

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Pengertian Akuntansi Biaya

Akuntansi biaya mengukur dan melaporkan setiap keuangan dan non keuangan yang terkait dengan biaya perolehan atau pemanfaatan sumber daya dalam suatu organisasi. Akuntansi biaya memasukkan bagian-bagian akuntansi manajemen dan akuntansi keuangan tentang bagaimana informasi biaya dikumpulkan dan dianalisis. Akuntansi biaya lebih menekankan dengan biaya produksi. Pengertian akuntansi biaya menurut Mulyadi (2015:7) yaitu “Akuntansi biaya adalah proses pencatatan, penggolongan, peringkasan, dan penyajian biaya pembuatan dan penjualan produk atau jasa, dengan cara-cara tertentu, serta penafsiran terhadapnya. Objek kegiatan akuntansi biaya adalah biaya.” Lalu pengertian akuntansi biaya menurut Bustami dan Nurlela (2010:4) adalah sebagai berikut :

Akuntansi Biaya adalah bidang ilmu akuntansi yang mempelajari bagaimana cara mencatat, mengukur, dan pelaporan informasi biaya yang digunakan. Disamping itu akuntansi biaya juga membahas tentang penentuan harga pokok dari “suatu produk” yang diproduksi dan dijual kepada pemesan maupun untuk pasar, serta untuk persediaan produk yang akan dijual.

Berdasarkan beberapa pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa akuntansi biaya adalah proses mencatat, menggolongkan, meringkas, dan menyajikan informasi biaya, mulai dari proses pembuatan hingga penjualan barang atau jasa dengan cara-cara tertentu serta menyajikan berbagai informasi biaya dalam bentuk laporan biaya yang kemudian akan dilaporkan kepada manajemen yang digunakan untuk penentuan harga jual dan penetapan laba.

2.2 Peranan Akuntansi Biaya

Akuntansi biaya merupakan perangkat yang dibutuhkan manajemen untuk aktivitas perencanaan dan pengendalian, memperbaiki kualitas, meningkatkan efisiensi serta membuat keputusan-keputusan yang bersifat rutin maupun yang bersifat strategis. Berkaitan dengan hal tersebut, maka akuntansi biaya dapat

membantu manajemen dalam menyelesaikan tugas-tugas berikut. Seperti yang dikemukakan oleh Bustami dan Nurlela (2010:4) peranan akuntansi biaya adalah sebagai berikut :

1. Penyusunan anggaran dan pelaksanaan anggaran operasi perusahaan.
2. Penetapan metode dan prosedur perhitungan biaya, pengendalian biaya, pembebanan biaya yang akurat serta perbaikan mutu yang berkesinambungan
3. Penentuan nilai persediaan yang digunakan untuk kalkulasi biaya dan penetapan harga, evaluasi terhadap produk, evaluasi kinerja departemen atau divisi, pemeriksaan persediaan secara fisik.
4. Menghitung biaya dan laba perusahaan untuk satu periode akuntansi, tahunan, atau periode yang lebih singkat.
5. Memilih sistem dan prosedur dari alternatif yang terbaik, guna dapat menaikkan pendapatan maupun menurunkan biaya.

Peran akuntansi biaya dalam membantu manajemen menurut Siregar dan kawan-kawan (2014:10) adalah sebagai berikut :

Akuntansi biaya dapat membantu manajemen dalam melaksanakan fungsinya, pengumpulan, penyajian, dan penganalisisan informasi yang berhubungan dengan biaya dapat membantu manajemen dalam penyusunan anggaran, pengendalian, penentuan harga, penentuan laba, pemilihan alternatif untuk pengambilan keputusan, dan pengendalian biaya dalam lingkungan teknologi maju.

Sedangkan peranan akuntansi biaya menurut Mulyadi (2015:7) “Akuntansi biaya mempunyai 3 peranan pokok yaitu (1) penentuan kos produk, (2) pengendalian biaya, (3) pengambilan keputusan khusus. Untuk memenuhi tujuan penentuan kos produk, akuntansi biaya mencatat, menggolongkan, dan meringkas biaya-biaya pembuatan produk atau penyerahan jasa”.

Berdasarkan pendapat para ahli tersebut, dapat disimpulkan bahwa pada dasarnya peranan akuntansi biaya adalah untuk mengumpulkan, menyajikan, dan menganalisis informasi mengenai biaya dan membantu manajemen dalam merencanakan dan melaksanakan anggaran, pengendalian biaya, dan pemilihan alternatif untuk pengambilan keputusan agar tujuan perusahaan dapat tercapai.

2.3 Pengertian dan Klasifikasi Biaya

2.3.1 Pengertian Biaya

Menjalankan usaha membutuhkan biaya yang harus dikeluarkan agar

perusahaan mampu terus beraktifitas. Biaya sendiri merupakan hal yang sangat penting dan tidak terpisahkan dalam menentukan harga pokok produksi, dengan biaya perusahaan juga dapat menentukan laba yang akan diperoleh perusahaan.

Pengertian biaya atau *cost* menurut Mulyadi (2015:8) adalah sebagai berikut :

Biaya dalam arti sempit biaya dapat diartikan sebagai pengorbanan sumber ekonomi untuk memperoleh aktiva. Sedangkan dalam arti luas biaya adalah pengorbanan sumber ekonomi, yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau yang kemungkinan akan terjadi untuk tujuan tertentu. Didalam definisi ini terdapat 4 unsur pokok mengenai biaya, yaitu (1) Biaya merupakan pengorbanan sumber ekonomi (2) Diukur dalam satuan uang (3) Yang telah terjadi atau yang secara potensial akan terjadi (4) Pengorbanan tersebut untuk tujuan tertentu.

Sedangkan pengertian biaya atau *cost* menurut Bustami dan Nurlela (2010:7) adalah sebagai berikut :

Biaya atau *cost* adalah pengorbanan sumber ekonomis yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk mencapai tujuan tertentu. Biaya ini belum habis masa pakainya, dan digolongkan sebagai aktiva yang dimasukkan dalam neraca. Contohnya yaitu persediaan bahan baku, persediaan produk dalam proses, persediaan produk selesai, dan *supplies* atau aktiva yang belum digunakan.

Pengertian beban (*expense*) menurut Bustami dan Nurlela (2010:7) adalah sebagai berikut :

Beban atau (*expense*) adalah biaya yang telah memberikan manfaat dan sekarang telah habis. Biaya yang belum dinikmati yang dapat memberikan manfaat di masa akan datang dikelompokkan sebagai harta. Biaya ini dimasukkan ke dalam laba rugi sebagai pengurangan dari pendapatan.” Contohnya beban penyusutan, beban pemasaran, beban yang tergolong sebagai biaya operasi.

Cara membedakan antara biaya dan beban menurut Bustami dan Nurlela (2010:8) dapat dicontohkan sebagai berikut :

1. Pembelian mesin, nilai yang dikeluarkan untuk memperoleh mesin tersebut merupakan biaya, tetapi setelah dipakai akan menimbulkan penyusutan mesin yang akan menjadi beban.
2. Perlengkapan kantor yang masih tertinggal digolongkan sebagai biaya, sedangkan yang sudah terpakai digolongkan sebagai beban.
3. Persediaan bahan, persediaan produk dalam proses, produk selesai yang masih tertinggal dan belum terjual digolongkan sebagai biaya, sedangkan yang sudah terjual akan membentuk harga pokok penjualan dan digolongkan sebagai beban.

Berdasarkan pengertian biaya atau *cost* dan beban atau *expense* dapat diambil kesimpulan mengenai perbedaan antara biaya dengan beban yaitu bahwa perbedaan biaya dan beban terletak pada masa pakainya. Biaya merupakan pengeluaran atau pengorbanan dan untuk memperoleh manfaat serta masa pakainya belum habis, sedangkan beban merupakan biaya yang telah memberi manfaat dan masa pakainya telah habis.

2.3.2 Klasifikasi Biaya

Akuntansi biaya bertujuan untuk menyajikan informasi biaya yang akurat dan tepat bagi manajemen dalam mengelola perusahaan atau divisi secara efektif. Oleh karena itu biaya perlu dikelompokkan sesuai dengan tujuan apa informasi biaya tersebut digunakan. Klasifikasi biaya atau penggolongan biaya adalah suatu proses pengelompokkan biaya secara sistematis atas keseluruhan elemen biaya yang ada ke dalam golongan-golongan tertentu yang lebih ringkas sebagai suatu informasi yang penting. Pengertian biaya produksi menurut Bustami dan Nurlela (2010:12) Biaya produksi adalah biaya yang digunakan dalam proses produksi yang terdiri dari :

1. Biaya bahan baku langsung
Biaya bahan baku langsung adalah bahan baku yang merupakan bagian yang tidak dapat dipisahkan dari produk selesai dan dapat ditelusuri langsung kepada produk selesai.
2. Tenaga kerja langsung
Tenaga kerja langsung adalah tenaga kerja yang digunakan dalam merubah atau mengonversi bahan baku menjadi produk selesai dan dapat ditelusuri secara langsung kepada produk selesai.
3. Biaya *overhead* pabrik
Biaya *overhead* pabrik adalah biaya selain bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung tetapi membantu dalam mengubah bahan menjadi produk selesai. Biaya *overhead* menjadi dikelompokkan dalam elemen :
 - a. 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.
 - b. Tenaga kerja tidak langsung
Tenaga kerja tidak langsung adalah tenaga kerja yang membantu dalam pengolahan produk selesai, tetapi tidak dapat ditelusuri langsung kepada produk selesai.
 - c. Biaya tidak langsung lainnya

Biaya tidak langsung adalah biaya selain bahan tidak langsung dan tenaga kerja tidak langsung yang membantu dalam pengolahan produk selesai.

Klasifikasi biaya yang dapat digolongkan menjadi lima golongan menurut Mulyadi (2015:13) adalah sebagai berikut :

1. Penggolongan biaya menurut objek pengeluaran
 Nama objek pengeluaran merupakan dasar penggolongan biaya. Misalnya nama objek pengeluaran adalah bahan bakar, maka semua pengeluaran yang berhubungan dengan bahan bakar disebut “biaya bahan bakar”.
2. Penggolongan biaya menurut fungsi pokok dalam perusahaan.
 Dalam perusahaan manufaktur, ada tiga fungsi pokok, yaitu fungsi produksi, fungsi pemasaran, dan fungsi administrasi dan umum. Oleh Karena itu dalam perusahaan manufaktur, biaya dapat dikelompokkan menjadi tiga kelompok :
 - a. Biaya produksi, merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk mengolah bahan baku menjadi produk jadi yang siap untuk dijual. Contohnya adalah biaya bahan baku, biaya bahan penolong, biaya gaji karyawan baik langsung maupun tidak langsung yang berhubungan dengan proses produksi. Biaya produksi secara garis besar dibagi menjadi: biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik.
 - b. Biaya pemasaran, merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk melaksanakan kegiatan pemasaran produk. Yang termasuk ke dalam biaya pemasaran adalah biaya iklan, biaya promosi.
 - c. Biaya administrasi dan umum, merupakan biaya-biaya untuk mengkoordinasi kegiatan produksi dan pemasaran produk. Contohnya yang termasuk ke dalam biaya ini adalah biaya gaji karyawan
3. Penggolongan biaya menurut hubungan biaya dengan sesuatu yang dibiayai. Sesuatu yang dibiayai dapat berupa produk atau departemen. Dalam hubungannya dengan sesuatu yang dibiayai, biaya dapat dikelompokkan menjadi dua golongan, yaitu :
 - a. Biaya langsung (*direct cost*) adalah biaya yang terjadi, yang penyebab satu-satunya adalah karena adanya sesuatu yang dibiayai. Biaya langsung terdiri dari biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.
 - b. Biaya tidak langsung (*indirect cost*) adalah biaya yang terjadinya tidak hanya disebabkan oleh sesuatu yang dibiayai. Biaya tidak langsung dalam hubungannya dengan produk disebut dengan istilah biaya produksi tidak langsung atau biaya *overhead* pabrik.
4. Penggolongan biaya menurut perilakunya dalam hubungannya dengan perubahan volume aktivitas, biaya dibagi menjadi 4, yaitu :
 - a. Biaya *variabel* adalah biaya yang jumlah totalnya berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Contoh: biaya bahan baku dan

- biaya tenaga kerja langsung.
- b. Biaya *semivariabel* adalah biaya yang berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Biaya *semivariabel* mengandung unsur biaya tetap dan biaya *variabel*.
 - c. Biaya *semifixed* adalah biaya yang tetap untuk tingkat volume kegiatan tertentu dan berubah dengan jumlah yang konstan pada volume produksi tertentu.
 - d. Biaya tetap adalah biaya yang jumlah totalnya tetap dalam kisar volume kegiatan tertentu. Contoh: gaji direktur produksi.
5. Penggolongan biaya atas jangka waktu manfaatnya, biaya dibagi menjadi 2 bagian yaitu :
- a. Pengeluaran modal (*capital expenditure*) adalah biaya yang mempunyai manfaat lebih dari satu periode akuntansi (biasanya periode akuntansi adalah satu tahun kalender).
 - b. Pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*) adalah biaya yang hanya mempunyai manfaat dalam periode akuntansi terjadinya pengeluaran tersebut.

Biaya dapat diklasifikasikan berdasarkan pada hal-hal berikut ini menurut Siregar dan kawan-kawan (2014:25) adalah sebagai berikut :

1. Hubungan biaya dengan produk
Berdasarkan hubungannya dengan produk, biaya dapat digolongkan menjadi dua :
 - a. Biaya langsung (*direct cost*)
Biaya langsung adalah biaya yang dapat ditelusuri langsung ke produk.
 - b. Biaya tidak langsung (*indirect cost*)
Biaya tidak langsung adalah biaya yang tidak dapat secara langsung ditelusuri ke produk.
2. Hubungan biaya dengan volume kegiatan
Berdasarkan hubungannya dengan perubahan kegiatan ini, biaya diklasifikasikan menjadi tiga, yaitu:
 - a. Biaya *variabel* (*variabel cost*)
Biaya *variabel* adalah biaya yang jumlah totalnya berubah proporsional dengan perubahan volume kegiatan atau produksi tetapi jumlah per unitnya tidak berubah.
 - b. Biaya tetap (*fixed cost*)
Biaya tetap adalah biaya yang jumlah totalnya tidak terpengaruh oleh volume kegiatan dalam kisaran volume tertentu.
 - c. Biaya campuran (*mixed cost*)
Biaya campuran adalah biaya yang jumlahnya terpengaruh oleh volume kegiatan perusahaan tetapi tidak secara proporsional.
3. Elemen biaya produksi
Biaya diklasifikasi berdasarkan elemen biaya produksi maka biaya dibagi menjadi tiga, yaitu :
 - a. Biaya bahan baku (*raw material cost*)

Biaya bahan baku adalah besarnya nilai bahan baku yang dimasukkan ke dalam proses produksi untuk diubah menjadi barang jadi.

- b. Biaya tenaga kerja langsung dan tidak langsung (*direct and indirect labour cost*)
 1. Biaya tenaga kerja langsung adalah biaya tenaga kerja yang secara langsung berhubungan dengan produksi barang jadi.
 2. Biaya tenaga kerja tidak langsung adalah upah atau gaji tenaga kerja yang tidak berhubungan langsung dengan produksi barang jadi.
- c. Biaya *overhead* pabrik (*manufacture overhead cost*)
Biaya *overhead* pabrik adalah biaya-biaya yang terjadi di pabrik selain biaya bahan baku maupun biaya tenaga kerja langsung.
4. Fungsi pokok perusahaan
Berdasarkan fungsi pokok perusahaan, biaya dapat diklasifikasikan menjadi tiga yaitu :
 - a. Biaya produksi (*production cost*) terdiri atas tiga jenis biaya, yaitu biaya bahan baku, biaya tenaga kerja, dan biaya *overhead* pabrik.
 - b. Biaya pemasaran (*marketing expense*) meliputi berbagai biaya yang terjadi untuk memasarkan produk dan jasa.
 - c. Biaya administrasi dan umum (*general dan administrative expense*) adalah biaya yang terjadi dalam rangka mengarahkan, menjalankan, dan mengendalikan perusahaan untuk memproduksi barang jadi.
5. Hubungan biaya dengan proses pokok manajerial
Beberapa istilah biaya yang sering digunakan dalam rangka melaksanakan fungsi pokok manajerial di atas. Berbagai istilah biaya tersebut meliputi :
 - a. Biaya standar (*standard cost*) adalah biaya yang ditentukan di muka yang seharusnya dikeluarkan untuk membuat suatu produk atau melaksanakan suatu kegiatan.
 - b. Biaya aktual (*aktual cost*) adalah biaya yang sesungguhnya terjadi untuk membuat suatu produk atau melaksanakan suatu kegiatan.
 - c. Biaya terkendali (*controllable cost*) adalah biaya yang secara langsung dapat dipengaruhi oleh seorang manajer tingkatan tertentu.
 - d. Biaya tidak terkendali (*uncontrollable cost*) adalah biaya yang tidak secara langsung dapat dipengaruhi oleh seorang manajer tingkatan tertentu.
 - e. Biaya komitmen (*committed cost*) adalah biaya yang terjadi dalam upaya mempertahankan kapasitas atau kemampuan organisasi dalam kegiatan produksi, pemasaran, dan administrasi.
 - f. Biaya diskresioner (*discretionary cost*) adalah biaya yang besar kecilnya tergantung pada kebijakan manajemen.
 - g. Biaya relevan (*relevan cost*) adalah biaya masa depan yang berbeda antara satu alternatif dan alternatif lainnya.
 - h. Biaya kesempatan (*opportunity cost*) adalah manfaat yang dikorbankan pada saat satu alternatif keputusan dipilih dari mengabaikan alternatif lain.

Berdasarkan uraian tersebut dapat disimpulkan bahwa klasifikasi biaya ditunjukkan untuk mempermudah manajemen dalam melakukan pengendalian terhadap biaya-biaya produksi. Pengklasifikasian biaya ini juga memberikan informasi biaya yang berguna untuk menentukan baik harga pokok produksi maupun harga pokok penjualan suatu produk.

2.4 Pengertian dan Unsur-Unsur Harga Pokok Produksi

2.4.1 Pengertian Harga Pokok Produksi

Penerapan harga pokok produksi bertujuan untuk menentukan harga pokok persatuan produk yang akan dijual, sehingga ketika produk tersebut diserahkan, maka perusahaan dapat mengetahui laba atau kerugian yang akan diterima perusahaan setelah dikurangi dengan biaya-biaya lainnya. Maka ketelitian dan ketepatan melakukan perhitungan harga pokok produksi harus diperhatikan karena apabila terjadi kesalahan dalam perhitungan akan menyebabkan kerugian bagi perusahaan. Pengertian harga pokok produksi menurut Bustami dan Nurlela (2010:49) adalah sebagai berikut :

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.

Sedangkan pengertian harga pokok produksi menurut Raiborn dan Michael R.Kinney (2011:56) adalah sebagai berikut “Harga pokok produksi (*cost of goods manufactured*) adalah total produksi biaya barang-barang yang telah selesai dikerjakan dan ditransfer ke dalam persediaan barang jadi selama sebuah periode.”

Berdasarkan beberapa definisi harga pokok produksi menurut para ahli diatas dapat disimpulkan bahwa harga pokok produksi adalah biaya-biaya yang dikeluarkan untuk memproduksi suatu barang. Tiga elemen utama harga pokok produksi yaitu biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik.

2.4.2 Unsur-Unsur Harga Pokok Produksi

Menghitung harga pokok produksi harus memperhatikan unsur-unsur yang termasuk dalam harga pokok produksi. Unsur-unsur Harga Pokok Produksi menurut Siregar dan kawan-kawan (2014:28) terdiri atas:

1. Biaya Bahan baku langsung (*raw material cost*)
Biaya Bahan baku langsung adalah besarnya nilai bahan baku yang dimasukkan ke dalam proses produksi untuk diubah menjadi barang jadi.
2. Biaya Tenaga kerja (*direct labor cost*)
Biaya Tenaga kerja adalah besarnya biaya yang terjadi untuk menggunakan tenaga karyawan dalam mengerjakan proses produksi.
3. Biaya Overhead pabrik (*manufacturer overhead cost*)
Biaya Overhead pabrik adalah biaya-biaya yang terjadi di pabrik selain biaya bahan baku maupun biaya tenaga kerja langsung.

Lalu menurut Mulyadi (2015:19) mengatakan bahwa unsur-unsur harga pokok produksi terdiri atas :

1. Biaya bahan baku langsung
Dalam melakukan proses produksi, bahan baku merupakan unsur pokok dalam melakukan proses produksi.
2. Biaya tenaga kerja langsung
Tenaga kerja adalah usaha fisik atau mental yang dilakukan oleh karyawan untuk mengolah bahan baku yang tersedia menjadi barang jadi/produk.
3. Biaya *overhead* pabrik
Biaya *overhead* pabrik merupakan biaya produksi selain bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung yang terdiri dari biaya yang semuanya tidak dapat ditelusuri secara langsung kepada produk atau aktivitas lainnya dalam upaya merealisasi pendapatan perusahaan.

Berdasarkan beberapa pendapat ahli mengenai unsur-unsur harga pokok produksi, dapat dinyatakan bahwa terdapat tiga unsur utama harga pokok produksi yaitu biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik.

2.5 Manfaat Perhitungan Harga Pokok Produksi

Manfaat perhitungan Harga Pokok Produksi dalam perusahaan berproduksi umum, informasi harga pokok produksi yang dihitung untuk jangka waktu tertentu bermanfaat bagi manajemen menurut Mulyadi (2015:65) adalah sebagai berikut :

1. Menentukan harga jual produk
Perusahaan yang memproduksi bertujuan memproses produknya untuk memenuhi persediaan digudang dengan demikian biaya produksi dihitung untuk jangka waktu tertentu untuk menghasilkan informasi biaya produksi per satuan produk.
2. Memantau realisasi biaya produksi
Informasi biaya produksi yang dikeluarkan dalam jangka waktu tertentu digunakan untuk memantau apakah proses produksi mengkonsumsi total biaya produksi sesuai dengan apa yang diperhitungkan sebelumnya.
3. Menghitung laba atau rugi periodik
Laba atau rugi bruto dihitung dengan membandingkan antara harga jual produk per satuan dengan biaya produksi per satuan. Informasi laba atau rugi bruto diperlukan untuk mengetahui kontribusi produk dalam menutup biaya non produksi dan menghasilkan laba atau rugi.
4. Menentukan harga pokok persediaan produk jadi dan produk dalam proses yang disajikan dalam neraca
Biaya produksi yang melekat pada produk yang pada tanggal neraca masih dalam proses pengerjaan disajikan dalam neraca sebagai harga pokok persediaan produk dalam proses.

2.6 Metode Pengumpulan Harga Pokok Produksi

Metode pengumpulan harga pokok produksi menjelaskan bahwa pengumpulan biaya produksi sangat ditentukan oleh cara produksi. Cara memproduksi produk dibagi menjadi dua macam metode menurut Mulyadi (2015:17) adalah sebagai berikut :

1. Metode harga pokok produk pesanan (*job order costing*)
Yaitu biaya-biaya yang dikumpulkan untuk pesanan tertentu dan harga pokok persatuan yang dihasilkan untuk memenuhi pesanan tersebut. Dihitung dengan cara membagi total biaya produksi untuk pesanan tersebut dengan jumlah satuan produk pesanan yang bersangkutan.
2. Metode harga pokok proses (*process cost method*)
Yaitu biaya-biaya yang dikumpulkan untuk periode tertentu dan harga pokok produksi persatuan produk yang dihasilkan selama periode tersebut dihitung dengan cara membagi total biaya produksi untuk periode tersebut dengan jumlah satuan produk yang dihasilkan dalam periode yang bersangkutan.

Metode pengumpulan biaya produksi dengan metode harga pokok pesanan yang digunakan dalam perusahaan yang produksinya berdasarkan pesanan menurut Mulyadi (2015:38) memiliki karakteristik sebagai berikut :

1. Perusahaan memproduksi berbagai macam produk sesuai dengan

spesifikasi pemesan dan setiap jenis produk perlu dihitung harga pokok produksinya secara individual.

2. Biaya produksi harus digolongkan berdasarkan hubungannya dengan produk menjadi dua kelompok berikut ini : biaya produksi langsung dan biaya produksi tidak langsung.
3. Biaya produksi langsung terdiri dari biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung sedangkan biaya produksi tidak langsung disebut dengan istilah *overhead* pabrik
4. Biaya produksi langsung diperhitungkan sebagai harga pokok produksi pesanan tertentu berdasarkan biaya yang sesungguhnya terjadi, sedangkan biaya *overhead* pabrik diperhitungkan ke dalam harga pokok pesanan berdasarkan tarif yang ditentukan dimuka.
5. Harga pokok produksi per unit dihitung pada saat pesanan selesai diproduksi dengan cara membagi jumlah biaya produksi yang dikeluarkan untuk pesanan tersebut dengan jumlah unit produk yang dihasilkan dalam pesanan yang bersangkutan.

Karakteristik metode harga pokok berdasarkan proses menurut Mulyadi (2015:63) adalah sebagai berikut “(1) Produk yang dihasilkan merupakan produk standar (2) Produk yang dihasilkan dari bulan ke bulan adalah sama (3) Kegiatan produksi dimulai dengan diterbitkannya perintah produksi yang berisi rencana produksi produk standar untuk jangka waktu tertentu.”

2.7 Metode Penentuan Harga Pokok Produksi

Sebelum menetapkan harga pokok produksi terhadap suatu barang atau produk, perlu dilakukan perhitungan harga pokok produksi agar dapat ditentukan harga pokok produksi yang tepat. Dalam memperhitungkan unsur-unsur biaya kedalam produksi terdapat dua pendekatan, menurut Mulyadi (2015:17) adalah sebagai berikut :

1. Metode *full costing*

Merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang mempertimbangkan semua unsur biaya produksi ke dalam kos produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabrik, baik yang berperilaku *variabel* maupun tetap.

Harga pokok produksi menurut metode *full costing* terdiri dari unsur-unsur biaya produksi berikut ini :

Rumus Harga Pokok Produksi/*Metode Full Costing*

Biaya bahan baku	xxx
Biaya tenaga kerja	xxx
Biaya <i>overhead</i> pabrik <i>variabel</i>	xxx
Biaya <i>overhead</i> pabrik tetap	<u>xxx</u> +
Harga Pokok Produksi	xxx

2. Metode *variabel costing*

Adalah metode penentuan kos produksi yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku *variabel* ke dalam kos produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabrik *variabel*.

Harga pokok produksi menurut metode *variabel costing* terdiri dari unsur-unsur biaya produksi berikut ini:

Rumus Harga Pokok Produksi/*Metode Variabel Costing*

Biaya bahan baku	xxx
Biaya tenaga kerja	xxx
Biaya <i>overhead</i> pabrik <i>variabel</i>	<u>xxx</u> +
Harga Pokok Produksi	xxx

Perusahaan yang produksinya berdasarkan pesanan, informasi harga pokok produksi per pesanan bermanfaat bagi manajemen menurut Mulyadi (2015:39) adalah sebagai berikut :

1. Menentukan harga jual yang akan dibebankan kepada pemesan

Taksiran Biaya Produksi untuk Pemesan	Rp. xxx
Taksiran Biaya non Produksi yang Dibebankan kepada Pemesan	<u>Rp. xxx</u>
Taksiran Total Biaya Pemesan	Rp. xxx
Laba yang Diinginkan	<u>Rp. xxx</u>
Taksiran Harga Jual yang Dibebankan Kepada Pemesan	Rp. xxx

2. Mempertimbangkan penerimaan atau penolakan pesanan

Biaya Produksi Pesanan:	
Taksiran Biaya Bahan Baku	Rp. xxx
Taksiran Biaya Tenaga Kerja	Rp. xxx
Taksiran Biaya <i>Overhead</i> Pabrik	<u>Rp. xxx</u>
Taksiran Total Biaya Produksi	Rp. xxx
Biaya non Produksi:	
Taksiran Biaya Administrasi dan Umum	Rp. xxx
Taksiran Biaya Pemasaran	<u>Rp. xxx</u>
Taksiran Biaya non Produksi	Rp. xxx
Taksiran Total Harga Pokok Pesanan	<u>Rp. xxx</u>

3. Memantau realisasi biaya produksi

Biaya Bahan Baku Sesungguhnya	Rp. xxx
Biaya Tenaga Kerja Sesungguhnya	Rp. xxx
Taksiran Biaya <i>Overhead</i> Pabrik	<u>Rp. xxx</u>
Total Biaya Produksi Sesungguhnya	Rp. xxx

4. Menghitung Laba atau Rugi Bruto tiap Pesanan

Harga Jual yang dibebankan Pemesan	Rp. xxx
Biaya Produksi Pesanan Tertentu:	
Biaya Bahan Baku Sesungguhnya	Rp. xxx
Biaya Tng. Kerja Langsung Sesungguhnya	Rp. xxx
Taksiran Biaya <i>Overhead</i> Pabrik	<u>Rp. xxx</u>
Total Biaya Produksi Pesanan	<u>Rp. xxx</u>
Laba Bruto	Rp. xxx

2.8 Pengertian Aset Tetap Dan Depresiasi/Penyusutan

Aset tetap merupakan komponen dari aset tidak lancar. Aset tetap juga merupakan komponen aset yang paling besar nilainya pada laporan posisi

keuangan. Pengertian aset tetap Menurut Ikatan Akuntan Indonesia melalui PSAK Paragraf 6 (2015:16.1) adalah sebagai berikut :

Aset tetap adalah aset berwujud yang dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang dan jasa, untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administrative dan diperkirakan untuk digunakan selama lebih dari satu periode. Contoh dari aset tetap adalah tanah, bangunan, peralatan, dan kendaraan yang digunakan entitas dalam kegiatan operasionalnya dan bukan ditujukan untuk dijual kembali dalam kegiatan normal perusahaan.

Pengertian depresiasi menurut Martani dan kawan-kawan (2012:312) adalah sebagai berikut “Depresiasi adalah metode pengalokasian biaya aset tetap untuk menyusutkan nilai aset secara sistematis selama periode manfaat dari aset tersebut.” Lalu menurut Ikatan Akuntansi Indonesia melalui PSAK 16 Paragraf 6 (2015:16.2) menjelaskan bahwa pengertian depresiasi atau penyusutan adalah sebagai berikut “Penyusutan adalah alokasi sistematis jumlah tersudutkan dari aset selama unsur manfaatnya.”

Berdasarkan pengertian diatas, dapat disimpulkan bahwa aset tetap adalah aset yang berwujud karena terlihat secara fisik yang memiliki jangka waktu relatif lama yang digunakan dalam kegiatan perusahaan dan tidak dimaksudkan untuk dijual sebagai bagian dari operasi perusahaan yang dapat disusutkan sepanjang masa manfaat estimasi.

2.9 Metode Perhitungan Depresiasi/Penyusutan Aset Tetap

Ada beberapa metode yang dapat digunakan untuk menghitung beban penyusutan periodik. Memilih salah satu metode hendaknya dipertimbangkan keadaan-keadaan yang mempengaruhi aset tersebut, untuk sebuah aset yang ditempatkan atau dikeluarkan dari jasa selama setengah bulan pertama, banyak perusahaan menghitung penyusutan aset untuk satu bulan penuh. Aset diperlakukan sebagaimana telah dibeli atau dijual pada hari pertama dalam bulan tersebut. Dengan demikian, pembelian atau penjualan selama pertengahan kedua bulan tersebut diperlakukan sebagaimana terjadi pada hari pertama bulan berikutnya. Ada tiga metode penyusutan aset tetap yang paling sering digunakan menurut Carl S. Warren (2014:500) adalah sebagai berikut:

1. Metode Penyusutan Garis Lurus

Metode garis lurus (*straight line method*) menghasilkan jumlah beban penyusutan yang sama untuk setiap tahun selama masa manfaat aset. Metode garis lurus merupakan metode yang paling banyak digunakan pada saat ini.

Rumus metode penyusutan garis lurus:

$$\text{Penyusutan per tahun} = \frac{\text{Biaya} - \text{Nilai sisa}}{\text{Masa manfaat}}$$

Perhitungan penyusutan garis lurus dapat disederhanakan dengan mengubah penyusutan tahunan menjadi persen atas biaya penyusutan. Persentase garis lurus ditentukan dengan membagi 100% atas jumlah tahun masa manfaat yang diharapkan. Metode garis lurus mudah digunakan, ketika pendapatan atas aset hampir sama dari satu periode ke periode lainnya, metode garis lurus memberikan penyesuaian yang baik atas beban penyusutan dengan pendapatan atas aset.

2. Metode Penyusutan Unit Produksi

Metode unit produksi (*units-of-production method*) menghasilkan jumlah beban penyusutan yang sama untuk setiap unit yang diproduksi atau setiap unit kapasitas dinyatakan dalam jam, mil, atau jumlah kuantitas produksi.

Metode unit produksi diaplikasikan dalam dua tahap, yaitu :

Tahap 1. Menentukan penyusutan per unit

$$\text{Penyusutan per unit} = \frac{\text{Biaya} - \text{Nilai sisa}}{\text{Total unit produksi}}$$

Tahap 2. Menghitung beban penyusutan:

$$\text{Beban Penyusutan} = \text{Penyusutan per Unit} \times \text{Total Unit Produksi yang Digunakan}$$

Metode unit produksi sering digunakan ketika aset tetap menyediakan jasa waktu yang bervariasi dari tahun ke tahun.

3. Metode Penyusutan Saldo Menurun Ganda

Metode saldo menurun ganda (*double-declining-balance method*) menghasilkan beban periodik semakin menurun selama estimasi masa manfaat aset. Metode saldo menurun ganda diaplikasikan dalam tiga tahap, yaitu Tahap (1) Menentukan persentase garis lurus, menggunakan masa manfaat yang diharapkan. Tahap (2) Menentukan saldo menurun ganda dengan mengalikan tarif garis lurus dari Tahap 1 dengan 2. Tahap (3) Menghitung beban penyusutan dengan mengalikan tarif saldo menurun ganda dari Tahap 2 dengan nilai buku aset. Metode saldo menurun ganda memberikan penyusutan lebih besar di tahun pertama manfaat aset, diikuti jumlah penyusutan yang

menurun. Metode saldo menurun ganda disebut metode penyusutan akselerasi (*accelerated depreciation method*). Pendapatan aset sering kali lebih besar di tahun-tahun awal kegunaannya daripada tahun-tahun selanjutnya.

Sedangkan metode perhitungan penyusutan menurut Rudianto (2012:261) adalah sebagai berikut :

1. Metode Garis Lurus (*straight Line Method*).

Metode garis lurus adalah metode perhitungan penyusutan aset tetap dimana setiap periode akuntansi diberikan beban yang sama secara merata. Beban penyusutan dihitung dengan cara mengurangi harga perolehan dengan nilai sisa dan dibagi dengan umur ekonomis aset tetap tersebut.

Rumus penyusutan metode garis lurus :

$$\text{Penyusutan} = \frac{\text{Harga perolehan} - \text{Nilai sisa}}{\text{Taksiran umur ekonomis aset}}$$

Metode perhitungan penyusutan garis lurus akan menghasilkan beban penyusutan aset tetap yang sama dari tahun ke tahun . metode ini juga dapat menghasilkan beban penyusutan berupa suatu persentase dari harga perolehan aset tetap.

2. Metode Saldo Menurun (*Declining Balance*).

Metode saldo menurun adalah metode yang beban penyusutannya semakin menurun dari tahun ke tahun. Pembebanan yang makin menurun didasarkan pada anggapan bahwa semakin tua kapasitas aset tetap dalam memberikan jasanya juga akan menurun

Rumus metode penyusutan saldo menurun :

$$\text{Penyusutan} = 2 \text{ (Tarif metode garis lurus) } \times \text{Harga perolehan}$$

3. Metode Hasil Produksi (*Productive output method*).

Metode hasil produksi adalah metode perhitungan penyusutan aset tetap, dimana beban penyusutan pada suatu periode akuntansi dihitung berdasarkan berapa banyak produk dihasilkan selama periode akuntansi tersebut dengan menggunakan aset tetap. Semakin banyak produk yang dihasilkan dalam suatu periode, semakin besar pula beban penyusutannya. Sebaliknya, besarnya beban penyusutan aset tetap dihitung dengan cara mengurangkan taksiran nilai residu dari harga perolehannya, dan membagi hasilnya dengan taksiran jumlah produk yang akan dihasilkan dari aset tetap tersebut selama umur ekonomisnya. Dari hasil pembagian tersebut akan diketahui beban penyusutan per unit produk. Jumlahnya lalu dijadikan dasar untuk mengalikan dengan jumlah unit produk yang dihasilkan secara aktual

selama suatu periode, sehingga diketahui beban penyusutan aset tetap pada suatu periode.

Rumus penyusutan metode hasil produksi

$$\text{Penyusutan} = \frac{\text{Harga perolehan} - \text{Nilai sisa}}{\text{Taksiran jumlah total produk yang dapat dihasilkan}}$$

4. Metode Jumlah Angka Tahun.

Metode jumlah angka tahun adalah metode perhitungan penyusutan aset tetap, dimana beban penyusutan pada suatu periode akuntansi dihitung dengan cara mengalikan harga perolehan aset tetap yang telah dikurangi dengan nilai sisanya dengan bagian pengurang yang setiap tahunnya selalu berkurang. Bagian pengurang tersebut dihitung dengan cara membagi bobot untuk tahun bersangkutan dengan jumlah angka tahun selama umur ekonomis aset.

$$\text{Penyusutan} = (\text{HP} - \text{Nilai sisa}) \times \frac{\text{Bobot untuk tahun yang bersangkutan}}{\text{Jumlah angka tahun umur ekonomis}}$$

2.10 Penentuan Tarif Biaya Overhead Pabrik

Perusahaan yang produksinya berdasarkan pesanan, biaya *overhead* pabrik dibebankan kepada produk atas dasar tarif yang ditentukan di muka. Ada dua alasan yang mendasari pendapat di atas menurut Mulyadi (2015:196) adalah sebagai berikut :

1. Pembebanan biaya *overhead* pabrik atas dasar biaya yang sesungguhnya terjadi seringkali mengakibatkan berubah-ubahnya harga pokok per satuan produk yang dihasilkan dari bulan yang satu dengan bulan yang lain yang disebabkan oleh (a) perubahan tingkat kegiatan produksi dari bulan ke bulan. (b) perubahan tingkat efisiensi produksi (3) adanya biaya *overhead* pabrik yang terjadinya secara sporadik, menyebar tidak merata selama jangka waktu setahun (4) biaya *overhead* pabrik tertentu sering terjadi secara teratur pada waktu-waktu tertentu.
2. Dalam perusahaan yang menghitung harga pokok produksinya dengan menggunakan metode harga pokok pesanan, manajemen memerlukan informasi harga pokok produksi per satuan pada saat pesanan selesai dikerjakan..

Penentuan tarif biaya *overhead* pabrik dilaksanakan melalui tiga tahap sebagai berikut :

1. Menyusun anggaran biaya *overhead* pabrik

Ada tiga macam kapasitas yang dapat dipakai sebagai dasar pembuatan anggaran biaya *overhead* pabrik, yaitu sebagai berikut :

- a. Kapasitas teoritis (*theoretical capacity*), yaitu *full capacity* atau suatu kapasitas penuh (tingkat 100%) untuk memproduksi suatu barang, dengan memanfaatkan sumber daya manusia dan mesin secara maksimal tanpa interupsi. Kapasitas ini sangat berguna untuk fungsi pengendalian atau evaluasi dengan cara membandingkan antara kapasitas aktual dengan kapasitas teoritis.
 - b. Kapasitas normal (*normal capacity*), mengacu pada jumlah aktivitas rata-rata selama beberapa periode sebelumnya. Penggunaan kapasitas normal diharapkan dapat mengurangi adanya fluktuasi naik turunnya kapasitas yang terjadi pada periode-periode sebelumnya.
 - c. Kapasitas sesungguhnya yang diharapkan (*expected actual capacity*), adalah kapasitas yang dikaitkan dengan *output*, yang direncanakan akan diproduksi dalam periode tersebut. Dalam penentuan kapasitas ini sangat tergantung dari estimasi *output* yang akan diproduksi.
2. Memilih dasar pembebanan biaya *overhead* pabrik kepada produk.
Ada berbagai macam dasar yang dapat dipakai untuk membebankan biaya *overhead* pabrik kepada produk, diantaranya adalah (a) satuan produk, (b) biaya bahan baku, (c) biaya tenaga kerja langsung, (d) jam tenaga kerja langsung (e) jam mesin.

Adapun faktor-faktor yang harus dipertimbangkan dalam memilih dasar pembebanan yang dipakai menurut Mulyadi (2015:198), adalah sebagai berikut:

1. Harus diperhatikan jenis biaya *overhead* pabrik yang dominan jumlahnya dalam departemen produksi.
2. Harus diperhatikan sifat-sifat biaya *overhead* pabrik yang dominan tersebut dan eratnya hubungan sifat-sifat tersebut dengan dasar pembebanan yang akan dipakai.
3. Menghitung tarif biaya *overhead* pabrik.
Setelah tingkat kapasitas yang akan dicapai dalam periode anggaran ditentukan, dan anggaran biaya *overhead* pabrik telah disusun, serta dasar pembebanannya telah dipilih dan diperkirakan, maka langkah terakhir adalah menghitung tarif biaya *overhead* pabrik dengan rumus sebagai berikut :

$\text{Biaya overhead pabrik yang dianggarkan} = \frac{\text{Tarif biaya overhead pabrik}}{\text{Taksiran dasar pembebanan}}$

2.10.1 Dasar pembebanan biaya overhead pabrik ditentukan dimuka

Ada beberapa dasar yang dapat digunakan dalam pembebanan biaya overhead pabrik kepada produk menurut Mulyadi (2015 : 197) adalah sebagai berikut :

1. Satuan produk

Metode satuan produk merupakan metode yang paling sederhana dan langsung membebankan biaya overhead kepada produk. Biaya overhead pabrik untuk setiap produk dihitung dengan rumus sebagai berikut:

$$\text{Tarif Bop} = \frac{\text{Taksiran biaya overhead pabrik}}{\text{Taksiran jumlah satuan produk yang dihasilkan}}$$

Metode ini cocok digunakan dalam perusahaan yang hanya memproduksi satu macam produk. Bila perusahaan menghasilkan lebih dari satu macam produk serupa dan berhubungan erat satu dengan yang lain (perbedaan hanya pada berat atau volume), maka pembebanan biaya overhead pabrik dapat dilakukan dengan dasar tertimbang atau dasar nilai point (*Point Basic*).

2. Biaya Bahan Baku

Biaya overhead pabrik yang dominan bervariasi dengan nilai bahan baku yang dibebankan kepada produk adalah biaya bahan baku yang dipakai. Semakin besar biaya bahan baku yang dikeluarkan dalam pengolahan produk maka semakin besar pula biaya overhead pabrik yang dibebankan kepadanya.

Rumus penggunaan tarif biaya overhead nya adalah sebagai berikut :

$$\text{Persentase BOP} = \frac{\text{Taksiran biaya overhead pabrik}}{\text{Taksiran biaya bahan baku yang dipakai}} \times 100\%$$

3. Biaya tenaga kerja langsung

Sebagian besar elemen biaya overhead pabrik mempunyai hubungan yang erat dengan jumlah upah tenaga kerja langsung (misalnya pajak penghasilan atas upah karyawan yang menjadi tanggungan perusahaan maka dasar yang dipakai untuk membebankan biaya overhead pabrik adalah biaya tenaga kerja langsung).

Tarif biaya overhead pabrik dihitung dengan rumus sebagai berikut :

$$\text{Persentase BOP} = \frac{\text{Taksiran biaya overhead pabrik}}{\text{Taksiran biaya tenaga kerja langsung}} \times 100\%$$

4. Jam tenaga kerja langsung

Jumlah upah dengan jumlah jam kerja mempunyai hubungan yang erat (jumlah upah adalah hasil kali jumlah jam kerja dengan tarif upah), maka disamping biaya overhead pabrik yang dibebankan atas dasar upah tenaga kerja langsung. Jadi apabila biaya overhead pabrik mempunyai hubungan erat dengan waktu untuk membuat produk, maka dasar yang dipakai untuk membebankan adalah jam tenaga kerja langsung. Tarif biaya overhead pabrik dihitung dengan rumus sebagai berikut :

$$\text{Tarif BOP} = \frac{\text{Taksiran biaya } overhead \text{ pabrik}}{\text{Taksiran jam tenaga kerja langsung}}$$

5. Jam mesin

Apabila biaya *overhead* pabrik bervariasi dengan waktu penggunaan mesin, maka dasar yang dipakai untuk membebankannya adalah jam mesin. Dasar pembebanan ini dapat membebankan biaya dengan adil apabila sebagian besar elemen biaya *overhead* pabrik mempunyai hubungan yang erat dengan penggunaan mesin, misalnya reparasi dan pemeliharaan mesin atau biaya bahan bakar dan listrik untuk menjalankan mesin. Tarif biaya *overhead* pabrik dihitung dengan rumus adalah sebagai berikut :

$$\text{Tarif BOP yang ditentukan Dimuka} = \frac{\text{Taksiran biaya } overhead \text{ pabrik}}{\text{Taksiran jumlah jam mesin}}$$

setelah menghitung tarif *overhead* ditentukan di muka, maka langkah selanjutnya adalah menghitung *overhead* pabrik dibebankan :

$$\text{Overhead pabrik Dibebankan} = \text{Tarif } overhead \text{ pabrik ditentukan di muka} \times \text{aktivitas sesungguhnya}$$

2.10.2 Pengumpulan Biaya *Overhead* Pabrik Sesungguhnya

Selisih yang terjadi antara biaya *overhead* pabrik yang dibebankan kepada produk atas dasar tarif yang ditentukan di muka dengan biaya *overhead* pabrik yang sesungguhnya terjadi merupakan biaya *overhead* pabrik yang lebih atau kurang dibebankan. Pengumpulan biaya *overhead* pabrik sesungguhnya terdapat dua metode menurut Mulyadi (2015:199) adalah sebagai berikut :

1. Pengumpulan biaya *overhead* pabrik sesungguhnya dalam metode *full costing*

Biaya *overhead* pabrik yang sesungguhnya terjadi dicatat dalam rekening control biaya *overhead* pabrik sesungguhnya . rekening ini dirinci lebih lanjut dalam kartu biaya untuk jenis biaya *overhead* pabrik yang sesungguhnya terjadi.

Berikut cara perhitungannya :

Biaya <i>overhead</i> pabrik tetap yang dibebankan pada produk	xxx
Biaya <i>overhead</i> pabrik tetap yang sesungguhnya	(xxx)
Selisih biaya <i>overhead</i> pabrik tetap	xxx

2. Pengumpulan biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dengan metode *variabel costing*

Metode *variabel costing* biaya *overhead* pabrik tetap sesungguhnya dibebankan sebagai biaya dalam periode terjadinya, tidak diperhitungkan ke dalam harga pokok produksi, maka biaya *overhead* pabrik sesungguhnya yang telah dicatat dalam rekening biaya *overhead* pabrik sesungguhnya kemudian dipecah menjadi dua kelompok yaitu biaya *overhead* pabrik sesungguhnya dan biaya *overhead* pabrik tetap sesungguhnya. Berikut cara perhitungannya :

Biaya <i>overhead</i> pabrik <i>variabel</i> yang dibebankan pada produk	xxx
Biaya <i>overhead</i> pabrik <i>variabel</i> yang sesungguhnya	<u>(xxx)</u>
Selisih biaya <i>overhead</i> pabrik <i>variabel</i>	xxx