



FOKUS

JURNAL AKUNTANSI DAN MANAJEMEN
FAKULTAS EKONOMI

ISSN: 1411-1594

Volume 5 No. 1, Agustus 2003

ATURAN ETIKA DALAM PROFESIONALISME SEORANG AKUNTAN PUBLIK
Rita Yuniarti, S.E.

AKUNTANSI MANAJEMEN DALAM PERSAINGAN GLOBAL
Evi Octavia, S.E.

**PROSES PENGEMBANGAN DALAM UPAYA MENINGKATKAN KETERAMPILAN DAN
PENGETAHUAN SUMBER DAYA MANUSIA YANG DIMILIKI PERUSAHAAN**
Sari Dewi Oktari, S.E.

**PERANAN AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN DALAM PENILAIAN KINERJA MANAGER
PEMASARAN**
Bachtiar Asikin, S.E., M.M.

**PERANAN GOOD CORPORATE GOVERNANCE PADA PERUSAHAAN DALAM MENGHADAPI
PERSAINGAN GLOBAL**
Shinta Dewi Herawati, S.E.

**EKONOMI ERA DIGITAL 2003 DAN DAMPAKNYA TERHADAP KURIKULUM PERGURUAN
TINGGI**
Janita S. Meliala, S.E., M.M.

PPN INDONESIA DITINJAU DARI TEORI VAT DAN PERKEMBANGANNYA
KeuKeu Mutia, S.E.

PROSPEK EKONOMI INDONESIA DALAM MENGHADAPI PEREKONOMIAN GLOBAL
Andi Supangat, Drs., M.Si.

UNIVERSITAS WIDYATAMA

PERANAN AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN DALAM PENILAIAN KINERJA MANAJER PEMASARAN

Bachtiar Asikin*

ABSTRAK

Penelitian ini dilakukan karena penulis tertarik pada topik yang membahas mengenai "Peranan Akuntansi Pertanggungjawaban Dalam Penilaian Kinerja Manajer Pemasaran.". Penulis mengambil topik tersebut karena Akuntansi Pertanggungjawaban merupakan informasi akuntansi yang penting, yang dipakai sebagai salah satu dasar penilaian kinerja seorang manajer, (dalam hal ini khususnya manajer pemasaran), untuk dapat melaksanakan peran yang mereka mainkan didalam organisasi.

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah dilakukan, maka dapat disimpulkan bahwa:

1. Dalam penerapan akuntansi pertanggungjawaban jika dihubungkan dengan penilaian kinerja manajer pemasaran, sudah cukup memadai karena telah memenuhi syarat-syarat penerapan akuntansi pertanggungjawaban yaitu:
 - a. Pada Direktur terdapat struktur organisasi yang menetapkan secara tegas, jelas baik tugas, wewenang dan tanggung jawab tiap-tiap bagian yang di pimpin oleh seorang manajer
 - b. Terdapat prosedur penyusunan anggaran yang merupakan rencana kerja perusahaan
 - c. Terdapat pemisahan antara pendapatan dan atau biaya yang dapat dikendalikan dan pendapatan dan atau biaya yang tidak dapat dikendalikan berdasarkan wewenang yang dimiliki oleh masing-masing manajer pusat pertanggungjawaban
 - d. Terdapat pengklasifikasian dan pemberian kode rekening
 - e. Terdapat sistem pelaporan kinerja kepada manajer yang bertanggung jawab
2. Dalam Direktur PT"x" Peranan akuntansi pertanggungjawaban dalam penilaian kinerja manajer pemasaran telah dilaksanakan dengan baik, karena sudah sesuai dengan tahap-tahap penilaian kinerja manajer pemasaran yaitu:
 - a. Adanya penentuan pertanggungjawaban dan manajer yang bertanggung jawab
 - b. Adanya penetapan kriteria yang dipakai untuk mengukur kinerja
 - c. Adanya perbandingan kinerja sesungguhnya dengan anggaran yang telah ditetapkan
 - d. Adanya penentuan penyebab timbulnya penyimpangan kinerja sesungguhnya dari target yang telah direncanakan

1. PENDAHULUAN

• Kerangka Pemikiran

Semakin besar dan berkembangnya sebuah perusahaan, maka seorang pemilik atau pimpinan perusahaan tidak dapat melakukan segala aktivitas perusahaan seorang diri. Oleh karena itu, dia membutuhkan orang-orang yang dapat membantunya dalam melaksanakan tugas-tugasnya.*

Dengan adanya orang-orang yang membantu dalam pelaksanaan tugasnya, maka pemilik perusahaan dapat lebih memusatkan perhatian untuk mencapai tujuan dalam jangka

* Bachtiar Asikin, Adalah Dosen Biasa Pada Fakultas Ekonomi, Universitas Widyatama - Bandung

panjang, yaitu memperoleh laba. Para manajer membantu pemilik perusahaan untuk merumuskan rencana, karena mereka lebih mengetahui pelaksanaan operasional perusahaan sehari-hari secara langsung.

Dalam pengelolaan perusahaan, perlu adanya kepuasan kerja bagi para karyawan karena jika karyawan puas dalam melakukan pekerjaannya maka akan terjadi maksimalisasi motivasi karyawan, yang berarti akan mendorong setiap karyawan untuk mencapai sasaran yang telah ditetapkan oleh perusahaan. Maksimalisasi inilah yang merupakan tujuan pokok penilaian kinerja.

Mulyadi merumuskan pengertian penilaian kinerja sebagai berikut:

“Penilaian kinerja adalah penentuan secara periodik efektivitas operasional suatu organisasi dan karyawan berdasarkan sasaran, standar, dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya.”

Penilaian kinerja manajer harus diawali dengan penetapan garis batas tanggung jawab yang jelas bagi manajer yang akan dinilai kinerjanya, dan hal tersebut hanya dapat dilakukan jika ada informasi akuntansi pertanggungjawaban. Informasi akuntansi pertanggungjawaban merupakan informasi yang penting dalam proses perencanaan dan pengendalian aktivitas organisasi, karena informasi tersebut menekankan hubungan antara informasi dengan manajer yang bertanggung jawab terhadap perencanaan dan realisasinya.

Menurut Mulyadi (1993;18), definisi informasi akuntansi pertanggungjawaban adalah sebagai berikut:

“Informasi akuntansi pertanggungjawaban adalah informasi aktiva, pendapatan, atau biaya yang dihubungkan dengan manajer yang bertanggung jawab atas pusat pertanggungjawaban tertentu.”

Dalam setiap pengendalian, anggaran selalu memegang peranan yang sangat penting. Demikian juga dalam akuntansi pertanggungjawaban anggaran merupakan alat untuk menilai kinerja manajer yang ada dalam perusahaan yang dijabarkan dalam struktur organisasi. Anggaran setiap pusat pertanggungjawaban dibandingkan dengan realisasinya sehingga dapat ditentukan kinerja tiap pusat pertanggungjawaban.

Untuk melaksanakan sistem akuntansi pertanggungjawaban maka terdapat hal-hal yang merupakan persyaratan, yaitu:

1. Terdapatnya struktur organisasi dengan *job description* yang jelas serta adanya identifikasi pusat pertanggungjawaban yang dipimpin oleh seorang manajer.
2. Adanya pemisahan antara biaya terkendali dan biaya tidak terkendali.
3. Adanya anggaran yang disusun oleh setiap bagian.
4. Adanya sistem pelaporan biaya dan susunan kode rekening perusahaan yang dikaitkan dengan kewenangan pengendalian pusat pertanggungjawaban.

Berdasarkan uraian yang dikemukakan di atas, maka penulis merumuskan hipotesis sebagai berikut: **“Apabila akuntansi pertanggungjawaban telah diterapkan secara memadai dalam aktivitas perusahaan, maka kinerja manajer pemasaran dapat dinilai dengan baik.”**

2. Penyusunan Anggaran Perusahaan Pada PT. “X”

Penyusunan anggaran di mulai dari usulan dan informasi langsung dari unit pelayanan teknis (UPT), melalui kantor wilayah yang kemudian disampaikan ke kantor pusat, maksudnya agar rencana kerja anggaran (RKA) tersebut lebih bersifat realistis. Dengan demikian Direktur V PT “X” telah berusaha untuk menerapkan sistem penyusunan anggaran Bottom Up sesuai dengan keputusan direksi no. III / PRAN / X / 88 tanggal 28 Oktober 1988, walaupun kenyataannya bahwa pelaksanaan penyusunan anggaran tetap cenderung ke Top Down.

Tahapan penyusunan anggaran pada PT "x" adalah sebagai berikut:

1. Penyusunan anggaran di mulai dari pengesahan direksi ke wilayah usaha "x" melalui edaran yang pada intinya berisi sasaran yang akan di raih di tahun yang akan datang (tahun anggaran) juga atas dasar rencana jangka panjang perusahaan.
2. Direksi membuat arahan kepada Direktorat/ pusat dan Wilayah Usaha "x". Selanjutnya Kepala Wilayah Usaha (Direktur) memberikan arahan kepada UPT di wilayah masing-masing.
3. Berdasarkan usulan tersebut UPT membuat usulan RKA yang meliputi:
 - Alat produksi
 - Pegawai
 - Waktu tempuh kiriman "x"
 - Pendapatan dan biaya

Usulan RRKA dari UPT di kirim ke kantor Wilayah ini, seluruh usulan tersebut direkapitulasi menjadi usulan rancangan kerja anggaran wilayah usaha "x".

4. Usulan rancangan wilayah dikirimkan ke kantor pusat (bagian anggaran). Pengolahan data usulan rancangan rencana kerja anggaran dari seluruh Wil "x" dan Direktorat / Pusat dilakukan oleh bagian anggaran dan disajikan dalam bentuk buku (draft rancangan anggaran).
5. Hasil kompilasi selanjutnya di bahas dengan DirKug "x". Dan hasil pembahasan tersebut dijadikan bahan utama untuk rapat selanjutnya dengan melibatkan pejabat-pejabat di kantor pusat yang terkait dan para kepala wilayah "x" (Direktur).
6. Hasil pembahasan tingkat staf disampaikan dan di bahas dengan direksi merupakan rancangan RKA perusahaan yang disampaikan kepada Dewan Komisaris untuk pembahasan lebih lanjut.
7. Hasil pembahasan Dewan Komisaris di kirim ke departemen Lebih Tinggi, Ditjen "X", Ditjen Pembinaan, BUMN, Departemen Keuangan. Selanjutnya diadakan rapat pendahuluan yang dihadiri oleh pejabat DepartHub, Ditjen Pembinaan, BUMN mewakili pemegang saham. Sedangkan dari perusahaan di pimpin oleh DirKug "x" (mewakili Direksi) dan dihadiri oleh staf terkait.
8. Dalam Rapat Umum Tahunan Pengesahan Anggaran (RUTPA) rancangan rencana kerja anggaran disahkan menjadi rencana kerja anggaran. RKA yang telah disahkan kemudian di susun untuk setiap wilayah usaha "x" dan kantor pusat untuk dilaksanakan. Selanjutnya Kantor Wilayah Usaha menyusun RKA untuk setiap unit pelayanan teknis di wilayah masing-masing guna dijadikan landasan kerja pada tahun yang bersangkutan.

• **Penetapan Kriteria Pengukur Kinerja Manajer Pemasaran**

Direktur PT "x" telah menetapkan kriteria untuk mengukur prestasi/kinerja manajer pemasaran berdasarkan perbandingan antara target pendapatan dan atau biaya (yang dinyatakan dengan anggaran) dengan realisasi pendapatan dan atau biaya pemasaran tersebut dan keberhasilan manajernya untuk melaksanakan tugas yang direncanakan. Manajer pemasaran dikatakan berprestasi atau melaksanakan tugas sesuai dengan batas toleransi yang ditetapkan, apabila realisasi anggaran yang dicapainya adalah berkisar antara 80% sampai dengan 100% dari anggaran yang ditetapkan.

• **Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan**

Pada Direktur laporan realisasi anggaran pendapatan berdasarkan atas laporan realisasi pendapatan yang diterbitkan secara triwulanan. Berdasarkan Laporan realisasi anggaran triwulan, penulis menyajikan perbandingan anggaran dengan realisasi pendapatan triwulan I-IV tahun anggaran 1999 yang tertera pada tabel berikut:

Tabel 1.1
Anggaran dan Realisasi Pendapatan Triwulan I Periode Januari-Maret 1999
(dalam rupiah)

No	Uraian Pendapatan	Anggaran	Realisasi	TRW I %
1.	Pendapatan "x"	15.898.000.000	14.033.424.360	88,27
2.	Pendapatan Jasa "x" Dinas	1.983.000.000	1.983.000.000	100
3.	Pendapatan Seksi A	1.802.000.000	1.310.278.952	72,71
4.	Pendapatan Seksi B	1.116.000.000	754.227.855	67,58
	Total	20.799.000.000	17.559.086.100	84,63%

Sumber: Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan Bagian Pemasaran di Kantor Wilayah "X"

Dari tabel 1.1 yang merupakan penjabaran dari triwulan I ternyata realisasi yang dihasilkan sebesar 84,63%. Pada triwulan ini tidak terjadi penyimpangan, karena realisasi anggaran sesuai dengan batas toleransi yang ditetapkan untuk mencapai target yaitu sebesar 80%. Hal ini dikarenakan jasa yang dihasilkan dapat dikendalikan dengan baik.

Tabel 1.2
Anggaran dan Realisasi Pendapatan Triwulan II Periode April-Juni 1999
(dalam rupiah)

No	Uraian Pendapatan	Anggaran	Realisasi	TRW II %
1.	Pendapatan "x"	15.888.000.000	12.958.170.930	81,56
2.	Pendapatan Jasa "x"	1.983.000.000	1.983.000.000	100
3.	Pendapatan Seksi A	1.811.000.000	2.176.449.253	120,18
4.	Pendapatan Seksi B	1.251.000.000	728.408.287	58,23
	Total	20.933.000.000	17.856.028.420	85,30%

Sumber: Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan Bagian Pemasaran di Wilayah "X"

Pada tabel 1.2 yang merupakan penjabaran dari triwulan II terdapat realisasi sebesar 85,30%. Pada triwulan ini tidak terjadi penyimpangan, realisasi anggaran sesuai dengan batas kriteria yang telah ditetapkan dalam anggaran atau dapat mencapai target pendapatan, hal ini dikarenakan jasa yang dihasilkan dapat mencapai sasaran.

Tabel 1.3
Anggaran dan Realisasi Pendapatan Triwulan III Periode Juli-September 1999
(dalam rupiah)

No	Uraian Pendapatan	Anggaran	Realisasi	TRW III %
1.	Pendapatan "x"	15.727.000.000	12.450.264.270	74,43
2.	Pendapatan Jasa "x"	1.983.000.000	1.342.000.000	66,16
3.	Pendapatan Seksi A	1.979.000.000	1.548.508.428	78,25
4.	Pendapatan Seksi B	1.336.000.000	790.564.600	59,15
	Total	22.025.000.000	16.762.337.290	76,11%

Sumber: Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan Bagian Pemasaran di Wilayah "X"

Pada tabel 1.3 yang merupakan penjabaran dari triwulan III terdapat realisasi pendapatan sebesar 76,11%. Pada triwulan III ini terjadi penyimpangan sebesar 3,89% atau 23,89%, dan penyimpangan ini masih dalam batas penyimpangan yang masih dapat diterima. Hal ini dikarenakan oleh faktor ekstern perusahaan, yaitu menurunnya kegembiraan masyarakat sehingga berpengaruh terhadap pendapatan seperti pendapatan "x" dan pendapatan jasa "x" dinas.

Tabel 1.4
Anggaran dan Realisasi Pendapatan Triwulan IV Periode Oktober-Desember 1999
(dalam rupiah)

No	Uraian Pendapatan	Anggaran	Realisasi	TRW IV %
1.	Pendapatan "x"	19.186.000.000	14.005.582.300	72,99
2.	Pendapatan Jasa "x"	1.984.000.000	4.842.000.000	244,05
3.	Pendapatan Seksi A "x"	2.208.000.000	2.348.575.082	106,36
4.	Pendapatan Seksi B "x"	1.488.000.000	923.196.275	62,04
	Total	24.866.000.000	22.119.353.657	88,95%

Sumber: Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan Bagian Pemasaran di Direktur

Dari tabel 1.4 yang merupakan penjabaran dari triwulan IV terdapat realisasi sebesar 88,95%. Pada triwulan ini tidak terjadi penyimpangan, realisasi anggaran dapat mencapai target pendapatan yang telah ditetapkan. Hal ini disebabkan oleh adanya pendapatan jasa "x" yang meningkat dibandingkan dengan triwulan sebelumnya.

• **Laporan Realisasi Anggaran Biaya Pemasaran**

Pada Direktur laporan realisasi anggaran biaya pemasaran berdasarkan atas laporan realisasi biaya pemasaran yang diterbitkan secara bulanan dan triwulan.

Apabila terjadi penyimpangan realisasi yang terlalu jauh dari anggaran yang telah ditentukan, maka masing-masing bagian yang bertanggung jawab pada pelaksanaan anggaran diharuskan untuk membuat penjelasan mengenai sebab-sebab tidak tercapainya realisasi anggaran sesuai dengan kriteria yang diharapkan

Tabel 1.5
Realisasi Anggaran Biaya Pemasaran Triwulan I Periode Januari-Maret 1999
(dalam rupiah)

No	Uraian Biaya	Anggaran Triwulan I	Realisasi				TRW I %
			Januari	Februari	Maret	TRW I	
1.	Biaya Promosi jasa "x"	69.000.00	4.350.10	5.764.40	5.428.45	15.542.95	22,53
2.	Promosi " "bid. x"	38.000.00	350.00	3.375.00	2.612.00	6.337.00	16,67
3.	Proyek Sejuta " "bid. x"	3.000.00	600.00	600.00	1.750.00	2.950.00	98,33
4.	GNGBS	4.000.00	75.00	2.100.00	3.947.00	6.122.00	153,05
5.	Promosi Paket "x"	2.000.00	0	5.275.00	300.00	5.575.00	278,75
6.	Pembinaan Langganan	13.000.00	2.650.00	6.255.00	5.077.00	14.982.00	115,25
7.	Iklan, "x"ter,Neon Box	18.000.00	1.000.00	4.825.00	660.00	6.485.00	36,03
8.	Pembinaan Keagenan	0	0	0	0	0	0,00
9.	Pembinaan Operasi Lainnya	0	420.00	130.00	100.00	650.00	0,00
10.	Pengembangan Pusat	-	8.220.60	5.674.70	775.00	13.120.30	-
11.	Pengembangan Lain-lain	-	0	0	0	0	-
	Total	147.000.00	17.665.700	33.999.100	20.099.450	71.764.250	48,82%

Sumber: Laporan Realisasi Anggaran Biaya Bagian Pemasaran di Wilayah "X"

Pada tabel realisasi anggaran biaya pemasaran triwulan I terdapat realisasi biaya yang berada di bawah kriteria yang telah ditetapkan perusahaan, yaitu realisasi sebesar 48,82%, oleh karena itu pada triwulan ini manajer bagian pemasaran harus melakukan atau membuat penjelasan untuk menjelaskan sebab-sebab tidak tercapainya realisasi anggaran yang sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Tabel 1.6
Realisasi Anggaran Biaya Pemasaran Triwulan II Periode April-Juni 1999
(dalam rupiah)

No	Uraian Biaya	Anggaran Triwulan II	Realisasi				TRW II %
			April	Mei	Juni	TRW II	
1.	Biaya Promosi Jasa "x"	45.000.00	9.014.91	11.501.32	9.648.82	30.165.05	67,03
2.	Promosi " "bid. x"	36.000.00	2.470.00	0	5.102.50	10.022.50	27,84
3.	Proyek Sejuta " "bid. x"	4.000.00	5.925.00	2.450.000	150.00	7.250.00	18,25
4.	GNGBS	7.000.00	6.215.00	1.175.000	300.00	6.515.00	93,07
5.	Biaya GNGBS	1.000.00	3.110.00	0	590.00	3.800.00	380
6.	Biaya Promosi Paket "x"	20.000.00	2.253.13	100.000	23.205.25	33.286.78	166,43
7.	Pembinaan Langganan	12.000.00	450.00	7.828.400	6.122.00	7.277.40	60,65
8.	Iklan, "x"ter,Neon Box	0	0	705.400	0	0	0,00
9.	Pembinaan Keagenan	0	8.960.00	0	735.80	10.564.80	0,00
	Pembinaan Operasi Lainnya	-	0	869.000	1.310.00	1.310.00	-
10.	Pengembangan pusat	-	0	0	25.00	25.00	-
11.	Pengembangan lain-lain	-	0	0	0	0	-
	Total	125.000.00	38.398.04	24.629.12	47.189.37	110.216.53	88,17%

Sumber: Laporan Realisasi Anggaran Biaya Bagian Pemasaran di Wilayah "X"

Pada triwulan II tabel realisasi anggaran biaya pemasaran di bagian pemasaran menunjukkan adanya realisasi biaya sesuai dengan batas toleransi yang diharapkan, yaitu realisasi sebesar 88,17%, maka pada triwulan II ini manajer pemasaran dapat melakukan pengendalian biaya sesuai dengan batas toleransi yang ditetapkan.

Tabel 1.7
Realisasi Anggaran Biaya Pemasaran Triwulan III Periode Juli-September 1999
(dalam rupiah)

No	Uraian Biaya	Anggaran TRW III	Realisasi				TRW III %
			Juli	Agustus	Sept	TRW III	
1	Biaya promosi jasa "x"	45.000.0	16.587.82	21.675.82	22.231.05	60.494.69	134,43
2	Promosi " "bid. x"	40.000.0	3.930.00	22.574.50	5.495.00	31.999.50	79,99
3	Biaya Proyek Sejuta " "bid. x"	6.000.0	600.00	6.340.00	1.425.00	8.365.00	139,42
4	Biaya GNGBS	7.000.0	500.00	3.100.00	650.00	4.250.00	60,71
6	Biaya Promosi Paket "x"	3.000.0	4.520.00	3.839.00	3.000.00	11.359.00	378,63
	Pembinaan Langgan	13.000.0	2.935.20	1.222.00	5.242.00	9.399.20	72,30
9.	Biaya Iklan, "x"ter, Neon Box	16.000.0	11.139.00	1.700.00	20.829.20	45.668.20	285,43
	Biaya Pembinaan Keagenan	2.000.0	0	810.00	0	810.00	40,5
10.	Biaya Pembinaan Oprasi Lainnya	0	96.85	1.616.00	150.00	1.862.85	0,00
11	Biaya Pengembangan Pusat	-	10.155.95	4.816.05	25.00	14.997.00	
	Biaya Pengembangan Lain-lain	-	430.00	200.00	0	630.00	
	Total	128.000.0	50.464.820	67.893.370	71.047.250	189.405.44	147,9%

Sumber: Laporan Realisasi Anggaran Biaya Bagian Pemasaran di Wilayah "X"

Pada triwulan II realisasi anggaran biaya pemasaran mengalami penyimpangan dari batas toleransi yang diharapkan oleh perusahaan, yaitu realisasi sebesar 147,9%, oleh karena itu manajer bagian pemasaran pada triwulan ini harus membuat penjelasan akibat penyimpangan tersebut.

Tabel 1.8
Anggaran dan Realisasi Biaya Pemasaran Triwulan IV Periode Oktober-Desember 1999
(dalam rupiah)

No	Uraian Biaya	Anggaran TRW IV	Realisasi				TRW IV %
			Okt.	Nov	Des	TRW IV	
1.	Biaya Promosi jasa "x"	71.000.00	16.232.16	24.550.21	34.004.58	74.786.95	105,33
2.	Biaya Promosi " "bid. x"	26.000.00	10.980.00	7.475.00	26.778.10	45.233.10	173,97
3.	Biaya Proyek Sejuta	2.000.00	1.432.00	1.700.00	8.025.00	11.157.00	557,85
4.	" "bid. x"	8.000.00	1.600.00	150.00	3.650.00	5.400.00	67,5
5.	Biaya GNGBS	2.000.00	7.538.90	200.00	10.613.10	18.352.00	917,6
6.	Biaya Promosi Paket "x"	19.000.00	3.069.40	5.562.00	25.008.60	33.640.00	177,05
7.	Pembinaan Langgan	18.000.00	6.585.00	25.078.50	15.294.00	46.957.50	260,87
8.	Biaya Iklan, pstr, Neon Box	3.000.00	0	450.00	0	450.00	15
9.	Biaya Pemb. Keagenan	0	3.030.00	375.00	5.304.61	8.709.61	0,00
10.	Biaya Pemb. Oprs Lainnya		200.00	2050.00	175.00	2.425.00	
11	Pengembangan pusat		0	0	0	0	
12	Pengembangan lain-lain						
	Total	149.000.0	50.667.46	67.690.71	128.852.99	247.211.16	165,91

Sumber: Laporan Realisasi Anggaran Biaya Bagian Pemasaran di Wilayah "X"

Pada tabel realisasi anggaran biaya pemasaran triwulan IV mengalami penyimpangan dari batas toleransi yang telah ditetapkan, yaitu realisasi sebesar 165,91%, oleh karena itu manajer pemasaran pada triwulan ini juga harus memberikan penjelasan akibat dari penyimpangan tersebut.

Berdasarkan Laporan realisasi anggaran triwulan, penulis menyajikan perbandingan anggaran dengan realisasi biaya pemasaran triwulan I- IV tahun anggaran 1999 seperti tertera dalam tabel.

Pada tabel realisasi anggaran biaya pemasaran triwulan I terlihat adanya realisasi anggaran biaya sebesar 48,82%, triwulan ke-II realisasi anggaran sebesar 88,17%, triwulan

ke- III realisasi anggaran sebesar 147,97%, sedangkan pada triwulan ke-IV realisasi anggaran sebesar 165,91%.

Dari tabel realisasi anggaran biaya pemasaran pada triwulan I sampai triwulan IV, maka pelaksanaan aktivitas bagian pemasaran pada triwulan I menunjukkan adanya penyimpangan karena realisasi biaya tidak sesuai dengan batas toleransi yang telah ditetapkan (realisasi sebesar 48,42% sedangkan batas toleransi yang diharapkan adalah sebesar 80%). Jika kita mengamati pelaksanaan aktivitas pada triwulan II maka dapat terlihat bahwa aktivitas di triwulan II tidak terjadi penyimpangan karena realisasi anggarannya sesuai dengan batas toleransi yang diharapkan yaitu sebesar 88 175%. Jika kita mengamati pelaksanaan aktivitas pada triwulan III dan triwulan IV terlihat adanya penyimpangan, karena realisasi anggarannya tidak sesuai dengan batas toleransi yang diharapkan yaitu masing-masing sebesar 147,97% dan 165,91%. Maka pada triwulan III dan triwulan IV ini manajer pemasaran harus melakukan atau membuat penjelasan akibat penyimpangan tersebut.

- **Biaya terkendali dan Biaya tidak terkendali**

Berdasarkan hasil penelitian dan wawancara yang penulis lakukan, Direktur sudah menerapkan pemisahan antara biaya terkendali dan biaya tidak terkendali yaitu:

1. Biaya terkendali merupakan biaya-biaya yang terjadi pada suatu pusat pertanggungjawaban biaya tertentu dan manfaatnya hanya dinikmati oleh pusat pertanggungjawaban yang bersangkutan dan biaya-biaya tadi dapat di pengaruhi oleh manajer pusat biaya tersebut melalui wewenang yang dimilikinya. Yang termasuk biaya terkendali oleh manajer pemasaran pada Direktur yaitu biaya promosi jasa "x", promosi "bid. x", proyek sejuta "bid. x", GNGBS, promosi paket "x", pembinaan langganan, biaya iklan, pembinaan keagenan, pembinaan operasi lainnya, pengembangan pusat, serta pengembangan lain-lain.
2. Biaya tidak terkendali adalah biaya-biaya yang terjadi pada suatu pusat pertanggungjawaban biaya tertentu tetapi manfaatnya dinikmati oleh lebih dari satu pusat pertanggungjawaban. Yang termasuk biaya tidak terkendali adalah biaya penyusutan, pajak, biaya amortisasi dan biaya-biaya ini biasanya merupakan biaya yang menjadi tanggung jawab manajer operasi.

- **Pendapatan Terkendali dan Pendapatan Tidak Terkendali**

Berdasarkan hasil penelitian dan wawancara yang penulis lakukan, Direktur bagian pemasaran sebagai pusat pendapatan telah melakukan pemisahan antara pendapatan terkendali dan pendapatan tidak terkendali.

- Pendapatan terkendali adalah pendapatan yang terjadi pada suatu pusat pendapatan tertentu dan manfaatnya hanya dinikmati oleh pusat pertanggungjawaban yang bersangkutan dan pendapatan tadi dapat dipengaruhi oleh manajer pusat pendapatan tersebut melalui wewenang yang dimilikinya.

Yang termasuk pendapatan terkendali bagian pemasaran pada Direktur adalah pendapatan "x", pendapatan jasa "x", pendapatan Seksi A "x", serta pendapatan Seksi B "x".

- Pendapatan tidak terkendali adalah pendapatan yang terjadi pada suatu pusat pertanggungjawaban tertentu yang manfaatnya dinikmati lebih dari satu pusat pertanggungjawaban.

Yang termasuk pendapatan tidak terkendali bagian pemasaran pada Direktur adalah pendapatan bea giro "x", pendapatan provisi JPK, pendapatan pengelolaan kas, pendapatan berharga dan pendapatan usaha lainnya.

- **Klasifikasi Kode Rekening Perusahaan**

Untuk mempermudah pencatatan atas seluruh kegiatan, Direktur telah menerapkan klasifikasi rekening yang digolongkan dalam rekening neraca dan rekening rugi laba.

Dalam neraca dicatat rekening-rekening yang berhubungan dengan rekening aktiva, hutang dan modal. Sedangkan dalam laporan rugi laba dicatat rekening pendapatan dan biaya sesuai dengan aktivitas perusahaan.

Kode perkiraan yang ada di Direktur V PT "x" ini dikelompokkan sebagai berikut:

Kelompok Nama Rekening	Kode Rekening
Aktiva	11.00 - 19.XX
Hutang	22.00 - 22.XX
Modal	33.00 - 33.XX
Pendapatan	44.00 - 44.XX
Biaya	55.00 - 55.XX

Sesuai dengan tulisan ini, maka akan dibahas mengenai pendapatan dan atau biaya pemasaran untuk lebih jelasnya, berikut ini akan disajikan contoh susunan kode rekening untuk perkiraan pendapatan dan biaya pemasaran yang ada di wilayah tersebut yaitu:

Perkiraan Pendapatan

- 410101 Pendapatan "x"
- 410102 Pendapatan Jasa "x"
- 410103 Pendapatan Seksi A
- 410104 Pendapatan Seksi B
- Perkiraan Biaya
- 510601 Biaya promosi
- 510602 Biaya perluasan pemasaran
- 510603 Biaya pemasaran lainnya

Dalam mengklasifikasikan kode perkiraan tersebut Direktur menggunakan 8 angka (digit). Arti penggunaan angka tersebut adalah:

- Dua angka pertama merupakan kode kelompok induk
- Dua angka kedua merupakan kode kelompok perkiraan
- Dua angka ketiga merupakan kode kelompok sub perkiraan
- Dua angka keempat merupakan kode perkiraan

- **4.4.7 Laporan Pertanggungjawaban**

Pada Direktur laporan pertanggungjawaban merupakan informasi yang penting dalam proses perencanaan dan pengendalian aktivitas organisasi. Laporan pertanggungjawaban yang dihasilkan tersebut memuat pendapatan dan atau biaya yang dianggarkan dengan biaya yang sebenarnya terjadi, dan selisih yang ada.

Manajer pemasaran menyampaikan laporan pertanggungjawaban secara lisan dan tertulis. Laporan yang disampaikan secara lisan umumnya dilakukan pada saat rapat di mana manajer pemasaran menyampaikan laporan mengenai pencapaian pendapatan,, biaya-biaya pemasaran yang terjadi, hambatan-hambatan yang terjadi untuk dapat dicari cara pemecahannya.

Tabel 1.9
Laporan Pertanggungjawaban Biaya Pemasaran Triwulan I Periode Januari-Maret 1999
 (dalam rupiah)

No	Uraian Biaya	Anggaran Triwulan I	Realisasi Triwulan I	Varian
1.	Biaya promosi jasa "x"	69.000.00	15.542.95	53.457.050
2.	Biaya promosi " "bid. x""	38.000.00	6.337.00	31.663.000
3.	Biaya proyek sejuta " "bid. x""	3.000.00	2.950.00	50.000
4.	Biaya GNGBS	4.000.00	6.122.00	(2.122.000)
5.	Biaya promosi paket "x"	2.000.00	5.575.00	(3.575.000)
6.	Pembinaan langganan	13.000.00	14.982.0	(198.2000)
7.	Biaya iklan, "x"ter,neon box	18.000.00	6.485.00	11.515.000
8.	Biaya pembinaan keagenan	0	650.00	(650.000)
9.	Biaya pembinaan opersi lainnya			
10.	Biaya pengembangan pusat		13.120.30	(13.120.300)
11.	Biaya pengembangan lain-lain			-
	Total	147.000.000	71.764.250	75.235.750

Sumber: Laporan Pertanggungjawaban Biaya Pemasaran di Wilayah "X"

Tabel 1.10
Laporan Pertanggungjawaban Biaya Pemasaran Triwulan II Periode April-Juni 1999
 (dalam rupiah)

No	Uraian Biaya	Anggaran Triwulan II	Realisasi Triwulan II	Varian
1.	Biaya promosi jasa "x"	45.000.000	30.165.050	14.834.950
2.	Biaya pormosi " "bid. x""	36.000.000	10.022.500	24.977.500
3.	Biaya proyek sejuta " "bid. x""	4.000.000	7.250.000	(3.250.000)
4.	Biaya GNGBS	7.000.000	6.515.000	485.000
5.	Biaya promosi paket "x"	1.000.000	3.800.000	(2.800.000)
6.	Pembinaan langganan	20.000.000	33.286.775	(13.286.775)
7.	Biaya iklan, "x"ter,neon box	12.000.000	7.277.400	4.722.600
8.	Biaya pembinaan keagenan		10.564.800	(10.564.800)
9.	Biaya pembinaan operasi lainnya		1.310.000	(1.310.000)
10.	Biaya pengembangan pusat		25.000	(25.000)
11.	Biaya pengembangan lain-lain			
	Total	125.000.000	110.216.525	14.783.475

Sumber: Laporan Pertanggungjawaban Biaya Pemasaran di Direktur

Tabel 1.11
Laporan Pertanggungjawaban Biaya Pemasaran Triwulan III Periode Juli-September 1999
 (dalam rupiah)

No	Uraian Biaya	Anggaran Triwulan III	Realisasi Triwulan III	Varian
1.	Biaya promosi jasa "x"	45.000.000	60.494.690	(15.494.690)
2.	Biaya promosi " "bid. x""	40.000.000	31.999.500	8.000.500
3.	Biaya proyek sejuta " "bid. x""	6.000.000	8.365.000	(2.365.000)
4.	Biaya GNGBS	7.000.000	4.250.000	2.750.000
5.	Biaya promosi paket "x"	3.000.000	11.359.000	(8.359.000)
6.	Pembinaan langganan	13.000.000	9.399.200	(32.668.200)
7.	Biaya iklan, poster,neon Box	16.000.000	45.668.200	29.668.200
8.	Biaya pembinaan keagenan	2.000.000	810.000	1.190.000
9.	Biaya pembinaan operasi lainnya		1.862.850	(1.862.850)
10.	Biaya pengembangan pusat		14.997.000	(14.997.000)
11.	Biaya pengembangan lain-lain		630.000	(630.000)
	Total	128.000.000	189.405.440	(61.405.440)

Sumber: Laporan Pertanggungjawaban Biaya Pemasaran di Direktur

Tabel 1.12
Laporan Pertanggungjawaban Biaya pemasaran triwulan IV Periode Oktober-Desember 1999
 (dalam rupiah)

No	Uraian Biaya	Anggaran Triwulan IV	Anggaran Triwulan IV	Varian
1.	Biaya promosi jasa "x"	71.000.000	74.786.900	(3.786.900)
2.	Biaya promosi "bid. x"	26.000.000	45.233.100	(19.233.100)
3.	Biaya proyek sejuta "bid. x"	2.000.000	11.157.000	(9.157.000)
4.	Biaya GNGBS	8.000.000	5.400.000	2.600.000
5.	Biaya promosi paket "x"	2.000.000	18.352.000	(16.352.000)
6.	Pembinaan langganan	19.000.000	33.640.000	(14.640.000)
7.	Biaya iklan, "x" ter, neon box	18.000.000	46.957.500	(28.957.500)
8.	Biaya pembinaan keagenan	3.000.000	450.000	2.550.000
9.	Biaya pembinaan operasi lainnya	0	8.709.610	(8.709.610)
10.	Biaya pengembangan pusat		2.425.000	(2.425.000)
11.	Biaya pengembangan lain-lain		0	0
	Total	149.000.000	247.211.160	(98.211.160)

Sumber: Laporan Pertanggungjawaban Biaya Pemasaran di Direktur

Tabel 1.13
Laporan Pertanggungjawaban Pendapatan Triwulan I-IV Tahun 1999
 (dalam rupiah)

Triwulan	Anggaran	Realisasi	%
I	20.799.000.000	17.559.086.100	84,63%
II	20.933.000.000	17.856.028.420	85,30%
III	22.025.000.000	16.762.337.29	76,11%
IV	24.830.000.000	22.119.353.657	88,95%

Sumber: Laporan Pertanggungjawaban Pendapatan Pemasaran

Tabel 1.14
Laporan Pertanggungjawaban Biaya Pemasaran Triwulan I-IV Tahun 1999
 (dalam rupiah)

Triwulan	Anggaran	Realisasi	%
I	147.000.000	71.764.250	48,42%
II	125.000.000	110.216.525	88,17%
III	128.000.000	189.405.440	147,90%
IV	149.000.000	247.211.160	165,91%

Sumber: Laporan Pertanggungjawaban Biaya Pemasaran

• Penilaian Kinerja

Pada PT "X", akuntansi pertanggungjawaban dipergunakan sebagai alat untuk menilai kinerja manajer pemasaran, agar dapat diketahui peningkatan dan penurunan kinerja seorang manajer dengan mempertimbangkan kinerja yang akan dicapai adalah kinerja manajer pemasaran dalam mengendalikan pendapatan dan biaya. Oleh karena itu manajer bagian pemasaran diharapkan dapat melaksanakan aktivitasnya sesuai dengan target pendapatan dan atau biaya, agar tujuan yang dibebankan kepada pusat pertanggungjawaban tersebut dapat tercapai dengan baik. Dalam pelaksanaannya penilaian kinerja seorang manajer dilakukan dengan tahap-tahap sebagai berikut:

1. Membandingkan anggaran dengan target pendapatan atau biaya
2. Menentukan penyebab penyimpangan realisasi dari target pendapatan dan atau biaya yang direncanakan

Anggaran Sebagai Tolok Ukur Penilaian Kinerja

Penyusunan anggaran pada PT "X" dilakukan untuk kepentingan setiap bagian yang ada dalam struktur organisasi perusahaan. Penyusunan anggaran bagi tingkatan manajemen

merupakan salah satu syarat terselenggaranya akuntansi pertanggungjawaban dalam perusahaan. Adapun pelaksanaan anggaran adalah sebagai suatu tolok ukur untuk menilai penyimpangan yang terjadi. Partisipasi dari para pelaksana dalam menyusun anggaran diharapkan dapat meningkatkan motivasi dan tanggung jawab, sehingga dapat memberikan tanggapan yang "x"tip dari para pelaksana, karena setiap bagian diharapkan untuk mempertanggungjawabkan penyimpangan-penyimpangan yang terjadi kepada manajer yang bersangkutan.

Anggaran sebagai suatu alat untuk menilai kinerja dapat dilakukan melalui pembentukan suatu standar yang berlaku yaitu dengan cara membandingkan antara anggaran yang telah ditetapkan dengan realisasinya (pelaksanaan sesungguhnya).

Anggaran menurut pusat pertanggungjawaban adalah anggaran yang menunjukkan rencana-rencana yang disusun oleh masing-masing pusat pertanggungjawaban yang bertanggung jawab terhadap pelaksanaannya. Contoh: Sesuai dengan "x"- "x" yang terdapat dalam anggaran maka pusat pertanggungjawaban dapat diidentifikasi sebagai berikut:

1. Pusat Pendapatan (*Revenue Center*), yaitu: suatu unit organisasi perusahaan yang manajernya diberi wewenang untuk mengendalikan pendapatan pusat pertanggungjawaban tersebut.
2. Pusat Biaya (*Cost Center*), yaitu: suatu unit organisasi perusahaan yang bertanggung jawab atas biaya-biaya yang terkendali bagi pusat biaya yang bersangkutan yang dipimpin oleh seorang kepala.

• Langkah-Langkah penilaian Kinerja

Pembahasan mengenai peranan akuntansi pertanggungjawaban dalam penilaian kinerja manajer pemasaran bertujuan untuk mengetahui seberapa besar pengaruh akuntansi pertanggungjawaban dalam rangka menilai kinerja manajer pemasaran.

Untuk mengetahui seberapa besar pengaruh akuntansi pertanggungjawaban maka perlu dikaji sampai seberapa jauh manajer pemasaran sebagai pusat pendapatan untuk dapat mencapai target yang direncanakan dan sebagai pusat biaya untuk dapat mengendalikan biaya agar tidak melebihi biaya yang telah dianggarkan. Berdasarkan penelitian yang penulis lakukan, maka di Direktur telah dilaksanakan langkah-langkah penilaian kinerja sebagai berikut:

1. Penentuan daerah pertanggungjawaban dan manajer yang bertanggung jawab
2. Pada Direktur batas-batas tanggung jawab dari masing-masing manajer telah ditentukan dengan jelas. Hal ini dapat dilihat dari struktur organisasi yang disertai juga dengan penjelasan mengenai tugas pokok masing-masing bagian.
3. Penetapan kriteria yang dipakai untuk mengukur kinerja
Penetapan kriteria untuk menilai kinerja manajer telah ditentukan oleh perusahaan dan disesuaikan dengan kondisi dan sasaran masing-masing manajer secara individu, yang bertujuan untuk mencapai target biaya dan atau pendapatan. Kriteria untuk mengukur kinerja manajer pemasaran adalah perbandingan antara anggaran biaya pemasaran dengan realisasinya, dan keberhasilan kinerja seorang manajer dinilai atas dasar seberapa jauh mereka dapat melaksanakan tugas-tugasnya dalam batas biaya yang telah ditetapkan dalam anggaran, begitu pula manajer pemasaran sebagai pusat pendapatan dinilai atas dasar target pendapatan yang direncanakan..
3. Pengukuran kinerja sesungguhnya
Kinerja sesungguhnya dari manajer pusat pertanggungjawaban diukur berdasarkan realisasi anggaran. Realisasi anggaran dicatat dan dilaporkan secara berkala yaitu setiap akhir bulan oleh bagian akuntansi dan kemudian dievaluasi untuk dijadikan laporan pertriwulan.

4. Perbandingan kinerja sesungguhnya dengan anggaran yang telah ditetapkan.

Untuk menilai prestasi manajer telah ada perbandingan antara anggaran dengan realisasinya. Hasil perbandingan antara anggaran biaya dengan realisasinya kemudian dibandingkan kembali dengan target yang telah ditetapkan.

5. Penentuan penyebab timbulnya penyimpangan antara kinerja sesungguhnya dengan anggaran.

Dalam Direktur jika terjadi penyimpangan antara realisasi dengan anggaran maka manajer pusat pertanggungjawaban tersebut harus segera melaporkan penyebab terjadinya penyimpangan tersebut.

6. Penegakkan perilaku yang diinginkan dan tindakan untuk mencegah perilaku yang tidak diinginkan.

Pihak perusahaan telah menetapkan bahwa penilaian perencanaan dan pengendalian akan digunakan sebagai salah satu kriteria untuk menilai prestasi atau kinerja manajer pemasaran.

• Hasil Penilaian Kinerja

Manajer pemasaran pada Direktur selain merupakan pusat pendapatan juga merupakan pusat biaya. Dimana manajer pemasaran dinilai kinerjanya berdasarkan target yang dicapai dan target biaya.

Hasil penilaian kinerja manajer pemasaran dapat dilihat dari anggaran dan laporan yang dikeluarkan oleh manajer pemasaran, dimana anggaran dan laporan tersebut harus segera memberikan informasi yang penting bagi atasan mengenai keadaan yang terjadi pada bagian pemasaran sehingga dapat diambil tindakan perbaikan jika terjadi selisih antara realisasi yang sesungguhnya terjadi dengan anggarannya. Jika terjadi selisih antara anggaran dengan realisasinya, maka harus dilakukan analisis untuk mencari penyebab penyimpangan.

• Perbandingan Antara Realisasi dengan Target Pendapatan dan atau

○ Biaya yang Direncanakan

Manajer pemasaran merupakan pusat pendapatan, sehingga ukuran pencapaian kinerja dilihat dari target pendapatan yang telah dicapai. Direktur menetapkan penyimpangan anggaran pendapatan yang berada di atas 100% dan di bawah 80% harus segera dievaluasi penyebabnya.

Dilihat dari anggaran pendapatan triwulan I terdapat realisasi sebesar 84,63%. Pada triwulan ini tidak terjadi penyimpangan karena realisasi sesuai dengan batas kriteria yang ditetapkan. Pada triwulan II terdapat realisasi sebesar 84,42% tidak terjadi penyimpangan karena realisasi anggaran sesuai dengan batas kriteria yang telah ditetapkan. Hal ini dikarenakan manajer pemasaran pada triwulan I dan triwulan II, dapat melakukan pengendalian atas pendapatan yang dihasilkan. Pada triwulan III terdapat realisasi sebesar 76,11%, terjadi penyimpangan sebesar 3,89% atau 23,89% dari batas penyimpangan yang masih dapat diterima. Hal ini disebabkan karena adanya faktor ekstern perusahaan yang tidak dapat dikendalikan, seperti menurunnya kegemaran masyarakat sehingga berpengaruh terhadap pendapatan yang dihasilkan seperti, menurunnya pendapatan "x" dan jasa "x" dinas. Pada triwulan IV terdapat realisasi sebesar 88,98%, tidak terjadi penyimpangan karena manajer pemasaran dapat menghasilkan pendapatan sesuai dengan target.

Pada pembahasan sebelumnya, berdasarkan laporan realisasi anggaran biaya pemasaran maka dapat dilihat antara realisasi biaya pemasaran dengan target biaya yang direncanakan.

Pada triwulan I realisasi biaya pemasaran berada di bawah batas kriteria yang telah ditetapkan (sebesar 80%), yaitu sebesar 48,82%. Dengan realisasi biaya yang kurang dari

batas kriteria, maka terdapat kemungkinan bahwa pada triwulan I manajer bagian pemasaran tidak dapat melaksanakan seluruh tugas yang dibebankan kepadanya. Hal ini dikarenakan Dana dalam menetapkan RKA untuk triwulan I dananya baru diterima bulan april. Pada triwulan II terdapat realisasi biaya sebesar 88,17. Pada triwulan ini bagian pemasaran dapat melakukan pengendalian biaya dengan baik sehingga dapat mencapai target biaya sesuai dengan batas kriteria yang telah ditetapkan. Pada triwulan III dan triwulan IV terdapat realisasi biaya masing-masing sebesar 147,17% dan 165,91%. Pada triwulan ini terjadi penyimpangan karena realisasi biaya berada di atas batas kriteria yang telah ditetapkan. Hal ini disebabkan oleh adanya peristiwa-peristiwa khusus seperti adanya pameran “ “bid. x”” bandung lautan api, hari lebaran, hari natal, sehingga banyak dana yang terpusat pada salah satu biaya pemasaran seperti kebanyakan pada biaya promosi jasa”x”, biaya promosi “ “bid. x””. Dan juga ada biaya pemasaran beban kantor pusat yang ditanggung pada bulan tertentu tetapi dibebankan pada bulan berikutnya, seperti bulan desember biaya yang dikeluarkan menjadi sangat besar.

- **Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban dalam Penilaian Kinerja Manajer Pemasaran**

- **Struktur Organisasi**

Berdasarkan hasil penelitian yang penulis lakukan sebelumnya menunjukkan bahwa Direktur V PT “x” telah menerapkan akuntansi pertanggungjawaban secara memadai, sehingga berdasarkan penerapan akuntansi pertanggungjawaban tersebut maka kinerja manajer pemasaran dapat diukur. Akuntansi pertanggungjawaban secara memadai oleh Direktur dalam meningkatkan kinerja manajer pemasaran didukung oleh:

1. PT “X” V PT “x” memiliki struktur organisasi yang menetapkan pembagian tugas dan tanggung jawab yang jelas, sehingga secara umum dapat disimpulkan bahwa perusahaan telah memiliki dasar-dasar untuk menerapkan akuntansi pertanggungjawaban.
2. Berdasarkan struktur organisasinya dapat dilihat bahwa Direktur telah menggolongkan pusat-pusat pertanggungjawaban yang ada sesuai dengan pusat pertanggungjawaban yaitu:
 - Kepala Direktur V sebagai pusat laba dan pusat investasi
 - Manajer Pemasaran sebagai pusat pendapatan dan sebagai pusat biaya
 - Manajer Akuntansi atau keuangan sebagai pusat biaya
 - Manajer Operasi sebagai pusat biaya
 - Manajer SDM sebagai pusat biaya

Dengan adanya penetapan tipe untuk setiap pusat pertanggungjawaban maka setiap jenjang organisasi akan menyadari peran dan tanggung jawabnya masing-masing.

3. Dengan adanya penetapan struktur organisasi yang mendelegasikan wewenang maka pencapaian kinerja oleh tiap tingkatan atau jenjang organisasi dapat diukur dengan pasti.

- **Prosedur Penyusunan Anggaran**

Berdasarkan penelitian yang penulis lakukan, maka penulis menilai bahwa Direktur PT “x” telah melaksanakan penyusunan anggaran yang ditetapkan berdasarkan keputusan Direksi no III /PRAN/Dirut “x” /88 tanggal 28 oktober 1988. Kesimpulan ini didasarkan atas faktor-faktor yang mendukung, diantaranya adalah:

1. Penyusunan anggaran melibatkan pihak-pihak yang terkait diantaranya adalah Komite anggaran, Manajer Akuntansi, Manajer Pemasaran dan Manajer-Manajer bagian. Dengan demikian anggaran yang dihasilkan merupakan komitmen bersama antara pelaksana anggaran dengan penilai pelaksana anggaran.

2. Dalam penyusunan anggaran Direktur menggunakan metode *Bottom Up Top Down*, yaitu suatu metode yang menghasilkan para bawahan mengajukan proposal anggaran terlebih dahulu untuk dibahas bersama dengan atasan dan atasan berhak menetapkan berlakunya anggaran untuk periode yang bersangkutan.

- **Biaya terkendali dan Biaya tidak terkendali**

Dalam melaksanakan pemisahan antara biaya terkendali dengan biaya tidak terkendali, maka Direktur menetapkan dasar yang dipakai dalam menentukan suatu biaya terkendali atau biaya tidak terkendali oleh suatu pusat biaya berdasarkan ada tidaknya wewenang manajer pusat biaya bersangkutan untuk dapat mempengaruhi suatu biaya secara signifikan.

- **Pengklasifikasian Kode Rekening**

Dalam menjalankan operasinya, Direktur telah mengelompokkan dan membuat kode perkiraan yaitu dengan cara menggolongkan semua perkiraan ke dalam kelompoknya masing-masing. Dalam membuat kode untuk setiap perkiraan menggunakan nomor perkiraan yang menunjukkan:

- Dua digit pertama merupakan kode kelompok induk biaya
- Dua digit kedua merupakan kode kelompok biaya pemasaran
- Dua digit ketiga merupakan kode sub kelompok perkiraan biaya pemasaran
- Dua digit keempat merupakan kode perkiraan

Dalam Direktur pengklasifikasian kode rekening sudah cukup memadai tetapi, masih terdapat kelemahan yaitu bahwa di Direktur belum mencantumkan kode bagian untuk masing-masing pusat pertanggungjawaban yang ada dalam struktur organisasi.

- **Laporan Pertanggungjawaban Untuk Penilaian Kinerja**

Laporan pertanggungjawaban yang dibuat oleh bagian pemasaran saat ini berbentuk realisasi rencana anggaran dan belanja. Laporan pertanggungjawaban ini diterbitkan oleh biro pengolahan data yang berada di bawah bagian akuntansi. Dengan demikian Direktur telah menerapkan sistem pelaporan biaya yang dapat digunakan untuk menilai kinerja manajer pemasaran, karena bentuknya yang ringkas, maka laporan pertanggungjawaban ini lebih ditujukan sebagai informasi manajemen puncak.

Laporan pertanggungjawaban pendapatan dan atau biaya untuk tingkat manajemen yaitu:

1. Jenis biaya terkendali yang dianggarkan dalam bulan tertentu sampai dengan bulan tertentu (biasanya triwulanan) dengan selisih tertentu.
2. Realisasi tiap-tiap jenis pendapatan dan/biaya yang terkendali tersebut pada bulan tertentu sampai bulan tertentu
3. Selisih antara tiap jenis pendapatan dan/biaya terkendali yang dianggarkan dengan realisasinya.

- **Peranan Akuntansi Pertanggungjawaban Dalam Penilaian Kinerja Manajer Pemasaran**

Apabila dilihat dari struktur organisasi dan uraian tugasnya, maka Direktur telah memenuhi syarat dalam penerapan akuntansi pertanggungjawaban. Struktur organisasi yang saat ini telah dimiliki oleh Direktur menggambarkan adanya bagian yang merupakan pusat pertanggungjawaban yang saling berhubungan dan telah memiliki tugas, wewenang dan tanggung jawab yang ditetapkan secara jelas dan terperinci.

Direktur juga telah menetapkan prosedur penyusunan anggaran. Anggaran yang telah ditetapkan oleh Direktur merupakan suatu dasar atau patokan untuk pencapaian target pendapatan dan pengendalian biaya oleh manajer masing-masing bagian. Anggaran tersebut akan dipergunakan untuk membandingkan antara anggaran dengan realisasinya yang bertujuan untuk menilai kemampuan manajer dalam melakukan pengendalian pendapatan dan biaya yang menjadi tanggung jawabnya.

Dalam penyusunan anggaran maka perusahaan melibatkan setiap bagian yang ada dalam struktur organisasi. Kemudian anggaran yang ada dikumpulkan dan digabungkan, dan disusun menjadi suatu anggaran yang mencakup seluruh bagian yang ada.

Syarat yang ketiga yang harus dipenuhi adalah adanya pemisahan antara biaya terkendali dan biaya tidak terkendali. Dengan adanya pemisahan antara biaya terkendali dengan biaya tidak terkendali akan memudahkan manajemen untuk:

1. Menyusun anggaran untuk tiap pusat pendapatan dan atau biaya
2. Menyusun laporan pertanggungjawaban
3. Menilai prestasi atau kinerja kegiatan yang dilaksanakan oleh manajer pemasaran.

Syarat keempat yang harus dipenuhi dalam menerapkan akuntansi pertanggungjawaban adalah pengklasifikasian dan penyusunan kode rekening untuk setiap jenis perkiraan yang ada dalam perusahaan serta menggambarkan kode bagian sehingga memudahkan untuk mengetahui biaya atau pendapatan yang menjadi tanggung jawab masing-masing bagian yang ada.

Pusat pemasaran merupakan pusat pendapatan sebagai pusat pendapatan bagian pemasaran bertanggung jawab terhadap pencapaian pendapatan yang ditargetkan. Jadi manajer pusat pendapatan diukur kinerjanya dari pendapatan yang diperoleh pusat pertanggungjawabannya karena umumnya biaya-biaya yang terjadi dalam pusat pendapatan merupakan pusat biaya, maka pusat pendapatan umumnya juga merupakan pusat biaya sehingga tidak dapat diukur prestasinya berdasarkan efisiensinya. Karena tidak ada hubungan yang nyata antara masukan dan keluarannya.

Pengendalian biaya pemasaran dilakukan dengan penetapan anggaran biaya pemasaran berdasarkan anggaran yang telah disetujui oleh pimpinan. Biaya pemasaran yang tercantum dalam anggaran dibagi sesuai dengan jenis biaya pemasaran. Anggaran biaya ini merupakan batas atas pengeluaran biaya yang dapat dilakukan oleh manajer pusat biaya yang bersangkutan, anggaran biaya ini bukan merupakan tolok ukur efisiensi namun untuk memberikan pedoman agar biaya sesungguhnya tidak melebihi jumlah yang telah disetujui dalam anggaran. Sebagai pusat pendapatan juga membandingkan antara pendapatan yang sesungguhnya dengan pendapatan menurut anggaran untuk mencapai target pendapatan yang direncanakan.

Jika dilihat secara garis besar maka Direktur telah menerapkan akuntansi pertanggungjawaban, dan juga telah melaksanakan tahap-tahap yang digunakan untuk menilai kinerja manajer pemasaran. Maka penulis menarik kesimpulan bahwa akuntansi pertanggungjawaban dari Direktur dapat digunakan untuk menilai kinerja manajer pemasaran.

KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan penelitian dan pembahasan atas biaya standar yang diterapkan perusahaan, Penulis mencoba untuk menarik kesimpulan, kemudian memberikan saran-saran yang dianggap perlu untuk meningkatkan peranan biaya standar dalam mengefektifkan pengendalian biaya produksi pada perusahaan yang bersangkutan.

• Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan mengenai biaya standar sandal yang berlaku di PT X, maka Penulis mengemukakan kesimpulan sebagai berikut:

1. Biaya standar secara keseluruhan telah ditetapkan dan diterapkan perusahaan secara memadai karena:
 - Penetapan standar telah dilakukan oleh orang-orang yang kompeten untuk menetapkan standar
 - Biaya standar telah ditetapkan untuk biaya bahan baku, biaya tenaga kerja dan biaya *overhead* pabrik serta memperhatikan hal-hal yang perlu diperhatikan dalam penetapan standar.
 - Biaya standar kuantitas bahan baku telah memperhatikan kualitas bahan baku serta kelonggaran dalam penggunaan bahan baku.
 - Biaya standar harga bahan baku telah memperhatikan ongkos angkut, fluktuasi harga serta potongan pembelian yang diharapkan.
 - Biaya standar jam kerja memperhatikan kerugian waktu yang tidak dapat dihindari seperti kelelahan pekerja, pemeliharaan dan perbaikan mesin dan menunggu bahan baku.
 - Biaya standar tarif upah telah memperhatikan upah minimum regional yang ditetapkan pemerintah serta tingkat kegiatan yang akan dilakukan.
 - Biaya *overhead* standar telah memperhatikan tingkat kegiatan yang akan dilakukan.
2. Perusahaan telah menggunakan biaya standar sebagai alat bantu untuk mengendalikan biaya produksi terbukti dengan telah dimanfaatkannya biaya standar sebagai tolok ukur mengenai prestasi pelaksanaan, selain itu ada juga manfaat lain yang diperoleh perusahaan seperti:
 - Memungkinkan dipergunaakannya prinsip perkecualian dengan akibat penghematan waktu
 - Memungkinkan biaya akuntansi yang lebih ekonomis
 - Memungkinkan pelaporan yang segera atas informasi pengendalian biaya
 - Sebagai dasar pemberian insentif bagi karyawan.
3. Biaya standar telah berperan sebagai alat bantu manajemen dalam menunjang efektivitas pengendalian biaya produksi karena:
 1. Terdapatnya proses pengendalian biaya melalui beberapa tahapan:
 - a. Menetapkan standar sebagai dasar untuk melakukan pengukuran
 - b. Melakukan pencatatan hasil atas pelaksanaan yang sesungguhnya
 - c. Melakukan perbandingan terhadap pelaksanaan hasil sesungguhnya dengan standar yang telah ditetapkan
 - d. Menetapkan penyimpangan yang terjadi antara hasil pelaksanaan yang sesungguhnya dengan standar yang telah ditetapkan
 - e. Melakukan tindakan perbaikan yang diperlukan terhadap penyimpangan yang terjadi agar di dapat kesesuaian antara pelaksanaan dengan standar yang telah ditetapkan.
 2. Tercapainya tujuan pengendalian biaya produksi:
 - a. Tercapainya target produksi
 - b. Tercapainya efisiensi biaya produksi
 - c. Terciptanya produk berkualitas

• Saran-saran

Dari hasil penelitian dan pembahasan, penulis mencoba memberikan saran-saran yang diharapkan dapat bermanfaat bagi PT X dalam lebih meningkatkan peranan biaya standar sehingga pengendalian biaya produksi dapat lebih efektif. Saran-saran tersebut adalah:

1. Sebaiknya perusahaan menetapkan standar harga bahan baku untuk periode yang lebih pendek, misalnya satu bulan. Memang standar harga bahan baku yang ditetapkan perusahaan sudah baik tetapi mengingat kondisi saat ini dimana fluktuasi harga semakin sering terjadi maka akan lebih baik jika perusahaan memperpendek periode standar harga bahan baku yang ditetapkan
2. Jika perusahaan menginginkan pengurangan komposisi bahan baku tertentu yang harganya mahal dan mengalami kenaikan atau menambah komposisi bahan baku tertentu yang harganya lebih murah, maka sebaiknya perusahaan mengubah standar terlebih dahulu agar sesuai dengan tujuan dan keinginan perusahaan
3. Perusahaan perlu memisahkan unsur-unsur biaya *overhead* pabrik untuk mengetahui penyebab selisih antara biaya *overhead* pabrik standar dengan biaya *overhead* pabrik sesungguhnya secara lebih rinci sehingga selisih yang merugikan yang mungkin terjadi atas pengeluaran kapasitas dan efisiensi dapat diketahui.
4. Untuk meningkatkan efisiensi sebaiknya perusahaan melakukan pelatihan pekerjaan terutama untuk pekerjaan-pekerjaan yang sulit.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdul Halim, S.E., Ak, dan Bambang Supomo, S.E., Ak, **Akuntansi Manajemen**, edisi kesatu, (Yogyakarta: BPFE STIE YKPN, 1997).
- Charles T. Horngren and Gary L. Sundem, **Introduction to Managerial Accounting** 9 th. Ed., (USA: Prentice Hall Int, Inc, 1993).
- Champion, Dean J, **Basic Statistic For Social Research**, 2 th. Ed., (New York: Mac Millan Publishing Co, 1981).
- Geraldine F. Dominiak and Joseph G. Louderback, **Managerial Accounting**, 8 th Ed., (South Western: College Publishing Cincinnati, Ohio., 1997).
- Mulyadi, **Akuntansi Manajemen: Konsep, Manfaat, dan Rekayasa**, edisi kedua, (Yogyakarta: STIE YKPN, 1993).
- Mulyadi, **Akuntansi Biaya**, edisi keempat, (Yogyakarta: BPFE Univ Gadjah mada, 1990).
- Robert N Anthony, Glenn A. Welsch, and James S. Reece, **Fundamental Of Management Accounting**, 4 th. Ed., (Illonis: Richard D Irwin Inc, 1985).
- Supriyono, R,A., **Akuntansi Manajemen 2: Sistem Pengendalian Manajemen**, edisi kesatu, (Yogyakarta: BPFE Univ Gadjah Mada, 1989).
- Usry, Milton F., and Lawrence H. Hammer, 1991, **Cost Accounting: Planning and Control**, edisi kesepuluh, diterjemahkan oleh Alfonsus Sirait, S.E., Ak, (Jakarta: Erlangga, 1994).
- William B. Werther Jr. And Keith Davis, **Human Resources and Personnel Management**, 4 th. Ed., (Singapore: Mc Graw Hill Book Co, 1993)