

## **BAB II LANDASAN TEORI**

### **2.1. Biaya**

Dalam akuntansi di Indonesia terdapat istilah-istilah biaya, beban, dan harga perolehan yang identik dengan *cost* dalam literatur akuntansi berbahasa Inggris. Harga perolehan biasanya digunakan untuk pengorbanan manfaat ekonomis yang dilakukan untuk mendapatkan suatu aktiva. Termasuk dalam kelompok harga perolehan adalah harga beli dan pengorbanan lainnya yang dilakukan untuk mempersiapkan aktiva yang bersangkutan sampai siap digunakan. Istilah biaya umumnya digunakan untuk pengorbanan manfaat ekonomis untuk memperoleh jasa yang tidak dikapitalisir nilainya. Beban merupakan biaya yang tidak dapat memberikan manfaat di masa yang akan datang atau identik dengan biaya atau harga perolehan yang sudah habis masa manfaatnya.

Dalam kehidupan sehari-hari biaya merupakan istilah yang sudah biasa, dan setiap orang memiliki pengertian sendiri-sendiri tentang biaya. Sehubungan dengan istilah biaya, berikut ini beberapa pengertian biaya:

Pengertian biaya menurut Hansen dan Mowen (2005) dikemukakan bahwa:

*“Biaya adalah kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan memberikan manfaat saat ini atau di masa yang akan datang bagi organisasi”.*

Adapun definisi biaya menurut Standar Akuntansi Keuangan (SAK : 2007) adalah sebagai berikut :

*“Biaya adalah penurunan manfaat ekonomis selama suatu periode akuntansi dalam bentuk arus atau berkurangnya aktiva atau terjadinya kewajiban yang mengakibatkan penurunan ekuitas yang menyangkut pembagian kepada penanam modal”.*

Dalam akuntansi biaya dikenal konsep biaya yang berbeda untuk tujuan yang berbeda. Untuk berbagai keperluan biaya dapat dikelompokkan menurut berbagai karakteristik. Biaya perlu diklasifikasikan untuk menentukan metode yang tepat dalam menghimpun dan mengalokasikan biaya.

Penggolongan adalah proses mengelompokkan secara sistematis atas keseluruhan elemen yang ada ke dalam golongan-golongan tertentu yang lebih ringkas untuk dapat memberikan informasi yang lebih punya arti atau lebih penting (Supriyono : 2001).

Supriyono (2001) menjelaskan beberapa cara penggolongan biaya yang sering dilakukan:

1. Penggolongan biaya sesuai dengan fungsi pokok kegiatan.
  - a. Biaya produksi, yaitu semua biaya yang berhubungan dengan fungsi produksi atau kegiatan pengolahan bahan baku menjadi produk selesai.
  - b. Biaya pemasaran, yaitu biaya dalam rangka penjualan produk selesai sampai dengan pengumpulan piutang menjadi kas.
  - c. Biaya administrasi dan umum, yaitu semua biaya yang berhubungan dengan fungsi administrasi dan umum. Biaya ini terjadi dalam rangka penentuan kebijaksanaan, pengarahan, dan pengawasan kegiatan

perusahaan secara keseluruhan. Termasuk dalam biaya ini adalah gaji pimpinan tertinggi perusahaan, personalia, akuntansi, hubungan masyarakat, keamanan, dan sebagainya.

- d. Biaya keuangan, yaitu semua biaya yang terjadi dalam melaksanakan fungsi keuangan, misalnya biaya bunga.
2. Penggolongan biaya sesuai dengan periode akuntansi biaya dibebankan.
    - a. Pengeluaran modal (*capital expenditure*), yaitu pengeluaran yang akan dapat memberikan manfaat pada periode akuntansi yang akan datang.
    - b. Pengeluaran penghasilan (*revenue expenditure*), yaitu pengeluaran yang akan memberikan manfaat hanya pada periode akuntansi dimana pengeluaran terjadi.
  3. Penggolongan biaya sesuai dengan perubahan volume.
    - a. Biaya tetap (*fixed cost*), karakteristiknya sebagai berikut:
      - (1) Biaya yang jumlah totalnya tetap konstan tidak dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan atau aktivitas sampai dengan tingkatan tertentu.
      - (2) Pada biaya tetap, biaya satuan akan berubah berbanding terbalik dengan perubahan volume kegiatan, semakin tinggi volume kegiatan semakin rendah biaya satuan, semakin rendah volume kegiatan semakin tinggi biaya satuan.
    - b. Biaya variabel (*variable cost*), karakteristiknya sebagai berikut:
      - (1) Biaya yang jumlah totalnya akan berubah secara sebanding dengan perubahan volume kegiatan, semakin besar volume kegiatan semakin

tinggi jumlah total biaya variabel, semakin rendah volume kegiatan semakin rendah jumlah total biaya variabel.

(2) Pada biaya variabel, biaya satuan tidak dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan, jadi biaya satuan konstan.

c. Biaya semivariabel (*semivariable cost*), karakteristiknya sebagai berikut:

(1) Biaya yang jumlah totalnya akan berubah sesuai dengan perubahan volume kegiatan, akan tetapi sifat perubahannya tidak sebanding.

Semakin tinggi volume kegiatan semakin besar jumlah biaya total, semakin rendah volume kegiatan semakin rendah biaya, tetapi perubahannya tidak sebanding.

(2) Pada biaya semivariabel, biaya satuan akan berubah terbalik dihubungkan dengan perubahan volume kegiatan, tetapi sifatnya tidak sebanding.

4. Penggolongan biaya sesuai obyek.

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

b. Biaya tidak langsung adalah biaya yang terjadinya atau manfaatnya tidak dapat diidentifikasi pada obyek atau pusat biaya tertentu.

5. Penggolongan biaya untuk tujuan pengendalian biaya.

a. Biaya terkendalik (*controllable cost*) adalah biaya yang secara langsung dapat dipengaruhi oleh seorang pimpinan tertentu dalam jangka waktu tertentu.

Untuk dapat memudahkan dalam memisahkan biaya terkendali dan biaya tidak terkendali yang menjadi tanggungjawab manajer yang bersangkutan maka dipakai pedoman sebagai berikut :

- (1) Apabila seseorang memiliki wewenang dalam mendapatkan atau menggunakan barang dan jasa tertentu, maka biaya yang berhubungan dengan pemakaian barang dan jasa tersebut merupakan tanggungjawab orang yang bersangkutan.
  - (2) Apabila seseorang dapat mempengaruhi jumlah biaya tertentu melalui tindakan sendiri, maka orang tersebut harus dibebani tanggungjawab atas biaya tersebut.
  - (3) Apabila seseorang yang ditunjuk oleh manajer untuk membantu pejabat yang sesungguhnya yang bertanggungjawab atas semua elemen biaya tertentu, maka orang tersebut (meskipun secara langsung dapat mempengaruhi biaya melalui tindakannya sendiri) ikut bertanggungjawab terhadap biaya tertentu bersama dengan pejabat yang di bantu tersebut dan yang bukan terjadi di perusahaan.
- b. Biaya tidak terkendalikan (*uncontrollable cost*) adalah biaya yang tidak dapat dipengaruhi oleh seorang pimpinan atau pejabat tertentu berdasarkan wewenang yang dia miliki atau tidak dapat dipengaruhi oleh seorang pejabat dalam jangka waktu tertentu.

## **2.2. Pengendalian**

Fungsi pengendalian adalah fungsi terakhir dari proses manajemen. Fungsi ini sangat penting dan sangat menentukan pelaksanaan proses manajemen, karena itu

harus dilakukan dengan sebaik-baiknya. Pengendalian ini berkaitan erat dengan fungsi perencanaan dan kedua fungsi ini merupakan hal yang saling mengisi, karena pengendalian harus terlebih dahulu direncanakan. Dengan demikian peranan pengendalian ini sangat menentukan baik atau buruknya pelaksanaan suatu rencana.

Pengertian pengendalian menurut Doyle (2001) mengemukakan bahwa :

*“Pengendalian adalah suatu proses untuk menetapkan apa yang sudah dilakukan, menilainya dan mengoreksi bila perlu dengan maksud supaya pelaksanaan pekerjaan sesuai dengan rencana semula”.*

Sedangkan pengertian pengendalian menurut Garrison (2003) adalah sebagai berikut :

*“Pengendalian dapat didefinisikan sebagai proses penentuan, apa yang dicapai yaitu standar, apa yang sedang dilakukan yaitu pelaksanaan, menilai pelaksanaan dan bila perlu melakukan perbaikan, sehingga pelaksanaan sesuai dengan pelaksanaan sesuai dengan rencana yaitu selaras dengan standar”.*

Willson dan Campbell (1996) menyatakan bahwa fungsi pengendalian manajemen adalah pengukuran dan perbaikan terhadap pelaksanaan sehingga tujuan dan rencana perusahaan dapat dicapai. Jadi menurut beberapa pengertian yang telah disebutkan bahwa pengendalian adalah proses pengaturan berbagai faktor dalam suatu perusahaan agar pelaksanaan sesuai dengan ketepatan dalam rencana.

### **2.2.1. Tujuan Pengendalian**

Pengendalian bukan hanya untuk mencari kesalahan, tetapi berusaha untuk menghindari terjadinya kesalahan serta memperbaikinya jika terdapat kesalahan. Jadi pengendalian dilakukan sebelum proses, saat proses dan setelah proses yakni

hingga hasil akhir diketahui. Dengan pengendalian diharapkan juga agar pemanfaatan semua unsur manajemen dilakukan secara efektif dan efisien.

Tujuan dari pengendalian menurut Malayu (1999) dalam Trisnawati (2006) sebagai berikut :

1. Supaya proses pelaksanaan dilakukan sesuai dengan ketentuan dari rencana.
2. Melakukan tindakan jika terdapat penyimpangan
3. Supaya tujuan yang dihasilkan sesuai dengan rencana yang telah ditetapkan.

### **2.2.2. Proses Pengendalian**

Willson dan Campbell (1996) menyebutkan bahwa proses pengendalian dilakukan secara bertahap melalui langkah-langkah sebagai berikut :

1. Menetapkan suatu norma standar pengukuran.
2. Membandingkan pelaksanaan yang sebenarnya terhadap norma standar.
3. Mencari sebab-sebab terjadinya penyimpangan atau varians.
4. Mengambil tindakan koreksi yang perlu.

Hasil akhir dari fungsi pengendalian tidak hanya berupa suatu laporan atas prestasi kerja, melainkan seharusnya mencakup pertimbangan-pertimbangan berikut ini:

1. Bantuan dalam menentukan norma-norma untuk pengendalian.
2. Evaluasi terhadap norma standar, termasuk analisa yang berhubungan dengan itu.
3. Pelaporan tentang prestasi pelaksanaan jangka pendek yang sesungguhnya dibandingkan dengan prestasi kerja yang telah distandarkan.

4. Pengembangan trend dan hubungan-hubungan untuk membantu para pimpinan operasional.
5. Memastikan bahwa melalui tinjauan yang berkesinambungan, system dan prosedur dapat menyediakan data yang diperlukan dan yang paling berguna atas basis yang paling praktis dan ekonomis.

### **2.2.3. Sifat dan Waktu Pengendalian**

Sifat dan waktu pengendalian dibedakan atas:

1. *Preventive Control* adalah pengendalian yang dilakukan sebelum kegiatan dilakukan untuk menghindari terjadinya penyimpangan-penyimpangan dalam pelaksanaan suatu kegiatan.
2. *Repressive Control* adalah pengendalian yang dilakukan setelah terjadinya kesalahan dalam pelaksanaan suatu kegiatan dengan maksud agar tidak terjadi pengulangan kesalahan.
3. Pengendalian saat proses dilakukan, jika terjadi kesalahan segera diperbaiki.
4. Pengendalian berkala, adalah pengendalian yang dilakukan secara berkala misalnya per bulan.
5. Pengendalian mendadak, adalah pengawasan yang dilakukan secara mendadak untuk mengetahui peraturan-peraturan yang ada telah dilaksanakan dengan baik.

### **2.3. Pengendalian Biaya**

Pengertian pengendalian biaya menurut Siegel dan Shim yang dialih bahasakan oleh Moh. Kurdi (1999) dalam Trisnawati (2006) adalah sebagai berikut :



*“Pengendalian biaya adalah langkah yang diambil oleh manajemen untuk memastikan bahwa tujuan biaya yang dibuat pada tahap perencanaan dapat dicapai, dan untuk memastikan bahwa semua segmen fungsi organisasi dalam perilakunya konsistensi dengan kebijakan-kebijakan untuk pengawasan biaya yang efektif”.*

Sedangkan pengertian pengendalian biaya menurut Simamora (1999) adalah sebagai berikut :

*“Pengendalian biaya adalah perbandingan kinerja aktual dengan kinerja standar, penganalisisan selisih-selisih yang timbul guna mengidentifikasi penyebab-penyebab yang dapat dikendalikan dan pengambilan tindakan untuk dapat membenahi atau menyesuaikan perencanaan dan pengendalian di masa yang akan datang”.*

Dari beberapa pengertian diatas dapat disimpulkan pengendalian biaya adalah tindakan yang dilakukan untuk mengarahkan aktivitas agar tidak menyimpang dengan tujuan yang telah ditetapkan sebelumnya. Pengendalian biaya ini dapat dilakukan melalui anggaran biaya yang secara kontinu diadakan pengawasan secara analisis terhadap penyimpangan yang terjadi sehingga dapat diketahui penyebab terjadinya penyimpangan atas selisih tersebut kemudian dilakukan tindak lanjut agar kerugian yang terjadi, relatif kecil.

Tanggung jawab atas pengendalian biaya harus ditetapkan kepada orang yang membuat anggaran untuk biaya yang dikendalikannya. Tanggung jawab ini terbatas hanya pada biaya-biaya yang dapat dikendalikan, dan pelaksanaan kerja tiap individu harus diukur dengan membandingkan biaya sebenarnya dengan biaya yang dianggarkan.

### **2.3.1. Teknik Pengendalian Biaya**

Tujuan pengendalian biaya menurut Willson dan Campbell (1996) adalah untuk memperoleh jumlah produksi atau hasil yang sebesar-besarnya dengan kualitas yang dikehendaki, dari pemakaian sejumlah bahan tertentu, tenaga kerja, usaha, atau fasilitas. Tujuan tersebut yaitu memperoleh hasil yang sebaik-baiknya dengan biaya yang sekecil mungkin dalam kondisi-kondisi yang ada. Dalam mengendalikan pelaksanaan ini, langkah pertama ialah menetapkan standar perbandingan, langkah kedua ialah mencatat prestasi pelaksanaan yang sebenarnya, dan langkah ketiga ialah membandingkan biaya yang sesungguhnya terjadi dengan biaya standar tatkala pekerjaan dilaksanakan. Jadi pengendalian biaya merupakan suatu tindakan dalam membandingkan antara anggaran biaya dengan realisasi biaya, dan apabila terjadi penyimpangan harus dilakukan analisis untuk mengetahui apa penyebabnya dan kemudian dilakukan seperlunya.

### **2.3.2. Perencanaan dan Penganggaran**

Perencanaan dan penganggaran adalah merupakan dasar pengendalian dan pengambilan keputusan yang berhubungan dengan biaya. Salah satu fungsi dari manajemen adalah perencanaan (*planning*). Perencanaan merupakan tindakan yang dibuat berdasarkan fakta dan asumsi mengenai gambaran kegiatan yang dilakukan pada waktu yang akan datang dalam mencapai tujuan yang diinginkan. Perencanaan berarti menentukan sebelumnya kegiatan yang mungkin dapat dilakukan dan bagaimana cara melakukannya. Tujuan utama perencanaan adalah memberikan proses umpan maju (*feed forward*) agar dapat memberikan petunjuk

kepada setiap manajer dalam pengambilan keputusan operasional sehari-hari. Salah satu bagian dari perencanaan adalah penganggaran.

Menurut Garrison (2003), anggaran merupakan rencana terperinci yang menunjukkan bagaimana sumber-sumber diperlukan dan dipergunakan dalam interval waktu tertentu. Anggaran merupakan representasi suatu rencana untuk masa yang akan datang dan dinyatakan secara kuantitatif untuk masa tertentu.

Supriyono (2001) menyatakan bahwa penyusunan anggaran merupakan perencanaan keuangan perusahaan sekaligus dipakai dasar sistem pengendalian (pengawasan) keuangan oleh perusahaan untuk periode yang akan datang.

Sedangkan menurut Nafarin (2004), anggaran adalah suatu rencana keuangan periodik yang disusun berdasarkan program yang telah disahkan. Anggaran merupakan rencana tertulis mengenai kegiatan suatu organisasi yang dinyatakan secara kuantitatif dan umumnya dinyatakan dalam satuan uang untuk jangka waktu tertentu. Anggaran merupakan alat manajemen dalam mencapai tujuan.

Karakteristik anggaran menurut Ahmad (2005) adalah sebagai berikut:

1. Dinyatakan dalam satuan keuangan (moneter), walaupun angkanya berasal dari angka yang bukan satuan keuangan (misalnya unit terjual dan jumlah produksi).
2. Mencakup kurun waktu satu tahun atau dalam periode tertentu lainnya.
3. Isinya menyangkut 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 lebih tinggi daripada yang menyusunnya.

5. Jika anggaran sudah disahkan, maka anggaran tersebut tidak dapat diubah kecuali dalam hal khusus.
6. Hasil aktual akan dibandingkan dengan anggaran secara periodik dan penyimpangan-penyimpangan yang akan terjadi dianalisis dan dijelaskan.

Tahap penyusunan anggaran menurut Nafarin (2004) terdiri dari empat tahap, yaitu sebagai berikut:

1. Penentuan pedoman anggaran.

Anggaran yang akan dibuat pada tahun yang akan datang sebaiknya disiapkan beberapa bulan sebelum tahun anggaran berikutnya dimulai. Dengan demikian anggaran yang dibuat dapat digunakan pada awal tahun anggaran. Tahun anggaran biasanya dimulai tanggal 1 Januari sampai 31 Desember tahun yang sama. Sebelum penyusunan anggaran, terlebih dahulu manajemen puncak (direktur dan atau komisaris) melakukan dua hal, yaitu:

- a. Menetapkan rencana besar perusahaan, seperti tujuan, kebijakan, asumsi sebagai dasar penyusunan anggaran.
- b. Membentuk panitia penyusunan anggaran.

2. Persiapan anggaran.

Dalam tahap persiapan anggaran ini biasanya diadakan rapat antar-bagian yang terkait saja.

3. Penentuan anggaran.

Pada tahap penentuan anggaran semua manajer beserta direksi mengadakan rapat kegiatan:

- a. Perundingan untuk menyesuaikan rencana akhir setiap komponen anggaran.

- b. Koordinasikan dan penelaahan komponen anggaran.
  - c. Pengesahan dan pendistribusian anggaran.
4. Pelaksanaan anggaran.

Untuk kepentingan pengawasan setiap manajer membuat laporan realisasi anggaran. Setelah dianalisis kemudian laporan realisasi anggaran disampaikan pada direksi.

Selain itu, dalam penyusunan anggaran perlu diperhatikan perilaku para pelaksana anggaran dengan mempertimbangkan hal-hal berikut:

1. Anggaran harus dibuat serealistis dan secermat mungkin sehingga tidak terlalu rendah atau terlalu tinggi. Anggaran yang dibuat terlalu rendah tidak menggambarkan kedinamisan, sedangkan anggaran yang dibuat terlalu tinggi hanyalah angan-angan.
2. Untuk memotivasi manajer pelaksana diperlukan partisipasi manajemen puncak.
3. Anggaran yang dibuat harus mencerminkan keadilan, sehingga pelaksana tidak merasa tertekan, tetapi termotivasi.
4. Untuk membuat laporan realsisasi anggaran diperlukan laporan yang akurat dan tepat waktu, sehingga apabila terjadi penyimpangan yang merugikan dapat segera diantisipasi sejak dini.

Anggaran mempunyai banyak manfaat, antara lain:

- a. Segala kegiatan dapat terarah pada pencapaian tujuan bersama.
- b. Dapat digunakan sebagai alat menilai kelebihan dan kekurangan pegawai.
- c. Dapat memotivasi pegawai.

- d. Menimbulkan rasa tanggung jawab pada pegawai.
- e. Menghindari pemborosan dan pembayaran yang kurang perlu.
- f. Sumber daya, seperti tenaga kerja, peralatan, dan dana dapat dimanfaatkan seefisien mungkin.
- g. Alat pendidikan bagi para manajer.

Dengan adanya anggaran, pengendalian dan pengawasan aktivitas perusahaan akan terlaksanakan, di mana terjadinya penyimpangan atas anggaran akan dapat diketahui secara cepat. Anggaran disusun sesuai dengan tingkatan manajemen sebagai upaya pengendalian biaya. Setiap manajer pada masing-masing tingkatan manajemen diikutsertakan dalam penyusunan anggaran dengan harapan partisipasi atas penyusunan anggaran dapat lebih efektif. Anggaran digunakan sebagai tolak ukur kinerja.

Seluruh rancangan anggaran ini akan ditampung oleh komite anggaran untuk dibahas kelayakannya dan dikombinasikan serta diselaraskan satu sama lain. Dalam proses pembahasan rancangan anggaran ini, terjadi negosiasi antara manajer pusat biaya dengan komite anggaran. Dengan demikian, setiap perubahan yang terjadi atas rancangan anggaran merupakan hasil kesepakatan antara kedua belah pihak. Rancangan anggaran yang telah disepakati ini kemudian disahkan oleh komite anggaran menjadi anggaran yang harus dilaksanakan dan menjadi tolak ukur prestasi para manajer. Pengendalian biaya produksi akan dapat dipakai untuk menganalisa daya guna dan hasil guna biaya produksi yang terjadi dibandingkan dengan anggarannya yang dapat berupa taksiran atau standar.

### **2.3.2.1. Anggaran Perusahaan Manufaktur**

Supriyono (2000) menjelaskan bahwa pada perusahaan manufaktur dapat disusun program anggaran tahunan dalam bentuk anggaran operasional (master) yang merupakan koordinasi antara:

1. Anggaran Penjualan

Anggaran penjualan dapat disusun berdasar 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

(2) Anggaran biaya tenaga kerja

(3) Anggaran biaya overhead pabrik

b. Anggaran persediaan.

c. Anggaran pembelian.

3. Anggaran biaya komersial dan finansial, meliputi:

a. Anggaran biaya distribusi atau pemasaran.

b. Anggaran biaya administrasi dan umum.

c. Anggaran biaya keuangan.

4. Anggaran kas yang meliputi:

a. Anggaran penerimaan kas.

b. Anggaran pengeluaran kas.

5. Anggaran pengeluaran modal, meliputi:

a. Anggaran penggantian aktiva tetap.

b. Anggaran penambahan aktiva tetap.

c. Anggaran ekspansi.

### **2.3.2.2. Anggaran Produksi**

Anggaran produksi dinyatakan didalam satuan fisik produk yang akan dihasilkan pada periode anggaran yaitu sebesar kuantitas penjualan yang dianggarkan disesuaikan dengan perubahan kuantitas persediaan awal dan akhir periode yang dianggarkan. Anggaran produksi tahunan umumnya lebih dirinci lagi kedalam anggaran produksi kuartalan atau bulanan. Seperti halnya anggaran penjualan. Koordinasi antara anggaran produksi dengan anggaran penjualan amatlah penting untuk menghindari produksi yang berlebihan atau keterlambatan produksi didalam melayani penjualan. Dari anggaran produksi akan dapat disusun anggaran biaya produksi. Berikut ini akan dibahas anggaran tersebut.

### **2.3.2.3. Anggaran Biaya Produksi**

Apabila anggaran kuantitas produksi telah ditentukan, maka anggaran biaya produksi harus ditentukan pula. Anggaran biaya produksi sering disebut dengan istilah anggaran harga pokok produk yang dihasilkan. Berikut ini akan dibahas anggaran setiap elemen biaya produksi.

#### **1. Anggaran biaya bahan baku**

Anggaran biaya bahan baku harus menunjukkan anggaran kuantitas dan harga pokok dari bahan baku yang akan dipakai dan akan dibeli didalam periode anggaran. Dalam menyusun anggaran bahan baku diperlukan kerjasama yang erat antara bagian produksi, pembelian, bagian penerimaan dan gudang, bagian keuangan, serta bagian akuntansi biaya.



## 2. Anggaran biaya tenaga kerja langsung

Seperti halnya anggaran biaya bahan baku, anggaran biaya tenaga kerja langsung meliputi anggaran kuantitas yang berupa jam kerja langsung dan anggaran biaya tenaga kerja langsung. Dalam menyusun anggaran biaya tenaga kerja langsung diperlukan kerjasama yang erat antara bagian perencanaan dan penyusunan jadwal produksi dengan bagian personalia dalam menentukan jumlah dan jenis tenaga kerja yang dibutuhkan. Sedangkan tarif didasarkan pada perjanjian kerja atau tarif upah yang diperkirakan.

## 3. Anggaran biaya overhead pabrik

Anggaran biaya overhead pabrik lebih sulit disusun dibandingkan dengan anggaran biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung, hal ini disebabkan elemen biaya overhead pabrik terdiri atas beberapa jenis biaya dan tingkat variabilitas biaya ada yang bersifat variabel, semi variabel, maupun tetap. Atas dasar tingkat variabilitas tersebut, maka anggaran biaya overhead pabrik disusun berdasar anggaran fleksibel.

Anggaran biaya produksi akan lebih tepat apabila didasarkan pada sistem biaya standar dan disusun berdasarkan beberapa tingkatan produksi dengan memisahkan elemen biaya tetap dan biaya variabel, jadi didasarkan anggaran fleksibel dengan sistem biaya standar.

### **2.3.3. Sistem Harga Pokok Standar**

Sebagai alat manajemen untuk pengendalian biaya dan penilaian prestasi digunakan sistem harga pokok standar. Pengertian sistem harga pokok standar menurut Supriyono (2000) adalah berikut ini:

*“Sistem harga pokok standar adalah salah satu sistem harga pokok yang ditentukan dimuka untuk mengolah produk atau jasa tertentu dengan cara menentukan besarnya biaya standar dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik untuk mengolah satu satuan produk atau jasa tertentu.”*

### **2.3.3.1. Hubungan Anggaran dengan Harga Pokok Standar**

Anggaran dan harga pokok standar keduanya merupakan penentuan biaya yang dilakukan dimuka sebelum suatu kegiatan dilaksanakan, penggunaan biaya standar didalam menyusun anggaran akan dapat dipakai sebagai alat perencanaan dan pengendalian biaya dengan baik dan teliti. Beberapa perbedaan antara anggaran dan harga pokok standar antara lain adalah sebagai berikut:

1. Tidak semua anggaran disusun atas dasar biaya standar.
2. Anggaran adalah menyatakan menyatakan besarnya biaya yang diharapkan (*expected*), sedangkan biaya standar biaya yang seharusnya dicapai oleh pelaksana.
3. Anggaran lebih cenderung merupakan batas-batas biaya yang tidak boleh dilampaui, sedangkan biaya standar adalah mengutamakan tingkatan biaya yang harus bisa ditekan (dikurangi) agar prestasi pelaksanaan dinilai baik.
4. Anggaran pada umumnya disusun untuk setiap bagian di dalam perusahaan baik yang berhubungan dengan fungsi produksi, pemasaran, maupun administrasi dan umum. Sedangkan biaya standar pada umumnya disusun untuk biaya produksi saja.
5. Selisih biaya yang timbul dari biaya standar akan diinvestigasi penyebabnya dengan teliti. Sedangkan anggaran yang tidak didasarkan biaya standar hanya

menekankan pada penghematan biaya dibanding anggaran, selisih umumnya tidak diinvestigasi lebih lanjut.

### **2.3.3.2. Manfaat Harga Pokok Standar**

Menurut Willson dan Campbell (1996), manfaat standar dalam pengendalian biaya adalah sebagai berikut:

1. Standar memberikan suatu tolak ukur yang lebih baik mengenai prestasi pelaksanaan.
2. Memungkinkan dipergunakannya “prinsip pengecualian (*principle of exception*)” dengan akibat penghematan waktu.
3. Memungkinkan biaya akuntansi yang ekonomis.
4. Memungkinkan pelaporan yang segera atas informasi pengendalian biaya.
5. Standar berlaku sebagai insentif bagi karyawan.

### **2.3.3.3. Jenis-jenis Standar**

Berbagai jenis standar yang dapat dipertimbangkan penggunaannya oleh perusahaan harus didasarkan pada faktor-faktor sebagai berikut:

1. Faktor Tingkat Harga
  - a. Standar ideal

Standar ideal untuk tingkat harga mendasarkan anggapan kepada tingkat harga yang paling rendah. Apabila tidak ada perubahan besar terhadap keadaan perekonomian, standar ideal ini jarang diubah.

b. Standar normal

Standar normal mendasarkan kepada tingkat harga rata-rata yang diharapkan terjadi dalam siklus perusahaan. Standar harga ini umumnya tidak direvisi sebelum skedul perusahaan berakhir.

c. Standar karen

Standar karen mendasarkan kepada tingkat harga yang diharapkan terjadi dalam periode akuntansi pemakaian standar. Standar ini akan direvisi dalam periode akuntansi yang bersangkutan apabila terjadi perubahan harga yang besar.

d. Standar dasar

Standar dasar ini mendasarkan kepada tingkat harga yang diharapkan terjadi pada tahun pertama penggunaan standar. Standar tersebut tidak direvisi dengan adanya perubahan tingkat harga pada periode sesudahnya, akan tetapi hanya dihubungkan sejalan dengan indek harga yang berlaku.

2. Faktor Tingkat Prestasi

a. Standar prestasi teoritis (*theoretical performance standard*)

Standar ini didasarkan pada anggapan bahwa semua pelaksana akan dapat bekerja dengan tingkat yang paling efisien. Standar ini tidak memperhitungkan hambatan-hambatan prestasi yang tidak dapat dihindari dan akibatnya sangat sulit dicapai oleh pelaksana.

b. Standar prestasi terbaik yang dipakai (*attainable good performance standard*)

Standar ini didasarkan pada standar teoritis dengan memperhitungkan hambatan-hambatan prestasi yang tidak dapat dihindari.

c. Standar prestasi rata-rata masa lalu (*average past performance standard*)

Standar ini didasarkan pada rata-rata prestasi masa lalu untuk menentukan standar prestasi yang akan datang.

d. Standar normal (*normal performance standard*)

Standar ini didasarkan atas taksiran tingkat prestasi dan efisiensi yang normal dapat dicapai oleh para pelaksana di waktu yang akan datang.

3. Faktor Tingkat Produksi

a. Standar kapasitas teoritis (*theoretical capacity standard*)

Standar ini didasarkan kepada kemampuan produksi suatu departemen atau pabrik pada kecepatan penuh tanpa berhenti dan tidak memperhitungkan hambatan-hambatan yang tidak dapat dihindari.

b. Standar kapasitas praktis (*practical capacity standard*)

Standar ini merupakan salah satu konsep pendekatan jangka panjang yang didasarkan pada tingkatan produksi teoritis dikurangi hambatan-hambatan yang tidak dapat dihindari.

c. Standar kapasitas normal (*normal capacity standard*)

Standar ini juga merupakan konsep pendekatan jangka panjang yang dihitung dari standar kegiatan teoritis dikurangi hambatan-hambatan yang tidak dapat dihindari dari internal dan eksternal perusahaan.

d. Standar kapasitas yang diharapkan (*expected capacity standard*)

Standar ini didasarkan pada kegiatan produksi yang diharapkan dapat dicapai pada periode akuntansi pemakaian standar, sehingga merupakan pendekatan jangka pendek.

#### **2.3.4. Perlakuan Selisih Biaya Produksi**

Dalam akuntansi biaya, terdapat dua jenis pencatatan akuntansi yang digunakan untuk pembebanan biaya produksi yaitu berdasar biaya sesungguhnya dan berdasar tarif yang ditentukan di muka atau standar. (Supriyono : 2001).

##### **2.3.4.1. Biaya Dibebankan Berdasar Biaya Sesungguhnya**

Prosedur akuntansi semua biaya dibebankan berdasar biaya sesungguhnya adalah sebagai berikut:

1. Rekening barang dalam proses diselenggarakan untuk setiap elemen biaya dan didebit sebesar biaya sesungguhnya yang dinikmati.
2. Harga pokok produk selesai pada akhir periode dibuat jurnal dengan mendebit rekening persediaan produk selesai dan mengkredit setiap rekening barang dalam proses sesuai dengan biaya yang dinikmati produk selesai.
3. Terhadap harga pokok produk dalam proses pada akhir periode, didebit rekening persediaan produk dalam proses dan dikredit setiap rekening barang dalam proses sesuai dengan biaya yang dinikmati oleh produk dalam proses akhir.

##### **2.3.4.2. Biaya Dibebankan Berdasar Biaya Standar**

Prosedur akuntansi pengolahan produk berdasar standar adalah sebagai berikut:

1. Rekening barang dalam proses biaya bahan dan biaya tenaga kerja didebit sebesar biaya yang sesungguhnya, rekening barang dalam proses biaya overhead pabrik didebit sebesar biaya yang dibebankan yaitu biaya standar.

2. Biaya overhead pabrik sesungguhnya selama periode tersebut dikumpulkan di dalam rekening biaya overhead pabrik sesungguhnya dengan mendebit rekening tersebut setiap terjadi transaksi biaya overhead pabrik sesungguhnya.
3. Atas harga pokok produk selesai, pada akhir periode didebit rekening persediaan produk selesai dan dikredit setiap elemen rekening barang dalam proses sesuai dengan biaya standar.
4. Atas harga pokok produk dalam proses akhir periode, didebit rekening persediaan produk dalam proses dan dikredit setiap elemen rekening barang dalam proses sesuai dengan biaya standar.
5. Pada akhir periode rekening biaya overhead pabrik dibebankan ditutup (didebit) ke dalam rekening biaya overhead pabrik sesungguhnya (dikredit) dalam rangka menghitung selisih biaya overhead pabrik.

Perlakuan selisih biaya produksi tergantung pada penyebab terjadinya selisih.

Oleh karena itu, perusahaan sebelumnya harus melakukan analisis terlebih dahulu terhadap penyebab terjadinya selisih biaya produksi yang terjadi. Dalam Supriyono (2001) dijelaskan bahwa perlakuan selisih biaya produksi pada akhir periode akuntansi tergantung kepada penyebab timbulnya selisih, sebagai berikut:

1. Selisih biaya ditimbulkan karena ketidaktepatan penentuan tarif, misalnya adanya kebijaksanaan pemerintah yang akan mempengaruhi tingkat harga yang sifatnya tidak dapat diperkirakan lebih dahulu oleh perusahaan. Dalam hal ini selisih biaya akan dialokasikan kembali ke dalam elemen persediaan produk dalam proses, persediaan produk selesai, dan harga pokok penjualan atas dasar biaya yang telah dibebankan kepada produk tersebut.

2. Selisih biaya overhead pabrik ditimbulkan karena faktor efisiensi, dalam arti perusahaan telah dapat bekerja dengan efisien atau sebaliknya perusahaan telah bekerja dengan tidak efisien. Bagi perusahaan tidak ada alasan untuk mengkapitalisasi selisih biaya yang disebabkan faktor efisiensi ke dalam harga pokok persediaan produk dalam proses maupun persediaan produk selesai, oleh karena itu selisih biaya produksi akan diperlakukan langsung ke dalam elemen rugi laba, penyajian selisih yang tidak menguntungkan dapat menambah harga pokok penjualan atau mengurangi laba kotor atas penjualan, sedangkan perlakuan selisih yang menguntungkan dapat mengurangi harga pokok penjualan atau menambah laba kotor atas penjualan.

Jurnal:

1. Selisih biaya produksi dialokasikan kembali ke dalam rekening persediaan produk dalam proses, persediaan produk selesai, dan harga pokok penjualan.
- a. Selisih biaya produksi sifatnya menguntungkan.

Selisih	XX
Persediaan Produk Dalam Proses	XX
Persediaan Produk Selesai	XX
Harga Pokok Penjualan	XX

- b. Selisih biaya produksi sifatnya tidak menguntungkan.

Persediaan Produk Dalam Proses	XX
Persediaan Produk Selesai	XX
Harga Pokok Penjualan	XX
Selisih	XX



2. Selisih biaya produksi diperlakukan langsung ke dalam elemen rugi laba.

a. Selisih biaya produksi sifatnya menguntungkan.

Selisih	XX
Harga Pokok Penjualan (atau Rugi-Laba)	XX

b. Selisih biaya produksi sifatnya tidak menguntungkan.

Harga Pokok Penjualan (atau Rugi-Laba)	XX
Selisih	XX

#### **2.4. Penilaian Kinerja**

Menurut Malthist dan Jackson (2002), penilaian kinerja adalah proses evaluasi karyawan seberapa baik mereka mengerjakan pekerjaan mereka ketika dibandingkan dengan satu set standar kemudian mengkomunikasikannya dengan karyawan.

Sedangkan menurut Rudianto (2006) dalam Zein dan Siregar (2009), penilaian kinerja adalah penentuan secara periodik efektivitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi dan karyawannya berdasarkan sasaran, standar, dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya.

Dalam perusahaan manufaktur, bagian produksi memegang peranan penting dalam kegiatan operasionalnya. Penilaian kinerja pada bagian produksi hendaknya dikaitkan dengan pusat pertanggungjawaban biaya mengingat bagian produksi itu sendiri merupakan pusat biaya. Beberapa tolak ukur untuk prestasi biaya menurut Anthony (2001), antara lain:

- a. Efektivitas, yaitu kemampuan suatu unit untuk mencapai tujuan yang diinginkan. Efektivitas selalu berkaitan dengan tujuan organisasi.
- b. Pencapaian produk, yaitu pengaturan tentang jenis dan jumlah barang yang akan diproduksi.
- c. Kualitas produk, yaitu menetapkan suatu tingkat kualitas tertentu sebagai suatu standar. Hal ini dilakukan agar upaya untuk menekan tingkat biaya produksi tidak mengorbankan tingkat kualitas maupun jumlah dari hasil produksinya.
- d. Efisiensi, yaitu berapa banyak masukan yang diperlukan untuk menghasilkan satu unit keluaran tertentu. Efisiensi belum tertentu terkait dengan tujuan tertentu. Unit organisasi yang efisien adalah unit yang melakukan apapun dengan penggunaan sumber daya minimal. Tetapi jika yang dilakukannya (keluarannya) tidak mencapai tujuan organisasi maka unit tersebut tidak efektif.

Mulyadi (2001) menyatakan bahwa pengukuran prestasi setiap pertanggungjawaban biasanya dikaitkan dengan *input* yang digunakan dan *output* yang dihasilkan. Pimpinan perusahaan dapat menilai prestasi tiap pusat pertanggungjawaban dengan menggunakan kriteria sebagai berikut:

- a. Efisiensi.  
Suatu pusat pertanggungjawaban dikatakan efisien apabila dengan *input* yang lebih kecil memperoleh *output* yang ditetapkan atau *output* yang lebih besar.
- b. Efektivitas.  
Pusat pertanggungjawaban dikatakan lebih efektif daripada yang lain apabila dapat memberikan sumbangan yang lebih besar untuk mencapai keseluruhan.

Yohanna (2010) menyatakan prestasi kerja atau yang biasa juga disebut kinerja adalah kontribusi yang dapat diberikan oleh suatu bagian pencapaian tujuan perusahaan oleh karena itu pengukuran atas kontribusi yang dapat diberikan oleh suatu bagian bagi pencapaian tujuan perusahaan. Dalam mengevaluasi pengukuran kinerja bagian produksi ada tiga kriteria yang digunakan yaitu efisiensi, efektivitas, dan ekonomis. Efisiensi adalah perbandingan, antara output yang dihasilkan dengan besarnya input yang digunakan. Sedangkan efektivitas adalah hubungan antara output suatu pusat pertanggungjawaban yang sarasannya harus dicapai. Efektivitas selalu berhubungan dengan tujuan organisasi sedang efisiensi tidak ekonomis dimaksudkan sebagai penggunaan sumber dana seminimal mungkin.

Biaya merupakan tolok ukur prestasi bagi manajer pusat biaya. Perlu diingat bahwa manajer tidak hanya diukur prestasinya dengan menggunakan tolok ukur keuangan saja, namun masih ada tolok ukur non keuangan yang digunakan untuk mengukur kinerja.

## **2.5. Bagian Produksi**

Perusahaan manufaktur biasanya mengorganisasikan garis departemental untuk tujuan produksi. Oleh sebab itu, bagian produksi memegang peranan penting dalam kegiatan operasi perusahaan. Bagian produksi adalah salah satu bagian dari perusahaan manufaktur yang menghasilkan produk dengan memproses bahan baku atau bahan setengah jadi menjadi barang jadi.

Di dalam pelaksanaan operasi produksi dari suatu perusahaan, biaya produksi merupakan salah satu variabel yang tidak boleh terlupakan. Terkendalnya biaya produksi ini menjadi salah satu kunci keberhasilan dari pengendalian produksi secara keseluruhan. Di dalam pelaksanaan proses produksi meskipun seluruh aspek pelaksanaan produksi dapat dikendalikan cukup baik, namun apabila masalah biaya produksi terlupakan, maka pengendalian produksi yang dilaksanakan belum dapat mencapai sasaran dari pengendalian produksi di dalam perusahaan tersebut. Hal ini disebabkan karena biaya produksi belum dapat ditekan serendah mungkin sehingga perusahaan menetapkan harga pokok penjualan yang tinggi. Dalam keadaan demikian, perusahaan akan mengalami kesulitan di dalam melaksanakan pemasaran dari produk yang diproduksinya. Kondisi seperti ini akan mengancam kelangsungan hidup perusahaan.

Untuk dapat melaksanakan pengendalian produksi dengan baik, maka manajemen pada umumnya akan menggunakan anggaran sebagai alat untuk pengendalian produksi tersebut. Pada dasarnya, anggaran yang dipergunakan di dalam perusahaan-perusahaan pada umumnya akan dipergunakan untuk melakukan pengendalian terhadap seluruh kegiatan yang ada di dalam perusahaan

Anggaran produksi dapat disusun setelah mengetahui berapa besar rencana penjualan untuk masing-masing produk. Rencana penjualan ini dapat dilihat dalam anggaran penjualan. Berdasarkan rencana penjualan yang telah tersusun tersebut serta dengan mempertimbangkan perubahan persediaan produk akhir yang ada, maka anggaran produksi akan dapat disusun.

Di dalam menyusun anggaran produksi bulanan, maka akan dikenal penerapan dari pola produksi yang ada di dalam perusahaan. Di dalam pemilihan pola produksi untuk perusahaan, maka manajemen selayaknya mempertimbangkan berbagai macam faktor yang berhubungan dengan biaya –biaya yang harus menjadi tanggungan perusahaan apabila perusahaan tersebut memilih salah satu dari pola produksi tersebut. Sebagai mana diketahui, pola produksi ada tiga macam:

1. Pola produksi konstan.

Merupakan pola produksi di mana jumlah produksi dari bulan ke bulan adalah sama atau relatif sama, walaupun terdapat perubahan penjualan produk perusahaan dari satu bulan dengan bulan yang lain.

2. Pola produksi bergelombang.

Merupakan pola produksi dimana jumlah produksi di setiap bulan mengalami perubahan sesuai dengan perubahan penjualan, sedangkan jumlah persediaan barang jadi adalah stabil atau tetap.

3. Pola produksi moderat.

Merupakan suatu pola produksi dimana jumlah produksi di setiap bulan selalu mengalami perubahan, namun perubahan ini tidak akan sebesar perubahan penjualan produk yang ada. Perubahan penjualan produk akan diserap secara bersama-sama di dalam perubahan jumlah produksi dan persediaan barang jadi. Manajemen perusahaan akan berusaha untuk mengadakan pemilihan pola produksi yang paling sesuai dengan situasi dan kondisi dari perusahaan tersebut.