

**BAB II**  
**ANGGARAN SEBAGAI ALAT PENGENDALIAN**  
**BIAYA PRODUKSI**

Suatu perusahaan yang didirikan pasti mempunyai suatu tujuan, salah satu tujuannya yaitu untuk mencapai laba yang optimal. Laba tersebut tidak diperoleh dengan sendirinya, melainkan dengan penggunaan biaya yang terencana dengan baik, disamping dengan meningkatkan pendapatan.

Berhasil tidaknya suatu perusahaan ditandai dengan kemampuan manajemen di dalam melihat kemungkinan dan kesempatan, baik jangka pendek maupun jangka panjang. Oleh karena itu adalah tugas manajer untuk merencanakan masa depan perusahaannya, agar sedapat mungkin semua kesempatan dan kemungkinan dimasa yang datang telah disadari dan direncanakan oleh perusahaan sejak sekarang.

Pengendalian manajemen merupakan salah satu proses perencanaan dan pengendalian yang terdapat dalam suatu organisasi. Didalam membuat perencanaan manajemen dihadapkan pada pengambilan keputusan yang menyangkut pemilihan berbagai macam alternatif. Oleh karena itu manajemen memerlukan data yang dapat dipakai sebagai dasar untuk menentukan pilihan. Salah satu data penting yang biasanya diperlukan sebagai dasar pengendalian adalah biaya. Manajemen dalam merealisasikan tujuan pengendalian biaya, sebelumnya harus menetapkan taksiran biaya atau yang seharusnya dikeluarkan untuk kegiatan tertentu. Untuk memungkinkan para manajer mengendalikan biaya, diperlukan adanya akuntansi

pengendalian biaya, dimana akuntansi pengendalian biaya disini menyajikan perbandingan antara biaya yang sesungguhnya dengan biaya yang diperkirakan akan atau yang seharusnya terjadi.

Dengan melihat pentingnya pengendalian manajemen maka suatu perusahaan memerlukan adanya suatu sistem pengendalian manajemen untuk kemajuan dan pengembangan perusahaan di dalam mencapai tujuannya secara menyeluruh.

## **2.1 Sistem Pengendalian Manajemen**

Proses perencanaan dan pengendalian manajemen disusun dalam suatu hirarki yang terdiri atas tiga unsur yaitu perencanaan strategi, pengendalian manajemen dan pengendalian tugas (operasional). Perencanaan strategi adalah proses untuk menentukan tujuan-tujuan organisasi untuk mencapai tujuan-tujuan tersebut. Sedangkan pengendalian manajemen adalah proses yang digunakan oleh manajemen untuk meyakinkan bahwa organisasi telah melaksanakan strategi yang telah ditetapkan sebelumnya. Pengendalian tugas merupakan pedoman bagi pengendalian manajemen yaitu merupakan proses untuk meyakinkan bahwa tugas-tugas tertentu dilaksanakan secara efektif dan efisien.

Menurut Macianello, pengendalian manajemen adalah suatu struktur dan proses yang dilakukan untuk menjamin bahwa sumber manusia, fisik dan teknologi dialokasikan agar mencapai tujuan perusahaan secara menyeluruh.<sup>7</sup> Anthony dan

---

<sup>7</sup> Joseph A. Maciariello and Calvin Kirby, Management Control System, Using Adaptive System to Attain Int, Inc, 1994. p.1

Dearden mendefinisikan pengendalian manajemen sebagai suatu struktur dan proses yang digunakan manajemen untuk mempengaruhi anggota organisasi dalam melaksanakan strategi secara efisien dan efektif, serta menjamin bahwa sumber-sumber diperlukan dan digunakan dengan efektif dan efisien dalam rangka pencapaian tujuan organisasi.<sup>8</sup> Sistem pengendalian manajemen pada dasarnya merupakan suatu proses dan struktur yang disusun secara sistematis dan digunakan oleh manajemen dalam melaksanakan strategi organisasi untuk mencapai tujuan organisasi secara menyeluruh. Atas dasar definisi pengendalian manajemen diatas, proses dan struktur suatu sistem pengendalian manajemen hendaknya disusun sedemikian rupa sehingga memudahkan perencanaan guna mengimplementasikan strategi-strategi organisasi dan dapat mendorong para manajer dalam pencapaian tujuan, serta memungkinkan pengembangan informasi guna pengevaluasian hasil implementasi strategi-strategi tersebut.

### **2.1.1. Tujuan dan Manfaat Sistem Pengendalian Manajemen**

Suatu sistem diciptakan untuk mencapai tujuan tertentu. Sistem pengendalian manajemen dirancang untuk mencapai tujuan perusahaan yang telah ditetapkan dalam perencanaan strategi. Dalam perencanaan strategi ini manajemen menetapkan tujuan perusahaan dan memutuskan berbagai strategi untuk mencapai tujuan tersebut. Untuk mencapai tujuan tersebut, manajemen memerlukan suatu sistem yang dapat meng-

---

<sup>8</sup> Anthony RN and John Dearden, Management Control system, Homewood Illionis:Richard D Irwin 1980, Fourth Edition. P.6

alokasikan penggunaan berbagai sumber daya perusahaan secara efektif dan efisien. Sistem yang digunakan oleh manajemen untuk mencapai pengalokasian sumber daya perusahaan secara efektif dan efisien tersebut adalah sistem pengendalian manajemen.<sup>9</sup> Dalam hal ini sistem pengendalian manajemen bermanfaat untuk membantu dan memotivasi para manajemen dalam mengambil tindakan yang paling sesuai dengan kepentingan perusahaan.<sup>10</sup> Secara teknis hal ini berarti menciptakan suatu kondisi yang disebut kesesuaian tujuan (*goal congruence*) dimana anggota organisasi memiliki persepsi bahwa dalam melaksanakan aktivitas yang sesuai dengan kepentingan organisasi, aktivitas tersebut juga sesuai dengan kepentingan mereka sendiri.

### **2.1.2. Struktur Sistem Pengendalian Manajemen**

Sistem pengendalian manajemen merupakan suatu sistem yang terdiri dari struktur dan proses struktur sistem terdiri dari elemen-elemen yang menerangkan apakah sistem itu, serta hubungan antara anggota-anggotanya. Sedangkan proses menitik beratkan pada penjelasan mengenai seperangkat kegiatan yang dilakukan sistem.

Elemen-elemen struktur sistem pengendalian manajemen terdiri dari struktur organisasi, otonomi yang didelegasikan kepada para manajer. Penentuan pusat-pusat pertanggungjawaban, hubungan dan sistem aliran informasi diantara pusat pertang-

---

<sup>9</sup> Anthony, *ibid.*, p.3

<sup>10</sup> Anthony, *ibid.*, p.54

gungjawaban, serta tolok ukur prestasi dan penghargaan.<sup>11</sup> Struktur pengendalian manajemen terdiri dari pusat-pusat pertanggungjawaban. Suatu pusat pertanggungjawaban merupakan suatu unit organisasi yang di pimpin oleh seorang manajer yang bertanggungjawab atas semua kegiatan di departemennya. Dengan adanya pusat pertanggungjawaban akan memudahkan manajer dalam menentukan tuntutan pertanggungjawaban yang sesuai dan juga dalam hal melakukan penilaian prestasi.

### **2.1.3. Pembentukan Pusat-Pusat Pertanggungjawaban**

Pembentukan pusat-pusat pertanggungjawaban dalam suatu organisasi merupakan langkah awal untuk menetapkan tolok ukur yang akan digunakan dalam penilaian kinerja. Berdasarkan karakteristik masukan dan keluarannya serta hubungan antara keduanya, pusat pertanggungjawaban dapat dibagi menjadi empat jenis yaitu:<sup>12</sup> (1) pusat biaya (2) pusat pendapatan (3) pusat laba (4) pusat investasi. Penjelasan masing-masing jenis tersebut diuraikan seperti di bawah ini:

#### **(1) Pusat Biaya**

Pusat biaya adalah pusat pertanggungjawaban yang manajernya bertanggungjawab terhadap biaya atau masukan pusat pertanggungjawaban atau untuk menghasilkan suatu pengeluaran berupa barang atau jasa dengan jenis dan kualitas tertentu. Berdasarkan karakteristik biayanya, pusat biaya dapat

---

<sup>11</sup> Macianello, *op.cit.* p.3

<sup>12</sup> Mulyadi, Akuntansi Manajemen : Konsep, Manfaat dan Rekayasa, Yogyakarta, BP STIE YKPN, 1993, Edisi Kedua. Hal. 488

digolongkan menjadi dua: (a) Pusat biaya teknik atau standar (b) Pusat biaya kebijakan.

- a. Pusat biaya teknik adalah adalah pusat biaya yang sebagian besar biayanya mempunyai hubungan secara proporsional dengan keluarannya. Contoh pusat biaya ini adalah bagian produksi.
- b. Pusat biaya kebijakan adalah pusat biaya yaitu sebagian besar biayanya tidak mempunyai hubungan secara proporsional dengan keluarannya. Contohnya bagian pemasaran, bagian administrasi dan umum.

(2) Pusat Pendapatan

Pusat pendapatan adalah pusat pertanggungjawaban yang manajernya diberi wewenang dan bertanggungjawab terhadap pendapatan yang diperlukan pusat pertanggungjawaban tersebut. Manajer pusat pendapatan umumnya juga bertanggungjawab terhadap biaya-biaya yang dikeluarkan pada pusat pertanggungjawaban ini yang seringkali merupakan biaya kebijakan oleh sebab itu suatu pusat pendapatan umumnya juga merupakan pusat biaya kebijakan, contohnya bagian pemasaran.

(3) Pusat Laba

Pusat laba adalah pusat pertanggungjawaban yang mana manajernya diberi wewenang untuk mengendalikan pendapatan dan biaya pusat pertanggungjawaban tersebut. Manajer pusat laba di ukur kinerjanya dari selisih antara pendapatan tersebut. Dalam pusat laba, baik masukan maupun keluarannya di ukur dalam satuan rupiah, yang dipakai sebagai pengukur kinerja manajernya.

#### (4) Pusat Investasi

Pusat Investasi adalah pusat pertanggungjawaban yaitu manajer diukur kinerjanya dengan menghubungkan laba yang diperoleh dengan investasi yang bersangkutan. Ukuran prestasi manajer pusat investasi dapat berupa ratio antara laba dengan investasi yang digunakan untuk memperoleh laba tersebut. Ukuran ini disebut kembalikan investasi (return on investment) antara ROI. Dapat pula manajer pusat investasi diukur kinerjanya dengan menggunakan teknik RI (Residual Income) yang merupakan laba dikurangi beban modal (capital charge).

#### 2.1.4. Proses Pengendalian Manajemen

Proses pengendalian manajemen adalah tindakan-tindakan manajer yang dilakukan baik melalui komunikasi informal maupun komunikasi formal.

Komunikasi informal dilakukan melalui interaksi antara para manajer maupun antara manajer dengan karyawan, yang terjalin melalui pertemuan-pertemuan, pembicaraan, serta melalui ekspresi raut muka (bahasa tubuh). Komunikasi formal dalam proses pengendalian manajemen merupakan suatu siklus tindakan yang terdiri dari empat tahap yang saling berhubungan meliputi penyusunan program, penyusunan anggaran, pelaksanaan dan pengukuran, serta pelaporan dan analisis.

Penyusunan program adalah suatu proses mengabarkan dan memilih program yang spesifik yang akan dilakukan organisasi dan menentukan besarnya sumberdaya yang akan di alokasikan untuk setiap program. Pemrograman di dasarkan pada

rencana strategis. Program yang terpilih akan diterjemahkan dalam bentuk kegiatan yang menjadi tanggungjawab setiap manajer tertentu. Rencana kegiatan akan diukur dalam satuan moneter dan di tuangkan dalam bentuk anggaran. Penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan proses penetapan peran serta manajer dalam melaksanakan program atau bagian dari program. Selain itu proses penyusunan anggaran merupakan proses negosiasi antara para manajer pusat pertanggungjawaban dengan manajer di atasnya (manajer puncak). Hasil akhir proses negosiasi tersebut adalah suatu anggaran yang telah disetujui untuk manajer puncak yang berisi penghasilan yang diharapkan di perlukan dalam kurun waktu satu tahun anggaran dan sumberdaya yang harus digunakan untuk mencapai tujuan. Dalam tahap implementasi ini, data biaya dan pendapatan diklarifikasikan berdasarkan program dan pusat pertanggungjawaban. Data yang diklarifikasikan berdasarkan program di gunakan sebagai dasar penyusunan program di masa yang akan datang, sedangkan data yang digunakan sebagai dasar pengukur prestasi manajer pusat pertanggungjawaban.

Pada tahap pelaporan dan analisis sistem pengendalian manajemen berfungsi sebagai alat komunikasi. Informasi yang dikomunikasikan terdiri dari data aktiva maupun data non aktiva yang disajikan dalam laporan keuangan. Laporan tersebut akan memberikan informasi kepada para manajer mengenai apa yang sedang berlangsung dalam pusat pertanggungjawaban yang dipimpin dan membantu menjamin koordinasi kegiatan antar pusat pertanggungjawaban. Pelaporan informasi tersebut juga berguna sebagai dasar pengendalian ini berisi analisa terhadap penyimpangan pelaksanaan dari anggaran dan penjelasan mengenai terjadinya



penyimpangan tersebut. Analisis terhadap penyimpangan ini harus disesuaikan dengan kondisi tertentu yang di hadapi. Dengan demikian apabila kondisi tersebut harus dijelaskan dalam analisa selisih anggaran dengan realisasinya. Berdasarkan laporan analisis penyimpangan tersebut, manajer pusat pertanggungjawaban dapat mengambil tindakan perbaikan, yang dapat berupa perbaikan pelaksanaan, perbaikan anggaran, perbaikan program, atau perumusan kembali strategi pencapaian tujuan perusahaan. Proses pengendalian manajemen semacam ini akan memberikan umpan balik yang bermanfaat untuk perencanaan dimasa yang akan datang.

## 2.2 Anggaran

Para ahli ekonomi memberikan macam-macam definisi mengenai anggaran. Definisi-definisi tersebut umumnya mempunyai inti pengertian yang sama, yaitu merupakan suatu proses untuk mencapai tujuan perusahaan melalui perencanaan yang terarah. Perencanaan dalam hubungannya dengan akuntansi dalam suatu perusahaan diformulasikan dalam bentuk anggaran.

Anggaran merupakan bentuk rencana yang bersifat kuantitatif untuk suatu periode tertentu. Hal ini seperti yang dikemukakan oleh Mulyadi, yaitu sebagai berikut :<sup>13</sup>

Anggaran merupakan suatu rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif, yang diukur dalam satuan moneter standar dan satuan ukuran yang lain, yang mencakup jangka waktu satu tahun. Anggaran merupakan suatu rencana kerja jangka pendek yang disusun berdasarkan rencana jangka panjang yang ditetapkan dalam proses penyusunan program (*programming*).

---

<sup>13</sup> Mulyadi, Akuntansi Biaya, Yogyakarta : BPF 1992, Edisi 5. Hal. 488

Dengan adanya perencanaan, maka manajemen lebih mudah mengarahkan kegiatan - kegiatan dalam perusahaan untuk mencapai tujuan.

R.A. Supriyono mengemukakan pengertian anggaran sebagai berikut :<sup>14</sup>

Anggaran adalah suatu rencana terinci yang dinyatakan secara formal dalam ukuran kuantitatif, biasanya dalam satuan uang untuk menunjukkan perolehan dan penggunaan sumber-sumber suatu organisasi dalam jangka waktu tertentu, biasanya satu tahun.

Sedangkan anggaran menurut Garrison adalah sebagai berikut .<sup>15</sup>

A budget is a detailed plan outlining the Acquisition and use of financial and other resources ever some given time period. It represents a plan for the future expressed in formal quantities terms.

Pengertian menurut Garrison di atas mempunyai arti bahwa anggaran adalah suatu rencana yang terinci atas perolehan dan penggunaan dana serta sumber daya lain pada suatu periode tertentu. Anggaran merupakan suatu rencana dimasa yang akan datang yang dinyatakan dalam ukuran kuantitas yang formal.

Pengertian-pengertian tentang anggaran di atas, pada dasarnya secara garis besar mempunyai persamaan dalam hal karakteristik, yaitu sebagai berikut :

1. Merupakan rencana yang disusun secara sistematis
2. Dinyatakan dalam unit moneter
3. Menunjukkan perolehan dan penggunaan sumber-sumber suatu organisasi
4. Berlaku untuk jangka waktu tertentu, umumnya jangka waktu 1 tahun

<sup>14</sup> R.A. Supriyono, Sistem Pengendalian Manajemen, BPFE Yogyakarta, Edisi Pertama, September 2000, hal 40.

<sup>15</sup> Garrison, Ray H. Managerial Accounting Concepts For Planning, Control Decision Making, Boston, BPI, 1988, Fifth Edition. Hal. 478

Pengertian yang sama juga dikemukakan oleh Anthony dan Dearden yang mengatakan bahwa karakteristik dari anggaran adalah sebagai berikut :<sup>16</sup>

1. Dinyatakan dalam satuan keuangan (moneter), walaupun angkanya berasal dari angka yang bukan satuan keuangan (misalnya : unit terjual, jumlah produk)
2. Mencakup kurun waktu satu tahun
3. Isinya mencakup komitmen manajemen, yaitu manajer setuju untuk menerima tanggung jawab untuk mencapai sasaran yang telah dianggarkan.
4. Usulan anggaran dinilai dan disetujui oleh orang yang mempunyai wewenang yang lebih tinggi daripada orang yang menyusunnya.
5. Jika anggaran sudah disahkan, maka anggaran tersebut tidak dapat dirubah, kecuali dalam hal khusus.
6. Hasil aktual akan dibandingkan dengan anggaran secara periodik dan penyimpangan yang terjadi dianalisis dan dijelaskan.

#### **2.2.1. Manfaat Anggaran**

Penggunaan anggaran memberikan keunggulan bagi perusahaan yang menggunakannya. Dengan anggaran perusahaan mempunyai suatu pendekatan disiplin untuk menyelesaikan masalah, manajer terdorong untuk membuat studi awal secara seksama terhadap masalah-masalah yang dihadapi sebelum diambil keputusan.

Anggaran juga menyediakan cara-cara untuk memformalkan serta mengintegrasikan perencanaan, menutup kemacetan potensial sebelum kemacetan terjadi menciptakan lingkungan profit-cost. *Conscious* dalam perusahaan mendorong kesadaran terhadap pentingnya biaya, memaksimalkan pemanfaatan sumberdaya perusahaan kearah sasaran yang paling menguntungkan. Dengan adanya anggaran juga dapat mendorong dan menyediakan suatu standar prestasi yang diharapkan sebagai pemotivasi prestasi

---

<sup>16</sup> Anthony Robert and John Dearden. Op.cit. Hal. 489-490

dengan membangkitkan semangat bersaing yang sehat, dan menyediakan perangsang (insentif) secara individual.<sup>17</sup>

Manfaat yang didapat dari penyusunan anggaran menurut Ray H Garrison dalam bukunya yang berjudul *Managerial Accounting* adalah sebagai berikut :<sup>18</sup>

1. Menetapkan manajemen dengan cara penyusunan rencana usaha mereka
2. Menetapkan tujuan yang pasti dan tujuan-tujuan yang berfungsi sebagai pengawas untuk menilai kinerja berikutnya.
3. Menggali potensi terpendam sebelum potensi tersebut terpikir.
4. Mengkoordinasi kegiatan-kegiatan organisasi dengan menyatukan rencana-rencana dan tujuan yang bermacam-macam. Dengan demikian, anggaran menjamin bahwa rencana dan tujuan-tujuan merupakan bagian yang tetap dari tujuan dewan pengurus dalam organisasi.

Anggaran dihasilkan oleh proses penyusunan anggaran. Anggaran memberikan beberapa manfaat kepada organisasi yang memakainya, yaitu :<sup>19</sup>

1. Perencanaan kegiatan organisasi atau pusat pertanggungjawaban dalam jangka pendek
2. Membantu mengkoordinasikan rencana jangka pendek.
3. Alat komunikasi rencana kepada berbagai manajer pusat pertanggungjawaban.
4. Alat untuk memotivasi para manajer untuk mencapai tujuan pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya.
5. Alat pengendalian kegiatan dan penilaian prestasi pusat-pusat pertanggungjawaban dan para manajernya.
6. Alat pendidikan para manajer.

Lebih jelasnya manfaat disusunnya anggaran menurut beberapa tinjauan adalah sebagai berikut :

<sup>17</sup> R.A Supriyono, *Akuntansi Manajemen 3 : Proses Pengendalian Manajemen*, edisi ketiga, Yogyakarta : STIE YKPN, 1991. hal 94

<sup>18</sup> Garrison, Ray H. Op.cit. hal321

<sup>19</sup> Supriyono, *Sistem Pengendalian Manajemen*, Op.cit. Hal.42

a. Fungsi Perencanaan

Manajemen dalam menyusun anggaran harus memperhatikan kondisi perekonomian dimasa yang akan datang yang kemungkinan akan berubah dan harus diperhatikan langkah-langkah apa yang harus ditempuh untuk mengatasi perubahan tersebut. Langkah pertama dalam perencanaan adalah penentuan tujuan, langkah kedua penentuan strategi pokok yang akan digunakan untuk mencapai tujuan dan langkah terakhir adalah penyusunan anggaran untuk setiap pusat pertanggungjawaban. Fungsi anggaran sebagai perencanaan menjamin masing-masing pusat pertanggungjawaban dapat menjalankan tugasnya dengan baik dan menjaga keseimbangan diantara pusat pertanggungjawaban tersebut.

b. Fungsi Komunikasi

Perencanaan berisi hal-hal yang spesifik mengenai beberapa banyak barang yang akan diproduksi. Anggaran disini merupakan sarana penghubung antar pusat pertanggungjawaban dalam perusahaan, sehingga kebijaksanaan yang akan diambil dapat menguntungkan berbagai pihak dalam perusahaan tersebut.

c. Fungsi Koordinasi

Anggaran berfungsi sebagai alat mengkoordinasikan rencana dan tindakan berbagai unit atau bagian yang ada didalam organisasi dapat bekerjasama secara selaras kearah pencapaian tujuan. Perlu diketahui bahwa koordinasi harus diusahakan, jadi tidak dapat diharapkan berjalan secara otomatis karena setiap individu dalam organisasi mempunyai kepentingan dan persepsi yang berbedaterhadap tujuan organisasi.

d. Fungsi Motivasi

Anggaran merupakan alat motivasi manajer pusat pertanggungjawaban untuk bekerja agar tujuan perusahaan secara keseluruhan dan tujuan pusat pertanggungjawaban dapat tercapai. Masing-masing pusat pertanggungjawaban akan bekerja keras agar apa yang diharapkan dapat terlaksana dengan baik. Memotivasi para pelaksana dapat didorong dengan pemberian insentif dalam bentuk hadiah berupa uang, penghargaan dan sebagainya kepada mereka yang mencapai prestasi. Disini terlihat bahwa anggaran merupakan alat motifasi yang kuat bagi manajer untuk melaksanakan tindakan dan membuat peraturan serta kebijaksanaan agar sasaran yang diharapkan dapat tercapai.

e. Fungsi Pengendalian

Anggaran merupakan suatu bentuk pernyataan hasil yang diinginkan pada periode dibuatnya anggaran tersebut.

Pengendalian pada dasarnya adalah membandingkan antara rencana dengan pelaksanaannya sehingga penyimpangan yang timbul harus diwaspadai dan dilakukan langkah-langkah untuk mengantisipasinya.

f. Fungsi Penilaian/Evaluasi

Penyimpangan yang terjadi dapat digunakan sebagai dasar evaluasi atau penilaian prestasi pusat pertanggungjawaban secara keseluruhan dan untuk perbaikan masa yang akan datang.

g. Fungsi Pendidikan

Anggaran juga mendidik para manajer mengenai bagaimana bekerja efektif dan efisien pada pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya.

### 2.2.2. Kelemahan Anggaran

Di samping manfaat tersebut, anggaran mempunyai kelemahan yang harus disadari. Dalam kegiatan normal perusahaan, anggaran yang ideal jarang diperoleh. Hal ini disebabkan karena adanya perubahan-perubahan lingkungan, baik lingkungan intern maupun ekstern perusahaan, peraturan-peraturan dan kebijaksanaan – kebijaksanaan baru serta perubahan-perubahan baru yang diinginkan perusahaan.

Adapun batasan-batasan atau kelemahan-kelemahan anggaran adalah sebagai berikut :<sup>20</sup>

- a. Karena anggaran disusun berdasarkan estimasi (potensi penjualan, kapasitas produksi dan lain-lain), maka terlaksananya dengan baik kegiatan-kegiatan tergantung pada ketepatan estimasi tersebut.
- b. Anggaran hanya merupakan rencana dan rencana tersebut baru berhasil bila dilaksanakan dengan sungguh-sungguh.
- c. Anggaran hanya merupakan suatu alat yang digunakan untuk membantu manajemen dalam melaksanakan tugasnya, bukan menggantikannya.
- d. Kondisi yang terjadi tidak selalu seratus persen sama dengan yang diramalkan, karena itu anggaran perlu memiliki sifat yang luwes.

### 2.2.3. Jenis-Jenis Anggaran

Anggaran suatu perusahaan yang merupakan suatu paket anggaran yang lengkap disebut anggaran induk (master budget). Atas dasar jenisnya, anggaran induk dapat digolongkan kedalam:<sup>21</sup>

#### 1. Anggaran Operasi (operating budget)

Anggaran operasi adalah anggaran kegiatan-kegiatan (aktivitas) dalam rangka mencapai tujuan laba tahun yang akan datang. Anggaran operasi dapat digolongkan ke dalam: (a) anggaran perusahaan secara menyeluruh dan setiap unit bisnis, (b) anggaran setiap pusat pertanggungjawaban dan setiap program (rencana strategis), (c) anggaran pendapatan, beban, dan laba, (d) anggaran beban fleksibel (teknis, kebijakan, dan komited [kapasitas]) dan anggaran statis, serta (e) periodisasi anggaran: bulan atau triwulan.

Anggaran operasi biasanya berisi dua bagian penting yang terdiri atas : anggaran program berisi estimasi rencana pendapatan dan biaya program-program utama suatu perusahaan yang disusun untuk setiap keluarga produk dan menunjukkan taksiran pendapatan dan biaya setiap keluarga produk. Anggaran pertanggungjawaban menentukan rencana aktivitas-aktivitas yang akan dilaksanakan oleh setiap pusat pertanggungjawaban. Anggaran pertanggungjawaban merupakan alat yang baik untuk pengendalian karena dengan anggaran ini prestasi yang

---

<sup>20</sup> Gunawan Adisaputro dan Marwan Asri, Anggaran Perusahaan, Yogyakarta, BPFE UGM, 1984, Edisi VII, Hal. 55

<sup>21</sup> R.A. Supriyono, Sistem Pengendalian Manajemen, Op.cit. Hal 47



diharapkan untuk suatu pusat pertanggungjawaban dibandingkan dengan prestasi sesungguhnya.

## 2. Anggaran Pengeluaran Modal

Anggaran pengeluaran modal adalah anggaran yang merupakan daftar rencana yang disetujui oleh manajemen mengenai proyek pemilikan fasilitas dan ekuitas baru beserta taksiran biaya setiap proyek dan saat pengeluaran modal tersebut akan dilakukan dalam tahun anggaran. Anggaran pengeluaran modal biasanya disusun terpisah dari anggaran operasi. Persetujuan anggaran pengeluaran modal merupakan persetujuan proyek secara prinsip, yang berarti bahwa persetujuan tersebut bukan merupakan pengesahan final.

## 3. Anggaran Kas

---

Anggaran Kas adalah anggaran yang menunjukkan elemen-elemen dan jumlah kebutuhan kas dan sumber-sumber kas suatu organisasi atau unit bisnis tahun yang akan datang. Anggaran operasi biasanya disusun dalam ukuran pendapatan dan biaya. Untuk tujuan perencanaan keuangan dalam bentuk anggaran, anggaran operasi harus diterjemahkan dalam bentuk aliran kas masuk dan aliran kas keluar yang disusun dalam anggaran kas. Manajer keuangan menggunakan anggaran kas untuk menyusun rencana dan untuk menjamin bahwa kas dalam tahun anggaran cukup, tidak terlalu besar atau terlalu kecil. Untuk menyusun anggaran kas dapat digunakan dua macam pendekatan sebagai berikut.

- a. Penyusunan anggaran kas didasarkan atas neraca dan rugi laba yang diproyeksikan dengan cara menentukan anggaran neraca dan rugi laba yang mengakibatkan aliran kas masuk dan aliran kas keluar.
  - b. Menganalisis semua rencana yang mempunyai pengaruh terhadap estimasi sumber dan penggunaan kas.
4. Anggaran Neraca

Anggaran neraca adalah anggaran yang menunjukkan implikasi berbagai macam anggaran pada elemen-elemen neraca yaitu aktiva, utang, dan modal tahun yang akan datang.

#### **2.2.4. Syarat-syarat Berhasilnya Anggaran**

Untuk mendukung keberhasilan anggaran maka harus memenuhi syarat-syarat berikut ini :

- a. Keterlibatan manajer

Berhasilnya sebuah anggaran memerlukan keterlibatan penuh dari setiap anggota manajer mulai dari tingkat yang paling atas sampai tingkat yang paling bawah.

- b. Organisasi Perusahaan yang Sehat

Suatu penyusunan anggaran harus bersandar pada struktur organisasi yang sehat dengan garis wewenang dan tanggung jawab yang jelas. Ini penting untuk menetapkan kerangka kerja bagi pencapaian tujuan perusahaan dengan cara yang efektif dan terkoordinasi. Untuk meningkatkan efisiensi operasi,

sebaiknya organisasi dibagi atas sub-sub organisasi yang sering disebut dengan *decision center* atau *responsibility center* (pusat pertanggungjawaban).

c. Sistem Akuntansi yang Memadai

Keberhasilan program anggaran harus didukung oleh sistem akuntansi yang memadai, yang meliputi :

- Penggolongan rekening yang sama antara anggaran dengan realisasi yang akan dicatat oleh bagian akuntansi, sehingga antara anggaran dengan realisasinya dapat dibandingkan.
- Pencatatan akuntansi terhadap transaksi akan memberikan informasi dari realisasi anggaran.
- Laporan didasarkan pada akuntansi pertanggungjawaban. Akuntansi pertanggungjawaban merupakan pengumpulan biaya dan pendapatan pada bidang pertanggungjawaban agar bila ada penyimpangan dari anggaran dapat dicari siapa yang bertanggungjawab.

d. Penelitian dan Analisis

Penelitian dan analisis diperlukan untuk menetapkan alat pengukur prestasi yang dapat berupa standar atau taksiran, sehingga anggaran dapat dipakai sebagai dasar analisis untuk mengukur prestasi yang baik.

e. Dukungan dari Pelaksana

Anggaran akan berjalan dengan baik bila ada dukungan aktif dari para pelaksana tingkat atas maupun tingkat bawah. Hal ini menyangkut hubungan

antar individu dalam melaksanakan kegiatan, oleh karena itu patokan yang dipakai untuk mengukur prestasi dengan adil harus dimiliki.

### 2.2.5. Prosedur Penyusunan Anggaran

Pada perusahaan manufaktur dapat disusun program anggaran tahunan dalam bentuk anggaran induk (*master budget*) yang merupakan koordinasi antara .<sup>22</sup>

1. Anggaran Penjualan  
Anggaran penjualan dapat disusun berdasarkan jenis produk yang dijual, daerah penjualan atau faktor lainnya atau kombinasi beberapa faktor tersebut.
2. Anggaran Produksi, meliputi :
  - a. anggaran Biaya Produksi
    - (1) Anggaran biaya bahan baku
    - (2) Anggaran biaya tenaga kerja
    - (3) Anggaran biaya overhead pabrik
  - b. Anggaran Persediaan
  - c. Anggaran Pembelian
3. Anggaran biaya komersial dan keuangan, meliputi:
  - a. Anggaran biaya distribusi atau pemasaran
  - b. Anggaran biaya administrasi dan umum
  - c. Anggaran biaya keuangan
4. Anggaran Kas, meliputi :
  - a. Anggaran penerimaan kas
  - b. Anggaran pengeluaran kas
5. Anggaran pengeluaran modal
  - a. Anggaran penggantian aktiva tetap
  - b. Anggaran penambahan aktiva tetap
  - c. Anggaran ekspansi

Berikut ini akan diuraikan secara ringkas prosedur penyusunan anggaran perusahaan manufaktur yang dibatasi pada anggaran penjualan dan anggaran produksi, yang meliputi anggaran biaya produksi saja.

---

<sup>22</sup> R.A. Supriyono, Akuntansi Biaya, Op.cit. Hal 20-21

## 1. Anggaran Penjualan

Biasanya penyusunan anggaran induk dimulai dari penyusunan anggaran penjualan. Hal ini disebabkan karena penjualan pada umumnya merupakan faktor kritis yang dihadapi perusahaan (kemampuan produksi jauh lebih tinggi dibandingkan penjualannya). Jika anggaran penjualan telah disusun, maka keputusan mengenai tingkat produksi yang diperlukan untuk mendukung penjualan dan anggaran produksi dapat disusun sebaik-baiknya. Anggaran produksi selanjutnya akan menjadi faktor kunci dalam menentukan anggaran lainnya yang meliputi anggaran biaya bahan baku, anggaran biaya overhead pabrik, anggaran biaya tenaga kerja langsung, anggaran harga pokok produksi dan anggaran harga pokok penjualan.

Ramalan penjualan dapat dibuat untuk jangka panjang maupun jangka pendek. Ramalan jangka panjang ini kemudian disesuaikan dari waktu ke waktu agar dapat lebih realistis dalam mencapai ketepatannya. Ramalan jangka pendek merupakan bagian dari ramalan jangka panjang yang sedang menjadi fokus dan siap dilaksanakan, biasanya satu tahun.

Dalam membuat ramalan penjualan harus diperhatikan adanya berbagai alternatif perekonomian yang harus dipilih yang berhubungan dengan penjualan, misalnya apakah membuka daerah baru, mengembangkan produk baru dan sebagainya. Alternatif yang diambil harus dapat memberikan manfaat yang maksimal dan pengorbanan yang sekecil-kecilnya bagi perusahaan.

---

Oleh karena itu dalam menyusun ramalan penjualan perlu diperhatikan faktor-faktor sebagai berikut:

a. Intern Perusahaan

Pengalaman-pengalaman penjualan dimasa lalu, kebijakan harga, keadaan keuangan, kualitas tenaga kerja, bahan baku, kapasitas produksi dan lain sebagainya.

b. Ekstern Perusahaan

Keadaan perekonomian pada umumnya, perusahaan saingan, faktor konsumen, riset pasar, peraturan-peraturan pemerintah, indeks tingkat harga dan lain sebagainya.

c. Faktor-faktor lain yang menunjang rencana penjualan, seperti : biaya promosi, advertensi, biaya distribusi dan sebagainya.

Anggaran penjualan disusun dengan cara mengalihkan penjualan dalam unit yang diharapkan dengan harga jual perunit. Anggaran penjualan dalam satu tahun anggaran biasanya dirinci lebih lanjut kedalam anggaran triwulan, anggaran setiap triwulan dapat dirinci kedalam anggaran perbulan.

2. Anggaran Produksi

Setelah anggaran penjualan disusun maka produksi yang diperlukan pada tahun anggaran yang akan datang dapat ditentukan dan disusun melalui anggaran produksi. Hal-hal yang perlu diperhatikan dalam membuat anggaran produksi adalah :

- Apa yang akan diproduksi ?

- Kapan akan diproduksi ?
- Dalam jumlah berapa akan diproduksi ?
- Kapasitas produksi ?
- Tingkat persediaan ?

Berikut ini adalah langkah-langkah dalam menyusun anggaran produksi :

- a. Menentukan kebijaksanaan tingkat persediaan
- b. Menentukan jumlah jenis produk yang akan diproduksi
- c. Membuat jadwal produksi berdasarkan tahunan, triwulan dan bulanan

Anggaran produksi biasanya dinyatakan dalam unit, karena merupakan rencana jumlah barang yang akan diproduksi dalam suatu periode anggaran.

Anggaran produksi yang telah selesai disusun akan digunakan sebagai dasar penyusunan anggaran biaya produksi.

### 3. Anggaran Biaya Produksi

Dalam menyusun anggaran biaya produksi akan mencakup estimasi biaya produksi yang meliputi anggaran biaya bahan baku, anggaran biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik.

#### a. Anggaran Biaya Bahan Baku

Untuk menjamin lancarnya proses produksi, maka diperlukan persediaan bahan baku yang cukup dan sesuai dengan jadwal waktu akan kebutuhan bahan baku tersebut serta biaya bahan baku yang realistis. Untuk itu diperlukan rencana yang mendetail mengenai kebutuhan bahan baku dan rencana

pengadaannya, serta perlu dibuat sub-sub anggaran. Adapun sub-sub anggaran bahan baku tersebut adalah sebagai berikut:

- anggaran kebutuhan bahan baku, merupakan taksiran mengenai kuantitas bahan baku yang dibutuhkan dalam produksi.
- anggaran pembelian atau pengadaan bahan baku, merupakan estimasi mengenai jumlah dan harga bahan baku yang akan dibeli.

b. Anggaran Biaya Tenaga Kerja Langsung

Tenaga kerja langsung adalah tenaga kerja yang langsung berhubungan dengan proses produksi. Anggaran tenaga kerja langsung merupakan estimasi atas jumlah jam kerja langsung yang dibutuhkan untuk memproduksi unit produk yang telah ditentukan dalam anggaran produksi.

Dalam penyusunan anggaran biaya tenaga kerja langsung diperlukan kerjasama yang erat antara bagian perencanaan dan penyusunan jadwal produksi dengan bagian personalia dalam menentukan jumlah dan jenis atau tipe tenaga kerja yang diperlukan. Sedangkan tarif biaya tenaga kerja langsung dapat didasarkan perjanjian kerja atau atas dasar proyeksi tingkat tarif upah yang diperkirakan untuk periode anggaran. Seperti halnya anggaran biaya bahan baku, anggaran biaya tenaga kerja langsung meliputi anggaran kuantitas yang berupa jam kerja langsung dan biaya tenaga kerja langsung.

c. Anggaran Biaya Overhead Pabrik

Semua biaya yang tidak langsung yang terdiri dari biaya bahan baku tidak langsung, tenaga kerja tidak langsung, dan lain lain biaya tidak langsung dikla-



sifikasikan kedalam biaya overhead pabrik, misalnya biaya penyusutan aktiva, biaya reparasi dan lain-lain.

Sifat biaya overhead pabrik adalah bahwa biaya tersebut tidak dapat diidentifikasi kepada produk dan jumlahnya tidak proporsional dengan volume kegiatan.

Untuk tujuan perencanaan, pembuatan keputusan dan pengendalian biaya overhead pabrik maka anggaran biaya overhead pabrik digolongkan menurut :<sup>23</sup>

- a. Prilaku biaya overhead pabrik, yaitu kedalam biaya overhead pabrik tetap dan biaya overhead pabrik variabel. Selanjutnya ditentukan besarnya tarif biaya overhead pabrik pada awal periode anggaran. Jika menggunakan pendekatan *contribusi margin* (batas kontribusi) untuk menentukan harga pokok internal yang bermanfaat dalam rangka perencanaan, maka hanya biaya overhead pabrik variabel yang dihitung tarifnya.
- b. Biaya kas dan biaya bukan kas. penggolongan biaya overhead pabrik kedalam biaya kas dan biaya bukan kas bermanfaat untuk mempermudah penyusunan anggaran kas untuk pembuatan keputusan. Biaya overhead pabrik variabel pada umumnya merupakan biaya kas sedangkan biaya overhead pabrik tetap sebagian merupakan biaya kas (misalnya gaji manajer dan pengawas) dan sebagian lagi merupakan biaya-biaya bukan kas (misalnya biaya depresiasi).

#### 2.2.6. Pendekatan penyusunan anggaran

Suatu organisasi dibandingkan dengan organisasi lain akan berbeda dalam hal perancangan sistem perencanaannya termasuk proses penyusunan anggarannya.

Ada tiga pendekatan dalam proses penyusunan anggaran, yaitu:<sup>24</sup>

##### 1. Top Down Approach

<sup>23</sup> Ibid, Hal.373

<sup>24</sup> John A, Accounting for Management Decition, Second Editor, Englewood Cliffs New Jersey : Prentice Hall Int'l Ltd : 1990. P. 180.

Dalam pendekatan ini, proses penyusunan anggaran di prakarsai dari manajer puncak, kelompok manajer puncak atau yang diwakili oleh komite anggaran mengeluarkan instruksi, menetapkan dan menyebarkan kebijaksanaan pokok perusahaan dan menetapkan prosedur penyusunan anggaran. Biasanya pendekatan ini diterapkan pada struktur organisasi yang sentralisasi.

Keunggulan pendekatan ini adalah adanya dukungan anggaran dan manajer puncak lebih mudah mengendalikan prosesnya. Kelemahannya adalah bawahan merasa tertekan oleh pekerjaannya dan akan menimbulkan perilaku yang tidak semestinya.

## 2. Bottom-up Approach

Anggaran disusun oleh bawahannya yang dalam hal ini rangkaian penyusunannya diawali dari seksi yang dikoordinasikan oleh departemen. Departemen menyusun usulan anggaran yang dikoordinasikan oleh divisi, selanjutnya usulan anggaran divisi diserahkan kepada komite anggaran. Hal yang menonjol dalam pendekatan ini yaitu adanya negosiasi usulan atas rancangan anggaran antara penyusun anggaran dengan komite anggaran.

Tujuan negosiasi ini disatu pihak manajer puncak menginginkan anggaran yang ketat untuk menjamin perusahaan memperoleh laba yang maksimum namun di lain pihak, manajer pusat pertanggungjawaban (manajer operasi) ingin menjamin bahwa anggaran yang disetujui

mendapatkan kelonggaran yang cukup adanya tanggapan atas masalah-masalah yang tidak terduga atau perubahan kegiatan. Kelemahan dari pendekatan ini adalah adanya partisipasi yang terlalu luas sering menimbulkan konflik dan memakan waktu yang panjang dalam prosesnya.

### 3. Gabungan kedua pendekatan

Kerjasama dan interaksi atas manajer puncak dan manajer pusat pertanggungjawaban secara bersama-sama menetapkan anggaran, merupakan cara terbaik bagi perusahaan. Anggaran disusun oleh setiap manajer pusat pertanggungjawaban dalam organisasi, dengan berpedoman pada tujuan, strategi dan kebijaksanaan organisasi yang ditentukan dari manajer puncak. Dengan demikian, bawahan merasakan bahwa dirinya juga diperhitungkan dalam proses penyusunan anggaran sehingga efektifitas pelaksanaan anggaran dapat terjamin.

#### **2.2.7. Sistem Anggaran yang Melibatkan Informasi Akuntansi**

##### **Pertanggungjawaban**

Sistem Anggaran yang melibatkan informasi akuntansi pertanggungjawaban memberikan pengertian akuntansi pertanggungjawaban sebagai suatu sistem akuntansi yang disusun sedemikian rupa sebagai pengumpulan dan pelaporan biaya dan pendapatan dilakukan sesuai dengan pusat pertanggungjawaban dalam organisasi

dengan tujuan agar dapat ditunjuk orang atau sekelompok orang yang bertanggung-jawab atas penyimpangan biaya dan pendapatan yang dianggarkan.<sup>25</sup>

Agar anggaran dapat menjadi alat perencanaan dan pengendalian yang handal, maka dalam proses penyusunannya perlu menekankan mekanisme penggunaan informasi akuntansi pertanggungjawaban, yang dapat berfungsi sebagai alat pengirim pesan (*role sending device*) dalam penyusunan anggaran dan sebagai alat pengukur kinerja manajemen dalam pelaksanaan anggaran.

Ide pokok akuntansi pertanggungjawaban adalah bahwa setiap manajer pusat pertanggungjawaban harus bertanggungjawab terhadap elemen-elemen yang secara langsung berada di bawah pengendaliannya. Salah satu fokus pengendalian pada akuntansi pertanggungjawaban adalah terhadap biaya, yang merupakan sumberdaya yang disediakan bagi manajer yang berperan dalam usaha pencapaian sasaran anggarannya, maka manajer tersebut dibebani tanggungjawab atas biaya pusat pertanggungjawabannya. Oleh karena biaya yang terjadi dikumpulkan untuk setiap tingkat manajer maka biaya-biaya tersebut harus digolongkan atau diklasifikasikan serta diberi kode rekening yang sesuai dengan tingkat manajer yang terdapat pada struktur organisasi.

Adapun pedoman untuk penentuan tanggungjawab atas biaya terkendalikan adalah:<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Mulyadi, *Akuntansi Biaya*. Op.cit. Hal 437

<sup>26</sup> Supriyono, *Op.cit.* Hal. 411

1. Bila seseorang memiliki wewenang dalam mendapatkan atau menggunakan barang atau jasa tertentu, maka biaya yang berhubungan dengan pemakaian barang dan jasa tersebut merupakan tanggungjawab orang itu.
2. Bila seseorang dapat mempengaruhi jumlah biaya tertentu melalui tindakan sendiri, maka orang tersebut harus dibebani tanggungjawab atas biaya itu.
3. Bila manajemen menunjuk seseorang untuk membantu pejabat yang sesungguhnya untuk bertanggungjawab terhadap elemen biaya tertentu tersebut bersaing dengan pejabat dibantu.

#### **2.2.8. Sistem Anggaran yang Memperhatikan Karakteristik Pusat-pusat Pertanggungjawaban.**

Anggaran disusun oleh manajer untuk jangka waktu satu tahun, membawa perusahaan ke kondisi tertentu yang diinginkan dengan sumber daya tertentu yang diperhitungkan oleh karena itu pengukur efektifitas pelaksanaan anggaran harus memakai dasar yang tepat. Pengukuran ini dapat dilakukan melalui penyusunan anggaran yang berdasarkan karakteristik pusat pertanggungjawaban yang dibentuk di dalam perusahaan. Artinya tanggungjawab seorang pelaksana anggaran terbatas pada sifat anggaran yang dipimpinnya dan anggaran tersebut dapat dikendalikan olehnya. Jenis-jenis anggaran berdasarkan pembagian jenis pusat pertanggungjawaban serta terkendalikan dan tidaknya anggaran tersebut oleh manajer, meliputi :

##### **1. Anggaran Biaya**

Anggaran biaya merupakan perencanaan yang memuat besarnya alokasi dana untuk masing-masing kegiatan yang dinyatakan dalam unit moneter. Anggaran biaya dibagi menjadi: Anggaran biaya teknik (engineered expenses budget) dan anggaran biaya kebijakan (discretionary expenses budget). Anggaran biaya teknik digunakan untuk mengukur efisiensi, misalnya bagian produksi.

Manajer produksi dapat mengendalikan kuantitas bahan baku yang dipakai karena ia memiliki wewenang untuk menggunakan bahan baku, sesuai dengan biaya yang dapat dikendalikannya. Pada anggaran biaya kebijakan, proses pengendaliannya dimulai dengan membuat anggaran biaya yang disetujui oleh manajer puncak. Anggaran ini merupakan batas atas pengeluaran biaya yang dapat dilakukan oleh manajer pusat biaya yang bersangkutan. Anggaran biaya ini bukan merupakan tolok ukur efisiensi, namun akan memberikan pedoman agar biaya sesungguhnya tidak melebihi jumlah yang telah disetujui dalam anggaran.

## 2. Anggaran pendapatan

Anggaran pendapatan adalah anggaran yang berisi proyeksi penjualan dikalikan dengan harga jual yang diharapkan. Anggaran ini digunakan untuk mengukur efektifitas pusat pertanggungjawaban, contohnya departemen pemasaran. Manajer departemen pemasaran bertanggungjawab terhadap pencapaian pendapatan tanpa harus dibebani tanggungjawab atas biaya yang terjadi, karena ia tidak mempunyai wewenang untuk mendapatkan dan menggunakan biaya bahan baku sehingga biaya bahan baku merupakan biaya yang tidak dapat terkendalikan oleh manajer pemasaran.

## 3. Anggaran laba

Anggaran laba merupakan kombinasi antara anggaran biaya dan anggaran pendapatan, karena prestasi pusat laba diukur dari selisih antara pendapatan dan biaya untuk memperoleh pendapatan. Maka dalam pusat laba baik masukan maupun keluarannya diukur dalam satu rupiah, yang dipakai sebagai pengukur

kinerja manajer. Bagi pusat laba, anggaran ini digunakan untuk mengalokasikan sumberdaya, mengarahkan manajer pada tanggungjawabnya melaksanakan kegiatan perusahaan secara menyeluruh dan sebagai alat pemeriksa akhir atas kesesuaian anggaran biaya. Bagi manajer puncak, anggaran laba digunakan untuk merencanakan, mengkoordinasikan serta mengkaji pelaksanaan kegiatan dalam menentukan tindak lanjut bila realisasinya kurang memuaskan.

#### 4. Anggaran Pengeluaran Modal

Anggaran pengeluaran modal merupakan pengembangan dari anggaran laba, maka prestasi manajer diukur dengan menghubungkan laba yang diperlukan pusat pertanggungjawaban tersebut dengan modal (investasi) yang bersangkutan.

### 2.3. Biaya

Pengertian biaya antara lain dikemukakan oleh Anthony dan Reece sebagai berikut :<sup>27</sup>

Biaya adalah sejumlah sumber yang dikorbankan untuk mengubah beberapa barang atau jasa, sumber yang dikorbankan biasanya uang.

Selanjutnya Mulyadi membedakan istilah biaya dalam arti luas dan dalam arti sempit adalah sebagai berikut :<sup>28</sup>

Dalam arti luas biaya adalah pengobanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau yang kemungkinan akan terjadi untuk tujuan tertentu.

<sup>27</sup> Robert N Anthony and James S. Reece. Management Accounting Principles. Homewood, Illinois : Richard D Irwin, 1975. p.306

<sup>28</sup> Mulyadi, Akuntansi Biaya, Yogyakarta : BPFE 1992, Edisi 5. hal 8-10

Dalam arti sempit biaya merupakan bagian dari harga pokok yang dikorbankan dalam usaha untuk memperoleh penghasilan.

Dari definisi tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa biaya adalah pengorbanan sumber-sumber ekonomis yang diukur dengan unit moneter dan bertujuan untuk memperoleh, memproduksi atau mengubah barang dan jasa. Selain itu ada perbedaan antara pengertian biaya dalam arti harga pokok (*cost*) dan pengertian biaya dalam arti beban (*Expenses*). Istilah dalam arti *cost* ialah pengorbanan ekonomis yang dilakukan untuk memperoleh barang atau jasa yang diperlukan oleh organisasi. Sedangkan *expenses* adalah biaya yang dikorbankan atau dikonsumsi dalam rangka memperoleh pendapatan (*revenue*) dalam periode akuntansi tertentu.

### 2.3.1. Penggolongan Biaya

Pengertian penggolongan biaya menurut Supriyono adalah sebagai berikut.<sup>29</sup>

Proses pengelompokan secara sistimatis atas keseluruhan elemen yang ada ke dalam golongan tertentu yang lebih ringkas untuk dapat memberikan informasi yang lebih punya arti atau lebih penting.

Informasi biaya dapat digunakan oleh manajemen untuk berbagai tujuan. Jika tujuan manajemen berbeda maka diperlukan cara penggolongan biaya yang berbeda pula. Jadi tidak ada satu cara penggolongan biaya yang dapat memenuhi informasi untuk semua tujuan. Di bawah ini selanjutnya akan dibahas berbagai cara penggolongan biaya yang pokok, yaitu:

---

<sup>29</sup> R. A Supriyono, Akuntansi biaya : Pengelompokan dan Penentuan Harga Pokok, Yogyakarta : BPF, 1982, Edisi Pertama, hal.16



## 2 Penggolongan biaya sesuai dengan fungsi pokok kegiatan perusahaan

Penggolongan biaya sesuai dengan fungsi pokok kegiatan perusahaan dibagi menjadi :

### a. Biaya Produksi

Biaya produksi adalah biaya untuk mengubah atau mengolah bahan baku menjadi produk selesai atau siap dijual kepada pembeli. Biaya produksi dapat digolongkan menjadi tiga kelompok :

#### (1) Biaya Bahan Baku

Biaya bahan baku adalah harga perolehan berbagai macam bahan yang diolah menjadi produk selesai dan pemakaiannya dapat diidentifikasi secara langsung

#### (2) Biaya Tenaga Kerja Langsung

Biaya tenaga kerja langsung adalah balas jasa yang diberikan oleh perusahaan kepada tenaga kerja langsung dan jejak manfaatnya dapat diidentifikasi pada produk tertentu.

#### (3) Biaya Overhead Pabrik

Biaya overhead pabrik adalah biaya produksi selain biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.

### b. Biaya non produksi

Fungsi non produksi bertujuan agar produk yang dihasilkan oleh fungsi produksi dapat dipasarkan dan kegiatan perusahaan dapat berdaya guna

(efisien) dan berhasil guna (efektif) dalam perolehan dan penggunaan sumber-sumber produksi. Biaya non produksi digolongkan kedalam :

(1) Biaya Pemasaran

Merupakan semua biaya yang terjadi dalam rangka melaksanakan kegiatan pemasaran atau kegiatan untuk menjual barang dan jasa perusahaan kepada para pembeli sampai dengan pengumpulan piutang menjadi kas.

(2) Biaya Administrasi dan Umum

Meliputi biaya perencanaan, penentuan strategi dan kebijaksanaan, pengarah dan pengendalian kegiatan agar berdaya guna dan berhasil guna.

(3) Biaya Finansial

Biaya finansial adalah semua biaya dalam rangka melaksanakan fungsi finansial, yaitu fungsi pemenuhan dana yang diperlukan oleh perusahaan.

2. Penggolongan biaya ke dalam Biaya Produk dan Biaya Periode

Tujuan penggolongan biaya ke dalam biaya produk dan biaya produksi adalah untuk penyusunan laporan keuangan, baik laporan keuangan untuk pihak eksternal maupun pihak internal.

a. Biaya produk (*Product cost*)

Biaya produk adalah biaya yang dapat diidentifikasi sebagai bagian harga perolehan persediaan, biaya ini merupakan harga perolehan barang dagangan yang dibeli dengan tujuan untuk dijual atau harga pokok produk yang dihasilkan perusahaan dengan tujuan untuk dijual. Harga pokok penjualan dialokasikan sebagai beban (*expenses*) dan disajikan dalam laporan rugi-laba,

sedangkan biaya produk yang belum terjual masih merupakan persediaan dan disajikan dalam neraca.

b. Biaya periode (*Period Cost*)

Biaya periode adalah meliputi biaya yang dapat diidentifikasi dengan ukuran periode atau jarak, waktu tertentu daripada dengan pemindahan barang atau penyerahan jasa.

3. Penggolongan biaya berdasar perilaku biaya

Berdasarkan perilaku biaya, biaya dapat dikelompokkan ke dalam :

a. Biaya tetap

Biaya tetap adalah biaya yang jumlah totalnya tetap konstan, tidak dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan atau aktivitas sampai dengan tingkatan tertentu.

b. Biaya variabel

Biaya variabel adalah biaya yang jumlah totalnya berubah secara berbanding atau proporsional dengan perubahan volume kegiatan atau aktivitas.

c. Biaya semi-variabel

Biaya semi variabel adalah biaya yang jumlah totalnya berubah sesuai dengan perubahan volume kegiatan atau aktivitas tetapi tingkat perubahannya tidak proporsional atau sebanding.

4. Penggolongan biaya sesuai dengan obyek atau pusat biaya

Berdasarkan obyek atau pusat biaya, biaya dapat digolongkan menjadi :

a. Biaya langsung (*direct cost*)

Biaya langsung adalah biaya yang terjadinya atau manfaatnya dapat diidentifikasi kepada obyek atau pusat biaya tertentu.

b. Biaya tidak langsung (*indirect cost*)

Biaya tidak langsung adalah biaya yang terjadinya atau manfaatnya tidak dapat diidentifikasi pada obyek atau pusat biaya tertentu, atau biaya yang manfaatnya dinikmati oleh beberapa obyek atau pusat biaya.

5. Penggolongan biaya untuk tujuan pengendalian biaya.

Untuk mengendalikan biaya, informasi biaya yang ditujukan kepada manajemen dikelompokkan ke dalam :

a. Biaya Terkendalikan (*controllabel cost*)

Biaya terkendalikan adalah biaya yang secara langsung dapat dipengaruhi oleh seorang pimpinan tertentu dalam jangka waktu tertentu.

b. Biaya Tidak Terkendalikan

Biaya tidak terkendalikan adalah biaya yang tidak dapat dipengaruhi oleh seorang pimpinan/pejabat tertentu berdasar wewenang yang dia miliki atau tidak dapat dipengaruhi oleh seorang pejabat dalam jangka waktu tertentu.

6. Penggolongan biaya sesuai dengan tujuan pengambilan keputusan

Untuk tujuan pengambilan keputusan manajemen, data biaya dapat dikelompokkan didalam :

a. Biaya Relevan (*relevant cost*)

Biaya relevan adalah biaya masa depan yang berbeda pada berbagai macam alternatif.

b. Biaya tidak relevan (*irrelevant cost*)

Adalah biaya yang tidak mempengaruhi pengambilan keputusan, oleh karena itu biaya ini tidak perlu diperhitungkan atau dipertimbangkan dalam proses pengambilan keputusan.

### 2.3.2 Biaya Produksi

Menurut Mulyadi, biaya produksi adalah biaya yang terjadi dalam hubungannya dengan proses pengelolaan bahan baku menjadi produk jadi.<sup>30</sup>

Biaya produksi dibagi menjadi tiga elemen, yaitu :

1. Biaya Bahan Baku, adalah biaya dari semua bahan yang membentuk satu kesatuan yang tidak terpisahkan dari barang jadi yang dapat langsung diperhitungkan ke dalam harga pokok bahan baku.
2. Biaya Tenaga Kerja Langsung, adalah biaya dari tenaga kerja yang dapat diidentifikasi secara langsung terhadap produk tersebut.
3. Biaya Overhead Pabrik, adalah biaya produksi selain biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung yang tidak dapat dibebankan secara langsung ke dalam suatu unit pekerjaan atau hasil produksi tertentu.

### 2.3.3. Perencanaan dan Pengendalian Biaya Produksi

Sebelum perusahaan melaksanakan kegiatan produksi, maka manajemen perusahaan yang bersangkutan akan mengadakan penyusunan perencanaan biaya produksi yang akan digunakan sebagai pedoman pelaksanaan proses produksi dalam perusahaan tersebut. Informasi yang akan diperoleh dari perencanaan itu dapat berupa

---

<sup>30</sup> Mulyadi, *op.cit.*, Hal. 14

perkiraan produksi yang akan dihasilkan serta elemen biaya produksi. Perencanaan biaya produksi yang kurang baik akan mengundang beberapa kelemahan dalam anggaran itu sendiri, sehingga pelaksanaan kerja dan pengendalian yang dilakukan tidak efektif.

Tujuan pengendalian biaya produksi adalah agar produk yang diproduksi dapat dihasilkan dengan cara yang terbaik dan termurah, sehingga barang-barang dapat diproduksi dengan kualitas yang diharapkan sesuai dengan waktu yang telah ditentukan dalam rencana. Jika pengendalian ini tidak berjalan dengan semestinya, maka akan berakibat naiknya biaya produksi. Kenaikan biaya produksi ini akan mengakibatkan harga pokok penjualan dari perusahaan tersebut akan menjadi naik pula. Keadaan ini bila secara terus-menerus terjadi dalam jangka panjang akan mengakibatkan penumpukan produk, akhirnya kelangsungan dari proses produksi serta kehidupan perusahaan akan dapat terancam karenanya.

Agar pengendalian biaya produksi dapat berjalan secara efektif maka dalam pelaksanaan proses produksi harus ada tindakan untuk mengendalikan biaya produksi. Pengendalian biaya produksi dapat dilakukan salah satunya dengan sistem harga pokok standar, yaitu sistem harga pokok yang ditentukan di muka untuk mengolah produk atau jasa.