

Penetapan Biaya Standar dan Analisa Penyimpangan Biaya Produksi (Suatu Kajian Pustaka)

Afrah Junita

Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Samudra, Langsa Aceh

Email: afrahjunita@unsam.ac.id

Pengendalian yang efektif akan dapat direncanakan apabila ada perencanaan yang baik, sebab dalam perencanaan sudah terdapat standar-standar yang dipergunakan. Sebelum perusahaan menjalankan usahanya diperlukan adanya perencanaan atas seluruh kegiatan yang dijalankan oleh perusahaan tersebut. Pengendalian juga diasumsikan telah ditetapkannya suatu rencana tindakan atau standar untuk mengukur pelaksanaan. Apabila perusahaan telah dapat melaksanakan biaya produksi sesuai dengan standar yang telah ditetapkan maka perusahaan akan dapat menghasilkan produk dengan biaya yang sesuai, dan dapat menentukan harga pokok produksi yang relatif rendah produk perusahaan tersebut mempunyai kemampuan yang cukup besar untuk bersaing di pasar. Sistem biaya standar merupakan suatu media yang sesuai dengan pimpinan untuk mengawasi biaya produksi. Dengan memakai sistem ini manajemen dapat menganalisa apakah biaya produksi yang sebenarnya sama di atas atau di bawah biaya standar yang telah ditetapkan. Sistem ini juga membantu pimpinan dalam menjalankan fungsi perencanaan.

Kata kunci: Biaya, Standar biaya, Biaya Produksi

PENDAHULUAN

Tujuan perusahaan pada umumnya adalah memperoleh laba, besar kecilnya laba yang dapat dicapai merupakan sesuatu ukuran kesuksesan manajemen dalam mengelola perusahaannya. Laba merupakan selisih antara semua pendapatan yang diperoleh dengan semua beban yang terjadi dalam satu periode akuntansi. Dalam usaha mencapai tujuan perusahaan satu hal yang harus diperhatikan oleh perusahaan yaitu bagaimana menekan biaya produksi tanpa menurunkan kualitas daripada produk yang dihasilkan sehingga efisiensi dapat tercapai.

Sebelum perusahaan menjalankan usahanya diperlukan adanya perencanaan atas seluruh kegiatan yang dijalankan oleh perusahaan tersebut. Perencanaan merupakan pemilihan sekumpulan kegiatan dan keputusan selanjutnya apa yang harus dilakukan, kapan, bagaimana, dan oleh siapa sehingga tujuan dan sasaran dari perusahaan dapat tercapai. Dalam fungsi manajemen perusahaan merupakan fungsi dasar atau

fundamental, karena fungsi-fungsi lainnya merupakan pelaksanaan dari keputusan-keputusan perencanaan.

Pengendalian yang efektif akan dapat direncanakan apabila ada perencanaan yang baik, sebab dapat perencanaan sudah terdapat standar-standar yang dipergunakan. Dari pengertian ini menunjukkan adanya hubungan yang erat antara perencanaan dan pengendalian, dimana pengendalian tanpa perencanaan tidak ada artinya demikian juga sebaliknya. Pengendalian juga diasumsikan telah ditetapkannya suatu rencana tindakan atau standar untuk mengukur pelaksanaan. Dari asumsi ini dapat disimpulkan bahwa perencanaan dan pengawasan biaya produksi adalah suatu tindakan memeriksa dan mengendalikan biaya produksi yang telah ditetapkan agar tidak terjadi penyimpangan, menilai dan mengoreksi serta mengambil suatu tindakan senadainya terjadi penyimpangan biaya produksi yang ditargetkan.

Apabila perusahaan telah dapat melaksanakan biaya produksi sesuai dengan standar yang telah ditetapkan maka perusahaan akan dapat menghasilkan produk dengan biaya yang sesuai, dan dapat menentukan harga pokok produksi yang relatif rendah produk perusahaan tersebut mempunyai kemampuan yang cukup besar untuk bersaing di pasar. Sistem biaya standar merupakan suatu media yang sesuai dengan pimpinan untuk mengawasi biaya produksi. Dengan memakai sistem ini manajemen dapat menganalisa apakah biaya produksi yang sebenarnya sama diatas atau di bawah biaya standar yang telah ditetapkan. Sistem ini juga membantu pimpinan dalam menjalankan fungsi perencanaan.

Sistem biaya standar merupakan suatu sistem akuntansi biaya yang mengolah informasi biaya sedemikian rupa sehingga manajemen dapat mendeteksi kegiatan-kegiatan perusahaan yang biayanya menyimpang dari biaya standar yang ditentukan. Sistem biaya standar ini mencatat biaya yang seharusnya dikeluarkan dan biaya yang sesungguhnya terjadi, dan menyajikan perbandingan antara biaya standar dan biaya sesungguhnya serta menyajikan analisa penyimpangan biaya sesungguhnya dari biaya standar.

Sistem biaya standar dirancang untuk mengendalikan biaya, biaya standar merupakan alat yang penting di dalam menilai pelaksanaan kebijakan yang ditetapkan sebelumnya. Jika biaya standar ditentukan dengan realitas, hal ini akan merangsang pelaksana dalam melaksanakan pekerjaan yang efektif, karena pelaksana telah mengetahui bagaimana pekerjaan seharusnya dilaksanakan. Dalam menggunakan analisis ini pimpinan dapat segera mengetahui dimana terjadi pemborosan biaya dan berapa besarnya, apabila ada laporan periodik tentang biaya produksi yang terjadi, oleh sebab itu laporan periodik tentang kedua sistem biaya tersebut perlu dibuat agar segera dapat diambil tindakan perbaikan untuk pelaksanaan periode yang akan datang. Dengan adanya analisa pelaporan penyimpangan memungkinkan pimpinan

melakukan pengawasan terhadap prinsip pengecualian (Management by exception) yaitu pemusatan perhatian kepada hal-hal yang menyimpang dibanding standar yang telah ditetapkan, Ini berarti pimpinan memiliki alat efektif untuk mengawasi biaya.

Laporan prestasi biasanya memberikan tekanan pada pengecualian, yaitu penyimpangan antara rencana dengan hasil yang dicapai. Hal ini dapat memudahkan bagi pimpinan untuk menganalisa penyebab terjadinya penyimpangan. Setelah diketahui kemudian diadakan perbaikan untuk masa yang akan datang, jika tidak sesuai dengan keadaan yang diharapkan maka rencana tersebut harus diubah. Sistem biaya standar memberikan pedoman kepada manajemen berapa biaya seharusnya untuk melaksanakan kegiatan tertentu sehingga memungkinkan mereka untuk melakukan pengurangan biaya dengan cara memperbaiki metode produksi, pemilihan tenaga kerja dan kegiatan lainnya. Dengan demikian pemborosan terhadap biaya produksi dapat dihindari atau dikurangi sehingga dapat meningkatkan hasil usaha perusahaan.

Berdasarkan uraian diatas, maka masalah yang timbul adalah:

1. Bagaimana cara penetapan biaya standar
2. Apakah biaya standar berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengawasan biaya produksi
3. Tindakan perusahaan terhadap penyimpangan biaya standar yang terjadi

Tujuan penelitian ini adalah:

1. Untuk mengetahui cara penetapan biaya standar
2. Untuk mengetahui fungsi biaya standar sebagai alat perencanaan dan pengawasan biaya produksi
3. Untuk mengetahui tindakan perusahaan terhadap penyimpangan biaya standar yang terjadi

LANDASAN TEORI

Pengertian Biaya Produksi

Menurut Horngren (2008:28) biaya adalah sumber dayayang dikorbankan untuk mencapai sasaran tertentu. Selanjutnya Mulyadi (2001:8) biaya adalah pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan uang, yang terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk tujuan tertentu. Ada empat unsur pokok dalam definisi biaya tersebut diatas:

- a. Biaya merupakan pengorbanan sumber ekonomi
- b. Diukur dengan satuan uang
- c. Yang terjadi atau secara potensial akan terjadi
- d. Pengorbanan untuk tujuan tertentu

Kadangkala istilah biaya digunakan dalam arti yang sama dengan istilah beban. Tetapi pada prinsipnya kedua istilah tersebut mempunyai arti yang berbeda. Beban biasanya berhubungan dengan pengorbanan yang sudah tidak memberikan manfaat untuk periode yang akan datang. Istilah beban menurut Matz dan Usry (2008:20) sebagai berikut: *expenses* dapat didefinisikan sebagai arus keluar dari barang-barang dan jasa-jasa, yang akan dipertemukan dengan pendapatan untuk menentukan laba, atau pengurangan dalam harga neto sebagai akibat digunakannya jasa-jasa ekonomi untuk menciptakan pendapatan dan pengenaan pajak oleh badan pemerintah. Dari definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa istilah biaya telah ditetapkan pada pengorbanan ekonomis untuk mendapatkan harta sedangkan beban adalah semua biaya yang telah digunakan dalam kegiatan perusahaan, setiap beban yang terjadi ditetapkan dalam periode berjalan.

Menurut Assauri (2008:7) produksi adalah kegiatan dalam menciptakan dan menambah kegunaan suatu barang atau jasa untuk kegiatan mana dibutuhkannya faktor-faktor produksi yang berupa tanah, modal, tenaga kerja, dan skill. Dari pengertian ini yang dimaksud dengan biaya produksi adalah pengorbanan sumber-sumber ekonomi yang harus dikeluarkan dalam kegiatan menciptakan faedah baru atau menambah kegunaan suatu barang dan jasa. Biaya produksi biasanya merupakan biaya yang

paling besar yang harus dikeluarkan oleh perusahaan jika dibandingkan dengan biaya aktifitas lainnya yang terdapat dalam perusahaan tersebut.

Menurut Horngren (2008:30) dalam melakukan pencatatan biaya produksi dalam perusahaan pabrikan dikenal dua sistem pengakuan biaya yang menyatakan kapan suatu biaya bahan, upah, dan overhead dapat diakui dan dicatat sebagai biaya produksi yaitu:

- a. Sistem pencatatan aktual (*actual cost system*) atau sistem pencatatan historis (*historical cost system*)
- b. Sistem pencatatan ditentukan terlebih dahulu

Menurut sistem pencatatan aktual, biaya produksi akan dicatat apabila biaya tersebut benar-benar telah terjadi atau pada saat dikeluarkan. Sistem ini digunakan untuk mencatat biaya bahan baku dan upah tetapi penyajian hasil operasi akan ditangguhkan sampai operasi pabrikan pada saat akhir periode akuntansi dibentuk. Maksud pencatatan biaya bahan misalnya baru akan dicatat pada saat diterima dari gudang, pencatatan berapa besarnya biaya bahan sesuai dengan laporan gudang tersebut.

Menurut sistem ditentukan terlebih dahulu atau sering juga disebut sebagai sistem biaya standar merupakan sistem pengakuan atau pencatatan biaya yang dilakukan terlebih dahulu sebelum biaya tersebut terjadi. Maksudnya suatu biaya langsung akan diakui sebagai biaya produksi walaupun biaya tersebut belum terjadi. Biasanya sistem ini diperlukan untuk mencatat biaya overhead pabrik (BOP). Biaya overhead menggunakan sistem ini karena BOP terdiri dari biaya yang bersifat sebagai berikut:

- a. BOP terdiri dari biaya tetap dan variabel
- b. Beberapa jenis BOP akan terjadi secara tiba-tiba misalnya kerusakan mesin
- c. Beberapa BOP akan terjadi atau diperhitungkan pada akhir periode akuntansi, seperti bonus.

Apabila diterapkan sistem pencatatan aktual, tentu jumlah BOP pada suatu periode bulanan tertentu akan lebih besar dibandingkan dengan bulan-bulan yang lain.

Oleh karena itulah khusus untuk BOP digunakan sistem ini dengan tujuan agar pembenaran biaya ini adil dan sesuai dengan salah satu cara dasar alokasi yang dianut. Dasar alokasi BOP dapat dipilih dari salah satu yang disebutkan ini (a) biaya upah langsung, (b) biaya bahan langsung, (c) jam tenaga kerja langsung, (d) jam kerja mesin atau (e) satuan unit produksi.

Penggunaan sistem ini terhadap BOP akan menyebabkan terdapatnya dua perkiraan BOP yaitu BOP sesungguhnya dan BOP yang dibebankan. Perkiraan BOP sesungguhnya akan terjadi, sedangkan BOP yang dibebankan sebagai biaya produksi didasarkan atas tarif yang ditentukan terlebih dahulu. Pada akhir periode, kedua perkiraan ini akan dibandingkan dan selisihnya merupakan penyimpangan BOP yang kemudian ditutup ke harga pokok atau sebagai pendapatan/beban lain-lain. Untuk memenuhi suatu tolak ukur yang baik guna merencanakan kegiatan pada masa yang akan datang dan mengukur aktivitas yang sedang dilakukan dengan sistem biaya standar. Biaya standar adalah biaya yang ditentukan terlebih dahulu terhadap biaya produksi.

Biaya standar biasanya bersifat ilmiah karena penetapan biaya standar ini berdasarkan penelitian teknis. Sebelum produksi dimulai, dianalisa segala sesuatu yang berhubungan dengan proses yang terdapat dalam perusahaan. Dari hasil analisa ini maka ditetapkan suatu standar sebagai suatu tolak ukur. Jadi jelas bahwa standar merupakan tiang pondasi dan basis pengendalian akuntansi yang efektif. Standar akan menyediakan alat pengelola untuk mengukur dan menilai prestasi kerja. Penggunaan standar akan cocok untuk pengendalian hasil atau biaya begitupula untuk pengendalian harta atau utang. Dapat dikatakan bahwa standar dapat berlaku untuk semua fase perusahaan dan merupakan alat manajemen yang sangat penting.

Suatu jenis standar apapun merupakan suatu tolak ukur atau untuk menilai sesuatu. Webster's New Collegiate Dictionary (Heckert, 2008:243) mendefinisikan suatu standar

sebagai suatu yang diadakan dan ditetapkan oleh yang berwenang sebagai suatu aturan untuk mengukur kuantum, berat, luas, nilai atau kualitas. Metode yang dibakukan untuk melakukan sesuatu biasanya dapat diuraikan sebagai metode terbaik yang direncanakan, sejauh secara manusia dimungkinkan, pada saat standar ditetapkan, sesuai dengan itu maka biaya standar merupakan jumlah yang seharusnya dikeluarkan dalam kondisi operasi yang normal. Biaya standar merupakan biaya yang ditetapkan terlebih dahulu secara ilmiah, sebagai lawan dari biaya aktual atau biaya historis. Jadi biaya standar bukanlah merupakan biaya aktual atau biaya rata-rata, meskipun pengalaman yang lalu dapat merupakan faktor dalam menetapkan biaya standar.

Selanjutnya menurut Heckert (2001: 243), setidaknya ada dua kondisi yang tercakup dalam menetapkan standar yaitu:

- a. Standar adalah hasil penelitian yang teliti atau analisa terhadap prestasi yang lalu dan ikut mempertimbangkan kondisi-kondisi yang diharapkan dimasa mendatang. Jadi standar bukanlah sekedar terkaan-terkaan; akan tetapi merupakan pendapat yang berdasarkan fakta-fakta yang tersedia dari orang-orang yang paling ahli untuk menilai bagaimana prestasi kerja seharusnya.
- b. Standar perlu ditinjau ulang dan direvisi dari waktu ke waktu. Suatu standar ditetapkan berdasarkan kondisi-kondisi tertentu. Bila kondisi-kondisi berubah, standar juga harus diubah; kalau tidak, maka standar tidak merupakan tolak ukur yang benar. Bila mana terdapat kerjasama kelompok yang efektif dan khususnya bila standar dikaitkan dengan pembayaran intensif para pegawai maka kemungkinan perubahannya adalah besar.

Matz dan Usry (2008:111) menyatakan, biaya standar adalah biaya yang ditetapkan terlebih dahulu untuk memproduksi suatu unit atau suatu jumlah unit produk selama periode tertentu dimasa mendatang. Selanjutnya Bierman, Dyckman dan Hilton (2001: 229) mendefinisikan biaya standar sebagai berikut,

standart cost are predetermined cost that should be attained or incurred.

Kegunaan Biaya Standar Sebagai Alat Perencanaan dan Pengawasan

Sistem biaya standar merupakan alat untuk merencanakan kegiatan produksi dan sebagai pedoman dalam pengawasan biaya produksi. Biasanya kegunaan biaya standar antara lain sebagai dasar penyusunan anggaran dan sebagai alat pengawasan biaya produksi.

Menurut Heckert (2008: 224) manfaat biaya standar adalah sebagai berikut:

- a. Dalam pengendalian biaya
 - Standar memberikan suatu tolok ukur yang lebih baik mengenai prestasi pelaksanaan
 - Memungkinkannya dipergunakan prinsip pengecualian (Management by exception) dengan akibat penghematan waktu
 - Memungkinkan informasi yang segera atas informasi pengendalian biaya
- b. Dalam menetapkan harga jual
 - Terjadinya informasi biaya yang lebih baik sebagai dasar untuk menetapkan harga
 - Menambah fleksibel pada data harga jual
 - Dapat dengan lebih segera menyediakan data untuk penetapan harga
- c. Dalam penilaian persediaan
 - Diperoleh suatu angka biaya yang baik
 - Diperoleh kesederhanaan dalam penilaian persediaan
- d. Dalam perencanaan anggaran
 - Pendapatan biaya total standar dipermudah
 - Tersedianya alat untuk menunjukkan adanya penyimpangan prestasi kerja di bawah yang ditetapkan

Menurut Hadibroto, Dachnial dan Sukadam (2001:150) menyatakan, tujuan menentukan biaya standar ialah agar ada pedoman mengenai biaya usaha yang dianggap wajar, sehingga dengan demikian tujuan akuntansi biaya dan pengawasan biaya

dapat dilaksanakan. Dari keterangan tersebut, dapatlah dipahami bahwa tujuan biaya standar adalah sebagai pedoman untuk biaya produksi. Dengan adanya biaya standar maka pengawasan terhadap biaya produksi akan jauh lebih mudah dilaksanakan, selain itu biaya standar berguna untuk mengawasi hasil pekerjaan dengan membandingkan antara hasil pekerjaan yang sebenarnya dengan operasi yang direncanakan. Biaya-biaya operasi periode yang lalu dianalisa ulang sehingga dapat meningkatkan efisiensi. Kemudian biaya standar juga dapat mendeteksi perubahan harga kedalam biaya yang sebenarnya dan memudahkan penilaian persediaan sehingga pencatatan persediaan dan harga jual menjadi lebih mudah. Disamping itu, biaya standar juga berguna sebagai dasar penyusunan anggaran.

Penetapan Biaya Standar

Standar harus ditetapkan oleh mereka yang paling baik terlatih dan berpengalaman menilai, bagaimana seharusnya pelaksanaan yang baik. Hal ini sering merupakan suatu proses gabungan yang memerlukan kerjasama diantara para staf dari dua atau beberapa divisi perusahaan. Unsur-unsur standar umumnya terdiri dari:

a. Standar biaya bahan baku langsung

Menurut pendapat Supriono (2001: 88) syarat-syarat untuk menyusun standar standar biaya bahan baku langsung yaitu:

- Diperlukan anggaran bahan baku akurat
- Kewajaran pembelian rutin
- Pengawasan atas pengiriman bahan baku yang dibeli dan diangkut oleh pengangkutan kapabel
- Fasilitas penerimaan dan penyimpanan bahan baku yang memadai
- Pengawasan terhadap bahan baku yang dipakai
- Metode yang memadai untuk mengidentifikasi dan mengawasi bahan baku di dalam proses
- Kewajaran dari pengiriman dan penyimpanan produk selesai

Setelah syarat-syarat ini dipenuhi, maka biaya standar bahan baku telah ditetapkan. Standar biaya bahan baku dapat didasarkan atas standar kuantitas bahan baku dan standar harga bahan baku. Penentuan standar kualitas bahan baku dapat berasal dari percobaan, perhitungan matematik, catatan tentang pengalaman-pengalaman periode yang lalu atau penelitian dan pengujian teknis. Untuk membedakan penyimpangan biaya yang terjadi karena pemakaian bahan yang berlebihan dari perbedaan biaya yang terjadi karena perubahan harga, maka perlu ditetapkan suatu standar harga bahan. Biasanya standar harga bahan ini menggambarkan biaya yang diperkirakan dan bukan biaya yang diinginkan atau biaya yang efisien. Harga standar bahan baku yang dipergunakan untuk mengecek pelaksanaan pekerjaan departemen pembelian dan mengukur akibat kenaikan atau penurunan harga terhadap laba perusahaan.

b. Standar biaya tenaga kerja langsung

Terdapat dua standar yang harus ditetapkan untuk biaya tenaga kerja langsung yaitu standar tarif upah dan standar efisiensi (jam kerja). Tarif upah pada umumnya ditentukan oleh faktor-faktor diluar penguasaan perusahaan, mungkin sebagai hasil dari permufakatan melalui serikat buruh atau menurut tarif yang berlaku dipasaran setempat. Dalam setiap operasi perusahaan harus memiliki tarif upah yang tetap untuk setiap organisasi, agar dapat mengisolasi biaya-biaya tinggi yang terjadi akibat pemakaian tenaga kerja berlebihan. Jika standar tarif upah ditentukan berdasarkan kebijakan perusahaan, maka tidak akan terjadi perbedaan-perbedaan besar karena tarif-tarif yang dibayarkan. Namun terdapat perbedaan tarif yang mungkin terjadi dan dapat dikendalikan oleh pimpinan. Menurut Heckert (2008: 331) beberapa alasan yang memerlukan tindakan perbaikan, meliputi:

- Lembur melebihi ketentuan dalam standar
- Penguasaan tenaga kerja yang lebih tinggi klasifikasinya pada suatu pekerjaan
- Kegagalan menempatkan atau mempekerjakan manusia atas dasar intensif
- Memakai komposisi tenaga kerja yang berbeda dari standar (lebih banyak klasifikasi yang tinggi dan lebih sedikit klasifikasi yang rendah)

Selanjutnya menurut Mulyadi (2001:241) tarif upah standar dapat ditentukan atas dasar:

- Perjanjian dengan organisasi karyawan
- Data upah masa lalu yang dapat digunakan sebagai tarif upah standar adalah rata-rata hitung, timbang atau media dari pada upah karyawan masa lalu
- Perhitungan tarif upah dalam keadaan operasi normal

Dalam perhitungan suatu produk, perusahaan harus mengetahui jumlah tenaga kerja yang diperlukan untuk menghasilkan produk tersebut. Ini dapat dilakukan dengan menetapkan waktu yang diperlukan untuk menghasilkan setiap operasi bila bekerja dalam kondisi-kondisi standar. Menurut Mulyadi (2001:421) jam kerja standar dapat ditentukan dengan cara:

- Memperhitungkan rata-rata jam kerja yang dikonsumsi dalam satu pekerjaan dari kartu harga pokok periode yang lalu
- Membuat tes run operasi produksi di bawah keadaan normal yang diharapkan
- Mengadakan penyelidikan gerak dan waktu dari berbagai kerja karyawan di bawah keadaan nyata yang diharapkan
- Mengadakan taksiran yang wajar, yang didasarkan pada pengalaman dan pengetahuan operasi produksi dan produk.

Jam kerja standar ditentukan dengan mempertitungkan kelonggaran waktu untuk istirahat, penundaan pekerjaan yang dihindari (menunggu bahan baku, reparasi dan pemeliharaan mesin) dan faktor-faktor kelelahan kerja.

c. Standar biaya overhead pabrik

Tarif overhead pabrik dihitung dengan membagi jumlah biaya overhead yang dianggarkan pada kapasitas normal dengan kapasitas normal. Manfaat utama tarif overhead standar ini meliputi, unsur biaya overhead pabrik variabel dan tetap adalah untuk menentukan harga pokok dan perencanaan. Agar tarif overhead ini dapat dimanfaatkan untuk pengendalian biaya, maka tarif ini harus dipisahkan kedalam tarif tetap dan variabel. Untuk pengendalian biaya overhead pabrik dalam sistem biaya standar perlu dibuat anggaran fleksibel memisahkan faktor-faktor biaya tetap dan variabel, dan memperlakukan biaya overhead tetap sebagai biaya yang jumlah totalnya tetap dalam volume tertentu. Dengan adanya anggaran fleksibel ini maka dapat memberikan analisa yang baik terhadap penyimpangan.

Biaya overhead pabrik tarif tunggal yaitu jumlah seluruh taksiran biaya overhead pabrik yang terjadi pada setiap proses produksi atau tiap departemen. Menurut Heckert (2008: 353) tarif tunggal ini biasanya dipakai dalam keadaan seperti:

- Hanya satu jenis produk saja yang dihasilkan
- Beberapa jenis produk yang dihasilkan tetapi produk berjalan melalui departemen yang sama dan memakai jumlah yang sama.

Jika departemen produksi terdiri dari banyak bagian, maka pada tiap-tiap bagian tersebut dapat ditetapkan standar biaya overhead pabrik yaitu dengan menjumlahkan seluruh biaya overhead pabrik yang terjadi pada setiap bagian dimana produksi diolah dengan kapasitas yang telah ditetapkan pada setiap bagian tersebut.

Jenis-jenis Standar

Menurut Mulyadi (2001: 423) yang membagi standar didasarkan pada tingkat ketaatan dan kelonggaran yaitu:

- Standar teoritis
- Rata-rata biaya yang lalu
- Standar normal
- Pelaksanaan terbaik yang dapat dicapai (*attainable high performance*)

Standar teoritis tersebut juga dengan standar idela, yaitu standar idela yang dalam pelaksanaannya sulit untuk dicapai. Asumsi yang mendasari teori ini adalah bahwa standar merupakan tingkat yang paling efisien yang dapat dicapai oleh pelaksana. Kebaikan standar teoritis ini adalah bahwa standar tersebut digunakan dalam jangka waktu yang relatif lama, tetapi pelaksanaan yang sempurna dapat dicapai oleh orang ataupun mesin jarang dapat dicapai sehingga standar ini sering kali menimbulkan frustrasi. Jenis standar ini jarang sekali dipakai.

Jika biaya standar ditentukan dengan menghitung rata-rata biaya periode yang lalu, standar ini cenderung merupakan standar yang longgar sifatnya. Rata-rata biaya waktu yang lalu dapat mengandung biaya-biaya yang tidak efisien, yang seharusnya tidak boleh dimasukkan sebagai unsur biaya standar. Tetapi jenis ini kadang-kadang berguna saat permulaan perusahaan menetapkan sisten standar biaya, dan terhadap jenis biaya standar ini berangsur-angsur kemudian diganti dengan biaya yang benar-benar menunjukkan efisiensi.

Standar normal didasarkan pada taksiran biaya dimasa yang akan datang dibawah asumsi keadaan ekonomi dalam keadaan normal. Kenyataan standar normal didasarkan pada rata-rata biaya dimasa yang lalu, yang disesuaikan dengan taksiran keadaan biaya dimasa yang akan datang. Standar normal berguna bagi manajemen dalam perencanaan kegiatan jangka panjang dalam pengambilan keputusan yang bersifat jangka panjang. Standar normal tidak begitu bermanfaat ditinjau dari sudut pengukuran pelaksanaan tindakan dan pengambilan keputusan jangka pendek. Standar jenis ini banyak digunakan dan merupakan kriteria yang paling baik untuk menilai pelaksanaan. Standar ini didasarkan pada tingkat pelaksanaan terbaik yang dapat dicapai dengan memperhitungkan tingkat ketidakefisiensi kegiatan yang dapat dihindari terjadinya.

**Analisa Penyimpangan Biaya
 Sesungguhnya Dari Biaya Standar**

Mulyadi (2001: 307) menyatakan penyimpangan biaya yang sesungguhnya dari biaya standar disebut sebagai selisih (variance). Selisih biaya yang sesungguhnya dengan biaya standar yang dianalisis, dan dari analisis ini diselidiki penyebab terjadinya, untuk kemudian dicari jalan untuk mengatasi terjadinya selisih yang merugikan. Analisis selisih biaya bahan baku dan tenaga kerja langsung berbeda dengan selisih biaya overhead pabrik.

Terdapat dua macam kapasitas dalam analisis selisih biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung yaitu: kapasitas sesungguhnya dan kapasitas standar. Sedangkan dalam analisis biaya overhead pabrik dikenal tiga macam kapasitas: kapasitas sesungguhnya, kapasitas standar dan kapasitas normal. Kapasitas yang terakhir ini digunakan untuk menghitung tarif biaya overhead pabrik. Oleh karena itu pembahasan analisis ini dibedakan menjadi dua analisis yaitu analisis selisih biaya produksi langsung (biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung) dan biaya overhead pabrik.

Analisis Biaya Produksi Langsung

Menurut Mulyadi (2001: 307) ada tiga model analisi biaya produksi langsung:

a. Model satu selisih (the one way model)

Dalam model ini, selisih antara biaya sesungguhnya dengan biaya standar tidak dipecahkan ke dalam selisih harga dan selisih kuantitas, tetapi hanya ada satu macam selisih harga dan selisih kuantitas. Jadi dalam analisis biaya produksi hanya akan dijumpai tiga selisih: selisih biaya bahan baku, selisih biaya tenaga kerja langsung dan selisih biaya overhead pabrik. Analisis dalam model ini dapat digambarkan dengan rumus sebagai berikut: $S_t = H_{st} \times K_{st} - H_s \times K_s$
 Dimana: S_t = Total selisih; H_{st} = Harga standar; K_{st} = Kuantitas standar; H_s = Harga sesungguhnya; K_s = Kuantitas sesungguhnya.

b. Model dua selisih (the two way model)

Dalam model ini, selisih antara biaya sesungguhnya dengan biaya standar dipecahkan menjadi dua macam selisih, yaitu selisih harga dan selisih kuantitas atau efisiensi. Rumus perhitungan selisih dapat dinyatakan dengan persamaan berikut ini: $Sh = (H_{st}-H_s) \times K_s$ dan $Sk = (K_{st}-K_s) \times H_{st}$. Dimana: Sh = selisih harga; H_{st} = harga standar; H_s = Harga sesungguhnya; Sk Selisih kuantitas; K_s = kuantitas sesungguhnya; K_{st} = kuantita standar.

c. Model tiga selisih (the three way model)

Dalam model ini, selisih antara biaya sesungguhnya dengan biaya standar dipecahkan menjadi tiga macam selisih: selisih harga, selisih kuantitas dan selisih efisiensi. Masing-masing selisih tersebut dapat digambarkan dengan rumus sebagai berikut: $Sh = (H_{st}-H_s) \times K_s$; $Sk = (K_{st}-K_s) \times H_{st}$ dan $Shk = (H_{st}-H_s) \times (K_{st}- K_s)$

Selisih Biaya Overhead Pabrik

Perhitungan biaya overhead pabrik berbeda dengan perhitungan selisih biaya produksi langsung. Perhitungan tarif biaya overhead pabrik adalah menggunakan kapasitas sesungguhnya yang ingin dicapai. Dalam perusahaan yang menggunakan sistem biaya standar, analisis selisih biaya overhead pabrik dipengaruhi oleh kapasitas standar. Menurut Mulyadi (2001:311) ada 4 model selisih biaya overhead pabrik:

a. Model satu selisih

Dalam model ini, selisih biaya overhead pabrik dihitung dengan cara mengurangi biaya overhead pabrik dengan tarif standar pada kapasitas standar dengan biaya overhead pabrik yang sesungguhnya.

b. Model dua selisih

Selisih BOP yang dihitung dengan model satu selisih dapat dipecahkan menjadi dua macam selisih: selisih terkendali dan selisih volume. Selisih terkendali adalah perbedaan BOP sesungguhnya dengan BOP yang dianggarkan pada kapasitas standar, sedangkan selisih volume adalah perbedaan antara biaya overhead pabrik yang

dianggarkan pada jam standar dengan BOP yang dibebankan kepada produk (kapasitas standar dengan tarif standar)

c. Model tiga selisih

Selisih BOP yang dihitung dengan model satu selisih dapat dipecahkan menjadi tiga selisih: selisih pengeluaran, selisih kapasitas dan selisih efisiensi. Selisih pengeluaran adalah perbedaan BOP sesungguhnya dengan BOP yang dianggarkan pada kapasitas sesungguhnya. Selisih efisiensi adalah tarif BOP dikali dengan selisih antara kapasitas standar dengan kapasitas sesungguhnya.

d. Model empat selisih

Model empat selisih merupakan perluasan model tiga selisih. Dalam model ini selisih efisiensi dalam model tiga selisih dipecahkan lebih lanjut menjadi dua selisih berikut: selisih efisiensi variabel dan selisih efisiensi tetap.

Perlakuan Penyimpangan Biaya Standar

Analisa penyimpangan perlu dilakukan baik terhadap penyimpangan yang menguntungkan atau penyimpangan yang merugikan. Dari hasil analisa tersebut kemudian dicari sebab-sebab terjadi penyimpangan. Penyimpangan yang menguntungkan bukan berarti bahwa perusahaan telah efisien dalam menggunakan biaya. Penyimpangan mungkin saja terjadi karena perusahaan menentukan standar terlalu tinggi. Jadi bukan karena perusahaan telah menggunakan biaya terlalu efisien. Demikian juga dengan penyimpangan yang merugikan, penyimpangan ini tidak selamanya terjadi karena pemborosan dan karyawan tidak bekerja dengan efisien, tetapi mungkin disebabkan karena standar yang ditetapkan terlalu rendah.

Penyimpangan biaya terjadi bila dibebankan ke harga pokok penjualan, ke persediaan dan dalam perhitungan laba rugi yang bersangkutan. Penyimpangan biaya dapat dibebankan langsung dalam perhitungan laba rugi disebabkan oleh pemborosan penggunaan bahan baku, tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik yang jumlahnya tidak material. Persediaan dan harga pokok penjualan perlu disesuaikan

dengan penyimpangan yang terjadi agar nilainya tepat tercantum dalam laporan keuangan.

Menurut Mulyadi (2001: 471) selisih terjadi dapat diperlakukan dengan cara:

- a. Ditutup ke rekening laba-rugi
- b. Dipakai dengan penyesuaian rekening-rekening harga pokok penjualan dan persediaan produk jadi dan persediaan barang dalam proses.

Apabila penyimpangan tarif dan penyimpangan jam kerja (efisiensi) jumlahnya sangat material, maka penyimpangan tersebut dapat dialokasikan ke perhitungan laba rugi. Demikian pula halnya dengan penyimpangan biaya overhead pabrik, apabila jumlahnya material maka dialokasikan ke dalam harga pokok penjualan dan persediaan. Tetapi bila jumlahnya tidak material maka dialokasikan kedalam perhitungan laba rugi.

Perbaikan Standar

Standar perlu diperbaiki apabila standar sudah tidak sesuai dengan keadaan. Dalam hal ini kapan harus diubah, Mulyadi (2001: 337) menyatakan ada dua cara yaitu:

- a. Bahwa standar harus diubah dalam periode akuntansi yaitu segera setelah diketahui bahwa standar keliru ditetapkan
- b. Bahwa standar diperbaiki dalam periode akuntansi, perubahan tersebut akan menghancurkan standar sebagai alat pengukur efisiensi.

Bagian akuntansi harus selalu mengadakan penyesuaian dan perbaikan biaya standar agar tidak menyesatkan manajemen. Perubahan hendaknya diterapkan pada standar tertentu tanpa mengganggu sistem harga pokok standar secara keseluruhan.

KESIMPULAN

- 1. Mengingat laba merupakan tujuan perusahaan dalam beroperasi, maka biaya yang terjadi perlu dikendalikan dengan baik. Pengendalian biaya dapat dilakukan dengan menciptakan suatu sistem

pengawasan. Pengawasan biaya produksi dapat dilakukan dengan menggunakan sistem biaya yang sesungguhnya terjadi. Tetapi pengawasan melalui biaya yang sesungguhnya terjadi pada periode yang lalu dirasakan masih kurang efisien karena mungkin pada biaya tersebut terjadi pemborosan-pemborosan yang sangat merugikan. Oleh sebab itu perlu diciptakan suatu sistem pengawasan biaya standar yang dapat menjadi pedoman dalam pengawasan biaya.

2. Penentuan biaya standar dapat dibagi ke dalam tiga bagian : biaya bahan baku standar, biaya tenaga kerja standar dan biaya overhead pabrik standar. Biaya bahan baku standar terdiri dari: Standar harga (tarif) bahan langsung dan kuantitas standar bahan baku. Biaya tenaga kerja langsung standar terdiri dari: Jam tenaga kerja standar dan tarif upah standar.
3. Sistem biaya standar memberikan pedoman kepada manajemen beberapa biaya yang seharusnya untuk melaksanakan kegiatan-kegiatan tertentu sehingga memungkinkan mereka lakukan pengurangan biaya dengan cara perbaikan metode produksi, pemilihan tenaga kerja dan kegiatan lain. Pemakaian sistem harga pokok standar memberikan manfaat kepada perusahaan untuk: Perencanaan dan penyusunan anggaran; pengambilan keputusan tentang harga jual produk, strategi pengembangan produk dan lain sebagainya; pengendalian biaya; menilai hasil pelaksanaan; meningkatkan kesadaran akan pentingnya penghematan biaya; menerapkan Manajemen By Objective (MBO); membedakan biaya yang telah dikeluarkan ke produksi selesai, persediaan produk dalam proses dan lain sebagainya; menekan biaya administrasi; dan menyajikan laporan biaya dengan cepat.

REFERENSI

- Arikunto, Suharsimi. 2002. *Prosedur, Penelitian, Suatu Pendekatan Praktis*. Jakarta:Rineka Cipta.
- Carter, William K. dan Milton F. Usry. 2006. *Akuntansi Biaya (Edisi 13)*. Jakarta: Salemba Empat.
- Dunia, Firdaus Ahmad dan Wasilah Abdullah. 2012. *Akuntansi biaya jilid 3*. Jakarta: Salemba Empat
- Horngren, T., Charles, Srikant M. Datar, dan George Foster. 2008. *Akuntansi Biaya Edisi ke-11*, PT. Macanan Jaya Cemerlang, Jakarta.
- Mulyadi. 2009. *Akuntansi Biaya, (Edisi ke-5) Cetakan 9*. Yogyakarta : UPP-STIM YKPN.
- Nazir, Moh. 2003. *Metode Penelitian*. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Mursyidi. 2008. *Akuntansi Biaya: Conventional Costing Just In Time, and Activity-Based Costing*, PT. Refika Aditama, Bandung.
- Raiborn, Cecily A. & Michael R. Kinney. 2011. *Akuntansi Biaya Dasar dan Perkembangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Siswanto, Joko & Muhadi. *Akuntansi biaya II*. Yogyakarta : Penerbit Kanisius
- Usry, Milton F., dan William K. Carter 2005. *Akuntansi Biaya Edisi ke-13*, Salemba Empat, Jakarta.
- Witjaksono, Armanto. 2006, *Akuntansi Biaya Edisi ke-1*, Graha Ilmu, Yogyakarta.