

BAB 2

LANDASAN TEORI

2.1. Pengertian Biaya

Kegiatan manajemen suatu perusahaan pada dasarnya terpusat pada dua hal. Pertama adalah perencanaan, yang meliputi penentuan tujuan langkah-langkah untuk mencapai tujuan tersebut, dan yang kedua adalah pengawasan, yang meliputi langkah-langkah yang harus diambil atau yang harus dilakukan untuk menjamin tercapainya tujuan. Dalam hubungannya dengan tanggung jawab manajemen dalam perencanaan dan pengawasan, manajer memerlukan informasi tentang perusahaannya. Ditinjau dari titik pandang akuntansi, informasi yang diperlukan oleh manajer adalah biaya yang terjadi pada perusahaan tersebut.

Untuk mempelajari akuntansi manajemen, terlebih dahulu memahami arti dari *cost* (yang juga disebut dengan biaya atau sama dengan sebutan biaya atau harga perolehan) dan terminologi biaya yang terkait. Pembebanan biaya pada produk, atau jasa, atau objeknya untuk kepentingan manajemen merupakan tujuan utama sistem informasi manajemen. Sasarannya adalah meningkatkan ketelitian pembebanan, informasi biaya produksi, dan tingkat kualitas sehingga dapat digunakan sebagai dasar membuat keputusan yang lebih baik.

Pada umumnya telah disepakati bahwa biaya merupakan bagian dari *cost*, yang dikorbankan untuk menghasilkan pendapatan. Menurut FASB dalam SFAC dikutip oleh Muqodim (2005:142) mengatakan :

Biaya adalah aliran keluaran atau penggunaan aktiva, atau terjadinya utang (atau kombinasi di antara keduanya) dari penyerahan atau

produksi barang, penyerahan jasa atau pelaksanaan kegiatan utama suatu perusahaan.

Menurut (Simamora, 1999:36) "**Biaya (*cost*) adalah kas atau nilai setara kas yang dikorbankan untuk barang atau jasa yang diharapkan memberikan manfaat pada saat ini atau di masa mendatang bagi organisasi**".

Disebut setara kas karena aset non kas dapat ditukar untuk barang atau jasa yang di inginkan. Misalnya, untuk menukar peralatan dengan bahan baku yang digunakan dalam produksi. Dari pengertian di atas secara konsep, biaya lebih merupakan penurunan aktiva dari pada kenaikan utang. Pemanfaatan aktiva (*using upto assets*) hanya dapat dikatakan sebagai biaya kalau pemanfaatan tersebut berhubungan langsung dengan penyerahan produk dan bukan berhubungan dengan proses pengolahan produk atau potensi jasa. Harga pokok pengolahan atau harga pokok produksi baru diakui sebagai biaya dalam periode penjualan produk dan bukannya dalam periode "*cost*" dari aktiva atau biaya produksi tersebut dikonsumsi untuk menghasilkan produk tersebut.

Berdasarkan uraian yang telah dikemukakan di atas maka dapat dikemukakan definisi biaya dikemukakan oleh Mulyadi (2005:8) "**Dalam arti luas biaya adalah pengorbanan sumber ekonomi, yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk tujuan tertentu**".

Selanjutnya Dunia dan Wasilah (2009:22) mengatakan bahwa "**Biaya (*Cost*) adalah pengeluaran-pengeluaran atau nilai pengorbanan untuk memperoleh barang atau jasa yang berguna untuk masa yang akan datang atau mempunyai manfaat melebihi atau periode akuntansi tahunan**".

Dalam dunia bisnis, semua aktivitas dapat diukur dengan satuan uang yang lazim disebut biaya. Aktivitas itu merupakan pengorbanan waktu, tenaga dan pikiran, material untuk mencapai suatu tujuan tertentu. Tujuan bisnis adalah laba. Oleh sebab itu setiap aktivitas harus diperhitungkan secara *benefit cost ratio* (perhitungan keuntungan dan pengorbanan).

Mursyidi (2008:14) menyatakan bahwa **“Biaya diartikan 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”**.

Selanjutnya pengertian biaya dikemukakan oleh Prawironegoro dan Purwanti (2009:19) bahwa **“Biaya merupakan pengorbanan untuk memperoleh harta, sedangkan beban merupakan pengorbanan untuk memperoleh pendapatan. Keduanya merupakan pengorbanan, namun tujuannya berbeda”**.

Berdasarkan definisi yang dikemukakan di atas, terdapat 4 (empat) unsur pokok, yaitu:

1. Biaya merupakan pengorbanan sumber ekonomi.
2. Diukur dalam satuan uang.
3. Yang telah terjadi atau secara potensial akan terjadi.
4. Pengorbanan tersebut untuk tujuan tertentu.

Istilah biaya dalam akuntansi, didefinisikan sebagai pengorbanan yang dilakukan untuk mendapatkan barang atau jasa, pengorbanan mungkin diukur dalam kas, aktiva yang ditransfer, jasa yang diberikan dan lain-lain, hal ini

diperkuat oleh pendapat Witjaksono (2006:6) bahwa “Biaya adalah suatu pengorbanan sumber daya untuk mencapai suatu tujuan tertentu”.

Berdasarkan dari definisi-definisi di atas tentang biaya maka digunakan akumulasi data biaya untuk keperluan penilaian persediaan dan untuk penyusunan laporan-laporan keuangan di mana data biaya jenis ini bersumber pada buku-buku dan catatan perusahaan. Tetapi, untuk keperluan perencanaan analisis dan pengambilan keputusan, sering harus berhadapan dengan masa depan dan berusaha menghitung biaya terselubung (*imputed cost*), biaya deferensial, biaya kesempatan (*oppurtunity cost*) yang harus didasarkan pada sesuatu yang lain dari biaya masa lampau. Oleh sebab itu merupakan persyaratan dasar bahwa biaya harus diartikan dalam hubungannya dengan tujuan dan keperluan penggunaannya sehingga suatu permintaan akan data biaya harus disertai dengan penjelasan mengenai tujuan dan keperluan penggunaannya, karena data biaya yang sama belum tentu dapat memenuhi semua tujuan dan keperluan.

2.2. Perilaku Biaya

Pemahaman mengenai bagaimana biaya-biaya berubah menurut perubahan-perubahan aktivitas bisnis sangatlah bermanfaat bagi manajer jika volume penjualan diharapkan meningkat, maka manajemen menaksir biaya keluaran yang menanjak tinggi, untuk membuat estimasi seperti itu, manajemen perusahaan perlu mengetahui jenis biaya yang terlibat dan bagaimana biaya tersebut berperilaku manakala aktivitas berubah. Perilaku biaya berarti bagaimana biaya akan bereaksi terhadap perubahan yang berlangsung pada tingkat aktivitas bisnis, dimana pemahaman mengenai perilaku biaya merupakan kunci dari sebuah

keputusan dalam sebuah perusahaan. Manajer-manajer yang memahami bagaimana biaya berperilaku akan lebih mampu berprediksi berapa besarnya biaya pada berbagai situasi operasi bisnis.

Pada umumnya pola perilaku biaya diartikan sebagai hubungan antara total biaya dengan perubahan volume kegiatan. Berdasarkan perilakunya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan, biaya dapat dibagi menjadi tiga golongan : biaya tetap, biaya variabel, dan biaya semivariabel. Menurut Bustami dan Nurlela (2009:7) bahwa **“Perilaku biaya dapat diartikan sebagai perubahan biaya yang terjadi akibat perubahan dari aktivitas bisnis”**.

Pada umumnya dikenal dua perilaku biaya, yakni biaya tetap dan biaya variabel dan juga dikenal pula perilaku biaya lainnya, yakni biaya campuran atau biaya semi variabel. Struktur biaya perusahaan sangatlah signifikan dalam hal proses pengambilan keputusan yang dapat dipengaruhi oleh jumlah relatif biaya tetap atau biaya variabel yang ada dalam perusahaan.

a. Biaya Tetap

Biaya tetap adalah biaya yang secara total jumlahnya tetap, bagaimanapun perubahan tingkat aktivitas. Biaya tetap dalam periode, jumlahnya tetap (tidak mengalami perubahan). Konsekuensinya, walaupun tingkat aktivitas turun atau naik, maka jumlah biaya tetap secara total selalu sama, kecuali dipengaruhi oleh faktor eksternal, misalnya perubahan harga. Saat produksi naik, maka biaya tetap per unit rata-rata akan turun karena total biaya tetap dibebankan pada seluruh produk yang dihasilkan, sebaliknya, saat jumlah produksi turun, maka biaya tetap per unit rata-rata akan naik.

Secara singkat karakteristik biaya tetap dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Secara total jumlahnya tetap dalam jarak waktu yang relevan, tidak dipengaruhi oleh perubahan tingkat aktivitas.
 2. Secara unit berubah-ubah, dalam arti bahwa biaya tetap per unit akan turun apabila tingkat aktivitas naik, sebaliknya biaya tetap per unit akan naik apabila tingkat aktivitasnya turun.
 3. Pembebanan kepada suatu obyek yang dibiayai menggunakan keputusan manajemen atau periode alokasi tertentu.
 4. Pengawasan terjadinya atau penggunaannya menjadi tanggung jawab (terkendali) bagi manajemen puncak.
- b. Biaya Variabel

Biaya variabel adalah biaya yang secara total berubah-ubah sesuai dengan perubahan tingkat aktivitas output secara proporsional atau sebanding, misalnya biaya bahan baku yang digunakan dalam satu periode akan berubah secara total sesuai dengan jumlah barang yang diproduksi (output aktivitas). Biaya variabel secara total naik atau turun sesuai dengan perubahan aktivitas, namun biaya variabel per unit selalu konstan (tetap).

Setiap aktivitas mempunyai input dan output, dimana input aktivitas adalah sumber daya yang dikonsumsi oleh aktivitas untuk memproduksi outputnya. Input aktivitas adalah faktor yang memungkinkan aktivitas dilaksanakan dan dapat diklasifikasikan menjadi empat kategori seperti *material, energy, labor and capital*, sedangkan output aktivitas adalah hasil atau produk dari aktivitas tersebut. Perilaku

biaya menjelaskan bagaimana biaya-biaya atau input aktivitas berubah dalam kaitannya dengan perubahan output aktivitas.

c. Biaya Semi Variabel

Biaya semi variabel adalah biaya yang mengandung unsur-unsur biaya variabel dan tetap. Biaya semi variabel terjadi karena hubungan jumlah biaya dengan basis aktivitas serta memiliki unsur yang konstan (atau tetap) terhadap volume aktivitas. Sebagian dari biaya campuran ini berubah seiring dengan volume atau pemakaian dan sebagian lagi berperilaku tetap selama periode tertentu. Contoh biaya variabel adalah biaya telepon dan pemeliharaan aktiva. Sebagian dari biaya telepon yang harus dibayar pelanggan berperilaku tetap yakni biaya abonemen, sedangkan bagian lainnya berperilaku variabel karena tergantung pada banyaknya pemakaian pulsa telepon. Unsur biaya tetap dan campuran menunjukkan biaya minimal untuk memperoleh jasa, sedangkan unsur variabelnya berasal dari perubahan aktivitas.

Karakteristik biaya semi variabel adalah sebagai berikut:

1. Biaya yang jumlah totalnya berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan atau kapasitas, semakin tinggi volume kegiatan semakin besar biaya dan semakin rendah volume kegiatan semakin kecil biayanya, tetapi tingkat perubahan biaya tersebut tidak sebanding dengan tingkat perubahan volume kegiatan.
2. Biaya satuan atau unit cost biaya semi variabel akan semakin kecil dengan semakin tingginya volume kegiatan dan sebaliknya biaya per unit akan semakin besar dengan semakin rendahnya volume kegiatan.

d. Pemisahan biaya semi variabel

Biaya semi variabel harus dipisahkan antara unsur atau komponen tetap dan komponen variabel untuk tujuan perencanaan dan pengawasan maupun untuk pengambilan keputusan yang berhubungan dengan biaya. Secara umum ada tiga pendekatan dalam menentukan pola perilaku biaya tersebut, menurut Bustami (2009:12) yaitu :

1. Pendekatan intuisi, merupakan pendekatan yang didasarkan intuisi manajemen. Intuisi tersebut bisa didasari atas surat-surat keputusan, kontrak-kontrak kerja dengan pihak lain dan sebagainya.
2. Pendekatan analisis engineering merupakan pendekatan yang didasarkan pada hubungan fisik antara masukan *input* dengan keluaran atau output.
3. Pendekatan analisis data biaya masa lalu dengan metode-metode yaitu metode titik tertinggi dan terendah, metode kuadrat terkecil dan metode biaya *scattergraph*.

Tiga metode pertama dengan analisis data masa lalu diperlukan anggapan adanya hubungan biaya yang bersifat linier. Dalam menentukan biaya variabel dapat menggunakan sifat linier. Adapun review lambang dalam persamaan garis lurus adalah :

$$Y = a + b (X)$$

Dimana :

Y = Total biaya kktivitas

a = Komponen biaya tetap

b = Biaya variabel per unit aktivitas

X = Ukuran output aktivitas

2.3. Pengertian Harga Pokok Produksi

Harga pokok dalam manajemen biaya atau akuntansi biaya disebut pula sebagai biaya pokok produksi atas pembuatan suatu produk. Biaya pokok ini terdiri dari bermacam-macam unsur biaya. Istilah harga pokok tidak dapat dipisahkan dari persoalan yang menyangkut biaya. Dengan perkataan lain, biaya adalah unsur yang menentukan harga pokok suatu produk. Dengan demikian harga pokok merupakan biaya yang seharusnya dikeluarkan untuk memproduksi suatu barang atau jasa. Perlu diketahui bahwa biaya penjualan dan biaya administrasi umum tidak termasuk harga pokok produksi.

Biaya merupakan bagian dari pada harga pokok produksi yang dikorbankan dalam usaha untuk memperoleh penghasilan, sedangkan harga pokok dapat pula disebut dengan bagian dari pada harga pokok perolehan atau harga beli aktiva yang ditunda pembebanannya. Sehingga dapat dikatakan bahwa biaya produksi adalah biaya yang terjadi dalam hubungannya dengan proses pengolahan bahan baku menjadi produk jadi. Biaya produksi dapat dibagi menjadi tiga elemen yaitu bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabrik.

Harga pokok produksi merupakan elemen penting untuk menilai keberhasilan dari perusahaan dagang dan manufaktur. Harga pokok produksi mempunyai kaitan erat dengan indikator-indikator tentang sukses atau tidaknya sebuah perusahaan, seperti misalnya laba kotor penjualan dan laba bersih. Tergantung pada rasio antara harga jual dan harga produknya. Perubahan pada harga pokok produksi yang relatif kecil biasa jadi berdampak signifikan pada indikator keberhasilannya.

Informasi biaya bermanfaat untuk menentukan harga pokok yang dihasilkan oleh organisasi (perusahaan). Harga pokok produksi merupakan akumulasi dari biaya-biaya yang dibebankan pada produk yang dihasilkan oleh perusahaan.

Dalam penentuan harga pokok produk, akuntansi biaya merupakan bagian dari akuntansi keuangan. Penentuan harga pokok produk digunakan untuk menghitung laba atau rugi perusahaan yang akan dilaporkan kepada pihak eksternal perusahaan. Informasi mengenai harga pokok produk menjadi dasar bagi manajemen dalam pengambilan keputusan harga jual produk yang bersangkutan. Armanto Wijatono (2006:25) mengemukakan bahwa **“Harga pokok produksi adalah tata cara atau metode penyajian informasi biaya produk dan jasa berdasarkan informasi dari sistem akuntansi biaya dan sistem biaya”**.

Menurut Mursyidi (2008:85) harga pokok produksi menyajikan informasi tentang :

- a. **Data produksi, yaitu bahan yang diproses, produk yang dihasilkan, produk dalam proses, dan produk yang hilang.**
- b. **Biaya produksi yang dibebankan selama periode tertentu dengan merinci jenis biaya produksi : bahan baku, tenaga kerja, dan biaya overhead pabrik baik jumlah maupun biaya persatuan.**
- c. **Biaya yang diperhitungkan baik untuk produk selesai maupun produk dalam proses akhir.**

Sedangkan Sunarto (2004:46) mengemukakan bahwa :

Harga pokok produksi adalah salah satu tugas system biaya produksi. Harga pokok hasil merupakan perhitungan harga pokok produk dengan menunjukkan penyerahan terhadap biaya bahan baku, biaya tenaga kerja dan *overhead* pabrik.

Dengan demikian, maka harga pokok produksi adalah seluruh biaya yang

dikeluarkan oleh perusahaan di dalam membuat suatu produk tertentu. Salah satu unsur yang sangat penting adalah masalah pengendalian biaya produksi sebab seperti diketahui bahwa seringkali perusahaan di dalam memproduksi suatu bahan baku menjadi produk jadi guna dipasarkan kepada konsumen dengan sasaran laba yang semaksimal mungkin, sehingga untuk mengatasi masalah tersebut, maka diperlukan suatu metode penentuan harga pokok produksi yang dapat digunakan oleh perusahaan yang bersangkutan di dalam menghitung berapakah besarnya harga pokok produksi jika perusahaan memproduksi produk jadi dan berapa besarnya laba.

2.4. Metode Penentuan Harga Pokok Produksi

Penentuan harga pokok produksi menurut Bustami dan Nurlela (2010:40) adalah **“bagaimana memperhitungkan biaya kepada suatu produk atau pesanan atau jasa, yang dapat dilakukan dengan cara memasukkan seluruh biaya produksi atau hanya memasukkan unsur biaya produksi variabel saja”**. Dalam penentuan harga pokok tersebut dapat digunakan dua cara yaitu :

- a. Metode *full costing*
- b. Metode *variabel costing*

Menurut Mursyidi (2008:29) mendefinisi bahwa penentuan harga pokok produksi adalah pembebanan unsur biaya produksi terhadap produk yang dihasilkan dari suatu proses produksi, artinya penentuan biaya yang melekat pada produk jadi dan persediaan barang dalam proses. Cara penentuan harga pokok produksi sendiri ada dua yaitu *full costing* dan *variabel costing*.

Metode pengumpulan harga pokok produksi adalah cara mengumpulkan unsur-unsur biaya ke dalam harga pokok produksi. Dalam mengumpulkan unsur-unsur biaya ke dalam harga pokok produksi, terdapat dua pendekatan yaitu :

1. Biaya Proses

Tujuan penting dari sistem perhitungan biaya mana pun adalah untuk menentukan biaya dari barang atau jasa yang dihasilkan oleh perusahaan. Dirancang untuk pengendalian biaya perusahaan yang banyak memproduksi barang-barang. Oleh karena setiap perusahaan memiliki perbedaan dalam hal teknologi manufaktur, organisasi produksi dan bauran produk, maka bisa diperkirakan bahwa sistem perhitungan biayanya juga akan berbeda. Dalam sistem perhitungan biaya berdasarkan pesanan, produk dipertanggungjawabkan dalam *batch*. Setiap *batch* diperlakukan sebagai pesanan yang terpisah dan pesanan tersebut merupakan objek biayanya. Semua biaya yang terjadi dalam memproduksi suatu pesanan dibebankan ke kartu biaya pesanan dari pesanan tersebut.

Dalam sistem perhitungan biaya berdasarkan proses bahan baku, tenaga kerja, dan *overhead* pabrik dibebankan ke pusat biaya. Misalnya, dalam pembuatan suatu barang dapat berpindah didalam pabrik dengan berbagai cara. Sebagai contoh pemrosesan bagian dari kerajinan kayu dapat diorganisasikan kedalam empat departemen dimulai dari departemen pemotongan, departemen pengamplasan, departemen perakitan, dan ke gudang barang jadi. Tiga elemen biaya (bahan mentah,

tenaga kerja langsung, dan overhead pabrik) kemudian akan dianalisis dan dikendalikan untuk tiap-tiap departemen secara terpisah.

2. Biaya Pesanan

Dalam sistem perhitungan biaya berdasarkan pesanan, biaya produksi diakumulasikan untuk setiap pesanan yang terpisah. Suatu pesanan adalah output yang diidentifikasi untuk memenuhi pesanan dari pelanggan tertentu atau untuk mengisi kembali suatu item persediaan. Hal ini berbeda dengan sistem perhitungan biaya berdasarkan proses, dimana biaya diakumulasikan untuk suatu operasi atau subdivisi dari suatu perusahaan seperti departemen.

Agar, perhitungan biaya berdasarkan pesanan menjadi efektif, pesanan harus dapat diidentifikasi secara terpisah. Agar rincian dari perhitungan biaya berdasarkan pesanan sesuai dengan usaha yang diperlukan, harus terdapat perbedaan penting dalam biaya perunitn suatu pesanan dengan pesanan yang lainnya. Misal saja, jika suatu percetakan secara stimultan mempersiapkan pesanan untuk label, kertas kado berwarna, dan gambar tepel, maka selain pesanan-pesanan tersebut dapat dengan mudah dibedakan berdasarkan tampilan fisiknya, biaya perunit dari pesanan tersebut juga berbeda, sehingga perhitung biaya berdasarkan pesanan digunakan.

2.5. Definisi *Variabel Costing*

Dalam metode *variabel costing* merupakan biaya produk yang hanya

dibebankan pada biaya variabel saja, yaitu biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead variabel. Pada *variabel costing*, produk yang dihasilkan dan dijual hanya dibebani dengan biaya-biaya yang berubah secara sebanding dengan produksi. Umumnya dapat dianggap bahwa biaya-biaya utama, yakni biaya bahan langsung dan biaya upah langsung merupakan biaya-biaya yang secara penuh berubah secara sebanding dengan produksi. Biaya *factory overhead* mengandung komponen, biaya yang sifatnya tetap (*fixed*), sedangkan bagian lainnya merupakan komponen biaya yang sifatnya variabel.

Dengan demikian, di dalam *variabel costing* harga pokok hanya terdiri atas biaya-biaya variabel, yakni biaya-biaya utama ditambah dengan komponen variabel biaya *factory overhead*. Komponen tetap biaya *factory overhead* dianggap sebagai biaya yang sebanding dengan waktu atau merupakan fungsi faktor waktu (*period cost*) dan oleh sebab itu tidak dianggap sebagai suatu komponen harga pokok dalam *direct costing*.

Kalkulasi biaya produksi variabel (*variabel costing*) menurut Prawironegoro (2009:233) mengatakan :

Pengorbanan sumber daya untuk menghasilkan barang atau jasa dimana hanya diperhitungkan biaya variabel saja, yang terdiri dari biaya bahan langsung, berhubungan dengan volume kegiatan produksi, maka disebut kalkulasi biaya produk langsung (*direct costing*).

Kegunaan variabel costing adalah untuk :

- a. Membebankan seluruh biaya tetap kepada perhitungan laba rugi.
- b. Perencanaan laba.
- c. Pengambilan keputusan reduksi biaya.
- d. Memisahkan beban (*expenses*) menurut perilaku biaya.

- e. Memudahkan menyusun rugi laba segmen tingkat unit, tingkat *batch*, dan tingkat produk.

Menurut Samryn (2004:64) Pendekatan *variable costing* juga dikenal sebagai *contribution approach* adalah :

Variabel costing merupakan suatu format laporan laba rugi yang mengelompokkan biaya berdasarkan perilaku biaya di mana biaya-biaya dipisahkan menurut kategori biaya variabel dan biaya tetap dan tidak dipisahkan menurut fungsi-fungsi produksi, atau administrasi, dan penjualan.

Pendekatan ini juga dikenal sebagai pendekatan biaya langsung (*direct costing approach*) karena biaya variabel yang menjadi harga pokok dalam perhitungannya terdiri dari biaya-biaya langsung. Dalam pendekatan ini hanya biaya-biaya produksi yang berubah sejalan dengan perubahan *output* yang diperlakukan sebagai elemen harga pokok produk.

Variabel costing adalah metode penentuan harga pokok produksi yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variabel ke dalam harga pokok produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik variabel.

Dengan demikian harga pokok produksi menurut metode *variabel costing* terdiri dari unsur biaya produksi berikut ini :

Biaya bahan baku	XX
Biaya tenaga kerja langsung	XX
Biaya <i>overhead</i> pabrik variabel	XX
Harga pokok produksi	<u>XX</u>

Dalam pendekatan *variabel costing*, dari semua unsur biaya produksi hanyalah biaya-biaya produksi variabel yang diperhitungkan sebagai elemen harga pokok produk. Oleh karena itu pendekatan *variabel costing* bagi manajemen lebih baik digunakan sebagai alat perencanaan dan pengambilan keputusan-keputusan jangka pendek yang tidak mengharuskan pertimbangan tentang biaya-biaya non produksi.

Dalam arus biaya *variabel costing* elemen biaya periodik terdiri dari biaya *overhead* tetap ditambah biaya administrasi dan penjualan. Elemen harga pokok produknya hanya terdiri dari komponen biaya *overhead* variabel serta biaya bahan baku dan tenaga kerja langsung, tidak termasuk biaya *overhead* tetap.

Sebelumnya disebutkan bahwa metode variabel *costing* ini dikenal dengan nama *direct costing*. Pengertian langsung dan tidak langsungnya suatu biaya tergantung erat tidaknya suatu hubungan biaya dengan obyek penentuan biaya, misalnya produk, proses, departemen, dan pusat biaya yang lain. Dalam hubungannya dengan produk, biaya langsung (*direct cost*) adalah biaya yang mudah diidentifikasi atau diperhitungkan secara langsung kepada produk. Apabila pabrik hanya memproduksi satu jenis produk, maka semua biaya produksi adalah merupakan biaya langsung dalam hubungan dengan produk. Oleh karena itu tidak selalu biaya langsung dalam hubungannya dengan produk merupakan biaya variabel.

Metode *variabel costing* ini berhubungan dengan penentuan harga pokok produk yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variabel, dan bukan biaya langsung (*direct cost*) saja.

Menurut Bustami (2009:133) mendefinisikan bahwa :

“Variabel Costing merupakan suatu metode dalam perhitungan harga pokok dengan tidak memperhitungkan seluruh unsur biaya produksi, tetapi hanya memperhitungkan unsur biaya produksi yang bersifat variabel saja, sedangkan biaya produksi tetap dianggap sebagai biaya periode”.

Dalam metode *variabel costing*, biaya *overhead* pabrik tetap diperlakukan sebagai *period costs* dan bukan sebagai unsur harga pokok produk, sehingga biaya *overhead* pabrik tetap di bebaskan sebagai biaya dalam periode terjadinya. Dengan demikian biaya *overhead* pabrik tetap di dalam metode *variable costing* tidak melekat pada persediaan produk yang belum laku dijual, tetapi langsung dianggap sebagai biaya dalam periode terjadinya.

2.6. Definisi Biaya Relevan

Masukan penting dalam memilih alternatif adalah biaya. Semua hal lain dianggap sama, alternatif dengan biaya yang lebih murah akan dipilih. Dalam memilih di antara dua alternatif, hanya biaya dan pendapatan relevan terhadap keputusan yang harus dipertimbangkan. Identifikasi dan membandingkan biaya relevan dan pendapatan merupakan jantung dari model keputusan taktis yang diketahui. Sehingga penting untuk mengetahui apa artinya biaya relevan.

Biaya (pendapatan) relevan adalah biaya (pendapatan) kedepan yang berbeda diantara alternatif. Definisinya sama untuk biaya atau pendapatan, sehingga untuk membuat lebih mudah, bahasan akan dipusatkan pada biaya relevan, dengan pengertian bahwa prinsip yang sama digunakan pada pendapatan.

Semua keputusan yang berhubungan dengan yang akan datang, namun, hanya biaya mendatang dapat relevan terhadap keputusan. Meskipun demikian, untuk menjadi relevan, suatu biaya tidak hanya menjadi biaya mendatang, tetapi biaya tersebut harus berbeda antara satu alternatif dengan lainnya. Jika biaya mendatang sama untuk satu alternatif, ia tidak mempunyai dampak terhadap keputusan. Biaya demikian merupakan biaya tidak relevan.

Kemampuan untuk mengidentifikasi biaya relevan dan tidak relevan adalah keahlian pengambilan keputusan yang penting. Biaya relevan seringkali dikenal dengan biaya marginal atau biaya tambahan (*inkremental*). Istilah biaya marginal digunakan secara luas oleh ahli-ahli ekonomi. Sedangkan para insinyur pada umumnya berbicara mengenai biaya *inkremental* untuk tambahan biaya yang dikeluarkan apabila suatu proyek atau suatu pelaksanaan pekerjaan diperluas di luar tujuan yang ditetapkan semula. Witjaksono (2006:16) mengatakan **“Biaya relevan adalah biaya yang diperkirakan nantinya akan muncul, yang berbeda di antara berbagai alternatif”**.

Sedangkan menurut Sunarto (2004:4) menyatakan bahwa **“Biaya relevan adalah biaya yang patut dipertimbangkan untuk suatu pengambilan keputusan”**.

Salah satu tugas atau fungsi utama dalam sistem informasi manajemen adalah menyediakan atau memberikan informasi pendapatan dan biaya relevan yang dapat digunakan sebagai dasar keputusan dan melakukan tindakan bagi para pemakainya. Walaupun ada berbagai macam tindakan yang memungkinkan untuk dilakukan oleh para pemakai, namun tindakan yang terpenting adalah pembuatan keputusan. Keputusan manajemen ada yang bersifat rutin yang frekuensinya

tinggi dan ada yang tidak rutin baik untuk jangka pendek maupun jangka panjang.

Fungsi utama dari seorang manajer adalah membuat perencanaan mengenai kegiatan yang akan dilakukan di masa mendatang. Perencanaan pada dasarnya adalah pengambilan keputusan, karena perencanaan tersebut dilakukan dengan cara memilih berbagai alternatif yang ada yang dapat memaksimalkan keuntungan perusahaan. Untuk dapat mengambil keputusan yang tepat maka manajer memerlukan informasi yang tepat pula. Kalau keputusan tersebut akan mengakibatkan perubahan pendapatan dan perubahan biaya maka manajer harus mendapatkan informasi tentang pendapatan dan biaya diferensial untuk meramalkan pengaruhnya biaya tersebut terhadap laba perusahaan.

Menurut Samryn (2006:281) untuk mengidentifikasi bahwa biaya tersebut relevan atau tidak dalam suatu keputusan, maka pendekatan manajer dalam menganalisis biaya perlu melakukan langkah-langkah sebagai berikut :

1. **Kumpulkan semua biaya yang akan terjadi yang berkaitan dengan setiap alternatif yang akan dipertimbangkan.**
2. **Pisahkan biaya masa lalu atau yang merupakan *sunk cost*.**
3. **Pisahkan biaya masa yang akan datang yang tidak berbeda dalam setiap alternatif keputusan.**
4. **Buat keputusan berdasarkan biaya yang masih tersisa, karena biaya tersebut pasti biaya diferensial atau biaya terhindarkan dan biaya tersebut relevan dalam suatu keputusan.**

Istilah biaya relevan seringkali disamakan dengan biaya diferensial. Hal ini tidak benar. Istilah relevan mempunyai pengertian berhubungan dengan sesuatu. Suatu biaya disebut biaya relevan jika biaya tersebut berhubungan dengan tujuan perencanaan biaya tersebut. Jika manajemen bermaksud mengetahui biaya produk yang diproduksi dalam bulan tertentu, maka ia mengumpulkan biaya produksi sesungguhnya yang telah dikeluarkan untuk produksi dalam bulan yang

bersangkutan. Biaya produksi sesungguhnya tersebut merupakan biaya relevan karena sesuai dengan tujuan yang hendak dicapai oleh pengumpulan informasi tersebut. Menurut definisinya, biaya merupakan pengorbanan sumber ekonomi yang dinilai dalam satuan uang, yang telah terjadi atau yang secara potensial akan terjadi, untuk mencapai tujuan tertentu. Dengan demikian tidak ada satupun biaya yang tidak relevan, karena setiap biaya memang direkayasa untuk memenuhi tujuan tertentu.

Dalam pemilihan alternatif, hanya biaya yang relevan saja yang harus dipertimbangkan. Adapun definisi biaya relevan menurut Ahmad (2007:119) yaitu **“Biaya relevan dimaksud adalah semua biaya yang akan terjadi sehingga biaya dan pendapatan pada masa datang, kecuali *Unavoidable Cost*, yaitu meliputi *sunk cost* dan biaya yang tidak berbeda”**.

Seluruh keputusan berhubungan dengan masa yang akan datang, oleh karena itu, hanya biaya masa mendatang saja yang relevan bagi sebuah keputusan. Untuk dapat disebut relevan, sebuah biaya tidak hanya berhubungan dengan masa yang akan datang, namun juga biaya tersebut harus berbeda dari satu alternatif lain. Jika biaya masa mendatang jumlahnya sama besar pada berbagai alternatif, maka biaya tersebut tidak memiliki akibat pada keputusan. Biaya jenis ini dikenal dengan istilah biaya tidak relevan (*irrelevant cost*).

2.7. Manfaat Biaya Relevan

Dalam setiap pengambilan keputusan yang bersifat taktis, faktor biaya dan manfaat seringkali menjadi faktor penentu untuk memutuskan apakah suatu

alternatif akan dijalankan atau tidak. Biaya dan manfaat suatu alternatif harus saling dibandingkan dengan biaya atau manfaat alternatif lain. Dalam hubungan ini, akan lebih difokuskan pada biaya yang relevan yang perlu dipertimbangkan dalam memutuskan alternatif yang terbaik bagi manajemen.

Pada prinsipnya semua biaya dapat dihindarkan, kecuali biaya tenggelam (*sunk cost*) atau biaya masa lalu, dan biaya yang akan datang yang tidak berbeda dalam beberapa alternatif. Biaya tenggelam adalah biaya yang terjadi pada masa lalu yang tak dapat dihindarkan oleh manajer dengan tindakan apapun. Oleh karena itu biaya tenggelam atau biaya masa lalu tidak relevan untuk masa yang akan datang dan tak perlu dipertimbangkan dalam pengambilan keputusan.

Mengambil keputusan yang bersifat taktis dapat diartikan sebagai suatu upaya untuk memilih alternatif yang terbaik dari berbagai alternatif yang ada dengan tujuan yang bersifat jangka pendek atau sasaran yang bersifat antara (bukan sasaran tembak yang sebenarnya). Menerima pesanan khusus dengan harga di bawah normal untuk memanfaatkan kapasitas menganggur agar laba perusahaan meningkat tahun ini merupakan salah satu contoh keputusan yang bersifat taktis. Keputusan yang bersifat taktis walaupun bersifat jangka pendek, tetapi harus disadari bahwa keputusan tersebut mempunyai konsekuensi yang bersifat jangka panjang.

2.8. Aplikasi Biaya Relevan dalam Pengambilan Keputusan

Menurut Hariadi (2002:564) aplikasi biaya relevan dalam pengambilan keputusan adalah :

- a. Keputusan membuat atau membeli.
- b. Biaya kesempatan.
- c. Keputusan meneruskan atau menghentikan.
- d. Keputusan meneruskan atau menghentikan dengan akibat saling berkait.
- e. Harga jual khusus.

Untuk lebih jelasnya maka akan diuraikan di bawah ini :

1. Keputusan membuat atau membeli

Para manajer di perusahaan sering dihadapkan pada keputusan untuk membuat sendiri atau membeli dari luar salah satu komponen bahan baku atau penolong produksi. Dalam proses produksi yang kompleks seperti sekarang ini, sebuah proses produksi dari hulu ke hilir. Di samping faktor ekonomis juga boleh jadi masalah kecepatan waktu penyelesaian dan faktor nonteknis lainnya seringkali menjadi pertimbangan bagi seorang produsen dalam upaya memuaskan konsumen. Perusahaan otomotif dan komputer merupakan contoh produsen yang hampir semua sparepartnya merupakan kontribusi dari pabrik-pabrik kecil yang terintegrasi secara *vertikal* atau *horizontal*.

2. Biaya kesempatan

Jika fasilitas yang digunakan untuk memproduksi komponen listrik menganggur, maka perusahaan seharusnya melanjutkan usahanya sendiri dalam memproduksi komponen dan tawaran supplier ditolak. Namun jika fasilitas yang menganggur tersebut dapat digunakan untuk memproduksi komponen lain yang menguntungkan, maka dapat dikatakan bahwa ruangan tersebut mempunyai biaya kesempatan yang harus dipertimbangkan dalam memutuskan menolak atau menerima tawaran supplier. Biaya kesempatan merupakan biaya yang tidak dicatat

dalam perusahaan dan tidak mencerminkan pengeluaran kas yang sesungguhnya. Biaya ini lebih menjelaskan tentang manfaat ekonomis yang hilang karena memilih kesempatan yang lain.

3. Keputusan Meneruskan atau Menghentikan

Manajemen sering dihadapkan pada pilihan yang sulit untuk menutup atau tetap meneruskan suatu segmen tertentu yang dianggap mengalami kerugian. Pilihan yang sulit ini timbul karena boleh jadi dengan adanya semakin mengecilnya usaha, perusahaan terpaksa harus memberhentikan karyawannya atau dengan penutupan usaha dapat pula mempengaruhi usaha lain yang masih menguntungkan. Laporan segmen atas dasar *variabel costing* sangat bermanfaat memberikan informasi yang tepat untuk menutup atau meneruskan suatu usaha perusahaan. Kontribusi margin dan laba per segmen merupakan dua hal penting yang menjadi pertimbangan utama dalam pengambilan keputusan ini, di samping faktor-faktor kualitatif yang perlu juga mendapat perhatian.

4. Keputusan Meneruskan atau Menghentikan Dengan Akibat Saling Berkait.

Keputusan menutup produk penghapus dapat saja dibatalkan jika menurut bagian pemasaran, penutupan tersebut akan mempengaruhi omset penjualan pensil dan ballpoint misalnya masing-masing turun 8% oleh karena banyak pembeli yang membeli dalam satu paket sehingga jika penghapus tersebut tidak diproduksi lagi maka sebagian pembeli pensil dan ballpoint akan mengalihkan pembeliannya pada pabrik lain yang menjual dalam satu kesatuan.

5. Harga jual khusus

Dalam menentukan harga jual pada konsumen, biasanya ada suatu aturan main yang harus diikuti yaitu tidak boleh ada diskriminasi harga untuk produk tertentu pada sejumlah konsumen yang saling bersaing dalam pasar yang sama. Tetapi, aturan ini tentu tidak berlaku jika diterapkan pada konsumen yang tidak saling bersaing satu sama lain dan perusahaan dapat menetapkan harga penawaran yang berbeda-beda untuk berbagai konsumen pada pasar yang sama. Harga jual khusus ini sebenarnya diterapkan pada konsumen yang berani menawar dengan harga di bawah normal dan dengan syarat tertentu serta perlu dipertimbangkan jika kapasitas produksi perusahaan belum maksimum.

Analisis biaya relevan dapat memberikan manfaat dalam penyelesaian berbagai macam persoalan manajerial. Jenis persoalan atau keputusan yang biasanya memperoleh dukungan dari informasi biaya relevan ini adalah keputusan untuk membuat sendiri atau membeli sebuah komponen, tetap membuat atau menghentikan sebuah lini produk, menerima atau menolak pesanan khusus dengan harga lebih rendah dari harga reguler, mengolah lebih lanjut produk bersama atau menjualnya pada titik pemisahan produk.

Kadang-kadang perusahaan perlu melakukan diskriminasi harga untuk memperoleh keuntungan maksimum atau untuk menekan kerugian. Namun kebijakan ini hanya dilakukan pada kondisi khusus, yaitu jika perusahaan memiliki kapasitas menganggur, maka perusahaan dalam kondisi yang tidak optimal, karena perusahaan mengeluarkan biaya tetap dalam jumlah banyak,

sementara perolehan pendapatannya tidak proposional dengan biaya tetap tersebut. Untuk mengurangi kerugian ini, perusahaan dapat memanfaatkannya dengan menerima pesanan khusus. Dengan kata lain, pesanan khusus biasanya diterima untuk memanfaatkan fasilitas yang masih menganggur atau persediaan yang masih ada dijual dengan harga khusus. Selain itu, perusahaan hanya melayani pesanan khusus ini untuk para pelanggan tertentu saja karena harga yang ditetapkan untuk pesanan khusus ini biasanya di bawah harga pasar. Jika pesanan ini tidak dibatasi, maka kebijakan diskriminasi harga ini justru akan merusak pasar reguler.

Syarat yang harus dipenuhi agar suatu pesanan khusus dapat diterima, menurut Supriyono (2002:311) adalah:

- a. **Kapasitas produksi perusahaan masih ada yang menganggur.**
- b. **Adanya pemisahan pasar antara penjualan biasa dengan penjualan untuk melayani pesanan khusus.**

2.9. Biaya Relevan Dalam Menerima atau Menolak Pesanan Khusus

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya dalam menentukan apakah suatu pesanan khusus akan diterima atau ditolak, tentunya perlu dijelaskan kembali pengertian pesanan khusus. Pesanan khusus adalah pesanan yang diterima perusahaan di luar pesanan reguler. Biasanya konsumen yang melakukan pesanan khusus ini meminta harga di bawah harga jual normal, karena biasanya pesanan khusus tersebut mencakup jumlah yang besar. Dalam keadaan seperti ini perlu dipertimbangkan oleh manajer penentu harga jual adalah :

- a. Pesanan reguler adalah pesanan yang harus menutupi seluruh biaya tetap yang terjadi tahun anggaran. Dengan demikian, jika manajer penentu

harga yakni seluruh biaya tetap dalam tahun anggaran dapat tercukupi oleh pesanan reguler, maka pesanan kapasitas produksi belum seluruhnya dipakai dan mesin-mesin namun untuk melayani pesanan khusus, manajer penentu harga jual dapat menerima harga jual dibawah harga jual normal asalkan harga jual yang berada di atas biaya variabel untuk memproduksi dan memasarkan produk masih mampu untuk menghasilkan laba kontribusi ini disebabkan karena seluruh biaya tetap telah ditutupi oleh pesanan reguler, maka setiap tambahan laba kontribusi dari pesanan khusus akan mengakibatkan tambahan laba bersih perusahaan

- b. Jika misalnya pesanan khusus perusahaan memperkirakan tidak hanya mengeluarkan biaya variabel sama, namun mengeluarkan biaya tetap karena harus beroperasi di atas kapasitas yang tersedia berarti harga jual pesanan khusus harus di atas biaya variabel ditambah dengan kenaikan biaya tetap.

Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa kriteria untuk menerima atau menolak pesanan khusus menurut biaya relevan tentunya dengan melihat kapasitas produksi, apakah masih terdapat kapasitas yang menganggur dan yang lebih penting lagi adalah sedapat mungkin menghasilkan laba kontribusi (*contribution margin*).

2.10. Metode Pemisahan Biaya Semi Variabel

Dalam metode *variabel costing* sangat dibutuhkan penggolongan biaya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan, karena itu semua biaya

yang dianggap semi variabel harus dipisahkan lagi menjadi biaya tetap dan biaya variabel. Hal ini berguna dalam penentuan harga pokok dan penyajian *margin kontribusi*.

Carter William (2009:72) mengatakan pemisahan biaya tetap dan variabel diperlukan dengan tujuan-tujuan berikut :

- a. Perhitungan tarif biaya *overhead* yang ditentukan sebelumnya dan analisis *varians*.
- b. Penyusunan anggaran fleksibel dan analisis *varians*.
- c. Perhitungan biaya langsung dan analisis margin kontribusi.
- d. Analisis titik impas dan analisis biaya volume laba.
- e. Analisis biaya differensial dan komparatif.
- f. Analisis maksimal laba dan minimisasi biaya jangka pendek.
- g. Analisis anggaran modal.
- h. Analisis profitabilitas pemasaran berdasarkan daerah, produk, dan pelanggan.

Dalam pemisahan biaya semivariabel ini, kedalam biaya tetap dan biaya variabel ada beberapa metode yang dapat digunakan yaitu metode titik tertinggi dan terendah, metode *scattergraph* dan metode kuadrat terkecil.

1. Metode titik tertinggi dan terendah

Cara menentukan pola perilaku biaya dan metode ini adalah menganalisa biaya lalu pada volume kegiatan yang tertinggi dan volume biaya terendah. Dalam menggunakan metode ini elemen tetap dan elemen variabel dari suatu biaya dihitung menggunakan dua titik. Titik data (periode) yang dipilih dari data historis merupakan periode dengan aktivitas tinggi dan terendah. Periode-periode ini biasanya meskipun tidak selalu memiliki jumlah tertinggi dan terendah untuk biaya yang dianalisis. Jika titik dengan tingkat aktivitas tertinggi dan terendah, maka tingkat seharusnya yang dipilih karena aktivitas dianggap sebagai pemicu biaya. Periode tinggi dan periode rendah dipilih

karena keduanya mewakili kondisi dari dua tingkat aktivitas yang paling berjauhan. Tetapi, harus hati-hati untuk tidak menggunakan data dari periode yang terdistorsi oleh kondisi-kondisi abnormal.

Metode tinggi rendah bersifat sederhana, tetapi memiliki kelemahan karena hanya menggunakan dua titik data untuk menentukan perilaku biaya, dan metode ini didasarkan pada asumsi bahwa titik-titik data yang lain berada pada garis lurus diantara titik tinggi dan rendah. Oleh karena hanya menggunakan dua titik data, maka metode ini dapat menghasilkan estimasi biaya tetap dan biaya variabel bias. Akibatnya, estimasi total biaya berdasarkan biaya tetap dan biaya variabel yang dihitung dengan metode ini biasanya kurang akurat dibandingkan dengan estimasi yang diperoleh dari metode lain yang menggunakan lebih banyak titik data.

2. Metode *scattergraph*

Metode *scattergraph* dapat digunakan untuk menganalisis perilaku biaya. Metode *scattergraph* merupakan kemajuan dari metode tinggi dan rendah, karena metode ini menggunakan semua data yang tersedia, bukan hanya dua titik data. Selain itu, metode ini memungkinkan inspeksi data secara visual untuk menentukan apakah biaya tersebut kelihatan berkaitan dengan aktivitas itu dan apakah hubungannya mendekati *linier*. Inspeksi visual juga memfasilitasi deteksi terhadap titik data abnormal (kadang-kadang disebut sebagai *outliner*). Meskipun demikian, suatu analisis perilaku biaya menggunakan metode *scattergraph* bisa saja menjadi bias karena garis biaya yang digambar melalui plot data didasarkan pada interpretasi visual.

3. Metode kuadrat terkecil

Metode kuadrat terkecil (*least square regression method*) kadang kala disebut analisis regresi, menentukan secara matematis garis yang paling sesuai, atau garis regresi linear melalui sekelompok titik. Metode ini menganggap bahwa hubungan antara biaya dengan volume kegiatan berbentuk garis lurus dengan persamaan garis regresi $y = a + b x$, dimana y merupakan variabel tidak bebas yaitu variabel yang perubahannya ditentukan oleh perubahan variabel x yang merupakan variabel bebas. Variabel y menunjukkan jumlah biaya, sedangkan variabel x menunjukkan volume kegiatan.

Dalam persamaan tersebut a menunjukkan unsur biaya tetap dan b menunjukkan biaya variabel. Sedangkan untuk mengetahui besarnya variabel a dan b digunakan persamaan sebagaimana dikemukakan oleh Sugiyono (2009:237) dengan rumus sebagai berikut :

$$b = \frac{n\sum XY - (\sum X)(\sum Y)}{n\sum X^2 - (\sum X)^2}$$

$$a = \frac{\sum Y - b(\sum X)}{n}$$

Keterangan :

Y = Jumlah total biaya semivariabel

X = Jumlah total volume penjualan

a = Besarnya biaya tetap dari semi biaya variabel yang dihitung

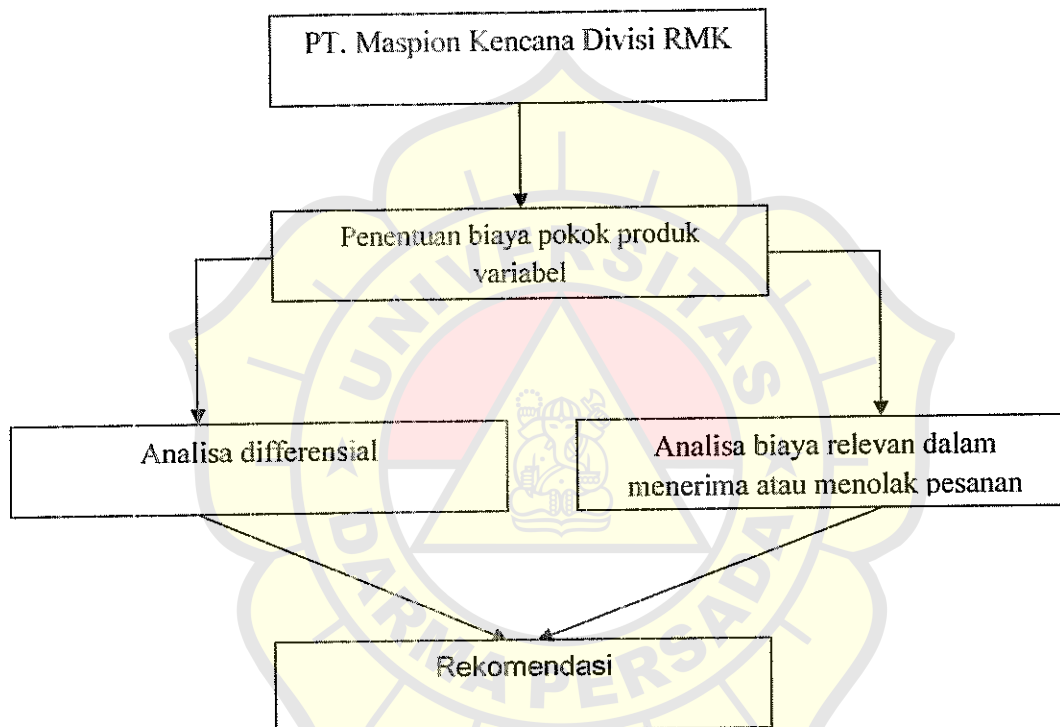
b = Besarnya biaya tarif variabel

n = Tahun pengamatan

2.11. Kerangka Pikir

Alur pikir yang disusun berdasarkan sistematika, analisis dan alat analisis yang digunakan dalam memecahkan masalah dengan memformulasikan pada bagan kerangka pikir :

Gambar 2.1
Kerangka Pikir



Sumber : Pengolahan penulis dari PT. Maspion Kencana Divisi RMK