



BAB II



LANDASAN TEORI

II.1 Pengertian Biaya

Menurut Mulyadi (2014)[2] dalam arti luas biaya adalah pengorbanan sumber ekonomi dalam ukuran satuan uang, yang telah terjadi atau yang kemungkinan akan terjadi di masa yang akan datang untuk tujuan tertentu. Empat unsur pokok yang terkandung dalam definisi biaya adalah: Biaya merupakan pengorbanan sumber ekonomi, diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau secara potensial akan terjadi, pengorbanan tersebut untuk tujuan tertentu.

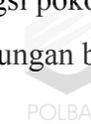
Menurut Purwanti dan Prawironegoro (2013)[5] biaya adalah kas dan setara kas yang dikeluarkan untuk kegiatan memproduksi atau untuk memperoleh barang atau jasa yang diharapkan akan memberikan manfaat atau keuntungan dimasa mendatang.

Menurut Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, dan George Foster yang diterjemahkan oleh P. A Lestari (2012)[6] mendefinisikan biaya sebagai sumber daya yang dikorbankan (*sacrificed*) atau dilepaskan (*forgone*) untuk mencapai tujuan tertentu.

II.2 Penggolongan Biaya

Menurut Bustami dan Nurlela (2013)[7] klasifikasi biaya atau penggolongan biaya adalah suatu proses pengelompokan biaya secara sistematis atas keseluruhan elemen biaya yang ada ke dalam golongan-golongan untuk dapat memberikan informasi yang lebih ringkas dan penting. Penggolongan biaya ditentukan atas dasar tujuan yang hendak dicapai, karena dalam akuntansi biaya dikenal konsep: “*different costs for different purposes*”. Mulyadi (2014)[2]. Biaya digolongkan menurut:

1. Objek pengeluaran
2. Fungsi pokok dalam perusahaan
3. Hubungan biaya dengan sesuatu yang dibiayai





4. Perilaku biaya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan

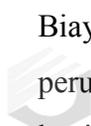
5. Jangka waktu manfaatnya



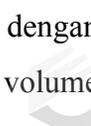
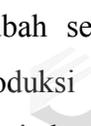
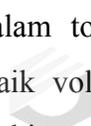
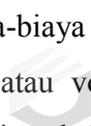
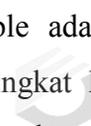
Penggolongan biaya menurut perilakunya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan:



1. Biaya Variabel



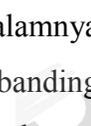
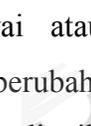
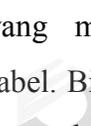
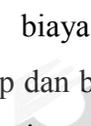
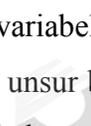
Biaya variable adalah biaya-biaya yang dalam total berubah sebanding dengan perubahan tingkat kegiatan atau volume, baik volume produksi ataupun volume kegiatan. Contohnya adalah biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung.



2. Biaya Semivariabel



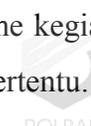
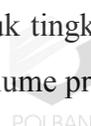
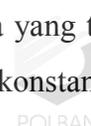
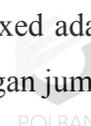
Biaya semivariabel adalah biaya-biaya yang mempunyai atau di dalamnya mengandung unsur biaya tetap dan biaya variabel. Biaya ini berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Contohnya adalah biaya listrik, biaya telepon, biaya angkutan, dan lain-lain.



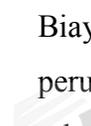
3. Biaya Semifixed



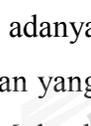
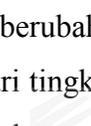
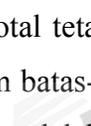
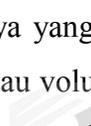
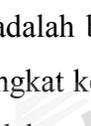
Biaya semifixed adalah biaya yang tetap untuk tingkat volume kegiatan tertentu dan berubah dengan jumlah yang konstan pada volume produksi tertentu.



4. Biaya Tetap



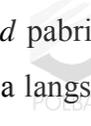
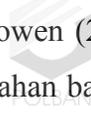
Biaya tetap adalah biaya-biaya yang secara total tetap tidak berubah dengan adanya perubahan tingkat kegiatan atau volume dalam batas-batas dari tingkat kegiatan yang relevan atau dalam periode tertentu. Contohnya adalah gaji direktur produksi. Mulyadi (2014)[2].



II.3 Biaya *Overhead* Pabrik



Menurut Hansen dan Mowen (2004)[8] “Biaya *overhead* pabrik adalah elemen biaya produksi selain biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung, yang terdiri dari biaya bahan tidak langsung, biaya tenaga kerja tidak langsung, dan biaya pabrik lainnya”.



Dewi dan Kristanto (2013)[9] mengemukakan bahwa



“Biaya *overhead* pabrik pada umumnya didefinisikan sebagai biaya bahan baku tidak langsung penolong, biaya tenaga kerja tidak langsung dan semua biaya pabrik lainnya yang yang tidak dapat secara nyata didefinisikan dengan atau dibebankan langsung ke pesanan, produk atau objek biaya lainnya yang spesifik.”

Sedangkan menurut Carter (2009)[4] “*overhead* pabrik juga disebut *overhead* manufaktur, beban manufaktur, atau beban pabrik terdiri atas semua biaya manufaktur yang tidak ditelusuri secara langsung ke *output* tertentu”

Menurut Mulyadi (2014)[2] penggolongan BOP menurut sifatnya terbagi ke dalam Biaya Bahan Penolong, Biaya Reparasi dan Pemeliharaan, Biaya Tenaga Kerja Tidak Langsung, Biaya yang timbul sebagai akibat penilaian terhadap aktiva tetap, Biaya yang timbul sebagai akibat berlalunya waktu, Biaya *overhead* pabrik lain yang secara langsung memerlukan pengeluaran uang tunai. Penggolongan BOP menurut perilakunya dalam hubungan dengan perubahan volume produksi yaitu Biaya *overhead* pabrik tetap, Biaya *overhead* pabrik variabel Biaya *overhead* pabrik semivariabel. Penggolongan BOP menurut hubungannya dengan departemen yaitu BOP pabrik langsung departemen dan BOP tidak langsung departemen.

Menurut Mulyadi (2014)[2], bagi perusahaan yang produksinya berdasarkan pesanan, biaya *overhead* pabrik dibebankan kepada produk atas dasar tarif yang ditentukan dimuka. Penentuan tarif biaya *overhead* pabrik dilaksanakan melalui tiga tahap berikut ini:

- a. Menyusun anggaran biaya *overhead* pabrik.
- b. Memilih dasar pembebanan biaya *overhead* pabrik kepada produk.
- c. Menghitung tarif biaya *overhead* pabrik.

II.3.1. 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.

a. Kapasitas Teoritis

Kapasitas teoritis adalah kapasitas pabrik atau suatu departemen untuk menghasilkan produk pada kecepatan penuh tanpa berhenti selama jangka waktu tertentu. Kapasitas praktis adalah kapasitas teoritis dikurangi dengan kerugian-kerugian waktu yang tidak dapat dihindari karena hambatan-hambatan intern perusahaan.

b. Kapasitas Normal

Kapasitas normal adalah kemampuan perusahaan untuk memproduksi dan menjual produknya dalam jangka panjang.

c. Kapasitas Sesungguhnya yang Diharapkan

Kapasitas sesungguhnya yang diharapkan adalah kapasitas sesungguhnya yang diperkirakan akan dapat dicapai dalam tahun yang akan datang.



II.3.2. Memilih Dasar Pembebanan Biaya *Overhead* Pabrik Kepada Produk

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

- a. Satuan produk
- b. Biaya bahan baku
- c. Biaya tenaga kerja langsung
- d. Jam tenaga kerja langsung
- e. Jam mesin

Faktor-faktor yang harus dipertimbangkan dalam memilih dasar pembebanan yang dipakai adalah:

- a. Harus diperhatikan jenis biaya *overhead* pabrik yang dominan jumlahnya dalam departemen produksi.



- b. Harus diperhatikan sifat-sifat biaya *overhead* pabrik yang dominan tersebut dan cara hubungan sifat-sifat tersebut dengan dasar pembebanan yang akan dipakai.

II.3.3 Menghitung Tarif Biaya *Overhead* Pabrik

Menurut Dewi dan Kristianto (2013)[9] Tarif biaya *overhead* pabrik dinyatakan dengan presentase atau jumlah Rupiah untuk setiap jam kerja langsung, jam mesin, kilogram, satuan produk dan sebagainya. Biaya *overhead* pabrik dibebankan kepada produk atas dasar jumlah satuan produk, biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, jam tenaga kerja langsung, jam mesin dan tingkat aktivitas.

1) Jumlah satuan produk

Apabila jumlah satuan produk sebagai dasar pembebanan, maka tarif biaya *overhead* pabrik dihitung dengan menggunakan rumus sebagai berikut:

Estimasi biaya *overhead* pabrik dalam suatu periode

$$\text{BOP/satuan} = \frac{\text{Estimasi biaya overhead pabrik dalam suatu periode}}{\text{Jumlah satuan produk yang diestimasi}}$$

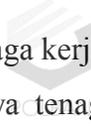
2) Biaya bahan baku

Apabila biaya bahan baku sebagai dasar pembebanan, maka tarif biaya *overhead* pabrik dihitung dengan menggunakan rumus sebagai berikut:

Estimasi biaya *overhead* pabrik dalam suatu periode

$$\frac{\text{Estimasi biaya overhead pabrik dalam suatu periode}}{\text{Estimasi biaya bahan baku dalam periode yang bersangkutan}} \times 100\%$$

Jadi, setiap produk yang selesai dibuat, dibebani biaya *overhead* pabrik sebesar hasil persentase dikali biaya bahan baku.



3) Biaya tenaga kerja langsung

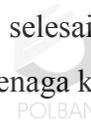
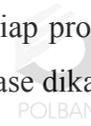
Apabila biaya tenaga kerja langsung sebagai dasar pembebanan, maka tarif biaya *overhead* pabrik dihitung dengan menggunakan rumus sebagai berikut:



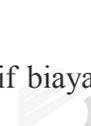
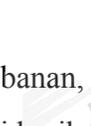
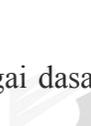
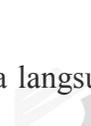
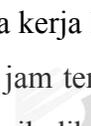
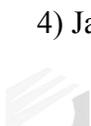
Estimasi biaya *overhead* pabrik dalam suatu periode

x 100%

Est. biaya tenaga kerja langsung dalam periode yang bersangkutan



Jadi, setiap produk yang selesai dibuat, dibebani biaya *overhead* pabrik sebesar hasil persentase dikali biaya tenaga kerja langsung.



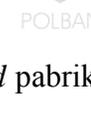
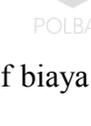
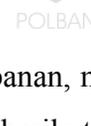
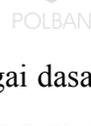
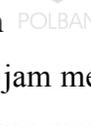
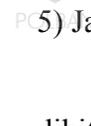
4) Jam tenaga kerja langsung

Apabila jam tenaga kerja langsung sebagai dasar pembebanan, maka tarif biaya *overhead* pabrik dihitung dengan menggunakan rumus sebagai berikut:



Estimasi biaya *overhead* pabrik dalam suatu periode

Estimasi jam tenaga kerja langsung



5) Jam mesin

Apabila jam mesin sebagai dasar pembebanan, maka tarif biaya *overhead* pabrik dihitung dengan menggunakan rumus sebagai berikut:



Estimasi biaya *overhead* pabrik dalam suatu periode

Estimasi jam mesin





6) Tingkat aktivitas

Dalam menghitung tarif biaya *overhead* pabrik, tingkat aktivitas yang digunakan sangat menentukan. Semakin besar aktivitas yang dipilih, semakin rendah tarif biaya *overhead* tetap, karena biaya *overhead* tetap akan dibagi dengan tingkat aktivitas (jumlah biaya tenaga kerja langsung yang lebih besar, jam kerja langsung yang lebih besar atau jam mesin dan sebagainya) yang lebih besar.

Tingkat aktivitas yang dianggarkan dapat didasarkan pada kapasitas sesungguhnya yang diharapkan, kapasitas praktis atau kapasitas normal. Kapasitas praktis merupakan kapasitas produksi dengan memperhitungkan kemacetan yang mungkin terjadi, sementara kapasitas normal adalah kapasitas produksi praktis yang disesuaikan dengan permintaan jangka panjang. Apabila anggaran didasarkan pada kapasitas sesungguhnya, ini berarti didasarkan pada ramalan penjualan periode yang akan datang. Apabila anggaran didasarkan pada kapasitas praktis, hal ini didasarkan pada kemampuan fisik pabrik sedangkan apabila anggaran didasarkan pada kapasitas normal, hal ini didasarkan pada kemampuan fisik pabrik dan peluang pasar dalam jangka waktu panjang.

II.4 Perbedaan Biaya *Overhead* Pesanan (Job Order Costing) dan Proses (Process Costing)

Dalam menghitung biaya produksi terdapat dua sistem perhitungan yakni sistem perhitungan berdasarkan pesanan (job order costing) dan sistem perhitungan biaya berdasarkan proses (process costing). Tujuan dari kedua sistem perhitungan biaya tersebut sama yakni untuk menentukan biaya dari barang atau jasa yang dihasilkan oleh perusahaan.

Dalam sistem perhitungan biaya berdasarkan pesanan (job order costing atau job costing), biaya produksi diakumulasikan untuk setiap pesanan (job) yang terpisah.

Suatu pesanan adalah output yang diidentifikasi untuk memenuhi pesanan



pelanggan tertentu atau untuk mengisi kembali suatu item persediaan. Biaya Overhead pabrik berdasarkan pesanan adalah biaya-biaya bahan tak langsung, tenaga kerja tak langsung dan biaya-biaya pabrik lainnya yang tidak secara mudah diidentifikasi atau dibebankan langsung pada suatu pekerjaan, hasil produksi/tujuan biaya akhir (Usry & Hammer) (2007) [10]

Dalam sistem perhitungan biaya berdasarkan proses (process costing) bahan baku, tenaga kerja langsung dan overhead pabrik dibebankan ke pusat biaya atau departemen. Biaya yang dibebankan ke setiap unit produk yang hasilnya ditentukan dengan membagi total biaya yang dibebankan ke pusat biaya atau departemen tersebut dengan jumlah unit yang diproduksi pada pusat biaya yang bersangkutan.

Usry dan Hammer (2007) [10] mengemukakan:

“Job Order Cost Method biasanya digunakan pada saat produk yang dihasilkan dalam sebuah departemen atau pusat biaya beraneka ragam, dan hal ini menyaratkan kemungkinan mengidentifikasi secara fisik barang yang diproduksi dan membebankan masing-masing barang dengan biaya sendiri. Process cost method digunakan pada saat semua unit yang dihasilkan dalam suatu departemen atau pusat biaya pada dasarnya sama, atau pada saat tidak ada keperluan untuk membedakan unit-unit produk tersebut”.

II.5 Metode Mengklasifikasikan Biaya

Biaya semivariabel harus dipisahkan kedalam biaya tetap dan biaya variabel. Hal ini bertujuan untuk merencanakan, menganalisis, mengendalikan, mengukur atau mengevaluasi biaya pada tingkatan aktivitas yang berbeda. Menurut Carter (2009)[4] biaya semivariabel perlu dipisahkan untuk tujuan-tujuan berikut:

1. Perhitungan tarif biaya *overhead* yang ditentukan sebelumnya dan analisis varians.
2. Penyusunan anggaran fleksibel dan analisis varians.



3. Perhitungan biaya langsung dan analisis margin kontribusi.

4. Analisis titik impas dan analisis biaya-volume-laba.

5. Analisis biaya diferensial dan komparatif.

6. Analisis anggaran modal.

Menurut Carter (2009)[4], ada beberapa metode yang dapat digunakan untuk memisahkan biaya semivariabel menjadi biaya tetap dan biaya variabel, antara lain:

a. Metode Tinggi Rendah (*High Low Method*)

Dalam metode ini, biaya tetap dan biaya variabel dihitung menggunakan dua titik tertinggi dan titik terendah karena keduanya mewakili kondisi dari dua tingkat aktivitas yang paling berjauhan.

Langkah-langkah menghitung biaya variabel dan biaya tetap menggunakan metode ini adalah sebagai berikut:

1. Tentukan titik terendah dan titik tertinggi untuk masing-masing variabel.
2. Tentukan biaya variabel per unit dengan rumus:

$$\text{Biaya variabel per unit} : \frac{y_2 - y_1}{x_2 - x_1}$$

Dimana, y_2 adalah total biaya tertinggi

y_1 adalah total biaya terendah

x_2 adalah aktivitas tertinggi

x_1 adalah aktivitas terendah

3. Tentukan biaya tetap.

Biaya tetap = y_2 – biaya variabel per unit dikali x_2 atau

Biaya tetap = y_1 – biaya variabel per unit dikali x_1

Metode ini memiliki kelebihan yaitu bersifat sederhana karena hanya dengan menentukan dua titik yaitu titik tertinggi dan terendah. Kekurangan dari metode ini adalah oleh karena menggunakan dua titik untuk

menganalisis perilaku biaya (*cost behavior*), ditambah dengan asumsi bahwa titik-titik data yang lain berada pada garis lurus di antara kedua titik tersebut, maka dapat menghasilkan estimasi biaya tetap dan biaya variabel yang bias sehingga estimasi total biaya menjadi tidak akurat.

b. Metode *Scattergraph* (*Scattergraph Method*)

Dalam metode ini, biaya yang dianalisis disebut variabel dependen dan diplot di garis vertikal atau yang disebut sumbu Y. Aktivitas yang terkait disebut variabel independen yang diplot sepanjang garis horizontal yang disebut sumbu X. Unsur variabel diperoleh dari trend yang diperlihatkan oleh kebanyakan titik data sedangkan unsur tetap digambarkan sejajar dengan garis dasar dari titik perpotongan pada sumbu Y.

Langkah-langkah menghitung biaya variabel dan biaya tetap menggunakan metode ini adalah sebagai berikut:

1. Tentukan titik-titik aktivitas dengan biaya yang dikeluarkan.
2. Ambil dua titik yang dapat membelah antara titik yang tinggi dengan titik yang rendah.
3. Hitung biaya tetap dan biaya variabel per unit.

Perhitungan biaya variabel dan biaya tetap menggunakan rumus yang sama dengan metode titik tertinggi dan titik terendah. Kelebihan metode ini adalah analisis perilaku biaya (*cost behavior*) dihitung tidak hanya dengan dua titik saja tapi menggunakan semua data. metode ini memungkinkan inspeksi data secara visual untuk melihat apakah hubungan antara biaya dengan aktifitas bersifat linear dan dapat mendeteksi adanya data abnormal. Kekurangan metode ini adalah analisis perilaku biaya (*cost behavior*) dapat menjadi bias karena garis biaya yang digambar melalui plot data hanya berdasarkan interpretasi visual.

c. Metode Kuadrat Terkecil (*Least Square Method*)

Metode ini sering disebut analisis regresi. Metode ini menentukan secara matematis garis yang paling sesuai atau garis regresi linier melalui sekelompok titik, sehingga jumlah pengkuadratan deviasi dari setiap titik yang diplot di atas atau di bawah garis regresi akan minimum atau nol.

Langkah-langkah menghitung biaya variabel dan biaya tetap menggunakan metode ini adalah sebagai berikut:

1. Menentukan biaya variabel dengan rumus:

$$\text{Biaya variabel per unit} = \frac{\Sigma(x - \bar{x})(y - \bar{y})}{\Sigma(x - \bar{x})^2}$$

2. Menghitung biaya tetap menggunakan rumus:

$$\bar{y} = a + b\bar{x}$$

$$a = y - b\bar{x}$$

Kelebihan dari metode ini adalah ketepatan matematis dari metode ini memberikan tingkat objektivitas yang tinggi dalam analisis. Kekurangan dari metode ini adalah sulit untuk mendeteksi data yang abnormal.

II.5. Model Analisis Selisih Biaya *Overhead* Pabrik

Pada umumnya sering terjadi perbedaan antara biaya yang dibebankan dengan biaya yang sesungguhnya terjadi atau realisasinya, hal tersebut disebut dengan selisih atau varians. Selisih yang terjadi dapat bersifat menguntungkan (*favorable*) dimana biaya sesungguhnya lebih rendah dari biaya yang dibebankan, atau tidak menguntungkan (*unfavorable*) dimana biaya sesungguhnya justru lebih tinggi dari biaya yang dibebankan.



Charles T. Hongren (2008) [6] mengemukakan:



“Varians adalah perbedaan antara jumlah berdasarkan hasil aktual dan jumlah yang dianggarkan. Jika biaya aktual melebihi biaya standar, maka variansnya adalah tidak menguntungkan terhadap laba. Jika biaya standar melebihi biaya aktual, maka variansnya adalah menguntungkan, karena memiliki dampak yang menguntungkan terhadap laba”



Selisih biaya perlu dianalisis agar dapat dijadikan pertimbangan bagi manajemen untuk menetapkan anggaran tahun berikutnya sehingga manajemen dapat mengendalikan biaya lebih baik dan selisih merugikan dapat diminimalisir bahkan dihilangkan.



Berikut adalah model analisis biaya *overhead* pabrik:

a. Model Satu Selisih

Selisih biaya *overhead* dihitung dengan mengurangi biaya *overhead* dengan tariff standar dengan BOP sesungguhnya.



b. Model Dua Selisih

(1) Selisih Terkendali: perbedaan BOP sesungguhnya dengan BOP yang dianggarkan pada kapasitas standar.

(2) Selisih Volume: perbedaan antara BOP yang dianggarkan pada produksi standar dengan BOP yang dibebankan pada produk.



c. Model Tiga Selisih

(1) Selisih Pengeluaran: perbedaan BOP sesungguhnya dengan BOP yang dianggarkan pada kapasitas sesungguhnya.

(2) Selisih Kapasitas: perbedaan BOP yang dianggarkan pada kapasitas sesungguhnya dengan BOP yang dibebankan kepada produk pada kapasitas sesungguhnya.



(3) Selisih Efisiensi: Tarif BOP dikalikan dengan selisih antara kapasitas standar dengan kapasitas sesungguhnya.



d. Model Empat Selisih





(1) Selisih Pengeluaran

(2) Selisih Kapasitas



(3) Selisih Efisiensi Tetap

(4) Selisih Efisiensi Variabel



Perhitungan selisih pengeluaran dan selisih kapasitas sama seperti perhitungan pada metode tiga selisih.



Selisih Efisiensi Tetap: $(\text{produksi standar} - \text{produksi sesungguhnya}) \times \text{tariff overhead tetap}$



Selisih Efisiensi Variabel: $(\text{produksi standar} - \text{produksi sesungguhnya}) \times \text{tariff overhead variabel}$

