

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Penelitian Terdahulu

Penelitian dengan topik yang sama telah banyak dilakukan oleh peneliti yang lain, yaitu :

1. Adelia Sutikno dan Se Tin (2011) yang memiliki topik dimana anggaran produksi sebagai alat bantu manajemen dalam menunjang efektifitas produksi.

Penelitian tersebut menggunakan metode kualitatif. Objek penelitian tersebut pada PT. Timbul Jaya. Data yang diperlukan dalam penelitian ini adalah data sekunder berupa anggaran biaya produksi dan realisasi biaya produksi PT. Timbul Jaya dari tahun 2008 sampai dengan 2009, secara triwulan.

Hasil penelitian tersebut yaitu PT. Timbul Jaya telah melaksanakan prosedur penyusunan anggaran dengan baik dan perusahaan tersebut dapat dikatakan dengan melihat sejauh mana perusahaan dapat merealisasikan anggaran yang telah ditetapkan dan juga melihat apakah terdapat penyimpangan-penyimpangan yang terjadi di dalam pelaksanaannya.

2. Supardji dan Yulian Suherlin (2009) yang memiliki topik dimana pengaruh efektifitas penerapan anggaran terhadap penilaian kinerja pusat laba.

Penelitian tersebut menggunakan metode studi kasus yang berhubungan dengan subyek penelitian atau deskriptif asosiatif yang berkenaan dengan suatu fase spesifik atau khas dari keseluruhan masalah yang bersangkutan. Objek penelitian tersebut pada PT. Rahayu Sentosa. Penulis menggunakan analisis deskriptif terhadap data yang ada pada perusahaan serta studi eksploratif yang menjelaskan data-data yang diamati.

Hasil penelitian tersebut yaitu proses penyusunan PT. Rahayu Sentosa menggunakan metode gabungan antara metode *top down* dan *bottom up*. Penerapan anggaran perusahaan tersebut berjalan dengan efisien dan efektif. Dari perencanaan laba perusahaan varians menunjukkan penyimpangan yang menguntungkan, untuk perolehan laba perusahaan. Suatu efektifitas penerapan anggaran sangat berpengaruh dalam penilaian kinerja manajer pusat laba pada PT. Rahayu Sentosa.

3. Euis Rosidah dan Cepi Krisnandi (2008) yang memiliki topik dimana anggaran biaya produksi dapat menunjang efektivitas pengendalian biaya produksi.

Penelitian tersebut menggunakan metode kualitatif. Objek penelitian tersebut pada PT. Bineatama Kayone Lestari. Peneliti mengumpulkan data-data yang dibutuhkan dari objek penelitian dan kemudian membandingkan dengan teori yang ada. Setelah data yang terkumpul dianalisis, penulis mengambil kesimpulan dengan mempertimbangkan dan analisis logis yang didasarkan pada teori-teori yang diperoleh dari study kepustakaan.

Hasil penelitian tersebut yaitu PT. Bineatama Kayone Lestari melakukan penyusunan anggaran dengan baik dan pengendalian biaya produksi sudah dapat dikatakan efektif dilihat dari selisih anggaran dengan realisasinya dibawah tolok ukur efektifitas yang ditetapkan. Anggaran biaya produksi PT. Bineatama Kayone Lestari berperan efektif karena anggaran biaya produksi perusahaan telah memenuhi fungsi dan tujuan anggaran itu sendiri.

Persamaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah sama-sama menggunakan anggaran sebagai alat perencanaan dan pengendalian. Sementara perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah pada penelitian terdahulu membandingkan anggaran produksi secara keseluruhan, sedangkan penelitian ini menggunakan aktivitas produksi untuk menyusun anggaran biaya produksi.

Karena sebagian penelitian bersifat replikasi, maka sebagian teori yang digunakan dalam penelitian terdahulu juga digunakan dalam penelitian ini.

2.2. Anggaran

Setiap penulis mengemukakan pendapat yang berbeda-beda tentang anggaran. Dibawah ini diuraikan beberapa definisi dan pengertian anggaran dari beberapa penulis.

Anggaran menurut Simamora (2002:202) : “Anggaran (*budget*) adalah sebuah rencana kuantitatif aktivitas usaha sebuah organisasi; anggaran mengidentifikasi sumber daya dan komitmen yang dibutuhkan untuk memenuhi

tujuan organisasi selama periode dianggarkan.” Anggaran menurut Munandar (2007:1) adalah “*Busniess Budget* (anggaran perusahaan) atau *budget* (anggaran) adalah suatu rencana yang disusun secara sistematis, meliputi seluruh kegiatan perusahaan, yang dinyatakan dalam satuan (unit moneter), dan berlaku untuk jangka waktu tertentu yang akan datang.”

Sedangkan menurut Horngren, Datar dan Foster (2006:171) pengertian anggaran adalah “*A budget is quantitative expression of a proposed plan of action by management for a specified period and an aid to coordinating what needs to be done to implement that plan.*”

Semua pendapat diatas dapat diketahui bahwa anggaran merupakan hal yang sangat penting bagi perusahaan karena merupakan alat bantu untuk melaksanakan fungsi perencanaan dan pengendalian perusahaan. Anggaran dibuat dalam bentuk kuantitatif yang merupakan pedoman bagi perusahaan untuk menjalankan kegiatan sehari-hari dalam rangka mencapai tujuan perusahaan.

Untuk memperoleh konsep yang lebih jelas mengenai anggaran, ada beberapa karakteristik anggaran yang diungkapkan oleh Anthony dan Govin Darajan (2003:18) sebagai berikut :

- a. Anggaran adalah estimasi potensi keuangan dari unit bisnis.
- b. Anggaran berdasarkan pelaporan keuangan meliputi keadaan keuangan yang diperbaharui.
- c. Anggaran meliputi satu periode umum dalam satu tahun.
- d. Anggaran berbentuk komitmen manajemen manajer setuju untuk menerima tanggung jawab untuk melaksanakan tujuan penganggaran.
- e. Laporan penganggaran adalah peninjauan dan pembuktian terhadap tingkat keuangan dari penganggaran.
- f. Salah satu bukti anggaran dapat diubah hanya pada koordinasi tertentu atau khusus.
- g. Periode keadaan keuangan aktual diperbandingkan terhadap anggaran dan jenis dari analisis dan penjelasan.

Proses penyusunan anggaran ini, dimulai dengan pengembangan rencana strategik perusahaan. Rencana strategik ini, berisi seluruh aktivitas dan operasi masa mendatang, yang biasanya berjangka waktu lima tahun. Organisasi menterjemahkan keseluruhan strategi ke dalam tujuan jangka panjang dan jangka pendek. Tujuan-tujuan tersebutlah yang menjadi dasar bagi penyusunan anggaran. Program atau rencana strategik (*strategic plan*) ini, diterjemahkan ke dalam aktivitas yang berhubungan dengan tanggung jawab manajer setiap pusat pertanggungjawaban dalam suatu periode anggaran. Oleh karena itu, proses penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan proses negosiasi antara manajer pusat pertanggungjawaban dengan atasannya, untuk menetapkan tindakan apa yang harus dilakukan manajer. Hasil akhir dari negosiasi adalah pernyataan bagaimana tindakan tersebut akan dilaksanakan secara kuantitatif dan disahkan untuk setiap departemen atau divisi pusat pertanggungjawaban dan untuk seluruh organisasi selama periode anggaran perusahaan.

Beberapa faktor-faktor yang mempengaruhi penyusunan anggaran, dimana faktor-faktor tersebut bersal dari dalam perusahaan itu sendiri, diantaranya yaitu penjualan tahun lalu, kebijaksanaan perusahaan, modal kerja yang dimiliki, tenaga kerja yang dimiliki, kapasitas perusahaan yang dimiliki, dll.

2.2.1. Manfaat Anggaran

Suatu perusahaan yang bekerja menggunakan anggaran, akan merasakan betapa besar manfaatnya, dan tidak akan kembali pada kebiasaan lama, yaitu bekerja tanpa anggaran.

Menurut Gunawan dan Marwan (2003:52) penyusunan anggaran secara cermat dan baik akan mendatangkan manfaat-manfaat bagi perusahaan, yang pada pokoknya :

- a. Mendorong setiap individu di dalam perusahaan untuk berfikir kedepan.
- b. Mendorong terjadinya kerja sama antara masing-masing bagian, karena masing-masing menyadari bahwa mereka tidak dapat berdiri sendiri.
- c. Mendorong adanya pelaksanaan asas partisipasi, karena setiap bagian terlibat untuk ikut serta memikirkan rencana kerjanya.

Selain manfaat diatas, Hansen dan Mowen (2003:296) berpendapat bahwa “anggaran selain berfungsi sebagai alat perencanaan juga berfungsi sebagai alat pengendalian.” Perencanaan dan pengendalian ini adalah dua hal yang tidak dapat dipisahkan. Perencanaan berarti melihat kedepan, yaitu menentukan tindakan apa yang harus dilakukan untuk merealisasikan tujuan tertentu. Pada dasarnya perencanaan yang baik dapat menjadi alat bantu bagi manajer untuk mengukur produktivitas dan efisiensi dalam mencapai sasaran perusahaan. Sedangkan pengendalian berarti melihat kebelakang, yaitu menilai apa yang telah dihasilkan dan membandingkannya dengan rencana yang telah disusun. Perbandingan ini kemudian dapat digunakan untuk menyesuaikan anggaran, sesuai dengan tujuan masa depan yang diinginkan.

2.2.2. Anggaran Fleksibel

Anggaran fleksibel salah satu jenis pendekatan yang sering digunakan oleh perusahaan dalam penyusunan anggaran. Anggaran ini memperhitungkan perubahan-perubahan biaya yang terjadi sebagai konsekuensi dari perubahan aktivitas. Menurut Bastian dan Bustami Nurlala (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 aktual.”

Anggaran fleksibel dapat digunakan untuk mengestimasi berpakah biaya yang seharusnya terjadi untuk setiap tingkat aktivitas dalam rentang waktu tertentu. Pada saat anggaran fleksibel digunakan dalam evaluasi kinerja, biaya aktual dibandingkan dengan biaya yang dianggarkan pada tingkat efektifitas aktual selama periode tertentu.

Tujuan utama dari anggaran fleksibel adalah untuk meningkatkan pengendalian pengeluaran. Dengan demikian, kita bisa mengenali beberapa kegunaan yang spesifik dari anggaran fleksibel adalah ;

- 1) Menyajikan sasaran yang jelas dari pengeluaran bagi manajer di pusat tanggung jawab selama periode tertentu.
- 2) Menyuguhkan jumlah-jumlah anggaran pengeluaran yang disesuaikan kepada aktivitas aktual untuk perbandingan-perbandingan (terhadap pengeluaran aktual) dalam laporan kinerja bulanan.
- 3) Dapat digunakan untuk mempersiapkan anggaran yang disusun berdasarkan aktivitas aktual yang diinginkan.
- 4) Dapat diketahui berapa besarnya biaya yang seharusnya terjadi pada level aktivitas tertentu.
- 5) Dapat membantu manajer untuk mengantisipasi ketidak pastian yang akan terjadi dengan melihat adanya aktivitas level yang diharapkan.

Dari hal ini maka manager akan melihat dalam kegiatan yang ada dan yang telah dianggarkan dan telah dirancang. Dari anggaran yang dibuat akan dapat terlihat apakah kinerja dari manajer sudah baik dan maksimal. Dari kinerja itu dapat dilakukan untuk mengevaluasi, dan menggunakan laporan yang telah disesuaikan dengan anggaran dan keadaan aktual yang terjadi.

Supriyono (2009:340) 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 juga memiliki konsep dasar untuk biaya. Biaya adalah semua biaya yang timbul karena (a) lintasan waktu, (b) keluaran atau aktivitas produksi, (c) kombinasi antara waktu dan keluaran atau aktivitas itu. Rencana biaya dapat dihitung untuk perencanaan dan pengendalian. Aplikasi dari konsep ini berarti untuk tujuan perencanaan dan pengendalian, anggaran fleksibel harus dibuat untuk setiap biaya dalam setiap pusat tanggung jawab dalam suatu perusahaan.

Pada penyusunan anggaran fleksibel perlu diketahui tentang perilaku setiap unsur biaya yang ada di dalam perusahaan, apakah unsur biaya itu termasuk dalam biaya tetap atukah biaya variable. Dalam anggaran fleksibel unsur-unsur biaya yang ada dapat dikelompokkan dalam dua kelompok, yaitu :

- a. Biaya Tetap yaitu biaya yang mempunyai karakteristik jumlah totalnya tetap atau tidak berubah dan tidak dipengaruhi oleh perubahan tingkat

aktivitas serta biaya per unitnya berbanding terbalik dengan perubahan volumenya.

- b. Biaya variable adalah biaya yang mempunyai ciri berubah secara proporsional dengan perubahan volume atau kapasitas atau dengan kata lain biayanya cenderung berubah sesuai dengan proporsi perubahan volume produksi atau outputnya. Jadi semakin besar outputnya maka semakin besar pula total biaya variabelnya, sehingga besarnya biaya variable per unit adalah konstan.

2.3. Aplikasi Activity Based Budgeting

2.3.1. Keunggulan Penggunaan Dasar Aktivitas

Penerapan pendekatan aktivitas sebagai dasar sistem analisis biaya, mempunyai beberapa keunggulan seperti yang dikemukakan oleh Carter and Usry (2006:495), yaitu : “Akuntansi aktivitas dapat memberikan wawasan penting dengan cara menghasilkan informasi mengenai biaya produk yang berbeda dan lebih dapat dipercaya dibandingkan dengan informasi yang diberikan oleh akuntansi tradisional.”

Pernyataan diatas dapat disebut dengan perhitungan biaya berdasarkan aktivitas. Aktivitas juga memfokuskan aktivitas produksi kepada strategi perusahaan. Aktivitas mudah dimengerti oleh penggunanya dan aktivitas dapat menghubungkan antara perencanaan dan pengendalian.

2.3.2. Activity Based Costing

Activity based costing adalah sebuah sistem informasi akuntansi yang mengidentifikasi bermacam-macam aktivitas yang dikerjakan di dalam sebuah organisasi dan mengumpulkan biaya dengan sifat dasar yang ada dan perluasan dari aktivitasnya. Menurut Amin Wijaya Tunggal (2009:2) *Activity-Based Costing* adalah “Metode costing yang mendasarkan pada aktivitas yang didesain untuk memberikan informasi biaya kepada para manajer untuk pembuatan keputusan stratejik dan keputusan lain yang mempengaruhi kapasitas dan biaya tetap”.

Activity based costing memfokuskan biaya yang melekat pada produk dan jasa berdasarkan aktivitas yang dikerjakan untuk memproduksi, menjalankan mendistribusikan atau menunjang produk atau jasa yang bersangkutan. Jadi ABC melakukan pembebanan biaya tidak langsung berdasarkan banyak tahap.

Sistem biaya tradisional biasanya memandang biaya sebagai biaya tetap dan variabel. Sistem biaya tradisional mengalokasikan kelompok-kelompok biaya tidak langsung dengan mengasumsikan bahwa dasar alokasinya mencerminkan atau tepat sama dengan tingkat konsumsi sumber daya tersebut. ABC memperluas satu kelompok biaya yang pada mulanya diasumsikan memiliki perilaku yang homogeny ke dalam berbagai kelompok biaya kecil yang heterogen dan masing-masing *cost pool* memiliki *cost driver* tersendiri.

Activity based costing menurut Hansen dan Mowen (2006:157-159) mengalokasikan biaya dalam dua tahap :

1. Tahap I, mengalokasikan biaya yang terjadi ke aktivitas-aktivitas yang ada dalam perusahaan dengan empat langkah :

- a. Mengidentifikasi aktivitas yang dilakukan perusahaan.
 - b. Membebankan biaya pada masing-masing aktivitas sesuai dengan sumber daya yang dikonsumsi oleh aktivitas tersebut.
 - c. Mengelompokkan aktivitas yang sama sehingga membentuk *homogeneous cost pool*.
 - d. Menghitung tarif untuk masing-masing *cost pool (pool rate)* yaitu jumlah biaya yang terjadi pada *pool* tersebut dibagi dengan *cost driver* yang digunakan.
2. Tahap II, yaitu tahap dimana biaya pada masing-masing aktivitas dialokasikan pada produk berdasarkan banyaknya aktivitas yang dikonsumsi oleh masing-masing produk. Pengalokasian ini dilakukan dengan cara mengalikan *pool rate* yang sudah dihitung pada tahap I dengan banyaknya aktivitas yang dikonsumsi oleh masing-masing produk.

I. Klasifikasi Biaya

Dalam konsep *activity based costing*, terdapat tiga klasifikasi biaya yang cukup penting, yaitu berdasarkan hubungannya dengan departemen produk. Pengklasifikasian biaya menurut Mulyadi (2003) yang dimaksud yaitu :

a. Biaya produksi

Biaya produksi merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk mengolah bahan baku menjadi produk jadi yang siap untuk dijual. Yang termasuk biaya produksi adalah biaya bahan baku, biaya bahan penolong, biaya tenaga kerja langsung, biaya tenaga kerja tidak langsung, biaya overhead. Biaya bahan baku

dan biaya tenaga kerja langsung disebut biaya utama (*primer cost*), sedangkan biaya tenaga kerja tidak langsung dan biaya overhead disebut sebagai biaya konversi (*konversion cost*) yang merupakan biaya untuk mengkonversi atau mengubah bahan baku menjadi produk jadi.

b. **Biaya Pemasaran**

Biaya pemasaran merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk melaksanakan kegiatan pemasaran produk. Yang termasuk sebagai biaya pemasaran adalah biaya iklan, biaya promosi, biaya angkutan dan gudang perusahaan ke gudang pembeli, biaya gaji karyawan bagian-bagian yang melaksanakan kegiatan pemasaran.

c. **Biaya administrasi dan umum**

Biaya administrasi dan umum merupakan biaya-biaya untuk mengkoordinasikan kegiatan produksi dan pemasaran produk. Yang termasuk sebagai biaya administrasi dan umum adalah biaya gaji karyawan bagian keuangan, akuntansi, personalia, dan bagian hubungan masyarakat, biaya pemeriksaan akuntan, dan biaya fotocopy.

II. Klasifikasi Aktivitas

Identifikasi aktivitas merupakan bagian dari proses ABC. Dengan begitu menurut Garrison/Noreen (2007) aktivitas untuk memproduksi dan menjual produk dalam perusahaan dapat digolongkan ke dalam lima kelompok besar, yaitu:

1. ***Unit level activity costs.*** Biaya ini dipengaruhi oleh besar kecilnya jumlah unit produk yang dihasilkan. Biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya energi, dan biaya angkutan adalah contoh biaya yang termasuk dalam golongan ini. Biaya ini dibebankan kepada produk berdasarkan jumlah unit produk yang dihasilkan.
2. ***Batch related activity costs.*** Biaya ini berhubungan dengan jumlah *batch* produk yang diproduksi. *Set up costs*, yang merupakan biaya yang dikeluarkan untuk menyiapkan mesin dan ekuipmen sebelum suatu order produksi diproses, biaya angkutan bahan baku dalam pabrik, biaya inspeksi, biaya order pembelian adalah contoh biaya yang termasuk dalam golongan biaya ini. Besar atau kecilnya biaya ini tergantung dari frekuensi order produksi yang diolah oleh fungsi produksi. Biaya ini tidak dipengaruhi oleh jenis unit produk yang diproduksi dalam setiap order produksi.
3. ***Product-sustaining activity costs.*** Biaya ini berhubungan dengan penelitian dan pengembangan produk tertentu dan biaya-biaya untuk mempertahankan produk agar tetap dapat dipasarkan. Biaya ini tidak terpengaruh oleh jumlah unit produk yang diproduksi dan jumlah batch produksi yang dilaksanakan oleh divisi penjual. Contoh biaya ini adalah biaya desain produk, desain proses pengolahan produk, pengujian produk. Biaya ini dibebankan kepada produk berdasarkan taksiran jumlah unit produk tertentu yang akan dihasilkan selama umur produk tersebut (*product life cycle*).
4. ***Facility-sustaining activity costs.*** Biaya ini berhubungan dengan kegiatan untuk mempertahankan kapasitas yang dimiliki oleh perusahaan. Biaya

depresiasi dan amortisasi, biaya asuransi, biaya gaji karyawan dalam golongan *facility-sustaining activity costs*. Biaya ini dibebankan kepada produk atas dasar taksiran unit produk yang dihasilkan pada kapasitas normal divisi penjual.

5. **Customer activity cost.** Biaya ini adalah biaya yang timbul untuk memenuhi kebutuhan dari customer yang spesifik. Yang termasuk dalam *customer activity cost* ini adalah *supply* dan distribusi jika hal ini merupakan aktivitas yang spesifik bagi Pelanggan. *Customer activity cost* mungkin mengkonsumsi *customer level* sumber daya yang melayani customer tertentu dan juga *facility level human dan physical resources*. Yang termasuk dalam *customer activity cost* ini antara lain, *package and shipping*.

2.3.3. Activity Based Budgeting

Menurut Mulyadi dan Johny Setyawan (2000:374) definisi *activity based budgeting* adalah sebagai berikut : “*Activity based budgeting* adalah proses penyusunan anggaran yang berfokus ke improvement terhadap sistem yang digunakan oleh organisasi untuk menghasilkan value bagi customer.”

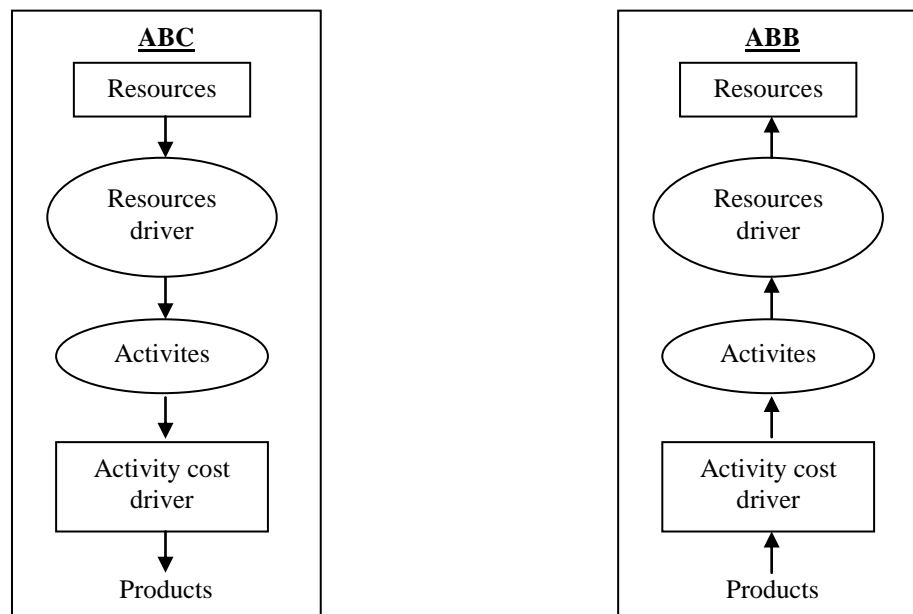
Horngren (2000:192) mendefinisikan *activity based budgeting* sebagai berikut : “*Activity based budgeting is a budget that focuses on the budgeted cost of activity necessary to produce and sell product an service.*”

Improvement terhadap sistem hanya dapat diwujudkan melalui perencanaan program manajemen berbasis aktivitas yang membentuk sistem, maka perencanaan program manajemen berbasis aktivitas dilaksanakan melalui

penyusunan anggaran berbasis aktivitas. Seperti yang dikatakan oleh Horngren (2000:561) yaitu : “*A budgetary system at the activity level can be a useful approach to support continuous improvement and the process management.*”

Proses *activity based budgeting* ini merupakan kebalikan dari proses *activity based costing* seperti pada gambar I. dalam gambar tersebut dapat dilihat bahwa proses *activity based budgeting* dimulai dengan menelusuri pemicu biaya yang terjadi dalam suatu aktivitas produksi. Dalam konsep *activity based*, aktivitas mengkonsumsi sumber daya dan produk mengkonsumsi aktivitas. Oleh sebab itu, dari aktivitas yang diketahui pada proses produksi maka akan dapat dicari apa pemicu dari konsumsi sumber daya, lalu dari pemicu sumber daya tersebut dapat diketahui berapa banyak sumber daya yang dibutuhkan, dan kemudian akan menjadi informasi untuk penyusunan anggaran periode selanjutnya.

Gambar 2.1

ABB REVERSE CAUSAL RELATIONSHIP IN AN ABC MODEL

Sumber : Cooper and Kaplan, The Design of Cost Management Systems, New Jarsey, 1999

Menurut Cooper and Kaplan (1999:529) dalam pelaksanaannya activity based budgeting mengikuti langkah sebagai berikut :

1. *“Estimate next period’s expected production and sales volumes by individual products and customers.*
2. *Forecast the demand for organizational activities.*
3. *Calculate the resource demands to perform the organizational activities.*
4. *Determine the actual resource supply to meet the demands.*
5. *Determine activity capacity.”*

Semakin efisien sebuah perusahaan maka akan diperlukan beberapa modifikasi dalam proses anggarannya. *Activity based budgeting* lebih berguna untuk sumber daya yang mengkonsumsi aktivitas yang berulang-ulang, khususnya aktivitas yang dipicu oleh *demand* atas produk, jasa dan customer.

2.3.4. Activity Based Flexible Budgeting

Dengan adanya kelemahan dalam fleksibel budgeting bentuk tradisional, solusi penyelesaiannya adalah dengan membangun formula anggaran fleksibel dengan multiple driver, aktivitas-aktivitas yang homogeny dikelompokkan ke dalam satu grup dan tiap aktivitas tersebut memiliki satu pemicu biaya. Inilah yang dinamakan *Activity Based Flexible Budget*.

Anggaran fleksibel berdasarkan aktivitas merupakan pengembangan dari konsep *Activity Based Flexible Budget*, dimana digunakan lebih dari satu pemicu biaya atas aktivitas aktual perusahaan. Untuk menyederhanakan penyederhanaan anggaran fleksibel, maka aktivitas-aktivitas yang sejenis dikelompokkan dalam satu grup, dan setiap grup dari aktivitas memiliki satu pemicu biaya yang sesuai.

Kemampuan untuk mengidentifikasi perubahan biaya aktivitas saat terjadi perubahan aktivitas output memungkinkan manajer untuk lebih berhati-hati dalam merencanakan dan memonitor improvement dari aktivitas. Menurut Horngren (2000:563) "*Activity flexible budgeting is the prediction of what activity costs will be as activity output changes.*"

Manfaat dari penyusunan anggaran fleksibel dengan pendekatan aktivitas menurut Horngren (2000:187) adalah :

1. *Ability to set more realistic budget.*
2. *Better identification of resources need.*
3. *Linking of cost to output.*
4. *Clearer linking with staff responsibilities.*
5. *Identification of budgetary slack.*"

Anggaran aktivitas mengidentifikasi aktivitas-aktivitas, *demand* dari activity output, dan biaya dari sumber daya yang diperlukan untuk mensupport

output aktivitas yang diminta. *Activity based budgeting* mempunyai potensial untuk lebih akurat dari pada anggaran tradisional, karena anggaran berbasis aktivitas memfokuskan pada pengukuran output untuk setiap aktivitas dan kemudian memungkinkan seorang manajer untuk memahami perilaku biaya pada level yang lebih detail. Anggaran berbasis aktivitas juga akurat karena menggunakan formula biaya yang bergantung pada pengeluaran setiap aktivitas output.

Penyusunan anggaran fleksibel biaya produksi menurut Hansen dan Mowen (2006:380) dengan pendekatan aktivitas dalam memperhatikan langkah-langkah penyusunan sebagai berikut :

- a. Mengidentifikasi biaya-biaya yang berhubungan dengan aktivitas produksinya. Kemudian dicari *cost driver* yang sesuai dengan masing-masing biaya tersebut.
- b. Menetapkan tingkat aktivitas yang dianggarkan untuk masing-masing *cost driver*.
- c. Menghitung tarif biaya dari masing-masing biaya, dengan membagi jumlah biaya dengan jumlah konsumsi pemicu biaya yang telah dianggarkan.
- d. Menyusun anggaran fleksibel biaya berdasarkan aktivitas yang telah dianggarkan berdasarkan masing-masing tarif biayanya.

Pengendalian manajemen dilakukan dengan membandingkan biaya produksi aktual dengan standar yang telah ditetapkan sebelumnya. Penyimpangan yang terjadi diukur dengan menggunakan analisa selisih/*variance analysis*. Jika

selisih perbandingannya merupakan biaya aktual yang lebih besar dari pada standar, maka selisih tersebut *unfavorable*. Dan jika sebaliknya maka *favorable*.

Untuk lebih jelasnya, di bawah ini adalah contoh dari anggaran biaya fleksibel berdasarkan aktivitas :

Tabel 2.1

Activity Based Flexible Budget

	Driver : Direct Labor Hours			
	Formula		Level of Activity	
	Fixed	Variable	10,000	20,000
Direct materials	---	\$10	\$100,000	\$200,000
Direct labor	---	8	80,000	160,000
Subtotal	\$0	\$18	\$180,000	\$360,000

	Driver : Machine Hours			
	Fixed	Variable	8,000	16,000
	Maintenance	\$20,000	\$5.50	\$64,000
Machining	15,000	2.00	31,000	47,000
Subtotal	\$35,000	\$7.50	\$95,000	\$155,000

	Driver: Number of Setups			
	Fixed	Variable	25	30
	Inspections	\$80,000	\$2,100	\$132,500
Setups	---	1,800	45,000	54,000
Subtotal	\$80,000	\$3,900	\$177,500	\$197,000

	Driver: Number of Orders			
	Fixed	Variable	15,000	25,000
	Purchasing	\$211,000	\$1	\$226,000
Subtotal	0	0	0	0
Total			\$678,000	\$948,000

Sumber : Hansen and Mowen, Management Accounting, hal 382, Salemba Empat, Ed.7, 2006.

Untuk evaluasi kinerja, maka selanjutnya dibuat laporan kinerja dengan terlebih dahulu menyesuaikan anggaran dengan tingkat aktivitas aktualnya, kemudian baru dibandingkan dengan biaya aktualnya. Setelah itu baru dapat disusun laporan kinerja perusahaan dengan contoh sebagai berikut :

Tabel 2.2

Activity Based Performance Report

	<u>Actual Costs</u>	<u>Budgeted Costs</u>	<u>Budget Variance</u>
Direct materials	\$101,000	\$100,000	\$1,000 U
Direct labor	80,000	80,000	---
Maintenance	55,000	64,000	9,000 F
Machining	29,000	31,000	2,000 F
Inspections	125,500	132,500	7,000 F
Setups 46,500	45,000	1,500	U
Purchasing	<u>220,000</u>	<u>226,000</u>	<u>6,000</u> F
Total	<u>\$657,000</u>	<u>\$678,500</u>	<u>\$21,500</u> F

Sumber : Hansen and Mowen, Management Accounting, hal 382, Salemba Empat, Ed.7, 2006.

2.3.5. Pemilihan Pemicu Biaya (*Cost Driver*)

Langkah penting yang harus dilakukan suatu perusahaan bila akan menyusun anggaran biaya berdasarkan aktivitas adalah dengan menggunakan *cost driver* atau pemicu biaya yang tepat diantara sekian banyak biaya lain yang ada.

Blocher, Chen, dan Lin yang diterjemahkan oleh Ambarriani (2000:120) menyatakan, “ *Cost driver* adalah faktor-faktor yang menyebabkan perubahan biaya aktivitas, *cost driver* merupakan faktor yang dapat diukur yang digunakan untuk membebankan biaya ke aktivitas dan dari aktivitas ke aktivitas lainnya,

produk atau jasa.” Pemicu biaya merupakan karakteristik dari suatu aktivitas, jadi pada jenis biaya yang berbeda mempunyai pemicu biaya yang berbeda juga.

Dasar dari pemicu biaya yang memadai haruslah mempunyai hubungan sebab akibat yang logik dengan aktivitas dan penggunaan sumber daya. Penggunaan pemicu biaya juga harus dapat diukur. Dapat diperdiksi atau dapat menjelaskan penggunaan sumber daya atas aktivitas dengan keakuratan yang masuk akal.

Dalam pemilihan *cost driver* ada 2 faktor utama yang harus dipertimbangkan, yaitu biaya pengukuran dan biaya korelasi antara *cost driver* dengan konsumsi *overhead* sesungguhnya. Untuk menjelaskan secara lebih terperinci, berikut ini diuraikan mengenai kedua faktor utama yang berperan dalam pemilihan *cost driver* :

1. Biaya pengukuran

Activity Based Costing System memungkinkan sebagian besar *cost driver* untuk dipilih dan digunakan. Namun jika memungkinkan lebih baik memilih *cost driver* yang informasinya telah siap sedia. Apabila informasi tersedia maka harus dihasilkan sehingga akan mengakibatkan peningkatan biaya sistem informasi perusahaan. Pemilihan terhadap *cost driver* yang dapat digunakan pada sistem informasi yang telah ada sebelumnya dapat dipilih untuk meminimumkan biaya pengukuran. Namun demikian jika tersedia beberapa *cost driver* dalam kelompok biaya yang sama, hendaknya digunakan *cost driver* yang datanya tersedia atau dapat ditolak, sehingga tidak

diperlukan informasi tambahan lagi yang pada akhirnya akan mengefisienkan biaya pengukuran.

2. Tingkat korelasi antara *cost driver* dengan konsumsi overhead sesungguhnya. Struktur informasi atau data yang digunakan untuk meminimalkan biaya dalam memperoleh kuantitas *cost driver*, terkadang digunakan dengan mengganti suatu *cost driver* yang secara langsung mengukur konsumsi suatu aktivitas dengan *cost driver* yang tidak secara langsung mengkonsumsi suatu aktivitas.

Cost driver yang secara tidak langsung mengukur konsumsi suatu aktivitas biasanya mengukur jumlah transaksi yang berhubungan dengan aktivitas tersebut. Syarat yang harus dipenuhi agar tidak kehilangan akurasi dalam penggantian *cost driver* yang secara langsung mengukur konsumsi dengan *cost driver* yang secara tidak langsung mengukur konsumsi, yaitu kuantitas dari aktivitas yang dikonsumsi oleh masing-masing transaksi adalah stabil/sama untuk setiap produk.

Biaya pengukuran akan meningkat sejalan dengan biaya pengadaan informasi perusahaan, karena itu dari sekian banyak pemicu biaya yang dapat dipilih dan digunakan, lebih baik memakai pemicu biaya dengan dasar informasi yang telah ada dalam perusahaan.

Derajat korelasi antara pemicu biaya dengan konsumsi overhead actual harus dipertimbangkan baik-baik keakuratannya, hal ini berlaku pada penggantian pemicu biaya yang secara langsung mengukur sebuah aktivitas dengan pemicu

biaya pengganti (*surrogate driver*), yang biasanya tidak secara langsung mengukur konsumsi aktivitas tersebut. Penggunaan pemicu pengganti ini bertujuan untuk meminimasi biaya yang muncul karena kuantitas pemicu yang semakin banyak.

2.3.6. Efektifitas Perencanaan dan Pengendalian

Setiap kegiatan yang dilakukan organisasi atau perusahaan memiliki suatu tujuan yang sangat penting dan harus ditetapkan sebelum perusahaan atau organisasi mengambil suatu tindakan /strategi. Tujuan dapat memberi pengarahan dengan menggambarkan keadaan masa yang akan datang yang sangat diharapkan untuk menjadi kenyataan. Disamping itu tujuan dapat dijadikan alat untuk menilai efektifitas perusahaan dalam menjalankan operasi-operasinya, efektifitas perusahaan diukur dari tingkat sejauh mana perusahaan mampu untuk mewujudkan tujuannya.

Abdurahmat (2003:92) berpendapat mengenai efektifitas bahwa :
“Efektifitas adalah pemanfaatan sumber daya, sarana dan prasarana dalam jumlah tertentu yang secara sadar ditetapkan sebelumnya untuk menghasilkan sejumlah pekerjaan tepat pada waktunya.”

Sondang P. Siagian (2001 : 24) memberikan definisi sebagai berikut :
“Efektifitas adalah pemanfaatan sumber daya, sarana dan prasarana dalam jumlah tertentu yang secara sadar ditetapkan sebelumnya untuk menghasilkan sejumlah barang atas jasa kegiatan yang dijalankannya. Efektifitas menunjukkan

keberhasilan dari segi tercapai tidaknya sasaran yang telah ditetapkan. Jika hasil kegiatan semakin mendekati sasaran, berarti makin tinggi efektifitasnya.

Berdasarkan pengertian diatas, maka dapat disimpulkan bahwa efektifitas merupakan suatu keadaan dimana perusahaan mampu mewujudkan tujuan yang telah ditetapkan atau direncanakan sebelumnya. Adapun indikator yang menentukan efektifitas pengendalian biaya produksi yaitu perbandingan biaya produksi sesungguhnya dengan yang dianggarkan sebelumnya dan selisih perbandingan antara anggaran dengan realisasi.

Pencapaian sebuah nilai efektifitas berawal dari bagaimana sebuah perusahaan menjalankan suatu pengendalian. Menurut Supriyono (2000:43) Pengendalian pada dasarnya adalah membandingkan antara rencana dengan pelaksanaannya sehingga dapat ditentukan penyimpangan yang timbul. Penyimpangan tersebut digunakan sebagai dasar evaluasi atau penilaian prestasi dan umpan balik untuk perbaikan di masa yang akan datang. Sedangkan menurut Henry Simamora (2002:329) adalah sebagai berikut :

“Pengendalian biaya (cost control) adalah perbandingan kerja aktual dengan kinerja standar, penganalisaan selisih-selisih yang timbul guna mengidentifikasi penyebab-penyebab yang dapat dikendalikan dan pengambilan tindakan untuk dapat membenahi atau menyesuaikan perencanaan dan pengendalian pada masa yang akan datang.”

James D.Wilson dan Jhon B.Campbell yang dialih bahasakan oleh Tjintjin Fenix Tjendra (2002) pengendalian manajemen yaitu : “Pengukuran dan perbaikan terhadap pelaksanaan sehingga tujuan dan rencana perusahaan dapat tercapai. Pengendalian manajemen mencoba agar pelaksanaan sesuai dan cocok dengan rencana atau standard.”

James D.Wilson dan Jhon B.Campbell yang dialih bahasakan oleh Tjintjin Fenix Tjendra (2002) mengemukakan proses pengendalian meliputi empat langkah dasar sebagai berikut :

1. Menetapkan standar pengukuran (anggaran).
2. Membandingkan realisasi dengan standar (anggaran).
3. Mencari sebab-sebab terjadinya penyimpangan (analisis varians).
4. Mengambil tindakan koreksi (perbaikan).

Berdasarkan uraian di atas, maka penulis lebih menekankan perhatian pada anggaran biaya produksi sebagai salah satu alat perencanaan dan pengendalian jangka pendek, agar anggaran tersebut dapat dipakai membantu manajemen dalam membawa perusahaan sedekat mungkin dengan tujuan yang telah ditetapkan, yaitu dengan menggunakan anggaran biaya produksi sebagai salah satu tolok ukur dalam pengendalian biaya produksi.

Pengendalian biaya produksi bertujuan untuk memperoleh sejumlah produk/hasil yang sebesar-besarnya dengan kualitas yang dikehendaki, dari pemakaian sejumlah bahan tertentu, tenaga kerja, usaha/fasilitas yaitu memperoleh hasil yang sebaik-baiknya dengan biaya yang sekecil mungkin dalam kondisi yang ada.

Untuk mengetahui apakah telah terjadi penyimpangan dalam anggaran biaya produksi, dapat dilakukan pengendalian dengan membandingkan data hasil pengamatan berupa catatan realisasi biaya produksi yang telah disusun/ditetapkan sebelumnya. Setelah dilakukan perbandingan maka akan diketahui berapa jumlah selisih secara keseluruhan antara realisasi biaya produksi dan anggaran biaya

produksi. Selisih tersebut kemudian di cocokan dengan standar ukuran efektifitas. Dengan demikian dapat diketahui sejauh mana efektifitas pengendalian yang telah dilakukan.

2.4. Kerangka Pemikiran

Model analisis pada penelitian ini digunakan dalam kerangka berpikir dimana data-data biaya produksi perusahaan, aktivitas-aktivitas, laporan kinerja, rencana anggaran tersebut akan diidentifikasi aktivitas-aktivitas dan pemicu aktivitas yang dilakukan oleh perusahaan. Setelah identifikasi dilakukan maka selanjutnya melakukan analisis varian dengan cara membandingkan antara anggaran dan actualnya. Dari perbandingan dari keduanya akan didapat kesimpulan dimana anggaran yang dilakukan perusahaan dapat menunjang efektifitas suatu perencanaan dan pengendalian perusahaan. Dibawah ini berikut gambar kerangka pemikiran :

Gambar 2.2

Kerangka Pemikiran