

**ANALISIS PERHITUNGAN BIAYA STANDAR
SEBAGAI SALAH SATU PENDUKUNG EFISIENSI BIAYA PRODUKSI
(Studi pada Koperasi Serba Usaha Brosem Batu Pada Tahun 2015)**

**Dwi Lestari Megawati
Muhammad Saifi
Zahro Z.A.**
Fakultas Ilmu Administrasi
Universitas Brawijaya
Malang
Email: egalestari13@gmail.com

ABSTRACT

Standard costs determination on a company will emerge the difference between standard cost and actual cost incurred during an accounting period. Through the analysis of variance, it can be known whether the difference which favorable or unfavorable. If the company find out cause of the differences and were able to make improvements, the company doing efforts to encourage the production cost efficiency successfully. Research conducted at Koperasi Serba Usaha (KSU) Brosem Batu to determine standard production cost and how analysis of production cost standards calculation can support the production cost efficiency. This study included into descriptive study by interviews and document review. Data analysis method used is the analysis of mix and yield variance of direct materials variance, direct labor variances, and factory overhead variances. The results of this study referred to overall production cost variance of KSU Brosem is unfavorable, Rp. 32.642.730,81. These results indicate that the production costs incurred by KSU Brosem in 2015 is still not efficient. Effort to improve the standard needs to be done so that the production cost can be more efficient.

Keywords: *Standard Cost, Mix and Yield Variance, Efficiency*

ABSTRAK

Penetapan biaya standar pada perusahaan akan memunculkan adanya perbedaan dari biaya standar dan aktual yang terjadi selama periode akuntansi. Melalui analisis varians, dapat diketahui apakah perbedaan yang terjadi menguntungkan (*favorable*) atau tidak menguntungkan (*unfavorable*). Apabila perusahaan dapat mengetahui penyebab perbedaan yang terjadi dan mampu melakukan upaya perbaikan maka perusahaan berhasil melakukan upaya yang mendukung efisiensi biaya produksi. Penelitian dilakukan di Koperasi Serba Usaha (KSU) Brosem Batu dengan tujuan mengetahui bagaimana biaya produksi standar dan bagaimana analisis perhitungan biaya standar dapat mendukung efisiensi biaya produksi. Penelitian ini termasuk ke dalam penelitian deskriptif melalui wawancara dan kajian dokumen. Metode analisis data yang digunakan adalah analisis varians bauran dan hasil terhadap varians bahan baku langsung, varians tenaga kerja langsung, dan varians *overhead* pabrik. Hasil penelitian ini menunjukkan secara keseluruhan varians biaya produksi KSU Brosem tidak menguntungkan (*unfavorable*), yaitu Rp. 32.642.730,81. Hasil ini menunjukkan bahwa biaya produksi KSU Brosem tahun 2015 masih belum efisien. Upaya perbaikan terhadap standar perlu dilakukan supaya biaya produksi yang dikeluarkan dapat lebih efisien.

Kata Kunci: *Biaya Standar, Varians Bauran dan Hasil, Efisiensi*

A. PENDAHULUAN

Penetapan biaya standar pada perusahaan akan memunculkan adanya perbedaan antara biaya standar yang ditetapkan perusahaan dan biaya aktual yang terjadi selama periode akuntansi. Menurut Mulyadi (2005:395) “penyimpangan biaya sesungguhnya dari biaya standar disebut selisih (*variance*)”. Analisis varians merupakan perhitungan yang digunakan untuk mengetahui berapa besar perbedaan tersebut. Analisis varians akan membantu pengelola perusahaan untuk mengetahui apakah perbedaan yang terjadi menguntungkan (*favorable*) maupun tidak menguntungkan (*unfavorable*).

Analisis varians memperhitungkan masing-masing komponen dari biaya produksi, yaitu bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan *overhead* pabrik. Analisis varians bahan baku langsung dalam penelitian ini terdiri dari varian harga, varian bauran, varian hasil, dan varian kuantitas. Analisis varians tenaga kerja langsung dalam penelitian ini terdiri dari varians tarif, varians efisiensi, dan varians hasil. Analisis varians *overhead* pabrik dalam penelitian ini terdiri dari metode dua varians, metode A tiga varians, dan metode B tiga varians.

Analisis varians bukan hanya sebatas mengetahui perbedaan antara biaya standar dan biaya aktual. Analisis varians dapat membantu pengelola perusahaan untuk menguraikan penyebab selisih yang terjadi sehingga pengelola perusahaan dapat menentukan langkah-langkah evaluasi untuk memperbaiki penyebab penyimpangan yang terjadi. Apabila penyebab penyimpangan dapat diperbaiki maka perusahaan berhasil melakukan upaya yang mendukung efisiensi biaya produksi. Dengan demikian perusahaan memiliki kesempatan untuk memenangkan persaingan pasar.

Peneliti memilih Koperasi Serba Usaha (KSU) Brosem sebagai objek penelitian. KSU Brosem terletak di Jalan Bromo I No. 24, Batu, Jawa Timur. KSU Brosem merupakan usaha kecil mandiri yang memproduksi minuman sari apel dalam kemasan secara *home industry* dengan merek Brosem. Sebagai salah satu produsen minuman sari apel dari daerah asalnya, yaitu Kota Batu, KSU Brosem menghadapi persaingan yang cukup ketat. Tahun 2011 jumlah produsen minuman sari apel di Kota Batu mencapai 49 unit, kemudian menyusut hingga 36 unit pada tahun 2012, dan akhirnya pada tahun 2013 masih bertahan 20 unit (Sa’adah, dkk, 2015:374). Produsen minuman sari apel yang masih bertahan sekaligus menjadi pesaing bagi

KSU Brosem antara lain Kusuma Agrowisata, Flamboyan, dan Dewata. Berikut merupakan perbandingan harga minuman sari apel dari KSU Brosem dan beberapa produsen minuman sari apel tersebut untuk pembelian minimal 100 karton:

Tabel 1 Perbandingan Harga Minuman Sari Apel

Merek	Harga/karton	
	32 cup	24 cup
Brosem	Rp 20.000,00	-
Siipah	Rp 20.300,00	-
Flamboyan	Rp 20.000,00	Rp 15.000,00
Dewata	-	Rp 15.000,00

Sumber: <https://menone.wordpress.com/oleh-oleh/minuman-sari-apel/>

Tabel tersebut menunjukkan bahwa persaingan harga yang terjadi antar produsen minuman sari apel cukup ketat. Masing-masing produsen mematok harga pada kisaran yang sama. Hal ini mengindikasikan bahwa KSU Brosem selain dihadapkan dengan jumlah pesaing yang banyak juga dihadapkan pada persaingan harga yang ketat. Oleh karena itu, dibutuhkan solusi bagi KSU Brosem sehingga mampu mematok harga jual yang tepat berdasarkan biaya yang dikeluarkan. Berikut merupakan data penjualan dan biaya produksi yang terjadi di KSU Brosem tahun 2012-2015:

Tabel 2 Data Penjualan dan Biaya Produksi KSU Brosem tahun 2012-2015

Tahun	Penjualan (Rp)	Biaya Produksi (Rp)
2012	1.133.393.500,00	831.276.960,00
2013	1.434.698.000,00	1.217.475.760,00
2014	1.915.160.000,00	1.599.529.680,00
2015	2.638.944.250,00	2.211.099.066,00

Sumber: KSU Brosem, 2016

Tabel tersebut menunjukkan bahwa seiring meningkatnya penjualan maka biaya produksi dari KSU Brosem juga meningkat. Peningkatan tersebut sebaiknya diiringi upaya untuk mendukung efisiensi biaya produksi KSU Brosem. Dengan demikian perusahaan berkesempatan untuk dapat memenangkan persaingan pasar dari produsen-produsen lain yang sejenis. Berdasarkan latar belakang tersebut penulis tertarik untuk melakukan penelitian yang berjudul “ANALISIS PERHITUNGAN BIAYA STANDAR SEBAGAI SALAH SATU PENDUKUNG EFISIENSI BIAYA PRODUKSI (Studi pada

Koperasi Serba Usaha Brosem Batu pada Tahun 2015)". Tujuan penelitian ini yaitu mengetahui biaya produksi standar yang ditentukan oleh KSU Brosem dan untuk mengetahui bagaimana analisis perhitungan biaya standar dapat mendukung efisiensi biaya produksi KSU Brosem pada tahun 2015.

B. KAJIAN PUSTAKA

1. Konsep Akuntansi Biaya

a. Pengertian Akuntansi Biaya

Horngren, dkk, (2008:3) mengartikan akuntansi biaya mengukur, menganalisis, dan melaporkan informasi keuangan dan nonkeuangan yang terkait dengan biaya perolehan atau penggunaan sumber daya dalam suatu organisasi.

b. Peranan Akuntansi Biaya

Akuntansi biaya berperan dalam membantu manajemen untuk melakukan pengendalian biaya, perbaikan kualitas, peningkatan efisiensi, dan pembuatan keputusan-keputusan yang berkaitan dengan biaya yang dikeluarkan perusahaan. Pengendalian biaya akan memudahkan perusahaan mencapai efisiensi karena perusahaan dapat mengetahui penyebab terjadinya pemborosan sehingga dapat menyiapkan langkah evaluasi. Bentuk pengendalian biaya dalam akuntansi biaya adalah dengan penerapan biaya standar.

c. Manfaat Akuntansi Biaya

Witjaksono (2013:5) menyatakan bahwa manfaat terbesar dari dengan mempelajari akuntansi biaya adalah timbulnya sikap 'sadar akan biaya' (*cost awareness*). Manfaat akuntansi biaya adalah sebagai sumber informasi baik bagi perusahaan untuk pengambilan keputusan yang terkait dengan perusahaan, maupun bagi pihak luar untuk kepentingan tertentu.

2. Konsep Biaya

a. Pengertian Biaya

Mursyidi (2008:14) mengartikan biaya adalah sebagai suatu pengorbanan yang dapat mengurangi kas atau harta lainnya untuk mencapai tujuan, baik yang dapat dibebankan pada saat ini maupun pada saat yang akan datang. Biaya adalah suatu pengorbanan sumber daya perusahaan yang dikeluarkan perusahaan untuk tujuan tertentu yang berguna bagi perusahaan di saat ini maupun saat yang akan datang.

3. Biaya Produksi

a. Pengertian Biaya Produksi

Menurut Riwayadi (2014:19) "biaya produksi (*manufacturing cost*) adalah biaya yang berhubungan dengan fungsi produksi". Biaya produksi adalah seluruh biaya yang dikeluarkan perusahaan dalam memproduksi suatu unit produk

yang terdiri dari biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik.

b. Komponen Biaya Produksi

- 1) Carter (2012:40) mengartikan bahan baku langsung adalah semua bahan baku yang membentuk bagian integral dari produk jadi dan dimasukkan secara eksplisit dalam perhitungan biaya produk.
- 2) Carter (2012:40) mengartikan tenaga kerja langsung adalah tenaga kerja yang melakukan konversi bahan baku langsung menjadi produk jadi dan dapat dibebankan secara layak ke produk tertentu.
- 3) Carter (2012:41) mengartikan *overhead* pabrik-juga disebut *overhead* manufaktur, beban manufaktur, atau beban pabrik-terdiri atas semua biaya manufaktur yang tidak ditelusuri secara langsung ke *output* tertentu.

4. Biaya Standar

a. Pengertian Biaya Standar

Horngren, dkk (2008:269) memberikan pendapat bahwa biaya standar adalah biaya yang ditetapkan dengan cermat untuk satu unit output. Biaya standar merupakan biaya yang telah ditetapkan di awal periode yang diperkirakan akan dikeluarkan untuk memproduksi suatu produk.

b. Penyusunan Biaya Standar

Witjaksono (2013:135) memaparkan bahwa penyusunan biaya standar perusahaan dapat menggunakan analisis data historis, analisis tugas, maupun gabungan keduanya. Penentuan sumber untuk biaya standar tersebut tergantung kebijakan masing-masing perusahaan. Selain itu, skala perusahaan dapat berpengaruh untuk menentukan dari mana sumber penentuan biaya standar. Perusahaan dengan skala besar akan berharap dapat menentukan biaya standar dari sumber yang lebih akurat.

c. Manfaat Biaya Standar

Carter (2011:158) menyatakan bahwa "Biaya standar membantu perencanaan dan pengendalian operasi". Biaya standar memungkinkan perusahaan agar dapat mengambil keputusan yang tepat untuk mengatasi dampak-dampak dari penyimpangan realisasi biaya. Oleh karena itu, perusahaan dapat mengurangi pemborosan biaya produksi sehingga dapat mengoptimalkan laba yang hendak diperoleh.

d. Kelebihan dan Kelemahan Biaya Standar

Kelebihan biaya standar adalah sebagai pedoman dalam pengendalian biaya perusahaan sehingga perusahaan mampu mengambil keputusan yang tepat untuk melakukan perencanaan. Kelemahan dari penerapan biaya standar adalah kurang fleksibel terhadap keadaan

produksi. Ketidakpastian pada kegiatan produksi di masa yang akan datang menjadi tantangan dalam penerapan biaya standar (Witjaksono, 2013:138).

e. Jenis-jenis Standar

Hansen dan Mowen (2009:493) berpendapat bahwa standar umumnya diklasifikasikan sebagai standar ideal dan standar yang saat ini dapat tercapai.

5. Analisis Varians Biaya Produksi

Varians digunakan sebagai dasar pengelola perusahaan untuk melakukan evaluasi terhadap kegiatan produksi perusahaan. Beberapa industri manufaktur menggunakan lebih dari satu jenis bahan baku. Carter (2011:177) menyatakan bahwa program analisis varians yang mengidentifikasi dan mengevaluasi sifat, luas, dan penyebab varians bauran dan varians hasil adalah suatu alat bantu bagi manajemen operasi.

C. METODE PENELITIAN

1. Jenis Penelitian

Penelitian ini termasuk dalam penelitian deskriptif karena pada penelitian ini akan memaparkan dan menganalisis data-data mengenai biaya standar dan aktual yang terjadi di KSU Brosem selama tahun 2015.

2. Fokus Penelitian

Fokus dari penelitian ini adalah:

- a. Biaya produksi standar yang ditentukan oleh KSU Brosem Batu, terdiri dari:
 - 1) Standar biaya bahan baku langsung
 - 2) Standar biaya tenaga kerja langsung
 - 3) Standar biaya *overhead* pabrik
- b. Efisiensi biaya produksi KSU Brosem Batu yang dihitung dengan analisis varians bauran dan hasil, terdiri dari:
 - 1) Varians bahan baku langsung
 - 2) Varians tenaga tenaga kerja langsung
 - 3) Varians *overhead* pabrik

3. Lokasi Penelitian

Peneliti menentukan bahwa penelitian ini dilaksanakan di KSU Brosem yang terletak di Jalan Bromo I No. 24, Batu, Jawa Timur. KSU Brosem merupakan usaha kecil mandiri yang memproduksi minuman sari apel dalam kemasan secara *home industry* dengan merek Brosem. Alasan peneliti memilih lokasi penelitian ini karena peneliti ingin menganalisis mengenai biaya standar yang diterapkan pada KSU Brosem mengingat analisis ini diperlukan untuk mendukung efisiensi biaya produksi.

4. Analisis Data

Analisis data merupakan kegiatan yang penting untuk dilaksanakan dalam suatu penelitian karena dapat memberikan makna yang berguna

untuk memecahkan permasalahan yang diteliti. Tahap-tahap analisis data dalam penelitian ini adalah:

- a. Biaya produksi standar yang ditentukan oleh KSU Brosem Batu, terdiri dari: biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik.
- b. Efisiensi biaya produksi dengan analisis varians bahan baku langsung yang terdiri dari varians harga, varians bauran, varians hasil, dan varians kuantitas; analisis varians tenaga kerja langsung yang terdiri dari varians tarif tenaga kerja, varians efisiensi tenaga kerja, dan varians hasil tenaga kerja; dan analisis varian *overhead* pabrik yang terdiri dari metode dua varians, metode A tiga varians, dan metode B tiga varians.

D. HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Penyusunan Standar Biaya Produksi Minuman Sari Apel yang ditetapkan KSU Brosem

KSU Brosem menyusun standar biaya produksi setiap periodenya berdasarkan kapasitas normal produksi. Masing-masing elemen biaya produksi ditetapkan standarnya dalam anggaran biaya produksi sebagai acuan dalam mengeluarkan biaya produksi. Berikut ini merupakan penetapan standar elemen-elemen biaya produksi yang disusun oleh KSU Brosem:

a. Penetapan Standar Bahan Baku

Standar bahan baku yang ditetapkan KSU Brosem terdiri dari standar harga bahan baku dan standar kuantitas bahan baku. Standar harga bahan baku ditetapkan oleh manajer berdasarkan harga pasar tertinggi dari bahan baku di periode sebelumnya. Standar kuantitas bahan baku ditetapkan manajer bersama kepala unit produksi berdasarkan berapa karton produk yang akan diproduksi sesuai kapasitas normal produksi, yaitu 136.000 karton.

Berdasarkan standar harga dan kuantitas bahan baku yang telah ditetapkan perusahaan akan dihitung rata-rata tertimbang untuk input dan biaya rata-rata output standar. Berikut merupakan perhitungan rata-rata tertimbang untuk input dan biaya rata-rata output standar:

Rata-rata tertimbang untuk input:

Rp. 684.080.000,00 : 1.084.600 kg

= Rp 630,7210031 per kg

Biaya rata-rata output standar:

Rp. 684.080.000,00 : 136.000 karton

= Rp 5.030 per karton

b. Penetapan Standar Tenaga Kerja Langsung

Standar biaya tenaga kerja merupakan biaya yang direncanakan untuk dikeluarkan bagi karyawan yang terlibat langsung dalam produksi. Tenaga kerja unit produksi KSU Brosem terdiri dari 10 orang karyawan yang terbagi ke dalam bagian masak, bagian proses produksi, dan bagian *packaging-quality control*. Standar biaya tenaga kerja ditetapkan KSU Brosem berdasarkan berapa banyak paket yang direncanakan untuk diproduksi. Total biaya tenaga kerja berdasarkan jumlah paket produksi dibagikan kepada karyawan sesuai keahlian dari masing-masing tenaga kerja. Standar jam kerja yang ditetapkan KSU Brosem adalah 8 jam per hari.

Standar tarif tenaga kerja langsung KSU Brosem per jam: Rp. 86.328,13 per jam

Realisasi tarif tenaga kerja langsung KSU Brosem per jam: Rp. 83.344,76 per jam

c. Penetapan Standar Biaya *Overhead* Pabrik

KSU Brosem menetapkan standar biaya *overhead* pabrik berdasarkan rata-rata biaya yang dikeluarkan pada tahun-tahun sebelumnya dengan memperkirakan kenaikan biaya yang akan terjadi. Standar biaya *overhead* pabrik sebaiknya disusun dengan mengklasifikasikan berdasarkan hubungannya dengan volume produksi sehingga besar biaya yang dikeluarkan pada tingkat aktivitas tertentu dapat diketahui.

1) Pemisahan Biaya *Overhead* Pabrik

Standar biaya *overhead* pabrik yang ditetapkan KSU Brosem belum dipisahkan berdasarkan hubungannya dengan volume produksi menjadi biaya tetap, biaya variabel, dan biaya semivariabel. Sesuai dengan penelitian ini, dalam kaitannya untuk mendukung efisiensi biaya produksi dibutuhkan perhitungan tarif *overhead* tetap dan tarif *overhead* variabel.

Berikut langkah-langkah penentuan tarif *overhead* pabrik standar:

a) Dasar Pembebanan Biaya *Overhead* Pabrik
Kapasitas normal 136.000 karton dengan standar jam tenaga kerja 2.048 jam.

b) Perhitungan Tarif *Overhead*

(1) Tarif *overhead* pabrik total:

Rp. 520.099,61

(2) Tarif *overhead* pabrik tetap:

Rp. 73.880,27

(3) Tarif *overhead* pabrik variabel:

Rp. 446.219,34

2. Evaluasi terhadap Biaya Produksi Minuman Sari Apel KSU Brosem

Evaluasi terhadap biaya produksi minuman sari apel KSU Brosem merupakan salah satu upaya

pendukung efisiensi biaya produksi. Pada anggaran dan realisasi biaya produksi KSU Brosem terjadi perbandingan yang tidak seimbang antara *prime cost* (bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung) dan *secondary cost* (biaya *overhead* pabrik), dimana total *prime cost* adalah Rp. 860.880.000,00 dan total *secondary cost* adalah Rp. 1.065.164.000,00.

Evaluasi yang dimaksud dalam penelitian ini adalah menggunakan analisis varians bahan baku langsung, analisis varians tenaga kerja langsung, dan analisis varians *overhead* pabrik. Analisis varians akan memperhitungkan antara standar biaya produksi minuman sari apel yang telah ditetapkan perusahaan dengan realisasinya selama tahun 2015 sesuai data yang telah disajikan. Perhitungan analisis varians akan menunjukkan selisih yang menguntungkan (*favorable*) maupun tidak menguntungkan (*unfavorable*). Berdasarkan perhitungan tersebut akan dijelaskan secara lebih rinci mengenai selisih yang terjadi sehingga diketahui apakah biaya produksi yang dikeluarkan oleh KSU Brosem telah efisien atau belum.

a. Analisis Varians Bahan Baku Langsung

Analisis varians bahan baku langsung yang digunakan dalam penelitian ini adalah varians bauran dan hasil (*mix and yield variance*) yang terdiri dari varians harga, bauran, hasil, dan kuantitas dari bahan baku yang digunakan KSU Brosem dalam proses produksi, yaitu apel dan air:

1) Varians Harga

Varians harga bahan baku langsung KSU Brosem menunjukkan hasil yang tidak menguntungkan (*unfavorable*), yaitu Rp. 16.866.739,09. Varians tersebut terdiri dari varians harga apel dan air yang sama-sama tidak menguntungkan (*unfavorable*), yaitu Rp. 25.625.402,72 dan Rp. 3.008.530,77; dan varians harga gula menguntungkan (*favorable*), yaitu 11.767.194,40.

2) Varians Bauran

Varians bauran bahan baku langsung KSU Brosem tahun 2015 sebesar Rp. 2.903,57. Varians tersebut menunjukkan hasil yang menguntungkan (*favorable*). Varians tersebut terjadi karena kuantitas aktual biaya standar lebih kecil dibandingkan kuantitas aktual pada rata-rata biaya bahan baku standar untuk input.

3) Varians Hasil

Varians hasil bahan baku langsung KSU Brosem tahun 2015 sebesar Rp. 7.018.726,43. Varians tersebut menunjukkan hasil yang menguntungkan (*favorable*). Varians tersebut terjadi karena produksi aktual lebih besar daripada output yang diperkirakan.

4) Varians Kuantitas

Varians kuantitas bahan baku langsung menunjukkan hasil yang menguntungkan (*favorable*), yaitu Rp. 7.021.630,00. Varians kuantitas bahan baku tersebut terdiri dari varians kuantitas apel, air, dan gula yang sama-sama menguntungkan (*favorable*), yaitu Rp. 1.047.000,00, Rp. 530.230,00, dan 5.444.400,00. Varians kuantitas bahan baku langsung menunjukkan hasil yang menguntungkan (*favorable*) karena kuantitas aktual lebih kecil daripada kuantitas standar yang diperbolehkan.

Varians kuantitas juga dapat dihitung dengan menjumlahkan varians bauran dan hasil, yaitu:

$$\begin{aligned} \text{Varians bauran} &= (2.903,57)F \\ \text{Varians hasil} &= (7.018.726,43)F+ \\ \text{Varians kuantitas} &= \overline{(7.021.630,00)F} \end{aligned}$$

b. Analisis Varians Tenaga Kerja Langsung

Analisis varians tenaga kerja langsung terdiri dari varians tarif, varians efisiensi, dan varians hasil. Berikut merupakan perhitungan masing-masing varians:

1) Varians Tarif

Varians tarif tenaga kerja langsung sebesar Rp. 5.799.671,28. Varians tersebut menunjukkan hasil yang menguntungkan (*favorable*) karena tarif tenaga kerja aktual yang lebih kecil dibandingkan dengan tarif tenaga kerja standar.

2) Varians Efisiensi Tenaga Kerja

Varians efisiensi tenaga kerja langsung sebesar Rp. 7.510.547,31. Varians tersebut menunjukkan hasil yang tidak menguntungkan (*unfavorable*) karena jam kerja aktual lebih besar dibandingkan dengan jam kerja standar untuk keluaran diharapkan.

3) Varians Hasil Tenaga Kerja

Varians hasil tenaga kerja langsung menunjukkan hasil yang menguntungkan (*favorable*), yaitu Rp. 1.812.890,73. Varians tersebut menunjukkan hasil yang menguntungkan (*favorable*) disebabkan karena jam kerja standar untuk keluaran diharapkan lebih kecil dibandingkan dengan jam kerja standar untuk keluaran aktual.

c. Analisis Varians Overhead Pabrik

Analisis varians *overhead* pabrik yang dilakukan dalam penelitian ini terdiri dari metode dua varians, metode A tiga varians, dan metode B tiga varians.

Berikut merupakan rekapitulasi hasil perhitungan varians *overhead* pabrik KSU Brosem tahun 2015 untuk metode dua varians, metode A tiga varians, dan metode B tiga varians:

Tabel 3 Rekapitulasi Varians Overhead Pabrik Minuman Sari Apel KSU Brosem 2015

Jenis Varians	Metode Dua Varians	Metode A Tiga Varians	Metode B Tiga Varians
Terkendali	19.710.589,62		
Volume	14.111.138,61		14.111.138,61
Pengeluaran		(19.110.492,96)	(19.110.492,96)
K. Menganggur		7.683.555,12	
Efisiensi		45.248.666,07	
E. Variabel			38.821.082,58
Hasil	(10.922.091,81)	(10.922.091,81)	(10.922.091,81)
Total	22.899.636,42	22.899.636,42	22.899.636,42

Sumber: Data Diolah, 2016

Varians pengeluaran menunjukkan hasil yang menguntungkan karena biaya aktual lebih kecil daripada anggaran biaya berdasarkan jam kerja aktual. Varians menguntungkan pada varians hasil disebabkan oleh jam standar output diharapkan lebih kecil daripada jam aktual untuk tarif *overhead* standar. Hal ini terjadi karena hasil produksi yang diharapkan lebih kecil daripada hasil produksi aktual.

Hasil yang tidak menguntungkan pada varians terkendali disebabkan karena biaya aktual lebih besar daripada anggaran biaya untuk output diharapkan. Varians volume dan varians kapasitas menganggur menunjukkan hasil yang tidak menguntungkan karena jumlah minuman sari apel yang diproduksi di tahun 2015 lebih kecil daripada kapasitas normal yang ditetapkan. Penurunan produksi ini dimaksudkan untuk menyesuaikan tingkat permintaan minuman sari apel pada tahun yang bersangkutan. Hasil yang tidak menguntungkan pada varians efisiensi dan varians efisiensi variabel disebabkan karena perusahaan kurang efisien dalam menggunakan masukan yang dijadikan dasar untuk mengolokasikan *overhead* pabrik, yaitu jam kerja standar.

Varians yang terjadi pada *overhead* pabrik merupakan tanggung jawab bagian-bagian tertentu yang berkaitan dalam menetapkan standar biaya *overhead*. Varians pengeluaran merupakan tanggung jawab manajer bersama kepala unit produksi. Kedua pihak tersebut merupakan penentu standar biaya *overhead*. Varians hasil yang menguntungkan mengindikasikan bahwa kepala unit produksi telah menjalankan pengawasan yang baik dalam penggunaan *overhead* pabrik karena

produksi aktual yang terjadi lebih besar daripada output yang diharapkan.

3. Biaya Standar sebagai Salah Satu Pendukung Efisiensi Biaya Produksi

Perhitungan biaya standar menggunakan analisis varians ditujukan sebagai salah satu upaya untuk mendukung efisiensi biaya produksi. Berdasarkan analisis varians yang telah dilakukan terdapat hasil yang menguntungkan (*favorable*) dan tidak menguntungkan (*unfavorable*), berikut rinciannya:

Tabel 4 Varians Biaya Produksi KSU Brosem Tahun 2015

No.	Jenis Varians	Jumlah (Rp)	Ket
1.	Varians harga bahan baku	16.866.739,09	UF
2.	Varians kuantitas bahan baku:		
	a. bauran	(2.903,57)	F
	b. hasil	(7.018.726,43) + (7.021.630,00)	F
3.	Varians tarif upah tenaga kerja	(5.799.671,28)	F
4.	Varians efisiensi tenaga kerja	7.510.547,31	UF
5.	Varians hasil tenaga kerja	(1.812.890,73)	F
6.	Varians <i>overhead</i> pabrik	22.899.636,42	UF

Sumber: Data Diolah, 2016

Hasil tersebut menjadi dasar bagi perusahaan untuk mengevaluasi biaya standar yang ditetapkan dan juga biaya aktual yang dikeluarkan selama periode tertentu sehingga mampu mendukung efisiensi biaya produksi. Berikut upaya-upaya yang dapat dilakukan perusahaan untuk mendukung efisiensi biaya produksi:

a. Biaya Bahan Baku

Manajer sebaiknya berusaha menjalin kerjasama yang baik dengan pemasok sehingga mampu memperkirakan harga bahan baku dengan tepat. Hubungan baik dengan pemasok yang memiliki bahan baku berkualitas juga menjadi upaya untuk mendukung efisiensi biaya produksi. Manajer juga dapat melakukan pendekatan langsung kepada petani apel untuk mendapatkan apel dengan harga lebih murah dan kualitas yang baik. Varians bauran lebih dipengaruhi kemampuan manajer dan kepala unit produksi dalam memperkirakan standar untuk perbandingan bahan baku yang tepat sehingga dapat direalisasikan dengan baik. Varians hasil dan kuantitas lebih dipengaruhi

kemampuan kepala unit produksi yang telah melakukan pengawasan terhadap kinerja karyawan dalam menggunakan bahan baku sehingga mampu menghasilkan minuman sari apel dalam hasil dan kuantitas yang menguntungkan. Kepala unit produksi sebaiknya mempertahankan upaya pengawasan yang baik supaya selalu terjaga efisiensi biaya produksi perusahaan.

b. Biaya Tenaga Kerja Langsung

Varians tarif lebih dipengaruhi manajer sebagai penentu tarif tenaga kerja. Manajer telah menetapkan tarif standar dengan sistem borongan. Kehadiran karyawan mempengaruhi rendahnya tarif upah yang dibayarkan karena KSU Brosem mempertimbangkan kehadiran karyawan dalam membayar upah tenaga kerja. Varians hasil lebih dipengaruhi oleh kepala unit produksi yang mampu mengawasi tenaga kerja sehingga mampu memproduksi output melebihi standar yang diharapkan pada jam yang distandarkan. Kepala unit produksi sebaiknya mempertahankan kemampuan dalam mengawasi kinerja tenaga kerja sehingga dapat menjaga hasil produksi melebihi output yang diharapkan namun dengan memperhatikan efisiensi penggunaan jam kerja karena terjadi varians yang tidak menguntungkan pada efisiensi jam kerja.

c. Biaya *Overhead* Pabrik

Berdasarkan analisis varians *overhead* pabrik dari KSU Brosem tahun 2015 terdapat hasil menguntungkan untuk varians pengeluaran dan varians hasil. Hasil yang tidak menguntungkan terjadi pada varians terkendali, varians volume, varians kapasitas menganggur, varians efisiensi, dan varians efisiensi variabel. Perusahaan sebaiknya memperbaiki standar yang digunakan untuk menentukan jumlah produksi sehingga tidak terjadi varians yang tidak menguntungkan untuk volume dan kapasitas menganggur. Faktor eksternal seperti kondisi permintaan harus lebih diperhatikan perusahaan. Perusahaan sebaiknya lebih berhati-hati dalam menentukan jumlah produksi dengan memperhatikan kondisi konsumen pada periode yang bersangkutan. Peningkatan pengawasan terhadap jam kerja karyawan perlu diperhatikan kepala unit produksi sehingga tidak terjadi varians efisiensi dan efisiensi variabel yang tidak menguntungkan. Perusahaan juga harus memperhatikan keakuratan dalam penentuan standar biaya *overhead* pabrik sehingga standar yang ditetapkan tidak terlalu tinggi atau

terlalu rendah. Biaya *overhead* dari tahun-tahun sebelumnya tidak menjamin standar yang tepat. Perusahaan perlu melakukan pemisahan biaya *overhead* ke dalam biaya *overhead* tetap dan variabel supaya dapat menentukan besarnya biaya yang dapat terpengaruh oleh tingkat volume produksi.

E. KESIMPULAN DAN SARAN

1. Kesimpulan

- a. Koperasi Serba Usaha Brosem atau biasa disingkat KSU Brosem merupakan perusahaan agroindustri yang terletak di Kota Batu yang memproduksi minuman sari apel dalam kemasan. Sebagai perusahaan agroindustri, biaya produksi merupakan salah satu hal yang sangat diperhatikan oleh KSU Brosem. Perhatian khusus terhadap biaya produksi dilakukan KSU Brosem melalui penetapan anggaran biaya produksi.
- b. Salah satu upaya pendukung efisiensi biaya produksi yang diterapkan dalam penelitian ini adalah melalui analisis varians. Analisis varians dilakukan dengan memperhitungkan antara standar biaya produksi yang ditetapkan dengan realisasi biaya yang terjadi. Varians harga bahan baku menunjukkan hasil yang tidak menguntungkan (*unfavorable*), yaitu Rp. 16.866.739,09. Varians kuantitas bahan baku, yang terdiri dari varians bauran dan hasil bahan baku menunjukkan hasil yang menguntungkan (*favorable*), yaitu Rp. 7.021.630,00. Varians tarif upah tenaga kerja menunjukkan hasil yang menguntungkan (*favorable*), yaitu Rp. 5.799.671,28. Varians efisiensi tenaga kerja menunjukkan hasil yang tidak menguntungkan (*unfavorable*), yaitu Rp. 7.510.547,31. Varians hasil tenaga kerja menunjukkan hasil yang menguntungkan (*favorable*), yaitu Rp. 1.812.890,73. Varians *overhead* pabrik menunjukkan hasil yang tidak menguntungkan (*unfavorable*), yaitu Rp. 22.899.636,42. Berdasarkan perhitungan varians-variens tersebut maka secara keseluruhan varians biaya produksi KSU Brosem menunjukkan hasil yang tidak menguntungkan (*unfavorable*), yaitu Rp. 32.642.730,81.
- c. Hasil analisis varians bauran dan hasil (*mix and yield variances*) menunjukkan bahwa biaya produksi yang dikeluarkan oleh KSU Brosem di tahun 2015 masih belum efisien. Belum terjadinya efisiensi biaya produksi pada KSU Brosem dipengaruhi oleh faktor internal, yaitu kurangnya pengawasan terhadap jam kerja tenaga kerja dan faktor internal, yaitu

peningkatan biaya bahan baku, biaya bahan penolong, dan usur-unsur lain dari biaya *overhead* pabrik yang belum dapat diprediksi secara tepat oleh perusahaan. Upaya perbaikan terhadap standar perlu dilakukan.

2. Saran

- a. KSU Brosem dapat mengupayakan agar bagian-bagian yang bertanggung jawab terhadap terjadinya varians melakukan hal-hal sebagai berikut:
 - 1) Pimpinan sebaiknya lebih teliti dalam menentukan standar jumlah produksi berdasarkan kapasitas normal dengan memperhatikan kondisi konsumen pada periode yang bersangkutan supaya kapasitas normal yang ditetapkan dapat dimaksimalkan.
 - 2) Manajer sebaiknya berusaha menjalin kerja sama yang baik dengan pemasok bahan baku utama maupun bahan penolong sehingga dapat memperkirakan standar harga yang tepat untuk keduanya.
 - 3) Kepala unit produksi sebaiknya mempertahankan dan meningkatkan upaya pengawasan yang baik terhadap kinerja tenaga kerja supaya dapat melaksanakan tugas sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan.
 - 4) Menambahkan tenaga kerja yang kompeten sehingga mendukung upaya efisiensi biaya produksi.
- b. KSU Brosem dapat melakukan beberapa upaya untuk mendukung efisiensi biaya produksi sebagai berikut:
 - 1) Menetapkan biaya standar secara lebih teliti. Standar biaya bahan baku langsung dapat diperbaiki dengan melakukan prediksi terhadap peningkatan biaya yang akan terjadi secara lebih teliti berdasarkan informasi dari pemasok. Standar biaya tenaga kerja langsung dapat diperbaiki dengan mempeketat jam kerja tenaga kerja supaya tenaga kerja lebih memperhatikan waktu yang digunakan dalam menyelesaikan pekerjaannya. Standar biaya *overhead* pabrik sebaiknya ditentukan dengan membagi biaya *overhead* pabrik semivariabel ke dalam biaya tetap dan biaya variabel supaya dapat diketahui pengaruhnya terhadap volume produksi.
 - 2) Melakukan analisis varians secara berkala supaya dapat mengendalikan biaya produksi sehingga dapat mendukung terjadinya efisiensi biaya produksi.

- 3) Menentukan batas toleransi yang wajar untuk varians yang terjadi supaya prinsip manajemen berdasarkan penyimpangan dapat diterapkan secara efektif dan efisien.

DAFTAR PUSTAKA

- Anonim. "Minuman Sari Apel", diakses pada tanggal 14 Januari 2015 dari <https://menone.wordpress.com/oleh-oleh/minuman-sari-apel/>
- Carter, William K. 2012. *Akuntansi Biaya*. Buku 1. Edisi 14. Jakarta: Salemba Empat.
- _____. 2011. *Akuntansi Biaya*. Buku 2. Edisi 14. Jakarta: Salemba Empat.
- Hansen, Don R. dan Mowen, Maryanne M. 2009. *Akuntansi Manajerial*. Buku 1. Edisi 8. Jakarta: Salemba Empat.
- Horngren, Datar, dan Foster. 2008. *Akuntansi Biaya: dengan Penekanan Manajerial*. Jilid 1. Jakarta: Erlangga.
- Mulyadi. 2005. *Akuntansi Biaya*. Edisi ke-5. Yogyakarta: Unit Penerbit dan Percetakan Akademi Manajemen Perusahaan YKPN.
- Mursyidi. 2008. *Akuntansi Biaya*. Cetakan Pertama. Bandung: Refika Aditama.
- Riwayadi. 2014. *Akuntansi Biaya: Pendekatan Tradisional dan Kontemporer*. Jakarta: Salemba Empat.
- Sa'adah, Lailufary Ichda Noor dan Estiasih, Teti. 2015. Karakteristik Minuman Sari Apel Produksi Skala Mikro dan Kecil di Kota Batu. *Jurnal Pangan dan Agroindustri*, 3(2): 374-380.
- Witjaksono, Armanto. 2013. *Akuntansi Biaya*. Edisi Revisi. Yogyakarta: Graha Ilmu.