

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Anggaran

Perencanaan dapat dijabarkan secara terperinci dalam bentuk kuantitatif, di susun sistematis yang meliputi seluruh kegiatan perusahaan, dinyatakan dalam nilai uang atau bukan uang, mengenai apa yang hendak dicapai, dan bagaimana cara penyampaiannya, yang berlaku untuk jangka waktu tertentu di masa yang akan datang. Dapat dituangkan dalam bentuk anggaran, yakni rencana kerja yang dituangkan dalam bentuk angka-angka.

Anggaran merupakan suatu alat perencanaan dan pengendalian operasi keuangan dalam suatu organisasi, baik yang bertujuan untuk mendapatkan laba maupun yang tidak bertujuan untuk mendapatkan laba. Bagi perusahaan yang berorientasi laba, tentunya akan berusaha untuk memperoleh laba semaksimal mungkin, sedangkan bagi organisasi yang tidak berorientasi pada laba bertujuan untuk memberikan pelayanan kepada konsumen. Anggaran dapat digunakan oleh manajemen sebagai alat bantu pengendalian bagi organisasi dalam pencapaian tujuan yang telah ditetapkan.

1. Definisi Anggaran

Anggaran merupakan sebagai alat bantu manajemen untuk menganalisis dan mengoreksi kegiatan-kegiatan yang dilaksanakannya.

Salah satu alat bantu manajemen dalam melaksanakan fungsi utama manajemen yaitu perencanaan dan pengawasan adalah anggaran. Penulis mengemukakan beberapa definisi anggaran yang berbeda-beda, namun pada dasarnya definisi tersebut mempunyai pengertian yang sama.

Mulyadi (2001 : 488) menyatakan bahwa:

Anggaran merupakan suatu rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif, yang di ukur dalam satuan moneter standar dan satuan ukuran lain, yang mencakup jangka waktu satu tahun.

Shim (2001 : 342) menyatakan bahwa:

Anggaran adalah suatu rencana kuantitatif, dari kegiatan maupun program yang dinyatakan menurut nilai aktiva, modal, pendapatan, dan biaya yang dibutuhkan untuk rencana tersebut, ataupun dalam istilah kuantitatif lainnya seperti unit barang atau jasa. Anggaran tersebut menyatakan tujuan yang ingin dicapai oleh suatu organisasi berkenaan dengan sasaran kegiatan usaha maupun keuangan tertentu.

Eric W. Noreen (2001 : 434) menyatakan bahwa:

Anggaran merupakan rencana detail untuk memperoleh dan menggunakan sumber daya keuangan selama periode tertentu.

Gunawan dan Asri (2003 : 6) menyatakan bahwa:

Anggaran adalah suatu pendekatan yang formal dan sistematis daripada pelaksanaan pertanggungjawaban manajemen dalam perencanaan, koordinasi, dan pengawasan.

Ray H. Garrison (2001 : 35) menyatakan bahwa:

Anggaran merupakan perencanaan detail untuk masa mendatang yang biasanya dinyatakan dalam bentuk kuantitatif.

Dari definisi diatas dapat dijelaskan bahwa anggaran merupakan suatu perencanaan yang di susun secara sistematis mengenai kegiatan yang akan dilakukan, dimana dengan anggaran dapat membantu manajemen dalam

menjalankan fungsi lain yakni koordinasi dan pengawasan terhadap penggunaan biaya dan lainnya.

2. Manfaat, Fungsi dan Tujuan Anggaran

Anggaran merupakan suatu rencana tertulis mengenai kegiatan yang akan dilakukan oleh suatu organisasi selama jangka waktu tertentu dan sebagai alat bantu manajemen di dalam melaksanakan fungsinya serta merupakan pedoman dalam usaha untuk mencapai tujuan di masa datang.

a. Manfaat Anggaran

Penggunaan anggaran dalam kegiatan perusahaan dapat memberikan manfaat menurut Horngren (2005 : 215) yakni :

- 1) Mendorong perencanaan strategis dan pengimplementasian rencana tersebut.
- 2) Menjadi kerangka untuk menilai kinerja.
- 3) Memotivasi para manajer dan karyawan.
- 4) Meningkatkan koordinasi dan komunikasi di antara berbagai sub unit dalam organisasi.

Beberapa manfaat lain yang diperoleh dari penggunaan anggaran dalam aktivitas perusahaan menurut Mulyadi (2001 : 502) :

- 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 dengan manager atas.
- 4) Anggaran berfungsi sebagai tolak ukur yang dipakai sebagai pembandingan hasil operasi sesungguhnya.
- 5) Anggaran berfungsi sebagai alat pengendalian yang memungkinkan manajemen menunjuk bidang yang kuat dan lemah bagi perusahaan.
- 6) Anggaran berfungsi sebagai alat untuk mempengaruhi dan memotivasi manajer dan karyawan agar senantiasa bertindak secara efektif dan efisien sesuai dengan tujuan organisasi.

b. Fungsi Anggaran

Agar anggaran dapat berfungsi dengan baik, maka taksiran-taksiran yang termuat didalamnya harus cukup akurat sehingga tidak jauh berbeda dengan realisasinya. Anggaran akan memberikan target yang harus dicapai oleh perusahaan yang mencerminkan seluruh kegiatan perusahaan yang terpadu, saling menunjang dalam anggaran.

Fungsi anggaran bagi perusahaan mempunyai beberapa macam fungsi. Menurut R. A. Supriyono (2000 : 343) fungsi anggaran meliputi :

1) Fungsi Perencanaan

Langkah pertama dalam perencanaan adalah penentuan tujuan, apabila tujuan telah ditentukan, maka strategi dan kebijaksanaan

harus dirumuskan. Selanjutnya strategi dan kebijaksanaan tersebut dituangkan dalam anggaran yang merupakan pedoman dalam pelaksanaan kegiatan.

2) Fungsi Koordinasi

Anggaran berfungsi sebagai alat koordinasi bagi unit yang ada dalam organisasi agar dapat bekerja secara selaras ke arah pencapaian tujuan.

3) Fungsi Komunikasi

Komunikasi meliputi penyampaian informasi yang berhubungan dengan tujuan, strategi, kebijaksanaan, rencana, pelaksanaan, dan penyimpangan yang timbul.

4) Fungsi Motivasi

Penyusunan anggaran dengan melibatkan semua tingkatan manajemen dapat digunakan untuk memotivasi para pelaksana dalam merealisasikan rencana dan juga merupakan alat untuk mengukur prestasi mereka.

5) Fungsi Pengendalian dan Evaluasi

Anggaran dapat berfungsi sebagai alat pengendalian kegiatan karena anggaran yang telah disetujui merupakan komitmen para pelaksana yang ikut berperan serta dalam penyusunan anggaran.

6) Fungsi Pendidikan

Anggaran dapat berfungsi sebagai alat untuk mendidik para manajer didalam perencanaan dan pengendalian kinerja tersebut.

Beberapa fungsi anggaran lainnya, seperti yang diungkapkan oleh Abdul Halim dan Bambang (2000 : 148) anggaran mempunyai fungsi yang pada dasarnya sama, yaitu:

- 1) Anggaran sebagai alat bantu untuk membuat dan mengkoordinasikan perencanaan jangka pendek.
- 2) Anggaran sebagai alat komunikasi antara rencana yang di susun dengan para manajer pusat pertanggungjawaban.
- 3) Anggaran sebagai alat untuk memotivasi para manajer dalam mencapai tujuan pusat pertanggungjawaban yang di pimpinnya.
- 4) Anggaran sebagai dasar untuk mengendalikan kegiatan-kegiatan yang sedang dilaksanakan.
- 5) Anggaran sebagai pedoman untuk mengevaluasi prestasi para manajer dan pusat pertanggungjawaban yang di pimpinnya.
- 6) Anggaran sebagai piranti pendidikan bagi para manajer.

Berdasarkan definisi tersebut diatas dapat disimpulkan bahwa anggaran berfungsi sebagai alat perencanaan, yaitu anggaran mempunyai suatu tujuan dan sasaran yang akan dicapai dalam jangka waktu tertentu. Anggaran berfungsi sebagai alat pengendalian dan evaluasi kinerja, yaitu pemantauan secara terus menerus kemajuan karyawan dalam mencapai sasaran perusahaan dan anggaran berfungsi sebagai alat komunikasi, yaitu anggaran bertanggung jawab untuk mengkomunikasikan anggaran yang telah disahkan kepada para manajer.

c. Tujuan Anggaran

Tujuan dasar dari anggaran perusahaan adalah untuk mencari jalan atau cara yang paling menguntungkan, dan tujuan lainnya adalah untuk digunakan sebagai arah atau jalan yang dapat membawa perusahaan sedekat mungkin menuju kesesuaian rencana. Apabila suatu anggaran telah dibuat dengan semestinya, maka akan didapatkan fungsi atau manfaat dari anggaran tersebut.

Sofyan Syafri Harahap (2000 : 16-17) menyatakan anggaran mempunyai tujuan sebagai berikut:

Merupakan suatu konsep yang membantu manajemen dalam mencapai tujuannya melalui upaya secara tertulis sasaran yang akan dicapai perusahaan mulai dari sasaran utama, sasaran khusus sampai rincian dan penyebabnya. Rencana ini dituangkan lagi dalam bentuk kuantitatif, mulai dari jangka panjang sampai jangka pendek tahunan bahkan dirinci dalam periode yang lebih singkat.

Mas'ud Machfoedz (2000 : 7) menyatakan bahwa penyusunan anggaran mempunyai tujuan, yaitu:

Anggaran disusun untuk membantu manajemen dalam mengadakan perencanaan dan pengawasan, manajemen yang baik tidak ingin menghadapi periode yang akan datang dengan tidak menentu.

Seperti penjelasan diatas bahwa anggaran disusun untuk membantu manajemen dalam menetapkan tujuan dan sasaran yang memuat rencana kegiatan untuk mencapai tujuan dan sasaran tersebut serta menyediakan dan memberi pengarahan tentang rencana anggaran.

3. Langkah-langkah Penyusunan Anggaran

Anggaran di susun untuk rencana aktivitas yang akan menjadi pedoman dalam melaksanakan aktivitas akan datang. pencapaian sasaran anggaran hanya dapat dilakukan melalui aktivitas yang telah ditetapkan sebelumnya dalam anggaran. Dengan demikian langkah dalam penyusunan anggaran menurut Shim (2001 : 7) adalah:

- a. Penetapan tujuan
- b. Pengevaluasian sumber-sumber daya yang tersedia
- c. Negosiasi antara pihak-pihak yang terlibat mengenai angka anggaran
- d. Pengkoordinasian dan peninjauan komponen
- e. Persetujuan akhir
- f. Pendistribusian anggaran yang disetujui

Dari penjelasan diatas dapat disimpulkan bahwa langkah-langkah penyusunan anggaran dapat membantu para pemakai anggaran dalam upaya melaksanakan penyusunan anggaran yang sesuai dengan komitmen bersama.

4. Syarat-Syarat Anggaran

Dalam upaya penyusunan anggaran manajemen perusahaan harus dapat memperhitungkan berbagai aspek, sehingga evaluasi kinerja dapat berjalan dan dapat dijadikan alat kendali.

Gunawan dan Asri (2003 : 7) menyatakan anggaran mempunyai syarat-syarat sebagai berikut:

- a. Bersifat Realistis; anggaran tidak terlalu optimis dan tidak terlalu pesimis.
- b. Bersifat Luwes; anggaran tidak kaku sehingga berpeluang untuk disesuaikan dengan keadaan yang mungkin berubah.
- c. Bersifat Kontinyu; anggaran memerlukan perhatian secara terus-menerus.

Syarat-syarat anggaran menurut Shim (2001 : 19) diantaranya:

- a. Jenis dan mutu data yang disediakan
- b. Sistem akuntansi keuangan dan akuntansi biaya yang digunakan
- c. Sikap manajemen dalam menghadapi atau menanggapi adanya perubahan biaya dan harga
- d. Tingkat kewenangan yang diberikan pimpinan pada bawahan untuk mengubah anggaran.

Dengan penjelasan diatas maka dapat dijelaskan syarat-syarat anggaran adalah merupakan sifat dari anggaran tersebut, sistem yang digunakan dan bagaimana sikap manajemen terhadap perubahan biaya.

5. Karakteristik Anggaran

Anggaran di susun berdasarkan karakteristik pusat pertanggungjawaban yang dibentuk dalam organisasi perusahaan.

Mulyadi (2001 : 511) menyatakan karakteristik anggaran sebagai berikut:

- a. Anggaran di susun berdasarkan program

Proses manajemen perusahaan dimulai dengan perencanaan strategis, yang di dalamnya terjadi proses

penetapan dan pemilihan serta penyusunan program dalam mencapai tujuan perusahaan yang ditetapkan.

- b. Anggaran di susun berdasarkan karakteristik pusat pertanggungjawaban yang dibentuk dalam perusahaan

Empat golongan pusat pertanggungjawaban dalam perusahaan yaitu: pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba, dan pusat investasi. Penyusunan anggaran yang tidak didasarkan pada karakteristik pengendalian tiap tipe golongan diatas akan menghasilkan tolak ukur kinerja yang tidak sesuai dengan karakteristik kegiatan pusat pertanggungjawaban yang di ukur kinerjanya.

- c. Anggaran berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian

Agar proses penyusunan anggaran dapat berfungsi sebagai alat pengendalian, maka proses penyusunan anggaran harus mampu menanamkan "*sense of commitment*" dalam diri penyusunnya.

Robert N. Anthony Vijay Govindarajan (2002 : 2)

mengemukakan bahwa karakteristik anggaran sebagai berikut:

- a. Anggaran memperkirakan keuntungan yang potensial dari unit perusahaan.
- b. Anggaran dinyatakan dalam istilah moneter, walaupun angka-angka moneter ini mungkin di dukung dengan satuan bukan keuangan.

- c. Anggaran umumnya mencakup kurun waktu satu tahun.
- d. Anggaran mengandung komitmen manajemen, artinya para manajer setuju untuk menerima tanggung jawab pencapaian sasaran yang dianggarkan.
- e. Usulan anggaran ditinjau dan disetujui oleh pejabat yang lebih tinggi dari pelaksana anggaran.
- f. Setelah disetujui, anggaran hanya dapat diubah dalam keadaan-keadaan khusus.
- g. Anggaran di susun secara berkala untuk kerja keuangan aktual dibandingkan dengan anggaran dan varian (penyimpangan) yang ada dianalisis dan dijelaskan.

Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa suatu anggaran merupakan komitmen dari pihak manajemen yang dinyatakan dalam satuan moneter dimana anggaran dapat memperkirakan besarnya laba yang diperoleh dari unit bisnis. Anggaran biasanya mencakup periode selama satu tahun dan secara periodik hasil pe aksanaannya akan dibandingkan dengan anggaran tersebut, serta dilakukan analisis terhadap perbedaan yang terjadi.

6. Kelebihan dan Kelemahan Anggaran

Anggaran di susun berdasarkan ketetapan estimasi dan kondisi serta asumsi tertentu sehingga mengharuskan adanya revisi anggaran, sehingga dapat membantu manajer dalam melaksanakan tugasnya.

Garrison (2001 : 403) menyatakan bahwa kelebihan anggaran adalah:

- a. Anggaran merupakan alat komunikasi bagi manajemen.
- b. Memaksa manajer memikirkan dan merencanakan masa depan.
- c. Alat alokasi sumberdaya agar digunakan seefektif mungkin.
- d. Mengungkap adanya penghambatan potensial sebelum terjadi.
- e. Mengkoordinasi aktivitas seluruh organisasi.
- f. Menentukan tujuan dan sasaran sebagai *bench mark* untuk mengevaluasi kinerja pada waktu berikutnya.

Anggaran di susun berdasarkan taksiran-taksiran dan digunakan di masa yang akan datang sehingga dapat memberikan gambaran perencanaan yang akan mengarahkan kegiatan perusahaan, tetapi dalam pelaksanaannya memiliki kelemahan yang harus diperhatikan.

Kelemahan anggaran menurut M.Munandar (2000 : 13-14):

- a. Anggaran di susun berdasarkan taksiran-taksiran.
- b. Taksiran tersebut di susun dengan mempertimbangkan berbagai data, informasi, dan faktor lain, apabila terjadi perubahan maka akan merubah taksiran sebelumnya.
- c. Keberhasilan realisasi anggaran tergantung pada pelaksanaannya.

Dari beberapa penjelasan diatas dalam pelaksanaan anggaran terdapat kelebihan yakni dapat menentukan tujuan dan sasaran yang ingin dicapai dengan cara mengkoordinasi aktivitas seluruh perusahaan, akan tetapi masih memiliki kelemahan terdapatnya perbedaan antara rencana dengan realisasi.

7. Jenis-Jenis Anggaran

Setiap perusahaan mempunyai anggaran yang berbeda, tergantung dari jenis perusahaan. Anggaran induk merupakan suatu jaringan kerja yang berisi berbagai macam anggaran yang terpisah namun saling berhubungan dan saling bergantung satu sama lain.

Menurut Shim (2001 : 501) anggaran dapat diklasifikasikan antara lain:

- a. Anggaran Operasi; anggaran yang menunjukkan rencana operasi atau kegiatan tahun mendatang.

Anggaran ini terdiri dari:

- 1) Anggaran Biaya

- a) Anggaran biaya teknik, digunakan pusat pertanggungjawaban yang sebagian besar masukannya mempunyai hubungan erat dengan keluarannya.
- b) Anggaran biaya kebijakan, digunakan pusat pertanggungjawaban yang sebagian besar masukannya tidak ada hubungan dengan keluarannya.

- 2) Anggaran Pendapatan

- 3) Anggaran Laba

- b. Anggaran Kas; anggaran yang menggambarkan aliran kas masuk dan keluar yang menjelaskan rencana keuangan bentuk anggaran.

- c. Anggaran Pengeluaran Modal; daftar rencana yang disetujui oleh manajemen puncak mengenai proyek pemilikan fasilitas dan

peralatan baru beserta taksiran biaya setiap proyek serta saat pengeluaran modal tersebut dilakukan.

Menurut M. Munandar (2000 : 6) dalam kaitannya dengan jangka waktu dan kesesuaian dengan karakteristik organisasi secara umum, macam-macam anggaran dikenal ada dua antara lain:

a. Anggaran Strategis

Anggaran yang berlaku untuk jangka waktu panjang, yaitu untuk jangka waktu yang melebihi satu periode akuntansi.

b. Anggaran Taktis

Anggaran yang berlaku untuk jangka pendek, yaitu satu periode akuntansi atau kurang.

Robert N. Anthony dan Vijay Govindarajan (2002 : 440) mengemukakan bahwa anggaran sebagai suatu paket yang terdiri dari beberapa jenis anggaran, yang keseluruhan disebut *master budget* yaitu:

- a. *Operating Budget* adalah Anggaran yang menunjukkan perencanaan dari pendapatan, biaya produksi, biaya penjualan, biaya pemasaran, biaya administrasi dan umum, biaya penelitian dan pengembangan, dan pajak penghasilan.
- b. *Capital Budget* adalah Anggaran yang menunjukkan perancangan dan penggunaan modal, biasanya dipersiapkan terpisah oleh *operating budget*.
- c. *Budgeted Balance Sheet* adalah Anggaran yang menunjukkan perencanaan aktiva, hutang, dan modal.

d. *Budgeted Cash Flow Statement* adalah Anggaran yang menunjukkan kebutuhan kas, baik *inflow* dan *out flow*.

Ryan (2002 : 416) menyatakan bahwa macam anggaran :

a. *Appropriation Budget*

Memberikan batas atau jumlah maksimum atas pengeluaran yang boleh dikeluarkan.

Alasannya digunakan dalam pemerintahan sebagai contoh anggaran penerimaan dan belanja Negara atau APBN.

b. *Performance Budget*, Berdasarkan atas fungsi, aktivitas, dan proyek.

c. *Fixed Budget*

Dibuat untuk satu tingkat kegiatan selama jangka waktu tertentu.

d. *Flexible Budget*

Merupakan sebuah deret dari beberapa fixed budget, masing-masing untuk tingkat yang berlainan.

Dengan demikian dapat dijelaskan bahwa anggaran dapat dibedakan menjadi anggaran jangka panjang dan anggaran jangka pendek.

8. Prosedur Pembuatan Anggaran

Anggaran dibuat melalui proses manajemen dan juga proses akuntansi, dari segi manajemen penyusunan anggaran merupakan program atau bagian dari program dan dari segi akuntansi penyusunan anggaran merupakan studi terhadap mekanisme dan prosedur. Kerjasama antara semua elemen yang ada dalam perusahaan untuk dapat memperoleh anggaran yang berguna dalam memberikan informasi yang

dibutuhkan. Anggaran tersebut juga dapat menghitung dan dapat menganalisis informasi masa lalu.

Sehubungan dengan hal diatas, R. A. Supriyono (2000 : 101) menjelaskan dan mengungkapkan prosedur pembuat anggaran :

- a. Menganalisa informasi masa lalu, lingkungan luar yang diantisipasi, dan SWOT (*strengths, weakness, opportunities, and threats*)
- b. Menyusun perencanaan strategi dan program; yaitu proses kepada komite anggaran, manajer divisi, dan manajer di bawahnya.
- c. Mengkomunikasikan tujuan, strategi pokok dan program kepada komite anggaran, manajer divisi, dan manajer di bawahnya.
- d. Memilih taktik, mengkoordinasi kegiatan, dan mengawasi operasi
- e. Menyusun usulan anggaran
- f. Menyarankan revisi usulan anggaran
- g. Menyetujui revisi usulan anggaran dan merakit menjadi anggaran perusahaan
- h. Revisi dan pengesahan usulan anggaran

Apandi Nasehatun (2000 : 195) menyatakan prosedur tersebut adalah:

- a. Membuat bentuk formulir anggaran yang digunakan
- b. Menetapkan tugas dan tanggung jawab kepada:
 - 1) Pelaksana operasi
 - 2) Panitia anggaran
 - 3) Kepala anggaran
- c. Pembuatan jadwal tentang penyusunan anggaran bagian dan laporan pelaksanaannya.

Dari penjelasan diatas dapat diketahui bahwa pembuatan anggaran memiliki beberapa tahap yang harus dilakukan oleh manajemen perusahaan. Hal ini di mulai dari pembuatan formulir anggaran, penyusunan usulan anggaran, sampai pengesahan anggaran perusahaan.

2.2. Pengendalian

Pengendalian merupakan usaha perusahaan untuk mencapai tujuan dengan cara membandingkan prestasi kerja dengan rencana. Penyusunan anggaran yang baik akan menghasilkan anggaran yang dapat berfungsi sebagai alat pengendalian.

1. Definisi Pengendalian

Penyusunan anggaran yang baik akan menghasilkan anggaran yang dapat berfungsi sebagai alat perencanaan dan sekaligus sebagai alat pengendalian.

Eric W. Noreen (2000 : 434) menyatakan definisi pengendalian adalah:

Pengendalian adalah suatu langkah yang diambil oleh manajemen dalam rangka meningkatkan kemungkinan tercapainya tujuan yang telah ditetapkan dan menjamin bahwa semua bagian organisasi beroperasi sesuai dengan kebijakan organisasi.

Menurut Welsch, et al. (2003 : 5. Alih bahasa : Purwatiningsih) definisi pengendalian adalah:

Pengendalian adalah proses untuk memastikan tindakan yang efisien untuk mencapai tujuan organisasi yang mencakup penetapan sasaran, serta mendorong keberhasilan dan memperbaiki kekurangan.

Menurut Ray H. Garrison (2000 : 35) menyatakan bahwa:

Pengendalian merupakan proses menentukan prosedur dan kemudian mendapatkan *feedback* untuk menjamin bahwa seluruh bagian organisasi berfungsi secara efektif dan menjalankan tugas untuk mencapai tujuan organisasi.

Dari beberapa pengertian tersebut disimpulkan bahwa pengendalian adalah kegiatan yang dilakukan manajemen agar pelaksanaan operasi mencapai tujuan yang telah ditetapkan dan direncanakan.

2. Proses Pengendalian

Proses pengendalian manajemen yang baik sebenarnya formal, namun sifat pengendalian informal masih banyak terjadi. Pengendalian manajemen formal merupakan tahap-tahap yang saling berkaitan satu sama lain, terdiri dari proses:

a. Pemrograman (*Programing*)

Tahap ini perusahaan menentukan program-program yang akan dilaksanakan dan memperkirakan sumber daya yang akan dialokasikan untuk setiap program yang telah ditentukan.

b. Penganggaran (*Budgeting*)

Pada tahap penganggaran ini program direncanakan secara terinci, dinyatakan dalam satuan moneter untuk satu periode tertentu.

c. Operasi dan Akuntansi (*Operating and Accounting*)

Dilaksanakan pencatatan mengenai berbagai sumber daya yang digunakan dan penerimaan-penerimaan yang dihasilkan. Catatan dan

biaya tersebut digolongkan sesuai dengan program yang telah ditetapkan dan pusat-pusat pertanggungjawabannya.

d. Laporan dan Analisis (*Reporting and Analysis*)

Tahap ini paling penting karena menutup suatu siklus dari proses pengendalian manajemen agar data untuk proses pertanggungjawaban akuntansi dapat dikumpulkan.

Tahap-tahap ini dapat terjadi sebelum, selama, atau setelah sesuatu tindakan atau kejadian. Selain itu, tahapan tersebut terjadi di berbagai tingkat dalam suatu organisasi, dari tingkat manajemen puncak sampai ke unit operasional terkecil.

Penggunaan proses perencanaan dan pengendalian dalam organisasi menurut Robert N. Anthony Vijay Govindarajan, 2005 : 8-12):

a. Perencanaan dan Pengendalian Strategik

Proses memutuskan dan mengevaluasi tujuan organisasi, serta formulasi dan informasi strategi umum yang digunakan dalam mencapai tujuan-tujuan ini. Proses ini menggunakan metode-metode dalam pengendalian manajemen dan pengendalian tugas.

b. Pengendalian Manajemen

Proses yang dilakukan manajemen untuk memastikan bahwa organisasi melaksanakan strategi-strateginya.

c. Pengendalian Tugas

Proses untuk memastikan bahwa tugas-tugas tertentu telah dilaksanakan secara efektif dan efisien.

3. Jenis-Jenis Pengendalian

Welsch, Glenn A. Ronald W. Hilton, dan Paul N. Gordon menyatakan ada 3 jenis pengendalian, yaitu:

a. *Preliminary Control (Feed Forward)*

Pengendalian yang dilakukan sebelum suatu kegiatan dimulai untuk menyakinkan bahwa sumber daya dan personil telah disiapkan dan siap untuk memulai kegiatan tersebut.

b. *Concurrent Control (Periodic Performance Report)*

Pengendalian yang dilakukan dengan mengawasi kegiatan operasional untuk meyakinkan bahwa tujuan telah dicapai dengan mengikuti kebijakan dan prosedur yang ditetapkan.

c. *Feedback Control*

Pengendalian yang menitik beratkan pada prestasi yang tampak sebagai dasar untuk pengendalian di masa yang akan datang.

4. Pengendalian Melalui Anggaran

Efektivitas pengendalian melalui anggaran sangat bergantung pada orientasi manajemen, pendekatan dan aktivitas yang ditempuh dalam melaksanakan program anggaran.

Welsch, Glenn A. R. W. Hilton dan Paul N. Gordon (2000 : 33) menyatakan bahwa dasar-dasar yang harus ada dalam mengembangkan pengendalian melalui anggaran terdiri dari:

a. *Management Involvement and Commitment.*

b. *Organization Adaption Program.*

- c. *Responsibility Accounting.*
- d. *Full Communication.*
- e. *Realistic Expectation.*
- f. *Timelessnes.*
- g. *Flexible Application.*
- h. *Individual and Group Recognition/Behavioral View Point.*
- i. *Follow up.*

Secara umum dasar-dasar pengendalian melalui anggaran dapat diuraikan sebagai berikut:

a. *Management Involvement and Commitment*

Anggaran merupakan komitmen dari semua tingkatan manajemen sesuai dengan wewenang dan tanggung jawabnya.

b. *Organization Adaption Program*

Anggaran yang baik harus disertai dengan adanya struktur organisasi dan *job description* yang jelas sehingga terlihat jelas peran masing-masing individu di dalam perusahaan.

c. *Responsibility Accounting*

Akuntansi pertanggungjawaban dapat memberikan informasi bagi manajemen, baik pada tahap penyusunan, pelaksanaan dan evaluasi dari anggaran.

d. *Timelessnes*

Anggaran rencana berjalan dengan baik maka manajemen perlu memperhatikan 2 dimensi waktu sebagai berikut:

- 1) *Planning Horison*: merupakan periode waktu di masa yang datang yang berkaitan dengan perencanaan manajemen.
- 2) *Time of Planning Activities*: merupakan time scheduling yang ditetapkan oleh manajemen untuk mengeluarkan dan menyelesaikan suatu tahap tertentu dari suatu periode perencanaan.

e. *Full Comunication*

Komunikasi ini diperlukan untuk menyampaikan setiap perkembangan pelaksanaan anggaran, sehingga setiap individu dapat melaksanakan tugas-tugasnya secara terkoordinir.

f. *Realistic Expectation*

Sasaran anggaran yang akan dicapai hendaknya sasaran yang realistis, dalam arti sasaran tersebut memberikan kemungkinan untuk pencapaiannya.

g. *Flexible Application*

Anggaran yang telah ditetapkan hendaknya dilaksanakan dengan fleksibel, dalam arti bahwa anggaran tersebut tidak mengekang kebebasan manajemen ataupun bawahannya dalam mengambil langkah-langkah pelaksanaan yang dipandang akan lebih baik.

h. *Behavioral View Point*

Suatu hal yang perlu diingat bahwa anggaran merupakan salah satu alat manajemen dimana efektivitas penggunaannya sangat tergantung pada faktor manusia sebagai pelaksananya.

i. *Follow up*

Berbagai penyimpangan yang mungkin terjadi di dalam pelaksanaan harus dievaluasi sebaik mungkin.

2.3. Biaya

Biaya berkaitan dengan segala jenis usaha, baik manufaktur maupun pelayanan. Dalam perencanaan dan pengendalian, manajer memerlukan informasi mengenai keadaan organisasi, dimana dari sudut pandang akuntansi kebutuhan akan informasi tersebut berkaitan dengan biaya dari suatu organisasi.

1. Definisi Biaya

Biaya adalah beban terhadap penghasilan karena perusahaan menggunakan sumber daya ekonomi yang ada di mana biaya sebagai pengorbanan ekonomis yang dibuat untuk memperoleh barang atau jasa.

Menurut Welsch (2000 : 278) mendefinisikan “Biaya adalah pengeluaran yang dikapitalisasi sebagai harta dan kemudian menjadi pengeluaran saat barang dan jasa yang berkaitan digunakan atau dijual”.

Hansen dan Mowen (2005 : 378) menyatakan bahwa “Biaya adalah kas atau nilai ekuivalen kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan memberi manfaat saat ini atau masa datang bagi organisasi”.

Sedangkan Shim, Joe K., Joel G. Siegel (2001 : 45) menyatakan bahwa “Biaya adalah pengorbanan yang di ukur dengan harga yang dibayar untuk mendapatkan, menghasilkan, atau memelihara barang atau jasa. Harga-harga yang dibayarkan untuk bahan, tenaga kerja, dan biaya overhead pabrik”.

Mulyadi (2000 : 68) menyatakan bahwa “Biaya adalah pengorbanan sumber ekonomi, yang di ukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk mencapai tujuan”.

Robert N. Anthony & Vijay Govindarajan (2005 : 173) menyatakan bahwa “Biaya adalah suatu ukuran moneter dari jumlah sumber daya yang digunakan oleh suatu pusat tanggung jawab”.

Kesimpulan dari definisi-definisi biaya tersebut adalah pengeluaran yang dikapitalisasi sebagai harta atau kas yang dikorbankan guna memperoleh dan menggunakan barang dan jasa tersebut untuk memberi manfaat bagi organisasi.

2. Klasifikasi Biaya

Biaya dapat dikelompokkan menjadi berbagai macam kelompok biaya sesuai dengan kebutuhan pemakai. Pengelompokan biaya paling sederhana dan paling mendasar yang dilakukan oleh setiap perusahaan adalah pengelompokan biaya menurut objek pengeluaran. Biaya dapat dikelompokkan menurut Fungsi pokok dalam perusahaan, menurut hubungan biaya dengan sesuatu yang dibiayai, menurut prilakunya

dengan perubahan volume kegiatan, dan menurut jangka waktu manfaatnya. Menurut Ryan (2002 : 135-138) klasifikasi biaya yaitu:

a. Biaya dalam hubungannya dengan produk:

1) Biaya Pabrikasi atau Produksi

Bahan Langsung	}	Biaya Utama (<i>Prime Cost</i>)
Pekerja Langsung		
Overhead Pabrik	}	Biaya Konversi (<i>Conversion Cost</i>)

- a) Bahan Langsung (*direct material*) adalah semua bahan yang membentuk kalkulasi biaya produk. Contohnya: kayu untuk membuat peralatan mebel, dan minyak untuk membuat bensin.
- b) Pekerja Langsung (*direct labor*) adalah karyawan yang dikerahkan untuk mengubah bahan langsung menjadi barang jadi. Meliputi: gaji para karyawan yang dapat dibebankan kepada produk tertentu.
- c) Overhead Pabrik (*factory overhead*) adalah biaya bahan tidak langsung, pekerja tidak langsung, dan semua biaya pabrikasi lain yang tidak dapat dibebankan langsung ke produk tertentu.
- (1) Bahan Tidak Langsung (*indirect materials*) adalah bahan-bahan yang dibutuhkan guna menyelesaikan suatu produk, tetapi pemakaiannya sedemikian kecil, atau sedemikian rumit, sehingga tidak dapat dianggap sebagai bahan langsung yang tidak berguna atau tidak ekonomis. Contoh: paku, sekrup, perekat, dan staples.

(2) Pekerja Tidak Langsung (*indirect labor*) adalah para karyawan yang dikerahkan dan tidak secara langsung mempengaruhi pembuatan atau pembentukan barang jadi. Contoh: gaji para penyelia, pelayanan tool, pembantu umum, pekerja bagian pemeliharaan, dan biasanya pengawas bahan.

2) Beban Komersil, dibagi ke dalam 2 kelompok:

- a) Beban Pemasaran
- b) Beban Administrasi dan Umum

b. Biaya dalam hubungannya dengan Volume Produksi:

1) Biaya Variabel

Karakteristik biaya variabel:

- a) Perubahan jumlah total dalam proporsi yang sama dengan perubahan volume.
- b) Biaya per unit relatif konstan meskipun volume berubah dalam rentang yang relevan.
- c) Dapat dibebankan kepada departemen operasi dengan cukup mudah dan tepat.
- d) Dapat dikendalikan oleh seorang penyelia operasi.

2) Biaya Tetap

Karakteristik biaya tetap:

- a) Jumlah keseluruhan yang tetap dalam rentang keluaran yang relevan.

- b) Penurunan biaya per unit bila volume bertambah dalam rentang yang relevan.
 - c) Dapat dibebankan kepada departemen-departemen berdasarkan keputusan manajerial atau menurut metode alokasi biaya.
 - d) Tanggung jawab pengendalian lebih banyak dipikul oleh manajemen eksekutif daripada oleh penyeselia operasi.
- 3) Biaya Semivariabel, biaya yang mengandung unsur-unsur tetap dan variabel.
- c. Biaya dalam hubungannya dengan Departemen, Pabrikasi, Proses atau Segmen Lainnya
- 1) Biaya Langsung dan Tidak Langsung Departemen
 - 2) Biaya Bersama (*Common Cost*) dan Biaya Gabungan (*Joint Cost*)
 - a) *Common Cost*
Biaya yang berasal dari penggunaan fasilitas atau jasa oleh dua operasi atau lebih.
 - b) *Joint Cost*
Biaya-biaya yang dikeluarkan sebelum titik pisah batas dan memberikan manfaat kepada semua produk.
- d. Biaya dalam hubungannya dengan Periode Akuntansi:
- 1) Belanja Barang Modal (*Capital Expenditure*)
Menghasilkan manfaat dalam periode-periode mendatang dan dicatat sebagai aktiva.

2) Pengeluaran Pendapatan (*Revenue Expenditure*)

Memberi manfaat periode berjalan dan dicatat sebagai beban.

e. Biaya dalam hubungannya dengan Keputusan yang diusulkan, pelaksanaan dan evaluasi

1) Biaya Tertanam (*Sunk Cost*)

Biaya yang telah terjadi dan tidak dapat diubah oleh keputusan apapun baik saat ini maupun di masa depan.

2) Biaya Tunai (*Out of Pocket Cost*)

Biaya yang akan memerlukan pengeluaran kas sekarang atau dalam jangka dekat sebagai akibat dari pengambilan keputusan manajemen (misal pembelian aktiva tetap).

3) Biaya Kesempatan (*Opportunity Cost*)

Manfaat potensial (keuntungan atau kerugian) yang hilang atau dikorbankan pada saat memilih alternatif yang lain.

4) Biaya Diferensiasi / Marjinal (*Differential Cost*)

Biaya sekarang yang berbeda diantara alternatif-alternatif yang ada atau kenaikan atau penurunan biaya yang terjadi karena perubahan suatu alternatif ke alternatif lainnya

5) Biaya yang tidak Dapat Dihindari (*Unavoidable Cost*) dan Biaya yang Dapat Dihindari (*Avoidable Cost*)

a) Biaya yang tidak Dapat Dihindari (*Unavoidable Cost*)

Biaya produk atau divisi yang mungkin tidak dipengaruhi oleh keputusan untuk tidak melanjutkan suatu produk atau divisi.

b) Biaya yang Dapat Dihindari (*Avoidable Cost*)

Biaya yang relevan dengan keputusan untuk tidak melanjutkan suatu produk atau divisi.

6) Biaya yang tidak Dapat Dikendalikan (*Uncontrollable*) dan Biaya yang Dapat Dikendalikan (*Controllable*)

a) *Controllable Cost* adalah suatu biaya yang dapat dipengaruhi oleh seorang manajer tertentu atau pada suatu tingkat wewenang tertentu.

b) *UnControllable Cost* adalah biaya-biaya yang tidak dapat dikendalikan oleh manajer biasanya tidak relevan dengan evaluasi prestasi kerja manajer, dan manajer tersebut seharusnya tidak diberi tanggung jawab terhadapnya.

Dari perilaku dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan, biaya akan bereaksi perubahan tingkat aktivitas bisnis, biaya tertentu mungkin akan ikut naik atau turun atau mungkin juga tetap. Dalam tujuan perencanaan, manajer harus mengantisipasi apakah yang akan terjadi; jika biaya mengalami perubahan. Untuk membantu tugas manajer, biaya dikategorikan menurut Garrison. et al (2006 : 257-270):

a. Biaya Tetap

Biaya tetap adalah biaya yang selalu tetap secara total tanpa dipengaruhi oleh tingkat aktivitas sejauh masih dalam rentang yang relevan. Jika biaya tetap dibebankan ke masing unit produksi maka akan terjadi fungsi terbalik dengan tingkat aktivitas.

b. Biaya Variabel

Biaya variabel adalah biaya yang berubah secara proporsional dengan perubahan aktivitas, dan diwujudkan dengan berbagai bentuk seperti unit yang diproduksi, serta bersifat konstan.

c. Biaya Semivariabel

Biaya semivariabel (biaya campuran) adalah biaya yang terdiri atas elemen biaya variabel maupun biaya tetap.

Usaha pembuatan keputusan tanpa memiliki pemahaman terhadap perubahan biaya dengan adanya perubahan tingkat aktivitas yang berakibat turunnya laba. Untuk menghindarinya manajer harus mampu memprediksi secara akurat kondisi biaya dalam tingkat aktivitas.

3. Biaya Operasi

a. Definisi Biaya Operasi

Menurut Ray H. Garrison & Eric W. Noreen (2000 : 174-175) menyatakan bahwa 'Biaya operasi adalah sistem hibrid yang menggunakan aspek dalam biaya pemesanan dan biaya proses. Biaya operasi digunakan untuk perusahaan yang menghasilkan barang yang memiliki karakteristik umum tetapi juga memiliki karakteristik khusus'.

b. Jenis Biaya Operasi

Biaya operasi menurut Ray H. Garrison & Eric W. Noreen (2001 : 70-71) yaitu:

1. Biaya Penjualan

Biaya yang diperlukan untuk menangani pesanan dari konsumen dan memperoleh produk/jasa untuk disampaikan ke konsumen.

2. Biaya Administrasi

Seluruh biaya eksekutif, organisasional, dan klerikal yang berkaitan dengan manajemen umum organisasi.

Ryan (2002 : 23-27) menyatakan bahwa jenis biaya operasi meliputi:

1. Biaya Penjualan

Semua biaya yang dikeluarkan perusahaan yang mempunyai hubungan langsung dengan aktivitas penjualan barang yang dihasilkan perusahaan berikut penyerahan barang atau jasa. Meliputi pos-pos seperti gaji dan komisi penjualan dan pajak penghasilan karyawan yang berhubungan dengannya, iklan dan pemajangan ditoko, perlengkapan toko yang digunakan, penyusutan peralatan dan perabot toko, dan beban pengiriman.

2. Biaya Umum dan Administrasi

Semua biaya-biaya yang dikeluarkan untuk kelancaran aktivitas serta administrasi perusahaan dan tidak berhubungan langsung dengan fungsi produksi dan penjualan. Mencakup gaji staf dan pekerja kantor serta pajak penghasilan karyawan yang berhubungan, perlengkapan kantor, penyusutan perabotan kantor, telepon, pengiriman pos, biaya izin dan biaya usaha, jasa akuntansi dan hukum, sumbangan sosial, dan lain-lain.

2.4. Pengendalian Biaya

Pengendalian biaya pada dasarnya merupakan serangkaian kegiatan *monitoring* dan evaluasi secara terus menerus, serta komparasi antara realisasi dengan anggaran biaya. Anggaran biaya merupakan tolok ukur bagi manajemen untuk melakukan pengendalian biaya.

1. Definisi Pengendalian Biaya

Efektif atau tidaknya anggaran yang dibuat untuk pengendalian biaya diukur dengan membandingkan biaya yang dikeluarkan dengan biaya yang telah ditetapkan. Milton F. Usry dan Lawrence H. Hammer (2002 : 13) menyatakan:

Pengendalian biaya adalah usaha perusahaan untuk mencapai tujuannya dengan prestasi kerja yang diukur dengan membandingkan biaya yang sebenarnya dengan biaya yang dianggarkan.

K. Shim & Siegel (2001 : 345) yang dialih bahasa oleh J. Mulyadi dan Neneng Natalina menyatakan bahwa:

Pengendalian biaya merupakan langkah-langkah yang diambil oleh pihak manajemen untuk memastikan bahwa semua segmen organisasi telah bekerja sesuai dengan kebijakan yang telah digariskan. Untuk mengevaluasi kinerja suatu segmen maka biaya aktual diperbandingkan dengan biaya standar dan bilamana terdapat penyimpangan akan diselidiki untuk langkah perbaikan.

Tujuan pengendalian biaya, organisasi harus di susun sehingga akan lebih jelas wewenang dan tanggung jawab dari tiap-tiap manager. Anggaran biaya operasi sangat berguna bagi perusahaan untuk pengendalian biaya operasi, dalam perencanaan proses penyusunan

anggaran maka harus dilakukan secara lebih hati-hati dengan berdasarkan perencanaan dan perhitungan yang matang serta melibatkan departemen yang terkait.

2. Karakteristik Pengendalian Biaya

Menurut Usry dan Hammer (2002 : 461) pengendalian biaya dikatakan efektif apabila memiliki karakteristik sebagai berikut:

- a. Rancangan teknis yang kokoh dengan penentuan sasaran pada tingkat prestasi yang memberikan tantangan tetapi bisa dicapai dan disertai sistem pelaporan yang memisahkan biaya yang terkendali dalam jangkauan tanggung jawab seorang manajer dengan biaya yang terkendali pada semua bagian organisasi.
- b. Gaya manajemen yang tanggap terhadap perilaku orang-orang dalam suatu lingkungan organisasi tertentu.

Hal ini memerlukan perpaduan yang tepat dari:

- 1) Keikutsertaan para manajer dalam penetapan sasaran kegiatan mereka sendiri.
- 2) Kepemimpinan manajer eksekutif.
- 3) Jaringan komunikasi yang terbuka agar manajer merasa bahwa pandangan mereka ditanggapi secara serius.
- 4) Prosedur pengkajian yang mengungkapkan dan mencegah pelaksanaan kerja yang tidak optimal dan keuntungan pribadi yang diperoleh dengan mengorbankan keseluruhan organisasi.

Teknik pengendalian biaya akan efektif jika disertai pengetahuan manajer yang memadai mengenai aspek-aspek perilaku dari sistem pengendalian.

2.5. Peranan Anggaran Biaya Operasi Terhadap Efektivitas Pengendalian Biaya Operasi

Tujuan pengendalian biaya operasi, organisasi harus di susun sehingga akan lebih jelas wewenang dan tanggung jawab dari tiap-tiap manajer. Anggaran biaya operasi berguna bagi perusahaan untuk mengendalikan biaya operasi, dalam perencanaan proses penyusunan anggaran. Maka proses penyusunan anggaran harus dilakukan secara lebih hati-hati dengan berdasarkan perencanaan dan perhitungan yang matang serta melibatkan departemen yang terkait.

Tujuan pengendalian adalah supaya pelaksanaan yang dilakukan sesuai dengan ketentuan-ketentuan rencana dan melakukan tindakan perbaikan (*Corrective*), jika terdapat penyimpangan supaya tujuan yang dihasilkan sesuai dengan yang direncanakan.

Fungsi pengendalian merupakan bagian dari fungsi manajemen yang melakukan pengukuran dan koreksi terhadap kegiatan bawahan. Walaupun perusahaan dalam melakukan perencanaan sesuai dengan rencana, tetapi dalam pelaksanaan penyusunan anggaran ada penyimpangan yang dilakukan dengan tidak sengaja maka penyimpangan itu akan di koreksi dan diperbaiki.