

Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban Untuk Merealisasi Pendapatan Sebagai Alat Penilaian Kinerja Manajer

Penulis:

Isna Ardila¹
Thalia Aisha Salsabila²
Novi fadhila³

Afiliasi:

Program Studi
Akuntansi Universitas
Muhammadiyah
Sumatera Utara¹,
Program Studi
Akuntansi Universitas
Muhammadiyah
Sumatera Utara²
Program Studi
Akuntansi Universitas
Muhammadiyah
Sumatera Utara³

Korespondensi:

isnaardila@umsu.acid

Histori Naskah:

Submit: 07-11-2023
Accepted: 08-11-2023
Published: 11-11-2023

Abstrak: Tujuan penelitian ini untuk menganalisis penerapan akuntansi pertanggungjawaban dalam merealisasikan pendapatan sebagai alat menilai kinerja manajer pada PT.Perkebunan Nusantara III Medan dan untuk mengetahui faktor-faktor penyebab terjadinya selisih *unfavorable* anggaran dan realisasi pendapatan. Metode penelitian yang digunakan adalah metode deskriptif, jenis data yang digunakan adalah sekunder, teknik pengumpulan data yang dilakukan dengan teknik wawancara dan penelitian bertempat di PT. Perkebunan Nusantara III Medan. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa PT.Perkebunan Nusantara III Medan telah menyusun anggaran penjualan perusahaan dengan baik, yaitu menyusun dengan metode pendekatan *Bottom Up* yang proses penyusunan anggaran melibatkan semua bagian baik bawahan maupun atasan serta digunakannya anggaran sebagai salah satu alat penilaian kinerja pusat pertanggungjawaban. Selain itu, penilaian kinerja pusat pendapatan diukur berdasarkan selisih antara anggaran dan realisasinya, perusahaan juga menerapkan sistem memberi hukuman dan memberi penghargaan bagi setiap karyawan yang berkualitas baik maupun tidak baik sesuai dengan hasil yang dicapai. Faktor- faktor yang menyebabkan selisih *unfavorable* adalah tidak tercapainya produk yang akan dijual, penurunan harga pasar, perubahan harga komoditas dan faktor alam.

Kata kunci: akuntansi pertanggungjawaban, kinerja manajer, pusat pendapatan

Pendahuluan

Akuntansi pertanggungjawaban sebagai 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 (Rudianto, 2013). Penilaian kinerja merupakan suatu proses yang memungkinkan organisasi atau perusahaan mengetahui, mengevaluasi, mengukur dan menilai kinerja anggotanya secara tepat dan akurat (Bintoro & Daryanto, 2017). Kegiatan ini sangat terkait dan berpengaruh terhadap keefektifan pelaksanaan aktivitas-aktivitas dalam perusahaan. Hal ini disebabkan karena fungsi penilaian kinerja dapat memberikan informasi penting kepada perusahaan untuk memperbaiki keputusan dan menyediakan umpan balik kepada para manajer tentang kinerja mereka yang sesungguhnya.

Akuntansi pertanggungjawaban merupakan suatu sistem akuntansi yang disusun sedemikian rupa sehingga pengumpulannya, pelaporan biaya dan penghasilan yang dilakukan sesuai dengan bidang pertanggungjawaban dalam organisasi yang tujuannya agar dapat diketahui atas penyimpangan yang terjadi (Natalya et al., 2016). Kinerja manajer diukur dengan membandingkan realisasi dengan anggaran, pelaksanaan anggaran merupakan penggunaan sumber daya oleh manajer pusat pertanggungjawaban

dalam mewujudkan sasaran yang ditetapkan dalam anggaran. Penggunaan sumber daya ini diukur dengan informasi akuntansi pertanggungjawaban, yang mencerminkan ukuran kinerja manajer pusat pertanggungjawaban dalam mencapai sasaran anggaran. Akuntabilitas merupakan salah satu bentuk akuntansi yang digunakan oleh manajemen untuk mengevaluasi kinerjanya, manajemen harus melakukan fungsi yang disebut pengendalian. Pengendalian anggaran adalah rencana yang dijelaskan secara formal dalam bentuk uang, terperinci untuk mendapatkan hasil penggunaan sumber daya organisasi selama periode waktu tertentu. Manajemen membutuhkan anggaran untuk melaksanakan semua kegiatannya, untuk memastikan sistematis kegiatan, dan sekaligus sebagai ukuran untuk mengevaluasi realisasi kegiatan perusahaan. Anggaran merupakan elemen penting dari proses perencanaan dan pengendalian, dimana semua kegiatan perusahaan dan pusat tanggung jawab direncanakan, sehingga kegiatan dilakukan sesuai dengan rencana.

Kegiatan penyusunan anggaran pendapatan dan laporan realisasi pendapatannya merupakan salah satu alat penilaian kinerja manajer pendapatan dalam perusahaan (Shiddiqi & Lambey, 2022). Dengan melihat laporan pertanggungjawaban yang berisikan biaya yang dianggarkan dan biaya terealisasi kinerja manajer dapat diukur dengan efektif dan efisien. Realisasi adalah proses menjadikan nyata, perwujudan, pelaksanaan yang nyata dan proses yang harus diwujudkan untuk menjadi kenyataan serta pelaksanaan yang nyata agar realisasi dapat sesuai dengan harapan yang diinginkan (Mardiasmo, 2012). Realisasi sebagai langkah penting dalam setiap perencanaan. Bila terjadi penyelewengan atau selisih tidak wajar antara rencana dan laporan pertanggungjawaban, maka akan lebih mudah untuk mengetahui siapa yang bertanggungjawab atas selisih yang terjadi. Jika dalam laporan pertanggungjawaban antara anggaran dan realisasi telah sesuai dan dapat dipertanggungjawabkan, maka kinerja manajer baik manajer unit dan general manajer dapat dikatakan sudah baik. Jika dalam laporan pertanggungjawaban antara anggaran dan realisasi terdapat selisih yang tidak wajar dan tidak dapat dipertanggungjawabkan, maka kinerja manajer dinilai tidak baik dan harus dilakukan evaluasi kembali.

Penilaian kinerja manajer menggunakan target sebagai salah satu alat evaluasi kinerjanya. Hal ini dilakukan dengan cara menghitung selisih antara realisasi dengan jumlah yang dianggarkan, dan kinerja akan dikatakan baik jika realisasi pendapatan melebihi jumlah yang dianggarkan, sebaliknya jika realisasi pendapatan lebih kecil dari jumlah yang dianggarkan maka kinerja dinilai tidak baik. Selisih lebih realisasi pendapatan merupakan selisih yang diharapkan (*favorable*) sementara itu selisih kurang sebagai selisih yang tidak diharapkan (*unfavorable*) (Fitriaman et al., 2019).

PT. Perkebunan Nusantara III Medan merupakan perusahaan yang bergerak pada bidang perkebunan, pengolahan, dan pemasaran hasil perkebunan. Kegiatan usaha perseroan mencakup usaha budidaya dan pengolahan tanaman kelapa sawit dan karet dengan produk utamanya tanaman kelapa sawit dan karet. Penulis hanya berfokus pada produk Karet. Berdasarkan informasi yang diperoleh, anggaran dan realisasi pendapatan karet PT.Perkebunan Nusantara III Medan pada tahun 2018, 2019, 2021 dan 2022 anggaran yang telah disusun oleh manajer pusat pendapatan, pada PT. Perkebunan Nusantara III Medan tidak mencapai target atau tidak terealisasikan. Sehingga terjadi selisih yang tidak menguntungkan (*unfavorable*). Selisih anggaran dapat dikategorikan menjadi dua, yaitu selisih menguntungkan (*favourable*) dan tidak menguntungkan (*unfavorable*). Jika realisasi pendapatan lebih besar dari anggaran pendapatan hal ini dapat dikatakan menguntungkan (*favorable*) sebaliknya jika realisasi pendapatannya lebih kecil dari anggaran pendapatannya maka hal ini dianggap tidak menguntungkan (*unfavorable*) (Nugraha, 2015). Dari selisih yang di peroleh akan dilakukan analisis lebih lanjut untuk mengetahui penyebab terjadinya selisih tersebut. Penyimpangan yang terjadi setelah dilakukan analisis dari target dan realisasi akan dapat diketahui apakah penyimpangan tersebut bersifat menguntungkan atau tidak menguntungkan bagi perusahaan.

Berdasarkan uraian permasalahan di PT. Perkebunan Nusantara III Medan maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui dan menganalisis penerapan akuntansi pertanggungjawaban dalam merealisasi pendapatan sebagai alat penilaian kinerja manajer pusat pendapatan dan untuk mengetahui faktor-faktor penyebab selisih *unfavorable*.

Studi Literatur

Akuntansi Pertanggungjawaban

Akuntansi pertanggungjawaban adalah kondisi objektif agar perusahaan dapat melangsungkan hidup, manajemen harus menentukan sistem pemberian tanggung jawab, sistem anggaran, sistem pengukuran kinerja, dan sistem pemberi imbalan kepada setiap manajer (Utari & Parsono, 2016). Manajer bertanggung jawab atas perbedaan antara anggaran dan realisasi (Hansen & Mowen, 2012). Akuntansi pertanggungjawaban merupakan metode yang menghitung dan mengukur kinerja setiap pusat pertanggungjawaban berdasarkan informasi yang dibutuhkan manajer untuk pekerjaan pusat pertanggungjawabannya. Sistem ini dibuat untuk memberikan keleluasaan kepada para manajer untuk mengelola bagian organisasi yang dipimpinya. Perhitungan pertanggungjawaban tidak hanya menunjukkan jumlah penyimpangan yang terjadi, tetapi sangat penting untuk memberikan informasi tentang bagaimana para pengelola pusat pelaporan melakukan tugasnya. Dengan adanya informasi ini, diharapkan dapat mendorong para manajer untuk bekerja lebih efisien dan efektif serta menerapkan langkah-langkah perbaikan yang diperlukan untuk mencapai tujuan perusahaan, laba yang maksimal.

Akuntansi pertanggungjawaban sebagai dasar penyusunan anggaran, menilai kinerja manajer pusat pertanggungjawaban, sebagai dasar penyusunan anggaran, memotivasi manajer, dipakai untuk memantau efektifitas program pengelolaan kegiatan perusahaan (Hutabarat, 2020). Akuntansi pertanggungjawaban suatu model pengendalian dan evaluasi kinerja anak perusahaan, cabang, atau suatu divisi yang didasarkan pada wewenang yang diberikan.

Manfaat penerapan akuntansi pertanggungjawaban dalam suatu perusahaan (Hansen & Mowen, 2012) 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 bertanggung jawab atas pemakaian anggaran dan pelaksanaan kegiatan dalam pencapaian tujuan perusahaan, serta ditetapkan sumber daya yang disediakan bagi masing-masing pemegang tanggung jawab.

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 tanggung jawab dan pencapaian sasaran yang diberikan oleh manajemen puncak. Manajer harus melaporkan pertanggungjawaban atas kinerja mereka pada akhir periode. Adanya tanggung jawab 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.

Penilaian Kinerja Pusat Pendapatan

Penilaian kinerja yang ideal adalah penilaian yang dilaksanakan oleh atasan langsung, penilaian yang dilaksanakan oleh diri sendiri, penilaian yang dilaksanakan oleh tim penilai khusus, dan penilaian yang dilaksanakan oleh pihak terkait seperti pelanggan, bawahan ataupun teman sekerja (Nugraha, 2015). Manfaat penilaian kinerja untuk memberikan pemahaman mengenai ukuran yang digunakan untuk menilai kinerja manajemen, memberikan arah untuk mencapai target kinerja yang telah ditetapkan, untuk memantau dan mengevaluasi pencapaian kinerja dan menandingkannya dengan target kinerja serta melakukan tindakan koreksi untuk memperbaiki kinerja (Sari, 2018). Seorang manajer diharapkan mampu bertanggung jawab untuk memperhitungkan hasil kerjanya dan kemudian pimpinan perusahaan

dapat meninjau, menganalisis kinerja yang dihasilkan oleh pusat akuntabilitas dan kinerja dalam manajemen adalah upaya untuk memastikan bahwa tujuan organisasi secara konsisten dicapai dengan cara yang sukses dan produktif. Pusat pendapatan bertujuan untuk memaksimalkan pendapatan. Kinerja keuangan pusat penjualan dapat diukur berdasarkan pendapatan yang diperoleh, yaitu. rasio unit yang terjual dengan harga jual. Penetapan suatu kesuksesan pusat pendapatan bisa dilakukan dengan cara melihat selisih antara realisasi pendapatan dengan anggaran pendapatan.

Untuk pengukuran kinerja pusat pendapatan, seluruh pendapatan, baik yang berasal dari transaksi penjualan produk atau jasa kepada pusat pertanggungjawaban lain dalam perusahaan, dipakai sebagai tolak ukur kinerja manajer pusat pendapatan. pengukuran kinerja merupakan proses penilaian tentang kemajuan pekerjaan yang dicapai oleh seseorang atau sekelompok orang dalam suatu organisasi sesuai dengan kewenangan dan tanggung jawab masing-masing dalam upaya mencapai tujuan organisasi. Untuk menilai kinerja, setiap pusat pertanggungjawaban dibutuhkan alat ukur kinerja yang akurat, maka dari itu, dapat diketahui jika terjadi penyimpangan dari sasaran yang telah ditentukan.

Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode deskriptif. Subjek penelitian adalah PT Perkebunan Nusantara III Medan. Pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan Dokumentasi yaitu mengumpulkan data berupa laporan penyusunan anggaran dan laporan realisasi anggaran perusahaan dan Wawancara atau tanya jawab dan diskusi secara langsung dengan pihak yang berkompeten dan berwenang untuk menggali informasi terkait akuntansi pertanggungjawaban.

Teknik analisis dalam penelitian ini melalui beberapa tahapan yaitu mengumpulkan data-data terkait penyusunan anggaran, mewawancarai manajer pusat pendapatan, menganalisis akuntansi pertanggungjawaban yang dilakukan terhadap penyusunan anggaran, menarik kesimpulan

Hasil

Penyusunan anggaran penjualan merupakan hal terpenting bagi para manajer pusat pertanggungjawaban dalam merencanakan strategi penjualan, didalam suatu anggaran yang dibuat terdapat informasi mengenai taksiran penjualan dan total harga dari seluruh penjualan, sehingga dapat menaksir jumlah laba yang mungkin di realisasi. Oleh karena itu, perusahaan dituntut untuk mampu menyusun anggaran penjualan yang mencerminkan perolehan laba yang realitis dengan mempertimbangkan semua faktor, baik faktor internal maupun eksternal.

Tabel 1. Data Anggaran Pendapatan dan Realisasi Karet Tahun 2018

Hasil yang Terjual	Realisasi	RKAP	Selisih Lebih / Kurang
Pendapatan	Rp	Rp	Rp
Penjualan Ekspor Bersih	441.650.110.297	334.622.231.000	107.027.879.297
Penjualan Lokal	397.334.253.786	580.058.001.000	(182.723.747.214)
Jumlah Penjualan	838.984.364.083	914.680.232.000	(75.695.867.917)
Harga Rata-rata Karet Per Kg	20.939,52	22.268,97	-1.329,45

Sumber : PT. Perkebunan Nusantara III Medan, data diolah 2023

Pada tahun 2018 perusahaan mengalami penyimpangan yang tidak menguntungkan pertama kali, sebesar Rp. 75.695.867.917 selisih tersebut dikarenakan perusahaan belum benar-benar memaksimalkan kinerja agar memperoleh keuntungan yang lebih besar dan kondisi perubahan harga komoditas.

Berdasarkan analisa perbandingan antara anggaran dan realisasi pendapatan pada PT.Perkebunan Nusantara III Medan pada tahun 2018 dapat di uraikan faktor-faktor yang menyebabkan terjadinya penyimpangan yakni:

- a. Penjualan Ekspor Bersih

Realisasi sebesar Rp 441.650.110.297 dibandingkan dengan anggaran (RKAP) sebesar Rp 334.622.231.000 berarti terjadi varians yang menguntungkan sebesar Rp 107.027.879.297 Hal ini terjadi karena tercapainya penjualan produk karet disebabkan oleh naiknya jumlah penjualan .

b. Penjualan lokal

Realisasi sebesar Rp 397.334.253.786 di bandingkan dengan Anggran (RKAP) sebesar Rp 580.058.001.000 berarti terjadi varians yang tidak menguntungkan sebesar Rp 182.723.747.214 dimana penjuln lokal yaitu produk karet mengalami penurunan yang disebabkan oleh faktor alam yang mengakibatkan penjualan lokal menurun. Sama halnya dengan penjualan ekspor yang mengalami penurunan penjualan lokal disebabkan oleh perubahan kurangnya pemasok dari pihak lain dan tingginya suatu harga yang mengakibatkan penjualan menurun.

c. Harga rata-rata karet per Kg

Pada tahun 2018 terjadi penurunan harga pasar yakni dari Rp 20.939,52 menjadi Rp 22.268,97 dengan selisih sebesar Rp 1.329,45 yang menyebabkan terjadinya selisih *unfavorable*.

Tabel 2. Data Anggaran Pendapatan dan Realisasi Karet Tahun 2019

Hasil yang Terjual	Realisasi	RKAP	Selisih Lebih / Kurang
Pendapatan	Rp	Rp	Rp
Penjualan Ekspor Bersih	359.764.054.256	596.223.265.000	(236.459.210.735)
Penjualan Lokal	440.551.848.649	231.553.917.000	208.997.931.649
Jumlah Penjualan	800.315.902.914	827.777.182.000	(27.461.279.086)
Harga Rata” Karet Per Kg	21.695,01	19.876,49	1.818,52

Sumber : PT. Perkebunan Nusantara III Medan, data diolah 2023

Pada tahun 2019 perusahaan mengalami penyimpangan tidak menguntungkan kedua kalinya diantara 5 periode tersebut, hanya saja selisih tersebut adalah selisih terminim yaitu sebesar Rp.27.461.279.086 diantara 5 tahun lainnya. Manajer penjualan dan timnya harus mengambil langkah yang lebih baik agar dapat memperoleh keuntungan yang lebih besar.

Berdasarkan analisa perbandingan antara anggaran dan realisasi pendapatan pada PT.Perkebunan Nusantara III Medan pada tahun 2019 dapat di uraikan faktor-faktor yang menyebabkan terjadinya penyimpangan yakni:

a. Penjualan Ekspor Bersih

Realisasi sebesar Rp 359.764.054.256 dibandingkan dengan anggaran (RKAP) sebesar Rp 596.223.265.000 berarti terjadi varians yang tidak menguntungkan sebesar Rp 236.459.210.735 Hal ini terjadi karena tidak tercapainya penjualan produk karet disebabkan oleh turunnya jumlah pembelian yang mengakibatkan tingginya tingkat persaingan harga dan rendahnya pasokan karet dari pihak ketiga atau pemasok lain.

b. Penjualan lokal

Realisasi sebesar Rp 440.551.848.649 di bandingkan dengan Anggran (RKAP) sebesar Rp 231.553.917.000 berarti terjadi varians yang menguntungkan sebesar Rp 208.997.931.649 dimana penjuln lokal yaitu produk karet mengalami kenaikan yang di sebab kan oleh faktor alam yang mengakibatkan penjualan lokal naik. Berbeda halnya dengan penjualan ekspor yang mengalami penurunan penjualan lokal disebabkan oleh perubahan kurangnya pemasok dari pihak lain dan tingginya suatu harga yang mengakibatkan penjualan menurun dan perubahan iklim yang ekstrim di kebun karet sehingga menyebabkan peningkatan suhu udara. Intensitas sinar matahari yang tidak menentu dan curah hujan.

c. Harga rata-rata karet per Kg

Pada tahun 2019 terjadi penurunan harga pasar yakni dari Rp 21.695,01 menjadi Rp 19.876,49 dengan selisih sebesar Rp 1.818,52 yang menyebabkan terjadinya selisih *unfavorable*.

Tabel 3. Data Anggaran Pendapatan dan Realisasi Karet Tahun 2020

Hasil yang Terjual	Realisasi	RKAP	Selisih Lebih / Kurang
Pendapatan	Rp	Rp	Rp
Penjualan Ekspor Bersih	396.298.225.066	283.788.820.000	112.509.405.066
Penjualan Lokal	401.276.537.106	453.378.116.000	(52.101.578.849)
Jumlah Penjualan	797.547.762.172	737.166.936.000	60.407.826.172
Harga Rata” Karet Per Kg	21.109,84	19.569,76	1.540,08

Sumber : PT. Perkebunan Nusantara III Medan, data diolah 2023

Pada tahun 2020 perusahaan mengalami selisih menguntungkan pertama kalinya pada 5 periode yang penulis teliti. Selisih menguntungkan tersebut sebesar Rp.60.407.826.172 sehingga secara tidak langsung terjadi peningkatan kinerja manajer dalam usaha untuk memperoleh keuntungan.

Berdasarkan analisa perbandingan antara anggaran dan realisasi pendapatan pada PT.Perkebunan Nusantara III Medan pada tahun 2020 dapat di uraikan faktor-faktor yang menyebabkan terjadinya penyimpangan yakni:

a. Penjualan Ekspor Bersih

Realisasi sebesar Rp 396.298.225.066 dibandingkan dengan anggaran (RKAP) sebesar Rp 283.788.820.000 berarti terjadi varians yang menguntungkan sebesar Rp 112.509.405.066 Hal ini terjadi karena tercapainya penjualan produk karet disebabkan oleh naiknya jumlah pembelian .

b. Penjualan lokal

Realisasi sebesar Rp 401.276.537.106 di bandingkan dengan Anggran (RKAP) sebesar Rp 453.378.116.000 berarti terjadi varians yang tidak menguntungkan sebesar Rp 52.101.578.849 dimana penjuilan lokal yaitu produk karet mengalami penurunan yang di sebab kan oleh faktor alam seperti hujan yang mengakibatkan penjualan lokal menurun. Sama halnya dengan penjualan ekspor yang mengalami penurunan penjualan lokal disebabkan oleh perubahan kurangnya pemasok dari pihak lain dan tingginya suatu harga yang mengakibatkan penjualan menurun.

c. Harga rata-rata karet per Kg

Tabel 4. Data Anggaran Pendapatan dan Realisasi Karet Tahun 2021

Hasil yang Terjual	Realisasi	RKAP	Selisih Lebih / Kurang
Pendapatan	Rp	Rp	Rp
Penjualan Ekspor Bersih	314.684.552.488	385.038.651.000	(70.354.098.512)
Penjualan Lokal	612.877.095.238	607.435.221.000	5.441.874.238
Jumlah Penjualan	927.561.647.726	992.473.872.000	(64.912.224.274)
Harga Rata” Karet Per Kg	27.870,75	25.994,41	1.876,34

Sumber : PT. Perkebunan Nusantara III Medan, data diolah 2023

Pada tahun 2021 terjadi penurunan harga pasar yakni dari Rp 21.109,84 menjadi Rp 19.569,76 dengan selisih sebesar Rp 1.540,08 yang menyebabkan terjadinya selisih *unfavorable*. Pada tahun 2021 terjadi lagi penyimpangan tidak menguntungkan dengan selisih Rp.64.912.224.274 Selisih tersebut terjadi akibat tidak tercapainya produk dan penurunan harga pasar.

Berdasarkan analisa perbandingan antara anggaran dan realisasi pendapatan pada PT.Perkebunan Nusantara III Medan pada tahun 2021 dapat di uraikan faktor-faktor yang menyebabkan terjadinya penyimpangan yakni:

a. Penjualan Ekspor Bersih

Realisasi sebesar Rp 314.684.552.488 dibandingkan dengan anggaran (RKAP) sebesar Rp 385.038.651.000 berarti terjadi varians yang tidak menguntungkan sebesar Rp 70.354.098.512 Hal ini terjadi karena tidak tercapainya penjualan produk karet disebabkan oleh turunnya jumlah pembelian yang

mengakibatkan tingginya tingkat persaingan harga dan rendahnya pasokan karet dari pihak ketiga atau pemasok lain.

b. Penjualan lokal

Realisasi sebesar Rp 612.877.095.238 di bandingkan dengan Anggaran (RKAP) sebesar Rp 607.435.221.000 berarti terjadi varians yang menguntungkan sebesar Rp 5.441.874.238 dimana penjualan lokal yaitu produk karet mengalami kenaikan yang di sebab kan oleh faktor alam yang mengakibatkan penjualan lokal naik. Berbeda halnya dengan penjualan ekspor yang mengalami penurunan penjualan lokal disebabkan oleh perubahan kurangnya pemasok dari pihak lain dan tingginya suatu harga yang mengakibatkan penjualan menurun.

c. Harga rata-rata karet per Kg

Pada tahun 2021 terjadi penurunan harga pasar yakni dari Rp 27.870,75 menjadi Rp 25.994,41 dengan selisih sebesar Rp 1.876,34 yang menyebabkan terjadinya selisih *unfavorable*.

Tabel 5. Data Anggaran Pendapatan dan Realisasi Karet Tahun 2021

Hasil yang Terjual	Realisasi	RKAP	Selisih Lebih / Kurang
Pendapatan	Rp	Rp	Rp
Penjualan Ekspor Bersih	273.913.316.908	458.796.237.000	(184.882.920.092)
Penjualan Lokal	541.358.740.906	552.075.623.000	(10.716.882.094)
Jumlah Penjualan	815.272.057.814	1.010.871.860.000	(195.599.802.186)
Harga Rata-rata Karet Per Kg	26.057,99	26.279,95	221,96

Sumber : PT. Perkebunan Nusantara III Medan, data diolah 2023

Pada tahun 2022 kembali terjadi kenaikan penyimpangan tidak menguntungkan sebesar Rp 195.599.802.186 selisih tersebut menjadi puncak selisih terbesar di antara tahun-tahun sebelumnya (2018-2021), sehingga secara kumulatif perusahaan mengalami penyimpangan tidak menguntungkan. Dengan ini, disimpulkan bahwa manajer penjualan masih belum baik dalam mengemban tugasnya.

Berdasarkan analisa perbandingan antara anggaran dan realisasi pendapatan pada PT.Perkebunan Nusantara III Medan pada tahun 2022 dapat di uraikan faktor-faktor yang menyebabkan terjadinya penyimpangan yakni:

a. Penjualan Ekspor

Realisasi sebesar Rp 273.913.316.908 dibandingkan dengan anggaran (RKAP) sebesar Rp 458.796.237.000 berarti terjadi varians yang tidak menguntungkan sebesar Rp 184.882.920.092 Hal ini terjadi karena tidak tercapainya penjualan produk karet disebabkan oleh turunnya jumlah pembelian yang mengakibatkan tingginya tingkat persaingan harga dan rendahnya pasokan dari pihak ketiga atau pemasok lain.

b. Penjualan lokal

Realisasi sebesar Rp 541.358.740.906 dibandingkan dengan Anggaran (RKAP) sebesar Rp 552.075.623.000 berarti terjadi varians yang tidak menguntungkan sebesar Rp 10.716.882.094 dimana penjualan lokal yaitu produk karet mengalami penurunan yang di sebab kan oleh faktor alam yang mengakibatkan penjualan lokal menurun. Sama halnya dengan penjualan ekspor yang mengalami penurunan penjualan lokal disebabkan oleh perubahan kurangnya pemasok dari pihak lain dan tingginya suatu harga yang mengakibatkan penjualan menurun dan tidak mencapai target.

c. Harga rata-rata karet per Kg

Pada tahun 2022 terjadi penurunan harga pasar yakni dari Rp 26.057,99 menjadi Rp 26.279,95 dengan selisih sebesar Rp 221,96 yang menyebabkan terjadinya selisih *unfavorable*.

Dari data laporan diatas menunjukkan anggaran dan realisasi penjualan pada PT. Perkebunan Nusantara III Medan dapat di analisis lebih lanjut untuk mencari tahu penyebab terjadi realisasi penjualan ada yang *favorable* ataupun *unfavorable*. Perusahaan memiliki suatu kebijakan bagi para

manajer pusat pertanggungjawaban terhadap kemampuannya dalam mencapai target yang ditetapkan, yaitu kebijakan *punishment* dan *reward*.

Pembahasan

PT. Perkebunan Nusantara III Medan, telah menerapkan akuntansi pertanggungjawaban secara baik. Akuntansi pertanggungjawaban dapat dilakukan dengan baik jika didukung oleh syarat-syarat yaitu adanya struktur organisasi, anggaran, penggolongan biaya, system akuntansi biaya, system pelaporan biaya (Mulyadi, 2016). PT. Perkebunan Nusantara III Medan susah menerapkan syarat-syarat tersebut, hanya saja penyusunan anggaran di perusahaan kurang efektif sehingga terjadinya penyimpangan yang tidak menguntungkan bagi perusahaan. Penganggaran sebagai salah satu perencanaan untuk mengendalikan dan merencanakan juga dianggap sebagai komponen integral dari manajemen yang berperan penting dalam keberhasilan operasi perusahaan secara efisien (Astuty et al., 2022).

Dalam perusahaan ini, penyusunan anggaran di buat dengan pendekatan *bottom up* yaitu dari kebun kemudian divalidasi bagian teknis seperti pengolahan kemudian hasilnya dikirim kepada bagian anggaran dimana anggaran penjualan disusun oleh *Area Sales Manager* (ASM), *Marketing Support* dan Kepala Manajer bersama Direktur PT. Perkebunan Nusantara III Medan yang biasanya mengadakan pertemuan di Kantor Pusat Medan. salah satu kegiatan pertemuannya adalah membahas anggaran untuk diminta persetujuan oleh kepala direksi. Melibatkan atasan dan bawahan untuk berpartisipasi dalam menyusun rencana perusahaan secara keseluruhan setiap cabang, kebijaksanaan penyusunan anggaran yang melibatkan seluruh unit organisasi dalam perusahaan akan menghasilkan anggaran yang lebih rasional. Proses penyusunan anggaran dapat dilihat dari sudut pandang ditinjau dari siapa yang membuatnya, penyusunan anggaran dapat dilakukan dengan cara, Demokrasi atau *Bottom Up* dan campuran atau *Top Down and Bottom Up* (Sodikin, 2015). Dalam hal ini, setiap organisasi lebih dapat memahami pekerjaannya masing-masing sehingga pendapat yang diberikan, di harapkan akan lebih mendekati pada realisasi realisasi yang mungkin terjadi. Hal ini sejalan dengan penelitian (Wilmar et al., 20197) yang menyatakan bahwa pendekatan proses penyusunan anggaran yang menggunakan pendekatan *bottom-up budgeting* telah sesuai dengan penerapan akuntansi pertanggungjawaban, dimana ada pelibatan seluruh pihak mulai dari bawahan sampai kepada manajer puncak dalam menyusun anggaran penjualan perusahaan.

Dalam penerapan akuntansi pertanggungjawaban, informasi yang diperoleh dari PT. Perkebunan Nusantara III Medan pada dasarnya sudah dapat dijadikan sebagai alat penilaian kinerja manajer pusat pendapatan, dimana rencana anggaran akan dibandingkan dengan realisasi yang telah didapat, setelah dibandingkan maka akan diketahui bagaimana kinerja manajer pusat pendapatan perusahaan. Di dalam penelitian ini, penelitian kinerja manajer pusat pendapatan dikatakan belum baik, dikarenakan manajer belum mampu mencapai target yang telah di sepakati bersama. Penilaian kinerja manajer pusat pendapatan masih belum bisa dikatakan baik ataupun kurang baik, dikarenakan manajer pusat pendapatan belum mencapai target yang telah ditentukan, namun secara kumulatif realisasi masih mampu menutupi target. Bagaimanapun hal ini harus dibenahi agar dampak yang terjadi tidak membuat perusahaan mengalami kerugian. Pada hakikatnya pusat pendapatan merupakan unit-unit penjualan atau pemasaran yang tidak memiliki wewenang dalam menetapkan harga jual dan tidak bertanggungjawab atas harga pokok dari produk atau barang yang di pasarkan, sehingga manajemen PT. Perkebunan Nusantara III Medan memperlakukan bagian penjualan sebagai salah satu pusat pendapatannya. Hal ini telah sesuai dengan konsep akuntansi pertanggungjawaban yaitu bahwa pusat pendapatan adalah pusat pertanggungjawaban yang keluarnya diukur dalam rupiah sedangkan masuknya tidak dihubungkan dengan keluarannya, sehingga tidak dapat dihitung labanya.

Sebagai tindak lanjut dari penilaian kinerja, perusahaan menetapkan adanya kebijakan pemberian *reward* maupun *punishment*. Penilaian kinerja dengan memberikan *reward* dinilai penting untuk mendorong manajer bekerja lebih giat agar tujuan perusahaan tercapai (Anwar & Nainggolan, 2023). Adapun *reward* berupa kenaikan gaji dan jenjang karier, sedangkan *punishment* berupa teguran dan surat

peringatan hingga PHK jika karyawan melakukan penyelewengan dan kecurangan. Pemberian *reward* pada manajer sudah dilakukan dengan baik, sedangkan *punishment* perusahaan masih kurang tegas, karena dalam hal penjualan tidak mencapai target yang telah ditetapkan sebelumnya maka hukuman yang diberikan hanya teguran dan surat peringatan, ini membuat para manajer bisa jadi menghiraukan hukuman yang diberikan kepadanya. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan (Selamat et al., 2014) sebagai bentuk penilaian kinerja yang telah dilakukan tidak adan sistem *reward* dan *punishment* terhadap manajer pusat pendapatan.

Dari data realisasi anggaran pendapatan pada PT. Perkebunan Nusantara III Medan faktor-faktor penyebab terjadinya selisih *unfavorable* adalah :

1. Tidak tercapainya produk yang akan di jual.
2. Terjadinya penurunan harga pasar.
3. Penurunan harga dipengaruhi oleh meningkatnya permintaan, persaingan permintaan misalnya melonjaknya harga pasar dunia, sifat produksi yang musiman dan tidak merata antar musim, dan buruknya infrastruktur yang berkonsekuensi terhadap ongkos angkut yang tinggi, serta meningkatnya frekuensi bencana alam
4. Kondisi perubahan harga komoditas.
5. Kenaikan harga dapat disebabkan oleh berbagai hal, seperti minimnya pasokan barang tinggi, rendahnya penawaran dan permintaan
6. Faktor alam, seperti perubahan cuaca ekstrim yang menyebabkan peningkatan suhu udara, intensitas sinar matahari yang tidak menentu dan curah hujan yang tinggi sehingga produksi bahan baku karet menurun.

Kesimpulan

Proses penyusunan anggaran pada PT. Perkebunan Nusantara III Medan dengan menggunakan metode *bottom up* yang telah sesuai dengan penerapan akuntansi. Faktor- faktor penyebab terjadinya selisih *unfavorable* adalah tidak tercapainya produk yang akan dijual, terjadinya penurunan harga pasar, perubahan harga komoditas dan faktor alam.

Penetapan akuntansi pertanggungjawaban dalam mengendalikan dan mengevaluasi kinerja manajer pusat pendapatan pada PT. Perkebunan Nusantara III Medan belum berjalan dengan baik, dibuktikan dengan penurunan realisasi pada tahun 2018, 2019, 2021, dan 2022 yang dikarenakan tidak tercapainya produk, penurunan harga pasar dan kondisi perubahan harga komoditas. Perusahaan menetapkan adanya kebijakan *reward* dan *punishment* bagi para manajer pusat pertanggungjawaban, sistem pendapatan *reward* dan *punishment* tergantung pada kemampuan manajer dalam mencapai target yang telah diterapkan. Penilaian kinerja dilakukan perusahaan dengan membandingkan antara realisasi yang dicapai dengan anggaran yang disusun selama periode tertentu.

Referensi

- Anwar, F., & Nainggolan, E. P. (2023). Moderasi Reward Pada Pengaruh Sistem Akuntansi Manajemen Dan Pengukuran Kinerja Terhadap Kinerja Manajerial. *COSTING : Journal of Economic, Business and Accounting*, 7(1).
- Astuty, W., Habibie, A., Pasaribu, F., Pratama, I., & Rahayu, S. (2022). Utilization of Accounting Information and Budget Participation as Antecedents of Managerial Performance: Exploring The Moderating Role of Organizational Commitment, Leadership Style, Environmental Uncertainty and Business Strategy in Indonesia. *JOURNALMODERNPM.COM*, 10(1).
- Bintoro, M. ., & Daryanto. (2017). *Manajemen Penilaian Kinerja Karyawan*. Gava Media.
- Fitriaman, Aswati, W. O., & Wahyuni, E. (2019). Analisis Anggaran dan Realisasi Pada Badan Pengelola Pajak dan Retribusi Daerah Kabupaten Konawe. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 4(1).
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2012). *Management Accounting*, 7th (Edisi 8). Salemba Empat.
- Hutabarat, M. I. (2020). Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban Sebagai Alat Evaluasi Kinerja PT. Gunung Selamat Lestari Labuhan Batu Selatan. *Jurnal Ilmiah Maksitek*, 5(3).
- Mardiasmo. (2012). *Akuntansi Sektor Publik*.
- Mulyadi. (2016). *Akuntansi Manajemen : Konsep Manfaat & Rekayasa* (Edisi 3). Salemba Empat.
- Natalya, B., Risma, D., & Kusumawardani, D. A. (2016). Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Akuntansi Pertanggungjawaban Terhadap Kinerja Pegawai Pada Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah Kota Balikpapan. *Akuntabel: Jurnal Ekonomi Dan Keuangan*, 13(2).
- Nugraha, A. W. (2015). Penilaian Kinerja Manajer Pusat Pendapatan, Pusat Biaya dan Pusat Laba Pada PT. Pupuk Kalimantan Timur. *Jurnal Akuntansi AKUNESA*, 4(1).
- Rudianto. (2013). *Akuntansi Manajemen Informasi Untuk Pengambilan Keputusan Strategis*. Erlangga.
- Sari, M. (2018). Penerapan Good Corporate Governance Dalam Meningkatkan Kinerja Keuangan. *The National Conferences Management and Business (NCMAB) 2018 "Pemberdayaan Dan Penguatan Daya Saing Bisnis Dalam Era Digital."*
- Selamat, V. L., Ilat, V., & Tirayoh, V. Z. (2014). Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban Dalam Penilaian Kinerja Pusat Pendapatan Pada PT. Asean Motor International Cabang Manado. *Jurnal EMBA*, 2(2).
- Shiddiqi, A. I., & Lambey, R. (2022). Evaluasi Kinerja Manajer Berdasarkan Akuntansi Pertanggungjawaban Pada CV. Palakat. *Jurnla LPPM Bidang EkoSosBudKum (Ekonomi, Sosial, Budaya, Dan Hukum)*, 6(1).
- Sodikin. (2015). *Akuntansi Management: Sebuah Pengantar*. Unit Penerbit dan Percetakan Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN.
- Utari, D., & Parsono, A. (2016). *Akuntansi Manajemen : Pendekatan Praktis*. Mitra Wacana Media.
- Wilmar, C. D., Pangemanan, S. S., & Tirayoh, V. Z. (20197). Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban Sebagai Alat Penilaian Kinerja Manajer Pusat Pendapatan Pada PT.Wahana Wirawan Manado-Nissan Datsun Martadinata. *Jurnal EMBA*, 1.