

BAB II

HARGA POKOK PRODUKSI

2.1 Biaya

2.1.1 Pengertian Biaya

Menurut Hansen dan Mowen (2013:34), biaya adalah jumlah kas atau setara kas yang dikorbankan untuk memperoleh barang dan/atau jasa yang diharapkan akan memberikan keuntungan saat ini atau di masa depan bagi perusahaan. Dalam akuntansi, pengertian biaya dapat dilihat dari dua sudut, yaitu: biaya sebagai beban (*expense*) dan biaya sebagai harga pokok (*cost*).

Biaya yang didefinisikan sebagai harga perolehan atau harga pokok (*cost*) adalah jumlah yang dapat diukur dalam satuan uang dalam bentuk kas yang dibayarkan, nilai aktiva lain yang diserahkan atau dikorbankan, hutang yang timbul atau tambahan modal, dalam rangka pemilikan barang atau jasa yang dibutuhkan perusahaan baik masa lalu (harga perolehan yang terjadi) maupun pada masa yang akan datang (harga perolehan akan yang terjadi). Biaya (*expense*) adalah harga perolehan yang dikorbankan atau digunakan dalam rangka memperoleh penghasilan (*revenue*) yang akan digunakan sebagai pengurang penghasilan.

Dari penjelasan di atas maka harga pokok pada akhirnya akan berubah menjadi biaya. Selama produk belum laku dijual, maka harga pokok tersebut masih merupakan harga pokok dalam bentuk aktiva. Apabila hasil produksi tersebut dijual, maka harga pokok berubah menjadi biaya, yaitu sebagai harga

pokok penjualan yang akan dipertemukan dengan penghasilan dalam periode bersangkutan.

2.1.2 Penggolongan Biaya

Penggolongan adalah proses pengelompokan secara sistematis atas elemen-elemen yang ada kedalam golongan-golongan tertentu. Penggolongan bertujuan untuk memberikan informasi yang lebih punya arti atau lebih penting secara lebih ringkas.

Akuntansi biaya bertujuan untuk menyajikan informasi biaya yang akan digunakan untuk berbagai tujuan. Dalam penggolongan biaya harus disesuaikan dengan tujuan dari informasi biaya yang akan disajikan. Oleh karena itu dalam penggolongan biaya tergantung untuk apa biaya tersebut digolongkan, untuk tujuan yang berbeda diperlukan cara yang berbeda pula, atau tidak ada satu cara penggolongan biaya yang dapat dipakai untuk semua tujuan menyajikan informasi biaya.

Berikut adalah beberapa cara penggolongan biaya yang sering dilakukan (Mulyadi, 2002:14-17) :

1. Penggolongan biaya sesuai dengan Fungsi Pokok dari Kegiatan / Aktivitas Perusahaan

Fungsi pokok dari kegiatan perusahaan-perusahaan dapat digolongkan ke dalam :

- a. Fungsi produksi, yaitu fungsi yang berhubungan dengan kegiatan pengolahan bahan baku menjadi produk selesai yang siap untuk dijual.

- b. Fungsi pemasaran, yaitu fungsi yang berhubungan dengan kegiatan penjualan produk selesai yang siap untuk dijual dengan cara yang memuaskan pembeli dan dapat memperoleh laba sesuai yang diinginkan perusahaan sampai dengan pengumpulan kas dari hasil penjualan.
- c. Fungsi administrasi dan umum, yaitu fungsi yang berhubungan dengan kegiatan penentuan kebijakan, pengarahan, dan pengawasan kegiatan secara keseluruhan agar dapat hasil guna (efektif) dan berdaya-guna (efisien). Kegiatan fungsi ini berhubungan dengan fungsi pokok perusahaan yang lain, tetapi manfaatnya tidak dapat diidentifikasi langsung pada fungsi lain tersebut.
- d. Fungsi keuangan (*financial*), yaitu fungsi yang berhubungan dengan kegiatan keuangan atau penyediaan dana yang diperlukan perusahaan. Apabila dana selalu dapat bisa dicukupi dari dalam perusahaan fungsi ini tidak begitu penting, akan tetapi apabila sering diperlukan dana dari luar perusahaan fungsi ini memegang peranan penting didalam perusahaan.

Atas dasar fungsi tersebut, biaya dapat dikelompokkan menjadi:

- a. Biaya produksi, yaitu semua biaya yang berhubungan dengan fungsi produksi atau kegiatan pengolahan bahan baku menjadi produk selesai.

Biaya produksi dapat digolongkan ke dalam :

- (1) Biaya Bahan Baku

(2) Biaya Tenaga Kerja Langsung

(3) Biaya *Overhead* Pabrik

Untuk membahas biaya bahan baku, lebih dulu dibahas barang yang dikonsumsi dalam perusahaan. Barang yang dikonsumsi dalam perusahaan dapat digolongkan kedalam bahan (*materials*) dan barang yang akan diproses/diolah menjadi produk selesai, atau barang yang akan merupakan bagian dari produksi selesai. Sedangkan barang yang bukan bahan adalah barang yang akan dikonsumsi dalam perusahaan tetapi tidak merupakan bagian dari produk selesai, misalnya *supplies* yang dapat dipakai di pabrik maupun non pabrik, suku cadang yang dipakai di pabrik untuk perbaikan mesin merupakan barang yang bukan bahan sehingga tidak merupakan bagian produk selesai. Pada pabrik kertas bahan bakar untuk diesel tenaga listrik adalah barang bukan bahan dan tidak merupakan bagian dari kertas yang dihasilkan.

Bahan dapat digolongkan ke dalam bahan baku (*direct materials*) dan bahan penolong atau bahan pembantu (*indirect materials*). Bahan baku adalah bahan yang akan diolah menjadi bahan bagian produk selesai dan pemakaiannya dapat diidentifikasi atau diikuti jejaknya atau merupakan bagian integral pada produk tertentu. Biaya bahan baku adalah harga perolehan dari bahan baku yang dipakai di dalam pengolahan produk.

Bahan penolong adalah bahan yang akan diolah menjadi bagian produk selesai tetapi pemakaiannya tidak dapat diikuti jejak atau manfaatnya pada produk selesai tertentu, atau nilainya relatif kecil sehingga meskipun dapat diikuti jejak pemakaiannya menjadi tidak praktis atau tidak bermanfaat. Biaya bahan penolong adalah harga perolehan bahan penolong yang dipakai didalam pengolahan produk, biaya bahan penolong diperlakukan sebagai elemen biaya *overhead* pabrik. Contoh : pada perusahaan meubel, papan kayu, pipa besi, spon adalah bahan baku. Sedangkan dempul, paku, plamir, plitur adalah bahan penolong.

Apabila perusahaan memiliki departemen pembantu didalam pabrik semua biaya departemen pembantu merupakan elemen biaya *overhead* pabrik.

- b. Biaya pemasaran , yaitu biaya dalam rangka penjualan produk selesai sampai dengan pengumpulan piutang menjadi kas. Biaya ini meliputi biaya untuk melaksanakan:
- (1) Fungsi penjualan
 - (2) Fungsi penggudangan produk selesai
 - (3) Fungsi pengepakan dan pengiriman
 - (4) Fungsi adpertensi
 - (5) Fungsi pemberian kredit dan pengiriman
 - (6) Fungsi pembuatan faktur atau administrasi penjualan

- c. Biaya administrasi dan umum, yaitu semua biaya yang berhubungan dengan fungsi administrasi dan umum. Biaya ini terjadi dalam rangka penentuan kebijaksanaan, pengarahan, dan pengawasan kegiatan perusahaan secara keseluruhan. Termasuk dalam biaya ini gaji pimpinan tertinggi perusahaan, personalia, sekretariat, akuntansi, hubungan masyarakat, keamanan, dan sebagainya.
 - d. Biaya keuangan adalah semua biaya yang terjadi dalam melaksanakan fungsi keuangan, misalnya: biaya bunga.
2. Penggolongan biaya sesuai dengan Periode Akuntansi dimana Biaya akan dibebankan

Untuk dapat menggolongkan biaya sesuai dengan periode akuntansi dimana biaya dibebankan, lebih dahulu perlu dibahas penggolongan pengeluaran (*expenditures*), dimana penggolongan pengeluaran akan berhubungan dengan kapan pengeluaran tersebut akan menjadi biaya.

Penggolongan pengeluaran tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Pengeluaran Modal (*Capital Expenditures*)

Pengeluaran modal (penulis cenderung menamakan pengeluaran untuk memperoleh aktiva) adalah pengeluaran yang akan dapat memberi memberikan manfaat (*benefit*) pada beberapa periode atau pengeluaran yang akan dapat memberikan manfaat pada periode akuntansi yang akan datang. Pada saat terjadinya pengeluaran ini dikapitalisasi ke dalam harga perolehan aktiva,

dan diperlakukan sebagai biaya pada periode akuntansi yang menikmati manfaatnya.

b. Pengeluaran Penghasilan (*Revenues Expenditures*)

Pengeluaran penghasilan (penulis cenderung menamakan pengeluaran biaya) adalah pengeluaran yang akan memberikan manfaat hanya pada periode akuntansi dimana pengeluaran terjadi. Umumnya pada saat terjadinya pengeluaran langsung diperlakukan kedalam biaya, atau tidak dikapitalisasikan sebagai aktiva.

3. Penggolongan biaya sesuai dengan tendensi perubahannya terhadap aktivitas atau kegiatan atau volume

Penggolongan biaya sesuai dengan tendensi perubahannya terhadap perubahannya aktivitas terutama untuk tujuan perencanaan dan pengendalian biaya serta pengambilan keputusan. Tendensi perubahan biaya terhadap kegiatan dapat dikelompokkan menjadi :

a. Biaya Tetap (*Fixed Cost*)

Biaya tetap memiliki karakteristik sebagai berikut :

- (1) Biaya yang jumlah totalnya tetap konstan tidak dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan atau aktivitas sampai dengan tingkatan tertentu
- (2) Pada biaya tetap, biaya satuan (*unit cost*) akan berubah berbanding terbalik dengan perubahan volume kegiatan, semakin

tinggi volume kegiatan semakin rendah biaya satuan, semakin rendah volume kegiatan semakin tinggi biaya satuan.

b. Biaya Variabel (*Variable Cost*)

Biaya variabel memiliki karakteristik sebagai berikut :

(1) Biaya yang jumlah totalnya akan berubah secara sebanding (proposional) dengan perubahan volume kegiatan, semakin besar volume kegiatan semakin tinggi jumlah total biaya variabel, semakin kecil volume kegiatan semakin rendah jumlah total biaya variabel.

(2) Pada biaya variabel, biaya satuan tidak dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan, jadi biaya satuan konstan.

c. Biaya Semi Variabel (*Semi Variable Cost*)

Biaya semi variabel memiliki karakteristik sebagai berikut :

(1) Biaya yang jumlah totalnya akan berubah sesuai dengan perubahan volume kegiatan, akan tetapi sifat perubahannya tidak sebanding. Semakin tinggi volume kegiatan semakin besar jumlah biaya total, semakin rendah volume kegiatan semakin rendah biaya, tetapi perubahannya tidak sebanding.

(2) Pada biaya semi variabel, biaya satuan akan berubah terbalik dihubungkan dengan perubahan volume kegiatan tetapi sifatnya tidak sebanding. Sampai dengan tindakan kegiatan tertentu semakin tinggi volume kegiatan semakin rendah biaya satuan, semakin rendah volume kegiatan semakin tinggi biaya satuan.

4. Penggolongan biaya untuk tujuan pengendalian biaya

Untuk pengendalian biaya informasi biaya yang ditujukan kepada manajemen dikelompokkan ke dalam :

a. Biaya Terkendali (*Controllable Cost*)

Biaya terkendali adalah biaya yang secara langsung dapat dipengaruhi oleh seorang pemimpin tertentu dalam jangka waktu tertentu.

Untuk menentukan seorang pimpinan bertanggungjawab terhadap biaya atau tidak dapat dipakai pedoman sebagai berikut :

- (1) Apabila seseorang memiliki wewenang dalam mendapatkan atau menggunakan barang atau jasa tertentu, maka biaya yang berhubungan dengan pemakaian barang dan jasa tersebut merupakan tanggung jawab dari orang tersebut.
- (2) Apabila seorang secara berarti dapat mempengaruhi jumlah biaya tertentu melalui tindakannya sendiri, maka orang tersebut harus dibebani tanggung jawab atas biaya tersebut.
- (3) Apabila seseorang ditunjuk oleh manajemen membantu pejabat yang sesungguhnya bertanggungjawab atas salah satu elemen biaya tertentu, maka orang tersebut (meskipun tidak secara langsung dapat mempengaruhi biaya melalui tindakannya sendiri) ikut bertanggungjawab terhadap biaya tertentu tersebut bersama dengan pejabat yang dua bantu.

b. Biaya Tak Terkendali (*Uncontrollable Cost*)

Biaya tidak terkendali adalah biaya yang tidak dapat dipengaruhi oleh seorang pimpinan / pejabat tertentu berdasar wewenang yang dia miliki atau tidak dapat dipengaruhi oleh seorang pejabat dalam jangka waktu tertentu.

5. Penggolongan biaya sesuai dengan tujuan pengembalian

Untuk tujuan pengembalian keputusan oleh manajemen data biaya dikelompokkan didalam :

a. Biaya Relevan (*Relevant Cost*)

Biaya relevan adalah biaya yang akan mempengaruhi pengambilan keputusan, oleh karena itu biaya tersebut harus diperhitungkan didalam pengambilan keputusan. Pengambilan keputusan dapat berupa pemilihan dua alternatif atau pemilihan lebih dari dua alternatif.

b. Biaya Tidak Relevan (*Irrelevant Cost*)

Biaya tidak relevan adalah biaya yang tidak mempengaruhi pengambilan keputusan, oleh karena itu biaya ini tidak mempengaruhi pengambilan keputusan.

2.2 Elemen Biaya Produksi

2.2.1 Biaya Bahan

1. Pengertian Biaya Bahan

Dalam istilah akuntansi yang disebut bahan adalah barang-barang yang diolah dalam proses produksi yang nantinya akan menghasilkan barang jadi yang siap digunakan. Bahan sendiri dapat dibedakan menjadi dua, yaitu bahan baku dan bahan penolong atau sering disebut sebagai bahan pembantu. Bahan baku juga disebut juga sebagai bahan utama yang diidentifikasi secara langsung dengan produk yang dihasilkan dan nilainya relatif besar. Bahan penolong atau bahan pembantu disebut juga sebagai bahan pelengkap yang berfungsi sebagai pembantu dalam pengolahan bahan baku menjadi barang jadi dalam proses proses dan nilainya relatif kecil.

Penilaian bahan baku yang digunakan dalam proses produksi disebut sebagai biaya bahan baku, sedangkan besarnya nilai bahan penolong atau bahan pembantu disebut dengan biaya bahan penolong.

2. Penentuan Harga Pokok Bahan Baku yang Digunakan dalam Proses Produksi

Besarnya biaya bahan yang digunakan dalam proses produksi dapat ditentukan dengan cara sebagai berikut :

$$\text{Biaya Bahan} = \text{Kuantitas Bahan Dalam Proses Produksi} \times \text{Harga Beli Bahan}$$

Karena dalam suatu periode akuntansi seringkali terjadi fluktuasi harga, maka harga beli bahan baku juga berbeda dari pembelian yang

satu dengan pembelian yang lain. Oleh karena itu persediaan bahan baku yang ada di gudang mempunyai harga pokok per satuan yang berbeda-beda, meskipun jenis sama. Hal ini menimbulkan masalah dalam penentuan harga pokok bahan baku yang dipakai dalam produksi.

Untuk mengatasi masalah ini diperlukan berbagai macam metode penentuan harga pokok bahan baku yang dipakai dalam produksi (*materials costing methods*), diantaranya adalah :

- a. metode indentifikasi khusus
- b. metode masuk pertama keluar pertama
- c. metode masuk terakhir keluar pertama
- d. metode rata-rata bergerak
- e. metode biaya standar
- f. metode rata-rata harga pokok bahan baku pada akhir bulan

Metode indentifikasi khusus (*specific identification method*). Dalam metode ini setiap jenis bahan baku yang ada digudang harus diberi tanda pada harga pokok per satuan berapa bahan baku tersebut dibeli. Setiap pembelian bahan baku yang harga per satuannya berbeda dengan harga persatuan bahan baku yang sudah ada di gudang, harus dipisahkan penyimpanannya dan diberi tanda pada harga berapa bahan tersebut dibeli. Dalam metode ini, tiap-tiap jenis bahan baku yang ada di gudang jelas harga identitas harga pokoknya, sehingga setiap pemakaian bahan baku dapat diketahui harga pokok per satuannya

secara tepat. Kesulitan yang timbul dari pemakaian metode ini adalah terletak dalam penyimpanan bahan baku di gudang.

Metode masuk pertama, keluar pertama (*first-in, first-out method*).

Metode masuk pertama, keluar pertama (metode MPKP) menentukan biaya bahan baku dengan anggapan bahwa harga pokok per satuan bahan baku yang pertama masuk ke gudang, digunakan untuk menentukan harga bahan baku yang pertama kali dipakai. Perlu ditekankan di sini bahwa untuk menentukan biaya bahan baku, anggapan aliran biaya tidak harus sesuai dengan aliran biaya tidak harus sesuai dengan aliran fisik bahan baku dalam produksi.

Metode masuk terakhir keluar pertama (*last-in, first-out method*).

Metode masuk terakhir keluar pertama (metode MTKP) menentukan harga pokok bahan baku yang dipakai dalam produksi dalam anggapan bahwa harga pokok per satuan bahan baku yang terakhir masuk dalam persediaan gudang, dipakai untuk menentukan harga pokok bahan baku yang pertama kali dipakai dalam produksi.

Metode rata-rata bergerak (*moving average method*). Dalam metode ini, persediaan bahan baku yang ada di gudang dihitung harga pokok rata-ratanya, dengan cara membagi total harga pokok dengan jumlah satuannya. Setiap kali terjadi pembelian yang harga pokok per satuannya berbeda dengan harga pokok rata-rata persediaan yang ada

di gudang, harus dilakukan perhitungan harga pokok rata-rata per satuan yang baru.

Metode biaya standar. Dalam metode ini, bahan baku yang dibeli dicatat dalam kartu persediaan sebesar harga standar (*standard price*) yaitu harga taksiran yang mencerminkan harga yang diharapkan akan terjadi dimasa yang akan datang. Harga standar merupakan harga yang diperkirakan untuk tahun anggaran tertentu. Pada saat dipakai, bahan baku dibebankan kepada produk pada harga standar tersebut.

Metode rata-rata harga pokok bahan baku pada akhir bulan. Dalam metode ini, pada tiap akhir bulan dilakukan perhitungan harga pokok rata-rata per satuan ini kemudian digunakan untuk menghitung harga pokok bahan baku yang dipakai dalam produksi dalam bulan berikutnya.

2.2.2 Biaya Tenaga Kerja Langsung

Menurut Supriyono, untuk membahas biaya tenaga kerja langsung perlu dibahas apa yang dimaksud tenaga kerja. Tenaga kerja adalah semua karyawan perusahaan yang memberi jasa kepada perusahaan. Dalam melaksanakan karyanya dapat digolongkan sesuai dengan fungsi dimana karyawan bekerja, yaitu fungsi produk, fungsi pemasaran, fungsi administrasi dan umum, serta fungsi keuangan (apabila perlu dipisahkan).

Biaya tenaga kerja adalah semua balas jasa (*taken prestasi*) yang diberikan oleh perusahaan kepada semua karyawan. Sesuai dengan fungsi dimana karyawan

bekerja, biaya tenaga kerja pabrik/produksi, biaya tenaga kerja pemasaran, biaya tenaga kerja administrasi dan umum. Biaya tenaga kerja dipabrik digolongkan ke dalam biaya tenaga kerja administrasi dan umum. Biaya tenaga kerja dipabrik digolongkan menjadi tenaga kerja langsung dan biaya tenaga kerja tidak langsung.

Biaya tenaga kerja langsung (*direct labor*) adalah balas jasa yang diberikan kepada karyawan pabrik yang manfaatnya dapat diidentifikasi atau diikuti jejaknya pada produk tertentu yang dihasilkan perusahaan. Biaya tenaga kerja tidak langsung (*indirect labor*) adalah balas jasa yang diberikan kepada karyawan pabrik akan tetapi manfaatnya tidak dapat diidentifikasi atau diikuti jejaknya pada produk tertentu yang dihasilkan perusahaan. Formulasi perhitungan biaya untuk menentukan upah tenaga kerja langsung dalam perusahaan adalah sebagai berikut :

$$\text{Biaya Tenaga Kerja Langsung} = \text{Tarif Upah} \times \text{Jam Kerja Karyawan}$$

2.2.3 Biaya *Overhead* Pabrik

1. Pengertian Biaya *Overhead* Pabrik

Biaya *overhead* pabrik (*factory overhead cost*) adalah biaya produksi selain biaya bahan baku dan bahan penolong. Menurut Carter dan Usry, biaya *overhead* pabrik pada umumnya didefinisikan sebagai bahan baku tidak langsung, tenaga kerja tidak langsung, dan semua biaya pabrik lainnya yang tidak dapat secara mudah diidentifikasi dengan atau dibebankan langsung ke pesanan, produk, atau objek biaya lain yang spesifik.

a. Penggolongan Biaya *Overhead* Pabrik Menurut Sifatnya.

Dalam perusahaan yang produksinya berdasarkan pesanan, biaya *overhead* pabrik adalah biaya produksi selain biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung. Biaya-biaya produksi yang termasuk dalam biaya *overhead* pabrik dikelompokkan menjadi beberapa golongan berikut ini :

1) Biaya Bahan Penolong

Bahan penolong adalah bahan yang tidak menjadi bagian produk jadi atau bahan yang meskipun menjadi bagian produk jadi tetapi nilainya relatif kecil bila dibandingkan dengan harga pokok produksi tersebut.

2) Biaya Reparasi Dan Pemeliharaan

Biaya reparasi dan pemeliharaan berupa biaya suku cadang (*spareparts*), biaya bahan habis pakai (*factory supplies*) dan harga perolehan jasa dari pabrik luar perusahaan untuk keperluan perbaikan dan pemeliharaan emplasemen, perumahan, bangunan pabrik, mesin-mesin dan ekuipmen, kendaraan perkakas laboratorium, dan aktiva tetap lain yang digunakan untuk keperluan pabrik.

3) Biaya Tenaga Kerja Tidak Langsung

Tenaga kerja tidak langsung adalah tenaga kerja pabrik yang upahnya tidak dapat diperhitungkan secara langsung kepada produk atau pesanan tertentu. Biaya tenaga kerja tidak langsung terdiri dari upah, tunjangan, dan biaya kesejahteraan yang dikeluarkan untuk tenaga kerja tidak langsung tersebut. Tenaga kerja tidak langsung terdiri dari:

- (a) Karyawan yang bekerja dalam departemen pembantu, seperti departemen-departemen pembangkit tenaga listrik, uap, bengkel dan departemen gudang.
- (b) Karyawan tertentu yang bekerja dalam departemen produksi, seperti kepala departemen produksi, karyawan administrasi pabrik dan mandor.
- 4) Biaya Yang Timbul Sebagai Akibat Penilaian Terhadap Aktiva Tetap
- Biaya-biaya yang termasuk dalam kelompok ini antara lain biaya-biaya depresiasi emplasemen pabrik, bangunan pabrik, mesin dan ekuipmen, perkakas laboratorium, alat kerja dan aktiva tetap lain yang digunakan di pabrik.
- 5) Biaya Yang Timbul Sebagai Akibat Berlaluinya Waktu
- Biaya-biaya yang termasuk dalam kelompok ini antara lain biaya-biaya asuransi gedung dan emplasemen, asuransi mesin dan ekuipmen, asuransi kendaraan, asuransi kecelakaan karyawan dan biaya amortisasi kerugian trial-run.
- 6) Biaya *Overhead* Pabrik Lain Yang Secara Langsung Memerlukan Pengeluaran Uang Tunai
- Biaya *overhead* pabrik yang termasuk dalam kelompok ini antara lain biaya reparasi yang diserahkan kepada pihak luar perusahaan, biaya listrik PLN dan sebagainya.

b. Langkah-langkah penentuan tarif Biaya *Overhead* Pabrik

Menurut Mulyadi, penentuan tarif biaya *overhead* pabrik dilaksanakan melalui tiga tahap berikut ini :

1) Menyusun anggaran Biaya *Overhead* Pabrik

Dalam menyusun anggaran biaya *overhead* pabrik harus diperhatikan tingkat kegiatan (kapasitas) yang akan dipakai sebagai dasar penaksiran biaya *overhead* pabrik. Ada tiga macam kapasitas yang dapat dipakai sebagai dasar pembuatan anggaran biaya *overhead* pabrik: kapasitas praktis, kapasitas normal dan kapasitas sesungguhnya yang diharapkan. Penentuan kapasitas praktis dan kapasitas normal dapat dilakukan dengan lebih dulu menentukan kapasitas teoritis, yaitu volume produksi maksimum yang dapat dihasilkan oleh pabrik.

2) Memilih dasar pembebanan Biaya *Overhead* Pabrik kepada produk

Setelah anggaran biaya *overhead* pabrik disusun, langkah selanjutnya adalah memilih dasar yang akan dipakai untuk membebankan secara adil biaya *overhead* pabrik kepada produk.

Ada berbagai macam dasar yang dapat dipakai untuk membebankan biaya *overhead* pabrik kepada produk, diantaranya adalah :

(a) Satuan Produk

Metode ini adalah yang paling sederhana dan yang langsung membebankan biaya *overhead* pabrik kepada produk. Beban

biaya *overhead* pabrik untuk setiap produk dihitung dengan rumus sebagai berikut :

$$\text{Tarif Biaya Overhead Pabrik/Unit} = \frac{\text{Tarif Biaya Overhead Pabrik}}{\text{Taksiran Jumlah Satuan Produk Yang Dihasilkan}}$$

Metode ini cocok digunakan dalam perusahaan yang hanya memproduksi satu macam produk. Bila perusahaan menghasilkan lebih dari satu macam produk yang serupa dan berhubungan erat satu dengan yang lain (perbedaannya hanya pada berat atau volume), pembeban biaya *overhead* pabrik dapat dilakukan dengan dasar tertimbang atau dasar nilai (*point basis*). Jika dasar berat dan volume tidak menghasilkan pembebanan yang wajar atas *overhead* maka metode ini dapat diperbaiki dengan memberikan sejumlah poin ke setiap produk untuk mengkompensasi perbedaan dalam jumlah sumberdaya yang dikonsumsi.

(b) Biaya Bahan Baku

Jika biaya *overhead* pabrik yang dominan bervariasi dengan nilai bahan baku (misalnya biaya asuransi bahan baku), maka dasar yang dipakai untuk membebankannya kepada produk adalah biaya bahan baku yang dipakai. Rumus perhitungan tarif biaya *overhead* pabrik adalah sebagai berikut :

Presentase Biaya *Overhead* Pabrik Dari Biaya Bahan Baku Yang Dipakai = (Taksiran Biaya *Overhead* Pabrik / Taksiran Biaya Bahan Baku Yang Dipakai) X 100%

Semakin besar biaya bahan baku yang dikeluarkan dalam pengolahan produk semakin besar pula biaya *overhead* pabrik yang dibebankan kepadanya.

Metode ini terbatas. Suatu produk mungkin dibuat dari bahan baku yang harganya mahal, sedangkan produk yang lain dibuat dari bahan yang lebih murah. Jika proses pengerjaan kedua macam produk tersebut adalah sama, maka produk pertama akan menerima beban biaya bahan *overhead* pabrik yang lebih tinggi bila dibandingkan dengan produk yang kedua.

(c) Biaya Tenaga Kerja

Jika sebagian besar elemen biaya *overhead* pabrik mempunyai hubungan yang erat dengan jumlah upah tenaga kerja langsung (misalnya pajak penghasilan atas upah karyawan yang menjadi tanggungan perusahaan), maka dasar yang dipakai untuk membebankan biaya *overhead* pabrik adalah biaya tenaga kerja langsung. Tarif biaya *overhead* pabrik dihitung dengan rumus sebagai berikut :

Presentase Biaya *Overhead* Pabrik Dari Biaya Tenaga Kerja Langsung = (Taksiran Biaya *Overhead* Pabrik / Taksiran Biaya Tenaga Kerja Langsung) X 100%

Metode ini mengandung kelemahan yaitu biaya *overhead* pabrik harus dipandang sebagai tambahan nilai produk. Tambahan nilai seringkali disebabkan karena biaya depresiasi mesin dan ekuipmen yang mempunyai harga pokok tinggi, yang tidak mempunyai hubungan dengan biaya tenaga kerja langsung.

Jumlah biaya tenaga kerja langsung merupakan jumlah total upah dengan tarif tinggi dan rendah. Bila suatu pekerjaan atau produk ditangani oleh karyawan yang tarif upahnya tinggi, maka beban biaya *overhead* pabriknya akan relatif tinggi bila dibandingkan dengan produk yang dikerjakan oleh karyawan yang tarif upahnya rendah.

(d) Jam Tenaga Kerja Langsung

Karena ada hubungan yang erat antara jumlah upah dan jumlah jam kerja (jumlah upah adalah jumlah jam kerja dengan tarif upah) maka di samping biaya *overhead* pabrik dibebankan atas dasar upah tenaga kerja langsung dapat pula dibebankan atas dasar jam tenaga kerja langsung. Jika biaya *overhead* pabrik mempunyai hubungan erat dengan waktu untuk membuat produk, maka dasar yang dipakai untuk membebankan adalah jam tenaga kerja langsung. Tarif biaya *overhead* pabrik dihitung dengan rumus:

$$\text{Tarif Biaya Overhead Pabrik Per Jam Tenaga Kerja Langsung} = \frac{\text{Taksiran Biaya Overhead Pabrik}}{\text{Taksiran Jam Tenaga Kerja Langsung}}$$

(e) Jam Mesin

Apabila biaya *overhead* pabrik bervariasi dengan waktu penggunaan mesin (misalnya bahan bakar atau listrik yang dipakai untuk menjalankan mesin), maka dasar yang dipakai untuk membebanakannya adalah jam mesin. Tarif biaya *overhead* pabrik dihitung sebagai berikut :

$$\text{Tarif biaya overhead pabrik per jam kerja mesin} = \frac{\text{Taksiran biaya overhead pabrik}}{\text{Taksiran jam kerja mesin}}$$

3) Menghitung tarif Biaya *Overhead* Pabrik

Setelah tingkat kapasitas yang akan dicapai dalam periode anggaran ditentukan, anggaran biaya *overhead* pabrik disusun dan dasar pembebanan telah dipilih dan dipikirkan, maka langkah terakhir adalah menghitung tarif biaya *overhead* pabrik.

c. Pemilihan Dasar Pembebanan Biaya *Overhead* Pabrik

Untuk mempermudah perhitungan harga pokok produksi Perusahaan JAKARDO memilih dasar pembebanan biaya *overhead* pabrik dengan metode satuan produk *point basis*. Metode ini dianggap paling tepat

sebab Perusahaan JAKARDO menghasilkan lebih dari satu macam produk yang serupa dan berhubungan erat satu dengan yang lain.

2.3 Harga Pokok Produksi

2.3.1 Pengertian Harga Pokok Produksi

Harga pokok produksi dapat diartikan sebagai jumlah biaya yang dikeluarkan untuk memproses bahan baku menjadi barang jadi dalam periode tertentu. Dibawah ini ada beberapa pengertian harga pokok produksi, antara lain : pengertian harga pokok produksi menurut Mulyadi dalam bukunya yang berjudul “Akuntansi Biaya” adalah pengorbanan sumber ekonomi dalam pengolahan bahan baku menjadi produk untuk memperoleh aktiva (1991;10) sedangkan menurut Hansen, Mowen dalam bukunya yang berjudul “*Management Accounting*” yang dialih bahasakan oleh Ancella A., harga pokok produksi adalah mewakili jumlah biaya barang yang diselesaikan pada periode tersebut (1999; 49).

Dari kedua pengertian tersebut, harga pokok produksi dapat diartikan sebagai suatu pengorbanan sumber ekonomi yang merupakan kumpulan biaya produksi yang tidak dapat dihindarkan untuk menghasilkan suatu produk jadi, serta merupakan dasar dari pembentukan harga.

2.3.2 Manfaat Penentuan Harga Pokok Produksi

Dalam perusahaan yang memproduksi massa, informasi harga pokok produksi yang dihitung untuk jangka waktu tertentu bermanfaat bagi manajemen untuk :

1. Menentukan Harga Jual Produk.

Perusahaan yang memproduksi massa memproses produknya untuk memenuhi persediaan di gudang. Dengan demikian biaya produksi dihitung untuk jangka waktu tertentu untuk menghasilkan informasi biaya produksi per satuan produk. Dalam penetapan harga jual produk, biaya produksi per unit merupakan salah satu data yang dipertimbangkan di samping data biaya lain serta data nonbiaya.

2. Memantau Realisasi Biaya Produksi.

Jika rencana produksi jangka waktu tertentu telah diputuskan untuk dilaksanakan, manajemen memerlukan informasi biaya produksi yang sesungguhnya dikeluarkan dalam pelaksanaan rencana produksi tersebut.

Oleh karena itu, akuntansi biaya digunakan untuk mengumpulkan informasi biaya produksi yang dikeluarkan dalam jangka waktu tertentu untuk memantau apakah proses produksi mengkonsumsi total biaya produksi yang sesuai dengan yang diperhitungkan sebelumnya.

3. Menghitung Laba Atau Rugi Periode.

Untuk mengetahui apakah kegiatan produksi dan pemasaran perusahaan dalam periode tertentu mampu menghasilkan laba bruto atau mengakibatkan rugi bruto, manajemen memerlukan informasi biaya

produksi yang telah dikeluarkan untuk memproduksi produk dalam periode tertentu. Informasi laba atau rugi bruto periodik diperlukan untuk mengetahui kontribusi produk dalam menutup biaya nonproduksi dan menghasilkan laba atau rugi.

4. Menentukan Harga Pokok Persediaan Produk Jadi Dan Produk Dalam Proses Yang Disajikan Dalam Neraca.

Pada saat manajemen dituntut untuk membuat pertanggungjawaban kerugian produk, manajemen harus menyajikan laporan keuangan berupa neraca dan laporan rugi-laba. Didalam neraca, manajemen harus menyajikan harga pokok persediaan produk jadi dan harga pokok produk yang pada tanggal neraca masih dalam proses. Untuk tujuan tersebut, manajemen perlu menyelenggarakan catatan biaya produksi tiap periode.

2.3.3 Metode Penentuan Harga Pokok Produksi

Menurut Mulyadi, metode penentuan harga pokok produksi merupakan cara untuk memasukkan unsur-unsur biaya ke dalam harga pokok produksi. Dalam penentuan harga pokok produksi dikenal dua metode pendekatan, yaitu pendekatan *full costing* dan metode harga pokok penuh atau pendekatan *variable costing* atau metode harga pokok variabel.

1. Metode *Full Costing*

Full costing merupakan penentuan harga pokok produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya produksi ke dalam harga pokok produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biayatenaga kerja

langsung, dan biaya *overhead* pabrik yang berperilaku variabel maupun tetap.

Dengan demikian harga pokok produksi metode *full costing* terdiri dari unsur biaya produksi berikut ini :

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

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

2. Metode *Variable Costing*

Variable costing merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variabel dalam harga pokok produksi yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik variabel.

Dengan demikian harga pokok produksi metode *variable costing* terdiri dari unsur biaya produksi berikut ini :

Biaya bahan baku	xxx
Biaya tenaga kerja langsung	xxx

Biaya <i>overhead</i> pabrik variabel	xxx
Harga pokok produksi	xxx

2.3.4 Metode Pengumpulan Harga Pokok

Metode pengumpulan harga pokok bagi manajemen merupakan salah satu cara untuk menentukan besarnya harga produk dan jasa yang dihasilkan oleh perusahaan, untuk itu maka diperlukan perhitungan harga pokok produksi dengan tepat dan teliti. Konsep akuntansi biaya merupakan alat bantu yang paling tepat untuk menghitung harga pokok produksi. Konsep akuntansi biaya memiliki tujuan dan manfaat, diantaranya:

1. Perencanaan dan pengendalian biaya
2. Penentuan harga pokok produk baik barang maupun jasa dengan lebih tepat dan teliti
3. Alat bantu dalam pengendalian keputusan manajemen

Secara garis besar menurut Mulyadi, pengumpulan harga pokok produksi dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu : metode harga pokok pesanan dan metode harga pokok proses.

1. Metode Harga Pokok Pesanan

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

- a. Tujuan produksi perusahaan untuk melayani pesanan pembeli yang bentuknya tergantung pada spesifikasi pemesan, sehingga sifat

produksinya terputus-putus dan setiap pesanan dapat dipisahkan identitasnya secara jelas.

- b. Biaya produksi dikumpulkan untuk setiap pesanan dengan tujuan dapat dihitung harga pokok pesanan dengan relatif teliti dan adil.
- c. Jumlah total harga pokok untuk pesanan tertentu dihitung pada saat pesanan yang bersangkutan selesai, dengan mejumlahnya semua biaya yang dibebankan kepada pesanan yang bersangkutan.
- d. Pesanan yang sudah selesai dimasukkan ke gudang produk selesai dan biasanya segera akan diserahkan (dijual) kepada pemesan sesuai dengan saat/tanggal pesanan harus diserahkan.

2. Metode Harga Pokok Proses

Perusahaan yang menggunakan metode harga pokok proses memiliki ciri-ciri seperti dibawah ini :

- a. Biaya yang dikumpulkan untuk setiap satuan tertentu, misalnya bulan, tahun dan sebagainya.
- b. Produk yang dihasilkan bersifat homogen dan bentuknya standar, tidak tergantung spesifikasi yang diminta oleh pembeli.
- c. Kegiatan produksi didasarkan pada budget produksi atau schedule produksi untuk satuan waktu tertentu.
- d. Tujuan produksi untuk mengisi persediaan yang selanjutnya dijual.
- e. Kegiatan produksi bersifat terus-menerus.

- f. Jumlah total biaya maupun biaya satuan dihitung setiap akhir periode, misalnya akhir bulan atau akhir tahun.
- g. Perusahaan yang menggunakan sistem harga pokok proses.
- h. Memproduksi barang : pabrik tekstil, penyulingan minyak, baja, ban, semen, gula, farmasi, radio, mesin cuci, TV, kalkulator, dan sebagainya.
- i. Memproduksi jasa : tenaga listrik (PLN), gas kota, pemanasan (di negara dingin), angkutan, dan sebagainya.

2.4 Sistem Penentuan Harga Pokok Produksi

1. Sistem Harga Pokok Sesungguhnya

Sistem harga pokok sesungguhnya (*historical cost system* atau *postmortem cost system* atau *actual cost system*) adalah sistem pembebanan harga pokok kepada produk atau biaya yang sesungguhnya dinikmati. Pada sistem ini harga pokok produk, pesanan, atau jasa baru dapat dihitung pada akhir periode setelah biaya yang sesungguhnya dikumpulkan.

2. Sistem Harga Pokok yang Ditentukan di Muka

Agar tujuan pokok akuntansi biaya dapat dicapai perlu digunakan sistem harga pokok yang ditentukan di muka (*predetermined cost system*). Sistem harga pokok yang ditentukan di muka adalah sistem pembebanan harga pokok kepada produk atau pesanan atau jasa yang

dihasilkan sebesar harga pokok di muka sebelum suatu produk atau pesanan atau jasa mulai dikerjakan.

