

BAB TIGA

Konsep Dasar Manajemen Biaya

Perusahaan yang sukses menemukan bahwa mereka harus menerapkan manajemen biaya yang efektif dan memahami konsep dan istilah utama dari manajemen biaya. Kompleksitas dari dimensi-dimensi jumlah dan keragaman produknya, proses dan lokasi produksi, jaringan distribusi, dan jenis-jenis pelanggan akan berimplikasi terhadap biaya, dan akuntan manajemen telah mengembangkan kosakata yang dibutuhkan untuk mengidentifikasi dan menguraikan berbagai pengaruhnya.

Biaya, Penggerak Biaya, Objek Biaya, dan Pembebanan Biaya

Langkah pertama yang sangat penting untuk memperoleh keunggulan kompetitif adalah mengidentifikasi biaya dan penggerak biaya utama dalam perusahaan atau organisasi. Perusahaan mengeluarkan **biaya**(*cost*) jika menggunakan sumber daya untuk tujuan tertentu. Sering kali biaya dikumpulkan ke dalam kelompok-kelompok tertentu, disebut dengan **tempat penampungan biaya**(*cost pool*). Ada banyak cara yang berbeda untuk mengelompokkan biaya, antara lain berdasarkan jenis biaya (biaya tenaga kerja dan biaya bahan baku, berdasarkan sumber asalnya atau berdasarkan pertanggungjawaban).

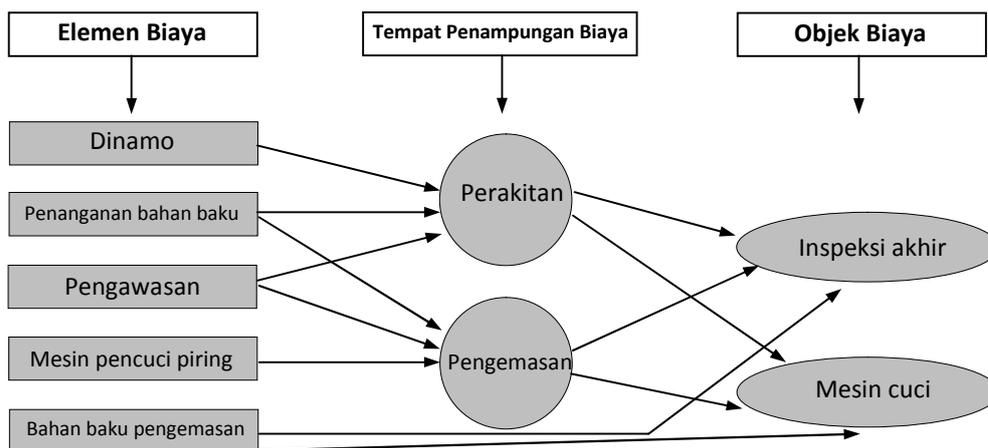
Penggerak biaya(*cost driver*) merupakan faktor yang memberi implikasi pada perubahan tingkat total biaya. **Objek biaya**(*cost object*) adalah berbagai produk, jasa, pelanggan, aktivitas, atau unit organisasi di mana biaya dibebankan. Konsep objek biaya merupakan konsep yang luas. Konsep tersebut meliputi produk, kelompok produk (yang disebut **aliran nilai**—*value stream*), jasa, proyek, dan departemen; dapat juga meliputi pelanggan atau penjual, di antara banyak kemungkinan lainnya.

Pembebanan dan Alokasi Biaya: Biaya Langsung dan Tidak Langsung

Pembebanan biaya(*cost assignment*) merupakan proses pembebanan elemen biaya-biaya ke dalam tempat penampungan biaya atau dari tempat penampungan biaya ke objek biaya. Ada dua jenis pembebanan—penelusuran langsung dan alokasi. Penelusuran langsung

digunakan untuk membebankan biaya langsung, sedangkan alokasi digunakan untuk membebankan biaya tidak langsung. **Biaya langsung**(*direct cost*) dapat dengan mudah dan ekonomis ditelusuri secara langsung ke tempat penampungan biaya atau objek biaya. Contohnya biaya bahan baku yang diperlukan untuk produk tertentu adalah suatu biaya langsung karena dapat ditelusuri secara langsung ke produk yang bersangkutan. Sebaliknya, tidak ada cara yang mudah dan ekonomis untuk menelusuri **biaya tidak langsung**(*indirect cost*) dari biaya ke tempat penampungan biaya atau dari tempat penampungan biaya ke objek biaya. Biaya pengawasan karyawan pabrik dan biaya penanganan bahan baku adalah contoh-contoh biaya yang umumnya tidak dapat ditelusuri ke produk-produk individual, oleh karena itu merupakan biaya tidak langsung produk-produk tersebut.

Karena biaya tidak langsung tidak dapat ditelusuri ke tempat penampungan biaya atau objek biaya, pembebanan biaya untuk biaya tidak langsung dilakukan dengan menggunakan penggerak biaya. Hasilnya adalah biaya dibebankan ke tempat penampungan biaya atau objek biaya yang menimbulkan biaya tersebut dengan semestinya sesuai dengan bagaimana biaya tersebut terjadi. Pembebanan biaya tidak langsung ke tempat penampungan biaya dan objek biaya disebut **alokasi biaya**(*cost allocation*), yaitu suatu bentuk pembebanan di mana penelusuran langsung tidak mungkin dilakukan sehingga digunakan penggerak biaya. Penggerak biaya yang digunakan untuk mengalokasikan biaya disebut **dasar alokasi**(*allocation base*). Berikut ini adalah hubungan antara biaya, tempat penampungan biaya, dan objek biaya pada produksi peralatan mesin cuci.



Biaya Bahan Baku Langsung dan Tidak Langsung

Biaya bahan baku langsung(*direct material cost*) adalah biaya bahan baku pada produk atau objek biaya lainnya (dikurangi diskon pembelian tetapi ditambah beban angkut yang terkait) dan biasanya juga termasuk penyisihan yang wajar untuk unit barang sisa dan cacat (contohnya, jika suatu komponen diberi cap dengan besi batangan, bahan baku yang hilang dalam proses tersebut biasanya dianggap sebagai bagian dari biaya bahan baku langsung dari produk. Selain itu, biaya dari bahan baku yang digunakan dalam proses produksi tetapi bukan bagian dari produk yang sudah jadi disebut **biaya bahan baku tidak langsung**(*indirect material cost*).

Biaya Tenaga Kerja Langsung dan Tidak Langsung

Biaya tenaga kerja langsung(*direct labor cost*) meliputi tenaga kerja yang digunakan untuk menghasilkan produk atau jasa ditambah sebagian jam kerja tidak produktif yang normal dan tidak dapat dihindari, seperti waktu istirahat dan sholat. **Biaya tenaga kerja tidak langsung** (*indirect labor cost*) meliputi pengawasan, pengendalian mutu, inspeksi, pembelian dan penerimaan, penanganan bahan baku, tenaga kerja bagian kebersihan, waktu jeda, pelatihan, dan kebersihan.

Biaya Tidak Langsung

Semua biaya tidak langsung—bahan baku tidak langsung, tenaga kerja tidak langsung, dan biaya tidak langsung lainnya—biasanya digabung ke dalam suatu tempat penampungan biaya yang disebut **overhead**. Pada perusahaan manufaktur, disebut **overhead pabrik**. Ketiga jenis biaya—biaya bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan **overhead**—kadang kala digabungkan untuk penyederhanaan dan kemudahan. Biaya bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung kadang kala digabungkan dan disebut **biaya utama**(*prime cost*). Demikian juga, biaya tenaga kerja langsung dan overhead sering kali digabungkan menjadi satu yang disebut **biaya konversi**(*conversion cost*).

Penggerak Biaya dan Perilaku Biaya

Penggerak biaya memiliki dua peran penting bagi akuntan manajemen: (1) memungkinkan pembebanan biaya ke objek biaya, (2) menjelaskan perilaku biaya, yaitu bagaimana total biaya berubah ketika penggerak biaya berubah. Penggerak biaya dapat digunakan untuk menetapkan pembebanan biaya maupun peran perilaku biaya pada waktu

yang bersamaan. Terdapat empat jenis penggerak biaya, yaitu berdasarkan aktivitas, berdasarkan volume, struktur, dan pelaksanaan. Penggerak biaya berdasarkan aktivitas dikembangkan pada tingkat operasional terinci dan digabungkan dengan aktivitas produksi tertentu (atau aktivitas untuk menghasilkan jasa). Sebaliknya, penggerak biaya berdasarkan volume dikembangkan pada tingkat agregat, seperti tingkat output untuk jumlah unit yang diproduksi.

Penggerak Biaya Berdasarkan Aktivitas

Penggerak biaya berdasarkan aktivitas ditentukan dengan menggunakan analisis aktivitas, yaitu dekripsi terinci dari aktivitas-aktivitas spesifik yang dilakukan dalam operasi perusahaan. Analisis aktivitas meliputi setiap tahap dalam proses pembuatan produk atau penyediaan jasa. Analisis aktivitas juga membantu meningkatkan pengendalian operasional dan manajemen perusahaan, karena kinerja pada tingkat yang terinci dapat dipantau dan dievaluasi, contohnya, dengan (1) menentukan aktivitas yang memberi dan tidak memberi kontribusi nilai kepada pelanggan serta (2) memfokuskan perhatian pada aktivitas-aktivitas yang paling tinggi biayanya atau yang biayanya menyimpang jauh dari yang diharapkan.

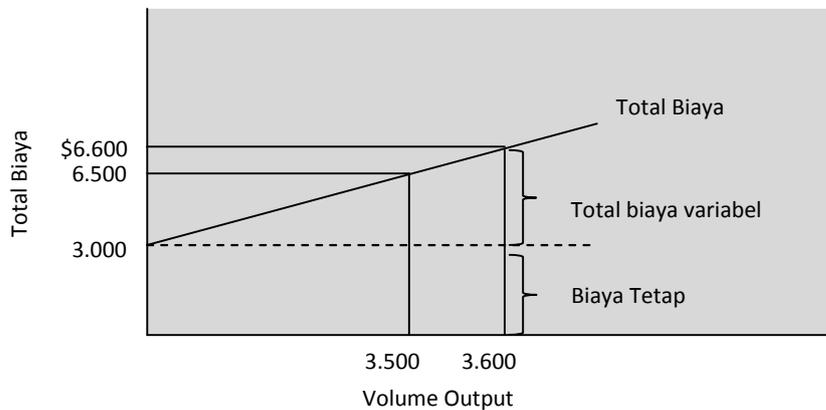
Penggerak Biaya Berdasarkan Volume

Banyak jenis biaya yang berdasarkan volume, yaitu penggerak biaya berdasarkan jumlah produk atau jasa yang dihasilkan. Akuntan manajemen biasanya menyebut volume ini dengan volume output atau hanya output. Contohnya biaya berdasarkan volume adalah biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung. Istilah kenaikan biaya pada tingkat penambahan yang menurun sering kali disebut sebagai *peningkatan produktivitas marginal (increasing marginal productivity)*, yang berarti bahwa input yang digunakan lebih produktif atau lebih efisien ketika output produksi meningkat.

Pada tingkat penggerak biaya yang lebih tinggi, biaya mulai meningkat jika tarif juga meningkat. Perilaku biaya seperti ini, pada tingkat penggerak biaya yang lebih tinggi, sesuai dengan *hukum produktivitas marginal yang menurun*. Rentang dari penggerak biaya di mana nilai aktual dari penggerak biaya diharapkan menurun dan hubungannya dengan total biaya diasumsikan kira-kira bersifat linear disebut **rentang yang relevan (relevant range)**.

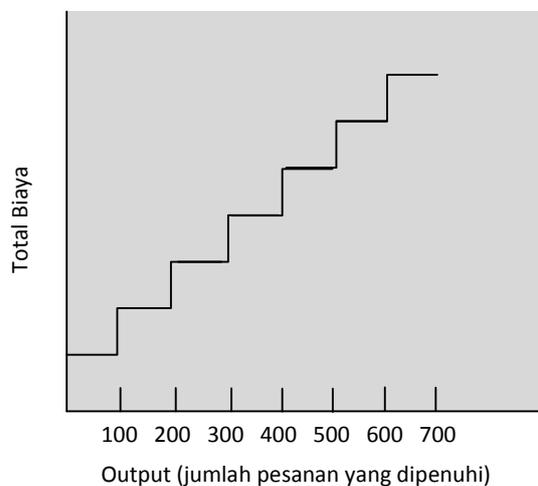
Biaya Tetap dan Biaya Variabel

Total biaya terdiri atas biaya variabel dan biaya tetap. **Biaya variabel**(*variable cost*) merupakan perubahan pada total biaya yang dikaitkan dengan setiap perubahan pada jumlah penggerak biaya. Sebaliknya, **biaya tetap**(*fixed cost*) merupakan bagian dari total biaya yang tidak berubah meskipun output berubah dalam rentang yang relevan. Istilah **biaya campuran**(*mixed cost*) digunakan untuk mengacu pada total biaya yang meliputi komponen biaya tetap maupun variabel seperti yang dicontohkan. Penentu apakah suatu biaya merupakan biaya variabel tergantung pada sifat objek biaya. Kadang-kadang, dikatakan bahwa seluruh biaya adalah variabel pada jangka panjang: yang berarti pada jarak waktu tertentu, seluruh biaya dapat berubah. Biaya variabel merupakan biaya di mana *total biaya berubah seiring dengan perubahan jumlah output*.



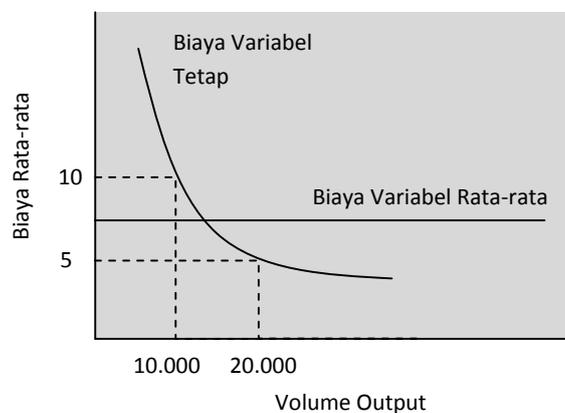
Biaya Bertahap

Biaya disebut **biaya bertahap**(*mixed cost*) jika biaya tersebut berubah seiring dengan perubahan pada penggerak biaya tetapi secara bertahap.



Biaya per Unit dan Biaya Marginal

Biaya per unit (*unit cost*) atau biasa disebut **biaya rata-rata** (*average cost*) merupakan total biaya produksi (bahan baku, tenaga kerja, dan *overhead*) dibagi jumlah unit output. Untuk dapat menginterpretasikan biaya per unit dengan semestinya, kita harus membedakan yang dimaksud dengan *biaya variabel per-unit* (*unit variabel cost*), yang tidak berubah seiring dengan perubahan jumlah output, dari *biaya tetap per unit* (*unit fixed cost*), yang berubah seiring dengan perubahan jumlah output. Akuntan manajemen sangat berhati-hati dalam menggunakan istilah biaya rata-rata dan biaya per unit karena potensi interpretasi yang keliru.



Biaya Kapasitas versus Biaya Pemakaian

Penting bagi kita untuk membedakan antara biaya yang menyediakan kapasitas untuk operasi (misalnya, bangunan pabrik dan peralatan) serta biaya yang dikonsumsi selama operasi (misalnya, bahan baku dan tenaga kerja langsung). Yang pertama adalah biaya tetap, sedangkan yang terakhir adalah biaya variabel. Dalam praktik, akuntan manajemen teliti dalam membuat perbedaan karena kadang-kadang biaya jenis kapasitas diperlukan sebagai biaya variabel. Perlu diingat bahwa biaya dari kapasitas yang tidak digunakan akan berpotensi diterapkan pada banyak jenis biaya tetap.

Penggerak Biaya Berdasarkan Struktur dari Pelaksanaan

Penggerak biaya berdasarkan struktur bersifat strategis karena meliputi keputusan yang mempunyai implikasi jangka panjang terhadap total biaya perusahaan. Disini ada empat contoh keputusan berdasarkan struktur:

1. Skala. Makin besar perusahaan, biaya keseluruhan makin rendah disebabkan oleh skala ekonomi.

2. Pengalaman. Perusahaan yang memiliki karyawan dengan pengalaman produksi dan penjualan yang lebih banyak mungkin akan memiliki biaya pengembangan, produksi, dan distribusi yang lebih rendah.
3. Teknologi. Teknologi baru dapat menurunkan biaya desain, produksi, distribusi, dan pelayanan pelanggan secara signifikan.
4. Kompleksitas. Berapa banyak produk berbeda-beda yang dimiliki oleh perusahaan.

Analisis strategis menggunakan penggerak biaya berdasarkan struktur akan membantu perusahaan memperbaiki posisi kompetitifnya. **Penggerak biaya berdasarkan pelaksanaannya** (*executional cost driver*) merupakan faktor-faktor yang dapat dikelola perusahaan dalam pengambilan keputusan operasional jangka pendek untuk menurunkan biaya. Faktor-faktor tersebut meliputi sebagai berikut:

1. Pemberdayaan tenaga kerja.
2. Desain proses produksi.
3. Hubungan dengan pemasok.

Konsep Biaya untuk Perhitungan Biaya Produk dan Jasa

Informasi yang akurat mengenai biaya produk dan jasa penting pada setiap fungsi manajemen: manajemen strategis, perencanaan dan pengambilan keputusan, pengendalian manajemen dan operasional, serta penyusunan laporan keuangan. Sistem akuntansi biaya berbeda-beda secara signifikan antara perusahaan yang menghasilkan produk dengan perusahaan dagang yang menjual kembali produknya.

Biaya Produk dan Periodik

Selama persediaan memiliki nilai pasar, persediaan dianggap sebagai aset hingga terjual; kemudian biaya dari persediaan dipindahkan ke laporan laba rugi sebagai **harga pokok penjualan** (*cost of goods sold*). **Biaya produk** (*product cost*) bagi perusahaan manufaktur hanya meliputi biaya-biaya yang diperlukan untuk menyelesaikan produk pada langkah proses produksi dalam rantai nilai:

1. Bahan baku langsung

2. Tenaga kerja langsung
3. *Overhead pabrik*

Biaya tersebut dibebankan pada periode saat terjadinya; biaya ini disebut **biaya periodik** (*periodic cost*). Biaya periodik (biaya nonproduk) meliputi biaya umum, penjualan, dan administrasi yang diperlukan untuk pengelolaan perusahaan tetapi *tidak* termasuk biaya langsung maupun tidak langsung dalam proses produksi (atau, bagi paritel, dalam pembelian produk untuk dijual kembali). Pada perusahaan manufaktur atau dagang, biaya periodik juga kadang kala disebut sebagai *beban operasi* atau *beban penjualan dan administrasi*.

Perhitungan Biaya untuk Perusahaan Manufaktur, Dagang, dan Jasa

Perusahaan manufaktur menggunakan tiga akun persediaan: (1) Persediaan Bahan Baku (*materials inventory*); (2) Persediaan Barang dalam Proses (*work-in-process inventory*) (3) Persediaan Barang Jadi (*finished goods inventory*). Rumus persediaan yang menghubungkan akun-akun persediaan adalah sebagai berikut: Persediaan Awal + Biaya yang ditambahkan = Biaya yang dipindahkan keluar + Persediaan Akhir. *Istilah biaya yang ditambahkan (cost added)* dan *biaya yang dipindahkan keluar (cost transferred out)* memiliki arti yang berbeda, tergantung pada akun persediaan mana yang sedang dihitung:

Akun Persediaan	Biaya yang Ditambahkan	Biaya yang Dipindahkan Keluar
Persediaan Bahan Baku	Pembelian bahan baku	Biaya bahan baku yang digunakan dalam proses produksi
Persediaan Barang dalam Proses	<ol style="list-style-type: none"> 1. Biaya bahan baku yang digunakan 2. Biaya tenaga kerja 3. Biaya overhead 	Harga pokok produksi untuk produk yang selesai pada periode ini
Persediaan Barang Jadi	Harga pokok produk	Harga pokok penjualan

Jumlah bahan baku, tenaga kerja, dan *overhead* yang digunakan disebut **total biaya produksi** (*total manufacturing cost*) untuk periode tertentu. Menggabungkan arus biaya yang memengaruhi akun Persediaan Barang dalam Proses untuk menentukan jumlah **Harga Pokok Produksi** (*cost of goods manufactured*), yaitu biaya dari produk yang selesai diproduksi dan dipindahkan keluar dari akun barang dalam proses pada periode tersebut.

Atribut-atribut dari Informasi Biaya

Keakuratan

Cara utama untuk memastikan data yang akurat untuk pengambilan keputusan adalah mendesain dan memantau sistem yang efektif bagi pengendalian akuntansi internal. Sistem **pengendalian akuntansi internal**(*internal accounting controls*) merupakan seperangkat kebijakan dan prosedur yang membatasi dan menjadi pedoman bagi aktivitas-aktivitas dalam pemrosesan data keuangan dengan tujuan untuk mencegah atau mendeteksi kesalahan dan kecurangan.

Ketepatan Waktu

Informasi manajemen biaya harus tersedia bagi pengambil keputusan pada waktu yang tepat untuk membantu mengambil keputusan yang efektif. Biaya penundaan dapat saja signifikan dalam banyak keputusan seperti memenuhi pesanan mendesak yang dapat hilang apabila informasi yang diperlukan tidak tepat waktu.

Informasi Biaya dan Informasi Nilai

Informasi manajemen biaya memiliki biaya tertentu dan penekanan pada nilai, sedangkan akuntan manajemen merupakan spesialis informasi, sama halnya dengan profesional keuangan lainnya seperti penasihat pajak, perencana keuangan, dan konsultan. Ada beberapa konsep penting untuk akuntan manajemen, dibagi ke dalam dua kelompok: (1) objek biaya, penggerak biaya, tempat penampungan biaya, dan pembebanan biaya serta (2) perhitungan biaya produk atau jasa untuk penyusutan laporan keuangan.