

BAB II

HARGA POKOK PRODUKSI

2.1. Biaya (Cost)

2.1.1. Definisi

Menurut Datar dan Rajan (2021), biaya (*cost*) didefinisikan sebagai *monetary value of resources sacrificed or forgone to achieve a specific objective*. Sedangkan, Hansen dan Mowen (2007) mendefinisikan biaya sebagai *cash or cash-equivalent value sacrificed for goods and services that is expected to bring a current or future benefit to the organization*. Sehingga, dari dua definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa biaya adalah pengorbanan dalam bentuk ekonomis untuk memperoleh suatu barang dan jasa yang diharapkan dapat memberikan manfaat baik saat ini ataupun di masa depan bagi perusahaan.

2.1.2. Klasifikasi Biaya

2.1.2.1. Biaya Berdasarkan Produk

Menurut Hansen dan Mowen (2007) terdapat dua jenis biaya berdasarkan produk, yaitu:

1. Biaya Produksi (*Production Costs*)

Disebutkan bahwa biaya produksi merupakan *those costs associated with the manufacture of goods or the provision of services*. Biaya ini dapat diklasifikasikan kembali menjadi tiga komponen, yaitu:

a. Biaya Bahan Baku/Bahan Langsung (*Direct Materials*)

Biaya bahan langsung diartikan sebagai *those materials that are directly traceable to the goods or services being produced*. Biaya ini dapat langsung dibebankan ke suatu produk karena pengamatan fisik yang dapat digunakan untuk mengukur kuantitas yang dikonsumsi oleh setiap produknya.

b. Biaya Tenaga Kerja Langsung (*Direct Labor*)

Labor is that is directly traceable to the goods or services being produced. Sama seperti biaya bahan langsung, BTKL juga dapat dibebankan secara langsung ke suatu produk karena adanya pengamatan fisik yang dapat digunakan untuk mengukur kuantitas tenaga kerja yang digunakan dalam memproduksi suatu barang atau jasa. Karyawan yang dapat digolongkan sebagai tenaga kerja langsung ialah karyawan yang mengubah bahan mentah (baku) menjadi suatu produk atau menyediakan jasa ke pelanggan.

c. Biaya *Overhead* Pabrik (*Factory Burden* atau *Manufacturing Overhead*)

Biaya *overhead* merupakan *all production costs other than direct materials and direct labor*. Kategori biaya ini meliputi banyak biaya selain biaya bahan langsung dan BTKL yang dibutuhkan dalam menghasilkan suatu produk, contohnya depresiasi peralatan dan bangunan, biaya bahan penolong (biaya bahan tidak langsung), upah lembur untuk tenaga kerja langsung. Upah lembur untuk

tenaga kerja langsung termasuk biaya *overhead* karena diasumsikan bahwa lembur yang terjadi tidak dapat diidentifikasi pada aktivitas produksi tertentu. Sehingga, upah lembur dianggap umum untuk semua aktivitas produksi.

2. Biaya Nonproduksi (*Nonproduction Costs*)

Biaya ini diartikan sebagai berikut:

“Nonproduction costs are those costs associated with the functions of designing, developing, marketing, distribution, customer service, and general administration.”

Biaya ini meliputi dua kategori, yaitu:

a. Biaya Pemasaran (*Marketing Costs*)

Merupakan *those costs necessary to market, distribute, and service a product or service*. Biaya-biaya ini meliputi biaya gaji dan komisi tenaga penjualan (*sales*), pengiriman, dan *customer service*, serta biaya iklan.

b. Biaya Administrasi dan Umum (*Administrative Costs*)

Didefinisikan sebagai berikut:

“All costs associated with research, development, and general administration of the organization that cannot reasonably be assigned to either marketing or production are administrative costs.”

Biaya ini meliputi biaya gaji *top executive*, biaya hukum (*legal fee*), dan biaya *research and development (R&D)*.

2.1.2.2. Biaya Berdasarkan Aktivitas

Hansen dan Mowen (2007) menyebutkan bahwa biaya berdasarkan aktivitas (*cost behavior*) is the general term for describing whether costs change as output changes. Biaya ini diklasifikasikan kembali menjadi tiga jenis, yaitu:

1. Biaya Tetap (*Fixed Costs*)

“A costs that stays the same as output changes is a fixed cost. More formally, a fixed cost is a cost that, in total, remains constant within a relevant range as the level of activity output changes.”

2. Biaya Variabel (*Variable Costs*)

A variable cost is a cost that, in total, varies in direct proportion to changes in output. Dari definisi tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa ketika jumlah *output* meningkat, total biaya variabel juga akan meningkat, dan sebaliknya.

3. Biaya Semivariabel (*Mixed Costs*)

A mixed cost is a cost that has both a fixed and a variable component.

Contoh dari biaya ini adalah biaya gaji *sales*. Karyawan *sales* sering dibayar dengan gaji pokok mereka sekaligus ditambah dengan komisi penjualan.

2.1.2.3. Biaya Berdasarkan Ketertelusuran

Menurut Hansen dan Mowen (2007), hubungan biaya dengan objek biaya harus dimanfaatkan untuk meningkatkan akurasi pembebanan biaya. Dalam hal ini, biaya yang berkaitan adalah:

1. Biaya Langsung (*Direct Costs*)

Direct costs are those costs that can be easily and accurately traced to a cost object.

2. Biaya Tidak Langsung (*Indirect Costs*)

Indirect costs are costs that cannot be easily and accurately traced to a cost object.

Kata mudah ditelusur (*easily traced*) berarti bahwa biaya dapat dibebankan dengan cara yang layak secara ekonomi, sedangkan ditelusur secara akurat (*accurately traced*) mempunyai makna bahwa biaya dibebankan dengan hubungan sebab-akibat (*cause-and-effect relationship*).

2.1.2.4. Biaya Berdasarkan Pengambilan Keputusan

Hansen dan Mowen (2007) menyatakan bahwa terdapat dua jenis biaya yang dapat mempengaruhi suatu pengambilan keputusan, yaitu:

1. Biaya Relevan (*Relevant Costs*)

Relevant costs are future costs that differ across alternatives. Dalam pengambilan keputusan, hanya biaya masa depan yang bersifat relevan yang dapat digunakan dalam pengambilan keputusan. Namun, untuk menjadi relevan, suatu biaya tidak hanya merupakan biaya masa depan, melainkan juga harus membedakan antara satu alternatif dengan alternatif lainnya.

2. Biaya Tidak Relevan (*Irrelevant Costs*)

Biaya tidak relevan diartikan sebagai *if a future cost is the same for more than one alternative, it has no effect on the decision such a cost*

is an irrelevant cost. Di sisi lain, biaya yang tidak relevan juga meliputi biaya masa lalu, yaitu *sunk cost which a cost that cannot be affected by any future action.*

2.1.2.5. Biaya Berdasarkan Evaluasi

Hansen dan Mowen (2007) menjelaskan bahwa terdapat biaya-biaya yang dapat diklasifikasikan atas evaluasi manajer, yaitu:

1. Biaya Terkendali (*controllable costs*) are costs whose level a manager can influence.
2. Biaya Tidak Terkendali (*noncontrollable costs*) are costs whose level a manager cannot influence.

2.1.3. Sistem Biaya

Hansen dan Mowen (2007) mengklasifikasikan sistem biaya menjadi tiga, yaitu sebagai berikut:

1. *Actual (Historical) Costing*

Actual costing assigns the actual costs of direct materials, direct labor, and overhead to products. Namun, secara praktiknya, sistem ini jarang digunakan karena sistem ini tidak dapat menyediakan informasi biaya unit yang akurat secara tepat waktu. Biaya produksi dengan sistem ini dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Biaya Produksi} = \text{BBB} + \text{BTKL} + \text{BOP Sesungguhnya}$$

2. *Normal Costing*

“Normal costing assigns the actual costs of direct materials and direct labor to products; however, overhead costs are assigned to products using predetermined rates.”

Biaya produksi dengan sistem ini dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Biaya Produksi} = \text{BBB} + \text{BTKL} + \text{BOP Dibebankan}$$

$$\text{Tarif BOP Dibebankan} = \frac{\text{Estimasi BOP}}{\text{Estimasi Aktivitas}}$$

3. *Standard Costing*

Sistem ini didefinisikan sebagai berikut:

“In a standard costing system, costs are assigned to products using quantity and price standards for all three manufacturing costs: direct materials, direct labor, and overhead.”

Sehingga, biaya produksi dengan sistem ini dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Biaya Produksi Standar} = \text{BBB Standar} + \text{BTKL Standar} + \text{BOP Standar}$$

2.1.4. Alokasi Biaya

Menurut Hansen dan Mowen (2007) terdapat dua metode yang digunakan dalam mengalokasikan biaya, yaitu:

1. *Absorption (Full) Costing*

Metode ini didefinisikan sebagai berikut:

“Absorption costing is a product-costing method that assigns all manufacturing costs to a product: direct materials, direct labor, variable overhead, and fixed overhead.”

Pada metode ini, biaya *overhead* pabrik yang bersifat tetap digolongkan menjadi biaya produksi, bukan biaya periode. Sehingga, biaya periode pada metode ini hanya meliputi beban penjualan dan beban administratif umum.

2. *Variable (Direct) Costing*

Metode ini diartikan sebagai berikut:

“Variable costing is a product-costing method that assigns only variable manufacturing costs to production: direct materials, direct labor, and variable overhead. Fixed overhead is treated as a period cost.”

Berbeda dengan *full costing*, biaya *overhead* pabrik yang bersifat tetap digolongkan sebagai biaya periode dan dikecualikan dari biaya produksi karena biaya *overhead* pabrik tetap dianggap tetap akan ada meskipun tidak terjadi produksi. Selain itu, biaya periode dalam metode ini juga meliputi beban penjualan dan beban administratif umum.

2.2. Biaya Overhead Pabrik (BOP)

2.2.1. Metode Penentuan Tarif BOP

Penentuan BOP dapat dilakukan dengan beberapa jenis cara, yaitu dengan tarif tunggal, tarif departementalisasi, dan tarif aktivitas yang dijelaskan oleh Hansen dan Mowen (2007) sebagai berikut:

1. Tarif Tunggal (*Plantwide Rate*)

Perhitungan tarif BOP dengan cara ini memiliki dua tahap, yaitu:

a. Anggaran BOP diakumulasikan dalam satu *plantwide pool*

BOP akan dibebankan langsung ke *pool* tersebut dengan menambahkan semua BOP yang diharapkan akan dikonsumsi dalam satu tahun. Kemudian, tarif tunggal dihitung dengan menggunakan *unit-level driver*.

b. BOP dibebankan dihitung dengan mengalikan tarif dan aktivitas aktual yang digunakan setiap produk

Umumnya, tarif ini digunakan jika perusahaan hanya menggunakan satu tarif BOP pada pembebanan BOP untuk setiap pesanan atau dari produk awal hingga akhir.

2. Tarif Departementalisasi (*Departmental Rate*)

Perhitungan tarif BOP dengan cara ini memiliki dua tahap, yaitu:

- a. BOP dibagi dan dibebankan ke masing-masing departemen produksi. Setelah BOP dibebankan ke masing-masing departemen produksi, maka *unit-level driver* akan digunakan untuk menghitung tarif departemen.
- b. BOP dibebankan ke produk dengan mengalikan tarif departemen dan jumlah *driver* di masing-masing departemen.

Dari tahapan di atas, maka cara ini biasanya digunakan ketika perusahaan menentukan tarif BOP pada setiap departemen produksi dalam perusahaan.

3. Tarif Aktivitas (*Activity Rate*)

Metode ini seringkali dikenal juga sebagai *activity based costing* (ABC) yang mempunyai makna sebagai berikut:

“Activity based costing (ABC) is a cost assignment approach that first uses direct and driver tracing to assign costs to activities and then uses drivers to assign costs to cost object.”

Dengan menggunakan cara ini, maka perusahaan akan menghitung tarif BOP untuk setiap aktivitas yang terjadi dalam membuat suatu produk.

2.2.2. Dasar Pembebanan BOP

Menurut Hansen dan Mowen (2007), terdapat beberapa dasar pembebanan BOP yang disebut sebagai *unit-level activity drivers* yang mempunyai arti *factors that cause changes in cost as the units produced change*. Dasar-dasar tersebut adalah:

1. Satuan Produksi

Tarif BOP dengan dasar ini ditentukan untuk setiap unit produk yang dikerjakan dan biasanya digunakan oleh perusahaan dengan satu jenis produk saja. Tarif BOP dengan dasar ini dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Tarif BOP per Unit} = \frac{\text{Estimasi Jumlah BOP}}{\text{Estimasi Jumlah Output}}$$

2. Jam Tenaga Kerja Langsung (JKL)

Tarif BOP dengan dasar ini memerlukan pengumpulan JKL untuk setiap produk atau pesanan dan diterapkan oleh perusahaan yang mempunyai hubungan erat antara BOP dan JKL. Tarif BOP dengan dasar ini dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Tarif BOP per JKL} = \frac{\text{Estimasi Jumlah BOP}}{\text{Estimasi Jumlah JKL}}$$

3. Biaya Tenaga Kerja Langsung (BTKL)

Tarif BOP dengan dasar ini akan dinyatakan dalam bentuk persentase BTKL. Kemudian, dasar ini umumnya diimplementasikan oleh perusahaan yang masih menggunakan tenaga kerja manusia. Tarif BOP dengan dasar ini dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Tarif BOP} = \frac{\text{Estimasi Jumlah BOP}}{\text{Estimasi Jumlah BTKL}} \times 100\%$$

4. Jam Mesin (JM)

Tarif BOP dengan dasar ini digunakan oleh perusahaan yang menggunakan banyak mesin dalam aktivitas produksinya. Tarif BOP dengan dasar ini dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Tarif BOP per JM} = \frac{\text{Estimasi Jumlah BOP}}{\text{Estimasi Jumlah JM}}$$

5. Biaya Bahan Langsung

Sama seperti dasar BTKL, dasar ini juga akan dinyatakan dalam bentuk persentase biaya bahan langsung. Lalu, perusahaan akan menerapkan dasar ini ketika tingkat konsumsi BOP-nya berkaitan erat dengan jumlah biaya bahan langsung. Tarif BOP dengan dasar ini dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Tarif BOP} = \frac{\text{Estimasi Jumlah BOP}}{\text{Estimasi Biaya Bahan Langsung}} \times 100\%$$

Perusahaan harus memperhatikan hal-hal dalam menentukan dasar pembebanan BOP, yaitu apakah dasar tersebut mempunyai hubungan dengan tingkat konsumsi dan apakah data dasar pembebanan dapat dengan mudah diperoleh.

2.2.3. Kapasitas Aktivitas

Hansen dan Mowen (2007) menyatakan bahwa terdapat empat kapasitas aktivitas yang diukur oleh suatu *driver*, yaitu:

1. Kapasitas Sesungguhnya yang Diharapkan (*Expected Activity Capacity*)

The activity output the firm expects to attain for the coming year.

2. Kapasitas Normal (*Normal Activity Capacity*)

The average activity output that a firm experiences in the long term (normal volume is computed over more than one period).

3. Kapasitas Teoritis (*Theoretical Activity Capacity*)

The absolute maximum activity output that can be realized assuming everything operates perfectly. Kapasitas ini berasumsi bahwa perusahaan dapat bekerja penuh tanpa hambatan atau interupsi sama sekali. Sehingga, kapasitas ini disebut juga sebagai kapasitas ideal yang jika dinyatakan dalam persentase maka kapasitas ini adalah 100%.

4. Kapasitas Praktis (*Practical Activity Capacity*)

The maximum output that can be realized if everything operates efficiently. Pada kapasitas ini, perusahaan akan memperhitungkan hambatan yang tidak dapat dihindari, contohnya libur, menunggu bahan, perbaikan mesin, dan lain-lain.

Dari empat kapasitas di atas, kapasitas normal, kapasitas teoritis, dan kapasitas praktis mempunyai keuntungan di mana perusahaan akan menggunakan tingkat aktivitas yang sama dari periode ke periode. Sehingga, tiga kapasitas tersebut akan menghasilkan fluktuasi BOP yang lebih sedikit dibandingkan kapasitas sesungguhnya yang diharapkan.

2.3. Harga Pokok Produksi (*Cost of Goods Manufactured*)

2.3.1. Definisi

Menurut Hansen dan Mowen (2007), harga pokok produksi merepresentasikan total harga pokok produk yang diselesaikan selama periode

berjalan. Komponen-komponen yang mendukung pada harga pokok produksi meliputi biaya bahan baku (bahan langsung), biaya tenaga kerja langsung, serta biaya *overhead* pabrik. Sedangkan, menurut Datar dan Rajan (2021), harga pokok produksi merupakan *cost of goods brought to completion, whether they were started before or during the current accounting period.*

2.3.2. Metode Perhitungan Harga Pokok Produksi

Datar dan Rajan (2021) membagi beberapa macam metode dalam menghitung harga pokok produksi, yaitu:

1. Sistem Harga Pokok Pesanan (*Job-Costing System*)

Sistem ini didefinisikan sebagai *costing system in which the cost object is a unit or multiple units of a distinct product or service called a job.*

Karena jenis produk dan jasa yang berbeda, maka sistem ini digunakan untuk mengakumulasikan biaya secara terpisah untuk setiap produk atau jasa.

2. Sistem Harga Pokok Proses (*Process Costing System*)

Sistem ini diartikan sebagai *costing system in which the cost object is masses of identical or similar units of a product or service.* Dalam setiap periode, perhitungan dengan sistem ini akan membagi total biaya untuk memproduksi barang atau jasa serupa dengan jumlah total unit yang diproduksi untuk memperoleh biaya per unit (*per-unit cost*). Biaya tersebut merupakan *the average of unit cost that applies to each of the identical or similar units produced in that period.*

3. *Backflush Costing*

Sistem ini didefinisikan sebagai berikut:

“Backflush costing is costing system that omits recording some of the journal entries relating to the stages from purchase of direct materials to the sale of finished goods.”

Ketika persediaan bersifat minimal, seperti dalam sistem JIT (*just-in-time*), *backflush costing* akan menyederhanakan sistem biaya tanpa harus kehilangan banyak informasi.

2.4. Sistem Harga Pokok Pesanan (*Job-Costing System*)

2.4.1. Definisi

Menurut Datar dan Rajan (2021), sistem harga pokok pesanan diartikan sebagai *costing system in which the cost object is a unit or multiple units of a distinct product or service called a job*. Sedangkan, menurut Hansen dan Mowen (2007), *job-order costing system is a costing system in which costs are collected and assigned to units of production for each individual job*. Sehingga, dari dua definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa sistem harga pokok pesanan (*job-costing system*) adalah suatu sistem perhitungan harga pokok produksi di mana setiap biaya dikumpulkan dan dibebankan pada suatu produk atau jasa yang berbeda yang disebut sebagai pekerjaan (*job*).

2.4.2. Penerapan Job Costing Menggunakan *Normal Costing System*

Datar dan Rajan (2021) menjelaskan beberapa langkah-langkah yang harus diperhatikan dalam menerapkan *job costing* dengan *normal costing system*, yaitu:

1. Mengidentifikasi *job* (pesanan/pekerjaan) yang merupakan objek biaya yang dipilih

Contoh kasus yang diambil oleh Datar dan Rajan (2021) adalah perusahaan Robinson di mana objek biaya yang diambil adalah Job WPP 298 di tahun 2020. Informasi biaya ini diperoleh melalui *source document* yang mempunyai arti sebagai berikut:

“Source document is an original record (such as labor time card on which an employee’s work hours are recorded) that support journal entries in an accounting system.”

Sumber dokumen ini meliputi *job cost record (job cost sheet)* yang merupakan *source document that records and accumulates all the costs assigned to a specific job, starting when work begins.*

2. Mengidentifikasi biaya langsung (*direct cost*) dari suatu pekerjaan

Terdapat dua biaya yang dikategorikan sebagai biaya langsung, yaitu biaya bahan langsung dan BTKL. Pada biaya bahan langsung, terdapat sumber dokumen yang diperlukan untuk memesan bahan baku dari gudang, yaitu *materials-requisition record* yang berisi informasi tentang biaya bahan langsung yang digunakan pada pekerjaan tertentu dan departemen tertentu. Sedangkan, dalam BTKL juga terdapat suatu sumber dokumen yang digunakan, yaitu *labor-time sheet* yang berisi informasi mengenai jumlah jam kerja langsung yang digunakan dalam suatu pekerjaan tertentu dalam departemen tertentu.

3. Memilih dasar alokasi biaya untuk mengalokasikan biaya tidak langsung ke pekerjaan

Terdapat biaya tidak langsung yang terjadi dalam suatu pekerjaan, seperti biaya utilitas ataupun depresiasi. Namun, pekerjaan yang

berbeda akan memerlukan jumlah biaya tidak langsung yang berbeda. Sehingga, perusahaan harus mengalokasikannya ke pekerjaan dengan sistematis karena biaya ini tidak dapat ditelusur secara langsung.

4. Mengidentifikasi biaya tidak langsung yang berkaitan dengan setiap dasar alokasi biaya

Langkah ini dilakukan karena pembuatan *cost pool* harus dipandu oleh pemahaman tentang pemicu biaya perusahaan.

5. Menghitung biaya tidak langsung untuk setiap dasar alokasi biaya

Untuk setiap *cost pool*, tarif biaya tidak langsung yang dianggarkan akan dihitung dengan membagi total biaya tidak langsung yang dianggarkan dengan total jumlah dasar alokasi biaya yang dianggarkan.

6. Menghitung biaya tidak langsung yang dialokasikan ke pekerjaan

Biaya ini dihitung dengan mengalikan jumlah aktual setiap dasar alokasi dengan tarif biaya tidak langsung yang dianggarkan.

7. Menghitung total biaya setiap pekerjaan dengan menambahkan semua biaya langsung dan tidak langsung