

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Sistem Pengendalian Manajemen

2.1.1. Pengertian Pengendalian

Di dalam suatu organisasi terdapat sekelompok orang yang bekerja bersama-sama yang perlu dimotivasi dan dituntut agar melakukan apa yang diinginkan pimpinan dan harus dikoreksi apabila menyimpang dari arah pencapaian tujuan.

Sehubungan dengan fungsi manajemen Supriyono (2001) menyatakan sebagai berikut:

- 1) “Perencanaan yaitu proses pengambilan keputusan mengenai tindakan yang akan dilaksanakan di masa datang.**
- 2) Koordinasi yaitu proses yang bertujuan agar kegiatan berbagai bagian di dalam organisasi secara bersama-sama dapat mencapai tujuan.**
- 3) Pengendalian merupakan proses yang digunakan manajemen agar para pelaksana bekerja dengan efektif dan efisien dalam rangka mencapai tujuan organisasi”.**

Fungsi manajemen dimulai dari perencanaan, yaitu penetapan tujuan perusahaan secara umum. Langkah selanjutnya adalah menentukan langkah apa dan bagaimana hal tersebut dapat dilaksanakan. Kebijakan yang harus diambil oleh manajemen untuk mencapai tujuan perusahaan disebut dengan strategi. Setelah strategi ditetapkan, manajemen membutuhkan keyakinan bahwa operasi perusahaan telah diarahkan sesuai dengan tujuan perusahaan dan dilaksanakan dengan

menggunakan strategi yang tepat. Agar tujuan perusahaan dapat tercapai dengan efektif dan efisien manajemen harus melakukan suatu proses yang disebut dengan pengendalian.

Horngren, dkk (2006) mendefinisikan pengendalian sebagai berikut: *“Controlling comprises taking actions that implement the planning decisions, deciding how to evaluate performance, and providing feedback that will help future decision making”*.

Menurut Carter dan Usry (2002) adalah: *“Control is a management systematic effort to achieve objectives by comparing performance to plan”*.

Sedangkan menurut Suadi (2001) adalah: **“Pengendalian adalah proses untuk membuat sebuah organisasi mencapai tujuannya”**.

Dengan demikian pengendalian merupakan aktivitas yang menyangkut tindakan dan evaluasi, yang berarti implementasi dari perencanaan dan penggunaan umpan balik agar sasaran dapat dicapai dengan tepat.

Pengendalian dilakukan untuk mengarahkan aktivitas perusahaan agar sesuai dengan tujuan yang ditetapkan dan dapat tercapai dengan efektif dan efisien. Proses pengendalian meliputi tiga langkah yaitu menentukan standar, mengevaluasi pelaksanaan kerja dan melakukan tindakan koreksi. Jadi, dengan demikian dapat dinyatakan bahwa pengendalian merupakan fungsi manajemen yang melakukan pengukuran dan koreksi terhadap aktivitas perusahaan untuk menjamin bahwa operasi perusahaan telah berjalan sesuai dengan rencana dan beroperasi secara efektif dan efisien.

2.1.2. Pengendalian Manajemen

Menurut Anthony dan Govindarajan yang diterjemahkan oleh F.X. Kurniawan (2005) menyatakan bahwa: **“Pengendalian manajemen merupakan proses dengan mana para manajer mempengaruhi anggota organisasi lainnya untuk mengimplementasikan strategi organisasi”**.

Pengendalian manajemen juga merupakan suatu proses untuk mendeteksi dan mengoreksi kesalahan unjuk kerja yang tidak disengaja maupun yang disengaja. Karena fokusnya adalah pada manusia dan implementasi rencana, pengendalian manajemen membutuhkan pertimbangan psikologi yang kuat. Kegiatan seperti komunikasi, menasehati, memberi semangat dan mengkritik merupakan bagian penting dari proses ini. Pengendalian manajemen memanfaatkan pengendalian tugas untuk memastikan unjuk kerja yang efektif dan efisien. Efisien menggambarkan berapa banyak masukan yang diperlukan untuk menghasilkan satu unit keluaran sedangkan keefektifan diartikan sebagai kemampuan suatu unit untuk mencapai tujuan yang diinginkan. Unit organisasi yang paling efisien adalah unit yang dapat menghasilkan sejumlah keluaran dengan penggunaan masukan minimal atau menghasilkan keluaran terbanyak dengan masukan yang tersedia.

Pada perusahaan yang relatif kecil, pimpinan perusahaan dapat melaksanakan pengolahan kegiatan perusahaannya secara langsung. Pimpinan dapat secara langsung merencanakan dan mengendalikan pelaksanaannya. Dengan semakin berkembangnya perusahaan, pimpinan tidak akan mampu lagi mengelola perusahaan sendirian. Untuk itu diperlukan bantuan staf lain untuk melaksanakan sebagian fungsinya dengan cara mendelegasikan wewenang kepada staf tersebut. Untuk memastikan bahwa operasi perusahaan telah berjalan sesuai dengan rencana

maka diperlukan pengendalian manajemen.

Pengendalian manajemen dalam suatu perusahaan melibatkan beberapa macam aktivitas, seperti merencanakan apa yang seharusnya dilakukan dalam perusahaan. Langkah selanjutnya adalah mengkoordinasikan aktivitas-aktivitas dengan beberapa bagian yang ada dalam perusahaan untuk kepentingan pencapaian tujuan perusahaan. Setelah koordinasi dilaksanakan kemudian mengkomunikasikan informasi kepada semua tingkatan manajemen yang ada dalam perusahaan. Pada setiap periode dilakukan evaluasi dan strategi apa yang harus dilakukan. Kemudian memutuskan tindakan apa yang seharusnya diambil dan mempengaruhi orang-orang untuk mengubah perilaku mereka. Dengan demikian pengendalian manajemen dilakukan untuk menjamin bahwa semua strategi yang telah ditetapkan sesuai dengan tujuan yang akan dicapai perusahaan.

Definisi pengendalian manajemen menurut Anthony dan Govindarajan (2003) adalah sebagai berikut: *“Management control is the process by which managers influence other members of the organization strategies”*.

Arief Suadi (2001) menyatakan bahwa: **“Pengendalian manajemen adalah semua usaha untuk menjamin bahwa sumber daya perusahaan digunakan secara efektif dan efisien untuk mencapai tujuan perusahaan atau proses untuk mempengaruhi orang lain dalam sebuah perusahaan agar secara efektif dan efisien mencapai tujuan perusahaan melalui strategi tertentu”**.

Sedangkan menurut Supriyono (2000): **“Pengendalian manajemen adalah meliputi metode, prosedur dan cara-cara yang digunakan oleh manajemen untuk mempengaruhi para anggota organisasi agar melaksanakan strategi dan kebijakan secara efektif dan efisien dalam rangka pencapaian tujuan**

organisasi”.

Dari definisi-definisi di atas, diketahui bahwa pengendalian manajemen merupakan proses di mana manajer di seluruh tingkatan memastikan bahwa orang-orang yang mereka awasi mengimplementasikan strategi yang telah ditetapkan. Dalam melaksanakan pengendaliannya, manajemen menggunakan metode dan prosedur termasuk di dalamnya sistem pengendalian manajemen. Pengendalian manajemen mencakup sistem pengendalian manajemen yang terdiri atas struktur organisasi, wewenang, tanggung jawab dan informasi untuk pelaksanaan pengendalian yang memastikan bahwa organisasi telah berfungsi untuk mencapai tujuan.

Pengendalian manajemen merupakan alat bagi manajemen dalam pengimplementasian rencana strategis dengan cara mempengaruhi anggota organisasi untuk mencapai tujuan organisasi. Untuk mengembangkan pengendalian manajemen yang efisien, organisasi harus memiliki tujuan, strategi, program dan kebijakan yang jelas.

Pengendalian manajemen yang efisien pada dasarnya memerlukan prosedur yang tepat sehingga memungkinkan manajer untuk melakukan pengawasan pengevaluasian atas masukan dan keluaran secara optimum. Dengan demikian manajemen memerlukan suatu sistem untuk menangani proses yang digunakan oleh manajemen untuk menjamin bahwa organisasi yang dikelolanya telah melaksanakan strateginya secara efektif dan efisien, sistem ini dikenal dengan istilah sistem pengendalian manajemen.

2.1.3. Pengertian Sistem Pengendalian Manajemen

2.1.3.1. Definisi Sistem Pengendalian Manajemen

Suatu sistem diciptakan untuk mencapai tujuan tertentu. Perencanaan strategik adalah proses untuk merumuskan kegiatan jangka panjang yang mencakup penetapan tujuan maupun kebijakan pengarah dan strategik untuk mencapai tujuan tersebut. Perencanaan strategik mencakup rencana akuisisi dan diposisi fasilitas, divisi, kegiatan riset dan struktur organisasi. Sekali keputusan dan perencanaan strategik ditetapkan, pengendalian manajemen bertugas memastikan agar kebijakan dan strategik ini dilaksanakan, maka dari itu manajemen memerlukan suatu sistem untuk mengalokasikan penggunaan berbagai sumber ekonomi perusahaan secara efektif dan efisien. Suatu sistem pengendalian manajemen meliputi struktur dan proses. Struktur adalah pengaturan organisasi dan konsepsi informasi yang memungkinkan proses berjalan sedangkan proses adalah seperangkat tindakan yang dilaksanakan oleh manajer atas dasar informasi yang mereka terima.

Hornigren, dkk (2006) mendefinisikan sistem pengendalian manajemen sebagai berikut: *“Management control system is means of gathering data to aid and coordinate the process of making decisions throughout the organization”*.

Menurut Anthony dan Govindarajan yang diterjemahkan oleh F.X. Kurniawan (2005) adalah sebagai berikut: **“Sistem pengendalian manajemen adalah sistem yang digunakan oleh manajemen untuk mengendalikan aktivitas suatu organisasi”**.

Sedangkan menurut Supriyono (2004): **“Sistem pengendalian manajemen adalah sistem yang digunakan oleh manajemen untuk mempengaruhi anggota organisasi agar melaksanakan strategi dan kebijakan organisasi secara efektif**

dan efisien dalam rangka mencapai tujuan organisasi”.

Secara singkat dapat dikatakan bahwa sistem pengendalian manajemen merupakan suatu sistem yang digunakan oleh para manajer untuk mengarahkan anggota organisasi agar melaksanakan kegiatan secara efektif dan efisien sesuai strategik pokok yang telah ditetapkan untuk mencapai tujuan dan sasaran. Aktivitas sistem pengendalian manajemen meliputi aktivitas untuk merencanakan, mengendalikan dan mengarahkan operasi organisasi sesuai rencana dan tujuan perusahaan. Jadi, sistem pengendalian manajemen merupakan suatu sistem yang dirancang untuk menjamin bahwa organisasi telah melaksanakan strategiknya secara efektif dan efisien melalui para manajernya.

2.1.3.2. Karakteristik Sistem Pengendalian Manajemen

Pengendalian manajemen meliputi tindakan untuk menuntun dan memotivasi usaha guna mencapai tujuan organisasi, maupun tindakan untuk mengoreksi unjuk kerja yang tidak efektif dan efisien. Sistem pengendalian manajemen yang berbeda diperlukan untuk situasi yang berbeda. Menurut Anthony, dkk yang diterjemahkan oleh Maulana (1992) sistem pengendalian manajemen mempunyai karakteristik sebagai berikut:

- 1) “Sistem pengendalian manajemen difokuskan pada program dan pusat pertanggung jawaban.**
- 2) Informasi yang diproses pada sistem pengendalian manajemen terdiri dari 2 macam yaitu:**
 - a. Data terencana dalam bentuk program, anggaran dan standar.**
 - b. Data aktual mengenai apa yang telah atau sedang terjadi, baik di**

dalam maupun di luar organisasi.

- 3) **Sistem pengendalian manajemen merupakan sistem organisasi total dalam arti bahwa sistem ini mencakup semua aspek dari operasi organisasi. Fungsinya adalah membantu manajemen menjaga keseimbangan organisasi sebagai suatu kesatuan yang terkoordinasi.**
- 4) **Sistem pengendalian manajemen biasanya berkaitan erat dengan struktur keuangan, di mana sumber daya dan kegiatan-kegiatan organisasi dinyatakan dalam satuan uang atau moneter.**
- 5) **Aspek-aspek perencanaan dari sistem pengendalian manajemen cenderung mengikuti pola dan jadwal tertentu.**
- 6) **Sistem pengendalian manajemen adalah sistem yang terpadu dan terkoordinir di mana data yang terkumpul untuk berbagai kegunaan dipadukan untuk saling dibandingkan setiap saat pada unit organisasi”.**

2.1.3.3. Struktur Sistem Pengendalian Manajemen

Struktur pengendalian manajemen adalah elemen-elemen yang membentuk sistem pengendalian manajemen. Menurut Supriyono (2000) struktur pengendalian manajemen berisi:

- 1) **“Struktur organisasi,**
- 2) **Otonomi yang didelegasikan oleh para manajer,**
- 3) **Pembentukan pusat-pusat pertanggung jawaban”.**

Struktur organisasi merupakan salah satu syarat dalam penerapan sistem pengendalian manajemen. Struktur organisasi menetapkan peranan, hubungan pelaporan dan pembagian tanggung jawab yang membentuk pengambilan keputusan

dalam suatu organisasi. Struktur organisasi mencerminkan pembagian dan hierarki wewenang dalam perusahaan. Melalui struktur organisasi, manajemen melaksanakan pendelegasian wewenang untuk melaksanakan bagian tertentu kepada manajemen yang lebih bawah agar dicapai pembagian pekerjaan yang bermanfaat.

Pengertian organisasi menurut Anthony dan Govindarajan (2003) adalah: ***“An organization is a group of people work together for one or more purpose”***.

Sedangkan menurut Carter dan Usry (2004) yang diterjemahkan oleh Krista mengemukakan pengertian organisasi sebagai berikut: **“Organisasi menyangkut pengaturan dari berbagai bagian dan unit-unit yang saling berkaitan menjadi suatu keseluruhan”**.

Dari uraian di atas dapat terlihat bahwa struktur organisasi menyajikan posisi manajemen yang akan membantu membatasi tingkat wewenang, tanggung jawab dan kemampuan perhitungan masing-masing. Jadi, dengan adanya pembatasan yang jelas mengenai wewenang dan tanggung jawab pada setiap posisi manajemen, maka keselarasan kerja dapat tercapai. Oleh karena informasi yang dibutuhkan manajemen menyajikan unsur tanggung jawab, maka fungsi pengendalian tidaklah sulit untuk dilaksanakan. Tanggung jawab timbul akibat adanya pendelegasian wewenang dari suatu tingkat manajemen yang lebih tinggi ke tingkat manajemen yang lebih rendah. Pendelegasian wewenang ini menuntut manajer yang lebih rendah untuk mempertanggungjawabkan pelaksanaan wewenang kepada manajer tingkat atas.

Pola pendelegasian wewenang dan tanggung jawab menurut Mulyadi (2001) bisa didasarkan pada:

1) Fungsi bisnis atau *business function*

2) Jenis produk atau *product line***3) Daerah geografis atau *geographic regional*.**

Struktur pengendalian manajemen dipusatkan pada berbagai macam pusat pertanggung jawaban. Pusat pertanggung jawaban adalah organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggung jawab terhadap aktivitas yang dilakukannya. Pada hakekatnya, perusahaan merupakan sekumpulan pusat-pusat tanggung jawab, yang masing-masing diwakili oleh sebuah kotak dalam bagan organisasi. Setiap pusat pertanggung jawaban mempunyai masukan dan keluaran. Manajemen bertanggung jawab untuk memastikan hubungan yang optimal antara masukan dan keluaran. Di sejumlah pusat pertanggung jawaban yang digolongkan menurut sifat masukan dan keluaran moneter yang diukur untuk tujuan pengendalian.

Anthony dan Govindarajan yang diterjemahkan oleh F.X. Kurniawan membedakan pusat-pusat pertanggung jawaban berdasarkan karakteristik masukan dan keluarannya dan hubungan di antara keduanya menjadi 4 macam, yaitu:

1) Pusat Biaya (*Expense Center*)

Pusat biaya adalah pusat pertanggung jawaban yang inputnya diukur secara moneter, namun outputnya tidak, dan prestasi manajernya diukur atas dasar biaya. Dalam pusat biaya, keluarannya tidak dapat diukur dalam bentuk pendapatan. Berdasarkan hubungan antara masukan dan keluarannya, pusat biaya dapat dibagi lagi menjadi:

a. Pusat biaya teknik

Pusat biaya teknik adalah pusat pertanggung jawaban yang sebagian besar masukannya mempunyai hubungan yang nyata dan erat dengan keluarannya. Manajer pusat biaya teknik diukur prestasinya atas dasar

seberapa jauh ia dapat mempertahankan efisiensinya.

b. Pusat biaya kebijakan

Pusat biaya kebijakan adalah pusat pertanggung jawaban yang sebagian besar masukannya tidak mempunyai hubungan dengan keluarannya.

Pusat biaya kebijakan tidak dapat diukur prestasinya dari sudut efisiensinya. Pengendalian pusat biaya kebijakan dilakukan dengan menggunakan anggaran sebagai pedoman bagi manajer.

2) Pusat Pendapatan (*Revenue Center*)

Pusat pendapatan merupakan pusat pertanggung jawaban yang prestasi manajernya diukur prestasinya berdasarkan pendapatnya. Manajer pusat pendapatan tidak dimintai pertanggung jawaban mengenai masukannya, karena hal tersebut tidak mempengaruhi pemakaian masukan tersebut. Pusat pendapatan bertanggung jawab terhadap pencapaian pendapat yang ditargetkan tanpa harus dibebani tanggung jawab mengenai biaya yang terjadi di departemennya karena biaya seringkali tidak mempunyai hubungan dengan pendapatan yang diperoleh oleh departemen tersebut.

3) Pusat Laba (*Profit Center*)

Pusat laba merupakan pusat pertanggung jawaban yang prestasi manajernya diukur dari selisih antara pendapatan dengan biaya untuk memperoleh pendapatan tersebut. Dalam pusat biaya, masukan dan keluarannya diukur dalam satuan uang untuk menghitung laba merupakan dasar pengukuran prestasi manajer.

4) Pusat investasi (*Investment Center*)

Pusat investasi adalah pusat laba yang prestasi manajernya diukur dengan

menghubungkan laba yang diperoleh pusat pertanggungjawaban tersebut dengan investasi yang bersangkutan. Ukuran prestasi manajer pusat investasi dapat berupa rasio antara laba dengan investasi yang digunakan untuk memperoleh laba.

Secara umum dapat dikatakan bahwa manajer pusat pertanggung jawaban diukur prestasinya berdasarkan karakteristik masukan dan keluarannya. Biaya merupakan tolak ukur prestasi bagi manajer pusat biaya, sedangkan pendapatan merupakan tolak ukur prestasi bagi manajer pusat pendapatan. Dalam pusat investasi, rasio laba dengan investasi dipakai sebagai tolak ukur prestasi bagi manajer pusat investasi.

2.1.3.4 Proses Sistem Pengendalian Manajemen

Sistem pengendalian manajemen terdiri dari struktur dan proses. Struktur merupakan hubungan antara komponen yang dinyatakan dalam bentuk unit organisasi dan sifat informasi yang mengalir di antara unit-unit tersebut. Sedangkan proses merupakan seperangkat tindakan yang dilaksanakan oleh manajer atas dasar informasi yang mereka terima. Informasi yang digunakan dalam proses sistem pengendalian manajemen adalah formal dan informal. Informasi formal meliputi tahap-tahap yang terstruktur yang saling terkait. Informasi informal dilakukan dengan menggunakan alat berupa memoranda, rapat-rapat, pembicaraan dan ekspresi wajah.

Proses sistem pengendalian manajemen menurut Supriyono (2000) meliputi tahap-tahap:

1) Penyusunan program

Penyusunan program adalah proses pembuatan keputusan mengenai program-program utama yang akan dilaksanakan oleh organisasi untuk mengimplementasikan strategi-strategi dan penaksiran jumlah sumber-sumber yang akan digunakan untuk setiap program. Penyusunan program merupakan bagian dari pengendalian manajemen yaitu perencanaan strategi dan pengendalian manajemen. Penyusunan program dalam suatu perusahaan melibatkan beberapa macam aktivitas, seperti merencanakan apa yang seharusnya dilakukan dalam perusahaan. Langkah selanjutnya adalah mengkoordinasikan aktivitas-aktivitas dengan beberapa bagian yang ada dalam perusahaan untuk kepentingan pencapaian tujuan perusahaan. Setelah koordinasi dilaksanakan kemudian mengkomunikasikan program tersebut kepada semua tingkatan manajemen yang ada dalam perusahaan. Pada setiap periode dilakukan efisiensi dan keefektifan sebagai alat pengendalian agar semua strategi yang telah ditetapkan sesuai dengan tujuan yang akan dicapai perusahaan. Keputusan pemrograman yang diambil yaitu: apakah akan melaksanakan strategi ini dengan melakukan akuisisi atau dengan membangun operasi baru, apa lini produk yang akan diutamakan, apakah produk ini harus dibeli atau dibuat sendiri dan apa sauran pemasaran yang akan digunakan.

2) Penyusunan anggaran

Penyusunan anggaran adalah proses pembuatan keputusan mengenai peran para manajer pusat pertanggung jawaban dalam melaksanakan program atau bagian program. Sejalan dengan perkembangan dunia usaha, perusahaan-

perusahaan berkembang menjadi perusahaan yang lebih besar dengan jenis kegiatan dan volume kegiatan yang meningkatkan. Keadaan ini menjadikan proses perencanaan dan pengendalian menjadi tidak sederhana. Untuk membantu manajemen dalam mengelola perusahaan maka perusahaan mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk menyusun biaya produksi. Anggaran digunakan sebagai alat pengendalian biaya produksi. Definisi anggaran menurut Saputra dan Asri (2006), adalah: **“Suatu pendekatan yang formal dan sistematis dari pelaksanaan tanggung jawab manajemen dalam perencanaan, koordinasi dan pengawasan”**.

Menurut Christina, dkk (2001): **“Anggaran merupakan suatu rencana yang disusun secara sistematis dalam bentuk angka dan dinyatakan dalam unit moneter yang meliputi seluruh kegiatan perusahaan untuk jangka waktu (periode) tertentu di masa yang akan datang”**.

Sedangkan menurut Horngren, dkk (2006) adalah sebagai berikut: ***“A budget is the 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”***.

Dari definisi tersebut, maka dapat dijelaskan bahwa anggaran merupakan perencanaan formal dari keseluruhan kegiatan perusahaan termasuk di dalamnya anggaran biaya produksi dalam jangka waktu tertentu yang dinyatakan dalam unit kuantitatif. Anggaran merupakan suatu perencanaan yang disusun secara formal di dalam perusahaan tersebut yang mencakup seluruh kegiatan perusahaan tanpa ada pengecualian. Dengan demikian penggunaan anggaran berfungsi sebagai alat bantu manajemen untuk

penyusunan perencanaan, koordinasi dan pengendalian kegiatan perusahaan.

3) Pelaksanaan pengendalian anggaran

Setelah menyusun anggaran, tahap selanjutnya adalah pelaksanaan pengendalian anggaran. Untuk pelaksanaan anggaran diperlukan pengendalian agar dapat beroperasi secara efektif dan efisien. Untuk itu harus diselidiki adanya perbandingan antara anggaran biaya produksi dengan realisasi anggaran biaya produksi. Apabila terdapat perbedaan maka perusahaan harus menganalisis sebab-sebab terjadinya perbedaan tersebut kemudian dilakukan tindakan koreksi terhadap penyimpangan yang terjadi.

4) Pengukuran kinerja

Penyusunan program dan anggaran yang telah ditetapkan dijadikan alat untuk menilai kinerja manajer dan memotivasi manajer dalam mengendalikan unit-unit pusat pertanggung jawaban. Dalam tahap ini anggaran dilaksanakan oleh manajer pusat pertanggung jawaban dan akuntansi bertanggung jawab mencatat masukan yang sesungguhnya diperoleh oleh pusat pertanggung jawaban. Data yang dikelompokkan menurut program digunakan sebagai dasar pemrograman yang akan datang, sedangkan data yang dikelompokkan menurut pusat pertanggung jawaban digunakan untuk mengukur prestasi kerja manajer pusat pertanggung jawaban.

5) Pelaporan dan analisis

Tahap terakhir dari proses pengendalian manajemen adalah pelaporan dan analisis. Laporan memuat informasi mengenai apa yang sesungguhnya terjadi dibandingkan dengan anggarannya atau programnya. Pelaporan

adalah proses untuk menyusun dan menyajikan pada pihak-pihak yang berkepentingan. Laporan disusun untuk setiap pusat pertanggung jawaban dan program. Laporan pusat pertanggung jawaban menunjukkan informasi sesungguhnya dibandingkan dengan anggarannya, dalam ukuran-ukuran kinerja keuangan maupun nonkeuangan, serta informasi internal maupun eksternal. Laporan pusat pertanggung jawaban harus disajikan secara tepat waktu. Laporan tersebut dimaksudkan untuk memberitahukan kepada para manjaer mengenai apa yang sedang berlangsung dalam pusat pertanggung jawaban yang mereka pimpin dan juga untuk menjamin koordinasi kegiatan antar pusat pertanggung jawaban. Laporan atas kinerja pusat pertanggung jawaban juga digunakan sebagai dasar untuk pengendalian. Pengendalian ini berupa analisis terhadap penyimpangan dari pelaksanaan anggaran dan penjelasan mengenai pelaksanaan kegiatan. Atas dasar hasil analisis, manajer pusat pertanggung jawaban dapat segera merumuskan tindakan perbaikan berupa perbaikan pelaksanaan, perbaikan anggaran, perbaikan program atau perumusan kembali strategi untuk pencapaian tujuan perusahaan.

2.1.4. Elemen-elemen Sistem Pengendalian Manajemen

Elemen-elemen sistem pengendalian manajemen menurut Anthony, dkk yang diterjemahkan oleh Agus Maulana meliputi:

a) Proses

Pengendalian manajemen mencakup sistem pengendalian manajemen yang terdiri atas tatanan organisasi, wewenang, tanggung jawab dan informasi untuk memungkinkan pelaksanaan pengendalian dan untuk memproses

sekumpulan tindakan yang memastikan bahwa organisasi bekerja untuk mencapai tujuannya.

b) Manajer

Pengendalian manajemen merupakan alat bagi manajer. Pengendalian manajemen adalah proses yang berorientasi pada manusia, maka manajer-manajer lini menjadi titik pusat dalam pengendalian ini.

c) Tujuan

Tujuan dari proses pengendalian ditentukan dalam perencanaan strategis.

d) Efisiensi dan keefektifan

Efisiensi merupakan perbandingan antara keluaran yang dihasilkan dengan besarnya tingkat masukan yang dipergunakan. Keefektifan berarti kemampuan suatu unit untuk mencapai tujuan yang diinginkan.

e) Kepastian

Manajemen membutuhkan kepastian yang konstan melalui pengendalian manajemen untuk menjamin bahwa pekerjaan memang sedang dilaksanakan secara efisien dan efektif.

2.1.5. Dampak Sistem Pengendalian Manajemen terhadap Proses Manajemen

Fungsi manajemen mencakup perencanaan, pengorganisasian, pelaksanaan dan pengendalian. Sistem pengendalian manajemen merupakan bagian proses manajemen yang berhubungan dengan fungsi perencanaan dan pengendalian organisasi. Sistem pengendalian manajemen berhubungan dengan aspek kebijakan administratif, fungsi perencanaan dan pengendalian organisasi.

Menurut Supriyono (2000) aspek kebijakan administratif tersebut pada

dasarnya berhubungan dengan tahap-tahap sebagai berikut:

- a) **“Merencanakan tujuan organisasi beserta unit-unitnya selama jangka waktu tertentu.**
- b) **Mengkoordinasikan rencana dan aktivitas-aktivitas semua bagian dalam organisasi agar menjamin bagian-bagian tersebut bekerja ke arah tujuan yang sama.**
- c) **Mengelola informasi dalam setiap bagian dan di antara bagian dalam organisasi untuk tujuan pembuatan keputusan.**
- d) **Mengevaluasi informasi dan membuat keputusan mengenai tindakan koreksi yang harus dilakukan, jika situasi mengharuskannya.**
- e) **Mengarahkan perilaku manusia agar mencapai hasil-hasil yang diharapkan”.**

2.2. Biaya

Dalam rangka menghasilkan laba yang merupakan tujuan perusahaan, biaya merupakan unsur penting yang harus dikorbankan perusahaan untuk pencapaian tujuan dan sasaran perusahaan. Dalam pelaksanaannya biaya harus dikendalikan dengan baik agar setiap pengeluarannya memberikan manfaat bagi perusahaan.

2.2.1. Pengertian Biaya

Dalam akuntansi manajemen terdapat pemisahan antara biaya (*cost*) dan beban (*expense*). Biaya adalah pengorbanan ekonomis yang diperlukan untuk memperoleh barang dan jasa, sedangkan beban adalah biaya yang secara langsung telah dimanfaatkan dalam usaha menghasilkan sesuatu dalam satu periode atau

sudah tidak memberi manfaat ekonomis untuk kegiatan periode berikutnya.

Mulyadi (2005) menyebutkan biaya dalam arti luas adalah: **“Pengorbanan sumber ekonomis yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk tujuan tertentu”**.

Sedangkan pengertian beban (*expense*) menurut Stice, dkk yang diterjemahkan oleh Barlev (2004) adalah: **“Beban adalah arus keluar atau penggunaan lain dari aktiva atau timbulnya kewajiban (atau kombinasi dari keduanya) dari penyerahan atau produksi suatu barang, pemberian jasa, atau pelaksanaan aktivitas lain yang merupakan usaha terbesar atau usaha utama yang sedang dilakukan entitas tersebut”**.

Dari definisi tersebut, dapat dilihat adanya perbedaan yang jelas antara biaya dan beban. Istilah biaya sering digunakan pula untuk menyebutkan beban atau sebaliknya. Dalam kenyataannya pengertian biaya dengan beban memiliki makna yang berbeda. Biaya merupakan pengorbanan sumber ekonomis untuk memperoleh aktiva, sedangkan beban merupakan penggunaan atau pemakaian sumber daya (barang atau jasa) dalam proses perolehan pendapatan. Dari perbandingan makna biaya dan beban, jelas terlihat bahwa biaya merupakan pengalihan bentuk aktiva sedangkan beban merupakan penggunaan aktiva untuk memperoleh pendapatan.

2.3. Biaya Produksi

2.3.1. Pengertian Biaya Produksi

Biaya produksi merupakan biaya yang timbul dari kegiatan manufaktur. Kegiatan manufaktur merupakan proses transformasi bahan mentah menjadi barang jadi melalui penggunaan bahan baku, tenaga kerja dan overhead pabrik.

Menurut Mulyadi (2005): **“Biaya produksi adalah biaya-biaya yang terjadi untuk mengolah bahan baku menjadi produk jadi yang siap dijual”**.

Hammer, dkk (2002) mendefinisikan biaya produksi sebagai berikut: *“Manufacturing cost also called production cost or factory cost is usually defined as the sum of three cost element: direct materials, direct labour and factory overhead”*.

Sedangkan menurut Supriyono (2009): **“Biaya produksi adalah semua biaya yang berhubungan dengan fungsi produksi atau kegiatan pengolahan bahan baku menjadi produk selesai”**.

Berdasarkan uraian tersebut dapat dikatakan bahwa biaya terjadi di dalam proses pengolahan bahan baku menjadi barang jadi. Biaya produksi merupakan bagian terpenting dalam perusahaan manufaktur karena biaya produksi merupakan biaya yang paling besar dari sejumlah biaya yang dikeluarkan oleh suatu perusahaan.

2.3.2. Unsur-unsur Biaya Produksi

Menurut Carter dan Usry (2002): *“There are three major element in cost manufacture product:*

- 1) Direct materials. All materials that are physically observable as being identified with the finished goods and that may be traced to the finished goods in an economically feasible manner.*
- 2) Direct labour. All labour that is physically traceable to finished goods an economically feasible manner.*
- 3) Indirect manufacturing cost. All cost other than materials an direct labour that are associated with manufacturing process”*.

Di bawah ini akan diuraikan ketiga unsure biaya tersebut.

1. Biaya Bahan Baku Langsung (*Direct Materials*)

Biaya bahan baku adalah harga perolehan berbagai macam bahan baku yang dipakai dalam kegiatan pengolahan produk. Bahan baku adalah berbagai macam bahan yang diolah menjadi produk akhir dan pemakaiannya dapat diidentifikasi secara langsung atau diikuti jejak manfaatnya pada produk tertentu.

Pengertian biaya bahan baku langsung menurut Horngren, dkk (2006): *“Direct Materials cost are the acquisition cost of all materials that eventually become part of the cost object (work in process and then finished goods) and that can be traced to the cost object in an economically feasible way”*.

Mulyadi (2005), mendefinisikan biaya bahan baku langsung adalah: **“Semua bahan yang membentuk bagian integral dari barang jadi dan yang dapat dimasukkan langsung dalam perhitungan biaya produk”**.

Sedangkan menurut Garrison dan Noreen yang diterjemahkan oleh Totok (2000) adalah: **“Biaya bahan baku langsung adalah bahan yang menjadi bagian yang tak terpisahkan dari produk jadi dan dapat ditelusuri secara fisik dan mudah ke produk tersebut”**.

Biaya bahan baku langsung merupakan biaya seluruh bahan yang membentuk suatu kesatuan yang tidak terpisahkan dari produk jadi yang dapat langsung diperhitungkan ke dalam harga pokok dari produk tersebut. Dalam menentukan harga pokok bahan baku, seluruh biaya yang menyangkut perolehan bahan tersebut ditambah ke dalam harga beli bahan baku.

2. Biaya tenaga kerja langsung (*Direct Labour*)

Pengertian biaya tenaga kerja langsung menurut Horngren, dkk (2006)

adalah sebagai berikut: *“Direct labor cost include the compensation of all manufacturing labor that can be traced to the cost object (work in process and then finished goods) but they cannot be traced to that cost object in an economically feasible way”*.

Henry Simamora (2002), menyatakan bahwa: **“Biaya tenaga kerja langsung adalah biaya yang dapat ditelusuri secara fisik ke dalam pembuatan produk dan bisa ditelusuri dengan mudah atau tanpa memakan banyak biaya”**.

Menurut Supriyono (2000) biaya tenaga kerja langsung adalah: **“Semua balas jasa (teknik prestasi) yang diberikan oleh perusahaan kepada semua karyawan”**.

Dari pengertian di atas dapat dikatakan bahwa biaya tenaga kerja langsung merupakan biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk membiayai proses produksi termasuk gaji yang dibayarkan kepada tenaga kerja yang secara langsung memproses bahan baku menjadi barang jadi dan dapat diidentifikasi secara langsung kepada produk tersebut.

Menurut Mulyadi (2005), biaya tenaga kerja langsung dapat digolongkan menjadi:

- a. Penggolongan menurut fungsi pokok dalam organisasi perusahaan yaitu pabrik, pemasaran dan administratif. Oleh karena itu perlu adanya penggolongan dan perbedaan antara tenaga kerja pabrik dan bukan pabrik. Hal itu harus dilakukan karena gaji dan upah tenaga kerja pabrik merupakan unsur harga pokok produksi. Sedangkan gaji dan upah tenaga kerja bukan pabrik merupakan biaya yang dibebankan dalam periode yang bersangkutan.

- b. Penggolongan menurut kegiatan departemen yang ada dalam perusahaan. Agar lebih mudah mengendalikannya, kepala departemen bertanggung jawab atas pelaksanaan kerja karyawan yang ada dalam departemennya serta upah yang dibayarkan kepada mereka.
 - c. Penggolongan menurut jenis pekerjaan sebagai dasar penetapan perbedaan upah dan standarnya.
 - d. Penggolongan menurut hubungannya dengan produk, yaitu penggolongan tenaga kerja menjadi tenaga kerja langsung dan tidak langsung. Tenaga kerja pabrik yang mengerjakan proses produksi termasuk ke dalam tenaga kerja langsung. Sedangkan tenaga kerja bukan pabrik atau yang tidak langsung mengerjakan produk termasuk ke dalam tenaga kerja tidak langsung. Tenaga kerja tidak langsung merupakan bagian dari produksi tidak langsung. Nilai biaya tenaga kerja yang dibebankan ke dalam biaya produksi dihitung dengan mengalikan tarif upah dengan jam kerja atau hari kerja karyawan.
3. Biaya Overhead Pabrik (*Factory Overhead*)

Biaya overhead pabrik merupakan biaya produksi selain biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung yang dapat dibebankan ke dalam produk. Mulyadi (2005) menyatakan bahwa yang termasuk ke dalam biaya overhead pabrik adalah:

1. Biaya bahan penolong.

Bahan penolong adalah bahan yang tidak menjadi bagian dari produk jadi atau bahan yang menjadi bagian dari produk jadi, tetapi nilainya relatif kecil jika dibandingkan dengan harga pokok produk tersebut.

2. Biaya reparasi dan pemeliharaan.

Biaya reparasi dan pemeliharaan berupa biaya suku cadang, biaya bahan habis pakai dan harga perolehan jasa dari pihak luar perusahaan untuk keperluan perbaikan dan pemeliharaan perumahan, bangunan pabrik, mesin-mesin dan peralatan.

3. Biaya tenaga kerja tidak langsung.

Biaya tenaga kerja tidak langsung adalah tenaga kerja pabrik yang upahnya tidak dapat diperhitungkan secara langsung kepada produk atau pesanan tertentu. Biaya tenaga kerja langsung terdiri dari upah, tunjangan dan biaya kesejahteraan yang dikeluarkan untuk tenaga kerja tidak langsung tersebut.

4. Beban biaya yang timbul sebagai akibat penilaian terhadap aktiva tetap.

Biaya-biaya yang termasuk ke dalam kelompok ini antara lain adalah biaya depresiasi emplasemen pabrik, mesin dan equipment, perkakas laboratorium, alat kerja dan aktiva tetap lain yang digunakan di pabrik.

5. Beban biaya yang timbul sebagai akibat berlalunya waktu.

Biaya-biaya yang termasuk dalam kelompok ini antara lain adalah biaya asuransi gedung dan emplasemen, asuransi mesin dan equipment, asuransi kendaraan, asuransi kecelakaan karyawan dan biaya amortisasi kerugian trial run.

6. Biaya produksi tidak langsung lainnya yang memerlukan pengeluaran uang tunai.

Biaya overhead pabrik yang termasuk dalam kelompok ini antara lain adalah biaya reparasi yang diserahkan kepada pihak luar perusahaan, biaya listrik PLN dan sebagainya.

2.4. Efisiensi Biaya Produksi

2.4.1. Pengertian Efisiensi

Pengertian efisiensi menurut Anthony dan Govindarajan (2003) adalah: *“Efficiency is the ratio of output to input or the amount of output per unit of input”*.

Indra Bastian (2001) mengemukakan bahwa: **“Efisiensi adalah hubungan antara input dan output di mana penggunaan barang dan jasa yang dibeli oleh organisasi untuk mencapai output tertentu”**.

Sedangkan menurut Arief Suadi (2002): **“Efisiensi menunjukkan perbandingan antara keluaran (*output*) dan masukan (*input*)”**.

Jadi efisiensi menggambarkan berapa banyak masukan yang diperlukan untuk menghasilkan satu unit keluaran tertentu. Unit organisasi yang paling efisien adalah unit yang dapat menghasilkan sejumlah keluaran dengan penggunaan masukan minimal atau menghasilkan keluaran terbanyak dengan masukan yang tersedia.

Dalam banyak pusat pertanggung jawaban, efisiensi diukur dengan cara membandingkan biaya aktual dengan standar, di mana biaya-biaya tersebut harus dinyatakan dalam output yang diukur. Suatu pusat pertanggung jawaban akan bersifat efisien jika melakukan sesuatu dengan tepat.

2.4.2. Pengertian Efisiensi Biaya Produksi

Karena setiap perusahaan bertujuan untuk mencari laba, maka efisiensi merupakan suatu hal yang penting yang harus dilakukan oleh setiap perusahaan. Laba yang maksimal bisa diperoleh atau dicapai melalui penggunaan sumber daya

yang efisien.

Salah satu pengertian efisiensi berkaitan dengan pengukuran suatu kinerja terhadap sesuatu yang dianggap standar, baik itu berkaitan dengan mesin, operasi, individu maupun organisasi. Efisiensi merupakan perbandingan terbaik antara suatu usaha pemanfaatan sumber daya dengan hasil yang diperoleh.

Efisiensi biaya produksi adalah kegiatan yang dilakukan untuk mencapai tujuan organisasi dengan cara meminimalkan penyimpangan biaya produksi yang terjadi, baik selisih biaya bahan baku, selisih biaya tenaga kerja maupun selisih biaya overhead pabrik. Supriyono (2000) menyatakan bahwa: **“Penyimpangan biaya produksi merupakan perbedaan antara anggaran dengan realisasi dan jika penyimpangan cukup signifikan maka penyimpangan tersebut diselidiki lebih lanjut”**.

Sedangkan Mulyadi (2005) mengemukakan bahwa: **“Selisih biaya sesungguhnya dengan biaya standar dianalisis dan dari analisis ini diselidiki penyebab terjadinya selisih yang merugikan”**.

Dari definisi di atas dapat diketahui bahwa perbedaan antara anggaran yang telah ditetapkan dengan realisasinya akan terjadi penyimpangan biaya produksi dan penyimpangan ini akan diselidiki jika penyimpangan tersebut cukup signifikan. Perbedaan antara anggaran dan realisasinya akan menimbulkan selisih. Menurut Carter dan Usry yang diterjemahkan oleh Krista (2004) pengertian selisih adalah sebagai berikut: **“Selisih antara biaya aktual dengan biaya yang dianggarkan atau selisih antara biaya aktual dengan biaya standar”**.

Sedangkan menurut Mulyadi (2005): **“Selisih (*variance*) adalah penyimpangan biaya sesungguhnya dengan biaya standar”**.

Biaya produksi terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik. Dalam penetapan biaya produksi akan menimbulkan selisih apabila terjadi perbedaan antara anggaran yang ditetapkan dengan realisasinya. Pengertian selisih biaya bahan baku menurut Jayaatmadja (2006) adalah sebagai berikut: **“Selisih yang diakibatkan terjadinya perbedaan antara biaya bahan baku standar dan biaya bahan baku sesungguhnya”**.

Sedangkan menurut Hammer dan Usry yang diterjemahkan oleh Krista (2004) adalah: **“Selisih biaya bahan baku adalah suatu selisih yang dihitung dengan membandingkan jumlah aktual bahan baku yang digunakan dengan jumlah standar yang diperbolehkan”**.

Pengertian selisih biaya tenaga kerja langsung menurut Jayaatmadja (2006) yaitu: **“Selisih yang diakibatkan terjadinya perbedaan antara biaya tenaga kerja langsung standar dengan biaya tenaga kerja langsung sesungguhnya”**.

Sedangkan Hammer dan Usry yang diterjemahkan oleh Krista (2004) mengemukakan bahwa: **“Selisih biaya tenaga kerja langsung adalah selisih antara jumlah jam kerja aktual dengan jumlah jam kerja standar yang diperbolehkan”**.

Pengertian selisih biaya overhead pabrik menurut Jayaatmadja (2006) yaitu: **“Selisih biaya overhead pabrik adalah perbedaan jumlah biaya overhead pabrik menurut standar dengan biaya overhead sesungguhnya”**.

Hammer dan Usry yang diterjemahkan oleh Krista (2004) mengemukakan bahwa: **“Selisih biaya overhead pabrik adalah selisih antara overhead pabrik aktual yang terjadi dengan biaya overhead pabrik yang dapat dibebankan ke barang dalam proses di periode tersebut”**.

Dari pengertian-pengertian di atas dapat diketahui bahwa selisih biaya bahan baku merupakan perbedaan antara biaya bahan baku standar dengan biaya bahan baku sesungguhnya. Perbedaan antara biaya tenaga kerja langsung standar dengan biaya tenaga kerja langsung sesungguhnya akan menimbulkan selisih sedangkan perbedaan jumlah biaya overhead pabrik menurut standar dengan biaya overhead sesungguhnya akan menimbulkan selisih biaya overhead pabrik.

Efisiensi biaya produksi juga menyangkut kesesuaian kuantitas produk yang dihasilkan dengan anggaran, ketepatan waktu produksi dan kualitas produk yang dihasilkan sesuai dengan target kualitas (Supriyono, 2000). Jadi, pada dasarnya biaya produksi dikatakan efisien jika dalam proses pengelolaan bahan baku menjadi barang jadi sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan. Apabila hal-hal tersebut belum dapat dipenuhi oleh perusahaan, maka perlu dilakukan langkah-langkah perbaikan untuk meningkatkan efisiensi biaya produksi.

2.5. Dampak Penerapan Sistem Pengendalian Manajemen terhadap Biaya Produksi

Penerapan sistem pengendalian manajemen sangat bermanfaat bagi perusahaan, sistem pengendalian manajemen merupakan suatu sistem yang digunakan oleh para manajer untuk mengarahkan anggota organisasi agar melaksanakan kegiatan secara efektif dan efisien sesuai strategi pokok yang telah ditetapkan untuk mencapai sasaran dan tujuan. Sistem pengendalian manajemen terdiri dari struktur dan proses, di mana struktur pengendalian manajemen dipusatkan pada berbagai macam pusat tanggung jawab, setiap pusat tanggung jawab mempunyai masukan dan keluaran. Manajemen bertanggung jawab untuk

memastikan hubungan yang optimal antara masukan dan keluaran. Di sejumlah pusat tanggung jawab, hubungan ini bersifat timbal balik dan langsung.

Untuk efisiensi biaya produksi, sebelumnya sudah dijelaskan bahwa efisiensi menggambarkan berapa banyak masukan yang diperlukan untuk menghasilkan satu unit keluaran tertentu. Suatu biaya dikatakan efisien apabila hasil kelurannya sesuai dengan rencana yang telah ditetapkan. Semakin besar keluaran suatu pusat tanggung jawab terhadap pencapaian tujuan perusahaan semakin efisien kegiatan tanggung jawab tersebut.

Dengan demikian dapat dikatakan bahwa dampak penerapan sistem pengendalian manajemen terhadap efisiensi biaya produksi adalah sistem pengendalian manajemen merupakan alat bantu manajemen dalam melakukan fungsi pengendalian pada biaya produksi sehingga biaya produksi dapat tercapai.