

SKRIPSI :



ALPHA STISNEA

**PENGGUNAAN FLEXIBLE BUDGET SEBAGAI
ALAT UNTUK PENGENDALIAN BIAYA
OVERHEAD PABRIK PADA P.T. ARUKI
DI SURABAYA**



**FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS AIRLANGGA
1984**

**PENGGUNAAN FLEXIBLE BUDGET SEBAGAI ALAT UNTUK
PENGENDALIAN BIAYA OVERHEAD PABRIK PADA
P.T. ARUKI DI SURABAYA**

A.320 / 84
Sti
P.

SKRIPSI

**Diajukan untuk Memperlengkapi Syarat-Syarat dalam Memperoleh
Gelar Sarjana Ekonomi Jurusan Akuntansi**

Oleh :

ALPHA STISNEA

No. Pokok : 047810496.

FAKULTAS EKONOMI UNIVERSITAS AIRLANGGA

1984

M I L I K
PERPUSTAKAAN
"UNIVERSITAS AIRLANGGA"
S U R A B A Y A

Skripsi ini telah siap untuk diuji

Disetujui oleh :



(Drs. Soenaryo, Ak.)

Dosen Pembimbing.

Surabaya, 16 Oktober 1984

Disetujui dan diterima baik

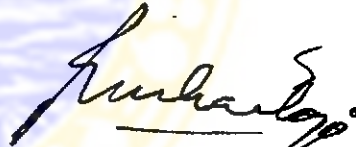
oleh :

Dosen Pembimbing :

Ketua Jurusan :



(Drs. Soenaryo, Ak.)



(Drs. Parwoto Wignjohartojo, Ak.)

KATA PENGANTAR

Bismillahirrohmanirrohin.

Dengan mengucapkan puji Syukur yang sedalam-dalamnya kehadirat Tuhan Yang Maha Pengasih dan Penyayang, akhirnya penulis dapat menyelesaikan skripsi ini.

Pada kesempatan ini perkonankanlah penulis menyampaikan rasa terima kasih dan penghargaan yang sebesar-besarnya kepada :

1. Bapak Drs. Soenaryo, Akuntan, selaku dosen pembimbing yang telah memberikan pengarahan dan bimbingan selama penyusunan skripsi ini.
2. Ibu Dekan, Bapak Ketua Jurusan Akuntansi, serta Bapak/Ibu Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga Surabaya.
3. Segenap Pimpinan dan Karyawan P.T. Aruki Surabaya, terutama Bapak R.D Saadulah dan Bapak Entjik Achsan SE., Akuntan, yang telah memungkinkan dan membantu penulis dalam pengumpulan data yang diperlukan guna penyusunan skripsi ini.
4. Segenap Keluarga dan Handai taulan, terutama Bapak dan Ibu beserta Adik-adik, yang telah memberikan dorongan moril dalam menyelesaikan skripsi ini.

M I L I K
PERPUSTAKAAN
"UNIVERSITAS AIRLANGGA"
S U R A B A Y A

5. Bapak dan Ibu Nurdin Hasan Tajibnapsis, beserta Adik manis tercinta, yang juga telah memberikan dorongan semangat sehingga skripsi ini dapat diselesaikan.

6. Semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu disini, yang telah memberikan sumbangan waktu maupun pemikiran didalam rangka penyelesaian skripsi ini.

Semoga amal kebajikan mereka semua mendapat balasan dan ridho dari Allah S.W.T.

Sebagai suatu tulisan yang bersifat ilmiah, penulis menyadari bahwa tulisan ini masih belum banyak berarti dalam sumbangannya kepada perkembangan ilmu pengetahuan. Namun demikian, dengan segala kerendahan hati penulis berharap semoga skripsi ini dapat bermanfaat bagi pembaca dan para pihak yang memerlukannya. Amien.

Surabaya, Juli 1984.

Penulis.

DAFTAR ISI

	Halaman
KATA PENGANTAR	iii
DAFTAR ISI	v
DAFTAR TABEL	viii
DAFTAR GAMBAR	ix
 B A B	
I. PENDAHULUAN	1
1. Pandangan Umum	1
2. Penjelasan Judul	6
3. Alasan Pemilihan Judul	8
4. Tujuan Penyusunan	9
5. Sistematika Skripsi	9
6. Metodologi	11
6.1. Formulasikan	11
6.2. Hipotesa kerja	12
6.3. Scope analisa	13
6.4. Prosedur pengumpulan dan pengolahan data	13
 II. URAIAN TEORITIS YANG BERTHUBUNGAN DENGAN FLEXIBLE BUDGET DAN SISTEM PENGENDALIAN BIAYA OVERHEAD PABRIK	 15
1. Pengertian .kuntansi Biaya	15
2. Fungsi .kuntansi Biaya	18
3. Pengertian Biaya Overhead Pabrik	20
3.1. Definisi serta elemen-elemen biaya yang terkandung didalam biaya overhead pabrik	20

B A B	Halaman
3.2. Karakteristik biaya overhead pa - brik	23
3.3. Departementalisasi biaya overhead pabrik	26
4. Arti dan Tujuan Pengendalian Budget - (Budgetary Control)	28
5. Teknik/Cara Penyusunan Budget	32
5.1. Budget tetap (fixed budget).....	32
5.2. Budget flexible (flexible budget)	33
6. Flexible Budget dan Sistem Pengendali- an Biaya Overhead Pabrik	34
6.1. Faktor-faktor yang harus dipertin- gikan didalam penyusunan flexi- ble budget biaya overhead pabrik.	34
6.2. Penyusunan flexible budget biaya- overhead pabrik	42
6.2.1. Pabrik hanya terdiri dari departement produksi saja.	42
6.2.2. Pabrik terdiri dari depart- ment produksi dan depart- ment service	52
6.3. Analisa analisis budget biaya over- head pabrik	56
6.4. Sistem laporan pertanggungjawaban biaya overhead pabrik (Responsi- bility accounting and reporting).	60
III. GAMBARAN UMUM PERUSAHAAN	66
1. Sejarah dan Bentuk Perusahaan	66
2. Struktur Organisasi	68
3. Proses Produksi	74

B A B	Halaman
4. Sistim/Cara Pengendalian Biaya Overhead- Pabrik yang dilakukan oleh Perusahaan...	79
IV. PEMBAHASAN MASALAH PENGGUNAAN FLEXIBLE BUD- GET SEBAGAI ALAT UNTUK PENGENDALIAN BIAYA - OVERHEAD PABRIK	89
V. KESIMPULAN DAN SARAN	109
1. Kesimpulan	109
2. Saran	114
DAFTAR BUKU.	

DAFTAR TABEL

Nomor :	Halaman
1. Perhitungan Statistik Metode Least Square...	49
2. Flexible Budget Biaya Overhead Pabrik	51
3. Budget Biaya Overhead Pabrik per Departement	(54)
4. Budget Biaya Overhead Pabrik Tiap-tiap Pusat Biaya Produksi Selama Satu Tahun	83
5. Biaya Overhead Pabrik Yang Sesungguhnya Un- tuk Tiap-tiap Pusat Biaya Produksi Selama Sa- tu Tahun	85
6. Laporan Pertanggungjawaban Jawab Biaya Overhead - P.T. Muki Selama Satu Tahun	88
7. Biaya Overhead Pabrik Yang Sesungguhnya Dika- lukkan Oleh Pusat Biaya Adhesive Pada Bulan Januari	95
8. Flexible Budget Biaya Overhead Pabrik Bulan- an P.T. Muki	102

DAFTAR GAMBAR

Nomor :	Halaman
1. Bagan Statistical Scattergraph	46
2. Bagan Aliran Laporan Pertanggungjawaban Biaya Overhead Pabrik	65
3. Bagan Struktur Organisasi P.T. Aruki	69
4. Bagan Aliran Laporan Pertanggungjawaban Biaya Overhead Pabrik Bulanan P.T. Aruki	108



B A B I

P E N D A H U L U A N

1. Pandangan Umum

Lajunya pembangunan ekonomi di Indonesia selama dasawarsa terakhir ini membuat aktivitas dunia usaha ikut berkembang dengan pesat. Perkembangan dunia usaha ini ditandai dengan meningkatnya organisasi perusahaan baik secara kuantitatif maupun kualitatif. Secara kuantitatif berarti timbulnya perusahaan baru untuk memenuhi permintaan pasar, sedangkan kualitatif mengandung arti tumbuhnya perusahaan-perusahaan yang sudah ada menjadi semakin besar.

Tujuan ekonomis sesuatu perusahaan baik itu perusahaan kecil maupun perusahaan besar, adalah memperoleh keuntungan atau laba dari kegiatan usahanya. Disamping itu, banyak pula perusahaan yang mempunyai beberapa tujuan lain seperti memberikan ketertarikan pada karyawannya, membantu masyarakat, memberikan perlindungan serta kopuasan pada konsumen, dan tujuan-tujuan sosial lainnya. Semua tujuan sosial tersebut sangat tergantung pada kelangsungan hidup dan pertumbuhan jangka panjang perusahaan, dimana hal ini tidak mungkin dilaksanakan tanpa adanya laba. Laba itu sendiri sebenarnya adalah merupakan percerninan hasil usaha dari management yang dapat mengorganisa-

nisir semua kekuatan serta kemampuan perusahaan kedalam suatu wadah yang terkoordinasi dengan baik. Maka jelas - lah disini, bahwa unsur manajemen merupakan elemen terpenting yang akan mewarnai serta memberi corak maju mundurnya perusahaan didalam memperoleh laba.

Salah satu tujuan pokok dari sistim manajemen modern adalah untuk membuat para pimpinan perusahaan bekerja secara lebih baik dan efisien melalui suatu konsep - yang disebut pengendalian manajemen atau management control, seperti yang dikemukakan oleh Robert N. Anthony :

" Management control is the process by which managers assure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization's goals. " ¹

Jadi, secara garis besar dapat disimpulkan bahwa proses pengendalian manajemen akan mencakup dua aktivitas terpisah yang saling berhubungan yaitu perencanaan dan pengendalian. Kedua aktivitas tersebut sangat diperlukan bagi manajemen untuk memastikan apakah hasil yang dicapai pada saat ini telah sesuai dengan tujuan perusahaan yang telah direncanakan. Oleh karena itulah, adanya fakta-fakta yang dikumpulkan dan dianalisa dengan melihat jauh kedepan disertai pemikiran yang reflektif dan ber -

¹ Robert N. Anthony and James S. Boocce, Management Accounting Principles, Third Edition, Richard D. Irwin - Inc, Homewood, Illinois, 1975, pp. 452-453.

imajinasi, akan merupakan bantuan yang bernilai bagi manajemen untuk melaksanakan tindakan-tindakan selanjutnya.

Salah satu bentuk perencanaan dan pengendalian ialah business budget atau biasa disebut sebagai Budget saja, dimana pengertiannya adalah : " ... suatu pendekatan yang formal dan sistematis daripada pelaksanaan tanggung jawab manajemen didalam fungsi perencanaan, koordinasi, dan pengawasan. " ²

Dari pengertian diatas dapat diambil intinya yakni bahwa budget haruslah bersifat formal, sistematis, dan merupakan tanggung jawab manajemen didalam pengambilan keputusan.

- Formal, mengandung arti bahwa budget harus disusun dengan sengaja dan bertanggung-sungguh dalam bentuk tertulis.
- Sistematis, berarti bahwa budget harus disusun dengan berdasarkan suatu logika yang berurutan.
- Tanggung jawab manajemen, artinya bahwa budget merupakan suatu hasil pengambilan keputusan pelaksanaan fungsi manager dalam segi-segi perencanaan, koordinasi, serta pengawasan.

² Gunawan Adisaputro dan Harwan Ari Sw, Anggaran Perusahaan (Business Budgeting) Prinsip, Mekanisme, dan Teknik penyusunannya, Cetakan kedua, BEPS UGM, Yogyakarta, 1981, hal. 13.

Untuk dapat memenuhi segala aspek diatas, maka budget harus disusun dalam bentuk tabel-tabel yang dinyatakan secara kuantitatif. Dan agar budget tersebut dapat beroperasi secara efektif, maka perlu dipelihara kesimbangan yang terpadu dari berbagai bagian atau divisi yang ada didalam perusahaan. Sehingga dengan demikian, budget akan merupakan alat yang terbaik bagi manajemen untuk menempatkan tujuan-tujuan perusahaan pada suatu arah yang pasti serta mempertahankannya.

Erat hubungannya dengan tujuan perusahaan untuk memperoleh laba, maka biaya-biaya yang timbul juga harus direncanakan dan dikendalikan dengan baik. Salah satu unsur utama dari biaya-biaya yang terdapat pada kegiatan usaha industri adalah Biaya Produksi, dimana biaya ini merupakan penjumlahan dari unsur-unsur biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, serta biaya overhead pabrik. Biaya-biaya bahan baku dan tenaga kerja langsung adalah merupakan biaya pemakaian bahan baku dan tenaga kerja yang terlibat secara langsung dalam pengolahan produk-produk jadi. Biaya-biaya ini pada umumnya dapat ditelusuri secara langsung pada pekerjaan-pekerjaan atau produk-produk tertentu. Namun tidak demikian halnya dengan biaya overhead pabrik yang tidak terlibat secara langsung dalam proses produksi, unsur biaya ini pada umumnya sukar untuk dapat ditelusuri secara nyata pada

suatu pekerjaan atau produk. Kesukoran tersebut disebabkan oleh karena beberapa elemen biayanya akan berubah dengan cara masing-masing sebagai akibat adanya peningkatan atau pengurangan aktivitas/tingkat volume produksi perusahaan. Hal ini menimbulkan adanya pengelompokan biaya overhead pabrik menjadi biaya overhead pabrik tetap, variable, dan semi-variable yang mengakibatkan pelaksanaan pengendalian terhadap biaya overhead pabrik menjadi lebih sulit. Disamping itu, karena biaya overhead pabrik ini pada umumnya merupakan elemen biaya produksi yang relatif besar jumlahnya serta jenis dan tingkah lakunya beraneka ragan, maka biaya ini seringkali menimbulkan problema-problema itu menurut Mats dan Uary adalah :

- Its allocation to products for the purpose of inventory costing and profit determination, and
- Control of factory overhead with the aid of responsibility accounting. ³⁾

Untuk mengatasi kedua problema tersebut diatas terutama di bidang pengendaliannya, management dapat menggunakan budget sebagai salah satu pendekatan dasar. Budget yang digunakan sebagai alat pengendalian menghendaki bahwa budget tersebut haruslah bersifat luwes atau flexible terhadap perubahan volume produksi yang mungkin terjadi,

³⁾ Dolph Mats and Milton F. Uary, Cost Accounting Planning and Control. Sixth Edition, South Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1976, page 288.

seperti dikemukakan oleh Cecil Gillopie : " ... the flexible budget in which, for measurement of spending performance, the original budget is adjusted downward or upward to conform with current volume of operations."⁴

Sehingga flexible budget mengandung arti bahwa budget tidak terlalu kaku, mempunyai peluang untuk disesuaikan dengan keadaan yang mungkin berubah akibat perubahan volume kegiatan/volume produksi perusahaan, dan yang terpenting dapat digunakan sebagai alat pengukur performance management.

Digunakan budget biaya overhead pabrik yang telah diolah dan disesuaikan dengan volume aktivitas perusahaan pada tingkat-tingkat tertentu, diharapkan dapat bermanfaat bagi management untuk menetapkan penyimpangan penyimpangan biaya overhead pabriknya secara tepat. Dengan demikian waktu management dapat lebih dihemat dengan hanya menganalisa serta mengawasi laporan - laporan yang menunjukkan adanya penyimpangan dari rencana atau budget yang telah ditetapkan.

2. Penjelasan Judul

Judul yang diambil pada penulisan skripsi ini ialah " PENGGUNAAN FLEXIBLE BUDGET SEBAGAI ALAT UNTUK PENGENDALIAN BIAYA OVERHEAD PABRIK P.T. ARUKI DI SURABAYA."

⁴Cecil Gillopie, Cost Accounting and Control, - Prentice Hall Inc., USA, 1961, pp. 448-449.

Penjelasan daripada judul skripsi tersebut diatas adalah sebagai berikut ;

- (i) Penggunaan ialah pemakaian salah satu tindakan - yang dipilih dari berbagai macam kemungkinan yang ada.
- (ii) Flexible budget ialah budget untuk biaya - biaya yang telah diolah serta disesuaikan dengan berbagai tingkat volume kegiatan perusahaan, sehingga dapat digunakan sebagai pedoman yang lebih adil - dan logis untuk mengukur biaya-biaya yang sesungguhnya terjadi.
- (iii) Pengendalian adalah merupakan usaha yang sistematika dari manajemen untuk membandingkan hasil pelaksanaan dengan rencana-rencana dalam mencapai - tujuan perusahaan yang telah ditetapkan.
- (iv) Biaya overhead pabrik ialah jumlah semua biaya produksi selain biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung yang tidak dapat ditelusuri secara nyata kepada suatu pekerjaan atau produk.

Secara keseluruhan, maksud dari judul skripsi ini adalah, didalam mencapai tujuan perusahaan yang telah ditetapkan, manajemen harus melakukan salah satu aktivitas yang disebut dengan pengendalian. Biaya overhead pabrik sebagai salah satu unsur biaya produksi, dapat di -

kendalikan melalui suatu alat yang disebut dengan flexible budget. Adanya budget biaya overhead pabrik yang telah diolah dan disusun dengan berbagai tingkat volume aktivitas perusahaan, dapat dipakai sebagai pedoman yang lebih adil dan logis bagi biaya overhead pabrik yang sesungguhnya terjadi, sehingga dapat diketahui apakah manajemen telah bekerja secara efisien atau tidak.

3. Alasan Pemilihan Judul

Pertimbangan-pertimbangan dalam pemilihan judul :

- (i) Pengendalian biaya merupakan salah satu usaha manajemen dalam mencapai tujuan perusahaan untuk memperoleh laba, sehingga semakin ketat suatu biaya dikendalikan semakin baik kemungkinan untuk menguranginya.
- (ii) Biaya overhead pabrik adalah salah satu elemen biaya produksi yang relatif sulit pengendaliannya, karena elemen biaya ini tidak dapat ditelusuri secara langsung kepada suatu pekerjaan atau produk.
- (iii) Pengendalian terhadap biaya overhead pabrik dapat dilakukan secara lebih mudah dan efisien melalui penggunaan flexible budget, yaitu suatu budget yang telah diolah dan disusun dengan berbagai tingkat volume kegiatan perusahaan serta sifat sifat biaya overhead pabrik itu sendiri.

4. Tujuan Penyusunan

Untuk memberikan gambaran kepada management perusahaan serta para pembaca mengenai cara pengendalian biaya overhead pabrik melalui penggunaan flexible budget. Penggunaan flexible budget ini sangat penting artinya bagi management untuk mengetahui apakah terjadi pemborosan atau tidak terhadap pengeluaran-pengeluaran biaya overhead pabriknya yang goncang akibat berfluktuasinya tingkat volume kegiatan perusahaan.

Adanya pembahasan terhadap masalah tersebut diharapkan dapat berguna sebagai petunjuk bagi pelaksanaan-pengendalian biaya overhead pabrik yang terdapat pada perusahaan, sehingga keputusan-keputusan yang diambil akan lebih membantu dalam meningkatkan efisiensi usaha perusahaan.

5. Sistematika Skripsi

Skripsi ini terdiri dari 5 bab dengan urutan sebagai berikut :

Bab I. Pendahuluan.

Bab ini menguraikan dan menjelaskan secara garis besar isi dari seluruh skripsi yang meliputi : pandangan umum, penjelasan judul, alasan pemilihan judul, tujuan penyusunan, sistematika skripsi, dan metodologi yang digunakan.

Bab II. Uraian teoritis yang berhubungan dengan flexible budget dan sistim pengendalian biaya overhead pabrik.

Pada bab ini diuraikan landasan teoritis bagi-biaya overhead pabrik dan cara-cara pengendaliannya, yang meliputi : penggolongan biaya overhead pabrik, cara penyusunan flexible budget biaya overhead pabrik, analisa selisih budget biaya overhead pabrik dan sistim laporan pertanggungjawaban terhadap biaya overhead pabrik

Bab III. Gambaran Umum Perusahaan.

Bab ini akan menguraikan secara nyata keadaan-perusahaan mengenai : sejarah dan bentuk perusahaan, struktur organisasi, pelaksanaan proses produksi, serta sistim atau cara pelaksanaan pengendalian biaya overhead pabrik yang dilakukan perusahaan.

Bab IV. Pembahasan masalah penggunaan flexible budget sebagai alat untuk pengendalian biaya overhead pabrik.

Pada bab ini akan dilakukan pemecahan masalah dan pengujian hipotesa, yaitu dengan cara mengkombinasikan segi-segi teoritis seperti yang telah diuraikan dalam bab II dengan kenyataan-

nya didalam perusahaan mengenai cara-cara pengendalian biaya overhead pabrik seperti yang terdapat pada Bab III.

Diharapkan masalah-masalah pengendalian biaya overhead pabrik yang timbul didalam praktek akan bisa diberikan jalan keluarnya melalui sudut pandangan teoritis.

Bab V. Kesimpulan dan Saran.

Dalam bab ini akan diberikan kesimpulan dan saran dari seluruh isi skripsi. Dimana kesimpulan berisi kesimpulan umum atas kenyataan yang ada didalam perusahaan serta akan diuraikan hasil pengujian hipotesa dan kesimpulan yang dapat diambil dari hasil analisa pembahasan masalah penggunaan flexible budget sebagai alat pengendalian biaya overhead pabrik. Saran, berisi pokok pikiran penulis sebagai cara pemecahan masalah yang dianggap erat hubungannya dengan pengendalian biaya overhead pabrik, guna mendapatkan-perbaikan-perbaikan yang dianggap perlu.

6. Metodologi

6.1. Permasalahan.

Didalam usahanya untuk mengendalikan biaya overhead pabrik yang terdapat pada perusahaan, management meng-

gunakan budget statis yang disusun secara tetap pada tingkat volume aktivitas yang tertentu dari bulan kebulan sebagai dasar perbandingan bagi biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan pada suatu bulan.

Berfluktuasinya tingkat volume kegiatan perusahaan dari bulan ke bulan menimbulkan permasalahan bagi management dalam mengendalikan kegenangan-kegenangan biaya overhead pabrik bulannya, karena budget yang statis tersebut sudah tidak sesuai lagi untuk digunakan sebagai dasar perbandingan bagi biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan pada suatu bulan.

6.2. Hipotesa kerja.

Adanya permasalahan tersebut diatas menimbulkan hipotesa yakni ; jika management menggunakan budget yang telah diolah serta disesuaikan dengan berbagai tingkat volume aktivitas perusahaan yang mungkin terjadi pada setiap bulan, maka kesulitan dalam pengendalian biaya overhead pabrik akan dapat diatasi. Hal ini disebabkan karena budget yang flexible tersebut dapat digunakan sebagai dasar perbandingan yang lebih adil dan logis untuk mengukur biaya overhead pabrik yang sesungguhnya terjadi pada berbagai tingkat volume kegiatan perusahaan setiap bulan. Dengan demikian, maka penggunaan budget sebagai alat pengendalian biaya dapat menjadi lebih efektif dan efisien.

6.3. Scope analisa.

Didalam suatu kegiatan usaha industri, biaya-biaya yang dikeluarkan untuk nonproses bahan baku menjadi produk jadi dapat diklasifikasikan kedalam biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik. Sedangkan bagian-bagian perusahaan yang berhubungan dengan proses pengolahan produk jadi tersebut pada umumnya terdiri dari beberapa departement/pusat biaya produksi dan beberapa departement/pusat biaya Service.

Pembahasan dalam skripsi ini akan dibatasi pada prosedur penyusunan flexible budget dan cara-cara pengendalian biaya overhead pabrik untuk salah satu Pusat Biaya Produksi yang terdapat pada perusahaan yang memproduksi secara massal atau mass production. Sedangkan pada bagian lain seperti : bahan baku, produk jadi, proses produksi, dan struktur organisasi, hanyalah merupakan penunjang untuk kepentingan analisa pembahasan yang dilakukan.

6.4. Prosedur pengumpulan dan pengolahan data.

- Prosedur pengumpulan data, dilaksanakan melalui :
 - a. Preliminary survey, yaitu suatu survey yang dimaksudkan untuk mendapat permasalahan dan keadaan umum perusahaan.

- b. **Survey kepustakaan, survey ini dilaksanakan untuk mendapatkan literatur-literatur yang diperlukan dan mempunyai hubungan dengan masalah-masalah yang dibahas dalam rangka penyusunan skripsi ini.**
- c. **Survey lapangan, yaitu suatu survey yang dilaksanakan dengan cara mengadakan observasi terhadap perusahaan yang dijadikan obyek penelitian, serta mengadakan wawancara dengan pejabat perusahaan yang berwenang dibidang yang dibahas.**
- **Prosedur pengolahan data, dilaksanakan untuk menyaring dan mengatur data yang diperoleh dari hasil observasi perusahaan. Data-data tersebut mula-mula diklasifikasikan menurut kepentingannya, disusun menurut urutannya serta dibandingkan antara hasil observasi perusahaan dengan hasil survey kepustakaan, kemudian diadakan pembahasan serta analisa agar dapat ditarik kesimpulan dan diajukan saran.**

B A B II

URAIAN TEORITIS YANG BERTHUEUNGAN DENGAN FLEXIBLE

BUDGET DAN SISTIM PENGENDALIAN BIAYA

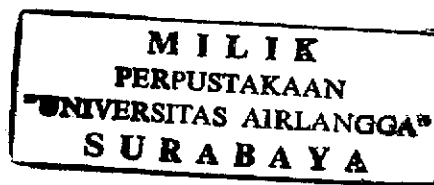
OVERHEAD PABRIK

1. Pengertian Akuntansi Biaya

Problema ekonomi dasar yang dihadapi oleh setiap kesatuan usaha ialah pembagian atau alokasi kekayaan-kekayaan yang langka diantara penggunaan berbagai alternatif yang bersaing. Oleh karena kekayaan-kekayaan itu terbatas jumlahnya dan penggunaan alternatif mana yang terbaik tidak dapat ditetapkan dengan pasti, maka tiap-tiap perusahaan perlu mengambil keputusan-keputusan yang mengandung konsekwensi-konsekwensi penting. Disini akuntansi membantu memberikan informasi yang dapat digunakan dalam proses pengambilan keputusan. Adapun definisi akuntansi menurut Committee on terminology A.I.C.P.A. adalah sebagai berikut :

Accounting is the art of recording, classifying, and summarizing in a significant manner and in terms of money, transactions and events which are, in part at least, of a financial character, and interpreting the results thereof.¹

¹Harry Simons, Intermediate Accounting Comprehensive Volume, Fifth Edition, South Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1972, page 7.



Menurut definisi di atas, akuntansi adalah merupakan suatu seni untuk melakukan pencatatan, penggolongan, pengringkasan, dan penyajian transaksi keuangan yang terjadi dalam perusahaan dengan cara-cara tertentu yang dinyatakan dalam satuan uang serta penafsiran terhadap informasi yang disajikan di dalam laporan keuangan.

Akuntansi yang tujuan pokoknya menghasilkan laporan keuangan, yang biasanya terdiri dari neraca dan laporan rugi laba, disebut sebagai akuntansi keuangan. Di dalam laporan keuangan yang disajikan oleh akuntansi keuangan, pihak management hanya dapat memperoleh informasi biaya secara total sehingga jika ada berbagai macam produk yang dibuat atau berbagai macam jasa yang diserahkan, maka biaya total tersebut tidak banyak membantu management di dalam mengelola perusahaannya. Oleh karena itu terasa perlu untuk memperluas akuntansi keuangan, agar supaya management dapat memperoleh informasi secara lengkap dan terperinci mengenai biaya yang berhubungan dengan produksi serta penjualan produk atau penyerahan jasa. Akuntansi yang kegiatannya bertujuan untuk menyediakan informasi biaya secara lengkap dan terperinci bagi management disebut dengan Akuntansi Biaya. Definisi Akuntansi Biaya yang diambil dari beberapa penulis ada-

lah sebagai berikut :

Memurut Mulyedi,

" Akuntansi biaya merupakan proses pengumpulan, penggolongan, peringkasan, pelaporan, dan penafsiran dengan cara-cara tertentu, biaya-biaya pembuatan dan penjualan produk atau penyerahan jasa ".²

Sedang menurut Cecil Gillespie,

" Cost Accounting is a set of procedures for determining the cost of a product and of the various activities involved in its manufacture and sale, and for planning and measuring performance ".³

Adapun John J.W. Neuner mendefinisikan akuntansi biaya sebagai berikut :

Cost accounting is therefore an expanded phase of the general or financial accounting of a business concern, which provides management promptly with the cost of producing or selling each article of rendering a particular service.⁴

² Mulyadi, Akuntansi Biaya Penentuan Harga pokok dan Pengendalian Biaya, Bagian Penerbitan Fakultas Ekonomi Universitas Gajah Mada, Yogyakarta, 1981, hal. 17.

³ Cecil Gillespie, Cost Accounting and Control, - Prentice Hall Inc., USA, 1961, page 3.

⁴ John J.W. Neuner, Cost Accounting Principles and Practise, Sixth Edition, Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1962, page 3.

Berdasarkan beberapa definisi di atas dapat diambil kesimpulan bahwa, akuntansi biaya bertujuan untuk menyajikan informasi bagi management guna membantu mereka di dalam mengelola perusahaan atau bagiannya, dimana obyek kegiatan informasi tersebut hanya terbatas pada transaksi keuangan yang menyangkut biaya saja.

2. Fungsi Akuntansi Biaya

Di dalam rangka mencapai tujuannya untuk menyajikan informasi biaya bagi management, akuntansi biaya mempunyai berbagai macam fungsi pokok yang menurut Backer dan Jacobsen adalah sebagai berikut :

- In general, costs which are collected in the accounts serve three principles purposes :
- (1) They provide cost data for income measurement and inventory valuation (income statement and balance sheet).
 - (2) They provide information for management control of the firm's operation and activities (control-reports).
 - (3) They provide information for management planning and decision making (special analyses & studies).⁵

Jadi jelas sekali bahwa fungsi akuntansi biaya bukan ha-

⁵ Marton Backer and Lyle E. Jacobsen, Cost Accounting A Managerial Approach, Mc. Graw Hill Book Company, - USA, 1964, page 2.

nya sekedar menghitung harga pokok produk, tetapi jauh lebih luas daripada itu juga sebagai pembantu management di dalam melaksanakan aktivitas-aktivitas :

a. Perencanaan biaya.

Disini akuntansi biaya berperanan di dalam penentuan biaya dimuka atau Predetermined terhadap biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya overhead pabrik, biaya-biaya penjualan, pertimbangan untuk mengadakan investasi, perluasan fasilitas untuk mensikikan penjualan atau produksi, serta memproduksi sendiri atau membeli dari pihak lain.

b. Pengendalian biaya.

Dalam aktivitas ini akuntansi biaya berperanan untuk mengadakan suatu perbandingan antara hasil sesungguhnya dengan predeteminad atau budget. Pengendalian biaya akan efektif apabila alat-alat pengendaliannya yang berupa budget atau standard didasarkan pada aktivitas, fungsi, serta situasi yang wajar.

c. Analisa biaya.

Sebagai suatu alat analisa, akuntansi biaya berperanan untuk mengadakan penilaian terhadap hasil-hasil yang diperoleh perusahaan, dimana hasil analisa ini nan-

tinya akan digunakan sebagai dasar untuk perencanaan lebih lanjut.

3. Pengertian Biaya Overhead Pabrik

3.1. Definisi serta elemen-elemen biaya yang terkandung di dalam biaya overhead pabrik.

Di dalam suatu usaha industri yang kegiatannya mengolah bahan baku menjadi produk jadi, biaya-biaya yang terjadi dalam hubungannya dengan proses produksi biasanya terdiri dari tiga unsur utama biaya, yaitu : biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, serta biaya overhead pabrik. Biaya-biaya bahan baku dan tenaga kerja langsung disebut juga dengan istilah Prime Cost - karena kedua jenis biaya ini masing-masing berhubungan secara langsung dengan pemakaian bahan baku dan tenaga kerja dalam proses produksi.

Sedangkan mengenai Biaya Overhead Pabrik oleh Matz. dan Uary didefinisikan sebagai berikut :

Factory overhead-also called manufacturing overhead, manufacturing expenses, or factory burden-may be defined as the cost of indirect materials, indirect-lebor, and all other manufacturing costs that cannot

conveniently be charged to specific units, jobs, or products.⁶

Secara ringkas, definisi tersebut mengandung pengertian bahwa biaya overhead pabrik adalah merupakan jumlah semua biaya produksi selain biaya pemakaian bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung, dimana elemen-elemen biayanya terdiri dari :

- a. Biaya bahan penolong.
- b. Biaya reparasi dan pemeliharaan.
- c. Biaya tenaga kerja tak langsung.
- d. Beban biaya yang timbul sebagai akibat penilaian terhadap aktiva tetap.
- e. Beban biaya yang timbul sebagai akibat berlakunya waktu.
- f. Biaya overhead lain yang secara langsung memerlukan pengeluaran uang tunai.⁷

Penjelasan dari masing-masing elemen tersebut adalah sebagai berikut :

- a. Biaya bahan penolong.

Biaya bahan-bahan yang tidak menjadi bagian dari produk jadi atau yang meskipun menjadi bagian dari produk jadi tetapi nilainya relatif kecil.

- b. Biaya reparasi dan pemeliharaan.

Berupa pemakaian spare parts dan factory supplies

⁶Adolph Matz and Milton F. Uary, Cost Accounting - Planning and Control, Sixth Edition, South Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1976, page 46.

⁷Mulyadi, Op cit, hal. 68 - 69.

atau persediaan lain serta pembelian jasa pada pihak luar perusahaan untuk keperluan perbaikan dan pemeliharaan bangunan pabrik, mesin-mesin dan equipment, perkakas laboratorium dan aktiva tetap lain yang digunakan untuk keperluan pabrik.

c. Biaya tenaga kerja tak langsung.

Merupakan biaya tenaga kerja yang tidak dapat diidentifikasi dengan, atau tidak dikeluarkan secara langsung dalam produksi barang-barang atau jasa-jasa tertentu, Jenis biaya ini dikeluarkan untuk kegiatan produksi secara umum, misal : biaya tenaga kerja yang dikeluarkan oleh departement service, gaji pengawas produksi, gaji pegawai administrasi pabrik, dan sebagainya.

d. Beban biaya yang timbul sebagai akibat penilaian terhadap aktiva tetap.

Biaya-biaya yang termasuk dalam kelompok ini antara lain biaya-biaya penyusutan bangunan pabrik, mesin mesin pabrik, perkakas laboratorium, alat-alat kerja, dan aktiva tetap lain yang digunakan di pabrik.

e. Beban biaya yang timbul sebagai akibat berlalunya waktu.

Biaya-biaya yang termasuk dalam kelompok ini an-

tere lain biaya-biaya asuransi gedung, asuransi mesin dan perlengkapan, asuransi kendaraan, asuransi kecelakaan karyawan, dan biaya amortisasi kerugian trial run.

f. Biaya overhead lain yang secara langsung memerlukan pengeluaran uang tunai.

Biaya overhead pabrik yang termasuk dalam kelompok ini antara lain adalah biaya reparasi yang diserahkan kepada pihak luar perusahaan, biaya listrik PLN, dan sebagainya.

Jika disamping memiliki departement produksi perusahaan juga memiliki departement-department service (seperti misalnya departement pembangkit tenaga listrik, departement bengkel dan lain-lain), maka biaya overhead pabrik meliputi juga semua jenis biaya yang terjadi di departement-department service tersebut, baik biaya tenaga kerja, penyusutan, reparasi dan pemeliharaan aktif tetap, asuransi, dan sebagainya.

3.2. Karakteristik biaya overhead pabrik.

Pengendalian terhadap biaya dapat dilakukan dengan lebih seksama jika karakteristik atau ciri-ciri dari setiap elemen biaya telah diketahui. Demikian pula halnya

dengan biaya overhead pabrik; biaya ini mengandung dua ciri-ciri yang perlu ditetapkan serta dipertimbangkan.

Kedua ciri-ciri tersebut menurut Shillinglaw adalah :

- "1. Overhead costs are common costs with respect to individual lots or units of product.
2. Overhead cost include fixed elements that do not vary in strict proportion to changes in production-volume".⁸

Dapat disimpulkan bahwa ciri-ciri di atas sebenarnya timbul sebagai akibat adanya hubungan tertentu antara biaya overhead pabrik dengan Unit Produk Jadi dan Volume Produksi.

Di dalam hubungannya dengan Unit Produk Jadi, maka berbeda halnya dengan biaya-biaya bahan baku dan tenaga kerja langsung, biaya overhead pabrik merupakan suatu bagian yang tidak terlihat (invisible) dan tidak dapat ditelusuri secara nyata kepada unit produk-produk jadi. Di dalam bon-bon permintaan bahan baku atau di dalam kartu-kartu waktu kerja tidak ditunjukkan berapa jumlah biaya overhead pabrik seperti misalnya bahan-bahan

⁸ Gordon Shillinglaw, Cost Accounting Analysis and Control, Revised Edition, Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1971, page 373.

penolong pabrik atau biaya tenaga kerja tak langsung - yang diperhitungkan ke dalam suatu pekerjaan atau produk. Sungguhpun demikian, bagian biaya overhead pabrik di dalam harga pokok suatu unit produk sama besarnya dengan bagian biaya bahan baku dan tenaga kerja langsung.

Oleh karena tidak mungkin untuk membebankan secara langsung biaya overhead pabrik pada pekerjaan-pekerjaan atau produk-produk tertentu, maka alokasi dari biaya overhead pabrik kurang lebih bersifat Taksiran, yaitu dengan cara memakai Tarif yang ditentukan dimuka. Suatu Tarif biaya overhead pabrik yang tepat memungkinkan management mengalokasikan biaya overhead pabriknya secara sebanding, logis, dan teliti untuk tujuan-tujuan kalkulasi harga pokok, penetapan inefisiensi-inefisiensi, serta pengendalian biaya yang memadai.

Di samping berhubungan dengan unit produk jadi, maka ciri-ciri atau karakteristik yang lain dari biaya overhead pabrik adalah menyangkut hubungan antara beberapa elemen biayanya dengan Perubahan Volume Produksi atau Volume Kegiatan Usaha, dimana volume ini biasanya dijabarkan dalam unit yang diproduksi, jumlah jam kerja, ataupun jumlah jam mesin yang digunakan. Di dalam

hubungan tersebut, elemen-elemen biaya overhead pabrik harus diselidiki dulu pos demi pos sebelum dapat dikelompokkan menjadi biaya overhead pabrik Tetap, biaya overhead pabrik Semivariable, dan biaya overhead pabrik Variable. Pengelompokan ini mutlak diperlukan jika manajemen ingin mengendalikan biaya overhead pabriknya yang goncang akibat adanya fluktuasi volume produksi atau volume kegiatan usaha.

Dengan adanya kedua ciri-ciri atau karakteristik tersebut, maka penanganan terhadap biaya overhead pabrik ini harus dilakukan secara lebih seksama, terutama di bidang pengendaliannya, karena terlalu besarnya overhead pabrik secara langsung akan mempengaruhi harga pokok produksi yang akhirnya dapat menyebabkan turunnya tingkat keuntungan yang diharapkan oleh perusahaan.

3.3. Departementalisasi biaya overhead pabrik.

Salah satu langkah penting di dalam pengendalian biaya overhead pabrik, terutama untuk kegiatan usaha industri yang memproduksi lebih dari satu macam produk, adalah melakukan Departementalisasi, yaitu membagi perusahaan menjadi beberapa pusat biaya atau departement dimana biaya overhead pabrik itu nantinya akan dibebankan



Pusat biaya atau departement itu sendiri menurut konsep-akuntansi biaya mengandung pengertian : " ... is a division of a business enterprise in which a similar group of products are located, services are dispensed, similar machines are operated, or like kinds of work are performed ".⁹

Jelasnya, suatu pusat biaya atau departement sebenarnya merupakan gabungan kerja dari berbagai individu, mesin-mesin, dan alat-alat perlengkapan lainnya dalam kegiatan pengolahan produk-produk atau penyerahan jasa-jasa yang sejenis. Oleh karena itu, departement yang ada di dalam suatu perusahaan dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu departement produksi dan departement service. Menurut Blocker dan Weltmer, pengertian daripada kedua jenis departement tersebut adalah sebagai berikut :

Production departements are centers which contain a battery of the same or similar machines, a group of workmen performing the same operation or assembly; - or they are divisions having similar material, labor and overhead cost conditions. Service departements - contain indirect workers and machines performing -

⁹ John G. Blocker and W. Keith Waltmer, Cost Accounting. Third Edition, Mc. Graw Hill Book Company Inc. USA, 1964, page 20.

similar service in facilitating production and management activities, such as the superintendent's office, the repair department, and the janitor or building service department.¹⁰

Dari pengertian tersebut di atas, secara garis besar dapat disimpulkan bahwa :

- Departement Produksi adalah merupakan suatu bagian yang bertugas mengerjakan proses produksi yang sama atau sejenis secara langsung.
- Departement Service adalah merupakan suatu bagian yang tugasnya membantu departement produksi sebagai penghasil jasa untuk memperlancar jalannya proses produksi. Jadi, departement ini tidak terlibat secara langsung dalam proses pengolahan produk-produk yang dihasilkan perusahaan.

Dengan mengelompokkan perusahaan menjadi beberapa pusat biaya atau departement diharapkan pengendalian yang bertanggung jawab atas biaya overhead pabrik dapat dilakukan secara lebih mudah oleh management.

4. Arti Dan Tujuan Pengendalian Budget (Budgetary Control)

Situasi dunia usaha modern yang penuh dengan per-

¹⁰ Ibid.

saingan menimbulkan masalah-masalah kompleks yang menyebabkan banyak kegiatan usaha harus dilaksanakan berdasarkan perencanaan yang cermat. Salah satu alat perencanaan yang efektif adalah Budget, yang menurut Shillinglaw mengandung pengertian : " ... as a predetermined, detailed plan of action developed and distributed as a guide to current operation and as a partial basis for the subsequent evaluation of performance ".¹¹

Jadi budget merupakan suatu rencana yang dinyatakan dalam data-data kuantitatif yang nantinya akan digunakan sebagai pedoman untuk mengevaluasi operasi-operasi perusahaan. Dari pengertian ini dapat ditarik suatu kesimpulan bahwa disamping untuk aktivitas perencanaan, budget juga dapat digunakan untuk melaksanakan aktivitas pengendalian management, dimana tindakan pengendalian tersebut berupa penilikan terhadap pelaksanaan yang terjadi dengan membandingkan rencana yang telah digariskan terlebih dahulu, kemudian bila dipandang perlu diadakan tindakan korektif atas penyimpangan-penyimpangan yang terjadi.

Penggunaan budget-budget, khusus dalam hubungan -

¹¹Gordon Shillinglaw, Op cit, page 14.

nys dengan fase pengendalian management, disebut Pengendalian Budget atau Budgetary Control. Tujuan-tujuan yang ingin dicapai oleh Budgetary Control ini dikemukakan oleh Blocker dan Weltner sebagai berikut :

Budgetary control is planned to assist management in the allocation of responsibility and authority, to aid in making estimates and plans for the future, to assist in the analysis of the variations between estimated and actual results, and to develop bases of measurement or standards with which to evaluate the efficiency of operations.¹²

Jadi jelaslah sudah, bahwa Budgetary Control sebenarnya mempunyai tujuan-tujuan yang antara lain untuk :

1. Membantu management di dalam melaksanakan pembagian tugas serta tanggung jawab diantara bagian-bagian yang ada di perusahaan.
2. Mendasarkan berbagai aktivitas pada penyelidikan-penyelidikan study dan analise penelitian untuk kepentingan estimasi dan perencanaan dari semua operasi yang akan dilakukan dimasa yang akan datang.
3. Mengevaluasi penyimpangan-penyimpangan yang terjadi antara hasil pelaksanaan dengan rencana-rencana-

¹²John G. Blocker and W. Keith Weltner, Op cit, - p. 129.

cana yang telah ditetapkan.

4. Mengetahui serta memperbaiki tingkat efisiensi perusahaan guna mengurangi pemborosan-pemborosan yang terjadi.

Untuk lebih menjamin tercapainya tujuan-tujuan tersebut di atas, maka di dalam penyusunan suatu budget perlu di libatkan berbagai personalia inti yang ada di perusahaan dan hal ini disadari karena di dalam pelaksanaannya nanti seluruh bagian perusahaan dari berbagai jenjang organisasi dan keahlian yang berbeda akan ikut terlibat baik secara langsung maupun tidak. Personalia inti penyusunan budget ini pada umumnya meliputi :

1. Salah seorang anggota Dewan Direksi (biasanya Direktur Keuangan) yang tugasnya memberikan pedoman umum yang akan dipakai dalam penyusunan budget, baik budget jangka pendek maupun jangka panjang.
2. Seorang Marketing Manager yang tugasnya menyusun budget penjualan atau sales budget serta budget biaya-biaya distribusi termasuk iklan dan promosi.
3. Seorang Production Manager yang bertugas menyusun budget-budget yang berhubungan dengan seluruh kegiatan produksi, seperti : jumlah unit produksi

yang akan diproduksi, pembelian dan pemakaian bahan baku, tenaga kerja yang dibutuhkan, serta biaya-biaya overhead pabrik lainnya yang akan dikeluarkan.

4. Seorang Financial Manager yang bertugas menyusun budget-budget yang berhubungan dengan posisi keuangan perusahaan.
5. Seorang General Affair Manager yang bertugas menyusun budget-budget yang berhubungan dengan biaya-biaya umum, administrasi, dan personalia.

Di samping bagian-bagian tersebut di atas, bagian Accounting dibutuhkan pula keahliannya di dalam menyusun berbagai biaya standard yang berguna untuk mempermudah teknik penyusunan berbagai jenis budget.

5. Teknik/Cara Penyusunan Budget

5.1. Budget tetap (fixed budget).

Budget Tetap atau Fixed Budget adalah budget yang disusun untuk periode waktu tertentu (biasanya jangka panjang atau tahunan), dimana volume kegiatan usaha yang digunakan sudah tertentu atau tetap, dan berdasarkan volume tersebut direncanakan cost, revenue, dan expenses. Di dalam fixed budget tidak diadakan reviewing secara periodik

sehingga untuk kepentingan perencanaan dan pengendalian-budget jenis ini hanya cocok digunakan pada perusahaan - perusahaan yang hanya memproduksi satu macam produk di mana produksinya relatif stabil/tetap dari periode ke periode. Cara ini baru mungkin dipakai apabila asumsi dasar yang digunakan oleh perusahaan di dalam penyusunan budget tidak berubah samasekali. Padahal dalam kenyataannya asumsi dasar tersebut harus selalu diubah karena harus selalu disesuaikan dengan perubahan-perubahan yang terjadi. Dalam hal demikian, perusahaan dapat menggunakan budget yang flexible.

5.2. Budget flexible (flexible budget).

Berfluktuasinya volume produksi serta diproduksinya bermacam-macam produk menyebabkan penggunaan budget tetap atau fixed budget sebagai sarana perencanaan maupun pengendalian menjadi kurang efisien karena untuk mengevaluasi penyimpangan-penyimpangan yang terjadi, management terlebih dahulu harus menyusun budget yang disesuaikan dengan tingkat volume yang sesungguhnya dicapai. Jika terdapat kondisi yang demikian, maka management dapat menempuh alternatif lain, yaitu dengan menggunakan suatu budget yang flexible untuk semua tingkat volume produksi yang mungkin dicapai yang biasa disebut sebagai

Flexible Budget. Adapun pengertian dari pada flexible - budget itu sendiri adalah :

... are a series of comparable budgets prepared for a series of volumes, one of which is the standard volume and represents the 100 percent figure. Budgets figures will then be prepared for 90 percent volume of sales or production and for the 80 percent, 70 percent, as well as 110 percent and 120 percent.¹³

Jadi eses yang melandasi flexible budget adalah; kebutuhan akan suatu norma untuk pengeluaran-pengeluaran pada berbagai tingkat volume kegiatan perusahaan yang harus ditetapkan lebih dulu, untuk dipakai sebagai pedoman pada pengeluaran-pengeluaran yang sebenarnya di capai. Dengan demikian, budget dapat digunakan secara langsung untuk mengevaluasi penyimpangan-penyimpangan yang terjadi tanpa menyusun terlebih dahulu suatu budget yang baru.

6. Flexible Budget Dan Sistem Pengendalian Biaya Overhead Pabrik

6.1. Faktor-faktor yang harus dipertimbangkan di dalam penyusunan flexible budget biaya overhead pabrik.

Adanya berbagai elemen biaya yang berlainan dalam

¹³John J.W. Neuner, Op.cit, page 436.

kelompok biaya overhead pabrik yang disertai dengan ter-
pencernya tanggung jawab menyebabkan mudah sekali terja-
di banyak macam biaya yang berlebihan pada kelompok bia-
ya ini. Disamping itu, kenyataan bahwa banyak elemen
biaya overhead pabrik nampak kecil sekali dan seolah -
olah tidak berarti apabila dinyatakan dalam biaya per -
unit, seringkali mengakibatkan kelalaian dalam pelaksana-
an pengendalian yang tepat.

Namun asas yang melandasi pengendalian semacam ini pada
dasarnya adalah sama dengan yang berlaku bagi biaya yang
lain yaitu melalui penetapan suatu budget, dimana budget
tersebut haruslah cukup flexible untuk dapat disesuaikan
dengan berbagai tingkat kegiatan usaha perusahaan.

Ada beberapa faktor yang perlu dipertimbangkan ji
ka flexible budget biaya overhead pabrik ingin disusun
secara cermat. Faktor-faktor itu adalah :

1. Penetapan tingkat kapasitas yang akan digunakan.

Untuk menyusun flexible budget biaya overhead pa-
brik, ada empat macam tingkat aktivitas atau ka-
pasitas yang harus diperhatikan, yaitu :

a. Kapasitas teoritis.

Merupakan kapasitas pabrik atau departe-
men/bagian untuk memproduksi pada kecepatan pe

nah tanpa terselang gangguan selama jangka waktu yang tertentu. Kapasitas ini dicapai jika pabrik atau bagian itu memproduksi dengan tingkat kapasitas sebesar seratus persen.

b. Kapasitas praktis.

Merupakan tingkat kapasitas maksimum pabrik atau bagian untuk beroperasi secara efisien. Oleh karena tidak mungkin suatu pabrik/bagian dapat beroperasi dengan kapasitas teoritis, maka harus diperhitungkan kemungkinan timbulnya hambatan-hambatan yang tidak dapat dihindari seperti - kerusakan dan reparasi mesin-mesin, hari-hari libur, inefisiensi-inefisiensi, dan lain-lain sebab intern. Jadi untuk menentukan kapasitas praktis, - maka kapasitas teoritis harus dikurangi dengan sebab-sebab intern tersebut.

c. Kapasitas normal.

Merupakan kapasitas perusahaan/pabrik untuk memproduksi dan menjual produknya dalam jangka waktu yang cukup panjang sehingga dapat mengimbangi perubahan-perubahan yang diakibatkan oleh pengaruh siklus dan musim. Konsep kapasitas normal ini didasarkan pada penggunaan rata-rata fa-

sililitas pabrik selama suatu periode yang cukup - panjang untuk meratakan kegoncangan-kegoncangan - aktivitas yang terjadi, seperti yang dikemukakan oleh Heckert and Willson sebagai berikut :

Normal sales volume or activity has been defined as the utilization of the plant that is necessary to meet the average sales demand over the period of a business cycle, or at least long enough to level out cyclical and seasonal influences.¹⁴

Jadi dapat disimpulkan, bahwa di dalam penetapan-kapaeitas normal harus diperhitungkan pula trend penjualan jangka panjang. Penggunaan kapasitas normal jangka panjang berarti menyesuaikan kebijaksanaan penetapan harga dengan tahap produksi dalam jangka panjang, dan meratakan kegoncangan - sementara yang relatif penting. Penggunaan kapasites normal jangka pendek penting artinya untuk menganalisa perubahan-perubahan atau kegoncangan-kegoncangan operasi perusahaan dalam jangka pendek, sehingga dapat diketahui penyebab dari idle capa-

¹⁴J. Brooks Heckert and James D. Willson, Control lership, Second Edition, The Ronald Press Company, USA, page 305.

city atau kapasitas yang menganggur sementara.

d. Kapasitas yang sesungguhnya diharapkan.

Merupakan kapasitas sesungguhnya yang di perkirakan dapat dicapai pada tahun yang akan datang, sehingga kapasitas jenis ini sebenarnya adalah suatu konsep yang ditetapkan untuk perencanaan jangka pendek. Tingkat kapasitas ini biasanya ditetapkan pada perusahaan-perusahaan dengan produksi yang bersifat musiman, dan perubahan-perubahan pasar serta polanya memungkinkan penyesuaian-penyesuaian harga yang selaras dengan kondisi-kondisi persaingan serta permintaan-permintaan dari langganon.

2. Analisa sikap biaya overhead pabrik.

Faktor kedua yang perlu dipertimbangkan dalam penyusunan flexible budget biaya overhead pabrik adalah hubungan antara biaya overhead pabrik itu sendiri dengan tingkat volume produksi. Di dalam hubungan tersebut, biaya overhead pabrik dapat dikelompokkan menjadi biaya overhead pabrik tetap, biaya overhead pabrik variable, dan biaya overhead pabrik semivariable. Pengertian daripada ketiga jenis biaya overhead pabrik tersebut adalah sebagai berikut :

... fixed overhead costs do not fluctuate in response to fluctuations in volume. They may fluctuate - from period to period. In fact, fixed overhead costs may exist when there is no production at all. Variable overhead costs fluctuate in the same direction and usually proportioned with the volume of production. Semivariable overhead costs while fluctuating in the same direction as volume, do so in less than the proportional changes in volume of production, and frequently in "steps" rather than in a continuous manner. It might be assumed that since a basic figure for semivariable overhead will exist with a minimum volume of production, this cost could be considered fixed.¹⁵

Pengertian di atas diperjelas oleh Matz dan Usry yang menyebutkan bahwa biaya-biaya overhead pabrik tetap variable, dan semivariable tersebut mempunyai ciri-ciri yang berlainan antara satu dengan lainnya, dimana ciri-ciri dari biaya overhead pabrik tetap atau fixed overhead cost ialah :

(1) fixed amount within a relevant output range; (2) decrease of fixed cost per unit with increased output; (3) assignment to departments often made by arbitrary managerial decisions or cost allocation methods; and (4) control for incurrence in most cases rests with executive management rather than operating supervisors.¹⁶

¹⁵ John J.W. Heuner, Op Cit., page 317.

¹⁶ Adolph Matz and Milton F. Usry, Op cit., page 49.

Sedangkan ciri-ciri dari biaya overhead pabrik -
variable atau variable overhead cost ialah :

(1) variability of total amount in direct proportion to volume; (2) comparatively constant cost per unit in the face of changing volume; (3) easy and reasonably accurate assignments to operating departments; and (4) control of their incurrence and consumption by the responsible department head.¹⁷

Mengeni biaya overhead pabrik semivariable atau semivariable overhead cost disebutkan bahwa :

Some factory overhead items are semivariable in nature, containing both fixed and variable elements. A semivariable expenses is often characterized by a fixed dollar element which it not fall, at all relevant levels of output. The variable element, as defined above, changes at a constant amount per unit of output.¹⁸

Dari pengertian serta ciri-ciri tersebut di atas, dapat diambil kesimpulan bahwa :

- Biaya overhead pabrik tetap (fixed overhead cost) adalah biaya overhead pabrik yang jumlah totalnya tetap konstan, tidak terpengaruh adanya perubahan volume produksi dalam batas-batas yang tertentu -

¹⁷ Ibid., page 48.

¹⁸ Ibid.

dan hanya akan berfluktuasi dari periode ke periode, tetap terjadi meskipun tidak ada produksi sama sekali, serta dari ciri-cirinya dapat diketahui bahwa biaya overhead pabrik tetap ini merupakan biaya yang tidak dapat dikendalikan (uncontrollable) oleh supervisor dari bagian yang bersangkutan, sehingga proses pengendaliannya biasanya harus dilaksanakan oleh para executives management sendiri.

- Biaya overhead pabrik variable (variable overhead cost) adalah biaya overhead pabrik yang jumlah totalnya akan berubah-ubah secara proporsional atau sebanding dengan perubahan volume produksi, dan dari ciri-cirinya dapat diketahui bahwa biaya overhead pabrik variable ini lebih mudah untuk dapat dikendalikan (controllable) oleh kepala departement/bagian yang bersangkutan.
- Biaya overhead pabrik semivariable (semivariable-overhead cost) adalah biaya overhead pabrik yang jumlah totalnya akan berubah secara tidak proporsional dengan perubahan volume produksi sebagai akibat adanya unsur biaya tetap dan variable di dalam biaya ini. Contoh : Biaya pemakaian aliran

listrik yang digunakan untuk penerangan pabrik maupun untuk menggerakkan mesin-mesin dan alat-alat perlengkapan. Biaya aliran listrik yang digunakan untuk penerangan pabrik cenderung bersifat tetap, karena listrik yang digunakan tidak tergantung dari tingkat output pabrik tersebut. Namun sebaliknya, biaya aliran listrik yang digunakan sebagai pembangkit mesin-mesin dan alat-alat perlengkapan, tergantung dari banyaknya pemakaian listrik tersebut. Oleh karena itu, demi tujuan-tujuan kepraktisan maka biaya overhead pabrik yang semivariable ini harus dikelompokkan kembali menjadi biaya overhead pabrik tetap dan biaya overhead pabrik variable.

6.2. Penyusunan flexible budget biaya overhead pabrik.

6.2.1. Pabrik hanya terdiri dari departement produksi saja.

Jika pabrik hanya terdiri dari departement-departement produksi saja, maka penyusunan flexible budget biaya overhead pabrik akan meliputi pembuatan lajur-lajur tingkat aktivitas produksi yang dikehendaki yang biasanya dinyatakan dalam prosentase-prosentase tertentu, menyusun kebawah elemen-elemen biaya overhead pabrik yang

skan dibudgetkan pada departement produksi yang bersangkutan, kemudian membedakan biaya overhead pabrik semivariable ke dalam biaya overhead pabrik tetap dan variable. Cara yang paling sering digunakan untuk memisahkan bagian tetap dan tingkat variabilitas atau tarip variable dari biaya overhead pabrik semivariable adalah dengan metode-metode; High and Low Point method, Statistical - Scatergraph Method, dan Least Square Method, seperti yang akan dijelaskan dibawah ini.

- High and Low Point Method.

Pada metode ini diperlukan dua sample elemen biaya overhead pabrik yang pernah terjadi, yaitu biaya tertinggi dan biaya terendah yang terjadi pada tingkat produksi serta periode yang berlainan, seperti misalnya Biaya Reparasi Mesin untuk suatu departement produksi yang ditunjukkan dalam contoh dibawah ini :

<u>Volume Produksi</u>	<u>Jam Kerja Langsung</u>	<u>Jumlah Biaya</u>
- Tinggi	6.840 jam	\$ 2,776
- Rendah	<u>2.736 jam</u>	<u>\$ 1,750</u>
- Selisih	4.140 jam	\$ 1,026

Maka bisa ditentukan bahwa biaya tetapnya berjumlah \$ 1,066 per periode dan tarip biaya variabelenys ada-

lah sebesar \$.25 per jam kerja langsung. Adapun perhitungannya dapat dilakukan sebagai berikut :

Tarif biaya variable = \$ 1,026 : 4,104 jam
 = \$.25 per jam ker langsung.

	<u>Tinggi</u>	<u>Rendah</u>
Jumlah biaya	\$ 2,776	\$ 1,750
Biaya variable (\$.25 per jam kerja langsung)	<u>\$ 1,710</u>	<u>\$ 684</u>
Biaya tetap	<u>\$ 1,066</u>	<u>\$ 1,066</u>

Jadi formula Biaya Reparasi Mesin adalah \$ 1,066 untuk setiap periode dan \$.25 per jam kerja langsung.

- Statistical Scatergraph Method

Dalam metode ini, beberapa biaya dirancang pada suatu garis vertical, yaitu poros y; dan angka-angka pengukur untuk unit yang diproduksi dirancang disepanjang suatu garis horizontal, yaitu sumbu x. Contoh : data Biaya Listrik yang dipergunakan untuk penyusunan Statistical Scatergraph diperlihatkan dibawah ini.

<u>Bulan</u>	<u>Jam Kerja Langsung</u>	<u>Jumlah Biaya</u>
Januari	34.000 jam	\$ 640
Februari	30.000 jam	\$ 620
Maret	35.000 jam	\$ 680
April	41.000 jam	\$ 730
Mei	44.000 jam	\$ 770
Juni	<u>26.000 jam</u>	<u>\$ 520</u>
Jumlah	210.000 jam	\$ 3,960
Rata-rata bulanan	35.000 jam	\$ 660

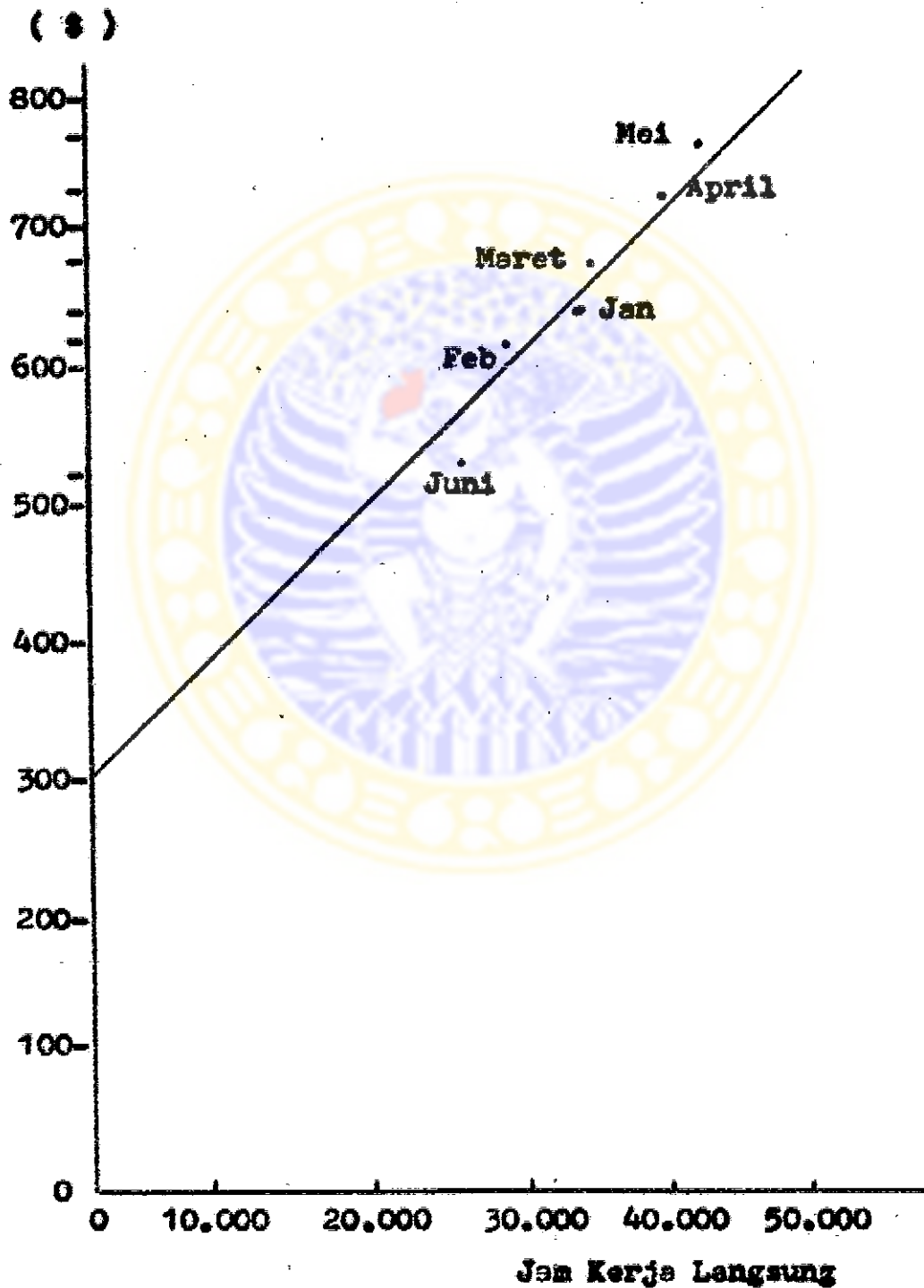
Berdasarkan data di atas dapat dibuat began Statistical-Scatergraph seperti yang ditunjukkan di halaman 46.

Pada began tersebut, terdapat titik-titik yang merupakan perpotongan besarnya biaya listrik per bulan yang diproyeksikan dari sumbu y, dengan jumlah jam kerja langsung yang dibutuhkan untuk memproduksi output yang diproyeksikan dari sumbu x. Penentuan garis lurus diantara sekelompok titik-titik tersebut biasanya dilakukan secara visual atau berdasarkan hasil inspeksi dari bagian-bagian yang ada di perusahaan. Sedangkan garis yang lain ditarik sejajar dengan garis dasar (sumbu x) dari titik potong pada sumbu y, yang akan memotong pada tingkat biaya \$ 300. Tingkat biaya ini (\$ 300) merupakan

GAMBAR 1

BAGAN STATISTICAL SCATERGRAPH

Biaya Listrik



biaya tetap dari seluruh Biaya Listrik yang dikeluarkan setiap bulan untuk semua tingkat aktivitas dalam jarak yang relevan. Sedangkan untuk Biaya Variablenya dapat dihitung melalui cara sebagai berikut :

Jumlah Biaya rata-rata setiap bulan	-	Biaya Tetap	=	Biaya Variable - rate-rata per bu- lan
\$ 660	-	\$ 300	=	\$ 360

Biaya Variable rata-rata setiap bulan		Biaya Variable
Jumlah Jam Kerja Langsung setiap bulan	=	per jam kerja langsung.
\$ 360		
35.000 jam	=	\$.0103 perjam kerja langsung

Jadi formula dari Biaya Listrik adalah \$ 300 untuk setiap bulan, dan \$.0103 per jam kerja langsung.

- Least Square Method

Metode ini digunakan untuk menghitung persamaan garis lurus $y = a + bx$, dimana y = total biaya pada tingkat kapasitas x , a = biaya tetap, b = tarif biaya variable, dan x = tingkat kapasitas yang digunakan. Contoh : dari data untuk penyuaunan Scattergraph Biaya Listrik di muka, diketahui bahwa perhitungan jam kerja langsung rata-rata setiap bulan adalah sebesar 35.000 jam, dan jumlah rata-rata Biaya Listrik per bulannya adalah \$ 660.

Berdasarkan perhitungan tersebut, maka dapat dibuat Tabelasi dihalaman 49 berikut ini dengan tujuan untuk menghitung Terip Variable dari Biaya Listrik yang bersangkutan.



TABEL 1

PERHITUNGAN STATISTIK METODE LEAST SQUARE

(1) Bulan	(2) Jam Kerja Langsung	(3) Selisih Dari Rata-rata Jam Kerja Langsung	(4) Jumlah Biaya Listrik	(5) Selisih Dari Rata- Rata Biaya Listrik	(6) (3) ²	(7) (3) x (5)
Januari	34,000	- 1,000	\$ 640	- 20	1,000,000	20,000
Februari	30,000	- 5,000	620	- 40	25,000,000	200,000
Maret	35,000	0	680	+ 20	0	0
April	41,000	+ 6,000	730	+ 70	36,000,000	420,000
Mei	44,000	+ 9,000	770	+ 110	81,000,000	990,000
Juni	26,000	- 9,000	520	- 110	81,000,000	990,000
	210,000	0	3,960		224,000,000	2,620,000

Perhitungan Tarip Variablenya dapat dilakukan sebagai berikut :

$$\frac{\text{Kolom 7}}{\text{Kolom 6}} = \frac{\$ 2,620,000}{244,000,000} = \$.011 \text{ per jam kerja langsung}$$

Dengan menggunakan persamaan $y = a + bx$ di muka, maka biaya tetap untuk Biaya Listrik dapat dihitung melalui cara berikut :

$y = \$ 660$ Biaya Listrik rata-rata per bulan.

$b = \$.011$ Tarip Variable Biaya Listrik perjam kerja langsung.

$x = 35.000$ jam kerja langsung rata-rata per bulan.

Sehingga a atau biaya tetap dihitung secara :

$$\$ 660 = a + \$.011 (35.000)$$

$$\$ 660 = a + \$ 385$$

$$a = \$ 660 - \$ 385$$

$$= 275 \text{ Biaya Tetap untuk Biaya Listrik per bulan.}$$

Jadi formula Biaya Listrik adalah $\$ 275$ untuk setiap bulan, dan $\$.011$ per jam kerja langsung.

Setelah diadakan penisahan biaya overhead pabrik menjadi unsur biaya overhead pabrik tetap dan variable - serta penetapan tingkat-tingkat kapasitas pabrik yang akan digunakan, maka flexible budget biaya overhead pabrik untuk setiap departement dapat disusun secara lebih mudah. Flexible budget biaya overhead pabrik untuk Departement Produksi dapat dilihat pada halaman 51 berikut ini.

TABEL 2
FLEXIBLE BUDGET BIAYA OVERHEAD PABRIK

ELEMENT OF OVERHEAD	OPERATING CAPACITY				
	40 %	60 %	80 %	100 %	110 %
Variable Overhead Costs :					
Indirect materials	\$ 4,800	\$ 7,200	\$ 9,600	\$ 12,000	\$ 13,200
Fuel	\$ 750	\$ 1,125	\$ 1,500	\$ 1,875	\$ 2,065
Inspection	\$ 150	\$ 225	\$ 300	\$ 375	\$ 415
Materials handling	\$ 1,500	\$ 2,250	\$ 3,000	\$ 3,750	\$ 4,120
Indirect labor	\$ 5,600	\$ 8,000	\$ 11,200	\$ 14,000	\$ 15,500
Payroll taxes	\$ 360	\$ 540	\$ 720	\$ 900	\$ 990
Equipment repairs and maintenance	\$ 2,790	\$ 4,185	\$ 5,580	\$ 6,975	\$ 7,675
Telephone and Telegraph	\$ 1,000	\$ 1,500	\$ 2,000	\$ 2,500	\$ 2,750
Compensation insurance	\$ 325	\$ 490	\$ 650	\$ 815	\$ 895
Light	\$ 1,400	\$ 2,100	\$ 2,800	\$ 3,500	\$ 3,850
Power	\$ 4,800	\$ 7,200	\$ 9,600	\$ 12,000	\$ 13,200
Small tools	\$ 2,000	\$ 3,000	\$ 4,000	\$ 4,000	\$ 5,800
Total Variable Costs	\$ 25,475	\$ 37,815	\$ 50,950	\$ 62,690	\$ 70,460
Fixed Overhead Costs :					
Fuel	\$ 6,000	\$ 6,000	\$ 6,000	\$ 6,000	\$ 6,000
Superintendence	\$ 12,000	\$ 12,000	\$ 12,000	\$ 12,000	\$ 12,000
Inspection	\$ 8,000	\$ 8,000	\$ 8,000	\$ 8,000	\$ 8,000
Materials handling	\$ 6,000	\$ 6,000	\$ 6,000	\$ 6,000	\$ 6,000
Payroll taxes	\$ 1,300	\$ 1,300	\$ 1,300	\$ 1,300	\$ 1,300
Building maintenance	\$ 3,000	\$ 3,000	\$ 3,000	\$ 3,000	\$ 3,000
Telephone and telegraph	\$ 500	\$ 500	\$ 500	\$ 500	\$ 500
Depreciation equipment	\$ 10,000	\$ 10,000	\$ 10,000	\$ 10,000	\$ 10,000
Compensation insurance	\$ 200	\$ 200	\$ 200	\$ 200	\$ 200
Light	\$ 500	\$ 500	\$ 500	\$ 500	\$ 500
Rent	\$ 10,800	\$ 10,800	\$ 10,800	\$ 10,800	\$ 10,800
Total Fixed Overhead	\$ 58,300	\$ 58,300	\$ 58,300	\$ 58,300	\$ 58,300
Estimated Volume of Production (Kilograms)	1,250	1,875	2,500	3,125	3,438
Predetermined rate	\$ 67.02	\$ 51.26	\$ 43.70	\$ 38.70	\$ 37.50

Sumber : John J.W. Neuner, Cost Accounting Principles and Practise. Sixth Edition, Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1962, page 324, setelah dimodifikasi.

6.2.2. Pabrik terdiri dari departement produksi dan departement service.

Di dalam penyusunan flexible budget biaya overhead pabrik untuk pabrik yang terdiri dari departement produksi dan departement service, biaya dapat dibagi menjadi dua golongan yaitu : Biaya Langsung Departement (direct departmental expenses) dan Biaya Tak Langsung Departement (indirect departmental expenses). Biaya overhead pabrik langsung departement adalah jenis biaya overhead pabrik yang terjadi atau dapat langsung dibebankan kepada departement tertentu, sebagai contoh ialah upah tenaga kerja tak langsung di departement A merupakan biaya overhead pabrik langsung bagi departement A. Sedangkan biaya overhead pabrik tak langsung departement adalah jenis biaya overhead pabrik yang manfaatnya dinikmati oleh lebih dari satu departement, seperti misalnya; biaya penyusutan gedung pabrik di mana departement A dan departement B di bawah satu atap gedung, maka biaya overhead pabrik tersebut merupakan biaya overhead pabrik tak langsung departement bagi departement A maupun departement B. Biaya overhead pabrik tak langsung departement harus didistribusikan pada departement-departement yang menikmati manfaatnya, baik itu departement produksi maupun departement service, dan untuk dapat mendistribusikannya secara adil, maka harus dicari dasar pendistribusi-

sian yang cocok. Berikut ini diberikan contoh jenis biaya yang termasuk dalam golongan biaya overhead pabrik tak langsung departement dan dasar pendistribusiannya :

<u>Biaya tak langsung departement</u>	<u>Dasar distribusi</u>
Biaya penyusutan gedung	meter persegi luas lantai.
Biaya reparasi gedung	meter persegi luas lantai.
Biaya pengawas departement ...	jumlah karyawan.
Biaya angkut bahan baku	biaya bahan baku.
Pajak aktiva tetap	perbandingan harga pokok aktiva tetap dalam tiap-tiap departement.
Ipeda	meter persegi luas lantai.

Diambil dari Akuntansi Biaya Penentuan Harga Pokok dan Pengendalian Biaya oleh Mulyadi, hal 89.

Setelah dibuatkan dasar distribusinya, maka penyusunan flexible budget biaya overhead pabrik untuk departement-departement Produksi dan Service dapat dilakukan dengan lebih mudah. Contoh pada tabel 3 dihalaman ⁵⁴ berikut ini memperlihatkan flexible budget biaya overhead pabrik untuk departement produksi dan departement service yang disusun berdasarkan tingkat kapasitas produksi sebesar 80% dari kapasitas normal atau 50.000 jam tenaga kerja langsung pada departement produksi A dan 25.000 jam mesin pada departement produksi B, sedangkan untuk

TABEL 3

BUDGET BIAYA OVERHEAD PABRIK PER DEPARTEMEN

Jenis Biaya	T/V	Jumlah	Departemen Produksi		Departemen Pembantu		
			A	B	X	Y	Z
Biaya Overhead Langsung Departemen							
Biaya bahan penolong	V	Rp 1.450.000,-	Rp 550.000,-	Rp 750.000,-	Rp 50.000,-	Rp 75.000,-	Rp 25.000,-
Biaya bahan bakar	V	Rp 1.000.000,-	-	-	-	Rp 1.000.000,-	-
Biaya tenaga kerja tak langsung.	T	Rp 1.555.000,-	Rp 525.000,-	Rp 560.000,-	Rp 200.000,-	Rp 150.000,-	Rp 100.000,-
	V	Rp 465.000,-	Rp 225.000,-	Rp 240.000,-	Rp -	-	-
Biaya kesejahteraan karyawan.	T	655.000,-	250.000,-	300.000,-	50.000,-	30.000,-	25.000,-
Biaya reparasi dan pemeliharaan mesin.	T	Rp 1.031.250,-	300.000,-	375.000,-	225.000,-	75.000,-	56.250,-
	V	Rp 343.750,-	100.000,-	125.000,-	75.000,-	25.000,-	18.750,-
Jumlah biaya overhead langsung.	V	Rp 3.258.750,-	875.000,-	1.115.000,-	125.000,-	1.100.000,-	43.750,-
Departemen	T	Rp 3.221.250,-	1.075.000,-	1.235.000,-	475.000,-	255.000,-	181.250,-
Biaya Overhead Tak Langsung Departemen							
Biaya penyusunan gedung.	T	Rp 400.000,-	100.000,-	125.000,-	75.000,-	37.500,-	62.500,-
Biaya asuransi gedung.	T	Rp 500.000,-	125.000,-	156.250,-	93.750,-	46.875,-	78.125,-
Jumlah biaya overhead tak langsung departemen.		Rp 900.000,-	225.000,-	281.250,-	168.750,-	84.375,-	140.625,-
Jumlah biaya overhead pabrik.		Rp 7.380.000,-	2.175.000,-	1.115.000,-	125.000,-	1.439.375,-	365.625,-
Biaya overhead variabel (V)							
Biaya overhead variabel (V)		Rp 3.258.750,-	875.000,-	1.115.000,-	125.000,-	1.100.000,-	43.750,-
Biaya overhead variabel (T)		Rp 4.121.250,-	1.300.000,-	1.516.250,-	643.750,-	339.375,-	321.875,-

Sumber: Mulyadi, Akuntansi Biaya Penentuan Harga Pokok dan Pengendalian Biaya, Bagian Penerbitan Fakultas - Eknesdi Universitas Gajah Mada, Yogyakarta, 1981, hal. 105. Setelah dimodifikasi.

tingkat-tingkat kapasitas yang lain dapat dibuat dengan cara yang sama seperti yang telah dijelaskan pada sub bab sebelumnya (tabel 2).

Pada umumnya pembebanan biaya overhead hanya dilakukan untuk departement-departement produksi saja karena pengolahan bahan baku menjadi produk biasanya hanya terjadi di departement produksi. Oleh karena itu, maka di dalam rangka pengendalian biaya, biaya overhead pabrik yang terjadi di departement service harus dialokasikan ke departement produksi. Agar supaya alokasi tersebut adil, maka harus dicari dasar alokasi yang cocok dengan satuan jasa yang dihasilkan oleh masing-masing departement service. Misalnya dalam departement Pembangkit Tenaga Listrik yang satuan jasanya kilowatt hours (kwh), departement Personalia Pabrik dengan satuan jasa jumlah karyawan, dan departement Pemeliharaan dengan satuan jasa jam pemeliharaan. Metode alokasi biaya overhead pabrik departement service ke departement produksi dapat dilakukan dengan dua cara, yaitu :

a. Metode alokasi langsung.

Pada metode ini, biaya overhead pabrik tiap-tiap departement service dialokasikan secara langsung ke departement produksi yang menikmatinya apabila jasa yang dihasilkan departement service hanya dinikmati oleh departement produksi saja.

b. Metode alokasi bertahap.

Metode ini digunakan apabila jasa yang dihasilkan oleh departement service tidak hanya dipakai oleh departemen produksi saja, tetapi terdapat transfer jasa timbal balik antar departement service, sehingga biaya overhead pabrik departement service harus dialokasikan pada tiap departement lainnya baik departement produksi maupun departement service.

6.3. Analisa selisih budget biaya overhead pabrik.

Setelah flexible budget biaya overhead pabrik untuk setiap departement atau pusat biaya produksi ditetapkan, maka langkah selanjutnya adalah membandingkan flexible budget tersebut dengan biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan oleh departement yang bersangkutan, sehingga didapat penyimpangan-penyimpangan atau selisih-selisih budget biaya overhead pabrik yang terjadi. Misalkan, data dari sebuah departement produksi pada akhir suatu bulan adalah sebagai berikut :

Tingkat kapasitas yang sesungguhnya dicapai	80%
Biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan	\$ 117,000
Jumlah produk yang diproduksi	2,450kg
Tarif biaya overhead pabrik pada tingkat kapasitas yang sesungguhnya dicapai (tabel 2). \$	43.70

Dari data di atas, dapat diketahui bahwa jumlah selisih budget biaya overhead pabrik yang terjadi = \$ 9,935 di mana perhitungannya adalah sebagai berikut :

Biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan	\$ 117,000
Budget biaya overhead pabrik pada tingkat - kapasitas yang sesungguhnya dicapai: (2,450 x \$ 43.70)	\$ 107,065
Salisih budget	\$ 9,935
	(Unfavorable)

Penyebab dari pada total selisih budget biaya overhead pabrik tersebut di atas, menurut Matz dan Uary dapat dikelompokkan menjadi dua macam selisih atau varian ces, yaitu;

- 1. Spending variance - a variance due to budget or expense factors.
- 2. Idle capacity variance - a variance due to volume or activity factors. ¹⁹

Spending variance terjadi oleh karena adanya perbedaan di antara biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan dengan biaya overhead pabrik yang seharusnya dikeluarkan menurut budget. Variance ini pada umumnya berhubungan dengan biaya overhead pabrik variable yang jumlah total - nya akan berubah-ubah mengikuti perubahan tingkat volume produksi.

¹⁹ Ibid. page 229.

Jika tarif biaya overhead pabrik variable diketahui sebesar \$ 20.38 (\$ 50,950 : 2,500), maka Spending variance yang terjadi dapat dihitung dengan cara :

Biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan	\$ 117.000
Budget biaya overhead pabrik pada kapasitas yang sesungguhnya dicapai :	
- Biaya Tetap	\$ 58,300
- Biaya Variable (2,450 x \$ 20.38)...	\$ 49,931
	<u>\$ 108.231</u>
Spending variance	\$ 8.769

Dari perhitungan di atas, tampak bahwa spending variance yang terjadi adalah merugikan atau unfavorable.

Hal ini disebabkan oleh karena biaya overhead pabrik variable yang sesungguhnya dikeluarkan lebih besar dari pada budget biaya overhead pabrik yang seharusnya dikeluarkan. Spending variance yang merugikan ini dapat merupakan petunjuk bahwa perusahaan telah mengeluarkan biaya terlalu banyak, atau dengan kata lain telah terjadi pemborosan dalam pengeluaran biaya overhead pabrik variabelnya.

Jenis selisih budget biaya overhead pabrik yang kedua ialah Idle capacity variance yang pada dasarnya berhubungan dengan biaya overhead pabrik tetap. Terjadinya selisih ini disebabkan karena adanya perbedaan diantara tingkat volume/kapasitas yang sesungguhnya dicapai (2,450 kg) dengan tingkat volume/kapasitas yang telah di-

budgetkan (80% atau 2,500 kg). Jika tarif biaya overhead pabrik tetap pada tingkat kapasitas 80% adalah sebesar \$ 23.32 ($\$ 58,300 : 2,500$), maka biaya idle capacity yang timbul dapat dihitung dengan cara sebagai berikut :

Tingkat Kapasitas yang sesungguhnya dicapai...	2,450 kg
Tingkat Kapasitas seharusnya menurut budget...	<u>2,500 kg</u>
Kapasitas yang tidak terpakai	50 kg
Tarif biaya overhead pabrik tetap per kg	\$ 23.32
Idle capacity variance (50 x \$ 23.32).....	<u>\$1,166</u>

Pada perhitungan di atas, tampak bahwa Idle capacity variance yang terjadi adalah Unfavorable. Hal ini disebabkan oleh karena tingkat volume yang sesungguhnya dicapai lebih kecil dari pada tingkat volume yang dibudgetkan. Adanya Idle capacity variance yang merugikan ini dapat merupakan petunjuk terjadinya inefisiensi-inefisiensi dalam penggunaan kapasitas pabrik yang mengakibatkan biaya overhead pabrik tetap menjadi tidak tertutup.

Kedua macam seliaih budget biaya overhead pabrik tersebut di muka dapat menjadi sarana pengukur bagi management untuk menetapkan keberhasilan atau kegagalan terhadap pelaksanaan pengendalian biaya overhead pabriknya, dan juga dapat digunakan sebagai pedoman untuk mengetahui efektifitas penggunaan fasilitas-fasilitas pabrik yang tersedia. Dengan demikian, maka dapat dilakukan tinj

dakan-tindakan korektif yang diperlukan guna meningkatkan pelaksanaan yang lebih efisien dimasa-masa yang akan datang.

6.4. Sistem laporan pertanggung jawaban biaya overhead pabrik (Responsibility Accounting and Reporting).

Sistem pengendalian biaya overhead pabrik melalui penggunaan flexible budget yang ditetapkan untuk setiap departement produksi, menyebabkan tanggung jawab pelaksanaan pengendalian terhadap biaya ini harus dilakukan pada sumbernya yaitu kepala atau supervisor departement yang bersangkutan. Oleh karena itu, maka perlu ditetapkan batas-batas tingkat pertanggung jawaban dari masing-masing kepala departement tersebut secara jelas dan terperinci. Hal ini dapat dicapai dengan cara menerapkan prinsip Responsibility Accounting yang mengandung pengertian :

... is the recording of transactions or events to identify them with the individual in the organization who controls the activity or is held accountable for it. It is inherently a principle which emphasizes the use of the information by management and de-emphasizes figures not related to responsibility areas.²⁰

Dari pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa ada beberapa hal pokok yang perlu diperhatikan dalam melaksanakan prinsip Responsibility Accounting ini, yaitu :

²⁰J. Brooks Heckert and James D. Willson, Op cit, page 8.

pembagian organisasi ke dalam pusat-pusat pertanggung jawaban (departement-departement), pemisahan biaya ke dalam kelompok biaya yang dapat dikendalikan dan kelompok biaya yang tidak dapat dikendalikan oleh suatu departement, serta laporan pertanggung jawaban management atau Responsibility Reporting.

Pembagian organisasi ke dalam departement-departement harus disesuaikan dengan struktur organisasi perusahaan, di mana pembagian wewenang serta tanggung jawab yang jelas diperlukan bagi penetapan suatu budget supaya setiap individu yang berwenang dapat mempertanggung jawabkan biaya-biaya dari aktivitas yang dibawahinya. Karena tidak semua biaya dalam suatu departement dapat dikendalikan oleh kepala departement tersebut, maka dibutuhkan pengelompokan biaya-biaya menjadi biaya terkendalikan (Controllable cost) dan biaya yang tak terkendalikan (Non controllable cost) oleh seorang kepala departement. Adapun definisi Controllable cost menurut Dictionary for Accountants ialah :

1. Cost that varies with volume, efficiency, choice of alternatives, and management determinations generally; variable cost.
2. Any cost which may be directly regulated at a particular level of management authority.²¹

²¹Eric L. Kohler, A Dictionary for Accountants, -- Fifth Edition, Prentice Hall of India, New Delhi, 1978, page 129.

Sedangkan definisi dari pada Noncontrollable cost ialah:

1. Cost that do not fluctuate with volume.
2. Any cost allocated to but not incurred by an operating unit, often identified with supplied goods and services.²²

Kedua definisi di atas mengandung pengertian bahwa, Controllable cost adalah cost atau biaya yang dipengaruhi oleh fluktuasi volume, sehingga biaya ini sebenarnya merupakan biaya variable yang dapat dikendalikan oleh seorang kepala departement. Sedangkan Noncontrollable cost adalah cost atau biaya yang tidak dipengaruhi oleh fluktuasi volume dan biasanya merupakan biaya tetap yang tidak dapat dikendalikan oleh seorang kepala departement. Pengertian ini didukung pula oleh Matz dan Uary yang menyatakan bahwa;

Generally, variable costs are charged to a department and are controllable by its manager; fixed costs, though charged to a departement, generally are not controllable by its manager.²³

Sinonim dengan pengertian-pengertian yang telah dikemukakan, biaya overhead pabrik yang dibebankan pada suatu departement juga dapat digolongkan ke dalam Controllable dan Noncontrollable cost. Pada umumnya, biaya overhead pabrik variable yang dipengaruhi fluktuasi volume produksi merupakan Controllable cost, sedangkan biaya

²² Ibid., page 324.

²³ Adolph Matz and Milton F. Uary, Op cit., page 289.

overhead pabrik tetap yang tidak terpengaruh fluktuasi volume produksi, dapat dianggap sebagai Noncontrollable-cost bagi seorang kepala departement. Dengan demikian, maka spending variance (yang disebabkan oleh biaya overhead pabrik variable) pada dasarnya menjadi tanggung jawab seorang kepala departement, sedangkan Idle capacity-variance (yang disebabkan oleh biaya overhead pabrik tetap) pada umumnya menjadi tanggung jawab langsung pimpinan perusahaan.

Untuk memberikan semua fakta yang dibutuhkan oleh setiap tingkatan management, sistim pelaporan tanggung jawab biaya overhead pabrik harus diselenggarakan sesuai dengan kebutuhan-kebutuhan pengendalian bagi semua tingkat management. Salah satu cara yang dapat digunakan untuk itu adalah dengan menerapkan sistim Responsibility Reporting yang mengandung pengertian sebagai berikut :

Responsibility accounting is a program engulfing all operating management for which the accounting, cost, or budget divisions provide technical assistance in the form of daily, weekly, or monthly control reports. Responsibility reporting encompasses the reporting phase of responsibility accounting.²⁴

Fase ini merupakan yang terpenting karena di sini dilakukan pelaporan kembali dari setiap pusat pertanggung jawaban atau departement kepada tingkat management yang lebih tinggi mengenai pelaksanaan pengendalian yang

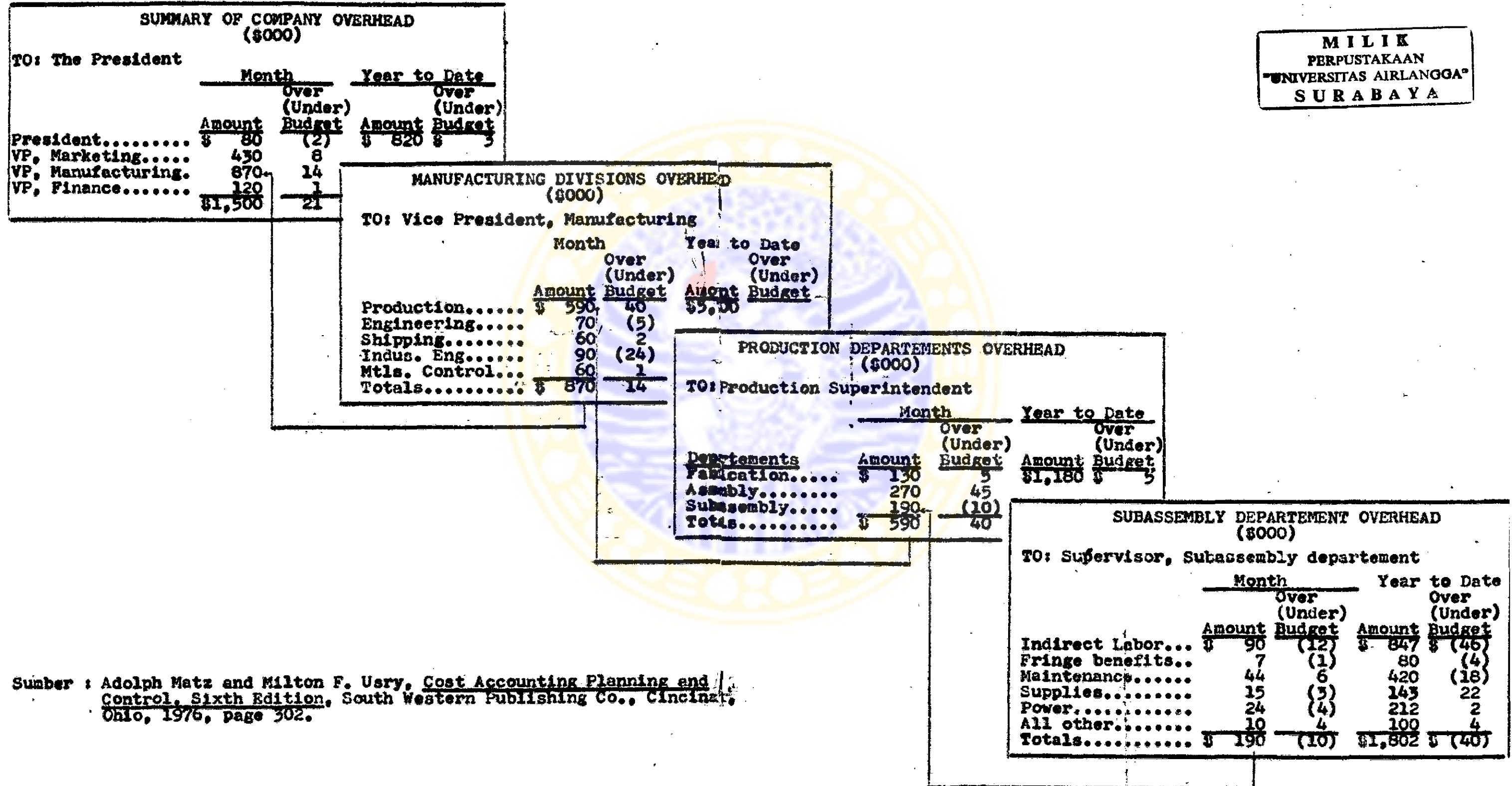
²⁴ Ibid. page 299.

dicapainya.

Dan mengingat waktu yang dimiliki oleh management adalah terbatas, maka hanya biaya overhead pabrik variable beserta selisih budgetnya yang dapat dikendalikan sajalah yang harus dilaporkan serta dipertanggung jawabkan oleh suatu departement. Tiap-tiap laporan pertanggung jawab sebaiknya disusun sedemikian rupa, sehingga penyimpangan-penyimpangan atau selisih-selisih budget yang menonjol dan menarik perhatian dapat segera diketahui oleh pengawas yang bertanggung jawab. Di dalam hubungan tersebut, laporan - pertanggung jawab biaya overhead pabrik yang terutama - diarahkan untuk menyajikan data perbandingan antara budgeted biaya overhead pabrik dengan actual biaya overhead-pabrik yang terjadi pada setiap pusat biaya atau departement, dapat disusun sesuai dengan hirarki atau atruktur - organisasi perusahaan seperti yang ditunjukkan dihalaman-berikut ini.

GAMBAR 2

BAGAN ALIRAN LAPORAN PETANGGUNGAN JAWAB BIAYA OVERHEAD PABRIK



Sumber : Adolph Matz and Milton F. Uary, Cost Accounting Planning and Control, Sixth Edition, South Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1976, page 302.

B A B III

GAMBARAN UMUM PERUSAHAAN

1. Sejarah dan Bentuk Perusahaan

P.T. Aruki yang merupakan kopendekan dari P.T. Arjuna Utama Kinia adalah perusahaan yang tergolong sebagai PMA (Penanaman Modal Asing). Berdasarkan Surat Persetujuan Presiden mengenai PMA nomor B-42/Pres/IX/1975 yang disusul dengan Surat Keputusan Menteri Perindustrian yang bernomor : 576/M/SK/X/1975, maka pada tanggal 18 Desember 1975 didirikan P.T. Aruki dengan akte notaris Kartini Mulyadi S.H yang bernomor 334, dan selanjutnya diumumkan dalam Tambahan Berita Negara Republik Indonesia nomor 24 yang bertanggal 25 Maret 1977.

Bentuk badan hukum yang dipilih oleh P.T. Aruki adalah Perseroan Terbatas, dimana modalnya terdiri dari :

- P.T. Poleko Trading Coy : 40 %
- Mitsui Toatsu Chemicals Corp. : 50 %
- Mitsui and Co, Ltd. : 10 %

P.T. Poleko Trading Coy adalah perusahaan Indonesia yang berkantor pusat di Ujung Pandang dan mempunyai anak perusahaan yang terbesar diberbagai daerah di Indonesia. Sedangkan Mitsui Toatsu Chemicals Corp. Serta Mitsui and Co, Ltd adalah perusahaan Jepang yang berkantor pusat di Tokyo.

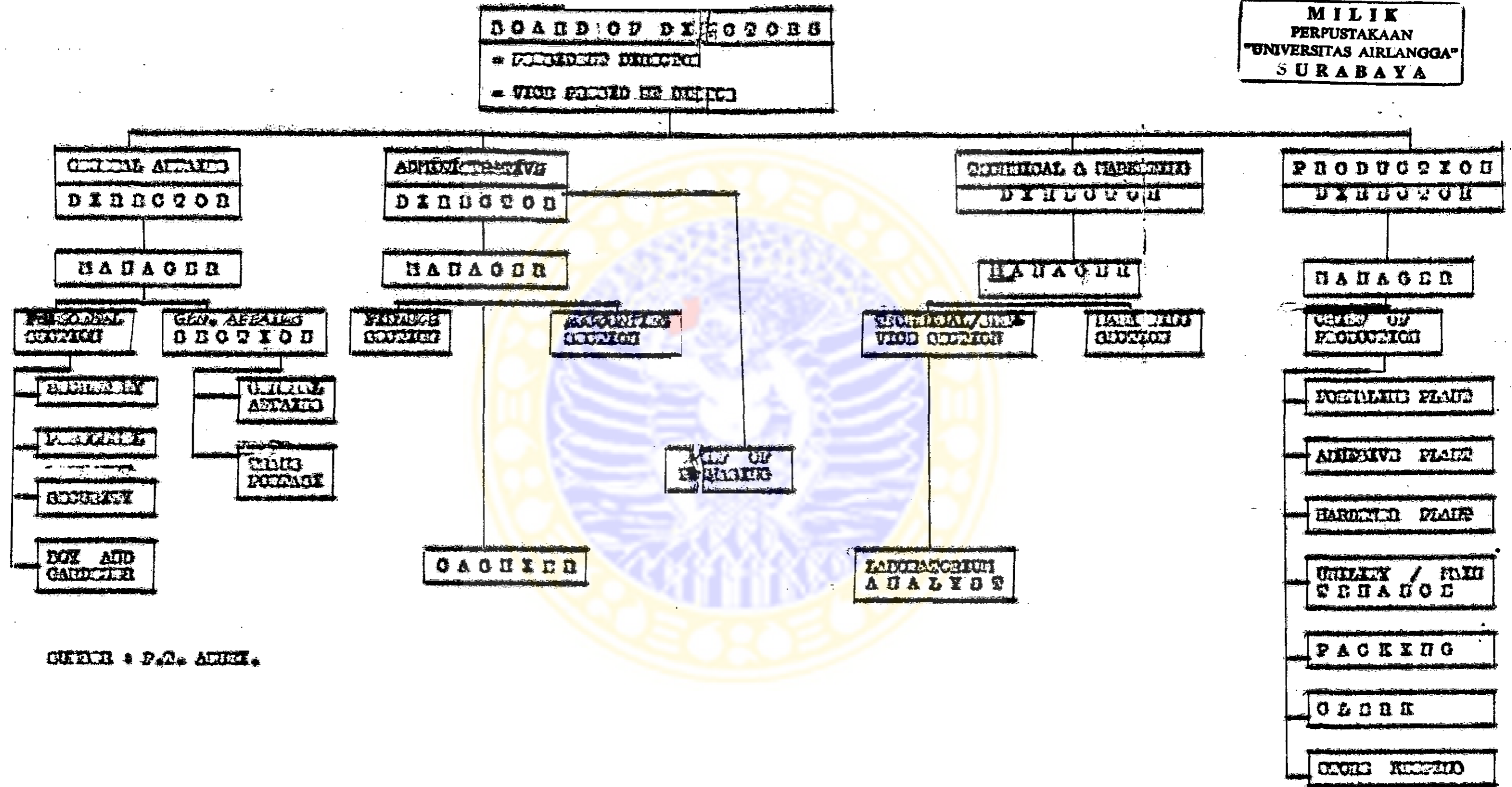
P.T. Aruki didirikan setelah diadakan survey pondahuluan dan diteruskan dengan pembuatan feasibility study - yang dikerjakan secara seksama baik oleh pihak Indonesia maupun pihak Jepang. Pada awal tahun 1976 dimulai suatu kegiatan untuk merealisasi feasibility tersebut, dimana masing - masing peserta sudah mulai menyetorkan modal sahamnya serta dilakukan transaksi untuk kegiatan pra operasi. Pada bulan Juni 1976 dimulai pembangunan pabrik dan kantor P.T. Aruki dikawasan Surabaya Industrial Estate Rungkut.

P.T. Aruki tergolong sebagai perusahaan industri - yang bergerak dibidang usaha kimia karena perusahaan ini memproduksi lem atau perekat untuk plywood yang bahan mentahnya adalah barang-barang kimia, dan produk jadinya berupa :

- Perekat untuk plywood yang disebut Adhesive UL-170.
- Hardener H - 6
- Formalins.

Adhesive UL-170 merupakan produk utama P.T. Aruki yang tiap bulannya rata-rata diproduksi sekitar 2400 ton. Sedangkan Hardener adalah merupakan suatu zat yang memberikan reaksi pada Adhesive UL-170 agar terjadi perekatan yang baik dan mengeras pada saat proses pelekatan lapisan-lapisan kayu plywood tersebut. Hardener ini diperlukan sekitar - 20% dari konsumsi Adhesive UL-170 dan pencampuran antara - hardener dengan adhesive dilaksanakan pada saat perekat atau lem tersebut akan digunakan.

MILIK PERPUSTAKAAN "UNIVERSITAS AIRLANGGA" SURABAYA



GENERAL : P.T. ALUZA.

Dari bagian struktur organisasi tersebut, terlihat jelas bahwa fungsionaris P.T. Aruki dapat dikelompokkan menjadi 3 golongan yaitu :

1. Golongan Top management : golongan karyawan tingkat direktor dan manager yang pengangkatannya berdasarkan keputusan rapat pemegang saham.
2. Golongan staf/Middle management : golongan karyawan yang pengangkatannya berdasarkan keputusan rapat pemegang saham, biasanya menduduki jabatan kepala seksi serta tidak mempunyai hak lembur.
3. Golongan non Staf/Lower management : golongan karyawan yang mempunyai tingkat pendidikan dibawah sarjana muda dan mempunyai hak lembur.

Adapun tugas dan tanggung jawab setiap fungsionaris dapat dijelaskan sebagai berikut :

- President Director, bertanggung jawab kepada para pemegang saham. Tugasnya adalah menetapkan policy perusahaan dan mengkoordinir seluruh kegiatan perusahaan, terutama yang menyangkut hal-hal yang luar biasa.
- Vice President Director, bertanggung jawab kepada pemegang saham. Tugasnya adalah mengkoordinir seluruh kegiatan perusahaan yang berpengaruh besar terhadap policy perusahaan, terutama yang menyangkut kegiatan sehari-hari.

- Director of departement, bertanggung jawab kepada Board of Director. Tugasnya adalah, mengawasi seluruh kegiatan di departemennya masing-masing agar sesuai dengan policy perusahaan yang telah ditetapkan.
- General Affairs Manager/Kepala Biro Umum, bertanggung jawab kepada Director of General Affairs departement. Tugasnya adalah, menyelenggarakan administrasi perusahaan mengatur urusan rumah tangga perusahaan, menyelenggarakan pembinaan personil, serta mengatur masalah-masalah transportasi.
- Administrative Manager/Kepala Biro Administrasi, bertanggung jawab kepada Director of Administrative departement. Tugasnya adalah, mengkoordinir kegiatan-kegiatan perusahaan yang berkaitan dengan bidang keuangan dan pembukuan. Dalam menjalankan tugasnya, Administrative manager ini dibantu oleh seorang Asisten Manager.
- Technical and Marketing Manager/Kepala Biro Teknik dan Pemasaran, bertanggung jawab kepada Director of Technical and Marketing departement. Tugasnya adalah, mengkoordinir kegiatan-kegiatan perusahaan dibidang teknis dan pemasaran.
- Production Manager/Kepala Biro Produksi, bertanggung jawab kepada Director of Production departement. Tugasnya adalah mengkoordinir semua kegiatan dibidang produksi.

- General Affairs Section/Kepala Seksi Umum, bertanggung jawab kepada general Affairs Manager. Tugasnya adalah mengeluarkan barang-barang import dari pelabuhan ke perusahaan, melaksanakan pemeliharaan semua kendaraan, mengatur angkutan bahan mentah dan produk jadi, mengatur asuransi bangunan, kendaraan dan angkutan laut produk, serta bersama-sama dengan storekeeper dan marketing mengatur pengiriman produk langganan.
- Personil Section/Kepala Seksi Personalia, bertanggung jawab kepada General Affairs Manager. Tugasnya adalah melaksanakan administrasi karyawan, membuat laporan untuk departement-departement teknis, mengurus izin kerja tenaga asing, membuat laporan-laporan untuk departemen tenaga kerja, serta mengawasi keamanan seluruh perusahaan.
- Finance Section/Kepala Seksi Keuangan, bertanggung jawab kepada administrative Manager. Tugasnya adalah mengelola administrasi keuangan yang berhubungan dengan pembuatan tagihan/invoice, mencatat penerimaan-penerimaan pembayaran, membuat laporan-laporan pada Bank Indonesia yang menyangkut masalah keuangan sehubungan dengan status perusahaan sebagai P.M.A., serta menghitung M.P.O dan P.P.n.
- Accounting Section/Kepala Seksi Akuntansi, bertanggung jawab kepada Administrative Manager. Tugasnya adalah membuat anggaran biaya produksi dan mengendalikan pelaksanaan anggaran, membuat kalkulasi harga pokok, membuat pem-

bukuan perusahaan dan mempertanggung jawabkan pelaksanaan pembukuan, serta menyusun laporan keuangan bulanan/tahunan.

- Cashier, bertanggung jawab kepada Administrative Manager. Tugasnya adalah melakukan pembayaran baik secara intern- maupun extern, serta membuat buku Bank bulanan.
- Chief of Purchasing/Kepala Seksi Pembelian, bertanggung jawab secara langsung kepada Director of Administrative-departement. Tugasnya adalah melakukan pembelian barang-barang untuk pabrik dan kantor lokal, serta melaksanakan administrasi untuk barang-barang import.
- Technical Service Section/Kepala Seksi Pelayanan Teknis, bertanggung jawab kepada Technical and Marketing Manager. Tugasnya adalah melakukan Pre and After sales service, melakukan pemeriksaan atas claim langganan dari segi teknis serta melakukan pemeriksaan Quality Control.
- Marketing Section/Kepala Seksi Pemasaran, bertanggung jawab kepada Technical and Marketing Manager. Tugasnya adalah menentukan kebijaksanaan penjualan dan pemasaran produksi yang dihasilkan perusahaan, melakukan marketing research, serta memeriksa semua dokumen yang menyangkut penjualan, pengiriman dan penagihan.
- Chef of Production/Kepala Seksi Produksi, bertanggung jawab kepada Production Manager. Tugas utamanya adalah memimpin semua kegiatan dibidang produksi, memeriksa dan

memelihara mesin-mesin/utility untuk kelancaran produksi, melakukan pengemasan Adhesive, Formaline dan Hardener, mengatur pengiriman bersama-sama marketing dan transportation, serta melaksanakan semua kegiatan administrasi produksi.

3. Proses Produksi.

P.T. Aruki dapat digolongkan sebagai pabrik yang proses produksinya dilaksanakan secara massa atau massa production System. Didalam melaksanakan produksinya, perusahaan menggunakan bahan baku yang terdiri dari :

- Bahan baku utama : - Methanol (import)
 - Urea (lokal)
 - Formalin (produksi sendiri)
- Bahan baku penunjang : - Melamine (import)
 - PVA 117 S (import)
 - Formic Acid (lokal)
 - CMC 311 (import)
 - Caustic Soda (lokal)
 - Disfoam (import)
 - Calcium Carbonate (import)
 Wheat Flour (lokal)
 - dan sebagainya.

Bahan-bahan baku tersebut nantinya akan diolah menjadi produk jadi yang berupa Adhesive UL-170, Hardener, Formaline,

serta produk-produk khusus untuk melayani permintaan-permintaan dari langganan seperti :

- Adhesive U1-170 B
- Adhesive U1-171
- Melamine ML-180
- Melamine ML-180 B
- Melamine ML-200
- Phenol PL-60
- Filter F-5
- dan sebagainya.

Untuk dapat menghasilkan produk-produk jadi tersebut di atas P.T. Aruki menggunakan 3 macam mesin pengolah bahan baku yaitu : Formaline plant, Adhesive plant, dan Hardener plant.

Yang disebut sebagai Formaline plant adalah suatu unit pengolah bahan baku (metanol) menjadi formaline, dimana pada unit ini terdapat peralatan-peralatan yang berupa Evaporator, Blower, Reaktor dan Absorber. Formaline yang dihasilkan oleh formaline plant ini masih berupa setengah jadi, dengan proses produksi yang dilakukan adalah sebagai berikut.

Pertama-tama, metanol cair yang ada didalam tangki-tangki metanol, dimaksudkan lebih dahulu ke Evaporator dengan bantuan udara yang dipompa Blower. Setelah keluar dari Evaporator, dihasilkan output yang berupa gas udara dan gas me

tanol. Kedua macam gas ini harus dimasukkan kedalam Reaktor supaya dapat bersenyawa/berreaksi, hasil reaksinya akan dimasukkan kembali pada Absorber dengan dicampur air, sehingga akhirnya akan menghasilkan Formaline atau Formaldehydo yang berkadar kurang lebih 30%. Formaline yang sudah jadi tersebut kemudian disimpan dalam 4 buah tangki yang tersedia, masing-masing tangki memiliki daya tampung sebesar 100 ton. Sebelum formaline dimasukkan dalam tangki penyimpanan, petugas laboratorium akan mengambil sampel untuk diperiksa mutunya.

Mesin yang kedua atau Adhesive plant, adalah merupakan mesin reaktor pengolah formaline sebagai barang setengah jadi diatas, menjadi perekat atau lem Adhesive.

Adapun cara kerjanya adalah sebagai berikut :

Mula-mula, formaline yang ada pada tangki-tangki penyimpanan dialirkan kedalam Reaktor. Setelah dicampur dengan Urea bahan-bahan kimia pembantu, maka formaline yang ada didalam Reaktor tersebut akan menghasilkan suatu zat yang disebut Urea Formaldehydo Resin, yaitu lem Adhesive untuk plywood yang telah merupakan barang jadi.

Reaktor pengolah formaline menjadi adhesive ini berjumlah 3 buah. Masing-masing reaktor dapat menghasilkan 12 ton lem dalam waktu delapan jam, yaitu satu kali putaran produksi, satu setengah jam diantaranya dipakai untuk mendinginkan lem sebelum dipindahkan ke tangki-tangki penyimpanan

an. Jumlah tangki penyimpanan lem ada delapan buah, masing masing dapat menampung lem sebanyak 75 ton.

Khusus untuk memproduksi lem, pabrik berpperasi dengan sistim produksi yang bersifat terus menerus atau Continuous production system. Selama 24 jam terdapat tiga shift yang bekerja secara bergilir. Shift yang pertama bekerja - mulai dari jam tujuh pagi, dan setiap shift ditangani 7 orang karyawan yang terbagi dalam : 1 orang supervisor, 4 orang operator reaktor, dan 2 orang operator formaline. Masing-masing karyawan sudah mengerti menjalankan mesin di daerahnya sejak dilakukannya produksi yang pertama kali, sehingga tidak perlu dikeluarkan perintah harian tentang bagaimana mengerjakan produk-produk yang dihasilkan.

Pabrik hampir sepenuhnya bekerja secara full automatic, mulai dari pemasukan bahan baku yang dilakukan secara bertahap sampai dengan pemindahan barang jadi dari reaktor ke tangki penyimpanan, sehingga operator hanya perlu mengikuti skala meter dan menekan tombol. Untuk tiap batch produksi yang mempergunakan 1 reaktor, dipakai 1 lembar formulir Daily production report sebagai laporan produksi. Sebelum lem di pindahkan ketangki-tangki penyimpanan, petugas laboratorium akan mengambil sample untuk ditest mutunya.

Mesin yang ketiga atau Harderner plant adalah unit pengolah bahan baku menjadi Harderner dan Filler. Kedua ba

rang ini merupakan bahan pencampur lem Adhesive, berbentuk semacam tepung, dan digunakan ditempat konsumen pada waktu lem akan dipakai. Hardener plant tersebut mempunyai kapasitas produksi sebesar 450 kilogram per satu kali putaran produksi, dimana satu kali putaran produksinya memakan waktu selama dua setengah jam. Pembelian lem Adhesive pada umumnya harus diikuti dengan pembelian hardener atau filler, oleh karena secara teknis lem tidak dapat dipakai tanpa salah satu bahan pembantu tersebut. Pemakaian lem golongan UL memerlukan bahan pembantu hardener, sedangkan pemakaian lem PL memerlukan filler sebagai bahan pembantunya.

Hasil produksi hardener dan filler ini dikemas dalam goni dan sebelum dikemas, petugas laboratorium akan mengambil sample untuk ditest mutunya.

P.T. Aruki menjual dan mengirimkan secara langsung hasil-hasil produksinya untuk pembeli yang berada didalam maupun diluar pulau Jawa. Untuk pembeli yang berada dipulau Jawa, barang akan dikirim dalam tangki-tangki lori, sedangkan untuk para pembeli yang berada diluar pulau Jawa, barang dikirim dalam kemasan drum melalui angkutan laut.

4. Sistem/Cara Pengendalian Biaya Overhead Pabrik Yang Dilakukan Perusahaan.

Pengumpulan atas biaya-biaya yang terjadi dilaksanakan secara bulanan dengan mengelompokkannya kedalam perkiraan-perkiraan Biaya General dan Biaya Produksi. Biaya General meliputi semua jenis biaya Penjualan dan Pemasaran serta biaya Administrasi dan Umum. Karena pabrik dan Kantor perusahaan terletak pada lokasi yang sama, maka tidak diadakan pemisahan catatan antara Akuntansi Keuangan dan Akuntansi Biaya, sehingga biaya administrasi dan umum tersebut meliputi elemen-elemen biaya administrasi dan umum yang terjadi baik dipabrik maupun dikantor. Sedangkan Biaya Produksi terdiri dari biaya Bahan Baku langsung, Biaya Tenaga Kerja langsung, dan Biaya Overhead Pabrik. Biaya Overhead pabrik ini dikelompokkan kedalam biaya overhead pabrik tetap, variable, dan semi-variable. Biaya overhead pabrik tetap terdiri dari elemen-elemen biaya :

- Salaries/ gaji dari para pejabat produksi.
- Food, Transport, Medicine and Doctor expenses/biaya-biaya untuk makan, transportasi, dan pengobatan karyawan.
- Rent expenses / biaya-biaya sewa.
- Insurance expenses / biaya-biaya asuransi.
- Depreciation expenses/biaya-biaya penyusutan.

Biaya overhead pabrik variable terdiri dari :

- Indirect Materials expenses/biaya-biaya bahan kimia pen-

- bantu yang meliputi :
- Melanine
 - PVA 117 S
 - CMC
 - Caustic Soda
 - Formic Acid
- Overtime/upah lembur.
 - Water and Electricity.
 - Fuel (IDO).
 - Diesel (Oil).
 - Nitrogen.
 - Other Utilities and Supplies.

Biaya overhead pabrik yang semi-variable meliputi elemen - elemen biaya ;

- Indirect Labor expenses /biaya-biaya untuk pengawasan produksi.
- Consumable supplies/biaya-biaya supplies pabrik.
- Maintenance and Repairing.
- Miscellaneous.

Pengendalian terhadap biaya overhead pabrik dilakukan dengan cara membandingkan pengeluaran-pengeluaran biaya overhead pabrik yang sesungguhnya (actual) dengan budget biaya overhead pabrik yang ditetapkan lebih dulu. Prosedur penyusunan budget biaya overhead pabrik yang merupakan salah satu bagian dari budget produksi dilaksanakan sebagai berikut :

Pertama-tama, departemen produksi menyusun rencana produksi berdasarkan informasi rencana penjualan yang diterima dari departemen marketing. Rencana produksi tersebut berisi perincian mengenai jenis dan kuantitas barang yang harus diproduksi, setelah mempertimbangkan :

- Kapasitas/kondisi mesin-mesin dan peralatan produksi.
- Posisi persediaan bahan baku pada awal dan akhir periode.
- dan posisi persediaan barang jadi pada awal dan akhir periode.

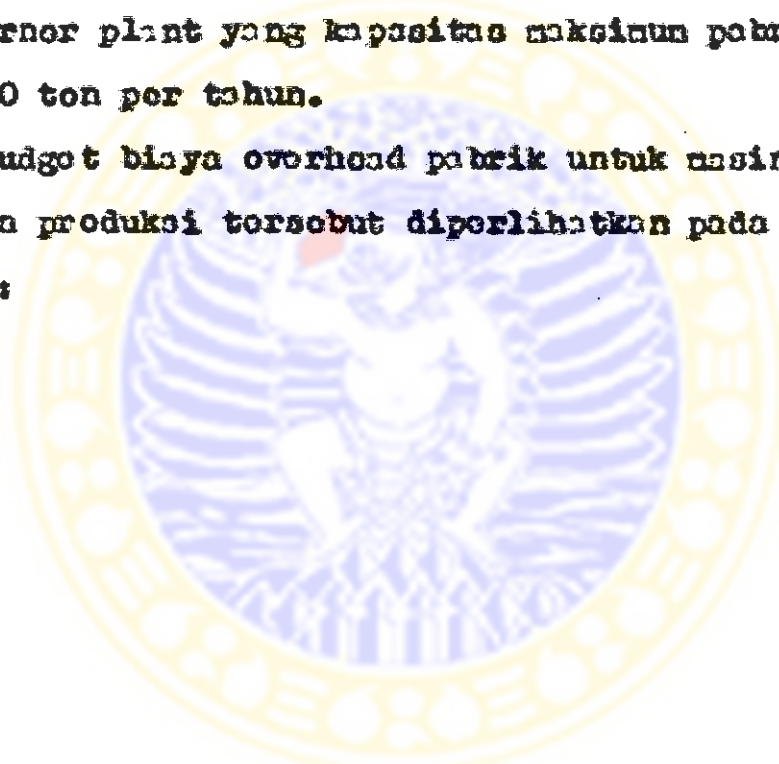
Berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tersebut ditetapkan jumlah bahan baku, jam kerja, dan jam mesin yang dibutuhkan untuk menyelesaikan rencana produksi tersebut.

Setelah menerima informasi mengenai trend bahan baku dari bagian pembelian, biaya-biaya transportasi dari bagian general affairs, dan rencana produksi dari bagian produksi, maka bagian akuntansi mulai menyusun budget biaya produksi yang terdiri dari ; budget biaya bahan baku , budget biaya biaya tenaga kerja langsung, dan budget biaya overhead pabrik. Penyusunan budget biaya overhead pabrik diselenggarakan per tahun pada tiap-tiap pusat biaya produksi setelah terlebih dahulu diadakan survey dan analisa pengeluaran-pengeluaran biaya overhead pabrik yang terjadi di masa lampau, dengan kapasitas tertentu yang biasanya digunakan adalah sebesar 80% dari kapasitas maksimum

pabrik. Adapun pusat-pusat biaya produksi yang terdapat pada P.T. Aruki terdiri dari :

1. Formalino plant, dengan kapasitas maksimum pabrik sebesar 27.000 ton per tahun.
2. Adhesive plant, dengan kapasitas maksimum pabrik sebesar 39.000 ton per tahun.
3. Hardener plant yang kapasitas maksimum pabrik sebesar 15.000 ton per tahun.

Budget biaya overhead pabrik untuk masing-masing pusat biaya produksi tersebut diperlihatkan pada tabel berikut ini :



TABEL 4
BUDGET BIAYA OVERHEAD PABRIK TIAP - TIAP PUSAT
BIAYA PRODUKSI SELAMA SATU TAHUN

JENIS BIAYA	PUSAT BIAYA PRODUKSI			TOTAL
	Formaline	Adhesive	Hardener	
I. Biaya Overhead Pabrik Tetap				
Salaries	53.367.000	48.237.000	36.375.000	137.979.000
Food, Transport, Medicine, and Doctors	8.637.000	7.558.000	5.400.000	21.595.000
Rent	6.010.000	6.800.000	3.017.000	15.827.000
Insurance	2.868.000	3.229.000	1.319.000	7.416.000
Depreciation	120.838.000	42.113.000	33.122.000	195.873.000
	191.520.000	107.937.000	79.233.000	378.690.000
II. Biaya Overhead Pabrik Variable				
Indirect Materials	-	235.691.000	4.713.000	240.404.000
Overtime	8.691.000	7.605.000	5.432.000	21.729.000
Water and Electricity	30.412.000	43.255.000	17.283.000	90.950.000
Fuel oil	18.975.000	15.060.000	8.529.000	42.564.000
Diesel Oil	964.000	872.000	610.000	2.446.000
Nitrogen	179.000	-	-	179.000
Other Utilities and Supplies	2.068.000	1.250.000	1.040.000	4.358.000
	61.289.000	303.733.000	37.607.000	402.630.000
III. Biaya Overhead Pabrik Semivariable				
Indirect Labor	3.519.000	3.976.000	1.772.000	9.267.000
Consumable Supplies	2.315.000	2.111.000	1.592.000	6.038.000
Maintenance and Repairing	43.143.000	38.996.000	29.406.000	111.545.000
Miscellaneous	2.596.000	2.346.000	1.770.000	6.712.000
	51.593.000	47.429.000	34.540.000	133.562.000
	304.402.000	459.099.000	151.380.000	914.882.000

Sumber : P.T. Aruki.

Budget biaya overhead pabrik tersebut nantinya akan dibandingkan dengan biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan (aktual) sehingga dapat diketahui perbedaan atau selisih diantara keduanya. Perhitungan biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan pada masing-masing pusat biaya produksi dilakukan untuk setiap satu bulan dan diakumulasikan selama satu tahun. Jumlah biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan oleh setiap pusat biaya produksi selama satu tahun akan diperlihatkan pada tabel 5 di halaman berikut ini.

Perbedaan atau selisih yang terjadi diantara jumlah biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan dengan budget biaya overhead pabrik, dievaluasi oleh bagian akuntansi dengan cara sebagai berikut :

a. Selisih Budget tahunan

Untuk selisih yang besarnya dibawah atau sampai dengan 10%, budget biaya overhead pabrik pada tahun yang bersangkutan akan dipergunakan kembali pada tahun yang akan datang karena selisih tersebut dianggap masih wajar. Tetapi jika selisih yang terjadi besarnya diatas 10%, maka budget biaya overhead pabrik pada tahun yang bersangkutan akan direvisi terlebih dahulu sebelum digunakan kembali pada tahun yang berikutnya. Kebijakan ini dilakukan oleh karena budget tersebut dipandang sudah tidak sesuai lagi untuk

TABEL 5

**BIAYA OVERHEAD PABRIK YANG SESUNGGUHNYA UNTUK
TIAP - TIAP PUSAT BIAYA PRODUKSI SELAMA SATU TAHUN**

JENIS BIAYA	PUSAT BIAYA PRODUKSI			TOTAL
	Formaline	Adhesive	Harderner	
I. <u>Biaya Overhead Pabrik Tetap</u>				
Salaries	53.367.000	48.237.000	36.375.000	137.979.000
Food, Transport, Medicine, and Doctors	8.637.000	7.558.000	5.400.000	21.595.000
Rent	6.010.000	6.800.000	3.017.000	15.827.000
Insurance	2.868.000	3.229.000	1.319.000	7.416.000
Depreciation	120.638.000	42.113.000	33.122.000	195.873.000
	191.520.000	107.937.000	79.233.000	378.690.000
II. <u>Biaya Overhead Pabrik Variable</u>				
Indirect Materials	-	256.917.216	5.138.344	262.055.560
Overtime	8.999.462	11.627.435	6.193.033	26.819.930
Water and Electricity	35.009.297	51.597.827	22.872.876	109.480.000
Fuel Ido	22.800.000	16.876.285	8.711.715	48.388.000
Diesel Oil	2.106.452	2.250.108	1.089.885	5.446.445
Nitrogen	254.250	-	-	
Other Utilities and Supplies	4.738.000	2.337.592	2.754.229	9.829.821
	73.907.461	341.246.463	46.760.082	462.019.756
III. <u>Biaya Overhead Pabrik Semivariable</u>				
Indirect Labor	4.005.000	3.620.000	2.729.000	10.354.000
Consumable Supplies	2.168.257	3.076.412	1.319.986	6.564.655
Maintenance and Repairing	51.858.210	48.593.377	36.128.500	136.580.087
Miscellaneous	3.444.632	6.541.392	2.251.259	12.237.283
	61.476.099	61.831.181	42.428.745	174.736.025
	326.903.560	511.014.644	168.421.827	1.015.340.031

Sumber ; P.T. Aruki.

digunakan sebagai alat pengendalian.

Contoh daripada perhitungan selisih budget biaya overhead pabrik tahunan yang dilakukan pada pusat biaya - Adhesive adalah sebagai berikut :

Pusat Biaya Adhesive

Biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan selama satu tahun	Rp 511.014.644,-
Budget biaya overhead pabrik tahunan...	Rp 459.099.000,-
Selisih Budget biaya overhead pabrik...	Rp 51.915.644,-
Prosentase selisih budget terhadap - budget biaya overhead pabrik	11,31%

Oleh karena selisih budget biaya overhead pabrik pusat Biaya Adhesive tersebut besarnya diatas 10%, maka budget biaya overhead pabrik pada pusat biaya ini akan direvisi terlebih dahulu sebelum digunakan kembali pada tahun berikutnya. Prosedur untuk merevisi budget dilakukan dengan cara sama seperti prosedur penyusunan budget tahunan.

b. Selisih Budget Bulanan

Informasi pelaksanaan pengendalian biaya overhead pabrik untuk setiap bulan dilakukan dengan cara membagi budget biaya overhead pabrik tahunan menjadi bulanan atau rata-rata. Budget biaya overhead pabrik bulanan ini digunakan sebagai dasar perbandingan ba-

gi biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan pada suatu bulan tertentu, sehingga didapat selisih budget biaya overhead pabrik untuk bulan yang bersangkutan. Prosedur perhitungan selisih budget bulanan ini akan diuraikan secara lebih jelas pada bab yang selanjutnya.

Sebagai alat informasi untuk menilai pelaksanaan pengendalian biaya overhead pabrik tiap-tiap pusat biaya produksi, perusahaan menggunakan performance report atau laporan pertanggung jawaban biaya overhead pabrik yang disusun oleh bagian akuntansi setiap tahun sekali. Laporan ini tidak disusun secara bulanan mengingat evaluasi terhadap budget-budget yang ada dip perusahaan dilakukan oleh Komisi Budget hanya sekali dalam setahun. Didalam laporan pertanggung jawaban biaya overhead pabrik tersebut disajikan data-data budget biaya overhead pabrik, biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan/actual, serta selisih budget biaya overhead pabrik yang terjadi pada tiap-tiap pusat biaya produksi selama satu tahun. Laporan ini biasanya dibuat beberapa rangkap antara lain untuk bagian produksi, bagian Administrative, Board of Directors, dan arsip bagian Akuntansi sendiri. Agar supaya jelas, berikut ini akan diperlihatkan laporan pertanggung jawaban biaya overhead pabrik P.T. Aruki pada tahun yang bersangkutan.

RAW MATERIALS BALANCE SHEET

Lampiran 6.

NO: 11

OCT 1981

DATE: NOV 1981

I T E M	u n i t	R E C E I P T			I S S U E			balance	semi product	total balance	
		prev balance	receipt	total	prod. issue	lost sales	total				
MAIN RAW MATERIAL											
FORMALINE 37%	m/t	53.630	152.7765 1632.1235	1844.530	1959.680	25.480	1785.160	59.370	-	59.370	
METHANOL	m/t	1279.900 165.760	832.353 109.657 700.223	2112.253 975.640	871.330	-	871.330	1516.340	-	1516.340	1412.030 (5 Plant) 104.310 (Kangal)
U.R.F.A.	m/t	194.410	664.000	858.410	765.500	-	765.500	92.910	-	92.910	
SUB RAW MATERIALS											
MELAMINE	m/t	39.655	-	39.655	28.510	-	28.510	11.145	-	11.145	
P.V.A. 117-s	m/t	42.485	-	42.485	14.150	-	14.150	28.335	-	28.335	
FORMIC ACID 80%	m/t	0.346	0.565	0.911	0.661	-	0.661	0.250	-	0.250	
C.M.C. - 311	m/t	2.095	-	2.095	0.420	-	0.420	1.675	-	1.675	
CAUSTIC SODA 42%	m/t	12.590	23.760	36.350	25.550	-	25.550	10.800	-	10.800	
DISFOAM	m/t	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
PARAFOAM 92%	m/t	18.512	-	18.512	-	-	-	18.512	-	18.512	
P H E N O L	m/t	105.200	-	105.200	20.600	-	20.600	84.600	-	84.600	
AMMONIUM CHLORIDE	m/t	15.390	-	15.390	5.680	-	5.680	9.710	-	9.710	
CALCIUM CARBONATE	m/t	7.066	17.850	24.916	17.850	-	17.850	7.066	-	7.066	
H E X A M I N E	m/t	4.840	-	4.840	1.580	-	1.580	3.260	-	3.260	
B O R A X	m/t	0.024	-	0.024	0.013	-	0.013	0.011	-	0.011	
K O A L I N E	m/t	20.280	33.400	53.68	36.600	-	36.600	17.080	-	17.080	
COCONUT SHELL FLOUR	m/t	7.065	20.000	27.065	20.000	-	20.000	7.065	-	7.065	
WHEAT FLOUR	m/t	2.3225	13.915	16.2375	13.915	-	13.915	2.3225	-	2.3225	
SODIUM CARBONATE	m/t	0.096	-	0.096	-	-	-	0.096	-	0.096	
ACETIC ACID	m/t	0.025	-	0.025	-	-	-	0.025	-	0.025	
LOID-UL - 170	m/t	-	2.960	2.960	2.960	-	2.960	-	-	-	
FACTORY SUPPLY											
F U E L (M.I.D.O)	L	14.759	35.000	49.759	40.499	-	40.499	9.260	-	9.260	
S O L A R	L	2.260	-	2.260	775	-	775	1485	-	1485	
AMMONIA 100%	m/t	3.030	1.900	4.930	2.530	-	2.530	2.400	-	2.400	
NITROGEN	m ³	12.000	24.000	36.000	12.000	-	12.000	24.000	-	24.000	
W A T E R	m ³	-	7240	7240	7240	-	7240	-	-	-	
ELECTRICITY	kwh	-	172240	172240	172240	-	172240	-	-	-	
AMONIA-WATER 25%	m/t	0.900	9.000	9.900	8.100	-	8.100	1.800	-	1.800	

CERTIFIED BY:

[Signature]
17/Nov

[Signature]
[Signature]

TABEL 5
LAPORAN PERTANGGUGAN JANG BIAAYA OVERHEAD PABRIK
P.T. ARUKI SELAMA SATU TAHUN

J E N I S B I A Y A	P U S A T I A Y A P R O D U K S I								
	F o r m a l i n e			A d h e s i v e			H a r d e n e r		
	Budget	Actual	Under (Over)	Budget	Actual	Under (Over)	Budget	Actual	Under (Over)
I. Biaya Overhead Pabrik Tetap.									
Salaries	53.367.000	58.367.000	-	48.237.000	48.237.000	-	36.375.000	36.375.000	-
Food, Transport, Medicines & Doctors.	8.637.000	8.637.000	-	7.558.000	7.558.000	-	5.400.000	5.400.000	-
Rent	6.010.000	6.010.000	-	6.800.000	6.800.000	-	3.017.000	3.017.000	-
Insurance	2.868.000	2.868.000	-	3.229.000	3.229.000	-	1.319.000	1.319.000	-
Depreciation	120.638.000	120.638.000	-	42.113.000	42.113.000	-	33.122.000	33.122.000	-
	191.520.000	191.520.000	-	107.937.000	107.937.000	-	79.233.000	79.233.000	-
II. Biaya Overhead Pabrik - Variable.									
Indirect Materials	-	-	-	235.691.000	256.917.216	(21.226.216)	4.713.000	5.138.344	(425.344)
Overtime	8.691.000	8.999.462	(308.462)	7.605.000	11.627.435	(4.022.435)	5.432.000	6.193.033	(761.033)
Water And Electricity	30.412.000	35.009.297	(4.597.297)	43.255.000	51.597.827	(8.342.827)	17.283.000	22.872.875	(5.589.876)
Fuel Ido	18.975.000	22.800.000	(3.825.000)	15.060.000	16.876.285	(1.816.285)	8.529.000	8.711.715	(182.715)
Diesel Oil	964.000	2.106.452	(1.142.452)	872.000	2.250.108	(1.378.108)	610.000	1.089.885	(479.885)
Nitrogen	179.000	254.250	(75.250)	-	-	-	-	-	-
Other Utilities And - Supplies.	2.068.000	4.738.000	(2.670.000)	1.250.000	2.337.592	(1.087.592)	1.040.000	2.754.229	(1.714.229)
	61.289.000	73.907.461	(12618.461)	303.733.000	341.246.463	(37.873.463)	37.607.000	46.760.082	(9.153.082)
III Biaya Overhead Pabrik Semivariable.									
Indirect Labor	3.519.000	4.005.000	(486.000)	3.976.000	3.620.000	356.000	1.772.000	2.729.000	(957.000)
Consumable Supplies	2.335.000	2.168.257	166.743	2.111.000	3.076.412	(965.412)	1.592.000	1.319.986	272.014
Maintenance And - repairing.	43.143.000	51.858.210	(8.715.210)	38.593.377	48.593.377	(9.597.377)	29.406.000	36.128.500	(6.722.500)
Miscellaneous.	2.596.000	3.444.632	(848.632)	6.541.392	6541392	(4.195.392)	1.770.000	2.251.259	(481.259)
	51.593.000	61.476.099	(9.883.099)	47.429.000	61.831.181	(14.402.181)	34.540.000	42.428.745	(7.958.745)
	304.402.000	326.903.560	(22501.560)	459.099.000	511.014.644	(51.915.644)	151380.000	168421.827	(17041.827)

B A B IV

PEMBAHASAN MASALAH PENGGUNAAN FLEXIBLE BUDGET SEBAGAI ALAT UNTUK PENGENDALIAN BIAYA OVERHEAD PABRIK

Salah satu tujuan management yang fundamental dalam rangka mencapai laba adalah melaksanakan efisiensi usaha yang sebaik-baiknya. Untuk dapat mencapai tujuan tersebut, salah satu jalan yang bisa digunakan sebagai alat pengukur ialah melakukan penilaian terhadap sistim pengendalian biaya operasi perusahaan.

Komponen utama biaya operasi yang ada pada suatu kegiatan usaha industri adalah Biaya Produksi yang meliputi unsur-unsur biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik. Pengendalian terhadap biaya bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung relatif lebih mudah dilakukan karena biaya-biaya tersebut pada umumnya dapat ditetapkan secara langsung pada produk-produk, pekerjaan-pekerjaan, atau proses-proses tertentu. Namun tidak demikian halnya dengan biaya overhead pabrik yang terdiri dari berbagai elemen biaya pabrik yang terpen-
car tanggung jawabnya; pengendalian terhadap unsur biaya ini harus dilakukan dengan lebih seksama agar upaya sesuai dengan yang direncanakan, jelas berapa jumlahnya, dan jelas siapa yang bertanggung jawab. Sehingga pengendalian biaya overhead pabrik, terutama untuk kepentingan peng-

dalam jangka pendek atau bulanan, menghendaki bahwa budget biaya overhead pabrik yang ditetapkan dimuka yang digunakan sebagai dasar perbandingan untuk pengeluaran biaya overhead pabrik yang sesungguhnya, harus disusun dengan mempertimbangkan hubungan biaya overhead pabrik itu sendiri dengan fluktuasi volume produksi yang terjadi setiap bulan. Didalam hubungan tersebut, biaya overhead pabrik dapat dikelompokkan kedalam unsur biaya overhead pabrik tetap, variable, dan semivariable, dimana untuk kepentingan pengendalian biaya yang lebih efisien, unsur biaya overhead pabrik yang semivariable harus dipisahkan kembali menjadi unsur biaya tetap dan variable dengan memakai metode tertentu seperti yang telah dijelaskan dimuka.

Pengendalian biaya overhead pabrik tetap lebih mudah untuk dilaksanakan karena unsur biaya ini jumlah totalnya tetap dan hanya akan berubah dari periode ke periode. Jadi biaya ini tidak terpengaruh adanya fluktuasi volume produksi dalam batas-batas yang tertentu. Berbeda halnya dengan biaya overhead pabrik variable, unsur biaya ini akan berfluktuasi sebanding dengan volume produksi dalam suatu periode sehingga adanya perubahan pada volume produksi akan mengakibatkan berubahnya jumlah biaya tersebut sebanding dengan perubahan volume produksi yang terjadi. Oleh karena itu, pengelompokan biaya overhead pabrik

Kedalam unsur biaya tetap dan variable sangat penting artinya untuk memberikan gambaran pada management mengenai sebab-sebab perusahaan biaya overhead pabrik dan cara-cara untuk mengendalikan biaya overhead pabrik variable dari periode ke periode.

P.T. Aruki mengelompokkan biaya overhead pabriknya kedalam unsur biaya overhead pabrik tetap, variable, dan semivariable yang dikumpulkan pada setiap pusat biaya produksi. Untuk mengendalikan biaya overhead pabrik yang terjadi pada setiap tahun, perusahaan menggunakan budget yang ditetapkan berdasarkan kapasitas normal, yaitu sebesar 80 % dari kapasitas maksimum pabrik, sebagai dasar untuk membandingkan biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan pada tahun yang bersangkutan. Untuk kepentingan pengendalian jangka pendek dalam hal ini per bulan budget biaya overhead pabrik tahunan tersebut terlebih dahulu dibagi secara merata untuk setiap bulan dengan cara sebagai berikut :

<u>Data satu tahun</u>	<u>Formaline</u>	<u>Adhesive</u>	<u>Hardener</u>
- Kapasitas pabrik :			
- Maksimum	27.000 ton	39.000 ton	15.000 ton
- Normal (80% x Maksimum)	21.600 ton	31.200 ton	12.000 ton
- Budget biaya over head pabrik atas dasar kapasitas - normal (Rp) :			
- Tetap	191.520.000	107.937.000	79.233.000
- Variable	61.289.000	303.733.000	37.607.000
- Semivariable	51.593.000	47.429.000	34.450.000
Total	304.402.000	459.000.000	151.380.000

Kemudian, data untuk satu tahun diatas dibagi menjadi 12 minggu didapat data bulanan seperti dibawah ini :

<u>Data bulanan</u>	<u>Formaline</u>	<u>Adhesive</u>	<u>Hardener</u>
- Kapasitas pabrik :			
- Maksimum	2.250 ton	3.250 ton	1.250 ton
- Normal (80% x maksimum)	1.800 ton	2.600 ton	1.000 ton
- Budget biaya over head pabrik atas dasar kapasitas - normal (Rp) :			
- Tetap	15.960.000	8.944.750	6.602.750
- Variable	5.107.416	25.311.084	3.133.917
- Semivariable	4.299.419	3.952.416	2.878.333
Total	25.366.835	38.248.416	12.615.000

Setelah membuat dasar perhitungan diatas, maka langkah selanjutnya yang dilakukan oleh perusahaan adalah membandingkan budget biaya overhead pabrik bulanan tersebut dengan biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan pada tingkat volume produksi yang dicapai setiap bulan. Dari hasil observasi yang diperoleh, dapat diketahui bahwa selama tahun yang bersangkutan tiap-tiap pusat biaya berproduksi dengan jumlah yang berfluktuasi dari bulan ke bulan. Adapun tingkat volume produksi yang sesungguhnya dicapai oleh masing-masing pusat biaya produksi pada setiap bulan adalah :

<u>Bulan</u>	<u>Formaline</u>	<u>Adhesive</u>	<u>Hardener</u>
Januari	1.400 ton	2.050 ton	670 ton
Februari	1.250 ton	2.350 ton	730 ton
Maret	1.050 ton	2.300 ton	730 ton
April	1.750 ton	2.550 ton	920 ton
Mei	1.600 ton	2.600 ton	860 ton
Juni	1.800 ton	2.600 ton	990 ton
Juli	1.950 ton	2.550 ton	700 ton
Agustus	1.950 ton	2.850 ton	1.080 ton
September	1.450 ton	2.350 ton	600 ton
Oktober	1.800 ton	2.300 ton	880 ton
November	1.600 ton	1.800 ton	820 ton
Desember	1.450 ton	2.850 ton	1.140 ton
Total	19.050 ton	29.150 ton	10.120 ton

Dari data volume produksi bulanan diatas, tampak bahwa setiap pusat biaya tidak selalu berproduksi pada kapasitas normal pabrik yang direncanakan. Seperti misalnya pada bulan Januari, tingkat volume produksi yang dicapai hanya sebesar 1.400 ton formaline, 2.050 ton adhesive, dan 670 ton hardener, tidak sebesar 1.800 ton formaline, 2600 ton adhesive, 1.000 ton hardener menurut kapasitas normal pabrik yang direncanakan. Sedangkan biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan selama bulan Januari tersebut adalah sebagai berikut :

TABEL 7

**BIAYA OVERHEAD PABRIK YANG SESUNGGUINYA DIKELUARKAN OLEH
PUSAT BIAYA ADHESIVE PADA BULAN JANUARI**

Jenis Biaya	Pusat Biaya Produksi			Total
	Formaline	Adhesive	Hardener	
I. Biaya Overhead Pabrik Tetap				
Salaries	4.447.250	4.019.750	3.031.250	11.498.250
Food, Transport, Medicine, and Doctors	719.750	629.833	450.000	1.799.583
Rent	500.833	566.667	251.416	1.318.916
Insurance	239.000	269.083	109.916	617.999
Depreciation	10.053.167	3.509.417	2.760.166	16.322.750
	15.960.000	8.994.750	6.602.748	31.557.498
II. Biaya Overhead Pabrik Variable				
Indirect materials	-	17.026.440	342.556	17.368.996
Overtime	729.031	637.902	364.516	1.731.449
Water and electricity	1.861.725	3.143.205	1.220.042	6.224.972
Fuel Idc	1.485.060	1.273.665	924.253	3.682.978
Diesel Oil	203.700	238.540	129.066	571.306
Nitrogen	27.565	-	-	27.565
Other utilities and supplies	350.630	157.720	112.657	621.007
	4.657.711	22.477.472	3.093.090	30.228.273
III. Biaya Overhead Pabrik Semivariable				
Indirect labor	267.000	241.865	151.950	660.815
Consumable supplies	203.220	232.840	90.168	526.228
Maintenance and repairing	2.457.214	3.228.930	1.320.670	7.006.814
Miscellaneous	562.975	492.058	298.134	1.353.167
	3.490.409	4.195.693	1.860.922	9.547.024
	24.108.120	35.667.915	11.556.760	71.332.795

Perbedaan atau selisih budget yang terjadi dihitung dengan cara mengurangkan jumlah biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan oleh setiap pusat biaya produksi selama satu bulan dengan budget biaya overhead pabrik bulannya. Sebagai contoh, berikut ini akan diperlihatkan perhitungan selisih budget biaya overhead pabrik yang dilakukan oleh perusahaan untuk biaya Adhesive pada bulan Januari.

Pusat Biaya Adhesive

Jumlah biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan	Rp 35.667.915,-
Budget biaya overhead pabrik bulan Januari	Rp 38.258.250,-
	<hr/>
Selisih budget	Rp 2.590.335,-

Perhitungan diatas menunjukkan bahwa selisih budget biaya overhead pabrik yang terjadi pada pusat biaya adhesive adalah menguntungkan atau Favorable. Tetapi jika selisih budget tersebut dianalisa dan dihubungkan kembali dengan tingkat volume produksi yang menjadi dasar perbandingan antara yang dibudgetkan dengan yang sesungguhnya terjadi, maka perhitungan selisih budget tidak akan menyerupai hasil seperti diatas. Hal ini disebabkan karena tingkat volume produksi yang sesungguhnya dicapai tidak sesuai dengan tingkat volume produksi yang dibudgetkan atas dasar

kapasitas normal pabrik yang dihitung secara merata dari bulan ke bulan. Oleh karena itulah, jika volume produksi yang sesungguhnya dicapai diperkirakan akan berfluktuasi, maka budget biaya overhead pabrik terlebih dahulu harus disesuaikan dengan perubahan volume produksi yang mungkin terjadi sebelum dipergunakan sebagai alat perbandingan bagi pengeluaran biaya overhead pabrik yang sesungguhnya.

Untuk keperluan tersebut, pertama-tama biaya overhead pabrik variable dihitung dulu beban biaya atau tarif per unitnya berdasarkan budget dan tingkat kapasitas normal pabrik pada periode budget. Jika tingkat kapasitas normal pabrik Pucat Biaya Adhesive sebesar 31.200 ton per tahun, maka tarif biaya overhead pabrik variable untuk pucat biaya ini adalah : $\text{Rp } 303.733.000,- : 31.200 = \text{Rp } 9735,03$ per ton adhesive. Tarif tersebut dapat diperinci lagi menurut setiap elemen biaya overhead pabrik variable seperti berikut :

Pusat Biaya Adhesivo

<u>Klasen biaya overhead pabrik variable</u>	<u>Budget selama satu tahun</u>	<u>Tarif variable per ton</u>
Indirect materials	Rp 235.691.000,-	Rp 7554,20
Overtime	Rp 7.605.000,-	Rp 243,75
Water and Electricity	Rp 43.255.000,-	Rp 1386,37
Fuel IDO	Rp 15.060.000,-	Rp 482,70
Diesel oil	Rp 872.000,-	Rp 27,95
Nitrogen	-	-
Other Utilities and supplies	Rp 2.250.000,-	Rp 40,06
Total	Rp 303.733.000,-	Rp 9735,03

Penggunaan kapasitas normal pabrik didalam menentu kan tarif variable seperti pada perhitungan diatas, sangat penting artinya untuk menyesuaikan perubahan biaya overhead pabrik variable dengan fluktuasi volume produksi yang mungkin terjadi. Karena seperti yang telah dijelaskan dibagian muka, setiap elemen biaya overhead pabrik variable tersebut akan berubah secara sebanding mengikuti perubahan tingkat volume yang terjadi, dimana hal ini tidak akan dialami oleh biaya overhead pabrik tetap yang jumlahnya tetap konstan pada berbagai tingkat volume produksi yang dicapai.

Dengan menggunakan kapasitas normal maka tarif biaya overhead pabrik variable akan tetap konstan untuk jangka waktu yang relatif lama, asal tidak ada penambahan atau

pengurangan kapasitas pabrik untuk berproduksi serta tidak terjadi perubahan besar pada tingkat harga bahan-bahan penolong, suku cadang, dan elemen biaya overhead pabrik lainnya.

Setelah dibuatkan tarif variable yang merupakan beban biaya overhead pabrik variable per unit produk, maka langkah selanjutnya adalah melakukan pemisahan bagian tetap dan tingkat variabilitas atau tarif variable dari biaya overhead pabrik yang bersifat semivariable. Pemisahan tersebut dapat dilakukan dengan cara mengambil dua sample elemen biaya tertinggi dan biaya terendah yang sesungguhnya dikeluarkan pada tingkat volume produksi yang berlainan. Data yang diperoleh untuk tingkat volume produksi serta jumlah dari setiap elemen biaya overhead pabrik semivariable tertinggi dan terendah yang pernah terjadi pada pusat biaya Adhesive selama tahun yang bersangkutan adalah :

Pusat Biaya Adhesive

	<u>Tinggi</u>	<u>Rendah</u>
- Tingkat volume produksi	2.850 ton	1.800 ton
- Elemen biaya overhead - pabrik semivariable :		
- Indirect labor	Rp 289.846,-	Rp 232.069,-
- Consumable supplies	Rp 273.833,-	Rp 224.044,-
- Repair and Maintenance	Rp 3.940.635,-	Rp 3.083.625,-
- Miscellenous	Rp 578.810,-	Rp 474.335,-

Tarif variable dari setiap elemen biaya overhead pabrik semivariable dapat dihitung dengan cara membagi selisih biayanya dengan selisih volume produksi pada tingkat yang tertinggi dan terendah. Contoh ; tarif variable dari biaya Indirect labor adalah :

$$\frac{\text{Rp } 289.846 - \text{Rp } 232.069}{2.650 - 1.800} = \text{Rp } 55,025 \text{ per ton produk.}$$

Sedangkan bagian atau biaya tetapnya dapat dihitung dengan cara sebagai berikut :

	<u>Tinggi</u>	<u>Rendah</u>
Jumlah biaya indirect labor	Rp 289.846,-	Rp 232.069,-
Biaya variable (Rp55,025 per ton)	<u>Rp 156.821,-</u>	<u>Rp 99.044,-</u>
Biaya tetap	Rp 133.025,-	Rp 133.025,-

Dengan memakai cara yang sama, dapat diperoleh jumlah biaya tetap serta tarif variable dari setiap elemen biaya overhead pabrik semivariable seperti dibawah ini.

Pusat Biaya Adhosoivo

<u>Elemen biaya overhead pabrik semivariable</u>	<u>Biaya tetap per bulan</u>	<u>Tarif variable per ton</u>
Indirect labor	Rp 133.025,-	Rp 55.025
Consumable supplies...	Rp 139.705,-	Rp 47.080
Repair and Maintenance	Rp 614.465,-	Rp 816.200
Miscellaneous	Rp 295.235,-	Rp 99.500

Apabila tarif per unit biaya overhead pabrik variable serta jumlah tetap dan tarif variable dari biaya overhead pabrik yang semi-variable telah ditetapkan, maka dapat disusun flexible budget biaya overhead pabrik bulanan untuk pusat biaya Adhesivo tersebut. Flexible budget inilah yang digunakan untuk membandingkan pengeluaran biaya overhead pabrik pada setiap tingkat volume produksi yang sesungguhnya dicapai selama satu bulan tertentu. Jika volume produksi yang diperkirakan akan dicapai berkisar di antara 1.800 ton sampai dengan 2.850 ton (lihat data volume produksi bulanan di halaman 93), maka flexible budget harus disusun pada persentase aktivitas yang mendekati tingkat volume produksi tersebut, yaitu sekitar 70 % sampai dengan 110 % dari kapasitas normal pabrik dengan jarak 10 % seperti yang diperlihatkan pada tabel 8 halaman berikut ini.

TABEL 8

FLEXIBLE BUDGET BIAYA OVERHEAD PABRIK BULANAN P.T. ARUKI

MILIK
PERPUSTAKAAN
"UNIVERSITAS AIRLANGGA"
SURABAYA

Jenis Biaya	1820 Ton (70 %)	2080 Ton (80 %)	2340 Ton (90 %)	2600 Ton (100 %)	2860 Ton (110 %)
I. Biaya Overhead Pabrik Tetap					
Salaries	Rp 4.019.750,-	Rp 4.019.750,-	Rp 4.019.750,-	Rp 4.019.750,-	Rp 4.019.750,-
Food, Transport, Medicine, and Doctors	Rp 629.833,-	Rp 629.833,-	Rp 629.833,-	Rp 629.833,-	Rp 629.833,-
Rent	Rp 566.667,-	Rp 566.667,-	Rp 566.667,-	Rp 566.667,-	Rp 566.667,-
Insurance	Rp 269.083,-	Rp 269.083,-	Rp 269.083,-	Rp 269.083,-	Rp 269.083,-
Depreciation	Rp 3.509.417,-	Rp 3.509.417,-	Rp 3.509.417,-	Rp 3.509.417,-	Rp 3.509.417,-
Indirect Labor	Rp 133.025,-	Rp 133.025,-	Rp 133.025,-	Rp 133.025,-	Rp 133.025,-
Consumable Supplies	Rp 139.705,-	Rp 139.705,-	Rp 139.705,-	Rp 139.705,-	Rp 139.705,-
Maintenance and Repairing	Rp 1.614.465,-	Rp 1.614.465,-	Rp 1.614.465,-	Rp 1.614.465,-	Rp 1.614.465,-
Miscellaneous	Rp 295.235,-	Rp 295.235,-	Rp 295.235,-	Rp 295.235,-	Rp 295.235,-
	Rp 11.177.180,-	Rp 11.177.180,-	Rp 11.177.180,-	Rp 11.177.180,-	Rp 11.177.180,-
II. Biaya Overhead Pabrik Variable					
Indirect Materials	Rp 13.748.644,-	Rp 15.712.736,-	Rp 17.676.828,-	Rp 19.640.920,-	Rp 21.605.012,-
Overtime	Rp 443.625,-	Rp 507.000,-	Rp 570.375,-	Rp 633.750,-	Rp 697.125,-
Water and electricity	Rp 2.523.193,-	Rp 2.883.650,-	Rp 3.224.106,-	Rp 3.604.562,-	Rp 3.965.018,-
Fuel oil	Rp 878.514,-	Rp 1.004.016,-	Rp 1.129.518,-	Rp 1.255.020,-	Rp 1.380.522,-
Diesel oil	Rp 50.869,-	Rp 58.136,-	Rp 65.403,-	Rp 72.670,-	Rp 79.937,-
Nitrogen	-	-	-	-	-
Other Utilities and supplies	Rp 72.909,-	Rp 83.325,-	Rp 93.740,-	Rp 104.156,-	Rp 114.572,-
Indirect Labor	Rp 99.044,-	Rp 114.452,-	Rp 128.759,-	Rp 143.065,-	Rp 157.372,-
Consumable supplies	Rp 84.739,-	Rp 97.926,-	Rp 110.167,-	Rp 122.408,-	Rp 134.649,-
Maintenance and Repairing	Rp 1.469.159,-	Rp 1.697.696,-	Rp 1.909.908,-	Rp 2.122.120,-	Rp 2.334.332,-
Miscellaneous	Rp 179.106,-	Rp 206.960,-	Rp 232.830,-	Rp 258.700,-	Rp 284.750,-
	Rp 19.549.802,-	Rp 22.365.897,-	Rp 25.141.634,-	Rp 27.957.371,-	Rp 30.753.289,-
Total	Rp 30.726.982,-	Rp 33.543.077,-	Rp 36.318.814,-	Rp 39.134.551,-	Rp 41.930.469,-
Tarif Biaya Overhead Pabrik	Rp 16.882,96	Rp 16.126,48	Rp 15.520,86	Rp 15.051,75	Rp 14.661,003

Matz dan Ury menyatakan bahwa dasar yang melandasi penyusunan suatu flexible budget adalah : "... is the need for some norm of expenditures for any given volume of business, which norm should be known beforehand to provide a guide to actual expenditures." ¹

Jadi, Flexible budget itu disusun tidak lain adalah untuk menetapkan suatu patokan guna perbandingan yang lebih adil dan logis diantara pengeluaran biaya yang sesungguhnya dengan pengeluaran biaya yang seharusnya pada berbagai tingkat volume produksi yang mungkin dicapai.

Dengan berlandaskan pernyataan diatas, maka selisih budget biaya overhead pabrik yang terjadi selama bulan Januari pada pusat biaya Adhesivo, harus dihitung dengan cara membandingkan pengeluaran biaya overhead pabrik pada bulan tersebut dengan budget biaya overhead pabrik yang ditetapkan berdasarkan tarif pada kapasitas yang mendekati tingkat volume produksi yang sesungguhnya dicapai.

Sehingga jika volume produksi yang sesungguhnya dicapai sebesar 2.050 ton, maka tingkat volume produksi yang dipertankan sebagai patokan adalah sebesar 2.080 ton atau 80 %. Adapun perhitungan selisih budget biaya overhead pabrik yang terjadi selama bulan Januari pada pusat biaya adhesivo adalah sebagai berikut :

¹ Adolph Matz and Milton P. Ury, Cost Accounting- Planning and Control, Sixth Edition, South Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1976, page 538.

Pusat Biaya Adhesivo

Biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan (tabel 7)	Rp 35.667.915,-
Budget biaya overhead pabrik pada tingkat kapasitas yang sesungguhnya dicapai (2.050 x Rp 16.126,48)	<u>Rp 33.059.264,-</u>
Selisih budget	<u>Rp 2.608.651,-</u>
	(Unfavorable)

Total selisih budget diatas dapat dipecah kembali menjadi dua macam komponen, yaitu spending variable yang berhubungan dengan biaya overhead pabrik variable, serta idle capacity variable yang pada dasarnya berhubungan dengan unsur biaya overhead pabrik tetap. Pada tingkat kapasitas 80%, tarif biaya overhead pabrik variable yang terjadi adalah Rp 22.365.897,-: 2.080 =Rp 10.752,84 sedang kan unsur biaya overhead pabrik tetap berjumlah Rp 11.177.180,-, sehingga spending variance yang terjadi adalah :

Biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dikeluarkan	Rp 35.667.915,-
Budget biaya overhead pabrik pada kapasitas sesungguhnya :	
- Biaya tetap	Rp 11.177.180,-
- Biaya variable (2.050 x Rp10.752,84) Rp 22.043.312,-	<u>Rp 33.220.492,-</u>
Spending variance	<u>Rp 2.447.423,-</u>
	(Unfavorable)

Disamping Spending variance tersebut, komponen yang lain daripada total selisih budget biaya overhead pabrik adalah Idle capacity variance yang disebabkan oleh karena adanya perbedaan diantara kapasitas yang sesungguhnya dicapai dengan kapasitas yang seharusnya dicapai menurut budget. Dari data pada tabel 8, terlihat bahwa budget biaya overhead pabrik untuk bulan Januari ditetapkan pada tingkat volume produksi sebesar 2.080 ton (80 %), dimana pada tingkat kapasitas tersebut dapat dihitung tarif biaya overhead tetap sebesar $\text{Rp } 11.177.180,- : 2.080 = \text{Rp } 5.373,64$ per ton adhesive. Namun didalam kenyataannya, tingkat volume produksi yang sesungguhnya dicapai hanya 2.050 ton, sehingga tampak ada selisih kapasitas sebesar 2.080 ton - 2.050 ton = 30 ton. Biaya idle capacity yang timbul akibat adanya selisih kapasitas tersebut dapat dihitung dengan cara sebagai berikut :

Kapasitas yang sesungguhnya dicapai	2.050 ton
Kapasitas seharusnya menurut budget	<u>2.080 ton</u>
Kapasitas yang tidak terpakai	30 ton
Tarif biaya overhead pabrik tetap per ton ..	$\text{Rp } 5.373,64$
Idle capacity variance (30 x $\text{Rp } 5.373,64$) ...	<u>$\text{Rp } 161.209,-$</u>
	(Unfavorable)

Dengan membagi total selisih budget menjadi komponen-komponen Spending dan Idle capacity variance, maka dapat dianalisa bahwa :

- Adanya Spending variance yang merugikan (Unfavorable) merupakan petunjuk terjadinya pengeluaran biaya overhead pabrik yang kurang efisien pada pusat biaya overhead selama bulan Januari. Karena berhubungan dengan biaya overhead pabrik variable yang bersifat Controllable atau terkendalikan, maka selisih ini menjadi tanggung jawab Kepala Bagian Adhesive yang diharapkan dapat mempertahankan serta mengendalikan biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dicapai dalam batas-batas budget.
- Terjadinya Idle capacity variance yang merugikan merupakan petunjuk adanya inefisiensi atas penggunaan kapasitas pabrik yang menyebabkan biaya overhead pabrik tetap menjadi tidak tertutup. Tanggung jawab terhadap Idle capacity variance harus dibebankan kepada Pimpinan Umum perusahaan, oleh karena selisih ini berhubungan dengan biaya overhead pabrik tetap yang bersifat Noncontrollable atau tidak terkendalikan oleh seorang Kepala Bagian.

Apabila selisih-selisih budgetnya telah ditetapkan, maka untuk kepentingan pengendalian biaya overhead pabrik yang lebih efisien, dapat diterapkan konsep management atau penyiapangan atau management by exception yang no-

ngandung pengertian :

... a phrase used in connection with the presumed action required where report on performance differ from original projections (actual costs versus standard - costs or budgeting prescriptions). Characteristically these reports bring out "favorable" and "unfavorable" variances, the latter being the basis for management by exception.²

Jadi, konsep management by exception dimaksudkan sebagai suatu cara pengendalian melalui sistem pelaporan yang terutama diarahkan untuk menyajikan data perbandingan antara data budgeted dengan data yang actual.

Dan jika konsep ini dihubungkan dengan prinsip Responsibility Accounting, maka laporan pertanggung jawab terhadap pelaksanaan pengendalian biaya overhead pabrik variable yang merupakan biaya yang Controllable atau terkontrol oleh seorang Kepala Bagian, dapat disusun cara seperti yang diperlihatkan pada halaman berikut ini.

²Eric L. Kohler, A Dictionary for Accountants, -
Fifth Edition, Prentice Hall of India, New Delhi, 1978, -
page 303.

BAGAN ARUS LAPORAN PERTANGGUNGAN JAWAB
BIAYA OVERHEAD PABRIK BULANAN P.T. AROKI

Summary Of Company Overhead Period : January 19 ^{xx}			
To : The President	Budget	Actual	Under (Over) Budget
Departments			
President	XX,XXX,XX	XX,XXX,XX	X,XXX,XXX
Vice President	XX,XXX,XX	XX,XXX,XX	X,XXX,XXX
General Affairs	XX,XXX,XX	XX,XXX,XX	X,XXX,XXX
Administrative	XX,XXX,XX	XX,XXX,XX	X,XXX,XXX
Technical And Marketing	XX,XXX,XXX	XX,XXX,XX	X,XXX,XXX
Produktion	XX,XXX,XXX	XX,XXX,XX	X,XXX,XXX
T o t a l s	<u>XX,XXX,XXX</u>	<u>XX,XXX,XX</u>	<u>X,XXX,XXX</u>

Production Director Overhead Report Period : January 19 ^{xx}			
To : Vice President	Budget	Actual	Under (Over) Budget
Divisions			
Production Director	XX,XXX,XXX	XX,XXX,XXX	X,XXX,XXX
Production Manager	XX,XXX,XXX	XX,XXX,XXX	X,XXX,XXX
T o t a l s	<u>XX,XXX,XXX</u>	<u>XX,XXX,XXX</u>	<u>X,XXX,XXX</u>

Production Manager Overhead Report Period : January 19 ^{xx}			
To : Production Director	Budget	Actual	Under (Over) Budget
Sections			
Formaline Plant	XX,XXX,XXX	XX,XXX,XXX	X,XXX,XXX
Adhesive Plant	22,043,312	24,490,735	(2,447,423)
Harderner Plant	XX,XXX,XXX	XX,XXX,XXX	X,XXX,XXX
Utility/Maintenance	XX,XXX,XXX	XX,XXX,XXX	X,XXX,XXX
Packing	XX,XXX,XXX	XX,XXX,XXX	X,XXX,XXX
Clerk	XX,XXX,XXX	XX,XXX,XXX	X,XXX,XXX
Store Keeping	XX,XXX,XXX	XX,XXX,XXX	X,XXX,XXX
T o t a l s	<u>XX,XXX,XXX</u>	<u>XX,XXX,XXX</u>	<u>X,XXX,XXX</u>

Adhesive Plant Overhead Report Period : January 19 ^{xx}			
To : Production Manager	Budget	Actual	Under (Over) Budget
Controllable Overhead			
Indirect Materials	15,486,110	17,026,440	(1,540,330)
Overtime	499,688	637,902	(138,214)
Water And Electricity	2,482,058	3,143,205	(301,147)
Fuel Ido	989,535	1,273,665	(284,130)
Diesel Oil	57,298	238,540	(181,242)
Nitrogen	-	-	-
Other Utilities And Supplies	82,123	157,720	(75,597)
Indirect Labor	112,801	108,840	3,961
Consumable Supplies	96,514	93,135	3,379
Maintenance And Repairing	1,673,210	1,614,465	58,745
Miscellanous	203,965	196,823	7,152
T o t a l s	<u>22,043,312</u>	<u>24,490,735</u>	<u>(2,447,423)</u>

B A B V

KESIMPULAN DAN SARAN

1. Kesimpulan

Berdasarkan uraian-uraian yang telah dikemukakan secara panjang lebar pada bab-bab sebelumnya, dapat ditarik beberapa kesimpulan yaitu :

1. Jika tingkat volume produksi berfluktuasi dari periode ke periode (bulan), maka pengendalian biaya overhead pabrik dapat dilaksanakan secara lebih efisien apabila alat pengendalian yang digunakan berupa Flexible budget, yaitu suatu budget yang telah diolah serta disesuaikan dengan berbagai tingkatan volume produksi yang mungkin terjadi. Hipotesa ini adalah benar dan dapat diterima, karena:
 - a. Flexible budget biaya overhead pabrik dapat digunakan sebagai dasar yang lebih adil dan logis untuk mengevaluasi pengeluaran biaya overhead pabrik pada berbagai tingkat volume produksi - yang sesungguhnya terjadi, jika dibandingkan dengan penggunaan budget biaya overhead pabrik - yang disusun pada tingkat volume produksi yang sudah tertentu atau tetap. Disamping itu, adanya pemisahan unsur-unsur biaya tetap dan vari-

able dari biaya overhead pabrik semi-variable -, didalam penyusunan flexible budget, akan lebih memudahkan pengendalian biaya overhead pabrik variable yang jumlah totalnya berubah-ubah secara proporsional mengikuti perubahan tingkat volume produksi yang terjadi.

- b. Penyimpangan atau selisih budget biaya overhead pabrik yang terjadi sebagai akibat adanya perbedaan diantara pengeluaran biaya overhead pabrik yang sesungguhnya dengan budget biaya overhead pabrik yang ditetapkan berdasarkan tarif yang diperoleh dari flexible budget, dapat dihitung secara lebih tepat apabila dibandingkan dengan perhitungan selisih budget yang didasarkan atas budget tetap. Hal ini disebabkan karena dasar yang dipakai sebagai perbandingan lebih sesuai untuk ukuran pelaksanaan yang sesungguhnya.

2. Pengendalian merupakan salah satu fungsi akuntansi-biaya sebagai pembantu management disamping fungsi-fungsi yang lain seperti perhitungan harga pokok-produk, perencanaan biaya dan analisa biaya..
Aktivitas daripada pengendalian adalah mengadakan perbandingan antara hasil sesungguhnya dengan pro-

determined atau budget, menginterpretasikan serta mengadakan tindakan korektif atas penyimpangan - penyimpangan yang terjadi, dan menyusun laporan - pelaksanaan tanggung jawab terhadap hasil kegiatan yang sesungguhnya dicapai oleh tiap divisi atau bagian yang ada pada perusahaan.

3. Biaya overhead pabrik adalah merupakan jumlah semua biaya produksi selain biaya pemakaian bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung yang terdiri dari berbagai elemen biaya pabrik yang terpancar tanggung jawabnya. Didalam hubungannya dengan produk jadi, biaya overhead pabrik merupakan suatu bagian yang tidak terlibat dan tidak dapat ditelusuri secara nyata pada pekerjaan-pekerjaan, proses-proses, atau produk-produk tertentu. Sedangkan didalam hubungannya dengan perubahan volume produksi, elemen-elemen biaya overhead pabrik dapat dipisahkan kedalam unsur-unsur biaya overhead pabrik tetap, variable, dan semi-variable.
4. Pengendalian biaya overhead pabrik dapat dilakukan dengan lebih memuaskan apabila :
 - a. Budget biaya overhead pabrik yang digunakan sebagai dasar perbandingan untuk mengeluarkan biaya overhead pabrik yang sesungguhnya, telah -

dipertimbangkan dengan mempertimbangkan hubungan biaya overhead pabrik itu sendiri dengan fluktuasi volume produksi yang mungkin terjadi.

- b. Ada pemisahan antara elemen biaya over head pabrik kedalam unsur-unsur biaya overhead pabrik tetap dan variable. Yang dimaksud dengan peningkatan disini meliputi juga penentuan unsur-unsur biaya tetap dan biaya variable dari biaya overhead pabrik yang bersifat semi variable.
- c. Telah disusun laporan pertanggungjawaban biaya overhead pabrik bulanan dari masing-masing pusat biaya produksi berdasarkan prinsip Responsibility Accounting yang disesuaikan dengan konsep management by exception.

5. P.F. Aruki mengendalikan biaya overhead pabriknya atas dasar budget yang statis, yaitu suatu budget yang disusun secara tetap pada suatu tingkat volume produksi yang telah tertentu dari periode ke periode. Yang dimaksud periode disini adalah bulanan. Adanya tingkat volume produksi yang difluktuasi dari bulan ke bulan menyebabkan cara pengendalian semacam ini menjadi kurang efisien, karena :

- a. Budget biaya overhead pabrik yang digunakan sebagai dasar perbandingan untuk pengeluaran biaya overhead pabrik yang sesungguhnya disusun tanpa mempertimbangkan hubungan dan

ya overhead pabrik itu sendiri dengan fluktuasi volume produksi yang mungkin terjadi. Hal ini menyebabkan perhitungan selisih budget biaya overhead pabrik yang dilakukan menjadi kurang tepat.

- b. Tidak adanya pemisahan elemen-elemen biaya overhead pabrik yang semivariable ke dalam unsur-unsur biaya tetap dan variable akibat digunakannya budget statis atau tetap, menyebabkan unsur biaya overhead pabrik semivariable yang jumlah totalnya berubah secara tidak sebanding dengan perubahan volume produksi menjadi sulit terkendalikan. Jika diadakan pemisahan ke dalam biaya tetap dan biaya variable maka keuntungan yang diperoleh :
- Pengendalian terhadap bagian biaya variable dari biaya overhead pabrik semivariable, dapat dilaksanakan lebih mudah apabila ada perubahan tingkat volume produksi. Hal ini disebabkan karena biaya variable tersebut jumlah totalnya akan berubah secara sebanding dengan perubahan volume produksi.
 - Pembagian tanggung jawab terhadap biaya overhead pabrik yang terjadi pada suatu bagian menjadi lebih jelas. Dengan demikian dapat

disusun arus laporan pertanggung jawaban biaya overhead pabrik bulanan yang lebih efektif.

2. S a r a n

Mengingat bahwa biaya overhead pabrik yang terdapat pada P.T. Aruki relatif cukup besar jumlahnya, maka disarankan kepada manajemen agar :

1. Sebelum menyusun budget biaya overhead pabrik yang digunakan sebagai alat pengendalian, sebaiknya diadakan penelitian terlebih dahulu apakah tingkat-volume produksi selama satu periode (dalam hal ini bulanan) ada kemungkinan untuk berfluktuasi atau tidak.

Jika tingkat volume produksi tidak berfluktuasi, maka penyusunan budget biaya overhead pabrik yang dilakukan secara statis atau tetap dari bulan ke bulan, telah cukup efisien untuk digunakan sebagai alat pengendalian biaya overhead pabrik.

Akan tetapi jika tingkat volume produksi berfluktuasi dari bulan ke bulan, maka sebaiknya digunakan flexible Budget yang penyusunannya telah dilakukan dengan :

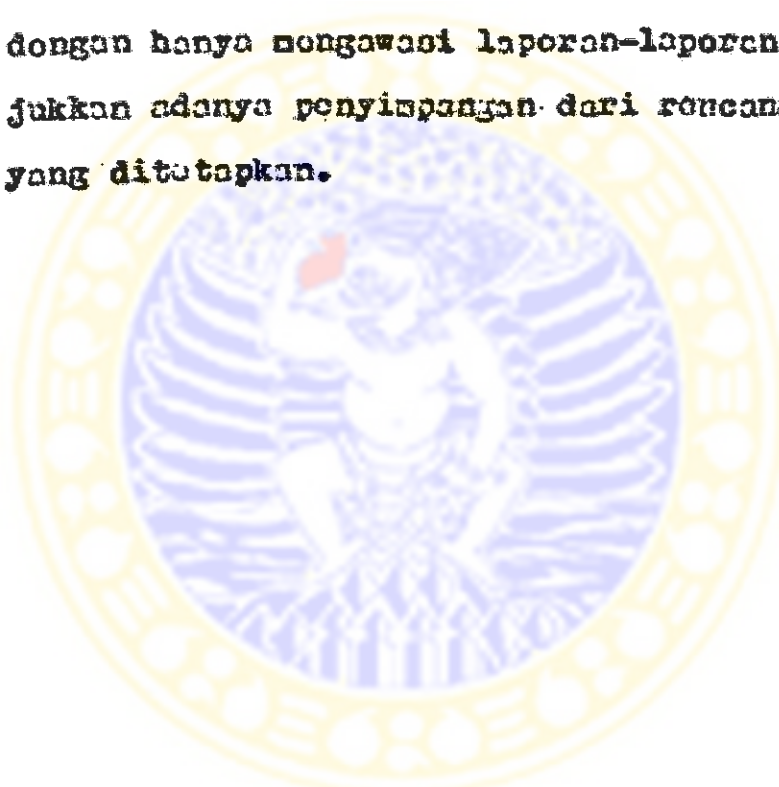
- Memperhatikan hubungan biaya overhead pabrik itu sendiri dengan fluktuasi tingkat volume produksi yang mungkin terjadi.

- Menisahkan elemen-elemen biaya overhead pabrik--
Semivariable yang jumlah totalnya berubah secara
tidak sebanding dengan perubahan tingkat volume
produksi, kedalam unsur-unsur biaya tetap dan bi
aya variable.

Dengan demikian, pengendalian terhadap biaya over-
head pabrik variable yang jumlah totalnya berubah-
secara sebanding dengan perubahan tingkat volume
produksi, dapat dilakukan secara lebih mudah.

2. Pengendalian terhadap biaya overhead pabrik supaya-
lebih ditingkatkan, karena pengendalian yang baik
diperlukan untuk dapat menganalisa sebab-sebab pe-
rubahan jumlah biaya tersebut dari bulan ke bulan.
Jika management menggunakan Flexible Budget untuk-
mengendalikan biaya overhead pabriknya, berarti ma-
nagement telah membuat dasar perbandingan yang le-
bih adil dan logis bagi biaya overhead pabrik yang
sesungguhnya dikeluarkan pada suatu bulan tertentu.
Dengan demikian perhitungan selisih budget biaya -
overhead pabrik bulanan, dapat dilakukan secara le-
bih tepat.
3. Menyusun Laporan Pertanggungjawaban biaya overho-
ad pabrik untuk setiap bulan yang berisi data -data
budget biaya overhead pabrik bulanan, actual biaya.

overhead pabrik bulanan, beserta selisih budgetnya yang terjadi selama satu bulan. Laporan ini sebaiknya disusun oleh tiap-tiap pusat biaya produksi - atas dasar prinsip responsibility Accounting yang disesuaikan dengan konsepsi Management by Exception. Dengan demikian manajemen dapat menghemat waktu dengan hanya mengawasi laporan-laporan yang menunjukkan adanya penyimpangan dari rencana/budget - yang ditetapkan.



DAFTAR BUKU

- Anthony, Robert H. and James G. Rocco, Management Accounting Principles, Third Edition, Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1975.
- Backer, Morton and Lyle E. Jacobsen, Cost Accounting a Managerial Approach, Mc. Graw Hill Book Company, USA, 1964.
- Blocker, John G. and W. Keith Coltzner, Cost Accounting, - Third Edition, Mc. Graw Hill Book Company, U.S., 1964.
- Gilbapio, Cecil, Cost Accounting and Control, Prentice Hall Inc., U.S., 1961.
- Gunawan Adisaputro dan Marwan Ari Ju, Manajemen Perencanaan (Business Budgeting) Prinsip, Mekanisme, dan Teknik Perencanaan, Cetakan Kodur, BPS USA, Yogyakarta, 1981.
- Hockert, J. Brooks and James D. Willson, Controllorship, Second Edition, The Ronald Press, Company, U.S., (t.th).
- Kohler, Eric L., A Dictionary for Accountants, Fifth Edition, Prentice Hall of India, New Delhi, 1978.
- Katz, Adolph and Milton F. Uary, Cost Accounting Planning - and Control, Sixth Edition, South western Publishing Co, Cincinnati, Ohio, 1976.
- Mulyadi, Akuntansi Biaya Perencanaan Harga Pokok dan Pengendalian Biaya, Bagian Penerbitan Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret, Yogyakarta, 1981.
- Hennor, John. J.F., Cost Accounting Principles and Practice Sixth Edition, Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1962.
- Shillinglaw, Gordon, Cost Accounting, Analysis and Control, Revised Edition, Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1971.
- Sinons, Harry, Intermediate Accounting Comprehensive Volume Fifth Edition, South western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1972.