

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Pengertian Anggaran

Simamora (1999: 190) Anggaran (*budget*) sebagai suatu rencana rinci, yang memperlihatkan bagaimana sumber daya diharapkan akan diperoleh selama periode tertentu. Oleh karena itu, anggaran merupakan suatu rencana finansial yang dipakai untuk pengelolaan sumber daya organisasi.

- 1) Anggaran dapat berupa anggaran fisik dan anggaran keuangan. Anggaran lazim disebut rencana kerja yang dituangkan secara tertulis dalam bentuk angka-angka keuangan, lazim disebut anggaran formal.
- 2) Anggaran lazim disebut perencanaan dan pengendalian laba, yaitu proses yang ditunjukkan untuk membantu manajemen dalam perencanaan dan pengendalian secara efektif.
- 3) Anggaran adalah suatu perencanaan laba strategis jangka panjang, suatu perencanaan taktis laba jangka pendek; suatu system akuntansi berdasarkan tanggungjawab; suatu penggunaan prinsip pengecualian yang berkesinambungan, sebagai alat untuk mencapai tujuan dan sasaran suatu organisasi.
- 4) Anggaran adalah rencana tentang kegiatan perusahaan yang mencakup berbagai kegiatan operasional yang saling berkaitan dan saling mempengaruhi satu sama lain sebagai pedoman untuk mencapai tujuan dan sasaran suatu organisasi. Pada umumnya disusun secara tertulis.

- 5) Anggaran dianggap sebagai system yang otonom karena mempunyai sasaran serta cara-cara kerja tersendiri yang merupakan satu kebulatan dan yang berbeda dengan sasaran serta cara kerja system lain yang ada dalam perusahaan; anggaran sekaligus juga disebut sub-sistem.

Senada dengan apa yang dikemukakan di atas, Supriyono (2011 : 343) Anggaran sebagai suatu rencana kerja yang sistematis dan rencana tersebut merupakan perkiraan-perkiraan yang mencakup seluruh kegiatan dari setiap bagian yang ada dalam perusahaan dengan menetapkan kuantitas yang akan diperoleh serta dapat dinilai untuk waktu yang akan datang.

Selanjutnya Supriyono (2011 : 344) mengungkapkan beberapa konsep karakteristik anggaran sebagai berikut :

- A. Dinyatakan dalam bilangan keuangan dengan rincian yang mungkin bukan dalam bilangan keuangan.
- B. Biasanya untuk jangka waktu 1 tahun.
- C. Dibuat untuk pusat-pusat pertanggung jawaban.
- D. Anggaran dipelajari dan disetujui oleh atasan penanggung jawaban anggaran.
- E. Tersirat suatu komitmen dari manajemen dalam arti mereka menyetujui pencapaian sasaran yang dianggarkan.
- F. Perubahan anggaran hanya dilakukan pada situasi tertentu.
- G. Secara periodik perbandingan realisasi dengan anggaran dilakukan.

Dari beberapa pengertian di atas, maka dapat disimpulkan bahwa anggaran adalah suatu rencana terinci untuk menunjukkan bagaimana sumber-sumber akan diperoleh dan digunakan selama jangka waktu tertentu.

2.2 Tujuan Anggaran

Henry Simamora (2010 : 190) menjabarkan mengenai tujuan anggaran adalah meramalkan transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian finansial dan nonfinansial dimasa yang akan datang. Penganggaran mengidentifikasi sasaran-sasaran finansial dan operasi tertentu yang menjadi tujuan manajemen dimasa yang akan datang. Sasaran-sasaran ini, yang memberikan arah bagi kegiatan-kegiatan dan transaksi-transaksi perusahaan diharapkan mampu menghasilkan laba yang memuaskan.

Menurut Suprmiyono (2009 : 345) anggaran mempunyai beberapa tujuan dalam pelaksanaannya :

1. Mengkoordinasikan semua faktor produksi yang mengarah pada pencapaian tujuan secara umum
2. Sebagai suatu alat untuk mengestimasi semua estimasi yang mendasari disusun suatu anggaran sebagai titik pangkal disusunnya suatu kebijaksanaan keuangan dimasa yang akan datang.
3. Sebagai alat untuk melakukan penilaian prestasi, sehingga membangkitkan motivasi para pelaksananya agar dapat mengoreksi kekurangan yang terjadi

4. Sebagai alat komunikasi semua fungsi dalam perusahaan sehingga kebijaksanaan dan metode yang dipilih dapat di mengerti dan di dukung oleh semua bagian, untuk tercapainya tujuan perusahaan.
5. Menampung dan menganalisis serta memutuskan setiap usulan yang berkaitan dengan keuangan.

Kemudian Supriyono (2011 : 116) juga mengemukakan secara singkat mengenai tujuan anggaran pokok yaitu

1. Memaksa manajer membuat rencana kerja.
2. Sebagai tolak ukur dalam mengevaluasi kinerja
3. Meningkatkan komunikasi dan koordinasi antar manajer
4. Membantu pengambilan keputusan.

Dari pemaparan di atas, maka tujuan disusunnya suatu anggaran adalah agar kebutuhan jangka pendek yang tercantum dalam anggaran dapat terpenuhi, anggaran akan menuntun agar pencapaian tujuan jangka pendek tetap konsisten sesuai dengan tujuan dan sasaran perusahaan.

2.3 Manfaat dan Kelemahan Anggaran

Supriyono (2011 : 344), menyatakan anggaran memiliki beberapa manfaat, diantaranya :

1. Tersedia suatu pendekatan disiplin untuk menyelesaikan masalah.
2. Membantu manajemen membuat studi awal terhadap masalah-masalah yang dihadapi oleh suatu organisasi dan membiasakan manajemen untuk mempelajari dengan seksama masalah tersebut sebelum diambil keputusan.
3. Menyediakan cara-cara untuk memformalisasikan usaha perencanaan.
4. Menutup kemacetan potensial sebelum kemacetan tersebut terjadi.
5. Mengembangkan iklim “profitminded” dalam perusahaan, mendorong sikap kesadaran terhadap pentingnya biaya dan memaksimalkan pemanfaatan sumber-sumber perusahaan.
6. Membantu mengkoordinasikan dan mengintegrasikan penyusunan rencana operasi berbagai segmen yang ada pada organisasi sehingga keputusan final dan rencana-rencana tersebut dapat terintegrasi dan komprehensif.
7. Memberikan kesempatan kepada organisasi untuk meninjau kembaliscara sistematis terhadap kebijakan dan pedoman dasar yang sudah ditentukan.
8. Mengkoordinasikan, menghubungkan, dan membantu mengarahkan modal dan semua usaha-usaha organisasi ke saluran yang paling menguntungkan.
9. Mendorong suatu standar prestasi yang tinggi dengan membangkitkan semangat bersaing yang sehat, menimbulkan perasaan berguna, dan menyediakan perangsang (insentif) untuk pelaksanaan yang efektif.

10 Menyediakan tujuann atau sasaran yang merupakan alat pengukur atau standar untuk mengukur prestasi dan ukuran pertimbangan manajemen dan sikap eksekutif secara individual.

Meskipun anggaran mempunyai banyak keuntungan, tetapi terdapat pula beberapa keterbatasannya, hal ini juga di kemukakan oleh Supriyono (2011 : 345), yaitu sebagai berikut :

1. Anggaran didasarkan pada estimasi atau proyeksi yang ketepatannya tergantung pada kemampuan estimator atau proyektor. Ketidaktepatan estimasi mengakibatkan manfaat perencanaan tidak dapat dicapai.
2. Menyusun anggaran yang cermat memerlukan waktu, uang dan tenaga yang tidak sedikit, sehingga tidak semua perusahaan mampu menyusun anggaran secara lengkap dan akurat.
3. Anggaran yang dibuat berdasarkan taksiran dan asumsi, sehingga mengandung unsur ketidakpastian.
4. Pihak yang merasa dipaksa untuk melaksanakan anggaran dapat menggerutu dan menentang, sehingga pelaksanaan anggaran dapat menjadi kurang efektif.

2.4 Pengertian Anggaran Fleksibel

Menurut Bastian dan Bustami Nurlela (2009 : 91) bahwa : “Anggaran fleksibel atau anggaran variabel merupakan anggaran yang jumlah rupiahnya untuk suatu masa didasarkan atas tingkat aktivitas produksi (volume). Anggaran fleksibel menyesuaikan pendapatan, biaya dan beban dengan volume actual yang

dialami serta membandingkan jumlah tersebut dengan hasil sesungguhnya. Anggaran fleksibel memasukkan perubahan volume untuk menyediakan dasar perbandingan yang sah dengan biaya actual.”.

Menurut Rudianto (2013:70) : “Anggaran fleksibel adalah anggaran yang dapat diubah dan disesuaikan berdasarkan perubahan lingkungan yang ada.

Anggaran fleksibel bertujuan untuk memberikan informasi yang diperlukan kepada manajemen untuk mencapai tujuan utama, yakni pengendalian melalui anggaran yang sebagaimana dikemukakan oleh Bastian dan Bustami Nurlela (2009 : 91) meliputi :

1. Perencanaan anggaran fleksibel
2. Sebagai alat untuk mengkoordinasikan aktivitas-aktivitas berbagai divisi perusahaan
3. Suatu dasar pengendalian biaya

Rumus :

$$BAF = (V_s \times X) + BF$$

BAF = Besarnya anggaran fleksibel

VS = Biaya variabel satuan

X = Unit (volume)

BF = Biaya tetap

Untuk mengetahui lebih jelas mengenai anggaran fleksibel, terlebih dahulu akan membahas tentang anggaran statis. Anggaran statis atau *static budget* adalah anggaran yang dibuat berdasarkan satu titik aktivitas (tingkat aktivitas tertentu)

yang ditentukan lebih dulu. Charles T. Hornege et.al (2006 : 228) memberikan definisi tentang anggaran stasis : *“A static budget is a budget that is based on one level of output and it is not adjusted or altered it is finalized”*.

Dari definisi di atas, anggaran statis nampaknya sulit untuk dijadikan alat bantu untuk mengevaluasi kinerja. Hasil yang sesungguhnya selalu dibandingkan dengan biaya yang dianggarkan pada tingkat aktivitas mula-mula. Jika volume produksi secara relatif tetap dari waktu ke waktu, maka anggaran statis akan berfungsi dengan baik. Jika realisasi produksi berbeda dengan yang telah direncanakan, maka perbandingan antara realisasi dengan anggaran tetap dapat menyesatkan. Dengan kata lain pendekatan ini sesuai untuk tujuan perencanaan, namun tidak sesuai untuk mengevaluasi bagaimana biaya-biaya dikendalikan.

Agar penilaian prestasi dapat dilakukan dengan tepat dan teliti, maka kesulitan tersebut dapat diatasi dengan menggunakan anggaran fleksibel. Lebih lanjut Supriyono : (2009 : 340) mendefinisikan anggaran fleksibel sebagai berikut : *“Anggaran fleksibel atau anggaran skala naik turun adalah anggaran yang penyusunannya didasarkan deret atau seri tingkatan kegiatan yang mungkin dicapai perusahaan untuk periode tertentu yang akan datang”*.

Lebih lanjut Horgren, et. Al (2006 :322) mendefinisikan anggaran fleksibel sebagai berikut : *“A flexible is a budget that is developed using budgeted revenue or cost amount. It is adjusted (flexed) to the actual level of output achieved during the budget period”*.

Dari beberapa definisi di atas kita dapat menyimpulkan bahwa anggaran fleksibel meliputi perubahan-perubahan rekening biaya yang terjadi dalam pencatatan biaya produksi. Anggaran fleksibel menyediakan perkiraan-perkiraan berapakah biaya untuk setiap tingkat aktivitas dalam rentang tertentu. Pada saat anggaran fleksibel digunakan dalam evaluasi kinerja, biaya sesungguhnya dibandingkan dengan biaya yang seharusnya terjadi pada tingkat aktivitas sesungguhnya selama periode tertentu, bukan biaya yang dianggarkan dari orignal budget.

Anggaran yang disusun dalam suatu *range* tingkat aktivitas bertujuan untuk meminimumkan pengaruh ketidakpastian di dalam perencanaan dan pengambilan keputusan, memudahkan penyesuaian rencana bila tingkat aktivitas aktual berbeda dengan tingkat yang diharapkan, dan penilaian yang layak terhadap pengukuran *varians* tingkat efisiensi.

Anggaran fleksibel mempunyai beberapa keunggulan, Kamarudin Ahmad (2007 : 179) menjelaskan kegunaan utama anggaran fleksibel yaitu :

- a. Untuk memudahkan persiapan anggaran fleksibel bagi Pusat Pertanggung jawaban untuk dicantumkan dalam Rencana Laba Taktis.
- b. Menyajikan sasaran yang jelas dari pengeluaran bagi para manajer di Pusat Pertanggungjawaban selama periode yang tercakup dalam kerangka rencana laba.

c. Menyuguhkan jumlah-jumlah anggaran pengeluaran yang disesuaikan dengan aktivitas aktual untuk perbandingan-perbandingan (terhadap pengeluaran aktual) dalam laporan kinerja bulanan.

Supriyono (2011 : 340) juga menjelaskan beberapa keunggulan anggaran fleksibel. Keunggulannya terletak pada dua hal, yaitu :

1. Anggaran fleksibel dapat dipakai sebagai alat perencanaan laba dengan lebih baik yaitu melalui analisa hubungan biaya-volume-laba.
2. Anggaran fleksibel dapat digunakan untuk menganalisis penyimpangan biaya dengan lebih baik.

Anggaran Fleksibel dapat diterapkan dalam semua fungsi perusahaan (Produksi, Penjualan dan Administratif) dan lebih sering digunakan dalam Pusat tanggungjawab pada fungsi produksi, karena :

- A. Operasional cenderung berulang
- B. Terdapat pengeluaran-pengeluaran heterogen yang sangat besar
- C. Keluaran atau aktivitas dapat diukur secara realitis

Penyusunan anggaran fleksibel ditandai oleh kesadaran manajemen akan kondisi lingkungan usaha yang dinamis. Dalam anggaran fleksibel ini, varians diantisipasi dengan menjadwalkan biaya-biaya yang menunjukkan bagaimana setiap elemen biaya tersebut berubah karena perubahan volume atau tingkat aktivitas perusahaan. Dengan sifatnya yang dinamis, anggaran fleksibel sering

dipakai sebagai alat pengendalian biaya karena dapat menunjukkan berapa seharusnya biaya dikeluarkan pada berbagai tingkat aktivitas.

2.5 Dasar aktivitas, Relevant Range dan Perilaku Biaya

Menurut Prawironegoro dan Purwanti (2010 : 33) bahwa : aktivitas merupakan suatu tolak ukur yang dijadikan standar atau dasar sebagai perencanaan dan pengendalian., dimana perencanaan merupakan suatu fungsi manajemen pertama kali yang harus dilaksanakan dalam suatu aktivitas usaha dan pengendalian itu sendiri adalah tidak lanjut dari perencanaan yang fungsinya adalah mengawasi pelaksanaan dari rencana yang diterapkan, agar tidak terjadi penyimpangan. Sedangkan rentang relevant (*relevant range*) merupakan cakupan aktivitas dengan asumsi perilaku biaya tetap dan biaya variable akurat atau rentang nilai untuk aktivitas dari volume, dimana perusahaan akan beroperasi dalam suatu periode tertentu

Menurut Supriyono (2011 : 408) bahwa :Perilaku biaya adalah bagaimana biaya akan bereaksi atau berubah dengan adanya perubahan tingkat aktivitas bisnis. Bila aktivitas bisnis meningkat atau surut, biaya tertentu mungkin akan ikut naik atau turun atau mungkin juga tetap. Pemahaman terhadap perilaku biaya adalah kunci beberapa pembuatan keputusan organisasi. Manajer yang mengetahui perilaku biaya akan mampu memprediksi dengan baik apakah yang akan terjadi pada biaya dalam berbagai kondisi.

Supriyono (2011 : 409) mengemukakan penggolongan biaya sesuai dengan perilaku biaya merupakan faktor kunci yang sangat penting di dalam menaksir biaya masa depan dan bermanfaat sebagai perencanaan biaya, pembuat keputusan manajemen, dan pengendalian manajemen. Adapun ketiga macam faktor tersebut adalah :

1. Pengaruh manajemen terhadap biaya
2. Karakteristik biaya dihubungkan dengan keluarannya
3. Pengaruh perubahan volume kegiatan terhadap biaya.

Menurut Prawiranegoro dan Purwanti (2010 :34) “Makin banyak aktivitas yang dilakukan, makin besar biaya yang dikeluarkan. Aktivitas harus efektif dan efisien agar biaya juga efisien, efektif artinya sasaran kerja dapat tercapai, dan efisien artinya pengorbanan input harus serendah mungkin atau sekompetitif mungkin, ini merupakan praktek aktivitas”.

Selanjutnya Prawiranegoro dan Purwanti (2009 : 35) mengemukakan bahwa : Untuk melakukan aktivitas diperlukan pengorbanan input (sumber daya atau resource). Pengorbanan input berhubungan dengan kapasitas aktivitas (*activity capacity*) untuk menghasilkan output. Jika kapasitas yang tersedia tidak digunakan seluruhnya maka terjadi kapasitas yang tidak digunakan (*unused capacity*), dan ini merupakan kerugian.

Aktivitas memerlukan input (sumber daya). Oleh sebab itu, sebelum melakukan aktivitas, input harus tersedia berdasarkan kapasitas aktivitas; ini disebut persediaan input (*resource supplied*). Input yang aktual digunakan untuk aktivitas disebut penggunaan input (*resource used* atau *practical resource*).

Dewasa ini aktivitas dinyatakan sebagai objek biaya karena kondisi objektif cepat berubah. Perubahan aktivitas adalah perubahan biaya. Aktivitas merupakan faktor terpenting dalam pembebanan biaya ke objek biaya. Pembebanan biaya harus akurat agar objek biaya merupakan cermin dari pengorbanan input yang sesungguhnya. Biaya harus ditelusuri, mana yang langsung dan mana yang tidak langsung terhadap objek biaya.

Garrison dan Nohren, terjemahan A. Totok Budisantoso (2000 : 352) mengemukakan paling tidak ada tiga faktor yang penting dalam penyelesaian dasar aktivitas untuk anggaran fleksibel :

1. Harus ada hubungan sebab akibat antara dasar aktivitas dengan biaya variable. Perubahan dasar aktivitas harus menyebabkan atau paling tidak sangat berhubungan dengan biaya variabel dalam anggaran fleksibel.
2. Dasar aktivitas sebaiknya dinyatakan dalam mata uang. Satuan dasar harus mudah dipahami, mudah dihitung dan dapat diaplikasikan dengan mudah dalam penganggarannya.
3. Dasar aktivitas kegiatannya tidak mendatangkan biaya tambahan dalam perhitungan dan penggunaannya.

Kamaruddin Ahmad (2007 : 192) mengungkapkan bahwa sebelum menetapkan suatu dasar aktivitas yang akan dipergunakan pada suatu bagian, sebaiknya dipertimbangkan beberapa faktor :

1. Satuan kegiatan yang dipilih harus betul-betul mencerminkan dan menjadi ukuran kegiatan bagian yang bersangkutan.

2. Satuan dasar kegiatan yang dipilih harus mampu mengukur perubahan-perubahan tingkat output yang mengakibatkan perubahan biaya.
3. Satuan dasar sedapat mungkin hanya dipengaruhi oleh tingkat output sebagai faktor variabel.
3. Satuan dasar harus mudah dipahami, mudah dihitung dan dapat diaplikasikan dengan mudah dalam penganggaran
4. Satuan dasar kegiatan tidak mendatangkan biaya tambahan dalam perhitungan dan penggunaannya.

Selanjutnya Kamaruddin Ahmad (2007 : 193) mengemukakan bahwa “Pemilihan satu dasar aktivitas tidak dapat dipisahkan dari masalah penentuan relevant range yang tepat, yang dapat menunjukkan dengan pasti batas berlakunya anggaran yang disusun. Pengalaman-pengalaman masa lalu ditambah estimasi dan perhitungan atas beberapa faktor lain baik faktor internal maupun eksternal, dapat digunakan sebagai pedoman dalam menentukan relevant range. Praktisnya *relevant range* yang didasarkan pada aktivitas dalam satu bulan harus menunjukkan aktivitas tertinggi (batas maksimal) dan aktivitas terendah (batas minimum)”.

Tahap berikut setelah penentuan dasar aktivitas dan relevant range adalah pengidentifikasian *cost item* berdasarkan perilaku. Penentuan variabilitas biaya akan menghasilkan dua kelompok biaya yakni biaya tetap persatuan waktu dan biaya variable per satuan dasar aktivitas. Biaya-biaya diluar kelompok biaya tersebut dikategorikan sebagai biaya semivariabel yang harus dipisahkan menjadi

biaya tetap dan biaya variable. Pembahasan ini berdasarkan asumsi bahwa semua biaya semivariabel dapat dipisahkan unsur-unsurnya secara realistis.

Garrison dan Noren, terjemahan A. Totok Budisantoso (2000 : 220) menjelaskan tiga metode dalam penentuan variabilitas biaya yakni :

1. *High-Low Method*
2. *Visual Fit of Scatter Diagram Method*
3. *Regression Analysis*

1. High-Low Method

Dalam menggunakan high-low method dimulai dengan mengidentifikasi periode dengan tingkat aktivitas yang paling rendah dan periode dengan tingkat aktivitas yang paling tinggi. *High-low method* sangat sederhana dan mudah dilakukan tetapi banyak mengandung cacat karena hanya menggunakan dua titik saja. Umumnya, dua titik tidak cukup untuk menghasilkan hasil yang akurat dalam analisis biaya.

Selanjutnya, periode yang tidak biasanya rendah atau tinggi dapat mengakibatkan ketidakakuratan hasilnya. Rumus biaya yang diestimasi hanya menggunakan data dari periode yang memiliki biaya abnormal akan menyebabkan kesalahan dalam menyajikan hubungan biaya yang sesungguhnya. Karena alasan inilah metode analisis biaya lainnya yang menggunakan titik-titik yang lebih banyak akan memberikan keakuratan yang lebih tinggi dibandingkan dengan high-low method. Jika manajer memilih untuk menggunakan high-low method, dia harus berhati-hati terhadap keterbatasan metode ini.

2. Visual fit of scatter Diagram Method

Metode ini menggunakan grafik untuk menunjukkan secara manual biaya tetap dan biaya variable, serta bagaimana hubungan antara biaya dengan tingkat aktivitas. Analisis ini digunakan untuk menempatkan biaya pada sumbu tegak (*variable depend*). Setelah data historis digambarkan di grafik, dapat ditarik garis kecenderungan biaya disekitar titik data historis tadi. Garis tersebut menunjukkan hubungan antara biaya dan aktivitas. Titik perpotongan garis kecenderungan dengan sumbu tegak diartikan sebagai unsur biaya tetap sedangkan biaya variable persatuan aktivitas dapat dilihat dari arah garis kecenderungan.

Kelemahan utama metode grafik adalah kecepatan subjektif dalam membuat grafik, sehingga dua orang kemungkinan besar tidak akan menarik garis pada kecepatan yang sama. Karena itu pada umumnya cara ini digunakan oleh yang sudah berpengalaman dan betul-betul mengetahui pola biaya bagian yang bersangkutan selama bertahun-tahun.

3. Regression Analysis

Metode ini lebih objektif dari pada scattergraph. Garis yang ditarik dengan menggunakan metode scattergraph ditentukan berdasarkan inspeksi visual sedangkan dengan menggunakan least squares regression, garis tersebut ditentukan berdasarkan rumus matematis. Selain itu, metode least squares regression juga menggunakan semua data yang tersedia untuk menentukan rumus biaya

Sofyan Yamin, dkk (2011 : 7) memberikan rumus persamaan garis lurus untuk metode *least square* sebagai berikut :

$$Y = a + bx$$

Di mana :

$$Y = \text{Biaya}$$

a = Komponen biaya tetap

b = Komponen biaya variabel

x = Tingkat aktivitas output

Tahap terakhir dari penyusunan anggaran fleksibel adalah menetapkan jumlah nilai dari penjualan dan tiap tingkat aktivitas yang akan dimasukkan dalam anggaran, untuk itu dibutuhkan standar per unit produk baik untuk penjualan maupun biaya variabel.

Berdasarkan penjelasan di atas, maka dapat di buat langkah-langkah dalam penyusunan anggaran fleksibel. Kamaruddin Ahmad (2007 : 193) menetapkan langkah-langkah dasar dalam menyusun anggaran fleksibel sebagai berikut :

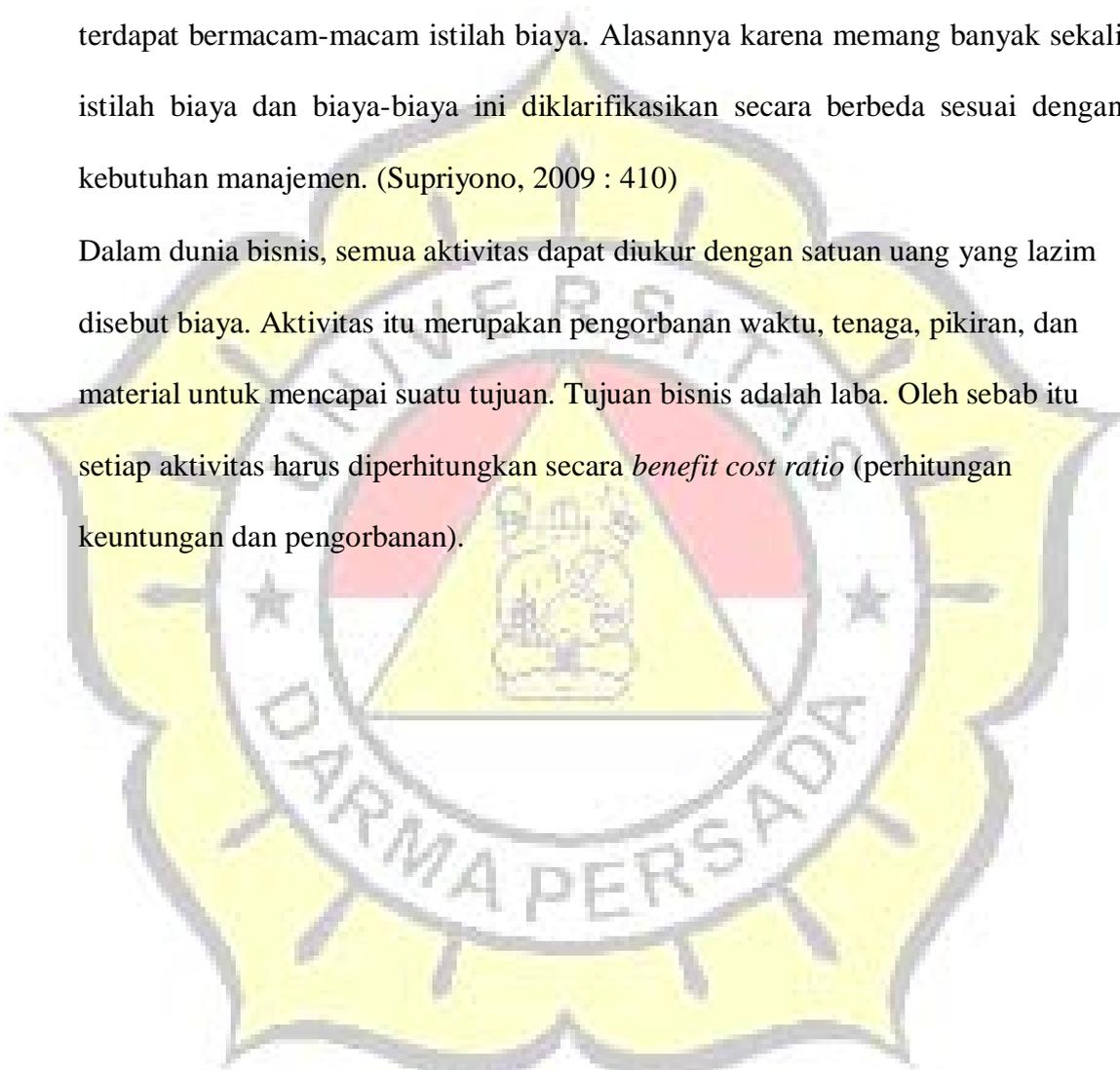
1. Menentukan relevant range yang dapat diharapkan. Pada range ini aktivitas akan berfluktuasi selama periode yang akan datang.
2. Menganalisis biaya yang akan dikeluarkan pada relevant range, dengan menentukan pola perilaku biaya (fixed, variabel dan mixed).
3. Memisahkan biaya berdasarkan pola perilakunya, dengan menggunakan rumus biaya variabel dan biaya campuran.

4. Dengan menggunakan rumus biaya variabel, anggaran fleksibel disusun dengan dasar biaya yang akan dikeluarkan pada berbagai tingkatan aktivitas sepanjang relevant range.

2.6 Hubungan Biaya dengan Aktivitas Manajemen

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, dalam akuntansi manajemen, terdapat bermacam-macam istilah biaya. Alasannya karena memang banyak sekali istilah biaya dan biaya-biaya ini diklarifikasikan secara berbeda sesuai dengan kebutuhan manajemen. (Supriyono, 2009 : 410)

Dalam dunia bisnis, semua aktivitas dapat diukur dengan satuan uang yang lazim disebut biaya. Aktivitas itu merupakan pengorbanan waktu, tenaga, pikiran, dan material untuk mencapai suatu tujuan. Tujuan bisnis adalah laba. Oleh sebab itu setiap aktivitas harus diperhitungkan secara *benefit cost ratio* (perhitungan keuntungan dan pengorbanan).



Pengertian dari biaya itu sendiri adalah kas dan setara kas yang dikorbankan untuk memproduksi atau memperoleh barang atau jasa yang diharapkan akan memperoleh manfaat atau keuntungan di masa yang akan datang. Biaya termasuk dalam kategori harta (*asset*), misalnya suatu perusahaan membeli peralatan bisnis seperti gedung pabrik, mesin-mesin, gedung kantor, peralatan kantor, dan sebagainya, maka peralatan bisnis tersebut termasuk kategori harta tetap (*fixed assets*) dan bila suatu perusahaan menjalankan proses bisnis (mencipta barang atau jasa), maka barang atau jasa itu masuk dalam kategori harta (*assets*). (Supriyono, 2009 : 410) .Klasifikasi biaya yang tepat merupakan hakekat bagi manajemen untuk mengumpulkan dan menggunakan informasinya dengan cara seefektif mungkin. Supriyono (2009 : 411) mengklasifikasikan biaya sebagai berikut :

- a) Unsur Produk : Pengelolaan ini menyediakan manajemen dengan keperluan informasi untuk mengukur suatu pendapatan dan menetapkan harga suatu produk. Adapun unsur produk dikelompokkan seperti : bahan-bahan, upah buruh, dan overhead pabrik.
- b) Kaitannya dengan produksi : Biaya dapat dikelompokkan sesuai dengan hubungannya dengan produksi. Penggolongan ini sangat erat sekali dengan unsur biaya dari suatu produk (bahan-bahan, upah buruh, dan biaya overhead pabrik) dan tujuan pengawasan. Dua kategori yang didasarkan atas hubungannya dengan produksi adalah biaya utama dan biaya konversi.

- c) Kaitannya dengan Volume : Biaya akan berubah-ubah sejalan dengan perubahan volume produksi. Memahami perilakunya merupakan hal yang sangat penting bagi penyiapan anggaran dan analisa pelaksanaan. Menurut kategori ini, biaya dikelompokkan ke dalam biaya variable, biaya tetap, biaya semi variable atau biaya penutupan.
- d) Departemen yang Dibebeani : Suatu departemen adalah suatu divisi fungsi utama dari suatu bisnis baik itu produksi maupun jasa. Penetapan biaya perdepartemen membantu manajemen mengawasi biaya dan mengukur pendapatan.
- e) Periode Pembebanan : *Cost* dapat juga dikelompokkan berdasarkan kapan mereka dibebankan kepada pendapatan. Dua kategori yang digunakan adalah biaya produk (product cost), dan biaya atas dasar waktu (period cost).
- f) Pertimbangan ekonomi : Karena sumber kekayaan perusahaan sering terbatas, perencanaan yang tepat adalah sangat penting. Biaya dan manfaat yang diharapkan dari berbagai keputusan melibatkan investasi jangka panjang yang seharusnya dianalisa hati-hati oleh manajemen sehingga di kenal adanya biaya kesempatan untuk setiap keputusan.

Dalam penyusunan skripsi ini, yang terkait langsung dengan pembahasan ini adalah biaya-biaya yang dikelompokkan berdasarkan hubungannya dengan volume.

1) Biaya Tetap (*Fixed cost*)

Menurut Bastian dan Nurlela (2009 : 9) bahwa :

Biaya tetap adalah biaya yang besar kecilnya tidak dipengaruhi oleh perubahan aktivitas perusahaan. Ini berarti bahwa jika terjadi peningkatan ataupun penurunan aktivitas perusahaan, biaya tetap ini tidak mengalami perubahan. Atau dengan perkataan, biaya tetap tidak peka terhadap perubahan aktivitas perusahaan.

Supriyono (2009 : 415) mengemukakan karakteristik biaya tetap sebagai berikut :

- a. Biaya tetap jumlah totalnya tetap konstan, tidak dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan atau aktivitas sampai dengan tingkat tertentu.
- b. Biaya tetap per satu tahun berubah berbanding terbalik dengan perubahan volume kegiatan, semakin tinggi volume kegiatan semakin rendah biaya satuan, semakin rendah volume kegiatan semakin tinggi biaya satuan.
- c. Contoh biaya tetap : biaya overhead pabrik tetap, biaya pemasaran tetap, biaya administrasi dan umum tetap. Biaya tersebut elemennya dapat digolongkan ke dalam biaya depresiasi aktiva tetap, biaya asuransi, gaji pejabat kunci, dan biaya tetap lainnya.

2) Biaya Variabel (*Variabel Cost*)

Menurut Bastian dan Nurlela (2009 : 10) biaya variabel adalah biaya di mana total biaya cenderung berubah sesuai dengan perubahan volume atau hasil, sedangkan biaya per unit tidak berubah (konstan). Dalam jumlah bersifat variable, tetapi dalam unit bersifat tetap.

Selanjutnya, Supriyono (2009 : 415) mengemukakan karakteristik biaya variabel :

- a. Biaya Variabel yang jumlah totalnya berubah secara sebanding dengan perubahan volume kegiatan, semakin besar volume kegiatan semakin besar pula jumlah total biaya variabel.
- b. Biaya Variabel per satuan tidak dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan, jadi biaya satuan konstan.
- c. Contoh biaya variabel misalnya : biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya overhead pabrik variabel, biaya pemasaran variabel, dan biaya administrasi variabel.

3) *Biaya semi Variabel (Semivariabel Cost)*

Bastian dan Nurlala (2009 : 11) bahwa :Biaya semi variabel merupakan biaya yang sebagian mempunyai sifat tetap, yang besar-kecilnya tidak dipengaruhi oleh perubahan aktivitas perusahaan, dan sebagian lainnya mempunyai sifat variabel, yang besar-kecilnya dipengaruhi oleh perubahan aktivitas perusahaan. Ini berarti bahwa biaya semi variable merupakan suatu biaya, tetapi mengandung dua unsure, yaitu biaya tetap dan unsure biaya variabel.

Supriyono (2011 : 415) mengemukakan karakteristik biaya semi variabel :

- a. Biaya semi variabel jumlah totalnya berubah sesuai dengan perubahan volume kegiatan, akan tetapi sifat perubahannya tidak sebanding. Semakin tinggi volume kegiatan semakin besar jumlah total biaya, semakin rendah volume kegiatan semakin rendah pula jumlah total biaya, tetapi perubahan tidak sebanding (not proportional)

- b. Biaya semi variabel per satuan berubah terbalik dihubungkan dengan perubahan volume kegiatan tetapi sifatnya tidak sebanding. Sampai dengan tingkatan kegiatan tertentu, semakin tinggi volume kegiatan semakin rendah biaya satuan, semakin rendah volume kegiatan semakin tinggi biaya satuan.
- c. Contoh biaya semi variabel misalnya : biaya reparasi dan pemeliharaan aktiva tetap, biaya kendaraan, biaya listrik, biaya telepon

2.7 Pengertian Biaya Produksi

Menurut Garrison dan Norren (2006 : 188) terjemahan A. Totok Budisantoso mengemukakan bahwa :

Produksi berlangsung dengan jalan mengolah masukan (input) menjadi keluaran (out put). Masukan merupakan pengorbanan biaya yang tidak dapat dihindarkan untuk melakukan kegiatan produksi. Setiap pengusaha harus dapat menghitung biaya produksi agar dapat menetapkan harga pokok barang yang dihasilkan. Untuk menghitung biaya produksi terlebih dahulu harus dipahami pengertiannya.

Biaya produksi adalah *sejumlah pengorbanan ekonomis yang harus dikorbankan untuk memproduksi suatu barang*. Menetapkan biaya produksi berdasarkan pengertian tersebut memerlukan kecermatan karena ada yang mudah diidentifikasi, tetapi ada juga yang sulit diidentifikasi dan hitungannya.

Adapun tentang produksi, Charles T. Horgren dan George Foster (1994 :34) memberikan definisi sebagai berikut : *“Manufacturing is the transformation of material into other goods through the use of labour and factory facilities...”*

Garrison dan Norren, terjemahan A. Totok Budisantoso (2000 : 188) telah mengklarifikasikan biaya sebagai berikut :

- a) Biaya produksi : biaya ini merupakan biaya yang mula-mula berwujud persediaan barang dagangan, persediaan dalam proses maupun persediaan barang jadi yang nantinya dipotong dari penghasilan atau pendapatan setelah barang tersebut dijual dan khususnya untuk barang dalam proses yaitu barang-barang yang telah dikerjakan namun belum selesai.
- b) Biaya Non Produksi : Biaya ini merupakan biaya yang selalu dibebankan pada periode yang sama, yaitu pada saat terjadi. Biaya ini dipotongkan dari penghasilan dimana biaya ini terjadi, yang meliputi harga pokok penjualan, biaya penjualan, dan administrasi umum.

Dari beberapa definisi di atas memberikan pengertian bahwa proses produksi adalah pengubahan bahan baku menjadi barang/jasa melalui penggunaan tenaga kerja dan fasilitas pabrik. Hal ini sangat berkaitan erat dengan beberapa pertimbangan tentang biaya yang harus dikeluarkan karena adanya kegiatan produksi dalam perusahaan tersebut.

Berikut adalah unsur-unsur biaya produksi :

- a) Bahan langsung : Ini merupakan unsure yang penting yang dipakai di dalam produksi untuk dirubah menjadi barang jadi dengan penambahan upah langsung dan biaya overhead. Harga pokok dari bahan ini dibagi ke dalam bahan baku dan bahan penolong.

- b) Tenaga kerja Langsung : Istilah tenaga kerja langsung digunakan untuk biaya tenaga kerja yang dapat ditelusuri dengan mudah ke produk jadi.
- c) Biaya Overhead Pabrik : Adalah semua biaya selain dari bahan baku dan buruh langsung, untuk memproduksi suatu produk.

2.8 Anggaran Biaya Produksi sebagai Alat Pengendalian Biaya

Pengendalian menurut Firdaus Ahmad Dunia Wasilah (2009 : 5) mengemukakan bahwa :

Pengendalian merupakan usaha manajemen untuk mencapai tujuan yang telah diterapkan dengan melakukan perbandingan secara terus menerus antara pelaksanaan dengan rencana. Melalui proses membandingkan hasil yang sesungguhnya dengan program atau anggaran yang disusun, maka manajemen dapat melakukan penilaian atas efisiensi usaha dan kemampuan memperoleh laba dari berbagai produk. Di samping itu, para manajer dapat mengadakan tindakan koreksi jika terdapat penyimpangan-penyimpangan yang timbul dari hasil perbandingan tersebut.

Sebagai alat pengendalian biaya, anggaran dalam aplikasinya berfungsi sebagai patokan wajar dan ideal terhadap volume atau kuantitas dan harga (biaya) yang seharusnya terjadi terealisasi dalam operasionalisasi rencana periodic. Pengendalian atas biaya adalah diarahkan agar biaya-biaya yang terealisasi senantiasa berada pada harga yang proporsional dengan volume produksi, dimana harga atau volume tersebut adalah sesuai dengan harga dan volume.

Anggaran biaya ditinjau dari sudut operasi perusahaan merupakan salah satu unsur pengendalian intern atas biaya yang menunjukkan cara pengelolaan dan penggunaan biaya yang efektif dalam kegiatan operasi perusahaan. Penyusunan

anggaran belumlah cukup untuk mengendalikan pemakaian biaya agar dalam perencanaan dapat terealisasi, mengingat adanya karakter atau sifat dari tiap perusahaan yang berbeda-beda dan sulit dipahami, sehingga sebuah organisasi dalam melakukan pengendalian biaya harus menyusun sedemikian rupa personil-personilnya agar jelas tugas, fungsi dan wewenang tiap-tiap manajer.

2.9 Analisis Varians

Cashin dan Polimeni terjemahan Gunawan Hutaauruk (1986 : 349) bahwa : Varians (selisih) adalah perbedaan yang timbul karena hasil sesungguhnya tidak sama dengan standar yang dapat disebabkan oleh faktor-faktor eksternal atau internal. Manajemen hanya dapat mengendalikan sebagian kecil faktor-faktor eksternal, tetapi seharusnya mempunyai satu kontrol yang baik atas faktor-faktor internal. Oleh karena itu faktor-faktor eksternal (faktor-faktor yang tidak dapat dikendalikan) harus dipisahkan dari faktor-faktor internal (varians yang dapat dikendalikan).

Rumus yang dapat digunakan untuk analisis varians bahan baku dan varians tenaga kerja yang dikemukakan oleh Cashin dan Polimeni terjemahan Gunawan Hutaauruk (1986 : 349) adalah sebagai berikut:

2.9.1 Analisis Varians Bahan Baku

Analisis Varians bahan baku langsung dapat dibagi menjadi :

1. Varians (pemakaian) kuantitas
2. Varians harga

- a) **Varians kuantitas.** Perbedaan antara kuantitas sesungguhnya dari bahan baku langsung yang dipergunakan dengan kuantitas standar yang diisyaratkan, dikendalikan dengan biaya standar per unit. Kuantitas standar yang di syaratkan adalah kuantitas bahan baku langsung yang telah ditentukan di muka seharusnya dikeluarkan untuk satu unit barang jadi dikalikan dengan jumlah unit yang diproduksi. Persamaan - persamaan untuk selisih kuantitas bahan baku langsung, menurut Cashin dan Polimeni terjemahan Gunawan Hutaaruk (1986 : 349) adalah:

$$VKB = [KS - KSt] HPSt$$

Keterangan :

VKB : Varians Kuantitas Bahan Baku Langsung

KS : Kuantitas Sesungguhnya

KSt : Kuantitas Standar

HPSt : Harga Per Unit Standar

- b) **Varians harga.** Perbedaan antara biaya per unit sesungguhnya dengan biaya per unit standar dari bahan baku yang dibeli, dikalikan dengan kuantitas sesungguhnya yang dibeli. Selama periode kenaikan harga, harga per unit yang sesungguhnya dapat dihitung dengan mengambil satu rata-rata tertimbang untuk semua pembelian yang dilakukan selama seminggu, sebulan, atau periode analisis. Persamaan-persamaan untuk varians harga bahan baku adalah :

$$\text{VHB} = [\text{HS} - \text{HSt}] \text{KSB}$$

Keterangan :

VHB : Varians Harga Bahan Baku

HS : Harga Per Unit Sesungguhnya

HSt : Harga Per Unit Standar

KSB : Kuantitas Sesungguhnya yang Dibeli

2.9.2 Analisis Varians Biaya Tenaga Kerja Langsung

Analisis biaya tenaga kerja langsung adalah :

1. Varians Efisiensi

2. Varians Tarif

- a) **Varians Efisiensi.** Varians Efisiensi adalah perbedaan antara jumlah jam upah tenaga kerja langsung sesungguhnya yang digunakan dan jumlah jam tenaga kerja langsung standar yang disyaratkan, dikalikan dengan tarif upah tenaga kerja standar. Persamaan untuk varians efisiensi tenaga kerja langsung adalah :

$$\text{VETKL} = [\text{JS} - \text{JSt}] \text{TUSt}$$

Keterangan :

VETKL : Varians Efisiensi Tenaga Kerja Langsung

JS : Jumlah Jam Sesungguhnya

JSt : Jumlah Jam Standar

TUSt : Tarif Upah Standar

b) **Varians Tarif.** Varian Tarif adalah perbedaan antara tariff upah kerja yang sesungguhnya dengan tarif upah kerja standar, dikalikan dengan jumlah jam kerja yang sesungguhnya yang dipergunakan. Di disini jumlah jam tenaga kerja yang sesungguhnya yang dipergunakan dipakai dan bukan jumlah jam kerja standar yang disyaratkan, karena kita sedang menyelidiki perbedaan biaya yang terjadi karena adanya perubahan dalam tariff-tarif upah kerja dan bukan jam kerja. Persamaan untuk varians tarif tenaga kerja langsung adalah

:

$$VTTKL = [TS - TSt] JJS$$

Keterangan :

VTTKL: Varians Tarif Tenaga Kerja Langsung

TS : Tarif Upah yang Sesungguhnya

TSt : Tarif Upah Standar

JJS : Jumlah Jam Tenaga Kerja Sesungguhnya

2.9.3 Analisis Varian Biaya Overhead

Dalam analisis varian biaya overhead tetap ada 2 analisis yang perlu diketahui yaitu analisis varians biaya overhead variabel dan analisis varians biaya overhead tetap. Analisis mendalam tentang biaya overhead variabel sangat berbeda dengan analisis biaya overhead tetap, karena perbedaan sifat biaya tersebut.

a. Analisis Biaya Varians Overhead Variabel

Pada analisis biaya varians ada dua varians utama yang harus dianalisis terhadap biaya overhead yaitu varians tariff dan varians efisiensi. Rumus tarif varian harga dan varians efisiensi pada analisis varian biaya overhead variabel oleh Cashin dan Polimeni (1986 :443).

1. Varians Harga Tarif

$$VTBO = (TS - TSt) \times JS$$

Keterangan :

VTBO : varian Tarif Biaya Overhead

TS : Tarif Sesungguhnya

TSt : Tarif Standar

JS : Jam Sesungguhnya

2. Varians Efisiensi

$$VEOP = (JS - JSt) \times TAST$$

Keterangan :

VEBO : Varians Efisiensi Biaya Overhead

JS : Tarif Sesungguhnya

JSt : Tarif Standar

TAST : Tarif Aplikasi BOP standar

b. Analisis Biaya Varians Overhead Tetap

Pada analisis biaya varians overhead tetap penulis, menggunakan varians volume untuk menunjukkan efisiensi penggunaan mesin. Rumus varians efisiensi menurut Garison dan Norren (2000 : 553) adalah sebagai berikut :

Varians Volume

$$VV = TOP \times (JSt - JS)$$

Keterangan :

VV : Varians volume

JS : Tarif Sesungguhnya

JSt : Tarif Standar

TASt : Tarif Overhead Pabrik Tetap ditentukan di muka

