali karena penilaian kinerja dapat didasarkan atas biaya yang dapat dikendalikan oleh seorang manajer pusat pertanggungjawaban, selain itu perlu dicantumkan kode rekening untuk bisa menjelaskan tempat terjadinya biaya.

PT. Starfood Internasional membuat laporan pertanggungjawabannya tiap tahun sekali yang dibuat secara rinci oleh manajer keuangan. Manajer tiap bagian wajib menyerahkan bukti-bukti pembayaran atau penggunaan dana perusahaan untuk aktivitas perusahaan kepada manajer Keuangan kemudian manajer keuangan akan membukukannya dalam bentuk laporan pertanggungjawaban per tahun untuk diserahkan kepada Direktur perusahaan sebagai pedoman untuk menilai kinerja tiap-tiap pusat pertanggungjawaban. Untuk bagian Teknik dan penelitian pengembangan dan sub bagian dibawahnya wajib membuat laporan pertanggungjawaban dari produksi yang sedang dikerjakannya dan hasil realisasi dari anggaran biaya yang telah ditentukan sesuai kontrak dalam bentuk RAB

(Rincian Anggaran Biaya). Tidak hanya sampai disitu, para manajer teknik yang berkepentingan dalam pengerjaan suatu produksi juga harus membuat laporan prosentase seberapa jauh produksi yang sedang dikerjakan tersebut sudah berjalan sebagai bukti pertanggungjawabannya kepada Direktur perusahaan.

Penerapan laporan pertanggungjawaban pada PT. Starfood Internasional masih jauh dari konsep laporan akuntansi pertanggungjawaban yang benar. Karena selain belum adanya pengklasifikasian kode rekening menjadi biaya terkendali dan tidak terkendali, pembuatan laporan akuntansi pertanggungjawabannya belum dilakukan sepenuhnya oleh manajer tiap bagian sehingga tanggung jawab dalam penyusunan laporan pertanggungjawaban tidak semua bagian ikut merasakan. Hal ini sangat rentan sekali terjadi penyimpangan karena kurangnya rasa tanggung jawab terhadap apa yang seharusnya menjadi tugas masing-masing pusat pertanggungjawaban. Laporan pertanggungjawaban yang dibuat selain harus memuat anggaran, realisasi dan selisih juga harus memuat kode rekening, hal ini dilakukan karena selain sesuai sistem akuntansi pertanggungjawaban juga memudahkan dalam penilaian kinerja tiap bagian. Kinerja suatu perusahaan diukur dengan membandingkan antara hasil sesungguhnya dengan anggaran yang ditetapkan, hal ini berdasarkan sistem akuntansi pertanggungjawaban fungsional. Dalam hal ini manajer diminta untuk bertanggung jawab sebatas biaya yang dapat dikendalikannya. Laporan pertanggungjawaban merupakan hasil dari akuntansi pertanggungjawaban dan sebagai sarana bagi para manajer untuk mempertanggungjawabkan biaya yang telah direalisasikan.

Secara struktural sistem desentralisasi yang digunakan PT. Starfood Internasional merupakan dasar yang baik untuk mengembangkan sistem akuntansi pertanggungjawaban. Kodefikasi rekening yang diterapkan sudah cukup memadai hanya saja perusahaan masih belum menerapkan kode organisasi dan terkendali atau tidaknya biaya, sesuai sistem akuntansi pertanggungjawaban, dengan disempurnakannya kodefikasi rekening akan mempermudah perusahaan menilai dan menentukan siapa yang berhak bertanggung jawab terhadap suatu biaya tertentu. Laporan pertanggungjawaban yang belum menerapkan kualifikasi biaya menjadi terkendali dan tidak terkendali membuat sulitnya proses pengendalian dan penilaian kinerja. Dengan demikian, elemen-elemen akuntansi pertanggungjawaban yang diterapkan oleh perusahaan belum dapat digunakan sebagai alat penilaian kinerja yang memadai. Penilaian kinerja keuangan atau anggaran pusat pertanggungjawaban menggunakan tolak ukur bahwa suatu bagian dikatakan mempunyai kinerja yang baik apabila mampu menggunakan atau merealisasikan anggaran sesuai dengan standar yang ditetapkan sebelumnya.

Penilaian kinerja akan menjadi dasar bagi pihak manajemen dalam memberikan tindakan selanjutnya berupa pemberian imbalan. Namun, seperti yang telah dikatakan oleh manajer personalia bahwa pemberian imbalan atau *reward* belum dijalankan secara maksimal maka dari itu hal ini perlu diperhitungkan tentunya imbalan tersebut perlu disertai dengan kinerja karyawan dalam pencapaian target yang telah ditetapkan. Seperti pada bagian Teknik dan penelitian pengembangan yang harus mengendalikan biaya-biaya sesuai anggaran yang ada di dalam kontrak. Apabila manajer dapat mengendalikan dengan baik akan ada *reward* atau hadiah tersendiri atas prestasinya tersebut. Namun adanya efisiensi biaya yang harus diperhitungkan seringkali menjadikan hambatan dalam pemberian hadiah menjadi kurang maksimal.

### **Penilaian Kinerja**

Dalam sistem akuntansi pertanggungjawaban dikehendaki adanya sistem pelaporan biaya oleh pusat pertanggungjawaban oleh karena itu adanya laporan pertanggungjawaban sangat diperlukan. Laporan ini nantinya akan dijadikan dasar bagi manajemen tingkat yang lebih tinggi untuk menilai kinerja masing-masing manajer menengah dan manajer bawah.

Laporan pertanggungjawaban dalam sistem akuntansi pertanggungjawaban disusun secara periodik atau tergantung pada kebijakan perusahaan dan lebih terarah pada kemampuan manajer dalam mengendalikan biaya sesuai dengan wewenang dan tingkatan manajemen dalam rangka penilaian kinerja. Laporan pertanggungjawaban biaya harus dengan jelas membedakan antara biaya terkendali dan tidak terkendali karena penilaian kinerja dapat didasarkan atas biaya yang dapat dikendalikan oleh seorang manajer pusat pertanggungjawaban, selain itu perlu dicantumkan kode rekening untuk bisa menjelaskan tempat terjadinya biaya.

PT. Starfood Internasional membuat laporan pertanggungjawabannya tiap tahun sekali yang dibuat secara rinci oleh manajer keuangan. Manajer tiap bagian wajib menyerahkan bukti-bukti pembayaran atau penggunaan dana perusahaan untuk aktivitas perusahaan kepada manajer Keuangan kemudian manajer keuangan akan membukukannya dalam bentuk laporan pertanggungjawaban per tahun untuk diserahkan kepada Direktur perusahaan sebagai pedoman untuk menilai kinerja tiap-tiap pusat pertanggungjawaban. Untuk bagian Teknik dan penelitian pengembangan dan sub bagian dibawahnya wajib membuat laporan pertanggungjawaban dari produksi yang sedang dikerjakannya dan hasil realisasi dari anggaran biaya yang telah ditentukan sesuai kontrak dalam bentuk RAP (Rincian Anggaran produksi). Tidak hanya sampai disitu, para manajer teknik yang berkepentingan dalam pengerjaan suatu produksi juga harus membuat laporan prosentase seberapa jauh produksi yang sedang dikerjakan tersebut sudah berjalan sebagai bukti pertanggungjawabannya kepada Direktur perusahaan.

Penerapan laporan pertanggungjawaban pada PT. Starfood Internasional masih jauh dari konsep laporan akuntansi pertanggungjawaban yang benar. Karena selain belum adanya pengklasifikasian kode rekening menjadi biaya terkendali dan tidak terkendali, pembuatan laporan akuntansi pertanggungjawabannya belum dilakukan sepenuhnya oleh manajer tiap bagian sehingga tanggung jawab dalam penyusunan laporan pertanggungjawaban tidak semua bagian ikut merasakan. Hal ini sangat rentan sekali terjadi penyimpangan karena kurangnya rasa tanggung jawab terhadap apa yang seharusnya menjadi tugas masing-masing pusat pertanggungjawaban. Laporan pertanggungjawaban yang dibuat selain harus memuat anggaran, realisasi dan selisih juga harus memuat kode rekening, hal ini dilakukan karena selain sesuai sistem akuntansi pertanggungjawaban juga memudahkan dalam penilaian kinerja tiap bagian.

Kinerja suatu perusahaan diukur dengan membandingkan antara hasil sesungguhnya dengan anggaran yang ditetapkan, hal ini berdasarkan sistem akuntansi pertanggungjawaban fungsional. Dalam hal ini manajer diminta untuk bertanggung jawab sebatas biaya yang dapat dikendalikannya. Laporan pertanggungjawaban merupakan hasil dari akuntansi pertanggungjawaban dan sebagai sarana bagi para manajer untuk mempertanggungjawabkan biaya yang telah direalisasikan. Secara struktural sistem desentralisasi yang digunakan PT. Starfood Internasional merupakan dasar yang baik untuk mengembangkan sistem akuntansi pertanggungjawaban. Kodefikasi rekening yang diterapkan sudah cukup memadai hanya saja perusahaan masih belum menerapkan kode organisasi dan terkendali atau tidaknya biaya, sesuai sistem akuntansi pertanggungjawaban, dengan disempurnakannya kodefikasi rekening akan mempermudah perusahaan menilai dan menentukan siapa yang berhak bertanggung jawab terhadap suatu biaya tertentu.

Laporan pertanggungjawaban yang belum menerapkan kualifikasi biaya menjadi terkendali dan tidak terkendali membuat sulitnya proses pengendalian dan penilaian kinerja. Dengan demikian, elemen-elemen akuntansi pertanggungjawaban yang diterapkan oleh perusahaan belum dapat digunakan sebagai alat penilaian kinerja yang memadai. Penilaian kinerja keuangan atau anggaran pusat pertanggungjawaban menggunakan tolak ukur bahwa suatu bagian dikatakan mempunyai kinerja yang baik apabila mampu

menggunakan atau merealisasikan anggaran sesuai dengan standar yang ditetapkan sebelumnya. Penilaian kinerja akan menjadi dasar bagi pihak manajemen dalam memberikan tindakan selanjutnya berupa pemberian imbalan. Namun, seperti yang telah dikatakan oleh manajer personalia bahwa pemberian imbalan atau *reward* belum dijalankan secara maksimal maka dari itu hal ini perlu diperhitungkan tentunya imbalan tersebut perlu disertai dengan kinerja karyawan dalam pencapaian target yang telah ditetapkan. Seperti pada bagian Teknik dan penelitian pengembangan yang harus mengendalikan biaya-biaya sesuai anggaran yang ada di dalam kontrak. Apabila manajer dapat mengendalikan dengan baik akan ada *reward* atau hadiah tersendiri atas prestasinya tersebut. Namun adanya efisiensi biaya yang harus diperhitungkan seringkali menjadikan hambatan dalam pemberian hadiah menjadi kurang maksimal.

## SIMPULAN DAN SARAN

### Simpulan

Berdasarkan analisis dan pembahasan yang telah diuraikan, maka dapat disimpulkan bahwa penerapan akuntansi pertanggungjawaban pada PT. Starfood Internasional sudah cukup memadai walaupun meskipun masih ada sedikit kekurangan. (1) Struktur organisasi yang ditetapkan pada PT. Starfood Internasional sudah baik karena telah menunjukkan pusat pertanggungjawaban dari pimpinan paling atas ke pimpinan paling bawah serta terdapat pembagian tugas maupun pemisahan fungsi secara tegas dan jelas. Baik tugas, wewenang dan pelaporan menjelaskan hubungan vertikal yang ada dalam perusahaan, terdapat pula hubungan horizontal yang mana ditunjukkan dengan adanya koordinasi dari bagian satu dengan lainnya. Adapun penyusunan kode pusat pertanggungjawaban belum terealisasi secara jelas. (2) Klasifikasi biaya dan kode rekening biaya yang dilakukan PT. Starfood Internasional belum dapat memenuhi konsep akuntansi pertanggungjawaban secara sempurna karena belum menunjukkan apakah biaya tersebut termasuk ke dalam biaya terkendali atau tidak terkendali. (3) Sistem penyusunan anggaran biaya yang diterapkan yaitu dengan menggunakan metode penyusunan anggaran *Bottom up budgetting*, ditunjukkan dari proses pengajuan usulan anggaran oleh teknik dan penelitian pengembangan kepada direktur utama untuk penyusunan anggaran produksi perusahaan. Hasil penyusunan anggaran membantu perusahaan dalam menilai kinerja manajemen terutama yang berhubungan dengan pengadaan persediaan bahan baku dan produksi. (4) Penilaian kinerja yang baik apabila menggunakan atau merealisasikan anggaran sesuai dengan standar yang ditetapkan sebelumnya, penilaian kinerja yang ada pada PT. Starfood Internasional melihat selisih antara biaya yang dianggarkan dengan biaya yang direalisasikan mulai dari laporan pertanggungjawaban produksi yang sedang dikerjakan hingga ke jenjang yang lebih tinggi..

### Saran

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan, dapat disarankan beberapa hal yang diharapkan mampu bermanfaat bagi perusahaan dalam menerapkan sistem pelaporan akuntansi pertanggungjawaban sebagai berikut: (1) Penyusunan struktur organisasi perusahaan harus menunjukkan kode pusat-pusat pertanggungjawaban agar diketahui dengan lebih jelas siapa yang bertanggung jawab atas tugas dan wewenang pada tiap-tiap unit organisasi. (2) Perlu adanya pemisahan biaya terkendali dan tidak terkendali dalam pengkodefikasian rekening, sistem anggaran dan laporan pertanggungjawaban untuk memudahkan manajemen perusahaan dalam pengendalian biaya dan melihat siapa yang bertanggung jawab apabila terjadi penyimpangan-penyimpangan. (3) Dalam menyusun anggaran akan lebih baik jika bagian dari semua pusat pertanggungjawaban diikutsertakan dalam proses penyusunannya agar tiap-tiap pusat pertanggungjawaban ikut bertanggung

jawab atas apa yang telah ditetapkan. (4) Dalam menyusun laporan pertanggungjawaban harus menunjukkan secara rinci antara anggaran dan realisasi biaya yang digunakan sebagai dasar dalam penilaian kinerja. Dengan begitu akan nampak selisih antara biaya yang dianggarkan dengan biaya yang direalisasikan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, R. N, dan V. Govindarajan. 2007. *Management Control System*. Alih Bahasa F. X. Kurniawan. 2007. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Buku Kesatu. Salemba Empat. Jakarta.
- Halim. A. 2007. *Dasar-Dasar AKuntansi Biaya*. Edisi Keempat. Cetakan Ketiga. BPFE UGM. Yogyakarta.
- Ikhsan. A. dan M. Ishak. 2006. *Akuntansi Keperilakuan*. Salemba Empat. Jakarta.
- Mulyadi. 2006. *Akuntansi Manajemen: Konsep, Manfaat dan Rekayasa*. Edisi Ketiga. Cetakan Pertama. Salemba Empat. Jakarta.
- \_\_\_\_\_. 2007. *Sistem Akuntansi*. Salemba Empat. Jakarta.
- Nafarin. M. 2006. *Penganggaran Perusahaan*. Salemba Empat. Jakarta.
- Puspitasari. A. dan Fathimining. 2011. Analisis Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban Sebagai Alat Penilaian Kinerja pada PT Jamsostek (Persero) Cabang Makassar. *Skripsi*. Universitas Hasanudin. Makasar.
- Rudianto. 2007. *Akuntansi Manajemen*. Gramedia Pustaka Utama. Jakarta.
- Rusman. R. 2010. Akuntansi pertanggungjawaban pada PT. Asuransi Jiwa Bersama Bumiputera 1912 kantor wilayah asper Banda Aceh. *Skripsi*. Universitas Syiah Kuala. Banda Aceh.
- Simamora, H. 2005. *Akuntansi Manajemen*. Edisi Kedua. UPP AMP YKPN. Yogyakarta.
- Soekarno, E. 2006. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Edisi Pertama. PT Gramedia Pustaka Utama. Jakarta.
- Sriwidodo. U. 2010. Informasi Akuntansi Pertanggungjawaban Sebagai Alat Penilaian Kinerja Manajer. *Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi Informasi*. Vol. 8 (1).
- Supriyono, R. A. 2006. *Akuntansi Manajemen: Struktur Pengendalian Manajemen*. Buku Ketiga. Edisi Pertama. Penerbit BPFE. Yogyakarta.
- Wahyuningsih. E. S. 2012. Struktur Organisasi Dalam Hubungannya Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Dengan Kinerja Managerial. *Jurnal Akuntansi*. Vol. 3. (1).
- Warindrani, A. K. *Manajemen Biaya*. Edisi Delapan. Jilid 1 dan 2. PT Salemba Empat. Jakarta.

\*\*\*\*\*