

Bab 3

Metode Harga Pokok Pesanan

Tujuan pembelajaran

Setelah mempelajari bab ini saudara diharapkan dapat menjelaskan :

1. Penggunaan metode harga pokok pesanan.
2. Kartu harga pokok pesanan dan penyusunannya
3. Akuntansi atau proses pencatatan dengan metode harga pokok pesanan.
4. Akuntansi atau proses pencatatan dari barang cacat, barang rusak, barang sisa dan barang sampah dalam metode harga pokok pesanan.
5. Akuntansi atau proses pencatatan yang dilakukan secara terpisah pada kantor pusat dan kantor pabrik.

Karakteristik Penggunaan Metode Harga Pokok Pesanan

Metode harga pokok pesanan adalah suatu sistem akuntansi biaya perpetual yang menghimpun atau mengumpulkan biaya-biaya menurut pekerjaan-pekerjaan (jobs) tertentu. Sistem ini cocok untuk elemen-elemen pekerjaan yang unik dengan barang atau jasa yang dibuat atau diproduksi sesuai dengan spesifikasi yang diminta oleh para pelanggan atau pemesan. Metode harga pokok pesanan banyak digunakan dalam industri-industri, seperti: konstruksi, percetakan, mebel, pembuatan kapal dan pesawat terbang, dan lain-lain. Di samping itu, metode harga pokok pesanan dapat pula digunakan pada perusahaan yang bergerak di bidang jasa seperti perbaikan dan perawatan kendaraan otomotif, konsultasi manajemen, proyek penelitian, dan lain-lain.

Berdasarkan pekerjaan atau pesanan yang telah disetujui, maka biaya-biaya produksi yang dikeluarkan oleh setiap pekerjaan atau pesanan dicatat dan dibebankan ke masing-masing pekerjaan atau pesanan tersebut, seperti bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung. Harga pokok produk per unit dan setiap pekerjaan atau pesanan dihitung dengan cara membagi total biaya pesanan dengan jumlah barang atau jasa yang dihasilkan oleh pekerjaan atau pesanan tersebut.

$$\text{Harga Pokok Per Unit Pesanan} = \frac{\text{Total biaya produksi pesanan}}{\text{Jumlah unit dihasilkan pesanan}}$$

Contoh 3.1

Menghitung Harga Pokok per Unit Pesanan

PT Semesta Konveksi bergerak di bidang produksi baju seragam anak sekolah berdasarkan pesanan. Pada 1 Maret 2015, perusahaan memperoleh pesanan pekerjaan dan PT Cipta Karya untuk memproduksi 1.000 baju sekolah. Total biaya produksi yang dikeluarkan (bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan overhead) adalah Rp 100.000.000.

Diminta:

Berapakah haiga pokok per unit dan pesanan?

Solusi

$$\begin{aligned}\text{Harga pokok per unit pesanan} &= \text{Total biaya produksi pesanan/jumlah unit yang dipesan} \\ &= \text{Rp } 100.000.000 / 1.000 \text{ unit} \\ &= \text{Rp } 100.000/\text{unit}\end{aligned}$$

Walaupun setiap pekerjaan memiliki karakteristik yang berbeda-beda, terdapat beberapa sifat umum untuk sernua pekerjaan pada sistem ataumetode harga pokok Pesanan (job order costing), yaitu sebagai berikut.

1. Tiap-tiap pekerjaan harus dapat diidentifikasi menurut sifat fisiknya dan masing-masing biayanya. Dengan kata lain bahwa setiap pekerjaan harus dapat dibedakan secara fisik sehingga pembebanan biaya dapat dibedakan dan dicatat dengan tepat untuk pekerjaan yang bersangkutan.
2. Permintaan atau pemakaian bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung diidentifikasi menurut pekerjaannya dan biasanya setiap pekerjaan memiliki nomor tersendiri dan unik (job number).
3. Overhead pabrik yang merupakan biaya produksi tidak langsung, biasanya dibebankan (applied) kepada masing-masing pekerjaan berdasarkan suatu tarif yang ditetapkan terlebih dahulu (predetermined rate).
4. Setiap pekerjaan mempunyai daftar biaya (job order cost sheet) atau kartu harga pokok yang menghimpun dan mengikhtisarkan biaya-biaya yang dibebankan kepada setiap pekerjaan.
5. Laba atau rugi serta biaya atau barga pokok persatuan produk ditentukan untuk masing-masing pekerjaan.
besar pembantu berikut ini.

Kartu Harga Pokok

Untuk menentukan biaya atau barga pokok dan masing-masing pekerjaan dalam metode barga pokok pesanan digunakan kartu harga pokok (job order cost sheet). Kartu harga pokok ini adalah buku besar pembantu dari akun Barang dalam Proses (work-in process). Dalam mencatat arus biaya produksi, kita biasanya menggunakan akun-akun buku besar dan buku

Akun Buku Besar	Buku Besar Pembantu
Persediaan Bahan Baku	Kartu Persediaan Bahan Baku
Gaji dan Upah	Daftar gaji dan Upah
Overhead Pabrik	Kartu Biaya Overhead Pabrik
Barang Dalam Proses	Kartu Harga Pokok (Metode Harga Pokok Pesanan) Laporan Biaya Produksi (Metode Harga Pokok Proses)
Barang Jadi	Kartu Pesediaan Barang jadi

Kartu harga pokok sebagai buku besar pembantu dari akun Barang dalam Proses, mencatat biaya produksi secara terperinci yaitu biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik yang dibebankan.

Untuk memudahkan pencatatan atau pembebanan biaya-biaya tersebut kepada masing-masing pekerjaan, setiap kartu harga pokok harus diberikan suatu nomor pekerjaan khusus. Demikian pula untuk dokumen sumber yang bersangkutan dengan pekerjaan tersebut, seperti bukti permintaan bahan dan kupon waktu tenaga kerja.

Dengan pengidentifikasian seperti itu maka biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung yang dikonsumsi oleh suatu pekerjaan atau pesanan dapat secara langsung dicatat dalam kartu harga pokok dan pekerjaan atau pesanan yang bersangkutan. Adapun biaya overhead pabrik yang merupakan biaya tidak langsung dicatat dan dibebankan berdasarkan tarif yang ditetapkan lebih dahulu, dan disebut dengan biaya overhead yang dibebankan (*applied factory overhead*). Perhitungan tarif dan pembebanannya akan dibahas dalam bagian lain dalam bab ini.

Format dan isi dan kartu harga pokok sering kali berbeda antara satu jenis usaha dengan jenis usaha yang lainnya. Demikian pula untuk suatu pabrik di mana operasi produksinya melalui beberapa departemen maka kartu harga pokok ini akan mencatat dan menghitung biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead Masing-masing departemen atau pusat biaya.

Berikut ini adalah contoh kartu harga pokok untuk operasi nondepartementalisasi.

KARTU HARGA POKOK PESANAN

Nama Pemesanan	: PT IDOLA	No. Pekerjaan	: 101
Jenis Produk	: Lemari	Tanggal Dipesan	: 4/1/2015
Spesifikasi	:	Tanggal Dimulai	: 6/1/2015
Kuantitas	: 5 buah	Tgl.Permintaan Selesai	: 12/1/2015
		Tanggal Selesai	: 10/1/2015

BAHAN LANGSUNG			BAKU		TENAGA LANGSUNG		KERJA		OVERHEAD PABRIK YANG DIBEBANKAN		
Tgl	No. BPB	Jumlah	Tgl	Jumlah	Tgl	Trf. OH.	Jumlah				
Jan.6	21	Rp 290.000	Jan. 6	Rp 96.000	Jan.1	50% Tenaga Kerja Langsung	Rp 240.000				
9	28	276.000	7	Rp 96.000							
			8	Rp 96.000							
			9	Rp 96.000							
			10	Rp 96.000							
Jumlah		Rp 566.000	Jumlah	Rp 480.000	Jumlah		Rp	240.000			

Harga jual Rp 2.000.000

Biaya produksi

Bahan Baku Langsung	Rp 566.000	
Tenaga Kerja Langsung	480.000	
Overhead Pabrik	240.000	1.286.000

Beban usaha:

Beban Pemasaran 128.000

Beban Umum dan Administrasi 90.000

Laba Rp 496.000

Setiap pekerjaan atau pesanan memiliki kartu harga pokok pekerjaan atau pesanan tersendiri. Dalam setiap kartu harga pokok pesanan terdapat informasi tentang nama pemesan jenis barang yang atau jasa yang dipesan, jumlah barang yang dipesan. Selain itu, kartu harga pokok pesanan memiliki nomornya sendiri dan berbeda-beda untuk masing-masing pesanan. Tanggal diterimanya pesanan, tanggal dimulainya pekerjaan pesanan, tanggal pesanan tersebut diharapkan dapat diselesaikan, dan tanggal aktual pekerjaan pesanan diselesaikan.

Kartu barga pokok pesanan juga berisikan pemakaian bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung untuk setiap pesanan. Selanjutnya, kartu barga pokok pesanan juga berisikan biaya overhead pabrik yang dibebankan. Terakhir, perkiraan laba atau rugi dan setiap kartu harga pokok pesanan juga dapat dihitung.

Akuntansi Metode Harga Pokok Pesanan

Dalam perusahaan manufaktur seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, seluruh biaya produksi dicatat dalam suatu akun pengendali (controlling account) yaitu **Barang dalam Proses**. Transaksi-transaksi yang dicatat sebagai biaya produksi dalam akun barang dalam ini biasanya berasal dari Pemakaian bahan baku langsung pendistribusian dan pengalokasian biaya tenaga kerja langsung ke pekerjaan yang bersangkutan, dan Pembebanan biaya overhead pabrik dengan menggunakan tarif tertentu. Rincian biaya produksi atau harga pokok untuk masing-masing pekerjaan dapat ditunjukkan pada kartu barga pokok pesanan.

Pada akhir periode akuntansi, saldo akun Barang dalam Proses harus sama dengan saldo dari seluruh kartu harga pokok pesanan yang masih belum selesai pada akhir periode akuntansi. Arus biaya dan pencatatan untuk biaya bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan overhead pabrik akan diuraikan dalam lanjutan bab ini pada sub-subtopik akuntansi bahan baku, akuntansi tenaga kerja, dan akuntansi overhead pabrik.

Akuntansi Biaya Bahan Baku

Prosedur akuntansi biaya yang berkaitan dengan akun Bahan Baku, tenaga kerja dan overhead pabrik tidak berbeda dengan apa yang telah diuraikan dalam Bab 2. Pada dasarnya terdapat dua jenis transaksi yang memengaruhi bahan baku, yaitu:

- 1) pembelian dan penerimaan bahan baku,
- 2) pengeluaran dan pemakaian bahan baku.

Pencatatan pembelian dan Penerimaan Bahan Baku

Pencatatan persediaan dalam perusahaan manufaktur biasanya menggunakan sistem perpetual. Selain itu, kita juga mengenal sistem pencatatan persediaan yang lain, yaitu sistem periodik yang banyak digunakan pada perusahaan dagang.

Pada sistem perpetual, pembelian dan penerimaan bahan baku dicatat dengan mendebit akun Persediaan Bahan Baku, sedangkan pada sistem periodik akun Pembelian akan didebit. Berikut ini adalah ayat jurnal untuk mencatat pembelian dan penerimaan bahan sistem perpetual.

Tanggal	Keterangan	pr	Debit	Kredit
	Persediaan Bahan Baku		xxx	
	Utang Dagang/Kas			Xxx

Anggap bahwa PT Sentosa Raya membeli bahan baku senilai Rp 100.000.000 secara kredit. Ayat jurnal untuk mencatat pembelian bahan baku tersebut adalah sebagai berikut.

Tanggal	Keterangan	Pr	Debit	Kredit
	Persediaan Bahan Baku		100.000.000	
	Utang Dagang			100.000.000

Setiap transaksi pembelian dan penerimaan bahan baku juga dicatat dalam kartu persediaan bahan baku untuk masing-masing jenis bahan baku. Kartu persediaan ini merupakan buku besar pembantu dan buku Bahan Baku yang mencatat jumlah unit yang tersedia, jumlah unit yang dibeli, dan biaya per unit dan unit yang tersedia serta biaya per unit dan unit yang dibeli.

Pencatatan Pengeluaran dan Pemakaian Bahan Baku

Setiap pengeluaran bahan baku dan gudang penyimpanan bahan baku untuk pemakaian pabrik, harus didasarkan pada **Bukti Permintaan Bahan Baku (BPB)** yang dibuat oleh karyawan bagian produksi. Untuk memudahkan pencatatan secara langsung pada kartu-kartu harga pokok dari masing-masing pekerjaan yang bersangkutan, maka dokumen sumber ini diberikan nomor pekerjaan-pekerjaan yang tercantum dalam kartu-kartu harga pokok tersebut. Di samping itu, dalam dokumen ini juga terdapat keterangan mengenai jenis dan banyak bahan baku yang diminta, biaya per unit, dan jumlah biayanya. Data atau keterangan dan jumlah biaya masing-masing jenis bahan baku tersebut, biaya per unit, dan jumlah biaya dan masing-masing jenis bahan baku akan dibukukan dalam kartu persediaan bahan baku.

Secara harian atau mingguan jumlah bukti permintaan bahan baku menurut nomor-nomor pekerjaan tersebut dijumlahkan dan dibuatkan ayat jurnalnya sebagai berikut.

Berikut ini adalah ayat jurnal yang mencatat pemakaian bahan baku langsung untuk mengerjakan suatu pesanan

Tanggal	Keterangan	Pr	Debit	Kredit
	Barang dalam proses		Xxx	
	Persediaan Bahan Baku			Xxx

Pada akhir periode jurnal bahan baku dan seluruh kartu Persediaan bahan baku haruslah sarna dengan jumlah bahan baku dalam akun Persediaan Bahan Baku, di mana semua transaksi baik pembelian bahan baku serta pengeluarannya telah dicatat atau dimasukkan ke akun Barang dalam Proses dan kartu-kartu persediaan bahan baku, menurut masing -masing elemen bahan dan setiap transaksi tersebut secara lengkap dan akurat. Terhadap pengeluaran dan pemakaian bahan baku, khususnya bahan baku langsung akan disortir menurut nomor pekerjaan yang bersangkutan

Seperti yang telah di jelaskan dalam Bab 2 bahwa transaksi pembelian maupun pemakaian bahan baku langsung dan bahan baku tidak langsung atau perlengkapan pabrik dicatat dalam suatu akun pengendali yaitu akun Persediaan bahan Baku. Kendati demikian, sebenarnya bahan baku tidak langsung atau perlengkapan pabrik dapat pula dicatat secara terpisah dan tersendiri dalam akun Bahan Baku Tidak Langsung atau akun Perlengkapan Pabrik Bukti permintaan bahan baku juga digunakan untuk pemakaian bahan baku tidak langsung atau perlengkapan pabrik. Pemakaian bahan baku tidak langsung akan dicatat dengan mendebit akun Biaya Overhead Pabrik dan mengkredit akun Persediaan Bahan Baku seperti diperlihatkan ayat jurnal berikut ini.

Tanggal	Keterangan	Pr	Debit	Kredit
	Biaya Overhead pabrik		xxxx	
	Persediaan Bahan Baku			Xxxx

Untuk bahan baku yang diminta tetapi tidak dipakai, akan dikembalikan ke gudang bahan baku dengan membuat slip pengembalian bahan baku. Ayat jurnal untuk mencatat pengembalian bahan baku langsung ke gudang bahan baku adalah sebagai berikut.

Tanggal	Keterangan	Pr	Debit	Kredit
	Persediaan Bahan baku		xxxx	
	Barang Dalam Proses			Xxxx

Transaksi pengembalian bahan baku juga dicatat dalam buku besar pembantu dari akun Persediaan Bahan Baku, yaitu kartu persediaan bahan baku.

Pengembalian bahan baku tidak langsung yang tidak digunakan dalam proses produksi dicatat dengan mendebit akun persediaan Bahan Baku dan mengkredit akun Biaya Overhead Pabrik seperti berikut ini.

Tanggal	Keterangan	Pr	Debit	Kredit
	Persediaan Bahan Baku		Xxxx	
	Biaya overhead Pabrik			Xxxx

Transaksi pengembalian bahan baku tidak langsung juga dicatat dalam buku besar pembantu dari akun Biaya Overhead Pabrik yaitu kartu biaya overhead pabrik.

Contoh 3.2

Ilustrasi Pencatatan Metode Harga Pokok Pesanan pada

PT Karya Abadi

PT Karya Abadi memulai usahanya pada bulan Januari 2016. Perusahaan menghasilkan produk furnitur berdasarkan pesanan pelanggan. Pada a Januari 2016. PT Karya Abadi membeli bahan baku langsung A dan bahan baku tidak langsung B secara kredit masing-masing sebesar Rp 16.000.000 dan Rp 8.000.000

Pada 4 Januari 2016 bahan baku langsung A senilai Rp15.000.000 digunakan untuk mengerjakan pekerjaan No. 101 dan 102 dengan perincian sebagai berikut.

Pekerjaan No. 101..... Rp 8.250.000

Pekerjaan No. 102Rp 6.750.000

Adapun bahan baku tidak langsung yang digunakan adalah Rp7.250.000.

1. Pencatatan transaksi pembelian bahan baku langsung A dan bahan baku tidak langsung B.

Tanggal	Keterangan	Pr	Debit	Kredit
2 jan	Persediaan Bahan Baku		24.000.000	
	Utang dagang			24.000.000

Pencatatan untuk bahan baku langsung dan bahan baku tidak langsung pada PT Karya Abadi digabungkan dalam satu akun saja yaitu akun Persediaan Bahan Baku.

2. Pencatatan transaksi penggunaan bahan baku langsung untuk pesanan pekerjaan.

Penggunaan bahan baku langsung akan dicatat dengan mendebit akun Barang dalam Proses dan mengkredit akun Persediaan Bahan Baku.

Tanggal	Keterangan	Pr	Debit	Kredit
4 jan	Barang Dalam Proses		15.000.000	
	Persediaan Bahan Baku			15.000.000

Penggunaan bahan baku langsung untuk setiap pekerjaan juga dicatat dalam kartu harga pokok pesanan untuk pekerjaan yang bersangkutan. Dalam contoh ini, biaya bahan baku langsung yang dicatat pada Pekerjaan No. 101 adalah Rp8.250.000 sedangkan untuk Pekerjaan No. 102 adalah Rp6.750.000.

3. Pencatatan transaksi Penggunaan bahan baku tidak langsung untuk pesanan pekerjaan.

Penggunaan bahan baku tidak langsung akan dicatat dengan mendebit akun Biaya Overhead Pabrik dan mengkredit akun Persediaan Bahan Baku.

Tanggal	Keterangan	Pr	Debit	Kredit
4 jan	Biaya Overhead Pabrik		7.250.000	
	Persediaan Bahan Baku			7.250.000

Terkadang untuk alasan kepraktisan ayat jurnal yang mencatat penggunaan bahan baku langsung dan ayat jurnal yang mencatat penggunaan bahan baku tidak langsung dapat digabungkan sehingga menghasilkan satu ayat jurnal saja seperti diperlihatkan berikut ini.

Tanggal	Keterangan	Pr	Debit	Kredit
4 jan	Barang dalam Proses		15.000.000	
	Biaya Overhead Pabrik		7.250.000	
	persediaan Bahan Baku			22.250.000

Berikut ini adalah buku besar, buku besar pembantu, dan kartu harga pokok setelah ayat jurnal pembelian dan penggunaan bahan baku langsung dan bahan baku tidak langsung dipindahbukukan.

Persediaan Bahan Baku		Barang Dalam proses		Biaya
Overhead Pabrik				
2 jan 24.000.000	4 jan 15.000.000	4 jan 15.000.000		4
jan 7.250.000				
	4 jan 7.250.000			

Bahan Baku A

Tanggal	Penerimaan	Penggunaan	Saldo
2 jan	16.000.000		16.000.000
4 jan		15.000.000	1.000.000

Bahan Baku B

Tanggal	Penerimaan	Penggunaan	Saldo
2 jan	8.000.000		8.000.000
4 jan		7.250.000	750.000

Kartu Harga Pokok							
Nomor Pekerjaan: 101							
Bahan Baku Langsung			Tenaga Kerja Langsung		Biaya Overhead Pabrik yang Dibebankan		
Tanggal	BPB	Jumlah	Tanggal	Jumlah	Tanggal	Tarif	Jumlah
4 jan	1	8.250.000					

Kartu Harga Pokok							
Nomor Pekerjaan: 102							
Bahan Baku Langsung			Tenaga Kerja Langsung		Biaya Overhead Pabrik Yang Dibebankan		
Tanggal	BPB	Jumlah	Tanggal	Jumlah	Tanggal	Tarif	Jumlah
4 jan	1	6.750.000					

Akuntansi Biaya Tenaga kerja

Pencaatan dan pembebanan biaya tenaga kerja untuk penentuan harga pokok dan pekerjaan-pekerjaan yang dilaksanakan, pada dasarnya dilakukan dalam dua tahap pencatatan atau penjurnal sebagai berikut.

1. Mencatat total gaji dan upah (payroll) untuk tenaga-tenaga kerja langsung (direct labor) dan tenaga-tenaga kerja tidak langsung (indirect labor) yang dihimpun dan kartu-kartu waktu (time cards). kartu waktu ini menyediakan data atau catatan mengenai jumlah jam yang dikerjakan setiap harinya oleh masing-masing tenaga kerja yang upahnya dibayarkan per jam.

Saldo utang pajak penghasilan diperoleh dengan mengalikan tarif pajak penghasil(15%) dengan gaji dan upah untuk karyawan (Rp22.000.000). Utang pajak Penghasn akan didebit pada saat perusahaan menyetorkannya ke Direktorat Jenderal Pajak. Selisih antara gaji dan upah dengan Utang pajak penghasilan adalah gaji dan upah neto yang menjadi hak tenaga kerja.

2. Pencatatan atas pembayaran gaji dan upah ke tenaga kerja.

Pembayaran gaji dan upah untuk tenaga kerja akan dicatat dengan mendebit akun Utang Gaji dan Upah dan mengkredit akun Kas.

Tanggal	Keterangan	Pr	Debit	Kredit
31 jan	Utang gaji dan Upah		18.700.000	
	Kas			18.700.000

3.Pencatatan atas distribusi beban gaji dan upah ke biaya tenaga kerja langsung dan biaya tenaga kerja langsung

Tanggal	Keterangan	pr	Debit	Kredit
31 jan	Barang dalam Proses		16.000.000	
	Biaya Overhead Pabrik		6.000.000	
	Gaji dan Upah			22.000.000

Akun Barang dalam Proses didebit sebesar pengeluaran gaji dan upah untuk tenaga kerja langsung (Rp 16.000.000) sedangkan akun Biaya Overhead Pabrik didebit sebesar pengeluaran gaji dan upah untuk tenaga kerja tidak langsung (Rp6.000.000). Akun Gaji dan Upah akan dikredit sebesar Rp22.000.000 yang merupakan penjumlahan dan upah dan gaji untuk tenaga kerja langsung dan tenaga kerja tidak langsung.

Berikut ini adalah buku besar dan kartu barga pokok setelah ayat jurnal pencatatan dan pembayaran gaji dan upah untuk tenaga kerja langsung dan tenaga kerja tidak langsung dipindahbukukan.

Gaji dan Upah		Barang dalam Proses		Biaya	
Overhead Pabrik					
31 jan 22.000.000	31 jan 22.000.000	2 jan 15.000.000		4	jan
7.250.000					
	31 jan 16.000.000	31 jan 16.000.000		31 jan 6.000.000	

Kartu Harga Pokok							
Nomor Pekerjaan: 101							
Bahan Baku langsung			Tenaga Kerja Langsung		Biaya Overhead Pabrik yang Dibebankan		
Tanggal	BPB	Jumlah	Tanggal	Jumlah	Tanggal	Tarif	Jumlah
4-jan	1	8.250.000	31-jan				

Kartu Harga Pokok							
Nomor pekerjaan: 102							
Bahan Baku Langsung			Tenaga Kerja Langsung		Biaya Overhead Pabrik yang Dibebankan		
Tanggal	BPB	Jumlah	Tanggal	Jumlah	Tanggal	Tarif	Jumlah
4-jan	1	6.750.000	31-jan	7.000.000			

Akuntansi Biaya Overhead Pabrik

Dalam metode harga pokok pesanan, pembebanan biaya overhead pabrik pada pekerjaan atau produk tidak menggunakan biaya yang sesungguhnya terjadi seperti halnya pada biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung, tetapi dengan menggunakan **suatu tarif biaya overhead yang ditentukan di muka (predetermined overhead rate)**.

Tarif biaya overhead ini diperoleh dengan cara membagi taksiran total biaya overhead pabrik dengan basis alokasi tertentu yaitu kapasitas atau volume produksi dalam bentuk jumlah jam tenaga kerja langsung, jumlah jam mesin, biaya tenaga kerja langsung, atau dalam satuan lain yang mempunyai hubungan dengan biaya overhead pabrik.

$$\text{Tarif biaya overhead yang ditentukan di muka} = \frac{\text{Taksiran total biaya overhead pabrik}}{\text{Basis alokasi tertentu}}$$

Penggunaan tarif dalam mengalokasikan biaya overhead pabrik menyebabkan perhitungan harga pokok menjadi lebih mudah. Di samping itu, penggunaan tarif biaya overhead pabrik yang ditentukan di muka juga berguna dalam meningkatkan pengendalian biaya.

Ada beberapa alasan mengapa biaya overhead pabrik yang sesungguhnya tidak digunakan dalam penentuan harga pokok dan pekerjaan atau produk.

1. Dalam biaya overhead pabrik terdapat elemen biaya tetap yang nilainya tidak dipengaruhi oleh volume produksi, dan elemen biaya variabel yang nilainya berubah seiring dengan perubahan dalam jumlah barang yang diproduksi. Keberadaan elemen biaya tetap akan menyebabkan harga pokok pekerjaan atau produk akan bervariasi bergantung dari besarnya volume produksi. Biaya overhead pabrik tetap antara lain adalah penyusutan bangunan pabrik, sewa bangunan pabrik, asuransi pabrik, dan penyusutan mesin serta peralatan produksi.
2. Banyak biaya overhead pabrik yang belum dapat diketahui nilainya sampai dengan akhir periode, misalnya akhir bulan, sedangkan pekerjaan-pekerjaan yang dikerjakan di periode tersebut mungkin sudah selesai jauh sebelumnya. Selain itu, terdapat keputusan yang harus segera diambil dan tidak dapat ditunda hingga akhir periode. Contoh dari keputusan yang harus diambil dengan segera adalah penetapan harga atas pekerjaan-pekerjaan yang telah diselesaikan di periode tersebut.
3. Adanya biaya overhead pabrik yang sesungguhnya yang tidak dapat dibedakan berdasarkan pekerjaan atau produk secara tepat waktu, misalnya biaya keamanan pabrik.

Pencatatan biaya overhead pabrik yang dibebankan kepada pekerjaan atau produk berdasarkan tarif dihimpun dalam akun Biaya Overhead Pabrik yang Dibebankan (applied factory overhead), sedangkan biaya overhead pabrik yang sesungguhnya seperti bahan baku tidak langsung, tenaga kerja tidak langsung, penyusutan, dan lain-lain dihimpun dalam akun Biaya Overhead Pabrik (factory overhead control). Pada akhir periode akuntansi, akun Biaya Overhead Pabrik yang Dibebankan ditutup ke akun Biaya Overhead Pabrik.

Perhitungan Biaya Overhead Pabrik pada PT Karya Abadi

PT Karya Abadi menghitung biaya overhead pabriknya dengan menggunakan basis alokasi jumlah jam tenaga kerja langsung. Di awal periode, perusahaan memperkirakan jumlah biaya overhead pabrik sebesar Rp 180.000.000 dan jumlah jam tenaga kerja langsung diperkirakan sebanyak 60.000 jam.

Perhitungan tarif biaya overhead pabrik yang ditentukan di muka untuk PT Karya Abadi adalah sebagai berikut.

Tarif biaya overhead pabrik = Taksiran biaya overhead/basis alokas.
yang ditentukan di muka

$$= \text{Rp } 180.000.000 / 60.000 \text{ jam}$$

$$= \text{Rp } 3.000 / \text{jam tenaga kerja langsung}$$

Adapun biaya overhead pabrik sesungguhnya selain biaya bahan baku tidak langsung dan biaya tenaga kerja tidak langsung lainnya adalah sebagai berikut.

- Biaya overhead pabrik yang dibayarkan secara tunai..... Rp 2.650.000
- Biaya overhead pabrik yang masih terutangRp 1.850.000
- Biaya penyusutan mesin pabrik..... Rp 400.000
- Biaya asuransi pabrik..... Rp 350.000

Jumlah biaya overhead pabrik yang dibebankan (applied factory overhead) pada suatu pekerjaan adalah jumlah jam tenaga kerja langsung yang sesungguhnya yang dikeluarkan untuk mengerjakan suatu pekerjaan dikalikan dengan tarif biaya overhead pabrik yang ditentukan dimuka.

Jumlah jam tenaga kerja langsung yang dikeluarkan untuk mengerjakan Pekerja No. 101 dan No. 102 masing-masing sebesar 3.600 jam dan 2.400 jam.

Biaya overhead pabrik yang dibebankan untuk pekerjaan No. 101

Biaya overhead pabrik = Tarif biaya overhead X jam tenaga kerja

yang dibebankan langsung

$$= \text{Rp } 3.000 \times 3.600 \text{ jam tenaga kerja langsung}$$

$$= \text{Rp } 10.800.000$$

Biaya overhead pabrik yang dibebankan untuk pekerjaan No. 102

Biaya overhead pabrik = Tarif biaya overhead x jam tenaga kerja

yang dibebankan langsung

$$= \text{Rp } 3.000 \times 2.400 \text{ jam tenaga kerja langsung}$$

$$= \text{Rp } 7.200.000$$

Jumlah biaya overhead pabrik yang dibebankan akan dimasukkan ke masing-masing kartu harga pokok pekerjaan yang bersangkutan.

Jurnal yang harus dibuat untuk PT Karya Abadi terkait dengan biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dan biaya overhead pabrik yang dibebankan adalah sebagai berikut.

1. pembayaran biaya overhead yang sesungguhnya secara tunai dan pencatatan biaya overhead yang sesungguhnya sebagai biaya yang masih harus dibayar.

Tanggal	Keterangan	Pr	Debit	Kredit
31 jan	Biaya Overhead Pabrik		4.500.000	
	Kas			2.650.000
	Biaya Masih Harus Dibayar			1.850.000

Akun biaya Overhead Pabrik akan didebit sebesar pengeluaran biaya overhead yang sesungguhnya sedangkan akun yang dikredit adalah Kas untuk pengeluaran overhead yang dilakukan secara tunai dan Biaya yang Masih Harus Dibayar untuk pengeluaran overhead yang masih terutang.

2. Pembebanan biaya overhead yang sesungguhnya dan biaya penyusutan dan biaya asuransi.

Tgl	Keterangan	Pr	Debit	Kredit
31 jan	Biaya overhead Pabrik		750.000	
	Asuransi Dibayar di Muka			350.000
	Akumulasi Penyusutan			400.000

Akun Biaya Overhead Pabrik didebit untuk pengeluaran biaya overhead yang sesungguhnya. Akun yang dikredit bergantung pada asal dan biaya overheadnya. Jika biaya overhead berasal dan biaya asuransi maka akun Asuransi Dibayar di Muka dikredit. Kemudian, jika biaya overhead berasal dari biaya penyusutan maka yang dikredit adalah akun Akumulasi Penyusutan.

3. Pembebanan biaya overhead pabrik yang dibebankan (applied FOH)

Tgl	Keterangan	Pr	Debit	Kredit
31 jan	Barang dalam Proses		18.000.000	
	Biaya Overhead Pabrik yang Dibebankan			18.000.000

4 jan	1	6.750.000	31 jan	7.000.000	31 jan	Rp 3.000/jam TKL	7.200.000

Akuntansi untuk Pekerjaan Selesai dan Penjualan

Saldo akun Barang dalam Proses pada akhir periode sama dengan jumlah biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik yang dibebankan (applied factory overhead) yang terdapat pada kartu-kartu harga pokok (cost sheet) dan seluruh pekerjaan yang sedang dilaksanakan. Kartu-kartu harga pokok untuk pekerjaan yang telah selesai ini dapat digunakan sebagai buku besar pembantu dan akun Barang Jadi dan segera dipindahkan ke berkas pekerjaan selesai. Akan tetapi, untuk pekerjaan yang akan menjadi persediaan pada saat selesainya maka dapat pula digunakan buku besar pembantu tersendiri bagi akun Barang Jadi.

Contoh 3.3

Ilustrasi Pekerjaan yang Telah Selesai dan Penjualan

Pada 31 Januari 2017, Pekerjaan No. 101 telah diselesaikan. Berdasarkan data yang diperoleh dari kartu harga pokok No. 101, total biaya produksi yang telah dikeluarkan untuk mengerjakan pekerjaan No. 101 adalah Rp28.050.000 seperti diperlihatkan berikut ini.

Kartu Harga Pokok							
Nomor Pekerjaan: 101							
Bahan Baku Langsung			Tenaga Kerja Langsung		Biaya Overhead Pabrik yang Dibebankan		
Tanggal	BPB	Jumlah	Tanggal	Jumlah	Tanggal	Tarif	Jumlah
4 jan	1	8.250.000	31 jan	9.000.000	31 jan	Rp 3.000/jam TKL	10.800.000
Total Biaya Produksi							Rp 28.050.000

Ayat jurnal yang dibuat untuk memindahkan saldo akun Barang dalam Proses ke akun Barang Jadi adalah dengan mendebit akun Barang Jadi dan mengkredit akun Barang dalam Proses sebesar harga pokok dan pekerjaan-pekerjaan yang telah berhasil diselesaikan. Berikut ini adalah ayat jurnal untuk mencatat pekerjaan No. 101 yang telah selesai pada 31 Januari 2017.

Tanggal	Keterangan	Pr	Debit	Kredit
31 jan	Barang Jadi		28.050.000	
	Barang dalam Proses			28.050.000

Setelah ayat jurnal ini dipindahbukukan ke akun Barang dalam Proses maka saldo akun dalam Proses akan memiliki saldo sebesar Rp 20.950.000 yang merupakan total biaya produksi yang telah dikeluarkan untuk mengerjakan Pekerjaan No. 102 yang masih belum selesai pada 31 Januari seperti diperlihatkan dalam akun T Barang dalam Proses berikut ini.

Barang jadi	Barang dalam Proses	
31 jan 28.050.000	2 jan 15.000.000	31 jan 28.050.000
	31 jan 16.000.000	
	31 jan 18.000.000	
	Saldo 20.950.000	

Pekerjaan No. 101 yang telah selesai kemudian dikirimkan ke pelanggan. Kebijakan penetapan harga juaal pada PT Karya Abadi menentukan bahwa harga jual dan setiap pesanan pekerjaan yang diberikan oleh pelanggannya adalah 150%^o dari harga pokok pesanan pekerjaan tersebut. harga Pokok Pekerjaan No. 101 adalah Rp28.050.000 sehingga harga jual yang ditetapkan untuk Pekerjaan No. 101 adalah:

$$\text{Harga jual} = 150\% \times \text{Harga Pokok Pekerjaan}$$

$$\text{Harga jual Pekerjaan No. 101} = 150\% \times \text{Rp } 28.050.000$$

$$= \text{Rp } 42.075.000$$

Terdapat dua ayat jurnal yang dibuat untuk mencatat transaksi penjualan dalam metode perpetual, yaitu:

1. Ayat jurnal untuk mencatat beban pokok penjualan dan pekerjaan yang dikirimkan ke pelanggan yaitu dengan mendebit akun Beban Pokok Penjualan dan mengkredit akun Barang Jadi.
2. Ayat jurnal untuk mencatat pengakuan pendapatan dan penjual dengan mendebit akun Piutang Dagang atau Kas dan rnengkredit akun Penjualan

Berikut ini adalah ayat-ayat jurnal yang dibuat untuk mencatat penjualan Pekerjaan No. 101 pada PT Karya Abadi.

1. Pencatatan beban pokok penjualan Pekerjaan No. 101.

Tanggal	Keterangan	Pr	Debit	Kredit
31 jan	Beban Pokok Penjualan		28.050.000	
	Barang Jadi			28.050.000

Setelah ayat jurnal ini dipindah bukukan maka saldo akun Barang jadi akan nol. Beban Pokok Penjualan akan dilaporkan dalam Laporan Laba Rugi Sebagai pengurang dari Penjualan untuk memperoleh laba (rugi) bruto.

2. Pencatatan pengakuan pendapatan atas penyerahan Pekerjaan No. 101

Tanggal	Keterangan	Pr	Debit	Kredit
31 jan	Piutang Dagang		42.075.000	
	Penjualan			42.075.000

Diasumsikan pelanggan belum membayarkannya tagihan yang dikirimkan bersamaan dengan pekerjaan yang dipesan kepada PT Karya Abadi pada tanggal 31 Januari sehingga akun Piutang Dagang yang didebit.

Perlakuan Akuntansi atas Biaya Overhead yang Lebih atau Kurang Pembebanannya

Ingatlah kembali bahwa terdapat dua jenis biaya overhead pabrik yang telah dicatat sebelumnya pada PT Karya Abadi, yaitu:

1. **Biaya overhead Pabrik yang sesungguhnya** yaitu pengeluaran biaya overhead pabrik yang sesungguhnya terjadi, seperti biaya penyusutan mesin pabrik dan penggunaan bahan baku tidak langsung.
2. **Biaya overhead pabrik yang dibebankan** adalah biaya overhead pabrik yang dibebankan ke setiap pekerjaan yang dipesan oleh pelanggan. Biaya overhead pabrik ini adalah biaya taksiran overhead pabrik. Biaya overhead pabrik yang dibebankan diperoleh dengan mengalikan tarif biaya overhead dengan basis alokasi tertentu, misalnya jam tenaga kerja langsung.

Di akhir periode, selisih antara biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dan biaya overhead pabrik yang dibebankan atau varian biaya overhead pabrik harus diakui dan jika jumlahnya tidak signifikan dapat ditutup ke akun Beban Pokok Penjualan. Pembebanan selisih biaya overhead yang sesungguhnya dengan yang dibebankan ke beban pokok penjualan akan membuat beban pokok penjualan mencerminkan pengeluaran overhead yang sesungguhnya.

Berikut ini disajikan kembali akun T dan Biaya Overhead Pabrik yang sesungguhnya dan akun Biaya Overhead Pabrik yang Dibebankan untuk PT Karya Abadi pada 31 Januari 2016 sebelum dilakukan rekonsiliasi antara kedua akun Biaya Overhead tersebut.

Biaya Overhead Pabrik		Biaya Overhead Pabrik yang	
Dibebankan			
4 jan 7.250.000		31	jan
18.000.000			
31 jan 6.000.000			
31 jan 4.500.000			
31 jan 750.000			
Saldo 18.500.000			saldo 18.000.000

Saldo akun Biaya Overhead Pabrik (pengeluaran biaya overhead Yang sesungguhnya) per 31 Januari adalah Rp18.500.000 sedangkan saldo akun Biaya Overhead Pabrik yang Dibebankan adalah Rp 18.000.000. Hal ini berarti bahwa biaya overhead pabrik yang dibebankan ke seluruh pekerjaan pesanan yang dikerjakan oleh perusahaan selama Januari **lebih rendah (uiderapplied)** Rp500.000 dibandingkan dengan biaya overhead pabrik yang sesungguhnya. Sebaliknya jika biaya overhead pabrik yang dibebankan nilainya lebih tinggi dibandingkan dengan saldo biaya overhead pabrik yang sesungguhnya maka dikatakan pembebanan biaya overhead pabrik lebih tinggi (overa pplied). Baik selisih yang lebih rendah (underapplied) maupun yang lebih tinggi (overapplied), jika jumlahnya tidak signffikan, dapat ditutup ke akun Beban Pokok Penjualan.

Terdapat dua cara untuk menutup akun Biaya Overhead Pabrik baik yang sesungguhnya maupun yang dibebankan, yaitu:

1. Menutup akun Biaya Overhead Pabrik yang Dibebankan

Ayat jurnal yang dibuat adalah akun Biaya Overhead Pabrik yang Dibebankan didebit dan akun Biaya Overhead Pabrik dikredit sebesar saldo akhir akun Biaya Overhead Pabrik yang Dibebankan sebelum penutupan.

Kembali ke contoh PT Karya Abadi, saldo akun Biaya Overhead Pabrik yang Dibebankan sebelum penutupan adalah Rp 18.000.000 (Cr). Ayat jurnal yang dibuat oleh PT Karya Abadi untuk menutup akun Biaya Overhead Pabrik yang Dibebankan adalah sebagai berikut.

Tanggal	Keterangan	Debit	Kredit
31 jan	Biaya Overhead Pabrik yang Dibebankan	18.000.000	
	Biaya Overhead Pabrik		18.000.000

Setelah ayat jurnal ini dipindahbukukan ke akun Biaya Overhead Pabrik yang Dibebankan dan akun Biaya Overhead Pabrik maka kedua akun ini memperlihatkan saldo sebagai berikut.

Biaya Overhead Pabrik		Biaya Overhead Pabrik yang	
Dibebankan			
4 jan 7.250.000	31 jan 18.000.000	31 jan 18.000.000	31 jan 18.000.000
31 jan 6.000.000			
31 jan 4.500.000			
31 jan 750.000			
Saldo 500.000			Saldo 0

Saldo akhir akun Biaya Overhead Pabrik setelah penutupan akun Biaya Overhead Pabrik yang Dibebankan adalah sebesar Rp 500.000 di Debit menunjukkan bahwa biaya overhead pabrik yang sesungguhnya melebihi biaya overhead yang dibebankan kepada pekerjaan-pekerjaan yang dikerjakan selama Januari (underapplied).

2. Menutup varian biaya overhead pabrik overapplied atau underapplied

Varian overhead pabrik baik overapplied atau underapplied harus diakui dan dapat ditutup ke akun Beban Pokok Penjualan jika nilainya tidak signifikan. Contoh pada PT Karya Abadi memperlihatkan bahwa biaya overhead pabrik yang dibebankan lebih rendah (underapplied) sebesar Rp 5.000.000 seperti ditunjukkan pada saldo akun Biaya Overhead Pabrik didebit sebesar Rp 5.000.000. Varian biaya overhead yang underapplied ditutup dengan mendebit akun Beban Pokok Penjualan dan mengkredit akun Biaya Overhead Pabrik seperti diperlihatkan pada ayat jurnal berikut ini.

Tanggal	Keterangan	Debit	Kredit
31 jan	Beban Pokok Penjualan	500.000	
	Biaya Overhead Pabrik		500.000

Setelah ayat jurnal ini dipindahkan ke buku besar maka akun Biaya Overhead Pabrik akan memiliki saldo akhir sebesar nol. Sebaliknya jika varian biaya overhead mengalami overapplied maka akun Biaya Overhead Pabrik akan didebit dan akun Beban Pokok Penjualan dikredit sebesar nilai varian biaya overheadnya.

Contoh 3.4

Ilustrasi pencatatan Barang yang Rusak

PT Restu Bunda selama bulan juni 2016 menghasilkan 10.000.000 Unit Produk A untuk pekerjaan No. 101. Berikut ini adalah biaya produksi yang dikeluarkan untuk memproduksi produk A tersebut.

	Total	biaya
Biaya Per Unit		
Bahan baku langsung.....	Rp 6.000.000	Rp 600
Tenaga Kerja Langsung.....	4.000.000	400
Biaya overhead pabrik (125% dari biaya tenaga kerja		
Langsung	5.000.000	500
Total.....	Rp 15.000.000	Rp
1.500		

Dalam tarif overhead pabrik sebesar Rp 500 sudah termasuk taksiran biaya kerusakan sebesar Rp50 per unit yang diproduksi.

Ayat jurnal yang dibuat untuk mencatat biaya-biaya yang dikeluarkan untuk mengerjakan Pekerjaan No. 101 adalah sebagai berikut.

Keterangan	Pr	Debit	Kredit
Barang dalam proses		15.000.000	
Persediaan bahan Baku			6.000.000
Gaji dan Upah			4.000.000
Biaya Overhead Pabrik yang Dibebankan			5.000.000

Apabila diasumsikan terjadi kerusakan sejumlah 200 unit sebagai akibat dan kejadian **kerugian yang normal**, namun demikian barang yang rusak inii diperkirakan masih dapat dijual dengan harga Rp 100 per unit.

Berikut ini adalah perhitungan atas barang yang rusak tersebut.

Total biaya barang yang rusak	Rp 300.000 (200 unit x Rp 2.500/unit).
Nilai penjualan barang yang rusak	<u>20.000</u> (200 unit x Rp 100/unit)
Pembebanan ke biaya overhead pabrik	<u>Rp 280.000</u>

Ayat jurnal yang dibuat untuk mencatat kerugian atas barang yang rusak tersebut adalah sebagai berikut.

Keterangan	Pr	Debit	Kredit
Barang rusak		20.000	
Biaya overhead pabrik		280.000	
Barang dalam proses			300.000

Barang Rusak, Barang Cacat, Barang Sisa, dan Barang Sampah dalam Metode harga Pokok Pesanan

.....

Dalam proses produksi, perusahaan manufaktur selalu berusaha agar mencapai zero defect (tidak ada barang yang rusak), namun sulit Untuk menghindari dan hal-hal terjadinya barang rusak (spoiled goods), barang cacat (defective goods), barang sisa (scrap), dan barang sampah (waste) Untuk meminimumkan kerugian yang akan terjadi dan hal-hal tersebut maka diperlukan keterlibatan dan kerja sama semua tingkat manajemen dan para pegawai pada perusahaan yang bersangkutan. Setiap departemen atau bagian harus bekerja sama untuk mewujudkan pengendalian mutu (quality control) yang baik. Di samping itu, kerugian-kerugian yang terjadi harus melalui suatu Sistem pelaporan, Sehingga pengendalian yang lebih baik dapat dilaksanakan atas kerugian-kerugian tersebut

Akuntansi untuk Barang Rusak

Istilah **barang rusak (spoiled goods)** tidak sama dengan barang cacat (defective goods). Definisi dan barang rusak adalah barang-barang yang tidak memenuhi standar kualitas produksi. Barang rusak tidak akan diperbaiki karena secara teknis tidak mungkin dilakukan atau tidak ekonomis untuk melakukan perbaikan. Biasanya barang seperti ini dapat dijual seharga nilai sisanya atau dibuang karena tidak mempunyai nilai sama sekali.

Perlakuan akuntansi untuk barang rusak dapat dilakukan dengan cara:

1. Biaya kerusakan setelah dikurangi nilai neto yang dapat direalisasikan dibebankan kepada biaya overhead pabrik (factory overhead Control). Perlakuan akuntansi seperti ini dapat dilakukan apabila sifat kerusakannya adalah:
 - a. normal, tetapi tidak terjadi pada tingkat yang sama untuk masing-masing pekerjaan, dan
 - b. abnormal, disebabkan oleh suatu kejadian yang tidak diharapkan yang sebetulnya dapat dihindarkan, dengan demikian biaya kerusakan sudah diperhitungkan dalam tarif biaya overhead pabrik yang akan ditetapkan dimuka.

Apabila barang yang rusak tersebut kemudian dijual pada taksiran harga persediaan yang telah dicatat maka Pencatatannya adalah sebagai berikut.

keterangan	pr	debit	kredit
Kas		20.000	
Barang rusak			20.000

Apabila harga jual dan barang yang rusak ini berbeda dengan taksiran harga persediaan Yang telah dicatat (Rp20.000) maka selisihnya akan ditambahkan atau dikurangi 1(C akun Biaya

Overhead Pabrik. Sebagai contoh, seluruh barang rusak tersebut dijual secara tunai dengan harga Rp22.000. Pencatatan dalam jurnal adalah sebagai berikut.

keterangan	pr	debit	Kredit
Kas		22.000	
Biaya overhead pabrik			2.000
Barang rusak			20.000

Sebaliknya jika harga jual dan barang yang rusak nilainya lebih rendah dan taksiran harga persediaan yang telah dicatat maka biaya overhead pabrik akan didebit.

Biaya produksi yang terjadi selama Juni 2016 adalah Rp15.000.000 untuk 9.800 unit karena terdapat 200 unit yang rusak. Harga pokok dan unit yang tidak rusak adalah sebesar Rp14.700.000 setelah dikurangi dengan biaya produksi dan Zoo unit yang rusak Rp15.000.000 — Rp300.000)

Ayat jurnal yang dibuat untuk mencatat Unit yang telah selesai adalah sebagai berikut

keterangan	cr	debit	kredit
Kas		14.700.000	
Barang dalam proses			14.700.000

Dalam biaya dan jumlah unit yang selesai tersebut, terdapat biaya overhead pabrik yang dibebankan atas Unit yang rusak sebesar Rp490.000 (9.800 x Rp 50). Apabila dilakukan analisis biaya overhead, maka akan menghasilkan selisih yang menguntungkan sebesar Rp250.000 maka dalam jumlah ini termasuk selisih yang diakibatkan oleh jumlah unit yang rusak sebesar Rp210.000 (Rp490.000 - Rp280.000) yaitu selisih antara biaya overhead sesungguhnya dan biaya overhead pabrik yang dibebankan (FOH applied).

Biaya kerusakan setelah dikurangi nilai neto yang dapat direalisasi dibebankan secara langsung kepada pekerjaan yang bersangkutan. Perlakuan akuntansi seperti ini dapat dilakukan jika sifat kerusakannya adalah sebagai berikut.

- a. Normal, terjadi pada suatu tingkat yang sama dengan masing-masing pekerjaan. Dalam kondisi ini, maka taksiran biaya kerusakan dapat diperhitungkan sebagai elemen dan tarif biaya overhead pabrik yang ditetapkan di muka (the predetermined overhead rate), dengan demikian masing-masing pekerjaan akan dibebankan dengan biaya kerusakan pada saat pembebanan biaya overhead kepada pekerjaan-pekerjaan tersebut. Alternatif lain adalah tidak membebankan biaya kerusakan dalam perhitungan overhead pabrik, hal ini untuk memudahkan pengendalian biaya.

- b. Disebabkan adanya persyaratan secara langgung oleh pelanggan. Biaya-biaya kerusakan setelah dikurangi nilai neto yang dapat direalisasi untuk barang rusak tersebut dibebankan kepada pekerjaan yang bersangkutan dan taksiran mengenai biaya kerusakan juga **tidak dimasukkan dalam perhitungan tarif biaya overhead pabrik.**

CONTOH 3.5

Ilustrasi Pencatatan Barang yang Rusak

PT Restu Bunda menerima pesanan khusus sejumlah 800 unit produk dan PT Hasta Raya. Biaya bahan baku per unit produk sebesar Rp750 lebih mahal daripada bahan baku yang biasanya digunakan (Rp600) karena adanya permintaan kualitas yang lebih tinggi dari PT Hasta Karya. Spesifikasi pesanan ini memerlukan teknik produksi yang sangat sulk sehingga apabila terjadi kerusakan normal maka akan dibebankan kepada pesanan ini. Biaya tenaga kerja langsung per unit produk sebesar Rp400. Tarif biaya overhead pabrik adalah 112,5% dan biaya tenaga kerja langsung atau Rp450 (112,5% X Rp 400) tidak termasuk biaya kerusakan per unit.

Berdasarkan uji coba yang dilakukan oleh PT Restu Bunda dan 10 unit yang dihasilkan hanya bisa diperoleh 8 unit yang sesuai dengan pesanan khusus tersebut. Dengan demikian untuk memenuhi pesanan 800 unit harus dikeluarkan biaya untuk memproduksi sebanyak 1.000 unit.

Berikut ini adalah biaya yang dikeluarkan untuk memproduksi 1.000 unit pesanan PT Hasta Raya.

Total biaya	biaya per unit	
Bahan baku langsung	Rp750.000	Rp750
Tenaga kerja langsung	Rp400.000	Rp400
Biaya overhead pabrik (112,5% dari biaya tenaga kerja langsung)	<u>Rp450.000</u>	<u>Rp450</u>
	Rp600.000	

Rp.1.600

Ayat jurnal yang dibuat untuk mencatat biaya-biaya yang dikeluarkan untuk mengerjakan pesanan yang diterima dan PT Hasta Raya adalah sebagai berikut.

Keterangan	pr	debit	kredit
Barang dalam proses		1.600.000	
Persediaan bahan baku			750.000

Gaji dan upah			400.000
BOP yang dibebankan			450.000

Untuk 200 unit yang tidak memenuhi spesifikasi pesanan dapat dijual dengan harga Rp400 per unit. Total nilai persediaan dan barang yang rusak adalah Rp80.000 (Rp400 X 200 unit). Pencatatan atas jumlah unit yang rusak adalah sebagai berikut.

Keterangan	pr	debit	Kredit
Barang rusak		80.000	
Barang dalam proses			80.000

Pekerjaan yang sudah selesai sebanyak 800 unit langsung dikirim ke PT Hasta. Harga pokok dan unit yang selesai dan sesuai dengan spesifikasi pesanannya adalah sebesar Rp1.520.000 yaitu sebesar total biaya yang dikeluarkan untuk memproduksi 1.000 unit dikurangi dengan taksiran nilai persediaan dan unit yang rusak sebanyak 200 unit (Rp 1.520.000 - Rp 80.000). Pencatatan dalam jurnal adalah sebagai berikut.

Keterangan	pr	Debit	Kredit
Beban pokok penjualan		1.520.000	
Barang dalam proses			1.520.000

Biaya per unit dan produk yang dipesan oleh PT Hasta Raya adalah sebesar Rp1.900 (Rp1.520.000/800 unit) lebih tinggi Rp 300 dibandingkan dengan biaya per unit yang seharusnya yaitu sebesar Rp1.600. Hal ini terjadi karena adanya beban kerugian dan unit yang rusak setelah dikurangi dengan nilai penjualan dan barang yang rusak, yaitu sebesar Rp240.000 (Rp320.000 — Rp80.000). Biaya per unit dan barang yang rusak setelah dibagi dengan jumlah unit yang sesuai dengan spesifikasi pesanan adalah sebesar Rp300 (Rp240.000/800 unit).

Apabila persediaan barang rusak dijual dengan harga yang lebih tinggi atau lebih rendah dari pada harga persediaan semula, maka selisih tersebut dalam ilustrasi ini dikredit atau dibebankan ke akun Beban Pokok Penjualan. Akan tetapi, apabila penjualan terjadi pada saat pekerjaan belum selesai atau sudah selesai tetapi belum diserahkan ke pelanggan maka dapat dikoreksi ke akun Biaya Overhead Pabrik yang sesungguhnya (factory overhead control).

Akuntansi Barang Cacat

Barang cacat (defective goods) adalah barang-barang yang tidak memenuhi standar produksi karena kesalahan dalam bahan baku, tenaga kerja atau mesin dan harus diproses lebih lanjut agar memenuhi standar mutu yang ditentukan, sehingga barang-barang tersebut dapat dijual. Perbedaan barang cacat dengan barang rusak (spoil goods) adalah **barang cacat harus diolah kembali atau memerlukan pekerjaan tambahan (rework) untuk**

menjadi barang yang dapat dijual, sedangkan barang rusak tidak memerlukan lagi pekerjaan tambahan.

Seperti halnya dengan akuntansi untuk barang rusak, ada dua metode akuntansi yang dapat digunakan untuk mencatat biaya tambahan atas proses penyempurnaan unit-unit yang cacat dan suatu pekerjaan pesanan, yaitu:

1. biaya tambahan yang dikeluarkan untuk menyempurnakan unit-unit yang cacat dibebankan ke akun Biaya Overhead Pabrik (factory overhead control) jika sifat cacat barang adalah normal, tetapi tidak terjadi pada tingkat yang sama antara pekerjaan yang satu dengan yang lainnya atau kecacatan ini dikarenakan oleh suatu kejadian luar biasa yang tidak diharapkan akan terjadi lagi. Jika cacatnya bersifat normal maka berdasarkan pengalaman yang lalu jumlah biaya tambahan tersebut dapat diperhitungkan dalam tarif biaya overhead pabrik.

Ilustrasi Pencatatan Barang yang Cacat

PT Wahana iYa menerima pesanan dan Yayasan Multi Karya sebanyak 100 unit produk. Berikut ini adalah biaya produksi yang dikeluarkan untuk memproduksi 100 unit pesanan dari Yayasan Multi Karya.

	Total biaya	biaya per unit
Bahan baku langsung	Rp200.000	Rp2.000
Tenaga kerja langsung	Rp150.000	Rp1.500
BOP (150% dari biaya tenaga kerja langsung).....	Rp225.000	Rp2.250
Total	Rp575.000	Rp5.750

Dalam tarif biaya overhead pabrik sudah diperhitungkan biaya tambahan atas unit-unit yang cacat sebesar 10%. Selama pengerjaan pesanan ini ditemukan adanya 8 unit yang cacat dan akan dikerjakan kembali dengan tambahan biaya sebagai berikut.

Bahan baku langsung.....	Rp 10.000
Tenaga kerja langsung	12.000
Biaya overhead pabrik (150% dari biaya tenaga kerja langsung).	18.000

Pencatatan dalam jurnal untuk transaksi-transaksi tersebut adalah sebagai berikut.

- a. Untuk mencatat biaya produksi yang dikeluarkan untuk mengerjakan pesanan.

Keterangan	pr	Debit	Kredit
Barang dalam proses		575.000	
Persediaan bahan baku			200.000
Gaji dan upah			150.000
Biaya overhead pabrik			225.000

b. Untuk mencatat biaya produksi tambahan untuk pengerjaan kembali atas unit-unit yang cacat.

Keterangan	pr	Debit	Kredit
BOP		40.000	
Persediaan bahan baku			10.000
Gaji dan upah			12.000
BOP yang dibebankan			18.000

c. Untuk mencatat pekerjaan pesaiian yang telah selesai.

Keterangan	pr	Debit	Kredit
Barang jadi		575.000	
Barang dalam proses			575.000

2. Biaya tambahan untuk menyempurnakan unit-unit yang cacat dibebankan ke pekerjaan yang bersangkutan. Hal ini diperlakukan jika siflit cacat barang adalah normal dan terjadi pada tingkat yang sarna antara masing-masing pekerjaan, atau jika sifat cacat barang ini juga disebabkan oleh persyaratan khusus yang diinginkan oleh pelanggan.

Ilustrasi Pencatatan Barang yang Cacat

PT Wahana seperti contob di atas menerima pesanan kliusus loo unit dengan ketentuan yang dinyatakan dalam perjanjian bahwa biaya atas unit-unit yang cacat dapat dibebankan kepada, kontrak atau pekerjaan yang bersangkutan. Dalam hal ini penyisihan sebesar io% untuk biaya tambahan tidak dimasukkan ke dalarn tarif biaya overhead pabrik. Tarif biaya overhead pabrik tidak termasuk penyisihan biaya tambahan adalah 140% dan biaya tenaga kerja langsung. Benikut ini adala h biaya produksi yang dikeluarkan untuk memproduksi ioo unit pesanan dan Yayasan Multi Karya.

	Total Biaya	Biaya per Unit
Bahan baku langsung	Rp 200.000	Rp 2.0000
Tenaga kerja langsu ng	150.000	1.500
Biaya overhead pabrik (140% dan biaya tenaga kerja		
Langsung	210.000	2.100
Total	Rp560.000	Rp 5.600

Jumlah unit yang cacat adalah 8 unit dengan jumlah tambahan biaya produksi sebagai berikut.

Balian baku langsing	Rp 10.000
Tenaga kerja langsung	12.000
Biaya overhead pabrik (140% dan biaya tenaga kerja langsung)	16.800

Pencatatan dalam jurnal sebagai berikut

Keterangan	Pr	Debit	Kredit
Barang dalam proses		560.000	
Persediaan bahan baku			200.000
Gaji dan upah			150.000
BOP yang dibebankan			210.000

b. Untuk mencatat biaya produksi tambahan untuk pengerjaan kembali atas cacat.

Keterangan	Pr	debit	Kredit
Barang dalam proses		38.000	
Persediaan bahan baku			10.000
Gaji dan upah			12.000
BOP yang dibebankan			16.800

c. Untuk mencatat pekerjaan pesanan yang telah selesai.

Keterangan	Pr	Debit	Kredit
Barang jadi		598.800	
Barang dalam proses			598.800

unit-unit yang Kedua metode akuntansi yang digunakan atas barang cacat menghasilkan biaya atau barga pokok per unit barang jadi yang berbeda. Dengan biaya tambahan untuk menyempurnakan Unit-Unit barang cacat ke akun Biaya Overhead Pabrik maka biaya per unit adalah Rp5.750 (Rp575.000 : 100 unit) (Lihat Contoh 3.6).

Sebagaimana dalam ilustrasi kedua, pembebanan biaya tambahan untuk penyempurnaan barang cacat langsung kepada pekerja maka biaya atau barga pokok per unit barang jadi meningkat menjadi sebesar Rp5.988 (Rp598.800 : 100 unit), walau dalam kondisi tersebut Penyisihan atas biaya tambahan untuk menyempurnakan barang cacat dihilangkan dan tarif biaya overhead pabrik (Lihat Contoh 3.7).

Akuntansi barang sisa dan barang sampah

perbedaan antara barang sisa (scrap) dengan barang sampah (waste) terletak pada nilai dan keduanya. **barang sisa** masih mempunyai nilai dan dapat dijual atau dimasukkan ke dalam proses produksi untuk tujuan yang berbeda, misalnya proses sebagai salah satu bahan baku untuk proses produksi tertentu. Sementara barang sampah tidak mempunyai manfaat lagi dan dengan demikian tidak mempunyai nilai jual. Barang sisa dan barang sampah dapat terjadi dan (i) pengolahan bahan baku, (2) persediaan barang yang sudah usang, (3) aset tetap yang dijadikan besi tua/loak, (4) alat-alat suku cadang yang cacat atau pecah, dan (5) proyek-proyek percobaan.

Pada saat terjadinya barang sisa tidak ada pencatatan dalam jurnal. Pencatatan hanya dilakukan pada saat penjualan barang sisa terjadi. Sebagai contoh, apabila barang sisa dijual secara tunai seharga Rp125.000 maka ayat jurnal yang dibuat untuk mencatat transaksi penjualan barang sisa pencatatan dalam jurnal adalah sebagai berikut.

Keterangan	Pr	Debit	Kredit
Kas		125.000	
Pendapatan lain-lain			125.000

Apabila nilai penjualan dan barang sisa ini telah diperhitungkan dalam menentukan tarif biaya overhead pabrik, maka pencatatan dalam jurnal adalah sebagai berikut.

Keterangan	Pr	Debit	Kredit
Kas		125.000	
BOP			125.000

Apabila barang sisa berasal dari suatu pekerjaan atau departemen dimana taksiran harga jual dan barang sisa diperhitungkan dalam tarif biaya overhead pabrik, maka pencatatan dalam jurnal adalah sebagai berikut.

Keterangan	Pr	Debit	Kredit
Kas		125.000	
Barang dalam proses			125.000

Sehubungan dengan aspek pengendalian yang baik atas Persediaan barang sisa, terutama apabila barang sisa ini relatif sangat banyak dan nilainya juga cukup tinggi, maka sebaiknya disimpan pada suatu yang terpisah dan aman, serta ada satu orang yang ditunjuk sebagai Yang bertanggung jawab atas pengawasan dan pencatatan atas barang Sisa tersebut.

Dalam hal pencatatan dapat pula digunakan dua jenis kartu persediaan barang sisa, adalah berikut ini.

1. Kartu yang hanya mencatat masuk dan keuangannya barang sisa dalam kuantitas saja. Jenis kartu ini untuk dasar pencatatan dalam jurnal dan pengakuan pendapatan sesuai dengan ilustrasi sebelumnya, yaitu pada saat barang sisa tersebut dijual.
2. Kartu yang mencatat baik kuantitas maupun nilai rupiah dan barang sisa. Jenis kartu yang kedua ini menggunakan akun Persediaan Barang Sisa sebagai akun pengendali (controlling account). Untuk nilai dan persediaan barang sisa ditetapkan sesuai harga pasar pada waktu barang sisa diterima dan dicatat oleh petugas gudang.

Masih menggunakan contoh sebelumnya atas barang sisa, maka pencatatan dalam jurnal adalah sebagai berikut.

a. pada saat barang sisa diterima oleh gudang

Keterangan	Debit	Kredit
Persediaan barang sisa	125.000	
Pendapatan lain-lain/BOP/barang dalam proses		125.000

b. pada saat barang sisa dijual secara tunai

Keterangan	Debit	Kredit
Kas	125.000	
Persediaan barang sisa		125.000

Apabila harga jual yang sesungguhnya berbeda dengan harga pasar pada waktu pencatatan persediaan barang sisa, maka selisih harga tersebut akan dikoreksi pada akun yang dikredit Saat persediaan barang sisa diterima (Pendapatan Lain-Lain, Biaya Overhead Pabrik atau Barang dalam Proses). Misalnya, hasil penjualan dan persediaan barang sisa yang diterima sebesar Rp120.000 lebih rendah Rp5.000 dibanding pada akun Persediaan Barang Sisa yang sebesar Rp125.000

Pencatatan dalam jurnal atas penjualan barang sisa tersebut adalah sebagai berikut.

Keterangan	Debit	
Kas	120.000	
Pendapatan lain-lain/BOP/barang dalam proses	5.000	
Persediaan barang sisa		125.000

Prosedur pencatatan dengan menggunakan akun Persediaan Barang Sisa dan kartu-kartu persediaan sebagai buku besar pembantu akan menjadi mahal, sehingga aspek pengendalian ini menjadi tidak berarti terutama apabila barang sisa tersebut lainnya relatif kecil.

Buku Pabrik

Buku pabrik yang dimaksud disini adalah penyelenggaraan pencatatan akuntansi yang terpisah di setiap pabrik. Hal ini dilakukan dalam kondisi di mana kantor pusat dan pabrik letak atau lokasinya berjauhan satu sama lain atau dalam hal suatu perusahaan mempunyai beberapa pabrik pada tempat yang berbeda, maka fungsi akuntansi dapat diselenggarakan secara desentralisasi. Seiring dengan kemajuan teknologi informasi maka bisa saja pencatatan akuntansi dilakukan secara web-based sehingga buku pabrik tidak lagi diperlukan.

Melalui buku pabrik, masing-masing pabrik menyelenggarakan buku pabrik (factory ledger) secara terpisah dan pada akhir periode laporan yang dihasilkan oleh pabrik akan digabungkan dengan laporan kantor pusat dalam rangka menghasilkan laporan keuangan secara keseluruhan. Dengan adanya buku pabrik maka pencatatan dan pelaporan biaya dapat dilaksanakan dengan segera, sehingga laporan keuangan perusahaan akan dapat dihasilkan secara tepat waktu.

Seberapa banyak kegiatan akuntansi dilakukan dalam suatu pabrik, hal ini bergantung pada organisasi dan operasi bisnis dan perusahaan yang bersangkutan. Apabila pabrik di samping melakukan fungsi produksi juga melakukan fungsi lainnya seperti penjualan dan personalia, maka kegiatan akuntansi yang dilakukan tentu akan lebih banyak. Semakin luas desentralisasi di mana kewenangan yang diberikan kepada pabrik semakin banyak maka meningkat pula fungsi akuntansi yang ada di pabrik.

— —

Setiap transaksi yang dibuat oleh pabrik, baik yang berkaitan dengan kantor pusat dicatat dalam buku pabrik, demikian pula pembebanan pembebanan dan kantor pusat. terhadap pabrik dengan inenerima bukti-bukti pernbebanan maka transaksi ini juga dicatat dalain buku pabrik. Proses akuntansi di pabnik sama sepeiti akuntansi keuangan di mana transaksi-transaksi yang dicatat dalam buku harlan atau jurnal selanjutnya dipindahbukukafi ke buku besar pabrik. Dalam buku besar pabrik terdapat akun Rekening Koran Kantor Pusat (R/K 1(antor Pusat). Akun ini menunjukkan kekayaan kantor pusat di pabrik. Dalam catalan akuntansi atau buku kantor pusat diadakan akun tandingan (reciproccil account), yaitu Akun R/K Pabrik yang menunjukkan investasi atau penyertaaf dan kantor pusat di pabrik. Setiap transaksi yang mcm punyal hubungan antara pabrik dan kantor pusat, maka jika terjadi pencaatan pada sisi debit atas akun R/1(Kantor Pusat pada buku pabnik akan selalu diikuti dengan pencatatan padasisi kredit atas akun R/K Pabnik pada buku kantor pusat, dan begitu jugasebaliknya pencatatan pada sisi kredit atas akun R/I(Kantor Pusat akan diikuti dengan pencatatan pada sisi debit atas akun R/K Pabnik.

Sebagai ilustrasi dalam penggunaan buku pabrik. dapat dilihat transaksi-transaksi dan pencatatan dalam jurnal untuk PT Indab Graham yang disajikan benikut ini, pencatatan dalam jurnal dilakukan dengan anggapan bahwa:

1. akun Bahan Baku diselenggarakan di pabnik, sedangkan semua faktur dibuatkan voucher-vouchernya dan dibayarkan di kantor pusat;
2. daftar gaji dan upah disiapkan di pabrik, tetapi pembayaran gaji dan upah serta pajak penghasilan karyawan dilaksanakan oleh kantor pusat;
3. akun Aset Tetap diselenggarakan di kantor pusat.

Transaksi	Buku Kantor Pusat			Buku Kantor Pabrik		
	R/K Pabrik Utang Dagang	55.000.000	55.000.000	Persediaan Bahan Baku R/K Kantor Pusat	55.000.000	55.000.000
1. Pembelian bahan baku secara kredit sebesar Rp 55.000.000						
2. Persediaan bahan baku yang diminta adalah sebagai berikut: Bahan baku langsung..... Rp48.000.000. Bahan baku tidak langsung..... Rp3.200.000	Tidak ada pencatatan			Barang dalam Proses Biaya Overhead Pabrik Persediaan Bahan Baku	48.000.000 3.200.000	51.200.000

Transaksi	Buku Kantor Pusat			Buku Kantor Pabrik		
3. Pabrik menyusun daftar gaji dan upah dan menyerahkannya ke kantor pusat dengan rincian sebagai berikut: Tenaga kerja langsung..... Rp47.000.000 Tenaga kerja tidak langsung Rp9.000.000 Tarif PPh 15% tanpa PTKP	R/K Pabrik Utang PPh Ps.21 Utang Gaji dan Upah	56.000.000	8.400.000 47.600.000	Gaji dan Upah R/K Kantor Pusat	56.000.000	56.000.000
4. Pembayaran gaji dan upah pabrik	Utang Gaji dan Upah Kas	47.600.000	47.600.000	Tidak ada pencatatan		
5. Mengalokasikan gaji dan upah ke Barang dalam Proses dan Biaya Overhead Pabrik	Tidak ada pencatatan			Barang dalam Proses Biaya Overhead Pabrik Gaji dan Upah	47.000.000 9.000.000	56.000.000
6. Pembebanan biaya-biaya pabrik yang terjadi dari kantor pusat sebesar Rp19.500.000	R/K Pabrik Biaya yang Masih Harus Dibayar	19.500.000	19.500.000	Biaya Overhead Pabrik R/K Kantor Pusat	19.500.000	19.500.000
7. Dikirim journal voucher dari kantor pusat ke pabrik dengan rincian sebagai berikut: Penyusutan Rp3.600.000 Asuransi dibayar dimuka Rp930.000 Biaya overhead pabrik lain-lain yang masih terutang Rp2.750.000	R/K Pabrik Akumulasi Penyusutan Asuransi Dibayar Dimuka Biaya yang Masih Harus Dibayar	7.280.000	3.600.000 930.000 2.750.000	Biaya Overhead Pabrik R/K Kantor Pusat	7.280.000	7.280.000
8. Mengalokasikan biaya overhead pabrik ke akun Barang dalam Proses	Tidak ada pencatatan			Barang dalam Proses Biaya Overhead Pabrik	38.980.000	38.980.000
9. Rincian dari produk yang selesai dan ditransfer ke gudang barang jadi: Bahan baku langsung Rp 45.000.000 Tenaga kerja langsung Rp 44.062.000 Overhead pabrik 29.238.000	Tidak ada pencatatan			Barang Jadi Barang dalam Proses	118.300.000	118.300.000
10. Penjualan secara kredit senilai Rp110.000.000 dengan harga pokok sebesar 70% dari nilai penjualan.	Piutang Dagang Penjualan Beban Pokok Penjualan R/K Pabrik	110.000.000 77.000.000	110.000.000 77.000.000	R/K Kantor Pusat Barang Jadi	77.000.000	77.000.000