

T A B R

TRILOGI ACCOUNTING & BUSINESS RESEARCH

| Program Studi Akuntansi
Universitas Trilogi

Volume 01, Nomor 02, Halaman 88 - 180

Jakarta, Desember 2020

TIM EDITORIAL

Pembina
Advisory Board

**Prof. Dr. Ir. Arisetyanto Nugroho, M.M., IPU., CMA., MSS.,
Universitas Trilogi, Jakarta**
Sri Opti, S.E., Ak., M.M., CA., CIPSAS., Universitas Trilogi, Jakarta

**DEWAN REDAKSI
EDITORIAL TEAM**

Ketua Redaksi
Editor in Chief

**Dr. Nurul Aisyah Rachmawati, S.E., M.S.Ak., Universitas Trilogi,
Jakarta**

Dewan Redaksi
Editorial Board

**Dr. Anies Lastiati, S.E. Ak., MHRM., M.Ed.St., CA., Universitas
Trilogi, Jakarta**
**Mohamad Mahsun, S.E., M.Si., Ak., CA., CPA., CFrA., CertIPSAS.,
CPI., Ph.D., STIE Widya Wiwaha, Yogyakarta**
**Dr. Widyahayu Warmmeswara Kusumastati, S.E., S.Sos., M.Si.,
Universitas Jenderal Soedirman, Purwokerto**
Dr. Achmad Hizazi, S.E., M.Com., CA., Universitas Jambi, Jambi

Redaktur Pelaksana
Managing Director

Rizka Ramayanti, S.E., M.Si., Universitas Trilogi, Jakarta
**Imam Nurcahyo Fambudi, S.E., Ak., CA., M.Ak., MBA., Universitas
Trilogi, Jakarta**

**REDAKSI TEKNIS
TECHNICAL EDITOR**

Editor Tata Letak
Layout Editor

**Novita, S.E., Ak., M.Ak., CSRS., CertIPSAS., CA., Universitas Trilogi,
Jakarta**
Rizki Dito Subekti, B.Ec. (HONS)

Editor Bahasa
Language Editor

Lely Dahlia, S.E., M.Ak., CertIPSAS., Universitas Trilogi, Jakarta

DAFTAR ISI

PENDEKATAN MATERIAL FLOW COST ACCOUNTING UNTUK PERBAIKAN PRODUKTIVITAS PADA UMKM

Ainun Savitri, Novita.....88-113

PENGARUH KUALITAS AUDIT TERHADAP HUBUNGAN ANTARA TUNNELING INCENTIVE DAN PERILAKU TRANSFER PRICING

Christiana Angela 114-127

PERFORMANCE FRAMEWORK BALANCED SCORECARD PADA ONLINE LANGUAGE-LEARNING UNTUK MENJADI UNICORN DI INDONESIA

Erlin Siti Rochmalia, Novita..... 128-150

PENGARUH KUALITAS AUDIT TERHADAP HUBUNGAN ANTARA PENGHINDARAN PAJAK DAN MANAJEMEN LABA

Maria Magdalena, Nurul Aisyah Rachmawati..... 151-163

ANALISIS PERHITUNGAN HARGA POKOK PRODUKSI BERDASARKAN METODE FULL COSTING

Nur Nafisah, Rizka Ramayanti 164-180

PENDEKATAN MATERIAL FLOW COST ACCOUNTING UNTUK PERBAIKAN PRODUKTIVITAS PADA UMKM

Ainun Savitri^{1*}, Novita²

^{1,2}Akuntansi, Ekonomi Bisnis dan Humaniora, Universitas Trilogi, Jakarta Selatan, Indonesia
Ainunsvtrr25@gmail.com^{1*}, novita_1210@trilogi.ac.id²

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis kegiatan biaya lingkungan yang terkait dan bagaimana mengelola penggunaan bahan baku, energi, serta sistem yang terdapat dalam proses produksi sepatu. Metode penelitian yang digunakan adalah observasi, wawancara, dan dokumentasi. Metode data penelitian analisis menggunakan analisis kualitatif deskriptif yaitu, menggambarkan objek yang diperiksa melalui data yang akan menghasilkan kesimpulan yang berlaku umum. Berdasarkan data yang diambil menjelaskan bahwa kegiatan yang berkaitan dengan pengelolaan lingkungan dalam proses produksi sepatu yang belum dilaksanakan secara optimal. Hal ini berdampak pada biaya lingkungan yang belum dimasukkan ke dalam laporan biaya kualitas lingkungan yang terbagi menjadi empat jenis yaitu biaya pencegahan, biaya deteksi, biaya kegagalan internal dan biaya kegagalan eksternal. Hasil penelitian yang diperoleh adalah 94,73% input produksi merupakan output positif yang dihasilkan saat produksi sepatu, sedangkan sebanyak 5,27% merupakan output negatif yang dianggap sebagai material loss bagi perusahaan dan dapat diolah oleh peneliti sebagai peningkatan laba bagi perusahaan dan mengurangi dampak bagi lingkungan.

Kata Kunci: Bahan baku, Limbah Produksi, *Environmental Management Accounting*, *Material Flow Cost Accounting*, Produktivitas

ABSTRACT

The purpose of this research is to analyze the activities associated with environmental costs and how to manage the use of raw materials, energy, and systems contained in the production process. The research methods used were observation, interviews, and documentation. The research data analysis method uses descriptive qualitative analysis, that is, describing objects examined through data that will produce generally accepted conclusions. Based on the data taken explains that activities related to environmental management in the shoe production process have not been carried out optimally. This has an impact on environmental costs that have not been included in the environmental quality cost report which is divided into four types namely prevention costs, detection costs, internal failure costs and external failure costs. The results obtained were 94.73% of production input is a positive output generated during shoe production, while as much as 5.27% is a negative output which is considered as a loss for the company and can be treated by researchers as an increase in profits for the company and reduce the impact for the environment.

Keywords: *Environmental Management Accounting*, *Material Flow Cost Accounting*, *Productivity*, *Production waste*, *Raw materials*

Histori artikel:

Diunggah: 21-10-2020
Direview: 02-11-2020
Diterima: 11-11-2020
Dipublikasikan: 01-12-2020



* Penulis korespondensi 

PENDAHULUAN

Perkembangan UMKM di Indonesia semakin hari semakin meningkat, menurut (Kemenkop UKM, 2017) sebanyak 3,79 juta UMKM di Indonesia atau sekitar 8 persen dari 59,2 juta UMKM yang ada di Indonesia sudah menggunakan media *online* untuk memasarkan produknya. Oleh karena itu Kemenkop UKM dan Kemkominfo serta bersama dengan pelaku *e-commerce* menciptakan sebuah gagasan yang bertajuk 8 juta UMKM *Go Online* pada tahun 2019. Untuk terwujudnya gagasan tersebut diperlukan upaya-upaya yang harus dilakukan oleh pemerintah serta peran serta dari pelaku *e-commerce* seperti mengadakan pelatihan kepada UMKM-UMKM tentang bagaimana mereka meningkatkan kualitas produk, menetapkan standarisasi produk, serta efisiensi dalam menggunakan bahan baku pada saat produksi. Hal ini menjadi perhatian penting bagi Kemenkop UKM, Kemkominfo, serta para pelaku *e-commerce*.

Banyak UMKM yang mengalami pasang surut begitu cepat sehingga banyak juga UMKM yang cepat menghilang dari arus perekonomian Indonesia. Hal ini sering terjadi karena setiap UMKM belum memperhitungkan biaya produksi secara efisien dan efektif. Untuk menghasilkan biaya produksi yang efektif dan efisien suatu perusahaan harus memperhatikan beberapa aspek baik dari eksternal maupun internal perusahaan. Dari pihak eksternal perusahaan harus mempertahankan konsumen agar tetap memilih produk mereka untuk dikonsumsi ataupun digunakan. Langkah yang dapat dilakukan oleh perusahaan untuk mempertahankan produk mereka dipasaran yaitu dengan cara memberikan inovasi terbaru dan memiliki keunikan tersendiri dari produk lain. Selain itu perusahaan juga dipengaruhi oleh masalah internal untuk meningkatkan *output* yang dihasilkan perusahaan. Tidak hanya berfokus dengan meningkatkan *output* yang dihasilkan perusahaan tanpa mengukur tingkat efisiensi dalam penggunaan bahan baku material yang tanpa disadari hal ini dapat mengurangi pendapatan perusahaan.

Dalam melakukan aktivitas produksinya pelaku usaha seringkali mengabaikan setiap tahapan dari proses produksi sehingga tanpa disadari terjadi ketidakefisienan dan *material loss* seperti terbuangnya bahan baku pada proses *input* dan pemborosan energi yang menjadi *out of control* bagi perusahaan. Hal ini dikarenakan mereka menganggap aktivitas yang terjadi bukan merupakan biaya yang signifikan dan tidak mempengaruhi biaya atas produk yang dihasilkan. Kenyataannya ketidakefisienan ini membuat perusahaan menanggung biaya-biaya yang seharusnya tidak mereka keluarkan dan membebaskannya kedalam biaya produk yang dihasilkan sehingga dapat menurunkan *income* yang seharusnya dapat diperoleh perusahaan.

Salah satu metode *Environmental Management Accounting* yang dapat digunakan adalah *Material Flow Cost Accounting* (MFCA). MFCA adalah alat manajemen yang dirancang untuk mendukung pengelolaan lingkungan yang lebih baik. Meningkatkan daya saing perusahaan dan mengembangkan teknik manufaktur yang lebih canggih. MFCA adalah alat manajemen yang mengukur generasi limbah atau emisi dari setiap proses dan mengevaluasi mereka dalam hal *cost reduction* (Furukawa, 2008). MFCA merupakan alat kunci dari pendekatan manajemen disebut sebagai *flow management* yang bertujuan secara khusus untuk mengelola proses manufaktur yang berkaitan dengan aliran material, energi, dan data sehingga sehingga proses manufaktur dapat lebih efisien dan sesuai dengan target yang ditetapkan (Marota, Marimin dan Sasongko, 2015). Menurut penelitian (Schmidt dan Nakajima, 2013) MFCA memiliki aspek penting yang tidak dimiliki oleh metode lainnya yaitu MFCA merupakan analisis rantai nilai dari setiap proses yang terjadi di dalam produksi. Hal ini memberikan keuntungan untuk dapat mengetahui fakta informasi tentang kerugian nilai yang

terjadi pada setiap langkah produksi dan dapat diketahui secara transparan.

MFCA juga memiliki banyak manfaat bagi perusahaan yang menerapkan metode MFCA antara lain MFCA dapat memberikan informasi secara keuangan ataupun non-keuangan dalam rangka mendukung keputusan pengurangan limbah untuk para manajer. MFCA juga dapat mengidentifikasi jumlah setiap bahan dan biaya-biayanya (termasuk bahan baku, pengolahan, dan biaya pengolahan limbah). Hal ini memungkinkan perusahaan untuk melihat setiap sumber yang menimbulkan limbah secara terpisah dan dapat mengidentifikasi peluang peningkatan pendapatan dari limbah yang ditimbulkan perusahaan. Dengan demikian perusahaan dapat mengidentifikasi biaya kerugian yang disebabkan oleh limbah ataupun emisi lainnya serta produk cacat dan menghitung jumlah sumber daya yang digunakan dalam setiap proses. (*'MFCA-presentation-from-Japan*, ISO 14051, 2014)

Dalam penelitian yang dilakukan oleh (Syarif dan Novita, 2019) menyimpulkan bahwa Pabrik Tahu Sungkono dapat mengefesiesikan biaya produksinya saat menggunakan pendekatan MFCA dapat menghasilkan melakukan penelitian mengenai *material flow cost accounting* sebagai upaya efisiensi biaya produksi pabrik tahu sungkono. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menganalisis apakah dalam setiap proses produksi tahu pabrik bapak Sungkono memiliki kerugian material yang dihasilkan melalui perancangan dan penerapan *Material Flow Cost Accounting*, sehingga memperoleh informasi mengenai efektivitas dan efisiensi penggunaan bahan baku dan energi dalam proses produksi tahu. Selain itu (Marota, Marimin dan Sasongko, 2015) melakukan penelitian mengenai perancangan dan penerapan *material flow cost accounting* untuk peningkatan keberlanjutan perusahaan PT XYZ. Penelitian ini membahas bagaimana rancangan dan penerapan MFCA, pengaruh MFCA terhadap dimensi keberlanjutan perusahaan, serta tujuan dari penelitian ini adalah merancang dan menerapkan konsep MFCA pada perusahaan kelapa sawit.

Pada penelitian (Schmidt dan Nakajima, 2013) menguji coba perusahaan Canon dengan menggunakan metode MFCA yang menjadi subjek tes pada perusahaan canon adalah produksi lensa untuk kamera refleks lensa tunggal. Pada saat menggunakan *conventional cost* produksi lensa yang menghasilkan limbah yang cukup besar dihasilkan hanya saat proses penggilingan dan yang tercatat sebagai kerugian hanyalah produk rusak sebesar 1%. Namun saat penerapan MFCA menunjukkan bahwa sebagian besar biaya terkait dengan kerugian material terjadi karena produk yang cacat, limbah, dan sebagainya. Penerapan MFCA dilakukan dengan membagi produk aktual yang diproduksi dengan limbah yang dihasilkan. Untuk setiap proses pemesinan, biaya bahan baku, biaya sistem dan biaya pembuangan dicatat dan didistribusikan antara *output*. Ternyata 32% dari biaya dapat dialokasikan untuk kerugian material dan 2/3 dari kerugian material dihasilkan pada proses penggilingan. Biaya kerugian material sebagian besar terdiri dari biaya bahan lumpur dan biaya pengobatan air limbah. Pada Desember 2012 MFCA telah diperkenalkan di 17 situs pabrik Canon di rumah dan di luar negeri. Biaya disimpan antara tahun 2004 dan 2012 jumlah yang sama sekali Yen 5,1 miliar, setara dengan sekitar US \$ 51 juta. Penghematan dicapai terutama melalui harus membeli bahan kurang. Dengan penghematan itu juga mungkin untuk menunjukkan di atas semua bahwa langkah-langkah perlindungan lingkungan tidak hanya mengurangi beban lingkungan dan menurunkan konsumsi sumber daya, tetapi juga dapat membawa manfaat ekonomi bagi perusahaan dengan mengurangi biaya mereka.

Metode MFCA menurut (Chang, Chiu, Chu, Wang, & Hsieh, 2015) dapat dijadikan pertimbangan untuk pengambilan keputusan bagi manajer. Hasil menunjukkan bahwa pelaksanaan sistem MFCA dapat mengurangi kemungkinan pengambilan keputusan

disfungsional, terutama untuk keputusan investasi, membantu manajer secara langsung menyaring energi yang keluar atau limbah, dan meningkatkan akurasi evaluasi biaya produk. Penelitian ini menyimpulkan bahwa MFCA bukan hanya alat manajemen, yang dapat membantu manajer dalam mengurangi biaya, tetapi juga sebuah mekanisme, yang menyadari tanggung jawab sosial perusahaan. Hasil penelitian ini mendukung proposisi bahwa pelaksanaan kolaborasi lingkungan dan praktek pemantauan oleh mitra rantai suplai keduanya diperlukan oleh lingkungan dan bisnis. penelitian ini memberikan manajer manufaktur pendekatan terstruktur untuk meningkatkan kinerja baik dalam lingkungan dan organisasi melalui kolaborasi lingkungan dan pemantauan antara pelanggan dan pemasok.

Perbedaan penelitian dengan penelitian sebelumnya adalah menjadikan MFCA sebagai salah satu metode pengelolaan bahan baku produksi yang dapat mempertahankan keberlangsungan perusahaan secara keseluruhan, yaitu untuk meningkatkan produktivitas perusahaan UMKM, mengurangi limbah produksi yang ada di perusahaan, serta menjadikan limbah perusahaan menjadi produk baru yang dapat meningkatkan pendapatan bagi perusahaan. Saat ini UMKM memiliki peluang yang sangat bagus perkembangannya dan kontribusi terhadap perekonomian Indonesia. Perusahaan UMKM yang ini menjadi objek penelitian adalah perusahaan yang bergerak di industri sepatu yang bernama Mostbreinner selain memiliki *counter* juga melakukan penjualan secara *online*. Dalam proses produksinya masih menghasilkan limbah negatif yang dapat dianggap sebagai kerugian bagi perusahaan. Hal ini dapat membuat penumpukan di tempat proses pembuatan dan dapat menurunkan pendapatan bagi perusahaan. Penelitian ini bertujuan agar *material flow cost accounting* dengan *environmental management accounting* sebagai alat management dapat membantu Mostbreinner untuk mempertahankan keberlangsungan usaha yang juga dapat menjaga lingkungan di sekitar usaha. Dengan demikian penelitian ini dapat mampu memberikan manfaat bagi UMKM Mostbreinner dalam hal penggunaan bahan baku dan energi secara optimal sehingga tidak terjadi kerugian material dan mampu mengurangi biaya produksi serta meminimalisir dampak negatif bagi lingkungan sekitar.

TINJAUAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Definisi *Material Flow Cost Accounting*

Material Flow Cost Accounting (MFCA) adalah alat manajemen yang dirancang untuk mendukung pengelolaan lingkungan yang lebih baik, meningkatkan daya saing perusahaan, dan mengembangkan teknik manufaktur yang lebih canggih. MFCA mengukur limbah atau emisi dari setiap proses dan mengevaluasi mereka dalam hal pengurangan biaya. MFCA akan menjadi alat yang mampu memecahkan masalah terkait dengan biaya limbah industri dalam hal usaha pemotongan biaya produksi (Furukawa, 2008). MFCA merupakan alat kunci dari pendekatan manajemen disebut sebagai *flow management* yang bertujuan secara khusus untuk mengelola proses manufaktur yang berkaitan dengan aliran material, energi, dan data sehingga sehingga proses manufaktur dapat lebih efisien dan sesuai dengan target yang ditetapkan (Marota, Marimin dan Sasongko, 2015).

MFCA juga memiliki banyak manfaat bagi perusahaan yang menerapkan metode MFCA antara lain, MFCA dapat memberikan informasi secara keuangan ataupun *non*-keuangan dalam rangka mendukung keputusan pengurangan limbah untuk para manajer. MFCA juga dapat mengidentifikasi jumlah setiap bahan dan semua biayanya (termasuk bahan baku, pengolahan, dan biaya pengolahan limbah). Hal ini memungkinkan perusahaan untuk melihat setiap sumber yang menimbulkan limbah secara terpisah dan dapat mengidentifikasikan

peluang peningkatan pendapatan dari limbah yang ditimbulkan perusahaan. Dengan demikian perusahaan dapat mengidentifikasi biaya kerugian yang disebabkan oleh limbah ataupun emisi lainnya, serta produk cacat, dan menghitung jumlah dan sumber daya yang digunakan dalam setiap proses. (*'MFCA-presentation-from-Japan, ISO 14051, 2014*).

Unsur-Unsur dalam *Material Flow Cost Accounting*

(ISO 14051 *Asian Productivity Organization, 2014*) dalam (*'MFCA-presentation-from-Japan, ISO 14051, 2014*) telah membagi MFCA menjadi tiga unsur utama, yakni sebagai berikut.

1. Material

Material merupakan unsur utama dan penting dalam MFCA karena merupakan objek yang menjadi fokus utama dalam penerapan MFCA. Material mengacu pada seluruh *input* bahan baku material yang digunakan untuk memproduksi suatu produk. Setiap bahan baku material yang tidak bisa diubah menjadi produk atau bagian dari produk akan dianggap sebagai kerugian material. Dalam beberapa proses, kerugian *waste* dan sumber daya terjadi dalam tahap yang berbeda-beda, yaitu meliputi:

- a. Kerugian material yang muncul selama proses produksi berlangsung ataupun adanya produk cacat.
- b. Bahan baku yang tersisa pada peralatan produksi.
- c. Bahan baku *auxiliary*, seperti pelarut, deterjen, dan air.
- d. Bahan baku yang sama sekali tidak terpakai karena berbagai alasan.

2. Arus Material (*Flow*)

Unsur utama yang kedua dalam MFCA adalah arus material. MFCA menelusuri seluruh input bahan material yang mengalir melalui proses produksi dan hasil produksi yang diubah menjadi produk serta kerugian material (emisi) dalam satuan fisik. Maka dari itu dalam penerapan MFCA, dibutuhkan informasi tentang arus material dalam proses produksi baik dalam bentuk fisik maupun moneter.

3. Akuntansi Biaya (*Cost Accounting*)

Unsur utama yang terakhir dalam MFCA adalah akuntansi biaya. Setelah material yang mengalir dalam arus material dihitung dalam satuan fisik misalnya massa dan volume, alokasi biaya akan dilakukan untuk memberikan gambaran tentang perhitungan secara moneter yaitu dalam satuan rupiah mengenai input bahan baku material yang diubah menjadi produk dan kerugian material yang dihasilkan.

Langkah-Langkah Implementasi *Material Flow Cost Accounting*

Asian Productivity Organization (APO) dalam *Manual on Material Flow Cost Accounting: ISO 14051 (2014)*, telah memfasilitasi lima langkah implementasi MFCA yaitu sebagai berikut.

Langkah 1: *Engaging Management and Determining Roles and Responsibilities*

Proyek yang sukses biasanya diawali dari dukungan manajemen perusahaan, tidak terkecuali dalam MFCA. Apabila manajemen perusahaan mengerti manfaat dari MFCA dan kegunaannya dalam mencapai target lingkungan dan keuangan organisasi, akan memudahkan komitmen dari seluruh bagian organisasi. Secara umum, manajemen harus terlibat dalam semua tahap pelaksanaan MFCA dan dianjurkan agar proyek MFCA dimulai dari dukungan agresif manajemen dan diikuti *bottom-up approach on-site*. Selain itu, keberhasilan pelaksanaan MFCA membutuhkan kolaborasi di antara departemen yang berbeda dalam perusahaan. Kolaborasi dibutuhkan karena berbagai sumber informasi diperlukan untuk menyelesaikan analisis MFCA.

Langkah 2: Scope and Boundary of the Process and Establishing a Material Flow Model

Langkah berikutnya adalah menentukan batasan MFCA untuk memahami dengan jelas skala aktivitas MFCA. Biasanya dianjurkan untuk berfokus pada produk tertentu atau proses di awal, kemudian memperluas implementasi untuk produk lain. Batasan dapat terbatas pada proses tunggal, beberapa proses, seluruh fasilitas, atau rantai pasokan. Setelah batasan proses ditentukan, kemudian diklasifikasikan dalam pusat kuantitas menggunakan informasi proses dan catatan pengadaan. Dalam MFCA, pusat kuantitas adalah bagian dari proses ketika input dan output diukur dan pusat kuantitas mewakili bagian dari proses ketika bahan baku diubah. Setelah menentukan batasan dan pusat kuantitas, jangka waktu untuk pengumpulan data MFCA perlu ditentukan.

Langkah 3: Cost Allocation

MFCA membagi biaya ke dalam kategori berikut ini.

1. Biaya bahan baku, yakni biaya untuk seluruh input bahan baku material yang masuk ke pusat kuantitas.
2. Biaya energi, yakni biaya untuk listrik, bahan bakar, uap, panas, dan udara terkompresi.
3. Biaya sistem, yakni biaya tenaga kerja, biaya penyusutan dan pemeliharaan, serta biaya transportasi.
4. Biaya pengelolaan limbah, yakni biaya limbah penanganan yang dihasilkan di pusat kuantitas.

Langkah 4: Interpreting and Communicating MFCA Results

Pada tahapan ini, manajemen melakukan interpretasi dan mengomunikasikan hasil perhitungan dari MFCA kepada seluruh karyawan yang terlibat dalam proses produksi agar target dalam MFCA dapat tercapai.

Langkah 5: Improving Production Practices and Reducing Material Loss Through MFCA Results

Setelah analisis MFCA membantu perusahaan memahami biaya yang terkait dengan kerugian material, organisasi dapat meninjau data MFCA dan mencari peluang meningkatkan kinerja lingkungan dan keuangan. Langkah-langkah yang diambil untuk mencapai perbaikan ini dapat mencakup substitusi bahan; modifikasi proses, lini produksi, atau produk; serta kegiatan penelitian dan pengembangan yang berkaitan dengan efisiensi bahan material dan energi.

Konsep *Environmental Management Accounting (EMA)*

1. Definisi *Environmental Management Accounting (EMA)*

Definisi *Environmental Management Accounting (EMA)* menurut *The International Federation of Accountants (Schaltegger, et al :2000)* dalam jurnal Singgih (Singgih, 2016) adalah manajemen lingkungan dan performansi ekonomi melalui pengembangan dan implementasi sistem akuntansi yang berhubungan dengan lingkungan dan prakteknya secara tepat.

Menurut Berry (Berry & Rondinelli, 1998) terdapat Lima kombinasi pendekatan yang dilakukan secara komprehensif, yaitu:

- a. *Reduce and prevention for waste*
- b. *Demand side management*
- c. *Design for environment (DFE)*
- d. *Product stewardship*
- e. *Full Cost Accounting*

2. Manfaat *Environmental Management Accounting (EMA)*

Diungkapkan oleh Ikhsan (Ikhsan, 2009) Manfaat khusus penerapan manajemen akuntansi lingkungan sangat beragam, namun diorganisir ke dalam tiga konteks luas. Berikut merupakan keuntungan yang dicapai perusahaan ketika menerapkan akuntansi manajemen lingkungan, antara lain: Menghemat pengeluaran usaha, membantu pengambilan keputusan, meningkatkan performa ekonomi dan lingkungan usaha, mampu memberikan kepuasan pelanggan, investor, pemerintah daerah dan masyarakat, memberikan keunggulan usaha/kegiatan.

METODE PENELITIAN

Objek Penelitian

Objek dalam penelitian ini terbatas pada industri sepatu milik Rizam Zahmi produsen sepatu kulit Mostbreinner di Jakarta Timur, yang merupakan salah satu usaha mikro kecil dan menengah (UMKM) yang memproduksi sepatu dan didistribusikan kepada konsumen yang mencari sepatu kulit untuk orang dewasa dijual secara online melalui website resmi mereka serta melalui jasa penyedia aplikasi jual beli.

Jenis Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini meliputi:

- Data Primer adalah data yang diperoleh secara langsung dari hasil wawancara, observasi dan kuesioner (Sugiyono, 2017:137). Data primer diperoleh peneliti dari hasil wawancara dengan pemilik dan karyawan Mostbreinner serta melakukan pengamatan langsung ke tempat produksi.
- Data Sekunder adalah data yang diperoleh dari pihak lain secara tidak langsung, memiliki hubungan dengan penelitian yang dilakukan (Sugiyono, 2017:137). Data sekunder yang diperoleh dari dokumentasi internal perusahaan berupa data yang berasal dari internet, seperti gambar contoh produk.

Metode Pengumpulan Data

Pengumpulan data merupakan prosedur yang sistematis dan standar untuk memperoleh data yang diperlukan. Metode pengumpulan data yang digunakan adalah dengan metode studi pustaka dan metode penelitian lapangan. Dalam penelitian ini, metode pengumpulan data dengan cara:

1. Wawancara

Wawancara adalah cara atau teknik untuk mendapatkan informasi atau data dari *interview* atau responden dengan wawancara secara langsung. *Face to face* antara *interviewer* dan *interviewee* wawancara dilakukan dengan pemilik dan karyawan yang terkait (Harbani Pasolog, 2013:132). Dalam penelitian ini wawancara dilakukan dengan pemilik dan karyawan industri terkait.

2. Pengamatan Langsung

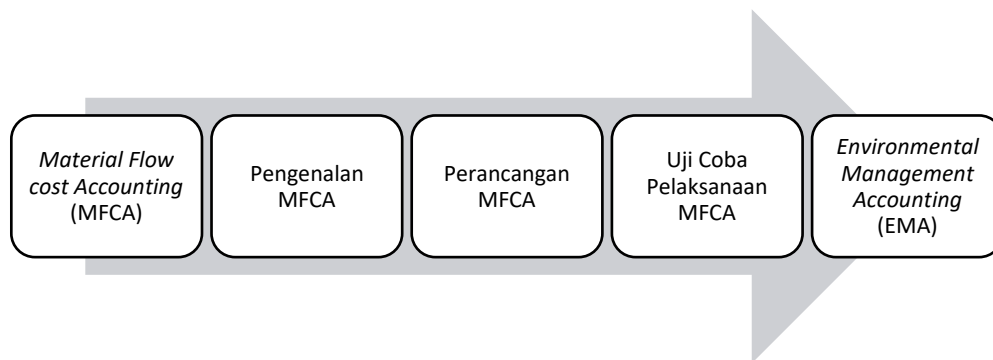
Pengamatan adalah kegiatan pengumpulan data dengan observasi. Alat pengumpulan datanya adalah panduan observasi, sedangkan sumber data bisa berupa benda, kondisi, situasi, proses tertentu bahkan perilaku orang tertentu (Soewadji, 2012:152). Pengamatan dilakukan pada proses produksi untuk mengetahui *input* dan *output* pada arus material bahan baku.

3. Dokumentasi

Dokumentasi adalah catatan peristiwa yang sudah berlalu dapat berbentuk tulisan, gambar, atau karya-karya monumental dari seseorang (Sugiyono, 2017:240). Dokumentasi yang dilakukan oleh peneliti merupakan pengumpulan data dari dokumentasi terkait dengan proses produksi sepatu.

Kerangka Pemikiran

Kerangka berpikir merupakan model konseptual tentang bagaimana teori berhubungan dengan berbagai faktor yang telah diidentifikasi sebagai hal yang penting, jadi dengan demikian maka kerangka berpikir adalah sebuah pemahaman yang melandasi sebuah pemahaman-pemahaman, sebuah pemahaman yang paling mendasar dan menjadi pondasi bagi setiap pemikiran atau suatu bentuk proses dari keseluruhan dari penelitian yang akan dilakukan. Berdasarkan analisis yang telah dilakukan, kerangka pemikiran dalam penelitian ini disajikan dalam Gambar 1.



Gambar 1. Kerangka Pemikiran

Sumber : Peneliti (diolah), 2019

Analisis Data

Analisis data kualitatif merupakan proses mencari dan menyusun secara sistematis data yang diperoleh dari hasil wawancara, catatan lapangan, dan bahan-bahan lain, sehingga dapat mudah dipahami, dan temuannya dapat diinformasikan kepada orang lain (Sugiyono, 2017:242). Analisa data dilakukan dengan cara mengorganisasikan data, menjabarkannya ke dalam pola, memilih mana yang penting untuk dipelajari, dan membuat kesimpulan yang dapat disampaikan kepada orang lain.

PEMBAHASAN

Langkah 1 : Engaging Management and Determining Roles and Responsibilities

Langkah pertama yang dilakukan dalam proses MFCA adalah melakukan koordinasi dan komunikasi bagi semua karyawan baik dari segi produsen hingga segi manajemen untuk membangun pemahaman tentang definisi dan kegunaan MFCA untuk mengoptimalkan proses produksi serta meminimalisir dampak negatif yang dihasilkan dari proses produksi terhadap lingkungan disekitar pabrik. Hal ini bertujuan agar membangun komitmen dan tanggung jawab semua produsen dan karyawan yang bekerja di pabrik.

Tabel 1. Peran dan Tanggung Jawab Koordinator Pelaksanaan MFCA

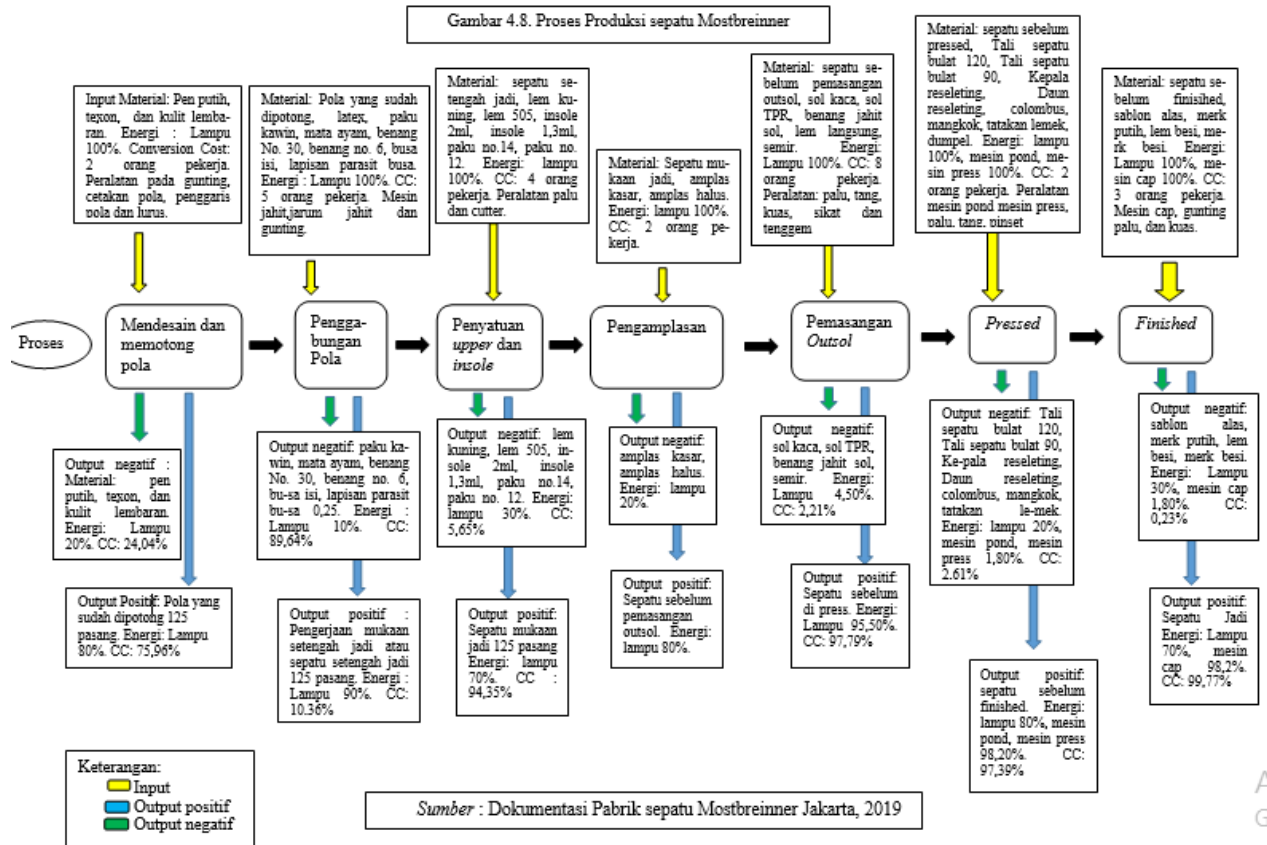
No.	Jabatan	Jumlah yang dibutuhkan	Tugas dan Tanggung Jawab
1	Koordinator Operasional Produksi	1	Mengawasi aliran penggunaan bahan baku dan energi selama proses produksi
2	Koordinator Kontrol Kualitas dan Manajemen Lingkungan	2	Mengawasi dan memelihara penggunaan mesin dan peralatan selama proses produksi
			Mengawasi frekuensi produk cacat dan menjamin kualitas produksi
			Mengawasi limbah yang dihasilkan selama proses produksi beserta cara pengelolaannya
3	Koordinator Pemasaran Produk	1	Mengelola dan mengawasi tim internal, serta pembuatan promosi suatu produk.
			Mempublikasikan dan mendistribusikan produk ke publik melalui media, iklan, atau media sosial.
			Mengembangkan rencana pemasaran dengan tujuan secara spesifik.
4	Koordinator Akuntansi Biaya	2	Membuat dan menghitung biaya produksi yang dikeluarkan pada setiap tahapan produksi

Sumber: Asian Productivity Organization, 2014

Langkah 2: Scope and Boundary of the Process and Establishing a Material Flow Model

Langkah kedua pelaksanaan MFCA adalah menentukan ruang lingkup dan batas dari proses produksi dan membangun sebuah model dari aliran material. Untuk tahap perancangan MFCA kali ini perusahaan sepatu Mostbreinner menentukan ruang lingkup pembahasan pada produk sepatu yang dihasilkan serta batasan proses produksi sepatu itu sendiri. Berikut ini merupakan gambaran keseluruhan tahapan proses produksi sepatu beserta model arus materialnya.

1. Mendesain dan memotong pola.
2. Penggabungan Pola
3. Penyatuan Upper dan Insole
4. Pengampelasan
5. Pemasangan Outsole
6. Pressed
7. Finishing



Langkah 3: Cost Allocation

Langkah ketiga dalam MFCA adalah menentukan alokasi biaya sebagai dasar perhitungan moneter mengenai aliran material yang menjadi produk dan yang menjadi kerugian material. Dalam konsep MFCA, proses alokasi biaya diklasifikasikan menjadi empat elemen biaya yaitu, biaya bahan baku, biaya energi, biaya sistem, dan biaya pengolahan limbah.

1. Proses alokasi biaya bahan baku

Berikut merupakan perhitungan alokasi biaya *output* positif dan *output* negatif yang dihasilkan dari setiap bahan baku yang diperlukan selama proses produksi

Tabel 2. Alokasi biaya input, output yang positif, dan output negatif bahan baku

Input	Raw Material	Cost Allocation (Rp)	Positif Output	Percentage	Cost (Rp)	Negatif Output	Percentage	Cost (Rp)
A. Mendesain dan memotong pola								
	Pen Putih	Rp 7.500,00	Pola yang sudah sesuai dan telah di potong	75,96%	Rp 6.250,00	sisa potongan kulit	24,04%	Rp 1.250,00
	Kulit Lembaran	Rp 2.475.000,00			Rp 1.875.000,00			Rp 600.000,00
	Texon (insole)	Rp 37.500,00			Rp 33.000,00			Rp 4.500,00
Jumlah		Rp 2.520.000,00			Rp 1.914.250,00			Rp 605.750,00
B. Penggabungan pola								
	Pola yang sudah	Rp 1.914.250,00	pengerjaan mukaan setengah jadi atau sepatu setengah jadi	89,64%	Rp 1.914.250,00	sisa benang sisa potongan kulit sisa busa, sisa lapisan busa	10,36%	Rp -
	Latex	Rp 1.250,00			Rp 1.250,00			Rp -
	Paku Kawin	Rp 120.000,00			Rp 75.000,00			Rp 45.000,00
	Mata Ayam	Rp 65.000,00			Rp 19.500,00			Rp 45.500,00
	Benang No. 30	Rp 130.000,00			Rp 84.500,00			Rp 45.500,00
	Benang No. 6	Rp 37.500,00			Rp 31.250,00			Rp 6.250,00
	Busa isi	Rp 48.000,00			Rp 40.000,00			Rp 8.000,00
	Lapisan parasit busa	Rp 1.425.000,00			Rp 1.187.500,00			Rp 237.500,00
Jumlah		Rp 3.741.000,00	Rp 3.353.250,00	Rp 387.750,00				
C. Penyatuan Upper dan Insole								
	sepatu setengah jadi	Rp 3.353.250,00	sepatu mukaan jadi	94,35%	Rp 3.353.250,00	sisa insole 2 ml dan insole 1,3 ml	5,65%	Rp -
	lem kuning	Rp 20.000,00			Rp 18.400,00			Rp 1.600,00
	lem 505	Rp 41.250,00			Rp 27.500,00			Rp 13.750,00
	Insole 2ml	Rp 100.000,00			Rp 62.500,00			Rp 37.500,00
	Insole 1,3ml	Rp 1.275.000,00			Rp 1.062.500,00			Rp 212.500,00
	Paku no. 14	Rp 270.000,00			Rp 252.000,00			Rp 18.000,00
	Paku no.12	Rp 270.000,00			Rp 252.000,00			Rp 18.000,00
Jumlah		Rp 5.329.500,00	Rp 5.028.150,00	Rp 301.350,00				
D. Pengampelasan								
	Sepatu mukaan jadi	Rp 5.028.150,00	sepatu membentuk bawahan	99,998%	Rp 5.028.150,00	sisa benang jahit sol, semir, dan paku no.14 dan paku no.12	0,002%	Rp -
	ampelas kasar	Rp 2.550,00			Rp 2.500,00			Rp 50,00
	ampelas halus	Rp 2.550,00			Rp 2.500,00			Rp 50,00
Jumlah		Rp 5.033.250,00	Rp 5.033.150,00	Rp 100,00				
E. Pemasangan Outsol								
	sepatu sebelum pemasangan outsol	Rp 5.033.150,00	Sepatu sebelum pressed	97,79%	Rp 5.033.150,00	sisa sol kaca dan sol TPR yang rusak	2,21%	Rp -
	Sol kaca	Rp 3.380.000,00			Rp 3.250.000,00			Rp 130.000,00
	Sol TPR	Rp 2.860.000,00			Rp 2.750.000,00			Rp 110.000,00
	Benang Jahit sol	Rp 16.800,00			Rp 10.500,00			Rp 6.300,00
	Lem langsung	Rp 20.000,00			Rp 20.000,00			Rp -
	Semir	Rp 20.000,00			Rp 16.000,00			Rp 4.000,00
Jumlah		Rp 11.329.950,00	Rp11.079.650,00	Rp 250.300,00				
F. Pressed								
	sepatu sebelum pressed	Rp 11.079.650,00	sepatu sebelum finisihed	97,39%	Rp11.079.650,00	sisa tali sepatu bulat 120, sisa tali sepatu bulat 90, sisa dan kepala reseleting yang rusak, daun reseleting yang rusak dan sisa	2,61%	Rp -
	Tali sepatu bulat 120	Rp 244.800,00			Rp 204.000,00			Rp 40.800,00
	Tali sepatu bulat 90	Rp 138.240,00			Rp 115.200,00			Rp 23.040,00
	Kepala reseleting	Rp 55.000,00			Rp 44.000,00			Rp 11.000,00
	Daun reseleting	Rp 56.250,00			Rp 45.000,00			Rp 11.250,00
	Colombus	Rp 170.000,00			Rp 60.000,00			Rp 110.000,00
	mangkok	Rp 170.000,00			Rp 106.250,00			Rp 63.750,00
	Tatakan lemek	Rp 375.000,00			Rp 312.500,00			Rp 62.500,00
	dumpele	Rp 46.250,00			Rp 46.250,00			Rp -
Jumlah		Rp 12.335.190,00	Rp12.012.850,00	Rp 322.340,00				
G. Finisihed								
	sepatu sebelum finisihed	Rp 12.012.850,00	sepatu jadi	99,77%	Rp12.012.850,00	sisa sablon alas, sisa salbon merk putih, sisa lem besi, dan sisa merk besi	0,23%	Rp -
	sablon alas	Rp 45.000,00			Rp 44.625,00			Rp 375,00
	merk putih	Rp 28.000,00			Rp 25.000,00			Rp 3.000,00
	lem besi	Rp 63.000,00			Rp 56.250,00			Rp 6.750,00
	merk besi	Rp 175.000,00			Rp 156.250,00			Rp 18.750,00
Jumlah		Rp 12.323.850,00	Rp12.294.975,00	Rp 28.875,00				
Jumlah		Rp 52.612.740,00	Rp50.716.275,00	Rp 1.896.465,00				

Sumber: Wawancara Pabrik sepatu Mostbreinner Jakarta, Agustus 2019 (diolah)

2. Proses alokasi biaya energi

Pada Tabel 3 akan menjelaskan ringkasan perhitungan alokasi biaya *input* energi akan menjelaskan ringkasan perhitungan alokasi biaya *input*, *output* positif, *output* negatif dari penggunaan energi dalam setiap tahapan produksi.

Tabel 3. Alokasi biaya, Output Positif dan Output Negatif Energi

No.	Tahapan Produksi	Energi yang Dipakai	Kebutuhan Waktu (Jam)	Harga satuan/Kwh(Rp)	Alokasi Biaya (Rp)	Persentase Output Positif	Biaya Output Positif	Persentase output negatif	Biaya output negatif
1	Mendesain dan memotong pola	Listrik	10 jam	Rp 1.467	Rp 11.736	80,00%	Rp 9.389	20,00%	Rp 2.347
2	Penggabungan pola	Listrik	10 jam	Rp 1.467	Rp 29.340	90,00%	Rp 26.406	10,00%	Rp 2.934
		Listrik	5 jam	Rp 1.467	Rp 205.380	92,00%	Rp 188.950	8,00%	Rp 16.430
3	Penyatuan Upper dan Insole	Listrik	10 jam	Rp 1.467	Rp 29.340	70,00%	Rp 20.538	30,00%	Rp 8.802
4	Pengamplasan	Listrik	10 jam	Rp 1.467	Rp 11.736	80,00%	Rp 9.389	20,00%	Rp 2.347
5	Pemasangan Outsol	Listrik	10 jam	Rp 1.467	Rp 46.944	95,50%	Rp 44.832	4,50%	Rp 2.112
6	Pressed	Listrik	4 jam	Rp 1.467	Rp 211.248	98,50%	Rp 208.079	1,50%	Rp 3.169
		Listrik		Rp 1.467	Rp 180.734	97,70%	Rp 176.577	2,30%	Rp 4.157
		Listrik	10 jam	Rp 1.467	Rp 11.736	80,00%	Rp 9.389	20,00%	Rp 2.347
7	Finished	Listrik	4 jam	Rp 1.467	Rp 52.812	98,20%	Rp 51.861	1,80%	Rp 951
		Listrik	10 jam	Rp 1.467	Rp 17.604	70,00%	Rp 12.323	30,00%	Rp 5.281
Total					Rp 808.610	86,54%	Rp 757.732	13,46%	Rp 50.878

Sumber: Wawancara Pabrik sepatu Mostbreinner Jakarta, Agustus 2019 (diolah)

3. Proses Alokasi Biaya Sistem

Tabel 4 merupakan perhitungan alokasi biaya *output* positif dan *output* negatif yang dihasilkan dari setiap sistem yang digunakan selama proses produksi.

Tabel 4. Alokasi Biaya Input, Output Positif, dan Output Negatif Biaya Sistem

Tahapan Produksi	Jumlah Tenaga Kerja	Kebutuhan Waktu (Jam)	Upah/ Hari (Rp)	Alokasi Biaya (Rp)	Persentase Output Positif	Biaya Output Positif	Persentase output negatif	Biaya output negatif
Mendesain dan memotong	2	8 jam	Rp100.000	Rp 160.000	75,96%	Rp 121.536	24,04%	Rp 38.464
Penggabungan pola	5	9 jam	Rp100.000	Rp 450.000	89,64%	Rp 403.380	10,36%	Rp 46.620
Penyatuan Upper dan Insole	5	7 jam	Rp100.000	Rp 350.000	94,35%	Rp 330.225	5,65%	Rp 19.775
Pengamplasan	2	8 jam	Rp100.000	Rp 160.000	99,998%	Rp 159.997	0,002%	Rp 3
Pemasangan Outsol	8	10 jam	Rp100.000	Rp 800.000	97,79%	Rp 782.320	2,21%	Rp 17.680
Pressed	2	8 jam	Rp100.000	Rp 160.000	97,39%	Rp 155.824	2,61%	Rp 4.176
Finished	3	7 jam	Rp100.000	Rp 210.000	99,77%	Rp 209.517	0,23%	Rp 483
Total				Rp2.290.000	93,56%	Rp2.142.452	6,44%	Rp 147.548

Sumber: Wawancara Pabrik sepatu Mostbreinner Jakarta, Agustus 2019 (diolah)

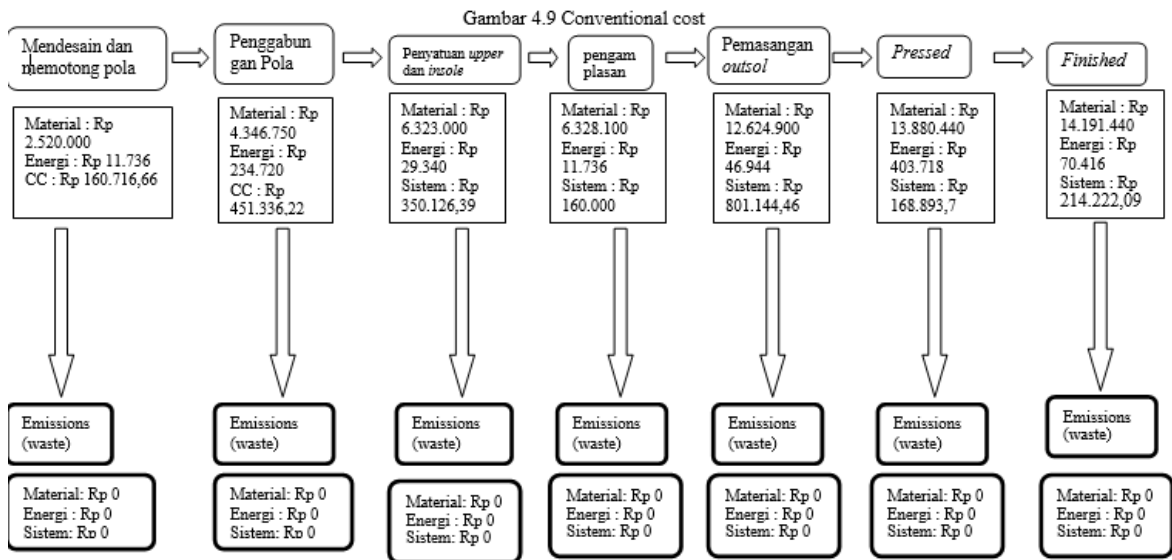
Tabel 5. Alokasi biaya input, output positif, dan output negatif biaya sistem. Lanjutan.

Tahapan Produksi	Peralatan atau mesin yang digunakan	Depresiasi	Depresiasi perbulan	Kebutuhan Waktu (Jam)	Depresiasi / Hari (Rp)	Alokasi Biaya (Rp)	Persentase Output Positif	Biaya Output Positif	Persentase output negatif	Biaya output negatif
Mendesain dan memotong pola	2 gunting	Rp 14.000	Rp 1.167	8 jam	Rp 48,61	Rp 38,89	75,96%	Rp 29,54	24,04%	Rp 9,35
	10 cetakan pola	Rp 233.330	Rp 19.444	8 jam	Rp 810,17	Rp 648,14		Rp 492,33		Rp 155,81
	2 penggaris pola	Rp 6.667	Rp 556	8 jam	Rp 23,15	Rp 18,52		Rp 14,07		Rp 4,45
	2 penggaris lurus	Rp 4.000	Rp 333	8 jam	Rp 13,89	Rp 11,11		Rp 8,44		Rp 2,67
Penggabungan pola	5 mesin jahit	Rp 666.665	Rp 55.555	5 jam	Rp 2.314,81	Rp 1.157,40	89,64%	Rp 1.037,50	10,36%	Rp 119,91
	5 gunting	Rp 35.000	Rp 2.917	9 jam	Rp 121,53	Rp 109,38		Rp 98,04		Rp 11,33
	10 pack Jarum jahit	Rp 40.000	Rp 3.333	5 jam	Rp 138,89	Rp 69,44		Rp 62,25		Rp 7,19
Penyahan Upper dan	5 palu	Rp 12.000	Rp 1.000	7 jam	Rp 41,67	Rp 29,17	94,35%	Rp 27,52	5,65%	Rp 1,55
	5 cutter	Rp 40.000	Rp 3.333	7 jam	Rp 138,89	Rp 97,22		Rp 91,73		Rp 5,18
Pengampelasan	□	Rp -	Rp -	□	Rp -	Rp -	99,998%	Rp -	0,002%	Rp -
Pemasangan Outsol	8 palu	Rp 19.200	Rp 1.600	10 jam	Rp 66,67	Rp 66,67	97,79%	Rp 65,19	2,21%	Rp 1,47
	8 tang	Rp 102.400	Rp 8.533	10 jam	Rp 355,56	Rp 355,56		Rp 347,70		Rp 7,86
	8 kuas	Rp 16.000	Rp 1.333	10 jam	Rp 55,56	Rp 55,56		Rp 54,33		Rp 1,23
	8 sikat	Rp 32.000	Rp 2.667	10 jam	Rp 111,11	Rp 111,11		Rp 108,66		Rp 2,46
	8 tenggem	Rp 160.000	Rp 13.333	10 jam	Rp 555,56	Rp 555,56		Rp 543,28		Rp 12,28
Pressed	2 Mesin pond	Rp 5.333.333	Rp 444.444	4 jam	Rp 18.518,52	Rp 7.407,41	97,39%	Rp 7.214,07	2,61%	Rp 193,33
	2 mesin press	Rp 1.000.000	Rp 83.333	4 jam	Rp 3.472,22	Rp 1.388,89		Rp 1.352,64		Rp 36,25
	2 palu	Rp 4.800	Rp 400	8 jam	Rp 16,67	Rp 13,33		Rp 12,99		Rp 0,35
	2 tang	Rp 25.600	Rp 2.133	8 jam	Rp 88,89	Rp 71,11		Rp 69,26		Rp 1,86
	2 pinset	Rp 4.667	Rp 389	8 jam	Rp 16,20	Rp 12,96		Rp 12,62		Rp 0,34
	1 mesin cap	Rp 3.000.000	Rp 250.000	4 jam	Rp 10.416,67	Rp 4.166,67		Rp 4.157,08		Rp 9,58
Finished	2 gunting	Rp 14.000	Rp 1.167	7 jam	Rp 48,61	Rp 34,03	99,77%	Rp 33,95	0,23%	Rp 0,08
	2 palu	Rp 4.800	Rp 400	7 jam	Rp 16,67	Rp 11,67		Rp 11,64		Rp 0,03
	2 kuas	Rp 4.000	Rp 333	7 jam	Rp 13,89	Rp 9,72		Rp 9,70		Rp 0,02
Total						Rp 16.439,50	93,56%	Rp 15.854,52	6,44%	Rp 584,58

Sumber: Wawancara Pabrik sepatu Mostbreinner Jakarta, Agustus 2019 (diolah)

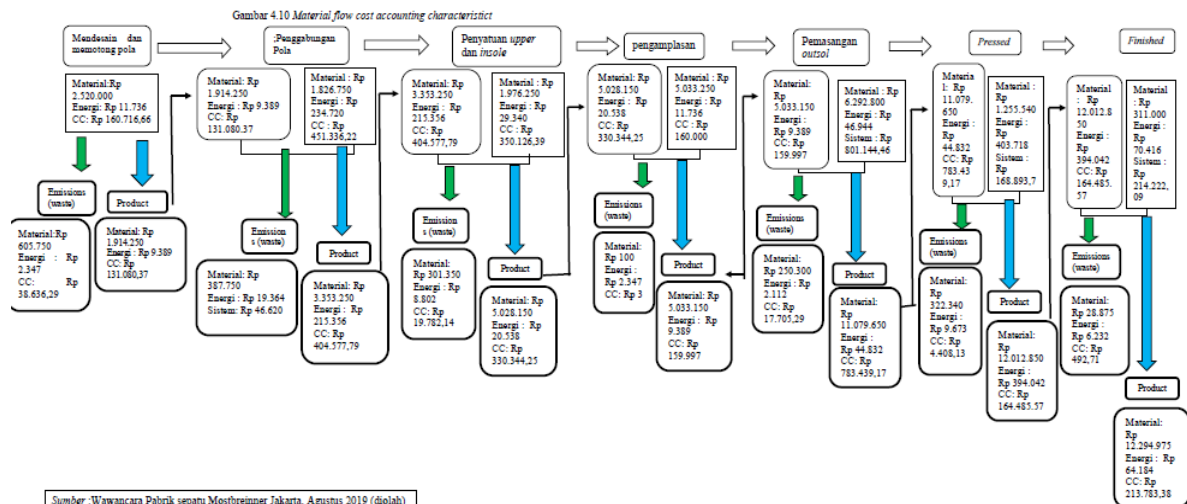
Langkah 4: Menafsirkan dan Menginterpretasikan Hasil MFCA

Setelah menentukan alokasi seluruh biaya terkait dengan proses produksi sepatu, langkah berikutnya yang harus dilakukan adalah menafsirkan dan menginterpretasikan hasil MFCA dengan menyiapkan matriks dari aliran biaya. Biaya diklasifikasikan sebagai produk atau kerugian material. Sebelum melihat matriks biaya. Berikut akan ditampilkan pada Gambar 2 dan pada Gambar 3 untuk membedakan *conventional cost* dengan *material flow cost accounting*.



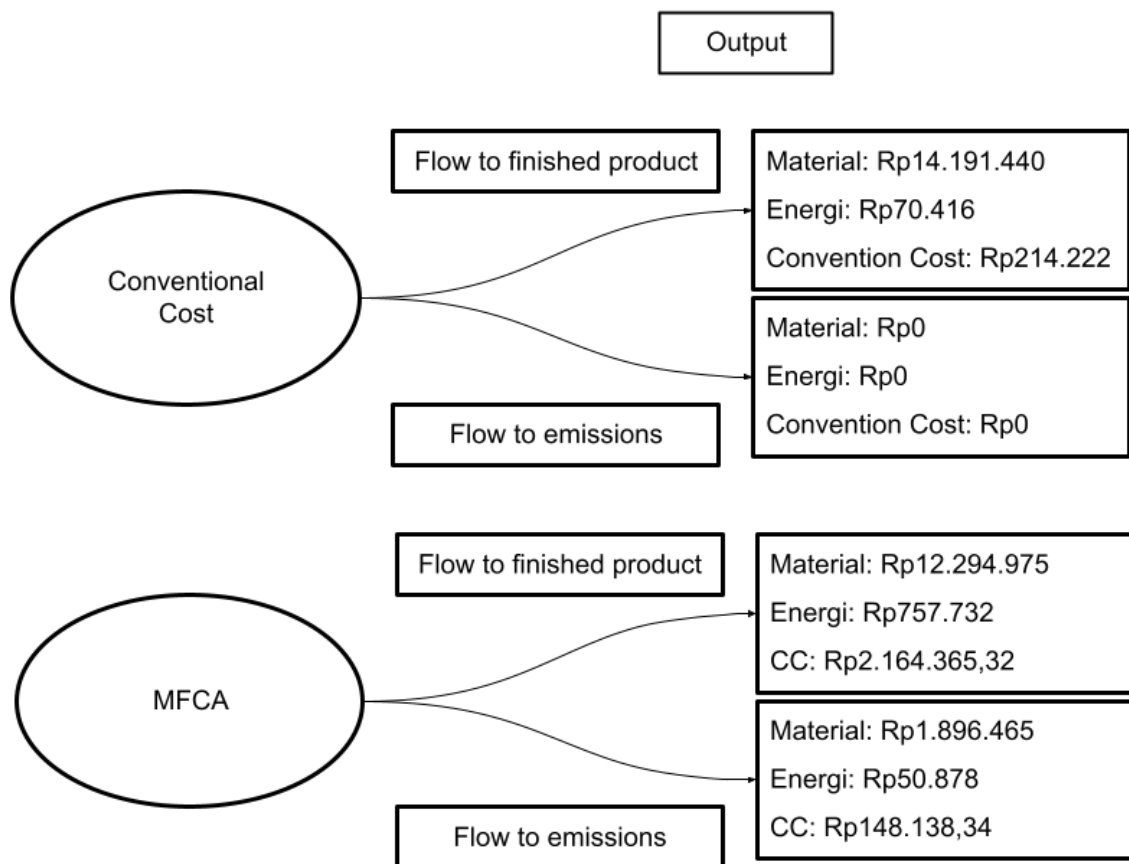
Sumber : Wawancara Pabrik sepatu Mostbreinner Jakarta, Agustus 2019 (diolah)

Gambar 2. Conventional Cost



Sumber : Wawancara Pabrik sepatu Mostbreinner Jakarta, Agustus 2019 (diolah)

Gambar 3. Material Flow Cost Accounting



Gambar 4. Perbedaan antara *Conventional Cost* dan MFCA

Sumber: Wawancara Pabrik sepatu Mostbreinner Jakarta, Agustus 2019 (diolah)

Berdasarkan Gambar 4 yang menunjukkan perbedaan antara *conventional cost accounting* dengan *material flow accounting*, yaitu terdapat perbedaan yang sangat terlihat jika pada *conventional cost* hanya memikirkan *raw material*, energi, serta sistem yang digunakan selama produksi tanpa memikirkan biaya alur emisi dari setiap proses produksi, hal ini dapat banyak merugikan perusahaan karena limbah yang keluar dari emisi tidak diperhitungkan sama sekali. Sedangkan pada *material flow cost accounting* memperhitungkan semua aspek baik *row material*, energi, serta sistem dan emisi yang keluar dari setiap proses produksi.

Adapun tujuan utama dari matriks aliran biaya ini adalah memberikan hasil analisis MFCA dalam format tabel agar lebih mudah dipahami oleh seluruh pihak organisasi. Pada Tabel 6 menyajikan matriks aliran biaya yang terjadi dalam proses produksi sepatu Mostbreinner.

Tabel 6. Matriks Aliran Biaya

Komponen Biaya		Produk Positif	Peresentase	Kerugian Material (negatif)	Peresentase
Biaya Bahan Baku	Rp 52.155.140	Rp 50.256.693	96,36%	Rp 1.898.447	3,64%
Biaya Energi	Rp 808.610	Rp 699.771	86,54%	Rp 108.839	13,46%
Biaya Conversion Cost	Rp 2.180.000	Rp 2.039.608	93,56%	Rp 140.392	6,44%
	Rp 16.439,50	Rp 15.380,80		Rp 1.058,70	
Biaya pengolahan Limbah	Rp 800.000	Rp -	0%	Rp 800.000	100%
Total Biaya	Rp 55.960.190	Rp 53.011.453	94,73%	Rp 2.948.737	5,27%

Sumber :Wawancara Pabrik sepatu Mostbreinner Jakarta, Agustus 2019 (diolah)

Berdasarkan matriks aliran biaya pada Tabel 6 analisis yang telah dilakukan, persentase *output* positif dan *output* negatif yang terjadi dalam penggunaan bahan baku selama proses produksi sepatu adalah 96,36% dan 3,64%, sedangkan persentase *output* positif dan *output* negatif terjadi dalam penggunaan energi selama proses produksi adalah 86,54% dan 13,46%. Maka persentase *output* positif dan *output* negatif yang terjadi dalam penggunaan sistem selama proses produksi adalah 93,56% dan 6,44%, sedangkan dalam pengolahan limbah atau pembuangan dialokasikan seluruhnya atau 100% menjadi *output* negatif sehingga tidak ada *output* yang positif yang dihasilkan dari pengolahan limbah atau pembuangan.

Dari total biaya yang sebelumnya dibebankan pabrik sebagai biaya produksi sebesar Rp 55.960.190 per hari ternyata setelah ditelusuri memiliki kerugian material yang dihasilkan selama proses produksi sepatu berlangsung dan harus dipisahkan dari biaya produksi sebesar Rp 2.927.875 atau 5,23% dari keseluruhan biaya produk yang dibebankan sebelumnya. Jadi biaya sesungguhnya termasuk biaya dari produk akhir yaitu sepatu sebesar Rp 53.032.315 atau 94,77% dari keseluruhan beban produksi sebelumnya.

Berdasarkan keseluruhan biaya yang dikeluarkan, biaya yang terjadi pada proses produksi dalam penggunaan bahan baku mengeluarkan *output* positif sejumlah Rp 50.277.555 atau 96,40%, sedangkan biaya *output* negatif yang dihasilkan sejumlah Rp 1.877.585 atau 3,60%, biaya yang terjadi pada penggunaan energi selama proses produksi sebanyak Rp 699.771 atau 86,54% penggunaan energi juga menghasilkan *output* negatif sejumlah Rp 108.839 atau 13,46%. Lalu biaya *output* positif yang terjadi dalam penggunaan sistem pada tenaga kerja selama proses produksi sejumlah Rp 2.039.608 dan pada depresiasi penggunaan mesin dan peralatan Rp 15.380,80 atau 93,56% dan biaya *output* negatif yang dihasilkan sejumlah Rp 140.828 dan pada depresiasi penggunaan mesin dan peralatan Rp 1.058,70 atau 6,46%, sedangkan pengolahan limbah sejumlah Rp 800.000 biaya tersebut dialokasikan seluruhnya

atau 100% ke dalam *output* negatif sehingga tidak terdapat *output* positif yang diperoleh dari pengolahan limbah.

Pada matriks aliran biaya yang terdapat di Tabel 4.5, terlihat kerugian yang masih dihasilkan oleh pabrik sepatu Mostbreinner terkait dengan proses produksi sebanyak 5,23%. Kerugian Material tersebut menunjukkan bahwa dalam setiap tahapan produksi yang dilakukan oleh pabrik masih kurang efisien dan masih perlu diadakannya perbaikan berkelanjutan sebagai upaya untuk mengoptimalkan proses produksi. Langkah-langkah yang dapat diambil untuk mencapai perbaikan berkelanjutan termasuk substitusi bahan baku dan penggunaan energi, modifikasi atau proses *value engineering*, serta kegiatan penelitian dan pengembangan yang berkaitan dengan bahan baku dan efisiensi energi.

Setelah melihat matriks aliran biaya yang dilakukan menggunakan MFCA peneliti membandingkan *operating income* yang dihitung menggunakan MFCA dan menggunakan *conventional cost*. Berikut tabel 7 perbandingan *operating income* MFCA dengan *operating income conventional cost*.

Tabel 7. Perbandingan *Operating Income* MFCA dengan *Operating Income Conventional Cost*.

MFCA (Rp)		Conventional (Rp)	
Sales	Rp 62.500.000,00	Sales	Rp 62.500.000,00
Cost of product	Rp 53.032.315	Cost of sales	Rp 55.960.190,00
Cost of material loss	Rp 2.927.875	N/A	Rp -
Gross Profit	Rp 6.539.810,00	Gross Profit	Rp 6.539.810,00
Selling, general, and administrative expenses	Rp 2.000.000,00	Selling, general, and administrative expenses	Rp 2.000.000,00
operating profit	Rp 4.539.810,00	operating profit	Rp 4.539.810,00

Sumber: Wawancara Pabrik sepatu Mostbreinner Jakarta, Agustus 2019 (diolah)

Pada Tabel 7 perbandingan terlihat bahwa pada MFCA nilai kerugian material dengan input produk diklarifikasi di setiap pusat kuantitas. Sedangkan pada *conventional cost* hanya menghitung input produk tanpa menghitung biaya kerugian material yang terjadi. Setelah mengetahui adanya perhitungan biaya kerugian material, tindakan yang harus dilakukan perusahaan untuk mengubah biaya kerugian material menjadi keuntungan yang menambah nilai laba perusahaan dengan melakukan pengolahan limbah padat, limbah cair serta energi yang digunakan perusahaan yang di improvisasikan supaya dapat meningkatkan laba perusahaan dan mengurangi dampak terhadap lingkungan.

Langkah 5 : *Improving Production Practices and Reducing Material Loss Through MFCA Results*

Berikut merupakan beberapa rekomendasi dan solusi yang dapat diterapkan oleh pabrik sepatu Mostbreinner sehingga biaya *output* negatif dapat diminimalisir antara lain:

- a. Pembuatan Aksesoris
 1. *Keychain* (Gantungan Kunci)

Membuat Gantungan kunci merupakan salah satu cara perusahaan yang memungkinkan suatu limbah produksi yaitu sisa kulit potongan, potongan texon, busa isi serta sisa lem ataupun limbah padat lainnya yang berasal dari produksi sepatu. Gantungan kunci adalah barang yang dikaitkan kepada barang barang yg

mudah hilang seperti kunci ataupun gantungan tas yang dapat menjadi hiasan direseleting tas. Gantungan kunci biasanya dijadikan oleh-oleh atau alat iklan untuk perusahaan. Didalam gantungan kunci perusahaan dapat menaruh logo, kontak, dan nama bisnis harapannya agar lebih banyak orang yang mengenal perusahaan atau dapat dijadikan usaha atau dapat dijual kembali.

Dalam menunjang pembuatan gantungan kunci, pabrik membutuhkan bahan bahan dan peralatan yang dibutuhkan untuk membuat gantungan kecil. Berikut merupakan bahan bahan dan peralatan yang dibutuhkan dalam pembuatan gantungan kunci.

Gambar 5. Bentuk dari Keychain



Sumber: website (Google)

Tabel 8. Bahan-bahan dan Peralatan Pembuatan Keychain

No.	Keterangan	Jumlah
1	Bahan kulit asli	13,75 m (potongan yang tidak teratur)
2	Handmade Tools (alat plong, alat melubangi, palu, cutter, penggaris)	5 buah
3	Kancing	100 buah
4	Gantungan	100 buah

Sumber : wisatalagi.blogspot (diolah)

Berikut merupakan tahapan pengerjaan untuk membuat *keychain*, yaitu sebagai berikut.

1. Potong kulit menggunakan cutter sesuai dengan ukuran yang diinginkan atau ukuran standar 9-15 cm dengan lebar 3 cm.
2. Lubangi bagian kulit yang akan dipasang kancing dan gantungan.
3. Pasang aksesoris kancing & gantungan dengan mempergunakan alat yang sudah tersedia.

Selain untuk mengurangi *output* negatif untuk perusahaan dengan membuat *keychain* perusahaan memiliki keuntungan tambahan karena *keychain* yang dibuat dapat dijual sebagai aksesoris yang digunakan untuk menaruh kunci mobil atau kunci motor, selain itu *keychain* juga dapat sebagai media pemasaran untuk memperkenalkan perusahaan. Namun dibalik keuntungan yang diberikan dengan

pembuatan *keychain* ada kekurangan yang harus diatasi dari pembuatan *keychain* yaitu:

1. Perusahaan harus menambah minimal 1 karyawan untuk membuat *keychain*.
2. Bahan- bahan yang digunakan seperti ring gantungan dan kancing harus dibeli untuk menunjang pembuatan *keychain*.

Pada Tabel 9 menjelaskan rincian perhitungan estimasi biaya investasi untuk membuat *keychain*. Dalam perhitungan tersebut, total biaya yang dibutuhkan untuk membuat *keychain* sebesar Rp 974.750.

Tabel 9. Perhitungan Estimasi biaya Investasi *Keychain*.

No.	Nama Item	Jumlah	Harga Satuan (Rp)	Total (Rp)
1	Kulit	13,75	Rp 45.000,00	Rp 618.750,00
2	Alat Plong	1	Rp 15.000,00	Rp 15.000,00
3	Alat melubangi	1	Rp 21.000,00	Rp 21.000,00
4	Palu	1	Rp 20.000,00	Rp 20.000,00
5	Cutter	1	Rp 15.000,00	Rp 15.000,00
6	Penggaris	1	Rp 5.000,00	Rp 5.000,00
7	Kancing	100	Rp 1.400,00	Rp 140.000,00
8	Gantungan	100	Rp 1.400,00	Rp 140.000,00
Total Biaya Investasi				Rp 974.750,00

Sumber : wisatalagi.blogspot (diolah)

Dengan adanya pembuatan *keychain* mampu menekan limbah negatif yaitu sisa kulit sepatu sebanyak 13,75 meter sehingga menghasilkan 13,50 meter atau sebesar 98,20% dari keseluruhan *output* negatif padat yang dihasilkan. Hal ini terjadi karena *keychain* dapat dibuat sesuai dengan keinginan sehingga dapat mengurangi limbah sesuai dengan sisa potongan kulit sepatu yang tidak teratur.

2. Gelang

Membuat aksesoris seperti gelang dari kulit merupakan salah satu cara perusahaan agar limbah yang tersisa tidak terbuang sia-sia selain itu dengan membuat gelang terdapat nilai jual serta dapat menambah *value* bagi perusahaan. Pembuatan gelang sendiri dapat dibuat dari bahan sisa produksi sepatu yaitu berupa sisa potongan kulit guna gelang sendiri sebagai pemanis penampilan seseorang, gelang sering digunakan baik lelaki maupun perempuan dengan beragam model, bentuk, bahan dan harganya sangat bervariasi. Gelang kulit sapi kebanyakan menjadi pilihan anak muda karena bahannya nyaman digunakan dan pastinya sangat stylish. Hasil gelang kulit akan lebih unik apabila ditambahkan dengan nama, logo atau bahkan sketsa wajah. Tidak hanya gelang dari kulit ternyata dari sisa bahan pembuatan sepatu kita juga dapat membuat gelang dari sisa tali sepatu bulat yang hasilnya tidak kalah menarik dari gelang yang terbuat dari kulit. Dalam menunjang pembuatan gelang bahan baku dan peralatan yang dibutuhkan untuk membuat gelang. Berikut merupakan bahan bahan dan peralatan yang dibutuhkan dalam pembuatan gelang.

Tabel 10. Bahan-bahan dan peralatan pembuatan gelang.

No.	Keterangan	Jumlah
1	sisa bahan kulit	13,75 m (potongan yang tidak teratur)
2	sisa tali sepatu bulat	48 meter
3	Kancing	100 buah
4	Gunting, penggaris, alat melubangi	2 buah

Sumber : wisatalagi.blogspot (diolah)

Berikut merupakan tahapan pengerjaan dalam pembuatan gelang, yaitu sebagai berikut.

a. Gelang kulit

Terdapat banyak cara dalam pembuatan gelang kulit tetapi pada penelitian ini hanya menggunakan satu tahap pengerjaan

- i. Ambil bahan kulit yang telah diukur dengan lebar 1,3 cm dan panjang sesuai dengan pajang pergelangan tangan biasanya antara 16-25 cm
- ii. Gunting bahan sesuai ukuran
- iii. Ukir atau gambar gelang sesuai dengan model atau gambar yang diinginkan atau dapat menuliskan nama pada bagian permukaan gelang.
- iv. Lubangi ujung-ujung dari permukaan gelang agar dapat di pasangkan kancing.
- v. Selanjutnya gelang siap digunakan di pergelangan tangan.

Gambar 6. Gelang kulit yang sudah selesai produksi.



Sumber: website (google)

b. Gelang tali

- i. Siapkan sedotan. Ukur 1,5 cm dan tandai dengan pena, teruskan hingga sedotan habis. Gunting-gunting sedotan setiap 1,5 cm.
- ii. Siapkan tali sepatu, ukur sama panjang, rekatkan bagian tengahnya pada meja dengan selotip.

- iii. Masukkan satu buah sedotan ke dalam tali, lalu masukkan sisi lain tali menyilang. Tarik tali hingga sedotan ada di atas. Lakukan terus hingga habis. Sesuaikan dengan pergelangan tangan.
- iv. Setelah cukup panjang, buat simpul di bagian akhir tali.

Gambar 7. Gelang Tali yang sudah diproduksi



Sumber : website (google)

Selain untuk mengurangi *output* negatif untuk perusahaan dengan membuat gelang perusahaan memiliki keuntungan tambahan karena gelang yang dibuat dapat dijual sebagai aksesoris yang digunakan untuk pemanis penampilan si pengguna, selain itu gelang juga dapat sebagai pengurang limbah padat seperti sisa tali sepatu dan sisa kulit. Namun dibalik keuntungan yang diberikan dengan pembuatan gelang ada kekurangan yang harus diatasi dari pembuatan gelang yaitu:

- a. Perusahaan harus menambah minimal 2 karyawan untuk membuat gelang.
- b. Bahan-bahan yang digunakan seperti kancing harus dibeli untuk menunjang pembuatan gelang.

Pada Tabel 11 menjelaskan rincian perhitungan estimasi biaya investasi untuk membuat gelang. Dalam perhitungan tersebut, total biaya yang dibutuhkan untuk membuat gelang sebesar Rp 837.590.

Tabel 11. Rincian Perhitungan Estimasi Biaya Investasi Untuk Membuat Gelang

No.	Nama Item	Jumlah	Harga Satuan (Rp)	Total (Rp)
1	Kulit	13,75	Rp 45.000,00	Rp 618.750,00
2	Gunting	1	Rp 10.000,00	Rp 10.000,00
3	Tali sepatu 120	12	Rp 3.400,00	Rp 40.800,00
4	Tali sepatu 90	12	Rp 1.920,00	Rp 23.040,00
5	Penggaris	1	Rp 5.000,00	Rp 5.000,00
6	Kancing	100	Rp 1.400,00	Rp 140.000,00
Total Biaya Investasi				Rp 837.590,00

Sumber : wisatalagi.blogspot (diolah)

Dengan adanya pembuatan gelang mampu menekan limbah negatif yaitu sisa kulit sepatu sebanyak 13,75 meter sehingga menghasilkan 13,50 meter sisa tali sebanyak 12 pasang tali sepatu bulat 90 yang masing-masing pasangannya sepanjang 2 meter dan 12 pasang tali bulat 120 dengan masing-masing pasangannya sepanjang 2 meter atau sebesar 98,20% untuk kulit sepatu dan 91,67% dari

keseluruhan *output* negatif padat yang dihasilkan. Hal ini terjadi karena dapat dibuat sesuai dengan keinginan sehingga dapat mengurangi limbah sesuai dengan sisa potongan kulit sepatu yang tidak teratur dan terdapatnya sisa dari potongan tali sepatu yang sudah dibuat menjadi gelang.

b. Membuat Panel Surya

Salah satu usaha menghemat energi yang digunakan dalam produksi sepatu yaitu dengan cara membuat panel surya sederhana yang dapat dimanfaatkan untuk menghemat energi listrik, dengan adanya panel surya biaya yang dikeluarkan perusahaan untuk aliran listrik menjadi berkurang atau menjadi lebih hemat namun, biaya yang dikeluarkan untuk pemasangan panel surya cukup mahal berkisar antara 13-20 juta untuk keseluruhan pemasangan panel surya, maka dari itu perlunya pembuatan panel surya sederhana sendiri. Pembuatan panel surya sederhana ini memiliki keuntungan baik dari segi ekonomi yaitu biaya untuk pembuatan panel surya sederhana jauh lebih terjangkau dan murah maupun dari segi teknologinya yang sederhana secara alami dan kimiawi serta dapat menunjang produktivitas perusahaan sehingga biaya produksi dapat dikurangi.

Dalam menunjang adanya proses pembuatan panel surya sederhana ini, pabrik membutuhkan bahan-bahan dan peralatan yang dibutuhkan untuk membuat panel surya sederhana agar pabrik sepatu tidak menggunakan energi listrik yang bersumber dari batu bara dan mengganti sumber listrik pabrik dari sumber panas matahari agar dapat diperbarui. Berikut merupakan bahan-bahan dan peralatan yang dibutuhkan dalam pembuatan panel surya sederhana yang disajikan pada tabel 12.

Tabel 12. Bahan-Bahan dan peralatan pembuatan panel surya sederhana

No.	Nama Item	Jumlah
1	Lembaran tembaga mengkilat	1 lembar
2	Capit buaya	2 buah
3	Micro ammeter	1 buah
4	kompur listrik	1 buah
5	Botol plastik bening yang dipotong	1 buah
6	Garam meja	2 sdm
7	Ampelas atau sikat kawat	1 buah
8	Gunting	1 buah
9	Air	secukupnya
10	Charge Controller	1 buah
11	Batrei panel surya	1 buah
12	Inverter	1 buah

Sumber: environment-indonesia.com (diolah)

Berikut merupakan tahapan pengerjaan untuk membuat panel surya sederhana, yakni sebagai berikut.

1. Cuci tangan terlebih dahulu sebelum memegang bahan-bahan pembuat panel surya agar tidak ada lemak atau minyak yang akan menempel
2. Potong kawat tembaga dengan ukuran sama persis dengan ukuran panel pemanas yang ada dalam kompor listrik
3. Tembaga yang telah dipotong kemudian bersihkan dengan menggunakan amplas atau sikat kawat sehingga tidak ada kotoran yang dapat menghambat proses penyerapan energi matahari
4. Setelah tembaga dibersihkan kemudian taruh diatas kompor listrik lalu bakar dengan voltase tertinggi.
5. Lakukan proses pembakaran ini selama 30 menit hingga lapisan tembaga berubah warna menjadi hitam.
6. Setelah proses pembakaran selesai, selanjutnya diamkan lapisan tembaga hingga dingin secara alami selama kurang lebih 20 menit. Setelah dingin maka lapisan tembaga akan berkerut sehingga lapisan oksida menyusut.
7. Cuci dan gosok tembaga secara perlahan dengan tangan dibawah air yang mengalir, dalam proses ini jangan sekali-kali meregangkan lapisan tembaga karena dapat merusak lapisan oksida corpus yang dibutuhkan dalam pembuatan panel listrik tenaga surya murah.
8. Potong lembaran tembaga lain seukuran dengan tembaga pertama kemudian tekuk kedua lembaran tembaga yaitu tembaga pertama dan kedua lalu masukkan kedalam botol plastic. Usahakan kedua tembaga tidak bersinggungan satu sama lain.
9. Pasang capit buaya pada lembaran tembaga pertama dan pada lembaran tembaga kedua, kemudian pasang kabel dari tembaga kedua ke terminal positif dan kabel dari tembaga pertama yaitu yang telah dibakar ke terminal negatif dari ammeter.
10. Masukkan air garam yang telah dipanaskan kedalam botol dengan hati-hati dan jangan membasahi capit buaya, selain itu ukuran air garam tidak boleh menenggelamkan seluruh plat tembaga.
11. Uji panel surya sederhana yang telah dibuat dengan menaruhnya di bawah sinar matahari maka tenaga yang dihasilkan akan meningkat sekitar 33 micro ampere.
(Sumber : ***benergi.com***)

Namun dibalik keuntungan yang diberikan oleh alat ini, terdapat kekurangan dari alat ini yang harus diatasi oleh pemilik dan karyawan perusahaan atau pabrik yang mampu menghambat proses produksi adalah :

1. Alat ini hanya memproduksi saat ada matahari dan menampung energinya di dalam karburator dan dijadikan sebagai listrik jadi perusahaan harus memiliki listrik cadangan untuk menggantikan sewaktu-waktu matahari tidak muncul.
2. Alat ini harus sering dilakukan pengecekan dan perawatan maka harus ada 1 karyawan yang khususnya mengontrol panel surya.
3. Membuat panel surya sederhana sendiri saja memerlukan biaya yang lumayan mahal tetapi harga ini masih lebih murah dibandingkan dengan memasang panel surya.

Pada Tabel 13 menjelaskan tentang rincian perhitungan estimasi biaya investasi untuk alat panel surya sederhana. Dalam perhitungan tersebut, total biaya investasi yang dibutuhkan untuk membuat panel surya sederhana sebesar Rp 1.264.500.

Tabel 13. Rincian Perhitungan Estimasi Biaya Investasi Untuk Alat Panel Surya Sederhana

No.	Nama Item	Jumlah	Harga Satuan (Rp)	Total (Rp)
1	Lembaran tembaga mengkilat	1 lembar	Rp 685.000,00	Rp 685.000,00
2	Capit buaya	2 buah	Rp 8.000,00	Rp 16.000,00
3	Micro ammeter	1 buah	Rp 350.000,00	Rp 350.000,00
4	kompur listrik	1 buah	Rp 175.000,00	Rp 175.000,00
5	Botol plastik bening yang dipotong	1 buah	Rp 3.000,00	Rp 3.000,00
6	Garam meja	2 sdm	Rp 6.000,00	Rp 500,00
7	Ampelas atau sikat kawat	1 buah	Rp 15.000,00	Rp 15.000,00
8	Gunting	1 buah	Rp 10.000,00	Rp 10.000,00
9	Air	secukupnya	Rp 10.000,00	Rp 10.000,00
10	Charge Controller	1 buah	Rp 180.000,00	Rp 180.000,00
11	Batrei panel surya	1 buah	Rp 1.390.000,00	Rp 1.390.000,00
12	Inverter	1 buah	Rp 525.000,00	Rp 525.000,00
Total Biaya Investasi				Rp 3.359.500,00

Sumber : Peneliti, 2019 (diolah)

Biaya investasi yang dikeluarkan untuk membuat sebuah panel surya sederhana sebanyak Rp 3.359.500 biaya yang cukup besar tetapi efek yang dihasilkan dari panel surya sangat bermanfaat bagi perusahaan. Dengan adanya panel surya sederhana ini mampu menekan limbah energi yang berupa listrik sebanyak 71,42% sehingga mengurangi biaya produksi sebesar Rp 500.000 per bulan karena aliran listrik yang seharusnya dari pln sebagian di alihkan ke panel surya sederhana. Pada saat kurun waktu 1-2 tahun biaya investasi untuk panel surya sudah menjadi keuntungan bagi perusahaan.

SIMPULAN

Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah dilakukan peneliti dalam pendekatan *Material Flow Cost Accounting* untuk perbaikan keberlanjutan usaha pada UMKM berbasis teknologi, dapat disimpulkan selama proses produksi, pabrik sepatu Mostbreinner mengeluarkan biaya bahan baku, biaya energi, dan biaya sistem. Pada perhitungan alokasi biaya masih terdapat limbah atau kerugian material yang dihasilkan pada setiap biaya. Pada perbandingan MFCA dengan *conventional cost* terlihat bahwa pada MFCA menilai kerugian material dengan input produk diklarifikasi di setiap pusat kuantitas. Kerugian material yang dihitung berdasarkan metode MFCA bahwa kerugian material yang dikeluarkan oleh perusahaan sebesar Rp 2.927.875. Belum optimalnya pabrik sepatu mostbreinner dalam memanfaatkan penggunaan bahan baku dan energi yang terpakai, dapat disimpulkan bahwa biaya kualitas lingkungan yang terjadi berdasarkan kategori biaya pencegahan dan biaya dengan total persentase sebesar 78,42% sedangkan biaya kualitas lingkungan untuk kategori biaya kegagalan internal dan biaya kegagalan eksternal dengan total persentase sebesar 21,58%. Hasilnya biaya kegagalan internal dan kegagalan eksternal yang terjadi masih cukup tinggi dan hal ini menunjukkan bahwa aktivitas pencegahan dan deteksi belum memberikan hasil yang efektif. Sedangkan, jika aktivitas pencegahan dan deteksi telah dilakukan dengan

baik maka biaya kegagalan internal dan biaya kegagalan eksternal dapat ditekan menjadi lebih rendah.

Implikasi

Hasil dari penelitian ini dapat digunakan untuk memberikan masukan bagi UMKM dan perusahaan untuk menerapkan metode material flow cost accounting dan environmental management accounting. Perihal yang harus diperhatikan oleh UMKM maupun perusahaan yaitu optimalisasi biaya bahan baku yang dikeluarkan selama proses produksi agar tidak menimbulkan kerugian bagi perusahaan. Dengan adanya analisis alokasi biaya produksi yang dilakukan dalam MFCA mampu memberikan masukan dan pertimbangan bagi pabrik untuk terus memperbaiki proses produksi yang dijalankan demi mencapai kerugian material yang *zero-waste*.

Batasan

Penelitian ini telah dilakukan sesuai dengan prosedur ilmiah, namun dalam penelitian ini masih memiliki keterbatasan yaitu hanya menerapkan metode material flow cost accounting dan environmental management accounting sedangkan masih banyak metode lain yang dapat diteliti dan diimplementasikan dalam operasional perusahaan untuk meningkatkan produktivitas perusahaan.

DAFTAR PUSTAKA

- Activities, M. E. P. (2019). *Indonesian Management and Accounting Research Environmental Management Accounting with Material Flow Cost Accounting : Strategy of Environmental Management in Small and Medium-sized Enterprises Production Activities*. 17(02).
- Akuntan, K., Anwar, P., Teknologi, D., Pertanian, I., Pertanian, F. T., Ekonomi, F., & Bogor, U. P. (2015). *PERANCANGAN DAN PENERAPAN MATERIAL FLOW COST ACCOUNTING UNTUK PENINGKATAN KEBERLANJUTAN PERUSAHAAN PT XYZ*. 12(2), 92–105. <https://doi.org/10.17358/JMA.12.2.92>
- Chang, S.-H., Chiu, A., Chu, C. L., Wang, T.-S., & Hsieh, T.-I. (2015). Material Flow Cost Accounting System for Decision Making: The Case of Taiwan SME in the Metal Processing Industry. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 7(1), 117. <https://doi.org/10.5296/ajfa.v7i1.7033>
- Corporation, N. D. (2013). *Material Flow Cost Accounting (MFCA) Contents : MFCA-presentation-from-Japan, ISO 14051, 2014*.
- Schmidt, M., & Nakajima, M. (2013). Material Flow Cost Accounting as an Approach to Improve Resource Efficiency in Manufacturing Companies. *Resources*, 2(3), 358–369. <https://doi.org/10.3390/resources203035>

PENGARUH KUALITAS AUDIT TERHADAP HUBUNGAN ANTARA TUNNELING INCENTIVE DAN PERILAKU TRANSFER PRICING

Christiana Angela

Akuntansi, Ekonomi Bisnis dan Humaniora, Universitas Trilogi, Jakarta Selatan, Indonesia

christiana.angela18@gmail.com*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh kualitas audit terhadap hubungan antara *tunneling incentive* dan perilaku *transfer pricing*. Populasi penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2016-2018. Dengan menggunakan metode *purposive sampling* yang terdapat 39 perusahaan sampel. Kemudian data dianalisis dengan menggunakan uji data panel stata. Adapun hasil penelitian ini, sebagai berikut: 1) *Tunneling incentive* berpengaruh positif terhadap *transfer pricing*. 2) Kualitas audit berpengaruh positif terhadap *transfer pricing*. 3) Kualitas audit berpengaruh negatif terhadap hubungan antara *tunneling incentive* dan *transfer pricing*.

Kata Kunci: Kualitas Audit, Transfer Pricing, Tunneling Incentive

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of audit quality on the relationship between tunneling incentive and transfer pricing behavior. The population of this research is manufacturing companies listed on the Indonesia Stock Exchange for the period of 2016-2018. By using a purposive sampling method, there are 39 sample companies. Then the data were analyzed using the panel data test. The results of this study are as follows : 1) Tunneling incentives have a positive effect on transfer pricing. 2) Audit quality has a positive effect on transfer pricing. 3) Audit quality has a negative effect on the relationship between tunneling incentive and transfer pricing.

Keywords: Audit Quality, Transfer Pricing, Tunneling Incentive

Histori artikel:

Diunggah: 03-11-2020

Direviu: 11-11-2020

Diterima: 23-11-2020

Dipublikasikan: 01-12-2020



* Penulis korespondensi ✉

PENDAHULUAN

Globalisasi ekonomi sering terjadi adanya dampak yang semakin pesat perkembangan transaksi internasional. Dalam globalisasi ekonomi ini melibatkan adanya internasionalisasi investasi, bisnis, perdagangan dan aktivitas ekonomi lainnya. Di dunia bisnis, semakin pesat perkembangan ini terjadi adanya produk serta usaha baru yang semula belum ada antar lintas negara maka dibentuk *transfer pricing*. *Transfer pricing* ini terjadi adanya wajib pajak antara wajib pajak dalam negeri dengan wajib pajak luar negeri. Transaksi *transfer pricing* merupakan kegiatan untuk mentransfer laba maupun aset dari dalam ke negara yang memiliki tarif pajaknya lebih rendah, terutama tarif pajaknya lebih rendah dari Indonesia. Hal ini terjadi adanya transaksi penjualan barang atau jasa dengan harga wajar lebih rendah dari harga pasar dan transaksi pembelian barang atau jasa dengan harga pasar lebih tinggi dari harga wajar. Misalnya, tarif pajak di Indonesia 25% dan tarif pajak di Thailand 20%. PT ABC mempunyai anak perusahaan XYZ Ltd. Di Thailand, PT ABC ini memiliki laba yang akan digeser ke XYZ Ltd dengan tarif pajaknya yang lebih rendah. XYZ Ltd ini juga meminjamkan uang dengan bunga yang tinggi sehingga berkurangnya laba yang dimiliki PT ABC dan bertambahnya pendapatan yang dimiliki XYZ Ltd. Oleh karena itu, PT ABC menjual rugi barang atau jasa ke XYZ Ltd. Di Indonesia, *transfer pricing* ini diatur dalam UU PPh Pasal 18 di mana pihak pajak berhak memperbaiki harga transaksi, serta perhitungan utang sebagai modal.

Menurut IAI, *transfer pricing* ini untuk memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha ini sangat penting sesuai dengan peraturan perpajakan di Indonesia. Oleh karena itu, untuk menghindari adanya konflik *transfer pricing* yang dapat merugikan perusahaan yang dapat menyebabkan adanya sanksi perpajakan serta timbulnya pajak berganda. *Transfer pricing* merupakan isu paling penting di bidang perpajakan, khususnya mencakup transaksi internasional yang dilakukan oleh perusahaan multinasional. Di perusahaan multinasional terdapat lebih dari 80% bahwa *transfer pricing* merupakan pendapatan utama dalam penerimaan negara yang paling penting dalam perpajakan internasional.

Dari pihak pemerintah, *transfer pricing* ini merupakan berkurang atau hilangnya potensi dalam penerimaan pajak di suatu negara ini terjadi perusahaan multinasional tersebut akan mengalihkan kewajiban perpajakannya dari negara yang memiliki tarif pajak yang tinggi ke negara yang memiliki tarif pajak yang rendah. Dari pihak bisnis, di suatu perusahaan akan melakukan meminimalisasikan biaya-biaya, terutama untuk meminimalisasi beban pajak perusahaan.

Transfer pricing ini dapat digunakan melalui *tunneling incentive* untuk mentransfer sumber daya dari dalam perusahaan untuk kepentingan pemegang saham pengendali. *Tunneling incentive* sebagai *bridging*. Di dunia bisnis, *tunneling incentive* ini sangat sulit untuk dideteksi oleh otoritas yang legal. Menurut Sari & Sugiharto (2014), perusahaan di Indonesia baik keluarga maupun grup ini akan memberikan kesempatan bagi perusahaan tersebut untuk melakukan *transfer pricing* melalui kepemilikan terkonsentrasi. Perusahaan yang memiliki kepemilikan terkonsentrasi ini terjadi adanya pemegang saham pengendali. Jika di suatu perusahaan memiliki pemegang saham pengendali yang tinggi maka perusahaan tersebut akan melakukan *transfer pricing*.

Menurut Damayanti & Susanto (2015), kualitas audit yang dikatakan berkualitas apabila auditor mampu mendapatkan kekeliruan dan kecurangan pada saat mengaudit laporan keuangan. Di suatu perusahaan apabila laporan keuangannya diaudit oleh KAP berkualitas maka perusahaan tersebut melakukan *transfer pricing* ini akan semakin rendah. Apabila laporan keuangan perusahaan diaudit oleh KAP berkualitas maka perusahaan tersebut mampu mempertahankan reputasi dan independensi auditornya.

Dalam penelitian ini, terdapat tiga faktor untuk melakukan *transfer pricing*. Pertama, faktor *tunneling incentive* di mana pemindahan sumber daya dari dalam perusahaan ke dalam pemegang saham pengendali. Semakin tinggi pemegang saham pengendali di suatu perusahaan maka semakin tinggi untuk melakukan *transfer pricing*. kedua, faktor kualitas audit dimana kualitas audit dikatakan berkualitas apabila auditor mampu mendapatkan kekeliruan dan kecurangan pada saat mengaudit laporan keuangan. Di suatu perusahaan, pemilihan auditor ini sangat penting untuk menentukan kualitas auditornya.

Auditor ini dapat mempengaruhi perusahaan tersebut untuk melakukan *transfer pricing*, apabila semakin berkualitasnya auditor maka akan semakin kecil untuk melakukan *transfer pricing*. ketiga, faktor kualitas audit terhadap hubungan antara *tunneling incentive* dan *transfer pricing*. Terdapat perbedaan pengaruh *tunneling incentive* terhadap *transfer pricing* dengan menggunakan KAP berkualitas dan tidak berkualitas.

TINJAUAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Agency Theory (Teori Keagenan)

Menurut Jafri & Mustikasari (2018), teori keagenan ini menjelaskan bahwa adanya hubungan antara agen dan pemegang saham. Teori keagenan ini juga merupakan saham yang dimiliki mayoritas dengan saham yang dimiliki minoritas. Di suatu perusahaan, pemegang saham ini untuk memberikan kewenangan kepada agen mengenai pengambilan keputusan yang baik. Oleh karena itu, perusahaan tersebut akan melakukan memaksimalkan labanya dan perusahaan tersebut juga melakukan untuk meminimalkan beban pajaknya.

Transfer Pricing

Menurut Kurniawan (2015), menjelaskan transaksi antara pihak-pihak yang independen adalah transaksi yang menggambarkan kekuatan pasar serta menggambarkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*). Menurut PMK-213/PMK.03/2016 tentang jenis dokumen dan/atau informasi tambahan yang wajib disimpan oleh wajib pajak yang melakukan transaksi dengan para pihak yang mempunyai hubungan istimewa, dan tata cara pengelolaannya, menjelaskan pihak afiliasi merupakan pihak yang mempunyai *transfer pricing* dengan wajib pajak. Transaksi afiliasi merupakan transaksi yang dapat dilakukan antara wajib pajak dengan pihak afiliasi.

Menurut PSAK no 7 tahun 2018 tentang pengungkapan pihak-pihak berelasi, menjelaskan pihak berelasi merupakan pihak yang mempunyai *transfer pricing* apabila satu pihak ini mampu mengendalikan pihak lain. Transaksi pihak berelasi merupakan suatu pengalihan sumber daya, jasa atau kewajiban antara entitas pelapor dengan pihak berelasi, terlepas apakah ada harga yang akan dibebankan.

Kualitas Audit

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik No. 4 tahun 2018 tentang Panduan Kualitas Audit pada KAP, kualitas audit merupakan indikator yang paling penting yang harus dimiliki di suatu perusahaan karena audit yang berkualitas ini harus sesuai dengan kode etik dan standar akuntansi berlaku. Menurut Damayanti & Susanto (2015), menjelaskan kualitas audit yang dikatakan berkualitas apabila auditor mampu mendapatkan kekeliruan dan kecurangan pada saat mengaudit laporan keuangan. Audit dikatakan berkualitas jika auditor

memiliki sifat independensi, transparansi serta memiliki kemampuan dalam menyajikan laporan keuangan.

Tunneling Incentive

Menurut Kurniawan (2015), menjelaskan *tunneling incentive* ini terjadi adanya kepemilikan saham antara pemegang saham mayoritas dengan pemegang saham minoritas. Kepemilikan saham ini yaitu kepemilikan yang terkonsentrasi pada satu pihak maupun satu kepentingan yang dapat memberikan kemampuan untuk mengendalikan kegiatan bisnis perusahaan yang berada di bawah kendalinya.

Pengaruh Tunneling Incentive Terhadap Transfer Pricing

Menurut Jafri & Mustikasari (2018), berdasarkan teori keagenan ini menjelaskan bahwa adanya konflik yang terjadi antara saham yang dimiliki mayoritas dengan saham yang dimiliki minoritas. Perusahaan multinasional dalam melakukan *tunneling incentive* akan mendorong majority *shareholders* untuk memaksakan diri sendiri kepada manajer perusahaan untuk tindakan oportunistik berupa *transfer pricing*.

Adanya tindakan *tunneling incentive* akan mendorong manajernya untuk melakukan pemindahan aset maupun labanya diri sendiri melalui *transfer pricing*. Penelitian yang dilakukan oleh Refgia (2017), menjelaskan semakin tinggi saham asing maka semakin tinggi untuk melakukan *transfer pricing*. Penelitian yang dilakukan oleh Noviasatika F, Mayowan, & Karjo (2016), menjelaskan bahwa perusahaan yang memiliki pemegang saham pengendali maka perusahaan tersebut akan melakukan *transfer pricing*. Berdasarkan beberapa penelitian tersebut, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₁: Tunneling Incentive berpengaruh positif terhadap Transfer Pricing

Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Transfer Pricing

Di suatu perusahaan laporan keuangan tahunan harus diaudit oleh auditor yang berkualitas. Di suatu perusahaan, untuk menilai kualitas audit ini sangat penting. Kualitas audit yang baik jika auditor memiliki sifat independensi, transparansi dan mampu dalam menyajikan laporan keuangan. Kualitas audit yang baik ini juga mampu mengurangi untuk melakukan *transfer pricing* di suatu perusahaan. penelitian yang dilakukan oleh Noviasatika F, Mayowan, & Karjo (2016), menjelaskan bahwa semakin berkualitas auditnya maka untuk melakukan *transfer pricing* semakin kecil. Ini dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₂: Kualitas Audit berpengaruh negatif terhadap Transfer Pricing

Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Hubungan Antara Tunneling Incentive dan Transfer Pricing

Tunneling incentive ini karena adanya kepemilikan terkonsentrasi dimana *tunneling incentive* ini di suatu perusahaan cenderung memaksimalkan keuntungan diri sendiri. Semakin tinggi kepemilikan terkonsentrasi maka semakin tinggi juga untuk melakukan *transfer pricing*. Sedangkan kualitas audit ini dimana suatu perusahaan apabila semakin berkualitas auditnya maka perusahaan tersebut akan cenderung melakukan *transfer pricing*nya semakin kecil.

Jadi apabila perusahaan tersebut laporan keuangannya diaudit oleh auditor dengan menggunakan ketentuan standar akuntansi dan KAP berkualitas maka kualitas auditnya baik. Terdapat perbedaan pengaruh *tunneling incentive* terhadap *transfer pricing* dengan menggunakan KAP berkualitas dan tidak berkualitas. Penelitian yang dilakukan oleh Herawaty & Anne (2019), menjelaskan bahwa perusahaan memiliki kepemilikan yang berkonsentrasi maka perusahaan tersebut akan adanya *tunneling incentive* di dalamnya. Dan apabila di suatu perusahaan, laporan keuangannya diaudit oleh KAP yang tidak berkualitas maka perusahaan tersebut melakukan *transfer pricing* di dalamnya. Ini dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₃: Kualitas Audit memperlemah hubungan positif *Tunneling Incentive* terhadap *Transfer Pricing*

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan penelitian kuantitatif. Populasi penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2016-2018. Sampel yang akan digunakan dalam penelitian ini dipilih dengan menggunakan metode purposive sampling. Data dalam penelitian ini berupa data sekunder yaitu laporan tahunan perusahaan yang dapat diakses melalui situs Bursa Efek Indonesia atau situs masing-masing perusahaan.

Model Penelitian

Model regresi yang digunakan dalam penelitian ini adalah model regresi. Model pertama ini digunakan untuk menguji H1 dan H2, pasangan model kedua ini digunakan untuk menguji H3. Koefisien untuk menganalisa uji H1, H2 dan H3 ini dengan menggunakan koefisien determinasi (R²).

1. Model Pertama

$$TP_{it} = \alpha + \beta_1 TUN_{it} + \beta_2 KA_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 LEV_{it} + e_{it}$$

2. Model Kedua

$$TP_{it} = \alpha + \beta_1 TUN_{it} + \beta_2 KA_{it} + \beta_3 TUN_{it} \times KA_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 LEV_{it} + e_{it}$$

Keterangan:

α	= Konstanta
TP_{it}	= <i>Transfer Pricing</i> perusahaan <i>i</i> tahun <i>t</i>
TUN_{it}	= <i>Tunneling Incentive</i> perusahaan <i>i</i> tahun <i>t</i>
KA_{it}	= Kualitas Audit perusahaan <i>i</i> tahun <i>t</i>
$SIZE_{it}$	= Ukuran perusahaan <i>i</i> tahun <i>t</i>
LEV_{it}	= Tingkat utang usaha perusahaan <i>i</i> tahun <i>t</i>
e_{it}	= <i>Error</i>

Variabel dan Pengukuran Variabel

Variabel dan pengukuran variabel dalam penelitian ini, sebagai berikut:

Tabel 1. Variabel dan Pengukuran Variabel

Variabel	Pengukuran Variabel	Indikator	Skala Pengukuran
Variabel Independen: Kualitas Audit	Apabila laporan keuangan disuatu perusahaan diaudit oleh KAP <i>The Big Four</i> maka akan diberikan skor 1 dan apabila laporan keuangan disuatu perusahaan diaudit oleh <i>non KAP The Big Four</i> ini akan diberikan skor 0.	Reputasi Audit dan KAP <i>The Big Four</i>	Variabel <i>Dummy</i>
Variabel Independen: Kualitas Audit	Apabila laporan keuangan disuatu perusahaan diaudit oleh KAP spesialisasi industri maka akan diberikan skor 1 dan apabila laporan keuangan disuatu perusahaan diaudit oleh <i>non KAP</i> spesialisasi industri ini akan diberikan skor 0.	Reputasi Audit dan KAP Spesialisasi Industri	Variabel <i>Dummy</i>
Variabel Independen: <i>Tunneling Incentive</i>	Jika kepemilikan asing > 20% maka suatu perusahaan melakukan <i>tunneling incentive</i> dan apabila kepemilikan asing < 20% maka suatu perusahaan tidak melakukan <i>tunneling incentive</i> . Perlakuan perusahaan yang memiliki 20% kepemilikan asing dapat dilihat dari komposisi pemegang saham atau modal sahamnya.	Jumlah kepemilikan saham asing/jumlah saham yang beredar x 100 %	Rasio
Variabel Dependen: Perilaku <i>Transfer</i>	<i>Transfer pricing</i> ini merupakan suatu	Piutang pihak berelasi/total	Rasio

<i>Pricing</i>	kebijakan di suatu perusahaan dalam menentukan harga transfer suatu transaksi baik barang, jasa, harta tak berwujud dan transaksi finansial yang dilakukan oleh perusahaan	piutang x 100 %	
Variabel Kontrol : <i>Leverage</i>	<i>Leverage</i> diukur dengan menggunakan total liabilitas terhadap total ekuitas.	Total hutang/total ekuitas x 100 %	Rasio
Variabel Kontrol : <i>Size</i>	<i>Size</i> diukur dengan menggunakan logaritma natural dari total aset.	Log Total Aset	Rasio

Sumber: Data Diolah

HASIL DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Pada tabel 2, metode pemilihan sampel dengan menggunakan *purposive sampling*. Adapun kriteria-kriteria penelitian ini, diantaranya:

Tabel 2. Proses Pemilihan Perusahaan Sampel

No	Keterangan	Jumlah
1	Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2016-2018	184
2	Perusahaan yang tidak menerbitkan laporan keuangan tahunan 2016-2018	(63)
3	Perusahaan Manufaktur yang tidak memiliki pengendali kepemilikan asing	(82)
	Total Perusahaan yang menjadi sampel	39
	Jumlah Tahun Penerbit	3
	Total Sampel Penelitian	117

Sumber: Data Diolah

Analisis Statistik Deskriptif

Pada tabel 2, statistik deskriptif ini untuk mengetahui nilai mean, nilai median, nilai standar deviasi, nilai minimal dan nilai maksimal dari masing-masing variabel penelitian.

Tabel 3. Statistik Deskriptif

Variabel	N	Mean	Median	Std. Dev	Min	Max
TP _{it}	117	0.157	0.080	0.171	0.001	0.748
TUN _{it}	117	0.628	0.609	0.271	0.002	0.964
Lev _{it}	117	1.035	0.808	0.766	0.151	3.513
Size _{it}	117	26.534	28.143	4.888	12.730	33.473
Variabel			Dummy = 1		Dummy = 0	
			Obs	%	Obs	%
KAP <i>The Big Four</i> _{it}			77	65.81	40	34.19
KAP Spesialisasi Industri _{it}			64	54.7	53	45.3
<p>Keterangan Tabel : Tabel ini menunjukkan statistik deskriptif variabel yang di gunakan untuk menguji persamaan (1), berupa rata-rata, median, dan variasi data. Variabel dependen dalam persamaan ini adalah TP yaitu <i>transfer pricing</i> perusahaan <i>i</i> pada tahun <i>t</i>. Variabel independen dalam persamaan ini adalah TUN yaitu <i>tunneling incentive</i> perusahaan <i>i</i> tahun <i>t</i>. Kualitas audit ini menggunakan dua pengukuran dimana KAP <i>The Big Four</i> dan KAP Spesialisasi Industri. Kualitas audit yaitu kualitas audit perusahaan <i>i</i> tahun <i>t</i>. Variabel independen lainnya juga digunakan sebagai variabel kontrol sebagai berikut : 1) <i>Lev</i> merupakan tingkat utang perusahaan <i>i</i> tahun <i>t</i> yang diukur dengan menggunakan rasio <i>liabilitas</i> terhadap total <i>ekuitas</i>. 2) <i>Size</i> merupakan ukuran perusahaan <i>i</i> tahun <i>t</i> yang diukur dengan menggunakan logaritma natural total aset akhir tahun.</p>						

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan tabel diatas dari 117 perusahaan menjadi sampel. Variabel pertama pada penelitian ini yaitu variabel *transfer pricing*. Variabel *transfer pricing* terdapat nilai rata-rata pada perusahaan sampel yang memiliki piutang berelasi terhadap total piutangnya sebesar 0.157 atau 15.7%. Nilai median sebesar 0.080 atau 8%. Jika dibandingkan dengan nilai mediannya, nilai rata-ratanya lebih rendah dari nilai median. Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar perusahaan sampel melakukan *transfer pricing*. Nilai standar deviasinya kecil sebesar 0.171, hal ini menunjukkan bahwa nilai *transfer pricing* tidak terlalu bervariasi. Nilai maksimal sebesar 0.748 atau 74.8% dan nilai minimal sebesar 0.001 atau 0.1%. Variabel kedua pada penelitian ini yaitu variabel *tunneling incentive*. Variabel *tunneling incentive* terdapat nilai rata-rata pada perusahaan sampel memiliki jumlah kepemilikan saham asing terhadap jumlah saham yang beredar sebesar 0.628 atau 62.8%. Nilai median sebesar 0.609 atau 60.9%. Jika dibandingkan dengan nilai mediannya, nilai rata-ratanya lebih besar dari nilai median. Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar perusahaan sampel melakukan *tunneling incentive*. Nilai standar deviasinya kecil 0.271 atau 27.1%, hal ini menunjukkan bahwa nilai *tunneling incentive* tidak terlalu bervariasi. Nilai minimal sebesar 0.002 atau 0.2% dan nilai maksimal sebesar 0.964 atau 96.4%. Variabel ketiga pada penelitian ini yaitu kualitas audit, pada kualitas audit yang menggunakan KAP *The Big Four* bahwa laporan keuangan perusahaan diaudit KAP *The Big Four* sebanyak 77 perusahaan dengan persentase 65.81% sedangkan sisanya laporan keuangan perusahaan diaudit oleh non KAP *The Big Four* sebanyak 40 perusahaan dengan

persentase 34.19%. Dan kualitas audit yang menggunakan KAP Spesialisasi Industri bahwa laporan keuangan perusahaan diaudit oleh KAP melebihi dari 10% sebanyak 64 perusahaan dengan persentase 54.7% sedangkan sisanya laporan keuangan perusahaan diaudit oleh KAP tidak melebihi 10% sebanyak 53 perusahaan dengan persentase 45.3%.

Uji Korelasi

Pada tabel 4, bahwa korelasi variabel independen dengan variabel dependen. Berdasarkan hasil pengujian pada tabel tersebut tidak terdapat multikolinearitas karena besarnya koefisien korelasi antar variabel tidak melebihi 0.8.

Tabel 4. Hasil Pengujian *Pearson Correlation*

Variabel	TP _{it}	TUN _{it}	KAP The Big Four _{it}	KAP Spesialisasi Industri _{it}	Lev _{it}	Size _{it}
TP _{it}	1.000					
TUN _{it}	0.119	1.000				
KAP The Big Four _{it}	0.237**	0.449***	1.000			
KAP Spesialisasi Industri _{it}	0.129	0.240*	-	1.000		
Lev _{it}	0.166*	-0.056	-0.124	-0.202**	1.000	
Size _{it}	-0.265***	0.233**	0.170*	0.163*	-0.041*	1.000

Keterangan Tabel:

*) , **) , (***) mengindikasikan signifikan pada level 10%, 5%, dan 1%.

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan tabel diatas menunjukkan hasil pengujian korelasi. Dari tabel tersebut bahwa variabel TUN berkorelasi positif atau hubungan positif antara variabel *tunneling incentive* dan *transfer pricing*. Hal ini bahwa variabel *tunneling incentive* ini sesuai dengan hipotesis awal. Semakin tinggi kepemilikan saham asing maka semakin tinggi juga perusahaan melakukan *transfer pricing*.

Variabel kualitas audit menggunakan dua pengukuran dimana pengukuran ini menggunakan KAP *The Big Four* dan KAP Spesialisasi. Variabel kualitas audit berkorelasi positif atau hubungan positif antara variabel kualitas audit dan *transfer pricing*. Hal ini bahwa variabel kualitas audit ini tidak sesuai dengan hipotesis awal. Tidak ada perbedaan antara laporan keuangan diaudit oleh KAP berkualitas dan KAP tidak berkualitas.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Tanpa Moderasi

Tabel 5. Hasil Regresi *Tunneling Incentive*, Kualitas Audit yang menggunakan KAP *The Big*

Four, Leverage dan Size dengan Transfer Pricing setelah dilakukan Treatment Robust

Variabel	Ekspektasi Tanda	Coefficient	Z	P > (Z)
TUN _{it}	+ (H1)	0.050	0.84	0.201
KAP <i>The Big Four</i> _{it}	- (H2)	0.073	1.71	0.044**
Lev _{it}	+	0.036	1.84	0.033**
Size _{it}	+/-	-0.011	-1.75	0.040**
_Cons		0.322	2.01	0.022**
* Signifikansi pada alpha 10%		** Signifikansi pada alpha 5%		
***Signifikansi pada alpha 1%				
R-Square			0.191	
Prob (Z-Statistic)			0.058	

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan tabel diatas bahwa nilai *adjusted R*² sebesar 0.191 atau 19.1% merupakan variabel independen dalam penelitian ini dapat dijelaskan variabel dependen.

Sedangkan sisanya 80.9% merupakan variabel lain yang tidak digunakan dalam penelitian ini. Hasil Uji F ini bahwa *tunneling incentive*, kualitas audit yang menggunakan kap *the big four*, *leverage* dan *size* secara bersama-sama dan signifikan memiliki pengaruh terhadap *transfer pricing* dengan nilai Prob (Z-Statistic) = 0.058 lebih kecil dari 0.1 dengan tingkat alphanya sebesar 10% maka hal ini semua variabel independen secara keseluruhan diterima oleh variabel dependen.

Berdasarkan tabel 4, pada koefisien TUN adalah positif dan tidak signifikan pada tingkat lebih besar dari 10%. Hasil ini menunjukkan bahwa tidak dapat membuktikan *tunneling incentive* berpengaruh positif terhadap *transfer pricing*. *Tunneling incentive* ini bukan faktor penentu untuk meningkatkan *transfer pricing*. Dengan demikian, H1 tidak terbukti. Hasil ini tidak sesuai bahwa semakin tinggi kepemilikan saham asing maka semakin tinggi juga untuk melakukan *transfer pricing* (Refgia., 2017; Noviastrika F dkk., 2016). Hal ini sesuai bahwa *tunneling incentive* yang dapat diprosikan dengan kepemilikan saham asing bahwa adanya saham mayoritas tidak mendorong manajemen untuk melakukan *transfer pricing* (Khotimah., 2018). Selanjutnya koefisien KAP *The Big Four* adalah positif dan signifikan pada tingkat 5%. Hasil ini menunjukkan bahwa tidak dapat membuktikan kualitas audit berpengaruh negatif terhadap *transfer pricing*. KAP berkualitas ini bukan faktor penentu untuk memperkecil *transfer pricing*. Semakin tinggi KAP berkualitas maka semakin juga untuk melakukan *transfer pricing*. Dengan demikian, H2 tidak terbukti. Hasil ini tidak sesuai bahwa semakin tinggi kualitas audit maka untuk melakukan *transfer pricing* semakin rendah (Noviastrika dkk., 2016). Hasil ini sesuai bahwa semakin tinggi kualitas audit maka untuk melakukan *transfer pricing* semakin tinggi (Rosa dkk., 2017). Hasil ini menunjukkan bahwa *Lev* sebagai variabel kontrol yang mempengaruhi TP. Hasil ini sesuai dengan (Fachrizal & Fachrizal., 2018; Cahyadi & Noviani., 2018). Hasil ini menunjukkan bahwa *Size* sebagai variabel kontrol yang tidak mempengaruhi TP. Hasil ini sesuai dengan (Kiswanto & Purwaningsih., 2014; Khotimah., 2018).

Tabel 6. Hasil Regresi *Tunneling Incentive*, Kualitas Audit yang menggunakan KAP Spesialisasi Industri, *Leverage* dan *Size* dengan *Transfer Pricing* setelah dilakukan *Treatment Robust*

Variabel	Ekspektasi Tanda	Coefficient	Z	P > (Z)
TUN _{it}	+ (H1)	0.074	1.12	0.132
KAP Spesialisasi Industri _{it}	- (H2)	0.046	1.21	0.114
Lev _{it}	+	0.038	2.05	0.020**
Size _{it}	+/-	-0.011	-1.71	0.043**
_Cons		0.324	1.92	0.028**
* Signifikansi pada alpha 10%		** Signifikansi pada alpha 5%		
***Signifikansi pada alpha 1%				
R-Square			0.159	
Prob (Z-Statistic)			0.008	

Sumber: Data diolah

Berdasarkan tabel diatas bahwa nilai *adjusted R*² sebesar 0.159 atau 15.9% merupakan variabel independen dalam penelitian ini dapat dijelaskan dalam variabel dependen. Sedangkan sisanya 84.1% merupakan variabel lain yang tidak digunakan dalam penelitian ini. Hasil Uji F ini bahwa *tunneling incentive*, kualitas audit yang menggunakan kap spesialisasi industri, *leverage* dan *size* secara bersama-sama dan signifikan memiliki pengaruh terhadap *transfer pricing* dengan nilai Prob (Z-Statistic) = 0.008 lebih kecil dari 0.01 dengan tingkat alphanya sebesar 1% maka hal ini semua variabel independen secara keseluruhan diterima oleh variabel dependen.

Berdasarkan tabel 6, pada koefisien TUN adalah positif dan tidak signifikan pada tingkat lebih besar dari 10%. Hasil ini menunjukkan bahwa tidak dapat membuktikan *tunneling incentive* berpengaruh positif terhadap *transfer pricing*. Hasil penelitian ini sesuai dengan tabel 5. Dengan demikian, H1 tidak terbukti. Selanjutnya koefisien KAP Spesialisasi Industri adalah positif dan tidak signifikan pada tingkat lebih besar dari 10%. Hasil ini menunjukkan bahwa tidak dapat membuktikan kualitas audit berpengaruh negatif terhadap *transfer pricing*. Hasil penelitian ini sesuai dengan tabel 5. Dengan demikian, H2 tidak terbukti.

Dengan Moderasi

Tabel 7. Hasil Regresi *Tunneling Incentive*, Kualitas Audit yang menggunakan KAP *The Big Four*, *Leverage* dan *Size* dengan *Transfer Pricing* yang menggunakan moderasi setelah dilakukan *Treatment Robust*

Variabel	Ekspektasi Tanda	Coefficient	Z	P > (Z)
TUN _{it}		0.119	1.68	0.046**
KAP <i>The Big Four</i> _{it}		0.083	2.13	0.017**
TUN*KAP <i>The Big Four</i> _{it}	- (H3)	-0.173	-1.69	0.045**
Lev _{it}	+	0.042	2.15	0.016**
Size _{it}	+/-	-0.011	-1.89	0.030**

_Cons	0.368	2.22	0.013**
*Signifikan pada alpha 10%		**Signifikan pada alpha 5%	
*** Signifikan pada alpha 1%			
R-Square	0.212		
Prob (Z-Statistic)	0.003		

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan tabel diatas bahwa nilai *adjusted R²* sebesar 0.212 atau 21.2% merupakan variabel independen dalam penelitian ini dapat dijelaskan dalam variabel dependen. Sedangkan sisanya 78.8% merupakan variabel lain yang tidak digunakan dalam penelitian ini. Hasil Uji F ini bahwa *tunneling incentive*, kualitas audit yang menggunakan KAP *The Big Four*, *leverage*, *size* dan moderasi secara bersama-sama dan signifikan memiliki pengaruh terhadap *transfer pricing* dengan nilai Prob (Z-Statistic) = 0.003 lebih kecil dari 0.01 dengan tingkat alphanya sebesar 1% maka hal ini semua variabel independen secara keseluruhan diterima oleh variabel dependen. sehingga dapat disimpulkan bahwa hipotesis pertama ditolak.

Berdasarkan tabel 7, pada koefisien kualitas audit yang menggunakan kap *the big four* terhadap hubungan antara *tunneling incentive* dan *transfer pricing* adalah negatif dan signifikan pada tingkat 5%. Hasil ini dapat membuktikan audit yang berkualitas mampu memperlemah hubungan antara *tunneling incentive* dan *transfer pricing* berpengaruh negatif dan signifikan. Artinya kualitas audit dapat menekan tindakan *tunneling incentive* pada perusahaan yang melakukan *transfer pricing*. Jadi, terdapat perbedaan antara *tunneling incentive* yang menggunakan KAP berkualitas dan KAP tidak berkualitas. Hal ini menunjukkan bahwa KAP berkualitas ini memiliki reputasi, sifat independensi dan memiliki pengawasan yang ketat dalam mengaudit laporan keuangannya sehingga adanya KAP berkualitas ini mampu memperkecil *tunneling incentive*. Dengan demikian, H3 terbukti. Hal ini sesuai bahwa adanya pengaruh kualitas memperlemah hubungan *tunneling incentive* dan *transfer pricing* (Herawaty & Anne., 2019).

Tabel 8. Hasil Regresi *Tunneling Incentive*, Kualitas Audit yang menggunakan KAP Spesialisasi Industri, *Leverage* dan *Size* dengan *Transfer Pricing* yang menggunakan moderasi setelah dilakukan *Treatment Robust*

Variabel	Ekspektasi Tanda	Coefficient	Z	P > (Z)
TUN _{it}		0.145	1.53	0.063*
KAP Spesialisasi Industri _{it}		0.050	1.31	0.096*
TUN*KAP Spesialisasi Industri _{it}	- (H3)	-0.197	-1.52	0.065*
Lev _{it}	+	0.040	2.11	0.018**
Size _{it}	+/-	-0.011	-1.87	0.031**
_Cons		0.399	2.16	0.016**
* Signifikansi pada alpha 10%		** Signifikansi pada alpha 5%		
***Signifikansi pada alpha 1%				
R-Square	0.205			
Prob (Z-Statistic)	0.003			

Berdasarkan tabel diatas bahwa nilai *adjusted R²* sebesar 0.205 atau 20.5% merupakan variabel independen dalam penelitian ini dapat dijelaskan dalam variabel dependen. Sedangkan sisanya 79.5% merupakan variabel lain yang tidak digunakan dalam penelitian ini. Hasil Uji F ini bahwa *tunneling incentive*, kualitas audit yang menggunakan kap spesialisasi industri, *leverage*, *size* dan moderasi secara bersama-sama dan signifikan memiliki pengaruh terhadap *transfer pricing* dengan nilai Prob (Z-Statistic) = 0.003 lebih kecil dari 0.01 dengan tingkat alphanya sebesar 1% maka hal ini semua variabel independen secara keseluruhan diterima oleh variabel dependen.

Berdasarkan tabel 8, pada koefisien kualitas audit yang menggunakan kap spesialisasi industri terhadap hubungan antara *tunneling incentive* dan *transfer pricing* adalah negatif dan signifikan pada tingkat 10%. Hasil ini dapat membuktikan audit yang berkualitas mampu memperlemah hubungan antara *tunneling incentive* dan *transfer pricing* berpengaruh negatif dan signifikan. Hasil penelitian ini sesuai dengan tabel 7. Dengan demikian, H3 terbukti.

SIMPULAN

Dari pengujian yang telah dilakukan dalam penelitian ini dapat diambil kesimpulannya bahwa *tunneling incentive* dan kualitas audit ini memiliki pengaruh terhadap *transfer pricing*. Penelitian ini juga bahwa tidak memiliki pengaruh kualitas audit memperlemah hubungan antara *tunneling incentive* dan *transfer pricing*. Hasil ini memberikan implikasi bagi perusahaan, perusahaan diharapkan lebih memilih laporan keuangan diaudit oleh KAP berkualitas daripada menggunakan KAP tidak berkualitas untuk memperkecil *tunneling incentive*. Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan: 1) Penelitian ini hanya menggunakan perusahaan sampel pada sektor manufaktur. 2) Penelitian ini hanya memiliki periode pengamatan pada tahun 2016-2018. 3) Penelitian ini hanya menggunakan kualitas audit sebagai variabel moderasi. Diharapkan penelitian selanjutnya dapat menggunakan proksi *transfer pricing* yang lain dan menggunakan industri yang lebih luas.

DAFTAR PUSTAKA

- Amaliyah , R., & Rachmawati, N. A. (2019). Peran Komisaris Independen Dan Kualitas Audit Terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Akuntansi*, 1 - 12.
- Cahyadi, A. S., & Noviari, N. (2018). Pengaruh Pajak, Exchange Rate, Profitabilitas, Dan Leverage PAda Keputusan Melakukan Transfer Pricing. *ISSN : 2302-8556. Vol.24.2.Agustus*, 1441-1473.
- Damayanti, F., & Susanto, T. (2015). Pengaruh Komite Audit, Kualitas Audit, Kepemilikan Institusional, Risiko Perusahaan Dan Return On Assets Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Bisnis dan Manajemen. Vol. 5 No. 2* , 187 - 206.
- Dewan Standar Akuntansi Keuangan. (2018). *Standar Akuntansi Indonesia*. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- Fachrizal, M. A., & Fachrizal. (2018). Pengaruh Mekanisme Bonus, Ukuran Perusahaan, Leverage, Dan Multinationality Terhadap Keputusan Transfer Pricing Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar DI Bursa Efek Indonesia TAahun 2010-2014. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Akuntansi (JIMEKA)*, Vol. 3, No. 3, 401-415.
- Ghozali, I. (2013). *Stata*.
- Hartati, W., Desmiyawati, & Julita. (2014). Tax Minimization, Tunneling Incentive dan Mekanisme Bonus Terhadap Keputusan Transfer Pricing Seluruh Perusahaan yang Listing di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Akuntansi*, 1-18.

- Herawaty, V., & Anne. (2019). Pengaruh Tarif Pajak Penghasilan, Mekanisme Bonus, Dan Tunneling Incentive Terhadap Pergeseran Laba Dalam Melakukan Transfer Pricing Dengan Good Corporate Governance Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Akuntansi Trisakti*. Vol. 4 No. 2. ISSN : 2339 -0832, 141 - 156.
- Jafri, H. E., & Mustikasari, E. (2018). Pengaruh Perencanaan Pajak, Tunneling Incentive dan Aset Tidak Berwujud Terhadap Perilaku Transfer Pricing pada Perusahaan Manufaktur yang Memiliki Hubungan Istimewa yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2014-2016. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*. Vol. 03, No. 02, 63-77.
- Ketentuan Undang-Undang Perpajakan. (2018). *Susunan Dalam Satu Naskah. Undang-undang Perpajakan*. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- Khotimah, S. K. (2018). Pengaruh Beban Pajak, Tunneling Incentive, Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Keputusan Perusahaan Dalam Melakukan Transfer Pricing. *Jurnal Ekobis Dewantara*, Vol. 1 No. 12, 125-138.
- Kiswanto, N., & Purwaningsih, A. (2014). Pengaruh Pajak, Kepemilikan Asing, Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Transfer Pricing Pada Perusahaan Manufaktur Di BEI Tahun 2010-2013. *Jurnal Akuntansi*. Yogyakarta, 1-15.
- Kurniawan, A. M. (2015). *Pajak Internasional Beserta Contoh Aplikasinya (Edisi Kedua)*. Bogor: Penerbit Ghalia Indonesia.
- Noviastika F, D., Mayowan, Y., & Karjo, S. (2016). Pengaruh Pajak, Tunneling Incentive Dan Good Corporate Governance (GCG) Terhadap Indikasi Melakukan Transfer Pricing Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Perpajakan (JEJAK)*, 1 - 9.
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia. (2016, Desember Jumat). *Jenis Dokumen Dan/Atau Informasi Tambahan Yang Wajib Disimpan Oleh Wajib Pajak Yang Melakukan Transaksi Dengan Para Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa Dan Tata Cara Pengelolaannya*. Diambil kembali dari PMK-213/PMK.03/2016: www.jdih.kemenkeu.go.id
- Refgia, T. (2017). Pengaruh Pajak, Mekanisme Bonus, Ukuran Perusahaan, Kepemilikan Asing, Dan Tunneling Incentive Terhadap Transfer Pricing . *JOM Fekon Vol. 4 No. 1* , 543 - 555.
- Rosa, R., Andini, R., & Raharjo, K. (2017). Pengaruh Pajak, Tunneling Incentive, Mekanisme Bonus, Debt Covenant Dan Good Corporate Governance (GCG) Terhadap Transaksi Transfer Pricing. *Vol. 3 No. 3*, 1 - 19 .
- Sari, A. N., & Puryandani, S. (2018). Pengaruh Pajak, Tunneling Incentive, Good Corporate Governance Dan Mekanisme Bonus Terhadap Transfer Pricing . *Sustainable Competitive Advantage - 9 FEB Unsoed*, 148 - 156.
- Sari, R. C., & Sugiharto. (2014). *Tunneling dan Corporate Governance*. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press.
- Sutedi, A. (2012). *Good Corporate Governance*. Jakarta : Sinar Grafika.
- Wafiroh, N. L., & Hapsari, N. N. (2015). Pajak, Tunneling Incentive Dan Mekanisme Bonus Pada Transfer Pricing Keputusan Transfer Pricing. *Jurnal Akuntansi*, 157-168.

PERFORMANCE FRAMEWORK BALANCED SCORECARD PADA ONLINE LANGUAGE-LEARNING UNTUK MENJADI UNICORN DI INDONESIA

Erlin Siti Rochmalia^{1*}, Novita²

^{1,2}Akuntansi, Ekonomi Bisnis dan Humaniora, Universitas Trilogi, Jakarta Selatan, Indonesia
erlinrochmaliaaa@gmail.com^{1*}, novita_1210@trilogi.ac.id²

ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk merumuskan kerangka kerja kinerja balanced scorecard sebagai alat pengukuran manajemen kinerja untuk menjadikan startup Bahaso sebagai startup unicorn di Indonesia. Startup merupakan perusahaan awal yang masih muda dan umumnya diukur dari tingkat kestabilan usaha, terutama dalam hal pertumbuhan nilai investasi, permodalan, dan jumlah karyawan. Di era disrupsi teknologi revolusi industri 4.0 perusahaan di bidang pendidikan juga perlu direvolusi untuk meningkatkan kualitas keterampilan tenaga kerjanya dengan teknologi digital. Startup juga membutuhkan alat yang dapat digunakan dalam menyusun strategi bisnis untuk meningkatkan kinerja perusahaan. Balanced scorecard adalah sistem manajemen strategis yang menilai kinerja dari perspektif keuangan, perspektif pelanggan, perspektif bisnis internal, dan perspektif pembelajaran dan pertumbuhan untuk mencapai tujuan strategis perusahaan. Objek dalam penelitian ini adalah Bahaso Online Bahasa. Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan wawancara, dokumentasi, observasi, dan angket. Hasil dari penelitian ini adalah balanced scorecard performance framework yang dapat digunakan oleh Bahaso sebagai salah satu startup online pembelajaran bahasa yang digunakan dalam penelitian untuk mengimplementasikan alat pengukuran kinerja untuk dapat menjadi startup Unicorn di Indonesia.

Kata Kunci: Balanced Scorecard, Kerangka Kinerja, Startup

ABSTRACT

The purpose of this study is to formulate a balanced scorecard performance framework as a performance management measurement tool to make startup Bahaso an unicorn startup in Indonesia. Startup is a beginning company that is still young and generally measured from the level of business stability, especially in terms of the growth in the value of investment, capital, and the number of employees. In the era of industrial revolution technology disruption 4.0 companies in education also need to be revolutionized to improve the quality of their workforce skills with digital technology. Startups also require a tool that can be used in preparing business strategies to improve company performance. The balanced scorecard is a strategic management system that assesses performance from a financial perspective, customer perspective, internal business perspective, and learning and growth perspective to achieve the company's strategic goals. The object in this research is Bahaso Online Language. Data were collected by using interviews, documentation, observation, and questionnaires. The results of this study are the balanced scorecard performance framework that can be used by Bahaso as one of the language-learning online startups used in research to implement performance measurement tools to be able to become a Unicorn startup in Indonesia.

Keywords: *Balanced Scorecard, Performance Framework, Startup*

Histori artikel:

Diunggah: 29-10-2020
Direviu: 12-11-2020
Diterima: 21-11-2020
Dipublikasikan: 01-12-2020



* Penulis korespondensi 

PENDAHULUAN

Keberlanjutan suatu usaha bukan hanya diukur dari seberapa besar usaha tersebut dapat menghasilkan keuntungan. Pasar kerja membutuhkan tenaga kerja tidak hanya memiliki kompetensi keilmuan tetapi juga *soft skills* yang memadai. Namun dalam era disrupsi teknologi revolusi industri 4.0 muncul tantangan baru dalam mempertahankan keberlanjutan terutama terhadap pembangunan sumber daya manusia. Revolusi ini berbasis *cyber physical system* yang menggabungkan antara domain digital, fisik, dan biologi. Tidak terkecuali dalam dunia pendidikan sebagai penyedia tenaga kerja juga harus dapat memenuhi kriteria industri 4.0. Dunia pendidikan yang selaras dengan era revolusi 4.0 diarahkan menerapkan sistem pengajaran pendidikan jarak jauh berbasis *hybrid/blended learning* online (belmawa.ristekdikti.go.id).

Start

up yang bergerak dalam dunia pendidikan bermunculan, hal ini dikarenakan sebagian besar perusahaan menggunakan teknologi untuk menjual produk mereka secara online. Alasan lainnya, keterbatasan waktu dalam meningkatkan keterampilan dan pengetahuan ketika harus datang secara fisik untuk belajar menjadikan peluang berkembangnya *start up* bidang pendidikan. Ketika sebuah *start up* menginginkan menjadi *startup unicorn* di Indonesia maka perusahaan harus mempunyai valuasi di atas US\$1 miliar. Valuasi merupakan sebuah nilai dari *start up* dan untuk menentukannya berdasarkan persetujuan antara *founder* dengan investor. Tidak ada perhitungan yang pasti untuk menentukan valuasi. Umumnya investor memiliki *benchmark* internal dan prosedur penghitungan valuasi, mulai dari kapabilitas *founder/co-founder*, produk yang dipasarkan, transaksi pengguna hingga potensi produk tersebut ke depan serta kemampuan sumber daya manusia yang dimiliki dalam meningkatkan keunggulan kompetitif.

Keunggulan kompetitif bisnis digital adalah bagaimana menerapkan strategi bisnis. Ukuran kinerja pun tidak hanya berdasarkan keberhasilan dari perusahaan dalam menghasilkan laba namun juga diukur dari sisi non keuangan yaitu dari sisi pelanggan, proses internal bisnis, serta pertumbuhan dan pembelajaran dari sumber daya yang dimiliki. Dalam penyusunan strategi bisnis tidak dapat dipisahkan dari bagaimana perusahaan melakukan efisiensi manajemen biaya strategik dengan memanfaatkan informasi yang tersedia dari sumber internal dan eksternal. Kemudian, analisis yang komprehensif diperlukan tidak hanya dalam penyusunan strategi bisnisnya, tetapi juga diperlukan dalam melaksanakan strategi perusahaan dan penilaian kinerja setelah menerapkan strategi. Perumusan strategi ke dalam kegiatan operasional dapat dilakukan dengan mengimplementasikan manajemen biaya strategis. Salah satu konsep manajemen biaya strategis dalam pengukuran kinerja perusahaan adalah *Balanced Scorecard*. *Balance scorecard* merupakan pengukuran kinerja dengan menggunakan empat perspektif yaitu keuangan, kepuasan pelanggan, proses internal, dan pembelajaran dan pertumbuhan.

Salah satu *startup* bidang pendidikan dengan teknologi digital adalah Bahasa *Online Language*. Sebagai sebuah *startup* bidang pendidikan, Bahasa tidak lepas dari tuntutan terhadap perbaikan berkelanjutan sebagai upaya dalam mencapai keunggulan kompetitif. Hal inilah yang menjadi ketertarikan peneliti untuk merancang kerangka penilaian kinerja sebuah *startup* bidang pendidikan berbasis teknologi dengan *Balanced Scorecard*. Sehingga pertanyaan penelitian yang akan dikembangkan untuk menjawab tujuan penelitian tersebut adalah bagaimanakah perancangan kerangka kinerja berdasarkan *balance scorecard* terhadap Bahasa *Online Language* untuk mencapai Unicorn di Indonesia?

TINJAUAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Strength, Weakness, Opportunity, Threat (SWOT) Analysis

SWOT adalah identifikasi berbagai faktor secara sistematis untuk merumuskan strategi *startup*. Analisis ini didasarkan pola logika yang dapat memaksimalkan kekuatan (*Strength*) dan peluang (*Opportunity*), namun secara bersamaan dapat meminimalkan kelemahan (*Weakness*) dan ancaman (*Threat*). Proses pengambilan keputusan strategis selalu berkaitan dengan pengembangan misi, tujuan, strategi, dan kebijakan *startup*. Rencana strategis (*strategic planner*) harus menganalisis faktor-faktor strategis perusahaan dalam kondisi yang ada saat ini yang disebut analisis SWOT (Rangkuti, 2017:20).

Alat yang dipakai untuk menyusun faktor-faktor strategis *startup* adalah matriks SWOT. Matriks ini dapat menggambarkan bagaimana peluang dan ancaman eksternal yang dihadapi *startup* dapat disesuaikan dengan kekuatan dan kelemahan yang dimiliki. Matriks ini menghasilkan empat set kemungkinan alternatif strategis (Rangkuti, 2017:83).

Balanced Scorecard

Menurut Rangkuti (2017:204) *balanced scorecard* adalah suatu sistem pendekatan untuk mengukur kinerja yang dilakukan oleh perusahaan melalui kerangka kerja pengukuran yang didasarkan atas empat perspektif yaitu:

1. Perspektif keuangan memberikan petunjuk apakah strategi perusahaan, implementasi dan pelaksanaannya memberikan kontribusi atau tidak kepada peningkatan laba perusahaan. Tujuan keuangan biasanya berhubungan dengan profitabilitas, yang diukur misalnya oleh laba operasi, *return of capital employed*, atau nilai tambah ekonomis (*economic value added*), dan pertumbuhan penjualan yang cepat atau terciptanya arus kas (Kaplan dan Norton, 2000:23). Mempertahankan perspektif keuangan dalam *balanced scorecard* karena ukuran keuangan sangat berperan penting dalam proses tumbuh kembang suatu organisasi hingga tindakan ekonomis yang diambil oleh organisasi. Tujuan dan ukuran keuangan harus dapat berperan ganda sehingga pada akhirnya dapat menentukan strategi, sasaran akhir dari sebuah tujuan yang telah disusun (Koesoemowidjojo, 2017:45).
2. Perspektif pelanggan, dalam ukuran utama dalam perspektif ini terdiri atas kepuasan pelanggan, retensi pelanggan, akuisisi pelanggan baru, profitabilitas pelanggan, dan pangsa pasar di segmen sasaran. Faktor pendorong keberhasilan di segmen pasar tertentu merupakan faktor yang penting, yang dapat mempengaruhi keputusan pelanggan untuk berpindah atau tetap loyal kepada pemasoknya. Perspektif pelanggan memungkinkan manajer unit bisnis untuk mengartikulasikan strategi yang berorientasi kepada pelanggan dan pasar yang akan memberikan keuntungan masa depan yang lebih besar (Kaplan dan Norton, 2000:23).
3. Perspektif proses bisnis internal, para eksekutif mengidentifikasi berbagai proses internal penting yang harus dikuasai dengan baik oleh perusahaan. Proses ini memungkinkan unit bisnis untuk memberikan proposisi nilai yang akan menarik perhatian dan mempertahankan pelanggan dalam segmen pasar sasaran dan memenuhi harapan keuntungan finansial para pemegang saham yang tinggi. Ukuran proses internal berfokus kepada berbagai proses internal yang akan

berdampak besar kepada kepuasan pelanggan dan pencapaian tujuan finansial perusahaan. (Kaplan dan Norton, 2000:24).

4. Perspektif pembelajaran dan pertumbuhan mengidentifikasi infrastruktur yang harus dibangun perusahaan dalam menciptakan pertumbuhan dan peningkatan kinerja jangka panjang. Tiga sumber utama pembelajaran dan pertumbuhan perusahaan datang dari: manusia, sistem dan prosedur perusahaan. Menurut Mulyadi (2007:5) pada perspektif ini kinerja eksekutif diukur dengan dua ukuran yaitu *skill coverage* dan *quality work life*.

Menurut Rangkuti (2017:127-147), tahap-tahap yang dilakukan dalam perancangan *balanced scorecard* adalah 1) merumuskan visi, nilai, misi, tujuan dan strategi pemerintah, 2) menentukan perspektif, 3) merumuskan sasaran strategi, 4) menentukan ukuran strategis (*measures*), 5) menentukan target, 6) merumuskan inisiatif strategis, 7) kerangka *Balanced Scorecard*.

Execution Premium

Kaplan dan Norton (2000:14) telah merumuskan desain sebuah sistem manajemen yang komprehensif dan terintegrasi yang mengaitkan perumusan dan perencanaan strategi dengan pelaksanaan operasi untuk mencapai *execution premium*. Sistem tersebut memiliki enam tahap utama yaitu Tahap pertama kembangkan strategi, sistem manajemen terintegrasi dimulai dengan penyusunan strategi oleh para manajer. Dengan menyatakan secara jelas bisnis yang saat ini dijalankan dan strategi apa yang tepat untuk dilaksanakan. Tahap kedua rencanakan strategi, para manajer merencanakan strategi dengan menyusun sasaran strategi, ukuran, target, inisiatif, dan anggaran yang mengarahkan tindakan dan alokasi sumber daya. Tahap ketiga selaraskan organisasi dengan strategi, para eksekutif harus mengaitkan strategi perusahaan dengan strategi masing-masing unit bisnis dan unit fungsi. Tahap keempat rencanakan operasi, kaitan secara eksplisit antara strategi jangka panjang dan kegiatan operasi sehari-hari. Tahap kelima pantau dan pelajari, setelah strategi ditentukan, direncanakan, dan dikaitkan dengan rencana operasi yang komprehensif, *startup* mulai menjalankan rencana strategis dan rencana operasinya, memantau hasil kinerja, dan mengambil tindakan untuk memperbaiki operasi dan strategi berdasarkan informasi baru dan pembelajaran. Tahap keenam uji disesuaikan strategi, perlu menyelenggarakan rapat terpisah yang menguji apakah asumsi-asumsi strategis masih valid

Penelitian Terdahulu

Yulianti (2017) melakukan penelitian mengenai *balanced scorecard* pada *ecommerce* dengan judul "*Balanced Scorecard Terintegrasi Metode Activity Based Costing Untuk Meningkatkan Keunggulan Kompetitif Pada Ecommerce*". Penelitian ini bertujuan untuk mengembangkan *balanced scorecard* sebagai alat manajemen biaya strategis untuk meningkatkan keunggulan kompetitif pada *ecommerce*. Hasil dari penelitian ini adalah model *balanced scorecard* yang dapat digunakan oleh *ecommerce* sebagai alat pengukuran kinerja dan model *balanced scorecard* yang terintegrasi dengan *activity based costing* yang berfungsi sebagai alat perencanaan manajemen.

Jaya, Ferdiana, dan Fauziati (2017) melakukan penelitian mengenai *startup* dengan judul "*Analisis Faktor Keberhasilan SDM Startup Yang Ada Di Yogyakarta*". Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui faktor apa saja yang mempengaruhi kesuksesan SDM *startup* dengan cara melakukan observasi langsung dan wawancara kepada beberapa *startup* yang telah berhasil

mengembangkan startupnya. Hasil dari penelitian ini adalah usulan model kesuksesan startup berdasarkan studi kasus yang dilakukan kepada empat startup yang ada di Yogyakarta.

Nugrahyu dan Retnani (2015) melakukan penelitian mengenai penerapan *balanced scorecard* dengan judul "*Penerapan Metode Balanced Scorecard Sebagai Tolok Ukur Pengukuran Kinerja Perusahaan*". Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui hasil dari penerapan *Balanced Scorecard* dalam pengukuran kinerja. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa dengan digunakannya metode *balanced scorecard* dapat dijadikan sebagai tolok ukur keberhasilan suatu perusahaan. Agar dapat diterapkan dengan baik pada perusahaan maka diperlukan upaya perbaikan baik dari segi internal maupun eksternal.

METODE PENELITIAN

Metode Pengumpulan Data

Kuesioner

Kuesioner merupakan teknik pengumpulan data yang dilakukan dengan cara memberi seperangkat pertanyaan atau pernyataan tertulis kepada para responden untuk dijawab (Sujarweni, 2015:94). Dalam melakukan survey kuesioner pada penelitian ini yang dijadikan responden adalah pelanggan dan karyawan di *start up* Bahaso. Kemudian responden akan mengisi menggunakan skala pembobotan kuesioner *skala likert*.

Wawancara

Wawancara adalah salah satu instrumen yang digunakan untuk menggali data secara lisan. Hal ini haruslah dilakukan secara mendalam agar mendapatkan data yang valid dan detail (Sujarweni, 2015:94). Pada penelitian ini yang menjadi responden wawancara adalah karyawan di *start up* Bahaso.

Observasi

Observasi adalah pengamatan yang dilakukan secara sengaja dan sistematis mengenai fenomena sosial dengan gejala-gejala psikis yang kemudian dilakukan pencatatan. Observasi sebagai alat pengumpulan data dapat dilakukan secara spontan atau dengan daftar isian yang telah disiapkan sebelumnya. Observasi digunakan untuk melihat atau mengamati perubahan fenomena sosial yang tumbuh dan berkembang, kemudian dapat dilakukan penilaian atas perubahan tersebut (Subagyo, 2006:63).

HASIL

Analisis Visi Misi

Dengan memperhatikan berbagai aspek, maka visi Bahaso adalah *the best online language-learning platform in Indonesia that assists many Indonesians in the cities, suburbs, and rural areas to master foreign languages in an easy and fun way*. Dari visi ini dilihat bahwa masyarakat Indonesia masih banyak yang beranggapan bahwa belajar bahasa asing itu sulit dan memerlukan biaya yang cukup besar. Dengan itu Bahaso menjadi solusi bagi masyarakat yang berkeinginan untuk menguasai bahasa asing. Sebab dengan adanya Masyarakat Ekonomi ASEAN (MEA) masyarakat Indonesia dituntut untuk mampu menguasai bahasa asing agar mampu bersaing dengan masyarakat luar. Sebagian besar masyarakat Indonesia dalam penguasaan bahasa asing lebih banyak didapatkan oleh masyarakat yang berada di tengah kota sedangkan untuk masyarakat yang berada di pinggir kota dan pedesaan sulit

mendapatkan akses untuk mempelajari bahasa asing baik itu karena tenaga pengajar yang terbatas ataupun biaya yang masih terbilang tinggi. Untuk bisa mencapai visi tersebut Bahasa mempunyai beberapa misi yang perlu dijalankan yaitu dengan merevolusi cara orang belajar bahasa asing, memberikan pengalaman yang menyenangkan bagi semua pengguna, dan selalu meningkatkan kualitas layanan dan produk, menyediakan metode pembelajaran yang terjangkau, efektif, dan efisien.

Analisis SWOT

Tahapan pertama dalam merancang *Balance Scorecard* adalah melakukan identifikasi terhadap kekuatan (*strengths*), kelemahan (*weaknesses*), peluang (*opportunities*), dan ancaman (*threats*) untuk perspektif keuangan, pelanggan, proses internal bisnis, serta pertumbuhan dan pembelajaran yang disebut sebagai Analisis SWOT. Berikut adalah analisis SWOT dari Bahasa:

Tabel 1. Analisis SWOT Perspektif Keuangan

<i>Strength</i>	
S1	Memiliki dukungan modal dari PT. Royalindo Expoduta dan PT. Telekomunikasi Indonesia
S2	Biaya operasional dan pengajar lebih rendah dibandingkan dengan <i>language-learning</i> konvensional
S3	Memperoleh pendapatan dari pembelajar <i>premium membership</i>
S4	Kinerja keuangan yang relatif meningkat selama 2 tahun terakhir
<i>Weakness</i>	
W1	Belum memperoleh modal dari banyak investor
W2	Belum mendapatkan profit per Desember 2017
W3	Biaya pengembangan <i>sistem</i> dan tenaga IT yang relatif tinggi
W4	Tidak dapat mengendalikan biaya mengembangkan produk
W5	Biaya untuk <i>content maker</i> masih tinggi
W6	Biaya operasional sangat besar dan sulit dikendalikan
W7	Tingginya biaya yang dikeluarkan untuk kerjasama dengan FIB UI
<i>Opportunities</i>	
O1	Berpotensi mendapatkan investor karena meningkatnya pertumbuhan <i>startup</i>
O2	Adanya dukungan penerapan era revolusi industri 4.0 di Indonesia
O3	Perkembangan dunia perbankan memudahkan pembayaran
O4	Kerjasama dengan sekolah untuk menurunkan biaya <i>marketing</i>
O5	Perusahaan telekomunikasi memberikan harga yang rendah terhadap akses internet
<i>Threat</i>	
T1	Kondisi keuangan Indonesia tidak stabil
T2	Minat investor pada perusahaan <i>startup</i> masih rendah
T3	Tenaga pengajar masih berstatus kontrak dengan biaya yang cukup tinggi
T4	Biaya promosi berupa beasiswa masih cukup tinggi
T5	Belum adanya dukungan dana dari pemerintah

Sumber: Kuesioner, Wawancara, dan Observasi Bahasa 2018

Tabel 2. Analisis SWOT Perspektif Pelanggan

<i>Strength</i>	
S5	Online <i>learning</i> memudahkan pembelajar mengakses Bahasa kapanpun dan dimanapun
S6	Mempunyai program beasiswa kepada para pembelajar sampai level akhir
S7	Pada website dan aplikasi terdapat fitur kurikulum dan level
S8	Diakhir level ada pemberian sertifikat kepada pembelajar

S9	Memberikan fasilitas belajar bahasa asing lain
S10	Sertifikat diberikan dari FIB Universitas Indonesia
S11	Proses belajar berupa <i>writing, reading, speaking, dan listening</i>
S12	Materi pembelajaran dalam berupa teks, foto, audio dan video
S13	Kemudahan pembelian <i>membership premium</i>
<i>Weakness</i>	
W8	Belum seluruh pelajar dan mahasiswa yang mengetahui Bahaso
W9	Digital marketing Bahaso kurang diketahui oleh masyarakat
W10	Produk pembelajaran belum banyak
W11	Penerbitan sertifikat pembelajar membutuhkan waktu lama
W12	Beasiswa Bahaso belum menarik bagi pembelajar
W13	Saat koneksi internet kurang baik beberapa materi sulit diakses
W14	Pilihan metode pembayaran kurang bervariasi
W15	Kegiatan <i>community</i> belum diketahui seluruh masyarakat
<i>Opportunities</i>	
O6	Adanya MEA menunjukkan pentingnya kemampuan berbahasa asing
O7	Pengguna media social didominasi oleh anak muda yang menjadi segmen pasar Bahaso
O8	Menggunakan <i>public figure</i> yang mempunyai <i>image</i> baik di dunia pendidikan
O9	<i>Public figure</i> yang dipilih mempunyai <i>followers</i> yang banyak
O10	Keterbatasan waktu, jarak, dan biaya membuat masyarakat membutuhkan <i>online learning</i>
O11	Besarnya permintaan masyarakat atas kebutuhan <i>online learning</i>
O12	Adanya MEA membuat masyarakat semakin meningkatkan kemampuan bahasa asingnya
<i>Threat</i>	
T6	Masyarakat belum terbiasa dengan <i>online learning</i>
T7	Promosi yang ditawarkan oleh <i>language-learning</i> konvensional lebih menarik
T8	Koneksi internet di Indonesia yang masih rendah dan tidak merata
T9	<i>Language-learning</i> konvensional lebih terpercaya karena sudah berdiri sejak lama
T10	Banyak kedutaan besar yang juga membuka kursus bahasa asing
T11	Masyarakat lebih terbiasa dengan proses belajar tatap muka

Sumber: Kuesioner, Wawancara, dan Observasi Bahaso 2018

Tabel 3. Analisis SWOT Perspektif Proses Bisnis Internal

<i>Strength</i>	
S14	Bahaso rutin mencari kerjasama baru dengan pihak akademisi, pihak swasta, dan pemerintah
S15	Partner dan karyawan Bahaso memiliki kriteria dan standar yang tinggi
S16	Bahaso sangat mempertimbangkan kualitas para pengajar menjadi partnernya
S17	Bekerjasama dengan UI untuk mendapatkan ahli bahasa terbaik
S18	Penerapan budaya <i>paperless</i> didalam segala kegiatan
S19	Perusahaan menganalisis data dengan berbasis <i>cloud computing</i>
S20	Data system terintegrasi dengan baik ke seluruh divisi yang membutuhkan informasi
<i>Weakness</i>	
W16	Terkadang terjadi <i>error</i> atau <i>system down</i>
W17	Tidak adanya pengawasan dalam pemilihan <i>partner</i> ataupun pengajar
W18	Dalam pembuatan konten sering terjadi ketidaksesuaian antara Bahaso dan <i>partner</i>
W19	Pembuatan sertifikat membutuhkan waktu yang lama
W20	Proses penciptaan pembelajaran baru masih cukup lama
<i>Opportunities</i>	
O13	Terus bertambahnya <i>fresh graduate</i> yang memiliki potensi yang berkualitas
O14	Meningkatnya minat masyarakat terhadap profesi IT <i>engineer</i> dan program developer
O15	Semakin meningkatnya jumlah ahli bahasa di Indonesia

O16	Semakin banyaknya konsultan di bidang <i>startup</i> dan digital bisnis
O17	Teknologi terbaru mudah untuk didapat dan disesuaikan dengan Bahasa
<i>Threat</i>	
T12	Belum adanya teknologi yang canggih untuk mendorong bidang pendidikan di Indonesia
T13	Masih besarnya potensi kesalahan <i>system</i> dan <i>error</i>
T14	Semakin bertambahnya ancaman keamanan <i>system</i>
T15	Adanya keterbatasan wawasan dari program developer mengenai online <i>language-learning</i>
T16	Membutuhkan lebih dari satu ahli bahasa untuk mengembangkan produk

Sumber: Kuesioner, Wawancara, dan Observasi Bahasa 2018

Tabel 4. Analisis SWOT Perspektif Pembelajaran dan Pertumbuhan

<i>Strength</i>	
S21	Mempunyai divisi pengembangan produk
S22	Lingkungan kerja yang kondusif mampu meningkatkan konsentrasi
S23	Desain interior dan eksterior kantor menunjang semangat dan kreativitas karyawan
S24	<i>Software</i> yang digunakan menggunakan versi terbaru
S25	Komunikasi antar divisi berjalan dengan baik
S26	Arahan dan bimbingan dari atasan mudah dimengerti
<i>Weakness</i>	
W21	Tidak melakukan survey kepuasan secara rutin
W22	Kurangnya semangat karyawan untuk berinovasi
W23	Tidak melakukan program training dan seminar secara rutin
W24	Karyawan masih merasa gaji, tunjangan, dan insentif belum sesuai harapan
W25	Belum semua karyawan dapat mengakses informasi dengan mudah
W26	Kegiatan operasional belum efisien, konsisten, dan tepat waktu
W27	Penerapan <i>reward</i> dan <i>punishment</i> masih belum berjalan dengan baik
<i>Opportunities</i>	
O18	Meningkatnya perkembangan di bidang informasi, komunikasi, dan teknologi
O19	Online <i>learning</i> semakin besar dan menjadi perhatian dunia
O20	Semakin banyak penelitian mengenai online <i>learning</i> yang dapat dipelajari dan diterapkan
O21	Kebijakan UMR cenderung meningkat karena inflasi
O22	Semakin banyaknya pelamar kompeten yang ingin bergabung
O23	Semakin bertambahnya jumlah lulusan bidang, IT, bisnis, dan akuntansi dengan kemampuan yang baik
O24	Semakin banyaknya seminar online <i>learning</i> yang diadakan oleh pihak eksternal
<i>Threat</i>	
T17	Infrastruktur masih belum terakomodir dalam penggunaan akses internet secara optimal
T18	<i>Language-learning</i> konvensional lebih cepat melakukan inovasi
T19	Adanya sifat kurang fokus saat bekerja yang dapat mengganggu kinerja perusahaan
T20	Gaji, insentif, dan tunjangan dari <i>language-learning</i> konvensional lebih besar

Sumber: Kuesioner, Wawancara, dan Observasi Bahasa 2018

Matriks TOWS

Hasil dari analisis SWOT di atas akan digunakan dalam penyusunan strategi dengan memanfaatkan kekuatan dan mengambil peluang dalam pembuatan strategi SO, memanfaatkan kekuatan dan mengatasi ancaman dalam pembuatan strategi ST, meminimalisir kelemahan dengan memanfaatkan peluang dengan strategi WO, serta meminimalisir kelemahan dan ancaman dengan strategi WT.

Salah satu sumber pendapatan Bahaso adalah dari *premium membership* para pembelajar. Jumlah *membership* Bahaso saat ini mencapai 82.000 pelajar. Dengan jumlah tersebut Bahaso perlu mengetahui pelajar mana yang akan berlangganan *premium membership*. Langkah yang dapat dilakukan adalah dengan melakukan segmentasi pelajar berdasarkan pengelompokan level dari pelajar itu sendiri. Strategi pengelompokan level pembelajar bertujuan untuk menganalisis berapa biaya *membership* yang akan dikeluarkan oleh pembelajar tersebut. Jika pembelajar masih pada level A1 kemungkinan untuk *premium membership* akan berjalan lebih lama dibandingkan dengan pembelajaran pada level B2 yang sudah mendekati penyelesaian sertifikasi. Untuk para pembelajar yang loyal terhadap Bahaso, strategi yang dapat dilakukan adalah dengan cara memberikan *reward* untuk pembelajar yang berlangganan *premium*.

Strategi mengoptimalkan media sosial dalam pemasaran dengan melakukan intensitas iklan di media sosial Bahaso pada waktu *traffic* dari tiap-tiap social media, dengan informasi tersebut diharapkan jumlah masyarakat yang mengetahui keberadaan Bahaso meningkat. Hal yang menarik lainnya bagi anak muda adalah sebuah acara/*event* yang menampilkan atau mengajak para *influence* di media sosial, dengan menghadirkan *influence* yang mempunyai banyak pengikut di media sosial membuat target *market* dari Bahaso tertarik untuk mengikuti *event* tersebut dan mengetahui lebih jauh mengenai produk-produk Bahaso yang selama ini mungkin mereka tidak menyadari kehadiran dari aplikasi dan *website* Bahaso ini.

Pentingnya sebuah *feedback* dari para pengguna aplikasi dan *website* Bahaso membuat perusahaan menyadari sampai sejauh mana tanggapan para pembelajar setelah menggunakan aplikasi dan *website* Bahaso dan apa yang diharapkan dari para pembelajar pada aplikasi dan *website* tersebut untuk kedepannya. Dengan mengetahui hal tersebut Bahaso dapat melakukan evaluasi internal untuk memperbaiki kekurangan dari aplikasi dan *website* nya serta bagaimana mempertahankan kelebihan yang dimiliki saat ini.

Kerjasama yang ada antara pemerintah Indonesia dengan berbagai kedutaan luar negeri yang berlokasi di Jakarta menjadi sebuah peluang yang bagus untuk Bahaso menjalin kerjasama, terutama dalam mencari para pengajar yang profesional dan kompeten. Dengan mendatangkan pengajar yang merupakan warga negara asli dari negara terkait dapat meningkatkan daya tarik yang lebih dari para pembelajar, baik itu dalam bentuk kepercayaan yang lebih tinggi ataupun pengalaman yang berbeda.

Sebagai *startup* yang bergerak di bidang pendidikan juga dituntut untuk terus melakukan pengembangan terhadap sumber daya yang dimiliki. Strategi yang dapat dilakukan adalah mendorong sertifikasi untuk para karyawannya dengan melakukan kerjasama dengan perusahaan *software* untuk dapat meminimalisir biaya dan memperluas jaringan. Selanjutnya untuk memenuhi kebutuhan para pelanggan Bahaso perlu melakukan perluasan kapasitas *server* agar *system* pada *website* ataupun aplikasi Bahaso dapat berjalan dengan lancar. Sehingga setiap soal yang ada di setiap levelnya baik itu soal dalam bentuk video, teks, ataupun gambar semua bisa di akses dengan lancar oleh para user Bahaso.

Strategi dalam upaya perbaikan berkelanjutan dari Bahaso yang pada saat ini menjadi *startup* satu-satunya online *language-learning* yang ada di Indonesia yaitu pengembangan produk dan jasa yang ditawarkan dapat diperluas untuk beberapa bahasa asing lainnya sebagai upaya mengakomodasi keterbukaan pasar tenaga kerja di era MEA. Strategi penempatan *layout website* serta aplikasi yang *simple* dan menarik akan menghasilkan sebuah penilaian yang positif di mata para pembelajar. Dengan *layout* yang *simple* dan menarik akan memudahkan para pembelajar melakukan pencarian bahasa apa yang ingin dipelajari dan level berapa yang akan pilih. Berikut strategi dari pemanfaatan kekuatan, kelemahan, peluang,

dan ancaman yang dapat dilakukan oleh *startup* Bahaso untuk menjawab tantangan industri 4.0 dalam bidang pendidikan terutama bahasa asing.

Tabel 5. Analisis Matriks TOWS

SO Strategy	
SO1	Melakukan penawaran kerjasama untuk dukungan modal dari banyak pihak (S1, S5, S6, O1, O2, O12)
SO2	Menjalin kerjasama baru dengan pihak-pihak sekolah negeri maupun swasta dan pihak pemerintahan seperti kementerian pendidikan (S2, S3, S16, S19, O2, O4, O16)
SO3	Memanfaatkan <i>marketing</i> pada <i>social media</i> dengan teknik <i>endorsement</i> dan menjadi sponsor di berbagai event disekolah atau dikampus (S2, S20, O7, O8, O9)
SO4	Melakukan evaluasi rutin terhadap kepuasan para pembelajar, kinerja karyawan, kinerja aplikasi dan website (S21, S22, S24, O17, O21, O24)
SO5	Melakukan promosi dengan mengadakan event yang mengundang para pelajar dan mahasiswa (S8, S19, O4, O7, O8)
SO6	Menggunakan <i>brand ambassador</i> yang menarik dikalangan anak muda (S1, O7, O8, O9)
SO7	Melakukan kerjasama dengan kedutaan luar negeri dari negara terkait (S17, S18, O8, O9, O18)
SO8	Melakukan evaluasi pada pemberian <i>reward</i> dan <i>punishment</i> yang tepat dan sesuai (S24, S28, O19, O20)
WO Strategy	
WO1	Membuat <i>business plan</i> untuk diajukan kepada para investor (W1, W10, O5, O14)
WO2	Memberikan <i>reward</i> yang menarik kepada pembelajar yang melakukan pembelian <i>premium membership</i> (W13, W16, W28, O4, O8)
WO3	Membuat program pelatihan yang sesuai dengan kebutuhan karyawan dan isu kompetensi terbaru secara rutin (W23, W24, O23, O24)
WO4	Meningkatkan standar keahlian minimum untuk karyawan (W24, W27, O17, O18, O23)
WO5	Meningkatkan kapasitas server untuk meningkatkan stabilitas aplikasi dan website perusahaan (W14, W17, O5, O14)
ST Strategy	
ST1	Mempercepat perkembangan produk untuk menghindari persaingan (S6, S16, S19, S23, T10, T20)
ST2	Melakukan kerjasama dengan vendor software untuk kegiatan operasional dalam upaya menghemat biaya (S1, S26, T14, T17)
ST3	Meningkatkan system yang dapat menjaga aset elektronik perusahaan untuk memperkecil resiko kehilangan (S27, T15, T16)
ST4	Membuat iklan yang edukatif untuk meningkatkan kepercayaan masyarakat mengetahui akan pentingnya keahlian berbahasa asing (S1, S7, S12, T2, T8, T10)
ST5	Meningkatkan proses <i>maintenance</i> agar mengurangi terjadinya <i>system error</i> dan saat terjadinya <i>system error</i> dapat dideteksi dalam waktu yang cepat (S21, S22, T15, T16, T17)
WT Strategy	
WT1	Memberikan <i>punishment</i> kepada karyawan yang tidak patuh terhadap aturan yang dibuat (W20, W23, W28, T15, T21)
WT2	Memberikan training dan motivasi di bidang finansial kepada karyawan (W23, W24, T17, T18, T20, T22)
WT3	Meningkatkan desain tampilan yang ada pada website dan aplikasi Bahaso agar tampak lebih menarik (W10, W14, T8, T12)
WT4	Melakukan survey untuk mengetahui tingkat kepuasan para pembelajar (W22, W27, T8, T12)
WT5	Memberikan pelatihan kepada para partner dan pengajar untuk meningkatkan kualitas konten (W18, W23, W24, T15, T17, T21)

Sumber: Kuesioner, Wawancara, dan Observasi Bahaso 2018

Peta Strategi (*Strategic Maps*)

Dalam *strategy maps* Bahaso ini dapat dilihat sebagai cara untuk mencapai tujuan strategis yang ada pada empat perspektif dengan mempunyai peranan penting dan saling berkaitan antar perspektif. Alur peta strategis tersebut dimulai dari perspektif pembelajaran dan pertumbuhan yang menjadi dasar di dalam peta strategis ini. Setelah tercapai, maka selanjutnya adalah sasaran strategis pada perspektif proses internal bisnis. Dengan proses internal bisnis yang semakin berjalan dengan lancar akan memberikan dampak positif terhadap pencapaian perspektif pelanggan. Dari tingkat kepuasan pelanggan dapat mencerminkan keberhasilan dari sisi finansial.

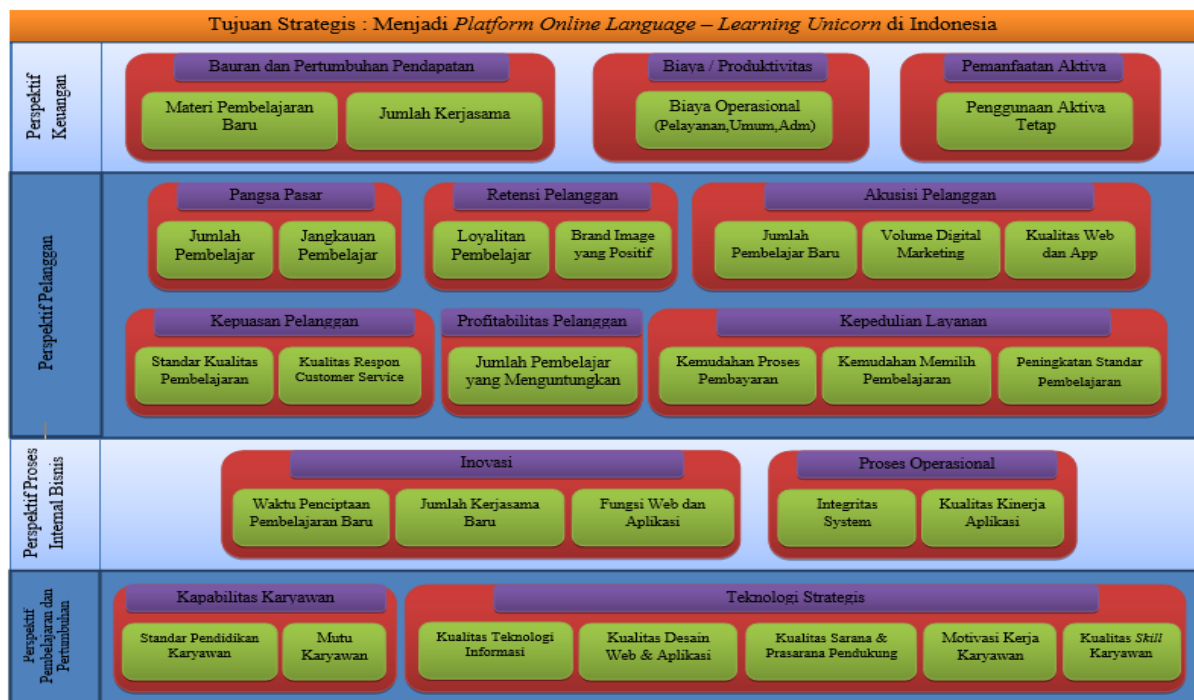
Setelah menentukan peta strategi, selanjutnya adalah perancangan *balanced scorecard* dengan menentukan sasaran strategi, ukuran strategi yang terdiri dari *lag indicator* dan *lead indicator*, rentang penilaian, target yang akan dicapai, dan inisiatif strategi untuk mencapai target. Berikut adalah perancangan *balanced scorecard* untuk setiap perspektif.

Pada perspektif keuangan terdapat tiga sasaran strategi yaitu meningkatkan bauran dan pertumbuhan pendapatan, meminimalisir biaya/produktivitas, dan meningkatkan pemanfaatan aktiva tetap dengan ukuran hasil konten pembelajaran yang tersedia untuk digunakan oleh pembelajar, penawaran kerjasama dengan pemerintah dan swasta, persentase beban operasional terhadap pendapatan, dan jangka waktu asset yang bertahan dalam satu periode. Dengan ukuran pemicu pembuatan materi pembelajaran baru, meningkatkan jumlah kerjasama, memisahkan biaya operasional, umum dan administratif, serta melakukan efisiensi terhadap penggunaan aktiva tetap. Untuk dapat mencapai sasaran tersebut, Bahaso dapat menerapkan beberapa inisiatif strategi yang dapat dilihat pada Tabel 6 Perancangan *Balanced Scorecard*.

Pada perspektif pelanggan terdapat enam sasaran strategi yaitu meningkatkan pangsa pasar, retensi pelanggan, akuisisi pelanggan, kepuasan pelanggan, profitabilitas pelanggan, dan kepedulian layanan. Dengan ukuran pemicu meningkatkan jumlah pembelajar yang menggunakan aplikasi dan website Bahaso, penerapan segmentasi pasar di kalangan pelajar dan mahasiswa, meningkatkan jumlah pembelajar premium membership, menambah jumlah level pembelajar, meningkatkan jumlah pembelajaran, meningkatkan jumlah pembelajar yang mengunjungi website dan mengunduh aplikasi, meningkatkan jumlah pembelajar yang menggunakan website dan aplikasi Bahaso, menurunkan jumlah rata-rata keluhan atas penggunaan website dan aplikasi, meningkatkan kecepatan respon *customer service*, meningkatkan jumlah pembelajar yang melakukan premium membership, menambah kerjasama dengan beberapa bank dan minimarket, menyediakan pembelajaran di berbagai level, dan meningkatkan kualitas kegiatan pembelajaran dengan media teks, audio, dan video. Untuk dapat mencapai sasaran tersebut, Bahaso dapat menerapkan beberapa inisiatif strategi yang dapat dilihat pada Tabel 6 Perancangan *Balanced Scorecard*.

Pada perspektif proses bisnis internal terdapat dua sasaran strategi yaitu meningkatkan inovasi dan proses operasional dengan menggunakan ukuran hasil pembuatan konten pembelajaran Bahasa Mandarin, meningkatkan jumlah pengajuan kerjasama baru, meningkatkan fungsi website dan aplikasi, meningkatkan jumlah data yang diinput ke dalam system, dan mempercepat waktu penyelesaian pembuatan konten. Dengan ukuran pemicu waktu ukuran penciptaan pembelajaran baru, jumlah kerjasama baru, penambahan fungsi website dan aplikasi, integrasi sistem, dan kualitas kinerja aplikasi. Untuk dapat mencapai sasaran tersebut, Bahaso dapat menerapkan beberapa inisiatif strategi yang dapat dilihat pada Tabel 6 Perancangan *Balanced Scorecard*.

Pada perspektif pembelajaran dan pertumbuhan terdapat dua sasaran strategi yaitu kapabilitas karyawan, dan teknologi strategis dengan ukuran hasil standar pendidikan karyawan, jumlah sertifikat yang dimiliki karyawan, kepuasan karyawan terhadap software yang digunakan, kualitas audio visual dan desain grafis, tingkat kepuasan karyawan terhadap sarana dan prasarana, *employee turnover*, dan jumlah program kerja yang terealisasi. Dengan ukuran hasil standar pendidikan karyawan, mutu karyawan, kualitas teknologi informasi, kualitas desain web dan aplikasi, kualitas sarana dan prasarana pendukung, motivasi kerja karyawan, dan kualitas *skill* karyawan. Untuk dapat mencapai sasaran tersebut, Bahaso dapat menerapkan beberapa inisiatif strategi yang dapat dilihat pada Tabel 6 Perancangan *Balanced Scorecard*.



Gambar 1. Peta Strategi
Sumber: Data diolah, 2018

Tabel 6 Perancangan *Balance Scorecard*

Sasaran Strategi	Ukuran Strategi		Rentan g Penilaian	Visualisasi Warna	Realisasi 2017	Target 2018	Inisiatif Strategi	
	Lag Indicator	Lead Indicator						
P e r s p e k t i	Bauran dan pertumbuhan pendapatan	Konten pembelajar an yang tersedia untuk digunakan oleh pembelajar	Materi pembelajaran baru	1 produk	Sangat Kurang	2 produk	3 produk	<ul style="list-style-type: none"> Melakukan kerjasama dengan ahli bahasa asing lain Merekrut lebih banyak <i>content creator</i>
				2 produk	Kurang			
				3 produk	Baik			
				4 produk	Sangat Baik			

i f K e u a n g a n	Penawaran kerjasama dengan perusahaan swasta dan pemerintahan	Jumlah kerjasama	<25%	Sangat Kurang	50%	70%	<ul style="list-style-type: none"> • Memberikan penawaran kerjasama dengan pihak pemerintahan • Melakukan kerjasama dengan sekolah-sekolah 	
			26-50%	Kurang				
			51-80%	Baik				
			>80%	Sangat Baik				
	Biaya / produktivitas	Persentase beban operasional terhadap pendapatan	Biaya operasional, umum, dan administratif	>75%	Sangat Kurang	99%	75%	<ul style="list-style-type: none"> • Melakukan identifikasi biaya operasional, umum, dan administrasi • Mengidentifikasi aktivitas pembelajaran
				51-75%	Kurang			
				25-50%	Baik			
				<25%	Sangat Baik			
	Pemanfaatan aktiva tetap	Jangka waktu aset yang bertahan dalam satu periode	Penggunaan aktiva tetap	1 tahun	Sangat Kurang	3 tahun	>3 tahun	<ul style="list-style-type: none"> • Menetapkan batas waktu penggunaan aktiva tetap • Menerapkan aturan efisiensi penggunaan aktiva tetap
				2 tahun	Kurang			
				3 tahun	Baik			
				>3 tahun	Sangat Baik			
P e r s p e k t i f P e l a n g g a n	Pangsa pasar	Jumlah pembelajar yang menggunakan aplikasi dan website bahaso	Jumlah Pembelajar	< 100 ribu	Sangat Kurang	360 ribu	500 ribu	<ul style="list-style-type: none"> • Meningkatkan jumlah iklan di social media • Menjadi sponsor di berbagai event di sekolah/kampus
				101 ribu – 300 ribu	Kurang			
				301 – 500 ribu	Baik			
				>500 ribu	Sangat Baik			
	Penerapan segmentasi pasar di kalangan	Jangkauan pembelajar	Jangkauan pembelajar	<40%	Sangat Kurang	35%	60%	<ul style="list-style-type: none"> • Meningkatkan jangkauan pembelajar di segala usia • Jangkauan pembelajar di
				41-60%	Kurang			
				61-80%	Baik			

Tabel 6 Perancangan Balance Scorecard (Lanjutan)

Sasaran Strategi	Ukuran Strategi		Rentan g Penilai an	Visualisa si Warna	Realisa si 2017	Targ et 2018	Inisiatif Strategi	
	<i>Lag Indicator</i>	<i>Lead Indicator</i>						
P e r s p e k t i f P e l a n g g a n		pelajar dan mahasiswa	>80%	Sangat Baik			seluruh Indonesia	
	Retensi Pelanggan	Jumlah pembelajar <i>premium membership</i>	Loyalitas pembelajar	<500	Sangat Kurang	600	900	<ul style="list-style-type: none"> Melakukan survey kepuasan pelanggan Memberikan reward kepada pembelajar <i>premium membership</i>
				501-800	Kurang			
				801-1.000	Baik			
				>1.000	Sangat Baik			
	Jumlah level pembelajar	<i>Brand image</i> yang positif	A1	Sangat Kurang	B1	B2	<ul style="list-style-type: none"> Membuat iklan yang edukatif Mengekspos penghargaan yang dimiliki Bahasa 	
			A2	Kurang				
			B1	Baik				
			B2	Sangat Baik				
	Jumlah pilihan pembelajar an	Volume pembelajar an baru	1	Sangat Kurang	2	5	<ul style="list-style-type: none"> Meningkatkan jumlah konten Memberikan beasiswa untuk pembelajar an bahasa lain 	
			2-3	Kurang				
			4-5	Baik				
>5			Sangat Baik					
Jumlah pembelajar yang mengunjungi website dan mengunduh aplikasi	Volume <i>digital marketing</i>	< 50 ribu	Sangat Kurang	80 ribu	150 ribu	<ul style="list-style-type: none"> Meningkatkan jumlah iklan dengan melihat <i>traffic</i> Menggunakan iklan dengan kalimat persuasif 		
		51 ribu – 100 ribu	Kurang					
		101 – 150 ribu	Baik					
		>150 ribu	Sangat Baik					

Tabel 6 Perancangan *Balance Scorecard* (Lanjutan)

Sasaran Strategi	Ukuran Strategi		Rentang Penilaian	Visualisasi Warna	Realisasi 2017	Target 2018	Inisiatif Strategi			
	Lag Indicator	Lead Indicator								
P e r s p e k t i f P e l a n g g a n	Retensi Pelanggan	Jumlah pembelajar yang menggunakan website dan aplikasi	Kualitas website dan aplikasi	<500	Sangat Kurang	1.000	3.000	<ul style="list-style-type: none"> • Memperbaiki desain dan website agar lebih menarik • Memperbaiki tata letak menu untuk mempermudah pembelajaran 		
				501-1000	Kurang					
				1001-3000	Baik					
				>3000	Sangat Baik					
	Kepuasan Pelanggan	Jumlah rata-rata keluhan website dan aplikasi	Standar kualitas pembelajaran	>100	Sangat Kurang	<25	10		<ul style="list-style-type: none"> • Membuat konten berstandar kurikulum terbaru • Membuat sertifikasi yang standar dengan kebutuhan pasar 	
				51-100	Kurang					
				25-50	Baik					
				<25	Sangat Baik					
	Kecepatan respon customer service	Kecepatan respon customer service	Kualitas respon customer service	>2 jam	Sangat Kurang	1 jam	30 menit			<ul style="list-style-type: none"> • Memberikan pelatihan komunikasi rutin • Meningkatkan kapasitas server
				1-2 jam	Kurang					
				30 menit - 1 jam	Baik					
				<30 menit	Sangat Baik					
Profitabilitas pelanggan	Jumlah pembelajar yang melakukan <i>premium</i>	Jumlah pembelajar yang menguntungkan	<500	Sangat Kurang	600	900	<ul style="list-style-type: none"> • Melakukan analisa pembelajar yang menguntungkan 			
				Kurang						
				Baik						
				Sangat Baik						

Tabel 6 Perancangan *Balanced Scorecard* (Lanjutan)

Sasaran Strategi		Ukuran Strategi		Rentan g Penilai an	Visualis asi Warna	Realis asi 2017	Targ et 201 8	Inisiatif Strategi
		<i>Lag Indicator</i>	<i>Lead Indicator</i>					
P e r s p e k t i f P e l a n g g a n	Profitabil itas pelangga n							dan tidak menguntungkan ● Menghitung <i>customer revenue</i> dan <i>customer cost</i>
		Kerjasama dengan beberapa bank dan minimarket	Kemudahan proses pembayaran	<3	Sangat Kurang	7	10	● Memberikan lebih banyak pilihan pembayaran ● Melakukan lebih banyak kerjasama dengan <i>merchant store</i>
				3-6	Kurang			
				7-10	Baik			
	>10			Sangat Baik				
	Kepedulian layanan	Penyediaan pembelajar berbagai level	Kemudahan memilih pembelajar	<20%	Sangat Kurang	60%	80%	● Membuka lebih banyak beasiswa ● Memberikan kesempatan untuk mencoba level berikutnya
				21-60%	Kurang			
				61-80%	Baik			
>80%				Sangat Baik				
Kegiatan pembelajar dengan media teks, audio, video		Peningkatan standar pembelajar	<30%	Sangat Kurang	50%	75%	● Meningkatkan standar mutu konten ● Membuat metode pembelajaran	
			31-70%	Kurang				
			71-90%	Baik				
			>90%	Sangat Baik				

Tabel 6 Perancangan *Balanced Scorecard* (Lanjutan)

Sasaran Strategi		Ukuran Strategi		Rentan g Penilaian	Visualis asi Warna	Realisa si 2017	Target 2018	Inisiatif Strategi
		<i>Lag Indicator</i>	<i>Lead Indicator</i>					
								forum diskusi

P e r s p e k t i f P r o s e s I n t e r n a l B i s n i s	Inova si	Pembuata n konten pembelaja ran Bahasa Mandarin	Waktu penciptaan pembelaja ran baru	<20%	Sangat Kurang	70%	90	<ul style="list-style-type: none"> ● Membuat timeline dalam proses penciptaan pembelajaran baru ● Membuat <i>deadline</i> di setiap proses pembelajaran
				21-60%	Kurang			
				61-80%	Baik			
				>80%	Sangat Baik			
	Jumlah pengajuan kerjasama baru	Jumlah kerjasama baru	0 kerjasa ma	Sangat Kurang	2 kerjasa ma	4 kerjasa ma	<ul style="list-style-type: none"> ● Membuat <i>business plan</i> untuk diajukan ke pihak eksternal ● Bergabung dengan lebih banyak organisasi <i>startup</i> di Indonesia 	
			1-2 kerjasa ma	Kurang				
			3-4 kerjasa ma	Baik				
			>4 kerjasa ma	Sangat Baik				
	Fungsi website dan aplikasi	Penambah an fungsi website dan aplikasi	<20%	Sangat Kurang	30%	70%	<ul style="list-style-type: none"> ● Mengemban gkan fungsi <i>platform</i> ● Menambah group chat di <i>platform</i> 	
			21-60%	Kurang				
			61-80%	Baik				
			>80%	Sangat Baik				

Tabel 6 Perancangan *Balanced Scorecard* (Lanjutan)

Sasaran Strategi	Ukuran Strategi		Rentan g Penilai an	Visualis asi Warna	Realisa si 2017	Targ et 2018	Inisiatif Strategi	
	<i>Lag Indicator</i>	<i>Lead Indicator</i>						
P e r s p e k t	Proses operasio nal	Jumlah data yang di input ke dalam <i>system</i>	Integrasi <i>system</i>	<50%	Sangat Kurang	73%	>90 %	<ul style="list-style-type: none"> ● Mengembang kan <i>firewall</i> yang lebih kuat ● Melakukan evaluasi rutin pada struktur <i>system</i>
				51- 70%	Kurang			
				71- 90%	Baik			
				>90%	Sangat Baik			

i f P r o s e s I n t e r n a l B i s n i s		Waktu penyelesaian pembuatan konten	Kualitas kinerja aplikasi	>6 bulan	Sangat Kurang	4 bulan	1 bulan	<ul style="list-style-type: none"> ● Melakukan evaluasi terhadap kinerja fungsi ● Memberikan pelatihan kepada tenaga IT dalam peningkatan kualitas sistem
				4-6 bulan	Kurang			
				1-3 bulan	Baik			
				<1 bulan	Sangat Baik			
P e r s p e k t i f P e m b e l a j a r a n d a n P	Kapabilitas karyawan	Standar pendidikan minimum	Standar pendidikan karyawan	SMA	Sangat Kurang	Strata 1	Strata 2	<ul style="list-style-type: none"> ● Menetapkan kebijakan penerimaan karyawan dengan minimum S1 ● Menetapkan kebijakan pemutusan kerja pada karyawan yang melanggar aturan
				Diploma	Kurang			
				Strata 1	Baik			
				Strata 2	Sangat Baik			

e r t u m b u h a n							
--	--	--	--	--	--	--	--

Tabel 6 Perancangan *Balanced Scorecard* (Lanjutan)

Sasaran Strategi	Ukuran Strategi		Rentan g Penilaian	Visualis asi Warna	Realisa si 2017	Target 2018	Inisiatif Strategi	
	<i>Lag Indicat or</i>	<i>Lead Indicato r</i>						
P e r s p e k t i f P e m b e l a j a r a n d a n P e r t	Kapabilit as karyawa n	Jumlah sertifik asi yang dimiliki karyaw an	Mutu karyawa n	0 sertifik asi	Sangat Kurang	3 sertifik asi	<3 sertifik asi	<ul style="list-style-type: none"> • Membuat program pelatihan sesuai kebutuhan karyawan • Menetapkan aturan untuk mengembangkan keahlian
				1 sertifik asi	Kurang			
				2 sertifik asi	Baik			
				>2 sertifik asi	Sangat Baik			
T e k n o l o g i s t r a t e g i	Kepuas an karyaw an terhada p <i>softwar e</i> yang digunak an	Kualitas teknolog i informas i	<40%	Sangat Kurang	70%	90%	<ul style="list-style-type: none"> • Melakukan <i>maintenance</i> internal sistem • Menjalin kerjasama dengan vendor software 	
			41-60%	Kurang				
			61-80%	Baik				
			>80%	Sangat Baik				
	Kualita s audio visual dan desain grafis	Kualitas desain web dan aplikasi	<40%	Sangat Kurang	30%	60%	<ul style="list-style-type: none"> • Memberikan pelatihan pada divisi desain • Menetapkan minimum sertifikasi desain 	
			41-60%	Kurang				
			61-80%	Baik				
			>80%	Sangat Baik				

u m b u h a n	Tingkat kepuasa n karyaw an terhada p sarana dan prasara na	Kualitas sarana dan prasara na penduku ng	<40%	Sangat Kurang	50%	70%	<ul style="list-style-type: none"> • Menambah fasilitas seperti sarana olahraga • Menggunakan interior yang unik untuk meningkatkan kreativitas
			41-60%	Kurang			
			61-80%	Baik			
			>80%	Sangat Baik			

Tabel 6 Perancangan *Balanced Scorecard* (Lanjutan)

Sasaran Strategi	Ukuran Strategi		Rentang Penilaian	Visualisa si Warna	Realisa si 2017	Targe t 2018	Inisiatif Strategi	
	<i>Lag Indicato r</i>	<i>Lead Indicato r</i>						
P e r s p e k t i f P e m b e l a j a r a n d a n P e r t u	Teknolo gi strategis	<i>Employee turnover</i>	Motivasi kerja karyawa n	>10%	Sangat Kurang	4%	2%	<ul style="list-style-type: none"> • Melakukan evaluasi rutin terhadap kinerja karyawan • Memberikan penghargaan pada karyawan yang kinerjanya baik • Memberikan sanksi bagi yang melanggar
			7-10%	Kurang				
			5-7%	Baik				
			<5%	Sangat Baik				
	Teknolo gi strategis	Jumlah program kerja yang terrealisa si	Kualitas <i>skill</i> karyawa n	<40%	Sangat Kurang	70%	90%	<ul style="list-style-type: none"> • Mengadakan kegiatan rutin untuk membangun karakter • Melakukan evaluasi hambatan karyawan
				41-60%	Kurang			
				61-80%	Baik			
				>80%	Sangat Baik			

m b u h a n								
----------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--

Sumber: Kuesioner, Wawancara, dan Observasi Bahaso 2018

SIMPULAN

Simpulan

Dari analisa yang telah dilakukan dapat disimpulkan bahwa pada saat ini kondisi internal Bahaso bisa dikatakan baik, dilihat dari pertumbuhan pendapatan, pengembangan produk, dan semakin banyaknya masyarakat yang mengetahui Bahaso. Saat ini semakin terbukanya peluang pada dunia pendidikan yang mulai berjalan secara digital atau online. Dukungan dari segala pihak baik itu pemerintah maupun masyarakat. Semakin tingginya tingkat kepercayaan masyarakat akan kebutuhan pendidikan yang dapat diterapkan secara online. Namun tidak terlepas dari adanya ancaman yang harus diperhatikan, sistem keamanan digital di Indonesia masih cukup rentan, dengan demikian Bahaso harus mempunyai sistem pertahanan yang dapat menjaga aset-aset digital secara maksimal. Ada beberapa strategi *balanced scorecard* yang harus dilakukan oleh Bahaso yaitu, menambah sumber pendapatan serta percepatan pengembangan produk, melakukan kegiatan *digital marketing* yang lebih tepat pada jam *traffic* social media, melakukan evaluasi secara rutin terhadap kinerja karyawan untuk meningkatkan setiap karyawan di masing-masing divisinya, dan peningkatan sumber daya manusia untuk mampu beradaptasi dengan perkembangan teknologi yang sangat cepat. Keempat strategi tersebut perlu diterapkan oleh Bahaso untuk mencapai tujuan utama Bahaso. Inisiatif strategi yang telah dibuat pada kerangka *balanced scorecard* juga perlu diterapkan agar implementasi strategi dapat dilakukan dengan efektif, efisien dan ekonomis. Dengan penggunaan kerangka *balanced scorecard*, Bahaso akan mampu melakukan identifikasi potensi yang dimilikinya saat ini dalam upaya mengembangkan strategi untuk mampu mengembangkan bisnisnya secara berkelanjutan sebagai upaya pencapaian tujuan perusahaan.

Saran

Saran yang dapat diberikan untuk Bahaso sebagai startup berbasis teknologi digital dalam bidang pendidikan sebagai pemenuhan tantangan industri 4.0 untuk terus melakukan perbaikan berkelanjutan terhadap keempat perspektif *balanced scorecard* yaitu keuangan, pelanggan, proses internal bisnis, serta pertumbuhan dan pembelajaran. Dalam mengimplementasikan kerangka pengukuran kinerja dengan *balanced scorecard* sebaiknya juga dilakukan penyesuaian ukuran kinerja untuk setiap divisi, dengan demikian maka pelaksanaan strategi dapat dilakukan dengan lebih menyesuaikan dengan kondisi perusahaan yang terjadi di divisinya masing-masing dengan harapan akan memberikan hasil yang lebih baik dalam pencapaian tujuan strategis perusahaan serta dapat meningkatkan keunggulan kompetitif.

DAFTAR PUSTAKA

- Arjanti, R. A., & Mosal, R. L. (2012). *Startup Indonesia: Inspirasi & Pelajaran dari Para Pendiri Bisnis Digital*. Jakarta: Kompas.
- Echdar, S. (2017). *Metode Penelitian Manajemen dan Bisnis*. Bogor: Ghalia Indonesia.
- Griffith, E. (2014). Why Startups Fail, According to Their Founders. *Fortune*.
- Hansen, Don R., & Mowen, Maryanne M. (2015). *Cornerstone of Cost Management*. Cengage Learning. 679 – 699.
- Hongren, Charles T., Datar, Srikant M., and Rajan, Madhav V. (2015). *Cost Accounting; A Managerial Emphasis*. Pearson Education. 494 – 525. 756 – 772.
- Jaya, Mardi Arya., Ferdiana, Ridi., dan Fauziati, Silmi., (2017). *Analisis Faktor Keberhasilan SDM Startup Yang Ada Di Yogyakarta*.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2000). *Balanced Scorecard: Menerapkan Strategi Menjadi Aksi*. Jakarta: Erlangga. 20 – 154.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2010). *Execution Premium: Sukses Besar Merencanakan dan Mengeksekusi Strategi*. Jakarta: Ufuk Press. 59 – 165.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2000). *The Strategy Focused Organization*. Harvard Business School Press. 65 - 132
- Nugrahayu, Erika Ributari dan Retnani, Endang Dwi. (2015). *Penerapan Metode Balanced Scorecard Sebagai Tolok Ukur Pengukuran Kinerja Perusahaan*.
- Parmenter, D. (2011). *Mengembangkan, Mengimplementasikan dan Menggunakan Key Performance Indicators*. Jakarta: PPM.
- Patel, N. (2015). 90% Of Startups Fail: Here's What You Need To Know About The 10%. *Forbes*, 1-3.
- Rangkuti, F. (2017). *SWOT Balanced Scorecard: Teknik Menyusun Strategi Korporat yang Efektif plus Cara Mengelola Kinerja dan Risiko*. Jakarta: Gramedia. 1 -235.
- Soemohadiwidjojo, A. T. (2016). *Panduan Praktis Menyusun KPI*. Jakarta: Raih Asa Sukses. 27-48.
- Sujarweni, V. W. (2015). *Metodologi Penelitian Bisnis & Ekonomi*. Yogyakarta: Pustaka Baru Press.
- Yulianti, Hilda. (2017). *Balanced Scorecard Terintegrasi Metode Activity Based Costing Untuk Meningkatkan Keunggulan Kompetitif Pada Ecommerce*.

PENGARUH KUALITAS AUDIT TERHADAP HUBUNGAN ANTARA PENGHINDARAN PAJAK DAN MANAJEMEN LABA

Maria Magdalena^{1*}, Nurul Aisyah Rachmawati²

^{1,2} Akuntansi, Ekonomi Bisnis dan Humaniora, Universitas Trilogi, Jakarta Selatan, Indonesia
magdalenamarmar17@gmail.com^{1*}, nurulaisyah@trilogi.ac.id²

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh kualitas audit terhadap hubungan antara penghindaran pajak dan manajemen laba. Populasi penelitian ini adalah Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2016-2018. Dengan menggunakan metode *purposive sampling* terdapat 56 perusahaan sampel. Dengan menggunakan data panel, hasil penelitian ini menemukan bahwa: 1) Penghindaran pajak berpengaruh positif terhadap manajemen laba. 2) Kualitas audit berpengaruh positif terhadap manajemen laba. 3) Kualitas audit memperkuat hubungan penghindaran pajak dan manajemen laba.

Kata Kunci: Kualitas Audit, Manajemen Laba, Penghindaran Pajak

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of audit quality on the relationship between tax avoidance and earnings management. The population of this research is manufacturing companies listed on the Indonesia stock Exchange for the period 2016-2018. By using a purposive sampling method there are 56 sampel companies. By using panel data, the result of this study found that: 1) Tax avoidance has a positive effect on earnings management. 2) Audit quality has a positive effect on earnings management. 3) Audit quality strengthens the relationship between tax avoidance and corporate management.

Keywords: Audit Quality, Earnings Management, Tax Avoidance

Histori artikel:

Diunggah: 01-11-2020
Direviu: 14-11-2020
Diterima: 21-11-2020
Dipublikasikan: 01-12-2020



* Penulis korespondensi ✉

PENDAHULUAN

Laporan keuangan merupakan sarana untuk menyajikan secara terstruktur posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas. Menurut (PSAK 2017:1) tujuan laporan keuangan untuk memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja, serta arus kas entitas yang bermanfaat bagi pengguna laporan keuangan dalam pembuatan keputusan ekonomi. Peran manajer sangat penting dalam laporan keuangan, karena manajer tersebut yang mengelola dan mengendalikan sumber daya perusahaan. Suatu entitas dikatakan mempunyai posisi keuangan dan kinerja yang baik, apabila entitas tersebut dapat memperoleh tingkat laba yang tinggi. Manajer selalu berupaya untuk mendapatkan serta mempertahankan tingkat laba yang tinggi, agar suatu entitas dinilai baik oleh calon investor sehingga dari hal tersebut akan berdampak kompensasi yang akan diterima oleh manajer. Kondisi atas penjelasan ini memotivasi manajer untuk mengelola laba secara oportunistik dengan melakukan manipulasi data laporan keuangan agar mendapatkan tingkat laba yang diinginkan, maka dengan hal tersebut diduga bahwa suatu entitas melakukan praktik manajemen laba.

Manajemen laba menurut (Lestari, 2013) suatu tindakan yang dilakukan pihak manajer secara sengaja untuk meningkatkan atau menurunkan laba sesuai keinginan manajer sendiri, dengan cara mencari celah standar akuntansi sehingga informasi mengenai laporan keuangan tidak sesuai dengan kondisi sebenarnya. Motivasi manajer melakukan praktik manajemen laba salah satunya untuk menghindari beban pajak yang ditanggung oleh suatu entitas.

Penghindaran pajak menurut (Bambang, 2010) adalah upaya untuk meminimalkan beban pajak yang harus dibayar oleh perusahaan. Perusahaan melakukan penghindaran pajak karena perusahaan tersebut merasa bahwa dengan membayar pajak yang tinggi dapat mengurangi tingkat laba yang diperoleh, dan perusahaan menganggap bahwa dengan membayar pajak merasa bahwa tidak ada manfaat yang didapatkan oleh perusahaan tersebut.

Kualitas audit menurut (Standar Profesi Akuntan Publik SPAP) adalah acuan yang ditetapkan sebagai ukuran mutu yang wajib dipatuhi oleh akuntan publik dalam pemberian jasanya (UU No.5 Tahun 2011). Auditor bertanggung jawab untuk mematuhi standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Kualitas audit diproksikan dalam penelitian yaitu, *KAP The Big Four* dan *KAP Spesialisasi Industri*. *KAP The Big Four* memiliki kualitas audit yang lebih berkualitas dan lebih baik dibandingkan *KAP non the big four*. *KAP the big four* memiliki kemampuan dalam mengaudit laporan keuangan, sehingga hasil audit yang dilakukan oleh auditor tersebut dapat memberikan keputusan yang wajar dan benar sehingga dapat meminimalisir kesalahan sajian dalam laporan keuangan yang telah dibuat oleh suatu entitas. *KAP spesialisasi industri* memiliki kualitas audit yang lebih berkualitas karena auditor tersebut memiliki kemampuan serta pengalaman yang baik di dalam mengatasi permasalahan dalam laporan keuangan klien, sehingga dapat meminimalisir terjadinya kesalahan sajian dalam menyajikan laporan keuangan atau memanipulasi laporan keuangan perusahaan. Penelitian mengenai pengaruh kualitas audit terhadap hubungan antara penghindaran pajak dan manajemen laba telah dilakukan penelitian sebelumnya dan menunjukkan hasil sebagai berikut: penelitian menurut (Larastomo, 2016) dan (Husain, 2017) mengatakan bahwa penghindaran pajak berpengaruh positif terhadap manajemen laba, kualitas audit menurut (Loalana, 2019) mengatakan bahwa kualitas audit berpengaruh negatif terhadap manajemen laba, sedangkan menurut (Christiani dan widi, 2014) kualitas audit berpengaruh positif terhadap manajemen laba, dan menurut (Wilda, 2018) mengatakan bahwa kualitas audit dapat memperlambat hubungan penghindaran pajak terhadap manajemen laba.

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh penghindaran pajak dan kualitas audit. Berdasarkan penjelasan dari latar belakang diatas, maka rumusan masalah yang akan diteliti adalah sebagai berikut: (1) Apakah Penghindaran Pajak berpengaruh terhadap Manajemen Laba? (2) Apakah Kualitas Audit berpengaruh positif/negatif terhadap Manajemen Laba? (3) Apakah Kualitas Audit memperlemah pengaruh positif Penghindaran Pajak terhadap Manajemen Laba?

TINJAUAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori Agensi

Menurut (Mackling, 2010) mendeskripsikan Agency Theory Sebagai agen manajer secara moral bertanggung jawab untuk mengoptimalkan keuntungan para pemilik (Principal) dan, sebagai imbalannya akan memperoleh kompensasi sesuai dengan kontrak. Dengan hal tersebut maka terdapat dua kepentingan yang berbeda didalam perusahaan yang dimana masing-masing berusaha untuk mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendaki manajer sebagai pengelola perusahaan guna mengetahui informasi internal tentang perusahaan dimasa yang akan datang dengan membandingkan pemegang saham. Manajer dalam mengelola perusahaan cenderung memiliki kepentingan untuk hal pribadi dibandingkan untuk meningkatkan perusahaan tersebut. Dengan perilaku oportunistik maka pihak manajer cenderung akan melakukan segala tindakan untuk memperoleh kepentingan pribadi, bukan untuk kepentingan pemegang saham. Dengan adanya perilaku oportunistik maka salah satu cara untuk melakukan tindakan manajemen laba. Agency Theory bisa dikatakan untuk melihat seberapa baik atau buruknya kinerja perusahaan, jika dalam perusahaan kinerja yang dilakukan bersifat buruk maka hal ini dapat dimanfaatkan oleh pihak manajer untuk melakukan manajemen laba yang berguna untuk menutupi kinerja yang dilakukannya. Agency Theory ini menjadi pandangan bahwa manajemen laba dapat di minimalisirkan dengan adanya pengawasan untuk aktivitas operasional.

Penghindaran Pajak

Wajib pajak mempunyai kewajiban untuk membayar beban pajak, dan setiap wajib pajak pasti menginginkan kewajiban membayar beban pajak dalam jumlah yang kecil sehingga, wajib pajak tersebut tidak merasa berat dalam memenuhi kewajibannya. Dengan adanya kewajiban membayar beban pajak tersebut, ada keinginan wajib pajak untuk melakukan penghindaran pajak dengan tidak mematuhi peraturan perpajakan. Menurut (Ningtias, 2015) Penghindaran pajak adalah strategi suatu transaksi yang ditujukan untuk meminimalkan beban pajak dengan menggunakan kelemahan dari ketentuan perpajakan suatu negara sehingga ahli pajak dapat menyatakan bahwa hal tersebut bersifat legal karena tidak melanggar aturan perpajakan.

Kualitas Audit

Kualitas audit menurut Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) merupakan acuan yang ditetapkan sebagai ukuran mutu yang wajib dipatuhi oleh akuntan publik dalam pemberian jasanya (UU No.5 Tahun 2011). Auditor bertanggung jawab untuk mematuhi standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Kualitas audit adalah ukuran yang menunjukkan adanya tingkat kompetensi dan independen dari KAP dalam mengaudit laporan keuangan yang diperiksa, sehingga dapat membuat keputusan yang dapat meyakinkan atas pendapat

yang dikeluarkan oleh auditor dan memberikan jaminan atas reliabilitas dan kualitas dari data laporan keuangan. Semakin tinggi kualitas audit yang berkualitas maka semakin rendah tingkat kecenderungan melakukan manajemen laba.

Manajemen Laba

Menurut Schipper (2011) Manajemen laba adalah campur tangan dalam proses penyusunan laporan keuangan eksternal, dengan tujuan untuk memperoleh keuntungan pribadi. Dari penjelasan ini maka dikatakan bahwa, manajemen laba adalah suatu usaha yang dilakukan oleh manajemen untuk memanipulasi angka-angka akuntansi yang dilaporkan kepada pihak eksternal dengan tujuan untuk keuntungan bagi dirinya sendiri dengan cara mengubah atau mengabaikan standar akuntansi yang telah ditetapkan, sehingga menyajikan informasi yang tidak sebenarnya.

METODE PENELITIAN

Jenis penelitian yang dilakukan merupakan jenis penelitian kuantitatif. Populasi dalam penelitian ini sebanyak 56 perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) untuk periode 2014-2017. Sampel yang dipilih dengan metode purposive sampling, yaitu dengan memilih sampel berdasarkan kriteria tertentu yang sesuai dengan tujuan penelitian. Kriteria pemilihan sampel sebagai berikut: (1) Perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2016-2018. (2) Annual report memiliki kelengkapan data yang berkaitan dengan variabel penelitian selama periode 2016-2018. (3) Perusahaan tidak dalam kondisi rugi. (4) Perusahaan manufaktur yang menyajikan laporan keuangannya dalam Rupiah. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis statistik deskriptif dan analisis regresi data panel. Analisis statistik deskriptif dilakukan dengan menggunakan jumlah perhitungan mean, median, maksimum, minimum, dan standar deviasi. Sedangkan analisis regresi data panel yang dilakukan dengan melakukan uji chow, uji hausman, dan uji lagrange multiplier. Adapun teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dokumentasi serta mempelajari literatur-literatur yang berkaitan dengan judul penelitian ini.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Pada tabel 1, statistik deskriptif ini untuk mengetahui nilai rata-rata (*mean*), nilai median, nilai standar deviasi, nilai minimal dan maksimal dari masing-masing variabel dalam penelitian ini.

Tabel 1. Statistik Deskriptif

Variabel	N	Mean	Median	Std. Dev	Min	Max
<i>DACC</i>	135	0,061	0,035	0,0977841	0,000254	0,769498
<i>DIFETR</i>	135	-0,075	-0,012	0,2601794	-1,20151	0,24849
<i>LEVERAGE</i>	135	0,410	0,385	0,1825954	0,123848	0,892024
<i>SIZE</i>	135	25,554	27,260	3,846832	16,4974	29,8781
Variabel	<i>Dummy = 1</i>			<i>Dummy = 0</i>		

	Obs	%	Obs	%
KAP THE BIG FOUR	61	45,19%	74	54,81%
KAP SPESIALISASI	55	40,74%	80	59,26%

Keterangan Tabel: Tabel ini menunjukkan statistik deskriptif variabel yang digunakan untuk menguji persamaan (1), berupa nilai rata-rata, median, dan variasi data. Variabel dependen dalam persamaan ini adalah DACC, yaitu manajemen laba perusahaan *i* pada tahun *t*. Variabel independen dalam persamaan ini adalah DIFETR, dan variabel moderasi dalam persamaan ini yaitu 1) Kualitas Audit yang diukur terhadap *KAP The Big Four*, 2) Kualitas Audit yang diukur terhadap *KAP Spesialisasi Industri*. Variabel independen lainnya digunakan sebagai variabel kontrol, antara lain: 1) *Leverage* adalah tingkat hutang (*leverage*) perusahaan *i* pada tahun *t*, diukur dengan menggunakan rasio total hutang terhadap total aset akhir tahun; 2) *SIZE* adalah ukuran perusahaan *i* pada tahun *t*, diukur dengan menggunakan logaritma natural total aset akhir tahun.

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan tabel di atas dari 135 perusahaan menjadi sampel dalam penelitian ini. Variabel manajemen laba (DACC) menunjukkan nilai maksimum dan minimum masing-masing sebesar 0,769 dan 0,0002. Nilai rata-rata (*mean*) sebesar 0,061. Sedangkan untuk nilai median yaitu sebesar 0,035, artinya nilai median ini mendekati nilai rata-rata maka hal ini dapat dikatakan bahwa perusahaan cenderung melakukan praktik manajemen laba. Variabel penghindaran pajak (DIFETR) menunjukkan nilai maksimum dan minimum masing-masing sebesar 0,248 dan -1,201. Nilai rata-rata (*mean*) sebesar -0,075. Sedangkan untuk nilai median yaitu sebesar -0,012, artinya nilai median ini mendekati nilai rata-rata (*mean*) maka hal ini dapat dikatakan bahwa perusahaan yang digunakan dalam sampel penelitian cenderung melakukan penghindaran pajak karena nilai dari rata-rata *Differential ETR* lebih rendah dari tarif pajak efektif perusahaan sebesar 25%. Variabel *Leverage* menunjukkan nilai maksimum yaitu 0,892 yang artinya 89,2% dari total aset dibiayai oleh hutang sedangkan nilai minimum menunjukkan 0,123 yang dimana nilai ini diatas 1% artinya 0,124 dari total aset dibiayai oleh hutang. Nilai rata-rata (*mean*) variabel *Leverage* yaitu sebesar 0,410. Nilai median yaitu sebesar 0,385, yang artinya nilai median mendekati nilai rata-rata (*mean*) maka hal ini menunjukkan bahwa perusahaan manufaktur memiliki tingkat utang tertinggi karena nilai rata-rata (*mean*) perusahaan manufaktur sebesar 41% dibiayai oleh hutang dari total aset. Variabel *Size* menunjukkan nilai maksimum yaitu sebesar 29,878 artinya perusahaan tersebut memiliki ukuran perusahaan yang paling besar diantara perusahaan lain, sedangkan nilai minimum yaitu sebesar 16,497 artinya bahwa perusahaan ini memiliki ukuran yang terkecil dibandingkan perusahaan lain. Nilai rata-rata (*mean*) sebesar 25,554, sedangkan untuk nilai median yaitu sebesar 27,260 yang dimana nilai median lebih tinggi dari nilai rata-rata (*mean*) dari variabel *Size*, artinya bahwa perusahaan manufaktur memiliki ukuran perusahaan besar karena nilai rata-rata (*mean*) variabel *size* lebih besar dari standar deviasi yaitu 3,846 dari hal ini menunjukkan bahwa besar ukuran perusahaan sama. Variabel *KAP The Big Four* dan *KAP Spesialisasi Industri* adalah variabel dummy. Perusahaan yang memiliki KAP yang lebih berkualitas diberi skor 1, dan perusahaan yang tidak memiliki KAP yang lebih berkualitas diberi skor 0. Berdasarkan Tabel 1 menunjukkan bahwa dari 135 perusahaan sampel, rata-rata kualitas audit the big four yang sudah memiliki kualitas audit yang lebih berkualitas sebesar 61 perusahaan. Untuk perusahaan yang kualitas audit the big four yang tidak memiliki kualitas audit yang berkualitas sebesar 74 perusahaan. Untuk presentasi perusahaan sampel yang sudah memiliki kualitas the big four yang memiliki audit yang lebih berkualitas sebesar 45,19%. Sedangkan sisanya sebesar 54,81% yang belum memiliki kualitas audit yang lebih berkualitas. berdasarkan tabel 1 menunjukkan bahwa dari 135 perusahaan sampel, rata-rata

kualitas audit spesialisasi industri yang sudah memiliki kualitas audit yang lebih berkualitas sebesar 55 perusahaan. Untuk perusahaan yang kualitas audit spesialisasi industri yang tidak memiliki kualitas audit yang berkualitas sebesar 80 perusahaan. Untuk presentasi perusahaan sampel yang sudah memiliki kualitas spesialisasi industri yang memiliki audit yang lebih berkualitas sebesar 40,74%. Sedangkan sisanya sebesar 59,26% yang belum memiliki kualitas audit yang lebih berkualitas.

Analisis Korelasi

Pada tabel 2, untuk mengetahui hubungan korelasi antara variabel independen dengan variabel dependen. Berdasarkan hasil uji korelasi, tidak terdapat masalah multikolinearitas karena nilai koefisien korelasi antar variabel tidak melebihi 0,8.

Tabel 2. Hasil Pengujian Pearson Correlation

	DACC	DIFETR _{it}	KAP THE BIG FOUR _{it}	KAP SPESIALISASI INDUSTRI _{it}	LERAGE _{it}	SIZE _{it}
DACC	1,000					
DIFETR _{it}	0,1436	1,000				
KAP THE BIG FOUR _{it}	0,1443	0,0455**	1,000			
KAP SPESIALISASI INDUSTRI _{it}	0,1892	0,0238**	0,9132	1,000		
LEVERAGE _{it}	0,0895*	-0,0302**	-0,1200	-0,1114	1,000	
SIZE _{it}	0,1317	-0,0442**	-0,4295	-0,3221	-0,1578	1,000

Keterangan Tabel: *, **, *** mengindikasikan signifikan pada level 10%, 5%, dan 1%.

Tabel ini digunakan untuk menyajikan matriks korelasi antar variabel. Variabel dependen dalam persamaan ini adalah Manajemen Laba DACC, manajemen laba perusahaan *i* pada tahun *t*. Variabel independen dalam persamaan ini adalah DIFETR yaitu Penghindaran pajak perusahaan *i* pada tahun *t* dan variabel moderasi dalam persamaan ini yaitu 1) Kualitas Audit yang diukur terhadap KAP The Big Four, 2) Kualitas Audit yang diukur terhadap KAP Spesialisasi Industri. KAP The Big Four yaitu variabel dummy 1 untuk perusahaan *i* yang menggunakan KAP The Big Four tahun *t*. KAP The Big Four yaitu variabel dummy 1 untuk perusahaan *i* yang menggunakan KAP The Big Four tahun *t*, 0 untuk perusahaan *i* yang tidak menggunakan KAP The Big Four tahun *t*. KAP Spesialisasi Industri yaitu variabel dummy 1 untuk perusahaan *i* yang menggunakan KAP Spesialisasi Industri tahun *t*. KAP Spesialisasi Industri yaitu variabel dummy 1 untuk perusahaan *i* yang menggunakan KAP Spesialisasi Industri tahun *t*, 0 untuk perusahaan *i* yang tidak menggunakan KAP Spesialisasi Industri tahun *t*. Variabel independen lainnya digunakan sebagai variabel kontrol, antara lain: 1) Leverage adalah tingkat utang (*leverage*) perusahaan *i* pada tahun *t*, diukur dengan menggunakan rasio total utang terhadap total aset akhir tahun; 2) SIZE adalah ukuran perusahaan *i* pada tahun *t*, diukur dengan menggunakan logaritma natural total aset akhir tahun.

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan tabel diatas menunjukkan hasil pengujian korelasi. Dari tabel tersebut ditemukan bahwa variabel penghindaran pajak (DIFETR) terdapat korelasi positif atau hubungan positif antara penghindaran pajak (DIFETR) terhadap manajemen laba (DACC). Semakin besar nilai DIFETR maka perusahaan cenderung melakukan manajemen laba.

Variabel kualitas audit menggunakan dua pengukuran yaitu menggunakan *KAP The Big Four* dan *KAP Spesialisasi Industri*. Kualitas audit terdapat korelasi positif atau hubungan positif antara variabel kualitas audit terhadap manajemen laba (DACC). Semakin besar tujuan dari auditor untuk meningkatkan kredibilitas dengan mengabaikan kemampuan serta pengalaman dari auditor itu sendiri, maka semakin besar praktik manajemen laba di suatu perusahaan. *KAP* yang lebih berkualitas yang dimiliki oleh auditor tidak menjamin pihak manajer untuk tidak melakukan praktik manajemen laba. Variabel *Leverage* terdapat korelasi positif atau hubungan positif antara *leverage* terhadap manajemen laba (DACC). Semakin besar nilai *leverage* di suatu perusahaan maka semakin besar juga perusahaan akan melakukan praktik manajemen laba. Variabel *size* bahwa terdapat korelasi positif atau hubungan positif antara *size* terhadap manajemen laba (DACC). Artinya semakin besar nilai ukuran perusahaan maka tingkat praktik manajemen laba dapat diminimalisasikan.

Uji Asumsi Klasik

Uji Multikolinearitas. Nilai *tolerance* semua variabel bebas dari lebih besar dari 0,10, maka nilai VIF semuanya kurang dari 10. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak mengindikasikan adanya multikolinearitas.

Uji Heteroskedastisitas. Hasil uji *Breush-Pagan/Cook-Weisberg test* pada model manajemen laba dengan variabel penghindaran pajak dan model manajemen laba dengan variabel dummy mengalami masalah heteroskedastisitas. Yang dimana nilai $Prob > Chi^2$ lebih kecil dari 0,05. Setelah mengetahui terjadinya heteroskedastisitas maka melakukan *treatment* untuk menghilangkan masalah heteroskedastisitas dengan cara *robust*.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil Regresi Model Manajemen Laba setelah dilakukan Treatment Robust (KAP The Big Four)

Tabel 3

Variabel	Prediksi Tanda	Coefficien t	T	P>[t]
DIFETR _{it}	+ (H1)	0,0569	2,71	0,004**
KAPTHEBIGFOUR _{it}	+/- (H2a)	0,0550	2,08	0,040**
LEVERAGE _{it}		0,0926	2,05	0,021**
SIZE _{it}		0,0072	2,42	0,0085**
_cons		-0,1832	-1,97	0,051
*signifikan pada alpha 10%				
**signifikan pada alpha 5%				
***signifikan pada alpha 1%				
R-Square			0,1160	
Adjusted R-square			0,0888	
Prob (F-Statistic)			0,0719*	

Keterangan Tabel: *,**,*** mengindikasikan signifikan pada level 10%, 5%, dan 1%.
Tabel ini menunjukkan hasil estimasi model manajemen laba dengan menggunakan *Pooled Least Square*. Variabel dependen dalam persamaan ini adalah DACC, yaitu manajemen laba perusahaan *i* pada tahun *t*. Variabel independen dalam persamaan ini adalah DIFETR yaitu Penghindaran pajak perusahaan *i* pada tahun *t* dan Kualitas Audit dalam penelitian ini menggunakan dua pengukuran yaitu KAP The Big Four dan KAP Spesialisasi industri. KAP The Big Four perusahaan *i* pada tahun *t* dan KAP Spesialisasi Industri perusahaan *i* pada tahun *t*. Variabel independen lainnya digunakan sebagai variabel kontrol, antara lain: 1) LEV adalah tingkat utang (*leverage*) perusahaan *i* pada tahun *t*, diukur dengan menggunakan rasio total utang terhadap total aset akhir tahun; 2) SIZE adalah ukuran perusahaan *i* pada tahun *t*, diukur dengan menggunakan logaritma natural total aset akhir tahun

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan tabel diatas bahwa nilai adjusted R² sebesar 0,1160. Hal ini menunjukkan bahwa variabel penghindaran pajak (DIFETR), Kualitas Audit *KAP The Big Four*, *leverage*, dan *size* dapat mempengaruhi manajemen laba (DACC) sebesar 11,60%. Uji F pada penelitian ini menunjukkan variabel penghindaran pajak (DIFETR), Kualitas audit *KAP The Big Four*, *leverage*, dan *size* dapat mempengaruhi manajemen laba (DACC) secara simultan berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba dengan nilai Prob>F sebesar 0,0719 yang dimana nilai ini lebih kecil dari 0,1.

Hipotesis H1 menemukan bahwa penghindaran pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap manajemen laba, signifikansi 0,004 yang dimana nilai ini lebih kecil dari 0,05 dan nilai koefisien sebesar 0,0569. Sehingga hipotesis yang telah dirumuskan pada H1 diterima. Pada dasarnya setiap perusahaan ingin mendapatkan tingkat laba yang tinggi tanpa harus merasa terbebani membayar beban pajak dalam jumlah yang tinggi, karena dengan membayar beban pajak yang tinggi akan mengurangi tingkat laba yang diperoleh perusahaan. Hal ini diduga pihak manajer melakukan penghindaran pajak agar dapat meminimalkan beban pajak yang ditanggung oleh perusahaan dengan cara meningkatkan beban pajak perusahaan dalam laporan keuangan perusahaan, maka dengan hal tersebut dikatakan bahwa terjadinya praktik manajemen laba. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian (Larastomo, Perdana, Triatmoko, Sudaryono, 2016)

Berdasarkan hipotesis H2a menemukan bahwa kualitas audit *KAP The Big Four* berpengaruh dan signifikan terhadap manajemen laba, signifikansi 0,040 yang dimana nilai ini lebih kecil dari 0,05 dan nilai koefisien sebesar 0,0550. Sehingga H2a diterima. Yang dimana auditor mempunyai tujuan untuk meningkatkan mutu serta kemampuan dari auditor itu sendiri, namun dengan meningkatkan hal tersebut auditor mengabaikan masalah yang terjadi dalam penyajian laporan keuangan. Sehingga dengan mengabaikan kemampuan auditor tersebut diduga bahwa akan meningkatkan praktik manajemen laba di suatu perusahaan. Menurut penelitian (Christiani, widi,2014) mengatakan bahwa Kualitas audit *KAP The Big Four* berpengaruh positif dan signifikan terhadap manajemen laba, karena auditor dari *KAP The Big Four* mempunyai tujuan meningkatkan kredibilitas dalam menyajikan laporan keuangan dengan mengabaikan kemampuan yang dimiliki oleh auditor itu sendiri. Sedangkan menurut penelitian (Kono dan Yuyetta,2013) mengatakan bahwa kualitas audit *KAP The Big Four* terdapat pengaruh negatif dan signifikan terhadap manajemen laba. Audit *KAP The Big Four* mempunyai sumber daya manusia yang banyak serta pengetahuan dan kemampuan auditor dalam mengatasi permasalahan, sehingga dalam menyajikan serta mendeteksi kesalahan sajian laporan keuangan lebih relevan dan secara transparansi.

Hasil Regresi Model Manajemen Laba setelah dilakukan Treatment Robust (KAP Spesialisasi Industri)

Tabel 4

Variabel	Prediksi Tanda	Coefficien t	T	P>[t]
DIFETR _{it}	+ (H1)	0,0585	2,71	0,004**
KAPSPESIALISASI _{it}	+/- (H2b)	0,0569	2,30	0,023**
LEVERAGE _{it}		0,0892	2,06	0,021**
SIZE _{it}		0,0065	2,52	0,0065**
_cons		-0,1611	-2,04	0,043
R-Square				0,1259
Adjusted R-square				0,0990
Prob (F-Statistic)				0,0779*

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan hipotesis H2b menemukan bahwa kualitas audit *KAP Spesialisasi Industri* berpengaruh dan signifikan terhadap manajemen laba, signifikansi 0,023 yang dimana nilai ini lebih kecil dari 0,05 dan nilai koefisien sebesar 0,0569. Sehingga H2b diterima. Perusahaan yang diaudit oleh KAP dengan Spesialisasi industri memiliki diskresioner yang rendah namun memiliki manajemen laba yang tinggi dalam arus kas operasi abnormal, yang dimana hasil ini diduga dapat meningkatkan motivasi untuk melakukan tindakan manajemen laba dengan cara menurunkan atau menaikkan beban pajak perusahaan dengan tujuan untuk melakukan penghindaran pajak. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Gerayli (2011) dan Pujilestari, Herusetya(2013) yang menemukan bahwa *KAP Spesialisasi Industri* terdapat pengaruh positif dan signifikan terhadap manajemen laba, semakin besar tujuan *KAP Spesialisasi Industri* untuk meningkatkan kinerja laporan keuangan perusahaan dengan mengabaikan nilai komprehensif dan pemahaman serta pengalaman auditor dalam melayani klien maka cenderung dapat meningkatkan tingkat praktik manajemen laba. Sedangkan menurut hasil penelitian (Sari, Wahidahwati 2010) mengatakan bahwa kualitas audit *KAP Spesialisasi Industri* memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap manajemen laba. Artinya bahwa *KAP Spesialisasi Industri* dapat meminimalisasikan tingkat manajemen laba yang dilakukan perusahaan, dengan cara memberi pemantauan dan pengawasan yang lebih ketat dalam menyajikan laporan keuangan dengan kemampuan dan pengetahuan yang dimiliki oleh auditor tersebut. Dengan hal itu dapat membuat pihak manajer kesulitan dalam melakukan manipulasi laporan keuangan suatu perusahaan.

Hasil Pengujian variabel kontrol pada model tanpa moderasi *KAP The Big Four* dan *KAP Spesialisasi Industri*

Hasil pengujian penelitian mengindikasikan bahwa variabel *leverage* berpengaruh positif dan signifikan terhadap manajemen laba. Perusahaan yang memiliki tingkat *leverage* yang tinggi diakibatkan karena adanya kaitan hutang yang lebih tinggi dibandingkan dengan tingkat aktiva yang dimiliki perusahaan tersebut. Perusahaan yang dinilai baik yaitu dimana perusahaan yang tidak memiliki tingkat *leverage* yang tinggi, sehingga dengan hal tersebut perusahaan tidak akan melakukan praktik manajemen laba.

Hasil pengujian penelitian menunjukkan bahwa variabel *size* berpengaruh positif dan signifikan terhadap manajemen laba. Perusahaan dikatakan besar yaitu perusahaan yang

memiliki total aset yang besar sehingga, perusahaan tersebut cenderung dilihat publik dan calon investor dalam laporan keuangannya. Perusahaan yang dikatakan besar akan lebih berhati-hati dalam melaporkan laporan keuangan, sehingga dapat menyajikan laporan keuangan secara transparansi dengan hal ini dapat menghambat manajer melakukan manipulasi data laporan keuangan, karena manajer merasa kesulitan sehingga dapat meminimalisasikan tingkat manajemen laba.

Kualitas Audit KAP The Big Four memoderasi pengaruh penghindaran pajak terhadap manajemen laba

Tabel 5

Variabel	Prediksi Tanda	Coefficient	T	P>[t]
DIFETR _{it}		0,0309	1,52	0,066*
KAPTHEBIGFOUR _{it}		0,0600	1,95	0,0265**
DIFETR _{it} *THEBIGFOUR _{it}	- (H3a)	0,0518	1,05	0,149
LEV _{it}		0,1001	2,02	0,023**
SIZE _{it}		0,0075	2,36	0,01*
_cons		-0,1956	0,10	0,058
R-squared			0,1205	
Adjusted R-squared			0,0864	
Prob (F-Statistic)			0,0589*	

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis nilai adjusted R² sebesar 0,1205. Hal ini menunjukkan bahwa variabel penghindaran pajak (DIFETR), Kualitas Audit KAP The Big Four, leverage, dan size dapat mempengaruhi manajemen laba (DACC) sebesar 12,05%. Uji F pada penelitian ini menunjukkan variabel penghindaran pajak (DIFETR), Kualitas audit KAP The Big Four, leverage, dan size dapat mempengaruhi manajemen laba (DACC) secara simultan berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba dengan nilai Prob>F sebesar 0,0589 yang dimana nilai ini lebih kecil dari 0,1. Berdasarkan tabel hasil pengujian menunjukkan tidak signifikansi 0,149 yang dimana nilai ini lebih besar dari 0,1 dan nilai koefisien sebesar 0,0518. Berdasarkan tabel hasil pengujian menunjukkan tidak signifikansi 0,131 yang dimana nilai ini lebih besar dari 0,1 dan nilai koefisien sebesar 0,0540. Hipotesis H3a menemukan bahwa kualitas audit KAP The Big Four tidak dapat memperlemah hubungan positif antara penghindaran pajak dengan manajemen laba, karena KAP The Big Four tidak dapat memonitoring penghindaran pajak dan praktik manajemen laba yang baik di suatu perusahaan. Artinya kualitas audit yang lebih berkualitas tidak menjamin dapat meminimalisirkan praktik manajemen laba. Sehingga hipotesis yang telah dirumuskan H3a ditolak.

Kualitas Audit KAP Spesialisasi Industri memoderasi pengaruh penghindaran pajak terhadap manajemen laba

Tabel 6

Variabel	Prediksi Tanda	Coefficient	T	P>[t]
DIFETR _{it}		0,0316	1,62	0,0545*
KAPSPESIALISASI _{it}		0,0617	2,17	0,016**
DIFETR _{it} *SPESIALISASI _{it}	- (H3b)	0,0540	1,13	0,131
LEV _{it}		0,0967	2,04	0,0215**
SIZE _{it}		0,0067	2,47	0,0075**
_cons		-0,1718	-1,99	0,049
R-squared			0,1309	
Adjusted R-squared			0,0972	
Prob (F-Statistic)			0,0521*	

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis nilai adjusted R² sebesar 0,1309. Hal ini menunjukkan bahwa variabel penghindaran pajak (DIFETR), Kualitas Audit *KAP The Big Four*, *leverage*, dan *size* dapat mempengaruhi manajemen laba (DACC) sebesar 13,09%. Uji F pada penelitian ini menunjukkan variabel penghindaran pajak (DIFETR), Kualitas audit *KAP Spesialisasi Industri*, *leverage*, dan *size* dapat mempengaruhi manajemen laba (DACC) secara simultan berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba dengan nilai Prob > F sebesar 0,0521 yang dimana nilai ini lebih kecil dari 0,1.

Hipotesis H3b menunjukkan bahwa kualitas *KAP Spesialisasi Industri* tidak dapat memperlemah hubungan positif antara penghindaran pajak dengan manajemen laba, karena Praktik manajemen laba dan penghindaran pajak tidak dapat dimonitoring dengan baik oleh *KAP Spesialisasi Industri*. Artinya semakin tinggi kualitas audit tidak menjamin dapat meminimalisirkan praktik manajemen di suatu perusahaan. Sehingga hipotesis yang telah dirumuskan H3b ditolak.

Hasil Pengujian Variabel Kontrol pada Model Moderasi *KAP The Big Four* dan *KAP Spesialisasi Industri*

Hasil pengujian penelitian ini mengindikasikan bahwa variabel *leverage* berpengaruh positif dan signifikan terhadap manajemen laba. Perusahaan yang memiliki tingkat *leverage* yang tinggi diakibatkan karena adanya kaitan hutang yang lebih tinggi dibandingkan dengan tingkat aktiva yang dimiliki perusahaan tersebut. Perusahaan yang dinilai baik yaitu dimana perusahaan yang tidak memiliki tingkat *leverage* yang tinggi, sehingga dengan hal tersebut perusahaan tidak akan melakukan penghindaran pajak dan manajemen laba.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa variabel *size* berpengaruh positif dan signifikan. Perusahaan dikatakan besar yaitu perusahaan yang memiliki total aset yang besar sehingga perusahaan tersebut cenderung dilihat publik dan calon investor dalam laporan keuangannya. Perusahaan yang dikatakan besar akan lebih berhati-hati dalam melaporkan laporan keuangan sehingga dapat menyajikan laporan keuangan secara transparansi dengan hal ini dapat menghambat manajer melakukan manipulasi data laporan keuangan, karena manajer merasa kesulitan sehingga dapat meminimalisasikan tingkat manajemen laba.

SIMPULAN

Berdasarkan pengujian yang telah dilakukan dalam penelitian ini dapat disimpulkan bahwa penghindaran pajak terdapat pengaruh positif terhadap manajemen laba, sehingga hipotesis diterima. Artinya semakin rendah beban pajak perusahaan, maka semakin tinggi tingkat penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan tersebut. Kualitas audit terdapat pengaruh terhadap manajemen laba, sehingga hipotesis diterima. Artinya semakin tinggi audit kualitas tidak menjamin dapat meminimalisirkan praktik manajemen laba. Kualitas audit tidak dapat memperlemah hubungan positif antara penghindaran pajak dan manajemen laba, sehingga hipotesis ditolak. Artinya peran monitoring yang dimiliki oleh kualitas audit yang lebih berkualitas tidak dapat mempengaruhi perusahaan yang mengalami penghindaran pajak dengan manajemen laba. Dengan demikian kualitas audit tidak dapat meminimalisirkan praktik penghindaran pajak dengan manajemen laba yang terjadi di perusahaan. Hasil penelitian ini memberikan implikasi bagi perusahaan, dengan pembahasan penghindaran pajak serta manajemen laba pihak perusahaan diharapkan dapat memberikan pengetahuan serta pengawasan lebih baik yang akan diterapkan dalam suatu perusahaan. Bagi investor, penelitian ini diharapkan investor dapat berhati-hati dalam berinvestasi pada perusahaan yang mengalami tindakan penghindaran pajak. Karena perusahaan yang mengalami tindakan penghindaran pajak cenderung lebih tinggi tingkat dalam melakukan praktik manajemen laba sehingga dapat membahayakan bagi investor. Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yaitu, 1) Penelitian hanya menggunakan perusahaan sampel pada sektor manufaktur. 2) Penelitian ini hanya memiliki periode pengamatan pada tahun 2016-2018. 3) Penelitian ini hanya menggunakan kualitas audit, sebaiknya menambahkan variabel lain seperti komite audit dan lainnya.

DAFTAR PUSTAKA

- A, A., & M, H. (2017). Pengaruh Kualitas Audit, leverage, dan Growth terhadap Praktik Manajemen Laba. *Jurnal Akuntansi Vol.5*, 99-110.
- A.G, P., Noviyari, & Naniek. (2016). Pengaruh Penghindaran Pajak Jangka Panjang Pada nilai perusahaan dengan transparansi informasi sebagai variabel moderasi. *E-jurnal Akuntansi Vol.13*, 2336-2332.
- A.Y, P. (2017). *Pengaruh Ukuran Perusahaan, Profitabilitas, Leverage dan Kepemilikan Institusional*. Surakarta.
- Anwar, C. P. (2016). *Manajemen Perpajakan Strategi Perencanaan Pajak dan Bisnis*. Jakarta: Gramedia.
- Aprianto, M., & Dwimulyani. (2017). Pengaruh kualitas audit, profitabilitas, dan leverage terhadap tax avoidance. *Prosiding seminar nasional pakar ke 2*.
- Ariawan, I., & P.E, S. (2017). Pengaruh komite audit, kualitas audit, ukuran perusahaan, leverage, dan profitabilitas terhadap tindakan penghindaran pajak. *Journal of accounting*.
- Bambang. (2010). Pengertian penghindaran pajak.
- Brown. (2012). Teori Agency manajemen laba. *jurnal Ekonomi dan Bisnis Udayana*.
- D.A, A. (2018). Pengaruh Profitabilitas, Capital Intensity Ratio, Leverage, Pertumbuhan Penjualan, Ukuran Perusahaan, Koneksi Politik dan Good Corporate Governance terhadap Tax Avoidance. *Dalam Skripsi, Yogyakarta: Universitas Islam Indonesia*.
- Desti, K. W. (2016). Pengaruh Penghindaran Pajak yang dimoderasi Corporate Governance Terhadap manajemen laba. *Jurnal Ekonomi Vol.23*.

- Ferry, A., & Purwaningsih. (2014). Pengaruh Perencanaan Pajak Terhadap Manajemen Laba. *Jurnal Ekonomi Vol.26*.
- Husain, M. (2017). Pengaruh tax avoidance dan kualitas audit terhadap manajemen laba. *jurnal akuntansi Vol.2*.
- I, C., & W.Y, N. (2914). Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Manajemen Laba. *Jurnal Akuntansi dan keuangan Vol.16*, 56-42.
- I.H, D. (2014). Pengaruh penerapan corporate governance,leverage,return on assets dan ukuran perusahaan pada penghindaran pajak. *E-Jurnal akuntansi Universitas Udayana*.
- Jansen, & Meckling. (2010). *Agency Theory Manajemen Laba*. Jakarta: Grasindo.
- K.R, S., & J, W. J. (2013). *Analisis Laporan keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Lestari. (2013).
- Loalana. (2019). pengaruh penghindaran pajak Corporate Governance terhadap manajemen laba. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Vol.7*.
- M.A, D., & D, D. (2011). Corporate Tax Avoidance and Firm value. *The Review Of economics and statistics*.
- Mackling, J. (2010). Agency Theory.
- Mustaqomah, E. (2011). Pengaruh Corporate Governance terhadap manajemen laba. *Jurnal bisnis dan manajemen Vol.6*, 63-74.
- Ningtias. (2015). analisis pengaruh penghindaran pajak, corporate governance sebagai variabel moderasi terhadap manajemen laba. *Jurnal ekonomi dan bisnis udayana*.
- P.A, A., & Sukartha. (2017). Pengaruh Pengungkapan Corporate Social Responsibility, Profitabilitas, Inventory Intensity, Capital Intensity dan Leverage terhadap Manajemen Laba. *E-Journal akuntansi Universitas Udayana Vol 18*, 2115-2144.
- PSAK. (2017:1).
- R, S. W. (2015). *Financial Accounting Theory 7th Edition*. Canada: Prentice Hall.
- Sulisyanto, S. H. (2012). *Manajemen Laba (Teori dan Model Empiris)*. Jakarta, Indonesia: Grasindo.
- Suyudi, M. (2010). Sintesis Teori Akuntansi untuk Manajemen Laba. *Polibis Jurnal Ekonomi dan Bisnis Vol 7*, 51-59.
- W.R, S. (2006). *Financial Accounting Theory 4th Edition*. Canada: Pearson Education.

ANALISIS PERHITUNGAN HARGA POKOK PRODUKSI BERDASARKAN METODE FULL COSTING

Nur Nafisah¹, Rizka Ramayanti^{2*}.

^{1,2} Akuntansi, Ekonomis Bisnis dan Humaniora, Universitas Trilogi, Jakarta Selatan, Indonesia
nurnafisah06@gmail.com¹, rizka.ramayanti@universitas-trilogi.ac.id^{2*}.

ABSTRAK

Pendapatan hotel sebagian besar berasal dari penjualan kamar. Oleh karena itu, industri perhotelan dituntut agar dapat menentukan harga kamar dengan tepat. Hal ini mengenai biaya kamar yang akan digunakan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan. Untuk menghitung biaya kamar maka perhitungan harga pokok produksi juga harus tepat. Perhitungan harga pokok produksi berdasarkan metode Full Costing lebih tepat dan akurat. Dikarenakan metode full costing memasukkan seluruh komponen biaya yang digunakan dengan detail untuk proses produksi. Tujuan dari penelitian ini yaitu untuk menganalisis perbandingan perhitungan harga pokok produksi dengan metode Full Costing dan perhitungan harga pokok produksi hotel fiducia. Hasil penelitian memperlihatkan bahwa perhitungan harga pokok produksi berdasarkan metode full costing sebesar Rp 345.350,- untuk kamar Superior room type, Rp. 244.778 untuk Biaya Kamar – Bisnis room type dan Rp. 113.398 Standard room type.

Kata Kunci: Biaya, Harga Pokok Produksi, Hotel, Metode Full Costing

ABSTRACT

Hotel revenue mostly comes from room sales. Therefore, the hospitality industry must be able to correctly determine the room's price. This is about the cost of the room that will be used as a basis for decision-making. To calculate the cost of rooms, the cost of goods produced must also be correct. The calculation of the cost of goods produced based on the Full Costing method is more precise and accurate. Because the full costing method includes all cost components used in detail for the production process. The purpose of this study is to analyze the comparison of the calculation of cost of goods produced with the Full Costing method and the calculation of the cost of goods produced by fiduciary hotels. The results showed that the calculation of cost of goods produced based on the full costing method was Rp. 345,350 - for Superior room type rooms, Rp. 244,778 for Room Costs – Business room types and Rp. 113,398 Standard room types.

Keywords: Cost of Goods Produced, Cost, Full Costing Method, Hotel

Histori artikel:

Diunggah: 19-10-2020

Direviu: 27-10-2020

Diterima: 03-11-2020

Dipublikasikan: 01-12-2020



* Penulis korespondensi ✉

PENDAHULUAN

Pada zaman sekarang banyak masyarakat yang melakukan bepergian ke luar kota untuk melakukan perjalanan bisnis maupun untuk berlibur ke tempat wisata. kebanyakan dari mereka melakukan bepergian tersebut lebih dari satu hari. Dengan demikian semakin maraknya bisnis di bidang perhotelan sebagai akibat mobilitasnya manusia. DKI Jakarta salah satu mobilitas tertinggi di Indonesia karena merupakan ibu kota dan dikenal sebagai pusat kota. Hal tersebut mengakibatkan Jakarta sering dikunjungi oleh pendatang, baik dalam maupun luar negeri. Dalam rangka memenuhi kebutuhan mereka, para pebisnis melihat peluang dari fenomena ini dan mulai mendirikan penginapan seperti hotel, apartemen, dan sebagainya.

Hal tersebut tentunya dapat memberikan kesempatan kerja bagi masyarakat sehingga mengurangi jumlah angka pengangguran, khususnya di Indonesia. Melihat arus wisatawan baik domestic atau mancanegara yang mengunjungi daerah tujuan wisata cenderung terus meningkat setiap tahunnya, maka secara kuantitas dan kualitas perlu kiranya usaha perhotelan terus ditingkatkan.

Mengingat banyaknya hotel yang berada di Wilayah Jakarta, menandakan bahwa persaingan pada bisnis ini semakin ketat, sehingga para pelaku bisnis harus menemukan strategi yang baik dan handal agar unggul dalam persaingan, seperti kualitas penawaran dan pelayanan jasa dan juga penetapan harganya. Oleh karena itu, perlu adanya penerapan model penentuan harga pokok yang mampu menghasilkan informasi biaya yang akurat dan laba yang akan diperoleh. Pada perusahaan terdapat beberapa metode yang dapat digunakan untuk menghitung harga pokok.

Salah satu hotel yang terdapat di provinsi DKI Jakarta adalah Hotel Fiducia. Hingga saat ini hotel fiducia memiliki 5 cabang di provinsi DKI Jakarta salah satunya di daerah pasar minggu. Fasilitas yang ditawarkan oleh Hotel Fiducia Pasar Minggu ialah penyewaan kamar, penyewaan meeting room, restoran dan cafe. Tetapi fasilitas yang paling banyak dipakai adalah fasilitas untuk penyewaan kamar. Karena semakin banyaknya hotel-hotel di Jakarta maka perusahaan perlu membuat suatu strategi bisnis untuk dapat bersaing dengan para kompetitor.

Sejauh ini untuk menentukan harga pokok produksi, pihak Hotel Fiducia belum memasukkan seluruh komponen biaya yang digunakan dengan detail untuk proses produksi sehingga informasi yang dihasilkan belum akurat dan kurang tepat untuk menetapkan (HPP) harga pokok produksi dan harga jualnya. Oleh sebab itu, supaya tidak terjadi kesalahan saat proses menentukan harga pokok produksi pada Hotel Fiducia diperlukan suatu metode yang tepat. Metode tersebut yaitu metode full costing, karena metode full costing merupakan metode yang memperhitungkan semua komponen biaya produksi baik untuk bersifat variabel maupun tetap terhadap barang produksi.

TINJAUAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Akuntansi Biaya

Akuntansi biaya merupakan proses pencatatan, penggolongan, peringkasan dan pelaporan biaya pabrikan, dan penjualan produk dan jasa, dengan cara-cara tertentu, serta penafsiran terhadap hasil-hasilnya. Pengertian ini memberikan panduan, yaitu bahwa akuntansi biaya merupakan bagian dari akuntansi keuangan yang mempunyai objek biaya, dan akuntansi manajemen (Mursyidi, 2008). Menurut Mulyadi (2009) akuntansi secara garis besar dapat dibagi menjadi dua tipe yaitu akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen. Akuntansi

biaya bukan merupakan tipe akuntansi tersendiri yang terpisah dari dua tipe akuntansi tersebut namun merupakan bagian dari keduanya. Akuntansi biaya adalah proses pencatatan, penggolongan, peringkasan, serta penyajian biaya pembuatan dan penjualan produk atau jasa, dengan cara-cara tertentu, serta penafsiran terhadapnya. Objek kegiatan akuntansi biaya adalah biaya.

Tujuan Akuntansi Biaya

Menurut Mursyidi (2008), akuntansi biaya merupakan suatu sistem dalam rangka mencapai tiga tujuan utama, yaitu:

1. Menentukan harga pokok produk atau jasa.
2. Mengendalikan biaya.
3. Memberikan informasi sebagai dasar pengambilan keputusan tertentu.

Tujuan akuntansi biaya menurut Mursyidi ini selaras dengan tujuan utama akuntansi biaya menurut Mulyadi (2009), yang mengemukakan bahwa tiga tujuan pokok akuntansi biaya adalah menentukan biaya produk, mengendalikan biaya, dan mengambil keputusan khusus. Umumnya, akuntansi biaya untuk penentuan kos produk ini ditujukan untuk memenuhi kebutuhan pihak luar perusahaan. Akuntansi biaya untuk tujuan pengendalian biaya lebih ditujukan untuk memenuhi kebutuhan pihak dalam perusahaan. Akuntansi biaya untuk pengambilan keputusan khusus menyajikan biaya masa yang akan datang.

Biaya

Menurut Mulyadi (2009), biaya merupakan objek yang dicatat, digolongkan, diringkas, dan disajikan oleh akuntansi biaya. Dalam arti luas, biaya adalah pengorbanan sumber ekonomi, yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi, atau yang kemungkinan akan terjadi untuk tujuan tertentu. Terdapat empat unsur pokok dalam definisi biaya tersebut diatas, yaitu (Mulyadi,2009)

Klasifikasi Biaya

Biaya dapat digolongkan menurut objek pengeluaran, fungsi pokok dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan, dan jangka waktu manfaatnya (Mulyadi, 2009).

1. Objek Pengeluaran
Dalam cara penggolongan, nama objek pengeluaran merupakan dasar penggolongan biaya. Contoh nama objek pengeluaran adalah bahan bakar, maka semua pengeluaran yang berhubungan dengan bahan bakar disebut "biaya bahan bakar".
2. Fungsi Pokok dalam Perusahaan
Dalam perusahaan manufaktur ada tiga fungsi pokok, yaitu fungsi produksi, fungsi pemasaran, dan fungsi administrasi dan umum, sehingga biaya dapat dikelompokkan menjadi:
 - a. Biaya Produksi
Biaya produksi merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk mengolah bahan baku menjadi produk jadi yang siap untuk dijual.
 - b. Biaya pemasaran
Biaya pemasaran merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk melaksanakan kegiatan pemasaran produk.
 - c. Biaya administrasi dan umum

Biaya administrasi dan umum merupakan biaya-biaya untuk mengkoordinasi kegiatan produksi dan pemasaran produk.

Metode Penentuan Harga Pokok Produksi

Metode Full Costing, pendapat dari V. Wiratna Sujarweni (2019) Full Costing yaitu cara perhitungan yang berguna menetapkan harga pokok produk, dengan membebankan seluruh biaya produksi tetap maupun variabel pada barang yang dibuatkan. Metode ini sering dikenal dengan absorption atau conventional Costing.

Mulyadi (2016) menyatakan bahwa, "Full costing adalah cara penentuan kos produksi yang memperhitungkan semua bagian biaya produksi terhadap suatu proses pembuatan produk, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik, baik yang bersifat tetap maupun variabel.

Maka dari itu kos produksi berdasarkan metode full costing terdapat dari unsur biaya produksi diantaranya yaitu:

Penetapan harga pokok produk melalui metode full costing terdiri dari biaya bahan baku yaitu biaya untuk bahan baku yang akan dipakai guna membuat suatu barang, setelah itu biaya tenaga kerja merupakan biaya yang digunakan untuk membayar orang yang bekerja untuk membuat suatu produk tersebut. dan yang terakhir adalah biaya overhead yaitu biaya diluar biaya tenaga kerja dan biaya bahan baku. Biaya overhead terdapat dua macam bagian, yang pertama adalah biaya overhead tetap dan yang kedua adalah biaya overhead variabel dan biaya overhead variabel ini yaitu biaya yang berubah tergantung dari perubahan volume kegiatan dalam produksi.

Metode Variabel Costing, Menurut V. Wiratna Sujarweni (2019) Variabel Costing merupakan cara perhitungan untuk menetapkan harga pokok produksi dengan hanya memperhitungkan biaya produksi variabel saja. Menurut Mulyadi (2016), "Variable costing adalah metode penentuan kos produksi yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang bersifat variabel untuk kos produksi, perhitungannya bisa didapatkan dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik variabel.

Maka dari itu biaya produksi berdasarkan metode variable costing terdapat dari unsur biaya produksi diantaranya yaitu:

Biaya bahan baku langsung + Biaya tenaga kerja langsung + overhead

Penentuan harga pokok produk dengan menggunakan variabel costing terdapat dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja atau karyawan, dan juga biaya overhead. Yang menjadi perbedaan dari perhitungan full costing yaitu variabel costing hanya memasukkan biaya overhead yang hanya berperilaku variabel, untuk overhead tetap tidak dimasukkan ke dalam metode variabel costing.

METODE PENELITIAN

Objek Penelitian

Lokasi penelitian ini dilaksanakan di salah satu hotel yang terletak di Kota Jakarta bernama Hotel Fiducia Pasar Minggu. Hotel yang memiliki kamar tamu ini berlokasi di Jalan Raya Pasar Minggu Km 18 No. 10 Jakarta Selatan 12510, Indonesia. Penelitian berfokus pada divisi kamar saja karena penyewaan kamar merupakan penjualan utama dari Hotel Fiducia Pasar Minggu sedangkan penyewaan meeting room jarang digunakan.

Jenis dan Sumber Data

Ada dua jenis data yang digunakan dalam penulisan ini yaitu:

1. Data Kualitatif

Data kualitatif adalah data yang tidak dapat diukur dalam skala numerik (Kuncoro, 2009). Data yang digunakan adalah data yang berupa gambaran umum perusahaan, struktur organisasi perusahaan yang disertai dengan uraian tugasnya, serta data terkait dengan kamar hotel, seperti jumlah kamar, jenis kamar, dan fasilitas setiap kamar.

2. Data Kuantitatif

Data kuantitatif adalah data yang dapat diukur dalam suatu skala numerik (Kuncoro, 2009). Data yang diperoleh yaitu pencatatan jumlah kamar yang terjual selama satu periode, overhead cost seperti listrik, air, telepon, penyusutan asset, serta tenaga kerja yang diperlukan dalam rangka penulisan.

Sedangkan sumber data yang digunakan dalam penulisan penelitian ini yaitu:

1. Data Primer

Data primer adalah data yang diperoleh peneliti secara langsung dari objek penelitian (Soewardi, 2012). Data primer diperoleh peneliti melalui wawancara dengan pihak perusahaan.

2. Data Sekunder

Data sekunder adalah data yang diperoleh peneliti dari dokumen, publikasi yang sudah dalam bentuk jadi (Soewardi, 2012). Data sekunder yang diperoleh dari dokumen-dokumen perusahaan atau arsip-arsip yang berkaitan dengan *room division*.

Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Penelitian Lapangan (field research)

Metode ini dilakukan dengan cara mengumpulkan data-data dengan meninjau langsung pada objek dan sasaran yang diteliti pada Hotel Fiducia Pasar minggu. Adapun penelitian lapangan sebagai berikut:

- a. Observasi adalah pengamatan secara langsung kepada objek penelitian, serta melakukan pengumpulan data yang berkaitan dengan room division di Hotel Fiducia Pasar Minggu.
- b. Wawancara yaitu proses untuk memperoleh keterangan secara langsung kepada pihak perusahaan, yaitu staf perusahaan yang berwenang untuk memperoleh informasi yang dibutuhkan sehingga penulis mendapatkan gambaran umum mengenai room division di Hotel Fiducia Pasar Minggu.
- c. Dokumentasi, yaitu metode yang dilakukan dengan cara mengabadikan kegiatan penelitian melalui foto dan gambar, sebagai bentuk fisik pelaksanaan penelitian.

2. Studi Kepustakaan (library research)

Yaitu data-data yang diambil untuk penelitian ini diambil dari buku-buku jurnal, surat kabar, internet, majalah, makalah, dan lain-lain yang berkaitan dengan permasalahan yang akan diteliti.

Metode Analisis Data

Analisis data adalah proses mencari dan menyusun secara sistematis data yang diperoleh dari hasil wawancara, catatan lapangan dan bahan-bahan lain, sehingga dapat mudah dipahami, dan temuannya dapat diinformasikan kepada orang lain (Bogdan dalam sugiyono 2013). Menurut Sugiyono (2013), analisis data kualitatif adalah bersifat induktif, yaitu suatu analisis berdasarkan data yang diperoleh, selanjutnya dikembangkan pola hubungan tertentu atau menjadi hipotesis. Analisis data dalam penelitian kualitatif dilakukan sejak sebelum memasuki lapangan, selama dilapangan dan setelah selesai di lapangan. Namun analisis data lebih difokuskan selama proses di lapangan bersamaan dengan pengumpulan data. Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode deskriptif analitis, yaitu metode yang dilakukan dengan cara mengumpulkan, mempersiapkan serta menganalisis data.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Produk yang ditawarkan oleh Hotel Fiducia Pasar Minggu khususnya pada bagian room division adalah berupa penyewaan unit kamar, yang terdiri dari 3 tipe kamar yaitu standar, bisnis, dan superior. Adapun rincian tipe kamar yang ditawarkan oleh Hotel Fiducia Pasar Minggu disajikan pada Tabel 1 sebagai berikut:

Tabel 1. Fasilitas Kamar di Hotel Fiducia Pasar Minggu

Tipe Kamar	Jumlah Kamar	Harga	Fasilitas
Standart	57	Rp 250.000	Ac, Televisi, Telepon, 1 Kasur (Double Bed), Toilet dengan Shower Air Panas, Sarapan Pagi untuk 2 orang, Air Mineral untuk 2 orang, Lemari Pakaian (Ukuran P120 x L60 x T200), Handuk, Tissue, Asbak
Bisnis	14	Rp 300.000	Ac, Televisi, Telepon, 2 Kasur (Single Bed / Twin Bed), Toilet dengan Shower Air Panas, Sarapan Pagi untuk 2 orang, Air Mineral untuk 2 orang, Lemari Pakaian (Ukuran P120 x L60 x T200), Handuk, Tissue, Asbak
Superior	16	Rp 350.000	Ac, Televisi, Telepon, 1 Kasur (King Bed), Toilet dengan Shower Air Panas, Sarapan Pagi untuk 2 orang, Air Mineral untuk 2 orang, Water Boiler (Teko Listrik), Coffee (2 Sachet), Dental Kit (Pasta Gigi), Sandal Hotel, Sofa, Lemari Pakaian Ukuran P

			140 x L60 x T220), Handuk, Tissue, Asbak
--	--	--	--

Sumber: Hotel Fiducia Pasar Minggu, 2018

Selanjutnya disajikan informasi mengenai jumlah unit kamar yang terjual selama tahun 2018. Jumlah unit kamar yang terjual di Hotel Fiducia Pasar Minggu dari bulan januari hingga bulan desember tahun 2018 disajikan pada Tabel 2 sebagai berikut:

Tabel 2. Unit Kamar Terjual Tahun 2018 di Hotel Fiducia Pasar Minggu

Tipe Kamar	Kamar Terjual Tahun 2018 (Unit)
Standart	18.907
Bisnis	4.088
Superior	2.555
TOTAL	25.550

Sumber: Hotel Fiducia Pasar Minggu, 2018

Biaya Produksi

Direct Material Cost

Direct material cost adalah biaya yang dikeluarkan untuk bahan-bahan yang dapat dengan mudah dan langsung diidentifikasi, adapun direct material yang digunakan oleh Hotel Fiducia Pasar Minggu terkait room division yaitu perlengkapan yang disediakan khusus para tamu, dengan demikian direct material sangat dibutuhkan demi kenyamanan para tamu saat menginap. Direct material cost pada room division di Hotel Fiducia Pasar Minggu disajikan pada Tabel 3 sebagai berikut:

Tabel 3. Direct Material Cost

No.	Keterangan	Jumlah	Harga Pembelian (Rp)	Total (Rp)
1	Air Mineral 600 ml (OASIS)	54.648	1.800	98.366.400
2	Slippers (Sandal)	26.370	3.850	101.524.500
3	Coffee Good Day Cappuccino	12.000	1.100	13.200.000
4	White Sugar	30.000	250	7.500.000
6	Tissue Roll	54.648	1.350	73.774.800
7	Tissue Box	27.324	1.900	51.915.600
9	Tea Sachet	12.000	250	3.000.000
11	Shower Cap	26.370	550	14.503.500
12	Creamer	15.000	250	3.750.000
13	Comb (Sisir)	10.000	850	8.500.000
14	Pengharum ruangan	15.000	5.400	81.000.000
15	Laundry Bag	5.000	8.200	41.000.000

TOTAL	498.034.800
--------------	--------------------

Sumber: Hotel Fiducia Pasar Minggu, 2018

Berdasarkan Tabel 3 menunjukkan bahwa total direct material cost terkait room division pada Hotel Fiducia Pasar Minggu sebesar Rp 498.034.800 total biaya tersebut merupakan total keseluruhan untuk tipe kamar Standard, Bisnis, dan Superior.

Direct Labor Cost

Direct labor cost adalah biaya untuk tenaga kerja yang secara langsung menangani proses dari setiap aktivitas yang terkait penyewaan kamar pada Hotel Fiducia Pasar Minggu. Direct labor cost meliputi gaji, tunjangan jabatan, dan tunjangan hari raya (THR). Direct labor cost pada room division di Hotel Fiducia Pasar Minggu disajikan pada Tabel 4 sebagai berikut:

Tabel 4. Direct Labor Cost

No.	Jabatan	Jml	Gaji (per-bulan) (Rp)	Tunjangan		Take Home Pay (per-bulan, per-orang) (Rp)	Total (per-tahun) (Rp)
				Jabatan	THR		
1	Room Attendant	4	3.600.000	-	3.600.000	3.600.000	187.200.000
TOTAL							187.200.000

Sumber: Hotel Fiducia Pasar Minggu, 2018

Berdasarkan Tabel 4 menunjukkan bahwa setiap satu jabatan dengan jabatan yang lainnya memiliki tunjangan yang berbeda atau tidak memiliki tunjangan jabatan sama sekali, sedangkan untuk THR setiap masing-masing jabatan berhak menerima satu kali dalam satu tahun.

Overhead Cost

Overhead cost adalah biaya produksi yang tidak termasuk dalam biaya bahan baku maupun biaya tenaga kerja langsung, sehingga overhead cost tidak dapat diidentifikasi langsung dengan produk yang ditawarkan. Overhead cost pada room division di Hotel Fiducia Pasar Minggu disajikan pada Tabel 5 sebagai berikut:

Tabel 5. Overhead Cost

No.	Jenis Biaya Overhead	Biaya Overhead (Rp)
1	Indirect Labor	822.000.000
2	Listrik	750.000.000
3	Air	66.000.000
4	Telepon	24.000.000
5	Biaya Beban Penolong	100.403.000
6	Biaya Beban Depresiasi – Khusus Standar	125.113.125

7	Biaya Beban Depresiasi – Khusus Bisnis	34.047.500
8	Biaya Beban Depresiasi – Khusus Superior	49.760.000
TOTAL		1.971.323.625

Sumber: Hotel Fiducia Pasar Minggu, 2018 (Diolah)

Berdasarkan tabel 5 total overhead cost pada Hotel Fiducia Pasar Minggu tahun 2018 sebesar Rp 1.971.323.625 adapun rincian untuk masing-masing jenis overhead cost tersebut adalah sebagai berikut:

1. Indirect Labor Cost

Indirect labor cost adalah biaya yang dikeluarkan untuk tenaga kerja yang tidak dapat ditelusuri secara langsung pada barang/jasa yang diproduksi. Biaya indirect labor cost disajikan pada Tabel 6 sumber daya terkait penyewaan kamar yaitu:

Tabel 6. Indirect Labor Cost

No.	Jabatan	Jml	Gaji (per-bulan) (Rp)	Tunjangan		Take Home Pay (per-bulan, per-orang) (Rp)	Total (per-tahun) (Rp)
				Jabatan	THR		
1	Hotel Manager	1	8.000.000	4.000.000	8.000.000	12.000.000	152.000.000
2	Housekeeping Manager	1	5.000.000	2.000.000	5.000.000	7.000.000	89.000.000
3	Housekeeping Supervisor	1	3.600.000	1.000.000	3.600.000	4.600.000	58.800.000
4	Housekeeping Administrator	1	3.600.000	-	3.600.000	3.600.000	46.800.000
5	Public Area	4	3.600.000	-	3.600.000	3.600.000	187.200.000
6	Front Office Manager	1	5.000.000	2.000.000	5.000.000	7.000.000	89.000.000
7	Front Office Supervisor	1	3.600.000	1.000.000	3.600.000	4.600.000	58.800.000
8	Receptionist	3	3.600.000	-	3.600.000	3.600.000	140.400.000
TOTAL							822.000.000

Sumber: Hotel Fiducia Pasar Minggu, 2018

2. Biaya Listrik, Air, dan Telepon

Biaya listrik, air, dan telepon adalah biaya yang digunakan untuk berjalannya kegiatan operasional pada Hotel Fiducia Pasar Minggu. Biaya listrik, air, dan telepon tahun 2018 dapat dilihat melalui Tabel 7 sebagai berikut:

Tabel 7. Biaya Listrik, air, dan telepon

No	Jenis Biaya	Biaya (Rp/Bulan)	Biaya (Rp/Tahun)
1	Biaya Listrik	62.500.000	750.000.000
2	Biaya Air	5.500.000	66.000.000
3	Biaya Telepon	2.000.000	24.000.000

Sumber: Hotel Fiducia Pasar Minggu, 2018 (Diolah)

Tabel 7 diketahui bahwa biaya listrik, air dan telepon. Informasi mengenai biaya yang dibayar Hotel Fiducia tahun 2018 untuk listrik sekitar diantara Rp 59.000.000 sampai dengan Rp 66.000.000 per bulan, sedangkan Rp 4.000.000 sampai dengan Rp 7.000.000 perbulan untuk air, dan untuk telepon diantara Rp 1.000.000 sampai dengan Rp 3.000.000. Sehingga untuk mengetahui biaya per tahun dilakukan estimasi dengan cara mengambil rata-rata dari biaya listrik perbulan yaitu Rp 62.500.000, sedangkan rata-rata biaya air per bulan yaitu Rp 5.500.000 dan rata-rata biaya telepon per bulan yaitu Rp 2.000.000. Biaya yang didapat tersebut lalu dikalikan dua belas sehingga didapat total biaya listrik, air, dan telepon tahun 2018 yaitu Rp 750.000.000, Rp 66.000.000 dan Rp 24.000.000.

3. Biaya Bahan Penolong

Biaya bahan penolong adalah biaya yang dikeluarkan untuk pembelian bahan-bahan yang mendukung dalam menyelesaikan proses suatu produksi, namun memiliki porsi yang kecil dari keseluruhan bahan yang lain, adapun biaya bahan penolong yang digunakan terkait room division pada Hotel Fiducia Pasar Minggu yaitu perlengkapan kamar untuk dapat lebih menunjang kenyamanan para tamu saat menginap. Tabel 4.8 dibawah ini menunjukkan rincian barang dan biaya bahan penolong yang dibutuhkan terkait room division pada Hotel Fiducia Pasar Minggu:

Tabel 8. Biaya Bahan Penolong

No	Keterangan	Jumlah (Unit)	Harga Pembelian (Rp)	Total (Rp)
1	Card Lock	87	45.000	3.915.000
2	Hanger (Gantungan Pakaian)	200	2.500	500.000
3	Keranjang Sampah	150	42.650	6.397.500
4	Keset Kamar Mandi	250	43.250	10.812.500
5	Handuk	300	75.000	22.500.000
6	Bantal	200	64.750	12.950.000
7	Sprei Bantal	300	25.000	7.500.000
8	Gelas Cangkir + Tatakan	250	32.500	8.125.000
9	Sendok Teh	250	3.250	812.500
10	Tempat Tisu	100	16.000	1.600.000
11	Asbak	100	28.750	2.875.000
12	Gordyn	100	175.000	17.500.000

13	Gantungan Handuk	87	56.500	4.915.500
TOTAL				100.403.000

Sumber: Hotel Fiducia Pasar Minggu, 2018 (Diolah)

Pada hasil yang didapat melalui Tabel 8 dapat diketahui total biaya bahan penolong terkait room division pada Hotel Fiducia Pasar Minggu yaitu sebesar Rp 100.403.000. Total biaya tersebut merupakan total secara keseluruhan biaya bahan penolong untuk standard room, bisnis room maupun superior room.

4. Biaya Penyusutan

Biaya penyusutan adalah alokasi sistematis jumlah yang dapat disusutkan dari suatu aset selama umur manfaatnya. Metode yang digunakan untuk menghitung beban penyusutan adalah sebuah metode penyusutan garis lurus atau straight line. Metode straight line merupakan metode perhitungan penyusutan aset tetap dimana setiap periode akuntansi diberikan beban yang sama secara merata. Sebab penyusutan dihitung dengan cara mengurangi harga perolehan dengan nilai sisa dan dibagi dengan umur ekonomis dari aset tetap tersebut (Rudianto, 2013).

Melalui Tabel 9, 10, 11, 12 memberikan informasi mengenai daftar aset tetap yang dimiliki oleh ketiga tipe kamar Hotel Fiducia Pasar Minggu, yaitu standard room, bisnis room, dan superior room beserta dengan perhitungan biaya penyusutannya. Pada Tabel 9 menunjukkan daftar aset tetap yang sama-sama dimiliki oleh standard room, bisnis room dan superior room. Pada Tabel 10 menunjukkan daftar aset tetap yang hanya dimiliki oleh standard room, hal tersebut karena daftar aset tersebut tidak dimiliki oleh bisnis room dan superior room. Sedangkan untuk Tabel 11 menunjukkan daftar aset tetap hanya dimiliki oleh bisnis room yang artinya tidak dimiliki oleh standard room dan superior room. Dan untuk Tabel 12 menunjukkan daftar aset tetap hanya dimiliki oleh superior room yang artinya tidak dimiliki oleh standard room dan bisnis room.

Berikut rincian mengenai daftar aset tetap yang dimiliki Hotel Fiducia Pasar Minggu baik untuk standard room, bisnis room maupun superior room pada tahun 2018

Tabel 9. Daftar Aset Tetap Standard Room, Bisnis Room, dan Superior Room

No.	Aset Tetap	Total (Unit)	Tahun Pembelian	Harga Pembelian per Unit(Rp)	Umur Ekonomis (Tahun)	Beban Depresiasi per Unit (Rp/Tahun)	Total Beban Depresiasi 2018 (Rp)
1.	Wastafel	87	2017	1.032.000	15	68.800	5.985.600
2.	Kloset	87	2017	1.950.000	15	130.000	11.310.000
3.	Shower	87	2017	847.500	15	56.500	4.915.500

4.	Cermin Kamar Mandi	87	2017	230.000	5	46.000	4.002.000
5.	AC	87	2015	2.450.000	8	306.250	26.643.750
6.	Telepon	87	2015	175.000	4	43.750	3.806.250
7.	Cermin Rias	87	2017	410.000	5	82.000	7.134.000
8.	Meja Rias	87	2015	1.525.000	8	190.625	16.584.375
9.	Kursi Rias	87	2015	750.000	8	93.750	8.156.250
10.	Lemari Pakaian	87	2017	2.900.000	5	580.000	50.460.000
TOTAL						1.597.675	138.997.725

Sumber: Hotel Fiducia Pasar Minggu, 2018 (Diolah)

Tabel 10. Daftar Aset Tetap – Khusus Standard Room

No.	Aset Tetap	Total (Unit)	Tahun Pembelian	Harga Pembelian per Unit (Rp)	Umur Ekonomis (Tahun)	Beban Depresiasi per Unit (Rp/Tahun)	Total Beban Depresiasi 2018 (Rp)
1.	TV 22"	57	2015	1.825.000	8	228.125	13.003.125
2.	Kasur (Double Bed)	57	2017	3.150.000	5	630.000	35.910.000
3.	Sprei Ukuran Double Bed	120	-	290.000	-	-	34.800.000
4.	Selimut Ukuran Double Bed	120	-	345.000	-	-	41.400.000
TOTAL						858.125	125.113.125

Sumber: Hotel Fiducia Pasar Minggu, 2018 (Diolah)

Tabel 11. Daftar Aset Tetap – Khusus Bisnis Room

No.	Aset Tetap	Total (Unit)	Tahun Pembelian	Harga Pembelian per Unit (Rp)	Umur Ekonomis (Tahun)	Beban Depresiasi per Unit (Rp/Tahun)	Total Beban Depresiasi 2018 (Rp)
1.	TV 24"	14	2015	2.450.000	8	306.250	4.287.500
2.	Kasur (Single Bed)	28	2017	1.725.000	5	345.000	9.660.000
3.	Sprei Ukuran Single Bed	60	-	160.000	-	-	9.600.000
4.	Selimut Ukuran Single Bed	60	-	175.000	-	-	10.500.000
TOTAL						651.250	34.047.500

Sumber: Hotel Fiducia Pasar Minggu, 2018 (Diolah)

Tabel 12. Daftar Aset Tetap – Khusus Superior Room

No.	Aset Tetap	Total (Unit)	Waktu Pembelian	Harga Pembelian per Unit (Rp)	Umur Ekonomis (Tahun)	Beban Depresiasi per Unit (Rp/Tahun)	Total Beban Depresiasi 2018 (Rp)
1.	TV 32"	16	2015	3.600.000	8	450.000	7.200.000
2.	Kasur (King Bed)	16	2017	4.300.000	5	860.000	13.760.000
3.	Seprai Ukuran King Bed	35	-	375.000	-	-	13.125.000
4.	Selimut Ukuran	35	-	420.000	-	-	14.700.000

	King Bed						
5.	Teko Listrik	20	2015	195.000	4	48.750	975.000
TOTAL						1.358.750	49.760.000

Sumber: Hotel Fiducia Pasar Minggu, 2018 (Diolah)

Perhitungan Biaya Kamar dengan full costing

Perhitungan biaya kamar dengan metode full costing pada Hotel Fiducia Pasar Minggu sama seperti harga pokok produksi pada umumnya, yaitu melalui dua tahap:

1. Tahap pertama

Tahap pertama yaitu seluruh overhead cost diakumulasikan menjadi satu kesatuan untuk keseluruhan terkait penyewaan kamar dengan menggunakan dasar pembebanan biaya berupa unit produk. Tarif overhead per satuan unit diperoleh dengan cara membagi total overhead cost actual dengan total unit actual yang terjual, adapun rincian overhead cost ditunjukkan pada Tabel 5 dengan perhitungan tahap pertama sebagai berikut:

$$\text{Tarif Overhead per Unit} = \frac{\text{Total Overhead Cost Actual}}{\text{Total Unit Actual yang terjual}}$$

$$\text{Tarif Overhead per Unit} = \frac{\text{Rp1.971.323.625}}{25.550}$$

$$\text{Tarif Overhead per Unit} = \text{Rp77.156 per unit}$$

2. Tahap kedua

Setelah mengakumulasikan seluruh overhead cost dan mencari tarif overhead per unit dengan dasar pembebanan unit yang terjual, tahap selanjutnya yaitu overhead cost dibebankan ke unit dengan mengalihkan tarif overhead per unit dengan jumlah unit yang terjual untuk masing-masing tipe kamar, maka didapatkan hasil harga pokok kamar untuk masing-masing tipe kamar dengan metode traditional costing. Berikut rumus overhead cost yang dibebankan pada masing-masing tipe kamar:

$$\text{Overhead Cost} = \text{Tarif Overhead per Unit} \times \text{Unit Kamar Actual Terjual}$$

a. Overhead cost untuk Standard room

$$\text{Rp77.156} \times 18.907 \text{ unit} = \text{Rp1.458.788.492}$$

b. Overhead cost untuk Bisnis room

$$\text{Rp77.156} \times 4.088 \text{ unit} = \text{Rp315.413.728}$$

c. Overhead cost untuk Superior room

$$\text{Rp77.156} \times 2.555 \text{ unit} = \text{Rp197.133.580}$$

Setelah mengetahui overhead cost untuk masing-masing tipe kamar, selanjutnya dilakukan perhitungan untuk mengetahui biaya kamar per unit dengan cara sebagai berikut:

1. Perhitungan biaya kamar Standard room type

Perhitungan biaya kamar per unit menggunakan metode traditional costing dilakukan dengan cara menjumlahkan seluruh jenis biaya yaitu, direct material cost, direct labor cost, dan overhead cost, kemudian dibagi dengan jumlah unit kamar terjual, adapun detail perhitungannya dapat dilihat melalui Tabel 13 sebagai berikut:

Tabel 13. Perhitungan Biaya Kamar – Standard room type

Kamar Terjual Tahun 2018	Jenis Biaya (Rp)			Total Biaya (Rp)	Biaya per Unit (Rp)
	Direct Material	Direct Labor	Overhead		
18.907	498.034.800	187.200.000	1.458.788.492	2.144.023.292	113.398

Sumber: Data Diolah.

Pada Tabel 13 menunjukkan total biaya kamar untuk standard room sebesar Rp 2.144.023.292, sedangkan hasil biaya per unit standard room yaitu Rp 113.398.

2. Perhitungan biaya kamar Bisnis room type

Perhitungan biaya kamar per unit menggunakan metode traditional costing dilakukan dengan cara menjumlahkan seluruh jenis biaya yaitu, direct material cost, direct labor cost, dan overhead cost, kemudian dibagi dengan jumlah unit kamar terjual, adapun detail perhitungannya dapat dilihat melalui Tabel 14 sebagai berikut:

Tabel 14. Perhitungan Biaya Kamar – Bisnis room type

Kamar Terjual Tahun 2018	Jenis Biaya (Rp)			Total Biaya (Rp)	Biaya per Unit (Rp)
	Direct Material	Direct Labor	Overhead		
4.088	498.034.800	187.200.000	315.413.728	1.000.648.528	244.778

Sumber: Data Diolah.

Pada Tabel 14 menunjukkan total biaya kamar untuk business room sebesar Rp 1.000.648.528, sedangkan hasil biaya per unit business room yaitu Rp 244.778.

3. Perhitungan biaya kamar Superior room type

Perhitungan biaya kamar per unit menggunakan metode traditional costing dilakukan dengan cara menjumlahkan seluruh jenis biaya yaitu, direct material

cost, direct labor cost, dan overhead cost, kemudian dibagi dengan jumlah unit kamar terjual, adapun detail perhitungannya dapat dilihat melalui Tabel 15 sebagai berikut:

Tabel 15. Perhitungan Biaya Kamar – Superior room type

Kamar Terjual Tahun 2018	Jenis Biaya (Rp)			Total Biaya (Rp)	Biaya per Unit (Rp)
	Direct Material	Direct labor	Overhead		
2.555	498.034.800	187.200.000	197.133.580	882.368.380	345.350

Sumber: Data Diolah

Pada Tabel 15 menunjukkan total biaya kamar untuk superior room sebesar Rp 882.368.380, sedangkan hasil biaya per unit superior room yaitu Rp 345.350.

SIMPULAN

Berdasarkan temuan penelitian dan pembahasan yang sudah dilakukan, dapat disimpulkan bahwa perhitungan harga pokok produksi berdasarkan metode full costing sebesar Rp 345.350, - untuk kamar Superior room type, Rp. 244.778 untuk Biaya Kamar – Bisnis room type dan Rp. 113.398 Standard room type. Saran untuk Hotel fiducia pasar minggu sebagai salah satu industri perhotelan yang menyediakan jasa terkait penyewaan kamar perlu memperhatikan ulang mengenai perhitungan biaya kamar yang diterapkan khususnya terkait dengan room division. Dengan menerapkan metode Full costing, Hotel Fiducia Pasar Minggu dapat menentukan biaya kamar dengan lebih tepat, serta dapat bertahan dalam ketatnya persaingan dengan perusahaan sejenisnya. Saran untuk peneliti selanjutnya adalah perluasan objek penelitian pada perusahaan jasa yang sejenis, ataupun dapat melakukan penelitian pada industri hotel, namun selain pada room division, misalnya melakukan penelitian pada bagian food & beverage

DAFTAR PUSTAKA

- Agung, H.D., 2008. Penerapan Time Driven Activity Based Costing sebagai Sistem Perhitungan Biaya pada Rumah Sakit Anak Bersalin "X" Sidoarjo. Universitas Airlangga. Program Studi Akuntansi. Surabaya
- Devina, M., & Faliyany, L. J., 2016. "Penerapan Metode Time Driven Activity Based Costing untuk Menghitung Harga Pokok Produk Jasa: Studi Kasus Salon Kecantikan AVV Makeup and Hair Do". Jurnal Akuntansi Vol. 9 Number 2 April: 130-146. Program Studi Akuntansi. Jakarta
- Hansen, Don R. dan Maryanne M. Mowen (2019). Akuntansi manajerial, edisi 8 buku 1. Jakarta: Salemba Empat
- Haryanto. 2012. Metode Penelitian Kualitatif. Jakarta
- Handayani, S., 2009. "Time Driven Activity Based Costing Alternatif Sistem Biaya yang Lebih Akurat". Emisi Volume 2, No. 1, Page 2-72

- Indriantoro, N., & Supomo, B., 2011. Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen. Yogyakarta: BPFE.
- Komar, R., 2014. Hotel Management. Cetakan pertama, Jakarta: PT. Gramedia Widiasarana Indonesia
- Lendrasari, V. N., 2015 Analisis Perhitungan Biaya Kamar pada Room Division di Bintang Mulia Hotel & Resto dengan Metode Time Driven Activity Based Costing (TDABC). Universitas Jember. Program Akuntansi. Jember.
- Maghfirah, Mifta, dan Fazli Syam BZ (2016). Analisis perhitungan harga pokok produksi dengan penerapan metode full costing pada umkm kota banda aceh. Jurnal ilmiah mahasiswa ekonomi akuntansi (jimeka) vol. 1, no. 2, (2016) halaman 59-70. <http://www.jim.unsyiah.ac.id/EKA/article/view/75>