

**Karya Ilmiah**

# **AKUNTANSI BIAYA STANDAR**

**oleh :**

**Drs. Ali Usman**  
**NIP : 131 803 367**



**FAKULTAS EKONOMI**  
**UNIVERSITAS MEDAN AREA**  
**M E D A N**  
**2001**

## KATA PENGANTAR

Syukur Alhamdulillah penulis panjatkan kehadirat Allah SWT, karena berkat rahmat dan hidayahNya karya ilmiah yang diberi judul "Akuntansi Biaya Standar" telah diselesaikan dengan baik.

Dalam penulisan karya ilmiah ini, penulis menerima dorongan dan bantuan dari berbagai pihak.

Pada kesempatan ini penulis mengucapkan terima kasih kepada :

1. Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Medan Area
2. Kepala Perpustakaan Universitas Medan Area
3. Kepala lembaga Penelitian Universitas Medan Area
4. Pihak-pihak lainnya yang tidak dapat disebutkan namanya satu-persatu

Penulis menyadari bahwa tulisan ini masih jauh dari sempurna, oleh sebab itu dengan segala kerendahan hati menerima berbagai saran dan kritik yang bersifat membangun.

Akhirul kata, semoga tulisan ini dapat memberikan manfaat bagi para pembaca.

Medan, September 2001

Penulis,

Drs. Ali Usman

# DAFTAR ISI

	Halaman
KATA PENGANTAR .....	i
DAFTAR ISI .....	ii
<b>BAB I : PENDAHULUAN</b>	
1.1 Latar Belakang .....	1
1.2 Tujuan Penulisan.....	3
<b>BAB II : TINJAUAN PUSTAKA</b>	
2.1. Defenisi Biaya Produksi .....	4
2.2. Kegiatan Produksi .....	6
2.3. Penentuan Biaya Standar.....	13
<b>BAB III : PEMBAHASAN</b>	
3.1. Beberapa Sebab Perbedaan Biaya Standar Dengan Biaya Sebenarnya .....	17
3.2. Sebab Terjadinya Penyimpangan Upah Langsung .....	22
3.3. Pembebanan Jenis Biaya .....	23
<b>BAB IV : KESIMPULAN DAN SARAN</b>	
4.1. Kesimpulan .....	39
4.2. Saran-saran.....	40
DAFTAR PUSTAKA .....	41

# BAB I

## PENDAHULUAN



### 1.1. Latar Belakang

Perhitungan realisasi biaya produksi tidak dapat menyajikan jawaban terhadap permasalahan tersebut, sehingga pengendalian biaya akan sulit untuk dilaksanakan. Biaya produksi merupakan salah satu unsur penentuan harga pokok penjualan, yang dapat dirinci atas biaya bahan baku, upah tenaga kerja langsung, dan biaya produksi tidak langsung.

Selanjutnya bila ditinjau dari teknis perhitungan, maka biaya produksi dan standar. Realisasi biaya produksi dihitung sesudah produksi selesai, sehingga pimpinan perusahaan menemui kesulitan untuk mengukur tingkat efisiensi.

Untuk mengatasi hal tersebut perlu pedoman dan salah satu standar diantaranya adalah biaya standar. Standar dari biaya produksi secara umum dapat diartikan sebagai suatu cara perhitungan biaya produksi yang ditentukan lebih dahulu untuk setiap jenis barang yang akan dihasilkan pada tingkat efisiensi dan jumlah produksi tertentu. Melalui standar, pimpinan perusahaan merencanakan biaya yang seharusnya sebelum kegiatan produksi dimulai. Dan sesudah selesai dapat dihitung jumlah biaya sesungguhnya. Apabila ada perbedaan

antara biaya sesungguhnya dengan biaya standar, maka perbedaan tersebut dapat dianalisa agar dapat ditentukan sebab-sebab terjadinya perbedaan tersebut.

Adapun beberapa kemungkinan penyebab terjadinya penyimpangan biaya antara lain adalah sebagai berikut:

1. Biaya standar semula yang ditemtukan terlalu kecil dibanding dengan seharusnya wajar.
2. Pengawasan pengeluaran biaya yang tidak tepat.
3. Mutu tenaga kerja yang tidak terampil.
4. Pengaruh keadaan pasar terhadap harga bahan baku.
5. Pengaruh tuntutan upah baru dan lain-lain.

Seringkali terdapat perbedaan antara realisasi biaya produksi dengan standar biaya produksi walaupun perhitungannya telah dilakukan secermat mungkin. Perbedaan ini lajim dikenal dengan istilah penyimpangan atau *variance*. Penyimpangan yang dimaksud disini terdiri dari Favorable dan Unfavorable Variance.

Favorable variance adalah penyimpangan yang diperoleh dimana realisasi biaya lebih kecil dari standar yang ditentukan. Sedangkan Unfavorable variance adalah penyimpangan yang tidak diperbolehkan dimana realisasi biaya lebih besar dari standar yang ditentukan.

## **1.2. Tujuan Penelitian**

- a. Untuk melihat lebih dekat bagaimana terjadi penyimpangan biaya produksi pada suatu perusahaan.
- b. Untuk melihat atau menelaah secara teoritis bagaimana penyimpangan biaya produksi tersebut dapat diatasi oleh pimpinan perusahaan.

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### 2.1. Defenisi Blaya Produksi

Menurut prinsip akuntansi Indonesia (1984) bahwa yang dimaksud dengan biaya adalah pengorbanan ekonomis yang diperlukan untuk memperoleh barang atau jasa.

Pengertian penyimpangan biaya produksi adalah merupakan selisih antara actual cost dengan standard cost disebut penyimpangan-penyimpangan biaya atau cost variance (Sinuraya, 1990).

Dari pengertian di atas, ditarik kesimpulan bahwa didalam penyimpangan tersebut terdapat dua unsur, yaitu actual cost dan standard cost. Kedua unsur tersebut merupakan penentu terjadinya penyimpangan, karena bila membahas satu unsur saja tidak akan menimbulkan penyimpangan.

Penyimpangan biaya dapat pula dibedakan menjadi dua, yaitu:

- a. Vaforable Cost Variance
- b. Unvaforable Cost Variance

*ad.a. Vaforable Cost Variance*

Adalah penyimpangan yang diperoleh dimana realisasi biaya lebih kecil dari standar yang ditentukan. Vaforable cost variance sering pula disebut sebagai penyimpangan yang menguntungkan.

Misalkan suatu perusahaan telah menetapkan standar cost dalam perhitungan harga produksi, yakni Rp. 100,- per produksi dengan actual cost Rp. 90,-. Maka cost variance dihitung sebagai berikut:

Actual cost	Rp. 90.000,-
Standard cost	Rp. 100.000,-
Cost variance	Rp. 10.000,-

Cost variance yang tersebut di atas merupakan penyimpangan yang menguntungkan karena biaya yang sesungguhnya lebih kecil dari biaya standar yang ditetapkan untuk menghasilkan 1.000 unit produksi.

*ad.b. Unvaforable Cost Variance*

Adalah penyimpangan yang diperoleh dimana realisasi biaya lebih besar dari standar biaya yang telah ditetapkan sebelumnya. Unvaforable Cost Variance sering pula disebut sebagai penyimpangan yang merugikan.

Misalkan dari contoh diatas, sebagai tambahan informasi, dalam memproduksi suatu barang sebanyak 1.000 unit membutuhkan biaya sebesar Rp. 120.000,-. Maka cost variance dihitung sebagai berikut:

Actual cost	Rp. 120.000,-
Standard cost	Rp. 100.000,-
Cost variance	Rp. 20.000,-

Penyimpangan tersebut di atas merupakan penyimpangan yang merugikan karena biaya standar lebih kecil dari biaya produksi sesungguhnya.

## 2.2. Kegiatan Produksi

Kegiatan berproduksi merupakan suatu tindakan yang akan mengakibatkan pengeluaran biaya. Setiap perusahaan industri dalam memproduksi sesuatu barang membutuhkan biaya untuk mengolahnya, dimulai dari saat pembelian bahan baku, pengolahannya hingga menjadi barang jadi.

Dalam menciptakan sejumlah produk tertentu, unsur biaya perlu diperhatikan, sehingga ada harapan untuk memperluas pangsa pasar. Salah satu cara untuk memperkecil biaya produksi ini adalah dengan bekerja seefisien mungkin sehingga terhindar dari pemborosan biaya. Bila suatu perusahaan dapat menekan biaya



produksiserendah mungkin maka hal ini menunjang keberhasilan manajemen dalam meningkatkan laba perusahaan.

Untuk lebih memahami apa yang dimaksud dengan biaya, berikut ini akan dikutip beberapa pengertian.

Biaya adalah yang terlebih dahulu diukur dengan uang, yang dikeluarkan atau yang potensial akan dikeluarkan untuk mencapai suatu tujuan tertentu (Adikoesoemah, 1982).

Dari pengertian tersebut di atas, terlihat bahwa biaya adalah merupakan suatu pengorbanan yang harus dikeluarkan oleh suatu perusahaan, yang dapat diukur dalam satuan uang, demi mencapai suatu hasil yang diinginkan.

Dari definisi tersebut diketahui bahwa untuk menghasilkan suatu barang atau jasa dikeluarkan pengorbanan ekonomis dalam periode tertentu, dan masalah biaya merupakan masalah yang cukup penting terlebih-lebih untuk perusahaan industri.

Sefelah kita mengetahui pengertian biaya, maka sekarang kita membahas biaya produksi.

Harga pokok produksi meliputi biaya-biaya yang dikorbankan untuk menghasilkan barang atau jasa, sehingga dengan demikian biaya penjualan dan biaya administrasi tidak termasuk dalam pengertian biaya produksi. Hal tersebut dapat dilihat dari pengertian yang terkandung dalam prinsip Akuntansi Indonesia yaitu:

Harga pokok yang diproduksi meliputi semua bahan langsung yang dipakai, upah langsung serta biaya produksi tidak langsung dengan memperhitungkan saldo awal dan saldo akhir barang dalam pengolahan (usry, 1988)

Dari pengertian di atas dapat kita tarik kesimpulan bahwa biaya produksi terdiri dari bahan baku langsung. Ada tiga kelompok unsur biaya yakni:

- a. Biaya bahan baku
- b. Biaya tenaga kerja langsung
- c. Biaya tidak langsung (Mulyadi, 1986)

*ad.a. Biaya bahan baku*

Dalam proses produksi bahan baku merupakan kegiatan yang utama. Bahan baku adalah bahan mentah yang dipakai dalam proses produksi dan merupakan bahan yang membentuk kegiatan yang terbesar dari produk jadi, sehingga biaya-biaya yang dikeluarkan untuk bahan baku langsung merupakan biaya yang relatif sangat besar dalam rangka menghasilkan produk. Bahan baku tersebut diperoleh, mungkin dibeli dari pihak luar ataupun merupakan hasil pengolahan sendiri.

Apabila dibeli, maka biaya bahan baku meliputi harga pokok bahan baku yang ditambah biaya-biaya lain yang merupakan

sumbangan dengan pembelian tersebut hingga siap untuk digunakan dalam proses produksi.

Adakalanya suatu perusahaan memperoleh bahan bakunya dengan mengimpor dari luar negeri. Untuk perusahaan yang seperti ini, maka harga pokok bahan baku agak sedikit berbeda sebab banyak hal yang akan mempengaruhi biaya-biayanya pada saat pembelian, salah satu diantaranya adalah syarat pembelian. Pada harga C dan F (Cost dan Freight) pembeli menanggung biaya asuransi laut dan penjual menanggung biaya angkutan lautnya, sedangkan dalam harga C.I.F. (cost insurance and freight) pembeli menanggung biaya-biaya untuk mengeluarkan bahan baku dari pelabuhan pembeli sampai barang tiba di gudang pembeli.

Apabila bahan baku diolah sendiri, misalnya perusahaan perkebunan. Dalam hal ini, yang menjadi harga pokok bahan baku tersebut adalah seluruh biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh bahan baku yang meliputi biaya pengolahan tanah, pembibitan, penanaman, pemeliharaan tanaman, panen, pengangkutan dan lain-lain, sehingga bahan baku tersebut siap untuk digunakan dalam proses produksi untuk diolah menjadi barang jadi.

Untuk mengetahui nilai pemakaian bahan baku yang telah dipakai dalam proses produksi maka sebelumnya harus diketahui berapa unit bahan baku langsung yang terpakai. Ini dapat diketahui melalui sistem persediaan yang dipakai perusahaan, apakah memakai sistem perpetual.

*ad. b. Biaya tenaga kerja langsung*

dalam proses pengolahan bahan baku menjadi barang jadi, memerlukan tenaga kerja. Tenaga kerja tersebut ada dua jenis, yaitu tenaga kerja langsung dan tenaga kerja tidak langsung. Tenaga kerja langsung yaitu tenaga kerja yang jasanya dapat diperhitungkan secara langsung dalam pembuatan barang jadi. Upah yang dibayar untuk tenaga kerja langsung ini disebut upah langsung. Perhitungan dilakukan dari jumlah jam kerja seluruhnya dikalikan dengan tarif upah yang telah ditentukan. Besarnya biaya upah langsung yang dibayarkan tergantung kepada metode pengupahan yang digunakan oleh suatu perusahaan misalnya berdasarkan jam kerja langsung ataupun berdasarkan unit kerja yang dihasilkan.

Dengan adanya incentive akan merangsang buruh untuk berproduktivitas lagi, sehingga output yang dapat dihasilkannya semakin rendah dan dengan sendirinya laba per

unit yang akan dicapai perusahaan akan bertambah besar. Sedangkan tenaga kerja tidak langsung, yaitu tenaga kerja yang dihasilkan hanya membantu kelancaran kegiatan pengolahan dan biayanya tidak dapat diperhitungkan secara langsung terhadap suatu pekerjaan tertentu. Upah yang dibayarkan disebut upah tidak langsung dan merupakan biaya tidak langsung.

*ad. c. Biaya tidak langsung*

Biaya tidak langsung meliputi keseluruhan biaya produksi selain dari pada biaya bahan langsung dan biaya tenaga kerja langsung. Biaya tidak langsung merupakan biaya-biaya sehubungan dengan proses pengolahan, tetapi tidak memiliki hubungan langsung dengan barang jadi dan jikapun ada hubungannya adalah sangat kecil. Demikian juga jenis biaya pengolahan yang masuk golongan biaya tidak langsung sangat banyak, sehingga sukar untuk menetapkan sifat dari biaya-biaya tersebut tidak sama, ada yang bersifat tetap dan ada yang bersifat tidak tetap. Jenis-jenis biaya tidak langsung antara lain adalah:

- Bahan baku tidak langsung
- Upah tidak langsung
- Referensi dan pemeliharaan mesin dan bangunan

- Penyusutan mesin dan bangunan
- Bahan bakar dan minyak pelumas
- Biaya air dan listrik
- Biaya asuransi mesin dan gudang pabrik, dan lain-lain

Pembebanan biaya overhead pabrik dalam proses produksi biasanya didasarkan atas taksiran yang disebut dengan applied overhead sudah ditentukan maka tarif overhead dapat dihitung. Dalam teori Akuntansi Biaya dikenal ada dua macam tarif overhead yakni, tarif tunggal dan tarif ganda. Tarif biaya overhead biasanya ditetapkan dalam satuan uang atau presentase tertentu dari produksi. Ada beberapa macam dasar yang dapat dipakai untuk menentukan tarif biaya overhead, yaitu:

- a. Biaya yang diproduksi
- b. Biaya bahan langsung
- c. Biaya buruh langsung
- d. Jam kerja buruh langsung
- e. Jam kerja mesin (Polimeni, 1986)

Dasar yang dipilih untuk digunakan dalam penetapan tarif biaya overhead pabrik harus dapat mencerminkan pembebanan yang paling tepat kepada hasil produksi yang paling menghemat.

### 2.3. Penentuan Biaya Standar

Pengertian biaya standar menurut Mulyadi adalah biaya yang ditentukan dimuka, merupakan biaya yang seharusnya dikeluarkan untuk membuat suatu produk atau untuk membiayai kegiatan tertentu, dibawah asumsi kondisi ekonomis efisiensi, dan faktor-faktor lain tertentu.

Kata-kata yang seharusnya dikeluarkan mengandung arti bahwa biaya yang ditentukan dimuka merupakan pedoman didalam mengeluarkan biaya sesungguhnya. Daan menurut R. Soemita dikatakan bahwa biaya standar adalah biaya-biaya yang ditetapkan dimuka untuk pemakaian bahan baku langsung dan biaya overhead pabrik. Sedangkan menurut Adolph Matz dan Usry disebutkan bahwa standar dapat dibayangkan sebagai suatu norma dalam suatu ukuran tertentu, seperti sekilo bahan, sekian jam kerja yang dibutuhkan dan sekian persen kapasitas pabrik yang digunakan.

Berdasarkan pengertian-pengertian di atas, dapat disimpulkan bahwa biaya standar ditetapkan terlebih dahulu untuk memproduksi suatu unit atau sejumlah unit produksi selama periode tertentu, dan biaya standar merupakan pedoman pengeluaran biaya untuk masa yang akan datang, dimana biaya bahan baku dan upah langsung didasarkan pada keadaan normal yang berlaku, sedangkan biaya overhead pabrik didasarkan untuk membantu perencanaan

dan pengendalian operasi serta memberi gambaran yang lebih jelas mengenai dampak dari berbagai keputusan manajer terhadap tingkat biaya dan laba, disamping itu biaya standar mempunyai kegunaan sebagai berikut:

1. Menetapkan anggaran
2. Mengendalikan biaya dan memotivasi serta mengukur efisiensi
3. Menyederhanakan prosedur penetapan biaya dan mempercepat penyajian laporan biaya
4. Membebaskan biaya ke persediaan bahan, barang dalam proses dan barang jadi
5. Memberikan dasar bagi penetapan tender dan kontrak serta untuk menetapkan harga jual

Sesuai dengan unsur biaya produksi yang terdiri dari biaya bahan baku langsung dan biaya produksi tidak langsung maka biaya standar dapat ditentukan sebagai berikut:

- a. Standar biaya bahan baku
- b. Standar upah tenaga kerja
- c. Standar biaya produksi tidak langsung

*ad.a. Standar biaya bahan baku*

Biaya standar bahan baku langsung meliputi standar kuantitas dan standar harga bahan baku. Untuk menetapkan standar kuantitas terlebih dahulu dianalisa jenis dan kualitas bahan

yang dipakai oleh bagian teknik. Selanjutnya dari data tersebut ditentukan ukuran bentuk dan kualitas yang paling ekonomis. Dalam perhitungan ini tidak boleh dilupakan adanya pemborosan yang tidak dapat dihindarkan.

Harga beli bahan baku	Rp. 345/satuan
Biaya angkut	40
Biaya lain-lain untuk mendapatkan bahan baku	15
Dikurangi :	
Potongan pembelian	<u>(10)</u>
Harga standar bahan baku	Rp. 390/satuan

*ad. b. Standar upah tenaga kerja*

Biaya standar upah tenaga kerja langsung meliputi standar jam kerja dan standar tarif upah. Untuk menentukan jumlah jam kerja yang dibutuhkan dalam memproduksi suatu barang tertentu diperlukan penelitian dengan menggunakan studi waktu dan gerak oleh bagian produksi. Penelitian ini didasarkan atas pekerjaan yang dapat dikerjakan oleh seseorang atau sekelompok buruh menurut keahlian dan prestasi dalam tingkat produksi normal. Tarif upah umumnya ditentukan oleh berbagai faktor diluar perusahaan, mungkin sebagai hasil pemufakatan melalui serikat buruh atau menurut tarif upah yang berlaku ditempat.

*ad. c. Standar biaya produksi tidak langsung*

Penetapan standar ini lebih sulit daripada penyusunan standar bahan baku dan standar tenaga kerja. Hal ini disebabkan antara lain oleh:

1. Jenis biaya produksi tidak langsung itu banyak
2. Sifat biaya produksi tidak langsung itu tidak sama

Ada beberapa macam dasar yang dapat dipakai untuk membebankan biaya produksi tidak langsung kepada produk antara lain : satuan produk biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, jam kerja langsung, jam kerja mesin.

## BAB III PEMBAHASAN

### 3.1. Penyebab Perbedaan Biaya Standar Dan Biaya Sebenarnya

Menganalisa dan menyelidiki sebab-sebab perbedaan-perbedaan antara biaya standar dan biaya sebenarnya dapat dilakukan melalui analisa penyimpangan. Dengan demikian analisa penyimpangan biaya dapat diartikan membuat suatu pemeriksaan yang teliti terhadap suatu biaya sehingga dari hasil pemeriksaan akan dapat diketahui mengapa terjadi penyimpangan, berapa besarnya, dimana terjadinya dan siapa yang bertanggung jawab atas penyimpangan itu.

Hasil analisa penyimpangan biaya akan bermanfaat bagi pimpinan dalam menetapkan kebijaksanaan yang berhubungan dengan masa depan perusahaan.

Penyimpangan bahan baku dapat dibagi atas :

- 1) penyimpangan harga bahan baku
- 2) penyimpangan jumlah atau kuantitas bahan baku
- 3) penyimpangan campuran bahan baku

*ad.1). Penyimpangan harga bahan baku*

Penyimpangan harga bahan baku ialah perbedaan harga sebenarnya dengan harga standar dikalikan dengan kuantitas sebenarnya yang dibeli. Penyimpangan ini merupakan tanggung jawab dari bagian pembelian. Rumus untuk menghitung selisih harga bahan baku adalah sebagai berikut:

Selisih harga bahan : kuantitas sesungguhnya yang dibeli x  
harga per unit yang sesungguhnya –  
standar harga per unit

Kemungkinan penyebab terjadinya penyimpangan harga bahan baku ada berbagai macam antara lain:

- Perubahan harga pasar yang tidak diperkirakan sebelumnya
- Biaya angkut diperkirakan terlalu rendah atau terlalu kecil
- Kekeliruan dalam memperkirakan jumlah potongan pembelian
- Tepat atau tidak tepatnya saat pembelian

*ad.2). Penyimpangan kuantitas bahan baku*

penyimpangan kuantitas bahan baku adalah perbedaan antara kuantitas sebenarnya yang dipakai dengan kuantitas standar dikalikan dengan harga standar. Penyimpangan kuantitas merupakan tanggung jawab dari bagian produksi,

karena bagian produksilah yang mengurus pemakaian bahan baku untuk diolah.

Ssemua penyimpangan harus diteliti, sekalipun penyimpangan tersebut menguntungkan, karena mungkin terjadi akibat kekeliruan mengenai suatu rencana kerja yang belum terlaksana. Akan tetapi perlu ditetapkan suatu batasan mengenai penyimpangan yang perlu diselidiki terutama dengan memperhitungkan faktor biaya dan manfaatnya. Kemungkinan yang menyebabkan penyimpangan dan yang bertanggung jawab atas keseluruhan penyimpangan biaya produksi tersebut adalah:

- penggunaan mutu bahan baku yang berbeda dengan standar yang telah ditetapkan sebelumnya, atau adanya pemakaian bahan baku pengganti.
- Kurangnya pengawasan terhadap pemakaian bahan baku.
- Perencanaan yang salah.
- Pekerja yang kurang cukup pengalaman dan kurang efisien.

Terjadinya penyimpangan jumlah bahan baku yang dapat merugikan perusahaan mungkin disebabkan kerusakan didalam proses produksi, dimana hasil dari perbandingan



Hasil yang sebenarnya = barang jadi yang dihasilkan x  
standar rata-rata ditimbang harga  
per unit barang jadi

Untuk menghitung besarnya penyimpangan hasil maka harus terlebih dahulu diketahui standar rata-rata ditimbang harga per unit bahan baku dan rata-rata ditimbang harga per unit barang jadi.

*ad.3). Penyimpangan campuran bahan baku*

Penyimpangan campuran bahan baku terjadi apabila proses produksi menggunakan bahan baku lebih dari satu jenis. Penyimpangan campuran adalah selisih antara jumlah pemakaian bahan baku dengan jumlah pemakaian bahan baku menurut standar rata-rata bahan baku.

Rumus untuk penyimpangan campuran adalah :

Penyimpangan campuran = bahan baku yang digunakan –  
bahan baku menurut standar

Bahan baku menurut standar = jumlah bahan baku  
sebenarnya digunakan x  
standar rata-rata ditimbang  
harga per unit bahan baku.

Jumlah bahan baku sebenarnya digunakan = jumlah masing-masing bahan baku yang

digunakan x standar harga per unit masing-masing bahan baku.

### 3.2. Sebab Terjadinya Penyimpangan Upah Langsung

Penyimpangan upah langsung terjadi apabila anggaran biaya upah buruh tidak sama dengan biaya upah yang sebenarnya terjadi. Penyimpangan biaya upah langsung dapat dibagi menjadi dua jenis, yaitu:

- a. Penyimpangan tarif upah
- b. Penyimpangan efisiensi upah

#### *ad.a. Penyimpangan tarif upah*

Penyimpangan tarif upah adalah perbedaan adalah perbedaan antara tarif upah yang sebenarnya dengan tarif upah standar dikalikan dengan tarif jam kerja sebenarnya.

Rumus untuk menghitung penyimpangan tarif upah adalah :

Selisih tarif upah = jam kerja sesungguhnya x (tarif upah sesungguhnya – tarif upah standar)

Perbedaan ini mungkin disebabkan :

- mutu peralatan yang digunakan kurang baik
- tenaga kerja yang digunakan lebih tinggi atau lebih rendah dari standar

*ad.b. Penyimpangan efisiensi upah*

Penyimpangan efisiensi adalah perbedaan antara jam kerja yang sebenarnya dengan jam kerja menurut standar yang ditetapkan dikalikan dengan tarif upah standar.

Rumus untuk menghitung efisiensi upah adalah:

Selisih efisiensi upah = tarif upah standar x (jam kerja standar – jam kerja sesungguhnya)

**3.3. Pembebanan Jenis Biaya**

Penyimpangan biaya tidak langsung adalah perbedaan antara biaya tidak langsung sebenarnya dengan anggaran biaya tidak langsung.

Sebagaimana diketahui bahwa pabrikasi tidak langsung terdiri dari beberapa jenis. Keseluruhan jenis biaya ini perlu dianalisa. Ada tiga metode analisa untuk penyimpangan biaya pabrikasi tidak langsung yaitu:

- a. Metode 2 selisih
- b. Metode 3 selisih
- c. Metode 4 selisih

*ad.a. Metode 2 selisih*

Didalam metode selisih ini penyimpangan biaya tidak langsung dibebankan atas dua, yaitu :



- 1) Controlable variance
- 2) Volume variance

*ad. 1). Controlable variance*

Adalah merupakan selisih antara biaya pabrik yang sesungguhnya dengan biaya yang dibebankan atau yang dikenakan sesuai dengan tarif.

*ad.2). Volume variance*

Merupakan selisih antara biaya yang dibebankan menurut standar biaya yang tidak langsung yang dibebankan atas dasar standar. Volume variance sebenarnya adalah penghematan atau opemborosan dari biaya tetap karena kapasitas yang direncanakan tidak dapat dicapai, atau dengan perkataan lain ada yang menganggur.

*ad.b. Volume 3 selisih*

Metode ini membebankan penyimpangan dalam 3 jenis, yaitu:

- 1) Spending Variance (selisih pengeluaran)
- 2) Idle Capacity Variance (selisih kapasitas menganggur)
- 3) Efficiency Variance (selisih efisiensi)

*ad. 1) Spending Variance*

Merupakan selisih antara biaya sebenarnya dengan yang dianggarkan berdasarkan jam kerja sebenarnya digunakan.

*ad. 2) Idle Capacity Variance*

Merupakan selisih antara biaya overhead yang dianggarkan berdasarkan jam kerja sebenarnya dengan jumlah jam kerja sesungguhnya dikalikan dengan tarif overhead.

*ad. 3) Efficiency Variance (selisih efisiensi)*

Merupakan selisih antara jam kerja sebenarnya dengan jam kerja standar ditetapkan dimana keduanya dikalikan dengan tarif overhead standar.

*ad.c. Metode 4 selisih*

Metode ini merupakan perluasan metode tiga selisih jenis dan perhitungannya sama, kecuali pada perhitungan selisih efisiensi. Dalam metode empat selisih, selisih efisiensi dibagi dua yaitu selisih efisiensi tetap dan selisih efisiensi variabel. Maka metode ini membedakan penyimpangan biaya overhead sebagai berikut:

- 1) Spending Variance (sama dengan metode 3 selisih)
- 2) Idle Capacity Variance (sama dengan metode 3 selisih)
- 3) Efficiency Variance, merupakan selisih antara jam kerja sebenarnya dengan jam kerja menurut standar untuk produksi yang dicapai, dikalikan dengan tarif overhead variabel.

### 3.4. Sebab terjadinya penyimpangan

Perhitungan penyimpangan bukan tugas akhir pengawasan, akan tetapi hanya merupakan suatu alat untuk meneliti kemungkinan penyebabnya, sehingga akan dapat ditentukan siapa yang bertanggung jawab terhadap penyimpangan yang terjadi untuk dapat diperbaiki dalam waktu mendatang.

Semua penyimpangan harus diteliti, sekalipun penyimpangan tersebut menguntungkan, karena mungkin terjadi akibat kekeliruan mengenai suatu rencana kerja yang belum terlaksana. Akan tetapi memang perlu ditetapkan suatu batasan mengenai penyimpangan yang perlu diteliti terutama dengan perhitungan faktor biaya dan manfaatnya. Kemungkinan yang menyebabkan penyimpangan dan yang bertanggungjawab atas keseluruhan penyimpangan biaya produksi tersebut adalah:

#### *a. Penyimpangan biaya bahan baku*

Ada beberapa sebab terjadinya penyimpangan biaya bahan baku antara lain:

- Penggunaan mutu bahan baku yang berbeda dengan standar yang telah ditetapkan sebelumnya, atau adanya pemakaian bahan baku pengganti.
- Kurangnya pengawasan terhadap pemakaian bahan baku.
- Perencanaan yang salah.

- Pekerja yang kurang cukup pengalaman dan kurang efisien.

Terjadinya penyimpangan jumlah bahan baku yang dapat merugikan perusahaan mungkin disebabkan kerusakan didalam proses produksi, dimana hasil dari perbandingan anggaran bahan baku dengan pemakaian bahan baku aktual yang mengakibatkan terjadinya pemborosan bahan baku. Hal ini perlu diselidiki apakah karena kelalaian bagian produksi atau mutu bahan baku yang dibeli tidak sesuai dengan yang ditentukan sebelumnya, agar diketahui siapa yang bertanggungjawab atas penyimpangan tersebut.

Selain penyimpangan biaya bahan baku, ada juga penyimpangan harga bahan baku yang antara lain disebabkan oleh :

- Perubahan syarat pembelian bahan baku
- Perubahan tingkat harga yang tidak dapat diperkirakan sebelumnya
- Kesalahan didalam memperhitungkan potongan pembelian

Untuk menentukan siapakah yang bertanggungjawab atas penyimpangan harga yang unfaorable, terlebih dahulu diselidiki apakah harga bahan baku naik secara umum sehingga melebihi tingkat harga standar yang sudah ditentukan. Bila hasil penyelidikan menunjukkan bahwa harga bahan baku naik secara umum maka dapat disimpulkan bahwa yang menyusun biaya standar kurang teliti

dalam menentukan standar. Apabila ternyata bahan baku dipasaran masih dalam batasan wajar, maka kepala bagian pembelian harus memberikan pertanggungjawabannya.

*b. Penyimpangan biaya tenaga kerja langsung*

1) Penyimpangan jumlah tenaga kerja

Beberapa sebab terjadinya penyimpangan jumlah tenaga kerja adalah :

- Bahan baku yang bermutu rendah
- Buruh yang kurang pengalaman
- Kekurangan persediaan bahan baku
- Peralatan produksi yang masih sederhana
- Perubahan dalam metode produksi
- Kesalahan dalam perencanaan kegiatan produksi

Yang bertanggungjawab terhadap terjadinya penyimpangan jumlah tenaga kerja adalah bagian personalia dan sub unit yang berhubungan langsung dengan pengawasan pekerja seperti mandor, pengawas bagian produksi, pengawas bagian pembelian serta bagian lain yang menangani pekerja secara langsung.

2) Penyimpangan tarif upah

Yang menyebabkan terjadinya penyimpangan tarif upah antara lain adalah:

- Kesalahan dalam menentukan standar tarif upah
  - Promosi karyawan yang diberikan oleh pengawasan untuk memperoleh pekerjaan yang lebih baik, tanpa memperhatikan keahlian dan prestasi karyawan yang bersangkutan.
  - Pembayaran upah dibawah atau di atas standar yang disebabkan produksi musiman atau keadaan darurat
- Penyimpangan ini harus dipertanggungjawabkan oleh tim penyusun standar atau bagian personalia/kepegawalan.

*c. Penyimpangan biaya produksi tidak langsung*

Spending ataupun controlable variance pada dasarnya merupakan tanggung jawab kepala bagian. Salah satu penyebab penyimpangan ini adalah karena hasil produksi tidak mencapai produksi normal. Efeciency variance yang bersifat tetap atau variable adalah merupakan tanggung jawab kepala bagian juga dan pada umumnya berhubungan dengan dasar yang dipergunakan dalam menentukan standar. Idle capacity piminan penentuan volume tarif biaya produksi tidak langsung, demikian pula dengan besarnya kenaikan gaji, premi asuransi berbeda pada bagian perencanaan.

Untuk lebih memperjelas pengertian terhadap analisa penyimpangan biaya, dapat melalui ilustrasi berikut ini.

Sebuah perusahaan industri yang menghasilkan barang jadi X dengan menggunakan bahan baku A, B dan C, dengan menghasilkan spesifikasi biaya ditetapkan sebagai berikut:

- Untuk menghasilkan 8 kg barang jadi ditetapkan jumlah bahan baku A, B dan C dikapai sebanyak 10 kg dengan perbandingan sebagai berikut : 50% bahan baku A, 30% bahan baku B dan 20% bahan baku C.
- Harga standar per kg bahan baku adalah sebagai berikut:  
bahan baku A = Rp. 750/kg; bahan baku B = Rp. 900/kg;  
bahan baku C = Rp. 800/kg.
- Untuk mengolah 10 kg bahan baku A, B dan C menjadi 8 kg barang jadi ditetapkan waktu standar 3 jam kerja.
- Upah per jam Rp. 1.400,-
- Untuk mengolah 10 kg bahan baku A, B dan C menjadi 8 kg barang jadi jumlah biaya tidak langsung yang dikeluarkan adalah Rp. 1.600 didasarkan pada jam kerja langsung dengan perincian biaya produksi tidak langsung tetap Rp. 600/jam dan biaya produksi tidak langsung variable Rp. 1.000/jam.

Laporan realisasi produksi yang diterima dari pabrik adalah sebagai berikut:

- Jumlah bahan baku A, B dan C yang dipakai dalam satu periode adalah 400.000 kg terdiri dari:  
 Bahan baku A = 200.000 kg dengan harga Rp. 160 juta  
 Bahan baku B = 150.000 kg dengan harga Rp. 138,75 juta  
 Bahan baku C = 50 kg dengan harga Rp. 42,5 juta
- Jumlah barang jadi x yang dihasilkan dari 400.000 kg bahan baku A, B dan C tersebut di atas adalah 310.000 kg.
- Upah yang diharapkan terhadap tenaga kerja adalah sebesar Rp. 165.000.000,-
- Biaya produksi tidak langsung normal adalah sebesar Rp. 188.500.000,- pada 130.000 jam upah langsung sedangkan biaya produksi tidak langsung yang dibebankan selama periode tersebut Rp. 170.500.000,-

Penyimpangan harga bahan baku Rp. 16.250.000,- yang disebabkan karena pembelian bahan baku A, B dan C masing-masing Rp. 800,- Rp. 925,- dan Rp. 850,- melebihi dari standar harga yang ditentukan yaitu Rp. 750,- Rp. 900,- dan Rp. 800,- per kg. Akibat dari pembelian ini terjadi penyimpangan harga yang tidak menguntungkan yaitu untuk masing-masing bahan baku A, B dan C adalah Rp. 50,- Rp. 25,- dan Rp. 50 per kg, dan apabila dikaitkan dengan jumlah bahan baku yang dibeli untuk masing-masing bahan baku A; 200.000 kg, B; 150.000 kg dan C ; 50.000 kg maka terdapat

penyimpangan Rp. 10.000.000,- untuk bahan baku A, Rp. 3.750.000 untuk bahan baku B dan Rp. 3.500.000,- untuk bahan baku C. Jumlah seluruh penyimpangan harga adalah Rp. 16.250.000,-

Penyimpangan campuran bahan baku sebesar Rp.3.000.000 disebabkan pemakaian bahan baku A sebesar 200.000 kg bahan baku B sebesar 150.000 kg dan bahan baku C sebesar 50.000 kg sedangkan standar formula untuk 400.000 kg bahan baku adalah untuk bahan baku A sebesar 200.000 kg, B sebesar 120.000 kg dan C sebesar 80.000 kg, maka apabila dikalikan dengan harga standar untuk masing-masing bahan baku yaitu untuk harga bahan baku A Rp. 750,-; B Rp. 900,-; C Rp. 800,- sehingga untuk bahan baku B penyimpangan sebanyak 30.000 kg merugikan dengan biaya sebesar Rp. 27.000.000,- dan bahan baku C sebanyak 30.000 kg menguntungkan dengan biaya Rp. 24.000.000,-.

Kalau harga pasar lebih besar dari harga pembelian dan harga standar, maka harga standar perlu diperbaiki serta perlu diteliti mutu dari bahan baku yang dibeli, kalau mutunya di bawah standar maka bagian pembelian dianggap berjasa. Kalau harga pasar = harga pembelian dan lebih besar dari harga standar harus diperbaiki dan tidak perlu dipertanggungjawabkan. Kalau harga pasar = harga standar dan lebih kecil dari harga pembelian, maka dalam keadaan demikian bagian pembelian harus memberikan

pertanggungjawaban dan standar sudah benar. Kalau harga pembelian lebih besar dari harga pasar, maka bagian pembelian harus memberikan pertanggungjawabannya sedangkan standar perlu untuk ditinjau kembali.

Penyimpangan jumlah bahan baku sebesar Rp. 10.062.500,- dikarenakan realisasi hasil barang jadi sebanyak 310.000 kg lebih kecil dari standar hasil barang jadi  $8 \text{ kg} \times 400.000/10 = 320.000 \text{ kg}$ , sehingga terjadi penyimpangan jumlah hasil barang jadi yang tidak menguntungkan sebanyak 10.000 kg yang apabila dikalikan dengan harga standar per kg barang jadi yaitu Rp.1.006.25,- menjadi Rp. 10.062.500,-.

Kalau penyimpangan terjadi karena bahan baku yang dibeli banyak rusak, maka perlu dipertanggungjawabkan oleh bagian pembelian. Kalau penyimpangan terjadi karena peralatan yang digunakan sudah tidak memadai lagi ataupun sudah harus diganti sehingga standar tidak dapat dicapai. Maka dalam hal ini peralatan tersebut harus diganti dan sebelum dilakukan penggantian maka standar tersebut harus diganti.

Penyimpangan kuantitas bahan baku adalah perbedaan antara kuantitas sebenarnya dipakai dengan kuantitas standar dikalikan dengan harga standar. Penyimpangan kuantitas

merupakan tanggung jawab dari bagian produksi, karena bagian produksilah yang mengurus pemakaian bahan baku untuk diolah.

Adakalanya bagian pembelian bahan baku dengan harga yang relatif murah tetapi bagian produksi mempergunakan bahan baku tersebut dengan cara yang tidak efisien sehingga terjadi penyimpangan kuantitas yang dapat dianggap sebagai kerugian yang dapat menambah harga pokok standar. Pemakaian bahan baku tidak selamanya sebagaimana diharapkan, kerusakan-kerusakan dan pemborosan mungkin saja terjadi, karenanya bagian produksi harus hati-hati dalam hal pemakaian bahan baku.

Penyimpangan sebenarnya bukanlah tugas akhir sasaran pengawasan, akan tetapi hanya merupakan suatu alat untuk meneliti kemungkinan penyebabnya, sehingga akan dapat ditentukan siapa yang bertanggung jawab terhadap penyimpangan yang terjadi untuk dapat diperbaiki dalam waktu mendatang.

Semua penyimpangan harus diteliti, sekalipun penyimpangan tersebut menguntungkan, karena mungkingterjadi akibat kekeliruan mengenai suatu rencana kerja yang belum terlaksana. Akan tetapi memang perlu untuk ditetapkan suatu batasan mengenai penyimpangan yang perlu diselidiki terutama dengan memperhitungkan faktor biaya dan manfaatnya. Kemungkinan yang menyebabkan penyimpangan dan yang

bertanggungjawab atas keseluruhan penyimpangan biaya produksi tersebut.

Terjadinya penyimpangan jumlah bahan baku yang dapat merugikan perusahaan mungkin disebabkan kerusakan dalam proses produksi, dimana hasil dari perbandingan anggaran bahan baku dengan pemakaian bahan baku aktual yang mengakibatkan terjadinya pemborosan bahan baku. Hal ini perlu diselidiki apakah karena kelalaian bagian produksi atau mutu bahan baku yang dibeli tidak sesuai dengan yang ditentukan sebelumnya, agar diketahui siapa yang bertanggungjawab di atasnya.

Beberapa penyebab terjadinya penyimpangan harga bahan baku adalah :

- Perubahan syarat pembelian bahan baku
- Perubahan tingkat harga yang tidak dapat diperkirakan sebelumnya
- Kesalahan dalam memperhitungkan potongan pembelian

Untuk menentukan siapa yang bertanggungjawab atas penyimpangan harga yang unfavorable, terlebih dahulu diselidiki apakah harga bahan baku naik secara umum sehingga melebihi tingkat harga standar yang sudah ditentukan. Bila hasil penyelidikan menunjukkan bahwa harga bahan baku naik secara umum maka dapat ditarik kesimpulan bahwa yang menyusun biaya standar

kurang teliti dalam menentukan standar. Apabila ternyata harga bahan baku dipasaran masih dalam batasan wajar, maka bagian pembelian harus memberikan pertanggungjawabannya.

Dengan demikian analisa penyimpangan setiap perusahaan industri dalam memproduksi suatu barang membutuhkan biaya untuk mengolahnya, dimulai dari saat pembelian bahan baku, pengolahannya hingga menjadi barang jadi.

Dalam menciptakan sejumlah produk tertentu, unsur biaya perlu diperhatikan, sehingga ada harapan untuk memperluas pangsa pasar. Salah satu cara untuk memperkecil biaya produksi ini adalah dengan bekerja seefisien mungkin sehingga terhindar dari pemborosan biaya. Bila suatu perusahaan dapat menekan biaya produksi serendah mungkin maka hal ini menunjang keberhasilan manajemen dalam meningkatkan laba perusahaan.

Relaisasi biaya produksi dihitung sesudah produksi selesai, sehingga pimpinan perusahaan menemui kesulitan untuk mengukur tingkat efisiensi. Untuk mengatasi hal tersebut pimpinan perusahaan memerlukan pedoman dan salah satu diantaranya adalah biaya standar.

Standar dari biaya produksi secara umum dapat diartikan sebagai suatu cara perhitungan biaya produksi yang ditentukan lebih dahulu untuk setiap jenis barang yang akan dihasilkan pada tingkat

efisiensi dan jumlah produksi tertentu. Melalui standar pimpinan perusahaan merencanakan biaya seandainya sebelum kegiatan produksi dimulai. dan sesudah selesai dapat dihitung jumlah biaya sesungguhnya terjadi. Apabila ada perbedaan antara biaya sesungguhnya dengan biaya standar, maka perbedaan tersebut dapat dianalisa agar dapat ditentukan sebab-sebab terjadinya perbedaan tersebut. Perhitungan realisasi biaya produksi tidak dapat menyajikan jawaban terhadap permasalahan tersebut, sehingga pengendalian biaya akan sulit untuk dilaksanakan.

## B A B IV

### KESIMPULAN DAN SARAN

#### 4.1. Kesimpulan

- a. Untuk menentukan siapakan yang bertanggungjawab atas penyimpangan harga yang unfavorable, terlebih dahulu diselidiki apakah harga bahan baku naik secara umum sehingga melebihi tingkat harga standar yang sudah ditentukan.
- b. Apabila hasil penyelidikan menunjukkan bahwa harga bahan baku naik secara umum maka dapat disimpulkan bahwa yang menyusun biaya standar kurang teliti dalam menentukan standar. Apabila ternyata bahan baku dipasaran masih dalam batasan wajar, maka kepala bagian pembelian harus memberikan pertanggungjawabannya.
- c. Analisa penyimpangan setiap perusahaan industri dalam memproduksi suatu barang membutuhkan biaya untuk mengolahnya, dimulai dari saat pembelian bahan baku, pengolahannya hingga menjadi barang jadi.

## 4.2. Saran-saran

- a. Dalam hal menyusun standar, bagian anggaran perlu membuat perbandingan dengan melihat situasi harga yang berlaku sekarang di pasaran dengan harga dari tahun-tahun sebelumnya sehingga diharapkan dapat menghasilkan ramalan harga yang lebih akurat.
- b. Fungsi pengawasan terhadap pekerja perlu ditingkatkan khususnya dibagian produksi yaitu pada saat pencampuran bahan baku sesuai dengan formulai standar yang sudah ditentukan sebelumnya, agar kesalahan pencampuran bahan baku yang pernah terjadi tidak akan terulang dimasa yang akan datang.
- c. Tingkat upah buruh perlu selalu mendapat perhatian dari pimpinan perusahaan sehubungan dengan perkembangan situasi ekonomi yang terjadi.

## DAFTAR PUSTAKA

1. Ikatan Akuntan Indonesia, *Prinsip Akuntansi Indonesia*, Percetakan Negara RI, Jakarta, 1984.
2. James A. Cashin dan Ralph S. Polimeni, *Cost Accounting*, Penerjemah Kusnadi, Jilid 1, Penerbit Erlangga, Jakarta, 1986.
3. Matz Adolph dan Usry, *Cost Accounting*, Diterjemahkan oleh H. Wibowo, Jilid 1, Erlangga, Jakarta, 1988.
4. Mulyadi, *Akuntansi Biaya Penentuan Harga Pokok dan Pengendalian Biaya*, Edisi ketiga, Cetakan ketiga, BPFE-UGM, Yogyakarta, 1986.
5. Mulyadi, *Akuntansi Biaya*, Edisi Kelima, Cetakan kedua, STIE YKPN, Yogyakarta, 1989.
6. Ray H. Garrison, *Akuntansi manajemen*, Edisi ketiga, Yogyakarta, 1987.
7. Sinuraya Selamat, *Cost Accounting*, Edisi Revisi, Penerbit Adeputra, medan, 1990.
8. Soemita R. Adikoesoemah, *Akuntansi Biaya dan Harga Pokok*, Jilid 1, Penerbit Akademi Akuntansi, Bandung, 1982.