

## **BAB 2**

### **TINAJUAN PUSTAKA**

#### **2.1. Landasan Teori dan Kajian Empiris**

##### **2.1.1. Akuntansi Biaya**

Akuntansi biaya adalah proses pencatatan, penggolongan, peringkasan dan penyajian biaya pembuatan dan penjualan produk atau jasa, dengan cara-cara tertentu, serta penafsiran terhadapnya.

Akuntansi biaya adalah salah satu dari sekian banyak disiplin ilmu dalam akuntansi. Akuntansi biaya secara sederhana dapat diartikan dari istilahnya sebagai akuntansi yang khusus digunakan untuk pengukuran dan pelaporan biaya. Akuntansi biaya merupakan bagian dari dua tipe akuntansi yaitu akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen.

Ada beberapa pengertian dalam akuntansi biaya, sebagai berikut:

1. Akuntansi biaya merupakan ILMU, dalam pengertian bahwa akuntansi biaya merupakan hal yang dapat dipelajari dan tentu saja telah memenuhi kaidah-kaidah tertentu untuk dapat diakui sebagai suatu disiplin ilmu; antara lain logis, dan telah diterima serta dipraktekkan oleh banyak orang.
2. Akuntansi biaya merupakan SENI, dalam pengertian bahwa akuntansi biaya merupakan bagian disiplin ilmu sosial yang karakteristiknya antara lain didasarkan atas suatu set asumsi tertentu. Asumsi tersebut dapat

diungkapkan baik secara implisit maupun eksplisit, dan perhitungan dalam akuntansi biaya sebenarnya merupakan abstrak dari dunia nyata

Tolak ukur kemampuan pengelolaan *Cost* dapat dipresentasikan dengan keberadaan sistem akuntansi biaya yang mampu mengukur biaya dengan cukup akurat serta didukung kemampuan manajemen untuk memanfaatkan informasi yang dihasilkan oleh sistem tersebut. Dalam konteks ini perlu disadari bahwa sistem akuntansi biaya adalah 'alat' (*tool*) atau sarana (*infra structure*), namun kemampuan memanfaatkan informasi alias *brainware* adalah jauh lebih menentukan.

Manfaat akuntansi biaya adalah:

1. Sebagai pemasok informasi dasar untuk menentukan harga jual produk barang dan jasa
2. Sebagai bagian dari alat pengendalian manajemen, terutama yang berkaitan dengan pengukuran kinerja manajer pusat pertanggungjawaban
3. Sebagai pemasok informasi pada pihak eksternal berkenaan dengan seluruh aspek biaya operasi, misalnya saja untuk kepentingan pajak.

Akuntansi biaya melengkapi manajemen dengan alat yang diperlukan untuk aktivitas-aktivitas perencanaan dan pengendalian, memperbaiki kualitas dan efisiensi, serta membuat keputsan-keputusan yang bersifat rutin maupun strategis. Pengumpulan, presentasi, dan analisis dari informasi mengenai biaya dan keuntungan membantu manajemen menyelesaikan tugas-tugas berikut:

1. Membuat dan melaksanakan rencana dan anggaran untuk operasi dalam kondisi-kondisi kompetitif dan ekonomi yang telah diprediksi sebelumnya. Suatu aspek penting dari rencana adalah potensi untuk memotivasi manusia untuk berkinerja secara konsisten sesuai tujuan perusahaan.
2. Menetapkan metode perhitungan biaya yang memungkinkan pengendalian aktivitas, mengurangi biaya dan memperbaiki kualitas.
3. Mengendalikan kuantitas fisik dari persediaan, dan menentukan biaya dari setiap produk dan jasa yang dihasilkan, untuk tujuan penetapan harga dan evaluasi kinerja dari suatu produk, departemen atau divisi.
4. Menentukan biaya dan laba perusahaan untuk satu tahun periode akuntansi atau untuk periode lain yang lebih pendek. Hal ini termasuk menentukan nilai persediaan dan harga pokok penjualan sesuai dengan aturan pelaporan eksternal.
5. Memilih di antara dua atau lebih alternatif jangka pendek atau jangka panjang, yang dapat mengubah pendapatan atau biaya.

## **2.1.2. Biaya**

### **2.1.2.1. Pengertian biaya**

Armanto (2013:12), terdapat beberapa pendapat mengenai definisi dari pada Biaya (*Cost*); antara lain:

1. *Cost* adalah suatu pengorbanan sumber daya untuk mencapai suatu tujuan tertentu.

2. Sebagian akuntan mendefinisikan biaya sebagai: Satuan moneter atas pengorbanan Barang dan Jasa untuk memperoleh manfaat di masa kini atau masa yang akan datang.
3. Hansen dan Mowen (ISBN 0-324-069731) *Cost in the cash or cash equivalent value sacrificed for goods and services that are expected to bring a current or future benefit to the organization.*

Mulyadi (2012:8), menyatakan biaya adalah pengorbanan sumber ekonomis yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau yang kemungkinan akan terjadi untuk tujuan tertentu. Biaya dalam akuntansi manajemen mencerminkan efisiensi sistem produksi, sehingga konsep biaya juga mengacu pada konsep produksi, tetapi apabila pada konsep produksi kita membicarakan penggunaan input secara fisik dalam menghasilkan output produksi, maka dalam konsep biaya kita menghitung penggunaan input itu dalam nilai ekonomi yang disebut biaya.

#### **2.1.2.2. Objek Biaya**

Menurut Thomson ( 2006 : 30 ) “suatu objek biaya , atau tujuan biaya, didefinisikan sebagai suatu item atau aktiva yang biayanya diakumulasikan dan diukur.”

Dalam akuntansi biaya objek yang diukur biayanya tersebut dapat berupa sebuah produk, tumpukan atau partai unit yang sama, semua unit kegiatan yang selalu memproduksi produk tertentu, pesanan, lokasi, kontrak, proyek, proses, fungsi, tujuan, organisasi, departemen, segmen, lokasi atau kesatuan cabang usaha lain.

### 2.1.2.3. Klasifikasi Biaya

#### A. Biaya dalam Hubungannya dengan Produk

##### 1. Biaya Pabrikasi / Pabrik (Biaya Produk)

Menurut Carter (2011:40), “biaya produksi didefinisikan sebagai jumlah dari tiga elemen biaya: bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan overhead pabrik.” Bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung, keduanya disebut **biaya utama (*prime cost*)**. Tenaga kerja langsung dan overhead pabrik, keduanya disebut **biaya konversi**.

##### 1.1. Bahan Baku Langsung (*Direct Materials*)

Menurut Carter (2011:40), “bahan baku langsung adalah semua bahan baku yang membentuk bagian integral dari produk jadi dan dimasukkan secara eksplisit dalam perhitungan biaya produk.”

##### 1.2. Tenaga Kerja Langsung

Menurut Carter (2011:40), “tenaga kerja langsung adalah tenaga kerja yang melakukan konversi bahan baku langsung menjadi produk jadi dan dapat dibebankan secara layak ke produk tertentu.”

Tenaga kerja langsung dibagi dalam 3 golongan, yaitu:

##### a. Gaji dan upah

Ada berbagai macam cara perhitungan upah karyawan dalam perusahaan. Salah satu cara adalah dengan mengalikan tarif upah dengan jam kerja karyawan.

Dalam perusahaan yang menggunakan metode harga pokok pesanan, dokumen pokok untuk mengumpulkan waktu kerja karyawan adalah kartu hadir (*clock card*) dan kartu jam kerja (*job time ticket*). Kartu hadir adalah suatu

catatan yang digunakan untuk mencatat jam kehadiran karyawan, yaitu jangka waktu antara jam hadir dan jam meninggalkan perusahaan.

Di samping kartu hadir, perusahaan menggunakan kartu jam kerja untuk mencatat pemakaian waktu hadir karyawan pabrik, dalam mengerjakan berbagai pekerjaan atau produk. Kartu jam kerja ini biasanya hanya digunakan untuk mencatat pemakaian waktu hadir tenaga kerja langsung di pabrik. Kartu jam kerja untuk setiap karyawan kemudian disesuaikan dengan waktu yang tercantum dalam kartu jam hadir dan dikirim ke Bagian Akuntansi Biaya untuk keperluan distribusi gaji dan upah ( *labor cost distribution* ) tenaga kerja langsung. Kartu jam kerja sangat penting dalam perusahaan yang menggunakan metode harga pokok pesanan dalam perhitungan harga pokok produknya. Dalam perusahaan yang menggunakan metode harga pokok proses, kartu jam kerja tersebut tidak diperlukan, karena karyawan melakukan pekerjaan atau membuat produk yang sama dalam departemen tertentu dari hari ke hari, sehingga distribusi biaya tenaga kerja tidak diperlukan.

a. Insentif

Perusahaan memberikan insentif kepada karyawan dengan tujuan agar karyawan bekerja lebih baik. Ada beberapa cara pemberian insentif:

1. Insentif Satuan dengan Jam Minimum ( *Straight Piecework with a Guaranteed Hourly Minimum Plan* ).

Karyawan dibayar atas dasar tarif per-jam untuk menghasilkan jumlah satuan keluaran (output) standar. Untuk hasil produksi yang melebihi jumlah standar tersebut, karyawan menerima upah tambahan sebesar jumlah

kelebihan satuan keluaran diatas standar kali tarif upah per satuan. Tarif upah persatuan dihitung dengan cara membagi upah standar per jam dengan satuan keluaran standar per jam.

2. *Taylor differential piece rate plan.*

Cara pemberian insentif ini adalah semacam *straight piece rate plan* yang menggunakan tarif tiap potong untuk jumlah keluaran rendah per jam dan tarif tiap potong yang lain untuk jumlah keluaran tinggi per jam.

**b. Premi Lembur**

Perlakuan terhadap premi lembur tergantung atas alasan-alasan terjadinya lembur tersebut. Premi lembur dapat ditambahkan pada upah tenaga kerja langsung dan dibebankan pada pekerjaan atau departemen tempat terjadinya lembur tersebut. Perlakuan ini dapat dibenarkan bila pabrik telah bekerja pada kapasitas penuh dan pelanggan/pemesan maupun penerima beban tambahan karena lembur tersebut.

Premi lembur dapat diberlakukan sebagai unsur biaya overhead pabrik atau dikeluarkan sama sekali dari harga pokok produk dan dianggap sebagai biaya periode (*period expenses*). Perlakuan yang terakhir ini hanya dapat dibenarkan jika lembur tersebut terjadi karena ketidakefisienan atau pemborosan waktu kerja.

### **c. Biaya-Biaya yang berhubungan dengan Tenaga Kerja (*Labor Related Costs*)**

#### *1) Setup time*

Sering sekali terjadi sebuah pabrik memerlukan waktu dan sejumlah biaya untuk memulai produksi. Biaya-biaya yang dikeluarkan untuk memulai produksi disebut biaya pemula produksi (*set up costs*). Biaya pemula produksi diperlukan pada waktu pabrik atau proses mulai dijalankan atau dibuka kembali atau pada waktu produk baru diperkenalkan. Biaya pemula produksi meliputi pengeluaran-pengeluaran untuk pembuatan rancang bangun, penyusunan mesin dan peralatan, latihan bagi karyawan dan kerugian-kerugian yang timbul akibat belum adanya pengalaman.

#### *2) Waktu Menganggur (*Idel time*)*

Dalam mengolah produk, seringkali terjadi hambatan-hambatan, kerusakan mesin atau kekurangan pekerjaan. Hal ini menimbulkan waktu menganggur bagi karyawan. Biaya-biaya yang dikeluarkan selama waktu menganggur ini diperlukan sebagai unsur biaya overhead pabrik.

### **B. Biaya *Overhead* Pabrik (BOP)**

Menurut Witjaksono (2013:17), “Biaya *Overhead* Pabrik (BOP) adalah biaya-biaya produk selain biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja.”

Biaya *Overhead* Pabrik (BOP) ini kerap dibagi atas:

#### **1. Bahan Baku Tidak Langsung**

Adalah bahan yang dibutuhkan guna menyelesaikan suatu produk, tetapi pemakaiannya sedemikian kecil atau sulit diukur per unit produk. Contoh: dalam perusahaan percetakan buku, sangat sulit mengukur konsumsi/kebutuhan lem per unit buku atau per *batch* sekalipun.

## **2. Tenaga Kerja Tidak Langsung**

Tenaga kerja yang dikerahkan secara tidak langsung mempengaruhi pembuatan barang jadi. Contoh: *Supervisor* produksi yang mengawasi mutu proses pembuatan roti dan melakukan uji petik kualitas atas produk akhir.

## **3. Biaya Tidak Langsung Lainnya.**

Secara sederhana dapat didefinisikan sebagai Biaya *Overhead* Pabrik (BOP) selain Biaya *Overhead* Pabrik (BOP) bahan baku tidak langsung dan Biaya *Overhead* Pabrik (BOP) tenaga kerja tidak langsung. Contoh: berbagai macam pungutan atau redistribusi seperti izin keramaian/kebisingan, pemakaian air tanah, kebersihan, dsb.

## **C. Biaya Komersial**

Menurut Carter (2011:43), beban komersial terdiri atas dua klasifikasi umum: beban pemasaran dan beban administrasi. Beban pemasaran dimulai dari titik di mana biaya manufaktur berakhir. Yaitu, ketika proses manufaktur selesai dan produk ada dalam kondisi siap dijual. Beban pemasaran mencakup beban promosi, penjualan, dan pengiriman. Beban administrasi termasuk beban yang terjadi dalam mengarahkan dan mengendalikan organisasi. Tidak semua beban semacam ini dialokasikan sebagai beban administratif. Gaji dari wakil presiden direktur yang bertanggungjawab atas proses manufaktur dapat dianggap sebagai biaya manufaktur, dan gaji wakil presiden direktur yang bertanggungjawab atas pemasaran dapat dianggap sebagai beban pemasaran.

## **D. Biaya dalam Hubungannya dengan Volume Produksi**

### **1. Biaya *Variabel***

Menurut Witjaksono (2013:18), “biaya variabel adalah biaya yang berubah-ubah sebanding dengan perubahan volume produksi/penjualan.”

Contoh: biaya pemakaian bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung. Semakin banyak unit yang diproduksi, tentu kebutuhan bahan baku dan tenaga juga bertambah dalam secara proposional.

Biaya variabel memiliki karakteristik sebagai berikut:

1. Perubahan jumlah total dalam proporsi yang sama dengan perubahan volume.
2. Biaya perunit relatif konstan meskipun volume berubah dalam rentang yang relevan.
3. Dapat dibebankan kepada departemen operasi dengan cukup mudah dan tepat.
4. Dapat dikendalikan oleh seorang kepala departemen tertentu.

### **2. Biaya Tetap**

Menurut Witjaksono (2013:18), biaya tetap adalah biaya di mana jumlah totalnya tetap walaupun jumlah yang diproduksi/dijual berubah-ubah dalam kapasitas normal. Contoh: biaya penyusutan mesin dan peralatan, gaji pokok para karyawan, dsb. Semua biaya ini harus tetap dibebankan secara periodik, tanpa memperhatikan kuantitas volume produksi.

Biaya tetap memiliki karakteristik sebagai berikut:

1. Secara Total, Biaya ini tidak akan berubah atau tidak akan dipengaruhi oleh periode yang ditentukan atau kegiatan tertentu

2. Biaya per unit yang dibebankan akan berbanding terbalik dengan perubahan volume kegiatan yang terjadi. Pada volume yang tinggi maka biaya per unit menjadi rendah dan sebaliknya pada volume rendah biaya per unit menjadi tinggi
3. Total Biaya akan tetap tidak berubah jika perubahan volume terjadi atau berada didalam *relevan range* tertentu. *Relevant range* adalah batas ekstrim dari berlakunya sebuah biaya tetap

Biaya tetap untuk kepentingan perencanaan dan pengambilan keputusan dibagi menjadi 3, yaitu:

a. *Discretionary fixed cost*

*Discretionary fixed cost* adalah biaya tetap yang pengeluarannya bisa dipengaruhi oleh kebijakan manajemen, sehingga sering disebut biaya yang bisa dikelola. Biaya tetap *discretionary* akan dikeluarkan dalam jumlah yang secara total tidak berubah apabila manajemen mengambil keputusan untuk mengeluarkan keputusan itu. Contohnya adalah penelitian dan biaya pengembangan, pendidikan dan latihan karyawan, serta promosi dan *advertensi*.

b. *Committed fixed cost*

*Committed fixed cost* adalah biaya tetap yang dibebankan atau dikeluarkan karena keputusan yang lalu yang berhubungan dengan ramalan penjualan jangka panjang atau untuk menjaga kapasitas yang dibutuhkan jangka panjang. Biaya tetap ini adalah biaya penyusutan aktiva tetap, biaya pajak kekayaan, asuransi, gaji para direktur dan sebagainya.

c. Biaya tetap bertingkat

Biaya tetap bertingkat adalah biaya tetap yang jumlahnya tetap pada kapasitas tertentu, tetapi akan berubah pada kapasitas yang lain.

### **3. Biaya *Semivariabel***

“Biaya *semivariabel* adalah biaya yang memiliki kedua komponen biaya, biaya tetap dan biaya *variabel*” (Charter,2011). Contoh biaya *semivariabel* antara lain: Jasa departemen biaya, jasa departemen penggajian, jasa departemen personalia, air dan limbah, pemanasan, listrik, dan generator, dsb.

### **4. Biaya *semifixed***

Biaya *semifixed* adalah biaya yang tetap untuk tingkat volume kegiatan tertentu dan berubah dengan jumlah yang konstan pada volume produksi tertentu.

## **E. Biaya Berdasarkan Pertanggungjawaban**

Menurut Witjaksono (2013:19), konsep biaya ini digunakan dalam sistem pengendalian manajemen (SPM), yang terdiri atas:

### **1. Biaya Terkendali (*Controllable Cost*)**

Adalah biaya yang dikeluarkan oleh suatu tempat biaya dan atas pengeluaran biaya tersebut seseorang harus mempertanggungjawabkan. Contoh: untuk pusat biaya semisal departemen produksi, seorang manajer produksi bertanggungjawab atas biaya produksi yang masih dalam kendali kekuasaannya, misalnya saja total pemakaian bahan baku dalam unit, total jam kerja karyawan, dsb.

## **2. Biaya Tak Terkendali (*Un-controllable Cost*)**

Adalah biaya yang tidak bisa dibebankan tanggungjawab pengeluarannya pada seorang manajer/pimpinan pusat biaya. Contoh: kembali pada contoh nomor 1, seorang manajer produksi tidak dapat diminta pertanggungjawabannya bilamana terjadi kelebihan upah karyawan dari yang direncanakan sebab keputusan Pemerintah menaikkan Upah Minimum Provinsi (UMP).

## **F. Penggolongan Biaya Menurut Fungsi Pokok dalam Perusahaan**

### **1. Biaya Produksi**

Biaya produksi merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk mengolah bahan baku menjadi produk jadi yang siap untuk dijual.

### **2. Biaya Pemasaran**

Biaya pemasaran merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk melaksanakan kegiatan pemasaran produk. Contohnya adalah biaya iklan; biaya promosi, biaya angkut dari gudang perusahaan ke gudang pembeli; gaji karyawan yang melaksanakan kegiatan pemasaran; biaya contoh (*sample*).

### **3. Biaya Administrasi dan Umum**

Biaya ini merupakan biaya-biaya untuk mengkoordinasi kegiatan produksi dan pemasaran produk. Contohnya biaya ini adalah biaya gaji karyawan Bagian Keuangan, Akuntansi, Personalia dan Bagian Hubungan Masyarakat, biaya pemeriksaan akuntan, biaya *fotocopy*.

## **G. Penggolongan Biaya Atas Dasar Jangka Waktu Manfaatnya**

### **1. Pengeluaran Modal (*capital expenditures*)**

Pengeluaran modal adalah biaya yang mempunyai manfaat lebih dari satu periode akuntansi (biasanya periode akuntansi adalah salah satu kalender). Pengeluaran modal ini pada saat terjadinya dibebankan sebagai harga pokok aktiva, dan dibebankan dalam tahun-tahun yang menikmati manfaatnya dengan cara didepresiasi, diamortisasi atau dideplasi. Contoh pengeluaran modal adalah pengeluaran untuk pembelian aktiva tetap, untuk reparasi besar terhadap aktiva tetap, untuk promosi besar-besaran, dan pengeluaran untuk riset dan pengembangan suatu produk. Karena pengeluaran untuk keperluan tersebut biasanya melibatkan jumlah yang besar dan memiliki manfaat lebih dari satu tahun, maka pada saat pengeluaran tersebut dilakukan, pengorbanan tersebut diperlakukan sebagai pengeluaran modal dan dicatat sebagai harga pokok aktiva.

### **2. Pengeluaran Pendapatan (*revenue expenditures*)**

Pengeluaran pendapatan adalah biaya yang hanya mempunyai manfaat dalam periode akuntansi terjadinya pengeluaran tersebut. Pada saat terjadinya, pengeluaran pendapatan ini dibebankan sebagai biaya dan dipertemukan dengan pendapatan yang diperoleh dari pengeluaran biaya tersebut. Contoh pengeluaran pendapatan antara lain: biaya iklan, biaya telex, dan biaya tenaga kerja.

### 2.1.3. Harga Pokok Produksi

Porawouw (Jurnal EMBA, Vol.1 No.4 2013: 1948), “harga pokok produksi (*cost of goods manufactured*) adalah jumlah biaya produksi yang diserap oleh seluruh produk jadi yang telah selesai diproduksi selama satu periode tertentu (Marbun, 2003:91).” “Harga pokok produksi adalah kumpulan biaya produksi yang terdiri dari bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik ditambah persediaan produk dalam proses awal dan dikurang persediaan produk dalam proses akhir” (Bustami dan Nurlela, 2006:60). Harga Pokok Produksi menurut Sukrisno dan Trisnawati (2007:28) adalah “mewakili jumlah biaya barang yang diselesaikan pada periode tertentu.” Sedangkan menurut Supriyono (2011:144), “Harga Pokok Produksi adalah aktiva atau jasa yang dikorbankan atau diserahkan dalam proses produksi yang meliputi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja, biaya *overhead* pabrik dan termasuk biaya produksi.”

#### 1. Manfaat Harga Pokok Produksi

Sylvia Porawouw (Jurnal EMBA, Vol.1 No.4 2013: 1948 ), “perusahaan yang produksinya berdasarkan pesanan maupun masal, informasi harga pokok produksi bagi manajemen mempunyai manfaat yang cukup penting (Mulyadi, 2012:65)”, yaitu sebagai berikut :

- a. Menentukan harga jual
- b. Memantau realisasi biaya produksi
- c. Menghitung laba/rugi bruto periode tertentu
- d. Menentukan harga pokok persediaan produk jadi dan produk dalam proses yang disajikan dalam neraca.

## 2. Unsur-Unsur Biaya Harga Pokok Produksi

Silvia Porawouw (Jurnal EMBA, Vol.1 No.4 2013: 1948), “penetapan harga transfer memiliki unsur-unsur biaya harga pokok produksi yang diantaranya adalah biaya bahan baku, biaya tenaga kerja, dan biaya *overhead* pabrik (Mulyadi, 2012:65).”

- a. Biaya bahan baku
- b. Biaya tenaga kerja langsung
- c. Biaya *overhead* pabrik

## 3. Metode Penentuan Harga Pokok Produksi

Silvia Porawouw (Jurnal EMBA, Vol.1 No.4 2013: 1948), “metode penentuan harga pokok produksi adalah cara untuk memperhitungkan unsur-unsur biaya kedalam harga pokok produksi.” Dalam memperhitungkan unsur-unsur biaya ke dalam harga pokok produksi, terdapat dua pendekatan yaitu *full costing* dan *variable costing*.

### 2.1.4. Metode *Full Costing*

Menurut Sunarto dan Juniar (2008), *Full Costing* adalah metode penentuan harga pokok produk dengan memasukkan seluruh komponen biaya produksi sebagai unsur harga pokok, yang meliputi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya *overhead* pabrik variabel dan biaya *overhead* pabrik tetap. Di dalam metode *full costing*, biaya *overhead* pabrik yang bersifat *variabel* maupun tetap dibebankan kepada produk yang dihasilkan atas dasar tarif yang ditentukan di muka pada kapasitas normal atau atas dasar biaya *overhead* pabrik sesungguhnya. Oleh karena itu biaya *overhead* pabrik tetap akan melekat pada harga pokok persediaan produk selesai yang belum dijual, dan baru dianggap sebagai biaya (elemen harga pokok penjualan) apabila produk selesai tersebut tidak dijual.

Menurut metode *full costing*, karena produk yang dihasilkan ternyata menyerap biaya *overhead* pabrik (*Factory Overhead*) tetap walaupun tidak secara langsung, maka wajar apabila biaya tadi dimasukkan sebagai komponen pembentuk produk tersebut.

Menurut Samryn (2012:57), “dalam akuntansi biaya untuk pengumpulan harga pokok secara umum dikenal pengumpulan semua biaya produksi untuk selanjutnya diperhitungkan sebagai harga pokok produk tanpa mempertimbangkan faktor perilakunya.” Dalam pendekatan ini semua biaya produksi yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja, dan biaya *overhead* diperhitungkan sebagai harga pokok produk. Dalam akuntansi manajemen cara ini disebut pendekatan *full costing*, karena menyerap semua elemen biaya produksi sebagai komponen harga pokok produknya, maka metode ini juga disebut *absorption costing*.

Pendekatan *full costing* yang biasa juga disebut sebagai pendekatan tradisional menghasilkan laporan laba rugi di mana biaya-biaya diorganisir dan disajikan berdasarkan fungsi-fungsi produksi, administrasi, dan penjualan. Laporan laba rugi yang dihasilkan dari pendekatan ini banyak digunakan untuk memenuhi kebutuhan pihak luar perusahaan.

### **1. Kelebihan Metode *Full Costing***

Adapun kelebihan metode *full costing* adalah :

- a. Metode *full costing* mampu menyajikan laporan keuangan sesuai dengan prinsip Akuntansi Indonesia yang menghendaki kewajaran laporan keuangan kepada pihak eksternal perusahaan. Prinsip Akuntansi

Indonesia mengikuti konsep penentuan harga pokok penuh, karena harga pokok berarti jumlah pengeluaran langsung atau tidak langsung untuk menghasilkan barang atau jasa didalam kondisi dan tempat dimana barang atau jasa tersebut dijual.

- b. Metode *full costing* lebih mudah dan sederhana dalam perhitungannya karena memasukkan semua biaya tanpa harus memisahkan biaya ke dalam biaya tetap dan biaya *variabel*.

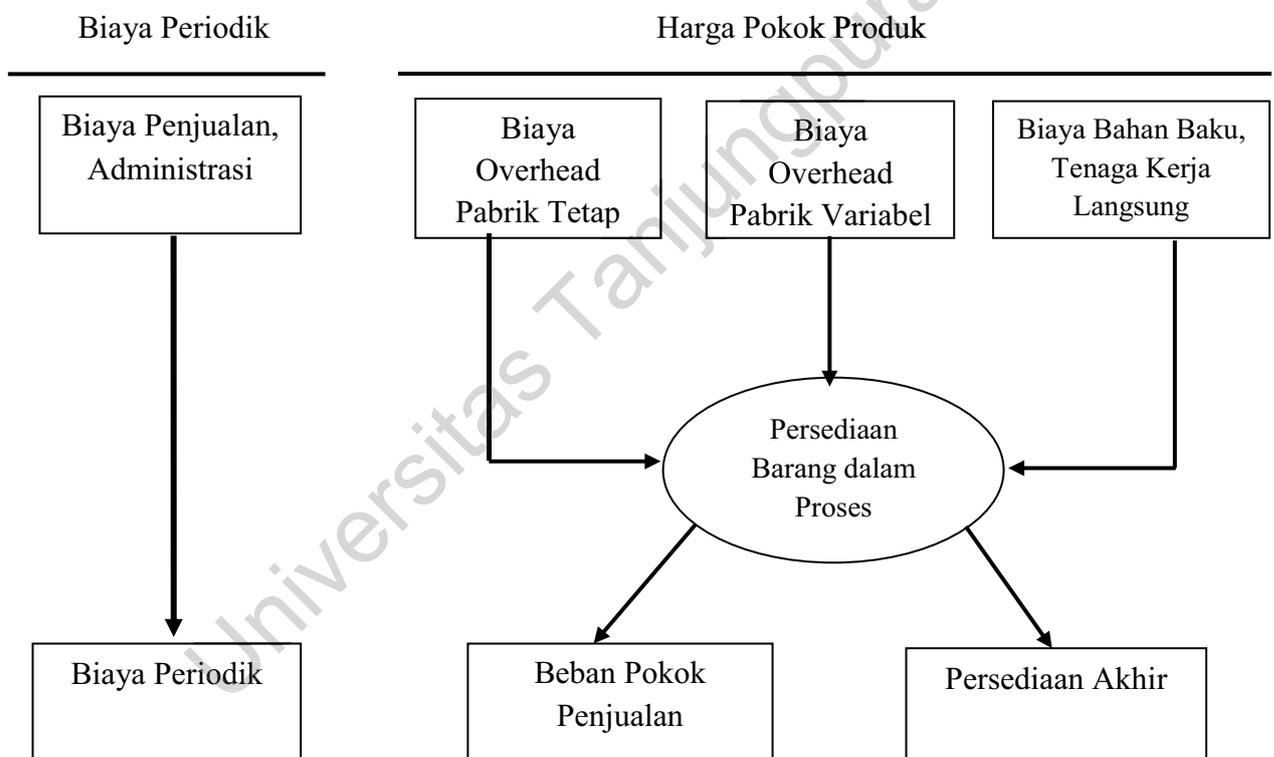
## **2. Kelemahan metode *full costing***

- a. Metode *full costing* tidak layak digunakan untuk pengambilan keputusan jangka pendek, karena metode *full costing* memasukkan seluruh elemen biaya dalam perhitungan harga pokok produk, baik biaya *variabel* maupun biaya tetap atau *period cost*. Sedangkan dalam pembuatan keputusan dalam jangka pendek yang menyangkut perubahan volume kegiatan *period cost* tidak relevan karena tidak berubah dengan adanya perubahan volume kegiatan.
- b. Data biaya yang disajikan oleh konsep penentuan harga pokok *full costing* sering tidak relevan untuk tujuan manajerial *control* dalam jangka pendek. Dalam metode *full costing* biaya *overhead* pabrik tetap diperhitungkan dalam tarif biaya *overhead* pabrik dan dibebankan sebagai unsur biaya produksi. Oleh karena itu manajemen kehilangan perhatian terhadap *period cost* atau biaya *overhead* pabrik tetap tertentu yang dapat dikendalikan karena *full costing* tidak memperhatikan elemen

biaya *overhead* pabrik yang dapat dikendalikan dan yang tidak dapat dikendalikan.

### 3. Arus Biaya *Full Costing*

**Gambar 2.1**  
**Arus biaya *Full Costing***



Sumber: Samryn, 2012

#### 4. Contoh Penyajian Laporan Harga Pokok Produksi Metode *Full*

##### *Costing*

Harga Pokok Produksi:

Biaya Bahan Baku	Rp xxx.xxx
Biaya tenaga kerja langsung	Rp xxx.xxx
Biaya <i>overhead</i> pabrik tetap	Rp xxx.xxx
Biaya <i>overhead</i> pabrik variabel	<u>Rp xxx.xxx</u>
Harga Pokok Produk	Rp xxx.xxx

#### 5. Contoh Penyajian Laporan Laba Rugi Metode *Full Costing*

##### Laporan Laba-Rugi

Hasil penjualan	Rp xxx.xxx
Harga pokok penjualan	<u>Rp xxx.xxx</u>
Laba bruto	Rp xxx.xxx
Biaya administrasi dan umum	Rp xxx.xxx
Biaya pemasaran	<u>Rp xxx.xxx</u>
Total biaya	<u>Rp xxx.xxx</u>
Laba bersih usaha	Rp xxx.xxx

### 2.1.5. Metode *Variabel Costing*

Menurut Mulyadi (2005 : 122), “*Variable costing* adalah metode penentuan harga pokok produksi yang hanya membebankan biaya-biaya produksi variabel saja ke dalam harga pokok produk”.

*Variable costing* beranggapan bahwa *Factory Overhead* tetap tadi tidak secara langsung membentuk produk, maka tidak relevan kalau dimasukkan sebagai komponen harga pokok. Sebaiknya *Factory Overhead* tetap dimasukkan dalam kelompok *period cost* (biaya periode).

Menurut Samryn (2012:57), “pendekatan *variabel costing* atau juga dikenal sebagai pendekatan kontribusi merupakan suatu format laporan laba rugi yang mengelompokkan biaya berdasarkan perilaku biaya, di mana biaya-biaya dipisahkan menurut kategori biaya *variabel* dan biaya tetap”. Biaya tidak dipisahkan menurut fungsi-fungsi produksi, administrasi, dan penjualan. Pendekatan ini juga dikenal sebagai pendekatan biaya langsung karena biaya *variabel* yang menjadi harga pokok dalam perhitungannya terdiri dari biaya-biaya langsung. Dalam pendekatan ini hanya biaya-biaya produksi yang berubah secara proporsional dengan perubahan output yang diperlakukan sebagai elemen harga pokok produk. Laporan laba rugi yang dihasilkan dari pendekatan ini banyak digunakan untuk memenuhi kebutuhan pihak internal perusahaan.

Untuk penggunaan internal manajemen harga pokok produk dapat juga dihitung dengan menggunakan pendekatan *variabel costing*. Dalam pendekatan ini, biaya-biaya yang diperhitungkan sebagai harga pokok produk adalah biaya

produksi *variabel* yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan *overhead variabel*.

### **1. Kelebihan Metode *Variabel Cost***

Ada beberapa kelebihan penggunaan metode *variable costing* dalam penentuan harga pokok produksi, antara lain :

- a. Metode *variable costing* mampu menghasilkan informasi yang bermanfaat bagi manajemen dalam perencanaan laba jangka pendek. Hal ini dimungkinkan karena dalam jangka pendek biaya tetap tidak relevan karena tidak terpengaruh oleh pengambilan keputusan yang dilakukan manajemen.
- b. Metode *variable costing* mampu menyajikan dampak pengambilan keputusan jangka pendek apabila keputusan tersebut berpengaruh terhadap biaya tetap, yaitu dapat menunjukkan dampak tersebut terhadap biaya tetap dan laba.

### **2. Kelemahan Metode *Variabel Costing***

- a. Pemisahan biaya ke dalam biaya *variabel* dan biaya tetap sebenarnya sulit untuk dilaksanakan, karena jarang sekali suatu biaya benar-benar *variabel* atau benar-benar tetap.
- b. Penentuan harga pokok *variabel* terutama ditujukan untuk kepentingan internal manajemen dalam jangka pendek, sedangkan untuk kepentingan eksternal diperlukan penyesuaian kedalam metode *full costing*. Cara penyesuaian tersebut umumnya sulit dipahami oleh pihak eksternal.

- c. Tidak diperhitungkannya biaya *overhead* pabrik tetap dalam harga pokok persediaan akan mengakibatkan nilai persediaan lebih rendah, sehingga akan mengurangi modal kerja yang dilaporkan untuk tujuan analisa keuangan.

### 3. Manfaat Metode *Variabel Costing*

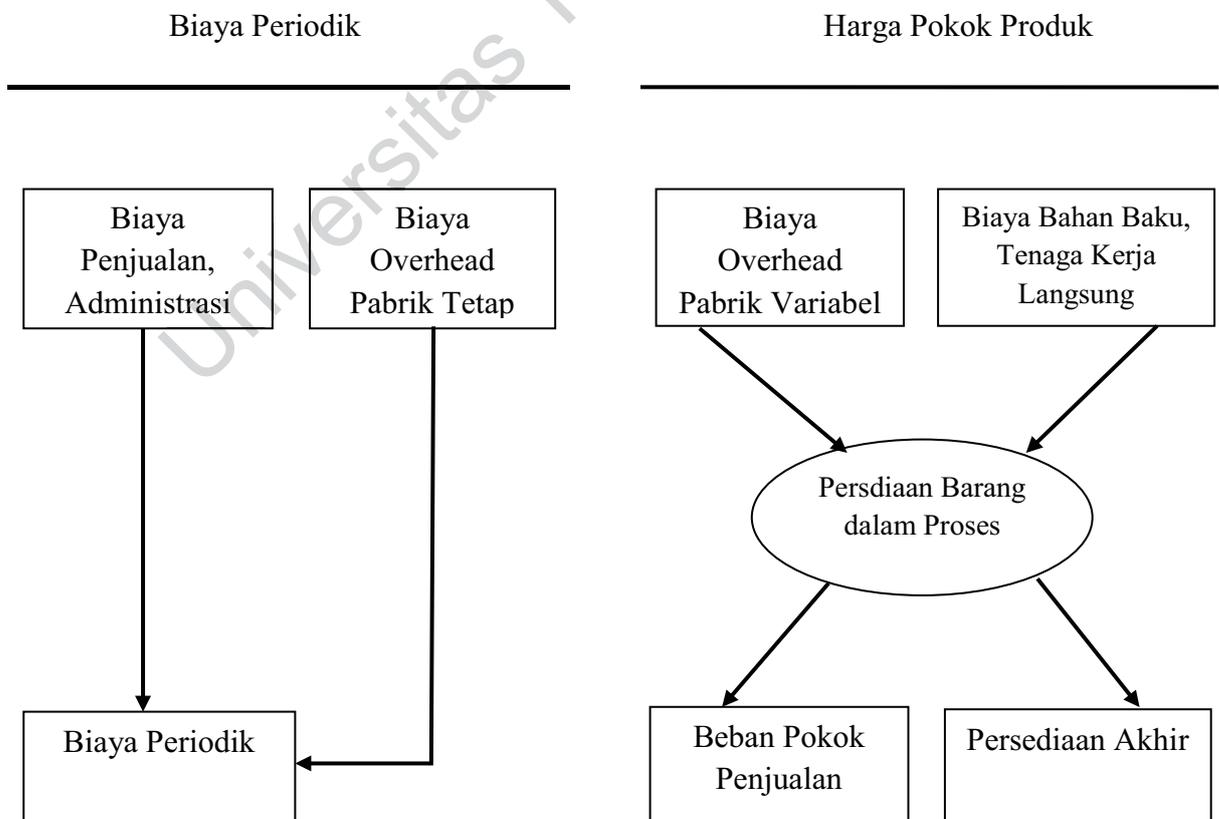
Menurut Samryn (2012: 78), “dibandingkan dengan laporan yang menggunakan pendekatan *full costing*, pendekatan kontribusi memberikan lebih banyak manfaat bagi keperluan internal manajemen”. Berikut beberapa karakteristik yang menjadi keuntungan dari penggunaan pendekatan kontribusi.

- a. Laba untuk satu periode tidak dipengaruhi oleh perubahan-perubahan dalam absorpsi biaya *overhead* tetap pabrik yang berasal dari penimbunan atau kekurangan persediaan.
- b. Biaya pabrik dan laporan laba rugi dalam bentuk *variabel costing* lebih dekat dalam mengikuti pemikiran manajemen.
- c. Pendekatan ini memungkinkan manajemen mengidentifikasi biaya-biaya yang dapat dan tidak dapat dikendalikan dalam jangka pendek.
- d. Implikasi penyajian biaya-biaya tetap terhadap laba mendapat penekanan dalam *variabel costing* atau pendekatan kontribusi.
- e. Dalam pendekatan ini dapat dilihat secara jelas kemampuan perusahaan menutupi biaya tetap dari hasil operasinya.
- f. Data *variabel costing* relatif memudahkan penilaian kinerja menurut produk, wilayah, kelas pelanggan, dan segmen lain dalam bisnis.

- g. *Variabel costing* berhubungan erat dengan metode pengendalian biaya seperti biaya-biaya standar dan anggaran fleksibel.
- h. Laba bersih *variabel costing* lebih dekat dengan arus kas dibandingkan dengan laba bersih *absorption costing*.
- i. Tidak ada biaya tetap tunai yang ditangguhkan pembebanannya terhadap pendapatan periode berjalan. Biaya ini tidak dapat ditelusuri hubungannya dengan tingkat pendapatan periodik.

#### 6. Arus Biaya *Variabel Costing*

**Gambar 2.2**  
**Arus biaya *variabel costing***



Sumber: Samryn, 2012

## 7. Contoh Penyajian Laporan Harga Pokok Produksi Metode *Variabel Costing*

### *Costing*

Harga Pokok Produksi:

Biaya bahan baku	Rp xxx.xxx
Biaya tenaga kerja langsung	Rp xxx.xxx
Biaya <i>overhead</i> pabrik <i>variabel</i>	<u>Rp xxx.xxx</u>
Harga pokok produk	Rp xxx.xxx

## 8. Contoh Penyajian Laporan Laba Rugi Metode *Variabel Costing*

### Laporan Laba-Rugi

(Metode *Variabel Costing*)

Hasil penjualan	Rp xxx.xxx
Dikurangi Biaya-biaya <i>variabel</i> :	
Biaya produksi <i>variabel</i>	Rp xxx.xxx
Biaya pemasaran <i>variabel</i>	Rp xxx.xxx
Biaya adm. dan umum <i>variabel</i>	<u>Rp xxx.xxx</u>
	<u>Rp xxx.xxx</u>
Laba kontribusi	Rp xxx.xxx
Dikurangi Biaya tetap :	
Biaya produksi tetap	Rp xxx.xxx
Biaya pemasaran tetap	Rp xxx.xxx
Biaya adm. dan umum tetap	<u>Rp xxx.xxx</u>
	<u>Rp xxx.xxx</u>
Laba bersih usaha	Rp xxx.xxx

## 2.1.6. Perbedaan Metode *Full Costing* dengan Metode *Variabel Costing*

### A. Sudut Penyajian Laporan Rugi-Laba

Perbedaan dalam penyajian laporan rugi-laba antara konsep penentuan harga pokok penuh dan konsep penentuan harga pokok *variabel* dapat ditinjau dari segi :

#### 1. Penggolongan biaya di dalam laporan rugi laba

Pada konsep penentuan harga pokok penuh, biaya digolongkan menjadi dua yaitu biaya produksi dan biaya non produksi. Biaya produksi meliputi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik baik tetap maupun variabel. Biaya non produksi pada konsep *full costing* disebut *periode cost* yang meliputi semua biaya tetap maupun *variabel* untuk fungsi :

- a. pemasaran
- b. administrasi dan umum
- c. finansial

Sedangkan pada konsep penentuan harga pokok *variabel*, biaya digolongkan menjadi dua yaitu biaya *variabel* dan biaya tetap. Biaya *variabel* meliputi semua biaya yang jumlah totalnya berubah secara proporsional sesuai dengan perubahan volume kegiatan. *Biaya variabel* ini dikelompokkan ke dalam :

- a. Biaya *variabel* produksi yang meliputi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung.
- b. Biaya *variabel* non produksi yang meliputi biaya pemasaran *variabel*, biaya administrasi dan umum *variabel* biaya finansial *variabel*.

Biaya tetap meliputi semua biaya yang jumlah totalnya tetap konstan tidak oleh perubahan volume kegiatan sampai dengan tingkatan kapasitas tertentu, yang meliputi :

1. biaya *overhead* pabrik tetap
2. biaya pemasaran tetap
3. biaya administrasi dan umum tetap
4. biaya finansial tetap

## **2. Struktur atau Susunan Penyajian Rugi Laba**

Pada konsep *full costing*, penyajian rugi laba disusun dengan tahap berikut:

- a. Penghasilan penjualan dipertemukan dengan harga pokok penjualan yang meliputi biaya produksi *variabel* dan biaya produksi tetap, selisihnya adalah laba atau rugi kotor atas penjualan.
- b. Laba kotor atas penjualan dipertemukan dengan biaya komersial, selisihnya adalah laba atau rugi bersih usaha.
- c. Laba bersih usaha dipertemukan dengan biaya keuangan atau biaya bunga adalah laba atau rugi bersih.

Sedangkan untuk konsep harga pokok *variabel*, langkah pertama adalah menggolongkan biaya *variabel* dan biaya tetap kedalam biaya

produksi dan non produksi. Dalam penyusunan laporan rugi laba pada konsep ini dengan tahap-tahap sebagai berikut :

1. Penjualan dipertemukan dengan harga pokok penjualan *variabel* selisihnya adalah batas kontribusi kotor (*gross contribution margin*).
2. Batas kontribusi kotor dipertemukan dengan biaya komersial *variabel*, selisihnya batas kontribusi (*contribution margin*).
3. Batas kontribusi dipertemukan dengan semua biaya tetap atau biaya periode, baik biaya produksi maupun non produksi selisihnya adalah laba bersih.

#### **2.1.7. Harga Jual**

Menurut Mulyadi (2005), “Harga jual adalah besarnya harga yang akan dibebankan kepada konsumen yang diperoleh atau dihitung dari biaya produksi ditambah biaya nonproduksi dan laba yang diharapkan”.

##### **A. Metode Penentuan Harga Jual**

Menurut Siswanto Sutojo (2008) pada dasarnya, ada beberapa cara menentukan harga jual, yaitu:

- 1). Harga pengadaan ditambah selisih atau margin tertentu

Metode ini banyak sekali disukai oleh pedagang. Sebab utama mereka menyukainya, karena mereka merasa praktis dan mudah. Jenis produk yang dijual dengan pedagang biasanya cukup banyak, sedangkan jumlah penjualan tiap jenis produk sedikit saja.

Harga pengadaan ditambah marjin. Para pedagang baik itu agen, pedagang besar, grosir maupun pengecer suka menetapkan harga barang dagangan mereka berdasarkan harga pengadaan ditambah marjin. secara keseluruhan jumlah margin yang mereka terima dari berbagai macam barang dagangan harus dapat menutup seluruh biaya dan menyisakan keuntungan.

## 2). Biaya rata-rata

Dalam metode penentuan harga berdasarkan biaya rata-rata dibedakan sifat biaya berdasarkan jumlah produksi dan penjualan produk, yaitu biaya tetap dan biaya variabel total.

## 2.2. Kajian Empiris

Berikut beberapa penelitian terdahulu mengenai Perhitungan Harga Pokok Penjualan dengan menggunakan metode *full costing* atau metode *variabel costing* terhadap penentuan harga pokok produksi:

### 1. Helmina Batubara (2013)

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Helmina Batubara dengan judul “Penentuan Harga Pokok Produksi Berdasarkan Metode *Full Costing* pada Pembuatan Etalase Kaca dan Aluminium di UD. Istana Aluminium Manado”. Tujuan penelitian ini adalah untuk menganalisis bagaimana pengalokasian dan perhitungan harga pokok produksi etalase kaca dan aluminium dengan metode perusahaan dan metode *full costing*. Berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan perhitungan harga pokok produksi sebagai dasar penetapan harga jual menurut metode *full costing* lebih baik dalam

menganalisis biaya produksi, hal ini disebabkan perhitungan harga pokok produksi dengan metode *full costing*, tidak memasukkan biaya administrasi dan umum ke dalam biaya *overhead*, karena biaya-biaya tersebut merupakan komponen biaya pada laporan rugi laba perusahaan.

## 2. Silvia Porawouw (2013)

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Helmina Batubara dengan judul “Analisis Perbandingan Metode Penentuan Harga Pokok Produksi Pada PT. Bangun Wenang *Beverages Co.*” Tujuan penelitian ini untuk mengetahui harga pokok produksi jika menggunakan metode perhitungan *full costing* dan metode perhitungan *variable costing*. Hasil perhitungan harga pokok produksi menggunakan metode *full costing* dan *variable costing* menghasilkan jumlah yang berbeda untuk biaya-biaya setiap produk dimana biaya produksi dengan metode *full costing* lebih tinggi. Oleh karena itu disarankan pihak manajemen perusahaan tetap menggunakan metode *full costing* di karenakan metode *full costing* mampu menyajikan hasil laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang menghendaki kewajaran laporan keuangan kepada pihak eksternal perusahaan.

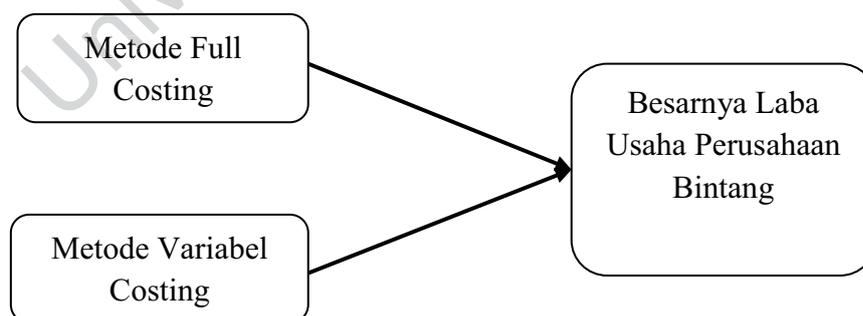
## 3. Mochammad Anshar Hawari Rifqi (2014)

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Mochammad Anshar Hawari Rifqi dengan judul “Analisis *Full Costing* dan *Variabel Costing* dalam Perhitungan Harga Pokok Produksi Pada Usaha Moulding Karya Mukti

Samarinda”. Tujuan dari penelitian ini untuk mengetahui harga pokok produksi, laba usaha, dan laba kotor dari Moulding Karya Mukti Samarinda. Dengan menggunakan metode *full costing* dapat diketahui total harga pokok produksi persatuan sebesar Rp 2.111.052,- dan *variabel costing* sebesar Rp 1.805.301,- serta harga pokok produksi persatuan terkecil terdapat pada produksi pintu ukuran 70x2 m berdasarkan metode *full costing* Rp 384.487,- dan *variabel costing* Rp331.900,-. Dengan menggunakan laporan laba usaha berdasarkan metode *full costing* sebesar Rp 47.980.100,- dan *variabel costing* sebesar Rp56.780.100,- serta kontribusi laba yang tinggi diberikan pada produksi persatuan pintu ukuran 70 x 2 m berdasarkan metode *full costing* Rp 415.513,- dan *variabel costing* Rp 468.100,-.

### 2.3. Kerangka Pemikiran

Gambar 2.3  
Kerangka Pemikiran



Sumber: Dikembangkan untuk penelitian, 2015

Saat ini Usaha Kecil dan Menengah (UKM) di Indonesia memegang peranan penting dalam pertumbuhan ekonomi nasional. Jika dilihat dari segi kuantitas, perkembangan Usaha Kecil dan Menengah (UKM) mengalami

peningkatan yang positif, tetapi jika dilihat secara kualitas Usaha Kecil dan Menengah (UKM) masih rendah. Salah satu kelemahan dari Usaha Kecil dan Menengah (UKM) adalah laporan keuangan, khususnya harga pokok produksi. Kebanyakan Usaha Kecil dan Menengah (UKM) tidak memiliki laporan keuangan yang jelas, sehingga untuk menganalisis pengendalian biaya produksi sangat sulit. Diharapkan dengan pengendalian biaya produksi ini dapat meningkatkan keuntungan Usaha Kecil dan Menengah (UKM) kedepannya, dengan tingkat kualitas produk yang dapat bersaing di pasar. Untuk itu, penelitian ini akan mencoba menjabarkan penggunaan metode perhitungan harga pokok produksi pada Usaha Kecil dan Menengah (UKM) yang bergerak dibidang konveksi.