

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Akuntansi Pertanggungjawaban

2.1.1 Pengertian Akuntansi Pertanggungjawaban

Ada beberapa pendapat mengenai definisi akuntansi pertanggungjawaban, antara lain dikemukakan oleh Rudianto (2013:176),

Akuntansi pertanggungjawaban (*responsibility accounting*) adalah sistem akuntansi yang mengakui berbagai pusat tanggungjawab pada keseluruhan organisasi, dan mencerminkan rencana serta tindakan setiap pusat tanggungjawab itu dengan menetapkan penghasilan dan biaya tertentu bagi perusahaan yang memiliki tanggungjawab bersangkutan.

Hansen dan Mowen (2012:229),

Akuntansi pertanggungjawaban (*responsibility accounting*) adalah sistem yang mengukur berbagai hasil yang dicapai oleh setiap pusat pertanggungjawaban menurut informasi yang dibutuhkan para manajer untuk mengoperasikan pusat pertanggungjawaban mereka.

Sedangkan menurut Mulyadi (2010:188)

Akuntansi pertanggungjawaban adalah suatu sistem akuntansi yang disusun sedemikian rupa sehingga pengumpulan serta pelaporan biaya dan pendapatan dilakukan sesuai dengan pusat pertanggungjawaban dalam organisasi, dengan tujuan agar dapat ditunjuk orang atau kelompok orang yang bertanggung jawab atas penyimpangan biaya atau pendapatan yang dianggarkan.

Akuntansi pertanggungjawaban bukan hanya untuk menunjukkan terjadinya penyimpangan biaya yang diperlihatkan dalam laporan kinerja manajer, tetapi yang terutama adalah sebagai manfaat dengan memberi informasi bagaimana kegiatan yang menjadi tugas, akan timbul motivasi bagi manajer untuk bekerja lebih efektif dan efisien serta dapat melakukan tindakan korektif yang diperlukan agar hasil yang diperoleh merupakan yang terbaik dengan tidak mengesampingkan tujuan dari perusahaan sendiri. Sehingga dapat disimpulkan bahwa akuntansi pertanggungjawaban adalah suatu sistem yang membandingkan rencana (anggaran) dengan tindakan (hasil sesungguhnya) dari setiap pusat pertanggungjawaban yang digunakan untuk mengukur kinerja seseorang atau suatu departemen dalam pencapaian tujuan perusahaan.

2.1.2 Karakteristik Akuntansi Pertanggungjawaban

Menurut Mulyadi (2010:186), sistem akuntansi pertanggungjawaban memiliki empat karakteristik antara lain:

1. Adanya identifikasi pusat pertanggungjawaban.
Akuntansi pertanggungjawaban mengidentifikasi pusat pertanggungjawaban sebagai unit organisasi seperti departemen, keluarga produk, tim kerja, atau individu. Apa pun satuan pusat pertanggungjawaban yang dibentuk, sistem akuntansi pertanggungjawaban membebaskan tanggung jawab kepada individu yang diberi wewenang. Tanggung jawab dibatasi dalam satuan keuangan (seperti biaya).
2. Standar sebagai tolak ukur kinerja
Apabila pusat pertanggungjawaban sudah diidentifikasi, selanjutnya sistem akuntansi pertanggungjawaban menetapkan biaya standar yang bertujuan untuk penyusunan anggaran. Anggaran berisi biaya standar yang diperlukan untuk mencapai standar yang telah ditetapkan oleh perusahaan. Biaya standar dan anggaran bertujuan untuk menilai kinerja manajer pusat pertanggungjawaban untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan perusahaan.
3. Kinerja manajer diukur dengan membandingkan realisasi dengan anggaran
Anggaran dilaksanakan dengan adanya sumber daya oleh manajer pusat pertanggungjawaban dalam mewujudkan sasaran yang ditetapkan dalam anggaran. Penggunaan sumber daya ini diukur dengan adanya sistem informasi akuntansi pertanggungjawaban yang memperlihatkan kinerja manajer pusat pertanggungjawaban dalam mencapai target anggaran. Dengan informasi akuntansi pertanggungjawaban, secara prinsip individu hanya diminta pertanggungjawaban atas biaya yang ditimbulkan, ia memiliki wewenang untuk mempengaruhinya secara signifikan. Informasi akuntansi pertanggungjawaban ini nantinya harus dipertanggungjawabkan oleh para manajer pusat pertanggungjawaban atas biaya yang telah dikeluarkan dan memungkinkan mereka untuk memantau pelaksanaan anggaran mereka.
4. Manajer secara individual diberi penghargaan atau hukuman berdasarkan kebijakan manajemen yang lebih tinggi.
Sistem penghargaan dan hukuman dirancang untuk nantinya memacu para manajer dalam mengelola biaya untuk mencapai target standar biaya yang dicantumkan dalam anggaran. Atas dasar evaluasi penyebab terjadinya penyimpangan biaya yang direalisasikan dari biaya yang dianggarkan, para manajer secara individual diberi penghargaan atau

hukuman menurut sistem penghargaan dan hukuman yang ditetapkan.

2.1.3 Tujuan dan Manfaat Akuntansi Pertanggungjawaban

Akuntansi pertanggungjawaban tentunya memiliki tujuan dan manfaat dalam penerapannya bagi perusahaan. Akuntansi pertanggungjawaban sangat diperlukan dan bermanfaat bagi perusahaan yang memiliki kegiatan sangat beragam sehingga diperlukan pembagian terhadap tugas dan tanggungjawab yang ada pada perusahaan.

Menurut Ikhsan dan Ishak (2010:139), “Tujuan akuntansi pertanggungjawaban adalah untuk memastikan bahwa individu pada seluruh tingkatan di perusahaan telah memberikan kontribusi yang memuaskan terhadap pencapaian tujuan perusahaan secara menyeluruh”.

Menurut Hansen dan Mowen (2015:118), Manfaat penerapan akuntansi pertanggungjawaban dalam suatu perusahaan adalah sebagai berikut :

1. Sebagai dasar penyusunan anggaran.
Informasi akuntansi pertanggungjawaban bermanfaat untuk memperjelas peran seorang manajer dalam penyusunan anggaran, seperti ditetapkan oleh siapa anggaran tersebut atau dari pihak mana yang bertanggungjawab atas pemakaian anggaran dan pelaksanaan kegiatan dalam pencapaian tujuan perusahaan, serta ditetapkan sumber daya yang disediakan bagi masing-masing pemegang tanggungjawab.
2. Sebagai alat penilai kinerja manajer pusat pertanggungjawaban.
Penilaian kinerja merupakan penilaian atas perilaku manusia dalam melaksanakan peran yang mereka miliki dalam organisasi. Manajer pusat pertanggungjawaban akan diberi wewenang dalam menjalankan tanggungjawab dan pencapaian sasaran yang diberikan oleh manajemen puncak. Manajer harus melaporkan pertanggungjawaban atas kinerja mereka pada akhir periode. Adanya tanggungjawab yang jelas, maka kinerja manajer akan lebih mudah dinilai.
3. Sebagai pemotivator manajer.
Akuntansi pertanggungjawaban digunakan untuk memotivasi manajer dalam melakukan tindakan koreksi atas penyimpangan atau prestasi yang tidak memuaskan di dalam departemen masing-masing. Dalam akuntansi pertanggungjawaban digunakan untuk memotivator manajer yaitu *reward* dan *punishment*.

2.1.4 Syarat- Syarat Akuntansi Pertanggungjawaban

Dalam akuntansi pertanggungjawaban memiliki syarat menurut Mulyadi (2010:78), menyimpulkan bahwa syarat-syarat untuk dapat menerapkan akuntansi pertanggungjawaban yaitu :

1. **Struktur Organisasi**
 Dalam akuntansi pertanggungjawaban struktur organisasi harus menggambarkan aliran tanggung jawab, wewenang, dan posisi yang jelas untuk setiap unit kerja dari setiap tingkat manajemen selain itu harus menggambarkan pembagian tugas dengan jelas pula. Dengan demikian wewenang mengalir dari tingkat manajemen atas kebawah, sedangkan tanggungjawab adalah sebaliknya.
2. **Anggaran**
 Pemisahan biaya ke dalam biaya terkendalikan dan tidak terkendalikan perlu dilakukan dalam akuntansi pertanggungjawaban, karena tidak semua biaya yang terjadi dalam satu bagian dapat dikendalikan oleh manajer, maka biaya-biaya terkendalikan harus dipertanggungjawabkan olehnya.
3. **Penggolongan Biaya**
 Pemisahan biaya ke dalam biaya terkendali dan tidak terkendalikan perlu dilakukan dalam akuntansi pertanggungjawaban, karena tidak semua biaya yang terjadi di dalam suatu bagian dapat dikendalikan oleh manajer, maka hanya biaya-biaya terkendalikan yang harus dipertanggungjawabkan olehnya.
4. **Sistem Akuntansi Biaya**
 Setiap tingkatan manajemen merupakan pusat biaya dan akan dibebani dengan biaya-biaya yang terjadi didalamnya yang dipisahkan antara biaya terkendali dengan biaya yang tidak terkendali. Oleh karena itu biaya yang terjadi akan dikumpulkan untuk setiap tingkat manajer maka biaya harus digolongkan dan diberi kode sesuai dengan tingkatan manajemen yang terdapat dalam struktur organisasi.
5. **Sistem Pelaporan Biaya**
 Bagian akuntansi biaya setiap bulannya membuat laporan pertanggungjawaban untuk setiap pusat-pusat biaya. Isi dari laporan pertanggungjawaban disesuaikan dengan tingkatan manajemen yang akan menerimanya.

Dari syarat-syarat yang sudah diuraikan sebelumnya dalam menerapkan akuntansi pertanggungjawaban menunjukkan bahwa penerapan yang baik harus sesuai dengan standar yang sudah ditentukan atau ditetapkan dan jika ternyata salah satu syarat tersebut tidak dipenuhi maka harus diadakan perbaikan untuk menyempurnakannya.

2.1.5 Laporan Akuntansi Pertanggungjawaban

Menurut Ikhsan (2017:58) tujuan dari mengembangkan laporan pertanggungjawaban adalah untuk :

- a. Mengizinkan manajemen puncak untuk mendelegasikan tanggungjawab dan otoritas terhadap kepala departemen sehingga mereka dapat mencapai tujuan operasi departemen.
- b. Menyediakan manajemen puncak dengan informasi (umumnya

terhadap dasar akuntansi) untuk mengukur kinerja dari setiap departemen dalam pencapaian tujuan operasi.

Laporan pertanggungjawaban yang disajikan harus memuat ciri-ciri pokok sebagai berikut :

- a. Laporan harus sesuai dengan bagan organisasi.
- b. Bentuk dan isi laporan harus konsisten setiap kali diterbitkan.
- c. Laporan harus cepat dan tepat waktu.
- d. Laporan harus diterbitkan secara teratur.
- e. Laporan harus mudah dimengerti.
- f. Laporan harus rinci namun tidak berlebihan.
- g. Laporan harus memberikan angka-angka yang dapat diperbandingkan (perbandingan antara angka aktual dengan anggaran, atau antara standar yang ditentukan dengan hasil aktual).
- h. Laporan harus bersifat analisis.
- i. Laporan untuk manajemen operasi harus dinyatakan baik dalam unit fisik maupun dalam nilai uang.
- j. Laporan dapat cenderung menonjolkan keefisienan dan ketidakefisienan dalam departemen.

Laporan pertanggungjawaban harus dinyatakan dalam bentuk yang sederhana. Jika laporan tersebut terlalu kompleks maka manajer akan mengalami kesulitan dalam menganalisis kegiatan operasi perusahaan. Laporan pertanggungjawaban harus menyajikan jumlah anggaran dan jumlah aktual dari pendapatan dan biaya yang dapat dikendalikan. Penyimpangan-penyimpangan yang terjadi harus menjadi perhatian yang penting. Komunikasi regular antara penyaji laporan dengan pengguna laporan pertanggungjawaban harus selalu dilakukan untuk memastikan relevansi dari informasi yang disajikan tersebut. Lebih lanjut, laporan pertanggungjawaban harus diterbitkan dengan dasar waktu yang tepat.

Di dalam penyajian laporan pertanggungjawaban selisih yang terjadi antara aktual dengan anggaran harus dianalisis dan diselidiki sebab terjadinya. Selisih dapat disebabkan oleh kesalahan atau penyimpangan di dalam pelaksanaan atau karena standarnya sendiri yang salah. Dengan mengetahui sebab

terjadinya selisih, manajemen dapat menentukan tindakan korektif yang perlu dilakukan dan penghargaan/hukuman yang pantas diberikan kepada manajer yang bersangkutan. Rumus yang digunakan untuk mengukur pengendalian pertanggungjawaban menggunakan rasio realisasi anggaran menurut Mardiasmo (2014:90) adalah sebagai berikut:

$$\text{Varians} = \frac{\text{Realisasi} - \text{Anggaran}}{\text{Anggaran}} \times 100\%$$

Menurut Mulyadi (2010:395), “selisih (*variance*) adalah penyimpangan biaya sesungguhnya dengan biaya standar”. Penyimpangan yang terjadi dapat melebihi batas yang telah ditetapkan oleh perusahaan sehingga membutuhkan suatu analisis untuk mengetahui seberapa besar penyimpangan tersebut. Varians yang terjadi dapat menguntungkan dan tidak menguntungkan. Varians menguntungkan (*favorable*), terjadi apabila biaya sesungguhnya lebih kecil daripada biaya standar. Sedangkan varians tidak menguntungkan (*unfavorable*), terjadi apabila biaya sesungguhnya lebih besar dibandingkan dengan biaya standar. Analisis varians sangat penting dilakukan karena dapat digunakan untuk mengetahui berbagai macam penyebab terjadinya selisih antar biaya yang telah ditetapkan dengan biaya-biaya yang seharusnya dikeluarkan. Sehingga mempermudah manajemen dalam mengambil tindakan untuk mengatasi terjadinya selisih yang merugikan.

2.2 Pusat Pertanggungjawaban

Menurut Halim dan Kusufi (2014:119),

Pusat-pusat pertanggungjawaban suatu perusahaan digunakan untuk menunjukkan unit organisasi yang dikelola oleh manajer yang bertanggung jawab, dan prestasi pusat pertanggungjawaban suatu perusahaan ditentukan dengan efisiensi dan efektifitas perusahaan tersebut serta kegiatan perusahaan akan berjalan efektif apabila suatu kegiatan sudah direncanakan, dikoordinasi, dan dapat dikendalikan.

Definisi pusat pertanggungjawaban menurut Hansen dan Mowen (2015:560), “Pusat pertanggungjawaban (*responsibility center*) merupakan suatu segmen bisnis yang manajernya bertanggung jawab terhadap serangkaian kegiatan- kegiatan tertentu”.

Menurut Robert N. Anthony dan Vijay Govindarajan (2011;171) “pusat pertanggungjawaban adalah organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggung jawab terhadap aktivitas yang dilakukan”.

Sehingga dapat disimpulkan bahwa pusat pertanggungjawaban merupakan suatu unit dari organisasi yang dikepalai oleh seorang manajer yang bertanggungjawab terhadap hasil dari aktivitas yang dilakukan oleh unit tersebut.

2.3 Jenis Pusat Pertanggungjawaban

Samryn (2012:262), “Pusat pertanggungjawaban merupakan bagian yang ada didalam organisasi yang memiliki kendali atas terjadinya biaya, perolehan, atau penggunaan dana investasi”.

Ada empat jenis pusat pertanggungjawaban, digolongkan menurut sifat input dan/atau output moneter yang diukur untuk tujuan pengendalian Anthony dan Govindarajan (2011:175) :

1. Pusat pendapatan (*Revenue Center*)
2. Pusat biaya (*Cost Center*)
3. Pusat laba (*Profit Center*)
4. Pusat investasi (*Investment Center*)

2.3.1 Pusat pendapatan (*Revenue Center*)

Menurut Anthony dan Govindarajan (2011:175),

Pusat pendapatan merupakan pusat pertanggungjawaban yang mengaitkan tanggungjawab pimpinan terhadap pendapatan. Pada dasarnya setiap pusat pendapatan juga merupakan pusat biaya, namun pengukuran utamanya di titik beratkan pada pendapatan, keluarannya dapat diukur dengan nilai uang, sedangkan masukannya tidak dapat diukur dengan nilai uang.

Menurut Samryn (2012: 263),

Pusat pendapatan yaitu suatu pusat pertanggungjawaban di mana seorang manajer bertanggungjawab untuk penjualan atau perolehan pendapatan. Apabila penetapan harga jual produk dilakukan oleh perusahaan di luar pusat pendapatan ini maka manajer pusat pendapatan diukur prestasinya dengan volume penjualan.

Sedangkan Menurut Atkinson, dkk (2013:342),

Pusat pendapatan adalah pusat pertanggungjawaban yang menjadi

tempat untuk mengendalikan pendapatan tetapi tidak mengendalikan biaya manufaktur atau perolehan produk atau jasa yang mereka jual atau level investasi yang dibuat pusat pertanggungjawaban yang dilakukan oleh karyawan.

Proses pengendalian pada pusat pertanggungjawaban ini adalah dengan menetapkan anggaran penjualan terlebih dahulu, menurut Selamat Sugiri dan Sulastiningsih (2012:157), prestasi manager pusat pendapatan ini diukur dengan membandingkan antara anggaran penjualan dan realisasi anggaran sehingga selisih pendapatan dapat dihitung dengan rumus:

$$\text{Selisih pendapatan} = \text{Pendapatan sesungguhnya} - \text{Pendapatan yang dianggarkan}$$

Kriteria :

- a) Pusat pendapatan dikatakan baik atau menguntungkan, jika pendapatan sesungguhnya lebih besar daripada pendapatan yang dianggarkan.
- b) Pusat pendapatan dikatakan tidak baik atau tidak menguntungkan, jika pendapatan sesungguhnya lebih kecil daripada pendapatan yang dianggarkan.

Pada pusat ini output diukur dalam satuan moneter tapi tidak ada usaha formal yang dibuat untuk menghubungkan antara input dan output. Sehubungan dengan biaya yang terjadi pada pusat pendapatan ini, maka biaya-biaya yang diperhitungkan hanyalah biaya-biaya yang dapat dikendalikan oleh pusat pendapatan tersebut. Sehingga dapat disimpulkan bahwa pada pusat pendapatan antara keluaran dan masukan tidak terdapat hubungan yang erat dan nyata. Keluaran (dalam bentuk pendapatan) dapat diukur dengan satuan moneter sedangkan masukan (biaya) tidak dapat diukur.

Di dalam pusat pendapatan ini manager pusat tidak diminta pertanggungjawabannya mengenai masukannya, karena tidak mempengaruhi pemakaian masukan tersebut. Pada pusat ini, semakin tinggi pendapatan yang diperoleh maka semakin baik prestasi manager tersebut. Contoh pusat pendapatan ini adalah pada departemen pemasaran. Departemen pemasaran ini

bertanggungjawab atas pencapaian pendapatan yang telah ditargetkan tanpa harus dibebani tanggung jawab mengenai biaya yang terjadi di departemennya, karena biaya tidak ada hubungannya dengan pendapatan yang diperoleh departemen itu. Pada umumnya, pusat pendapatan merupakan unit pemasaran/penjualan yang tak memiliki wewenang untuk menetapkan harga jual dan tidak bertanggung jawab atas harga pokok penjualan dari barang-barang yang mereka pasarkan. Penjualan atau pesanan aktual diukur terhadap anggaran dan kuota, dan manajer dianggap bertanggungjawab atas biaya yang terjadi secara langsung di dalam unitnya, akan tetapi ukuran utamanya adalah pendapatan.

2.3.2 Pusat biaya (*Cost Center*)

Menurut Anthony dan Govindarajan (2011:175), “Pusat biaya adalah pusat pertanggungjawaban yang inputnya diukur secara moneter, namun outputnya tidak”. Menurut Samryn (2012: 263), “Pusat biaya merupakan pusat pertanggungjawaban dimana manajernya bertanggungjawab untuk biaya-biaya”.

Atkinson, dkk (2013:341), “Pusat biaya (*cost centers*) adalah pusat pertanggungjawaban yang menjadi tempat untuk mengendalikan biaya tetapi tidak mengendalikan pendapatan dan investasi oleh seorang karyawan perusahaan”.

Pusat biaya (*cost center*), manajer departemen atau divisi disertai tanggung jawab untuk mengendalikan biaya yang dikeluarkan dan otoritas untuk mengambil keputusan-keputusan yang mempengaruhi biaya tersebut. Pusat biaya merupakan jenis pusat pertanggungjawaban yang digunakan secara luas. Hal ini karena bidang-bidang di mana manajer mempunyai tanggung jawab dan otoritas atas biaya dapat diidentifikasi dengan cepat pada sebagian besar perusahaan. Besar atau kecilnya pusat biaya tergantung pada aktivitas-aktivitasnya. Manajer pusat biaya perlu memastikan bahwa tugas-tugas yang diembannya dituntaskan dalam batasan yang diperkenankan oleh anggaran atau biaya standar. Apabila selisih dari standar bersifat signifikan, manajemen haruslah menginvestigasi aktivitas-aktivitas pusat biaya dalam upaya menentukan apakah biaya di luar kendali, atau sebaliknya, standar biayanya yang memang perlu direvisi.

Manajer pusat biaya tidak membuat keputusan menyangkut penjualan ataupun jumlah aset tetap yang diinvestasikan pada pusat biaya tersebut. Kinerja pusat biaya terutama diukur berdasarkan efisiensi dan mutu. Terdapat dua cara beroperasinya pusat biaya. Beberapa pusat biaya diberikan sejumlah tetap sumber daya (anggaran) dan diminta menghasilkan sebanyak mungkin keluaran dari sejumlah sumber daya tersebut. Pengelolaan pusat biaya lainnya adalah dengan meminimalkan biaya-biaya seraya menghasilkan suatu kuantitas keluaran tertentu. Oleh karena itu, mutu produk yang diproduksi dalam pusat-pusat biaya harus dipantau. Ada dua jenis umum dari pusat biaya, yaitu:

a. Pusat biaya teknik

Pusat biaya teknik memiliki ciri-ciri sebagai berikut:

1. Input-inputnya dapat diukur secara moneter.
2. Input-inputnya dapat diukur secara fisik.
3. Jumlah dolar optimum dan input yang dibutuhkan untuk memproduksi satu unit output dapat ditentukan.

b. Pusat biaya kebijakan

Pusat biaya kebijakan meliputi unit-unit administratif dan pendukung (akuntansi, hukum, hubungan industrial, hubungan masyarakat, sumber daya manusia), operasi litbang, dan hampir semua aktivitas pemasaran. *Output* dari pusat biaya ini tidak bisa diukur secara moneter.

Menurut Selamat Sugiri dan Sulastiningsih (2012:156), prestasi manager pusat pertanggungjawaban ini diukur dengan membandingkan antara anggaran penjualan dan realisasi anggaran sehingga selisih pendapatan dapat dihitung dengan rumus:

$$\text{Selisih Biaya} = \text{Biaya sesungguhnya} - \text{Biaya yang dianggarkan}$$

Kriteria :

- a) Pusat biaya dikatakan baik atau efisien, jika biaya sesungguhnya lebih kecil daripada biaya yang dianggarkan.
- b) Pusat biaya dikatakan tidak baik atau tidak efisien, jika biaya sesungguhnya lebih besar daripada biaya yang dianggarkan.

3.2.3 Pusat laba (*Profit Center*)

Atkinson, dkk (2013:343), “Pusat laba adalah pusat pertanggungjawaban yang menjadi tempat untuk mengendalikan pendapatan beserta biaya produk atau jasa yang mereka berikan yang dilakukan oleh karyawan”. Menurut Samryn (2012:264), menyatakan beberapa tingkatan laba yang menjadi tanggung jawab pusat laba, antara lain:

- a. Margin kontribusi
- b. Laba langsung
- c. Laba terkendali
- d. Laba sebelum pajak
- e. Laba bersih

Ketika kinerja finansial suatu pusat pertanggungjawaban diukur dalam ruang lingkup laba (selisih antara pendapatan dan biaya), maka pusat ini disebut sebagai pusat laba (*profit center*). Laba merupakan ukuran kinerja yang berguna, Pusat laba dikatakan tidak baik atau tidak menguntungkan jika *Gross Profit Margin*, *Operating Income*, dan *Net Income* dalam anggaran lebih besar dibandingkan dengan sesungguhnya..

2.3.4 Pusat investasi (*Investment Center*)

Menurut Samryn (2012:265), “Pusat investasi yaitu suatu pusat pertanggungjawaban di mana manajer bertanggung jawab untuk atau memiliki kendali atas pendapatan, biaya, dan investasi sekaligus”.

Sedangkan menurut Atkinson, dkk (2013:345), “Pusat investasi adalah pusat pertanggungjawaban yang di situ para manajer dan karyawan lain mengendalikan pendapatan, biaya, dan level investasi”.

Di unit usaha yang lain, laba dibandingkan dengan aktiva yang digunakan untuk menghasilkan laba tersebut. Pusat pertanggungjawaban ini disebut sebagai pusat investasi. Ukuran prestasi manajer pusat investasi dapat berupa rasio antara laba dengan investasi yang digunakan untuk memperoleh laba tersebut. Perbandingan antara laba dengan investasi yang digunakan untuk menghasilkan laba tersebut. *Return On Investment* adalah pengukuran kemampuan perusahaan secara keseluruhan didalam menghasilkan keuntungan dengan jumlah keseluruhan aktiva yang tersedia didalam perusahaan.

Menurut Kasmir (2016:210), *Return On Investment* dapat dirumuskan dengan :

$$\text{Return On Investment} = \frac{\text{Laba bersih setelah pajak}}{\text{Total aktiva}} \times 100\%$$

Semakin tinggi rasio, semakin baik keadaan perusahaan, baik tidaknya tingkat *Return On Investment* hanya dapat diketahui sesudah diperbandingkan dengan rasio rata-rata industri.

2.4 Hubungan Struktur Organisasi dengan Pusat Pertanggungjawaban

Dalam teori organisasi, pusat pertanggungjawaban dibentuk berdasarkan struktur organisasi. Struktur organisasi dibentuk untuk menentukan tanggungjawab serta hubungan antara pimpinan dan bawahan supaya terdapat koordinasi yang terarah. Melalui struktur organisasi, manajemen melaksanakan pendelegasian wewenang untuk melaksanakan tugas khusus kepada manajemen yang lebih bawah, agar dapat dicapai pembagian pekerjaan yang bermanfaat.

Struktur organisasi merupakan pengaturan garis tanggung jawab dalam satu entitas yang disusun untuk mencapai tujuan bersama orang-orang yang berada pada jajaran garis tersebut. Struktur organisasi dalam akuntansi pertanggungjawaban menunjukkan bahwa tiap-tiap pimpinan jelas atas segala kegiatan yang berada di bawah pengendaliannya. Tanggung jawab timbul karena diberikan wewenang mengalir dari atas ke bawah. Dalam hubungannya dengan tingkat pertanggungjawaban atau pemberian wewenang

Menurut Mulyadi (2010:379), bentuk organisasi dapat dibedakan menjadi berbagai macam, akan tetapi yang berkaitan dengan pusat-pusat pertanggungjawaban dibedakan menjadi dua struktur organisasi, yaitu sebagai berikut:

a. Organisasi Fungsional

Pada tipe struktur organisasi ini, setiap manajer bertanggung jawab atas setiap aktivitas operasi perusahaan berdasarkan fungsi manajer yang bersangkutan. Artinya tiap manajer hanya bertanggung jawab atas kinerjanya yang menjadi tugasnya. Biasanya manajer tingkat

atas yang berperan untuk mengambil keputusan dan manajer tiap fungsi yang ada dalam organisasi tersebut terkadang memiliki wewenang terbatas dalam pengambilan keputusan. Dengan demikian hanya tingkat pimpinan tertinggi yang bertanggung jawab terhadap penghasilan dan biaya yang terjadi dalam perusahaan yang bersangkutan.

Dalam organisasi fungsional, pembagian organisasi didasarkan atas dasar fungsi, yaitu fungsi produksi, fungsi pemasaran, fungsi administrasi dan umum. Fungsi produksi merupakan pusat pertanggungjawaban biaya, fungsi pemasaran merupakan pusat pendapatan dan pusat biaya, fungsi administrasi dan umum merupakan pusat biaya. Fungsi pemasaran bukan merupakan pusat laba karena biaya yang menjadi tanggungjawab tidak lengkap dengan demikian hanya tingkat pimpinan tertinggi yang bertanggungjawab. Jika suatu perusahaan bisa berdiri sendiri (*single business unit*) dimana manajer perusahaan berwenang penuh mengambil keputusan investasi, maka manajer perusahaan sebagai pusat investasi.

b. Organisasi Divisional

Pada tiap struktur organisasi ini kegiatan-kegiatan fungsional dilaksanakan oleh unit-unit kerja dalam lingkup satu organisasi sendiri. Secara umum maksud dari adanya proses divisional adalah untuk mendelegasikan otoritas kerja yang lebih besar kepada manajer operasional sehingga dalam tipe organisasi desentralisasi berdasarkan pusat laba, manajemen puncak mendelegasikan wewenang-wewenangnya kepada tingkat manajemen yang lebih rendah. Oleh karena itu, pada tipe organisasi desentralisasi, perusahaan dibagi ke dalam segmen-segmen yang diperlukan sebagai unit penghasil laba berdiri sendiri.

Kadang-kadang struktur organisasi fungsional disebut juga sebagai organisasi sentralisasi karena perusahaan dibagi atas beberapa fungsi penjualan, produksi, pembelian, keuangan, dan sebagainya. Organisasi divisional sering disebut juga sebagai organisasi desentralisasi, karena perusahaan mempunyai beberapa divisi produk di

mana masing-masing produk memerlukan cara tersendiri untuk beroperasi. Analogi seperti ini tidak seluruhnya benar, karena dikotomi antara sentralisasi dan desentralisasi lebih mengacu pada sejauh mana kebebasan didelegasikan untuk mengambil keputusan, sedangkan pemisahan antara fungsional dan divisional lebih ditekankan pada sejauh mana masing-masing manajer mampu melaksanakan fungsinya.

2.5 Anggaran

2.5.1 Pengertian Anggaran

Alat yang sangat diperlukan dalam perusahaan untuk memaksimalkan laba yaitu alat perencanaan dan pengendalian biaya yang tepat supaya sumber daya yang ada dapat dikelola secara optimal. Salah satu alat yang sangat penting tersebut ialah anggaran. Dengan anggaran perusahaan diharapkan mampu mengendalikan dan mengontrol semua biaya yang terjadi pada perusahaan.

Sedangkan Ikhsan (2017:173),

Anggaran merupakan perencanaan manajerial untuk melakukan suatu tindakan dalam ungkapan-ungkapan keuangan. Anggaran merupakan istilah singkat dari perencanaan laba yang terpadu dan meliputi pilihan-pilihan manajemen dan tujuan-tujuan terhadap organisasi dan penyediaan dana sebagai salah satu acuan dalam menjalankan operasional sehari-hari.

Menurut Abdul Halim (2012:22), “Anggaran adalah rencana kegiatan yang diwujudkan dalam bentuk finansial, meliputi usulan pengeluaran yang diperkirakan untuk suatu periode waktu, serta usulan cara-cara memenuhi pengeluaran tersebut”.

Sedangkan Nafarin (2013:11), mendefinisikan bahwa “Anggaran (*budget*) merupakan rencana tertulis mengenai kegiatan suatu organisasi yang dinyatakan dalam suatu uang, tetapi dapat juga dinyatakan dalam satuan barang/jasa”.

Dapat disimpulkan bahwa anggaran adalah suatu rencana yang disusun secara terinci mengenai kebutuhan yang diperlukan dalam melakukan kegiatan suatu perusahaan yang disusun secara sistematis yang dinyatakan dalam satuan uang, barang atau jasa untuk waktu periode yang akan datang. Anggaran pada pusat pertanggungjawaban juga merupakan salah satu syarat untuk menerapkan sistem akuntansi pertanggungjawaban karena anggaran dapat juga dijadikan

sebagai alat pengukur manajemen yaitu membandingkan antara realisasi dengan anggaran, tanpa adanya anggaran maka perencanaan dan pengukuran akan sulit untuk dilakukan.

2.5.2 Tujuan Anggaran

Berikut adalah tujuan-tujuan lainnya yang terkait dengan penyusunan anggaran menurut Sasongko dan Parulian (2013:3) :

- a. Perencanaan Anggaran memberikan arahan bagi penyusunan tujuan dan kebijakan perusahaan.
- b. Koordinasi Anggaran dapat mempermudah koordinasi antarbagian-bagian di dalam perusahaan.
- c. Motivasi Anggaran membuat manajemen dapat menetapkan target-target tertentu yang harus dicapai oleh perusahaan.
- d. Pengendalian Keberadaan anggaran di perusahaan memungkinkan manajemen untuk melakukan fungsi pengendalian atas aktivitas-aktivitas yang dilaksanakan dalam perusahaan.

Tujuan penyusunan anggaran menurut Nafarin (2013:19), antara lain adalah sebagai berikut:

- a. Digunakan sebagai landasan yuridis formal dalam memilih sumber dan investasi dana.
- b. Mengadakan pembatasan jumlah dana yang dicari dan digunakan.
- c. Merasionalkan sumber dan investasi dana agar dapat mencapai hasil yang maksimal.
- d. Menyempurnakan rencana yang telah disusun karena dengan anggaran menjadi lebih jelas dan nyata terlihat.

Dari definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa secara umum anggaran bertujuan untuk memberikan informasi kepada manajemen dalam pengambilan keputusan di perusahaan.

2.5.3 Manfaat dan Fungsi Anggaran

Menurut Nafarin (2013:19), anggaran mempunyai banyak manfaat antara lain:

- a. Segala kegiatan dapat terarah pada pencapaian tujuan bersama.
- b. Dapat dipergunakan sebagai alat menilai kelebihan dan kekurangan pegawai.
- c. Dapat memotivasi pegawai.
- d. Menimbulkan rasa tanggung jawab pada pegawai.
- e. Menghindari pemborosan dan pembayaran yang kurang perlu.
- f. Sumber daya seperti tenaga kerja, peralatan, dan dana yang dapat dimanfaatkan seefisien mungkin.

Menurut Nafarin (2013:5), seluruh fungsi anggaran di dalam suatu organisasi dapat dikelompokkan ke dalam empat fungsi pokok, yaitu fungsi:

1. Perencanaan (*Planning*)
Didalam fungsi ini ditetapkan tujuan jangka panjang, tujuan jangka pendek, sasaran yang ingin dicapai, strategi yang akan digunakan dan sebagainya. didalam fungsi ini berkaitan dengan segala sesuatu yang ingin dihasilkan dan dicapai perusahaan di masa mendatang. termasuk di dalamnya menetapkan produk yang akan dihasilkan, bagaimana menghasilkannya, sumber daya yang dibutuhkan untuk menghasilkan produk tersebut, bagaimana memasarkan produk tersebut dan sebagainya.
2. Pengorganisasian (*Organizing*)
Setelah segala sesuatu yang ingin dihasilkan dan dicapai perusahaan di masa depan telah ditetapkan, maka perusahaan harus mencari sumber daya yang dibutuhkan untuk merealisasikan rencana yang telah tersebut. Dimulai dari upaya memperoleh bahan baku, mencari mesin yang dibutuhkan untuk mengelola bahan tersebut, bangunan yang dibutuhkan untuk mengelola produk tersebut, mencari tenaga kerja dengan kualifikasi yang dibutuhkan, mencari modal yang dibutuhkan untuk menghasilkan produk yang direncanakan dan sebagainya.
3. Menggerakkan (*Actuating*)
Setelah sumber daya yang dibutuhkan diperoleh, maka tugas manajemen selanjutnya adalah mengarahkan dan mengelola setiap sumber daya yang telah dimiliki perusahaan tersebut agar dapat digunakan sesuai dengan fungsinya masing-masing. Setiap sumber daya yang ada harus dikerahkan, dikoordinasikan satu dengan lainnya agar dapat bekerja optimal untuk mencapai tujuan perusahaan.
4. Pengendalian (*Controlling*)
Setelah sumber daya yang dibutuhkan perusahaan diperoleh dan diarahkan untuk bekerja sesuai dengan fungsi masing-masing, maka langkah berikutnya adalah memastikan bahwa setiap sumber daya tersebut telah bekerja sesuai dengan rencana yang telah dibuat perusahaan untuk menjamin bahwa tujuan perusahaan secara umum dapat dicapai. Fungsi ini berkaitan erat dengan upaya untuk menjamin bahwa setiap sumber daya organisasi bekerja dengan efektif dan efisien.

2.6 Pengendalian Biaya

2.6.1 Pengertian Biaya

Definisi biaya menurut Daljono (2011:13), "Biaya merupakan suatu pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan uang, untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan akan memberikan keuntungan/manfaat pada saat ini atau masa yang akan datang".

Menurut Darsono Prawironegoro dan Ari Purwanti (2010: 49)

Biaya adalah kas dan setara kas yang dikorbankan untuk memproduksi atau memperoleh barang atau jasa yang diharapkan akan memperoleh manfaat atau keuntungan di masa akan datang. Sedangkan beban atau expenses adalah pengeluaran untuk mendapatkan pendapat pada suatu periode tertentu ; beban atau *expenses* dikurangkan pada pendapatan untuk memperoleh laba.

Menurut Siregar, dkk (2013:36),

Biaya adalah *Cost* barang atau jasa yang mampu memberikan manfaat yang digunakan untuk memperoleh suatu pendapatan. Dari definisi-definisi biaya diatas dapat disimpulkan bahwa biaya merupakan suatu bentuk pengorbanan yang dapat diukur dengan satuan uang atas barang atau jasa untuk suatu tujuan tertentu.

Sumarsan (2013:104), ada beberapa unsur dalam biaya, yang meliputi:

- a. Merupakan pengorbanan sumber ekonomi.
- b. Pengukurannya menggunakan satuan uang.
- c. Sudah terjadi atau yang akan terjadi.
- d. Sebagai tujuan tertentu.

2.6.2 Pengertian Pengendalian

Menurut Daljono (2011:4) definisi “Pengendalian (*control*) merupakan kegiatan manajemen setiap hari untuk meyakinkan bahwa aktivitas organisasi sesuai dengan yang telah direncanakan”. Menurut Hansen dan Mowen (2015:8) mendefinisikan “Pengendalian adalah aktivitas manajerial untuk memonitor implementasi rencana dan melakukan perbaikan sesuai kebutuhan. Pengendalian biasanya dicapai dengan menggunakan umpan balik”.

Sedangkan menurut Siregar, dkk (2013:113), “pengendalian (*control*) adalah proses untuk menetapkan sebuah standar, untuk memperoleh umpan balik mengenai kinerja yang sesungguhnya, serta melakukan koreksi apabila kinerja yang sesungguhnya menyimpang dari rencana”.

Berdasarkan pendapat-pendapat tersebut mengenai pengertian pengendalian (*control*) ialah rencana dan pelaksanaan merupakan satu kesatuan tindakan, walaupun hal ini jarang terjadi. Pengendalian diperlukan untuk melihat sejauh mana hasil yang telah tercapai, apakah telah sesuai dengan rencana atau malah terjadi kesenjangan akibat adanya penyimpangan-penyimpangan.

2.6.3 Pengendalian Biaya

Menurut Usry dan Hammer (2014:13), “Pengendalian biaya harus diserahkan oleh individu yang bertanggungjawab atas penganggaran untuk biaya-biaya yang dikendalikan. Pengendalian biaya hanya dilakukan terhadap biaya-biaya yang dapat dikendalikan, dan prestasi kinerja diukur dengan membandingkan dengan anggaran yang telah ditetapkan dengan realisasi anggaran”.

Pengendalian biaya adalah tindakan yang dilakukan untuk mengarahkan aktivitas agar tidak menyimpang dengan tujuan yang telah ditetapkan sebelumnya. Pengendalian biaya ini dapat dilakukan melalui anggaran biaya yang diadakan pengawasan secara analisis terhadap penyimpangan yang terjadi sehingga dapat diketahui penyebab terjadinya penyimpangan atas selisih tersebut kemudian dilakukan tindak lanjut agar kerugian yang terjadi relatif kecil.

Menurut Mulyadi (2010:347), tahap pengendalian biaya pada sistem akuntansi petanggungjawaban adalah sebagai berikut:

1. Tahap perencanaan, dengan menerapkan standarperbandingan melalui sistem anggaran dan standar.
2. Tahap operasi dan pengukuran dengan mencatat realisasi pelaksanaan.
3. Tahap pelaporan dan analisa, dengan membandingkan reaisasi pelaksanaan biaya dengan anggaran yang meliputi:
 - a. Menetapkan perbedaan antara realisasi dengan anggaran.
 - b. Mengevaluasi sebab-sebab terjadinya perbedaan.
 - c. Mengambil tindakan untuk mengendalikan realisasi biaya yang tidak memuaskan agar sesuai dengan anggaran atau standar yang telah ditetapkan.

2.6.4 Biaya Terkendali dan Biaya Tidak Terkendali

Tanggung jawab yang diminta tiap departemen terhadap manajer pusat pertanggungjawaban adalah tanggung jawab atas biaya yang dapat mereka kendalikan secara langsung. Dengan demikian, manajer tiap pusat pertanggungjawaban tersebut dapat mengidentifikasi pendapatan dan biaya yang berada di bawah pengawasannya (*controllable*) dan yang tidak berada di bawah pengawasannya (*uncontrollable*). Hanya biaya dan pendapatan yang terkendali saja yang menjadi tanggung jawab tiap manajer pusat pertanggungjawaban.

Biaya terkendali menurut Daljono (2011:21), “Biaya di mana manajer

dapat mempengaruhi ada tidaknya dan besar kecilnya biaya tersebut. Apabila seorang manajer tidak dapat mempengaruhi suatu biaya melalui kebijakannya, maka biaya tersebut merupakan biaya tak terkendali bagi manajer tersebut”.

Definisi biaya tidak terkendali menurut Supriyono (2011:15), “Biaya tidak terkendali yaitu biaya yang tidak dapat dipengaruhi oleh seorang pimpinan tertentu berdasarkan wewenang yang dimiliki dan tidak dapat dipengaruhi oleh pejabat dalam jangka waktu tertentu”.

Semua biaya atau semua kegiatan yang menimbulkan biaya harus mendapat otorisasi dari orang-orang yang bertanggung jawab pada kegiatan tersebut. Oleh karena itu, semua biaya dapat dikendalikan pada tingkat manajemen tertentu. Jika suatu biaya tidak dapat dikendalikan pada tingkat manajemen tertentu, maka biaya tersebut harus dapat dikendalikan oleh tingkat manajemen yang lebih tinggi.

Berdasarkan konsep pengendalian biaya, setiap pos biaya pada suatu departemen atau unit organisasi harus diklasifikasikan dan ditentukan secara jelas sebagai biaya terkendali dan biaya tak terkendali pada setiap pusat pertanggungjawaban tertentu. Penentuan secara tegas ini sangat penting terutama dalam pengendalian biaya untuk laporan pelaksanaan, yang di dalamnya membandingkan antara realisasi dengan yang dianggarkan.

Laporan tersebut merupakan tolok ukur keberhasilan pelaksanaan kerja setiap pusat pertanggungjawaban dan manajer yang membawahnya. Untuk memisahkan biaya ke dalam biaya terkendali dan tidak terkendali pada kenyataannya seringkali ditemui kesulitan. Hanya sedikit biaya yang terjadinya menjadi tanggung jawab seseorang. Pedoman untuk menetapkan apakah suatu biaya dapat dibebankan sebagai tanggung jawab seorang manajer pusat pertanggungjawaban menurut Mulyadi (2010:164) adalah sebagai berikut :

1. Jika seorang manajer memiliki wewenang, baik dalam perolehan maupun penggunaan jasa, ia harus dibebani dengan biaya jasa tersebut. Seorang manajer jelas dapat mempengaruhi jumlah suatu biaya jika ia memiliki wewenang dalam memperoleh dan menggunakan jasa.
2. Jika seorang manajer dapat secara signifikan mempengaruhi jumlah biaya tertentu melalui tindakannya sendiri, ia dapat dibebani dengan biaya tersebut. Seorang manajer mungkin tidak mempunyai wewenang dalam memutuskan perolehan barang atau jasa, baik harga maupun

jumlahnya, namun dapat secara signifikan mempengaruhi jumlah pemakaiannya.

3. Meskipun seorang manajer tidak dapat secara signifikan mempengaruhi jumlah biaya tertentu melalui tindakan langsungnya sendiri, ia dapat juga dibebani biaya tersebut, jika manajemen puncak menghendaki agar ia menaruh perhatian, sehingga ia dapat membantu manajer lain yang bertanggung jawab untuk mempengaruhi biaya tersebut.

Mulyadi (2010:165) juga mengemukakan bahwa biaya tidak terkendalikan dapat diubah menjadi biaya terkendalikan melalui dua cara yang saling berkaitan:

1. Mengubah dasar pembebanan dari alokasi ke pembebanan langsung
Biaya yang dialokasikan kepada suatu pusat pertanggungjawaban dengan dasar yang sembarang, tidak dapat dimintakan pertanggungjawaban kepada manajer pusat pertanggungjawaban yang bersangkutan, sehingga biaya tersebut merupakan biaya tidak terkendalikan bagi manajer tersebut. Untuk mengubah menjadi biaya terkendalikan, biaya tersebut harus dibebankan sedemikian rupa kepada pusat pertanggungjawaban tertentu, sehingga biaya tersebut dapat dipengaruhi secara signifikan oleh manajer pusat pertanggungjawaban yang bersangkutan.
2. Mengubah letak tanggung jawab pengambilan keputusan
Pengubahan biaya tidak terkendalikan menjadi biaya terkendalikan dapat pula dilakukan dengan cara mendelegasikan wewenang untuk pengambilan keputusan dari manajemen puncak kepada manajer pusat pertanggungjawaban yang bersangkutan. Dengan demikian, manajer pusat pertanggungjawaban yang sebelumnya tidak mempunyai wewenang untuk mempengaruhi biaya tertentu, dengan diterimanya wewenang dari manajemen puncak, akan dalam posisi dapat mempengaruhi biaya tersebut secara signifikan. Dalam sistem akuntansi pertanggungjawaban, semua biaya yang terkendalikan oleh manajer tingkat bawah, dipandang juga terkendalikan oleh manajer pusat pertanggungjawaban yang membawahnya.