

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Anggaran

Anggaran mengharuskan manajemen untuk merencanakan kegiatan di masa yang akan datang untuk mengembangkan arah keseluruhan organisasi, melihat kemungkinan timbulnya masalah, dan untuk pengembangan kebijakan masa yang akan datang (Hansen dan Mowen, 2004: 714). Di bawah ini terdapat beberapa pengertian anggaran antara lain:

1. Menurut Jajuk Herawati dan Sunarto (2004: 2) :
“Anggaran adalah suatu rencana yang disusun secara sistematis dalam bentuk angka dan dinyatakan dalam bentuk moneter yang meliputi seluruh kegiatan perusahaan untuk jangka waktu tertentu di masa yang akan datang”.
2. Menurut Gunawan Adisaputro dan Marwan Asri (2008: 2) :
“Anggaran adalah mekanisme sistem perencanaan dan pengendalian yang terpadu (*integrated*)”.
3. Menurut Titik Ambarwati dan M. Jihadi (2003: 4) :
“Anggaran adalah perencanaan secara formal dari seluruh kegiatan perusahaan di dalam jangka waktu/periode tertentu yang dinyatakan dalam unit kuantitatif (moneter) rupiah”.
4. Menurut kamus istilah akuntansi (2003: 32) :
“Anggaran adalah penjabaran rencana ke dalam angka kuantitatif, tiap rencana yang menyangkut keuangan digunakan sebagai taksiran serta untuk mengawasi dan mengendalikan pelaksanaan di kemudian hari”.
5. Menurut Ellen Christina (2001: 1) :
“Anggaran adalah suatu rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif yang diukur dalam satuan moneter standard dan satuan ukuran yang lain yang mencakup jangka waktu 1 tahun”.
6. Menurut Blocher/Chen/Lin (2000: 350) :
“Anggaran adalah rencana kuantitatif terhadap operasi organisasi.

Anggaran mengidentifikasi sumber daya dan komitmen yang dibutuhkan untuk memenuhi tujuan organisasi selama periode anggaran”.

Berdasarkan beberapa pengertian di atas dapat dikatakan bahwa :

1. Anggaran harus bersifat normal artinya bahwa anggaran disusun dengan sengaja dan bersungguh-sungguh dalam bentuk tertulis.
2. Anggaran harus bersifat sistematis artinya anggaran disusun dengan berurutan dan berdasarkan suatu logika.
3. Anggaran merupakan suatu hasil pengambilan keputusan yang didasarkan pada asumsi tertentu.
4. Anggaran disusun untuk merencanakan masa yang akan datang dalam jangka waktu tertentu.
5. Anggaran dinyatakan secara kuantitatif artinya dalam bentuk angka-angka.
6. Anggaran dinyatakan secara unit moneter (bentuk uang).

2.1.1 Tujuan Penyusunan Anggaran

Tujuan ataupun sasaran yang ingin dicapai oleh perusahaan dapat digolongkan ke dalam tujuan yang sifatnya umum dan tujuan yang khusus. Untuk mencapai tujuan-tujuan tersebut, perusahaan seharusnya menyusun anggaran yang merupakan penjabaran secara lebih terperinci dari masing-masing tujuan menjadi program-program kerja yang akan dilaksanakan. Gunawan Adisaputro dan Marwan Asri (2008: 46)

Hal ini sejalan dengan pendapat Jajuk Herawati dan Sunarto (2004: 4) yang menjelaskan bahwa tujuan penyusunan anggaran adalah:

1. **Menyatakan harapan perusahaan secara jelas dan formal, sehingga bisa memberikan arah terhadap apa yang hendak dicapai manajemen.**
2. **Mengkomunikasikan harapan manajemen kepada pihak-pihak terkait sehingga anggaran dimengerti, didukung, dan dilaksanakan.**
3. **Menyediakan rencana secara terinci mengenai aktivitas dengan maksud mengurangi ketidakpastian dan memberikan pengarahan yang jelas bagi individu dan kelompok dalam upaya mencapai tujuan perusahaan.**
4. **Mengkoordinasikan cara yang akan ditempuh dalam rangka memaksimalkan sumber daya.**

5. **Menyediakan alat pengukur dan mengendalikan kinerja individu dan kelompok, serta menyediakan informasi yang mendasari perlu tidaknya tindakan koreksi.**

Menurut M. Nafarin (2004:15) mengemukakan bahwa anggaran diperlukan karena ada tujuannya. Berikut ini ada beberapa tujuan disusunnya anggaran, diantaranya adalah :

1. **Digunakan sebagai landasan yuridis formal dalam memilih sumber dan investasi dana.**
2. **Memberikan batasan atas jumlah dana yang dicari dan digunakan.**
3. **Merinci jenis sumber dana yang dicari maupun jenis investasi dana, sehingga dapat memudahkan pengawasan.**
4. **Merasionalkan sumber dan investasi dana agar dapat mencapai hasil yang maksimal.**
5. **Menyempurnakan rencana yang telah disusun, karena dengan anggaran lebih jelas dan nyata terlihat.**
6. **Menampung dan menganalisis serta memutuskan setiap usulan yang berkaitan dengan keuangan.**

Berdasarkan tujuan anggaran di atas dapat dikatakan bahwa tujuan anggaran adalah membantu manajemen dalam mengelola perusahaan, membantu mengkomunikasikan tujuan organisasi semua manajer pada unit organisasi di bawahnya, mengkoordinasi kegiatan, dan membantu manajemen dalam pengambilan keputusan yang paling menguntungkan perusahaan. Sebelum tercapainya tujuan, perusahaan harus menentukan jenis anggaran yang akan digunakan oleh perusahaan tersebut.

2.1.2 Jenis-jenis Anggaran

Menurut Gunawan Adisaputro dan Marwan Asri (2008: 12) berdasarkan fleksibilitasnya, anggaran dapat dikelompokkan menjadi dua macam, yaitu :

1. **Anggaran Tetap (*Fixed Budget* atau *Static Budget*)**
Adalah anggaran yang disusun untuk periode waktu tertentu dimana volumenya sudah tertentu dan berdasarkan volume tersebut direncanakan *revenue*, *cost* dan *expenses*.
2. **Anggaran Fleksibel (*Flexibel Budget* atau *Continous Budget*)**
Disusun untuk periode tertentu, volume tertentu, dan berdasarkan volume tersebut diperkirakan besarnya *revenue*, *cost* dan *expenses*.

Adapun penjelasan menurut Kamaruddin Ahmad (2007: 188) :

1. **Anggaran tetap (*Fixed Budget*)**
Yaitu *budget* yang dibuat untuk satu tingkat kegiatan (*one level of activity*) selama jangka waktu tertentu
2. **Anggaran Fleksibel (*Flexibel Budget* atau *Continous Budget*)**
Yaitu suatu anggaran yang dibuat dalam rentang aktivitas, artinya beberapa aktivitas dipecah-pecah dari suatu rentang yang relevan

Jangka waktu anggaran bagi tiap-tiap perusahaan berbeda-beda tergantung dari faktor intern dan ekstern. Menurut M. Nafarin dalam (2000: 17) anggaran biasanya ada dua periode yaitu anggaran jangka panjang dan anggaran jangka pendek.

1. **Anggaran Jangka Panjang**
Yaitu anggaran yang dibuat dalam jangka waktu lebih dari satu tahun (misalnya anggaran untuk keperluan investasi barang modal atau disebut juga anggaran modal).
2. **Anggaran Jangka Pendek**
Yaitu anggaran yang dibuat dalam jangka waktu paling lama satu tahun (misalnya anggaran untuk keperluan modal kerja).

Perusahaan dalam menyusun suatu anggaran, perusahaan dapat meakukannya dengan dua cara, yaitu sebagian demi sebagian (partial) dan secara menyeluruh (comprehensive). Oleh karena itu dipandang dari segi ruang lingkup/intensitas penyusunannya terdapat anggaran komprehensif dan anggaran parsial.

Adapun penjelasan menurut Ellen Christina dkk (2001: 12) :

1. **Anggaran Parsial**
Yaitu anggaran yang ruang lingkupnya terbatas, misalnya anggaran untuk bidang produksi atau bidang keuangan saja
2. **Anggaran Komprehensif**
Yaitu anggaran dengan ruang lingkup menyeluruh, karena jenis kegiatannya meliputi seluruh aktifitas perusahaan di bidang *marketing*, produksi, keuangan, personalia dan administrasi

2.1.3 Fungsi Anggaran

Anggaran mencerminkan suatu komitmen oleh penyusunnya dengan atasannya. Oleh karena itu, anggaran menjadi tolak ukur terhadap kinerja aktual

yang dapat dinilai. Anggaran memiliki beberapa fungsi yang terkandung di dalamnya sebagai berikut.

Fungsi anggaran menurut Mulyadi (2001:502) adalah sebagai berikut:

1. Anggaran merupakan hasil akhir proses penyusunan rencana kerja.
2. Anggaran merupakan cetak biru aktivitas yang akan dilaksanakan perusahaan di masa yang akan datang.
3. Anggaran berfungsi sebagai alat komunikasi intern yang menghubungkan berbagai unit organisasi dalam perusahaan dan yang menghubungkan manajer bawah dan manajer atas.
4. Anggaran berfungsi sebagai tolak ukur yang dipakai sebagai pembanding hasil operasi sesungguhnya.
5. Anggaran berfungsi sebagai alat untuk mempengaruhi dan memotivasi manajer dan karyawan agar senantiasa bertindak secara efektif dan efisien sesuai dengan tujuan organisasi.

Menurut Munandar (2010:10) fungsi anggaran adalah sebagai berikut :

1. Sebagai pedoman kerja
Anggaran berfungsi sebagai pedoman kerja dan memberikan arah serta sekaligus memberi target-target yang harus dicapai oleh kegiatan-kegiatan perusahaan di waktu yang akan datang.
2. Sebagai alat pengorganisasian kerja
Anggaran berfungsi sebagai alat untuk pengkoordinasian kerja agar semua bagian-bagian yang terdapat didalam perusahaan dapat saling menunjang, saling bekerja sama dengan baik, untuk menuju ke sasaran yang telah ditetapkan. Dengan demikian kelancaran jalannya perusahaan akan lebih terjamin.
3. Sebagai alat pengawasan kerja
Anggaran berfungsi pula sebagai tolak ukur, sebagai alat pembanding untuk menilai realisasi kegiatan perusahaan nanti. Dengan membandingkan antara apa yang dicapai oleh realisasi kerja perusahaan, dapatlah dinilai apakah perusahaan telah sukses bekerja atautkah kurang sukses bekerja. Dari perbandingan antara anggaran dengan realisasinya sehingga dapat pula diketahui kelemahan-kelemahan dan kekuatan-kekuatan yang dimiliki perusahaan. Hal ini dapat dipergunakan sebagai bahan pertimbangan yang sangat berguna untuk menyusun rencana-rencana selanjutnya secara lebih matang dan lebih akurat.

Berdasarkan uraian di atas dapat dikatakan bahwa dengan penyusunan anggaran secara cermat dan baik akan mendatangkan manfaat bagi perusahaan.

Salah satu manfaat itu adalah sebagai alat pengawasan kerja suatu perusahaan yang mengendalikan setiap kegiatan yang terjadi agar tidak terjadi kelebihan atau kekurangan dana.

2.1.4 Karakteristik Anggaran

Dalam penyusunan suatu anggaran, terlebih dahulu kita harus mengetahui karakteristik anggaran tersebut. Dengan demikian kita mengetahui mengenai anggaran yang kita buat. Terdapat beberapa karakteristik anggaran menurut Indra Bastian (2001: 81):

- 1. Dinyatakan dalam satuan keuangan dan satuan lain selain keuangan.**
- 2. Anggaran umumnya mencakup jangka waktu satu tahun.**
- 3. Anggaran berisi komitmen atau kesanggupan manajemen yang berarti bahwa para manajer setuju untuk menerima tanggung jawab untuk mencapai sasaran yang ditetapkan dalam anggaran.**
- 4. Usulan anggaran telah ditelaah dan disetujui oleh pihak yang berwenang lebih tinggi.**
- 5. Sekali disetujui, anggaran hanya dapat diubah dalam kondisi tertentu.**
- 6. Secara berkala, kinerja keuangan sesungguhnya dibandingkan dengan anggaran dan selisihnya dianalisis dan dijelaskan.**

Dengan demikian pemahaman pengertian karakteristik anggaran diperlukan para manajemen guna memudahkan penerimaan sikap mengenai keberadaan anggaran dan penyusunan anggaran sesuai prosedur dalam suatu perusahaan.

Menurut Mulyadi (2001:511) selain karakteristik-karakteristik secara umum diatas terdapat juga karakteristik-karakteristik anggaran yang baik, yaitu:

- 1. Anggaran disusun berdasarkan program.**
- 2. Anggaran disusun berdasarkan karakteristik pusat pertanggung jawaban yang dibentuk dalam organisasi perusahaan.**
- 3. Anggaran berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian.**

Berdasarkan kutipan di atas dapat disimpulkan bahwa karakteristik anggaran mempunyai ciri-ciri sebagai berikut:

1. Anggaran dinyatakan dalam satuan keuangan, walaupun satuan keuangan

tersebut dibantu dengan data non keuangan.

2. Anggaran umumnya meliputi waktu satu tahun.
3. Anggaran merupakan komitmen manajemen yang berarti bahwa manajer mau menerima tanggung jawab untuk mencapai target yang dianggarkan.
4. Usulan anggaran ditelaah dan disetujui oleh pejabat yang lebih tinggi dari penyusunan anggaran.
5. Anggaran yang telah disetujui diubah jika terjadi kondisi khusus.
6. Secara periodik kinerja keuangan sesungguhnya dibandingkan dengan anggaran kemudian selisihnya dianalisis dan dijelaskan.

2.1.5 Prosedur Penyusunan Anggaran

Penyusunan anggaran yang dilakukan oleh perusahaan dapat menggunakan metode yang lazim digunakan. Pilihan metode ini sangat tergantung pada kondisi dan keinginan manajemen perusahaan yang bersangkutan. Menurut Harahap (2001: 83), proses penyusunan anggaran adalah tahap kegiatan yang dilakukan dalam anggaran sehingga tersusun dan menjadi pegangan manajemen dalam kegiatan operasionalnya.

Sofyan Syafri Harahap (2001:83), mengemukakan tiga prosedur penyusunan yang biasanya digunakan suatu organisasi yaitu:

1. **Otoriter atau *Top Down Budgeting***
Otoriter atau Top Down Budgeting adalah prosedur penyusunan anggaran yang ditetapkan sendiri oleh pimpinan dan anggaran inilah yang harus dilaksanakan bawahan tanpa keterlibatan bawahan dalam penyusunannya.
2. **Demokrasi atau *Bottom Up Budgeting***
Demokrasi atau *Bottom Up Budgeting* adalah prosedur penyusunan anggaran berdasarkan hasil karyawan. *Budget* disusun mulai dari bawahan sampai keatas.
3. **Campuran atau *Top Down dan Bottom Up Budgeting***
Campuran atau *Top Down dan Bottom Up Budgeting* adalah prosedur penyusunan dari kedua metode diatas. Disini perusahaan menyusun *budget* dengan memulainya dari atas dan kemudian untuk selanjutnya dilengkapi dan dilanjutkan oleh karyawan bawahan.

Proses penyusunan anggaran menurut Harahap (2001 : 83) dapat dilihat dari sudut pandang berikut :

1. Ditinjau dari siapa yang membuatnya

Ditinjau dari siapa yang membuatnya, maka penyusunan anggaran dapat dilakukan dengan cara:

a. Ototiter atau *Top down*

Dalam metode ini anggaran disusun dan ditetapkan sendiri oleh pimpinan dan anggaran inilah yang harus dilaksanakan bawahan tanpa keterlibatan bawahan dalam penyusunannya. Bawahan tidak diminta keikutsertaannya dalam menyusun anggaran. Metode ini ada baiknya jika karyawan tidak mampu menyusun *budget* atau dianggap akan terlalu lama dan tidak tepat jika diserahkan kepada bawahan. Hal ini bisa terjadi dalam perusahaan yang karyawannya tidak memiliki keahlian cukup untuk menyusun anggaran. Atasan bisa saja menggunakan konsultan atau tim khusus untuk menyusunnya.

b. Demokrasi atau *Bottom up*

Dalam metode ini anggaran disusun berdasarkan hasil keputusan karyawan. Anggaran disusun mulai dari bawahan sampai keatasan. Bawahan diserahkan sepenuhnya menyusun anggaran yang akan dicapainya di masa yang akan datang. Metode ini tepat digunakan jika karyawan sudah memiliki kemampuan dalam menyusun anggaran dan tidak dikhawatirkan akan menimbulkan proses lama dan berlarut.

c. Campuran atau *top down* dan *bottom up*

Metode ini adalah campuran dari kedua metode diatas. Disini perusahaan menyusun anggaran dengan memulainya dari atas dan kemudian selanjutnya dilengkapi dan dilanjutkan oleh karyawan bawahan. Jadi, ada pedoman dari atasan atau pimpinan dan dijabarkan oleh bawahan sesuai dengan pengarahannya.

2. Ditinjau dari segi mana memulai menyusun anggaran

Ditinjau dari segi mana memulai menyusun anggaran, proses penyusunan anggaran terdiri dari:

a. *A Priori*

Dalam metode ini dalam menyusun anggaran dimulai dari penetapan angka laba yang diinginkan oleh perusahaan atau pemilik. Setelah laba ditetapkan maka semua pos yang berkaitan dengan upaya mencapai laba ini baru dihitung dan direncanakan kemudian. Keuntungan metode ini adalah: karena laba ditetapkan terlebih dahulu maka bagian lain yang terlibat dalam penciptaan laba ini diharapkan akan termotivasi untuk mencapai laba yang ditetapkan. Kerugian metode ini adalah : cara ini seolah tidak memperdulikan bagian-bagian yang lain, sehingga dapat menimbulkan sikap

apatis, stress, frustrasi.

b. *A Posteriori*

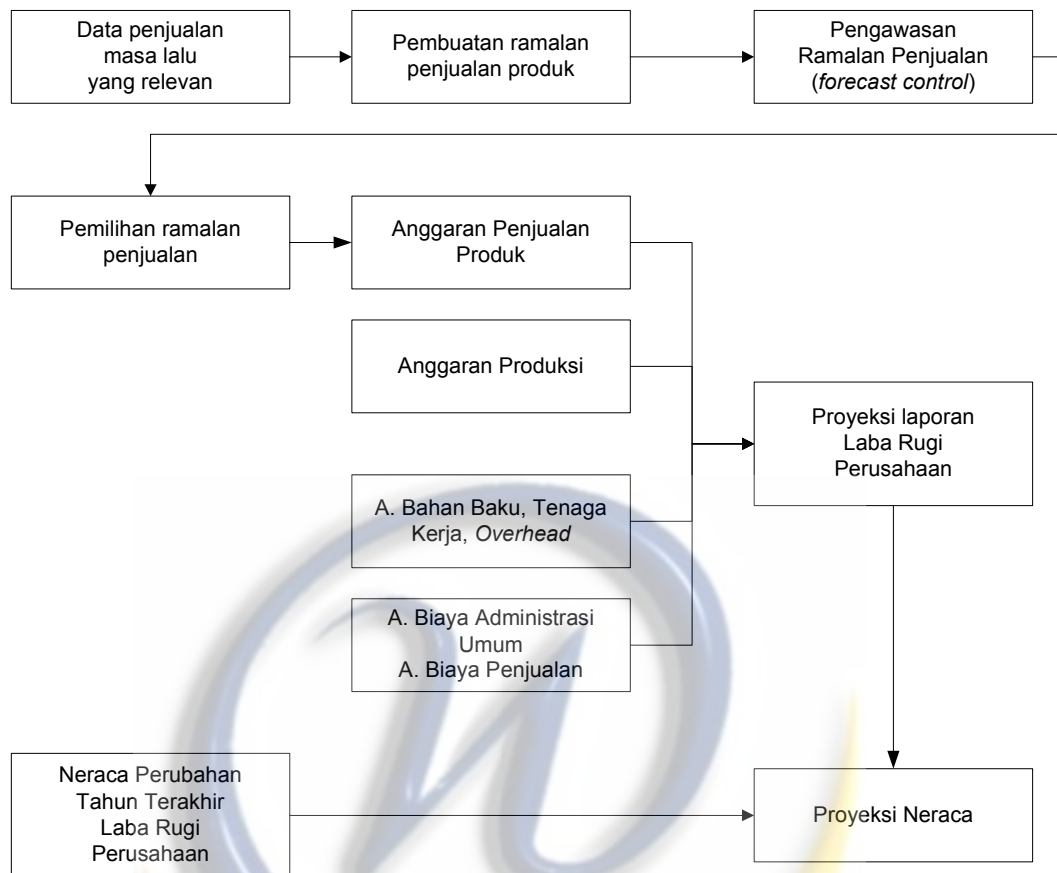
Dalam metode ini laba merupakan hasil akhir dari penetapan rencana kegiatan seperti penjualan atau produksi. Dalam hal ini misalnya didahului dengan menetapkan angka penjualan, pembelian, biaya dan lain sebagainya. Dari masing-masing bagian diberi kesempatan untuk menyampaikan anggarannya dan laba yang diharapkan dan setelah semua diperhitungkan maka akan dapat diketahui angka laba. Keuntungan metode ini adalah : anggaran menjadi lebih akurat, karena semua bagian terlibat. Biasanya bagian-bagian inilah yang lebih tahu batas kemampuan mereka. Kerugiannya mungkin dalam prosesnya yang lebih lama dan mungkin tidak memenuhi keinginan pemilik.

c. Pragmatis

Dalam metode ini anggaran ditetapkan berdasarkan pengalaman masa lalu. Penetapan anggaran ini dilakukan secara ilmiah berdasarkan standar yang dihitung secara ilmiah pula atau berdasarkan pengalaman-pengalaman tahun-tahun sebelumnya. Metode ini lebih realistis jika kita lihat pengalaman yang lalu tetapi kurang melihat peluang masa datang.

Dengan adanya prosedur penyusunan anggaran ini maka dalam penyusunan anggaran menjadi lebih baik. Penyusunan anggaran ini dilakukan oleh komite anggaran yang anggotanya terdiri dari para manajer pelaksana fungsi-fungsi pokok perusahaan. (Titik Ambarwati & M. Jihadi tahun, 2003: 21)

Adapun siapa atau bagian apa yang disertai tugas mempersiapkan dan menyusun *budget* tersebut sangat tergantung pada struktur organisasi dari masing-masing perusahaan.



Sumber : Titik Ambarwati & M. Jihadi tahun (2003: 27-29)

Gambar 2.1. Prosedur Penyusunan Anggaran

Berdasarkan gambar tersebut dapat dilihat bahwa anggaran penjualan disusun terlebih dahulu baru kemudian anggaran produksi. Jumlah unit produk yang akan dijual oleh perusahaan belum tentu sama dengan jumlah unit yang diproduksi. Hal ini disebabkan terdapatnya perubahan persediaan produk akhir perusahaan, yaitu selisih dari persediaan akhir (yang direncanakan) dari produk perusahaan tersebut dengan persediaan awal yang ada.

Anggaran yang segera dapat disusun setelah anggaran produksi adalah Anggaran Bahan Baku, Anggaran Biaya Tenaga Kerja Langsung, dan Anggaran Biaya Overhead Pabrik. Anggaran tersebut baru dapat disusun setelah Anggaran Produksi selesai karena di dalam penyusunan anggaran-anggaran ini diperlukan data jumlah produksi. Bahan baku, tenaga kerja langsung, overhead pabrik akan dipersiapkan untuk melaksanakan proses produksi, sehingga berapa besarnya

kebutuhan bahan baku, tenaga kerja langsung, dan overhead pabrik akan disesuaikan dengan jumlah produk yang akan diproduksi dalam perusahaan.

2.2 Biaya

Pelaksanaan kegiatan produksi dalam aktivitas produksi membutuhkan sejumlah biaya yang digunakan untuk mendukung biaya produksi, biaya-biaya inilah yang disebut biaya produksi. Menurut Sunarto (2003: 4) :

“Biaya adalah harga pokok atau bagiannya yang telah dimanfaatkan atau dikonsumsi untuk memperoleh pendapatan”.

Menurut Apandi Nasehatun (2000 ; 207) :

“Biaya adalah pengeluaran (*expenditure*) guna memperoleh manfaat. Manfaat itu bisa berwujud bahan-bahan, alat-alat, dan jasa (seperti upah, sewa atau tenaga)”.

Adapun pengertian biaya menurut Horngren, Datar, dan Foster (2005:34) pengertian biaya adalah:

“Biaya (*cost*) sebagai sebagai sumber daya yang dikorbankan (*sacrificed*) atau dilepaskan (*forgone*) untuk mencapai tujuan tertentu.”

Menurut Mulyadi (2005:9) yang dimaksud dengan biaya adalah :

”Dalam arti luas biaya adalah pengorbanan sumber ekonomi, yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi untuk satuan tertentu.”

Berdasarkan pengertian di atas maka dapat disimpulkan bahwa biaya merupakan kasa atau setara kas yang dikorbankan dari sumber ekonomi yang diukur dalam satuan untuk mendapatkan uang atau jasa yang diharapkan dapat memberikan keuntungan di masa sekarang atau yang akan datang bagi organisasi.

2.2.1 Biaya Produksi

Biaya produksi merupakan unsur biaya yang pokok karena dari biaya produksi tersebut dapat ditentukan harga pokok barang yang dihasilkan dan dijual, sehingga dapat menjadi peredaran untuk menentukan harga jual dan perencanaan laba. Biaya produksi merupakan biaya yang timbul dari kegiatan manufaktur. Kegiatan manufaktur merupakan proses transformasi bahan mentah menjadi

barang jadi melalui penggunaan bahan baku, tenaga kerja dan overhead pabrik.

Menurut kamus istilah akuntansi (2003: 180) :

“Biaya produksi merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk mengolah bahan baku menjadi produk jadi yang siap untuk dijual. Menurut objek pengeluarannya secara garis besar biaya produksi ini dibagi menjadi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik”.

Sedangkan menurut Apandi Nasehatun (2000: 210) :

“Biaya produksi yaitu biaya yang dikaitkan dengan pembuatan produk”.

Sedangkan menurut Supriyono (2006: 21) yaitu:

“Biaya produksi adalah semua biaya yang berhubungan dengan fungsi produksi atau kegiatan pengolahan bahan baku menjadi produk selesai”.

Berdasarkan uraian tersebut dapat dikatakan bahwa biaya yang terjadi dalam proses pengolahan bahan baku menjadi barang jadi. Biaya produksi merupakan bagian terpenting dalam perusahaan manufaktur karena biaya produksi merupakan biaya yang paling besar dari sejumlah biaya yang dikeluarkan oleh suatu perusahaan.

2.2.2 Unsur-unsur Biaya Produksi

Biaya produksi merupakan bagian yang terpenting dalam perusahaan manufaktur karena biaya produksi merupakan biaya yang paling terbesar dari sejumlah biaya yang dikeluarkan perusahaan. Supriyono (2000:93) mengatakan bahwa:

“Biaya produksi meliputi semua biaya dalam rangka pengolahan bahan baku menjadi produk jadi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya overhead pabrik.”

2.2.2.1 Biaya Bahan Baku Langsung

Biaya bahan baku adalah harga perolehan berbagai macam bahan baku yang dipakai dalam kegiatan pengolahan produk. Bahan baku adalah berbagai

macam bahan yang diolah menjadi produk akhir dan pemakaiannya dapat diidentifikasi secara langsung atau diikuti jejak manfaatnya pada produk tertentu. Mulyadi (2010: 14), mendefinisikan biaya bahan baku langsung adalah:

“Semua bahan yang membentuk bagian integral dari barang jadi dan yang dapat dimasukkan langsung dalam perhitungan biaya produk”.

Menurut Horngren dan Foster (1987, 29) biaya bahan baku langsung didefinisikan sebagai berikut:

“The acquisition costs of all materials that are identified as a part of the finished good and may be traced to the finished goods in a economically feasible manner.”

Biaya bahan baku langsung merupakan biaya seluruh bahan yang membentuk suatu kesatuan yang tidak terpisahkan dari produk jadi yang dapat langsung diperhitungkan kedalam harga pokok dari produk tersebut. Dalam menentukan harga pokok bahan baku, seluruh biaya yang menyangkut perolehan bahan tersebut ditambah kedalam harga beli bahan baku

2.2.2.2 Biaya Tenaga Kerja Langsung

Pengertian biaya tenaga kerja langsung menurut Supriyono (2006: 24) biaya tenaga kerja langsung adalah

“Semua balas jasa (tekn prestasi) yang diberikan oleh perusahaan kepada semua karyawan”.

Menurut Sunarto (2003: 5) biaya tenaga kerja langsung adalah :

“Biaya tenaga kerja langsung adalah biaya yang timbul karena pemakaian tenaga kerja yang dipergunakan untuk mengolah bahan menjadi barang jadi. Biaya tenaga kerja langsung merupakan gaji dan upah yang diberikan kepada tenaga kerja yang terlibat langsung dalam pengolahan barang”.

Jadi biaya tenaga kerja langsung yaitu biaya yang berkaitan dengan karyawan/tenaga yang dikerahkan untuk mengubah bahan baku menjadi barang jadi. Biaya ini meliputi gaji para karyawan yang dapat dibebankan langsung ke produk tertentu.

Menurut Mulyadi (2010: 388), biaya tenaga kerja langsung dapat digolongkan menjadi :

1. Penggolongan menurut fungsi pokok dalam organisasi perusahaan yaitu pabrik, pemasaran dan administrasi. Oleh karena itu perlu adanya penggolongan dan perbedaan antara tenaga kerja pabrik dan bukan pabrik. Hal itu harus dilakukan karena gaji dan upah tenaga kerja pabrik merupakan unsur harga pokok produksi. Sedangkan gaji dan upah tenaga kerja bukan pabrik merupakan biaya yang dibebankan dalam periode yang bersangkutan.
2. Penggolongan menurut kegiatan departemen yang ada dalam perusahaan. Agar lebih mudah mengendalikannya, kepala departemen bertanggung jawab atas pelaksanaan kerja karyawan yang ada dalam departemennya serta upah yang dibayarkan kepada mereka.
3. Penggolongan menurut jenis pekerjaan sebagai dasar penetapan perbedaan upah dan standarnya.
4. Penggolongan menurut hubungannya dengan produk, yaitu penggolongan tenaga kerja menjadi tenaga kerja langsung dan tidak langsung. Tenaga kerja pabrik yang mengerjakan proses produksi termasuk ke dalam tenaga kerja langsung. Sedangkan tenaga kerja bukan pabrik atau yang tidak langsung mengerjakan produk termasuk ke dalam tenaga kerja tidak langsung. Tenaga kerja tidak langsung merupakan bagian dari produksi tidak langsung. Nilai biaya tenaga kerja yang dibebankan ke dalam biaya produksi dihitung dengan mengalikan tarif upah dengan jam kerja atau hari kerja karyawan.

2.2.2.3 Biaya Overhead Pabrik

Biaya overhead pabrik merupakan biaya produksi selain biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung yang dapat dibebankan ke dalam produk. Usry, Hammer, and Carter (2002: 2-10) mengemukakan bahwa :

“Factory overhead is generally defined as indirect materials, indirect labor, and all other factory costs that cannot be conveniently identified with or charged directly to specific job, products, or final objectives”.

Menurut M.Munandar (2000:26) mengemukakan bahwa :

“Biaya overhead pabrik adalah semua biaya yang terdapat serta terjadi dalam lingkungan pabrik, tetapi tidak secara langsung berhubungan dengan kegiatan produksi, yaitu proses mengubah bahan mentah menjadi bahan yang siap dijual. “

Dari pengertian di atas dapat dijelaskan bahwa biaya overhead pabrik adalah biaya yang tidak dapat diidentifikasi atau ditelusuri secara langsung terhadap pekerjaan tertentu atau hasil produksi. Karena tidak adanya suatu tanda bukti seperti penggunaan biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung, akan tetapi biaya overhead pabrik juga merupakan biaya yang memiliki bagian yang besar dalam biaya produk.

Mulyadi (2010: 194-195) menyatakan bahwa yang termasuk ke dalam biaya overhead pabrik adalah :

1. **Biaya bahan penolong.**
Bahan penolong adalah bahan yang tidak menjadi bagian dari produk jadi atau bahan yang menjadi bagian dari produk jadi, tetapi nilainya relatif kecil jika dibandingkan dengan harga pokok produk tersebut.
2. **Biaya reparasi dan pemeliharaan.**
Biaya reparasi dan pemeliharaan berupa biaya suku cadang, biaya bahan habis pakai dan harga perolehan jasa dari pihak luar perusahaan untuk keperluan perbaikan dan pemeliharaan perumahan, bangunan pabrik, mesin-mesin dan peralatan.
3. **Biaya tenaga kerja tidak langsung.**
Biaya tenaga kerja tidak langsung adalah tenaga kerja pabrik yang upahnya tidak dapat diperhitungkan secara langsung kepada produk atau pesanan tertentu. Biaya tenaga kerja langsung terdiri dari upah, tunjangan dan biaya kesejahteraan yang dikeluarkan untuk tenaga kerja tidak langsung tersebut.
4. **Beban biaya yang timbul sebagai akibat penilaian terhadap aktiva tetap.**
Biaya-biaya yang termasuk kedalam kelompok ini antara lain adalah biaya depresiasi emplasemen pabrik, mesin dan equipment, perkakas laboratorium, alat kerja dan aktiva tetap lain yang digunakan di pabrik.
5. **Beban biaya yang timbul sebagai akibat berlalunya waktu.**
Biaya-biaya yang termasuk dalam kelompok ini antara lain adalah biaya asuransi gedung dan emplasemen, asuransi mesin dan equipment, asuransi kendaraan, asuransi kecelakaan karyawan dan biaya amortisasi kerugian trial run.
6. **Biaya produksi tidak langsung lainnya yang memerlukan**

pengeluaran uang tunai.

Biaya overhead pabrik yang termasuk dalam kelompok ini antara lain adalah biaya reparasi yang diserahkan kepada pihak luar perusahaan, biaya listrik PLN dan sebagainya.

2.3 Anggaran Biaya Produksi

Anggaran produksi adalah rencana jumlah produk yang akan dihasilkan selama periode tertentu. Menurut Munandar (2007: 81), anggaran produksi:

“Budget yang direncanakan secara terperinci tentang jumlah unit barang yang akan diproduksi oleh perusahaan selama periode yang akan datang, yang di dalamnya meliputi rencana tentang jenis (kualitas) barang yang akan di produksikan, serta waktu (kapan) produksi tersebut dilakukan.”

Menurut Agus Ahyari (2002: 243) :

“Anggaran produksi adalah anggaran produksi disusun dengan memperlihatkan semua kegiatan produksi yang diperlukan untuk menunjang anggaran penjualan yang telah disusun”.

Garrison noreen yang diterjemahkan oleh A. Totok Budisantoso (2000:417) memberikan pengertian anggaran biaya produksi sebagai berikut :

“Anggaran biaya produksi menampilkan jumlah unit yang harus diproduksi selama setiap periode anggaran untuk memenuhi rencana penjualan dan juga untk menghasilkan persediaan akhir yang diinginkan.”

Supriyono (2000: 193) menyatakan bahwa:

“Biaya produksi meliputi semua biaya yang berhubungan dengan fungsi produksi yaitu semua biaya dalam rangka pengolahan bahan baku menjadi produk jadi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya *overhead* pabrik.”

2.3.1 Anggaran Biaya Bahan Baku

Berdasarkan pengalaman, dapat diketahui berapa rata-rata banyak dan macam bahan baku (*raw material*) yang dibutuhkan untuk memproduksi satu unit produk. Pengetahuan itu dapat dikembangkan menjadi standar kebutuhan bahan baku. Dengan diketahui besarnya anggaran produksi, dapat disusun anggaran

kebutuhan bahan baku tiap periode.

Menurut Jajuk Herawati dan Sunarto (2004: 36) anggaran biaya bahan baku adalah :

“Anggaran biaya bahan baku adalah *budget* yang merencanakan secara terperinci tentang biaya bahan mentah untuk produksi yang di dalamnya meliputi rencana tentang jenis bahan baku yang diolah, jumlah bahan baku yang diolah, harga bahan baku yang diolah dan waktu (kapan) bahan baku tersebut diolah dalam proses produksi yang masing-masing dikaitkan dengan barang jadi (produk) yang membutuhkan bahan baku tersebut”.

Munandar (2000: 134) mengataka bahwa:

“Anggaran biaya bahan baku merupakan anggaran yang merencanakan secara lebih terperinci tentang biaya bahan baku untuk produksi selama periode yang akan datang, yang didalamnya meliputi rencana tentang jenis (kualitas) bahan baku yang diolah, jumlah (kuantitas) bahan baku yang diolah, dan waktu (kapan) bahan baku tersebut diolah dalam proses produksi”

Tujuan penyusunan anggaran bahan baku menurut Marwan Asri (2008: 214) adalah :

1. **Memperkirakan jumlah kebutuhan bahan baku**
2. **Memperkirakan jumlah pembelian bahan baku langsung yang diperlukan**
3. **Sebagai dasar memperkirakan jumlah dana yang diperlukan untuk melaksanakan pembelian bahan baku**
4. **Sebagai dasar penentuan *product costing*, yakni memperkirakan komponen harga pokok pabrik karena penggunaan bahan baku langsung dalam proses produksi**
5. **Sebagai dasar melaksanakan fungsi pengawasan bahan**

Menurut Tendi Haruman dan Sri Rahayu (2007: 73) anggaran biaya bahan baku dikelompokkan menjadi dua :

1. **Anggaran Bahan Baku Langsung**
Adalah semua bahan baku yang merupakan bagian barang jadi yang dihasilkan.
2. **Anggaran Bahan Baku Tak Langsung**
Adalah bahan baku yang ikut berperan dalam proses produksi, tetapi tidak secara langsung tampak pada barang jadi yang dihasilkan

2.3.2 Anggaran Biaya Tenaga Kerja Langsung

Menurut Jajuk Herawati dan Sunarto (2004: 49) biaya tenaga kerja langsung adalah :

“Biaya tenaga kerja langsung adalah upah yang dibayar kepada karyawan yang secara langsung terikat pada produk”.

Menurut Munandar (2010: 143), anggaran biaya tenaga kerja langsung adalah :

“Budget yang merencanakan secara lebih terperinci tentang upah yang akan dibayarkan kepada tenaga kerja langsung selama periode yang akan datang, yang didalamnya meliputi rencana tentang jumlah waktu yang diperlukan oleh tenaga kerja langsung untuk menyelesaikan unit yang akan diproduksi, tarif upah yang akan dibayarkan kepada para tenaga kerja langsung dan waktu (kapan) para tenaga kerja langsung menjalankan proses produksi, yang masing-masing dikaitkan dengan jenis barang jadi (produk) yang akan dihasilkan, serta tempat (departemen) dimana para tenaga kerja tersebut akan bekerja.”

Anggaran biaya tenaga kerja langsung memberikan manfaat menurut Supriyono (200: 157), sebagai berikut :

1. Menyesuaikan jumlah tenaga kerja yang diperlukan dalam proses produksi.
2. Menghindari perusahaan dari resiko kelebihan atau kekurangan tenaga kerja.
3. Mengarahkan ketenagaan dan efisiensi tenaga kerja.

2.3.3 Anggaran Biaya Overhead Pabrik

Menurut Jajuk Herawati dan Sunarto (2004: 49) anggaran biaya overhead pabrik adalah :

“Anggaran biaya overhead pabrik adalah suatu perencanaan yang terperinci mengenai biaya-biaya tidak langsung yang dikeluarkan sehubungan dengan proses produksi selama periode yang akan datang meliputi jenis biaya, waktu serta tempat dimana biaya tersebut terjadi”.

Sedangkan pengertian anggaran biaya overhead pabrik menurut Gunawan Adisaputro dan Marwan Asri (2008: 66) adalah :

“Anggaran biaya overhead pabrik yaitu anggaran semua jenis biaya

yang dikeluarkan untuk menghasilkan produk, selain biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung”.

Menurut Munandar (2010: 157), anggaran biaya overhead pabrik adalah :

“Budget yang direncanakan secara lebih terperinci tentang beban biaya pabrik tidak langsung selama periode yang akan datang, yang di dalamnya meliputi rencana tentang jenis biaya pabrik tidak langsung, jumlah biaya pabrik tidak langsung dan waktu (kapan) biaya pabrik tidak langsung tersebut dibebankan, yang masing-masing dikaitkan dengan tempat (departemen) dimana biaya pabrik tidak langsung tersebut terjadi”

2.4 Pengendalian Biaya Produksi

2.4.1 Pengendalian

Perencanaan dan pengendalian merupakan aktivitas yang berbeda namun terkait sangat erat. Untuk memaksimalkan manfaat perencanaan (misalnya anggaran biaya produksi), manajer harus menggunakan rencana tersebut untuk melakukan pengendalian. Sulit sekali melakukan pengendalian tanpa adanya rencana. Desi Adhuriani (2005:9)

Pengertian pengendalian menurut kamus The New Oxford Illustrated Dictionary yang dialih bahasakan oleh Apandi Nasehatun (2007: 7) adalah:

1. **Fungsi pengendalian dan pengaturan.**
2. **Pembatasan, pemeriksaan, standar pembandingan.**
3. **Pengawas/pemeriksa.**

Menurut Robin (2005: 496), pengendalian memiliki pengertian sebagai berikut:

“Control can be defined as process of monitoring activities to ensure that they are being accomplished as planned and of correcting any significant deviations”.

Sedangkan menurut Hansen and Mowen (2006: 326) pengendalian memiliki pengertian sebagai berikut:

“Control is the process of setting standards, receiving feedback on actual performance, and taking corrective action whenever actual performance deviates significantly from planned performance”.

Dari ketiga pendapat yang dikemukakan di atas maka dapat disimpulkan bahwa pengendalian merupakan suatu kegiatan untuk meyakinkan bahwa pelaksanaan operasi perusahaan telah dilakukan sesuai dengan tujuan, sasaran, kebijakan dan standar yang telah ditetapkan sebelumnya. Pengendalian juga meliputi tindakan koreksi yang perlu dilakukan agar pencapaian hal-hal tersebut dapat dilaksanakan secara efisien.

Sedangkan menurut pendapat Anthony, Dearden, dan Bedfordt (2003: 6) mengemukakan bahwa:

“Control is the process of guiding a set of variables to attack a preconcolved goal or objectives”.

2.4.2 Proses Pengendalian

Menurut H.S. Munawir (2000: 231), prosedur pengendalian adalah merupakan kebijakan dan prosedur yang ditetapkan manajemen untuk memperoleh jaminan yang memadai bahwa tujuan usaha akan dapat dicapai.

Menurut Christina et. al. (2001:9) proses pengendalian akan mencakup kegiatan sebagai berikut:

- 1. Mengukur hasil kegiatan aktual (actual performance) dengan tujuan, sasaran, atau kinerja dan melaporkan penyimpangan yang timbul dalam performance report.**
- 2. Membuat analisis atas penyimpangan yang timbul tersebut.**
- 3. Mempertimbangkan alternatif pemecahannya.**
- 4. Memilih alternatif untuk perbaikan.**
- 5. Mengadakan perbaikan skenario dan implementasi alternatif tersebut serta**
- 6. melakukan tindak lanjutnya.**

Proses pengendalian ini dapat dikatakan terdiri dari tiga tahap. Tahap yang pertama adalah pencatatan hasil kinerja aktual. Tahap kedua, dilakukan perbandingan antara hasil kinerja aktual dengan anggaran yang telah ditetapkan. Hasil dari perbandingan ini, apabila terdapat perbedaan disebut variance atau selisih, yang menurut Charles T, Horngren, Foster, dan Datar (2006: 16) didefinisikan sebagai berikut:

“A variance in the difference between an actual result and a budgeted

amount when that budgeted amount is a financial variable reported by the accounting system”.

Tahap yang ketiga adalah analisis terhadap selisih atau penyimpangan yang terjadi, penyebab terjadinya penyimpangan tersebut harus dicari dan apabila telah diketahui penyebabnya dilakukan tindak koreksi. Tahap ini merupakan umpan balik bagi manajemen untuk pengamatan secara kontinyu, sehingga tindakan yang dilaksanakan tetap dapat dikendalikan agar sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan.

Hasil pengendalian yang dilakukan, dilaporkan dengan membuat laporan realisasi anggaran yang disebut performance report. Laporan ini menunjukkan hasil kinerja aktual, anggaran, dan yang terjadi baik yang menguntungkan (*favorable*) maupun yang tidak menguntungkan (*unfavorable*). Setelah itu baru dipertimbangkan apakah varians tersebut perlu dianalisis atau tidak.

Berdasarkan uraian di atas, maka jelaslah bahwa anggaran membantu manajemen dalam melaksanakan fungsi pengendalian. Pengendalian ini bukanlah suatu fungsi yang sekedar mengawasi, tetapi juga menganalisis dan mengatasi penyimpangan tersebut. Tindakan koreksi inilah yang sebenarnya merupakan aspek pengendalian dari anggaran.

2.4.3 Pengendalian Biaya Produksi

Pengendalian merupakan fungsi terakhir dalam proses manajemen. Sama seperti perencanaan, pengendalian juga harus dilakukan secara terus-menerus. Mardiasmo (2001,3), bahwa pengendalian biaya produksi pada dasarnya merupakan serangkaian kegiatan monitoring dan evaluasi secara terus-menerus serta membandingkan antara anggaran biaya dan realisasinya. Pengendalian biaya merupakan penggunaan utama dari akuntansi dan analisa biaya produksi.

Menurut Wilson dan Campbell (2006: 255) pengendalian biaya produksi terdiri dari:

- 1. Pengendalian Biaya Bahan Baku, dalam fase yang seluas-luasnya, arti dari pengendalian bahan adalah penyediaan bahan dengan kuantitas dan kualitas yang diisyaratkan dan pada waktu dan tempat yang diperlukan dalam proses produksi, jadi jelas bahwa**

pengendalian biaya bahan baku lingkungannya dan harus mencakup banyak fase atau bidang pengendalian, seperti rencana dan spesifikasi, pembelian, penerimaan dan pemeliharaan, persediaan, penggunaan, dan bahan sisa serta pemborosan. Dalam setiap fase pengendalian, controller mempunyai tanggung jawab tertentu dan dapat memberikan kontribusi agar terdapat operasi yang efisien.

2. Pengendalian biaya tenaga kerja mungkin basis yang fundamental untuk pengendalian biaya tenaga kerja yang efektif adalah pengembangan dan pemeliharaan sikap kerja sama antara karyawan dan manajemen. Pengendalian tenaga kerja berkisar pada pengukuran prestasi pelaksanaan yang sebenarnya terhadap tolok ukur atau standard an mengadakan tindak lanjut terhadap alasan terjadinya penyimpangan dari standar ini.
3. Pengendalian biaya overhead pabrik. Pendekatan dasar bagi pengendalian ini pada pokoknya adalah sama seperti yang diterapkan terhadap biaya-biaya langsung, yaitu: penetapan standar, pengukuran prestasi pelaksanaan yang sebenarnya terhadap standar, dan pengambilan tindakan perbaikan bila mereka yang bertanggung jawab untuk memenuhi standar telah berulang kali gagal mencapai tujuannya.

2.4.4 Proses Pengendalian Biaya Produksi

Pengendalian biaya produksi dengan anggaran memerlukan sistem yang memadai dan teknik pengendalian yang tepat agar dapat dicapai efisiensi dalam penggunaan bahan tenaga kerja, biaya overhead pabrik. Melalui penggunaan sumber-sumber secara efisiensi diharapkan dapat menghasilkan produk berkualitas dengan biaya rendah pada produksi tertentu.

Untuk mencapai sasaran yang telah dikemukakan di atas maka menurut James A.F Stoner dkk (2002: 248) maka proses pengendalian harus melalui langkah-langkah sebagai berikut :

1. Menetapkan standar dan metode mengukur prestasi kerja
2. Pengukuran prestasi kerja
3. Menetapkan apakah prestasi kerja sesuai dengan standar
4. Mengambil tindakan korektif

Sedangkan menurut Robert J. Mockler dalam Handoko (1996 : 360), langkah-langkah dalam proses pengendalian sebagai berikut:

1. Menetapkan standar dan metode pengukuran kinerja, agar efektif standar ini harus diterima semua pihak yang terlihat
2. Mengukur kinerja, yang merupakan proses berulang terus-menerus dimana dapat dinyatakan dalam bentuk moneter (seperti

laba, biaya, pendapatan) dan dalam bentuk non-moneter (seperti kualitas barang dan jasa)

3. Membandingkan kinerja dengan standar yang telah ditetapkan dimana selisih perbandingannya yang disebut *variance* bisa “*favorable*” atau “*unfavorable*” dan juga “*controllable*” atau “*non-controllable*”
4. Mengambil tindakan perbaikan apabila kinerja tidak mencapai standar yang telah ditetapkan

Agar pengendalian dapat dilaksanakan dengan efektif maka pengukuran ini juga harus ditunjang dengan adanya komunikasi dalam laporan yang memadai, ketepatan waktu rencana yang realistis dan tanggung jawab pelaksanaan dari setiap bagian yang diukur.

2.5 Penyusunan Laporan Realisasi Anggaran Biaya Produksi

Laporan realisasi anggaran biaya produksi dibuat oleh bagian akuntansi setiap bulan, atau sesuai dengan kebutuhan manajemen. Menurut Welsch, Hilton dan Gordon (2004: 40) laporan realisasi anggaran sebaiknya:

1. *Tailored to the organizational structure and focus of controllability (that is, by responsibility centers)*
2. *Designed to implement the management-by-exception principle*
3. *Repetitive and related to short time periods*
4. *Adapted to the requirements of the primary users.*
5. *Simple, understandable, and reports only essential information*
6. *Accurate and designed to pinpoint significant distinctions*
7. *Constructive in tone.*

Penyusunan laporan realisasi anggaran biaya produksi meliputi pencatatan hasil produksi aktual. Dimana setelah hasil kinerja aktual diketahui, hasilnya dibandingkan dengan anggaran biaya produksi yang telah ditetapkan. Setelah itu dilakukan dengan anggaran biaya produksi yang telah ditetapkan. Setelah itu dilakukan perhitungan selisih biaya produksi untuk dicantumkan di dalam laporan realisasi anggaran produksi.

Jadi berdasarkan uraian di atas, jelaslah bahwa penyusunan laporan realisasi anggaran biaya produksi merupakan pertanggungjawaban atas pelaksanaan anggaran biaya produksi. Apa yang tercantum dalam laporan ini kemudian dianalisis lebih lanjut untuk mengetahui penyebab terjadinya penyimpangan dari rencana yang telah ditetapkan.