

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Akuntansi Biaya

2.1.1 Pengertian Akuntansi Biaya

Setiap entitas usaha yang mengolah bahan mentah menjadi barang setengah jadi ataupun barang jadi selalu memerlukan prosedur pencatatan tentang proses produksi yang mengolah bahan-bahan tersebut. Proses tersebut meliputi: pemakaian bahan untuk proses produksi, perhitungan biaya produksi untuk menilai persediaan barang jadi ataupun barang setengah jadi dan persediaan bahan yang sedang diproses tetapi belum selesai, kesemuanya ini termasuk dalam bidang akuntansi biaya.

Akuntansi biaya biasanya hanya dianggap berlaku untuk operasi pabrikase, namun dalam dunia ekonomi saat ini setiap jenis organisasi dari berbagai ukuran dapat mengambil manfaat dari penggunaan konsep dan teknik akuntansi biaya. Dalam hal ini penulis hanya menerapkan akuntansi biaya sesuai dengan judul tugas akhir yang ditulis dalam memecahkan suatu masalah-masalah yang terjadi di lapangan.

Akuntansi biaya juga dapat diartikan sebagai kunci atau alat yang penting guna membantu manajemen dalam melakukan pertimbangan, perencanaan, pengawasan serta sebagai penilaian terhadap kegiatan perusahaan.

Menurut Riwayadi akuntansi biaya dapat didefinisikan sebagai suatu proses pengidentifikasian, pendefinisian, pengukuran, pelaporan, dan analisis

berbagai unsur biaya langsung dan biaya tidak langsung sehubungan dengan menghasilkan dan memasarkan produk.(Riwayadi, 2006:36)

Sedangkan Matz - Usry mendefinisikan akuntansi biaya sebagai berikut :

“Cost accounting sometime call management accounting, should be considered the key managerial partner, furnishing management with the necessary accounting tools to plan and control activities.” .(Adolph Matz and Milton F .Usry, 1997: 9).

Selanjutnya dikemukakan pula definisi akuntansi biaya menurut R. A. Supriyono dalam bukunya Akuntansi Biaya, bahwa :

“Akuntansi biaya adalah salah satu cabang akuntansi yang merupakan alat manajemen untuk memonitor dan merekam transaksi biaya secara sistematis serta menyajikan informasi biaya dalam bentuk laporan biaya.” (R. A. Supriyono, 1994:12)

Akuntansi biaya dinyatakan oleh Fess and Warren dalam bukunya adalah :
“Cost accounting emphasizes the determination and the control of costs. It is concerned primarily with the costs of manufacturing processes and of manufactured products. In addition, one of the most important duties of the cost accountant is to gather and explain cost data, both actual and prospective. Management uses these data in controlling current operations and in planning for the future. (Phillip E. Fess and Carl s. Warren, 1989: 16)

Jadi akuntansi biaya merupakan penentuan harga pokok suatu produk dengan melakukan suatu proses pencatatan, penggolongan dan penyajian transaksi biaya secara sistematis serta menyajikan informasi biaya dalam bentuk laporan biaya.

2.1.2 Fungsi dan tujuan akuntansi biaya

Fungsi akuntansi biaya adalah sebagai alat informasi bagi seorang pimpinan dalam rangka pengambilan keputusan. Disamping itu, dikemukakan juga bahwa akuntansi biaya pada umumnya identik dengan manajerial dan sebagai alat bagi seorang manajer dalam merencanakan dan mengontrol serta mengevaluasi kegiatan perusahaan.

Menurut R. A. Supriyono, Akuntansi biaya bertujuan untuk :

1. Perencanaan dan pengendalian biaya.
2. Penentuan harga pokok produk atau jasa yang dihasilkan perusahaan dengan tepat dan teliti.
3. Pengambilan keputusan oleh manajemen. (R. A. Supriyono, 1994:14)

Adapun menurut Matz and Usry, Akuntansi Biaya mempunyai peranan sebagai berikut :

1. Menyusun dan melaksanakan rencana dan anggaran operasi perusahaan dalam kondisi yang ekonomis dan bersaing.
2. Menetapkan metode kalkulasi biaya dan prosedur yang menjamin adanya pengendalian biaya dan jika memungkinkan, pengurangan atau pembebanan biaya.
3. Menentukan nilai persediaan dalam rangka kalkulasi biaya dan penetapan harga, dan sewaktu-waktu memeriksa jumlah persediaan dalam bentuk fisis.

4. Menghitung biaya dan laba perusahaan untuk periode akuntansi tahunan atau periode yang lebih singkat.
5. Memilih alternatif terbaik yang bisa menaikkan pendapatan atau menurunkan biaya. (Adolph Matz and Milton F .Usry, 1994: 10-11)

Akuntansi biaya memberikan klasifikasi dan pembagian biaya yang tepat dalam mengontrol bahan baku, bahan penolong, upah tenaga kerja dan biaya-biaya tak langsung menetapkan standar untuk mengukur efisiensi, memberikan data dan menyusun anggaran serta untuk menetapkan harga pokok produk atau jasa yang dihasilkan perusahaan secara teliti.

Adapun tujuan dari akuntansi biaya adalah untuk menyediakan informasi biaya bagi manajemen guna membantu mereka dalam mengelola perusahaan. Penentuan harga pokok produk juga merupakan tujuan dari pada perusahaan pabrikase hanya dapat dilakukan jika diadakan pemisahan antara biaya produksi dan biaya non produksi.

Untuk mencapai tujuan tersebut, maka biaya-biaya yang terjadi di dalam perusahaan harus dicatat dan digolongkan sedemikian rupa, sehingga jelas yang mana biaya langsung dan biaya tak langsung yang termasuk biaya produksi dan apa saja yang merupakan biaya non produksi, dengan demikian memungkinkan untuk menentukan harga pokok atau menetapkan biaya produksi secara baik dan teliti. Akuntansi biaya bukanlah tujuan tetapi merupakan alat dari manajemen untuk berbagai tujuan dan keperluan yang dibutuhkan manajemen termasuk pengawasan dan penekanan biaya produk yang dihasilkan.

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa akuntansi biaya itu sendiri dapat membantu manajemen dalam mengambil keputusan mengenai :

1. Penentuan harga pokok persatuan produk atau jasa.
2. Pengendalian biaya.
3. Pengendalian data biaya bagi pengambilan keputusan khusus, perumusan kebijaksanaan dan perencanaan jangka panjang.

2.2 Klasifikasi Biaya

Klasifikasi biaya adalah pengelompokan secara sistematis atas keseluruhan elemen biaya yang ada ke dalam golongan-golongan tertentu yang lebih ringkas untuk memberikan informasi yang lebih penting. Klasifikasi biaya diperlukan untuk mengembangkan data biaya yang dapat membantu manajemen dalam mencapai tujuannya. Klasifikasi ini didasarkan pada hubungan antara biaya dengan:

1. Produk
2. Volume produksi
3. Departemen pabrikasi, proses, pusat biaya, atau sub divisi lainnya
4. Periode akuntansi
5. Keputusan yang diusulkan, pelaksanaan, atau evaluasi.

Menurut Mulyadi (2005:13), Biaya digolongkan sebagai berikut;

2.2.1 Menurut Objek Pengeluaran.

Penggolongan ini merupakan penggolongan yang paling sederhana, yaitu berdasarkan penjelasan singkat mengenai suatu objek pengeluaran, misalnya pengeluaran yang berhubungan dengan telepon disebut “biaya telepon”.

2.2.2 Menurut Fungsi Pokok dalam Perusahaan,

Biaya dapat digolongkan menjadi 3 kelompok, yaitu:

a. Biaya Produksi

Yaitu semua biaya yang berhubungan dengan fungsi produksi atau kegiatan pengolahan bahan baku menjadi produk selesai. Biaya produksi dapat digolongkan ke dalam biaya bahan baku, biaya tenaga kerja, dan biaya overhead pabrik.

b. Biaya Pemasaran

Adalah biaya-biaya yang terjadi untuk melaksanakan kegiatan pemasaran produk, contohnya biaya iklan, biaya promosi, biaya sampel.

c. Biaya Administrasi dan Umum

Yaitu biaya-biaya untuk mengkoordinasikan kegiatan-kegiatan produksi dan pemasaran produk, contohnya gaji bagian akuntansi, gaji personalia, dll.

2.2.3 Menurut Hubungan Biaya dengan Sesuatu Yang Dibiayai

Ada 2 golongan, yaitu:

a. Biaya Langsung (*direct cost*),

Merupakan biaya yang terjadi dimana penyebab satu-satunya adalah karena ada sesuatu yang harus dibiayai. Dalam kaitannya dengan produk, biaya langsung terdiri dari biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.

b. Biaya Tidak Langsung (*indirect cost*)

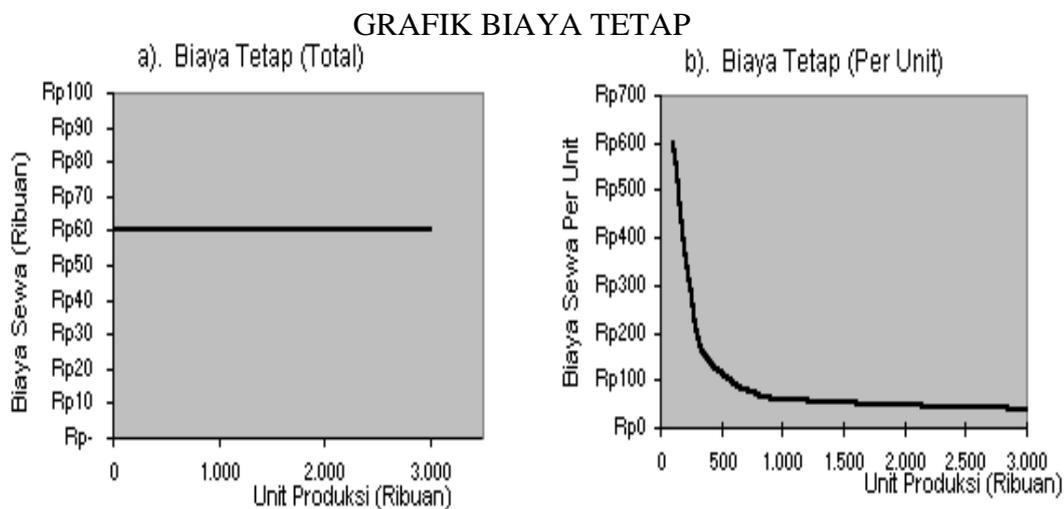
Merupakan biaya yang terjadi tidak hanya disebabkan oleh sesuatu yang dibiayai, dalam hubungannya dengan produk, biaya tidak langsung dikenal dengan biaya overhead pabrik.

2.2.4 Menurut Perilaku dalam Kaitannya dengan Perubahan Volume Kegiatan

a. Biaya Tetap (*fixed cost*)

Yakni biaya yang jumlahnya tetap konstan tidak dipengaruhi perubahan volume kegiatan atau aktivitas sampai tingkat kegiatan tertentu, contohnya; gaji direktur produksi.

Gambar 2.1

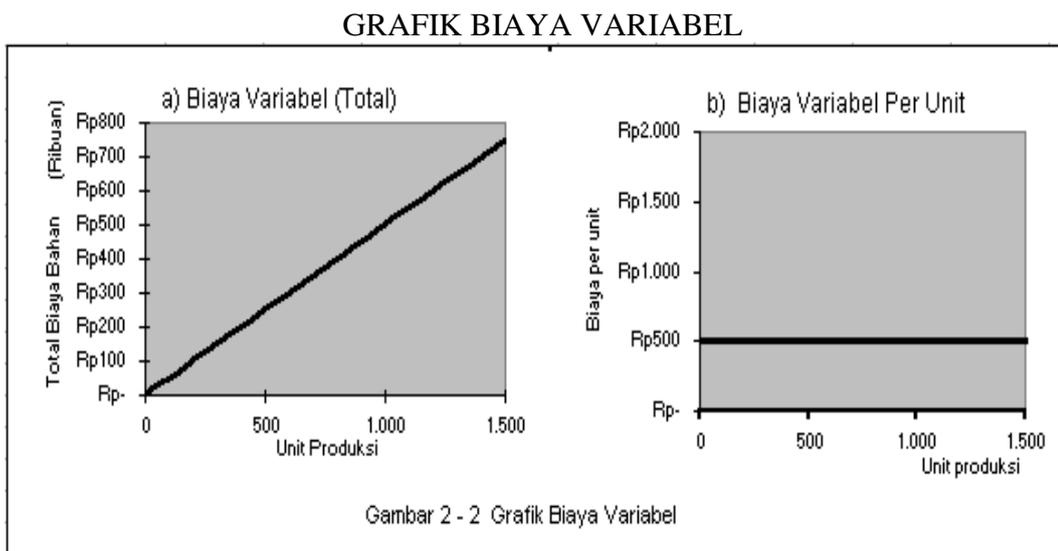


Sumber : Daljono, Akuntansi Biaya, 2005.

b. Biaya Variabel (*variable cost*)

Yakni biaya yang jumlah totalnya berubah secara sebanding dengan perubahan volume kegiatan atau aktivitas, contoh; biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung.

Gambar 2.2



Sumber : Daljono, Akuntansi Biaya, 2005.

c. Biaya Semi Variabel

Yakni biaya yang jumlah totalnya berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Biaya semi variabel mengandung unsur biaya tetap dan biaya variabel, contoh; biaya listrik yang digunakan.

d. Biaya Semi Fixed

Yakni biaya yang tetap untuk tingkat volume kegiatan tertentu dan berubah dengan jumlah yang konstan pada volume produksi tertentu.

2.2.5 Menurut Jangka Waktu Manfaatnya

Biaya dibagi 2 bagian, yaitu;

a. Pengeluaran Modal (*Capital Expenditure*)

Yaitu pengeluaran yang akan memberikan manfaat/benefit pada periode akuntansi atau pengeluaran yang akan dapat memberikan manfaat pada periode akuntansi yang akan datang.

b. Pengeluaran Pendapatan (*Revenue Expenditure*)

Yakni pengeluaran yang akan memberikan manfaat hanya pada periode akuntansi dimana pengeluaran itu terjadi.

2.3 Biaya Produksi

Biaya produksi (*manufacturing cost*) adalah biaya yang terjadi pada fungsi produksi. Fungsi produksi adalah fungsi yang mengolah bahan baku menjadi

produk jadi yang siap untuk dijual. Menurut objek pengeluarannya, secara garis besar biaya produksi dibagi menjadi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik (*factory overhead cost*). Oleh karena biaya yang berkaitan dengan fasilitas yang digunakan umumnya tidak dapat secara mudah dan akurat ditelusuri ke produk, maka biaya ini dikalsifikasikan sebagai biaya tidak langsung produk atau umumnya dikenal dengan biaya overhead pabrik.

Biaya Utama atau *Prime Cost* adalah penjumlahan antara biaya bahan dengan biaya tenaga kerja langsung. Menjadi utama karena kedua biaya tersebut menjadi ujung tombak dalam biaya produksi. Sedangkan **Biaya Konversi atau *Conversion Cost*** adalah penjumlahan antara biaya tenaga kerja langsung dengan biaya overhead pabrik. Dinamakan sebagai biaya konversi karena merubah bentuk dari bahan langsung dikonversi menjadi barang jadi.

2.3.1 Biaya Bahan Baku

a. bahan baku langsung

Biaya bahan baku langsung (*direct material*) adalah semua biaya bahan yang membentuk bagian integral dari barang jadi dan yang dapat dimasukkan langsung dalam kalkulasi biaya produk. Contoh bahan baku langsung adalah kayu untuk pembuatan meubel dan tanah liat untuk pembuatan genteng. Pertimbangan utama dalam mengelompokkan bahan ke dalam bahan baku langsung adalah kemudahan penelusuran proses pengubahan bahan tersebut sampai menjadi barang jadi. Sebagai contoh, paku untuk membuat peralatan meubel merupakan bagian dari barang jadi, namun agar perhitungan biaya meubel tersebut bisa

dilakukan secara cepat, bahan ini dapat diklasifikasikan sebagai bahan baku tidak langsung.

b. bahan baku tak langsung

Bahan baku tak langsung (*indirect material*) adalah bahan baku yang ikut berperanan dalam proses produksi, tetapi tidak secara langsung tampak pada barang jadi yang dihasilkan. Seandainya barang jadi yang dihasilkan adalah meja dan kursi maka kayu merupakan bahan baku langsung, sedangkan paku dan plamir merupakan bahan mentah tak langsung.

2.3.2 Biaya Tenaga Kerja Langsung

Biaya tenaga kerja langsung adalah karyawan atau karyawan yang dikerahkan untuk mengubah bahan langsung menjadi barang jadi. Biaya untuk ini meliputi gaji para karyawan yang dapat dibebankan kepada produk tertentu.

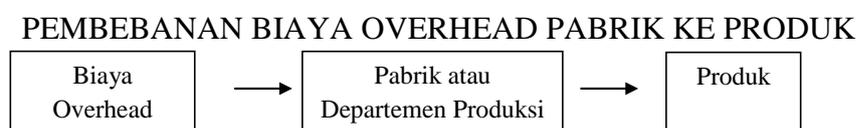
2.3.3 Biaya Overhead Pabrik

Biaya overhead pabrik disebut juga biaya produk tidak langsung, yaitu kumpulan dari semua biaya untuk membuat suatu produk selain biaya bahan baku langsung dan tidak langsung.

Overhead pabrik pada umumnya didefinisikan sebagai bahan tidak langsung, pekerja tidak langsung, dan bahan pabrik lainnya yang tidak secara mudah diidentifikasi atau dibebankan langsung ke pekerjaan produk atau tujuan akhir biaya.

Biaya overhead pabrik (FOH) terdiri dari biaya FOH tetap dan biaya FOH variabel. Biaya tetap adalah biaya yang jumlah totalnya tetap untuk tingkat volume kegiatan tertentu, biaya variabel adalah biaya yang jumlah totalnya berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Ada juga yang dinamakan biaya semi variabel adalah biaya yang berubah tak sebanding dengan perubahan volume kegiatan.

Gambar 2.3



Sumber : Riwayadi, Akuntansi Biaya, 2006

2.4 Metode Pengumpulan Harga Pokok Produksi

Pola pengumpulan harga pokok dapat dikelompokkan menjadi dua metode yaitu: (1) Metode Harga Pokok Pesanan (*Job Order Cost Method*) dan (2) Harga Pokok Proses (*Process Cost Method*).

Perusahaan yang memproduksi berdasarkan pesanan, melaksanakan pengolahan produknya atas dasar pesanan yang diterima dari pihak luar. Dalam metode ini biaya-biaya produksi dikumpulkan untuk pesanan tertentu, dan harga pokok produksi per satuan produk yang dihasilkan untuk memenuhi pesanan tersebut dihitung dengan cara membagi total biaya produksi untuk pesanan tersebut dengan jumlah satuan produk dalam pesanan yang bersangkutan.

Sedangkan perusahaan yang berdasarkan produksi massa atau proses, melaksanakan pengolahan produksinya untuk memenuhi persediaan barang di

gudang, umumnya produksi ini merupakan produk standar. Dalam metode ini biaya-biaya produksi dikumpulkan untuk periode tertentu dan harga pokok produksi per satuan produk yang dihasilkan dalam periode tersebut dihitung dengan cara membagi total biaya produksi untuk periode tersebut dengan jumlah satuan produk yang dihasilkan dalam periode yang bersangkutan.

2.4.1 Metode Harga Pokok Pesanan

Metode harga pokok pesanan merupakan salah satu metode pengumpulan harga pokok produksi, dimana proses produksinya berdasarkan pesanan dari konsumen (pemesan). Untuk mengetahui lebih jelas tentang harga pokok pesanan, akan diuraikan sedikit mengenai metode harga pokok pesanan.

2.4.1.1 Pengertian

Pengertian mengenai harga pokok pesanan diuraikan dalam sebuah buku “Akuntansi Biaya” yaitu sebagai berikut:

“Merupakan metode yang biaya-biaya produksinya dikumpulkan untuk pesanan tertentu dan harga pokok produksi per satuan dihitung dengan cara membagi total biaya produksi untuk pesanan tersebut dengan jumlah satuan produk dalam pesanan yang bersangkutan.”
(Mulyadi, 2005, 35)

Metode harga pokok pesanan adalah metode pengumpulan harga pokok produk dimana biaya dikumpulkan untuk setiap pesanan atau kontrak atau jasa secara terpisah, dan setiap pesanan atau kontrak dapat dipisahkan identitasnya.

2.4.1.2 Karakteristik

Pengumpulan biaya produksi dalam suatu perusahaan dipengaruhi oleh karakteristik kegiatan produksi perusahaan tersebut. Oleh karena itu sebelum dibahas prosedur metode harga pokok pesanan, perlu diuraikan lebih dahulu karakteristik kegiatan usaha perusahaan yang produksinya berdasarkan pesanan yang berpengaruh terhadap metode pengumpulan biaya produksi.

Pada perusahaan yang menggunakan metode harga pokok pesanan memiliki karakteristik sebagai berikut:

1. Tujuan produksi perusahaan untuk melayani pesanan pembeli yang bentuknya tergantung pada spesifikasi pemesan, sehingga sifat produksinya terputus-putus dan setiap pesanan dapat dipisahkan identitasnya secara jelas.
2. Biaya produksi dikumpulkan untuk setiap pesanan dengan tujuan dapat dihitung harga pokok pesanan dengan relatif teliti dan adil.
3. Jumlah total harga pokok untuk pesanan tertentu dihitung pada pesanan tersebut selesai, dengan menjumlahkan semua biaya yang dibebankan kepada pesanan tersebut. Harga pokok satuan untuk pesanan tertentu dihitung dengan membagi jumlah total harga pokok pesanan tersebut dengan jumlah satuan produk pesanan tersebut.
4. Pesanan yang sudah selesai dimasukkan ke gudang produk selesai dan biasanya segera akan diserahkan (dijual) kepada pemesan sesuai dengan saat/tanggal pesanan harus diserahkan.

Pada perusahaan yang produksinya berdasarkan pesanan, informasi harga pokok produksi per pesanan bermanfaat bagi manajemen untuk:

1. Menentukan harga jual yang akan dibebankan kepada pemesan.
2. Mempertimbangkan penerimaan atau penolakan pesanan.
3. Memantau realisasi biaya produksi.
4. Menghitung laba atau rugi tiap pesanan.
5. Menghitung harga pokok persediaan produk jadi dan produk dalam proses yang disajikan dalam neraca.

2.4.2 Metode Harga Pokok Proses

Dalam pengumpulan harga pokok produksi, selain menggunakan metode harga pokok pesanan juga menggunakan metode harga pokok proses, yang akan dibahas sebagai berikut:

2.4.2.1 Pengertian Metode Harga Pokok Proses

Pengertian mengenai metode harga pokok proses itu sendiri, dalam buku "*Cost Accounting: A Managerial Emphasis*", yang diterjemahkan oleh Desi Andhariani kedalam buku "Akuntansi Biaya: Suatu Pendekatan Manajerial", diuraikan sebagai berikut:

“Sistem harga pokok proses adalah suatu sistem untuk membebankan biaya ke produk sejenis yang diproduksi secara massal secara berkesinambungan lewat serangkaian langkah produksi yang disebut proses.”

(Charles T. Horngren & George Foster, 2005, 110)

Metode harga pokok proses merupakan salah satu metode pengumpulan biaya produksi yang digunakan oleh perusahaan untuk mengolah produknya secara massa tidak berdasarkan pesanan dari konsumen.

2.4.2.2 Karakteristik Metode Harga Pokok Proses

Karakteristik utama dari metode harga pokok proses adalah sebagai berikut:

1. Biaya dikumpulkan untuk setiap satuan waktu tertentu, misalnya bulan, tahun dan sebagainya.
2. Produk yang dihasilkan bersifat homogen dan bentuknya standar, tidak tergantung spesifikasi yang diminta oleh pembeli.
3. Kegiatan produksi didasarkan pada anggaran produksi atau jadwal produksi untuk satuan waktu tertentu dan bersifat kontinyu atau terus-menerus
4. Tujuan produksi untuk mengisi persediaan yang selanjutnya dijual.
5. Jumlah total biaya maupun biaya satuan dihitung setiap akhir periode, misalnya akhir bulan, akhir tahun.

2.4.2.3 Prosedur Akuntansi Biaya

Prosedur dalam rangka menentukan harga pokok produksi pada metode harga pokok proses, sebagai berikut:

1. Mengumpulkan data produksi dalam periode tertentu untuk menyusun laporan produksi dan menghitung produksi ekuivalen dalam rangka menghitung harga pokok satuan.
2. Mengumpulkan biaya bahan, biaya tenaga kerja, dan biaya overhead pabrik periode tertentu. Apabila produk diproses melalui beberapa departemen, elemen biaya tersebut dikumpulkan untuk setiap departemen.

3. Menghitung harga pokok satuan setiap elemen biaya, yaitu jumlah elemen biaya tertentu dibagi produksi ekuivalen dari biaya yang bersangkutan.
4. Menghitung harga pokok produk selesai yang dipindahkan ke gudang atau ke departemen berikutnya dan menghitung harga pokok produk dalam proses akhir.

2.5 Metode Penentuan Harga Pokok Produksi

Selain metode pengumpulan harga pokok produksi, satu hal yang juga tak kalah penting adalah metode penentuan harga pokok produksi. Metode penentuan harga pokok produksi adalah cara memperhitungkan unsur-unsur biaya kedalam harga pokok produksinya. Dalam akuntansi biaya, untuk memperhitungkan unsur-unsur biaya kedalam harga pokok produksi, terdapat dua pendekatan, yaitu:

2.5.1 Metode *Full Costing*

Full Costing, merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya produksi kedalam harga pokok produksi. Harga pokok produksi yang dihitung melalui pendekatan *Full Costing* terdiri dari unsur harga pokok produksi (biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya overhead pabrik variabel dan biaya overhead pabrik tetap) ditambah dengan biaya non-produksi (biaya pemasaran, biaya administrasi & umum).

2.5.2 Metode *Variable Costing*

Sedangkan *Variable Costing*, merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variabel

kedalam harga pokok produksi. Harga pokok produksi yang dihitung dengan menggunakan pendekatan *Variable Costing* terdiri dari unsur harga pokok produksi variabel (biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik) ditambah dengan biaya non-produksi variabel (biaya pemasaran dan biaya administrasi & umum) dan biaya tetap (biaya overhead pabrik, biaya pemasaran dan biaya administrasi & umum).

Metode *Full Costing* ataupun metode *Variable Costing* merupakan metode penentuan harga pokok produksi. Perbedaan pokok yang ada diantara kedua metode tersebut adalah terletak pada perlakuan terhadap biaya produksi yang berperilaku tetap. Adanya perlakuan terhadap biaya produksi tetap ini akan mempunyai akibat pada:

- Perhitungan harga pokok produksi
- Penyajian laporan laba/rugi

2.5.3 Perbedaan Metode *Full Costing* dengan *Variable Costing* Ditinjau dari Sudut Penentuan Harga Pokok Produksi

Pengertian *Full Costing* diuraikan dalam buku “Akuntansi Biaya” sebagai berikut:

“Adalah metode penentuan harga pokok produksi, yang membebankan seluruh biaya produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya overhead pabrik, baik yang berperilaku tetap maupun variabel kepada produk.”

(Mulyadi, 2005, 17)

Harga pokok produksi menurut metode *Full Costing* terdiri dari:

Biaya bahan baku	Rp.xxx
Biaya tenaga kerja	Rp.xxx
Biaya overhead pabrik tetap	Rp.xxx
Biaya overhead pabrik variable	<u>Rp.xxx</u> +
Harga Pokok Produk	<u>Rp.xxx</u>

Dalam metode *Full Costing*, biaya overhead pabrik, baik yang berperilaku tetap ataupun variabel, dibebankan kepada produk yang diproduksi atas dasar tarif yang ditentukan dimuka, pada kapasitas normal atau atas dasar biaya overhead pabrik sesungguhnya. Oleh karena itu, biaya overhead pabrik tetap akan melekat pada harga pokok persediaan produk dalam proses dan persediaan produk jadi yang belum laku dijual, dan baru dianggap sebagai biaya (unsur harga pokok penjualan) apabila produk jadi tersebut telah dijual.

Karena biaya overhead pabrik dibebankan kepada produk atas dasar tarif yang ditentukan dimuka pada kapasitas normal, maka jika dalam suatu periode biaya overhead pabrik sesungguhnya berbeda dengan yang dibebankan tersebut, akan terjadi pembebanan overhead lebih (*Overapplied Factory Overhead*) atau pembebanan biaya overhead kurang (*Underapplied Factory Overhead*). Jika semua produk yang diolah dalam periode tersebut belum laku dijual, maka pembebanan biaya overhead pabrik lebih atau kurang tersebut digunakan untuk mengurangi atau menambah harga pokok produk yang masih dalam persediaan tersebut (baik yang berupa persediaan dalam proses ataupun barang jadi). Namun jika dalam suatu periode akuntansi tidak terjadi pembebanan overhead lebih atau kurang, maka biaya overhead pabrik tetap tidak mempunyai pengaruh terhadap perhitungan laba/rugi sebelum produknya laku dijual.

Sedangkan pengertian *Variable Costing* dalam buku Akuntansi Biaya diuraikan sebagai berikut:

“Adalah metode penentuan harga pokok produksi yang hanya membebankan biaya-biaya produksi variabel saja ke dalam harga pokok produk.”
(Mulyadi, 2005, 18)

Harga pokok produk menurut metode *Variable Costing*, terdiri dari:

Biaya bahan baku	Rp.xxx
Biaya tenaga kerja variable	Rp.xxx
Biaya overhead pabrik variable	<u>Rp.xxx</u> +
Harga Pokok Produk	<u>Rp.xxx</u>

Dalam metode *Variable Costing*, biaya overhead pabrik tetap diperlakukan sebagai *period cost* dan bukan unsur harga pokok produk, sehingga biaya overhead pabrik tetap dibebankan sebagai biaya dalam periode terjadinya. Dengan demikian biaya overhead pabrik tetap didalam metode *Variable Costing* tidak melekat pada persediaan produk yang belum laku dijual, tetapi langsung dianggap sebagai biaya dalam periode terjadinya.

Metode *Full Costing*, menunda pembebanan biaya overhead pabrik tetap sebagai biaya sampai saat produk yang bersangkutan dijual. Jadi biaya overhead pabrik yang terjadi, baik yang berperilaku tetap ataupun variabel, masih dianggap sebagai aktiva (karena melekat pada persediaan) sebelum persediaan tersebut terjual.

Sebaliknya, metode *Variable Costing* tidak menyetujui penundaan pembebanan biaya overhead pabrik tetap tersebut (atau dengan kata lain, tidak menyetujui pembebanan biaya overhead tetap kepada produk). Karena menurut metode *Variable Costing*, penundaan pembebanan suatu biaya hanya bermanfaat

jika dengan penundaan tersebut diharapkan dapat dihindari terjadinya biaya yang sama dalam periode yang akan datang.

2.5.4 Perbedaan Metode *Full Costing* dengan *Variable Costing* Ditinjau dari Sudut Penyajian Laporan Laba Rugi

Ditinjau dari penyajian laporan laba/rugi, perbedaan pokok antara metode *Full Costing* dengan metode *Variable Costing* adalah terletak pada pos-pos yang disajikan dalam laporan rugi/laba tersebut.

Laporan laba/rugi yang disusun berdasarkan metode *Full Costing* menyajikan biaya-biaya menurut hubungan biaya dengan fungsi pokok dalam perusahaan manufaktur, yaitu fungsi produksi, pemasaran, dan fungsi administrasi & umum. Dengan demikian laporan laba/rugi metode *Full Costing* tampak sebagai berikut:

Hasil penjualan		Rp.625.000
Harga pokok penjualan (termasuk biaya overhead tetap)		<u>(Rp.400.000)</u>
Laba bruto		<u>Rp.225.000</u>
Biaya administrasi & umum	Rp.25.000	
Biaya pemasaran	<u>Rp.35.000</u>	
		<u>(Rp. 60.000)</u>
Laba bersih usaha		<u>Rp.165.000</u>

Sedangkan untuk penyajian laporan laba/rugi berdasarkan metode *Variable Costing*, lebih menitik beratkan pada penyajian biaya sesuai dengan perilakunya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan (*Classification by Cost Behavior*). Sehingga laporan laba/rugi disajikan sebagai berikut:

Hasil penjualan		Rp. 625.000
Biaya–biaya Variabel :		
Biaya produksi variable	Rp.175.000	
Biaya pemasaran variable	Rp. 45.000	
Biaya administrasi & umum variable	<u>Rp. 60.000</u>	
		<u>(Rp.280.000)</u>
Laba Kontribusi		<u>Rp.345.000</u>
Biaya–biaya Tetap :		
Biaya produksi tetap	Rp.100.000	
Biaya pemasaran tetap	Rp. 45.000	
Biaya administrasi & umum tetap	<u>Rp. 35.000</u>	
		<u>(Rp.180.000)</u>
Laba Bersih Usaha		<u>Rp. 165.000</u>

Dalam laporan laba/rugi *Variable Costing* tersebut biaya tetap disajikan dalam satu kelompok tersendiri yang harus ditutup dari laba kontribusi yang diperoleh perusahaan, sebelum timbul laba bersih.

Dengan menyajikan semua biaya tetap dalam satu kelompok tersendiri dalam laporan laba/rugi ini, manajemen dapat memusatkan perhatian pada perilaku biaya tetap ini dan dapat melakukan pengawasan terhadap biaya tersebut, baik dalam perencanaan jangka pendek maupun jangka panjang.

2.6 Pembebanan Biaya Produksi ke Produk

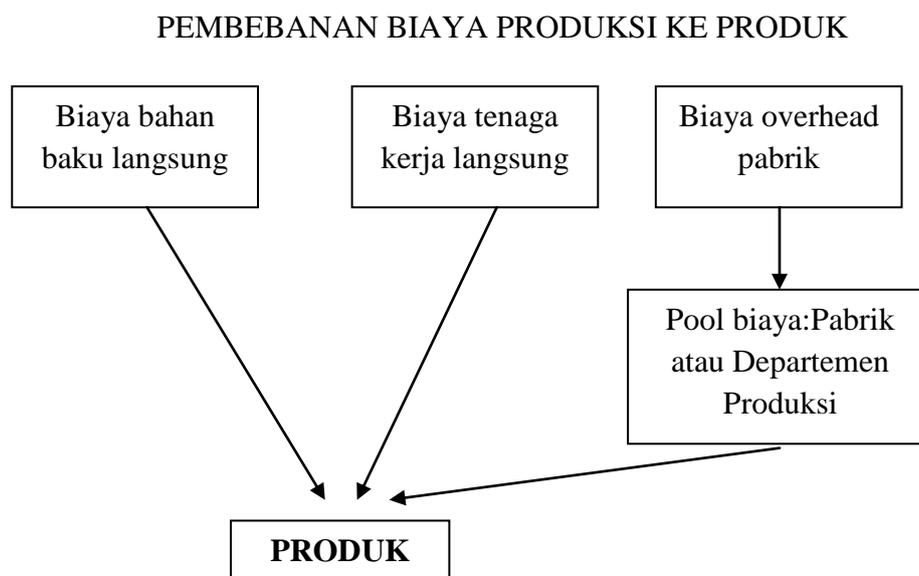
Perhitungan harga pokok produksi berbasis volume (*volume based costing*) disebut juga dengan perhitungan harga pokok produksi berbasis unit (*unit based costing*) atau berbasis fungsi (*functional based costing*). Perhitungan harga pokok ini merupakan perhitungan harga pokok tradisional.

Istilah “volume” atau “unit” adalah mengacu ke unit produksi. Perhitungan harga pokok produksi tradisional mengansumsikan bahwa besarnya biaya produkso memiliki korelasi langsung dengan unit yang dihasilkan. Semakin

banyak unit yang dihasilkan, maka akan semakin besar biayanya (biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, biaya overhead pabrik).

Istilah “fungsi” disini menunjukkan fungsi dalam organisasi, seperti fungsi produksi, fungsi pemasaran, dan fungsi administrasi dan umum. Fungsi produksi adalah fungsi yang mengolah bahan baku menjadi barang jadi. Dalam hal ini, departemen produksi ebagai pool biaya (*cost pool*) untuk biaya overhead pabrik. Pembebanan biaya produksi ke produk dapat digambarkan sebagai berikut:

Gambar 2.4



Sumber : Riwayadi, Akuntansi Biaya, 2006

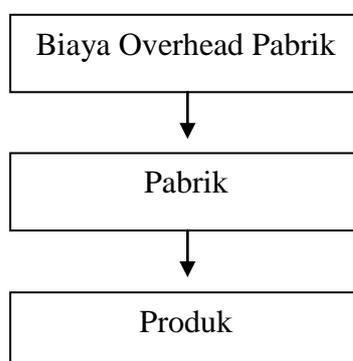
Perhitungan harga pokok produk berbasis volume lebih menekankan pada pembebanan biaya overhead pabrik ke produk karena biaya ini merupakan biaya tidak langsung produk, terutama sekali untuk perusahaan yang menghasilkan beberapa macam produk melalui beberapa departemen produksi

2.7 Pembebanan Biaya Overhead ke Produk

Dalam perhitungan biaya berbasis fungsi, biaya overhead pabrik dibebankan pertama kali ke fungsi pool biaya, dan selanjutnya dari biaya fungsi ke produk. Jika pool biayanya adalah pabrik, maka tarif biaya overhead pabriknya disebut tarif pabrik atau tarif tunggal. Jika pool biayanya adalah departemen, maka tarif biaya overhead pabriknya disebut tarif departemen. Pembebanan biaya overhead ke produk dengan menggunakan tarif tunggal atau tarif pabrik dapat dilihat pada gambar 2.5, sedangkan pembebanan biaya overhead ke produk dengan menggunakan tarif departemen dapat dilihat pada gambar 2.6.

Gambar 2.5

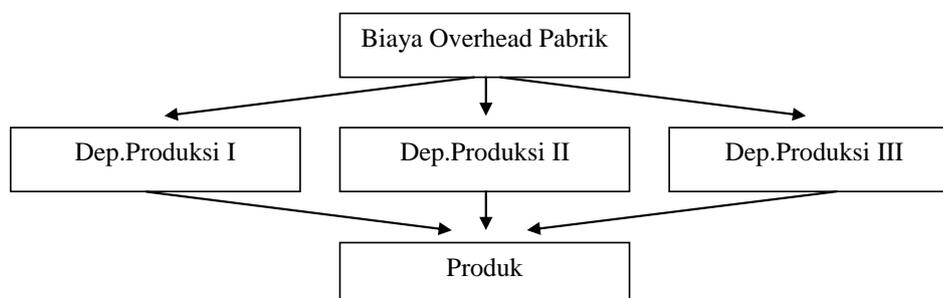
PEMBEBANAN BOP KE PRODUK DENGAN TARIF PABRIK



Sumber : Riwayadi, Akuntansi Biaya, 2006

Gambar 2.6

PEMBEBANAN BOP KE PRODUK DENGAN TARIF DEPARTEMEN



Sumber : Riwayadi, Akuntansi Biaya, 2006

2.8 Departementalisasi Pabrik

Departementalisasi Biaya Overhead Pabrik adalah Pembagian pabrik ke dalam bagian – bagian yang disebut departemen biaya (cost center) yang dibeban dengan biaya overhead pabrik. Oleh karena itu departementalisasi biaya overhead pabrik memerlukan pembagian perusahaan ke departemen – departemen untuk memudahkan pengumpulan biaya overhead pabrik yang terjadi. Departemen – departemen inilah yang merupakan pusat – pusat biaya yang merupakan tempat ditandikkannya biaya dengan prestasi yang dihasilkan oleh departemen tersebut.

Departementalisasi Biaya Overhead Pabrik manfaatnya untuk Pengendalian biaya dan ketelitian penentuan harga pokok produk. Dengan digunakannya tarif – tarif biaya overhead pabrik yang berbeda – beda untuk tiap departemen, maka pesanan atau produk yang melewati suatu departemen produksi akan dibebani dengan biaya overhead pabrik sesuai dengan tarif departemen yang bersangkutan. Departemen biaya overhead pabrik bermanfaat untuk pengendalian

biaya dan ketelitian penentuan harga pokok. Pengendalian biaya overhead pabrik dapat lebih mudah dilakukan dengan cara menghubungkan biaya dengan pusat terjadinya, sehingga dengan demikian akan memperjelas tanggungjawab setiap biaya yang terjadi dalam departemen tertentu. Dengan digunakannya tarif – tarif biaya overhead pabrik yang berbeda – beda untuk tiap departemen, maka pesanan atau produk yang melewati suatu departemen produksi akan dibebani dengan biaya overhead pabrik sesuai dengan tarif departemen yang bersangkutan.

Dalam model fungsi di perusahaan, obyek biaya adalah departemen. Terdapat dua kategori departemen: departemen produksi dan departemen pendukung. **Departemen produksi** adalah departemen yang secara langsung bertanggung jawab pada pembuatan produk atau jasa yang dijual ke pelanggan. **Departemen pendukung** adalah departemen yang menyediakan pelayanan pendukung yang diperlukan oleh produksi. Departemen pendukung berhubungan secara tidak langsung dalam suatu produk atau jasa.

2.9 Alokasi Biaya

Alokasi biaya dapat mempengaruhi harga penawaran, tingkat laba tiap produk, dan perilaku manajer. Alokasi biaya dilakukan terhadap biaya bersama (*common costs*). **Biaya bersama** adalah biaya-biaya yang memberikan manfaat bersama, yang terjadi ketika sumber daya yang sama digunakan dalam keluaran dua atau lebih jasa atau produk. Dalam pembahasan topik ini akan berkonsentrasi pada biaya bersama di departemen dan di produk.

2.9.1 Pengalokasian Biaya dari Departemen ke Produk

Setelah perusahaan dibagi ke dalam departemen dan semua biaya overhead ditelusuri ke tiap departemen, biaya departemen pendukung dibebankan ke departemen produksi, dan tarif overhead dibuat untuk menentukan biaya produksi. Tarif overhead departemen penting karena terdapat banyak produk yang dikerjakan di tiap departemen produksi. Jika hanya terdapat satu produk, dalam suatu departemen produksi, maka semua biaya jasa yang dialokasikan ke departemen tersebut adalah milik produk tersebut. Tarif overhead yang ditentukan lebih dahulu dihitung dengan menjumlahkan estimasi total overhead suatu departemen dan membaginya dengan estimasi dasar pengalokasian yang sesuai. Overhead di departemen produksi terdiri dari dua bagian yaitu: overhead yang secara langsung ditelusuri ke departemen produksi, dan overhead yang dialokasikan ke departemen produksi dari departemen pendukung.

2.9.2 Langkah-langkah dalam pengalokasian biaya departemen Pendukung ke Departemen Produksi:

- a. Membagi perusahaan ke dalam departemen-departemen.
- b. Mengklasikasikan tiap departemen sebagai departemen pendukung atau departemen produksi.
- c. Menelusuri semua biaya overhead perusahaan di departemen pendukung atau departemen produksi.

- d. Mengalokasikan biaya departemen pendukung ke departemen produksi. Menghitung tarif overhead yang ditentukan terlebih dahulu untuk departemen produksi.
- e. Mengalokasikan biaya overhead ke tiap unit produk melalui tarif overhead yang ditentukan terlebih dahulu.

2.9.3 Tipe-tipe Dasar Alokasi

Departemen produksi membutuhkan jasa departemen pendukung; oleh karena itu, biaya departemen pendukung ditimbulkan oleh aktivitas departemen produksi. Faktor-faktor penyebab adalah variabel atau aktivitas dalam departemen produksi. Dalam memilih dasar pengalokasian, berbagai usaha harus dilakukan untuk mengidentifikasi faktor penyebab yang sesuai (penggerak biaya), untuk menghasilkan biaya produk yang lebih akurat. Selanjutnya jika faktor penyebab diketahui, para manajer dapat mengontrol konsumsi jasa pendukung dengan lebih baik.

Tabel 2.1

CONTOH PENGGERAK BIAYA PADA DEPARTEMEN PENDUKUNG:

Departemen Pendukung	Penggerak Biaya
Akuntansi	Jumlah transaksi
Kafetaria	Jumlah karyawan
Pemrosesan data	Jumlah baris yang dimasukkan Jumlah jam pelayanan
Permesinan	Jumlah perubahan pesanan

	Jumlah jam
Pemeliharaan	Jam mesin Jam pemeliharaan
Penyimpanan bahan baku	Jumlah perpindahan bahan baku Berat bahan baku yang dipindahkan Jumlah bagian yang berbeda
Penggajian	jumlah karyawan
Personalia	Jumlah karyawan jumlah pemecatan atau pemberhentian Jumlah tenaga kerja baru Biaya tenaga kerja langsung
Listrik	Jam penggunaan listrik Jam mesin
Pembelian	Jumlah pesanan Biaya pesanan
Pengiriman	Jumlah pesanan

Sumber : Riwayadi, Akuntansi Biaya, 2006

2.9.4 Tujuan Alokasi

Tujuan utama dari alokasi menurut IMA (*Institute of Management Accountants*)

yaitu:

1. Memperoleh harga yang wajar dan saling menguntungkan.
2. Menghitung tingkat laba lini produk.

3. Memeperkirakan pengaruh ekonomi dari perencanaan dan pengendalian.
4. Menilai persediaan.
5. Memotivasi para manajer.

Mengalokasikan Biaya Suatu Departemen ke Departemen Lain Tarif Pembebanan Tunggal

Contoh:

Perusahaan mengembangkan departemen foto copy internal untuk melayani tiga departemen produksi (Audit, Pajak, dan Konsultasi Manajemen). Biaya dept. foto copy meliputi biaya tetap sebesar \$ 26.190 per tahun (gaji dan sewa mesin) dan biaya variable sebesar \$ 0,023 per lembar foto copy (kertas dan tinta). Perkiraan penggunaan oleh ketiga departemen produksi sbb (dalam lembar):

Departemen Audit	94.500
Departemen Pajak	67.500
Departemen Konsultasi Manajemen	<u>108.000</u>
Total	270.000

Pada tarif pembebanan tunggal, biaya tetap sebesar \$ 26.190 akan dikombinasikan dengan perkiraan biaya variabel sebesar \$ 6.210 ($270.000 \times \$ 0,023$). Biaya total sebesar \$ 32.400 ($\$ 26.190 + 6.210$) dibagi dengan perkiraan 270.000 lembar akan mendapatkan tarif sebesar \$ 0,12 per lembar.

Jumlah yang akan dibebankan ke departemen produksi semata-mata adalah fungsi dari jumlah lembar yang difoto copy. Misal penggunaan aktual dept.

audit 92.000 lembar, dept pajak 65.000 lembar, dan dept konsultasi manaj 115.000 lembar. Total beban dept. FC akan menjadi:

Dept.	Jumlah lembar x Beban per lembar = Total Pembebanan		
Audit	92.000	\$ 0,12	\$ 11.040
Pajak	65.000	\$ 0,12	\$ 7.800
K. Manaj	115.000	\$ 0,12	\$ 13.800
Total	\$ 272.000		\$ 32.640

Penggunaan tarif tunggal mengakibatkan biaya tetap diperlakukan sebagai biaya variabel. Dari perhitungan di atas timbul pertanyaan: “Apakah dept. FC benar-benar memerlukan \$ 32.640 untuk memfotocopy 272.000 lembar ?” Jawabnya tidak, Dept FC hanya memerlukan \$ 32.446 ($\$ 26.190 + (272.000 \times \$ 0,023)$). Jumlah tambahan yang dibebankan akibat dari perlakuan terhadap biaya tetap yang seakan-akan menjadi biaya variabel.

Jika penggunaan aktual fotocopy lebih kecil dari anggaran yang difotocopy, maka total beban dept FC akan lebih kecil dari yang sebenarnya.

Mengalokasikan Biaya Suatu Departemen ke Departemen Lain Tarif Pembebanan Ganda

Dalam tarif pembebanan ganda dikembangkan dua tarif pembebanan yaitu: **tarif untuk biaya variabel** dan **tarif untuk biaya tetap**. Dari contoh di atas tarif biaya variabel (untuk biaya tinta dan kertas) adalah sebesar \$ 0,023 per lembar, sedangkan tarif untuk biaya tetap (biaya sewa peralatan dan upah)

didasarkan pada rencana penggunaan tertinggi tiap departemen produksi. Tarif untuk biaya tetap dihitung sebagai berikut:

	Jumlah lembar tertinggi	Proporsi penggunaan	Total Biaya Tetap	Jml yg dialokasikan ke tiap Dept
Audit	7.875	0,20	\$ 26.190	\$ 5.238
Pajak	22.500	0,57	\$ 26.190	14.928
K. Manaj	9.000	0,23	\$ 26.190	6.024
Total	39.375			\$ 26.190

Misal penggunaan aktual dept. audit 92.000 lembar, dept pajak 65.000 lembar, dan dept konsultasi manaj 115.000 lembar. Total beban dept. FC akan menjadi seperti berikut ini:

Dept.	Jml lembar x \$ 0,023 + Alokasi Biaya Tetap = Total Pembebanan		
Audit	\$ 2.116	\$ 5.238	\$ 7.354
Pajak	1.495	14.928	16.423
K. Manaj	2.645	6.024	8.669
Total	\$ 6.256	\$ 26.190	\$ 32.446

Dengan dua tarif pembebanan, yang masing-masing didasarkan pada factor penyebab yang kuat, alokasi biaya pada departemen yang menggunakan jelas didasarkan pada jumlah biaya sebenarnya yang ditimbulkan pada departemen pendukung

2.10 Memilih Metode Alokasi Biaya Departemen Pendukung

Contoh-contoh di atas menggunakan metode langsung dimana alokasi biaya departemen pendukung dialokasikan hanya ke departemen produksi. Metode ini cocok jika tidak ada kemungkinan interaksi antar departemen pendukung. Terdapat banyak perusahaan yang memiliki beberapa departemen pendukung yang saling berinteraksi. Jika mengabaikan interaksi-interaksi ini untuk mengalokasikan biaya jasa departemen pendukung secara langsung ke departemen produksi akan menghasilkan pembebanan yang tidak adil dan tidak akurat. Dalam menetapkan metode mana yang digunakan untuk mengalokasikan biaya departemen pendukung, perusahaan harus menentukan seberapa besar interaksi departemen pendukung. Selain itu harus dipertimbangkan *cost and benefit*-nya. Terdapat tiga metode alokasi biaya departemen pendukung: metode alokasi langsung, metode alokasi berurutan, dan metode alokasi timbal balik.

2.10.1 Metode Alokasi Langsung

Adalah metode yang paling sederhana. Biaya jasa variabel dialokasikan secara langsung ke departemen produksi sesuai proporsi penggunaan jasa departemen tersebut. Biaya tetap juga dialokasikan secara langsung ke departemen produksi, akan tetapi sesuai proporsi kapasitas normal atau praktis departemen produksi.

2.10.2 Metode Alokasi Berurutan

Metode alokasi berurutan mengakui adanya interaksi antar departemen pendukung, tetapi tidak sepenuhnya mengakui interaksi antar departemen. Alokasi biaya dilakukan dengan cara menurun, mengikuti prosedur ranking yang telah ditetapkan terlebih dahulu. Ranking biasanya ditentukan dari departemen yang memberikan pelayanan terbanyak hingga yang paling sedikit. Biaya departemen pendukung yang memberikan layanan terbanyak dialokasikan pertama kali. Biaya tersebut dialokasikan ke ke semua departemen pendukung di bawahnya secara berurutan dan ke semua departemen produksi, dan seterusnya.

2.10.3 Metode Alokasi Timbal Balik

Metode ini mengakui semua interaksi antar departemen pendukung. Dalam metode timbal balik pemakaian suatu departemen pendukung oleh departemen pendukung lain menentukan biaya total tiap departemen pendukung dimana biaya total mencerminkan interaksi antar departemen pendukung. Kemudian biaya total departemen pendukung yang baru tersebut dialokasikan ke departemen produksi.