

## **BAB II**

### **LANDASAN TEORI**

#### **2.1 Akuntansi Biaya**

Akuntansi biaya memiliki berbagai pengertian menurut para ahli. Carter (2015) mengemukakan bahwa akuntansi biaya adalah perhitungan biaya yang memiliki tujuan untuk merencanakan dan mengendalikan kegiatan, meningkatkan kualitas dan efisiensi, serta mengambil keputusan dan juga mengacu pada akuntansi manajemen. Menurut Datar & Rajan (2018), akuntansi biaya merupakan kegiatan untuk mengukur, menganalisis, dan melaporkan informasi keuangan dan non-keuangan yang berkaitan dengan penggunaan sumber daya dalam suatu organisasi. Datar & Rajan (2018) juga menyatakan bahwa biaya adalah sumber daya yang dikorbankan untuk mencapai tujuan tertentu. Sedangkan menurut Mulyadi (2015) akuntansi biaya merupakan sebuah proses pencatatan, penggolongan, peringkasan, dan penyajian biaya pembuatan produk dan penjualan produk baik berupa barang atau jasa dengan cara tertentu dan penafsiran terhadapnya. Akuntansi biaya juga berfungsi untuk mengukur pengorbanan nilai. Hal ini dapat menghasilkan informasi dan mengukur kegiatan usaha dalam menghasilkan laba serta dapat merencanakan alokasi sumber ekonomi yang dikorbankan untuk menghasilkan keluaran (Mulyadi, 2015).

## 2.2 Klasifikasi Biaya

Akuntansi biaya menggolongkan biaya dengan beberapa cara, di antaranya adalah biaya yang berhubungan dengan produk dan biaya yang berhubungan dengan volume produksi. Carter (2015) mengklasifikasikan biaya berdasarkan pada biaya terkait dengan produk, biaya terkait dengan volume produksi, biaya terkait dengan departemen, biaya terkait dengan periode akuntansi, dan biaya terkait dengan pengambilan keputusan. Pada tahap ini penulis hanya akan membahas hubungan biaya dengan produk dan volume produksi. Berikut ini adalah cara dalam mengklasifikasi biaya.

### 2.2.1 Biaya dalam Hubungannya dengan Produk

Dalam kegiatan operasional perusahaan, terdapat dua biaya yang berkaitan dengan produk yang akan diperdagangkan. Biaya produksi merupakan biaya atau *cost* yang sangat diperlukan untuk memproduksi suatu barang. Biaya-biaya tersebut terdiri atas biaya bahan baku (*direct material*), biaya tenaga kerja (*direct labor*), dan biaya *overhead* pabrik (*factory overhead*) (Carter, 2015).

#### 1. Biaya bahan baku

Biaya bahan baku adalah seluruh material yang membentuk produk jadi dan disebutkan secara eksplisit dalam perhitungan *cost* suatu produk (Carter, 2015). Sedangkan menurut Datar & Rajan (2018) biaya bahan baku adalah biaya perolehan semua bahan yang akhirnya menjadi bagian dari barang setengah jadi (*work in process* dan akhirnya menjadi barang jadi atau *finished goods*) juga dapat ditelusuri langsung ke objek biaya secara ekonomi.

## 2. Biaya tenaga kerja

Biaya tenaga kerja dapat dibedakan menjadi tenaga kerja langsung dan tidak langsung. Menurut Carter (2015) Biaya tenaga kerja langsung adalah tenaga kerja yang secara langsung pasti terlibat dalam proses pengolahan bahan baku untuk diolah menjadi produk jadi. Informasi biaya tenaga kerja dapat diperoleh dari dokumen yang mencakup jumlah waktu yang dihabiskan oleh karyawan, tarif gaji, dan total biaya tenaga kerja atas suatu pekerjaan (Carter, 2015).

Selain itu, Kurniawan dkk. (2017) menjelaskan dalam bukunya bahwa pekerja yang menangani beberapa atau banyak proses pengolahan sekaligus akan sulit untuk diidentifikasi berapa alokasi waktu pekerjaan yang telah dilakukan untuk tiap produk jadi yang dihasilkan. Maka dari itu, upah untuk pekerja dalam hal tersebut tidak dapat dikelompokkan sebagai *direct labor*. Demikian juga jika terdapat upah pekerja yang didapatkan terlalu rendah jika itu dibandingkan *total cost finished product*, maka tidak dapat dikelompokkan dalam *direct labor* juga.

## 3. Biaya *overhead* pabrik

Biaya *overhead* pabrik adalah semua biaya produksi yang tidak dapat ditelusuri secara langsung kedalam suatu produk jadi yang meliputi semua biaya yang terlibat dalam pembuatan produk jadi selain biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja (Carter, 2015). *Factory overhead* terdiri dari *indirect material*, *indirect labor*, dan *other indirect cost*.

Kurniawan dkk. (2017) menjelaskan bahwa *indirect material* merupakan material yang juga diperlukan dalam proses pembuatan produk jadi namun tidak dapat menjadi bagian dari produk jadi. Selain itu, *indirect material* juga menjadi

bagian dari proses pembuatan produk jadi namun nilainya kecil dan sulit untuk ditelusuri, sedangkan *indirect labor* merupakan tenaga kerja yang tidak terlibat secara langsung dalam proses pembuatan produk jadi yang meliputi supervisor, pemelihara mesin, resepsionis, dan lain-lain.

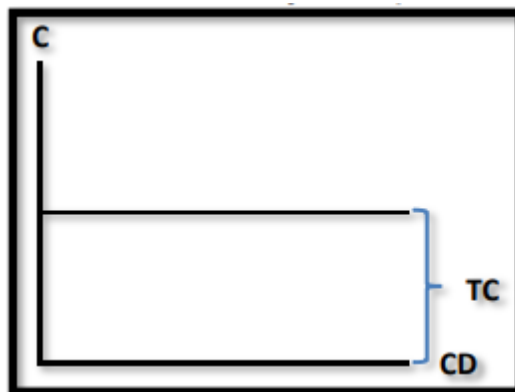
### **2.2.2 Biaya dalam Hubungannya dengan Volume Produksi**

Perusahaan yang melakukan proses produksi pasti terdapat biaya yang terus bertambah seiring dengan pertambahan jumlah output yang diproduksi dan terdapat beberapa biaya yang relatif konstan jumlahnya terhadap perubahan output yang terjadi (Carter, 2015). Sifat-sifat biaya tersebut diklasifikasikan menjadi tiga jenis, yaitu biaya tetap, biaya variabel, dan biaya semivariabel. Berikut merupakan penjelasan dari biaya-biaya tersebut.

#### **1. Biaya tetap**

Carter (2015) menyatakan bahwa biaya tetap jumlahnya secara total akan tetap sama meskipun volume produksi mengalami perubahan entah naik atau turun dan tetap pada suatu rentang relevan tertentu. Dalam operasi perusahaan kadang terjadi kenaikan atau penurunan pada tingkat produksi, namun biaya tetap ini akan tetap ada dan jumlahnya juga sama berapapun tingkat produksinya. Menurut Mulyadi (2015) biaya tetap merupakan biaya yang jumlah totalnya tidak mengalami perubahan dalam kisar volume kegiatan tertentu.

Gambar II.1 Grafik Biaya Tetap



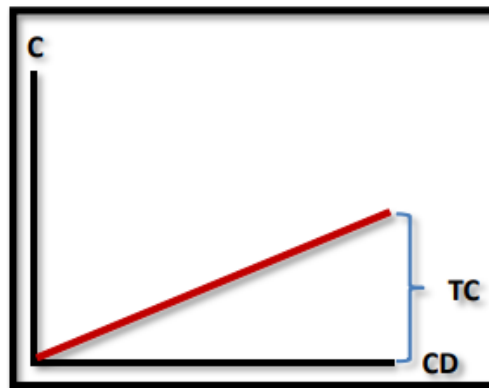
Sumber: Kurniawan dkk. (2017)

Pada gambar II.1 menjelaskan hubungan antara total biaya tetap atau *total cost* (TC) terhadap pemicu biaya atau *cost driver* (CD). Biaya tetap tidak berubah walaupun terdapat peningkatan kuantitas produksi dan penambahan pemicu biaya yang terpakai. Contoh dari biaya tetap adalah biaya sewa bangunan, pajak, asuransi, dan sebagainya.

## 2. Biaya variabel

Carter (2015) menyatakan bahwa biaya variabel akan terus bertambah secara proporsional seiring dengan kenaikan volume produksi atau terus berkurang secara proporsional seiring dengan penurunan volume produksi dalam suatu rentang relevan tertentu. Menurut Mulyadi (2015) biaya variabel merupakan biaya yang jumlah totalnya mengalami perubahan sebanding dengan perubahan volume kegiatan.

Gambar II.2 Grafik Biaya Variabel



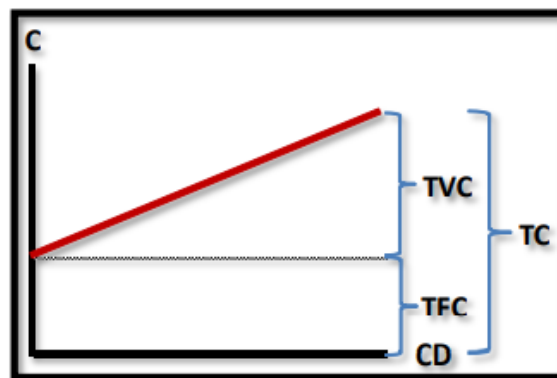
Sumber: Kurniawan dkk. (2017)

Pada gambar II.2 menjelaskan hubungan antara total biaya tetap atau *total cost* (TC) terhadap pemicu biaya atau *cost driver* (CD). Biaya variabel akan berubah jika terdapat peningkatan kuantitas produksi dan penambahan pemicu biaya yang terpakai. Contoh dari biaya variabel adalah komisi penjualan, biaya bahan baku yang digunakan dalam produksi, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya utilitas.

### 3. Biaya semivariabel

Carter (2015) menyatakan bahwa biaya semivariabel adalah jenis biaya yang memiliki sifat antara biaya tetap dan biaya variabel. Hal tersebut dapat diartikan bahwa biaya semivariabel terdiri dari biaya yang bersifat tetap dan biaya yang bersifat variabel dalam satu total cost tertentu. Perbedaan antara biaya variabel dan semivariabel terjadi saat adanya perubahan aktivitas namun tidak proporsional seperti biaya variabel. Menurut Mulyadi (2015), biaya semivariabel merupakan biaya yang dapat berubah dan tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan.

Gambar II.3 Grafik Biaya Semivariabel



Sumber: Kurniawan dkk. (2017)

Pada gambar II.3 menjelaskan hubungan antara total biaya tetap atau *total cost* (TC) terhadap pemicu biaya atau *cost driver* (CD). Biaya semivariabel memiliki dua sifat yaitu akan bersifat berubah yang digambarkan dalam *total variable cost* (TVC) dan akan bersifat tetap yang digambarkan dalam *total fixed cost* (TFC) jika terdapat peningkatan kuantitas produksi dan penambahan pemicu biaya yang terpakai. Contoh dari biaya semivariabel adalah biaya pemeliharaan mesin dan instalasi, biaya telepon, air, dan listrik, biaya asuransi kecelakaan, biaya pengelolaan bahan baku dan persediaan, dan lain-lain.

## 2.3 Harga Pokok Produksi

### 2.3.1 Konsep Harga Pokok Produksi

Harga pokok produksi merupakan seluruh biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk memproduksi suatu barang atau jasa dalam periode tertentu atau bisa dikatakan bahwa harga pokok produksi adalah biaya untuk memperoleh barang jadi dan siap untuk dijual (Mulyadi, 2015). Menurut Komara dan Sudarma (2016), harga pokok produksi merupakan seluruh biaya yang telah digunakan

selama proses produksi berlangsung dimana semua biaya tersebut meliputi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja, dan biaya *overhead* pabrik.

Menurut Mulyadi (2015), manfaat dan tujuan dari harga pokok produksi adalah sebagai berikut.

1. Menentukan biaya atas persediaan dalam neraca baik itu berupa produk jadi (*finished goods*) maupun produk setengah jadi (*work in process*).
2. Mengawasi realisasi atas biaya produksi yang telah direncanakan sebelumnya oleh perusahaan.
3. Menjadi pedoman dalam penentuan harga jual suatu produk.
4. Mengetahui seberapa besar keuntungan atau kerugian yang diperoleh perusahaan secara periodik.

### **2.3.2 Unsur-Unsur Harga Pokok Produksi**

Suatu sistem pengakumulasian dan pembebanan biaya produksi dilakukan secara langsung ke setiap produk yang dihasilkan. Setiap DM, DL, dan FOH akan langsung diakumulasikan ke setiap produk yang dibuat.

1. Biaya bahan baku langsung

Akuntansi biaya dalam adanya pembelian bahan baku sama perlakuannya dengan akuntansi untuk bahan baku menggunakan sistem persediaan perpetual (Carter, 2015). Biaya bahan baku langsung adalah seluruh biaya bahan baku yang merupakan bagian tak terpisahkan dari produk jadi (Carter, 2015). Biaya bahan baku langsung dijumlahkan seluruhnya untuk setiap produk yang dibuat dan menghasilkan perhitungan *direct material*.

## 2. Biaya Tenaga Kerja

Akuntansi biaya, dalam mengidentifikasi biaya tenaga kerja langsung dan tidak langsung, dapat dilakukan dengan cara membuat satu atau lebih kartu jam kerja karyawan dalam setiap harinya. Hal tersebut menunjukkan waktu yang dihabiskan oleh para pekerja untuk memenuhi pesanan tertentu (untuk tenaga kerja langsung) dan memenuhi tugas-tugas lain (untuk tenaga kerja tidak langsung) (Carter, 2015). Menurut Kusumawardani (2013) biaya tenaga kerja langsung dicatat dalam kartu biaya pesanan menggunakan kartu waktu atau *time ticket* yang menunjukkan waktu seorang pekerja dalam membuat setiap pesanan.

## 3. Biaya *overhead* pabrik

*Overhead* pabrik terdiri atas seluruh biaya yang bukan termasuk dalam biaya bahan baku dan tenaga kerja langsung sehingga sulit untuk ditelusuri secara langsung ke dalam pesanan suatu produk tetapi tetap terjadi dalam proses produksi (Carter, 2015). Perhitungan biaya *overhead* akan diakumulasikan tanpa mengacu pada pesanan produk tertentu dan total biaya *overhead* tersebut kemudian akan dialokasikan ke semua pesanan yang diterima perusahaan (Carter, 2015).

Menurut Dewi dan Kristanto (2013), terdapat lima pembebanan biaya *overhead* terhadap produk yang terdiri dari:

### 1. Berdasarkan jumlah satuan produk

$$\text{Proporsi} = \frac{\text{Estimasi biaya } \textit{overhead} \text{ dalam satu periode}}{\text{Estimasi jumlah produk}} \times 100\%$$

2. Berdasarkan biaya bahan baku

$$\text{Proporsi} = \frac{\text{Estimasi biaya } overhead \text{ dalam satu periode}}{\text{Estimasi biaya bahan baku dalam satu periode}} \times 100\%$$

3. Berdasarkan biaya tenaga kerja langsung

$$\text{Proporsi} = \frac{\text{Estimasi biaya } overhead \text{ dalam satu periode}}{\text{Estimasi tenaga kerja langsung dalam satu periode}} \times 100\%$$

4. Berdasarkan jam tenaga kerja langsung

$$\text{Proporsi} = \frac{\text{Estimasi biaya } overhead \text{ dalam satu periode}}{\text{Estimasi jam tenaga kerja langsung}} \times 100\%$$

5. Berdasarkan jam kerja mesin

$$\text{Proporsi} = \frac{\text{Estimasi biaya } overhead \text{ dalam satu periode}}{\text{Estimasi jam kerja mesin}} \times 100\%$$

Setelah mendapatkan tarif biaya *overhead* dari perhitungan yang dilakukan, maka tarif tersebut selanjutnya akan dikalikan dengan realisasi sesungguhnya dari dasar pembebanan yang digunakan untuk menghitung biaya *overhead* yang dibebankan ke produk.

#### **2.4 Metode Penentuan Harga Pokok Produksi**

Penentuan harga pokok produksi merupakan cara untuk menentukan dan memperhitungkan semua biaya yang telah dikeluarkan selama proses produksi berlangsung dengan tujuan untuk menghasilkan produk jadi. Dalam menentukan harga pokok produksi, dikenal dua metode yang umum digunakan yaitu metode *full absorption costing* dan metode *variable costing*. Komara dan Sudarma (2016) menyatakan bahwa harga pokok produksi menurut metode *full absorption costing* terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik baik bersifat tetap maupun *variable* yang akan dibebankan dalam

perhitungan harga pokok produksi berdasarkan tarif yang ditentukan. Sementara itu, pada metode *variable costing* dalam penentuan harga pokok produksinya hanya berupa biaya-biaya produksi saja yang dimasukkan dalam perhitungan biaya pokok produksi (Samsul, 2013).

#### **2.4.1 Variable Costing**

Metode *variable costing* atau bisa juga disebut dengan metode *direct costing* merupakan metode perhitungan harga pokok produksi dimana hanya biaya produksi yang berupa biaya variable, baik langsung maupun tidak langsung yang diperhitungkan sebagai biaya produksi. Sementara untuk biaya produksi yang bersifat tetap tidak diperhitungkan didalamnya dan diperlakukan sebagai beban periode berjalan saja (Datar & Rajan, 2018).

Menurut Carter (2015) *variable costing* adalah metode perhitungan harga pokok produksi yang membebankan biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik variable ke dalam produk jadi. Sedangkan untuk biaya yang bersifat tetap, diperlakukan sebagai biaya periode berjalan. Sedangkan menurut Samsul (2013), metode *variable costing* adalah proses penentuan harga pokok produksi dimana hanya biaya yang berupa biaya-biaya produksi saja yang dimasukkan dalam perhitungan biaya pokok produksi.

#### **2.4.2 Full Absorption Costing**

Mulyadi (2015) mengemukakan bahwa metode *full absorption costing* merupakan salah satu metode dalam penentuan harga produksi yang dalam perhitungannya membebankan seluruh biaya produksi baik biaya yang bersifat tetap maupun variabel. Harga pokok produksi yang dihitung menggunakan

metode *full absorption costing* merupakan harga pokok produksi atas pengerjaan produk pesanan yang dibebankan kepada suatu produk yang telah diproses menjadi produk jadi siap jual.

*Full absorption costing* ini seringkali digunakan di banyak negara karena perhitungan metode ini sangat diperlukan dalam laporan keuangan perusahaan (Datar & Rajan, 2018). Hal ini terjadi karena kondisi sebagai berikut.

1. Dapat menghemat biaya dan tidak terlalu rumit atau membingungkan manajer untuk menggunakan satu metode dari penetapan biaya persediaan dalam pelaporan keuangan dan evaluasi kinerja.
2. Dapat membantu untuk mencegah manajer mengambil tindakan yang membuat kinerja terlihat bagus dan justru akan merusak pendapatan yang mereka laporkan kepada pemegang saham.
3. Mengukur semua biaya produksi baik itu biaya variabel, biaya tetap, maupun biaya semivariabel yang diperlukan untuk memproduksi barang dagang.

#### **2.4.3 Perbedaan Antara *Full Absorption Costing* dan *Variable Costing***

Mulyadi (2015) menyatakan bahwa metode *full absorption costing* dan metode *variable costing* merupakan suatu metode penentuan harga pokok produksi. Perbedaan antara kedua metode tersebut ialah terletak pada perlakuannya terhadap biaya produksi yang bersifat tetap.

Perbedaan perlakuan tersebut akan berakibat pada hal-hal sebagai berikut.

1. Perhitungan harga pokok produksi

Menurut Mulyadi (2015) *full absorption costing* atau yang sering disebut *conventional costing* merupakan metode dalam menentukan harga pokok produksi

yang membebankan seluruh biaya produksi, baik itu berupa biaya tetap maupun variabel kepada produk. Berikut ini merupakan perhitungan menurut metode *full absorption costing*.

Tabel II.1 Perhitungan *Full Absorption Costing*

Biaya bahan baku	Rp xx
Biaya tenaga kerja langsung	xx
Biaya <i>overhead</i> pabrik tetap	xx
Biaya <i>overhead</i> pabrik variabel	xx
Harga pokok produksi	Rp xx

Sumber: Mulyadi (2015)

Dalam metode *full absorption costing*, biaya *overhead* pabrik akan dibebankan kepada seluruh produk yang diproduksi atas dasar tarif yang telah ditentukan. Maka dari itu, biaya *overhead* pabrik akan tetap melekat pada harga pokok produksi entah itu masih dalam proses, belum laku dijual, atau baru dianggap sebagai biaya apabila produk jadi tersebut telah terjual (Mulyadi, 2015).

Sementara *variable costing* menurut Mulyadi (2015) adalah metode dalam penentuan harga pokok produksi yang hanya membebankan biaya-biaya variabel saja ke dalam perhitungannya. Berikut ini merupakan perhitungan menurut metode *variable costing*.

Tabel II.2 Perhitungan *Variable Costing*

Biaya bahan baku	Rp xx
Biaya tenaga kerja langsung	xx
Biaya <i>overhead</i> pabrik variabel	xx
Harga pokok produksi	Rp xx

Sumber: Mulyadi (2015)

Sebelumnya telah disebutkan bahwa metode *variable costing* ini dikenal juga dengan sebutan metode *direct costing* yang sebenarnya tidak ada hubungannya

sama sekali dengan istilah *direct cost* (biaya langsung). Dalam metode *variable costing*, biaya *overhead* pabrik tetap bukan sebagai unsur harga pokok produksi, sehingga biaya tersebut tidak akan melekat pada persediaan produk yang belum laku terjual, tetapi akan langsung dianggap sebagai suatu biaya dalam periode terjadinya (Mulyadi, 2015).

## 2. Penyajian laporan keuangan

Jika ditinjau dari penyajian laporan keuangan khususnya pada bagian laba-rugi, perbedaan antara kedua metode ini terletak pada klasifikasi pos-pos yang disajikan dalam laporan laba-rugi (Mulyadi, 2015). Penyajian biaya dengan metode *full absorption costing* dititikberatkan pada unsur-unsur biaya menurut hubungan biaya dan fungsi-fungsi pokok yang ada dalam perusahaan. Berikut ini merupakan ilustrasi laporan laba-rugi yang menggunakan metode *full absorption costing*.

Tabel II.3 Laporan Laba-Rugi *Full Absorption Costing*

Hasil penjualan		Rp 500.000
Harga pokok penjualan (termasuk biaya <i>overhead</i> pabrik tetap)		250.000
Laba bruto		Rp 250.000
Biaya administrasi & umum	Rp 50.000	
Biaya pemasaran	75.000	
		125.000
Laba bersih usaha		Rp 125.000

Sumber: Mulyadi (2015)

Sedangkan Mulyadi (2015) menyatakan bahwa pada laporan laba-rugi yang menggunakan metode *variable costing*, penyajian biaya lebih dititikberatkan pada penyajian biaya sesuai dengan perilaku dalam hubungannya dengan perubahan

volume kegiatan. Berikut ini merupakan ilustrasi laporan laba-rugi yang menggunakan metode *variable costing*.

Tabel II.4 Laporan Laba-Rugi *Variable Costing*

Hasil penjualan		Rp 500.000
Dikurangi biaya-biaya variabel:		
Biaya produksi variabel	Rp 150.000	
Biaya pemasaran variabel	50.000	
Biaya administrasi & umum variabel	<u>30.000</u>	
		230.000
Laba kontribusi ( <i>contribution margin</i> )		Rp 270.000
Dikurangi biaya-biaya tetap:		
Biaya produksi tetap	Rp 100.000	
Biaya pemasaran tetap	25.000	
Biaya administrasi & umum tetap	<u>20.000</u>	
		145.000
Laba bersih usaha		<u><u>Rp 125.000</u></u>

Sumber: Mulyadi (2015)

#### 2.4.4 Kelebihan dan Kekurang *Full Absorption Costing*

Kelebihan dari metode *full absorption costing* adalah dapat memudahkan manajer dalam menyusun suatu laporan dan lebih efektif jika dilihat dari segi biaya yang dikeluarkan karena metode ini merupakan metode yang paling umum digunakan pada beberapa negara di dunia. Para manajemen menggunakan metode ini untuk menentukan harga jual atas produk yang dihasilkan dalam jangka panjang.

Sementara itu, kekurangan dari metode *full absorption costing* adalah terdapat kemungkinan untuk manajer dalam memanipulasi dengan cara memproduksi dalam kuantitas atau ukuran yang besar agar *net income* atau laba yang dihasilkan akan terlihat besar sehingga para manajer mendapatkan bonus atas hal tersebut.