

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **A. Landasan Teori**

##### **1. Pengertian Biaya Produksi**

Menurut Nurlela (2006:10) biaya produksi adalah biaya yang digunakan dalam proses produksi yang terdiri dari bahan baku langsung, tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabrik. Biaya produksi ini disebut juga dengan biaya produk yaitu biaya-biaya yang dapat dihubungkan dengan suatu produk, dimana biaya ini merupakan bagian dari persediaan.

##### **a. Biaya Bahan Baku Langsung**

Menurut Mulyadi (2014:275) Bahan baku merupakan bahan yang membentuk bagian menyeluruh produk jadi. Bahan baku yang diolah dalam perusahaan manufaktur dapat diperoleh dari pembelian lokal, impor, atau dari pengolahan sendiri.

Menurut Nurlela (2006:10) Biaya bahan baku langsung adalah biaya bahan baku yang merupakan bagian yang tidak dapat dipisahkan dari produk selesai dan dapat ditelusuri langsung kepada produk selesai.

Contohnya :Kayu dalam pembuatan meubel, kain dalam pembuatan pakaian, karet dalam pembuatan ban, minyak mentah dalam pembuatan bensin, kulit dalam pembuatan sepatu, tepung dalam pembuatan kue.

## **b. Tenaga Kerja Langsung**

Menurut Mulyadi (2014:319) Tenaga kerja adalah usaha fisik atau mental yang dikeluarkan karyawan untuk mengolah produk.

Sedangkan menurut Nurlela (2006:233) Tenaga kerja adalah daya kerja fisik maupun mental yang merupakan sumbangsi manusia untuk menghasilkan suatu produk dan jasa tertentu. Tenaga kerja langsung adalah tenaga kerja yang digunakan merubah atau menkonversi bahan baku menjadi produk selesai dan dapat ditelusuri secara langsung kepada produk selesai.

Contohnya :Upah koki kue, Upah tukang serut dan potong kayu dalam pembuatan meubel, tukang jahit, bordir, pembuatan pola dalam pembuatan pakaian, tukang linting rokok dalam pabrik rokok, operator mesin jika menggunakan mesin.

Biaya tenaga kerja merupakan pembayaran kepada tenaga kerja sebagai penggunaan jasa untuk menghasilkan suatu produk atau jasa. Biaya tenaga kerja dalam perusahaan manufaktur dapat dibedakan menjadi :

- 1) Biaya Tenaga kerja langsung : yaitu biaya tenaga yang dapat ditelusuri kepada produk yang dihasilkan, merupakan biaya utama untuk menghasilkan produk dan jasa tertentu, dan secara langsung di identifikasi kepada produksi.
- 2) Biaya tenaga kerja tidak langsung : merupakan seluruh biaya tenaga kerja selain biaya tenaga kerja langsung yang berhubungan dengan proses produksi untuk menghasilkan produk dan jasa tertentu.

### c. Biaya *Overhead* Pabrik

Menurut Syaifullah (2014:2) Biaya *Overhead* Pabrik adalah biaya selain bahan baku langsung dan tenaga kerja tetapi membantu dalam merubah bahan menjadi produk selesai. Biaya ini tidak dapat ditelusuri secara langsung kepada produk selesai.

#### 1) Bahan Tidak Langsung (bahan pembantu atau penolong)

Bahan tidak langsung adalah bahan yang digunakan dalam penyelesaian produk tetapi pemakaiannya relatif lebih kecil dan biaya ini tidak dapat ditelusuri secara langsung kepada produk selesai.

Contohnya : Amplas, pola kertas, oli dan minyak pelumas, paku, sekrup dan mur, staples, asesoris pakaian, vanili, garam, pelembut, pewarna, pewangi pada kue.

#### 2) Biaya Tenaga Kerja Tidak Langsung

Tenaga kerja tidak langsung adalah tenaga kerja yang membantu dalam pengolahan produk selesai, tetapi tidak dapat ditelusuri kepada produk selesai.

Contohnya : Gaji satpam pabrik, gaji pengawas pabrik, pekerja bagian pemeliharaan, penyimpanan dokumen pabrik, gaji operator telepon pabrik, pegawai pabrik, pegawai bagian gudang pabrik.

### 3) Biaya tidak langsung lainnya

Biaya tidak langsung lain adalah biaya selain bahan tidak langsung dan tenaga kerja tidak langsung yang membantu dalam pengolahan produk selesai, tetapi tidak dapat ditelusuri kepada produk selesai.

Contohnya : Pajak bumi dan bangunan pabrik, listrik pabrik, air dan telepon pabrik, sewa pabrik, asuransi pabrik, penyusutan pabrik, peralatan pabrik, pemeliharaan mesin dan pabrik, gaji akuntan pabrik, reksing karyawan pabrik, reparasi mesin dan peralatan pabrik.

*Overhead* pabrik sesungguhnya dan *overhead* pabrik yang dibebankan pada akhir periode akuntansi *overhead* pabrik aktual dibandingkan dengan *overhead* pabrik dibebankan. Hasil perbandingan akan memperlihatkan apakah ada varians antara *overhead* pabrik aktual dengan *overhead* pabrik dibebankan. Varians yang terjadi bisa mengakibatkan kelebihan atau kekurangan sebagai berikut :

#### a) Pembebanan terlalu tinggi (*over applied*).

Pembebanan terlalu tinggi adalah varians yang timbul dimana biaya yang dibebankan terlalu tinggi dibandingkan biaya yang sesungguhnya terjadi.

#### b) Pembebanan terlalu rendah (*under applied*).

Pembebanan terlalu rendah adalah varians yang timbul dimana biaya dibebankan lebih rendah dibandingkan dengan biaya yang sesungguhnya terjadi.

Dari beberapa pendapat yang telah dikemukakan para ahli diatas, maka saya menyimpulkan biaya dapat dikelompokkan menjadi biaya produksi dan

biaya non produksi. Biaya produksi terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik.

## 2. Penggolongan Biaya

Menurut Mulyadi (2015:13) Dalam akuntansi biaya, biaya digolongkan dengan berbagai macam cara. Umumnya penggolongan biaya ini ditentukan atas dasar tujuan yang hendak dicapai dengan penggolongan tersebut, karena dalam akuntansi biaya dikenal omset : “*defferent costs for defferent purposes*”.

Biaya dapat digolongkan menurut :

- a. Objek pengeluaran.
- b. Fungsi pokok dalam perusahaan.
- c. Hubungan biaya dengan sesuatu yang dibiayai.
- d. Perilaku biaya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan.
- e. Jangka waktu manfaatnya.

Menurut Nurlela (2006:09) Penggolongan biaya adalah suatu proses pengelompokan biaya secara sistematis atas keseluruhan elemen biaya yang ada kedalam golongan-golongan tertentu yang lebih ringkas untuk memberikan informasi yang lebih ringkas dan penting.

Klasifikasi biaya yang umum digunakan adalah biaya dalam hubungan dengan :

- a. Produk.
- b. Volume produksi.
- c. Departemen dan pusat biaya.
- d. Periode akuntansi.
- e. Pengambilan keputusan.

### 3. Perilaku Biaya

Perilaku biaya dapat diartikan sebagai perubahan biaya yang terjadi akibat perubahan dari aktivitas bisnis

Klasifikasi biaya berdasarkan pola perilaku biaya adalah sbb. :

#### a. Biaya Variabel (*Variable cost*)

Biaya yang secara total berubah sebanding dengan aktivitas atau volume produksi dalam rentang relevan, di mana per unit bersifat tetap.

Contoh : Biaya bahan baku, BTKL, biaya pengiriman barang, rework cost dan lain sebagainya. Rumusan, Biaya variabel merupakan biaya yang secara total berubah, secara per unit tetap.

#### Contoh perhitungan biaya variabel

**Tabel 2.1 Perhitungan Biaya Variabel**

Unit yang Diproduksi	Biaya Bahan Baku Total	Perunit
1	Rp. 100	Rp. 100
5	Rp. 500	Rp. 100
10	Rp. 1.000	Rp. 100
6	Rp. 600	Rp. 100
100	Rp. 10.000	Rp. 100
1.000	Rp. 100.000	Rp. 100

#### b. Biaya Tetap (*Fixed cost*)

Biaya yang secara total tetap dalam rentang relevan, secara per unit berubah. Dalam jangka panjang semua biaya bersifat variabel walaupun beberapa jenis biaya tampak sebagai biaya tetap. Rentang relevan merupakan

tingkat kegiatan di mana biaya tetap tertentu tidak berubah meskipun volume berubah.

Contoh : Biaya gaji, biaya sewa, asuransi, PBB dan lain-lain.

Rumusan : Biaya tetap merupakan biaya secara total tetap dalam rentang waktu tertentu, secara per unit berubah, biaya tetap untuk tujuan perencanaan.

Beban tetap deskresioner merupakan pengeluaran biaya yang timbul karena kebijakan manajemen. Misal : biaya iklan, penelitian, program pengembangan manajemen dan lain-lain. Beban tetap terikat merupakan pengeluaran biaya yang membutuhkan suatu seri pembayaran dalam jangka waktu panjang. Misal : biaya penyusutan, PBB, asuransi, gaji manajemen & karyawan, utang jangka panjang, beban bunga.

### Contoh perhitungan biaya tetap

**Tabel 2.2 Perhitungan Biaya Tetap**

Unit yang Diproduksi	Biaya Sewa Gedung	Perunit
1	Rp 250.000.000	Rp 250.000.000
5	Rp 250.000.000	Rp 50.000.000
10	Rp 250.000.000	Rp 25.000.000
500	Rp 250.000.000	Rp 500.000
1000	Rp 250.000.000	Rp 250.000
2000	Rp 250.000.000	Rp 125.000

### c. Biaya Semi Variabel

Menurut Mulyadi (2014:16) biaya semi variabel adalah biaya yang berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan.

Terdiri dari :

- 1) Biaya semi variabel, biaya yang pada aktivitas tertentu memperlihatkan karakteristik biaya tetap maupun biaya variabel. Misal : biaya listrik, telepon, air, gas dan lain-lain.
- 2) Biaya semi tetap/bertahap, biaya yang berubah dengan volume secara bertahap. Misal : gaji penyelia.

Penggolongan biaya atas dasar jangka waktu manfaatnya

Dapat dikelompokkan menjadi dua :

- 1) Pengeluaran modal (*capital expenditure*)

Adalah biaya yang mempunyai manfaat lebih dari satu periode akuntansi atau satu tahun.

- 2) Pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*)

Adalah biaya yang hanya mempunyai manfaat dalam periode akuntansi terjadinya pengeluaran tersebut.

#### **4. Harga Pokok Produksi**

##### **a. Pengertian Harga Pokok Produksi**

Menurut Mulyadi (2007:10) Mengungkapkan bahwa harga pokok produksi atau disebut harga pokok adalah pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau kemungkinan terjadi untuk memperoleh penghasilan.

Menurut Nurlala (2006:60) 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 dikurangi persediaan produk dalam proses akhir. Harga pokok produksi terikat pada periode waktu tertentu. Harga pokok produksi akan sama dengan biaya produksi apabila tidak ada persediaan produk dalam proses awal dan akhir.

Menurut Witjaksono (2013:16) sejumlah nilai aktiva ( *asset*), tetapi apabila selama tahun berjalan aktiva tersebut dimanfaatkan untuk membantu memperoleh penghasilan, aktiva tersebut harus dikonversikan ke beban (*Expense*).

#### **b. Metode Perhitungan Harga Pokok Produksi**

Menurut Bastian Bustami Nurlela (2006:75) Penentuan biaya produk dan jasa merupakan fungsi akuntansi biaya yang sangat penting karena hal ini sangat mempengaruhi keberhasilan penetapan harga produk dan keberhasilan nilai kontrak yang ditawarkan.

Dengan meningkatnya persaingan secara global, perbedaan biaya yang kecil, dapat berpengaruh sangat besar bagi kelangsungan hidup perusahaan dimasa datang.

### **5. Metode Penentuan Harga Pokok Produksi (*Cost Determination*) :**

#### **a. Full Costing**

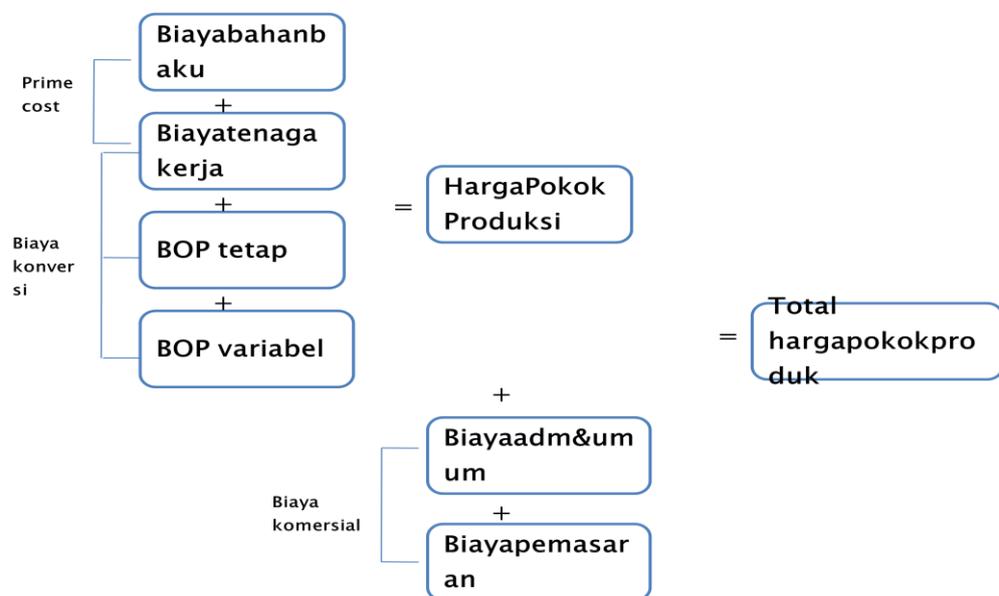
Merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya produksi ke dalam harga pokok produksi yang terdiri dari : biaya bahan baku, Tenaga kerja langsung, BOP variabel maupun fixed.

Menurut Mulyadi (2005:17) metode *Full Costing* sebagai berikut :

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>
Biaya Produksi	<u>xxx</u>

Biaya produksi yang dihitung dengan pendekatan *full costing* terdiri dari unsur biaya produksi (biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya *overhead* pabrik variabel, dan biaya *overhead* pabrik tetap) ditambah dengan biaya non produksi (biaya pemasaran, biaya administrasi dan umum). Lihat gambar 2.1 melukiskan unsur biaya produksi dan biaya produk dengan pendekatan *full costing*.

**Gambar 2.1** Biaya produksi dan biaya produk dengan penelitian *Full Costing*



Sumber : Mulyadi (2014 : 18)

### ***b. Variabel Costing***

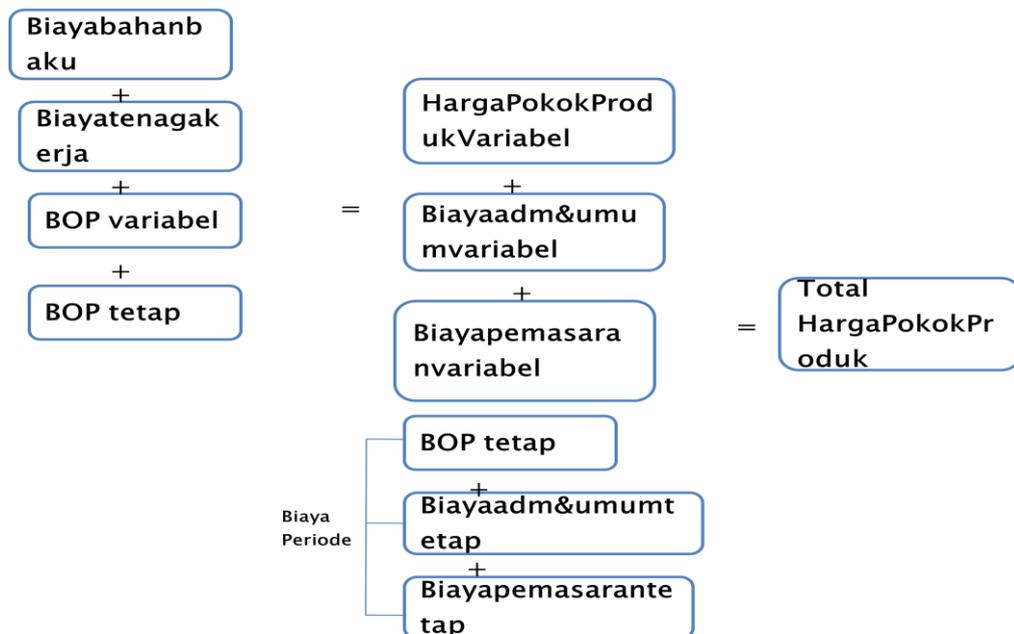
Merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variabel ke dalam harga pokok produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, tenaga kerja langsung & BOP variabel.

Menurut Mulyadi (2005:17) metode *Variabel Costing* sebagai berikut :

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

Biaya produk yang dihitung dengan pendekatan *variable costing* terdiri dari unsur kos produksi variabel (biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik variabel) ditambah dengan biaya nonproduksi variabel (biaya pemasaran variabel dan biaya administrasi dan umum variabel) dan biaya tetap (biaya *overhead* pabrik tetap, biaya pemasaran tetap, biaya administrasi dan umum tetap). Lihat gambar 2.2 yang melukiskan unsur kos produksi dan kos produk dengan pendekatan *variable costing*.

**Gambar 2.2 Biaya produksi dan biaya produk dengan penelitian *Variable Costing*.**



Sumber Mulyadi (2014:18)

## 6. Perbandingan Metode *Full Costing* Dengan Metode *Variable Costing*

Metode *full costing* maupun *variable costing* merupakan metode penentuan harga pokok produksi. Perbedaan pokok yang ada di antara kedua metode tersebut adalah terletak pada perlakuan terhadap biaya produksi yang berperilaku tetap. Adanya perbedaan perlakuan terhadap biaya produksi tetap ini akan mempunyai akibat pada:

- a. perhitungan harga pokok produksi
- b. penyajian laporan laba-rugi.

### a. Perbedaan Metode *Full Costing* Dengan Metode *Variable Costing* Ditinjau Dari Sudut Penentuan Harga Pokok Produksi

*Full costing* atau sering disebut *absorption* atau *conventional costing* adalah metode penentuan harga pokok produksi, yang membebankan seluruh biaya produksi, baik yang berperilaku tetap maupun variabel kepada produk.

Metode *full costing*, biaya *overhead* pabrik, baik yang berperilaku tetap maupun variabel, dibebankan kepada produk yang diproduksi 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 dalam proses dan persediaan pokok jadi yang belum laku dijual, dan baru dianggap sebagai biaya (unsur harga pokok penjualan) apabila produk jadi tersebut telah terjual.

Karena biaya *overhead* pabrik dibebankan kepada produk atas dasar tarif yang ditentukan di muka pada kapasitas normal, maka jika dalam periode biaya *overhead* pabrik sesungguhnya berbeda dengan yang dibebankan tersebut, akan terjadi pembebanan *overhead* lebih (*overapplied factory*

*overhead*) atau pembebanan biaya *overhead* pabrik kurang (*underapplied factory overhead*). Jika semua pokok produk yang diolah dalam periode tersebut belum laku dijual maka pembebanan biaya *overhead* pabrik lebih atau kurang tersebut digunakan untuk mengurangi atau menambah harga pokok produk yang masih dalam persediaan tersebut (baik yang berupa persediaan produk dalam proses maupun produk jadi). Namun jika dalam suatu periode akuntansi tidak terjadi pembebanan *overhead* lebih atau kurang, maka biaya *overhead* pabrik tetap tidak mempunyai pengaruh terhadap perhitungan laba rugi sebelum produknya laku dijual.

*Variable costing* adalah metode penentuan harga pokok produksi yang hanya membebankan biaya-biaya produksi variabel saja ke dalam harga pokok produk.

Pembagian biaya-biaya yang ada dimetode *full costing* dan *variable costing*.

**Tabel 2.3 Pembagian biaya metode *full costing* dan *variable costing***

<b>Biaya</b>	<b>Full Costing</b>	<b>Variable Costing</b>
<b>Biaya Produk</b>	Biaya Bahan Baku	Biaya Bahan Baku
	Biaya Tenaga Kerja Langsung	Biaya Tenaga Kerja Langsung
	Biaya <i>Overhead</i> Pabrik Tetap & Variabel	Biaya <i>Overhead</i> Pabrik Variabel
<b>Biaya Periode</b>	Beban Penjualan	Beban Penjualan
	Biaya Administrasi dan Umum	Biaya Administrasi dan Umum
		Biaya <i>Overhead</i> Pabrik Tetap

Dari tabel diatas dapat dijelaskan bahwa perbedaan pembagian biaya-biaya yang ada pada metode *full costing* dan *variable costing*. *Full costing* untuk biaya produk terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya *overhead* pabrik tetap dan variabel, sedangkan biaya periode terdiri dari beban penjualan dan biaya administrasi dan umum. Sedangkan untuk biaya

produk dengan metode *variable costing* terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya *overhead* pabrik variabel, sedangkan biaya periode terdiri dari beban penjualan dan biaya administrasi dan umum, dan biaya *overhead* pabrik tetap. Dari penjelasan diatas dapat diartikan bahwa perbedaan kedua metode tersebut terletak pada pembagian biaya-biayanya, yaitu biaya *overhead* pabrik tetap untuk metode *full costing* berada di biaya produk, sedangkan metode *variable costing* biaya tetap terletak pada biaya periode.

Disebutkan bahwa metode *variable costing* ini dikenal dengan nama *direct costing*. Istilah *direct costing* sebenarnya sama sekali tidak berhubungan dengan istilah *direct cost* (biaya langsung). Pengertian langsung dan tidak langsungnya suatu biaya tergantung erat tidaknya hubungan biaya dengan obyek penentuan biaya, misalnya: produk, proses, departemen, dan pusat biaya yang lain. Hubungannya dengan produk, biaya langsung (*direct cost*) adalah biaya yang mudah diidentifikasi (atau diperhitungkan) secara langsung kepada produk. Apabila pabrik hanya memproduksi satu jenis produk, maka semua biaya produksi adalah merupakan biaya langsung dalam hubungannya dengan produk. Oleh karena itu tidak selalu biaya langsung dalam hubungannya dengan produk merupakan biaya variabel. Sebagai contoh misalnya suatu pabrik mori hanya menghasilkan satu jenis produk yang berupa mori saja. Upah tenaga kerja pabrik yang dibayar bulanan dan tidak tergantung dari hasil produksinya, merupakan biaya langsung terhadap produk mori tersebut, namun bukan merupakan variabel, karena tidak berubah sebanding dengan perubahan volume produksi. Oleh karena itu sebenarnya

istilah *direct costing* adalah tidak tepat, karena metode ini berhubungan dengan penentuan harga pokok produk yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variabel, dan bukan biaya langsung (*direct cost*) saja. Istilah yang paling tepat untuk metode *direct costing* adalah *variable costing*.

Metode *variable costing*, biaya *overhead* pabrik tetap diperlakukan sebagai *periode cost* dan bukan sebagai unsur harga pokok produk, sehingga biaya *overhead* pabrik tetap dibebankan sebagai biaya dalam periode terjadinya. Dengan demikian *overhead* pabrik tetap di dalam metode *variable costing* tidak melekat pada persediaan produk yang belum laku dijual, tetapi langsung dianggap sebagai biaya dalam periode terjadinya.

Metode *full costing* tidak menunda pembebanan biaya *overhead* pabrik tetap sebagai biaya sampai saat produk yang bersangkutan dijual, jadi biaya *overhead* pabrik yang terjadi, baik yang berperilaku tetap maupun tetap maupun yang variabel, masih dianggap sebagai aktiva (karena melekat pada persediaan) sebelum persediaan tersebut terjual. Sebaliknya metode *variable costing* tidak menyetujui penundaan pembebanan biaya *overhead* pabrik tetap tersebut (atau dengan kata lain menyetujui pembebanan biaya *overhead* tetap kepada produk).

Biaya *overhead* pabrik tetap merupakan biaya dalam jangka pendek tidak berubah dalam hubungannya dengan perubahan volume produksi. Biaya tetap ini merupakan fungsi waktu dan bukan merupakan fungsi produksi. Ada atau tidak ada produksi, biaya ini tetap terjadi. Jadi penundaan pembebanan biaya *overhead* pabrik tetap tersebut dan memperlakukan biaya tersebut

sebagai aktiva tidak bermanfaat, jika dalam periode yang akan datang biaya *overhead* pabrik tetap tersebut akan tetap menjadi sebagai contoh, jika biaya depresiasi mesin (yang dihitung dengan metode garis lurus) diperhitungkan ke dalam harga pokok produk, maka sebelum produk tersebut laku dijual, biaya depresiasi ini masih melekat sebagai harga pokok persediaan. Padahal dalam bulan berikutnya tetap akan diperhitungkan biaya depresiasi, sehingga menurut metode *variable costing* penundaan pembebanan biaya depresiasi ini (biaya tetap) tidak mempunyai manfaat, karena tidak dapat menghindari pengeluaran biaya yang sama dalam periode yang akan datang.

Disinggung bahwa dalam metode *variable costing* biaya *overhead* pabrik tetap diperlakukan sebagai *period cost*, yaitu biaya yang dibebankan di dalam periode terjadinya. Pengertian *period cost* di dalam metode *full costing* dengan *variable costing* adalah berbeda. *Full costing* mengadakan pemisahan antara biaya produksi dengan *period cost*. Biaya produksi adalah biaya yang dapat diidentifikasi dengan produk yang dihasilkan, sedangkan *period cost* adalah biaya-biaya yang tidak ada hubungannya dengan produksi dan dibebankan sebagai biaya dalam periode terjadinya. Biaya yang termasuk dalam *period cost* menurut *full costing* adalah biaya pemasaran dan biaya administrasi dan umum (baik yang berperilaku tetap maupun variabel).

Pengertian *period cost* dalam metode *variable costing* berbeda dengan metode *Full costing*. Menurut metode *variable costing*, *period cost* adalah biaya untuk mempertahankan tingkat kapasitas tertentu guna memproduksi dan menjual produk. Metode *variable costing*, *period costs* meliputi seluruh biaya tetap atau seluruh biaya kapasitas (*capacity cost*). Dengan demikian

*Period cost* menurut pengertian *variable costing* adalah biaya yang dalam jangka pendek tidak berubah dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan, yang meliputi : biaya *overhead* pabrik tetap, biaya pemasaran tetap, biaya administrasi dan umum tetap.

#### **b. Perbedaan Ditinjau dari Sudut Penyajian Laporan Laba Rugi**

Ditinjau dari penyajian laporan laba rugi, perbedaan pokok antara metode *variable costing* dengan *full costing* adalah terletak pada klarifikasi pos-pos yang disajikan dalam laporan laba rugi tersebut. Laporan laba rugi yang disusun dengan metode *full costing* menitik beratkan pada penyajian unsur-unsur biaya menurut hubungan biaya dengan fungsi-fungsi pokok yang ada dalam perusahaan (*functional-cost classification*).

Laporan Laba Rugi *Full Costing* :

Hasil Penjualan		Rp.500.000
Harga Pokok Penjualan (termasuk biaya <i>overhead</i> pabrik tetap)		<u>(250.000)</u>
Laba Bruto		250.000
Biaya Administrasi dan umum	Rp.50.000	
Biaya Pemasaran	<u>75.000</u>	
		<u>(125.000)</u>
Laba Bersih		Rp.125.000

Laporan laba rugi tersebut di atas menyajikan biaya-biaya menurut hubungan biaya dengan fungsi pokok dalam perusahaan manufaktur, yaitu fungsi produksi, pemasaran, dan fungsi administrasi umum.

Di lain pihak laporan laba rugi metode *variable costing* lebih menitik beratkan pada penyajian biaya sesuai dengan perilakunya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan. Sehingga laporan laba rugi metode *variable costing* tampak seperti ini :

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

Laporan laba rugi *variable costing* tersebut di atas biaya tetap disajikan dalam satu kelompok tersendiri yang harus ditutup dari laba kontribusi yang diperoleh perusahaan, sebelum, timbul laba bersih. Dengan menyajikan semua biaya tetap dalam satu kelompok tersendiri dalam laporan laba rugi ini, manajemen dapat memusatkan perhatian pada perilaku biaya tetap ini dan dapat melakukan pengawasan terhadap biaya tersebut, baik dalam perencanaan jangka pendek maupun jangka panjang.

### c. Perhitungan Laba Rugi Menurut Metode *full Costing* Dan *variable Costing*

Berikut ini disajikan contoh perhitungan laba rugi menurut metode *full costing* dan metode *variable costing* untuk jangka waktu tiga bulan berturut – turut.

### Contoh 1

PT. El Sari memproduksi satu jenis produk, Data produksi dan biaya bulan Januari Februari, dan Maret 20X1 disajikan pada Tabel 2.4.

**Tabel 2.4**

Data Produksi dan Biaya PT El Sari Bulan Januari, Februari, dan Maret 20X1

<b>Keterangan</b>	<b>Januari</b>	<b>Februari</b>	<b>Maret</b>	<b>Total</b>
Persediaan awal	30unit	40unit	15unit	30unit
Produksi (a)	200	165	165	530
Penjualan (b)	190	190	165	545
Persediaan akhir	40	15	15	15
.....				
Harga Jual per unit	Rp 100	Rp 100	Rp 100	
Biaya bahan baku per unit	20	20	20	
Biaya tenaga kerja per unit	10	10	10	
Biaya <i>overhead</i> pabrik tetap (c) 1.700 sesungguhnya	1.700	1.700	1.700	Rp5.100
Biaya <i>overhead</i> pabrik variabel Sesungguhnya	800	660	660	2.120
Tarif biaya <i>overhead</i> pabrik per unit produk:				
- Tarif variabel	4	4	4	
- Tarif tetap	8	8	8	
Biaya Adminitrasi & umum:				
<i>Variabel</i> per unit yang dijual	3	3	3	
Tetap	400	400	400	1.200
Biaya Pemasaran:				
<i>Variabel</i> per unit yang dijual	10	10	10	6.150
Tetap	1.000	1.000	1.000	3.000

Biaya *overhead* pabrik dibebankan kepada produk atas dasar unit produk yang dihasilkan Tarif biaya *overhead* pabrik dihitung atas dasar kapasitas produksi normal per bulan sebanyak 200 kg, dengan taksiran biaya *overhead* pabrik variabel sebesar Rp 800 dan biaya *overhead* pabrik tetap sebesar Rp 1.600 sebulan. Tarif standar biaya *overhead* pabrik tersebut berasal dari perhitungan berikut ini :

Tarif biaya *overhead* pabrik variabel:  $\text{Rp } 800:200 = \text{Rp } 4 \text{ per kg,}$

Tarif biaya *overhead* pabrik variabel:  $\text{Rp } 1.600:200 = \text{Rp } 8 \text{ per kg,}$

Biaya produksi per unit menurut metode *full costing* dan *variabel costing* dihitung seperti disajikan pada Gambar 2.5

**Tabel 2.5**

Harga Pokok Per Unit Produk Menurut Metode *Full Costing* dan *Variabel Costing*

	<i>Full Costing</i>	<i>Variable Costing</i>
Biaya bahan baku	Rp20	Rp20
Biaya tenaga kerja	10	10
Biaya <i>overhead</i> variabel	4	4
Biaya <i>overhead</i> pabrik tetap	8	-
	<hr/>	<hr/>
Biaya produksi per unit	<u>Rp42</u>	<u>Rp 34</u>

Sumber :Mulyadi (2016:127)

Atas dasar pada Tabel 2.4 dan 2.5 tersebut di atas, perbandingan cara penentuan harga pokok produk dan perhitungan laba rugi menurut metode *full costing* dan *variabel costing* disajikan pada Gambar 2.6

#### **d. Penjelasan Perbedaan Perhitungan Laba Rugi Metode *Full Costing* dengan Metode *Variable Costing***

Untuk memahami lebih mendalam metode *variable costing*, berikut ini diuraikan berbagai unsur perbedaan perhitungan laba rugi kedua metode tersebut dengan mendasarkan pada data yang tercantum pada Tabel 2.4 dan Tabel 2.5

**Tabel 2.6**  
Perhitungan laba Menurut Metode *Variable* dan *Full Costing*

Keterangan	Full Costing			Variable Costing		
	Januari	Februari	Maret	Januari	Februari	Maret
Volume Penjualan (Unit)	190	190	165	190	190	165
Hasil Penjualan Volume (Volumex1000)	19.000	19.000	16.500	19.000	19.000	16.500
Persediaan Awal	260	1.680	630	1.020	1.360	510
Biaya Bahan Baku	4.000	3.300	3.300	4.000	3.300	3.300
Biaya Tenaga Kerja	2.000	1.650	1.650	2.000	1.650	1.650
Biaya <i>Overhead</i> Pabrik Variabel	800	660	660	800	660	660
Biaya <i>Overhead</i> Pabrik Tetap	1.600	1.320	1.320	-	-	-
Harga Pokok Produk Siap Dijual	9.660	8.610	7.560	7.820	6.970	6.120
Persediaan Akhir	1.680	630	630	1.360	510	510
Harga Pokok Penjualan Sebelum Disesuaikan	7.980	7.980	6.930	-	-	-
Harga Pokok Penjualan Variabel				6.460	6.460	5.610
<i>Overhead</i> Pabrik (Lebih)						
Kurang Dibebankan	100	380	380	-	-	-
Biaya Adm. & Umum Variabel	-	-	-	570	570	495
Biaya Pemasaran Variabel	-	-	-	1.900	1.900	1.650
Harga Pokok Penjualan Setelah Disesuaikan	8.080	8.360	7.310			
Total Biaya Variabel				8.930	8.930	7.755
Laba Bruto	10.920	10.640	9.190			
Laba Kontribusi				10.070	10.070	8.745
<b>Biaya Komersial</b>						
Biaya Administrasi & Umum Variabel	570	570	495			
Biaya Administrasi & Umum Tetap	400	400	400			
Biaya Pemasaran Variabel	1.900	1.900	1.650			
Biaya Pemasaran Tetap	1.000	1.000	1.000			
Jumlah Biaya Komersial	3.870	3.870	3.545			
<b>Biaya Tetap</b>						
Biaya <i>Overhead</i> Pabrik Tetap				1.700	1.700	1.700
Biaya Administrasi & Umum Tetap				400	400	400
Biaya Pemasaran Tetap				1.000	1.000	1.000
Jumlah Biaya Tetap				3.100	3.100	3.100
Laba Bersih	7.050	6.770	5.645	6.970	6.970	5.645

Sumber Mulyadi : (2014:128)

### e. Hasil Perhitungan Laba Rugi *Full Costing* Dan *Variable Costing*

Perbedaan pokok antara metode *full costing* dengan *variable costing* adalah terletak pada perlakuan terhadap biaya *overhead pabrik* tetap. Jumlah *overhead pabrik* tetap per satuan yang dibebankan kepada produk adalah sebesar biaya *overhead pabrik* tetap per periode dibanding volume produksi dalam satuan kuantitas. Dalam metode *full costing*, biaya *overhead pabrik* tetap yang dibebankan kepada produk per periode adalah sebesar hasil kali biaya *overhead pabrik* tetap per satuan produk, dengan jumlah produk yang dijual dalam periode tersebut. Metode *variable costing* membebankan seluruh biaya *overhead pabrik* tetap ke dalam periode terjadinya dan dipertemukan dengan pendapatan yang diperoleh dalam periode tersebut. Keterangan berikut ini diambil dari soal Tabel 2.6 :

- a. = volume penjualan dalam satuan kuantitas
- b. = volume produksi dalam satuan kuantitas
- c. = biaya *overhead pabrik* tetap per periode

#### 1) Hasil Perhitungan Bulan Januari

Jika volume penjualan lebih kecil dari volume produksi, maka rumus  $c/b$  (a-b) hasilnya negatif, yang berarti metode *full costing* membebankan biaya *overhead pabrik* tetap lebih kecil jika dibandingkan dengan metode *variable costing* yang mengakibatkan laba *full costing* lebih tinggi dibandingkan laba *variable costing*. Dengan demikian jika volume penjualan lebih besar dibandingkan dengan volume produksi, metode *full costing* akan menghasilkan perhitungan laba lebih tinggi dibandingkan dengan

menggunakan metode *variable costing*. Pada bulan Januari metode *full costing* menghasilkan laba Rp 7.050 yang lebih besar Rp 80 dibandingkan dengan laba *variable costing* Rp 6.970. Hal ini disebabkan karena *full costing* menunda pembebanan biaya *overhead* pabrik tetap dengan cara memperhitungkan biaya tersebut ke dalam persediaan akhir. *Full costing* membebankan biaya *overhead* pabrik tetap sebagai biaya apabila produknya telah terjual, sedangkan metode *variable costing* membebankan biaya tersebut sebagai biaya dalam periode terjadinya. Oleh karena itu perbedaan pokok antara *full costing* dan *variable costing* adalah terletak pada pengakuan biaya *overhead* pabrik tetap sebagai biaya. Perbedaan jumlah biaya *overhead* pabrik tetap yang dibebankan sebagai bulan Januari dalam masing-masing metode tersebut sebagai berikut :

Biaya <i>overhead</i> pabrik tetap yang melekat pada	
Persediaan Awal (mengurangi laba bersih) = 30 x Rp 8	240
Biaya <i>overhead</i> pabrik tetap yang melekat pada	
Persediaan akhir (menambah laba bersih) = 40 x Rp 8	<u>320</u>
Selisih laba bersih metode <i>full costing</i> dan <i>variable costing</i>	Rp.80

Oleh karena *full costing* menunda pembebanan biaya *overhead* pabrik tetap sebagai biaya dalam bulan Januari, maka akibatnya adalah laba bersih bulan Januari menurut *full costing* lebih tinggi Rp. 80 (Rp 7.050 – Rp 6.970). Jadi jika persediaan akhir lebih besar dari persediaan awal maka laba bersih menurut metode *full costing* akan lebih besar dibandingkan laba bersih menurut metode *variable costing*, karena biaya sebagian periode yang melekat pada persediaan awal yang dibebankan sebagai biaya dalam periode sekarang

lebih kecil bila dibandingkan dengan sebagian biaya periode yang melekat pada persediaan akhir yang ditunda pembebanannya dalam periode sekarang.

## 2) Hasil Perhitungan Bulan Februari

Jika volume penjualan lebih besar dari volume produksi, maka rumus  $c/b (a-b)$  hasilnya positif, yang berarti metode *full costing* membebankan biaya *overhead* pabrik tetap lebih besar jika dibandingkan dengan dibebankan dengan metode *variable costing*, yang mengakibatkan laba *full costing* lebih rendah dibandingkan dengan laba *variable costing*. Dengan demikian jika volume penjualan lebih besar dari volume produksi, metode *full costing* akan menghasilkan perhitungan laba lebih rendah jika dibandingkan dengan metode *variable costing*. Pada bulan Februari metode *full costing* menghasilkan laba sebesar Rp 6.770 yang lebih rendah Rp 200 dibandingkan dengan laba yang dihasilkan oleh metode *variable costing* Rp 6.970. Hal ini disebabkan karena adanya biaya *overhead* pabrik tetap yang oleh metode *full costing* diperhitungkan ke dalam persediaan awal dan persediaan akhir bulan Februari. Perbedaan jumlah biaya *overhead* pabrik tetap yang dibebankan kepada persediaan awal dan persediaan akhir dalam metode *full costing* mempunyai akibat terhadap perhitungan laba rugi bulan februari sebagai berikut :

Biaya <i>overhead</i> pabrik tetap yang melekat pada	
Persediaan Awal (mengurangi laba bersih) = $40 \times \text{Rp } 8$	320
Biaya <i>overhead</i> pabrik tetap yang melekat pada	
Persediaan akhir (menambah laba bersih) = $15 \times \text{Rp. } 8$	120
	<hr/>
Selisih laba bersih metode <i>full costing</i> dan <i>variable costing</i>	Rp. 200

Jadi jika persediaan akhir lebih kecil dari persediaan awal maka laba bersih menurut metode *full costing* akan lebih kecil dibandingkan dengan laba bersih menurut metode *variable costing*, karena sebagian biaya periode yang melekat pada persediaan awal yang dibebankan sebagai biaya dalam periode sekarang lebih besar bila dibandingkan dengan biaya periode yang melekat pada persediaan akhir yang ditunda pembebanannya dalam periode sekarang.

### 3) Hasil Perhitungan Bulan Maret

Jika volume penjualan sama dengan volume produksi ( $a=b$ ) maka  $c/b$  ( $a-b$ ) hasilnya sama dengan 0. Dengan demikian laba atau rugi yang dihitung dengan *full costing* sama dengan laba atau rugi yang dihitung dengan metode *variable costing*. Pada Gambar 2.6 laporan laba rugi *full costing* bulan Maret menghasilkan laba sebesar Rp 5.645 yang sama jumlahnya dengan laba yang dihasilkan dengan metode *variable costing*. Biaya *overhead* pabrik tetap yang dilbebankan kepada persediaan awal dan persediaan akhir dalam metode *full costing* mempunyai akibat terhadap perhitungan laba rugi bulan Maret sebagai berikut :

Biaya *overhead* pabrik tetap yang melekat pada

Persediaan Awal (mengurangi laba bersih) = 15 x Rp 8	120
--	-----

Biaya *overhead* pabrik tetap yang melekat pada

Persediaan akhir (menambah laba bersih) = 15 x Rp 8	120
---	-----

Selisih laba bersih metode <i>full costing</i> dan <i>variable costing</i>	0
--	---

Jadi jika persediaan akhir sama dengan persediaan awal maka laba bersih menurut metode *full costing* akan sama dengan laba bersih menurut *variable costing*, karena biaya periode (biaya *overhead* pabrik tetap) yang melekat

pada persediaan awal yang dibebankan sebagai biaya dalam periode sekarang sama dengan biaya periode yang ditunda pembebanannya dalam periode sekarang.

#### f. Perhitungan Pembebanan Kurang Biaya *Overhead* Pabrik

Menurut metode *full costing*, dalam bulan Januari terjadi pembebanan kurang biaya *overhead* pabrik sebesar Rp 100 yang dihitung sebagai berikut :

##### 1) Biaya *overhead* pabrik sesungguhnya

Variabel	Rp 800	
Tetap	<u>Rp 1.700</u>	
		Rp 2.500
Biaya <i>overhead</i> pabrik yang dibebankan kepada produk		
Variabel 200 x Rp. 4	Rp 800	
Tetap 200 x Rp. 48	<u>Rp 1.600</u>	
		(Rp 2.400)
Pembebanan kurang biaya <i>overhead</i> pabrik ( <i>underapplied</i> )		<u>Rp. 100</u>

##### 2) Dalam bulan Februari terjadi pembebanan kurang biaya *overhead* pabrik sebesar Rp 380 yang dihitung sebagai berikut

##### Biaya *overhead* pabrik sesungguhnya

Variabel	Rp 660	
Tetap	<u>Rp 1.700</u>	
		Rp 2.360
Biaya <i>overhead</i> pabrik yang dibebankan kepada produk		
Variabel 165 x Rp 4	Rp 660	
Tetap 165 x Rp 48	<u>Rp 1.320</u>	
		(Rp1.980)
Pembebanan kurang biaya <i>overhead</i> pabrik ( <i>underapplied</i> )		<u>Rp. 380</u>

- 3) Dalam bulan Maret terjadi pembebanan kurang biaya *overhead* pabrik sebesar Rp 380 yang dihitung sebagai berikut

Biaya *overhead* pabrik sesungguhnya

Variabel	Rp 660	
Tetap	<u>Rp 1.700</u>	
		Rp 2.360
Biaya <i>overhead</i> pabrik yang dibebankan kepada produk		
Variabel	165 x Rp. 4	Rp 660
Tetap	165 x Rp 48	<u>Rp 1.320</u>
		(Rp1.980)
Pembebanan kurang biaya <i>overhead</i> pabrik ( <i>Overapplied</i> )		<u><u>Rp 380</u></u>

- 4) Bila volume penjualan konstan dan volume produksi berubah, maka laporan laba rugi *variable costing* menunjukkan laba atau rugi yang konstan karena laba atau rugi tidak dipengaruhi oleh perubahan persediaan, sedangkan laporan laba rugi *full costing* akan menunjukkan laba atau rugi yang berubah, karena *variable costing* bulan Januari dan Februari menyajikan laba yang konstan Rp 6.970. Dilain pihak, laporan laba rugi metode *full costing* bulan Januari dan Februari menyajikan laba yang berubah (Januari sebesar Rp 7.050 dan Februari sebesar Rp 6.770), meskipun tidak terjadi perubahan volume penjualan dan biaya per unit.
- 5) Bila volume produksi konstan, kedua metode tersebut akan menunjukkan laba yang berubah sesuai penjualannya, yaitu bila volume penjualan naik, maka laba akan naik dan sebaliknya apabila volume penjualan turun, maka laba akan turun. Tetapi perubahan laba dalam kedua metode tersebut tidak sama, karena di dalam *full costing*, perubahannya dipengaruhi oleh perubahan

persediaan. Pada Gambar 2.6 produksi bulan Februari dan Maret tidak mengalami perubahan (165 unit per bulan). Karena dalam bulan Maret mengalami penurunan penjualan, maka baik dalam metode *full costing* dan *variable costing* mengalami laba yang menurun dalam dua bulan tersebut, namun penurunan laba tersebut tidak sama antara metode tersebut.

## **B. Penelitian Terdahulu**

Berdasarkan hasil studi pustaka yang dilakukan, terdapat penelitian yang berhubungan dengan penelitian yang terdahulu yang membahas tentang analisa metode perhitungan harga pokok produksi yaitu :

Skripsi yang disusun oleh Waryanto (2014) dari Unipa Surabaya, yang berjudul “Pengaruh Penentuan Harga Pokok Produksi Terhadap Harga Jual Pada Industri Kerupuk Di UD.INUN JAYA”. Disini terdapat beberapa persamaan penelitian ini dengan skripsi diatas diantaranya penelitian ini sama-sama bertujuan untuk menghitung harga pokok produksi, dan pembahasannya penelitian ini juga menggunakan perhitungan metode yang sama yaitu *full costing* dan *variable costing*.

Selain Persamaan diatas , terdapat pula perbedaan antara lain perusahaan tempat penelitian berbeda, pada skripsi diatas dilakukan pada UD.INUN JAYA dan pada penelitian ini dilakukan di CV. Mega Jaya. Dan juga untuk penelitian pertama meneliti tentang pengaruh harga pokok produksi untuk menentukan harga jual, sedangkan penelitian ini meneliti tentang perhitungan harga pokok produksi dan dampaknya terhadap perolehan laba. Hasil dari penelitian terdahulu yaitu harga pokok produksi yang ada pada

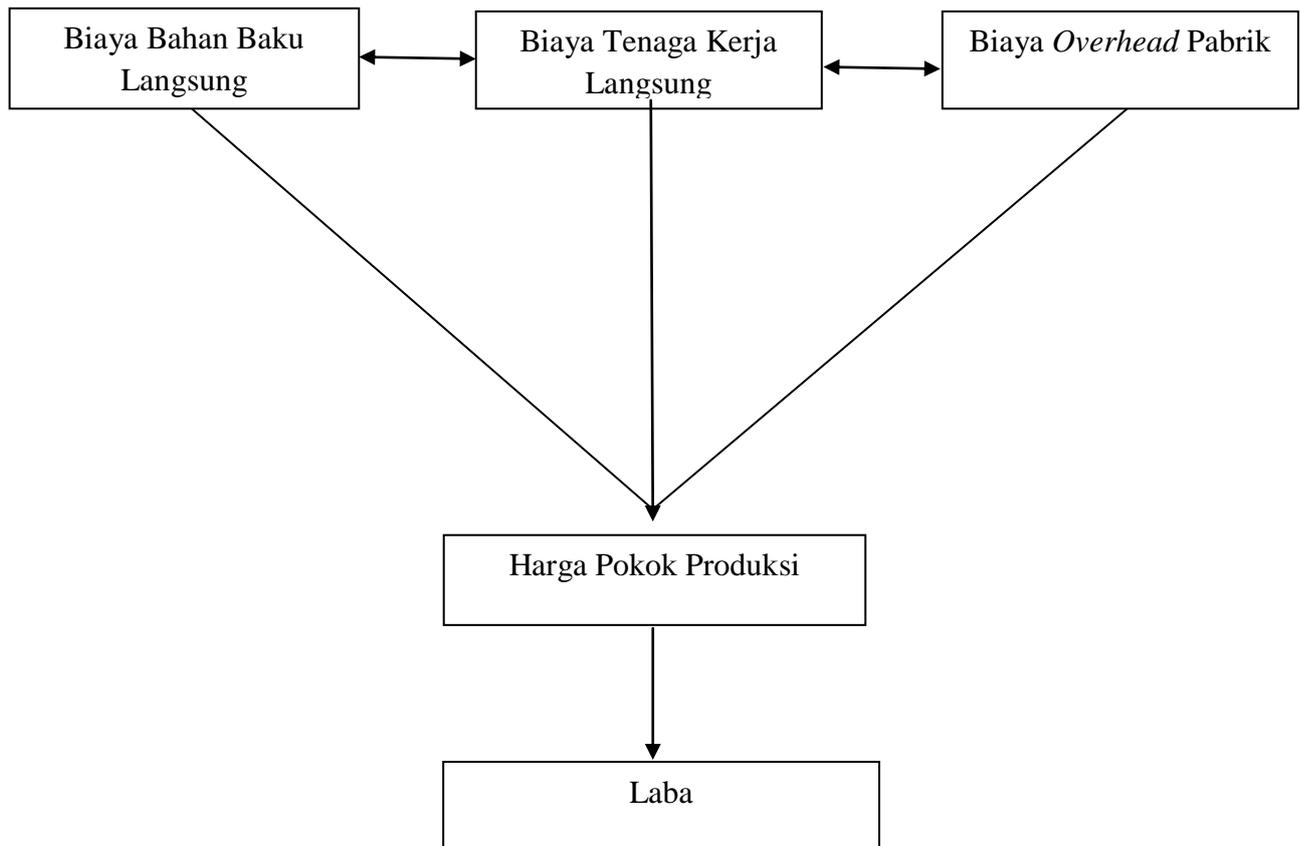
perusahaan dimana terjadinya kenaikan harga pokok produksi tiap tahunnya oleh produk tersebut yang disebabkan kenaikan harga bahan baku, maka Perusahaan harus membuat anggaran yang lebih untuk pembelian bahan baku dalam jumlah yang besar, hal ini dilakukan untuk mengurangi resiko harga bahan baku pada tahun-tahun berikutnya. Perlu meninjau ulang mengenai kenaikan upah tenaga kerja yang dimaksud untuk menaikkan kualitas.

Kemudian, penelitian yang disusun oleh Nugroho (2013) dari Universitas Dian Nuswantoro Semarang yang berjudul "Analisis Perhitungan Harga Pokok Produksi Bakpia Pathok 29 Dengan Metode *Full Costing* Pada UKM Bakpia Pathok 29". Dalam penelitian ini dengan skripsi diatas terdapat beberapa persamaan diantaranya pada penelitian diatas dengan penelitian ini sekarang sama-sama membahas metode perhitungan harga pokok produksi, penelitian ini juga memberikan usulan dan saran untuk perbaikan dalam mengatasi kelemahan-kelemahan yang ditemui, sehingga perusahaan dapat menjalankan sistem tersebut lebih efektif.

Pada peneliti terdahulu dengan penelitian sekarang juga terdapat beberapa perbedaan antara lain tempat dilakukannya penelitian, pada penelitian terdahulu dilakukan di UKM Bakpia Pathok 29, sedangkan pada penelitian yang sekarang dilakukan di CV. Mega Jaya. Pada penelitian yang sekarang membahas metode harga pokok produksi dengan metode *full costing* dan *variable costing* dan dampaknya terhadap perolehan laba, sedangkan pada penelitian terdahulu hanya meneliti perhitungan harga pokok produksi menggunakan metode *full costing* saja. Hasil dari penelitian terdahulu bahwa UKM Bakpia Pathok 29 dalam perhitungan harga pokok produksi masih

menggunakan cara perhitungna sederhana yaitu mengumpulkan biaya-biaya yang digunakan selama produksi dan ada beberapa komponen biaya produksi yang tidak dimasukkan.

### C. Kerangka Konseptual



Gambar 2.3 Kerangka Konseptual Penelitian