

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Pengendalian, Biaya, dan Pengendalian Biaya

2.6.1. Pengendalian

Pengendalian merupakan suatu tingkat pengaruh terhadap spesifik manajer yang memiliki biaya yang berlebihan, pendapatan atau hal yang berhubungan dengan yang mana mereka yang harus bertanggung jawab. Pengendalian merupakan fungsi terakhir dari manajemen. Pengendalian ini sangatlah penting dalam menentukan segala proses pelaksanaan manajemen. Pengendalian ini juga sangat berhubungan erat dengan fungsi perencanaan dan kedua fungsi ini merupakan hal yang saling mengisi, karena pengendalian harus terlebih dahulu direncanakan. Maka dari itu, peranan pengendalian ini sangat menentukan baik dan buruknya pelaksanaan dari suatu perencanaan.

Pengendalian adalah suatu proses untuk memberikan nilai kembali dan selalu memperhatikan laporan-laporan apakah pelaksanaan tidak menyimpang dari tujuan yang sudah ditentukan. Pengendalian mencakup pengukuran pelaksanaan dengan rencana yang telah dibuat dan melaporkan laporan hasil pengukuran kepada manajer yang bersangkutan.

Menurut (Prang, 2013), pengendalian merupakan proses kegiatan manajemen setiap hari untuk meyakinkan bahwa aktivitas organisasi sesuai dengan yang telah direncanakan. Pengendalian merupakan aktivitas manajerial untuk memonitor implementasi rencana dan melakukan perbaikan sesuai dengan kebutuhan.

2.6.2. Biaya

Biaya berkaitan dengan semua tipe organisasi bisnis, non-bisnis, manufaktur, eceran dan jasa. Umumnya, macam-macam biaya yang terjadi dan caramenggolongkan biaya tergantung pada tipe organisasinya. Biaya diklasifikasikan sebagai berikut.

1. Biaya Berdasarkan Perilaku Biaya
 - a) Biaya tetap yaitu biaya yang tetap secara total sekalipun terjadi perubahan tingkat aktivitas dalam suatu kisaran relevan tertentu.
 - b) Biaya variabel, yaitu biaya yang jumlahnya berubah secara proporsional dengan perubahan tingkat aktivitas, biasanya disebut variabel karena jumlahnya akan berubah secara proporsional jika terjadi perubahan volume aktifitas.
 - c) Biaya semi variabel, selain dua kelompok biaya diatas yang jelas perilakumannya, biaya ini juga terdapat biaya yang berubah secara tidak layak dengan perubahan volume aktivitas, biaya-biaya ini dikenal sebagai biaya campuran atau biaya semi variabel karena didalamnya terdiri dari elemen-elemen biaya variabel dan biaya tetap.
2. Biaya Berdasarkan Pembebanan Pada Obyek Biaya
 - a. Biaya langsung, adalah suatu biaya yang dapat dengan mudah ditelusuri hubungannya dengan obyek biaya tertentu. Dengan kata lain biaya langsung adalah biaya yang dapat ditelusuri antara input dengan outputnya.

- b. Biaya tidak langsung, meliputi biaya-biaya yang tidak dapat dengan mudah ditelusuri hubungannya dengan obyek yang dibiayai.
3. Biaya Berdasarkan Pengambilan Keputusan
- a. Biaya relevan, memiliki kriteria
 - 1. Akan terjadi pada masa yang akan datang; dan
 - 2. Berbeda diantara alternatif keputusan yang dipertimbangkan.
 - b. Biaya tidak relevan, biaya masa lalu dan tidak mempengaruhi keputusan kedepan seperti halnya biaya tenggelam.

Menurut (Ishak The, S.E., M.M. & Arief Sugiono, S.E., 2015), biaya merupakan penggunaan-penggunaan dari barang-barang dan jasa dalam rangka memperoleh suatu pendapatan dalam suatu periode dan biaya-biaya tersebut menjadi kadaluarsa untuk masa yang akan datang.

Biaya dikategorikan sebagai berikut:

1. Biaya langsung (*direct cost*), yaitu biaya yang terjadi yang mempunyai hubungan langsung dengan produksi atau karena sesuatu yang dibiayai, contoh: biaya tenaga kerja langsung, biaya bahan baku langsung.
2. Biaya tidak langsung (*indirect cost*), yaitu biaya yang tidak berhubungan dengan produksi atau biaya yang terjadinya tidak hanya disebabkan oleh sesuatu yang dibiayai, contoh: biaya *overhead* pabrik.

Menurut (Mandak, 2013), biaya merupakan suatu pengorbanan ekonomi yang diukur dalam satuan uang, untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan akan memberikan keuntungan atau manfaat untuk saat ini atau untuk masa yang akan datang.

2.1.3. Pengendalian Biaya

Menurut (Ishak The, S.E., M.M. & Arief Sugiono, S.E., 2015), pengendalian biaya atau *controlable cost* adalah setiap biaya yang terutama mempengaruhi atas kinerja manajer dari setiap pusat tanggungjawab yang diberikan untuk suatu periode. Dalam praktiknya, pengendalian biaya ini sulit untuk menunjukkan sesuatu dengan tepat, setidaknya ada 2 alasan, yaitu:

1. Beberapa biaya secara jelas merupakan satu-satunya pengaruh dari seorang manajer. Contoh, harga bahan baku mungkin dipengaruhi oleh seorang manajer pembelian, tetapi harga ini tergantung pada kondisi pasar di luar kontrol manajer tersebut. Kuantitas produksi mungkin dipengaruhi oleh seorang manajer produksi, namun kuantitas tersebut tergantung pada kualitas bahan baku yang dibeli.
2. Dengan jangka waktu yang panjang, semua biaya akan timbul dan kontrolnya menjadi tanggung seseorang. Kebanyakan laporan kinerja akan berfokus pada suatu periode atau kurang. Seorang manajer saat ini mungkin mendapatkan keuntungan dari prestasi yang terdahulu atau mungkin mewarisi masalah terdahulu.

Menurut (Setiyanto & Norafyana, 2017), pengendalian biaya merupakan tindakan yang dilakukan untuk mengarahkan aktivitas agar tidak menyimpang dengan tujuan yang telah ditetapkan sebelumnya. Pengendalian biaya ini dilakukan melalui anggaran biaya yang secara berlanjut diadakan pengawasan secara ketat terhadap penyimpangan yang terjadi sehingga dapat diketahui

penyebab terjadinya penyimpangan dari selisih yang ditemukan dan kemudian dilakukan tindak lanjut supaya kerugian yang telah terjadi menjadi kecil.

“Pengendalian biaya merupakan kegiatan manajemen setiap hari untuk meyakinkan bahwa aktivitas organisasi telah sesuai dengan yang sudah direncanakan.”(Mengko & Tirayoh, 2015)

2.2. Penganggaran dan Anggaran

2.2.1. Penganggaran

Menurut(M.Ak. & Prawironegoro, 2013a), penganggaran adalah proses penyusunan anggaran yang dimulai dari pembuatan panitia, pengumpulan dan pengklasifikasian data, pengajuan rencana kerja fisik dan keuangan tiap-tiap seksi, bagian, divisi, penyusunan secara menyeluruh, merevisi, dan mengajukan kepada pimpinan puncak untuk disetujui dan dilaksanakan.

Tujuan penganggaran yaitu untuk: memaksa manajer untuk membuat rencana kerja, sebagai tolak ukur mengevaluasi kinerja, untuk meningkatkan komunikasi dan koordinasi antar manajer, dan membantu dalam pengambilan keputusan.

Keberadaan penganggaran dapat diperhatikan dari dua sisi, yaitu sisi penyusutan dan sisi penggunaan. Penyusunan anggaran pada umumnya dibuat empat atau tiga bulan terakhir dari tahun berjalan untuk masa satu tahun fiskal, kemudian dibagi anggaran kwartalan dan bulanan.

2.2.2. Anggaran

Menurut (Ishak The, S.E., M.M. & Arief Sugiono, S.E., 2015), anggaran merupakan suatu pernyataan kuantitatif atas rencana kegiatan yang diajukan oleh manajemen untuk jangka waktu tertentu dan untuk membantu mengkoordinasikan apa yang perlu dilakukan guna mengimplementasikan suatu rencana. Anggaran (*Budget*) adalah rencana kerja yang dituangkan dalam angka-angka keuangan baik jangka pendek maupun jangka panjang. Setiap perusahaan sebaiknya membuat anggaran karena penting bagi perencanaan dan pengendalian. Perencanaan bersifat masa depan, sedangkan pengendalian melihat ke belakang, yaitu dengan menilai hasil kerja dan membandingkan dengan rencana yang telah ditetapkan.

Proses penyusunan anggaran dimulai dari pengumpulan dan pengelompokan data pengajuan rencana kerja dan keuangan di setiap bagian dan mengajukan kepada pimpinan perusahaan untuk disetujui dan dilaksanakan.

Suatu anggaran biasanya meliputi 2 aspek, yaitu keuangan dan non-keuangan. Anggaran ini menyediakan suatu kerangka rencana kepada perusahaan untuk mengikuti periode yang akan datang.

Sebelum melakukan penyusunan anggaran, perusahaan lebih dahulu menyusun rencana strategis yang berdasarkan analisis kekuatan dan kelemahan internal. Rencana strategis umumnya berjangka panjang kemudian dituangkan dalam rencana jangka pendek yang berbentuk anggaran. Suatu anggaran akan bermanfaat apabila terintegrasi dengan strategi perusahaan. Strategi berarti bagaimana suatu organisasi menyesuaikan kemampuannya dengan peluang yang ada di pasar untuk mencapai tujuannya.

Anggaran sebagai alat perencanaan dan pengendalian ini sendiri memiliki karakteristik atau ciri-ciri, sebagai berikut:

1. Dapat mengestimasi tingkat laba dari suatu unit usaha
2. Dinyatakan dalam satuan mata uang
3. Hanya bersifat satu periode
4. Merupakan komitmen manajemen
5. Secara periodik, kinerja keuangan yang actual akan dibandingkan dengan anggaran yang telah disusun sebelumnya untuk dilakukan analisis.

Anggaran merupakan suatu bagian yang terintegral dari pada sistem pengendalian manajemen. Anggaran akan memberikan manfaat:

- Meningkatkan koordinasi dan komunikasi di antara sub-sub unit/bagian di dalam perusahaan.
- Menyediakan suatu kerangka untuk menilai suatu kinerja dan memudahkan untuk mempelajarinya.
- Memotivasi para manajer dan karyawan lainnya.

Anggaran induk (*Master Budget*) adalah suatu rencana keuangan yang menyeluruh dan yang terdiri dari berbagai anggaran individual masing-masing divisi dan anggaran kegiatan. Masing-masing perusahaan memiliki karakteristik anggaran tersendiri, contohnya: anggaran perusahaan dagang berbeda dengan anggaran perusahaan jasa serta lebih sederhana daripada perusahaan manufaktur.

Sedangkan anggaran induk untuk perusahaan dagang tidak terdapat anggaran bahan baku, tenaga kerja dan *overhead*. Karena sesuai dengan

karakternya, perusahaan dagang hanya menjual barang dagang tanpa merubah bentuk aslinya. Sementara itu, perusahaan jasa biarpun terlihat sederhana, tetapi sangat bervariasi menurut jenis usahanya. Contohnya: jasa transportasi berbeda dengan jasa rumah sakit, perhotelan, dan lain sebagainya.

Anggaran induk dibagi atas beberapa bagian:

1. Anggaran operasional (*Operational Budget*), yaitu rencana kegiatan operasi yang dituangkan dalam bentuk fisik dan keuangan atau menjelaskan aktivitas yang menghasilkan pendapatan bagi suatu perusahaan. Hasil akhir dari anggaran ini adalah Anggaran Laporan Laba Rugi (proforma).

Anggaran ini terdiri dari:

- a. Anggaran penjualan, adalah rencana kerja divisi pemasaran yang dituangkan dalam bentuk keuangan.
- b. Anggaran produksi, menjelaskan banyaknya unit yang harus diproduksi untuk memenuhi kebutuhan dari penjualan dan kebutuhan untuk persediaan akhir.
- c. Anggaran pembelian bahan baku langsung, setelah anggaran produksi maka disusunlah kebutuhan untuk penggunaan bahan baku serta persediaan akhir bahan baku.
- d. Anggaran tenaga kerja langsung, menunjukkan jumlah jam kerja langsung yang dibutuhkan dan biaya terkait yang berhubungan dengan jumlah unit dalam anggaran produksi.
- e. Anggaran *overhead*, menunjukkan biaya yang diharapkan dari semua komponen produksi tidak langsung.

- f. Anggaran harga pokok penjualan, mengungkapkan harga yang diharapkan untuk barang yang akan dijual.
 - g. Anggaran beban penjualan dan administrasi, merupakan rencana pengeluaran yang direncanakan untuk aktivitas di luar produksi.
2. Anggaran penjualan merupakan proyeksi yang dibuat oleh bagian penjualan yang berbentuk unit dan satuan mata uang. Anggaran ini dibuat berdasarkan prediksi yang dibuat oleh bagian penjualan dan disetujui oleh bagian anggaran penjualan. Untuk perusahaan manufaktur, anggaran penjualan merupakan langkah awal dari penentuan rencana produksi.
 3. Anggaran produksi merupakan lanjutan dari anggaran penjualan yang telah disusun sebelumnya dan menentukan berapa unit yang harus diproduksi.
 4. Anggaran pembelian bahan baku langsung merupakan lanjutan dari anggaran produksi. Anggaran ini dinyatakan dalam satuan mata uang dan satuan unit.
 5. Anggaran tenaga kerja langsung menunjukkan jumlah tenaga langsung yang digunakan untuk memproduksi 1 unit barang jadi.
 6. Anggaran overhead menunjukkan biaya dari semua komponen produksi tidak langsung.
 7. Anggaran persediaan akhir barang menunjukkan informasi yang dibutuhkan dalam rangka penyusunan untuk anggaran neraca yang merupakan bagian dari Anggaran Keuangan (*financial budget*).
 8. Anggaran harga pokok penjualan menunjukkan informasi yang dibutuhkan dalam rangka penyusunan untuk anggaran laporan keuangan.

9. Anggaran beban penjualan dan administrasi adalah pengeluaran yang direncanakan oleh perusahaan, tetapi tidak berhubungan dengan proses produksi.
10. Anggaran kas adalah kunci utama dalam pengelolaan suatu bisnis. Anggaran kas juga memuat informasi mengenai pengeluaran modal berupa pembelian peralatan yang disebut dengan Anggaran Pengeluaran Modal.

Anggaran dapat digunakan untuk perencanaan dan pengendalian. Dalam perencanaan perusahaan menyiapkan suatu anggaran induk berdasarkan yang terbaik atas penjualan yang akan dicapai akan tetapi pada kejadian nyata tidak akan sama dengan apa yang sudah dianggarkan. Oleh karena itu, perusahaan dapat juga membuat anggaran flaksibel dalam mengevaluasi kinerja.

Untuk mencapai tujuan, perusahaan harus melakukan koordinasi usaha dari para karyawannya baik dari puncak eksekutif sampai ke level manajemen. Setiap manajer bertanggungjawab untuk tindakan mereka di dalam perencanaan dan pengendalian atas sumber daya manusia dan sumber daya lainnya.

Anggaran sangat berkaitan dengan *responsibility accounting* yaitu untuk menyediakan timbal balik dari manajemen puncak mengenai hasil kinerja yang relatif terhadap anggaran dari para manajer pusat tanggung jawab yang berbeda. Perbedaannya adalah terdapat pada jumlah *budget* yang disebut sebagai penyimpangan (*variances*), dan jika hal ini dilakukan dengan tepat maka dapat membantu para manajer untuk melakukan evaluasi atas strategi dengan melalui 3 cara, yaitu:

1. Peringatan awal (*early warning*)

2. Evaluasi kinerja (*performance evaluation*)
3. Evaluasi strategi (*strategy evaluation*)

Menurut (Rachmina & Sari, 2017), anggaran merupakan rencana menyeluruh operasi perusahaan yang dinyatakan secara kuantitatif (unit dan uang) untuk jangka waktu tertentu. Fungsi dari anggaran adalah sebagai alat manajemen untuk perencanaan, koordinasi dan pengendalian operasional perusahaan dalam aspek keuangan.

Perencanaan adalah untuk menentukan segala aktivitas yang akan dilakukan dan bias dijadikan sebagai pedoman kerja bagi manajemen. Perencanaan yang telah disusun ini menjadi pegangan bagi pihak manajemen untuk berkoordinasi menyelaraskan sasaran perusahaan. Setelah menjalankan operasional maka anggaran yang telah disepakati menjadi pengendali operasi perusahaan.

Ada 4 unsur anggaran:

1. Rencana
 2. Meliputi seluruh kegiatan perusahaan
 3. Dinyatakan dalam unit moneter (uang)
 4. Meliputi jangka waktu tertentu yang akan datang.
- *Supporting Budget:*
 - Anggaran penjualan
 - Anggaran harga pokok penjualan:
 - 1) Anggaran produksi
 - 2) Anggaran kebutuhan dan pembelian bahan baku
 - 3) Anggaran upah tak langsung

- 4) Anggaran biaya overhead pabrik
- Anggaran biaya operasi:
 - 1) Anggaran biaya penjualan
 - 2) Anggaran biaya umum & Adm perusahaan

Anggaran keuangan (*financial budget*) merupakan anggaran posisi keuangan pada waktu tertentu dinyatakan anggaran neraca (*balance sheet budget*) yang terdiri dari:

- Master budget : rekap posisi keuangan, meliputi aktiva, kewajiban dan modal (neraca)
- *Supporting Budget* :
 - Anggaran kas/bank
 - Anggaran piutang
 - Anggaran persediaan
 - Anggaran perubahan aktiva tetap
 - Anggaran utang
 - Anggaran modal

Organisasi anggaran melibatkan seluruh bagian yang ada pada perusahaan.

| | | |
|--------------------|---------|-----------------------|
| Panitia anggaran : | Ketua | : Direktur Keuangan |
| | Sekret | : Ka. Bag. Keuangan |
| | Anggota | : Ka. Bag. Pemasaran |
| | | : Ka. Bag. Produksi |
| | | : Ka. Bag. Personalia |
| | | :Ka. Bag. Keuangan |

:Ka. Bag. Riset & Pengem

:Bag. Fungsional Lainnya

Anggaran dibagi dalam beberapa macam:

1. Menurut jangka waktu

- a) Jangka panjang (anggaran strategis) lebih dari satu periode akuntansi (lebih dari satu tahun)
- b) Jangka pendek (anggaran taktis) satu periode akuntansi atau kurang.

2. Menurut bidang:

- a) Anggaran operasional (*operating budget*) yaitu anggaran tentang aktivitas-aktivitas perusahaan yang meliputi anggaran laba rugi (*income statement budget*) yang terdiri dari: master budget: rekap anggaran penerimaan dan biaya.

Ada beberapa langkah yang harus kita lakukan dalam membuat anggaran, yaitu sebagai berikut:

1. Anggaran penjualan merupakan perencanaan penjualan dengan diikuti perencanaan penerimaan pembayaran hasil penjualan.
2. Anggaran produksi disusun setelah anggaran penjualan yang menampilkan nit yang harus diproduksi selama setiap periode anggaran untuk memenuhi rencana penjualan dan juga menghasilkan persediaan akhir yang diinginkan.

3. Anggaran pembelian bahan baku merupakan anggaran yang menunjukkan jumlah barang dagangan yang akan dibeli dari pemasok selama periode tertentu.
4. Anggaran tenaga kerja langsung ini disusun dari anggaran produksi.
5. Anggaran overhead manufaktur merupakan isi skedul dari seluruh biaya produksi selain BB dan TKL.
6. Anggaran persediaan akhir barang jadi merupakan hasil dari skedul 1-5 yang harus diselesaikan yang berarti bahwa telah mempunyai seluruh data yang diperlukan untuk menghitung biaya produksi per unit.
7. Anggaran beban penjualan dan administrasi merupakan laporan yang menunjukkan beban yang dianggarkan selain yang berkaitan dengan pabrik.
8. Anggaran kas merupakan gabungan dari berbagai data yang disusun pada tahap sebelumnya.
9. Anggaran laba rugi merupakan laporan yang disusun dari data yang terdapat pada skedul 1-8. Anggaran ini digunakan sebagai tolak ukur bagi kinerja perusahaan selanjutnya.
10. Anggaran neraca disusun dari neraca awal periode anggaran dan menyesuaikannya dengan data yang terdapat pada berbagai skedul.

Anggaran (*budget*) berbeda dengan penganggaran (*budgeting*). Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran merupakan kegiatan operasi yang ditentukan di muka sebelum

operasi sesungguhnya berjalan dan kegiatan tersebut dijabarkan dalam bentuk uang (*financial*). (Dra. Harti Budiyantri, M.Si., Dr. I Made Narsa, M.Si., & Irma, S.E, 2016)

Dalam perusahaan, anggaran memiliki peran penting dalam proses perencanaan dan pengendalian keuangan perusahaan. Agar fungsi perencanaan dan pengendalian ini dapat berjalan dengan lancar, maka proses pembuatan anggaran pun menjadi suatu yang krusial sifatnya. partisipasi pelaksanaan anggaran, target yang diharapkan, dan keterlibatan manajer senior merupakan factor-faktor yang harus diperhatikan dalam penyusunan anggaran.

Menurut (M.Ak. & Prawironegoro, 2013b) ada beberapa pengertian anggaran yaitu sebagai berikut:

1. Anggaran adalah rencana tentang kegiatan perusahaan yang mencakup berbagai kegiatan operasional yang saling berkaitan dan saling mempengaruhi satu sama lain sebagai pedoman untuk mencapai tujuan dan sasaran suatu organisasi.
2. Anggaran dapat berupa fisik dan anggaran keuangan.
3. Anggaran disebut sebagai perencanaan dan pengendalian dana.
4. Anggaran merupakan suatu perencanaan laba strategis jangka panjang, suatu perencanaan taktis laba jangka pendek, suatu system akuntansi berdasarkan tanggung jawab, suatu penggunaan prinsip pengecualian yang berkesinambungan, sebagai alat untuk mencapai tujuan dan sasaran suatu organisasi.

5. Anggaran dapat dianggap sebagai system yang memiliki kekhususan tersendiri atau sebagai sub-sistem yang memerlukan hubungan dengan sub-sistem lain yang ada dalam suatu organisasi.
6. Anggaran dianggap sebagai sistem yang otonom karena mempunyai sasaran serta cara-cara kerja tersendiri yang merupakan satu kebulatan dan yang berbeda dengan sasaran serta cara kerja system lain yang ada dalam perusahaan, anggaran sekaligus juga disebut sebagai sub-sistem.
7. Anggaran sebagai suatu system terdiri dari 3 lapisan yaitu: inti sistem, sub sistem penunjang, sub sistem lingkungan.
8. Anggaran atau *budgets* sama dengan *profit planning*.

Anggaran dari induk perusahaan dagang lebih sederhana, karena hanya perusahaan dagang hanya membeli dan menjual barang dagangan. Manajemen harus mengadakan estimasi persediaan awal dan akhir barang dagangannya agar dapat dibuat anggaran pembelian barang dagangan. Perusahaan dagang yang besar biasanya memiliki 3 divisi besar yaitu divisi operasional, divisi pemasaran dan divisi administratif.

Anggaran perusahaan jasa sangat sederhana, tidak terlalu rumit seperti anggaran perusahaan manufaktur. Tetapi perusahaan jasa juga sangat bervariasi baik dari sisi jenis maupun ragamnya. Contohnya adalah jasa transportasi udara, transportasi laut, transportasi darat, jasa perbankan, jasa kesehatan, jasa pendidikan, jasa perumahan atau perhotelan, jasa pariwisata, dan sebagainya.

Penyusunan anggaran berdasarkan praktek adalah pembuatan anggaran berdasarkan pengalaman praktek atau berdasarkan data historis. Data historis

diperoleh secara ilmiah dan kemudian dijadikan bahan untuk menyusun anggaran. Cara ini digunakan karena lebih mudah dan dapat digunakan jika kondisi ekonomi, sosial, dan politik tidak stabil.

Manfaat dari anggaran adalah untuk perencanaan dan pengendalian, evaluasi kinerja dan untuk mengarahkan perilaku manajer dan karyawan. Dalam perencanaan, perusahaan menyusun anggaran induk (*master budget*) berdasarkan prediksi masa mendatang yang terbaik mengenai tingkat aktivitas. Pada umumnya tingkat aktivitas yang dianggarkan tidak sama dengan tingkat aktivitas yang sesungguhnya, maka timbul penyimpangan. Untuk memahami penyimpangan tersebut, maka harus disusun anggaran fleksibel.

Menurut (Mandak, 2013), anggaran merupakan alat yang sangat penting untuk perencanaan dan pengendalian jangka pendek yang efektif dalam organisasi.

Anggaran merupakan alat akuntansi yang secara keseluruhan digunakan perusahaan untuk merencanakan dan mengawasi hal yang perlu dilakukan untuk memuaskan pelanggan dan untuk mendapatkan kesuksesan di pasar. Anggaran memberikan ukuran atas hasil-hasil keuangan yang diharapkan perusahaan dari aktivitas yang direncanakan. Dengan membuat rencana untuk masa depan, pemimpin perusahaan lebih baik memusatkan pikirannya dalam mencari peluang yang tersedia saat ini. (Rumengan, 2013)

2.3. Akuntansi Pertanggungjawaban

2.3.1. Pengertian Akuntansi Pertanggungjawaban

Seorang pemimpin perusahaan atau organisasi diharapkan dapat mengatur seluruh kegiatan operasi perusahaannya secara menyeluruh. Tetapi, hal ini tidak dapat dilakukan karena semakin rumitnya kinerja di perusahaan tersebut. Oleh karena itu, perwakilan tugas dan tanggung jawab sangat diperlakukan melalui penerapan akuntansi pertanggungjawaban. Dengan adanya akuntansi pertanggungjawaban, seorang pemimpin atau manajer dapat mengontrol dan mengawasi setiap tanggung jawab ke unit kerja atau ke pusat pertanggungjawaban.

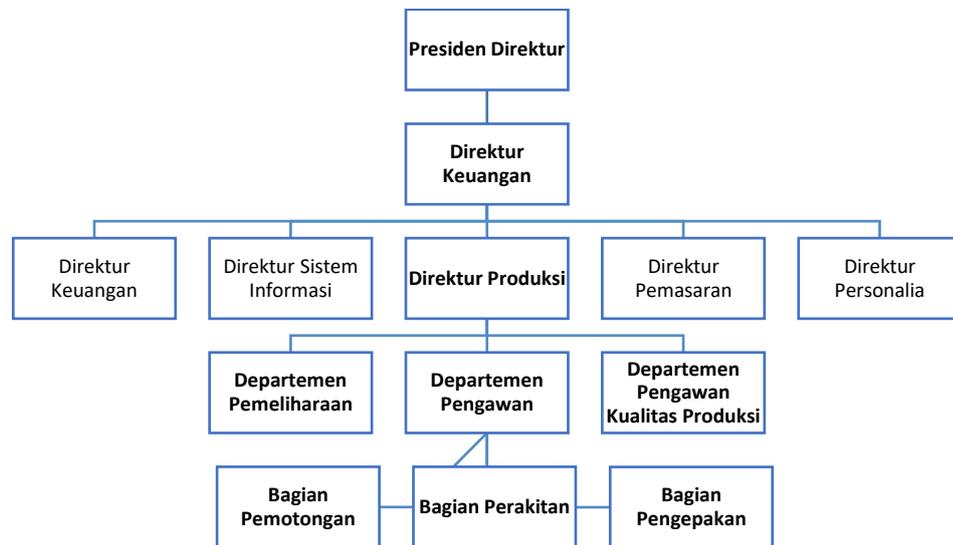
Menurut (Harti Budiyanti. et al., 2016), akuntansi pertanggungjawaban merupakan sebuah sistem yang mengukur hasil dari setiap pusat pertanggungjawaban sesuai dengan informasi yang dibutuhkan oleh manajer untuk menjalankan pusat pertanggungjawaban tersebut.

Apabila sebuah organisasi sudah menerapkan sistem pusat pertanggungjawaban maka sistem akuntansi yang diterapkan haruslah sebuah sistem akuntansi yang mendukung cara kerja pusat pertanggungjawaban. Anggaran dalam pusat pertanggungjawaban pada dasarnya merupakan alat yang digunakan untuk mengendalikan obyek yang dikehendaki. Anggaran kos merupakan alat untuk mengendalikan kos, anggaran penjualan merupakan alat untuk mengendalikan penjualan. Proses pengendalian berjalan pada saat anggaran telah dilaksanakan kemudian dibandingkan dengan hasil aktual pelaksanaan dan untuk mengetahui apakah pusat pertanggungjawaban telah bekerja sesuai dengan

anggaran atau tidak. Semua ini akan dituang ke dalam laporan pertanggungjawaban.

Laporan pertanggungjawaban merupakan sarana kinerja untuk penilaian kinerja dari pusat pertanggungjawaban yang dibuat pada akhir periode dan merupakan gabungan laporan-laporan unit yang berada di bawah seorang manajer pusat pertanggungjawaban, kemudian akan diserahkan kepada manajer/pejabat yang lebih tinggi.

Dalam akuntansi pertanggungjawaban, unsur penting yang harus ada yaitu menentukan tempat yang bisa dikendalikan. Untuk menentukan tempat-tempat ini, perusahaan perlu menyusun sebuah struktur organisasi yang bertujuan untuk mendeskripsikan tugas masing-masing orang yang berada dalam posisi yang ada dalam struktur tersebut, tugas dan tanggung jawab dari masing-masing posisi yang ada di dalam struktur tersebut, dan garis pelaporan perusahaan.



Gambar 2.1.Contoh Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban

Tiap bagian atau posisi digambarkan dalam bentuk kotak. Kotak atau posisi merupakan tempat pertanggungjawaban atau biasa disebut dengan pusat pertanggungjawaban, misalnya kotak dengan nama Bagian Pemoangan.

Akuntansi pertanggungjawaban berhubungan erat dengan pusat pertanggungjawaban. Pusat pertanggungjawaban merupakan unit organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer yang diberi tanggung jawab untuk mengelola input menjadi output pada unit bisnisnya. Pengukuran kinerja manajer pusat pertanggungjawaban berdasarkan efektifitas dan efisiensi.(Sujarweni, 2016)

Pengukuran kinerja pusat pertanggungjawaban berdasarkan pemakaian input dan menghasilkan output yang efisien dan efektif, misalnya pusat pertanggungjawaban Z lebih efisien dibandingkan dengan pesaingnya.

“Akuntansi pertanggungjawaban merupakan suatu sistem akuntansi yang digunakan untuk mengukur kinerja setiap pusat pertanggungjawaban sesuai dengan informasi yang diperlukan oleh seorang manajer untuk mengoperasikan pusat pertanggungjawaban.”(Nisa, Masyhad, & Susanty, n.d.)

Menurut (M.Ak. & Prawironegoro, 2013a), akuntansi pertanggungjawaban dikategorikan menjadi 2, yaitu:

1. Akuntansi pertanggungjawaban tradisional

Organisasi perusahaan dapat diklasifikasikan berdasarkan unit-unit kerja fungsional yang dipimpin oleh manajer, sehingga peranan individu sebagai manajer atau pekerja sangat dominan.

2. Akuntansi pertanggungjawaban kontemporer

Akuntansi pertanggungjawaban kontemporer merupakan sistem akuntansi pertanggungjawaban yang diterapkan pada situasi bisnis yang dinamis yang melibatkan proses seluruh tim manajemen yang bertujuan reduksi biaya dan peningkatan kualitas melalui mata rantai nilai.

Berdasarkan penelitian (SUFRIN, 2017), terdapat 5 syarat utama dalam menerapkan akuntansi pertanggungjawaban:

1. Struktur organisasi
2. Anggaran
3. Biaya terkendali dan biaya tidak terkendali
4. Sistem pelaporan biaya

2.3.2. Karakteristik Akuntansi Pertanggungjawaban

Menurut (Harti Budiyantri. et al., 2016), karakteristik dari akuntansi pertanggungjawaban yaitu adanya kaitan yang erat dengan pusat pertanggungjawaban. Pusat pertanggungjawaban ini merupakan suatu segmen usaha dimana manajer bertanggung jawab terhadap satu set aktivitas tertentu.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh (FADHILAH, 2017), karakteristik akuntansi pertanggungjawaban yaitu:

1. Adanya identifikasi pusat pertanggungjawaban. Dalam akuntansi pertanggungjawaban, pusat pertanggungjawaban diidentifikasi sebagai suatu unit organisasi seperti departemen/divisi, tim kerja, atau individu. Satuan pusat pertanggungjawaban yang dibentuk didalam suatu sistem akuntansi pertanggungjawaban membebaskan sepenuhnya tanggung jawab

kepada individu yang diberi wewenang dan tanggung jawab tersebut dibatasi dalam satuan keuangan (seperti biaya).

2. Standar ditetapkan sebagai tolok ukur kinerja manajer yang bertanggung jawab atas pusat pertanggungjawaban tertentu. Apabila suatu pusat pertanggungjawaban telah diidentifikasi dan ditetapkan, maka sistem akuntansi pertanggungjawaban menghendaki ditetapkannya suatu biaya standar yang digunakan sebagai dasar untuk menyusun anggaran. Anggaran tersebut berisi biaya standar yang diperlukan untuk mencapai sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. 10 Biaya standar dan anggaran merupakan ukuran kinerja manajer pusat pertanggungjawaban dalam mewujudkan sasaran yang ditetapkan dalam anggaran suatu perusahaan.
3. Kinerja manajer diukur dengan membandingkan realisasi dengan anggaran. Pelaksanaan anggaran merupakan penggunaan sumber daya oleh manajer dalam mewujudkan sasaran yang ditetapkan dalam anggaran. Penggunaan sumber daya tersebut diukur dengan informasi akuntansi pertanggungjawaban, yang mencerminkan ukuran kinerja manajer dalam mencapai sasaran anggaran. Dengan adanya informasi akuntansi pertanggungjawaban, maka secara prinsip individu hanya dimintai pertanggungjawaban atas biaya ia gunakan dibawah wewenangnya. Informasi akuntansi pertanggungjawaban menyajikan informasi realisasi biaya dan biaya yang dianggarkan kepada setiap manajer yang bertanggung jawab dimasing-masing departemen, untuk memungkinkan setiap manajer mempertanggungjawabkan pemakaian

anggaran mereka dan memungkinkan mereka untuk memantau penggunaan anggaran mereka.

4. Manajer secara individual diberi penghargaan atau hukuman berdasarkan kebijakan manajemen yang lebih tinggi. Sistem penghargaan (reward) dan hukuman (punishment) dirancang untuk memacu para manajer dalam mengelola biaya demi mencapai target standar biaya yang telah dicantumkan dalam anggaran. Berdasarkan hasil evaluasi penggunaan anggaran, para manajer akan diberikan reward atau punishment tergantung dari perbandingan antara realisasi biaya dan biaya yang telah dianggarkan. Reward atau punishment diberikan berdasarkan sistem reward dan punishment yang telah ditetapkan oleh setiap perusahaan.

2.4. Pusat Pertanggungjawaban

Menurut (Rachmina & Sari, 2017) dan (Sujarweni, 2016), ada 3 tipe pusat pertanggungjawaban, yaitu:

1. Pusat biaya, merupakan pengukuran terhadap besaran biaya (masukan) yang dikeluarkan oleh pusat pertanggungjawaban.
2. Pusat pendapatan, yaitu pengukuran terhadap pendapatan yang diperoleh pusat pertanggungjawaban.
3. Pusat investasi, yaitu pengukuran atas dasar rasio antara laba & investasi.

Menurut (Ishak The & Arief Sugiono, 2015), pusat biaya hanya bertanggung jawab atas pengontrolan biaya dimana pusat pertanggungjawaban merupakan suatu segmen bisnis yang manajernya bertanggungjawab terhadap

serangkaian kegiatan-kegiatan tertentu. Hasil dari setiap pusat pertanggungjawaban bias diukur berdasarkan informasi yang dibutuhkan manajer untuk mengoperasikan pusat pertanggungjawaban mereka.

Ada 4 jenis pusat pertanggungjawaban, antara lain:

1. Pusat biaya (*cost center*), yaitu jumlah biaya atau *input* yang digunakan tidak boleh melebihi anggaran yang ditetapkan.
2. Pusat pendapatan (*revenue center*), yaitu jumlah pendapatan yang diperoleh tidak boleh lebih rendah dari anggaran yang telah ditetapkan.
3. Pusat laba (*profit center*), merupakan jumlah laba yang diperoleh.
4. Pusat investasi (*investment center*), yaitu *Return on Investment* (ROI), *Residual Income* (RI), *Economic Value Added* (EVA)

Menurut (Rumengan, 2013), pusat pertanggungjawaban merupakan unit organisasi yang dipimpin oleh seorang pemimpin perusahaan yang bertanggungjawab atas seluruh aktivitas dan kegiatan unit tersebut.

Menurut (Mengko & Tirayoh, 2015), pusat pertanggungjawaban merupakan suatu segmen bisnis yang pemimpinnya bertanggungjawab terhadap serangkaian kegiatan tertentu. Pusat pertanggungjawaban juga merupakan suatu organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggungjawab terhadap aktivitas yang dilakukan.

2.5. Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu yang berhubungan dengan penelitian ini adalah penelitian yang dilakukan oleh (Rumengan, 2013) dengan judul "Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban Dengan Anggaran Sebagai Alat Pengendalian

Biaya Di Hotel Quality Manado". Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui penerapan akuntansi pertanggungjawaban sebagai alat pengendalian biaya pada Hotel Quality Manado. Penelitian ini memiliki kesamaan, yaitu sama-sama meneliti mengenai akuntansi pertanggungjawaban dan pengendalian biaya.

Penelitian yang dilakukan oleh (Mandak, 2013) dengan judul "Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban dengan Anggaran Sebagai Pengendalian Biaya Dinas Perhubungan Manado". Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui penerapan akuntansi pertanggungjawaban dengan anggaran sebagai alat pengendalian biaya Dinas Perhubungan Manado. Penelitian ini juga memiliki kesamaan pada akuntansi pertanggungjawaban dan pengendalian biaya, hanya saja perbedaannya terletak pada lokasi yang diteliti oleh peneliti.

Selanjutnya yaitu Penelitian yang dilakukan oleh (Setiyanto & Norafyana, 2017) dengan judul "Pengaruh Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban Terhadap Pengendalian Biaya Pada Industri Manufaktur Di Batam". Penelitian yang dilakukan oleh Setiyanto & Norafyana ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana penerapan akuntansi pertanggungjawaban terhadap efisiensi pengendalian biaya pada Industri manufaktur di Batam. Penelitian ini memiliki kesamaan yaitu dengan sama-sama meneliti akuntansi pertanggungjawaban dan pengendalian biaya, hanya saja penelitian ini berbeda dalam hal menentukan lokasi penelitian, penelitian ini dilakukan pada Industri Manufaktur di Batam.

Dalam jurnal terdahulu, Hernawati (2014), Format umum laporan pertanggungjawaban biaya berisi informasi berikut:

1. Nomor kode rekening biaya.
2. Jenis biaya.
3. Realisasi bulan ini.
4. Anggaran biaya bulan ini.
5. Penyimpangan biaya bulan ini.
6. Realisasi biaya sampai bulan ini.
7. Anggaran biaya sampai bulan ini.
8. Penyimpangan biaya sampai dengan bulan ini.

Tabel 2.1.PenelitianTerdahulu

| No | Judul penelitian | Nama & Tahun Penelitian | Variabel yang digunakan | Hasil Penelitian |
|----|---|--|--|---|
| 1. | Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban dengan Anggaran Sebagai Alat Pengendalian Biaya Dinas Perhubungan Manado | (Mandak, 2013) (ISSN 2303-1174) | Akuntansi Pertanggungjawaban, Anggaran, dan Pengendalian Biaya | Hasil penelitian: Dinas Perhubungan Kota Manado perlu membagi kembali pusat pertanggungjawabannya sesuai dengan struktur organisasi perusahaan yang telah dibuat untuk menghindari hal yang tidak diinginkan dan untuk mempermudah proses dalam mengendalikan biaya. |
| 2. | Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban dengan Anggaran Sebagai Alat Pengendalian Biaya di Hotel Quality Manado | (Rumengan, 2013) (ISSN 2303-1174) | Akuntansi pertanggungjawaban, anggaran, dan pengendalian biaya | Hanya pada bagian <i>Food and Beverage</i> yang dapat membuat realisasi anggaran dan pengendalian dengan membandingkan realisasi anggaran dan presentasi hasil yang telah dicapai oleh Hotel Quality Manado. |
| 3. | Penerapan akuntansi pertanggungjawaban dengan anggaran sebagai alat pengendalian biaya untuk penilaian kinerja pada pt.pelayaran nasional indonesia cabang bitung | (Prang, 2013) (ISSN 2303-1174) | Akuntansi pertanggungjawaban, anggaran dan pengendalian biaya | Hasil penelitian menunjukkan bahwa: Penerapan akuntansi pertanggungjawaban masih belum berjalan dengan baik, dimana pihak manajemen belum menerapkan unsur-unsur akuntansi pertanggungjawaban dan tidak melakukan penelusuran secara mendalam atas penyimpangan yang terjadi. |

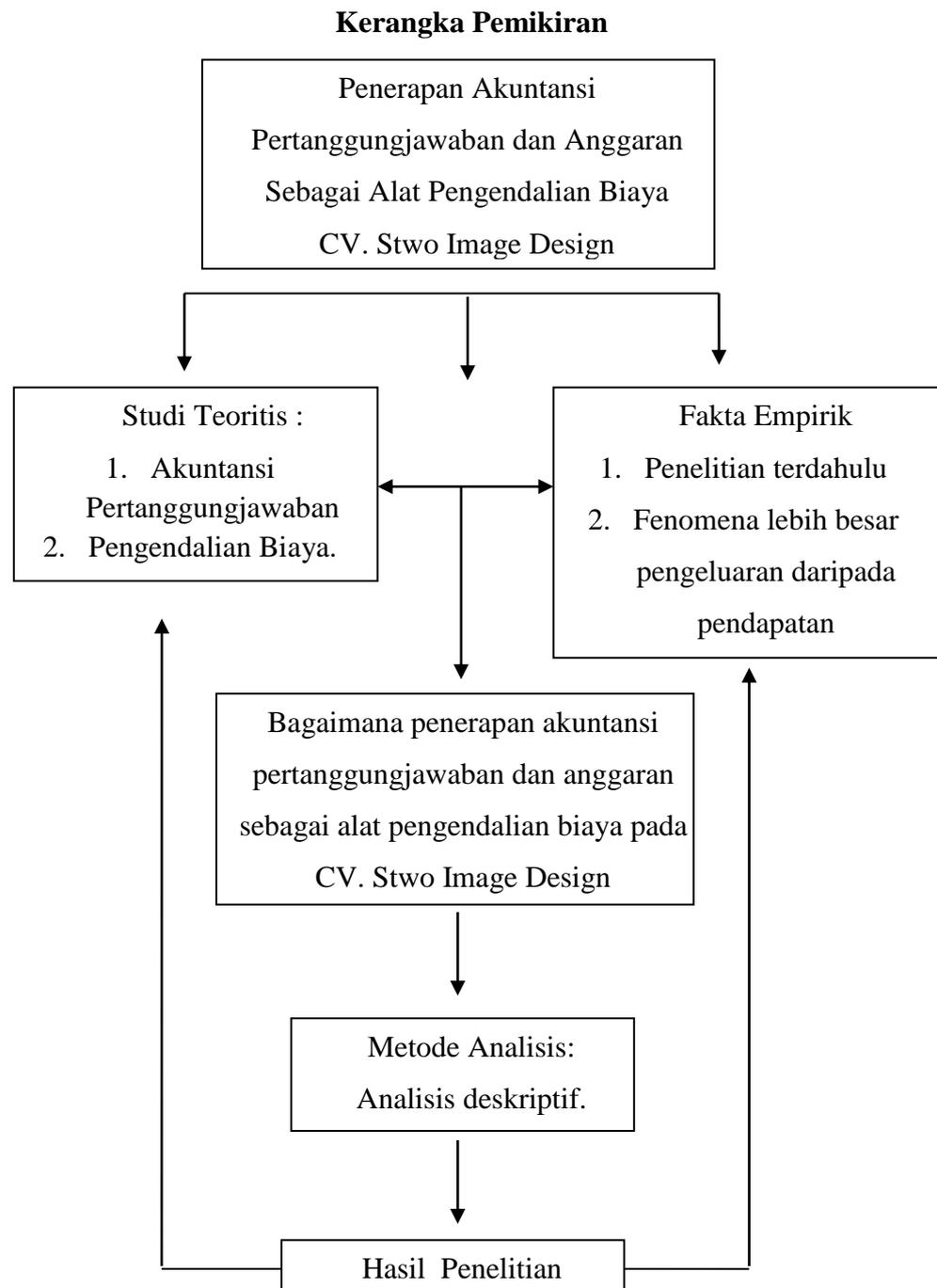
| No | Judul Penelitian | Nama & Tahun Penelitian | Variabel yang Digunakan | Hasil Penelitian |
|----|---|---|------------------------------|---|
| 4. | <i>Does responsibility accounting in public universities matter?</i> | (Owino, Munene, & Ntayi, 2016) | Akuntansi pertanggungjawaban | Hasil penelitian ini: akuntansi pertanggungjawaban memiliki pengaruh dalam meningkatkan kontrol atas biaya di Pasar Cina dalam mengurangi biaya produksi, memotivasi karyawan dan membantu perusahaan dalam mencapai tujuannya. Studi empiris menunjukkan bahwa akuntansi pertanggungjawaban merupakan alat pengendalian yang biaya dan pendapatan ditelusuri ke masing-masing manajer. |
| 5. | <i>An Analysis of Effective Responsibility Accounting System Strategies in the Zimbabwean Health Sector (2003-2011)</i> | (Nyakuwani, Gutu, Zhou, Tagwireyi, & Chidoko, 2012) (ISSN 2222-2847) | Akuntansi pertanggungjawaban | Di dalam hasil studi, peneliti menyimpulkan: bahwan sistem pengambilan keputusan terpusat digunakan oleh pimpinan dan manajer pusat pertanggungjawaba. Sistem MOHCW dianggap tidak asli dan ini dapat menjadi penyebab sistem akuntansi pertanggungjawaban yang tidak efektif dalam perusahaan. |

Dilanjutkan di lampiran halaman Lampiran L-1

2.6. Kerangka Pikir

Akuntansi pertanggungjawaban merupakan sistem yang mengukur berbagai hasil yang ingin dicapai oleh setiap pusat pertanggungjawaban yang berkaitan dengan fungsi pengawasan dan pengendalian pada suatu organisasi pada pusat-pusat pertanggungjawaban. Dalam masing-masing pusat pertanggungjawaban memiliki sub bagian dimana jumlah dan jenis disesuaikan dengan kebutuhan suatu organisasi. Untuk menerapkan sistem akuntansi pertanggungjawaban, perlu diperhatikan syarat, tujuan, dan sasaran yang hendak dicapai, berikut syarat-syarat yang harus dicapai:

1. Struktur Organisasi menetapkan secara tegas wewenang dan tanggung jawab setiap tingkatan manajemen.
2. Anggaran biaya yang disusun untuk setiap tingkatan manajemen
3. Terdapatnya susunan kode rekening yang berkaitan dengan kemampuan pengendalian pusat pertanggungjawaban.
4. Sistem pelaporan biaya, dilaporkan kepada manajer yang bertanggung jawab (*responsibility reporting*).



Gambar 2.2. Kerangka Pemikiran