

## **Praktek Akuntansi Biaya dan Penghitungan Harga Pokok Jasa Perusahaan Penerbangan Charter Helicopter di Indonesia**

**Subur Harahap**

Institut Bisnis Nusantara

Email: [subur@ibn.ac.id](mailto:subur@ibn.ac.id), [suburh@yahoo.com](mailto:suburh@yahoo.com)

### **Abstrak**

Akuntansi biaya memiliki peranan strategis dalam sebuah perusahaan mengingat fungsinya yang sangat penting dalam proses menentukan berapa harga jual. Ketika sebuah perusahaan tidak memiliki system akuntansi biaya yang reliable artinya system yang dapat menyajikan komponen beban pembentuk layanan jasa yang akan diberikan kepada pelanggan, besar kemungkinan perusahaan akan menghadapi masalah. Pada saat harga pokok penjualan jasa ditetapkan terlalu tinggi, akibatnya harga jual perusahaan tidak kompetitif dengan pesaing, sebaliknya pada saat harga jual ditetapkan terlalu rendah dari harga pokok, perusahaan akan menderita kerugian. Oleh karena itu, sangat penting sebuah perusahaan memiliki fungsi akuntan manajemen yang dapat menyajikan dan menjelaskan komponen pembentuk harga pokok penjualan jasa. Berdasarkan informasi tersebut, manajemen akan dapat menentukan kebijakan strategis perihal harga jual dan kaitannya dengan strategi perusahaan dalam mencapai visinya.

Memperhatikan pentingnya peranan fungsi akuntansi biaya dalam sebuah organisasi bisnis dan dilapangan ditemukan adanya praktek penghitungan harga pokok penjualan jasa penerbangan yang belum proper merujuk kepada praktek akuntansi biaya. Bertolak dari temuan masalah di lapangan ini, artikel ini berhasil mengungkapkan praktek yang kurang tepat dan sekaligus memberikan usulan perbaikan dalam bentuk panduan dan langkah-langkah yang harus diterapkan dalam proses penghitungan harga pokok jasa yang akan dibeban kepada setiap jasa penerbangan. Dengan demikian, manajemen perusahaan memiliki landasan yang kuat dalam menentukan kebijakan strategis terkait dengan proses pencapaian visi perusahaan sebagaimana yang digariskan oleh pemegang saham.

**Kata kunci: Akuntansi Biaya, Harga Pokok Produksi, ACMI.**

### **PENDAHULUAN**

Literasi akuntansi secara umum di Indonesia masih relative rendah, hal ini merujuk kepada apresiasi manajemen perusahaan yang pada umumnya merupakan pemilik perusahaan itu sendiri. Dimana, fungsi atau bagian akuntansi hanya dianggap tidak lebih dari tukang catat transaksi bisnis dalam rangka menyusun laporan keuangan, yang mana laporan keuangan tersebut nantinya hanya diperlukan untuk memenuhi administratif misalnya untuk memenuhi persyaratan tender dan laporan perpajakan.

Persepsi manajemen perusahaan yang belum menganggap fungsi akuntansi sebagai fungsi strategis perusahaan adalah merupakan wujud dari orientasi manajemen perusahaan yang pada umumnya merangkap sebagai pemilik perusahaan lebih fokus kepada usaha bagaimana cara mendapatkan pekerjaan. Oleh karena itu, konsentrasi manajemen perusahaan lebih fokus kepada fungsi marketing, dengan anggapan bahwa keberhasilan perusahaan tersebut akan direpresentasikan oleh pencapaian omset penjualan.

Sejatinya pencapaian omset yang tinggi juga merupakan bagian dari keberhasilan sebuah organisasi bisnis, tetapi apabila tolok ukur keberhasilan atau kinerja perusahaan hanya didasarkan kepada omset penjualan, keputusan manajemen terkait dengan pencapaian visi perusahaan tidak akan optimal. Karena harus diingat bahwa dalam menjalankan perusahaan, sejatinya perusahaan dituntut untuk memiliki keunggulan kompetitif dibandingkan dengan pesaing. Salah satu bentuk keunggulan kompetitive tersebut adalah biaya operasional yang efisien. Ukuran efisien merujuk kepada seberapa besar output yang dihasilkan dari satu input sumber daya yang dimiliki perusahaan, semakin besar outputnya semakin efisien perusahaan tersebut. Untuk mengetahui apakah perusahaan sudah efisien atau belum, tidak ada cara lain yang dapat digunakan kecuali membedah biaya yang membentuk harga pokok produksi atau jasa. Dari kajian tentang harga pokok tersebut, akan dapat diketahui pada titik mana perusahaan tidak efisien dan atas temuan tersebut, manajemen sekaligus mencari bagaimana solusi yang bisa diterapkan agar supaya biaya tersebut menjadi efisien. Praktek perbaikan proses bisnis secara berkelanjutan tersebut akan dikapitalisasi menjadi keunggulan perusahaan itu sendiri.

Perbaikan proses bisnis berkelanjutan adalah proses yang tidak bisa dilakukan secara sporadis dan adhoc, oleh karena itu manajemen harus memiliki perangkat yang lengkap dari berbagai fungsi, sehingga pembahasan tentang bagaimana menciptakan keunggulan kompetitif perusahaan menjadi lebih fokus dan terdapat kontribusi peran antar fungsi yang sejalan akibat adanya koordinasi yang baik dari manajemen perusahaan. Sebagai contoh, fungsi penjualan menganggap bahwa keberhasilan mereka adalah peningkatan omset penjualan, fungsi produksi menganggap bahwa keberhasilan mereka adalah dapat menciptakan produk sesuai dengan kebutuhan pasar, sementara fungsi akuntansi menganggap bahwa keberhasilan mereka adalah adanya proses bisnis yang efisien. Fungsi produksi yang berorientasi terhadap produk tanpa mempertimbangkan keekonomisan biaya produksi tentunya akan bertentangan dengan orientasi fungsi akuntansi, perbedaan orientasi inilah yang perlu dikoordinir oleh manajemen puncak perusahaan yaitu dengan cara menyelaraskan orientasi dan tujuan masing-masing fungsi agar mengerucut kepada tujuan strategis perusahaan, sehingga masing-masing fungsi memiliki pemahaman yang sama yaitu bersama-sama dan saling mendukung untuk mencapai tujuan utama perusahaan.

Akuntansi biaya sebagai instrument manajemen dalam mengungkapkan ketidak efisienan proses produksi barang dan jasa menjadikan fungsi akuntansi menjadi fungsi strategis dalam proses pengambilan keputusan usaha. Fungsi akuntansi akan dapat memberikan penjelasan komprehensif kepada fungsi produksi, letak dari ketidak efisienan dan dampak ketidakefisienan tersebut kepada perusahaan secara umum. Artinya, buat apa perusahaan memberikan produk dan jasa yang sesuai dengan keinginan konsumen dengan harga yang tidak proper, kondisi ini akan mengakibatkan posisi perusahaan menunggu waktu mencapai kebangkrutannya yaitu dimana harga pokok produksi jauh melampaui harga jual.

Artikel ini merupakan studi kasus yang diambil dari sebuah perusahaan penerbangan helicopter charter di Jakarta. Perusahaan ini merupakan perusahaan charter helicopter yang sudah memiliki pengalaman lebih dari 50 tahun, diharapkan dari praktek akuntansi biaya perusahaan ini dapat dijadikan sebagai gambaran riel bagaimana fungsi akuntansi biaya berperan dalam penyusunan strategi jangka panjang perusahaan sehingga dapat tetap eksis sampai sekarang.

## STUDI PUSTAKA

Biaya adalah pengorbanan sumber ekonomis yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk mencapai tujuan tertentu. Biaya adalah kas atau nilai ekuivalen kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan memberi manfaat saat ini atau di masa yang akan datang bagi organisasi. (Simamora, 2012). Mursyidi (2010), mengemukakan bahwa biaya adalah suatu pengorbanan yang dapat mengurangi kas atau harta lainnya untuk mencapai tujuan, baik yang dapat dibebankan pada saat ini maupun pada saat yang akan datang. Firdaus dan Wasilah (2012) menyatakan bahwa biaya adalah pengeluaran-pengeluaran atau nilai pengorbanan untuk memperoleh barang atau jasa yang berguna untuk masa yang akan datang, atau mempunyai manfaat melebihi satu periode akuntansi.

Harga Pokok Produksi Mursyidi (2010) mengemukakan bahwa harga pokok adalah biaya yang telah terjadi (*expired cost*) yang dibebankan/dikurangkan dari penghasilan. Penentuan harga pokok produksi adalah pembebanan unsur biaya produksi terhadap produk yang dihasilkan dari suatu proses produksi, artinya penentuan biaya yang melekat pada produk jadi dan persediaan barang dalam proses. 1. Full Costing Full Costing, merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya produksi kedalam harga pokok produksi. 2. Variable Costing Sedangkan Variable Costing, merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variabel kedalam harga pokok produksi.

Target Costing Target costing adalah penentuan biaya yang diharapkan untuk suatu produk berdasarkan harga yang kompetitif, sehingga produk tersebut akan dapat memperoleh laba yang diharapkan. Witjaksono (2013) mengemukakan bahwa "target costing adalah suatu sistem dimana penentuan harga pokok produksi adalah sesuai dengan yang diinginkan (*target*) sebagai dasar penetapan harga jual produk yang akan memperoleh laba yang diinginkan, atau penentuan harga pokok sesuai dengan harga jual yang pelanggan rela membayarnya. Krismiaji (2011) mengemukakan bahwa target costing adalah proses penentuan biaya maksimum yang dimungkinkan bagi pembuatan sebuah produk baru dan kemudian merancang prototipe yang menguntungkan dengan kendala biaya maksimum yang telah ditetapkan. Tujuan utama target costing adalah mengurangi biaya karena sekali target cost telah dicapai, maka suatu target cost yang baru lebih rendah ditentukan.

Total harga pokok produk yang dihitung dengan menggunakan pendekatan variabel costing terdiri dari unsur harga pokok produksi variabel (biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik variabel) ditambah dengan biaya non produksi variabel (biaya pemasaran variabel dan biaya administrasi dan umum variabel) dan biaya tetap (biaya overhead pabrik tetap, biaya pemasaran tetap, biaya administrasi dan umum tetap) (Mulyadi,2009).

## STUDI KASUS PENERAPAN AKUNTANSI BIAYA DALAM PROSES PENGHITUNGAN HARGA POKOK PRODUKSI JASA JAM TERBANG HELICOPTER

PT. ABC (bukan nama sebenarnya) merupakan perusahaan yang didirikan berdasarkan hukum Indonesia pada tahun 1971. PT. ABC pada awalnya merupakan perusahaan patungan perusahaan local dengan perusahaan Amerika Serikat. Seiring dengan kondisi market di Indonesia sudah semakin menurun, mitra luar negeri memutuskan untuk kembali ke Amerika Serikat, sehingga saat ini PT. ABC merupakan perusahaan penanam modal dalam (PMDN) negeri, yang sebelumnya tercatat sebagai perusahaan penanam modal asing (PMA).

Dalam industry leasing pesawat terbang dan helicopter, harga sewa pesawat dan helicopter dihitung dengan pendekatan 4 komponen beban yaitu Aircraft, Crew, Maintenance dan Insurance dan disingkat dengan akronim ACMI. Beban Aircraft adalah

biaya perolehan helicopter termasuk biaya modal atas bunga pinjaman yang terjadi sebagai konsekuensi pembiayaan dengan skema hutang. Beban Crew adalah beban yang dapat atribusikan kepada crew berupa kompensasi dan benefit yang dinikmati atau diterima crew sebagaimana diatur dalam kontrak kerja. Beban Maintenance adalah beban perawatan yang dapat diatribusikan secara langsung kepada helicopter dan biaya maintenance ini terdiri dari alokasi biaya komponen, spare-part dan rangka helicopter. Beban Insurance adalah beban premi asuransi aviasi yang wajib dibayar oleh pemilik helicopter agar supaya helicopter tersebut secara regulasi diperbolehkan untuk melakukan penerbangan komersil sebagaimana diatur dalam *Civil Aviation Safety Regulation* atau *CASR*.

Dalam rangka menentukan berapa besaran alokasi harga pokok (beban) per jam terbang, perusahaan operator helicopter harus terlebih dahulu menentukan jumlah minimum jam terbang minimum untuk mencapai kondisi breakeven point. Dalam penentuan tingkat breakeven point, akan terdapat kebijakan manajemen terkait dengan pengalokasian biaya semi variable apakah kepada biaya tetap atau biaya variable. Selanjutnya untuk biaya yang sudah jelas sifatnya, seperti biaya sewa hanggar dan biaya konsumsi avtur tidak menjadi masalah karena sudah dapat ditentukan berdasarkan sifat biaya itu sendiri. Secara umum dan berdasarkan pengalaman PT. ABC selama ini, tingkat breakeven event jam terbang helicopter per tahun adalah sebanyak 300 jam atau rata-rata 25 jam terbang per bulan.

## BEBAN AIRCRAFT (A)

Beban Aircraft terdiri dari biaya perolehan helicopter itu sendiri ditambah dengan biaya modal atas pinjaman yang dikeluarkan untuk pembiayaan helicopter tersebut. Sebagai contoh helicopter H-125 Reg. PK-DBM dibeli dengan harga Rp.57.000.000.000. Skema pembiayaan helicopter tersebut terdiri dari pendanaan internal sebesar 30%, dan sisanya sebesar 70% menggunakan pinjaman dari Bank ABC. Detail pinjaman investasi tersebut adalah tenor pinjaman selama 8 tahun dan tingkat bunga 13% per tahun (tetap).

Berdasarkan informasi tersebut dapat dihitung berapa biaya modal yang harus ditanggung oleh PT. Derazona Air Service, yaitu sebesar Rp.26.617.041.000 sebagaimana disajikan dalam perhitungan pada Tabel: 1.

**Tabel: 1**  
**Perhitungan Biaya Modal Pinjaman Pembelian Helicopter**  
**Disajikan dalam (000)**

Pokok Pinjaman : Rp.39.900.000,-  
Tingkat Bunga : 13% per tahun  
Periode Pinjaman : 8 tahun

Tahun	Saldo Awal	Cicilan	Pokok	Bunga	Saldo Akhir
1	39.900.000	8.314.630	3.127.630	5.187.000	36.772.370
2	36.772.370	8.314.630	3.534.222	4.780.408	33.238.148
3	33.238.148	8.314.630	3.993.671	4.320.959	29.244.477
4	29.244.477	8.314.630	4.512.848	3.801.782	24.731.629
5	24.731.629	8.314.630	5.099.518	3.215.112	19.632.110
6	19.632.110	8.314.630	5.762.456	2.552.174	13.869.655
7	13.869.655	8.314.630	6.511.575	1.803.055	7.358.080
8	7.358.080	8.314.630	7.358.080	956.550	0
Total Beban Biaya Modal				26.617.041	

Sumber: Data diolah sendiri dari PT. ABC

Setelah mendapatkan berapa besaran biaya modal yang harus ditanggung atas pembelian helicopter tersebut, selanjutnya dapat diketahui berapa biaya perolehan helicopter tersebut. Dalam hal ini jumlah biaya perolehan helicopter adalah Rp.57.000.000.000,- (harga beli helicopter) ditambah dengan biaya modal Rp.26.617.041.000 sehingga jumlahnya menjadi Rp.83.617.041.000,-.

Untuk mengalokasikan harga perolehan tersebut dalam basis tahunan, terdapat dua pilihan rujukan yang umum digunakan perusahaan yaitu a). masa penyusutan (umur ekonomis) sebagaimana diatur dalam UU Pajak Penghasilan, dimana untuk kategori aktiva tetap berupa pesawat terbang umur ekonomisnya adalah 16 tahun, b). masa penyusutan akunting yang merupakan kebijakan manajemen, sebagaimana diketahui manajemen perusahaan diperkenankan untuk mempercepat penyusutan aktiva tetapnya atau mempersingkat umur ekonomisnya sepanjang dilakukan secara taat azas. Dalam kasus ini, PT. Derazona Air Service memilih menggunakan rujukan yang pertama yaitu UU Pajak Penghasilan Pasal 17 yaitu jumlah umur ekonomis / periode penyusutan selama 16 tahun.

Berdasarkan kebijakan masa manfaat ekonomis helicopter dihitung selama 16 tahun, dengan demikian dapat ditentukan berapa alokasi harga perolehan per tahun, yaitu dengan membagi biaya perolehan Rp.83.617.041.000 dengan 16 tahun, sehingga diperoleh jumlahnya sebesar Rp.5.226.075.063. Untuk mengetahui berapa alokasi beban per jam terbang, langkah selanjutnya yang dilakukan adalah membagi alokasi biaya perolehan pertahun tersebut dengan tingkat produksi jam pada tingkat breakeven point (300 jam terbang), dan diperoleh alokasi beban per jam terbang sebesar **Rp.17.420.217,-**.

## **BEBAN CREW**

Beban crew sangat terkait dengan regulasi keselamatan penerbangan. Regulasi keselamatan penerbangan mengatur jam kerja atau *duty time* seorang crew dibatasi hanya 20 hari bekerja dalam 1 bulan. Satu hari kerja hanya diperbolehkan terbang maksimum sebanyak 6 jam. Crew juga tidak diperkenankan bekerja dalam 7 hari secara berturut-turut, sehingga pada hari ke 7, crew harus istirahat penuh. Oleh karena itu, apabila operasi penerbangan harus tetap berjalan, *crew on duty* harus digantikan oleh crew pengganti. Oleh karena ketatnya ketentuan keselamatan penerbangan yang harus dipatuhi oleh perusahaan penerbangan, akibatnya penghitungan beban crew menjadi tidak bisa langsung menghitung gaji crew yang dinas, tetapi harus terlebih dahulu mencari tariff beban crew per hari. Selanjutnya tariff beban crew per hari tersebut, selanjutnya dikalikan dengan 30 hari karena helicopter dianggap bekerja full time selama 30 hari dalam 1 bulan. Total beban crew per bulan tersebut, selanjutnya dibagi dengan asumsi produksi pada tingkat breakeven point (300 jam per tahun atau 25 jam per bulan), sehingga dapat diperoleh tariff beban crew per jam terbang.

Komponen pembentuk beban crew pada dasarnya adalah semua benefit dalam bentuk kas dan non-kas yang diterima dan atau dinikmati oleh crew. Komponen pembentuk beban crew adalah sebagai berikut: gaji pokok, tunjangan pajak penghasilan, tunjangan dinas, *mandatory training*, tunjangan hari raya, beban pesangon, premi asuransi crew, seragam khusus. Gaji pokok adalah gaji yang diterima oleh crew sebagaimana tertuang dalam kontrak kerja, oleh karena itu pada saat crew yang bersangkutan tidak on duty, beban gaji pokok ini tetap wajib dibayar oleh perusahaan. Tunjangan pajak adalah beban pajak penghasilan yang terutang dari total penghasilan yang diterima oleh seorang crew, agar supaya beban pajak penghasilan ini dapat menjadi pengurang penghasilan dilevel PPh Badan, maka beban pajak penghasilan crew tersebut di-gross up. Tunjangan dinas adalah tunjangan dinas yang diberikan kepada crew pada saat crew yang bersangkutan melaksanakan tugas, oleh karena itu apabila dalam 1 bulan crew yang bersangkutan bekerja 20 hari kerja, maka tunjangan dinas terutang kepada crew adalah sebesar 20 hari kerja dikali dengan tariff per hari.

Mandatory training adalah program pendidikan atau pelatihan yang wajib diikuti oleh seorang crew dalam rangka memenuhi peraturan kecakapan crew sebagaimana dipersyaratkan oleh CASR. Mandatory training dikategorikan sebagai beban crew adalah karena beban ini adalah merupakan benefit dalam bentuk non-kas yang diterima oleh seorang crew. Tunjangan hari raya adalah suatu kewajiban yang harus dipenuhi oleh pengusaha sebagaimana di atur dalam UU No. 13 Tahun 2003, dimana perusahaan harus memberikan THR minimal 1 bulan gaji pokok, oleh karena itu beban THR ini diprorate selama 12 kali sehingga diperoleh tariff per bulan. Beban pesangon adalah alokasi beban pesangan yang terutang kepada crew pada saat crew yang bersangkutan memasuki usia pensiun sebagaimana diamanatkan oleh UU No. 13 tahun 2003 dan UU No.11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja dan PSAK 24. Beban premi asuransi dan seragam khusus adalah benefit non-cash yang diterima oleh crew dan ini termasuk kualifikasi penghasilan sebagaimana diatur dalam UU No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

Untuk helicopter H-125 yang masuk dalam kategori *light helicopter*, jumlah minimal crew yang harus disiapkan untuk setiap operasi penerbangan (standar) adalah 1 orang pilot, 1 orang engineer, dan 1 orang helicopter landing officer (HLO). Komposisi crew ini akan bertambah jumlahnya untuk menyesuaikan dengan kebutuhan apabila operasi penerbangan yang akan dilakukan memiliki kualifikasi berat (bukan standar).

Untuk mensimulasikan aplikasi perhitungan akuntansi biaya pembebanan Beban Crew per jam terbang disajikan dapat dilihat dalam Tabel 2. Dari hasil perhitungan yang disimulasikan dalam Tabel 2, diketahui bahwa beban crew per jam terbang adalah sebesar **Rp.18.756.000**.

**Tabel: 2**  
**Daftar Tarif Komponen Pembentuk Beban Crew**  
**Disajikan dalam Ribuan (000)**

No.	Deskripsi	Pilot	Engineer	HLO	Total
1	Gaji Pokok	85.000	60.000	35.000	180.000
2	Tunjangan Pajak Penghasilan	12.750	9.000	5.250	27.000
3	Tunjangan Dinas	17.000	12.000	7.000	36.000
4	Mandatory Training	12.750	9.000	5.250	27.000
5	THR	7.083	5.000	2.917	15.000
6	Pesangon	7.083	5.000	2.917	15.000
7	Premi Asuransi	4.250	3.000	1.750	9.000
8	Seragam Khusus	1.700	1.200	700	3.600
9	Total Beban Gaji 1 Posisi Per Bulan	147.617	104.200	60.783	312.600
10	Jumlah Hari Kerja Per Penugasan	20	20	20	20
11	Tarif Beban Gaji Per Hari Kerja	7.381	5.210	3.039	15.630
12	Jumlah Hari Per Bulan	30	30	30	30
13	Total Beban Gaji 1 posisi per bulan	221.425	156.300	91.175	468.900
14	Produksi Jam BEP Per Bulan				25
15	Tarif Beban Crew Per Jam Terbang				18.756

Sumber: Data diolah sendiri dari PT. ABC

### **BEBAN MAINTENANCE (M)**

Helicopter adalah alat transportasi khusus yang didesain sedemikian rupa sehingga bisa terbang dengan memanfaatkan gaya *aerodynamic*. Dalam rangka memastikan status kelaikan terbang sebuah helicopter, Kementerian Perhubungan melalui Direktur Jenderal Perhubungan Udara membuat aturan perawatan minimal yang harus dipatuhi oleh perusahaan operator helicopter.

Selanjutnya, manufaktur helicopter dalam mendesain sebuah helicopter sudah melakukan penelitian dan pengujian yang ketat tentang ketahanan dari sebuah *spare part* dan komponen yang merupakan bagian penting dan vital dari helicopter tersebut. Dalam prakteknya, seluruh komponen dan *spare part* yang dipasang atau *installed* di dalam sebuah helicopter harus dikontrol masa pakainya. Masa pakai komponen dan *spare part* tersebut telah diatur oleh manufaktur pesawat terbang, sebagai contoh komponen mesin helicopter H-125 memiliki usia pakai 3.000 sd 5.000 jam sejak diproduksi atau sejak dioverhaul. Oleh karena mesin helicopter tersebut telah diberikan batasan masa jam terbang maksimum 3.000 jam misalnya, dengan demikian mesin helicopter tersebut ketika sudah mencapai jam terbang 3.000 jam, mesin helicopter tersebut harus dicopot dan diganti dengan mesin baru yang statusnya masih memiliki sisa jam. Misalnya mesin pengganti tersebut sisa jam terbang yang belum terpakai 1.000 jam, dengan sendirinya mesin pengganti tersebut hanya bisa digunakan maksimum 1.000 jam, setelah itu mesin diganti lagi dengan mesin baru, praktik itu berlanjut secara terus menerus.

Dapat dibayangkan bahwa dalam satu unit helicopter akan terpasang atau ter-installed ribuan *spare part*, dan masing-masing *spare part* tersebut memiliki umur masing-masing dan ada kemungkinan umurnya bervariasi. Untuk memantau dan atau mengontrol pencapaian masa pakai seluruh *spare part*, masing-masing pesawat helicopter dibuatkan aplikasi software yang mampu mencatat secara detail perihal ini dan aplikasi ini dikenal dengan istilah *Component Status*. Terdapat satu bagian khusus yang fungsinya melakukan *update* jam terbang sebuah pesawat helicopter, dengan demikian dapat diketahui *spare part* yang mana yang harus diganti dan dicopot karena masa pakainya sudah habis.

Selain memantau masa pakai *spare part* sebagaimana diatur oleh manufaktur pesawat helicopter, tidak tertutup kemungkinan terdapat *spare part* yang mengalami *premature* atau rusak sebelum masa pakainya habis. Untuk mengantisipasi dan mengontrol kondisi *spare part* yang mengalami *prematur*, setiap helicopter memiliki jadwal inspeksi yang mulai dari inspeksi harian, inspeksi 100 jam, inspeksi 300 jam, inspeksi 600 jam, inspeksi 1.200 jam dan inspeksi 8 tahun. Interval inspeksi ini adalah merupakan tindakan *preventive* yang dipersyaratkan untuk mengetahui dengan baik kondisi kesehatan helicopter, sehingga engineer punya landasan untuk menyatakan bahwa helicopter tersebut laik terbang. Dalam pelaksanaan inspeksi, akan dilakukan juga penggantian *item consumable* seperti *oli*, *grease*, dan lainnya.

Proses akuntansi biaya yang akan diaplikasikan terhadap program maintenance ini adalah membuat daftar *spare part* disertai dengan harga beli dan umur pakainya. Selanjutnya harga *spare part* tersebut masing-masing dibagi dengan usia pakainya. Sebagai contoh aplikasi penghitungan dan alokasi biaya maintenance per jam dapat dilihat pada Tabel 3. Daftar spare part sebagaimana dicantumkan dalam Tabel 3 tidak mencakup semua spare part yang terpasang dalam sebuah helicopter, pertimbangan ini dilakukan untuk efisien penulisan mengingat daftarnya sangat panjang. Semoga pemangkasan daftar spare part ini tidak mengurangi makna pemahaman tentang bagaimana cara menghitung biaya maintenance sebuah helicopter.

**Tabel: 3**  
**Alokasi Biaya Maintenance Per Jam Terbang**  
**Helicopter H-125**

No	Deskripsi	Jumlah - USD	Life Time	Tarif Per Jam
1	Modul 01 Assy – Accessory Gearbox	303.165	3.000	101
2	Modul 02 Assy – Axial Compresossor	454.748	3.000	152
3	Modul 03 Assy – Gas Generator	833.702	3.000	278
4	Modul 04 Assy – Power Turbine	492.643	3.000	164
5	Modul 05 Assy – Reduction Gearbox	454.748	3.000	152
6	HP/LP Pump and Metering Unit	101.663	3.000	34

7	Free Wheel Shaft Assembly	237.213	3.000	79
8	Komponen dan Spare Part Lain	1.000.000	3.000	333
	Total	3.877.880	3.000	1.293

Sumber: Data diolah sendiri dari PT. ABC

Dengan asumsi nilai tukar (kurs) Rupiah terhadap US Dollar saat ini sebesar Rp.15.000, dengan demikian dapat dihitung bahwa beban maintenance helicopter H-125 per jam terbang adalah USD 1.293,00 x Rp.15.000 yaitu **Rp. 19.395.000,-**.

## INSURANCE (I)

Bisnis penerbangan memiliki risiko yang sangat besar, oleh karena itu setiap pesawat terbang / helicopter tidak akan dirilis terbang oleh otoritas penerbangan apabila belum ditutup dengan polis asuransi yang memenuhi persyaratan dari Kementerian Perhubungan. Faktor penyebab tingginya risiko penerbangan tersebut adalah karena pesawat terbang / helicopter tersebut akan melayang di udara dan tidak ada yang objek yang menopangnya, sehingga pada saat terjadi kerusakan *mal function/failed* terhadap komponen atau *spare part*-nya, pesawat terbang/helicopter tersebut tentu akan jatuh ke tanah atau air.

Jatuhnya pesawat/helicopter ke tanah atau air akan mengakibatkan risiko fatal seperti hancurnya pesawat terbang/helicopter tersebut, hilangnya nyawa crew dan penumpang (terjadinya *fatality*), serta terjadinya kerusakan asset pihak ketiga akibat kejatuhan/tertimpa pesawat terbang/helicopter tersebut. Oleh karena itu, untuk menutup risiko yang demikian besar, perusahaan operator helicopter harus menutup asuransi helicopternya sebelum melakukan penerbangan. Secara umum risiko yang paling rawan yang sering terjadi adalah pada saat pesawat terbang melakukan *take-off* dan *landing*, sementara pada saat *crusing* relatif lebih jarang.

Untuk menentukan besaran nilai pertanggungan sebuah helicopter dan risiko terkait, dapat dilakukan dengan cara menghitung *market value* daripada helicopter tersebut ditambah dengan menetapkan maksimum *combine single limit claim* atas potensi kerugian pihak ketiga. Secara umum asuransi aviasi terpusat di London Inggris, mengingat jumlah pertanggungan industry penerbangan yang demikian besar. Sebagai gambaran, PT. Lion Air yang memiliki pesawat terbang sebanyak 200 unit Airbus A-320, asumsikan harga per unit pesawat terbangnya sebesar Rp.2 triliun, dengan demikian nilai assetnya adalah sebesar Rp.400 triliun. Jumlah nilai pertanggungan yang demikian besar, dapat dipastikan asuransi lokal di Indonesia tidak ada yang mampu untuk menutup risiko sebesar Rp.400 triliun. Oleh karena itu, asuransi penerbangan di dunia akan terpusat di kota pusat keuangan dunia misalnya seperti London, New York, dan Rusia.

Penerapan akuntansi biaya untuk menghitung beban asuransi pesawat terbang helicopter per jam terbang dapat dilakukan dengan cara membagikan total beban premi asuransi per tahun dengan proyeksi produksi jam terbang pada kondisi *breakeven point* (300 jam terbang per tahun). Sebagai contoh kasus dalam hal ini, besarnya premi asuransi helicopter H-125 buatan tahun 2023 adalah sebesar Rp.2.100.000.000,-. Dengan demikian, tariff beban premi asuransi per jam terbang adalah sebesar **Rp.7.000.000,-**.

Berdasarkan hasil perhitungan sebagaimana dijelaskan di atas, dapat diringkas bahwa beban harga pokok jam terbang (ACMI) helicopter H-125 adalah sebagai berikut:

**Tabel: 4**  
**Summary Beban ACMI Helicopter H-125**

No	Deskripsi	Total - Rupiah
1	Beban Aircraft (Helicopter)	17.420.217
2	Beban Crew	18.756.000
3	Beban Maintenance	19.395.000
4	Beban Insurance	7.000.000
<b>TOTAL</b>		<b>62.571.217</b>

Sumber: diolah sendiri berdasarkan data dari PT. ABC

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Dalam menentukan harga pokok penjualan jasa penerbangan helicopter, diperlukan informasi biaya yang akurat sebelum menentukan harga jual kepada pelanggan. Dalam pendekatan akuntansi biaya terdapat dua skema penentuan harga jual yaitu target costing dan standard costing. *Target costing* adalah penentuan biaya yang diharapkan untuk suatu produk berdasarkan harga yang kompetitif, sehingga produk tersebut akan dapat memperoleh laba yang diharapkan, Malue, Jurgan (2013). *Standard costing* adalah praktik memperkirakan biaya proses produksi dan ini adalah cabang dari akuntansi biaya yang digunakan oleh pabrikan, misalnya, untuk merencanakan biaya mereka untuk tahun yang akan datang pada berbagai biaya seperti bahan langsung, tenaga kerja langsung, atau biaya *overhead*. Kedua model ini memiliki keunggulan dan kelemahan, tetap secara umum untuk perusahaan jasa lebih banyak menggunakan *standard costing* dan untuk perusahaan manufaktur lebih banyak menggunakan *standard costing*.

Untuk mendapatkan pemahaman yang komprehensif tentang beban pembentuk harga pokok jam terbang helicopter sebagaimana telah disampaikan dalam studi kasus, berikut analisis komprehensif yang dibuat untuk menggali kelemahan dan kekurangan metode yang telah digunakan. Hasil analisis ini dapat memberikan kesimpulan bahwa metode yang disampaikan sudah *proper* atau masih diperlukan kombinasi pertimbangan lain yang relevan dengan keputusan strategis pengambilan keputusan mengenai penetapan harga jual.

### AIRCRAFT (A)

Harga perolehan helicopter sejatinya adalah investasi yang harus dikeluarkan oleh perusahaan untuk mengakuisisi sebuah helicopter. Prinsip investasi mengajarkan kepada kita bahwa setiap investasi tersebut harus mampu memberikan imbal hasil sesuai dengan yang diharapkan. Pertanyaan yang timbul berikutnya adalah, berapa tingkat imbal hasil yang diharapkan oleh manajemen perusahaan...?. Untuk menjawab pertanyaan ini terdapat beberapa pendekatan yang dapat dilakukan yaitu a). merujuk kepada tingkat imbal hasil pasar yaitu representasi imbal hasil dari Indeks Harga Saham Gabungan (IHSG) pada tahun penelitian, b). merujuk kepada tingkat bunga deposito, pilihan yang sangat simple karena menganggap bahwa investasi tersebut seolah-olah ditempatkan di instrument sertifikat deposito, c). merujuk kepada *seven days repo* Bank Indonesia, dan terakhir d). merujuk kepada tingkat bunga pinjaman kredit investasi perusahaan korporasi. Pendekatan yang paling tepat menurut hemat penulis adalah merujuk kepada tingkat bunga pinjaman bank yang mana saat ini berada di kisaran 13% pa. Pilihan ini berlandaskan kepada asumsi bahwa perbankan sebagai institusi keuangan yang memiliki pengalaman dalam

menyalurkan kredit tentu memiliki informasi yang sangat lengkap perihal risiko investasi dan opportunity cost karena memilih untuk membiaya suatu proyek.

Pertanyaan selanjutnya perihal penilaian harga perolehan helicopter tersebut adalah apakah wajar apabila bunga pinjaman yang timbul atas pembelian helicopter tersebut diakumulasi sebagai bagian dari harga perolehan...? Sebagai perbandingan, untuk proyek konstruksi yang memiliki masa pembangunan lebih dari 1 tahun, biaya bunga pinjaman untuk kepentingan konstruksi dapat diakumulasi sebagai bagian dari harga perolehan gedung tersebut, dengan alasan pada masa konstruksi gedung belum mampu memperoleh penghasilan...?. Dari perbandingan ini terdapat dua hal yang berbeda dimana beban bunga yang timbul selama masa konstruksi dapat diakumulasi, dan beban bunga pinjaman atas pembelian asset yang sudah memasuki tahapan komersil apakah boleh...?

Untuk menjawab permasalahan tersebut, dapat digunakan pendekatan *capital expenditure* dan *operational expenditure*. Biaya bunga pada masa konstruksi jelas merupakan bagian dari *capital expenditure* karena pada saat pembebanannya, asset belum memasuki fase komersil sehingga tidak terbuka peluang untuk menempatkan beban tersebut menjadi *operational expenditure*. Sementara beban bunga atas pembelian asset, dimana asset tersebut langsung bisa masuk kedalam fase komersil dan pembebanan bunganya akan berlangsung selama periode kontrak pinjaman, dengan demikian biaya bunga tersebut merupakan bagian biaya periodik. Sehingga pendekatan yang dipraktekkan dalam studi kasus ini belum tepat.

PSAK No.26, tentang Biaya Pinjaman pada paragraph 8 menyatakan bahwa "entitas mengkapitalisasi yang dapat diatribusikan secara langsung dengan perolehan, konstruksi, atau pembuatan asset kualifikasian sebagai bagian dari biaya perolehan asset tersebut dan biaya pinjaman lainnya diakui sebagai beban periodik dan diakui pada periode terjadinya. Selanjutnya, mari kita kaitkan ketentuan PSAK No.26 ini dengan proses pengadaan helicopter tersebut, ternyata dapat diatribusikan dengan tepat dan perlu diketahui bahwa pinjaman uang itu diperoleh untuk dibayarkan kepada pabrikan helicopter sebelum helicopter tersebut diproduksi.

Dalam mengalokasikan beban penyusutan pertahun merujuk kepada ketentuan pasal 11 UU No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, dianggap sudah proporsional mengingat umur ekonomis helicopter secara teknis bisa melampaui umur 16 tahun. Sebaliknya untuk mempersingkat masa perolehan dalam rangka meningkatkan alokasi harga perjam terbang menjadi lebih besar, akan berhadapan dengan persaingan harga dengan para pesaing yaitu berlomba-lomba menurunkan harga untuk mendapatkan order jasa penerbangan yang lebih banyak. Dengan pertimbangan tersebut, praktek menyusutkan sesuai ketentuan UU Pajak Penghasilan sudah sangat tepat.

Kesimpulan yang dapat ditarik dari dua pertimbangan perihal boleh tidaknya beban bunga diakumulasi sebagai bagian dari harga perolehan, menurut hemat penulis biaya bunga dapat diakui sebagai bagian dari harga perolehan mengingat bahwa pinjaman tersebut direalisasikan pada saat helicopter tersebut sedang dalam proses perakitan atau dapat dipersamakan dalam proses konstruksi dalam pembangunan gedung. Kesimpulan ini juga sejalan dengan ketentuan PSAK No.26 yaitu bunga pinjaman dapat diakui sebagai harga perolehan bilamana beban bunga tersebut dapat diatribusikan secara langsung kepada asset kualifikasian yaitu helicopter tersebut.

### **CREW (C), MAINTENANCE (M), DAN INSURANCE (I)**

Selanjutnya, komponen beban Crew, Maintenance dan Insurance, oleh karena ketiga beban ini tidak mengakibatkan adanya biaya modal, pertimbangannya menjadi tidak relevan dengan pertanyaan pada pos beban pengakuan harga perolehan. Perbedaan lainnya adalah beban crew, maintenance dan insurance merupakan beban yang terjadi dalam fase bisnis sudah komersil (periodik), sehingga pengeluaran tersebut seluruhnya dapat dikategorikan sebagai *operational expenditure*, dengan demikian beban crew, maintenance dan premi asuransi dapat dibeban pada tahun berjalan.

Beban Crew adalah merupakan bagian dari beban tetap karena salah satu komponen pembentuk beban crew atau gaji pokok, dimana gaji pokok tersebut jumlahnya tidak akan berubah akibat seorang crew tidak masuk bekerja. Hal ini akan berbeda dengan biaya pembentuk beban crew lainnya, misalnya tunjangan dinas, tunjangan dinas tersebut hanya akan diberikan pada saat seorang crew *on-duty* atau masuk kantor untuk bekerja. Dengan demikian, beban crew ini jelas dapat diakui sebagai biaya periodik.

Beban maintenance secara sifat, biaya ini merupakan biaya variable oleh karena jumlah biaya ini memiliki hubungan garis lurus dengan aktivitas operasional penerbangan, artinya semakin tinggi produksi jam terbang, semakin besar pula beban yang harus dikeluarkan. Dengan demikian, beban maintenance ini jelas dapat diakui sebagai biaya periodic. Sementara untuk beban asuransi, secara sifat adalah beban tetap tetapi karena kontrak jaminannya adalah dihitung secara tahunan, dengan demikian beban asuransi dapat diatribusikan pada periode *coverage* asuransi itu sendiri.

Berdasarkan pertimbangan ini, dapat disimpulkan bahwa beban crew, maintenance, dan insurance adalah *periodical cost* dan merupakan bagian dari *operational expenditure*. Dengan demikian, metode penghitungan beban crew, maintenance dan insurance sudah tepat dilihat dari sudut pandang pendekatan akuntansi keuangan maupun akuntansi biaya.

## KESIMPULAN

Setelah memperhatikan studi kasus penghitungan beban ACMI perusahaan operator helicopter dan diskusi serta analisis yang dibuat tentang landasan teori dan regulasi dapat disimpulkan secara teori dan praktis adalah sebagai berikut:

- a. Biaya bunga atas pinjaman yang dapat diatribusikan secara langsung kepada asset kualifikasian sebagaimana diatur dalam PSAK 26 tentang Biaya Pinjaman, praktek mengakumulasikan beban bunga menjadi bagian dari biaya perolehan dan menjadi factor penentu besarnya beban Aircraft.
- b. Biaya perolehan aktiva tetap atau asset kualifikasian disusutkan berdasarkan ketentuan pasal 11, UU No.36 Tahun 2008 tentang metode penyusutan, helicopter disusutkan selama 16 tahun adalah kebijakan yang sudah tepat.
- c. Biaya Crew dibentuk oleh beban yang dibayarkan secara tunai dan dibebankan secara akrual. Oleh karena itu, proses penghitungan beban crew tidak tepat apabila seluruhnya menggunakan pendekatan cash basis. Beban crew itu secara definisi adalah benefit yang diterima oleh crew baik itu dalam *benefit in-cash* dan *benefit in-kind*.
- d. Biaya Maintenance dibentuk oleh alokasi beban penggantian spare-part berdasarkan masa ekonomis sebagaimana diatur oleh manufaktur spare-part itu sendiri, dan ditambah dengan biaya konsumabel seperti penggunaan avtur, oli, dan gemuk, serta biaya lainnya.
- e. Biaya Asuransi dibentuk berdasarkan besarnya nilai pertanggungan dan proyeksi kerugian pihak ketiga.
- f. Level breakeven point adalah merupakan factor yang sangat penting dalam menentukan besaran biaya ACMI, karena semakin banyak jumlah jam minimum untuk mencapai tingkat BEP, maka total biaya ACMI tersebut akan mengalami perubahan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Firdaus A, dan Wasilah Abdullah. 2012. Akuntansi Biaya. Edisi tiga. Jakarta:Salemba Empat.
- Indeed. 2023. Standard Costing: Definition, How It Works and Examples. <https://www.indeed.com/career-advice/career-development/standard-costing-definition#:~:text=What%20is%20standard%20costing%3F,material%2C%20direct%20labor%20or%20overhead>
- Jurgen Malue. 2013. Analisis Penerapan Target Costing Sebagai Sistem Pengendalian Biaya Produksi Pada Pt Celebes Mina Pratama. Jurnal EMBA 949 Vol.1 No.3 Juni 2013, Hal. 949-957. Manado.
- Krismiaji. 2011. Akuntansi Manajemen. Edisi 2. Unit Penerbit dan Percetakan Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN. Yogyakarta.
- Mulyadi. 2005. Penggolongan biaya. Salemba. Jakarta
- Mulyadi. 2007. Sistem Akuntansi. Salemba Empat. Jakarta
- Mulyadi. 2009. Akuntansi Biaya. Salemba. Jakarta
- Mulyadi. 2009. Fungsi yang terkait dalam pengumpulan biaya. Salemba. Jakarta.
- Mulyadi. 2012. Akuntansi Biaya. Edisi 5. Unit Penerbit dan Percetakan Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN. Yogyakarta
- Mursyidi. 2010. Akuntansi Biaya. cetakan kedua. Refika Aditama. Bandung
- PSAK 24. 2016. Biaya Pinjaman. Ikatan Akuntan Indonesia.
- Simamora Hery. 2012. Akuntansi Manajemen. Edisi III. Star Gate Publisher, Jakarta.
- Witjaksono. 2013. Akuntansi Biaya. Edisi Revisi. Graha Ilmu. Yogyakarta