

BAB VIII

ANGGARAN BIAYA OVERHEAD PABRIK

Pada bagian ini akan dibicarakan biaya-biaya lain yakni: biaya-biaya pabrik (sering pula disebut biaya overhead pabrik). Dalam mengadakan perencanaan dan pengawasan biaya sangat perlu diketahui sifat-sifat biaya. Pada dasarnya menurut sifatnya dikenal 3 (tiga) macam biaya yakni :

- **Biaya tetap (fixed cost)**

Yaitu biaya-biaya yang cenderung untuk bersifat constant secara total dari bulan ke bulan, tanpa terpengaruh oleh volume kegiatan, dengan beberapa asumsi tertentu seperti kebijaksanaan management, periode waktu dan lain-lain. Biaya-biaya yang termasuk kategori biaya tetap ini antara lain adalah:

- gaji,
- pajak kekayaan,
- asuransi,
- penyusutan (kecuali yang menggunakan performance method).

- **Biaya variable (variable cost)**

Yaitu biaya-biaya yang secara total selalu mengalami perubahan, di mana perubahan itu searah dan sebanding dengan perubahan tingkat kegiatan. Dalam hal ini tingkat kegiatan perusahaan dinyatakan dalam satuan aktivitas (activity base), seperti jam buruh langsung (DLH) jam mesin (DMH) dan unit barang (kg, liter dan lain-lain). Biaya-biaya yang termasuk katagori biaya variabel antara lain adalah:

- biaya bahan mentah langsung,
- biaya tenaga kerja langsung,
- tenaga (power).

- **Biaya semi variable (Semi variable cost)**

Yaitu biaya-biaya yang tidak bersifat tetap, tetapi tidak pula bersifat variabel. Biaya ini mengalami perubahan, tetapi tidak sebanding dengan perubahan tingkat kegiatan. Biaya-biaya yang termasuk kategori biaya semi variabel antara lain adalah:

- biaya tenaga kerja tak langsung.
- biaya pemeliharaan,
- biaya peralatan,
- biaya bahan mentah tak langsung dan lain-lain.

Terhadap ketiga macam kategori biaya di atas, dapat dilakukan penggolongan lain atas dasar dapat tidaknya biaya itu dikendalikan, sehingga diperoleh cara pengelompokan lain, yakni biaya yang:

- Dapat dikendalikan (controllable).
- Tidak dapat dikendalikan (non controllable).

- **Biaya yang controllable,**

dapat dikatakan sebagai biaya yang sangat terpengaruh oleh kebijaksanaan-kebijaksanaan pimpinan perusahaan. Tetapi harus sangat hati-hati dalam mengelompokkan biaya sebagai controllable atau non controllable, karena hal ini sangat erat hubungannya dengan **tanggung jawab** (bagian) dan **waktu**. Umpamanya gaji mandor dalam pabrik, merupakan biaya yang non controllable bagi bagian produksi, karena gaji seorang mandor pada umumnya ditentukan oleh pimpinan perusahaan. Sehingga apabila dipandang dari segi organisasi perusahaan yang lebih luas, gaji mandor merupakan biaya yang controllable. Contoh di atas dipandang dari segi penanggung jawab biaya. Dari segi waktu, dapat diambil contoh biaya penyusutan (depreciation). Pada umumnya dikatakan bahwa untuk jangka pendek biaya penyusutan merupakan biaya yang non controllable, tetapi untuk jangka panjang merupakan biaya yang controllable.

ANGGARAN BIAYA OVERHEAD PABRIK

Biaya-biaya yang dikeluarkan untuk proses produksi (di dalam pabrik) sangat kompleks jenisnya. Yang dikategorikan sebagai biaya-biaya overhead pabrik (factory overhead) adalah biaya-biaya dalam pabrik yang dikeluarkan oleh perusahaan dalam rangka proses produksi, kecuali biaya bahan mentah langsung dan tenaga kerja langsung. Begitu banyaknya jenis biaya-biaya yang terjadi di dalam pabrik, sehingga memerlukan perhatian khusus.

PERENCANAAN BESARNYA ANGGARAN

Di dalam menentukan besarnya dana yang harus dianggarkan untuk **Anggaran Biaya Overhead Pabrik**, terdapat dua permasalahan pokok yang perlu dipecahkan, yakni:

- Masalah penanggung jawab dalam perencanaan biaya.
- Masalah menentukan jumlah biaya (anggaran).

Penanggung Jawab Perencanaan

Disini perlu diterapkan prinsip akuntansi pertanggung jawaban (responsibility accounting) atau juga sering disebut prinsip biaya departemen langsung (direct departmental cost). Atas dasar prinsip ini dikenal adanya pembagian menjadi departemen produksi dan departemen jasa untuk kegiatan yang dilakukan dipabrik.

Departemen produksi (producing department) yaitu bagian dipabrik yang bekerja mengolah bahan mentah menjadi barang jadi atau produk akhir. Sehingga bagian ini dikatakan sebagai bagian yang secara langsung- memproses barang jadi.

Department jasa (service department) yaitu bagian di pabrik yang menyediakan jasanya dan secara tidak langsung ikut berperanan dalam proses produksi jasa yang disediakan mungkin saja sebagian di pergunakan sendiri oleh bagian ini.

Berdasarkan pembagian seperti itulah maka dikenal dua macam biaya overhead pabrik yakni **BOP-langsung** yang terjadi pada departemen produksi dan **BOP-tidak langsung** yang terjadi pada departemen jasa.

Cara Menentukan Jumlah Anggaran

Masing-masing departemen (produksi dan jasa) berhak merencanakan biaya sesuai dengan jenis biaya yang menjadi tanggung jawabnya masing-masing. Sedang untuk menentukan jumlahnya biaya masing-masing item maupun biaya keseluruhan bagi departemennya, kita perlu memperhatikan hal-hal berikut ini :

1. Berdasarkan sifatnya biaya dibagi menjadi tiga macam, yakni jenis biaya fixed, jenis biaya variable dan jenis biaya semi variable. Sehingga ada biaya yang jumlahnya sudah jelas, seperti misalnya penyusutan, jumlahnya dapat dikatakan sama dari waktu ke waktu, demikian juga gaji pegawai kecuali bila manajemen mengubah kebijaksanaannya. Lain halnya dengan biaya yang sifatnya variabel, jumlahnya berbeda dari waktu ke waktu sesuai dengan tingkat aktivitas yang direncanakan.
2. Berdasarkan wewenang untuk menentukan anggaran. Ada biaya yang wewenang menentukannya terletak di bagian itu sendiri, sudah barang tentu dengan pengertian dapat disetujui oleh atasan langsung. Misalnya penganggaran biaya administrasi yang diselenggarakan oleh bagian itu sendiri, adalah menjadi wewenang bagian itu sendiri untuk menganggarkannya. Ada pula biaya yang dihitung atas dasar ketentuan yang wewenangnya terletak di luar atau di atas bagian itu sendiri. Misalnya gaji untuk pegawai tetap yang bekerja dibagian itu sendiri, wewenangnya adalah pada direksi dan bukan dibagian itu sendiri.

Atas dasar pertimbangan di atas, maka penganggaran jumlah biaya yang perlu disediakan akan diatur seperti berikut ini (suatu ilustrasi).

Sifat biaya	Dasar Pertimbangan	Jenis Biaya	Wewenang Penganggaran
1. Fixed	1.1 Satuan waktu 1.2 Tarif tertentu 1.3 Ketentuan perusahaan 1.4 Kebijaksanaan sendiri	Penyusutan aktiva tetap Pajak kekayaan Polis asuransi Gaji pegawai Biaya administrasi	Pusat *) Pusat Pusat Bagian
2. Variable	Volume x harga/tarif	Bahan bakar Material pembungkus Biaya perjalanan	Vol. Bagian Harga Pusat
3. Semi Variable	Kebijaksanaan menganggarkan	Biaya pemeliharaan	Bagian

*) Wewenang pusat dalam arti bahwa pelaksanaan penganggarnya tetap terletak ditangan bagian masing-masing, namun cara menganggarkannya tunduk pada peraturan pusat (direksi departemen).

Contoh:

Selama proses produksi dalam tahun 2004, pada bagian jasa/pembantu akan timbul biaya overhead sebesar Rp1.000.000,00. Jasa yang disediakan, dipakai oleh berbagai bagian dengan proporsi:

Bagian Produksi I : 40%
 Bagian Produksi II : 30%
 Bagian Produksi III : 30%

Dengan berdasarkan proporsi pemakaian jasa tersebut di atas maka biaya overhead (Rp1.000.000,00) dapat dialokasikan ke masing-masing bagian dengan perhitungan sebagai berikut:

<i>Bagian</i>	<i>Perhitungan alokasi biaya</i>	<i>Alokasi Biaya overhead bagian Jasa/Pembantu</i>
Bagian Produksi I	40% x Rp1.000.000,00	Rp400.000,00
Bagian Produksi II	30% x Rp1.000.000,00	Rp300.000,00
Bagian Produksi III	30% x Rp1.000.000,00	Rp300.000,00

Untuk memperjelas masalah ini, sebaiknya diperhatikan contoh berikut ini:

Contoh:

Pada PT Grenoble, selama tahun 2004 diperkirakan akan timbul biaya overhead sebesar sebagai berikut:

Bagian Produksi :

Bagian Produksi I : Rp12.000.000,00
 Bagian Produksi II : Rp20.000.000,00
 Bagian Produksi III : Rp10.000.000,00

Bagian Jasa/Pembantu :

Bagian Jasa/Pembantu I Rp2.500.000,00
 Bagian Jasa/Pembantu II Rp5.000.000,00

Jasa bagian Jasa/Pembantu digunakan oleh ketiga Bagian Produksi dengan proporsi sebagai berikut :

<i>Bagian Produksi</i>	<i>Bagian Jasa / Pembantu</i>	
	<i>I</i>	<i>II</i>
I	50 %	45 %
II	30 %	30 %
III	20 %	25 %

Dengan berdasarkan proporsi pemakaian jasa di atas maka biaya overhead bagian Jasa/Pembantu dapat di alokasikan sebagai berikut

<i>Keterangan</i>	<i>Bagian Produksi</i>			<i>Bagian Pembantu</i>	
	<i>I</i>	<i>II</i>	<i>III</i>	<i>I</i>	<i>II</i>
Biaya Overhead 2004	12.000.000,00	20.000.000,00	10.000.000,00	2.500.000,00	5.000.000,00
Alokasi biaya overhead					
Bagian Jasa :					
Bagian Jasa I	1.250.000,00	750.000,00	500.000,00	(2.500.000,00)	(5.000.000,00)
Bagian Jasa II	2.250.000,00	1.500.000,00	1.250.000,00		(5.000.000,00)
Jlb. Biaya Overhead	15.500.000,00	22.250.000,00	11.750.000,00	0	0

Dari contoh di atas tampak bahwa bagian Jasa/Pembantu tidak memakai jasanya sendiri, sehingga kedua bagian Jasa/Pembantu tidak dibebani biaya overhead. Dalam beberapa literatur Akuntansi biaya dibahas menjadi secara terperinci tentang cara-cara pembebanan biaya overhead bagian Jasa/Pembantu, apabila di antara bagian-bagian jasa itu sendiri terjadi tukar menukar jasa.

Clean Cost Concept sebetulnya dapat pula dipakai untuk kasus seperti ini, seperti pada contoh penyusunan *budget biaya overhead*,

Misalnya:

Bagian Jasa/Pembantu terdiri dari bagian pembangkit tenaga listrik dan bagian reparasi. Bagian pembangkit tenaga listrik menggunakan sebagian jasa bagian reparasi untuk perbaikan mesin-mesin diesel. Sebaliknya bagian reparasi menggunakan pula sebagian jasa bagian pembangkit tenaga listrik untuk menggerakkan beberapa peralatannya. Di antara kedua bagian ini terjadi tukar menukar jasa.

Ada satu cara yang mudah untuk mengalokasikan biaya overhead bagian jasa/pembantu apabila terjadi hal yang demikian adalah metoda aljabar (algebraic method). Dalam metode ini biaya overhead yang timbul pada masing-masing bagian Jasa/Pembantu dinyatakan dalam bentuk persamaan Aljabar :

$$X = a_1 + b_1 Y, \text{ dan}$$

$$Y = a_2 + b_2 X$$

dimana:

- X adalah jumlah biaya overhead bagian jasa X setelah menerima alokasi biaya dari bagian jasa Y.
- Y adalah jumlah biaya overhead bagian jasa Y setelah menerima alokasi biaya dari bagian jasa X
- a1 adalah biaya overhead bagian jasa X sebelum alokasi.
- a2 adalah biaya overhead bagian jasa Y sebelum alokasi.
- b1 adalah prosentase penggunaan jasa bagian Y oleh bagian X.
- b2 adalah prosentase penggunaan jasa bagian X oleh bagian Y.

Contoh :

Pada PT Nantes, selama tahun 2004 akan timbul biaya overhead sebesar sebagai berikut:

<i>Bagian</i>	<i>Biaya Overhead</i>
Bagian Produksi:	
Bagian I	Rp10.000.000,00
Bagian II	Rp15.000.000,00
Bagian Jasa / Pembantu:	
Bagian I (x)	Rp 5.000.000,00
Bagian II (x)	Rp 4.000.000,00

Jasa bagian Jasa/Pembantu selain dipakai oleh bagian Produksi juga dipakai oleh bagian itu sendiri, dimana terjadi tukar menukar jasa antara bagian Jasa I bagian Jasa II. Proporsi pemakaiannya adalah sebagai berikut:

<i>Pemberi Jasa</i>	<i>Pemakai Jasa</i>			
	<i>Bagian Produksi</i>		<i>Bagian Jasa Pembantu</i>	
	<i>I</i>	<i>II</i>	<i>I (X)</i>	<i>II (X)</i>
Bagian Jasa I (x)	50 %	40 %	-	10 %
Bagian Jasa II (x)	55 %	30 %	15 %	-

Dengan menggunakan metode aljabar, maka biaya tiap bagian Jasa/Pembantu dinyatakan dengan persamaan-persamaan:

$$X = 5.000.000 + 0,15 Y$$

$$Y = 4.000.000 + 0,10 X$$

Kedua persamaan di atas dikombinasikan menjadi:

$$X = 5.000.000 + 0,15 (4.000.000 + 0,10 X)$$

$$X = 5.000.000 + 600.000 + 0,015 X$$

$$X - 0,015 X = 5.600.000$$

$$0,985 X = 5.600.000$$

$$X = 5.685.279 \text{ (dibulatkan)}$$

$$Y = 4.000.000 + 0,10 X$$

$$Y = 4.000.000 + 0,10 (5.685.279)$$

$$Y = 4.000.000 + 568.527$$

$$Y = 4.568.528 \text{ (dibulatkan)}$$

Artinya :

1. Biaya overhead Bagian Jasa I setelah mendapat alokasi biaya overhead dari bagian Jasa II, adalah sebesar Rp5.685.279,00.
2. Biaya overhead Bagian Jasa II setelah mendapat alokasi biaya overhead dari bagian Jasa I, adalah sebesar Rp4.568.528,00.

Dengan demikian maka jumlah biaya overhead pabrik netto bersih masing-masing ditentukan sebagai berikut:

Bagian Jasa :	BOP Asli	Menerima	Memberi	BOP Netto
Bagian I (X)	5.000.000,00	685.279,00	568.528,00	5.116.751,00
Bagian II (Y)	4.000.000,00	568.528,00	685.279,00	3.883.249,00

Kedua biaya BOP netto dari Departemen Jasa I dan II ini kemudian dibebankan kepada Departement Produksi I dan II dengan proporsi sebagai berikut:

	Bagian Produksi I	Bagian Produksi II
(1). BOP-Langsung	Rp 10.000.000,00	Rp 15.000.000,00
(2). BOP-Tidak Langsung		
a. Dept. Jasa I (X) : 50/90 X BOP netto =	Rp. 2.842.639,00	40/90 x BOP netto = Rp. 2.274.112,00
b. Dept. Jasa II (Y) : 55/85 X BOP netto =	Rp. 2.512.691,00	30/85 x BOP netto = Rp. 1.370.558,00
Jumlah Biaya	= Rp 15.355.330,00	= Rp 18.644.670,00

Atas dasar biaya penentuan biaya BOP untuk masing-masing bagian/departemen produksi inilah kemudian ditentukan tarif BOP untuk masing-masing bagian. Tarif ini diperlukan dalam rangka penentuan harga pokok produksi.