

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Akuntansi Biaya

2.1.1 Pengertian Akuntansi Biaya

Dalam setiap kegiatan usaha, tidak tergantung dari besar kecilnya dan jenis usahanya sangat membutuhkan adanya akuntansi biaya ini akan diperoleh informasi biaya yang berguna bagi manajemen sehingga diharapkan manajemen dapat melakukan perencanaan, pengendalian dan pengambilan keputusan. Disini penulis akan mengemukakan pendapat para ahli mengenai arti akuntansi biaya.

Pengertian akuntansi biaya menurut **Horngren (2003;3)** akuntansi biaya adalah :

”Cost accounting provides information for both management accounting and financial accounting. It measures and report financial and nonfinancial information that relates to the cost of acquiring or consuming resources by an organization. Accounting where cost information is collected or analyzed.”

Pengertian akuntansi biaya menurut **Supriyono (1999;12)** adalah :

“Akuntansi biaya adalah salah satu cabang akuntansi yang merupakan alat manajemen dalam memonitor dan merekam transaksi biaya secara sistematis, serta menyajikan informasi biaya dalam bentuk laporan biaya.”

Sedangkan menurut **Mulyadi (2006 ;7)** akuntansi biaya adalah :

“Proses pencatatan, penggolongan, peringkasan dan penyajian biaya pembuatan dan penjualan produk atau jasa, dengan cara-cara tertentu, serta penafsiran terhadapnya.”

Dari pengertian di atas, penulis dapat mengatakan bahwa akuntansi biaya merupakan proses pencatatan, perhitungan, penganalisisan dan pelaporan berbagai macam biaya yang terjadi di dalam kegiatan suatu perusahaan. Semua itu merupakan informasi yang penting bagi manajemen dalam mengelola perusahaan.

2.1.2 Tujuan Akuntansi Biaya

Menurut Mulyadi (2006 ; 7) akuntansi biaya mempunyai tiga tujuan pokok, yaitu :

- “1. Penentuan Harga Pokok Produk**
- 2. Akuntansi Biaya Pencatatan**
- 3. Pengambilan Keputusan Khusus.”**

Usry & Carter (2006 ;9) yang dialihbahasakan oleh Krista mengemukakan pendapatnya bahwa :

“Akuntansi biaya melengkapi manajemen dengan alat yang diperlukan untuk aktivitas-aktivitas perencanaan dan pengendalian, memperbaiki kualitas dan efisiensi, serta membuat keputusan-keputusan yang bersifat rutin maupun strategis.”

Menurut Supriyono (1999; 14-15) mengemukakan tujuan akuntansi biaya sebagai berikut :

- “1. Menyediakan data biaya yang diperlukan untuk perencanaan dan pengendalian kegiatan**
- 2. Menyediakan data biaya untuk pengambilan keputusan sehari-hari atau proyek khusus yang memerlukan pemilihan alternatif yang harus diambil**
- 3. Berpartisipasi dalam berkreasi dan menyusun budget**
- 4. Menetapkan metode dan prosedur pengendalian dan perbaikan operasi serta program pengurangan biaya**
- 5. Mengembangkan sistem dan analisa biaya dalam rangka penentuan harga pokok dan menganalisis penyimpangan dan pengendalian fisik**
- 6. Menyusun laporan biaya.”**

Dari uraian di atas dapat dikatakan bahwa pada dasarnya akuntansi biaya ditujukan untuk perencanaan, pengendalian, pengambilan keputusan. Dalam pengendalian akuntansi biaya memantau pengeluaran biaya yang sesungguhnya sesuai dengan yang seharusnya. Akuntansi biaya kemudian melakukan analisis terhadap penyimpangan biaya yang sesungguhnya dengan biaya yang seharusnya. Dalam pengambilan keputusan, akuntansi biaya menyediakan data untuk pemilihan alternatif dan mempertimbangkan biaya-biaya yang akan terjadi untuk masing-masing alternatif tersebut.

2.1.3. Tipe Sistem Akuntansi

Sistem akuntansi biaya merupakan bagian dari sistem akuntansi, karena untuk membangun suatu sistem akuntansi secara keseluruhan tidak lepas dari pembangunan sistem akuntansi keuangan, sistem akuntansi manajemen dan sistem akuntansi itu sendiri. Jadi sistem akuntansi biaya hanya merupakan suatu segi dari sistem akuntansi secara keseluruhan.

Pengertian dari sistem akuntansi itu sendiri dikemukakan oleh **J.W Neuner** adalah sebagai berikut :

“The accounting system is an organization of form, record and reports, closely coordinated to facilitate business management through determining certain basic and required information.”

Sedangkan pengertian menurut **La Midjan (2001; 8)** adalah sebagai berikut :

“ Sistem akuntansi adalah suatu organisasi dari formulir-formulir, catatan-catatan dan lain-lain, diorganisir dan terkoordinir untuk menciptakan dasar informasi tertentu yang diperlukan untuk membantu manajemen perusahaan.”

Secara pendekatan struktur kertas kerja dan aliran informasi, sistem akuntansi biaya terdiri dari formulir-formulir, catatan-catatan dan lain-lain, diorganisir dan terkoordinasi untuk menciptakan informasi yang berguna bagi pemakai dalam mengambil tindakan keputusan, perencanaan dan pengawasan terhadap biaya.

Sistem akuntansi biaya dirancang untuk kebutuhan manajemen dalam memberikan informasi biaya yang sesuai dengan kebutuhan manajemen dalam mengukur efisiensi. Untuk itu diperlukan perangkat sistem yang sesuai dengan kebutuhan tersebut. Menurut **Gilespie** bahwa sistem akuntansi terdiri dari dua macam yaitu :

“ Sistem akuntansi biaya terdiri dari dua macam yaitu :

1. **Sistem kalkulasi di muka**
Dalam sistem ini harga pokok ditentukan sebelum proses produksi. Hal ini mencerminkan hasil yang diperkirakan atau diharapkan yang menyangkut harga-harga, kuantitas, dan tingkat operasi.
2. **Sistem kalkulasi biaya historis**

Dalam sistem ini, harga pokok ditentukan setelah produksi selesai. Hal ini mencerminkan hasil yang sebenarnya yang menyangkut harga-harga, kuantitas dan tingkat operasi.”

2.1.4. Konsep Biaya

Yang menjadi objek kegiatan akuntansi biaya adalah biaya. Biaya-biaya ini harus dicatat, digolongkan, diringkas dan dilaporkan sedemikian rupa sehingga dapat memenuhi kegiatan manajemen.

2.1.4.1. Pengertian Biaya

Seringkali istilah biaya diartikan dengan istilah beban, padahal sebenarnya pengertian biaya (*cost*) berbeda dengan beban (*expense*). Untuk lebih menjelaskan perbedaan kedua istilah tersebut, di bawah ini akan diuraikan pengertian antara biaya dengan beban yang dikemukakan menurut beberapa ahli. **Carter dan Usry (2006 ; 29)** yang telah dialihbahasakan oleh **Krista** mengemukakan bahwa yang dimaksud dengan biaya adalah :

“ Nilai tukar, pengeluaran, pengorbanan untuk memperoleh manfaat. Dalam akuntansi keuangan, pengeluaran atau pengorbanan untuk memperoleh manfaat.”

Maksud dari pengertian di atas adalah bahwa biaya dinyatakan sebagai nilai tukar atau pengorbanan yang akan bermanfaat untuk memperoleh keuntungan. Sedangkan **Mulyadi (2006 ; 8-9)** mengemukakan pengertian biaya dalam arti luas adalah sebagai berikut :

“Pengorbanan sumber ekonomi, yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk tujuan tertentu.”

Berdasarkan pengertian di atas, maka biaya dapat diartikan sebagai pengorbanan sumber ekonomis yang diukur adalah satuan uang, berupa kas atau asset lainnya yang telah terjadi atau akan terjadi yang dianggap akan memberikan manfaat di masa yang akan datang untuk memperoleh barang dan jasa. Biaya merupakan aktiva yang dicantumkan dalam neraca.

Carter dan Usry (2006 ; 30) yang dialihbahasakan oleh Krista mengartikan beban sebagai berikut :

“Beban dapat didefinisikan sebagai aliran kas keluar terukur dari barang atau jasa, yang kemudian ditandingkan dengan pendapatan untuk menentukan laba.”

Dari pernyataan tersebut, dapat diambil simpulan bahwa biaya adalah aktiva perusahaan yang belum digunakan untuk memperoleh penghasilan. Sedangkan beban sering disebut “*expired cost*” yaitu biaya yang telah dikeluarkan sehingga tidak dapat lagi memberikan manfaat dalam menghasilkan pendapatan di masa mendatang dan merupakan pengeluaran dalam bentuk aktiva tetap, persediaan, kas ataupun jasa.

2.1.4.2. Penggolongan Biaya

Seperti yang telah dikatakan sebelumnya, bahwa akuntansi biaya bertujuan untuk memberikan informasi biaya yang dibutuhkan oleh manajemen untuk mengelola perusahaan atau bagian di perusahaan. Dengan adanya penggolongan biaya, manajemen dengan mudah dapat mengetahui atau mengawasi penggunaan biaya-biaya tersebut. Dengan demikian biaya akan dapat dicatat dan digolongkan sesuai dengan tujuannya. Penggolongan biaya sulit dilakukan, karena tidak adanya suatu konsep biaya yang dapat memenuhi berbagai tujuan.

Carter dan Usry (2006 ; 40) yang dialihbahasakan oleh Krista mengklasifikasikan biaya sebagai berikut:

- 1. Produk (satu lot, batch, atau unit dari suatu barang jadi atau jasa)**
- 2. Volume Produksi**
- 3. Departemen, proses, pusat biaya (*cost center*), atau subdivisi lain dari manufaktur.**
- 4. Periode akuntansi**
- 5. Suatu keputusan, tindakan atau evaluasi.”**

Berdasarkan pembagian menurut kelima hal di atas dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Biaya dalam Hubungannya dengan Produk

Penggolongan ini mengartikan biaya pada operasi suatu perusahaan. Dalam perusahaan industri, biaya operasi total dibagi menjadi biaya pabrik dan biaya komersial. Biaya pabrik atau biaya produksi adalah jumlah dari tiga unsur biaya, yaitu biaya bahan langsung, biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik. Biaya komersial dibagi menjadi biaya pemasaran, biaya umum dan biaya administrasi.

2. Biaya dalam Hubungannya dengan Volume Produksi

Penggolongan biaya menghubungkan biaya dengan perubahan-perubahan volume produksi sehingga biaya dibagi menjadi biaya variabel, biaya tetap, biaya semi variabel. Pemisahan biaya ini penting untuk tujuan pengendalian dan perhitungan *break even point* yang merupakan alat untuk perencanaan laba. Suatu biaya overhead pabrik dikatakan variabel apabila biaya ini mengalami perubahan langsung sesuai dengan perubahan tingkat produksi, akan tetapi biaya per unit tidak berubah.

Menurut IAI dalam **Standar Akuntansi Keuangan (1999; 14.3)** yang dimaksud dengan biaya overhead produksi tetap adalah :

“Biaya produksi tidak langsung yang relatif konstan, tanpa memperhatikan volume produksi yang dihasilkan, seperti penyusutan dan pemeliharaan bangunan dan peralatan pabrik, dan biaya manajemen dan administrasi pabrik.”

Dikatakan biaya overhead pabrik tetap, apabila jumlah biaya tidak berubah sampai tingkat produksi tertentu tidak dapat dipengaruhi oleh perubahan volume produksi atau biaya per unitnya bergerak berlawanan arah dengan arah perubahan volume produksinya.

Menurut IAI dalam **Standar Akuntansi Keuangan (1999; 14.3)** yang dimaksud dengan biaya overhead produksi variabel adalah :

“Biaya yang berubah secara langsung, atau hampir secara langsung, mengikuti perubahan volume produksi, seperti bahan tidak langsung dan upah tidak langsung.”

Biaya overhead semi variabel adalah biaya yang bergerak searah dengan perubahan volume kegiatan, akan tetapi tidak proporsional atau sebanding karena

biaya ini terdiri dari biaya tetap dan biaya variabel, sedangkan biaya per unitnya berubah berlawanan dengan arah perubahan volume kegiatan.

Abdul Halim (1996 ; 8), memberikan pengertian atas kata semi variabel ini, yaitu :

“Biaya yang selalu berubah tetapi perubahannya tidak proporsional (sebanding) dengan perubahan kegiatan/volume perusahaan.”

3. Biaya dalam Hubungannya dengan Departemen Produksi atau Segmen Lain.

Penggolongan ini didasarkan pada pembagian sebuah pabrik ke dalam departemen-departemen dari pusat-pusat biaya untuk menetapkan tanggung jawab pengendalian biaya. Biaya yang dikeluarkan dari departemen produksi sendiri merupakan biaya yang langsung berhubungan dengan produk, sedangkan biaya yang dikeluarkan oleh departemen jasa merupakan biaya tidak langsung.

4. Biaya dalam Hubungannya dengan Periode Akuntansi.

Agar perhitungan laba atau rugi dapat dilakukan secara akurat, maka biaya-biaya digolongkan atas dasar periode akuntasinya, yaitu :

- 1) *Capital Expenditure*, yaitu pengeluaran yang dimaksudkan untuk mendapatkan manfaat dalam periode yang akan datang dan dicatat sebagai harta.
- 2) *Revenue Expenditure*, yaitu pengeluaran yang memberikan manfaat pada periode yang bersangkutan dan dicatat sebagai biaya.

5. Biaya dalam Hubungannya dengan Suatu Keputusan, Tindakan, atau Evaluasi.

Untuk tujuan pengambilan keputusan oleh manajemen, data biaya dikelompokkan menjadi :

1) Biaya Relevan (*Relevant Cost*)

Adalah biaya yang akan mempengaruhi pengambilan keputusan. Oleh karena itu biaya tersebut harus diperhitungkan dalam pengambilan keputusan. Biaya diferensial adalah salah satu nama biaya yang relevan dalam memilih di antara alternatif.

2) Biaya tidak Relevan (*Irrelevant Cost*)

Adalah biaya yang tidak mempengaruhi pengambilan keputusan. Oleh karena itu, biaya ini tidak diperhitungkan atau dipertimbangkan dalam proses pengambilan keputusan.

2.2. Harga Pokok Produk

2.2.1. Pengertian Harga Pokok Produk

Informasi mengenai harga pokok produk memegang peranan yang penting dalam setiap perusahaan. Istilah mengenai harga pokok dalam suatu perusahaan industri mempunyai hubungan yang erat dengan biaya produksi.

Menurut Mulyadi (2006; 10) pengertian harga pokok produk sebagai berikut :

“Istilah harga pokok juga digunakan untuk menunjukkan pengorbanan sumber ekonomi dalam pengolahan bahan baku menjadi produk.”

Sedangkan menurut Carter dan Usry (2006 ; 40) yang dialihbahasakan oleh Krista mengemukakan pengertian harga pokok produk sebagai berikut :

“Biaya manufaktur disebut juga biaya produksi atau biaya pabrik, biasanya didefinisikan sebagai jumlah dari tiga elemen biaya : bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan overhead pabrik.”

Dari pengertian di atas, dapat diketahui bahwa harga pokok produk merupakan biaya yang digunakan untuk mengolah bahan baku menjadi produk yang terdiri dari tiga elemen, yaitu bahan langsung, tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik.

2.2.2. Tujuan Perhitungan Harga Pokok Produk

Dalam suatu perusahaan industri yang dijalankan dengan baik, harga pokok dari produk yang dipasarkan harus dihitung secara tepat. Menurut Abdul Halim (1996; 32), untuk menghitung harga pokok barang periode tertentu secara kronologis merupakan kumpulan dari biaya-biaya produksi yang telah dicatat pada siklus akuntansi biaya. Oleh sebab itu pada akhir periode tertentu sebagai saat pelaporan kegiatan perusahaan, disusunlah laporan harga pokok barang yang diproduksi.

Untuk menghitung harga pokok produk tertentu secara kronologis dapat dilakukan dengan cara sebagai berikut :

Pemakai bahan baku, tenaga kerja langsung dan overhead yang dibebankan. Dari hasil penambahan tersebut didapatkan harga pokok barang yang diproses selama periode yang dimaksud. Bila hasil tersebut dikurangi dengan persediaan akhir barang dalam proses akan didapatkan harga pokok barang yang diproduksi.

Menurut **Mulyadi (2006; 71)** perhitungan harga pokok bermanfaat bagi manajemen yang bertujuan untuk :

- 1. Menentukan harga jual produk**
- 2. Memantau realisasi biaya produksi**
- 3. Menghitung laba atau rugi periodik**
- 4. Menentukan harga pokok persediaan produk jadi dan produk dalam proses yang disajikan dalam neraca.”**

2.2.3. Unsur-unsur Harga Pokok Produk

Dalam menentukan harga pokok produk, setiap unsur biaya yang berhubungan dengan pelaksanaan produksi harus diperhitungkan dengan seksama. Ada tiga unsur biaya yang membentuk harga pokok produksi, yaitu :

1. Biaya Bahan Langsung

Pengertian biaya bahan langsung menurut **Carter dan Usry (2006 ; 40)** yang dialihbahasakan oleh **Krista** adalah sebagai berikut :

“Semua bahan baku yang membentuk bagian integral dari produk jadi dan dimasukkan secara eksplisit dalam perhitungan biaya produk.”

Dari pengertian di atas, dapat diketahui bahwa biaya bahan langsung adalah biaya seluruh bahan yang digunakan untuk menghasilkan produk dan dapat dimasukkan dalam perhitungan harga pokok produk.

2. Biaya Tenaga Kerja Langsung

Biaya tenaga kerja langsung merupakan semua upah tenaga kerja yang secara langsung berhubungan dengan barang jadi dan karenanya dapat diidentifikasi secara langsung ke dalam harga pokok barang jadi.

Dalam perusahaan yang menggunakan harga pokok pesanan, dasar pembebanan biaya tenaga kerja langsung diperoleh dari kartu hadir (*Clock card*) dan kartu jam kerja (*Join Time Ticket*). Sedangkan pada perusahaan yang

menggunakan harga pokok proses, biaya tenaga kerja langsung dikelompokkan menurut biaya tenaga kerja langsung di departemen produksi. Dalam metode ini tidak dibedakan antara biaya tenaga kerja langsung dengan biaya tenaga kerja tidak langsung.

3. Biaya Overhead Pabrik

Biaya overhead pabrik meliputi semua biaya produksi di departemen produksi selain biaya bahan langsung dan biaya tenaga kerja langsung ditambah semua biaya di departemen pembantu. Apabila perusahaan tidak mempunyai departemen pembantu, biaya overhead pabrik meliputi semua unsur biaya produksi selain biaya bahan dan biaya tenaga kerja langsung. **Carter dan Usry (2006 ; 40)** yang dialihbahasakan oleh **Krista** mengemukakan bahwa :

“Overhead pabrik disebut juga overhead manufaktur, beban manufaktur, atau beban pabrik, terdiri atas semua biaya manufaktur yang tidak ditelusuri secara langsung ke output tertentu. Overhead pabrik memasukkan semua biaya manufaktur kecuali bahan langsung dan tenaga kerja langsung.”

Dari pengertian di atas, dapat dikatakan bahwa biaya overhead pabrik adalah biaya yang tidak dapat diidentifikasi atau ditelusuri secara langsung terhadap pekerjaan tertentu atau hasil produksi. Karena tidak adanya suatu tanda bukti seperti penggunaan biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung, akan tetapi biaya overhead pabrik juga merupakan biaya yang memiliki bagian yang besar dalam biaya produksi suatu produk.

Karena sulitnya menghubungkan biaya overhead pabrik dengan suatu pekerjaan atau hasil produksi, maka perlu dilakukan penetapan tarif sebelum proses produksi berlangsung, sehingga alokasi yang wajar dan logis dapat dilakukan. Untuk memudahkan pembebanan dan analisis biaya ini dikelompokkan dalam :

- 1) Biaya overhead pabrik variabel
- 2) Biaya overhead pabrik tetap

Biaya overhead pabrik merupakan kumpulan berbagai macam jenis biaya yang dikeluarkan selain biaya bahan langsung dan tenaga kerja langsung. Pada umumnya biaya overhead pabrik dapat dibagi atas tiga bagian, yaitu :

1. Bahan tidak langsung (*Indirect Material*)
2. Biaya tenaga kerja tidak langsung (*Indirect Labour*)
3. Biaya-biaya pabrik tidak langsung (*Other Material Factory Cost*)

Mengenai unsur-unsur biaya overhead pabrik ini, Mulyadi (2006; 208) mengelompokkan menjadi beberapa golongan berikut ini :

- 1. Biaya bahan penolong**
- 2. Biaya reparasi dan pemeliharaan**
- 3. Biaya tenaga kerja tidak langsung**
- 4. Biaya yang timbul sebagai akibat penilaian terhadap aktiva tetap**
- 5. Biaya yang timbul sebagai akibat berlalunya waktu**
- 6. Biaya overhead lain yang secara langsung memerlukan pengeluaran tunai.”**

Biaya bahan penolong adalah bahan baku suatu proyek yang merupakan bagian kecil dari produk jadi. Yang termasuk dalam biaya reparasi dan pemeliharaan, misalnya pemakaian suku cadang, *factory supplies* serta pemberian jasa kepada pihak luar perusahaan untuk pabrik dan mesin-mesin yang digunakan oleh keperluan pabrik.

Biaya tenaga kerja tidak langsung adalah biaya yang dibayarkan kepada tenaga kerja tidak langsung ikut serta dalam memproduksi barang sehingga tidak mempengaruhi komposisi biaya dari barang jadi. Biaya ini antara lain terdiri dari upah mandor, upah bagian kebersihan, upah penjaga dan lain-lain. Biaya-biaya yang timbul sebagai akibat penilaian aktiva tetap antara lain adalah biaya penyusutan bangunan pabrik, mesin dan perlengkapan serta aktiva tetap lain yang digunakan di pabrik.

Kelompok biaya yang timbul yang memerlukan pengeluaran tunai meliputi biaya reparasi yang diserahkan kepada pihak luar perusahaan misalnya meliputi biaya listrik dan biaya air. Kelompok biaya yang timbul akibat berlalunya waktu antara lain adalah biaya asuransi gedung dan asuransi kecelakaan.

2.3. Metode Pengumpulan Biaya Produksi

Pada dasarnya sifat pengolahan barang menjadi produk selesai dapat dibedakan ke dalam dua golongan, yaitu pengolahan produksi yang terus menerus dan pengolahan produk berdasarkan pesanan. Mengenai metode pengumpulan biaya produksi, **Mulyadi (2006; 40,69)** menyatakan bahwa metode pengumpulan biaya produksi dapat dibagi menjadi dua, yaitu :

- “1. Metode harga pokok pesanan**
- 2. Metode harga pokok proses.”**

2.3.1. Metode Harga Pokok Pesanan

Adalah metode pengumpulan biaya produksi semua biaya dikumpulkan menurut tingkat pekerjaan masing-masing. Biaya per unit untuk setiap pekerjaan diperoleh dengan membagi jumlah biaya yang diperlukan dengan jumlah unit pekerjaan. Agar harga pokok pesanan ini dapat dilaksanakan dengan sebaik-baiknya, maka dalam hal ini sangat diperlukan pengidentifikasian setiap pekerjaan secara fisik dan juga masalah biaya yang diperlukan.

2.3.2. Metode Harga Pokok Proses

Adalah metode pengumpulan biaya produksi, biaya dikumpulkan menurut setiap departemen yang ada dalam perusahaan atau setiap periode. Biaya per unit rata-rata untuk setiap periode diperoleh dengan membagi biaya per departemen dengan hasil selama periode tertentu. Pada metode harga pokok proses, perusahaan menghasilkan produk yang homogen, bentuk produk yang bersifat standar dan tidak bergantung spesifikasi yang diminta oleh pelanggan. Kegiatan produksinya didasarkan pada anggaran produksi atau jadwal produksi untuk satu periode. Metode harga pokok proses ini dipergunakan apabila produksi dibuat dalam jumlah atau merupakan suatu proses produksi yang bersifat kontinyu.

2.4. Metode Penentuan Harga Pokok Produksi

2.4.1. Metode Full Costing

Full costing merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang membebankan seluruh biaya produksi sebagai harga pokok produksi, yang terdiri

dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead produksi menurut *full costing* terdiri dari :

Biaya bahan baku langsung standar	Rp.xxxx
Biaya tenaga kerja langsung standar	Rp.xxxx
Biaya FOH variabel standar	Rp.xxxx
Biaya FOH tetap standar	<u>Rp.xxxx +</u>
Harga pokok produksi standar	Rp.xxxx

2.4.2. Metode Variabel Costing

Variabel costing merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variabel ke dalam harga pokok produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead.

Maka perhitungan harga pokok produksi menurut metode *variable costing* adalah sebagai berikut :

Biaya bahan baku variabel standar	Rp.xxxx
Biaya tenaga kerja variabel standar	Rp.xxxx
Biaya FOH variabel standar	<u>Rp.xxxx +</u>
Harga pokok produksi standar	Rp.xxxx

2.5. Pengelolaan Biaya Overhead Pabrik

2.5.1. Anggaran Biaya Overhead Pabrik

Anggaran biaya overhead pabrik adalah anggaran yang di dalamnya meliputi rencana tentang jenis biaya overhead pabrik dan waktu biaya overhead pabrik tersebut dibebankan. Tidak seperti anggaran bahan baku langsung dan anggaran biaya tenaga kerja, anggaran ini tidak dapat ditetapkan berdasarkan hubungan input-output. Karena itu penyusunan anggaran biaya overhead pabrik sangat bergantung pada tingkatan aktivitas yang diperkirakan dan perilaku biaya-biaya terhadap tingkat aktivitas.

Penyusunan anggaran biaya overhead pabrik dapat juga disusun berdasarkan klasifikasi departemen dimana biaya overhead ini terjadi. Anggaran biaya overhead pabrik disusun per departemen dapat memudahkan pengendalian biaya, sekaligus penilaian prestasi manajer yang bersangkutan. Hanya saja yang perlu diperhatikan dalam penyusunan anggaran biaya overhead pabrik seperti ini adalah biaya yang dibebankan pada suatu departemen tersebut dapat lebih bertanggung jawab terhadap biaya tersebut.

Carter dan Usry yang dialihbahasakan oleh **Krista (2004; 543)** mengartikan anggaran biaya overhead sebagai berikut :

“Suatu anggaran manufaktur yang mengikuti bagan akun, mengelompokkan biaya dalam akun sesuai dengan klasifikasi alami biaya dalam akun sesuai dengan klasifikasi alami biaya dan klasifikasi departemental.”

2.5.2. Pengalokasian Biaya Overhead Pabrik.

Horngren (2006 ; 467) mengemukakan pendapatnya tentang *cost allocation*, yaitu :

“Which is a problem in nearly every organization nearly every facet of accounting, provides information needed for both strategic and operating decisions.”

Dari pengertian di atas, dapat dikatakan bahwa alokasi biaya adalah pencatatan dan penugasan kembali biaya atau sekelompok biaya untuk satu atau banyak tujuan biaya. Tujuan alokasi biaya menurut **Horngren (2006 ; 468)** adalah sebagai berikut :

- 1. To provide information for economic decisions***
- 2. To motivate managers and other employees***
- 3. To justify costs or compute reimbursement***
- 4. To measure income and assets for reporting to external parties.”***

2.5.2.1. Proses Alokasi Biaya

Langkah-langkah dalam pengalokasian biaya adalah sebagai berikut :

1. Pengumpulan Biaya

Biaya-biaya dalam suatu departemen dikumpulkan dan diklasifikasikan ke dalam suatu perkiraan biaya tertentu.

2. Pengidentifikasian pihak-pihak yang menerima manfaat dari biaya-biaya yang dikumpulkan

Pada tahap ini ditentukan dasar alokasi yang paling tepat dalam pembebanan biaya overhead.

3. Penetapan Dasar Alokasi

Pada tahap ini ditentukan dasar alokasi yang paling tepat dalam pembebanan biaya overhead.

4. Penetapan Metode Alokasi

Pada tahap ini ditetapkan metode yang akan digunakan dalam mengalokasikan biaya overhead pabrik.

2.5.2.2. Macam-macam Metode Alokasi

Pengalokasian biaya overhead pabrik dari departemen pembantu ke departemen produksi ini dapat dilakukan dengan beberapa metode alokasi. Menurut **Supriyono (1999;350)** terdapat lima macam metode alokasi yaitu :

1. Metode Alokasi Langsung

Pada metode ini biaya yang terjadi pada departemen pembantu langsung dialokasikan ke departemen produksi. Jadi tidak ada alokasi dari departemen pembantu lainnya tetapi langsung dialokasikan ke departemen produksi.

2. Metode Alokasi Bertahap

Pada metode ini biaya yang terjadi pada suatu departemen pembantu dialokasikan secara bertahap ke departemen pembantu lain yang menikmati jasa dari departemen pembantu tersebut dimana departemen pembantu yang banyak memberikan jasa kepada departemen pembantu lainnya ditempatkan pada urutan pertama, dan departemen pembantu yang paling banyak menerima jasa dari departemen pembantu lainnya ditempatkan pada urutan terakhir.

3. Metode Alokasi Kontinyu

Dengan metode ini biaya departemen pembantu dialokasikan berurutan dan dilakukan terus-menerus secara timbal balik sampai jumlah biaya departemen pembantu habis atau jumlahnya menjadi relatif kecil, departemen pembantu

yang biayanya sudah habis dialokasikan akan memperoleh alokasi kembali dari departemen pembantu lainnya.

4. Metode Alokasi Aljabar

Dalam metode ini jumlah biaya departemen pembantu yang dialokasikan adalah biaya departemen pembantu yang bersangkutan setelah menerima alokasi biaya dari departemen pembantu lainnya yang diperhitungkan secara timbal balik. Untuk menentukan jumlah biaya tersebut digunakan persamaan aljabar. Dalam metode ini tidak perlu ditentukan urutan alokasinya.

5. Metode Alokasi Matrik

Dalam metode ini hanya tepat digunakan oleh perusahaan yang banyak memiliki departemen pembantu dan saling menikmati jasa antara departemen pembantu secara timbal balik.

2.5.3. Penentuan Tarif Biaya Overhead Pabrik.

Dalam perusahaan yang produksinya berdasarkan pesanan, biaya overhead pabrik dibebankan kepada produk atas dasar tarif yang ditentukan di muka.

Alasan pembebanan biaya overhead pabrik kepada produk atas dasar tarif yang ditentukan di muka, oleh Mulyadi (2006 ; 196-197) dikemukakan sebagai berikut :

- “1. Pembebanan biaya overhead pabrik atas dasar biaya yang sesungguhnya terjadi seringkali mengakibatkan berubah-ubahnya harga pokok per satuan produk yang dihasilkan dari satu bulan ke bulan yang lain.**
- 2. Dalam perusahaan yang menghitung harga pokok produksinya dengan menggunakan metode harga pokok pesanan, manajemen memerlukan informasi harga pokok produksi per satuan pada saat pesanan selesai dikerjakan.”**

2.5.4. Langkah-langkah Penentuan Tarif Biaya Overhead Pabrik

Menurut Mulyadi (2006 ; 197) langkah-langkah dalam penentuan tarif biaya overhead dilakukan dalam tiga tahap, yaitu :

- “1. Menyusun anggaran biaya overhead pabrik**
- 2. Memilih dasar pembebanan biaya overhead pabrik kepada produk**
- 3. Menghitung tarif biaya overhead pabrik.”**

Dalam menyusun anggaran biaya overhead pabrik harus diperhatikan tingkat kegiatan yang dipakai sebagai dasar penafsiran biaya overhead pabrik. Ada empat macam kapasitas yang dipakai, yaitu :

1. Kapasitas Praktis

Adalah kapasitas teoritis dikurangi dengan kerugian waktu yang tidak dapat dihindari karena hambatan-hambatan intern perusahaan. Misalnya pemeberhentian kegiatan pabrik karena adanya repaasi mesin.

2. Kapasitas Teoritis

Adalah kapasitas pabrik atau departemen untuk menghasilkan produk pada kecepatan penuh tanpa berhenti selama jangka waktu tertentu.

3. Kapasitas Normal

Adalah kemampuan perusahaan untuk menjual produknya dalam jangka panjang. Pada kapasitas ini tidak hanya diperhitungkan akibat-akibat faktor intern perusahaan tapi juga faktor ekstemnya, misalnya tren penjualan.

4. Kapasitas Sesungguhnya yang Diharapkan

Adalah kapasitas yang sesungguhnya yang diperkirakan akan dapat dicapai dalam tahun yang akan datang. Jika anggaran biaya overhead pabrik didasarkan pada kapasitas sesungguhnya yang diharapkan maka yang dipakai sebagai dasar adalah ramalan penjualan tahun yang akan datang.

2.5.5. Pembebanan Biaya Overhead Pabrik kepada Produk atas Dasar Tarif

Dalam memilih dasar pembebanan biaya overhead pabrik, faktor-faktor yang dipertimbangkan dalam memilih dasar pembebanan yang dipakai adalah sebagai berikut :

1. Sifat-sifat biaya overhead pabrik dan erat hubungannya dengan sifat-sifat tersebut dengan dasar pembebanan yang dipakai.
2. Jumlah relatif suatu elemen biaya overhead pabrik dalam departemen produksi. Dasar-dasar yang dipakai dalam pembebanan biaya overhead pabrik kepada satuan produk terdiri dari :
 - 1) Satuan Produk
 - 2) Biaya Bahan Baku

- 3) Biaya Tenaga Kerja Langsung
- 4) Jam Kerja Langsung
- 5) Jam mesin

Penjelasan mengenai dasar yang dipakai dalam pembebanan biaya overhead pabrik adalah sebagai berikut :

1) Satuan Produk

Metode ini langsung membebankan biaya overhead pabrik kepada produk. Metode ini cocok digunakan dalam perusahaan yang memproduksi satu macam produk. Bila lebih dari satu macam produk tapi masih berhubungan erat satu sama lain pembebanan dapat dilakukan atas berat tertimbang (*weight base*) atas dasar nilai (*point base*). Rumus yang digunakan adalah :

$$\frac{\text{Taksiran Biaya Overhead Pabrik}}{\text{Taksiran Jumlah Unit Produksi}} = \text{Tari Biaya Overhead Pabrik per Unit}$$

2) Biaya Bahan Baku

Metode ini dipakai unsur biaya overhead pabrik yang relatif besar berhubungan erat dengan nilai bahan baku, misalnya asuransi bahan baku. Metode ini terbatas penggunaannya hanya untuk produk yang dibuat dengan bahan baku yang harganya sama besar. Bila satu jenis produk dibuat dengan bahan baku yang mahal dan jenis lainnya dengan biaya bahan baku yang murah, sedangkan proses pengerjaannya sama maka ini akan membuat pembebanan biaya overhead pabrik untuk produk yang pertama menjadi lebih tinggi. Rumus yang dipakai :

$$\frac{\text{Taksiran Biaya Overhead Pabrik}}{\text{Taksiran Bahan Baku yang Digunakan}} = \text{Presentase BOP dari Bahan Baku}$$

3) Biaya Tenaga Kerja Langsung

Metode ini dipakai bila unsur biaya overhead pabrik yang relatif sama besar erat hubungannya dengan upah tenaga kerja langsung. Rumus yang dipakai adalah :

$$\frac{\text{Taksiran Biaya Overhead Pabrik}}{\text{Taksiran Biaya TKL}} = \text{Presentase Biaya OHP dari Biaya TKL}$$

4) Jam Tenaga Kerja Langsung

Metode ini dipakai bila biaya overhead pabrik mempunyai hubungan yang erat dengan waktu yang membuat produk tersebut. Rumus yang dipakai adalah :

$$\frac{\text{Taksiran Biaya Overhead Pabrik}}{\text{Taksiran Jam TKL}} = \text{Tarif Biaya OHP per Jam TKL}$$

5) Jam Mesin

Metode ini dipakai bila biaya overhead pabrik erat hubungannya dengan penggunaan mesin, misalnya biaya bahan baku untuk menjalankan mesin. Rumus yang dipakai adalah :

$$\frac{\text{Taksiran Biaya Overhead Pabrik}}{\text{Taksiran Jam Mesin}} = \text{Tarif Biaya OHP per Jam Kerja Mesin}$$

Tarif biaya overhead pabrik yang telah ditentukan di muka kemudian digunakan untuk membebankan biaya overhead pabrik kepada produk yang diproduksi. Jika perusahaan menggunakan metode *full costing* di dalam penentuan harga pokok produksinya, produk akan dibebani biaya overhead pabrik dengan menggunakan tarif biaya overhead variabel dan tarif biaya overhead pabrik tetap. Jika perusahaan menggunakan metode *variable costing* di dalam penentuan harga pokok produksinya, produk akan dibebani biaya overhead pabrik dengan menggunakan tarif biaya overhead variabel saja.

2.6. Pengumpulan Biaya Overhead Pabrik Sesungguhnya.

Biaya overhead pabrik yang sesungguhnya terjadi dikumpulkan untuk dibandingkan dengan biaya overhead pabrik yang dibebankan kepada produk atas dasar tarif yang ditentukan di muka. Selisih yang terjadi antara biaya overhead pabrik yang dibebankan kepada produk atas dasar tarif yang ditentukan di muka dengan biaya overhead pabrik yang sesungguhnya terjadi merupakan biaya overhead pabrik yang lebih atau kurang dibebankan (*over or underapplied factory overhead cost*).

Overhead pabrik dibebankan < Overhead pabrik sesungguhnya = *Unfavorable / underapplied*.

2.8. Perlakuan terhadap Selisih Biaya Overhead Pabrik.

Perlakuan terhadap selisih biaya overhead pabrik pada akhir tahun tergantung pada penyebab terjadinya selisih tersebut. Jika selisih tersebut disebabkan karena kesalahan dalam penghitungan tarif biaya overhead pabrik, atau keadaan-keadaan yang tidak berhubungan dengan efisiensi operasi (seperti misalnya karena perubahan harga bahan penolong dan tarif upah tenaga kerja tidak langsung) maka selisih tersebut dibagi rata ke dalam rekening-rekening Persediaan Produk dalam Proses, Persediaan Produk Jadi, dan Harga Pokok Penjualan. Sebagai akibatnya, harga pokok produksi yang semula berisi biaya overhead pabrik yang dihitung berdasarkan taksiran, disesuaikan menjadi biaya overhead pabrik yang sesungguhnya terjadi.

Jika selisih biaya overhead pabrik disebabkan karena ketidakefisienan pabrik atau kegiatan perusahaan di atas atau di bawah kapasitas normal, maka selisih tersebut harus diperlakukan sebagai pengurang atau penambah rekening Harga Pokok Penjualan.

Mulyadi (2006 ; 212) mengungkapkan bahwa :

“Metode perlakuan terhadap selisih biaya overhead pabrik ini seringkali digunakan tanpa memperhatikan penyebab terjadinya selisih itu sendiri dengan alasan sebagai berikut :

- a. **Manajemen tidak pernah mencoba menentuksn penyebab terjadinya selisih biaya overhead pabrik.**
- b. **Jumlah selisih tersebut relatif kecil bila dibandingkan dengan saldo rekening-rekening yang akan dibebani dengan pembagian selisih tersebut.**
- c. **Saldo rekening-rekening Barang dalam Proses dan Persediaan Produk jadi biasanya relatif kecil bila dibandingkan dengan Harga Pokok Penjualan.”**

2.9. Analisis Pengelolaan Biaya Overhead Pabrik untuk Penentuan Harga Pokok Produk

Penentuan harga pokok produk pada umumnya ditentukan oleh ketiga unsur biaya, yaitu : 1. Biaya bahan langsung 2. Biaya tenaga kerja langsung 3. Biaya

overhead pabrik. Biaya overhead pabrik meliputi semua biaya produksi di departemen produksi selain biaya bahan langsung dan tenaga kerja langsung ditambah semua biaya yang ada di departemen pembantu yang ada di pabrik.

Biaya bahan langsung dan tenaga kerja langsung dapat diidentifikasi secara tepat, sedangkan biaya overhead pabrik tidak dapat diidentifikasi atau ditelusuri secara langsung terhadap hasil produksi. Karena tidak adanya suatu tanda bukti seperti pada penggunaan bahan baku dan tenaga kerja langsung, akan tetapi biaya overhead pabrik juga merupakan biaya yang memiliki bagian yang besar dalam biaya suatu produk. Karena sulitnya menghubungkan biaya overhead pabrik dengan suatu hasil produksi, maka perlu dilakukan penetapan tarif sebelum proses produksi berlangsung. Sehingga pengelolaan biaya overhead yang wajar dan logis dapat dilakukan.

Pengelolaan biaya overhead pabrik sangat penting peranannya terhadap penetapan harga pokok produk, penilaian persediaan, serta pengambilan keputusan. Untuk memperoleh biaya overhead pabrik yang tepat dan wajar digunakan *overhead rate*.

Ada dua alasan mengapa dilakukan penggunaan tarif :

1. Untuk mencegah terjadinya fluktuasi harga pokok per unit produk yang dihasilkan dari suatu periode ke periode lainnya yang dapat mempengaruhi penyajian angka persediaan dalam neraca dan besar kecilnya laba atau rugi, sehingga mempunyai kemungkinan mempengaruhi keputusan-keputusan tertentu yang diambil oleh manajemen .
2. Ada unsur biaya overhead pabrik yang baru dapat diketahui jumlahnya pada akhir periode, sedangkan informasi harga pokok perlu diketahui sebelum proses produksi berlangsung.

Sebagaimana yang telah dikemukakan sebelumnya, terdapat langkah-langkah yang harus dilakukan dalam penetapan tarif biaya overhead pabrik sebagai berikut:

1. Menyusun anggaran biaya overhead pabrik
2. Mengalokasikan biaya overhead pabrik
3. Memilih dasar pembebanan biaya overhead pabrik kepada produk

4. Menghitung tarif biaya overhead pabrik.

Dengan demikian jika biaya overhead pabrik dikelola dengan memadai, maka perhitungan harga pokok produk akan memberikan hasil yang akurat.

