

BAB II
TINJAUAN PUSTAKA

A. Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Judul	Metode Penelitian	Hasil
1	Arinna Pricilia Husain (2014)	Analisis varians biaya produksi sebagai alat untuk mengukur tingkat efisiensi biaya produksi pada UD. Berkat Anugrah	Menggunakan analisis deskriptif kuantitatif dengan Metode rasio efisiensi	Telah terjadi efisiensi biaya produksi yang mengakibatkan HPP mengalami penurunan dari HPP yang di standarisasi, hal ini secara langsung dapat mempengaruhi meningkatnya laba UD Berkat Anugrah dan penelitian ini menunjukkan bahwa telah terjadi efisiensi dalam biaya produksi untuk bahan penolong dan biaya overhead pabrik variabel
2	Fajar Sri Handayani (2017)	Analisa Varian Dalam Rangka Pengendalian Biaya Bahan Pada Pelaksanaan Proyek Konstruksi	Analisis deskriptif yaitu menghitung selisih (<i>variance</i>) dengan metode analisa varian	Analisa Varian pada rangkaian pekerjaan Kolom 1 menghasilkan total perencanaan biaya bahan sebesar Rp 10.151.324,41 dan total biaya bahan saat pelaksanaan dilapangan hingga selesai sebesar Rp10.383.797,48 Dari tabel pelaporan varian maka dapat dilihat varian yang paling besar terjadi pada minggu ke-5 hari kerja sbesar Rp 4.988.922,40, sebagai varian negatif (-).
3	Jane Irene Watania (2013)	Analisis Varians Biaya Operasional dalam Mengukur Efektivitas Pengendalian Biaya Operasional PT. Pegadaian	Metode deskriptif kualitatif dan kuantitatif dengan analisa varian	Hasil penelitian dari analisis varians biaya operasional di Kantor Wilayah VI PT. Pegadaian (Persero) Manado, terjadi penyimpangan biaya baik itu penyimpangan tidak menguntungkan (<i>unfavorable</i>) atau penyimpangan menguntungkan (<i>favorable</i>). Namun untuk pengendalian terhadap biaya operasional diperusahaan sudah efektif, karena adanya usaha perbaikan yang dilakukan perusahaan pada setiap biaya yang terjadi penyimpangan.

4	Agnes Pascalia Toar, dkk (2016)	Analisis Varians Biaya Produksi Sebagai Alat untuk Mengukur Tingkat Efisiensi Biaya Produksi pada UD. Sedap Jaya Bakery	Metode deskriptif kualitatif dan kuantitatif dengan analisa varian	Hasil penelitian menunjukkan terdapat varians biaya produksi bulan Januari sebesar Rp.- 7,500,000, bulan Februari Rp.- 6,500,000 dan Rp.1,500,000 pada bulan Maret. Efisiensi biaya produksi bulan Januari sebesar 102,55% masuk pada kriteria tidak efisien, bulan Februari 100,59% masuk pada kriteria tidak efisien dan pada bulan Maret efisiensi biaya produksi 97,67% dan masuk pada kriteria kurang efisien.
5	Nur Fitri Farjil dan Lili Syafitri (2013)	Analisis Biaya Standar Dalam Rangka Pengendalian Biaya Produksi Pada PT. Pusri Palembang	Analisis deskriptif yaitu menghitung selisih (<i>variance</i>) antara biaya standar yang diterapkan dengan biaya sesungguhnya yang terjadi	Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa penerapan biaya standar pada PT. Pusri Palembang telah memadai dan cukup efisien. Meskipun masih terdapat varians yang tidak menguntungkan, tetapi varians tersebut masih dalam batas kewajaran dan dengan alasan-alasan yang jelas.
6	Eko Santoso (2011)	Efisiensi dan efektivitas pengelolaan keuangan daerah di Kabupaten Ngawi	Menggunakan analisis deskriptif kuantitatif dengan Metode rasio efisiensi dan rasio efektivitas	Hasil analisis efisiensi pengelolaan keuangan menunjukkan rata-rata sebesar 97.53% yang menunjukkan tingkat efisiensi masih rendah. analisis efektivitas menunjukkan hasil fluktuasi dengan tingkat efektivitas rata-rata sebesar 94,03%. Dengan demikian pengelolaan efektivitas menunjukkan sudah efektif.
7	Ariel Sharon Sumenge (2013)	Analisis Efektifitas Dan Efisiensi Pelaksanaan Anggaran Belanja Badan Perencanaan Pembangunan Daerah (BAPPEDA) Minahasa Selatan	Analisis deskriptif yaitu membandingkan realisasi anggaran belanja dengan target anggaran belanja	Hasil penelitian yang diperoleh dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa tingkat dan kriteria efektifitas pelaksanaan anggaran belanja BAPPEDA Minahasa Selatan tahun 2008 – 2012 sangat bervariasi. Pelaksanaan anggaran Belanja BAPPEDA Tahun 2008 – 2012, secara keseluruhan sudah diolah secara efisien. Pelaksanaan anggaran belanja dikategorikan sangat efisien
8	Dian Novita (2016)	Analisis efisiensi dan efektivitas	Metode dekriptif dengan	Hasil penelitian ini menunjukan bahwa tingkat rata-rata efisiensi Desa-desa di Kecamatan

		pengelolaan anggaran dana desa tahun 2015 di kecamatan Leuwiliang kabupaten bogor	menggunakan rasio efisiensi dan efektivitas	Leuwiliang sebesar 81%, yang memenuhi kriteria cukup efisien, dan tingkat rata-rata efektivitas Desa-desa di Kecamatan Leuwiliang sebesar 92%, termasuk dalam kategori efektif. Desa Purasari mempunyai Multiplier Effect tertinggi dari sebelas
9	Umi Yulianti (2015)	Analisis efisiensi dan efektivitas anggaran pendapatan dan belanja desa (APBDesa)	Menggunakan analisis deskriptif kuantitatif dengan Metode rasio efisiensi dan rasio efektivitas	Efisiensi kinerja keuangan tahun 2010 - 2012 memiliki kecenderungan tidak efisien, sedang pada tahun 2013 pada kriteria kurang efisien dengan rata-rata tingkat efisiensi diatas 100% yaitu sebesar 103,12%. Efektivitas kinerja keuangan tahun 2010 -2013 memiliki kecenderungan sangat efektif yaitu dengan rata-rata tingkat efektivitas sebesar 123,75%.
10	Tauvani Indra Pratiwi Putri (2010)	Analisis Varians Sebagai Pengendalian Efisiensi Biaya Tenaga Kerja Langsung Pada PT. Profab Indonesia	Metode deskriptif kualitatif dan kuantitatif dengan analisa varian	Varians biaya tenaga kerja langsung untuk <i>project job number 845</i> baik itu varians tarif dan varians efisiensi masuk dalam kategori kurang efisien, <i>project job number 868</i> varians tarif dan varians efisiensinya masuk dalam kategori efisien, dan <i>project job number 876</i> untuk varians tarif termasuk dalam kategori kurang efisien dan untuk varians efisiensi termasuk kategori sangat tidak efisien.

B. Landasan Teori

1. Konsep Anggaran Perusahaan

a. Pengertian Anggaran

Anggaran dapat diartikan sebagai rencana yang diwujudkan dalam bentuk *financial*, yang meliputi atas usulan pengeluaran yang diperkirakan untuk satu periode waktu, serta usulan cara-cara memenuhi pengeluaran tersebut (Abdul Halim, 2012:22). Sedangkan menurut Rudianto (2009:3), anggaran adalah rencana kerja organisasi

di masa yang akan datang dalam bentuk kuantitatif, formal, dan sistematis. Berdasarkan beberapa pernyataan diatas, anggaran dapat diartikan sebagai sebuah rencana kerja yang berbentuk kuantitatif, formal, dan sistematis, yang meliputi usulan atas pengeluaran yang telah diperkirakan dalam satu periode.

Anggaran adalah suatu rencana kerja yang secara kuantitatif, yang diukur dalam satuan moneter standar dan satuan ukuran lain yang mencakup jangka waktu 1 tahun (Mulyadi, 2009 : 488).

Anggaran adalah suatu rencana yang disusun sistematis, meliputi seluruh kegiatan perusahaan, yang dinyatakan dalam unit moneter yang berlaku untuk jangka waktu tertentu yang akan datang (Munandar, 2001).

Anggaran adalah rencana tertulis mengenai kegiatan suatu organisasi yang dinyatakan secara kuantitatif dan umumnya dinyatakan dalam satuan uang untuk jangka waktu tertentu (M. Nafarin, 2004).

Menurut Mardiasmo (2009), anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metoda untuk mempersiapkan anggaran.

b. Fungsi Anggaran

1) Fungsi Perencanaan

Sebelum perusahaan melakukan operasinya, pimpinan dari perusahaan tersebut harus lebih dahulu merumuskan kegiatan-kegiatan apa yang akan dilaksanakan di masa datang dan hasil yang akan dicapai dari kegiatan-kegiatan tersebut, serta bagaimana melaksanakannya. Dengan adanya rencana tersebut, maka aktifitas

akan dapat terlaksana dengan baik.

2) Fungsi Pengawasan

Aspek pengawasan yaitu dengan membandingkan antara prestasi dengan yang dianggarkan, apakah dapat ditemukan efisiensi atau apakah para manajer pelaksana telah bekerja dengan baik dalam mengelola perusahaan.

3) Fungsi Koordinasi

Fungsi koordinasi menuntut adanya keselarasan tindakan bekerja dari setiap individu atau bagian dalam perusahaan untuk mencapai tujuan. Dengan demikian untuk menciptakan koordinasi diperlukan perencanaan yang baik, yang dapat menunjukkan keselarasan rencana antara satu bagian dengan bagian lainnya.

4) Anggaran Sebagai Pedoman Kerja

Lazimnya penyusunan anggaran berdasarkan pengalaman masa lalu dan taksir-taksiran pada masa yang akan datang, maka ini dapat menjadi pedoman kerja bagi setiap bagian dalam perusahaan untuk menjalankan kegiatannya.

Sedangkan menurut Abdul Halim (2012:22) dalam ruang lingkup akuntansi, anggaran berada dalam ruang lingkup akuntansi manajemen. Dengan demikian, terdapat beberapa fungsi anggaran yang terkait dengan akuntansi manajemen :

1) Anggaran sebagai alat perencanaan

Dengan anggaran, organisasi dapat mengetahui apa yang dilakukan dan ke arah mana kebijakan dibuat.

2) Anggaran sebagai alat pengendalian

Anggaran Organisasi sektor publik dapat menghindari pengeluaran yang terlalu besar (overspending) atau adanya

penggunaan dana yang tidak semestinya (misspending).

3) Anggaran sebagai alat kebijakan

Arah atas kebijakan tertentu dapat ditentukan melalui anggaran organisasi public.

4) Anggaran sebagai alat politik

Dalam organisasi sektor publik, komitmen pengelola dalam melaksanakan program-program yang telah dijanjikan dapat terlihat dari anggaran.

5) Anggaran sebagai alat koordinasi dan komunikasi

Melalui dokumen anggaran yang komperensif, sebuah bagian atau unit kerja atau departemen yang merupakan suborganisasi dapat mengetahui apa yang harus dilakukan dan apa yang akan dilakukan oleh bagian unit/ unit kerja lainnya.

6) Anggaran sebagai alat penilaian kinerja

Anggaran adalah suatu ukuran yang dapat menjadi sebuah tolak ukur apakah suatu bagian unit/kerja telah memenuhi target, baik berupa terlaksananya aktivitas maupun terpenuhinya efisiensi biaya.

7) Anggaran sebagai alat motivasi

Anggaran dapat digunakan sebagai alat komunikasi dengan menjadikan nilai-nilai nominal yang tercantum sebagai target perncapaian dengan catatan anggaran akan menjadi alat motivasi yang baik jika memenuhi sifat "menantang, tapi masi mungkin dicapai" maksudnya adalah suatu anggaran sebaiknya jangan terlalu tinggi sehingga tidak dapat dipenuhi, dan juga jangan terlalu rendah sehingga mudah dicapai.

c. Jenis-jenis Anggaran pada Perusahaan

1) Anggaran Penjualan

Anggaran penjualan merupakan anggaran yang sangat penting dalam penentuan proyeksi penjualan dan penghasilan yang realistis dan pendukung utama dalam menyusun rencana anggaran komprehensif perusahaan. Sebab jika anggaran penjualan bersifat tidak realistis seperti "*over confidence*" atau terlalu percaya diri maka sebagian besar bagian dari rencana laba keseluruhan juga akan ikut tidak realistis. Tujuan utama dari anggaran penjualan adalah:

- a) Mengurangi ketidakpastian dimasa depan
- b) Memasukkan pertimbangan /keputusan manajemen dalam proses perencanaan
- c) Memberikan informasi dalam profit planing control
- d) Untuk mempermudah pengendalian penjualan

2) Anggaran Produksi

Anggaran produksi adalah perencanaan dan pengorganisasian sebelumnya mengenai orang-orang, bahan-bahan, mesin-mesin, dan peralatan lain serta modal yang diperlukan untuk memproduksi barang pada suatu priode tertentu dimasa depan sesuai dengan apa yang dibutuhkan atau diramalkan. Dan adapun tujuan dari perencanaan produksi adalah sebagai berikut :

- a) Untuk mencapai tingkat keuntungan tertentu, misalnya berapa hasil yang diproduksi supaya dapat dicapai tingkat keuntungan dengan persentase tertentu dari keuntungan setahun terhadap penjualan yang diinginkan.
- b) Untuk menguasai pasar tertentu, sehingga hasil perusahaan ini tetap mempunyai market share tertentu.

c) Untuk mengusahakan supaya perusahaan pabrik ini bekerja pada tingkat efisien tertentu.

d) Untuk mengusahakan dan mempertahankan supaya pekerjaan dan kesempatan kerja yang sudah ada dapat sernakin berkembang.

3) Anggaran Bahan Baku

Adapun bahan baku yang dipakai dalam suatu pabrik secara tradisional dibagi menjadi bahan langsung dan bahan tak langsung (bahan pembantu). Bahan langsung pada umumnya menyatakan semua bahan baku yang menjadi bagian terpadu dari produksi jadi dan dapat ditetapkan langsung pada harga pokok produk barang jadi.

4) Anggaran Tenaga Kerja

Secara struktural, anggaran tenaga kerja harus sesuai dengan struktur rencana tahunan, oleh karena itu anggaran ini harus menunjukkan biaya dan jam kerja langsung menurut tanggung jawab, menurut waktu, dan menurut produk. Apabila waktu kerja standar dan tarif upah rata-rata dikembangkan dengan cara yang sehat yang mungkin dapat diterapkan sehingga penyusunan budget tenaga kerja dapat dengan mudah dilaksanakan.

Biaya kerja langsung sehari-hari terlepas dari pengawasan langsung. Banyak perusahaan mengembangkan standar-standar kerja yang realistis untuk banyak aktivitas. Standar ini dibandingkan dengan hasil sebenarnya dan dilaporkan setiap hari.

5) Anggaran Overhead

Anggaran biaya yang mempunyai kerurnitan tersendiri adalah anggaran biaya overhead, yaitu anggaran biaya yang berisikan biaya-biaya selain dari biaya bahan baku dan tenaga kerja, yang ada pada proses produksi di perusahaan. Kerumitan tersebut disebabkan

karena banyak jenisnya, terutama dalam masalah pembebanan yang dilakukan oleh perusahaan dan dalam pengendalian biayanya. Disamping itu kerumitan lain adalah bahwa biaya overhead tersebut tidak dapat ditelusuri dengan gampang dari produknya secara fisik.

Pihak manajemen harus dengan bijaksana dan hati-hati membuat keputusan yang menyangkut masalah biaya overhead ini, agar tidak terjadi suatu anggaran yang menyimpang terlalu besar.

6) Anggaran Persediaan

Jenis pesedian dari sifat operasi perusahaan dapat dibedakan atas:

a) Persediaan pada perusahaan dagang

Perusahaan dagang merupakan perusahaan yang kegiatannya membeli barang untuk kemudian menjualnya kembali tanpa melakukan perubahan yang prinsipil terhadap barang itu. Persediaan yang ada dalam perusahaan dagang lazim dinamakan dengan persediaan barang dagangan atau *merchandise inventory*.

b) Persediaan pada perusahaan industri

Perusahaan industri merupakan perusahaan yang kegiatannya merubah atau menambah daya guna bahan baku menjadi bahan baku atau barang jadi. Persediaan yang terdapat pada perusahaan industri terdiri dari:

- (1) Persediaan bahan mentah (*raw materials*)
- (2) Persediaan komponen-komponen rakitan (*componentas*)
- (3) Persediaan bahan pembantu (*supplies*)
- (4) Persediaan barang dalam proses (*work in process*)
- (5) Persediaan barang jadi (*finished goods*)

7) Anggaran Barang Modal

Pengeluaran untuk pembelian barang modal sering juga disebut budget barang modal. Pembuatan budget barang modal merupakan proses perencanaan dan pengendalian pengeluaran strategis (jangka panjang) dan taktis (jangka pendek) untuk pemuasan dan penciutan investasi atau aset tetap.

Pengeluaran untuk pembelian barang modal adalah penggantian dana (misalnya uang kontan) untuk memperoleh aset tetap yang akan:

- a) Membantu memperoleh pendapatan dimasa datang
- b) Mengurangi biaya dimasa mendatang

8) Anggaran Kas

Anggaran kas adalah Anggaran yang merencanakan secara lebih terperinci tentang kas beserta perubahan-perubahannya dari waktu-kewaktu selama periode yang datang, baik perubahan yang berupa penerimaan kas, maupun perubahan yang berupa pengeluaran kas. Penyusunan anggaran kas bagi suatu perusahaan sangatlah penting artinya bagi penjagaan likuiditasnya. Dengan menyusun anggaran kas akan dapat diketahui kapan perusahaan dalam keadaan defisit kas atau surplus kas karena operasi perusahaan. Dengan mengetahui adanya defisit kas jauh sebelumnya, maka dapatlah direncanakan sebelumnya penentuan sumber dana yang akan digunakan untuk menutupi defisit tersebut. Karena masih cukupnya waktu maka terdapat lebih banyak alternatif sumber dana, dan makin banyaknya alternatif sumber dana berarti, kita dapat mengadakan pemilihan sumber dana yang biayanya paling rendah. Dengan kata lain tujuan utama budget kas adalah untuk :

- a) Memberikan taksiran posisi kas akhir setiap periode sebagai akibat dari operasional perusahaan.
- b) Mengetahui kelebihan atau kekurangan kas pada waktunya, sekaligus untuk menentukan kebutuhan pembiayaan atas kelebihan kas mengangsur untuk investasi.
- c) Menyelaraskan kas dengan total modal kerja, pendapatan penjualan, biaya, dan utang.
- d) Dapat dipakai sebagai alat pemantau posisi kas secara terus-menerus.

d. Pendekatan Penyusunan Anggaran

Menurut Abduk Halim (2012:25) dalam penyusunan sebuah anggaran sebuah instansi dapat menggunakan beberapa pendekatan. Pendekatan-pendekatan ini merupakan perkembangan atas kelemahan pendekatan yang telah digunakan sebelumnya. Seluruh instansi dapat memilih pendekatan penyusunan anggaran yang paling tepat dan sesuai dengan karakteristik instansi dengan memperhatikan kelebihan dan kekurangannya. Dengan demikian penyusunan anggaran memiliki beberapa pendekatan, diantaranya :

1) Pendekatan Tradisional

Pendekatan anggaran Tradisional sering disebut juga dengan nama *object of expenditures*, *incremental*, ataupun *line item*, nama tersebut memiliki pengertian bahwa pendekatan anggaran Tradisional ini memiliki paradigma yang sangat sederhana pada setiap pengendalian biayanya. Sebutan *incremental* memiliki pengertian bahwa penentuan setiap jenis dan biaya yang ada pada anggaran belanja dari suatu periode dalam sebuah instansi didasarkan pada presentase kenaikan tertentu dari setiap jenis dan jumlah biaya

jumlah yang sama dengan tahun anggaran sebelumnya.

Cara membuat anggaran dengan menggunakan pendekatan ini adalah dengan mengidentifikasi jenis belanja yang akan dilaksanakan oleh organisasi, jenis belanja yang memiliki kesamaan atau kemiripan akan dikelompokkan dalam jenis kelompok tertentu. Jenis – jenis biaya yang biasanya dikelompokkan meliputi, biaya pegawai, biaya perjalanan, biaya pemeliharaan, biaya administrasi kantor, dll.

Adapun ciri-ciri dari pendekatan penyusunan anggaran secara tradisional adalah :

- a) Disusun berdasarkan daftar belanja yang akan dilakukan oleh instansi sehingga bentuknya terlihat seperti daftar pos-pos belanja suatu instansi,
- b) Bertujuan membatasi pengeluaran atau mengendalikan belanja organisasi,
- c) Umumnya bersifat *incremental*.

Penyusunan anggaran dengan menggunakan pendekatan tradisional memiliki beberapa kelebihan, yaitu dari bentuknya yang sangat sederhana dan mudah untuk di implementasikan. Tetapi dari kelebihan yang dimiliki tentunya pendekatan ini memiliki kelemahan yang harus diperbaiki diantaranya adalah :

- a) Terpaku pada sumber daya yang telah ada sebelumnya
- b) Akuntabilitas dipusatkan pada suatu konsep yang hanya mengacu pada nilai uang dan bukan pada hasil atau manfaat suatu program
- c) Tidak mampu memberikan informasi yang cukup untuk menilai efisiensi dan efektivitas kegiatan organisasi.

- d) Kebanyakan pos-pos anggaran tidak dharuskan memiliki dasar atau alasan yang jelas
- e) Apabila suatu program telah ditetapkan anggaran, maka program tersebut akan terus dicantumkan dalam sebuah anggaran periode-periode berikutnya dalam jangka waktu yang tidak terbatas,
- f) Menyediakan data dan biaya historis yang terpisah sehingga tidak efisien pada saat melakukan evaluasi program kerja,
- g) Laporan anggaran yang dihasilkan tidak banyak memuat data keuangan yang dapat digunakan pada saat perencanaan, penyusunan program, dan evaluasi kegiatan program kerja,
- h) Perencanaan input disusun pada tingkatan yang rendah dan dinaikan sedikit demi sedikit
- i) Tujuan dan sasaran organisasi disusun dengan dasar jumlah uang yang dialokasikan pada kegiatan yang lain
- j) Tidak memberikan informasi yang terlalu jelas terhadap pengalokasian sumber daya secara bijaksana
- k) Mendorong pengambilan keputusan yang salah
- l) Gagal menampung masalah – masalah yang berkaitan dengan kebijakan atas pengendalian instansi
- m) Mendorong pengeluaran daripada penghematan, unit-unit organisasi terdorong untuk membelanjakan seluruh anggarannya yang dibutuhkan maupun tidak dibutuhkan. Hal ini muncul karena:
 - (1) Penilaian kinerja cenderung berfokus pada belanja dan unit yang membelanjakan anggarannya dibawah batas akan dianggap baik.
 - (2) Dalam membelanjakan kurang jauh dari yang dianggarkan, maka jatah anggaran unit tersebut akan dikurangi atau

bahkan pengeluaran tersebut tidak lagi dianggarkan dalam periode kemudian.

2) Pendekatan Kinerja

Pendekatan kinerja merupakan pendekatan dalam penyusunan anggaran yang dapat mengatasi kelemahan dari penyusunan anggaran dengan menggunakan pendekatan tradisional, khususnya kelemahan yang disebabkan oleh tidak adanya tolak ukur dalam kinerja sebuah instansi dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan kinerja dibandingkan dengan hanya penghematan biaya.

Pada penyusunan anggaran menggunakan pendekatan kinerja perlu diketahui beberapa karakteristik, diantaranya adalah :

- a) Anggaran dikelompokkan berdasarkan program dan aktivitas
- b) Setiap program atau aktivitas dilengkapi dengan indikator kinerja yang dapat dijadikan tolak ukur keberhasilan sebuah program.
- c) Pendekatan ini diterapkan dengan menggunakan cost costing, maksudnya adalah jumlah perkalian dari biaya standar per unit dengan jumlah unit aktivitas yang diperkirakan pada periode mendatang.

Sesuai dengan pendekatan lainnya, pendekatan kinerja tentunya memiliki kelebihan dan kekurangan. Kelebihan yang didapatkan dalam menggunakan pendekatan kinerja, diantaranya adalah :

- a) Mengalihkan perhatian dari pengendalian anggaran ke pengendalian manajerial
- b) Mendorong perencanaan yang lebih baik
- c) Manajemen memiliki alat pengendalian yang lebih terhadap bawahannya karena tidak melihat banyak yang dibelanjakan oleh

bawahannya, tetapi juga menilai kinerja aktivitas menggunakan standar satuan mata uang atau unit aktivitas

- d) Anggaran kinerja menekankan pada aktivitas yang menggunakan anggaran daripada besarnya jumlah anggaran yang sudah digunakan
- e) Dianggap lebih sesuai dengan karakteristik instansi publik yang tidak mengejar profit dan lebih berorientasi pada kualitas pelayanan

Sedangkan kekurangan dari pendekatan penyusunan anggaran dengan metode kinerja ini, adalah :

- a) Tidak banyak personel bagian anggaran atau akuntansi yang memiliki kemampuan memadai untuk mengidentifikasi unit pengukuran dan melaksanakan analisa biaya
- b) Terkadang terdapat kondisi yang sulit, bahkan tidak memadai dalam pengukuran kinerja mengingat banyak jasa dan aktivitas instansi publik yang tidak dapat langsung terukur dalam satuan unit output atau biaya per unit yang dapat dimengerti dengan mudah
- c) Sering terjadi aktivitas langsung diukur biayanya secara detail dan dilakukan pengukuran secara detail lainnya tanpa pertimbangan memadai yang diberikan kepada perlu atau tidaknya aktivitas itu sendiri.

2. Konsep Biaya Standart

a. Pengertian Biaya Standar

Biaya dapat dipandang sebagai suatu nilai tukar yang dikeluarkan atau suatu pengorbanan sumber daya yang dilakukan untuk mendapatkan manfaat di masa datang (Hariadi, 2015:43). Pengorbanan tersebut dapat

berupa uang atau materi lainnya yang setara nilainya kalau diukur dengan uang. Dalam pengertian yang lebih jauh lagi, biaya (*cost*) dapat dipisahkan menjadi aktiva atau *assets* (*unexpired cost*) dan biaya atau *expenses* (*expired cost*).

Biaya dianggap sebagai “*assets*” apabila biaya tersebut belum digunakan untuk menghasilkan produk atau jasa atau belum habis digunakan. Sedangkan biaya dianggap sebagai “*expenses*” jika biaya tersebut habis digunakan untuk memproduksi suatu produk atau jasa yang menghasilkan pendapatan di masa datang. Biaya sebagai aset dicantumkan dalam laporan laba rugi. Biaya (*cost*) diartikan sebagai suatu pengorbanan yang dapat mengurangi kas atau harta lainnya untuk mencapai tujuan, baik yang dapat dibebankan pada saat ini maupun pada saat yang akan datang (Mursyidi, 2010:14).

Biaya adalah aliran keluar atau penggunaan aktiva, atau terjadinya utang (atau kombinasi di antara keduanya) dari penyerahan atau produksi barang, penyerahan jasa atau pelaksanaan kegiatan utama suatu perusahaan (Muqodin, 2015:142).

Biaya adalah kas atau nilai ekuivalen kas yang dikorbankan untuk barang atau jasa yang diharapkan membawa keuntungan masa ini dan masa datang untuk organisasi (Mowen, 2010:38).

Milton F. Usry dan Lawren H. Hammer dalam bukunya “*Cost Accounting : planning & Control*” (2002 : 11) yang diterjemahkan Alfonsus Sirait dan Herman Wibowo mengemukakan pengertian biaya standar sebagai berikut : “Biaya standar (*standar cost*) biaya yang ditetapkan terlebih dahulu untuk memproduksi satu unit atau sejumlah unit produk selama periode tertentu dimasa datang.”

Sedangkan menurut Mulyadi dalam bukunya “Akuntansi Biaya” (2008 : 415) mendefinisikan biaya standar sebagai berikut : “Biaya satandar adalah biaya yang ditentukan dimuka, yang merupakan jumlah biaya yang seharusnya dikeluarkan untuk membuat satu satuan produk atau untuk membiayai kegiatan tertentu, dibawah asumsi kondisi ekonomi dan faktor-faktor lain tertentu.” Biaya standar adalah biaya yang ditentukan di muka, yang merupakan jumlah biaya yang seharusnya dikeluarkan untuk satu satuan produk atau untuk membiayai kegiatan tertentu, di bawah asumsi kondisi ekonomi, efisien dan faktor-faktor lain tertentu (Mulyadi, 2008 : 415).

Biaya standar adalah biaya yang telah ditentukan terlebih dahulu (diperkirakan akan terjadi) dan apabila penyimpangan terhadapnya, maka biaya standar ini dianggap benar (Abdul Halim, 2008 : 9). Sistem biaya standar sama dengan sistem biaya aktual kecuali ditambahkan perkiraan varian. Biaya standar biasanya berbeda dengan biaya yang benar-benar dikeluarkan dan diperkirakan varian merupakan tempat penampungan untuk perbedaan ini (Robert N Anthony dan Roger H. Hermanson, 2001 : 40).

Berdasarkan beberapa teori diatas dapat ditarik kesimpulan biaya standar adalah biaya yang ditentukan dimuka, yang merupakan jumlah biaya yang seharusnya dikeluarkan untuk membuat satu satuan produk atau untuk membiayai kegiatan tetentu, dibawah asumsi kondisi ekonomi, efisiensi dan faktor-faktor lain tertentu.

b. Klasifikasi Biaya

Ketika menjalankan suatu perusahaan di perlukannya data mengenai klasifikasi biaya atau pengelompokkan biaya ke dalam bagiannya masing-masing. Karena klasifikasi biaya dapat menjadi media informasi biaya untuk kepentingan dalam penentuan keputusan.

Menurut Bustami dan Nurlela (2010:9-17), Pengklasifikasian biaya umumnya adalah sebagai berikut:

1) Biaya dalam hubungan dengan produk

Biaya dalam hubungan dengan produk dapat dikelompokkan menjadi biaya produksi dan biaya non produksi. Biaya produksi terdiri dari:

- a) Biaya bahan baku langsung
- b) Biaya tenaga kerja langsung
- c) Biaya *overhead* pabrik

Biaya non produksi terdiri dari:

- a) Beban pemasaran
- b) Beban administrasi
- c) Beban keuangan

2) Biaya dalam hubungan dengan volume produksi

Biaya dalam hubungan dengan volume atau perilaku biaya dapat dikelompokkan menjadi:

- a) Biaya variabel
- b) Biaya tetap
- c) Biaya semi
- d) Biaya semi tetap

3) Biaya dalam hubungan dengan departemen produksi

Biaya dalam hubungan dengan departemen produksi terdiri dari:

- a) Biaya langsung departemen
- b) Biaya tidak langsung departemen
- c) Biaya dalam hubungan dengan periode waktu

4) Biaya dalam hubungan dengan periode waktu

Biaya dikelompokkan menjadi biaya pengeluaran modal dan biaya pengeluaran pendapatan.

5) Biaya dalam hubungan dengan pengambilan keputusan

Biaya dalam hubungannya dengan pengambilan keputusan dapat dikelompokkan menjadi biaya relevan dan biaya tidak relevan terdiri dari:

Biaya relevan terdiri dari:

- a) Biaya diferensiasi
- b) Biaya kesempatan
- c) Biaya tersamar
- d) Biaya nyata
- e) Biaya yang dapat dilacak

Biaya tidak relevan terdiri dari:

- a) Biaya masa lalu
- b) Biaya terbenam

Menurut Mulyadi (2015:13-16), Klasifikasi biaya dapat digolongkan menjadi lima golongan, yaitu sebagai berikut:

1) Objek pengeluaran

Dalam cara penggolongan ini, nama objek pengeluaran merupakan dasar penggolongan biaya. Misalnya nama objek pengeluaran adalah bahan bakar, maka semua pengeluaran yang berhubungan dengan bahan bakar disebut "biaya bahan bakar". Contoh penggolongan biaya atas dasar objek pengeluaran dalam perusahaan kertas adalah sebagai berikut: biaya merang, biaya jerami, biaya gaji dan upah, biaya soda, biaya depresiasi mesin, biaya asuransi, biaya bunga, biaya zat warna.

2) Fungsi pokok dalam perusahaan

Dalam perusahaan manufaktur, ada tiga fungsi pokok, yaitu fungsi produksi, fungsi pemasaran, dan fungsi administrasi dan umum. Oleh karena itu dalam perusahaan manufaktur, biaya dapat dikelompokkan menjadi tiga kelompok:

- a) Biaya produksi, merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk mengolah bahan baku menjadi produk jadi yang siap dijual. Menurut objek pengeluarannya, secara garis besar biaya produksi ini dibagi menjadi: biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik.
- b) Biaya pemasaran, merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk melaksanakan kegiatan pemasaran produk. Contoh biaya ini adalah biaya iklan, biaya promosi, biaya angkutan dari gudang perusahaan ke gudang pembeli, gaji karyawan bagian-bagian yang melaksanakan kegiatan pemasaran, biaya contoh (*sample*).
- c) Biaya Administrasi dan Umum, merupakan biaya-biaya untuk mengkoordinasikan kegiatan produksi dan pemasaran produk. Contoh biaya ini adalah biaya gaji karyawan bagian keuangan, akuntansi personalia dan bagian hubungan masyarakat, biaya pemeriksaan akuntan, biaya photocopy.

3) Hubungan biaya dengan sesuatu yang dibiayai

Sesuatu yang dibiayai dapat berupa produk atau departemen. Dalam hubungannya dengan sesuatu yang dibiayai, biaya dapat dikelompokkan menjadi dua golongan, yaitu :

- a) Biaya langsung (*direct cost*) adalah biaya yang terjadi, yang penyebab satu-satunya adalah karena adanya sesuatu yang dibiayai. Kaitannya dengan produk, biaya langsung terdiri dari biaya

bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.

b) Biaya tidak langsung (*indirect cost*) adalah biaya yang terjadinya tidak hanya disebabkan oleh sesuatu yang dibiayai. Biaya tidak langsung dalam hubungannya dengan produk disebut dengan istilah biaya produksi tidak langsung atau biaya overhead pabrik.

4) Perilaku biaya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan, biaya dibagi menjadi 4, yaitu :

a) Biaya variabel (*variable cost*) adalah biaya yang jumlah totalnya berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Contoh biaya variabel adalah biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung.

b) Biaya semi variabel adalah biaya yang berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Biaya semi variabel mengandung unsur biaya tetap dan biaya variabel. Contoh: biaya listrik yang digunakan.

c) Biaya semi fixed adalah biaya yang tetap untuk tingkat volume kegiatan tertentu dan berubah dengan jumlah yang konstan pada volume produksi tertentu.

d) Biaya tetap adalah biaya yang jumlah totalnya tetap dalam kisaran volume kegiatan tertentu. Contoh biaya tetap adalah gaji direktur produksi.

5) Jangka waktu manfaatnya, biaya dibagi 2 bagian, yaitu :

a) Pengeluaran modal (*capital expenditure*) adalah biaya yang mempunyai manfaat lebih dari satu periode akuntansi (biasanya periode akuntansi adalah satu tahun kalender). Contoh pengeluaran modal adalah pengeluaran untuk pembelian aktiva tetap.

- b) Pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*) adalah biaya yang hanya mempunyai manfaat dalam periode akuntansi terjadinya pengeluaran tersebut. Contoh pengeluaran pendapatan antara lain adalah biaya iklan, biaya telex, dan biaya tenaga kerja.

Menurut Siregar dkk (2013:25) pada dasarnya biaya dapat diklasifikasi berdasarkan pada hal-hal berikut ini :

1) Hubungan biaya dengan produk

Biaya erat hubungannya dengan produk yang dihasilkan oleh perusahaan. biaya yang terjadi ada yang dapat dengan mudah ditelusur ke suatu produk dan ada yang sulit. Berdasarkan hubungannya dengan produk, biaya dapat digolongkan menjadi dua :

a) Biaya langsung (*direct cost*)

Biaya langsung adalah biaya yang dapat ditelusur ke produk.

b) Biaya tidak langsung (*indirect cost*)

Biaya tidak langsung adalah biaya yang tidak dapat secara langsung ditelusur ke produk.

2) Hubungan biaya dengan volume kegiatan

Berdasarkan hubungannya dengan perubahan kegiatan ini, biaya diklasifikasikan menjadi tiga, yaitu :

a) Biaya variabel (*variabel cost*)

Biaya variabel adalah biaya yang jumlah totalnya berubah proporsional dengan perubahan volume kegiatan atau produksi tetapi jumlah per unitnya tidak berubah.

b) Biaya tetap (*fixed cost*)

Biaya tetap adalah biaya yang jumlah totalnya tidak terpengaruh oleh volume kegiatan dalam kisaran volume tertentu.

c) Biaya campuran (*mixed cost*)

Biaya campuran adalah biaya yang jumlahnya terpengaruh oleh volume kegiatan perusahaan tetapi tidak secara proporsional.

3) Elemen biaya produksi

Biaya produksi adalah biaya yang terjadi untuk mengubah bahan baku menjadi barang jadi. Apabila biaya diklasifikasi berdasarkan elemen biaya produksi maka biaya dibagi menjadi tiga yaitu :

a) Biaya bahan baku (*raw material cost*)

Biaya bahan baku adalah besarnya nilai bahan baku yang dimasukkan ke dalam proses produksi untuk diubah menjadi barang jadi.

b) Biaya tenaga kerja langsung dan tidak langsung (*direct labour cost*)

(1) Biaya tenaga kerja langsung adalah biaya tenaga kerja yang secara langsung berhubungan dengan produksi barang jadi.

(2) Biaya tenaga kerja tidak langsung adalah upah atau gaji tenaga kerja yang tidak berhubungan langsung dengan produksi barang jadi.

c) Biaya *overhead* pabrik (*manufacture overhead cost*)

Biaya *overhead* pabrik adalah biaya-biaya yang terjadi di pabrik selain biaya bahan baku maupun biaya tenaga kerja langsung.

4) Fungsi pokok perusahaan

Berdasarkan fungsi pokok perusahaan, biaya dapat diklasifikasi menjadi tiga yaitu :

a) Biaya produksi (*production cost*)

Biaya produksi terdiri atas tiga jenis biaya, yaitu biaya bahan baku, biaya tenaga kerja, dan biaya *overhead* pabrik.

b) Biaya pemasaran (*marketing expense*)

Biaya pemasaran meliputi berbagai biaya yang terjadi untuk memasarkan produk atau jasa.

c) Biaya administrasi dan umum (*general and administrative expense*)

Biaya administrasi dan umum adalah biaya yang terjadi dalam rangka mengarahkan, menjalankan, dan mengendalikan perusahaan untuk memproduksi barang jadi.

5) Hubungan biaya dengan proses pokok manajerial

Proses pokok manajerial meliputi perencanaan, pengendalian, dan penilaian kinerja. Ada beberapa istilah biaya yang sering digunakan dalam rangka melaksanakan fungsi pokok manajerial di atas. Berbagai istilah biaya tersebut meliputi :

a) Biaya standar (*standard cost*). Biaya standar adalah biaya ditentukan di muka yang seharusnya dikeluarkan untuk membuat suatu produk atau melaksanakan suatu kegiatan.

b) Biaya aktual (*actual cost*). Biaya aktual adalah biaya yang sesungguhnya terjadi untuk membuat suatu produk atau melaksanakan suatu kegiatan.

c) Biaya terkendali (*controllable cost*). Biaya terkendali adalah biaya yang secara langsung dapat dipengaruhi oleh seorang manajer tingkatan tertentu.

d) Biaya tidak terkendali (*uncontrollable cost*). Biaya tidak terkendali adalah biaya yang tidak secara langsung dapat dipengaruhi oleh seorang manajer tingkatan tertentu.

e) Biaya komitmen (*committed cost*). Biaya komitmen adalah biaya yang terjadi dalam upaya mempertahankan kapasitas atau kemampuan organisasi dalam kegiatan produksi, pemasaran, dan administrasi.

- f) Biaya diskresioner (*discretionary cost*). Biaya diskresioner adalah biaya yang besar kecilnya tergantung pada kebijakan manajemen.
- g) Biaya relevan (*relevant cost*). Biaya relevan adalah biaya masa depan yang berbeda antara satu alternatif dan alternatif lainnya.
- h) Biaya kesempatan (*opportunity cost*). Biaya kesempatan adalah manfaat yang dikorbankan pada saat satu alternatif keputusan dipilih dan mengabaikan alternatif lain.

c. Manfaat Sistem Biaya Standar Dalam Pengendalian Biaya

Sistem biaya standar dirancang untuk mengendalikan biaya. Biaya standar merupakan alat yang penting dalam pelaksanaan kebijakan yang telah ditetapkan sebelumnya. Jika biaya standar ditentukan dengan realistis, hal ini akan merangsang pelaksana dalam melaksanakan pekerjaannya secara efektif, karena pelaksana telah mengetahui bagaimana pekerjaan seharusnya dilaksanakan dan pada tingkat biaya berapa pekerjaan tersebut seharusnya dilaksanakan.

Sistem biaya standar memberikan pedoman kepada manajemen berapa biaya yang seharusnya untuk melaksanakan kegiatan tertentu. Sistem biaya standar menyajikan analisis penyimpangan biaya sesungguhnya dari biaya standar memungkinkan manajemen melaksanakan pengelolaan mereka dengan “prinsip kelainan” (Exception principle). Dengan memusatkan perhatian mereka terhadap keadaan yang menyimpang dari keadaan yang seharusnya, manajemen dilengkapi dengan alat yang efektif untuk mengendalikan kegiatan perusahaan. Mulyadi (2009 : 388). Biaya standar membantu perencanaan dan pengendalian operasi. Biaya standar memberikan wawasan mengenai dampak-dampak yang mungkin dari keputusan atas biaya dan laba.

Biaya standar digunakan untuk :

- 1) Menetapkan anggaran
- 2) Mengendalikan biaya dengan cara memotivasi karyawan dan mengukur efisiensi operasi.
- 3) Menyederhanakan prosedur perhitungan biaya dan mempercepat laporan keuangan.
- 4) Membebaskan persediaan bahan baku, barang dalam proses dan barang jadi.
- 5) Menetapkan tawaran kontrak dan harga jual.

Biaya standar memiliki kelemahan. Seringkali standar cenderung menjadi kaku atau tidak fleksibel, meskipun dalam waktu pendek. Keadaan produksi selalu mengalami perubahan, sedangkan perbaikan standar jarang sekali dilakukan. Perubahan standar menimbulkan masalah persediaan. Contohnya perubahan dalam harga bahan baku memerlukan penyesuaian terhadap persediaan, tidak saja persediaan bahan baku tetapi juga persediaan produk dalam proses dan produk jadi yang berisi bahan baku tersebut. Jika standar sering diperbaiki, akan menyebabkan kurang efektifnya standar tersebut sebagai alat pengukur pelaksana. Tetapi jika tidak diadakan perbaikan standar, padahal telah terjadi perubahan yang berarti dalam produksi, maka akan terjadi pengukuran pelaksanaan yang tidak tepat dan tidak realistis. (Mulyadi, 2009 : 387)

Sistem biaya standar memberikan pedoman kepada manajemen beberapa biaya yang seharusnya untuk melaksanakan kegiatan-kegiatan tertentu sehingga memungkinkan mereka lakukan pengurangan biaya dengan cara perbaikan metode produksi, pemilihan tenaga kerja dan kegiatan lain (Mulyadi, 2009 : 416).

Pemakaian sistem harga pokok standar memberikan manfaat kepada perusahaan untuk (Abdul Halim, 2008:270) :

- 1) Perencanaan dan penyusunan anggaran
- 2) Pengambilan keputusan tentang harga jual produk, strategi pengembangan produk dan lain sebagainya.
- 3) Pengendalian biaya
- 4) Menilai hasil pelaksanaan
- 5) Meningkatkan kesadaran akan pentingnya penghematan biaya
- 6) Menerapkan Manajemen By Objective (MBO)
- 7) Membedakan biaya yang telah dikeluarkan ke produksi selesai, persediaan produk dalam proses dan lain sebagainya
- 8) Menekan biaya administrasi
- 9) Menyajikan laporan biaya dengan cepat

d. Prosedur Penetapan Biaya Standar

Dalam bukunya yang berjudul akuntansi biaya, Mulyadi (2009:390) mengemukakan penentuan untuk biaya standar dibagi kedalam tiga bagian : Biaya bahan baku standar, biaya tenaga kerja standar dan biaya overhead standar. Untuk prosedur penetapan biaya standar adalah sebagai berikut :

- 1) Biaya bahan baku standar terdiri dari :
 - (1) Masukan fisik yang diperlukan untuk memproduksi sebuah keluaran fisik tertentu, atau lebih dikenal dengan kuantitas standar.
 - (2) Harga persatuan fisik tersebut, atau disebut juga harga standar.

Penentuan kuantitas standar bahan baku dimulai dari penetapan spesifikasi produk, baik mengenai ukuran, warna, bentuk, karakteristik pengolahan produk, maupun mutunya. Kuantitas standar bahan baku dapat ditentukan dengan menggunakan :

- Penyelidikan Teknis
- Analisis dalam bentuk :
 - Menghitung rata-rata pemakaian bahan baku untuk produk atau pekerjaan yang sama dalam periode tertentu dimasa lalu.
 - Menghitung rata-rata pemakaian bahan baku dalam pelaksanaan pekerjaan yang paling baik dan yang paling buruk dimasa lalu.
 - Menghitung rata-rata bahan baku dalam pelaksanaan pekerjaan yang paling baik.

2) Harga yang dipakai sebagai harga standar dapat berupa :

- (1) Harga yang diperkirakan akan berlaku dimasa yang akan datang, biasanya untuk jangka waktu satu tahun.
- (2) Harga yang berlaku pada saat penyusunan standar.
- (3) Harga yang diperkirakan akan merupakan harga normal dalam jangka panjang.

3) Harga standar bahan baku digunakan untuk :

- (1) Mengecek pelaksanaan pekerjaan Departemen Pembelian.
- (2) Mengukur akibat kenaikan atau penurunan harga terhadap laba perusahaan tersebut.

Harga yang akan dipilih sebagian tergantung dari jenis fluktuasi harga yang diperkirakan dan tujuan penggunaan biaya standar. Fluktuasi standar cenderung untuk berulang kali terjadi dan tidak dapat dipastikan mempunyai kecenderungan turun atau naik., maka harga normal yang tepat untuk situasi seperti ini. Jika arah perubahan harga dimasa yang akan datang dapat diperkirakan dengan baik, maka harga yang tepat untuk

situasi ini adalah harga rata-rata dalam periode di mana biaya standar yang akan dipakai.

Menurut Bastian Bustani dan Nurlela (2009:272), dalam penetapan biaya bahan baku ada dua jenis standar yang digunakan, yaitu :

1) Standar Harga Bahan Baku

Penetapan standar harga bahan baku memungkinkan untuk memantau kinerja bagian pembelian dan mendeteksi pengaruhnya terhadap biaya bahan baku dan mengukur dampak dari kenaikan dan penurunan harga bahan baku terhadap laba.

2) Standar Kuantitas bahan baku

Penetapan standar kuantitas bahan baku umumnya dikembangkan berdasarkan spesifikasi hasil penelitian yang dilakukan bagian rekayasa produk. Untuk standar pemakaian bahan baku ini perlu diperhatikan fluktuasi pemakaian dan antisipasi persediaan.

e. Konsep Pengendalian

Pengendalian dibutuhkan dalam setiap pekerjaan untuk mengevaluasi kegiatan yang telah dilakukan agar sesuai dengan yang direncanakan semula. Pengendalian adalah melihat ke belakang, memutuskan apakah yang sebenarnya telah terjadi dan membandingkannya dengan hasil yang direncanakan sebelumnya (Hansen dan Mowen, 2006). Menurut Rony (2002), pengendalian berkaitan dengan usaha, prosedur, metode, dan langkah yang harus ditempuh agar apa yang telah direncanakan dapat terlaksana dengan baik untuk mencapai sasaran yang ditetapkan.

Biaya produksi harus dapat dikendalikan agar tidak terjadi pemborosan. Oleh karena itu diperlukan suatu metode yang dapat mengendalikan biaya produksi agar berjalan secara efisien. Menurut

Kuswadi (2005), penentuan biaya standar dilakukan untuk mencapai produktivitas yang maksimum dengan biaya serendah-rendahnya.

f. Standar Unit

Dua keputusan yang harus dibuat dalam penentuan biaya standart yaitu :

- 1) Jumlah input yang seharusnya digunakan per unit output (keputusan kuantitas)
- 2) Jumlah yang seharusnya dibayar untuk kuantitasinput yang digunakan (keputusan harga).

Standar harga adalah tanggung jawab gabungan dari operasional, pembelian, personalia, dan akuntansi. Pertimbangan diskon, biaya pengiriman, dan kualitas; personalia, di lain pihak, harus mempertimbangkan pembayaran pajak pendapatan, fasilitas tambahan, dan kualifikas merupakan hal-hal yang terkait dalam pembuatan standart harga dan pembelian.

Standar umumnya diklasifikasikan dalam dua bagian:

- 1) Standar ideal (ideal standards) yaitu membutuhkan efisiensi maksimum dan hanya dapat tercapai jika segala sesuatu beroperasi secara sempurna. Tidak ada mesin yang rusak, menganggur, atau kurangnya keterampilan (bahkan jika hanya sementara) yang dapat ditoleransi.
- 2) Standar yang saat ini dapat tercapai (currently attainable standards), bisa dicapai dengan beroperasi secara efisien. Kelonggaran diberikan untuk kerusakan normal, gangguan, keterampilan yang lebih rendah dari sempurna, dan lainnya. Standar-standar ini sangat menantang tetapi dapat dicapai.

Sistem Biaya Standar Diterapkan untuk:

- 1) Perencanaan dan Pengendalian Sistem perhitungan biaya standar memperbaiki perencanaan dan pengendalian serta memperbaiki pengukuran kinerja.
- 2) Perhitungan Biaya Produk. Dalam sistem perhitungan biaya standar, biaya-biaya dibebankan pada produk dengan menggunakan standar kuantitas dan harga

g. Biaya Produk Standar

Dalam perusahaan manufaktur, biaya standar dikembangkan untuk bahan baku langsung, tenaga kerja langsung dan overhead. Lembar biaya standar memberikan rincian yang menggarisbawahi biaya standar per unit. Lembar biaya standar juga menyatakan kuantitas tiap input yang seharusnya digunakan untuk memproduksi satu unit output. Seorang manajer seharusnya dapat menghitung kuantitas standar bahan baku diizinkan (*standard quantity of material allowed-SQ*) dan jam standar yang diizinkan (*standard hours allowed-SH*) untuk output aktual. Perhitungan ini harus dilakukan untuk tiap kelas bahan baku langsung dan tiap kelas tenaga kerja langsung.

h. Penentuan Biaya Standar

Penentuan biaya standar dapat dibagi ke dalam tiga bagian : biaya bahan baku standar, biaya tenaga kerja standar dan biaya overhead pabrik standar (Mulyadi, 2008 : 419).

1) Biaya bahan baku standar

Biaya bahan baku standar terdiri atas kuantitas standar bahan baku dan harga standar bahan baku (Nafarin, 2013).

2) Biaya tenaga kerja langsung standar

Biaya tenaga kerja terdiri dari jam tenaga kerja langsung dan tarif upah standar tenaga kerja langsung (Nafarin, 2013).

3) Biaya overhead pabrik standar

Biaya overhead pabrik (BOP) adalah biaya pabrik selain biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung. Dalam biaya overhead pabrik terdapat biaya variabel dan biaya tetap (Nafarin, 2013).

i. Alasan Penerapan Sistem Biaya Standar

Dua alasan utama diterapkan sistem biaya standar untuk meningkatkan perencanaan dan pengendalian (*planning and control*) serta untuk penentuan harga pokok produksi (*product costing*). Disamping kedua alasan utama tersebut, penerapan sistem biaya standar adalah untuk penentuan harga jual, perencanaan anggaran, dan mengurangi pekerjaan pencatatan (*record keeping*).

1) Perencanaan dan Pengendalian (*planning and control*). Penggunaan sistem penentuan harga pokok standar akan dapat meningkatkan perencanaan, pengendalian dan pengukuran kinerja. Biaya standar merupakan alat penting di dalam menilai pelaksanaan kebijakan yang telah ditetapkan sebelumnya. Sistem biaya standar dapat diterapkan sebagai alat pengendalian biaya yang lebih efektif di dalam *engineered expenses center* atau pusat pertanggungjawaban yang sebagian besar biayanya merupakan *engineered expenses*. Pada pusat pertanggungjawaban tersebut rasio antara masukan dan keluaran dapat diukur secara kuantitatif sehingga dapat diukur efisiensinya dan memungkinkan diterapkannya sistem pengendalian biaya dengan menggunakan sistem biaya standar. Dengan mengembangkan harga standar dan kuantitas standar per unit, maka penyimpanan atau selisih

secara keseluruhan dapat dirinci menjadi selisih harga dan selisih penggunaan atau selisih efisiensi.

- 2) Penentuan Harga Pokok Produk (*product costing*). Harga pokok produksi dapat ditentukan berdasarkan harga pokok sesungguhnya, harga pokok normal dan harga pokok standar. Dalam sistem harga pokok standar, biaya dibebankan pada produk dengan menggunakan kuantitas standar dan harga standar untuk ketiga jenis biaya produksi: biaya bahan baku, tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik. Sebaliknya, pada sistem biaya produksi normal biaya overhead pabrik, untuk tujuan penentuan harga pokok produksi, dibebankan dengan menggunakan tarif yang ditetapkan di muka, tetapi biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung dibebankan dengan biaya yang sesungguhnya. Penentuan harga pokok produk berdasarkan biaya sesungguhnya (biaya bahan baku, biaya tenaga kerja, dan biaya overhead pabrik dibebankan sebesar biaya yang sesungguhnya terjadi) mempunyai kelemahan dalam pengumpulan biaya overhead pabrik sesungguhnya. Oleh karena itu, penentuan harga pokok produk berdasar biaya sesungguhnya tersebut dimodifikasi dengan menentukan biaya overhead pabrik berdasarkan taksiran (*estimated cost*). Tujuan pengendalian biaya adalah untuk membantu manajemen agar dapat membuat produk dengan biaya produksi serendah mungkin dengan kualitas standar sesuai dengan yang telah ditetapkan sebelumnya. Dengan adanya biaya standar, manajemen dapat membuat perbandingan antara biaya yang sesungguhnya dengan biaya standar, manajemen dapat membuat perbandingan antara biaya yang sesungguhnya dengan biaya standar sehingga dapat mengukur prestasinya dan menghilangkan ketidakefisienan.

Harga jual dan harga pokok produk mempunyai hubungan yang sangat erat. Jika harga jual diturunkan akan meningkatkan kuantitas penjualan, dan kuantitas penjualan yang meningkat akan menurunkan harga pokok per unit karena factor biaya overhead pabrik tetap. Dengan adanya sistem biaya standar, manajemen dapat membuat kombinasi harga jual dan kuantitas yang dijual pada berbagai tingkat kegiatan sehingga akan dicapai laba yang maksimal.

Kegiatan pencatatan akan dikurangi jika sistem biaya standar karena dengan menggunakan sistem biaya standar tersebut maka pencatatan secara rinci tidak diperlukan lagi. Jika persediaan dinilai sebesar harga pokok standar maka pencatatan persediaan hanya membutuhkan catatan tentang kuantitasnya.

3. Konsep Biaya Aktual

a. Pengertian *Actual Costing*

Actual Costing ini adalah costing yang secara nyata terjadi. *Actual costing* hanya dapat dihitung pada akhir periode akuntansi. Oleh karena itu sulit sekali menggunakan *Actual Costing* untuk menghitung pembebanan overhead.

Sebagai contoh ada proses produksi yang menggunakan 5 jam kerja, bagaimana pembebanan listrik untuk aktivitas ini sedangkan pabrik belum menerima tagihan listrik ? Manajemen pasti menginginkan informasi biaya dapat cepat diketahui pada setiap aktivitas produksi. Kalau menggunakan actual costing maka informasi biaya baru bisa diketahui akhir periode misalnya 31 Desember, dan ini akan membuat perusahaan sulit mengambil keputusan yang akurat. Dengan demikian maka *actual costing* tidak praktis dikerjakan.

Manajemen biasanya menghitung *cost* setiap akhir periode. Dari informasi ini, kita menentukan alokasi base dalam pembebanan *overhead*. Alokasi base ini yang akan digunakan dalam normal *costing* untuk setiap aktivitas produksi yang sedang terjadi. Dengan menggunakan normal *costing* manajemen akan mendapatkan informasi biaya dari setiap aktivitas produksi secara tepat.

Total biaya benar-benar dikeluarkan dan dicatat dalam menyelesaikan pekerjaan yang dilakukan selama periode waktu yang diberikan untuk aktivitas jadwal atau kerja komponen rincian struktur. Biaya aktual kadang-kadang bisa jam tenaga kerja langsung saja, biaya langsung saja, atau semua biaya, termasuk biaya tidak langsung.

b. Kalkulasi Biaya Aktual

Sistem biaya aktual (*actual cost system*) mengharuskan perusahaan menggunakan biaya aktual dari seluruh sumber daya yang digunakan untuk produksi baik biaya utama maupun biaya *overhead* untuk menentukan biaya per unit. Biaya utama aktual dapat dibebankan dengan menggunakan penelusuran langsung dan dapat dibebankan secara tepat waktu, sehingga tidak terdapat masalah yang cukup signifikan baik dari segi keakuratan maupun ketepatan waktu. Metode ini mempunyai kelemahan dalam penggunaan biaya aktual untuk perhitungan biaya per unit untuk biaya *overhead*. Pembebanan biaya *overhead* aktual menciptakan konflik antara ketepatan waktu dan keakuratan. Perusahaan harus menunggu sampai akhir tahun untuk mengetahui biaya *overhead* tahun tersebut, karena biaya *overhead* sepanjang tahun tersebut merupakan milik unit yang diproduksi sepanjang tahun tersebut. Perusahaan memerlukan informasi biaya per unit sepanjang tahun, informasi ini dibutuhkan secara tepat waktu baik untuk laporan keuangan

intern maupun untuk penetapan harga. Beberapa pihak menyarankan untuk mempersingkat atau memperpendek periode, misalnya mingguan ataupun bulanan untuk menghitung biaya overhead aktual agar tepat waktu. Ternyata saran ini juga mempunyai kelemahan karena menimbulkan biaya per unit yang berfluktuasi. Hal ini terjadi karena : (1) terjadi biaya overhead yang tidak merata dan, (2) produksi tidak merata.

3. Konsep Efisiensi Anggaran Perusahaan

a. Definisi Efisiensi

Deddi dan Ayuningtyas (2010:161) efisiensi adalah hubungan antara barang dan jasa yang dihasilkan sebuah kegiatan atau aktifitas dengan sumber daya yang digunakan. Suatu organisasi, kegiatan atau program dikatakan efisien apabila mampu menghasilkan output tertentu dengan input serendah-rendahnya, atau dengan input tertentu mampu menghasilkan output sebesar-besarnya (*spending well*).

Efisiensi juga mengandung beberapa pengertian antara lain; (1) efisiensi pada sektor usaha swasta (*private sector efficiency*), dijelaskan dengan konsep input output yaitu rasio output dan input (2) efisiensi pada sektor pelayanan masyarakat (*public sector efficiency*) adalah suatu kegiatan yang dilakukan dengan baik dengan pengorbanan seminimal mungkin (3) Suatu kegiatan dikatakan telah dikerjakan secara efisien jika pelaksanaan pekerjaan tersebut telah mencapai sasaran (output) dengan biaya (input) yang terendah atau dengan biaya (input) minimal diperoleh hasil (output) yang diinginkan. Biaya standar adalah biaya yang ditentukan di muka, yang merupakan jumlah biaya yang seharusnya dikeluarkan untuk satu satuan produk atau untuk membiayai kegiatan tertentu, di bawah asumsi kondisi ekonomi, efisien dan faktor-faktor lain tertentu (Mulyadi, 1995 : 415). Biaya standar adalah biaya yang telah ditentukan terlebih dahulu (diperkirakan

akan terjadi) dan apabila penyimpangan terhadapnya, maka biaya standar ini dianggap benar (Abdul Halim, 2008 : 9).

Efisiensi adalah hubungan antara barang dan jasa (output) yang dihasilkan dari sebuah kegiatan atau aktivitas dengan sumber daya (input) yang digunakan dengan tidak membuang waktu, tenaga dan biaya dengan percuma.

b. Ruang Lingkup Efisiensi

Secara garis besar, efisiensi manufaktur terdiri dari tiga bahasan besar, yaitu efisiensi proses, efisiensi modal kerja, dan efisiensi peralatan. Efisiensi proses secara garis besar membahas tentang pemanfaatan jam kerja secara efektif dalam menghasilkan produk. Efisiensi modal kerja secara garis besar membahas pemanfaatan modal kerja secara efektif dalam proses manufaktur. Efisiensi peralatan secara garis besar membahas efektivitas pemanfaatan peralatan untuk menghasilkan produk dengan biaya serendah-rendahnya, biaya investasi yang rendah, dan tingkat kerusakan mesin yang rendah (Sadikin, 2015:199).

1) Efisiensi proses

Efisiensi proses merupakan kegiatan terus menerus untuk meningkatkan penggunaan kapasitas terpasang secara optimal untuk menghasilkan produk sesuai dengan spesifikasi yang disyaratkan dan dapat diterima pasar. Efisiensi ini terdiri dari tiga komponen yang saling berpengaruh.

a) Efisiensi working hour, jam kerja efektif yang digunakan untuk proses produksi (working time) di luar jam berhenti proses yang disebabkan oleh waktu berhenti (stopping time) dibagi dengan loading time.

- b) Efisiensi Kapasitas, perbandingan penggunaan kapasitas terpasang terhadap produk yang dihasilkan. Kehilangan waktu yang disebabkan oleh penambahan proses yang tidak ada nilai tambahnya dan perlambatan kecepatan operasi terhadap kecepatan standar disebut loss speed.
- c) Efisiensi Kualitas, perbandingan hasil produk dengan kualitas baik (sesuai dengan spesifikasi yang disyaratkan) terhadap total produk yang dihasilkan.

2) Efisiensi modal kerja

Efisiensi bertujuan untuk memanfaatkan modal kerja secara optimal, dalam hal pengaturan dana pada akun payable dan akun receivable serta dana yang tertanam dalam bentuk inventaris, baik itu inventaris material, inventaris proses maupun inventaris produk.

3) Efisiensi Peralatan

Efisiensi peralatan bertujuan untuk menganalisa biaya-biaya yang timbul sebagai akibat dari investasi peralatan. Biaya-biaya yang timbul dari investasi adalah biaya yang digunakan untuk menggerakkan mesin, yaitu biaya energi, biaya yang timbul sebagai akibat dari investasi awal yang disusutkan setiap bulan (biaya depresiasi), dan biaya perawatan mesin. Besar kecilnya biaya yang timbul sebagai akibat dari investasi peralatan per pieces produk ditentukan oleh seberapa besar kapasitas yang dihasilkan oleh peralatan tersebut dan besarnya biaya operasi dan perawatan yang di perlukan oleh peralatan tersebut.

c. Penilaian Efisiensi

Ada dua aspek dari efisiensi yang sering digunakan dalam perusahaan manufaktur dan penjualan produk. Ini adalah selisih anggaran fleksibel dan volume penjualan atau selisih aktivitas. Selisih anggaran

fleksibel adalah perbedaan antara hasil operasi yang sesungguhnya dengan yang ada dalam anggaran fleksibel dengan tingkat operasi tertentu pada periode tertentu. Selisih anggaran fleksibel mengukur efisiensi penggunaan masukan sumber daya untuk mendapatkan hasil operasi pada suatu periode. Perbedaan antara anggaran fleksibel dan anggaran tetap ada pada selisih volume penjualan atau aktivitas (Blocher, 2011:728).

1) Selisih Volume Penjualan (aktivitas)

Selisih volume penjualan (aktivitas) mengukur dampak penjualan, biaya, margin kontribusi, atau laba operasi pada setiap perubahan unit penjualan. Selisih volume penjualan (aktivitas) adalah margin kontribusi yang dianggarkan tiap unit dalam anggaran dasar dan perbedaan dari unit penjualan antara unit terjual sesungguhnya dan unit dalam anggaran dasar.

2) Selisih Anggaran Fleksibel Laba Operasi

Selisih anggaran fleksibel laba operasi adalah perbedaan antara laba operasi anggaran fleksibel untuk unit terjual sesungguhnya dan laba operasi sesungguhnya pada suatu periode. Selisih laba operasi anggaran fleksibel laba operasi yang tidak menguntungkan dapat menutup kemungkinan terlaksananya strategi dan membahayakan kontinuitas strategi (Blocher, 2011:730).

d. Prinsip Berlakunya Efisiensi

Untuk menentukan apakah suatu kegiatan dalam organisasi itu termasuk efisien atau tidak maka prinsip-prinsip atau persyaratan efisiensi harus terpenuhi, yaitu sebagai berikut :

1) Efisiensi harus dapat diukur

Standar untuk menetapkan batas antara efisien dan tidak efisien adalah ukuran normal. Ukuran normal ini merupakan patokan (standar)

awal, untuk selanjutnya menentukan apakah suatu kegiatan itu efisien atau tidak. Batas ukuran normal untuk pengorbanan adalah pengorbanan maksimum, sedangkan batas ukuran normal untuk hasil adalah hasil maksimum. Kalau tidak dapat diukur maka tidak akan dapat diketahui apakah suatu cara kerja atau suatu kegiatan itu efisien atau tidak.

2) Efisiensi mengacu pada pertimbangan rasional

Rasional artinya segala pertimbangan harus berdasarkan akal sehat, masuk akal, logis, bukan emosional. Dengan pertimbangan rasional, objektivitas pengukuran dan penilaian akan lebih terjamin. Subjektivitas pengukuran dan penilaian dapat dihindarkan sejauh mungkin.

3) Efisiensi tidak boleh mengorbankan kualitas (mutu)

Dengan demikian, kuantitas boleh saja ditingkatkan tetapi jangan sampai mengorbankan kualitasnya. Jangan mengejar kuantitas tetapi dengan mengorbankan kualitas. Jangan sampai hasil ditingkatkan tetapi kualitasnya rendah. Mutu harus tetap dijaga baik.

4) Efisiensi merupakan teknis pelaksanaan

Sehingga jangan sampai bertentangan dengan kebijakan atasan. Tentu saja kebijakan atasan itu sudah dipertimbangkan dari berbagai segi yang luas cakupannya, pelaksanaan operasionalnya dapat diusahakan seefisien mungkin, sehingga tidak terjadi pemborosan (Syamsi, 2014:5).

5) Pelaksanaan efisiensi harus disesuaikan dengan kemampuan organisasi yang bersangkutan

Ini berarti bahwa penerapannya disesuaikan dengan kemampuan sumber daya manusia, dana, fasilitas, dan lain-lain, yang dimiliki oleh organisasi yang bersangkutan sambil diusahakan peningkatannya.

Setiap organisasi, apakah itu instansi pemerintah, badan swasta, ataupun perusahaan, mempunyai kemampuan yang tidak selalu sama. Pengukuran efisiensi hendaknya didasarkan pada tingkat kemampuan yang dimilikinya baik mengenai sumber daya manusianya, dananya, maupun fasilitasnya.

Tingkat efisiensi dapat juga menggunakan angka persentase (%).

Efisiensi dapat ditinjau dari dua segi, yaitu sebagai berikut:

1) Segi hasil (output)

Yang dimaksud dengan efisiensi ditinjau dari segi hasil, yaitu hasil minimum yang dikehendaki ditetapkan terlebih dahulu. Kemudian pengorbanan maksimalnya (tenaga, pikiran, uang, atau lainnya) juga ditetapkan. Ini merupakan batas normal pengorbanan. Kalau ternyata pengorbanan lebih sedikit daripada yang ditetapkan itu tidak efisien. Tetapi kalau pengorbanannya lebih banyak, itu termasuk tidak efisien.

2) Segi pengorbanan (input)

Ditinjau dari segi pengorbanan normal, yaitu dengan pengorbanan (tenaga, pikiran, waktu, atau lainnya) yang ada atau yang ditetapkan, kemudian ditetapkan hasil minimum yang harus dapat dicapai. Kalau hasil yang dicapai itu di bawah hasil minimum, cara kerjanya termasuk tidak efisien. Apabila hasil yang tercapai persis sama dengan hasil minimum yang ditetapkan, cara kerjanya termasuk normal. Tetapi kalau hasil yang dicapai lebih dari hasil minimum yang telah ditetapkan, cara kerjanya termasuk efisien (Syamsi, 2014:6-7).

e. Kriteria Efisiensi

Tingkat efisiensi bisa dianalisis dengan melihat perbandingan antara realisasi anggaran biaya dengan realisasi pendapatan sebagai berikut :

$$\text{Efisiensi} = \frac{\text{Realisasi Biaya}}{\text{Realisasi Pendapatan}} \times 100\%$$

Kriteria untuk mengukur tingkat efisiensi adalah sebagai berikut :

1. Lebih dari 100% : tidak efisien
2. Antara 90%-100% : kurang efisien
3. Antara 80%-90% : cukup efisien
4. Antara 60%-80% : efisien
5. Dibawah 60% : sangat efisien

(Santoso, 2011:39)

5. Konsep Efektivitas Anggaran Perusahaan

Ektivitas adalah pemanfaatan sumber daya, sarana dan prasarana dalam jumlah tertentu yang secara sadar ditetapkan sebelumnya untuk menghasilkan sejumlah barang atas jasa kegiatan yang dijalankannya (Sondang, 2001 : 24).

Mardiasmo (2009:132) efektifitas pada dasarnya berhubungan dengan pencapaian tujuan atau target kebijakan (hasil guna). Efektivitas merupakan hubungan antara keluaran dengan tujuan atau sasaran yang harus dicapai. Kegiatan operasional dikatakan efektif apabila proses kegiatan mencapai tujuan dan sasaran akhir kebijakan (*spending wisely*).

Abdurahmat (2003:92) menjelaskan bahwa efektivitas adalah pemanfaatan sumber daya, sarana dan prasarana dalam jumlah tertentu yang secara sadar ditetapkan sebelumnya untuk menghasilkan sejumlah pekerjaan tepat pada waktunya.

Efektivitas adalah pemanfaatan sumber daya, sarana dan prasarana dalam jumlah tertentu yang secara sadar ditetapkan sebelumnya untuk mencapai sasaran yang telah disepakati atas usaha bersama.

Analisis efektivitas dapat dilihat dari perbandingan antara realisasi biaya dan target biaya yaitu sebagai berikut :

$$\text{Efektivitas} = \frac{\text{Realisasi Biaya}}{\text{Target Biaya}} \times 100\%$$

Kriteria penilaian dan kinerja keuangan dapat diketahui efektif atau tidak dengan memenuhi kriteria sebagai berikut :

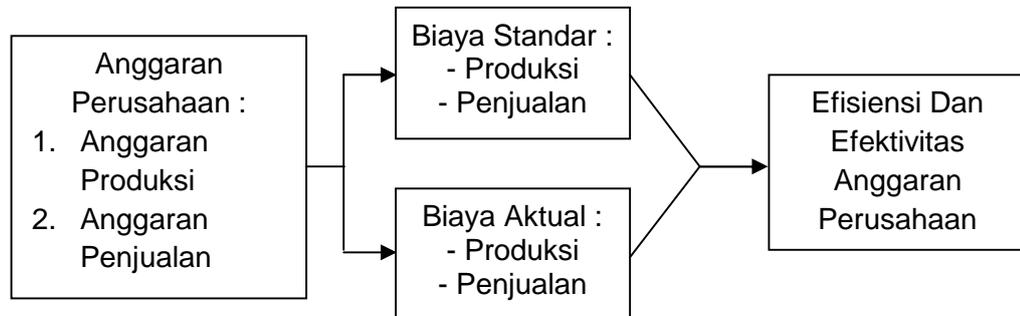
1. Hasil perbandingan diatas 100% berarti sangat efektif
2. Hasil perbandingan antara 90%-100% berarti efektif
3. Hasil perbandingan antara 80%-90% berarti cukup efektif
4. Hasil perbandingan 60%-80% berarti kurang efektif
5. Hasil perbandingan dibawah 60% berarti tidak efektif

(Santoso, 2011:40)

C. Kerangka Pikir

Menurut Uma Sekara, dalam Sugiyono (2004) mengemukakan bahwa kerangka pemikiran merupakan model konseptual tentang bagaimana teori berhubungan dengan berbagai faktor yang telah diidentifikasi sebagai masalah yang penting. Kerangka pemikiran yang baik akan menjelaskan secara teoritis hubungan antara variabel yang akan diteliti. Jadi secara teoritis perlu dijelaskan hubungan antara variabel independen dan dependen.

Kerangka pemikiran akan menggambarkan proses penelitian sesuai tujuan yang ingin dicapai dan akan menjadi alur pemikiran penelitian.



Gambar 2.1 Kerangka Konseptual Analisis Varian Biaya Standart Dengan Biaya Aktual Untuk Menilai Efisiensi Dan Efektivitas Anggaran Perusahaan CV. Karya Bersama Dlanggu Mojokerto

Penelitian ini bertujuan untuk menilai efisiensi dan efektivitas anggaran perusahaan melalui analisa varians, anggaran perusahaan yang dinilai meliputi anggaran produksi dan anggaran penjualan. Masing-masing anggaran akan dibandingkan antara biaya standar dengan biaya aktual, kemudian berdasarkan hasil analisa tersebut akan ditentukan nilai dari efisiensi dan efektivitas anggaran perusahaan.