

## **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.

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 menurut Firdaus Ahmad Dunia dan Wasilah Abdullah, akuntansi biaya adalah bagian dari akuntansi manajemen di mana merupakan salah satu dari bidang khusus akuntansi yang menekankan pada penentuan dan pengendalian biaya. (Firdaus Ahmad Dunia dan Wasilah Abdullah, 2012 : 4)

Jadi Akuntansi biaya juga dapat diartikan sebagai kunci atau alat yang penting guna membantu manajemen dalam melakukan penentuan dan pengendalian biaya dalam menghasilkan dan memasarkan produk.

### 2.1.2 Peranan Akuntansi Biaya

Menurut Carter (2009 : 11), akuntansi biaya memperlengkapi manajemen dengan alat yang diperlukan untuk aktivitas perencanaan dan pengendalian, perbaikan kualitas dan efisiensi, serta pengambilan keputusan baik yang bersifat rutin maupun yang bersifat strategik. Pengumpulan, penyajian, dan analisis dari informasi mengenai biaya dan manfaat membantu manajemen untuk menyelesaikan tugas – tugas berikut:

1. Membuat dan melaksanakan rencana dan anggaran untuk operasi dalam kondisi kompetitif dan ekonomi yang telah diprediksi sebelumnya. Suatu aspek penting dari rencana adalah potensinya untuk memotivasi orang agar berkinerja dengan cara yang konsisten dengan tujuan perusahaan.
2. Menetapkan metode perhitungan biaya yang memungkinkan pengendalian aktivitas, mengurangi biaya, dan memperbaiki kualitas..
3. Mengendalikan kuantitas fisik dari persediaan, dan menentukan biaya dari setiap produk dan jasa yang dihasilkan untuk tujuan penetapan harga dan untuk evaluasi kinerja dari suatu produk, departemen, atau divisi.
4. Menentukan biaya dan laba perusahaan untuk periode akuntansi satu tahun atau untuk periode lain yang lebih pendek. Hal ini termasuk menentukan nilai persediaan dan harga pokok penjualan sesuai dengan aturan pelaporan eksternal.
5. Memilih diantara dua atau lebih alternatif jangka pendek atau jangka panjang, yang dapat mengubah pendapatan atau biaya.

## 2.2 Klasifikasi Biaya

Menurut Riwayadi (2006: 21), dengan adanya konsep biaya (*cost concept*) dimana dikatakan bahwa biaya berbeda untuk tujuan berbeda (*differential cost for different purposes*), maka biaya dapat diklasifikasikan sebagai berikut:

### 2.2.1 Klasifikasi biaya berdasarkan kedayatelusuran

Kedayatelusuran (*traceability*) menunjukkan mudahnya penelusuran biaya ke objek biaya. Semakin mudah biaya tersebut ditelusuri ke objek biayanya, maka akan semakin akurat pembebanan biaya tersebut ke objek biaya. **Objek Biaya** (*cost object*) segala sesuatu yang akan diukur atau dihitung biayanya. Istilah objek biaya memiliki arti yang sangat luas karena segala sesuatu dapat dijadikan objek biaya. Objek biaya dapat berupa produk, departemen, proyek, aktivitas, pelanggan, dan lainnya.

Ada dua klasifikasi biaya berdasarkan kedayatelusuran, yaitu :

#### a. Biaya langsung

Biaya langsung (*direct cost*) adalah biaya yang secara mudah dan akurat ditelusuri ke objek biaya. “Mudah” disini maksudnya adalah penelusurannya tidak terlalu rumit sehingga tidak memerlukan biaya yang mahal. “Akurat” disini maksudnya adalah biaya sumber daya yang dikonsumsi oleh objek biaya tersebut dapat dihitung secara akurat karena tidak perlu “alokasi biaya”. Biaya yang secara mudah dan akurat ditelusuri ke objek biaya adalah biaya untuk sumber daya (*resources*) yang semata-mata dikonsumsi oleh objek biaya tersebut.. Oleh karena sumber dayanya hanya dikonsumsi oleh objek biaya tersebut, maka biaya sumber

daya tersebut dapat sepenuhnya dibebankan ke objek biaya tersebut. Karenanya, pembebanan biaya yang paling akurat ke objek biaya adalah biaya langsung. Misalnya, jika objek biayanya adalah meja (produk), maka triplek (bahan baku) yang dipakai adalah biaya langsung karena jumlah lembar triplek yang dipakai untuk pembuatan meja tersebut dapat ditentukan secara mudah, misalnya  $\frac{1}{2}$  lembar. Bila harga 1 lembar triplek adalah Rp 50.000,-, maka biaya bahan baku – triplek yang akan dibebankan dapat dihitung dengan akurat, yaitu Rp 25.000,- ( $\frac{1}{2}$  x Rp 50.000,-). Bila upah yang dibayarkan Rp. 25.000,- per meja, maka upah tersebut adalah juga biaya langsung karena upah sebesar Rp 25.000,- dapat semuanya dibebankan ke meja tersebut. Contoh lainnya, jika objek biayanya adalah Jurusan Akuntansi, maka gaji ketus Jurusan Akuntansi adalah biaya langsung karena waktu ketua jurusan sepenuhnya dihabiskan untuk mengelola Jurusan Akuntansi.

#### **b. Biaya tidak langsung**

Biaya tidak langsung (*indirect cost*) adalah biaya yang tidak dapat secara mudah dan akurat ditelusuri ke objek biaya. Biaya ini tidak dapat secara mudah dan akurat ditelusuri ke objek biaya karenapada dikonsumsi secara bersama-sama oleh beberapa objek biaya. Oleh karena itu, Biaya tidak langsung seringkali disebut juga dengan biaya bersama (*common cost*). Biaya ini dibebankan ke produk dengan menggunakan alokasi. Keakuratan pembebanan biaya ke objek biaya sangat dipengaruhi sekali oleh keakuratan dalam memilih dasar alokasi. Jika dasar alokasinya tidak akurat, maka pembebanan biaya ke objek biaya juga tidak akurat. Masalah utama dalam perhitungan biaya suatu objek biaya adalah

pembebanan biaya tidak langsung karena ketidaktepatan pemilihan dasar alokasi biaya dapat mengakibatkan harga pokok objek biaya terlalu tinggi (*overcosting*) atau terlalu rendah (*undercosting*). Jika harga pokok terlalu tinggi maka produk menjadi tidak kompetitif karena harga jualnya akan lebih tinggi dari kompetitor. Sebaliknya jika harga pokok terlalu rendah, maka produk tersebut akan sangat kompetitif sekali karena harga akan lebih rendah dari kompetitor. Namun, produk tersebut seakan-akan ber laba, tapi kenyataannya malah rugi. Misalnya, harga pokok produk yang dihitung adalah Rp 800,- padahal seharusnya adalah Rp 1.000,- (terjadi *undercosting*) dan dijual Rp 900,-, maka kelihatan disini bahwa produk tersebut seakan-akan ber laba sebesar Rp 100,- (Rp 900 – Rp 800), ternyata rugi sebesar Rp 100,- (Rp 1.000 – Rp 900). Jika Objek biayanya adalah meja, maka contoh biaya tidak langsungnya adalah biaya listrik, biaya penyusutan pabrik, dan biaya gaji manajer departemen produksi. Biaya ini dikonsumsi oleh beberapa produk seperti meja, kursi, dipan, dan produk lainnya. Jika objek biayanya adalah Jurusan Akuntansi, maka contoh biaya tidak langsungnya adalah gaji Dekan Fakultas Ekonomi. Oleh karena Dekan melayani Jurusan Akuntansi, Jurusan Manajemen, dan Jurusan Ekonomi, maka gaji Dekan seyogyanya dialokasikan ke ketiga jurusan tersebut.

Klasifikasi biaya langsung dan tidak langsung tidaklah kaku karena tergantung pada kondisinya,. Misalnya, biaya listrik Jurusan Akuntansi dapat menjadi biaya langsung bilamana meteran listrik dipasang secara khusus pada Jurusan Akuntansi. Bila LCD disamping dipakai untuk Jurusan Akuntansi, dipakai juga untuk Jurusan Manajemen dan Ekonomi Pembangunan, maka biaya

penyusutan dan pemeliharaan LCD tersebut merupakan biaya tidak langsung. Akan tetapi, jika LCD hanya dipakai pada Jurusan Akuntansi, maka biaya penyusutan dan pemeliharaan LCD menjadi biaya langsung Jurusan Akuntansi.

Jadi, jelas disini bahwa konsep biaya langsung dan biaya tidak langsung digunakan untuk tujuan perhitungan biaya atau harga pokok objek biaya. Dengan pemahaman yang baik mengenai konsep biaya langsung dan biaya tidak langsung, maka perhitungan biaya suatu objek biaya (produk, aktivitas, jasa, departemen, dan lainnya) akan lebih mudah dan akurat. Konsep biaya langsung dan biaya tidak langsung dapat diterapkan pada semua objek biaya.

### **2.2.2 Klasifikasi biaya berdasarkan fungsi utama organisasi**

Struktur organisasi perusahaan dapat dibagi menjadi tiga fungsi utama: fungsi produksi, fungsi pemasaran, dan fungsi administrasi dan umum. Fungsi produksi adalah fungsi yang kegiatan utamanya mengolah bahan baku menjadi barang jadi. Departemen produksi, Pabrik I, Pabrik II, dan Pabrik III adalah bagian dalam organisasi yang menjalankan fungsi produksi. Fungsi Pemasaran adalah fungsi yang kegiatan utamanya memasarkan produk yang dihasilkan. Departemen Pemasaran, Departemen Penjualan, dan Departemen Promosi adalah bagian dalam organisasi yang menjalankan fungsi pemasaran. Struktur organisasi yang menjalankan fungsi selain dari fungsi produksi dan fungsi pemasaran, dikelompokkan sebagai fungsi administrasi dan umum. Fungsi ini kegiatan utamanya berkaitan dengan aspek administrasi dan manajerial. Departemen Keuangan, Departemen Akuntansi, Departemen Personalia, Dan Departemen Hubungan Masyarakat (Humas) adalah bagian dalam organisasi yang

menjalankan fungsi administrasi dan umum. Biaya dapat diklasifikasikan berdasarkan fungsi utama organisasi menjadi tiga, yaitu :

**a. Biaya produksi**

Biaya produksi (*manufacturing cost*) adalah biaya yang berhubungan dengan fungsi produksi. Biaya produksi terdiri dari biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik.

**b. Biaya pemasaran**

Biaya pemasaran (*marketing expenses*) adalah biaya yang berhubungan dengan fungsi pemasaran. Biaya gaji karyawan pemasaran, biaya iklan dan ongkos angkut penjualan adalah beberapa contoh biaya pemasaran.

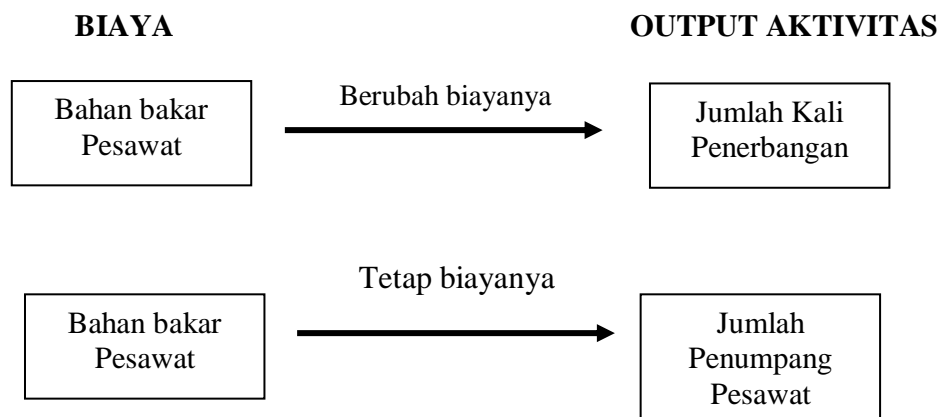
**c. Biaya administrasi dan umum**

Biaya administrasi dan umum (*administrative and general expenses*) adalah biaya yang berhubungan dengan fungsi administrasi dan umum. Biaya gaji karyawan departemen personalia, biaya penyusutan peralatan departemen akuntansi, dan biaya supplies departemen keuangan adalah beberapa contoh biaya administrasi dan umum.

Biaya pemasaran dan biaya administrasi & umum disebut juga dengan biaya operasi (*operating expenses*). Konsep biaya produksi dan biaya operasi ini digunakan untuk tujuan penyusunan laporan laba rugi untuk pihak luar. Untuk mendapatkan laba operasi, penjualan dikurangi biaya produksi dan biaya operasi. Artinya, kita tidak dapat menggunakan konsep biaya langsung dan biaya tidak langsung untuk tujuan penyusunan laporan laba rugi untuk pihak luar. Kita harus menggunakan konsep biaya yang berbeda untuk tujuan yang berbeda.

### 2.2.3 Klasifikasi biaya berdasarkan perilaku biaya aktivitas

Perilaku biaya mengkaji hubungan total biaya dan biaya per unit dengan perubahan output aktivitas. Bila output aktivitas berubah, apakah total biaya atau biaya per unit-nya juga berubah? Dalam hal ini, biaya dihubungkan dengan output aktivitas tertentu. Biaya bahan bakar pesawat berubah bila dihubungkan dengan jumlah kali penerbangan. Semakin banyak jumlah penerbangan maka semakin besar biaya bahan bakar. Akan tetapi, bila dihubungkan dengan jumlah penumpang, maka biaya bahan bakar pesawat tidak akan berubah. Jumlah penumpang sepuluh orang atau seratus orang akan mengkonsumsi bahan bakar yang sama untuk setiap kali penerbangan. Hubungan biaya dengan output aktivitas dapat digambarkan sebagai berikut :



Sumber : Riwayadi, 2006

Gambar 2.1  
HUBUNGAN BIAYA DENGAN OUTPUT AKTIVITAS



Berdasarkan perilakunya, biaya dapat diklasifikasikan menjadi tiga jenis, yaitu:

**a. Biaya Tetap**

Biaya tetap (*fixed cost*) adalah biaya yang totalnya tetap tanpa dipengaruhi oleh perubahan output aktivitas dalam batas relevan tertentu, sedangkan biaya per unit berubah berbanding terbalik. Semakin tinggi output aktivitas, semakin rendah biaya per unit. Sebaliknya, semakin rendah output aktivitas, semakin tinggi biaya per unit-nya. Uang kuliah per semester contoh biaya tetap. Jika uang kuliah per semester adalah Rp 500.000,-, maka uang kuliah ini tidak tergantung pada jumlah SKS yang diambil. Namun demikian, semakin banyak SKS yang diambil, maka semakin kecil uang kuliah per SKS. Jika mahasiswa hanya mengambil 2 SKS per semester, maka uang kuliah per SKS adalah Rp 250.000,- ( $\text{Rp } 500.000 / 2 \text{ sks}$ ). Jika mahasiswa mengambil 20 SKS, maka uang kuliah per SKS akan turun menjadi Rp 25.000,- ( $\text{Rp } 500.000 / 20 \text{ sks}$ ). Akan tetapi, mahasiswa tidak bisa mengambil 30 SKS untuk menurunkan biaya per SKS karena jumlah beban maksimumnya adalah 24 SKS per semester. Jadi, batas relevannya adalah 0-24 SKS. Batas relevan adalah suatu batas dimana biaya tidak berubah. Di luar batas relevan, maka biaya akan berubah. Contoh lainnya adalah biaya penyusutan mesin dengan menggunakan metode garis lurus. Misalkan, biaya penyusutan mesin adalah Rp 1.000.000,- / tahun. Jika perusahaan memproduksi 100 unit, maka total biaya penyusutan mesin adalah tetap sebesar Rp 1.000.000,-, sedangkan biaya per unit-nya Rp 10.000,-/unit ( $\text{Rp } 1.000.000 / 100 \text{ unit}$ ). Jika perusahaan memproduksi sebesar kapasitas normal, misalnya 1.000 unit, total biayanya adalah tetap sebesar

Rp 1.000.000,-, sedangkan biaya per unit-nya turun menjadi Rp 1.000/unit (Rp 1.000.000 / 1.000 unit). Akan tetapi, perusahaan tidak dapat memproduksi di atas 1000 unit karena kapasitasnya hanya 1000 unit produk per tahun. Bila permintaan produk di atas 1.000 unit, maka perlu menambah kapasitas dengan membeli mesin baru. Oleh karena jumlah mesin bertambah, maka total biaya penyusutan mesin juga akan bertambah. Karenanya, kita bisa menggunakan 0 – 1.000 unit sebagai batas relevan.

**b. Biaya Variabel**

Biaya variabel (*variable cost*) adalah biaya yang totalnya berubah secara proporsional dengan perubahan output aktivitas, sedangkan biaya per unit-nya tetap dalam batas relevan tertentu. Semakin tinggi output aktivitas, semakin tinggi total biayanya dan semakin rendah output aktivitasnya, semakin rendah total biayanya. Jika tidak ada aktivitas, maka tidak ada biaya. Jadi besar kecilnya biaya tergantung pada output aktivitasnya. Biaya photocopy adalah contoh biaya variabel. Misalnya biaya photocopy Rp 100/lembar. Jika yang diphotocopy sebanyak 1.000 lembar, maka total biayanya sebesar Rp 100.000 (Rp 100 x 1.000 lembar). Jika yang diphotocopy sebanyak 5.000 lembar, maka biaya photocopy-nya sebesar Rp 500.000 (Rp 100 x 5000 lembar). Akan tetapi, sering kali kalau lembar yang diphotocopy banyak, perusahaan memberikan potongan harga (diskon), sehingga harganya lebih murah. Misalkan, Rp 90/lembar. Dengan demikian, biaya photocopy Rp 100/ lembar adalah untuk batas (kisaran) tertentu. Di luar kisaran tersebut, biaya berubah.

### c. Biaya Semivariabel

Biaya Semivariabel (*semivariable cost*) adalah biaya yang totalnya berubah secara tidak proporsional dengan perubahan output aktivitas, dan biaya per unit-nya berubah berbanding terbalik dengan perubahan output aktivitas. Dari definisi di atas terlihat bahwa sebagian ciri-ciri biaya semivariabel mirip biaya variabel, yaitu total biayanya berubah sehubungan dengan perubahan output aktivitas, dan sebagian lagi ciri-cirinya mirip biaya tetap yaitu biaya per unit-nya berubah berbanding terbalik dengan perubahan output aktivitas. Hal ini dikarenakan biaya semivariabel mengandung dua unsur biaya: biaya tetap dan biaya variabel. Biaya listrik, biaya telepon rumah, kartu halo, dan uang kuliah di Program Ekstensi Fakultas Ekonomi Unand Padang. Uang kuliah program ekstensi terdiri dari uang kuliah tetap Rp 500.000/semester dan uang kuliah variabel Rp 30.000/SKS. Jika seorang mahasiswa program ekstensi hanya mengambil 2 SKS, maka dia harus membayar Rp 560.000 ( $\text{Rp } 500.000 + 2 \text{ SKS} \times \text{Rp } 30.000$ ) dan biaya per SKS-nya akan sebesar Rp 280.000 ( $\text{Rp } 560.000 / 2 \text{ SKS}$ ). Jika dia mengambil 20 SKS, maka uang kuliah yang harus dia bayar adalah Rp 1.100.000 ( $\text{Rp } 500.000 + 20 \text{ SKS} \times \text{Rp } 30.000$ ), dan biaya per SKS-nya akan turun menjadi Rp 55.000 ( $\text{Rp } 1.100.000 / 20 \text{ SKS}$ ).

### 2.3 Biaya Produksi

Biaya Produksi (*manufacturing cost*) adalah biaya yang terjadi pada fungsi produksi. Fungsi produksi adalah fungsi yang mengolah bahan baku menjadi barang jadi. Untuk menghasilkan produk diperlukan bahan baku langsung, tenaga

kerja langsung, dan fasilitas, seperti gedung, mesin, listrik, peralatan, dan lainnya. Oleh karena biaya yang berkaitan dengan fasilitas yang digunakan umumnya tidak dapat secara mudah dan akurat ditelusuri ke produk, maka biaya ini diklasifikasikan sebagai biaya tidak langsung produk atau umumnya dikenal dengan biaya overhead pabrik (*factory overhead cost*).

Biaya bahan baku langsung ditambah dengan biaya tenaga kerja langsung disebut dengan biaya utama (*prime cost*). Disebut biaya utama karena biaya ini memiliki komposisi biaya yang terbesar dalam struktur biaya produksi, terutama dalam perusahaan yang lingkungan produksinya banyak menggunakan tenaga kerja manusia (*labor intensive*).

Biaya tenaga kerja langsung ditambah dengan biaya overhead pabrik disebut dengan biaya konversi (*conversion cost*). Disebut biaya konversi karena biaya ini digunakan untuk merubah bahan baku menjadi barang jadi. Untuk merubah bahan baku menjadi barang jadi diperlukan tenaga kerja dan fasilitas.

### **2.3.1. Biaya Bahan Baku**

Biaya bahan baku dapat diklasifikasikan menjadi dua, yaitu :

#### **A. Bahan baku langsung**

Bahan baku langsung adalah bahan yang dapat secara mudah dan akurat ditelusuri ke produk jadi. Contohnya, kayu untuk pembuatan perabot, kain untuk pembuatan baju, dan kulit untuk pembuatan sepatu. Misalnya, pembelian bahan baku langsung sebanyak 1.000 kg dengan harga Rp 5.000 per kg. Bila bahan baku langsung yang dipakai sebanyak 800 kg, maka biaya bahan baku langsung adalah sebesar Rp 4.000.000 (800 kg x Rp 5.000), sedangkan sisanya sebesar Rp

1.000.000 (200 kg x Rp 5.000) merupakan nilai persediaan bahan baku langsung akhir (bahan baku langsung yang belum terpakai).

#### B. Bahan baku tidak langsung

Bahan baku tidak langsung adalah bahan baku yang tidak secara mudah dan akurat ditelusuri ke produk. Penelusurannya memerlukan biaya yang mahal dan hasilnya belum tentu akurat. Biaya bahan baku tidak langsung diklasifikasikan sebagai biaya overhead pabrik. Contoh bahan baku tidak langsung adalah paku yang dipakai untuk pembuatan perabot, benang untuk pembuatan baju dan sepatu. Misalnya, pembelian paku ukuran 1 inci sebanyak 1 kg dengan harga Rp 10.000. Paku ini dipakai untuk beberapa macam, produk, seperti meja, kursi, dipan, lemari, dan lainnya. Akan terlalu merepotkan menghitung berapa buah paku yang dipakai untuk masing-masing jenis produk dan kemungkinan paku yang bengkok atau hilang juga cukup banyak, serta nilainya juga relatif tidak material.

#### **2.3.2. Biaya Tenaga Kerja Langsung**

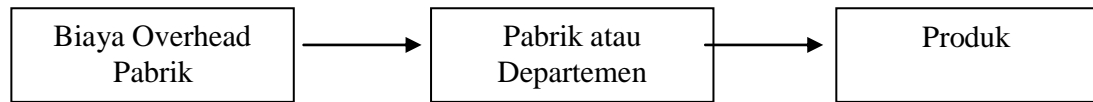
Tenaga kerja langsung(*direct labor*) adalah tenaga kerja yang terlibat langsung dalam pembuatan produk jadi dan pembayaran upahnya berdasarkan unit yang dihasilkan atau berdasarkan jam kerja. Biaya tenaga kerja langsung(*direct labor cost*) adalah upah yang di bayarkan kepada tenaga kerja langsung. Biaya tenaga kerja langsung dapat secara mudah dan akurat ditelusuri ke produk jadi. Sebagai biaya langsung, biaya tenaga kerja langsung dibebankan secara langsung ke produk. Misalnya, bila upah untuk membuat meja sebesar Rp 50.000 per unit, maka upah sebesar Rp 50.000 tersebut dibebankan sepenuhnya ke

meja yang dihasilkan. Bila upah untuk membuat meja Rp 5.000 per jam, dan untuk menghasilkan satu meja diperlukan waktu 8 jam, maka upah yang akan dibebankan ke meja tersebut sebesar Rp 40.000 (8 jam x Rp 5.000).

### **2.3.3. Biaya Overhead Pabrik**

Biaya overhead pabrik adalah semua biaya produksi selain dari biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung. Biaya overhead pabrik merupakan biaya tidak langsung produk (*indirect cost of product*). Salah satu biaya overhead pabrik adalah biaya penyusutan bangunan pabrik. Biaya penyusutan bangunan pabrik tidak dapat secara mudah ditelusuri ke masing-masing produk karena bangunan pabrik digunakan untuk menghasilkan semua jenis produk yang dihasilkan. Contoh biaya overhead pabrik lainnya adalah biaya listrik pabrik, biaya bahan bakar, biaya bahan baku tidak langsung, biaya tenaga kerja tidak langsung, dan pajak bumi dan bangunan pabrik.

Oleh karena biaya overhead pabrik merupakan biaya tidak langsung, maka biaya overhead pabrik tidak langsung dibebankan ke produk. Biaya overhead pabrik dibebankan terlebih dahulu ke pool biaya (*cost pool*) dan selanjutnya ke produk. Dalam akuntansi biaya tradisional yang dikenal dengan penentuan harga pokok berdasarkan fungsi (*functional-based costing*), pabrik atau departemen produksi dijadikan sebagai pool biaya. Pembebanan biaya overhead pabrik ke produk dapat dilihat pada gambar 2.2.



Sumber : Riwayadi, 2006

Gambar 2.2  
PEMBEBANAN BIAYA OVERHEAD PABRIK KE PRODUK

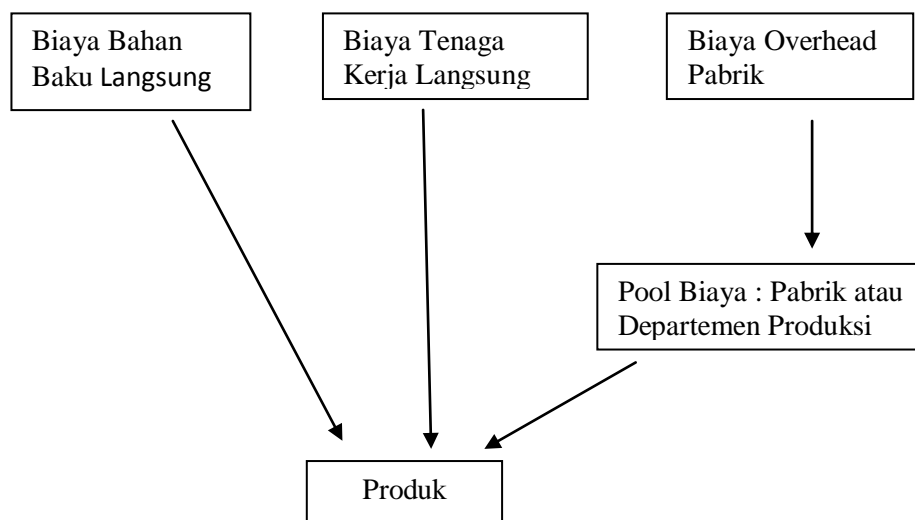
#### 2.4 Pembebanan Biaya Produksi Ke Produk

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

Istilah “volume” atau “unit” adalah mengacu ke unit produksi. Perhitungan harga pokok produk tradisional mengasumsikan bahawa besarnya biaya produksi 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 dan biaya overhead pabrik).

Biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung dapat dibebankan secara langsung ke produk. Hal ini berbeda dengan biaya overhead pabrik. Biaya overhead pabrik akan dibebankan ke produk dengan menggunakan lima driver berbasis unit (*unit based driver*), yaitu : jam kerja langsung (JKL), jam mesin (JM), unit produksi, biaya bahan baku langsung (BBBL), dan biaya tenaga kerja langsung (BTKL). (Riwayadi 2006 : 178)

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. Perhitungan biaya berbasis fungsi menghasilkan informasi biaya produksi berdasarkan pabrik atau departemen produksi. Dalam hal ini, pabrik atau departemen produksi sebagai pool biaya (*cost pool*) untuk biaya overhead pabrik. Misalnya, biaya departemen produksi terdiri dari biaya listrik, biaya gaji, biaya penyusutan, biaya bahan bakar, biaya suku cadang, dan lain-lain. Pembebanan biaya produksi ke produk dapat digambarkan sebagai berikut :



Sumber : Riwayadi, 2006

Gambar 2.3

#### PEMBEBANAN BIAYA PRODUKSI KE PRODUK



Perhitungan harga pokok produk berbasis volume lebih menekankan pada pembebanan biaya overhead pabrik ke produk karena biaya ini merupakan biaya tidak langsung produk (*indirect cost of products*), terutama sekali untuk perusahaan yang menghasilkan beberapa macam produk melaalui beberapa departemen produksi. Format perhitungan harga pokok produk bila perusahaan menggunakan pool biaya pabrik atau pool biaya departemen produksi untuk biaya overhead pabrik adalah sebagai berikut:

Tabel 2.1

**FORMAT PERHITUNGAN HARGA POKOK PRODUK BILA  
POOL BIAYANYA PABRIK**

	Produk A	Produk B	Produk C
BBB	XXX	XXX	XXX
BTKL	XXX	XXX	XXX
BOP (dibebankan)	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
Total B. Pabrik	XXX	XXX	XXX

Sumber : Riwayadi,2006

Tabel 2.2

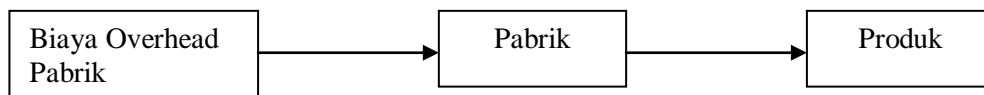
**FORMAT PERHITUNGAN HARGA POKOK PRODUK BILA  
POOL BIAYANYA DEPARTEMEN PRODUKSI**

	Produk A	Produk B	Produk C
BBB	XXX	XXX	XXX
BTKL	XXX	XXX	XXX
BOP (dibebankan):			
Dept. Produksi I	XXX	XXX	XXX
Dept. Produksi II	XXX	XXX	XXX
Dept. Produksi III	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
Total B. Pabrik	XXX	XXX	XXX

Sumber : Riwayadi, 2006

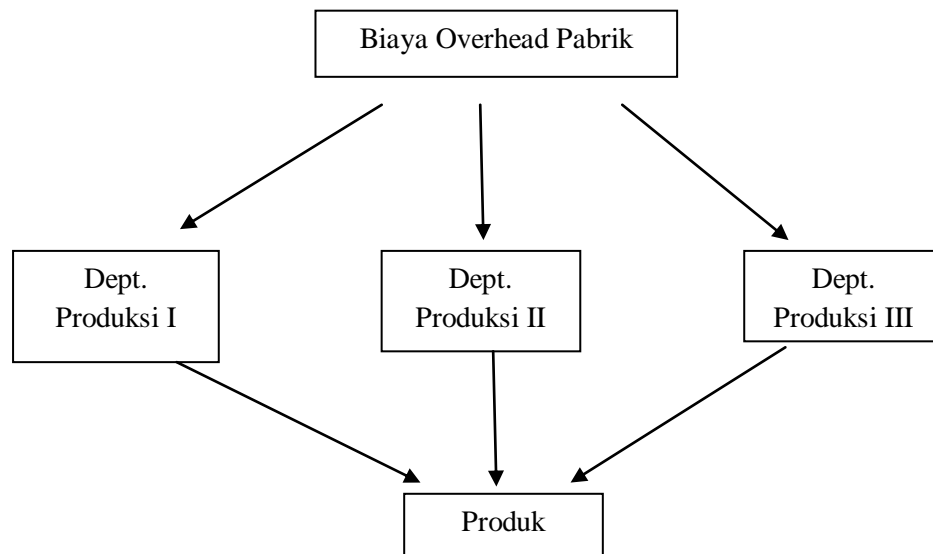
## 2.5 Pembebanan Biaya Overhead Pabrik ke Produk

Dalam perhitungan biaya berbasis fungsi, biaya overhead pabrik dibebankan pertama kali ke fungsi sebagai pool biaya, dan selanjutnya dari biaya fungsi ke produk. Fungsi disini dapat berupa pabrik atau departemen. 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. Tarif biaya overhead pabrik dinyatakan dalam bentuk “sekian rupiah per jam mesin atau jam kerja langsung; sekian persen dari biaya bahan baku langsung atau biaya tenaga kerja langsung”. Pembebanan biaya overhead pabrik ke produk dengan menggunakan tarif tunggal atau tarif pabrik dapat dilihat pada gambar 2.4, sedangkan pembebanan biaya overhead pabrik ke produk dengan menggunakan tarif departemen dapat dilihat pada gambar 2.5.



Sumber : Riwayadi, 2006

Gambar 2.4  
PEMBEBANAN BOP KE PRODUK DENGAN TARIF PABRIK



Sumber : Riwayadi, 2006

Gambar 2.5  
PEMBEBANAN BOP KE PRODUK DENGAN TARIF DEPARTEMEN

## 2.6 Departmentalisasi Pabrik

Departmentalisasi pabrik adalah membagi pabrik menjadi beberapa departemen dimana biaya overhead pabrik akan dibebankan. Tujuan membagi pabrik menjadi beberapa departemen adalah untuk memperbaiki keakuratan perhitungan harga pokok produk dan untuk pengendalian biaya overhead pabrik. Harga pokok produk yang akurat dapat dihasilkan karena setiap departemen memungkinkan memiliki tarif biaya overhead yang berbeda. Pengendalian biaya overhead pabrik akan mudah dilakukan karena manajer departemen dapat dibebani tanggung jawab terhadap biaya yang terjadi di departemennya. Departemen pada umumnya dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu :

### **2.6.1. Departemen Produksi**

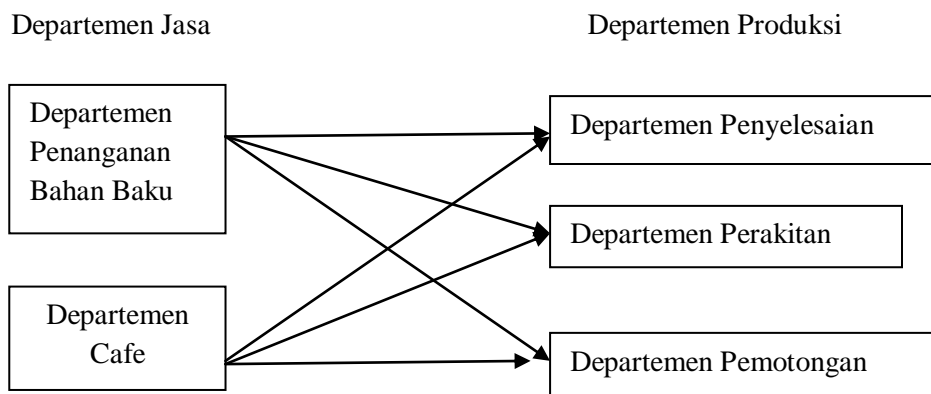
Departemen produksi adalah departemen yang mengolah bahan baku menjadi barang jadi. Menurut William K. Carter, di departemen produksi, operasi manual dan operasi mesin seperti pembentukan dan perakitan dilakukan secara langsung pada produk atau bagian-bagian dari produk. Jika dua atau tiga jenis mesin yang berbeda melakukan operasi pada satu produk dalam departemen yang sama, adalah mungkin untuk meningkatkan akurasi dari biaya produk dengan membagi departemen tersebut menjadi dua pusat biaya atau lebih. (William K. Carter, 2009 : 45). Contoh departemen produksi pada perusahaan pembuat perabot adalah departemen pemotongan bahan, departemen perakitan komponen, dan departemen pengecatan.

### **2.6.2. Departemen Jasa**

Departemen jasa adalah departemen yang tidak mengolah bahan baku menjadi barang jadi, tetapi memberikan jasa ke departemen produksi. Menurut William K. Carter, dalam beberapa kasus, jasa ini juga dinikmati oleh departemen jasa yang lain selain dinikmati oleh departemen produksi. Meskipun departemen jasa tidak secara langsung terlibat dalam proses produksi, biaya dari departemen ini merupakan bagian dari biaya overhead dan juga merupakan biaya dari produk. Contoh departemen jasa adalah pembangkit tenaga listrik, bengkel, dan cafe. Pembangkit listrik memberikan jasa listrik ke departemen produksi dan departemen lainnya; bengkel memberikan jasa perbaikan ke departemen produksi dan departemen lainnya; dan cafe memberikan konsumsi kepada karyawan dan pekerja departemen produksi dan departemen lainnya. Oleh karena departemen

jasa memberikan jasa ke departemen produksi dan departemen lainnya, maka biaya departemen ini seyogyanya juga harus dialokasikan ke departemen yang menikmati jasanya.

Sebagaimana yang terlihat pada gambar 2.6, Departemen Penanganan Bahan Baku memberikan jasa penanganan bahan baku ke Departemen Penyelesaian, Departemen Perakitan, dan Departemen Pematangan, sedangkan Departemen Cafe disamping memberikan jasa ke departemen produksi juga memberikan jasa ke Departemen Penanganan Bahan Baku. Biaya Departemen Penanganan Bahan Baku harusnya dialokasikan ke departemen produksi, dan biaya Departemen Cafe dialokasikan ke departemen produksi dan ke Departemen Penanganan Bahan Baku sesuai dengan besarnya jasa yang diberikan kepada masing-masing departemen.



Sumber : Riwayadi, 2006

Gambar 2.6  
HUBUNGAN DEPARTEMEN JASA DENGAN  
DEPARTEMEN PRODUKSI

## 2.7 Alokasi Biaya dan Dasar Alokasi

### 2.7.1. Definisi Alokasi Biaya

Riwayadi berpendapat, bahwa perhitungan biaya produksi atau harga pokok produksi yang paling akurat adalah jika perusahaan hanya menghasilkan satu jenis produk atau jasa karena semua biaya yang berkaitan dengan menghasilkan produk tersebut dapat dibebankan semuanya ke produk tersebut. Keakuratan harga pokok produk akan semakin berkurang jika perusahaan menghasilkan beberapa jenis produk yang berbeda karena setiap jenis produk mengkonsumsi sumber daya (resources) yang berbeda. Oleh karena sumber daya yang dikonsumsi oleh setiap jenis produk berbeda, dan tidak semua biaya dapat ditelusuri secara mudah ke setiap jenis produk (*indirect cost of product*), maka pembebanan biaya sumber daya ini perlu dilakukan dengan alokasi. Akibatnya, keakuratan harga pokok produksi sangat dipengaruhi oleh keakuratan dalam memilih dasar alokasi biaya (*cost allocation base*). Salah dalam menetapkan dasar alokasi biaya, harga pokok produksi juga akan salah. Kesalahan ini dapat berupa harga pokoknya yang terlalu mahal (*overcosting*) atau terlalu murah (*undercosting*). Salah dalam menetapkan harga pokok produksi, maka produk akan tidak kompetitif atau produk yang terlihat berlabab tapi kenyataannya rugi. Penentuan dasar alokasi yang akurat dapat dilakukan melalui analisis pemacu biaya (*cost driver*), yaitu faktor-faktor yang menyebabkan timbulnya biaya. (Riwayadi, 2006: 183).

Alokasi biaya diperlukan untuk biaya tidak langsung (*indirect cost*). Misalnya, alokasi biaya departemen jasa (*service department*) ke departemen produksi (*producing department*), alokasi biaya departemen produksi ke masing-masing jenis produk yang dihasilkan, dan alokasi biaya administrasi fakultas ke masing-masing program studi (DIII, S1, S2, dan S3). Biaya administrasi fakultas merupakan biaya tidak langsung program studi karena fakultas memberikan jasa ke beberapa program studi, sehingga biaya administrasi fakultas perlu dialokasikan ke masing-masing program studi berdasarkan besarnya jasa yang diberikan ke masing-masing program studi.

### **2.7.2. Dasar Alokasi**

William K. Carter berpendapat bahwa pemilihan dasar yang sesuai untuk mengalokasikan sebagian besar dari biaya tidak langsung departemental adalah sulit dan bersifat arbitrer. Yang terbaik yang dapat dilakukan adalah melakukan alokasi dengan cara yang secara intuitif masuk akal. Untuk membebaskan bagian biaya yang sesuai ke ke setiap departemen, harus ditemukan suatu dasar yang umum bagi semua departemen. Misalnya, kaki persegi dapat digunakan untuk memproratakan beban seperti sewa pabrik. Di pabrik dimana departemen-departemennya menempati area dengan ketinggian langit-langit yang berbeda, maka dapat digunakan ukuran kubik dan bukannya kaki persegi. Area yang ditempati oleh tangga, lift, eskalator, koridor, dan lorong juga harus dipertimbangkan. (William K. Carter, 2009 : 479)

## **2.8 Langkah-Langkah Perhitungan Harga Pokok Produksi Berbasis Volume**

Riwayadi berpendapat bahwa dalam melakukan perhitungan harga pokok produksi berbasis volume, ada enam langkah yang harus dilakukan. Langkah-langkah tersebut dapat diuraikan sebagai berikut (Riwayadi, 2006 : 192) :

### **2.8.1. Identifikasi departemen, biaya dan *cost driver***

Langkah pertama adalah membagi pabrik menjadi beberapa departemen. Setelah itu, departemen diidentifikasi sebagai departemen jasa. Biaya yang terjadi pada setiap departemen dapat diklasifikasikan sebagai biaya langsung dan biaya tidak langsung. Dalam kasus ini, departemen adalah sebagai objek biaya. Biaya langsung departemen adalah biaya yang dapat secara mudah dan akurat ditelusuri ke masing-masing departemen. Biaya tidak langsung departemen adalah biaya yang tidak dapat secara mudah dan akurat ditelusuri ke masing-masing departemen, karena biaya ini merupakan biaya bersama yang dikonsumsi oleh beberapa departemen. Untuk biaya tidak langsung departemen, perlu dicari *cost driver* yang tepat untuk mengalokasikan biaya ini ke masing-masing departemen.

### **2.8.2. Melakukan Survey Pabrik**

Setelah *cost driver* diketahui, maka perlu ditentukan kapasitas untuk masing-masing *cost driver*. Kapasitas *cost driver* diperoleh melalui survey pabrik pada awal periode akuntansi. Dari survey pabrik, akan diketahui jumlah JKL, jumlah JM, jumlah pekerja, jumlah kwh, taksiran BBB, dan jumlah luas lantai untuk masing-masing departemen. Taksiran biaya bahan baku (BBB) yang diminta juga akan digunakan sebagai dasar alokasi biaya Departemen Penanganan



Bahan baku ke departemen lainnya. Jam kerja langsung (JKL) dan jam mesin (JM) akan digunakan sebagai dasar untuk membebankan biaya overhead pabrik ke produk dengan menggunakan tarif biaya overhead pabrik.

### **2.8.3. Penyusunan Anggaran Biaya Overhead Pabrik**

Anggaran biaya overhead pabrik disusun untuk departemen produksi dan departemen jasa. Langkah-langkah penyusunan anggaran biaya overhead pabrik adalah sebagai berikut :

1. Identifikasi sumber daya yang digunakan oleh setiap departemen.
2. Menentukan biaya sumber daya yang digunakan.
3. Identifikasi biaya langsung departemen dan biaya tidak langsung departemen.
4. Mengalokasikan biaya tidak langsung departemen ke masing-masing departemen.
5. Identifikasi biaya variabel dan biaya tetap.
6. Penyusunan anggaran biaya overhead pabrik.

### **2.8.4. Mengalokasikan Biaya Departemen Jasa Ke Departemen Produksi**

Sebagaimana dijelaskan di atas, departemen jasa tidak mengelola bahan baku menjadi barang jadi. Dengan demikian, harga pokok produk hanya dihitung untuk departemen produksi. Walaupun departemen jasa tidak mengelola produk secara langsung, namun departemen jasa memberikan jasa ke departemen produksi, sehingga biaya departemen jasa suah semestinya harus dialokasikan ke departemen produksi. Pengalokasian biaya departemen jasa ke departemen produksi harus menggunakan dasar alokasi yang layak karena kesalahan dalam

pemilihan dasar alokasi mengakibatkan informasi kinerja departemen tidak benar. Departemen yang sebenarnya efisien tapi diinformasikan tidak efisien, dan sebaliknya. Alokasi biaya departemen jasa ke departemen produksi harus didasarkan pada faktor yang memicu biaya (*cost driver*) pada departeme jasa.

Ada tiga metode alokasi biaya departemen jasa ke departemen produksi, yaitu metode alokasi langsung (*direct allocation method*), metode bertahap (*step allocation method*), dan metode aljabar (*algebraic method*). Masing masing metode ini akan dijelaskan sebagai berikut :

1. Metode Alokasi Langsung (*direct allocation method*)

Dalam metode ini, biaya departemen jasa dialokasikan langsung ke departemen produksi. Metode ini mengasumsikan bahwa departemen jasa tertentu tidak memberikan jasa ke departemen jasa lainnya, tetapi semata-mata hanya memberikan jasa ke departemen produksi. Karenanya, biaya departemen jasa tidak perlu dialokasikan ke departemen jasa lainnya, tetapi langsung dialokasikan ke departemen produksi.

2. Metode Bertahap (*step allocation method*)

Metode alokasi bertahap disebut juga dengan metode alokasi tidak timbal balik (*non-reciprocal allocation method*) atau metode alokasi berurutan (*sequential allocation method*). Metode ini mengasumsikan bahwa departemen jasa tidak hanya memberikan jasa ke departemen produksi, tetapi juga ke departemen jasa lainnya secara tidak timbal balik. Sesuai dengan asumsi tersebut, maka metode ini mengalokasikan biaya departemen jasa tertentu tidak hanya ke departemen produksi tetapi juga

ke departemen jasa lainnya. Departemen jasa yang sudah dialokasikan biayanya tidak lagi menerima alokasi biaya dari departemen jasa lainnya. Oleh karena itu, metode ini disebut metode alokasi tidak timbal balik. Dalam mengalokasikan biaya departemen jasa ke departemen produksi perlu ditentukan terlebih dahulu urutan alokasinya karena berbeda urutan alokasinya maka akan menghasilkan alokasi biaya ke departemen produksi yang berbeda.

### 3. Metode Aljabar (*algebraic method*)

Metode ini disebut juga dengan metode alokasi timbal balik (*reciprocal allocation method*). Metode ini mengasumsikan bahwa disamping memberikan jasa ke departemen produksi, departemen jasa juga memberikan jasa ke departemen jasa lainnya secara timbal balik. Dalam metode ini, jumlah biaya departemen jasa yang harus dialokasikan dicari dengan menggunakan persamaan aljabar. Untuk bisa membuat persamaannya, maka perlu ditentukan terlebih dahulu persentase jasa yang diberikan oleh masing-masing departemen jasa.

#### **2.8.5. Penghitungan Tarif Overhead Departemen**

Biaya departemen jasa setelah dialokasikan ke departemen produksi akan bersaldo nol. Setelah semua biaya departemen jasa dialokasikan ke departemen produksi, maka langkah selanjutnya adalah membebankan biaya departemen produksi ke produk dengan menggunakan tarif biaya overhead pabrik berbasis unit. Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, tarif BOP hanya dihitung untuk departemen produksi. Formula Perhitungan tarif dihitung untuk setiap departemen

produksi. Banyaknya tarif BOP tergantung pada banyaknya departemen produksi. Bila ada dua departemen produksi, maka akan ada tiga tarif biaya overhead pabrik. Tarif BOP per departemen dapat dihitung dengan formula sebagai berikut:

$$\text{Tarif BOP} = \frac{\text{Anggaran BOP dept.prod. stlh alokasi by. Dept. jasa}}{\text{Dasar Pembebanan}}$$

#### **2.8.6. Perhitungan Harga Pokok Produk**

Perhitungan harga pokok normal (*normal costing*) membebankan biaya sesungguhnya untuk biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung, sedangkan biaya overhead pabrik dibebankan dengan menggunakan tarif yang ditentukan dimuka, sebagaimana yang telah dijelaskan di atas.