

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Konsep Akuntansi Biaya

Menurut Ramdhani dkk. (2020), objek utama akuntansi biaya adalah biaya. Perusahaan industri manufaktur menggunakan akuntansi biaya sebagai alat atau *tools* untuk membantu melaporkan kinerja usahanya yang terkait dengan biaya produksi. Banyaknya departemen atau bidang dalam suatu perusahaan membuat pengambilan keputusan menjadi lebih sulit. Adanya akuntansi biaya membantu manajemen perusahaan mengambil keputusan yang tepat.

Dunia dkk. (2019) menyatakan bahwa akuntansi biaya merupakan bagian dari akuntansi manajemen yang menekankan pada penentuan dan pengendalian biaya, khususnya biaya-biaya yang terkait dengan produksi barang. Akuntansi biaya dapat memberi manfaat hampir ke seluruh bidang usaha. Bidang kegiatan non-manufaktur atau jasa yang mendapat manfaat akuntansi biaya adalah konsultan, perusahaan asuransi, perbankan, sekolah, rumah sakit, kereta api, penerbangan, dan instansi pemerintah yang menggunakan teknik akuntansi biaya.

2.2 Konsep Biaya

Horngren *et al.* (2015) menyatakan, biaya adalah sumber daya yang dikorbankan atau hilang untuk mencapai tujuan tertentu. Biaya (seperti biaya tenaga kerja atau iklan) biasanya diukur sebagai jumlah moneter yang harus dibayar untuk memperoleh barang atau jasa. Biaya aktual adalah biaya yang dikeluarkan (biaya historis atau masa lalu), yang dibedakan dari anggaran biaya dan merupakan prediksi atau perkiraan biaya (biaya masa depan).

Menurut Winarsono (2014), dalam melakukan kegiatan operasional perusahaan atau membuka bisnis baru, biaya merupakan bagian terpenting. Laba atau keuntungan muncul di saat perusahaan mendapatkan pendapatan yang lebih tinggi daripada biaya yang telah dikeluarkan. Untuk bisa bersaing, perusahaan harus mengendalikan dan menekan biaya seminimal mungkin dengan prediksi tingkat laba yang besar.

2.3 Klasifikasi Biaya

Menurut Mulyati dkk. (2017), mengembangkan data biaya dapat dilakukan dengan mengklasifikasi biaya. Hal ini dapat membantu manajemen perusahaan mencapai tujuan perusahaan. Klasifikasi ini didasarkan pada hubungan antara biaya dengan :

1. Produk
2. Volume produksi
3. Departemen
4. Periode akuntansi
5. Keputusan yang diusulkan

2.3.1 Berdasarkan Hubungan dengan Produk

Klasifikasi biaya berdasarkan hubungannya dengan produk terbagi menjadi dua, yaitu biaya pabrik dan biaya pemasaran.

1. Biaya Pabrik

Biaya pabrik terdiri dari bahan langsung (*direct materials*), pekerja langsung (*direct labors*) dan biaya *overhead* (*factory overhead*). *Prime cost* atau biaya utama merupakan sumber daya utama yang digunakan dalam pembuatan produk. Bahan langsung digabungkan dengan pekerja langsung akan membentuk bahan utama (*prime cost*). Di sisi lain, pekerja langsung dan biaya *overhead* merupakan biaya konversi (*conversion cost*). Biaya konversi merupakan biaya yang diperlukan untuk mengubah bahan mentah menjadi barang siap pakai atau barang jadi.

- a. Bahan langsung (*direct materials*) adalah semua bahan yang membuat barang jadi menjadi terstruktur dan dapat dimasukkan secara langsung dalam perhitungan biaya produk. Pengelompokkan suatu bahan menjadi bahan langsung dilihat dari penelusuran biayanya.
- b. Pekerja atau tenaga kerja langsung (*direct labors*) adalah karyawan yang bertugas mengubah bahan langsung menjadi barang jadi. Biaya atas pekerja atau tenaga kerja langsung diklasifikasikan sebagai gaji karyawan atau upah pekerja.
- c. *Overhead* pabrik (*factory overhead*) adalah biaya bahan tidak langsung, pekerja tidak langsung, dan semua biaya pabrikasi lainnya yang tidak dapat dibebankan secara langsung pada produk. Bahan tidak langsung (*indirect*

materials) adalah semua bahan yang digunakan dalam proses pembuatan produk atau barang jadi, dengan terpakainya bahan tersebut adalah sangat kecil. Dalam sistem akuntansi biaya, biaya yang tidak dapat ditelusuri secara langsung pada barang jadi, diklasifikasi sebagai *overhead* pabrik (*factory overhead*).

2. Beban komersial dibagi kedalam dua kelompok:

a. Beban pemasaran (distribusi dan penjualan)

Beban pemasaran muncul saat barang sudah siap untuk dijual. Beban ini meliputi beban penjualan dan beban pengiriman.

b. Beban administrasi (umum dan administrasi)

Beban administrasi merupakan biaya yang dikeluarkan untuk menjalankan kegiatan operasional perusahaan. Beberapa dari beban tersebut, seperti gaji direktur yang ditugaskan bekerja di pabrik, mungkin dialokasikan sebagai biaya pabrikasi.

2.3.2 Berdasarkan Hubungan dengan Volume

a. Biaya Variabel.

Biaya variabel merupakan biaya yang perubahan jumlah proporsi unit totalnya sama dengan perubahan volume. Biaya per unit variabel tetap konstan meskipun terdapat perubahan volume. Biaya yang mempunyai karakteristik ini umumnya meliputi bahan langsung dan pekerja langsung.

b. Biaya Tetap

Penurunan atau kenaikan biaya tetap berada dalam suatu rentang yang relevan. Pembebanan biaya tetap dilakukan melalui keputusan manajemen atau

menurut metode tertentu yang ditetapkan perusahaan. Tanggung jawab pengendalian lebih banyak dipikul oleh manajemen eksekutif.

c. Biaya Semivariabel

Biaya semivariabel merupakan biaya yang mencakup karakteristik dari biaya variabel, namun di sisi lain juga mencakup karakteristik biaya tetap.

2.3.3 Berdasarkan Hubungan dengan Departemen

Perusahaan dapat dibagi menjadi beberapa departemen. Pembagian ini menjadi dasar untuk pengelompokkan biaya, pengakumulasian biaya, penetapan tanggung jawab, dan pengendalian biaya. Pada akhir periode, efisiensi departemen dan keberhasilan manajer dalam mengendalikan biaya diukur dengan membandingkan biaya aktual dengan biaya yang dianggarkan. Departemen pabrik umumnya digolongkan ke dalam dua kategori:

1. Departemen produksi

Pada departemen produksi, operasi dilakukan secara manual atau otomatis. Pembebanan biaya dalam departemen ini, dibebankan langsung ke dalam produk.

2. Departemen jasa.

Departemen jasa memberikan manfaat kepada departemen lainnya (departemen produksi atau departemen jasa lainnya) melalui pemberian jasa atau pelayanan. Biaya departemen jasa dimasukkan ke dalam produk karena termasuk dalam *overhead* pabrik.

2.3.4 Berdasarkan Hubungan dengan Periode Akuntansi

Biaya yang didasarkan pada hubungannya dengan periode akuntansi, dapat dibedakan menjadi dua jenis:

1. Belanja barang modal

Belanja barang modal atau pengeluaran modal merupakan jenis belanja yang dimaksudkan untuk mendapatkan manfaat masa depan dan dicatat sebagai aktiva atau kepemilikan aset perusahaan.

2. Pengeluaran pendapatan

Pengeluaran pendapatan adalah pengeluaran yang memberikan manfaat dalam periode berjalan. Pengeluaran ini dicatat sebagai beban.

Aktiva (belanja barang modal) masuk dalam arus biaya saat aktiva digunakan atau telah habis masa manfaatnya. Pembedaan biaya bergantung kepada sikap manajemen dan sifat operasi perusahaan.

2.3.5 Berdasarkan Hubungan dengan Keputusan yang Diambil

Terdapat beberapa biaya yang dapat digolongkan menurut hubungannya dengan keputusan yang diambil:

1. Biaya Inkremental

Biaya inkremental merupakan biaya tambahan yang dikeluarkan untuk suatu aktivitas (Horngren *et al.*, 2015).

2. Biaya Tunai

Biaya tunai muncul saat sejumlah biaya inkremental dikeluarkan hanya untuk satu alternatif yang dipilih.

3. Biaya Kesempatan

Biaya kesempatan atau *opportunity cost* adalah sejumlah pendapatan atau manfaat yang hilang saat alternatif tertentu dipilih.

4. Biaya Tertanam

Biaya tertanam atau *sunk cost* adalah biaya yang telah dikeluarkan namun tidak relevan dengan keputusan.

5. Biaya yang Tidak dapat Dihindari (*unavoidable cost*)

6. Biaya yang dapat Dihindari (*avoidable cost*)

7. Biaya yang dapat Dikendalikan (*controllable cost*)

8. Biaya yang Tidak dapat Dikendalikan (*uncontrollable cost*)

2.4 Metode Pembebanan Biaya Produksi

Menurut Mulyati dkk., masalah muncul saat melakukan pembebanan biaya *overhead*. Produksi barang yang berbeda-beda menyebabkan ketidaksamaan biaya antar produk. Hal ini membuat perusahaan harus membuat taksiran tertentu dalam melakukan pembebanan biaya. Wijayanti dkk. (2019) menyatakan, metode yang dipakai kebanyakan perusahaan manufaktur dalam melakukan pembebanan biaya ada dua yaitu *job order costing* atau sistem pembebanan biaya berdasarkan pesanan dan *process costing* atau sistem pembebanan biaya berdasarkan proses.

Horngren *et al.* (2015) mengungkapkan bahwa, dalam sistem penetapan biaya berdasarkan pesanan, objek biayanya adalah unit atau beberapa unit dari produk atau layanan yang berbeda. Sistem penetapan biaya pekerjaan digunakan untuk mengakumulasi biaya setiap produk atau layanan yang diproduksi secara berbeda.

Terkait metode *process costing*, Mulyati dkk. (2017) menyatakan, “Kalkulasi biaya proses digunakan untuk barang-barang yang diproduksi melalui pemrosesan yang berkesinambungan atau melalui proses produksi massal.”

2.5 Metode Process Costing

Menurut Kurniawan dkk. (2017), *job order costing* tidak bisa diberlakukan pada perusahaan yang proses bisnisnya adalah terus-menerus. Penerapan *job order costing* pada jenis perusahaan ini akan membuat pembebanan biaya lebih besar daripada manfaat yang diterima. Metode yang tepat untuk pembebanan biaya pada perusahaan manufaktur yang produknya identik satu sama lain adalah metode *process costing*.

2.5.1 Pengertian Metode Process Costing

Metode *process costing* yaitu metode menentukan biaya produksi dengan mengumpulkan semua biaya produksi periode tertentu, lalu membaginya dengan jumlah satuan unit hasil produksi pada periode yang bersangkutan (Mulyadi, 2014). Mengenai pengertian metode *process costing*, Kurniawan dkk. (2017) menyatakan, “*Process costing* merupakan metode pembebanan biaya produksi ke barang jadi yang diperuntukkan bagi perusahaan manufaktur dengan proses bisnis yang kontinyu, bersifat *mass production*, dan produk akhir bersifat sama.”

Menurut Horngren *et al.* (2015) Dalam sistem kalkulasi biaya proses, biaya per unit suatu produk atau jasa diperoleh dengan membebankan biaya total ke banyak unit *output* yang identik atau serupa. Dengan kata lain, biaya per unit dihitung dengan membagi total biaya yang dikeluarkan dengan jumlah unit *output* dari proses produksi. Dalam pengaturan biaya proses manufaktur, setiap unit

menerima jumlah yang sama atau serupa dari biaya bahan langsung, biaya tenaga kerja manufaktur langsung, dan biaya manufaktur tidak langsung.

2.5.2 Karakteristik *Process Costing*

Kurniawan dkk. (2017) menyatakan, metode *process costing* tidak melakukan pembebanan biaya yang didasarkan pada permintaan konsumen. Metode ini membebankan biaya secara rata kepada semua produk. Tidak semua perusahaan dapat menerapkan *process costing*. Berikut ciri suatu perusahaan dapat menggunakan metode *process costing*:

1. Proses produksi dilakukan secara terus-menerus.
2. Produk diproduksi berdasarkan hasil analisis perusahaan.
3. Produksi tidak didasarkan atas permintaan konsumen.
4. Produk dihasilkan dalam jumlah yang besar.
5. Semua produk memiliki karakteristik yang sama.
6. Pembebanan biaya dilakukan saat biaya dari semua departemen sudah terkumpul menjadi satu.

2.5.3 Konsep Metode *Process Costing*

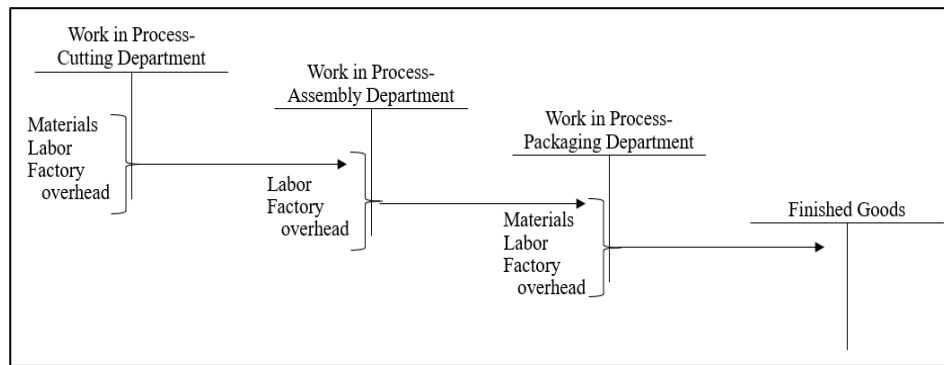
Menurut Kurniawan dkk. (2017), ada enam konsep metode *process costing* yang harus dipahami:

- a. Alur Fisik Barang (*Physical Unit Flow*) dan Alur Biaya (*Cost Flow*)

Aliran fisik barang merupakan proses dari barang mentah menjadi barang jadi dalam bentuk fisik. Satuan yang dipakai dalam aliran fisik yaitu unit. Jumlah unit *input* harus sama dengan jumlah unit *output* yang diproduksi. Aliran biaya adalah proses dari barang mentah menjadi barang

jadi dalam bentuk nilai. Akumulasi biaya akhir akan dibebankan kepada produk akhir.

Gambar II.1 Urutan Aliran Produk



Sumber: Carter (2015)

Dalam urutan aliran produk, setiap produk diproses dalam beberapa langkah. Gambar II.1 merupakan salah satu contoh dari berbagai macam urutan aliran produk yang ada. Proses dimulai dari departemen pemotongan (*cutting department*) yakni bahan baku (*materials*) dan bahan pembantu (*factory overhead*) akan diolah oleh pekerja langsung (*direct labors*). Setelah selesai diolah, produk belum jadi (*work in process*) dikirimkan ke departemen penggabungan (*assembly department*). Pada departemen penggabungan, produk belum jadi akan diproses oleh pekerja, dengan menambahkan bahan bantuan lagi. Proses selanjutnya yaitu pada departemen pengemasan (*packaging department*). Produk kemudian dikemas sebagai bentuk dari tahap akhir pembuatan produk. Setelah semua proses dilakukan, produk yang sudah jadi (*finished goods*) disimpan dalam tempat penyimpanan, menunggu untuk dijual.

b. Pembebanan Biaya Produksi menurut Departemen

Biaya produksi akan dibebankan pada setiap departemen terlebih dahulu, sehingga nilai biaya akhir mencerminkan akumulasi biaya dari seluruh departemen.

c. Unit ekuivalen (*Equivalent Unit*)

Equivalent unit berarti jumlah unit produk barang yang masih dalam proses dipersamakan dengan jumlah unit barang jadi. Barang yang belum jadi (masih dalam proses) di akhir periode dinamakan *work in process*. Sebelum menentukan *equivalent unit*, manajer produksi atau pekerja yang berwenang menentukan persentase keterselesaian produk.

d. Biaya per Ekuivalen Unit (*Cost per Equivalent Unit*)

Cost per equivalent unit didapat dengan membagi akumulasi biaya terkini dengan jumlah *equivalent unit* produk yang dihasilkan.

e. Penilaian Inventori

Penilaian inventori yang digunakan dalam metode *process costing* adalah metode FIFO (*first in first out*) atau metode *weighted average*. Metode FIFO mengutamakan produk yang dijual pertama kali merupakan hasil produksi paling awal. Metode *weighted average* berbeda dengan metode FIFO. Dalam Metode *weighted average*, produk yang dijual pertama kali dapat diambil secara acak.

Process costing dengan metode FIFO membebankan biaya produksi hanya kepada produk akhir (*finished goods*). Di sisi lainnya, *process costing*

dengan metode *weighted average* membebankan biaya produksi ke seluruh tipe produk (*raw material*, *work in process*, dan *finished goods*).

f. Laporan Biaya Produksi (*Cost of Production Report/COPR*)

Pelaporan biaya produksi setiap departemen dilaporkan dalam suatu laporan yang dinamakan *cost of production report*. Penyusunan *cost of production report* mengikuti beberapa langkah yakni, menghitung aliran fisik pada departemen terkait, mencari unit ekuivalen, menunjukkan biaya produksi yang harus dipertanggungjawabkan oleh departemen, menghitung biaya per unit ekuivalen, dan yang terakhir adalah melakukan pembebanan biaya.

Laporan biaya produksi (*cost of production report*) dimulai dari membuat jadwal kuantitas (*quantity schedule*) untuk menentukan kuantitas persediaan (*inventory*). Langkah selanjutnya yaitu membebankan biaya produksi (*cost charged to department* dan *cost accounted for as follow*).

Gambar II.2 Contoh Laporan Biaya Produksi

Tiger Paint Company						
Mixing Department						
Cost of Production Report						
For April, 20A						
Quantity Schedule	Materials	Labor	Overhead	Quantity		
Beginning inventory	80%	25%	25%	800		
Received from the Pigment Department				2,000		
Added to process in Mixing Department				4,000		
				6,800		
Transferred to Canning Department				5,800		
Ending inventory				1,000		
				6,800		
Cost Charged to Department		Tot. Cost	Eq. Unit	Unit Cost		
Beginning inventory:						
Cost from preceding department		1,532				
Materials		1,692				
Labor		57				
Factory Overhead		114				
Total cost in beginning inventory		3,395				
Cost added during the current period:						
Cost from preceding department		12,000	6,000	\$ 2.00		
Materials		16,940	6,160	\$ 2.75		
Labor		3,660	6,100	\$ 0.60		
Factory Overhead		7,320	6,100	\$ 1.20		
Total cost added during the current period		39,920				
Total cost charged to the department		43,315		\$ 6.55		
Cost Accounted for as Follows		Units	% Complete	Eq. Unit	Unit Cost	Tot. Cost
Transferred to Canning Department:						
From beginning inventory						
Cost to complete this period:						
Materials	800	20	150	440		
Labor	800	75	600	360		
Factory Overhead	800	75	600	720		4,915
Started and completed this period	5,000	100	5,000			32,750
Total cost transferred to Canning Department						\$ 37,665
Work in Process, ending inventory:						
Cost from preceding department						
Materials	1,000	100	1,000	2,000		
Labors	1,000	50	500	300		
Factory Overhead	1,000	50	500	600		5,650
Total cost accounted for						\$ 43,315

Sumber: Carter (2015)

1. Menghitung Aliran Fisik

Jumlah total *input* harus selalu sama dengan jumlah total *output*. Total *input* merupakan gabungan dari jumlah unit yang sudah ada sebelumnya ditambah jumlah unit yang baru dimulai prosesnya pada periode berjalan. Total *output* terdiri dari jumlah unit yang sudah jadi dan yang sudah ditransfer ke departemen selanjutnya, lalu ditambah dengan total unit yang tercatat belum selesai pembuatannya di akhir periode.

2. Mencari Unit Ekuivalen

Unit ekuivalen hanya berhubungan dengan sisi *output*. Seluruh *output* dianggap layakanya produk yang sudah jadi, sehingga dibutuhkan derajat keterselesaian produk (bahan mentah, barang dalam proses, dan barang jadi). Ilustrasi perhitungan unit ekuivalen terdapat pada gambar II. 3.

Tabel II.1 Contoh Perhitungan Unit Ekuivalen

<u>Description</u>	<u>Physical Units</u>	<u>Direct Materials</u>	<u>Direct Labor</u>	<u>Factory Overhead</u>
Units Completed and transferred out	1300	1300	1300	1300
Units in Ending Inventory	200	200	100	150
Equivalent Units	<u>1500</u>	<u>1500</u>	<u>1400</u>	<u>1450</u>

Sumber: Kurniawan dkk. (2017)

Pada Tabel III.1, *units completed and transferred out* memiliki derajat keterselesaian 100% untuk semua biaya (*direct materials*, *direct labor*, dan *factory overhead*). Didapat hasilnya adalah 1.300 (didapat dari $1.300 \times 100\%$). Untuk *units in ending inventory* memiliki perbedaan, karena adanya divergensi atas derajat keterselesaian masing-masing biaya. Derajat keterselesaian biaya untuk *direct materials*, *direct labor*, dan *factory overhead* secara berturut-turut adalah 100%, 50%, dan 75%.

Unit yang sudah selesai (*unit completed and transferred out*) memiliki derajat keterselesaian 100%, yang terbagi atas bahan baku langsung (*direct materials*), pekerja langsung (*direct labors*), dan bahan/pekerja tidak langsung (*factory overhead*).

3. Menunjukkan Biaya Produksi yang Harus Dipertanggungjawabkan

Tabel II.2 Contoh Perhitungan Biaya Produksi

<u>Description</u>	<u>Direct Materials</u>	<u>Direct Labor</u>	<u>Factory Overhead</u>	<u>Tot. Manufacturing Cost</u>
Cost in the WIP Beginning	10.000.000	15.000.000	3.000.000	28.000.000
Cost added during the period	65.000.000	76.000.000	15.850.000	156.850.000
Total cost to be accounted for the period	<u>75.000.000</u>	<u>91.000.000</u>	<u>18.850.000</u>	<u>184.850.000</u>

Sumber: Kurniawan dkk. (2017)

Unit yang dicakup pada tahap ini adalah barang yang tercatat di awal periode masih sedang diproses (*WIP beginning*), barang yang sudah selesai prosesnya dan sudah ditransfer ke departemen lainnya (*started but not completed*), dan barang yang tercatat di akhir periode masih dalam proses pembuatan (*WIP ending*). Total biaya yang harus dipertanggungjawabkan terdiri dari biaya yang tercatat di awal periode (*cost in WIP beginning*), dan biaya yang ditambah sepanjang periode berjalan (*cost added during the period*).

4. Menghitung Biaya per Unit Ekuivalen

Biaya per unit ekuivalen didapat dari total biaya manufaktur dibagi dengan total unit ekuivalen. Biaya per unit ekuivalen terbagi atas tiga bagian, yakni bahan baku langsung (*direct materials*), pekerja langsung (*direct labors*), dan bahan/pekerja tidak langsung (*factory overhead*).

Tabel II.3 Contoh Perhitungan Biaya per Unit Ekuivalen

<u>Description</u>	<u>Direct Materials</u>	<u>Direct Labor</u>	<u>Factory Overhead</u>
Total manufacturing cost incurred in the period	75.000.000	91.000.000	18.850.000
Equivalent Units for the period	1500	1400	1450
Cost per-Equivalent Units (UC = TC : Q)	<u>50000</u>	<u>65000</u>	<u>13000</u>

Sumber: Kurniawan dkk. (2017)

5. Melakukan Pembebanan Biaya

Seluruh biaya yang terakumulasi pada periode bersangkutan selanjutnya dibebankan secara tuntas ke seluruh *output*. Biaya dalam unit jadi yang telah ditransfer keluar (*cost in the units completed and transferred out*) dan biaya dalam unit yang belum jadi di akhir periode (*cost in the units in WIP ending*) didapat dari total unit dikali dengan biaya per unit ekuivalen.

Tabel II. 4 Contoh Perhitungan Alokasi Biaya ke Output

<u>Description</u>	<u>Direct Materials</u>	<u>Direct Labor</u>	<u>Factory Overhead</u>	<u>Total Manufacturing Cost</u>
Cost in the units completed and transferred out'	65.000.000	84.500.000	16.900.000	166.400.000
Cost in the units in WIP ending	10.000.000	6.500.000	1.950.000	156.850.000
Total cost to be accounted for the period	<u>75.000.000</u>	<u>91.000.000</u>	<u>18.850.000</u>	<u>184.850.000</u>

Sumber: Kurniawan dkk. (2017)