Jejakdigital
JURNAL ILMIAH MULTIDISIPLIN
Available online at https://indojurnal.com/index.php/jejakdigital

eISSN 3089-7734; pISSN 3089-7742
Vol. 2, No.6, Tahun 2026
doi.org/10.63822/4dj3tt31
Hal. 11838-11848

Analisis Varian Terkendali dan Varian Volume dalam Pengendalian Biaya Overhead Pabrik

Siti Nur Reskiyawati Said
Akuntansi, Universitas Negeri Makassar

*Email Korespodensi: siti.nur.reskiyawati@unm.ac.id

Sejarah Artikel:

Diterima 17-11-2026
Disetujui 23-11-2026
Diterbitkan 25-11-2026

ABSTRACT

characterized by complexity, as they comprise various indirect costs incurred by both production and service departments. Ineffective overhead cost management may lead to cost variances and affect the efficiency of production activities. Therefore, an appropriate analysis is required to identify the causes of cost deviations and evaluate cost control in each department. This study aims to analyze the application of controllable variance and volume variance in departmental manufacturing overhead cost control, identify the factors contributing to cost deviations, and explain how variance analysis can support managerial decision-making. This study employs a literature review method with a descriptive qualitative approach. The data are obtained from cost accounting textbooks, scholarly journal articles, and previous studies relevant to manufacturing overhead departmentalization, flexible budgeting, production cost variance analysis, and manufacturing overhead cost control. The literature review indicates that controllable variance is used to evaluate the difference between actual manufacturing overhead costs and the flexible budget at the actual activity level. Meanwhile, volume variance measures the difference between the flexible budget and applied manufacturing overhead costs and is used to evaluate production capacity utilization. Manufacturing overhead cost deviations may result from changes in the prices of indirect materials and services, machine maintenance expenses, energy consumption, changes in production volume, and inaccurate cost allocation among departments. The analysis of these two types of variance can assist management in identifying operational inefficiencies, evaluating departmental performance, improving budget preparation, and supporting managerial decisions related to production cost control.

Keywords: *Manufacturing Overhead Costs; Controllable Variance; Volume Variance; Flexible Budgeting; Departmentalization; Cost Control.*

ABSTRAK

Biaya Overhead Pabrik (BOP) merupakan salah satu komponen biaya produksi yang memiliki karakteristik kompleks karena mencakup berbagai biaya tidak langsung, baik pada departemen produksi maupun departemen pendukung. Pengelolaan BOP yang kurang efektif dapat menyebabkan terjadinya penyimpangan biaya dan memengaruhi efisiensi kegiatan produksi. Oleh karena itu, diperlukan analisis yang tepat untuk mengidentifikasi penyebab penyimpangan serta mengevaluasi pengendalian biaya pada setiap departemen. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis penerapan varian terkendali dan varian volume dalam pengendalian Biaya Overhead Pabrik per departemen, mengidentifikasi faktor-faktor penyebab terjadinya penyimpangan biaya, serta menjelaskan pemanfaatan hasil analisis varian dalam pengambilan keputusan manajerial. Penelitian ini menggunakan metode studi literatur (literature review) dengan pendekatan deskriptif kualitatif. Data diperoleh dari buku referensi akuntansi biaya, artikel jurnal ilmiah, dan penelitian terdahulu yang relevan dengan departementalisasi BOP, anggaran fleksibel, analisis varians biaya produksi, dan pengendalian biaya overhead pabrik. Hasil kajian menunjukkan bahwa varian terkendali digunakan untuk mengevaluasi selisih

antara BOP sesungguhnya dan anggaran fleksibel pada tingkat aktivitas aktual, sedangkan varian volume digunakan untuk menilai perbedaan antara anggaran fleksibel dan BOP yang dibebankan serta mengevaluasi pemanfaatan kapasitas produksi. Penyimpangan BOP dapat disebabkan oleh perubahan harga bahan penolong dan jasa, biaya pemeliharaan mesin, penggunaan energi, perubahan volume produksi, serta ketidaktepatan alokasi biaya antar-departemen. Analisis kedua jenis varian tersebut dapat membantu manajemen mengidentifikasi ketidakefisienan, mengevaluasi kinerja departemen, memperbaiki penyusunan anggaran, dan mendukung pengambilan keputusan yang berkaitan dengan pengendalian biaya produksi.

Kata kunci: Biaya Overhead Pabrik; Varian Terkendali; Varian Volume; Anggaran Fleksibel; Departementalisasi; Pengendalian Biaya.

Bagaimana Cara Sitasi Artikel ini:

Reskiyawati Said, S. N. . (2026). Analisis Varian Terkendali dan Varian Volume dalam Pengendalian Biaya Overhead Pabrik. Jejak Digital: Jurnal Ilmiah Multidisiplin, 2(6), 11838-11848. https://doi.org/10.63822/4dj3tt31

PENDAHULUAN

Persaingan yang semakin ketat dalam sektor industri manufaktur mendorong perusahaan untuk mengelola biaya produksi secara efektif dan efisien guna mempertahankan keberlangsungan usaha serta meningkatkan daya saing. Salah satu aspek penting dalam pengelolaan biaya produksi adalah perhitungan Harga Pokok Produksi (HPP), yang terdiri atas tiga komponen utama, yaitu biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan Biaya Overhead Pabrik (BOP). Di antara ketiga komponen tersebut, BOP memiliki karakteristik yang relatif lebih kompleks karena mencakup berbagai biaya tidak langsung yang tidak dapat ditelusuri secara langsung kepada setiap unit produk. Komponen BOP antara lain meliputi bahan penolong, tenaga kerja tidak langsung, penyusutan aset pabrik, biaya listrik dan air, serta biaya pemeliharaan mesin (Febriana et al., 2026). Selain itu, BOP terdiri atas biaya tetap, biaya variabel, dan biaya semivariabel sehingga memerlukan sistem perencanaan dan pengendalian yang memadai.

Dalam perusahaan manufaktur yang memiliki beberapa bagian produksi, pengelolaan BOP perlu dilakukan berdasarkan departemen agar pembebanan biaya dapat mencerminkan penggunaan sumber daya secara lebih akurat. Departementalisasi BOP merupakan proses pengelompokan biaya berdasarkan pusat-pusat biaya (*cost center*), yang meliputi departemen produksi dan departemen jasa atau pendukung (*service department*). Kurniawan et al. (2025) menjelaskan bahwa penerapan departementalisasi memungkinkan perusahaan mengidentifikasi biaya overhead berdasarkan aktivitas masing-masing departemen. Dengan demikian, pembebanan biaya kepada produk dapat dilakukan secara lebih tepat sesuai dengan sumber daya yang digunakan. Penggunaan satu tarif overhead untuk seluruh pabrik (*plantwide rate*) berpotensi menimbulkan ketidaktepatan pembebanan biaya, baik berupa pembebanan terlalu rendah (*undercosting*) maupun terlalu tinggi (*overcosting*).

Penentuan biaya overhead pada setiap departemen memerlukan penetapan tarif BOP sebelum biaya aktual diketahui secara keseluruhan. Tarif tersebut dikenal sebagai tarif overhead yang ditentukan di muka (*predetermined overhead rate*), yaitu tarif yang dihitung berdasarkan anggaran BOP dan estimasi dasar aktivitas pada kapasitas normal. Dasar pembebanan yang digunakan dapat berupa jumlah unit produksi, jam mesin, atau jam tenaga kerja langsung, sesuai dengan karakteristik kegiatan masing-masing departemen. Menurut Dunia et al. (2024) dan Kurniawan et al. (2025), penetapan tarif BOP dilakukan dengan mempertimbangkan anggaran biaya tetap dan biaya variabel serta dasar pembebanan yang relevan. Selanjutnya, BOP yang dibebankan (*applied overhead*) diperoleh dengan mengalikan tarif yang telah ditentukan dengan tingkat aktivitas yang menjadi dasar pembebanan. Perhitungan tersebut menjadi dasar dalam menentukan biaya overhead yang dialokasikan kepada produk dan mengevaluasi realisasi biaya pada akhir periode.

Dalam praktiknya, jumlah BOP yang dibebankan berdasarkan tarif yang telah ditentukan sebelumnya tidak selalu sama dengan biaya overhead yang benar-benar terjadi. Perbedaan antara BOP aktual dan BOP yang dibebankan tersebut dikenal sebagai varian atau selisih BOP (*overhead variance*). Febriana et al. (2026) menjelaskan bahwa analisis selisih BOP diperlukan untuk mengetahui apakah realisasi biaya lebih besar atau lebih kecil dibandingkan dengan biaya yang telah dibebankan. Selisih yang terjadi dapat dikategorikan sebagai varian menguntungkan (*favorable variance*) maupun varian tidak menguntungkan (*unfavorable variance*). Analisis selisih pada setiap departemen menjadi penting karena dapat membantu perusahaan mengidentifikasi bagian yang mengalami penyimpangan dan menentukan langkah evaluasi secara lebih terarah.

Analisis varian BOP tidak hanya bertujuan mengetahui besarnya selisih biaya, tetapi juga menjelaskan faktor-faktor yang menyebabkan terjadinya penyimpangan. Salah satu pendekatan yang dapat digunakan adalah analisis dua varian (*two-way variance analysis*), yang membagi selisih BOP menjadi varian terkendali atau varian anggaran (*controllable/budget variance*) dan varian volume (*volume variance*). Iriyadi (2020) menjelaskan bahwa varian terkendali merupakan selisih antara BOP sesungguhnya dan anggaran BOP fleksibel pada tingkat aktivitas aktual. Varian ini digunakan untuk mengevaluasi pengendalian pengeluaran overhead dengan mempertimbangkan perubahan tingkat aktivitas produksi. Sementara itu, varian volume merupakan selisih antara anggaran BOP fleksibel dan BOP yang dibebankan kepada produk. Varian tersebut berkaitan dengan tingkat aktivitas produksi dan pemanfaatan kapasitas yang tersedia, termasuk kemungkinan adanya kapasitas produksi yang tidak digunakan secara optimal.

Penyimpangan BOP dapat dipengaruhi oleh berbagai faktor, baik yang berasal dari departemen produksi maupun departemen pendukung. Pada departemen produksi, penyimpangan dapat disebabkan oleh kenaikan harga bahan penolong, penggunaan energi yang tidak efisien, peningkatan biaya pemeliharaan mesin, serta penggunaan jam kerja dan jam mesin yang tidak sesuai dengan standar. Selain itu, perubahan volume produksi dan ketidaktepatan penyusunan anggaran juga dapat memengaruhi besarnya selisih biaya overhead. Pada departemen pendukung, tingginya biaya pelayanan, kerusakan fasilitas, serta ketidaktepatan pengalokasian biaya kepada departemen produksi dapat memengaruhi total BOP yang dibebankan. Turnip et al. (2026) menekankan pentingnya pengelolaan dan pengalokasian biaya antar-departemen untuk mendukung efisiensi kegiatan produksi. Oleh karena itu, identifikasi penyebab varian perlu dilakukan secara menyeluruh agar manajemen dapat membedakan penyimpangan yang berkaitan dengan pengendalian pengeluaran dan penyimpangan yang dipengaruhi oleh tingkat aktivitas produksi.

Sejumlah penelitian terdahulu telah membahas analisis varians sebagai instrumen pengendalian biaya produksi. Riana dan Ratih (2016) mengkaji penerapan anggaran fleksibel sebagai alat pengendalian BOP pada PG Meritjan Kediri. Tambunan (2017) membahas analisis varians sebagai alat pengendalian biaya produksi pada PT Tor Ganda Medan. Selanjutnya, Abbas dan Damanik (2023) mengkaji analisis varians biaya standar dalam pengendalian biaya produksi pada usaha paving block. Penelitian Kurniawan et al. (2025) menyoroti penerapan departementalisasi dalam alokasi BOP untuk meningkatkan akurasi penentuan harga pokok produksi. Sementara itu, Widiyati (2025), Febriana et al. (2026), dan Turnip et al. (2026) membahas analisis varians, model dua selisih BOP, serta penerapan departementalisasi dalam meningkatkan efisiensi produksi. Berbagai penelitian tersebut menunjukkan bahwa pengendalian biaya produksi berkaitan erat dengan ketepatan penganggaran, pembebanan biaya, dan evaluasi penyimpangan.

Meskipun penelitian terdahulu telah membahas pengendalian biaya produksi, anggaran fleksibel, dan departementalisasi BOP, pembahasan mengenai keterkaitan varian terkendali dan varian volume dalam pengendalian BOP per departemen masih perlu diuraikan secara terpadu. Kedua jenis varian tersebut memiliki fungsi analisis yang berbeda, tetapi saling melengkapi. Varian terkendali memberikan informasi mengenai pengendalian pengeluaran biaya pada tingkat aktivitas aktual, sedangkan varian volume memberikan informasi mengenai pengaruh tingkat aktivitas terhadap pembebanan biaya overhead dan pemanfaatan kapasitas produksi. Pemahaman terhadap kedua varian tersebut diperlukan agar evaluasi biaya tidak hanya berfokus pada besarnya selisih, tetapi juga mempertimbangkan penyebab dan kondisi operasional yang melatarbelakanginya.

Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini bertujuan untuk mengkaji analisis varian terkendali dan varian volume dalam pengendalian Biaya Overhead Pabrik per departemen melalui studi literatur dengan pendekatan deskriptif kualitatif. Pembahasan difokuskan pada konsep dan perhitungan BOP per departemen, mekanisme analisis varian terkendali dan varian volume, faktor-faktor penyebab terjadinya penyimpangan biaya, serta pemanfaatan hasil analisis varian dalam evaluasi kinerja departemen dan pengambilan keputusan manajerial. Kajian ini diharapkan dapat memberikan pemahaman mengenai pentingnya analisis dua varian sebagai salah satu instrumen untuk meningkatkan efektivitas pengendalian biaya produksi.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode studi literatur (*literature review*) dengan pendekatan deskriptif kualitatif. Metode ini dilakukan melalui penelaahan berbagai sumber pustaka yang relevan dengan analisis Biaya Overhead Pabrik (BOP), khususnya mengenai departementalisasi, anggaran fleksibel, varian terkendali, dan varian volume. Data yang digunakan merupakan data sekunder yang bersumber dari buku referensi akuntansi biaya, artikel jurnal ilmiah, serta penelitian terdahulu yang berkaitan dengan pengendalian biaya produksi.

Pengumpulan data dilakukan melalui identifikasi dan penelaahan literatur yang membahas konsep BOP, metode pembebanan biaya berdasarkan departemen, perhitungan selisih biaya overhead, serta penerapan analisis varian dalam pengendalian biaya produksi. Literatur yang digunakan mencakup penelitian mengenai anggaran fleksibel, analisis varians biaya produksi, departementalisasi BOP, dan efisiensi biaya pada perusahaan manufaktur maupun unit usaha produksi.

Data yang diperoleh dianalisis menggunakan pendekatan deskriptif kualitatif melalui proses pengelompokan informasi berdasarkan tema pembahasan. Analisis difokuskan pada konsep dan mekanisme perhitungan varian terkendali serta varian volume, faktor-faktor yang menyebabkan terjadinya penyimpangan BOP, dan pemanfaatan hasil analisis varian dalam evaluasi kinerja departemen serta pengambilan keputusan manajerial. Selanjutnya, berbagai konsep dan hasil penelitian terdahulu dibandingkan dan diinterpretasikan untuk memperoleh pemahaman mengenai peran analisis varian dalam meningkatkan efektivitas pengendalian Biaya Overhead Pabrik per departemen.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Departementalisasi Biaya Overhead Pabrik sebagai Dasar Pengendalian Biaya

Berdasarkan kajian literatur, departementalisasi Biaya Overhead Pabrik (BOP) merupakan salah satu pendekatan yang diperlukan untuk meningkatkan ketepatan pembebanan biaya produksi. Departementalisasi dilakukan dengan mengelompokkan biaya berdasarkan pusat biaya (*cost center*), yang terdiri atas departemen produksi dan departemen pendukung (*service department*). Pengelompokan tersebut memungkinkan perusahaan mengidentifikasi biaya yang timbul pada setiap bagian serta mengetahui penggunaan sumber daya dalam kegiatan produksi.

Kurniawan et al. (2025) menjelaskan bahwa penerapan metode departementalisasi dalam alokasi BOP dapat membantu meningkatkan akurasi penentuan harga pokok produksi. Hal ini berkaitan dengan karakteristik setiap departemen yang memiliki aktivitas, kebutuhan sumber daya, dan dasar pembebanan

biaya yang berbeda. Departemen yang lebih banyak menggunakan mesin, misalnya, dapat menggunakan jam mesin sebagai dasar pembebanan, sedangkan departemen yang mengandalkan tenaga manusia dapat menggunakan jam tenaga kerja langsung.

Selain itu, biaya yang timbul pada departemen pendukung perlu dialokasikan kepada departemen produksi yang menerima manfaat dari pelayanan tersebut. Menurut Dunia et al. (2024), proses alokasi dapat dilakukan menggunakan metode langsung (*direct method*), metode bertahap (*step method*), maupun metode aljabar (*reciprocal method*). Pemilihan metode perlu mempertimbangkan hubungan pelayanan antar-departemen agar pembebanan biaya dapat mencerminkan penggunaan jasa secara lebih tepat.

Dengan demikian, departementalisasi tidak hanya berfungsi sebagai prosedur pengelompokan biaya, tetapi juga menjadi dasar bagi pelaksanaan pengendalian BOP. Apabila seluruh biaya overhead hanya dikumpulkan pada tingkat pabrik tanpa memperhatikan departemen asalnya, manajemen akan lebih sulit mengidentifikasi sumber penyimpangan dan menentukan pihak yang bertanggung jawab. Oleh karena itu, pencatatan dan alokasi BOP per departemen diperlukan sebelum perusahaan melakukan analisis varian.

Penentuan Tarif BOP dan Perhitungan Selisih Biaya

Penentuan tarif BOP merupakan tahapan penting dalam proses pembebanan biaya produksi. Tarif overhead ditentukan di muka (*predetermined overhead rate*) dengan membandingkan anggaran BOP dengan estimasi dasar aktivitas pada kapasitas normal. Anggaran tersebut perlu memisahkan komponen biaya tetap dan biaya variabel karena kedua jenis biaya memiliki perilaku yang berbeda terhadap perubahan aktivitas produksi (Dunia et al., 2024).

Secara umum, tarif BOP dapat dihitung menggunakan rumus berikut:

Tarif BOP Variabel:

Tarif BOP Variabel = Anggaran BOP Variabel / Taksiran Dasar Pembebanan

Tarif BOP Tetap:

Tarif BOP Tetap = Anggaran BOP Tetap / Taksiran Dasar Pembebanan

Tarif BOP Total:

Tarif BOP Total = Tarif BOP Variabel + Tarif BOP Tetap

Setelah tarif ditentukan, perusahaan menghitung BOP yang dibebankan kepada produk dengan mengalikan tarif BOP dengan tingkat aktivitas yang menjadi dasar pembebanan. Dasar aktivitas tersebut dapat berupa jam mesin, jam tenaga kerja langsung, atau ukuran aktivitas lain yang relevan dengan proses produksi.

BOP yang Dibebankan = Tarif BOP × Dasar Aktivitas Pembebanan

Pada akhir periode, BOP aktual dibandingkan dengan BOP yang dibebankan untuk mengetahui besarnya selisih biaya. Febriana et al. (2026) menjelaskan bahwa perhitungan selisih tersebut dapat digunakan untuk mengidentifikasi apakah biaya overhead yang terjadi lebih besar atau lebih kecil daripada biaya yang telah dibebankan.

Rumus total varian BOP adalah:

Total Varian BOP = BOP Aktual − BOP yang Dibebankan

Apabila BOP aktual lebih besar daripada BOP yang dibebankan, maka terdapat selisih tidak menguntungkan (*unfavorable variance*). Sebaliknya, apabila BOP aktual lebih kecil daripada BOP yang dibebankan, maka terdapat selisih menguntungkan (*favorable variance*).

Temuan tersebut menunjukkan bahwa perhitungan total varian merupakan langkah awal dalam evaluasi biaya. Namun, informasi mengenai jumlah selisih saja belum cukup untuk menjelaskan penyebab penyimpangan. Oleh karena itu, diperlukan analisis lebih lanjut melalui pemisahan varian terkendali dan

varian volume agar manajemen dapat mengetahui apakah selisih berkaitan dengan pengendalian pengeluaran atau tingkat aktivitas produksi.

Analisis Varian Terkendali dalam Pengendalian Biaya Overhead Pabrik

Varian terkendali atau varian anggaran (*controllable variance/budget variance*) merupakan selisih antara BOP aktual dan anggaran BOP fleksibel pada tingkat aktivitas aktual. Anggaran fleksibel digunakan karena biaya overhead terdiri atas biaya tetap dan biaya variabel yang memiliki perilaku berbeda ketika tingkat produksi mengalami perubahan.

Menurut Iriyadi (2020), penggunaan anggaran fleksibel memungkinkan perusahaan membandingkan biaya aktual dengan anggaran yang telah disesuaikan berdasarkan aktivitas yang benar-benar dicapai. Dengan demikian, evaluasi pengeluaran tidak hanya didasarkan pada anggaran awal, tetapi juga mempertimbangkan perubahan tingkat aktivitas produksi.

Rumus varian terkendali adalah:

Varian Terkendali = BOP Aktual − Anggaran BOP Fleksibel

Adapun anggaran BOP fleksibel dihitung sebagai berikut:

Anggaran BOP Fleksibel = BOP Tetap + (Tarif BOP Variabel × Aktivitas Aktual)

Apabila BOP aktual lebih besar daripada anggaran fleksibel, maka terjadi varian tidak menguntungkan. Kondisi tersebut dapat menunjukkan adanya pengeluaran yang melebihi anggaran pada tingkat aktivitas yang dicapai. Sebaliknya, apabila BOP aktual lebih kecil daripada anggaran fleksibel, maka terjadi varian menguntungkan.

Namun, varian menguntungkan tidak selalu menunjukkan bahwa perusahaan telah melakukan pengendalian biaya secara efektif. Pengeluaran yang lebih rendah dapat disebabkan oleh efisiensi penggunaan sumber daya, tetapi dapat pula terjadi karena pemeliharaan mesin yang ditunda atau kegiatan operasional yang dikurangi. Oleh sebab itu, manajemen perlu menelusuri penyebab selisih sebelum mengambil kesimpulan mengenai kinerja departemen.

Pembahasan ini sejalan dengan penelitian Riana dan Ratih (2016) pada PG Meritjan Kediri yang mengkaji penerapan anggaran fleksibel sebagai alat pengendalian BOP. Penelitian tersebut menunjukkan adanya varian BOP yang tidak menguntungkan dan menekankan pentingnya pengendalian pengeluaran overhead. Sementara itu, Tambunan (2017) menunjukkan bahwa analisis varians dapat membantu perusahaan mengetahui perbedaan antara biaya aktual dan biaya standar serta mengidentifikasi penyebab penyimpangan dalam proses produksi.

Dengan demikian, varian terkendali memberikan informasi penting bagi manajemen untuk mengevaluasi pengeluaran yang berkaitan dengan kegiatan operasional. Analisis ini juga dapat digunakan untuk menilai tanggung jawab pengelola departemen, sepanjang evaluasi dilakukan terhadap biaya yang berada dalam kendali manajer yang bersangkutan.

Analisis Varian Volume dalam Evaluasi Pemanfaatan Kapasitas Produksi

Selain varian terkendali, analisis BOP juga mencakup varian volume (*volume variance*). Varian volume merupakan selisih antara anggaran BOP fleksibel dan BOP yang dibebankan kepada produk. Analisis ini digunakan untuk mengetahui pengaruh tingkat aktivitas produksi terhadap pembebanan biaya overhead, khususnya biaya overhead tetap.

Rumus varian volume adalah:

Varian Volume = Anggaran BOP Fleksibel − BOP yang Dibebankan

Varian volume berkaitan dengan perbedaan antara tingkat aktivitas yang dicapai dan kapasitas yang menjadi dasar penentuan tarif BOP. Apabila tingkat produksi lebih rendah daripada kapasitas yang direncanakan, sebagian kapasitas produksi tidak digunakan secara optimal. Kondisi tersebut dapat menyebabkan biaya overhead tetap yang dibebankan kepada produk lebih rendah dibandingkan dengan biaya tetap yang dianggarkan.

Iriyadi (2020) menjelaskan bahwa analisis varian volume membantu perusahaan memahami pengaruh tingkat aktivitas terhadap selisih BOP. Dengan demikian, varian volume tidak semata-mata menunjukkan adanya pemborosan pengeluaran, tetapi juga memberikan informasi mengenai tingkat pemanfaatan kapasitas produksi.

Dalam praktiknya, varian volume yang tidak menguntungkan dapat terjadi ketika aktivitas produksi berada di bawah tingkat yang direncanakan. Kondisi ini dapat disebabkan oleh penurunan permintaan produk, gangguan mesin, keterlambatan bahan baku, atau faktor operasional lainnya. Sebaliknya, aktivitas produksi yang lebih tinggi dapat meningkatkan pembebanan biaya overhead kepada produk.

Oleh karena itu, hasil analisis varian volume perlu ditafsirkan dengan mempertimbangkan kondisi produksi yang sebenarnya. Manajemen tidak seharusnya langsung menganggap varian volume yang tidak menguntungkan sebagai kegagalan pengendalian biaya. Evaluasi perlu diarahkan pada penyebab rendahnya aktivitas produksi dan kemungkinan adanya kapasitas yang belum dimanfaatkan secara optimal.

Faktor-Faktor Penyebab Terjadinya Varian BOP

Berdasarkan kajian literatur, penyimpangan BOP dapat disebabkan oleh berbagai faktor yang berasal dari departemen produksi maupun departemen pendukung. Faktor-faktor tersebut berkaitan dengan perubahan harga sumber daya, efisiensi penggunaan fasilitas, tingkat aktivitas produksi, serta ketepatan penyusunan anggaran dan alokasi biaya.

Pada departemen produksi, beberapa faktor penyebab varian BOP meliputi:

1. **Kenaikan harga bahan penolong dan perlengkapan produksi.** Peningkatan harga pelumas, suku cadang, dan perlengkapan lainnya dapat menyebabkan biaya aktual melebihi anggaran.
2. **Biaya pemeliharaan dan perbaikan mesin.** Kerusakan mesin yang terjadi berulang kali dapat meningkatkan biaya suku cadang, tenaga kerja teknisi, dan pemeliharaan.
3. **Penggunaan energi yang tidak efisien.** Penggunaan listrik dan energi yang berlebihan dapat meningkatkan pengeluaran overhead.
4. **Ketidakefisienan penggunaan jam kerja dan jam mesin.** Waktu produksi yang lebih lama daripada standar dapat meningkatkan biaya overhead variabel.
5. **Perubahan volume produksi.** Perbedaan antara jumlah produksi aktual dan kapasitas yang direncanakan dapat memengaruhi pembebanan biaya overhead.
6. **Kesalahan perencanaan anggaran.** Anggaran yang tidak sesuai dengan kondisi operasional dapat menyebabkan perbedaan antara biaya yang direncanakan dan realisasinya.

Sementara itu, pada departemen pendukung, penyimpangan BOP dapat disebabkan oleh meningkatnya biaya pemeliharaan, penggunaan sumber daya yang tidak efisien, kenaikan harga barang dan jasa, meningkatnya permintaan layanan dari departemen produksi, serta kesalahan dalam pembebanan biaya antar-departemen. Turnip et al. (2026) menekankan pentingnya penerapan departementalisasi dalam pengelolaan dan pengalokasian BOP untuk mendukung efisiensi produksi.

Kondisi tersebut menunjukkan bahwa penyebab varian BOP tidak selalu berasal dari pengeluaran yang berlebihan pada departemen produksi. Biaya yang timbul pada departemen pendukung juga dapat

memengaruhi jumlah BOP yang akhirnya dibebankan kepada departemen produksi. Oleh karena itu, analisis penyimpangan perlu mempertimbangkan hubungan pelayanan dan alokasi biaya antar-departemen.

Pemanfaatan Analisis Varian BOP dalam Pengambilan Keputusan Manajerial

Hasil analisis varian BOP dapat dimanfaatkan sebagai informasi bagi manajemen dalam mengevaluasi kinerja operasional dan menentukan tindakan perbaikan. Abbas dan Damanik (2023) menjelaskan bahwa analisis varians dapat digunakan sebagai alat pengendalian biaya produksi melalui perbandingan antara biaya yang direncanakan dan biaya yang direalisasikan.

Pertama, analisis varian dapat digunakan untuk mengidentifikasi sumber penyimpangan biaya. Melalui informasi mengenai departemen yang mengalami selisih tidak menguntungkan, manajemen dapat menelusuri penggunaan bahan penolong, energi, jam kerja, serta biaya pemeliharaan mesin. Hasil pemeriksaan tersebut menjadi dasar dalam menentukan tindakan korektif sesuai dengan penyebab masalah.

Kedua, analisis varian dapat digunakan untuk mengevaluasi tanggung jawab kepala departemen. Namun, penilaian kinerja perlu mempertimbangkan perbedaan antara biaya yang dapat dikendalikan oleh manajer dan biaya yang dipengaruhi faktor di luar kewenangannya. Dengan demikian, evaluasi kinerja dapat dilakukan secara lebih proporsional.

Ketiga, informasi varian mendukung penerapan *management by exception*, yaitu pendekatan pengawasan yang memprioritaskan perhatian manajemen pada penyimpangan yang signifikan. Widiyati (2025) menjelaskan bahwa analisis varians dapat digunakan untuk mengidentifikasi bagian yang memerlukan evaluasi sehingga pengawasan dapat diarahkan pada masalah yang berpengaruh terhadap efisiensi biaya.

Keempat, hasil analisis varian dapat digunakan untuk memperbaiki perencanaan anggaran dan tarif BOP pada periode berikutnya. Apabila penyimpangan terjadi secara berulang akibat kenaikan harga bahan penolong, biaya energi, atau kebutuhan pemeliharaan, perusahaan perlu mengevaluasi kembali anggaran dan tarif overhead yang digunakan.

Selain itu, informasi BOP dapat menjadi bahan pertimbangan dalam keputusan penggunaan jasa pihak luar (*outsourcing*), penetapan harga jual, dan investasi pada fasilitas produksi. Apabila biaya pemeliharaan mesin terus meningkat akibat kerusakan berulang, manajemen dapat mengevaluasi kebutuhan pembaruan peralatan atau penerapan teknologi yang lebih efisien. Keputusan tersebut tetap perlu mempertimbangkan manfaat, kualitas, dan biaya jangka panjang.

Dengan demikian, analisis varian BOP tidak hanya berfungsi sebagai alat untuk mengetahui selisih biaya, tetapi juga sebagai dasar evaluasi dan perencanaan manajerial. Pemanfaatan informasi varian secara tepat dapat membantu perusahaan memperbaiki pengendalian biaya, meningkatkan efisiensi penggunaan sumber daya, dan mendukung pencapaian tujuan operasional.

Sintesis Pembahasan

Berdasarkan keseluruhan kajian, pengendalian BOP per departemen memerlukan keterkaitan antara proses departementalisasi, penentuan tarif overhead, pembebanan biaya, dan analisis selisih. Departementalisasi membantu perusahaan mengidentifikasi biaya berdasarkan pusat tanggung jawab, sedangkan penentuan tarif BOP menjadi dasar pembebanan biaya kepada produk. Setelah biaya aktual diketahui, analisis varian digunakan untuk mengevaluasi perbedaan antara biaya yang terjadi dan biaya yang telah dibebankan.

Varian terkendali dan varian volume memiliki fungsi yang berbeda tetapi saling melengkapi. Varian terkendali berfokus pada pengendalian pengeluaran dengan membandingkan BOP aktual dan

anggaran fleksibel. Sementara itu, varian volume berfokus pada pengaruh tingkat aktivitas produksi terhadap pembebanan biaya overhead. Pemisahan kedua jenis varian tersebut memungkinkan manajemen memperoleh informasi yang lebih terperinci mengenai penyebab penyimpangan.

Dengan demikian, evaluasi BOP tidak cukup dilakukan hanya berdasarkan besarnya total selisih biaya. Manajemen perlu memperhatikan sumber penyimpangan, tingkat aktivitas produksi, hubungan pelayanan antar-departemen, serta biaya yang berada dalam kendali masing-masing pengelola. Pendekatan tersebut dapat membantu perusahaan melakukan pengawasan secara lebih tepat, memperbaiki perencanaan anggaran, dan meningkatkan efektivitas pengendalian biaya produksi.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil kajian literatur dan pembahasan, dapat disimpulkan bahwa analisis varian Biaya Overhead Pabrik (BOP) per departemen merupakan salah satu instrumen penting dalam pengendalian biaya produksi, khususnya pada perusahaan manufaktur yang memiliki aktivitas produksi dan departemen pendukung. Melalui departementalisasi, biaya overhead dapat diidentifikasi, diklasifikasikan, dan dialokasikan secara lebih terarah sesuai dengan aktivitas serta manfaat yang diterima setiap departemen. Penentuan tarif BOP berdasarkan anggaran dan dasar pembebanan yang relevan menjadi landasan untuk membandingkan biaya aktual dengan biaya yang dibebankan kepada produk.

Analisis selisih BOP dapat dilakukan menggunakan metode dua varian, yaitu varian terkendali dan varian volume. Varian terkendali menunjukkan perbedaan antara BOP sesungguhnya dan anggaran BOP fleksibel pada tingkat aktivitas aktual, sehingga dapat digunakan untuk mengevaluasi efektivitas pengendalian pengeluaran departemen. Sementara itu, varian volume menggambarkan perbedaan antara anggaran BOP fleksibel dan BOP yang dibebankan, sehingga memberikan informasi mengenai tingkat pemanfaatan kapasitas produksi dan penyerapan biaya tetap. Kedua jenis varian tersebut memberikan sudut pandang yang saling melengkapi dalam menjelaskan penyebab terjadinya penyimpangan biaya overhead.

Terjadinya varian BOP dapat dipengaruhi oleh berbagai faktor, antara lain perubahan harga bahan penolong dan jasa, peningkatan biaya pemeliharaan mesin, penggunaan energi dan tenaga kerja yang kurang efisien, perubahan volume produksi, kebutuhan pelayanan antar-departemen, ketidaktepatan dasar alokasi biaya, serta penyusunan anggaran yang kurang sesuai dengan kondisi operasional. Oleh karena itu, varian yang tidak menguntungkan tidak selalu menunjukkan kelemahan pengelolaan biaya, tetapi perlu dianalisis lebih lanjut berdasarkan penyebab dan kondisi yang melatarbelakanginya. Demikian pula, varian yang menguntungkan tetap perlu dievaluasi agar tidak mengindikasikan pengurangan biaya yang justru mengganggu kualitas dan kelancaran proses produksi.

Dengan demikian, analisis varian BOP per departemen tidak hanya berfungsi untuk mengetahui besarnya penyimpangan biaya, tetapi juga menyediakan informasi bagi manajemen dalam mengidentifikasi sumber ketidakefisienan, mengevaluasi tanggung jawab pengelola departemen, memperbaiki anggaran dan tarif BOP, serta menentukan prioritas pengawasan. Hasil analisis juga dapat menjadi bahan pertimbangan dalam keputusan outsourcing, penetapan harga jual, dan investasi peralatan produksi. Penerapan analisis varian secara konsisten dan disertai penelusuran penyebab penyimpangan diharapkan dapat meningkatkan ketepatan pengendalian biaya, efisiensi operasional, dan kualitas

DAFTAR PUSTAKA

Abbas, E. Y., & Damanik, D. (2023). Analisis varians atas perhitungan biaya standar sebagai alat pengendalian biaya produksi pada usaha paving block PT Jaya Mandiri. *Inisiatif: Jurnal Ekonomi, Akuntansi dan Manajemen, 2*(4), 188–202. https://doi.org/10.30640/inisiatif.v2i4.1421

Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2021). *Horngren's cost accounting: A managerial emphasis* (17th ed.). Pearson.

Dunia, F. A., Abdullah, W., & Sasongko, C. (2024). *Akuntansi biaya* (Edisi ke-5). Salemba Empat.

Febriana, M. M., Auliyah, I., Yahya, T., & Aprilia, R. K. (2026). Analisis selisih biaya overhead pabrik menggunakan model dua selisih pada PT Kaleng Raya Sidoarjo (Studi data sekunder tahun 2020). *Jurnal Ilmiah Multidisiplin, 2*(6), 3390–3398. https://publikasi.ahlalkamal.com/index.php/sinergi

Imabayashi, M. (1999). A proposal of variable overhead cost variance analysis using an allocation by a simultaneous equation with a sensitivity analysis method. *Journal of Japan Industrial Management Association, 50*(5), 299–307. https://doi.org/10.11221/jima.50.299

Iriyadi. (2020). *Akuntansi biaya*. Kesatuan Press.

Kurniawan, D., Alwasila, E. E., & Nuraini, M. (2025). Analisis penerapan metode departmentalisasi dalam alokasi biaya overhead pabrik dalam meningkatkan akurasi penentuan harga pokok produksi. *Jurnal Greenation Ilmu Akuntansi, 3*(3). https://doi.org/10.38035/jgia.v3i3

Riana, & Ratih, R. N. (2016). Penerapan anggaran fleksibel sebagai alat pengendali biaya overhead pabrik (Studi kasus pada PG. Meritjan Kediri). *Jurnal Akuntansi dan Ekonomi FE UN PGRI Kediri, 1*(1).

Sriwedari, T., Sitorus, L., Tampubolon, J. F., Panjaitan, A. I., Siahaan, R. C., & Hutapea, N. A. (2026). Peran anggaran fleksibel dalam pengendalian dan analisis biaya overhead pabrik. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis, 6*(1), 279–286. https://doi.org/10.51903/jiab.v6i1.1427

Tambunan, A. P. (2017). Analisis variance sebagai alat pengendalian biaya produksi dalam usaha meningkatkan efisiensi biaya produksi pada PT. Tor Ganda Medan. *Jurnal Ilmiah Methonomi, 3*.

Turnip, W. N., Manurung, A. S., Sarihati, N., Ayu, C. N., & Nasution, W. R. (2026). Penerapan metode departementalisasi biaya overhead pabrik dalam meningkatkan efisiensi produksi pada UMKM BityBite Dimsum di Pematangsiantar. *Jurnal Ekonomi Manajemen (JEKMa), 30*(5).

Widiyati, N. E. (2025). Analisis varians biaya produksi sebagai strategi pengendalian efisiensi: Studi empiris pada perusahaan percetakan. *Jurnal Ekonomi: Journal of Economic, 16*(2). https://doi.org/10.47007/jeko.v16i02.9436