

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Pengertian Biaya dan Akuntansi Biaya

Horngren *et al* (2015) mengungkapkan bahwa biaya adalah aliran atau penggunaan aktiva atau kewajiban dalam suatu periode akuntansi yang terjadi dalam produksi dan penjualan barang, jasa, atau kegiatan lain yang berkaitan dengan bisnis utama perusahaan. Menurut Kurniawan dkk (2017), biaya adalah harga yang harus dibayar (pengorbanan) untuk mendapatkan manfaat. Harga yang dibayarkan atau pengorbanan yang dilakukan ditandai dengan penurunan aset (misalnya uang tunai) atau peningkatan kewajiban (misalnya utang usaha). Selanjutnya Carter (2015) menyatakan bahwa pada akuntan mengartikan biaya sebagai nilai pertukaran, pengorbanan, atau kesediaan yang dikeluarkan demi memperoleh manfaat. Selanjutnya, Mulyadi (2018) mengatakan bahwa biaya memiliki arti segala pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan uang, baik yang telah terjadi maupun yang akan terjadi, demi tujuan tertentu.

Carter (2015) menjelaskan bahwa akuntansi biaya adalah alat untuk perencanaan dan manajemen, peningkatan kualitas dan efisiensi, dan pengambilan keputusan rutin dan strategis. Sedangkan Horngren *et al* (2015) menyatakan bahwa

akuntansi biaya merupakan proses mengukur, menganalisis, dan melaporkan informasi keuangan dan nonkeuangan yang terkait dengan biaya perolehan atau menggunakan sumber daya dalam suatu organisasi.

2.2 Klasifikasi Biaya

Menurut Carter (2015), klasifikasi biaya didasarkan pada hubungan biaya dengan:

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

2.2.1 Biaya Dihubungkan dengan Produk

Dalam hubungannya dengan produk, biaya dapat dibedakan menjadi biaya manufaktur dan beban komersial. Biaya manufaktur terdiri dari tiga jenis biaya yaitu biaya bahan baku langsung (*direct material*), tenaga kerja langsung (*direct labor*), dan *overhead* pabrik. Penjumlahan bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung disebut biaya utama (*prime cost*). Sedangkan penjumlahan biaya tenaga kerja langsung dan *overhead* pabrik disebut biaya konversi (*conversion cost*).

Biaya bahan baku langsung (*direct material*) merupakan seluruh bahan baku penting yang membentuk produk jadi (*finished good*) dan dimasukkan secara eksplisit ke dalam biaya produksi. Biaya tenaga kerja langsung (*direct labor*) merupakan upah atau gaji yang dikeluarkan untuk membayar tenaga kerja yang

secara langsung melakukan proses konversi dari bahan baku langsung (*direct material*) menjadi produk jadi (*finished good*). Biaya *overhead* pabrik atau yang biaya disebut sebagai *overhead* manufaktur, beban manufaktur atau beban pabrik adalah biaya yang tidak dapat ditelusuri secara langsung kedalam produk tertentu. Yang termasuk dalam *overhead* pabrik diantaranya adalah bahan baku tidak langsung (*indirect material*) dan tenaga kerja tidak langsung (*indirect labor*). Bahan baku tidak langsung merupakan bahan baku yang digunakan untuk memproses produk tertentu tetapi tidak menjadi bagian dari produk tersebut atau penggunaan bahan baku tersebut sangat sedikit sehingga sulit ditelusuri. Tenaga kerja tidak langsung merupakan tenaga kerja yang tidak dapat ditelusuri ke dalam proses konversi dari bahan baku ke produk jadi seperti gaji penyelia dan bagian perbaikan.

Beban komersial terbagi menjadi dua bagian yaitu beban pemasaran dan beban administratif. Beban pemasaran merupakan beban yang dikeluarkan setelah produk siap dijual, sebagai contoh beban promosi, dan pengiriman. Beban administratif merupakan beban yang dikeluarkan untuk mengendalikan dan mengarahkan entitas bisnis.

2.2.2 Biaya Dihubungkan dengan Volume Produksi

Biaya yang dihubungkan dengan volume produksi dapat dibedakan menjadi biaya variabel, biaya tetap, dan biaya semi variabel. Biaya variabel merupakan biaya yang berubah secara proporsional sesuai dengan perubahan aktivitas produksi. Biaya variabel ini menunjukkan nilai *per unit* atas perubahan aktivitas produksi. Biaya tetap adalah biaya yang tidak berubah secara total walau terjadi perubahan aktivitas produksi. Biaya tetap *per unit* akan menurun seiring dengan

meningkatnya aktivitas produksi. Sedangkan biaya semi variabel merupakan biaya yang memiliki sifat dari biaya tetap dan biaya variabel.

2.2.3 Biaya Dihubungkan dengan Departemen Produksi atau Segmen Lain

Suatu bisnis dapat dibagi menjadi berbagai segmen tertentu yang memiliki tugas spesifik. Pembagian tersebut dapat berupa departemen, proses, dan unit kerja yang dapat digunakan untuk mengklasifikasikan dan membebankan biaya. Untuk tujuan pengendalian, setiap segmen sebaiknya melakukan penyusunan anggarannya masing-masing.

Biaya yang berhubungan langsung dan dapat ditelusuri ke dalam departemen tertentu disebut sebagai biaya langsung departemen. Sedangkan biaya yang tidak berkaitan langsung dengan suatu departemen atau sulit ditelusuri ke dalam departemen tertentu disebut sebagai biaya tidak langsung departemen. Contoh dari biaya tidak langsung departemen adalah biaya bersama (*common cost*) dan biaya gabungan (*joint cost*). Biaya bersama (*common cost*) adalah biaya yang digunakan oleh beberapa operasi produksi atau departemen. Sedangkan biaya gabungan adalah biaya yang dikeluarkan saat memproduksi lebih dari satu produk lain yang tidak dapat dipisahkan.

2.2.4 Biaya Dihubungkan dengan Periode Akuntansi

Jika dilihat hubungan antara biaya dengan periode akuntansi, biaya dapat dibedakan menjadi belanja modal (*capital expenditure*) dan belanja pendapatan (*revenue expenditure*). belanja modal (*capital expenditure*) adalah biaya yang dikeluarkan untuk mendapatkan manfaat lebih dari satu periode akuntansi dan dicatat sebagai penambah aset. Sedangkan belanja pendapatan (*revenue*

expenditure) adalah biaya yang dikeluarkan untuk mendapat manfaat pada periode akuntansi berjalan dan dicatat sebagai beban.

2.2.5 Biaya dihubungkan dengan suatu Keputusan, Tindakan, atau Evaluasi

Ketika memilih diantara alternatif pilihan-pilihan tertentu yang dapat dilakukan, penting untuk mengidentifikasi biaya relevan yang timbul atas pilihan tersebut. biaya yang relevan tersebut biaya disebut sebagai biaya diferensial. Biaya diferensial adalah biaya yang timbul akibat mengambil suatu pilihan tertentu. Sejumlah keuntungan atau manfaat yang dapat hilang akibat mengambil suatu keputusan tertentu disebut biaya oportunitas (*opportunity cost*) dari alternatif tersebut. Sedangkan biaya yang telah terjadi dan tidak tergantung atas keputusan atau alternatif yang akan diambil serta tidak dapat dihindari disebut sebagai biaya tertanam (*sunk cost*).

2.3 Harga Pokok Produksi

2.3.1 Pengertian Harga Pokok Produksi

Menurut Horngren *et al* (2015), harga pokok produksi (*cost of good manufactured*) mengacu pada harga pokok barang yang diselesaikan, baik yang dimulai sebelum atau selama periode akuntansi berjalan. Salindeho dan Rosiani (2015) menyatakan bahwa harga pokok produksi atas barang dan jasa terdiri atas keseluruhan bahan baku langsung (*direct material*), tenaga kerja langsung (*indirect material*), dan *overhead* pabrik. Bustami dan Nurlela (2013) juga mendefinisikan harga pokok produksi sebagai kumpulan biaya produksi yang terdiri dari bahan langsung, tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik ditambah persediaan

produk pada proses awal dan kekurangan persediaan produk pada proses akhir. Biaya produksi untuk jangka waktu tertentu.

2.3.2 Manfaat Harga Pokok Produksi

Menurut Mulyadi (2015), harga pokok produksi bermanfaat bagi perusahaan dalam:

- 1) menentukan harga jual produk,
- 2) memantau realisasi biaya produksi,
- 3) menghitung laba atau rugi bruto periode tertentu, dan
- 4) menentukan harga pokok persediaan produk jadi maupun produk dalam proses yang disajikan dalam neraca.

Bahri dan Rahmawaty (2019) mengemukakan bahwa harga pokok produksi yang ditetapkan terlalu tinggi dapat menyebabkan produk yang ditawarkan akan sulit bersaing dengan produk sejenis. Sebaliknya, jika harga pokok produksi ditetapkan terlalu rendah, laba yang diperoleh juga rendah. Oleh karena itu, memperhitungkan harga pokok produksi sangat penting bagi perusahaan sebagai alat untuk mengukur kemampuan perusahaan dalam meningkatkan laba atau keuntungan dan pengambilan keputusan bisnis dimasa mendatang.

2.3.3 Metode Perhitungan Harga Pokok Produksi

Horngren *et al* (2015) menyatakan bahwa akumulasi biaya adalah kumpulan data yang berkaitan dengan biaya yang diselenggarakan oleh sistem akuntansi dan terdiri dari proses mengetahui, mengukur, dan mencatat biaya dalam klasifikasi yang relevan. Witjaksono (2013) dalam mengklasifikasikan akumulasi biaya menjadi dua macam yaitu metode perhitungan harga pokok produksi berdasarkan

pesanan (*job order costing*) dan metode perhitungan harga pokok produksi berdasarkan proses (*process costing*).

Perhitungan harga pokok produksi berdasarkan pesanan (*job order costing*) dilakukan dengan membuat setiap pesanan yang diterima diberi nomor atau kode unik, kemudian dibuat kartu pesanan, dimana kartu tersebut mencatat setiap pembebanan biaya produksi untuk pesanan tertentu, sehingga pada saat pesanan selesai, total biaya dapat dengan mudah diketahui untuk pesanan tertentu. Sedangkan metode perhitungan harga pokok produksi berdasarkan proses (*process costing*) dilakukan dengan menjadikan proses produksi atau departemen sebagai objek biaya. Mulyadi (2015) menjelaskan bahwa Perbedaan antara Perhitungan harga pokok produksi berdasarkan pesanan (*job order costing*) dan perhitungan harga pokok produksi berdasarkan proses (*process costing*) terletak pada pengumpulan biaya produksi, perhitungan harga produksi per unit, klasifikasi biaya produksi, dan komponen biaya yang diklasifikasikan dalam biaya overhead pabrik. Selain itu, perbedaan antara kedua metode tersebut juga dapat dilihat dari karakteristik barang yang dihasilkan oleh perusahaan tersebut. Perusahaan yang menggunakan metode perhitungan berdasarkan pesanan adalah perusahaan yang menghasilkan produk yang jumlahnya relatif kecil dan heterogen baik dari segi bentuk maupun spesifikasinya. Sedangkan perusahaan yang menggunakan metode perhitungan berdasarkan proses perusahaan yang menghasilkan produk dalam jumlah yang relatif besar dan homogen.

2.4 *Process Costing*

Menurut Horngren *et al* (2015) dalam perhitungan harga pokok produksi berdasarkan proses (*process costing*), 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 manajemen biaya berdasarkan proses manufaktur, setiap unit menerima jumlah yang sama atau serupa dari biaya bahan langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya manufaktur tidak langsung (*overhead* manufaktur). Sedangkan Carter (2015) mengemukakan bahwa dalam perhitungan harga pokok produksi berdasarkan proses (*process costing*), bahan langsung, tenaga kerja langsung, dan overhead pabrik dibebankan ke pusat biaya. Pusat biaya ini biasanya departemen, tetapi juga bisa pemrosesan dalam suatu departemen.

Setiap perusahaan memiliki karakteristik dalam sistem produksinya masing-masing. Hal tersebut mempengaruhi penentuan metode perhitungan biaya yang sesuai agar dapat mencerminkan biaya dari sumber daya yang digunakan untuk produksi suatu produk secara andal. Menurut Carter (2015), perhitungan harga pokok produksi berdasarkan proses (*process costing*) cocok digunakan ketika suatu pusat biaya menghasilkan unit produk yang serupa (homogen) karena pencatatan biaya untuk setiap pesanan yang terpisah menjadi tidak praktis dan sulit untuk diperhitungkan. Oleh karena itu, Menurut Kurniawan dkk (2017) ciri-ciri perusahaan yang cocok untuk menerapkan metode *process costing* diantaranya.

1) Proses produksi dilakukan secara terus-menerus (kontinyu)

Proses bisnis perusahaan dilakukan dengan memproduksi barang secara terus menerus dari satu periode ke periode berikutnya. Proses manufaktur tidak didasarkan pada adanya pesanan atau pekerjaan tertentu dari pelanggan. Ada tidaknya pesanan atau permintaan langsung konsumen bukan menjadi faktor memperlambat atau menghentikan proses produksi.

2) Perusahaan memproduksi secara *mass production*

Besarnya jumlah produk akhir mempersulit pengalokasian biaya produksi secara akurat. Berbeda dengan metode *Job Order Costing*, sedikitnya jumlah produk yang dihasilkan menyederhanakan proses pengalokasian biaya produksi ke produk akhir. Jika proses produksi berlangsung terus menerus dan besar, sangat tidak mungkin membebankan secara langsung satu biaya produksi untuk setiap produk.

3) Barang produksi yang dihasilkan memiliki sifat/karakteristik yang sama

Dalam metode *process costing*, perusahaan akan menentukan spesifikasi dan format barang yang diproduksi. Oleh karena itu, perusahaan memproduksi sejumlah besar produk dengan karakteristik yang sama. Akibatnya, menjadi sangat sulit bagi perusahaan untuk secara langsung membebankan biaya produksi setiap item untuk setiap unit produksi tertentu.

4) Pembebanan biaya secara tidak langsung melalui departemen atau proses

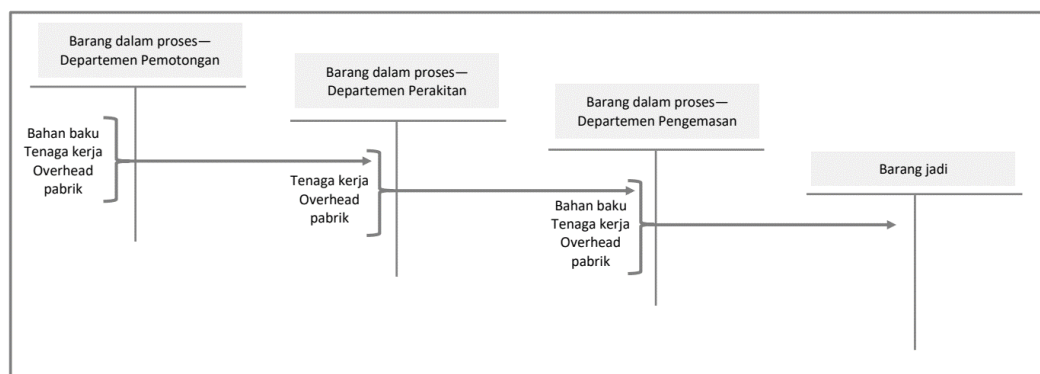
Dalam metode *process costing*, biaya produksi yang dikeluarkan untuk masing-masing departemen atau proses produksi dikumpulkan terlebih dahulu. Selain itu, biaya produksi masing-masing departemen produksi dialokasikan ke unit

barang yang diproduksi oleh masing-masing departemen atau proses produksi tersebut.

2.4.1 Aliran Produksi secara Fisik

Suatu unit produk berpindah dari satu departemen atau proses produksi ke departemen atau proses produksi lainnya. Proses perpindahan unit produk ini dapat terlihat dari bagaimana bentuk aliran fisik bahan baku menjadi barang jadi. Menurut carter (2015), aliran produksi secara fisik dapat dibedakan menjadi tiga format yaitu berurutan, paralel, dan selektif.

Gambar II.1 Aliran Produk Berurutan (*Sequential Product Flow*)

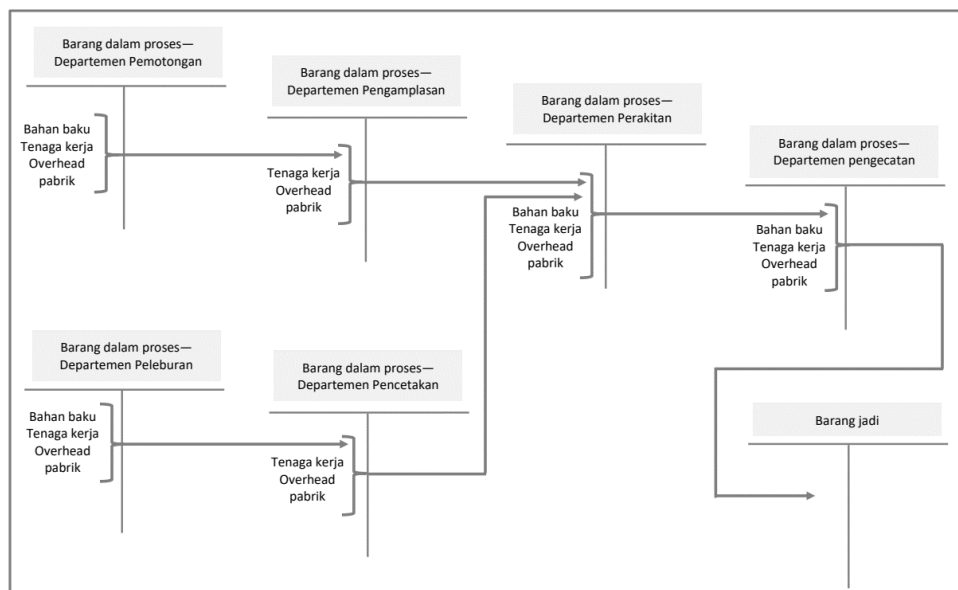


Sumber : Carter (2015)

Dalam aliran produk berurutan (*Sequential Product Flow*), setiap produk diproses melalui urutan atau langkah-langkah yang sama. Ilustrasi aliran produk berurutan (*Sequential Product Flow*) ditunjukkan oleh gambar II.1. Proses diawali dengan mengkombinasikan biaya bahan baku, tenaga kerja langsung, dan *overhead* pabrik di departemen pemotongan. Lalu *output* dari departemen pemotongan dialirkan ke departemen perakitan. Pada departemen perakitan, ada penambahan biaya tenaga kerja dan *overhead* pabrik. Setelah itu, aliran produk memasuki departemen pengemasan. Pada departemen pengemasan, ada penambahan biaya

bahan baku, tenaga kerja, dan *overhead* pabrik. Setelah diproses pada setiap departemen secara berurutan, unit produk telah menjadi barang jadi (*finished goods*) dan siap untuk dijual kepada pelanggan.

Gambar II.2 Aliran Produk Paralel (*Parallel Product Flow*)

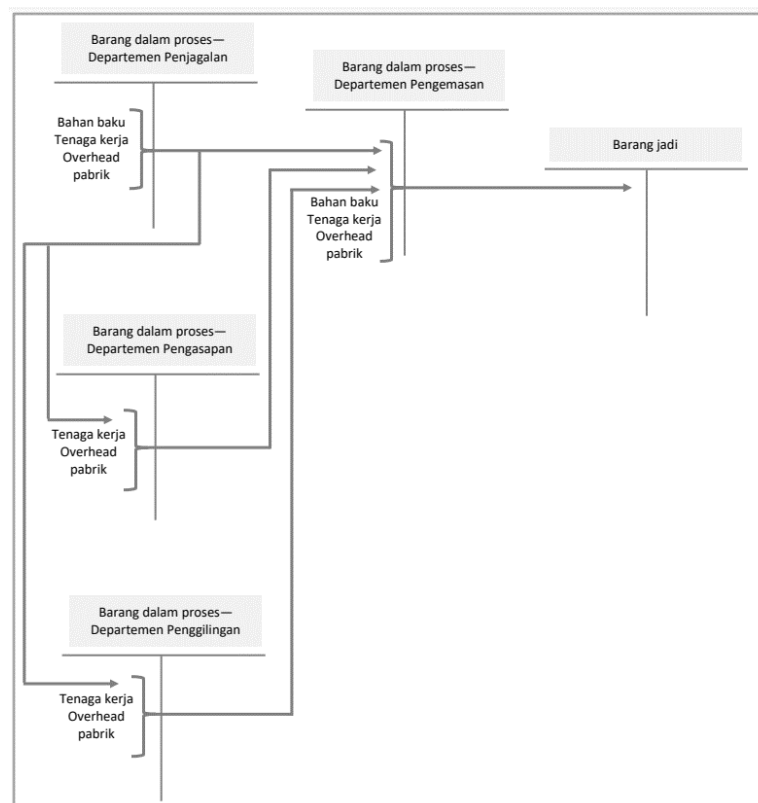


Sumber : Carter (2015)

Dalam aliran produk paralel (*parallel product flow*), Bagian-bagian tertentu diproses secara bersamaan dan digabungkan menjadi satu atau lebih proses akhir untuk diselesaikan dan ditransfer ke produk jadi (*finished good*). Ilustrasi aliran produk paralel (*parallel product flow*) ditunjukkan oleh gambar II.2. Pemrosesan produk diawali pada departemen pemotongan dan departemen peleburan. Pada departemen pemotongan dan peleburan secara simultan biaya bahan baku, tenaga kerja, dan *overhead* pabrik ditambahkan. Selanjutnya *output* dari departemen pemotongan dikirim ke departemen pengamplasan lalu dilakukan penambahan biaya tenaga kerja dan *overhead* pabrik. Secara simultan *output* dari departemen peleburan dikirim ke departemen pencetakan lalu dilakukan penambahan biaya

tenaga kerja dan *overhead* pabrik. *Output* dari departemen pengamplasan dan percetakan dikirim ke departemen perakitan. Pada departemen perakitan, ditambahkan biaya bahan baku, tenaga kerja, dan *overhead* pabrik. selanjutnya sebelum produk menjadi barang jadi, *output* produk dari departemen perakitan akan diproses oleh departemen pengecatan dengan menambahkan biaya bahan baku, tenaga kerja, dan *overhead* pabrik.

Gambar II.3 Aliran Produk Secara Selektif (*Selective Product Flow*)



Sumber : Carter (2015)

Sementara itu, dalam aliran produk secara selektif (*selective product flow*), Produk berpindah ke departemen atau proses produksi yang berbeda, tergantung pada produk akhir yang akan dihasilkan. Ilustrasi aliran produk secara selektif (*selective product flow*) ditunjukkan oleh gambar II.3. Proses diawali di departemen

penjagalan, produk ditambahkan biaya bahan baku, tenaga kerja, dan *overhead* pabrik. setelah itu beberapa produk langsung dikirimkan ke departemen pengemasan. Sedangkan beberapa produk lainnya masuk ke departemen pengasapan atau departemen penggilingan terlebih dahulu sebelum masuk ke dalam departemen pengemasan. Pada departemen pengemasan, produk ditambahkan biaya bahan baku, tenaga kerja, *overhead* pabrik. Selanjutnya produk telah menjadi barang jadi (*finished goods*) dan siap dijual kepada pelanggan.

2.4.2 Konsep Unit Ekuivalen

Carter (2015) mengemukakan bahwa unit ekuivalen (*equivalent unit*) bukan merupakan unit fisik dan hanya merupakan unit hipotesis. Unit ekuivalen merupakan jumlah dari suatu sumber daya yang digunakan untuk menyelesaikan satu unit produk dalam suatu departemen atau proses produksi. Kurniawan dkk (2017) lebih menjelaskan bahwa untuk menentukan satuan ekuivalen, barang yang diproses terlebih dahulu harus dinilai dan dievaluasi dalam derajat atau persentase penyelesaian (*degree of completion*). Sedangkan barang yang belum selesai diproses harus dilaporkan jumlahnya sebagai barang dalam proses (*work in process*).

2.4.3 Konsep Biaya per unit Ekuivalen

Kurniawan dkk (2017) menjelaskan bahwa biaya per unit ekuivalen (*cost per equivalent unit*) didapat dengan membagi setiap faktor dari biaya produksi yang dibebankan ke suatu departemen atau proses dengan jumlah unit produk yang diproduksi. Biaya per unit ekuivalen (*cost per equivalent unit*) menunjukkan nilai biaya produksi per unit barang yang diproduksi oleh suatu departemen atau proses

produksi. Sebagai contoh, jika ada empat unit produk di persediaan akhir dan setiap produk tersebut telah memiliki seperempat bahan baku untuk penyelesaian. Dengan demikian total bahan baku yang telah digunakan oleh empat unit produk tersebut akan setara dengan bahan baku yang dibutuhkan untuk penyelesaian satu unit produk ($4 \text{ unit fisik} \times \frac{1}{4} \text{ selesai} = 1 \text{ unit ekuivalen}$).

2.4.4 Penilaian Persediaan yang Digunakan

Ada tiga metode penilaian persediaan yang biasa digunakan diantaranya FIFO (*First In First Out*), *Weighted Average*, dan LIFO (*Last In First Out*). Metode FIFO dilakukan dengan cara mengasumsikan bahwa persediaan yang pertama masuk kedalam proses produksi akan dikeluarkan terlebih dahulu menjadi barang jadi (*Finished Good*). Metode LIFO dilakukan dengan cara mengasumsikan bahwa unit yang terakhir masuk kedalam proses produksi akan dikeluarkan terlebih dahulu menjadi barang jadi (*Finished Good*). Sedangkan metode *weighted average* dilakukan dengan membagi rata antara biaya barang persediaan yang akan diproses dengan jumlah unit yang tersedia. LIFO tidak biasa digunakan karena International Financial Reporting Standards (IFRS) tidak mengizinkan penggunaan akuntansi LIFO. Hal ini disebabkan penggunaan metode LIFO dalam periode kenaikan harga dapat mengurangi pendapatan operasional dan pajak bahkan lebih dari metode *Weighted Average* (Horngren *et al*, 2015).

2.5 Laporan Biaya Produksi

Menurut Carter (2015) laporan biaya produksi (*cost of production report*) merupakan kertas kerja yang menunjukkan akumulasi biaya yang dibebankan ke produksi selama satu bulan atau periode lain. Kurniawan dkk (2017) menyatakan

bahwa laporan biaya produksi (*cost of production report*) akan menyajikan aliran fisik barang dan aliran biaya dari *input* hingga menjadi *output*. Laporan biaya produksi (*cost of production report*) juga merupakan dasar untuk membuat jurnal-jurnal guna merekam biaya-biaya yang dikeluarkan pada setiap proses produksi.

Carter (2015) menyebutkan bahwa laporan biaya produksi (*cost of production report*) sebaiknya mengandung:

- 1) biaya total dan biaya per unit dari suatu departemen atau proses produksi, biaya total dan biaya unit dari bahan baku langsung,
- 2) tenaga kerja langsung dan *overhead* pabrik yang ditambahkan ke dalam departemen atau proses produksi,
- 3) biaya dari persediaan barang dalam proses (*work in process*) awal dan akhir, dan
- 4) biaya transfer antar departemen atau proses produksi dan ke barang jadi.

Kurniawan dkk (2017) juga menjelaskan langkah-langkah untuk menyusun laporan biaya produksi (*cost of production report*) diantaranya:

- 1) Perhitungan aliran fisik barang yang terjadi di departemen yang bersangkutan;
- 2) Hitung *equivalent unit* untuk periode yang bersangkutan atas departemen tersebut;
- 3) Tunjukkan biaya produksi yang harus dipertanggungjawabkan oleh departemen tersebut pada periode yang bersangkutan;
- 4) Hitunglah *cost per equivalent unit* untuk setiap komponen biaya produksi; dan
- 5) Lakukan pembebanan biaya kepada *output* yang dihasilkan oleh departemen tersebut.