

BAB II

BIAYA VARIABEL

2.1 Pengertian Biaya

Salah satu faktor penting yang menentukan keberhasilan suatu perusahaan adalah biaya. Untuk itu perlu pemahaman tentang istilah biaya yang dapat diartikan bermacam-macam, tergantung pemakaian istilah tersebut dan dari pihak mana atau dari disiplin ilmu mana yang mengartikannya.

Biaya adalah kas atau nilai ekuivalen kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang dan jasa yang diharapkan memberi manfaat saat ini atau dimasa datang bagi organisasi (Hansen & Mowen ,2004:40).

Definisi biaya adalah biaya (*cost*) kas atau nilai serta kas yang dikorbankan untuk memperoleh barang dan jasa yang diharapkan akan membawa manfaat sekarang atau di masa depan bagi organisasi (Mulyadi ,2003:4). Biaya sebagai *expense* didefinisikan sebagai berikut : Biaya adalah kas sumber daya yang telah atau akan dikorbankan untuk mewujudkan tujuan tertentu (Mulyadi ,2003:4).

Biaya sebagai nilai tukar, pengeluaran, pengorbanan untuk memperoleh manfaat (Carter dan Usry ,2004:29). Biaya adalah aliran keluaran atau penggunaan aktiva, atau terjadi utang (atau kombinasi di antara keduanya) dari penyerahan atau produksi barang, penyerahan jasa atau pelaksanaan kegiatan utama suatu perusahaan (Muqodim ,2005:142).

Biaya adalah harga pokok atau bagiannya yang telah dimanfaatkan atau dikonsumsi untuk memperoleh pendapatan (Sunarto, 2004:2). Biaya merupakan

pengorbanan untuk memperoleh harta, sedangkan beban merupakan pengorbanan untuk memperoleh pendapatan. Kedua merupakan pengorbanan, namun tujuannya berbeda (Prawironegoro dan Purwanti ,2009:19).

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 (Mursyidi ,2008:14).

Berdasarkan definisi yang dikemukakan diatas terdapat empat unsur pokok, yaitu :

- a. Biaya merupakan pengorbanan sumber ekonomi
- b. Diukur dalam satuan uang
- c. Yang telah terjadi atau secara potensial akan terjadi
- d. 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 pernyataan yang mengemukakan bahwa: Biaya adalah salah satu pengorbanan sumber daya untuk mencapai suatu tujuan tertentu (Witjaksono ,2006:6)

Dari beberapa pengertian biaya diatas dapat disimpulkan bahwa biaya merupakan pengorbanan sumber-sumber ekonomi yang dapat diukur dengan unit moneter untuk mendapatkan atau memproduksi barang-barang atau jasa.

2.2 Klasifikasi Biaya

Dalam akuntansi terdapat istilah *different cost for differerent purposes* yang artinya untuk tujuan berbeda dibutuhkan konsep biaya yang berbeda pula. Menurut Hansen dan Mowen jadi tidak ada satu penggolongan biaya yang dapat memenuhi informasi untuk semua tujuan, oleh karena itu dalam akuntansi terdapat berbagai cara penggolongan atau klasifikasi biaya.

Klasifikasi biaya sangat penting guna membuat ikhtisar yang berarti atas dasar biaya, biaya dapat diklasifikasikan sebagai berikut, seperti yang diutarakan oleh Carter dan Usry (2002:28-29) :

1. Biaya dalam hubungannya dengan produk

Dalam perusahaan manufaktur, biaya operasi terdiri dari dua elemen, yaitu biaya produksi (yang terdiri dari biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya produksi tidak langsung), dan biaya komersial (terbagi atas dua kategori, yaitu biaya pemasaran adalah biaya yang timbul setelah proses produksi selesai dan produk telah siap untuk dijual, serta biaya administrasi adalah biaya yang timbul karena kegiatan pengarahan dan pengendalian organisasi).

2. Biaya dalam hubungannya dengan volume produksi

Terdiri dari tiga kelompok, yaitu :

- a. Biaya variabel, yaitu biaya yang berubah secara proporsional sesuai dengan perubahan aktivitas dalam suatu batas tertentu
- b. Biaya tetap, yaitu biaya yang tetap jumlahnya dalam suatu batas tertentu

- c. Biaya semi variabel, yaitu biaya yang terdiri dari biaya tetap dan variabel
3. Biaya dalam hubungannya dengan departemen produksi atau segmen lainnya.
 - a. Biaya departemen produksi dan jasa
Pada departemen produksi, biaya-biaya yang terjadi langsung dibebankan pada barang-barang yang diproduksi. Biaya-biaya yang timbul pada departemen jasa merupakan bagian dari biaya produksi tidak langsung, dan harus dibebankan pada barang-barang yang diproduksi dengan menggunakan tarif biaya produksi tidak langsung.
 - b. Pembebanan biaya departemen langsung atau tidak langsung
Disebut biaya langsung pada suatu departemen, jika biaya yang terjadi dapat diidentifikasi dengan jelas pada departemen mana biaya tersebut terjadi, contoh : biaya gaji pada departemen pengawasan. Biaya tidak langsung terjadi jika biaya tersebut terbagi dalam departemen, jadi tidak dapat ditelusuri, contoh : biaya sewa gedung untuk semua departemen.
 - c. Biaya umum dan biaya bersama
Biaya umum adalah biaya atas penggunaan fasilitas atau jasa oleh dua operasi atau lebih. Biaya bersama adalah biaya yang timbul bila suatu proses produksi menghasilkan lebih dari satu produk.

4. Biaya dalam hubungannya dengan periode akuntansi

Pada penggolongan ini, biaya dibagi menjadi :

a. Pengeluaran modal (*capital expenditure*)

Pengeluaran modal dimaksudkan untuk memberikan manfaat pada beberapa periode akuntansi dan dibebankan pada periode yang menikmati manfaat dari pengeluaran tersebut.

b. Pengeluaran penghasilan (*revenue expenditure*)

Pengeluaran yang hanya memberikan manfaat untuk periode terjadinya pengeluaran itu saja.

5. Biaya dalam hubungannya dengan pengambilan keputusan, tindakan, dan evaluasi

Biaya yang berhubungan dengan pengambilan keputusan, disebut biaya diferensial (*differential cost*). Sedangkan biaya kehilangan kesempatan atau keuntungan karena alternatif lain tidak dipilih, disebut biaya kesempatan (*opportunity cost*)

Berdasarkan uraian diatas, dapat dilihat bahwa biaya perlu dicatat dan diklasifikasikan agar data biaya dapat menghasilkan informasi yang berguna sesuai dengan tujuan dan kebutuhan para penggunanya.

Biaya digolongkan dengan berbagai cara. Umumnya penggolongan biaya ini ditentukan atas dasar tujuan yang hendak dicapai dengan penggolongan tersebut. Penggolongan biaya menurut Mulyadi (2005:14) adalah sebagai berikut :

a. Penggolongan biaya menurut objek pengeluaran

Dalam cara penggolongan ini, nama objek pengeluaran merupakan dasar penggolongan biaya. Misalnya nama objek pengeluaran adalah label baju, maka semua pengeluaran yang berhubungan dengan label

baju disebut “biaya label baju”. Contoh penggolongan biaya atas dasar objek pengeluaran dalam perusahaan clothing adalah sebagai berikut : biaya kain, biaya jahit, biaya label, biaya sablon, biaya gaji dan upah, biaya depresiasi mesin.

b. Penggolongan biaya menurut fungsi pokok dalam perusahaan

Dalam perusahaan manufaktur, ada tiga fungsi pokok yaitu :

1. Biaya Produksi. Merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk mengolah bahan baku menjadi produk jadi yang siap untuk dijual. Contohnya biaya depresiasi mesin dan peralatan, biaya bahan baku, biaya gaji karyawan yang bekerja dalam bagian-bagian baik yang langsung maupun yang tidak langsung berhubungan dengan proses produksi.
2. Biaya Pemasaran. Merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk melaksanakan kegiatan pemasaran produk. Contohnya biaya iklan, biaya promosi, biaya angkutan dari perusahaan ke gudang pembeli, dan yang lainnya.
3. Biaya Administrasi dan Umum. Merupakan biaya-biaya untuk mengkoordinasi kegiatan produksi dan pemasaran produk. Contoh biaya gaji karyawan bagian akuntansi, personalia dan fotokopi.

c. Penggolongan biaya menurut hubungan biaya dengan sesuatu yang dibiayai

Dalam hubungannya dengan sesuatu yang dibiayai, biaya dapat dikelompokkan menjadi dua golongan :

1. Biaya Langsung (*direct cost*)

Biaya langsung adalah biaya yang terjadi karena adanya sesuatu yang dibiayai. Biaya produksi langsung terdiri dari biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.

2. Biaya Tidak Langsung (*indirect cost*)

Biaya tidak langsung adalah biaya yang terjadi tidak hanya disebabkan oleh sesuatu yang dibiayai.

d. Penggolongan biaya menurut perilakunya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan

Dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan, biaya dapat digolongkan menjadi :

a. Biaya Variabel

Biaya variabel adalah biaya yang jumlah totalnya berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan.

b. Biaya Semivariabel

Biaya semivariabel adalah biaya yang berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan.

c. Biaya Tetap

Biaya tetap adalah biaya yang jumlah totalnya tetap dalam volume kegiatan tertentu.

e. Penggolongan biaya atas dasar jangka waktu manfaatnya

Atas dasar jangka waktu manfaatnya, biaya dapat dibagi menjadi dua:

1. Pengeluaran Modal

Pengeluaran modal adalah biaya yang mempunyai manfaat lebih dari satu periode akuntansi.

2. Pengeluaran Pendapatan

Pengeluaran pendapatan adalah biaya yang hanya mempunyai manfaat dalam periode akuntansi terjadinya pengeluaran tersebut.

Contoh biaya iklan dan biaya tenaga kerja.

2.3 Pengertian *Variable Costing*

Dalam metode *variable costing* produk hanya dibebani biaya variabel, yaitu biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead variabel. Variabel *costing*, produk-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) adalah pengorbanan sumber daya untuk menghasilkan barang atau jasa di mana 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 : (1) membebaskan seluruh biaya tetap kepada perhitungan laba rugi, (2) perencanaan laba, (3) pengambilan keputusan reduksi biaya (4) memisahkan beban (expenses) menurut perilaku biaya , (5) memudahkan menyusun rugi laba segmen tingkat unit, tingkat batch, tingkat produk.

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.

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 variable 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.

2.3 Konsep Biaya Relevan

2.3.1 Pengertian Biaya Relevan

Di dalam pengambilan keputusan yang berhubungan dengan berbagai alternatif yang dilaksanakan pada waktu yang akan datang sebelum sesuatu tersebut terjadi, manajemen harus memperhatikan biaya sebagai faktor kunci. Biaya satu alternatif harus dibandingkan dengan alternatif yang lain sebagai satu langkah pengambilan keputusan. Salah satu biaya yang penting dalam pengambilan keputusan adalah biaya relevan.

Biaya relevan adalah biaya 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 merupakan biaya masa depan yang berbeda pada masing-masing alternatif (Hansen dan Mowen ,2006:339). Semua keputusan berhubungan dengan masa depan, karena itu hanya biaya masa depan yang dapat menjadi relevan dengan keputusan. Namun untuk menjadi relevan, suatu biaya tidak hanya harus merupakan biaya masa depan, tetapi juga harus berbeda satu alternatif. Maka biaya tersebut tidak memiliki pengaruh terhadap keputusan. Biaya demikian disebut biaya tidak relevan.

Biaya relevan adalah biaya yang dapat dihindari atau biaya yang dapat dielakkan dan harus dipertimbangkan oleh setiap pengambil keputusan dalam berbagai alternatif yang dihadapi (Kamaruddin Ahmad ,2005:115).

Biaya relevan seringkali dikenal dengan biaya marginal atau biaya tambahan (*inkremental*) . Istilah biaya marginal digunakan secara luas oleh ahli-ahli ekonomi. Sedangkan para insyinyur 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. Biaya relevan adalah biaya yang diperkirakan nantinya akan muncul, yang berbeda di antara berbagai alternatif (Witjaksono ,2006:16).

Biaya yang berbeda antara alternatif yang satu dengan alternatif yang lain, dan relevan tidaknya suatu biaya tergantung pada keputusan yang akan diambil. Mungkin suatu jenis biaya merupakan biaya relevan dalam suatu keputusan tetapi

tidak relevan di dalam keputusan yang lain. Biaya relevan juga seperangkat keadaan yang satu dengan seperangkat keadaan yang lain. Biaya relevan merupakan semua biaya yang akan mempengaruhi suatu pengambilan keputusan. Dengan demikian biaya relevan mempunyai dua ciri atau karakteristik Sunarto (2004), yaitu :

- a. Biaya tersebut akan terjadi dengan diambilnya suatu alternatif sehingga merupakan biaya masa yang akan datang (*future cost*).
- b. Biaya tersebut harus berbeda diantara berbagai alternatif yang ada.

Dalam membuat keputusan, manajer membandingkan alternatif-alternatif yang ada di hadapannya. Setiap alternatif mengandung biaya-biaya yang perlu dibandingkan dengan biaya-biaya alternatif lainnya. Biaya diferensial (*differential cost*) yang sering pula disebut sebagai biaya inkremental (*incremental cost*) adalah perbedaan jumlah biaya diantara dua alternatif. “Biaya relevan adalah biaya yang patut dipertimbangkan untuk suatu pengambilan keputusan. Biaya dikatakan tidak relevan bila biaya tersebut jumlahnya sama pada pilihan yang berbeda Sunarto (2004:4).

Biaya apa yang relevan dalam suatu keputusan ? Jawabannya adalah semua biaya yang dapat dihindarkan (*avoidable cost*) dalam suatu keputusan. 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.

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

1. Kumpulkan semua biaya yang akan terjadi yang akan berkaitan dengan tiap alternatif yang akan dipertimbangkan.
2. Eliminasi biaya-biaya yang merupakan biaya tenggelam.
3. Eliminasi biaya-biaya yang tidak berbeda di antara berbagai alternatif.
4. Buat keputusan berdasarkan biaya yang tersisa. Biaya-biaya ini akan menjadi biaya relevan atau biaya terhindarkan, oleh karena itu relevan dipertimbangkan dalam pembuatan keputusan yang akan diambil.

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 perekayasaan 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 secara potensial akan terjadi, untuk mencapai tujuan tertentu. Dengan demikian tidak ada satu pun biaya yang tidak relevan, karena setiap memang direkayasa untuk memenuhi tujuan tertentu.

Dalam pemilihan alternatif, hanya biaya yang relevan saja yang harus dipertimbangkan. 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 (Kamaruddin ,2007:119)

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*).

2.3.2 Manfaat Penggunaan 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. Faktor manfaat atau pendapatan bukannya tidak penting, akan tetapi faktor biaya seharusnya didahulukan dan relatif lebih mungkin disiasati oleh manajemen dari pada faktor pendapatan. Berikut ini akan disajikan beberapa manfaat yang diperoleh dari

biaya relevan terutama dalam pengambilan keputusan jangka pendek sebagaimana yang dikemukakan oleh Mulyadi (2005), yaitu sebagai berikut :

1. Membeli atau membuat sendiri

Keputusan membeli atau membuat sendiri dihadapi oleh manajemen terutama dalam perusahaan yang produknya terdiri dari berbagai komponen dan yang memproduksi berbagai jenis produk. Berbagai alternatif yang kemungkinan dihadapi oleh manajemen dalam pengambilan keputusan membeli atau membuat sendiri yaitu :

- a. Keputusan membeli atau membuat sendiri yang dihadapi oleh perusahaan yang sebelumnya memproduksi sendiri produk, kemudian mempertimbangkan akan membeli produk tersebut dari pemasok luar.
- b. Keputusan membeli atau membuat sendiri yang dihadapi oleh perusahaan yang sebelumnya membeli produk-produk tertentu dari pemasok luar, kemudian mempertimbangkan akan memproduksi sendiri produk tersebut.

2. Menjual atau memproses lebih lanjut suatu produk

Ada kalanya manajemen puncak dihadapkan pada pilihan menjual produk tertentu pada kondisinya sekarang atau memprosesnya lebih lanjut menjadi produk lain yang lebih tinggi harga jualnya. Informasi akuntansi relevan yang diperlukan oleh manajemen dalam pengambilan keputusan macam ini adalah pendapatan relevan dengan biaya relevan jika alternatif memproses lebih lanjut dipilih. Berbagai alternatif yang mungkin dihadapi

oleh manajemen dalam pengambilan keputusan menjual atau memproses lebih lanjut suatu produk adalah sebagai berikut :

1. Tidak diperlukan tambahan fasilitas produksi
2. Diperlukan tambahan fasilitas produksi
3. Menghentikan atau melanjutkan produksi produk tertentu atau kegiatan usaha suatu bagian perusahaan

Perusahaan yang menghasilkan lebih dari satu macam produk (produk line) atau yang memiliki beberapa departemen penghasil laba, ada kalanya manajemen puncak menghadapi salah satu produknya atau salah satu departemennya mengalami kerugian usaha yang diperkirakan akan berlangsung terus.

Menghadapi kondisi ini, manajemen perlu mempertimbangkan keputusan menghentikan atau tetap melanjutkan produksi atau kegiatan usaha departemen yang mengalami kerugian tersebut. Dua kemungkinan yang dihadapi oleh manajemen dalam pengambilan keputusan menghentikan atau melanjutkan produksi atau kegiatan, yaitu:

1. Fasilitas produksi yang lama dihentikan pemakaiannya
2. Fasilitas produksi lama dapat dimanfaatkan dalam kegiatan bisnis yang lain.

Informasi yang relevan untuk dipertimbangkan dalam pengambilan keputusan ini adalah biaya relevan dan pendapatan relevan, dengan dihentikannya produksi produk tertentu atau kegiatan departemen tertentu, perusahaan akan kehilangan kesempatan memperoleh pendapatan dari

produk dari departemen tersebut. Pendapatan yang hilang ini merupakan informasi pendapatan relevan dan merupakan pengorbanan yang ditanggung karena pemilihan alternatif menghentikan produksi produk atau departemen tertentu akibat dihentikannya produksi atau kegiatan usaha departemen tertentu, perusahaan akan menikmati manfaat berupa biaya terhindarkan yang merupakan informasi biaya relevan.

Biaya terhindarkan jika lebih besar dari pendapatan yang hilang akibat dihentikannya produksi produk atau kegiatan usaha departemen tertentu, maka alternatif penghentian tersebut sebaiknya dipilih, namun jika biaya terhindarkan lebih kecil dari pendapatan yang hilang akibat dihentikannya produksi produk atau kegiatan usaha departemen tertentu, maka alternatif penghentian produk tersebut sebaiknya tidak dipilih.

4. Menerima atau menolak pesanan khusus

Umumnya perusahaan membangun pabriknya dengan kapasitas yang mampu memenuhi permintaan pasar tertinggi untuk beberapa tahun yang akan datang. Jika perusahaan membangun pabriknya dengan kapasitas yang hanya mampu memenuhi permintaan pasar sekarang, hal ini akan berakibat dilakukannya ekspansi pabrik secara terus menerus, dengan demikian umumnya perusahaan memiliki kapasitas yang menganggur yang seringkali mendorong manajemen puncak untuk mempertimbangkan penetapan harga jual di bawah harga jual normal. Tentu saja penetapan harga jual yang demikian hanya diterapkan pada pesanan khusus yang tidak berdampak terhadap penjualan yang reguler.

2.3.3 Pengambilan Keputusan Taktis

Salah satu peran utama dari sistem informasi manajemen adalah menyediakan data biaya dan pendapatan yang berfungsi sebagai dasar dari berbagai tindakan pengguna. Berbagai tindakan dapat dilakukan oleh pengguna, namun tindakan yang lebih penting untuk dilakukan adalah pengambilan keputusan taktis. Masalah etika seringkali muncul dalam mengimplementasikan dan kemungkinan pengorbanan sasaran jangka panjang untuk hasil jangka pendek. Manajer harus berhati-hati dalam pengambilan keputusan agar tidak melakukan tindakan langsung yang meragukan, tanpa mempertimbangkan dampaknya di masa depan.

Mengambil keputusan yang bersifat taktis atau bersifat jangka pendek merupakan pekerjaan utama yang dilakukan manajemen setiap waktu. Pekerjaan ini dilakukan dalam setiap tahap operasi perusahaan baik dibidang perencanaan maupun pengendalian. Pengambilan keputusan dapat menyangkut tentang berapa produk yang harus dijual perusahaan, bagaimana menetapkan harga jual produk perusahaan yang pantas dan dapat bersaing, berapa kapasitas produksi yang harus digunakan dan berapa banyak sumber daya yang perlu dikorbankan untuk mendukung produksi tersebut dan bagaimana distribusi barang tersebut agar sampai ditangan konsumen dengan tepat waktu. Kesulitan yang dihadapi manajemen adalah adanya berbagai alternatif yang dapat dilakukan dengan sejumlah kekurangan atau kelebihan yang ada pada setiap alternatif. Manajemen boleh jadi dihadapkan pada alternatif yang sama-sama benar atau bahkan sama-sama salah.

2.3.4 Konsep Pengambilan Keputusan Taktis

Pengambilan keputusan taktis terdiri dari pemilihan diantara berbagai alternatif dengan hasil yang langsung atau terbatas, Hansen dan Mowen (2006:334) menerima pesanan khusus dengan harga yang lebih rendah dari harga jual normal untuk memanfaatkan kapasitas menganggur dan meningkatkan laba tahun ini merupakan salah satu contoh keputusan taktis. Jadi, beberapa keputusan taktis cenderung bersifat jangka pendek seringkali mengandung konsekuensi jangka panjang.

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. Faktor manfaat atau pendapatan bukannya tidak penting, akan tetapi faktor biaya seharusnya didahulukan dan relatif lebih mungkin disiasati oleh manajemen dari pada faktor pendapatan. Jika perusahaan dapat menghasilkan produk atau jasa dengan waktu yang tepat, biaya yang murah dan kualitas yang bersaing, masalah pendapatan tentu akan datang dengan sendirinya.

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). Menghentikan atau melanjutkan produk 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.

Keputusan taktis harus mendukung tujuan keseluruhan pengambilan keputusan yaitu untuk memilih strategi alternatif sehingga keunggulan bersaing jangka panjang dapat tercapai. Pengambilan keputusan taktis yang tepat berarti keputusan yang dibuat mencapai tidak hanya tujuan terbatas tetapi juga berguna untuk jangka panjang.

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

1. Keputusan membuat atau membeli
2. Biaya kesempatan
3. Keputusan menghentikan atau melanjutkan
4. Keputusan menghentikan atau melanjutkan dengan akibat saling berkait
5. Harga jual khusus

Untuk lebih jelasnya maka akan di uraikan dibawah 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 non teknis lainnya seringkali menjadi pertimbangan bagi seorang produsen dalam upaya memuaskan konsumen. Perusahaan otomotif dari 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 menghentikan atau melanjutkan

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 penciutan 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 potlot dan bolpoint misalnya masing-masing 10% oleh karena banyak pembeli yang membeli dalam satu paket sehingga jika penghapus tersebut tidak di produksi lagi maka sebagian pembeli potlot dan bolpoint 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 dibawah 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.

2.3.5 Konsep Biaya Dalam Relevan

Biaya relevan dalam pengambilan keputusan didasarkan pada konsep "*different analysis for different purpose*" yang berarti bahwa untuk tujuan yang berbeda diperlukan analisis yang berbeda pula, dengan kata lain diperluakn analisis berbeda (termasuk analisis biaya relevan) untuk pengambilan keputusan yang berbeda.

Biaya relevan untuk pengambilan keputusan didasarkan pada konsep *different analysis for different purposes* yang berarti bahwa untuk tujuan yang berbeda diperlukan analisa yang berbeda (termasuk analisa biaya relevan) untuk tujuan (pengambilan keputusan) yang berbeda (RA. Supriyono ,2002).

Menurut RA. Supriyono terdapat beberapa konsep biaya-biaya relevan untuk berbagi pengambilan keputusan, yaitu :

1. Biaya kesempatan (*Opportunity Cost*)

Biaya kesempatan merupakan pendapatan atau penghematan biaya yang dikorbankan karena dipilihnya alternatif tertentu sehingga pendapatan atau penghematan biaya tersebut perlu diperhitungkan sebagai biaya pada alternatif tersebut. Biaya ini digunakan untuk mengukur keuntungan atau kerugian antara alternatif untuk tetap beroperasi pada keadaan semula atau memilih kesempatan yang baik berupa alternatif-alternatif lainnya yang tersedia.

2. Biaya tertanam (*Sunk Cost*)

Biaya tertanam adalah biaya yang dalam situasi tertentu tidak dapat diperoleh kembali pengeluaran yang telah dilakukan pada masa lalu, umumnya tidak dapat diperoleh kembali.

3. Biaya pengganti (*Replacement Cost*)

Biaya pengganti adalah biaya yang berhubungan dengan penggantian suatu aktiva atau jasa yang akan terjadi (*Future Cost*) diwaktu yang akan datang pada saat diadakan penggantian.

4. Biaya yang diperhitungkan (*Imputed Cost*)

Biaya yang diperhitungkan adalah biaya-biaya hipotesis yang menyatakan bahwa biaya atau nilai dari suatu sumber daya diukur dengan nilai penggunaannya. Biaya ini sebenarnya tidak terjadi. Oleh karena itu, tidak diperlukan pengeluaran kas dan tidak akan dicatat dalam akuntansi perusahaan.

5. Biaya pengeluaran kas (*Out of Pocket Cost*)

Biaya pengeluaran kas adalah kebalikan dari biaya yang diperhitungkan (*Imputed Cost*), yaitu biaya yang mengakibatkan pengeluaran kas baik segera maupun pada masa yang akan datang sebagai akibat pengambilan keputusan oleh manajemen.

6. Biaya Incremental (*Incremental Cost*)

Merupakan biaya-biaya yang ditambahkan atau biaya-biaya yang tidak dikorbankan apabila suatu alternatif tertentu tidak dipilih untuk dilaksanakan.

7. Biaya Diferensial (*Differential Cost*)

Biaya diferensial adalah biaya yang berbeda pada berbagai alternatif pengambilan keputusan biaya diferensial dibandingkan dengan pendapatan diferensial untuk menentukan besarnya laba diferensial. Pendapatan diferensial adalah pendapatan yang berbeda diperoleh dengan cara membandingkan pendapatan diferensial dengan biaya diferensial. Konsep biaya diferensial dapat digunakan untuk berbagai analisis pengambilan keputusan, misalnya : menghentikan produk tertentu, menolak pesanan khusus, dan membuat sendiri bagian produk.

2.3.6 Biaya Relevan Untuk Pengambilan Keputusan Taktis

Biaya relevan membantu manajemen dalam pengambilan keputusan yang sifatnya tidak rutin dan bersifat jangka pendek. Tujuan pembuatan keputusan jangka pendek adalah untuk memanfaatkan kapasitas produktif yang tidak digunakan sehingga dapat meningkatkan laba jangka pendek. Keputusan jangka pendek seringkali memiliki konsekuensi jangka panjang, oleh karena itu keputusan jangka pendek harus merupakan tindakan skala kecil untuk memenuhi maksud yang lebih besar. Artinya keputusan taktis diambil manajer dalam perusahaan dimaksudkan untuk memenuhi sasaran strategik keseluruhan organisasi.

Masalah-masalah pengambilan keputusan taktis yang pada umumnya menerapkan biaya relevan sebagai dasar analisisnya adalah :

1. Menerima atau menolak pesanan khusus (*special order decision*)

Pada umumnya perusahaan yang memiliki kapasitas menganggur, seringkali dihadapkan pada dua alternatif keputusan yaitu menerima atau menolak pesanan khusus untuk memanfaatkan kapasitasnya. Pesanan khusus adalah pesanan diluar penjualan normal, biasanya dengan harga yang lebih rendah dari pada harga jual normal. Biaya dapat digunakan untuk menganalisa keputusan yang akan diambil dengan memfokuskan pada kapasitas produksi pada saat itu.

Biaya Terhindarkan	Rp XX
Biaya Kesempatan	Rp XX
Jumlah Biaya Relevan	<hr/> Rp XX <hr/>

Keputusan :

- a. Jika pendapatan relevan lebih tinggi dibandingkan dengan biaya relevan, maka pesanan khusus sebaiknya diterima.
 - b. Jika pendapatan relevan lebih rendah dibandingkan dengan biaya relevan, maka pesanan khusus sebaiknya ditolak.
2. Menjual atau memproses lebih lanjut suatu produk (*sell or process further*)

Dalam proses produksi, beberapa produk dihasilkan secara bersama-sama dari bahan baku yang sama atau dari proses produksi yang sama (*joint product*). Pada saat dipisahkan produk-produk dari proses produksi (*split-off*) suatu produk dapat dijual langsung atau diproses lebih lanjut. Jika proses lebih lanjut tentu saja harus dikeluarkan biaya produksi tambahan, akan tetapi dapat dijual dengan harga yang lebih tinggi dari pada harga produk yang langsung dijual pada saat *split-off*. Berikut adalah rumus dari *Sell or Process Further* :

- a. Tidak diperlukan tambahan fasilitas produksi

Pendapatan relevan	Rp XX
Biaya Relevan	Rp XX
	—
	A

Keputusan :

- a. Jika A positif, pilih alternatif memproses lebih lanjut
- b. Jika A negatif, jangan pilih alternatif memproses lebih lanjut.

b. Diperlukan tambahan fasilitas produksi

Pendapatan relevan Rp XX

Biaya relevan (Rp XX)

 A -

Aktiva relevan : B

Keputusan:

a. Jika jumlah nilai tunai A selama umur ekonomis fasilitas produksi lebih besar dari pada B, alternatif memproses lebih lanjut sebaiknya dipilih.

b. Jika jumlah nilai tunai A selama umur ekonomis fasilitas produksi lebih kecil dari pada B, alternatif memproses lebih lanjut sebaiknya tidak dipilih.

3. Menghentikan atau melanjutkan produk (*stop or continue product line*)

Keputusan untuk menghentikan atau mempertahankan suatu produk merupakan keputusan yang sulit yang dihadapi manajemen, karena keputusan-keputusan tersebut melibatkan pemilihan kombinasi produk yang menghasilkan laba tertinggi. Untuk mengambil keputusan harus dilakukan analisa dan evaluasi biaya dan pendapatan yang hati-hati.

Rumus *Stop or Continue Product Line* adalah sebagai berikut :

a. Fasilitas produksi yang lama dihentikan pemakaiannya

Biaya Terhindarkan Rp XX

Pendapatan Relevan : *Forgone Revenues* Rp XX

 A -

Keputusan:

- a. Jika A positif, penghentian produksi, maka produk dipilih
 - b. Jika A negatif, penghentian produksi, maka produk tidak dipilih
- b. Fasilitas produksi lama dapat dimanfaatkan dalam kegiatan bisnis yang lain

Biaya Relevan :

Biaya terhindarkan	Rp XX
--------------------	-------

Biaya Kesempatan	Rp XX
------------------	-------

Jumlah Biaya Relevan	Rp XX
----------------------	-------

Pendapatan Relevan:

<i>Forgone Revenues</i>	Rp XX
-------------------------	-------

	A
--	---

Keputusan :

- a. Jika A positif, penghentian produksi, maka produk dipilih
 - b. Jika A negatif, penghentian produksi, maka produk tidak dipilih
4. Membeli dari luar atau membuat sendiri (*make or buy decision*)

Dalam proses produksi, kadang-kadang perusahaan menggunakan suku cadang atau komponen yang harus di buat sendiri atau membeli dari perusahaan lain. Keputusan ini dihadapi oleh perusahaan yang menggunakan lebih dari satu suku cadang, dimana tidak semua suku cadang tersedia di pasar. Analisa biaya relevan dapat digunakan oleh manajemen untuk memecahkan malah membuat sendiri atau membeli dari luar. Adapaun rumus *make or buy decision* sebagai berikut :

1. Perusahaan sekarang membuat, mempertimbangkan akan membeli dari luar

a. Fasilitas yang digunakan untuk membuat dihentikan pemakaiannya

Biaya terhindarkan = A

Harga beli pemasok luar = B

Keputusan :

a. Jika $A > B$: alternatif membeli dapat dipilih

b. Jika $A < B$: alternatif membeli tidak dapat dipilih

b. Fasilitas yang digunakan untuk membuat disewakan atau dioperasikan untuk kegiatan bisnis yang lain

Biaya terhindarkan : *avoidable cost* = A

Pendapatan relevan = B

Biaya relevan : harga beli = C

Keputusan :

a. Jika $(A+B) > C$: alternatif membeli dapat dipilih

b. Jika $(A+B) < C$: alternatif membeli tidak dapat dipilih

2. Perusahaan sekarang membeli dari pemasok luar, mempertimbangkan akan membuat sendiri

a. Tidak diperlukan tambahan fasilitas produksi

harga beli yang dapat dihindarkan = A

biaya untuk membuat = B

Keputusan :

a. Jika $A > B$: alternatif membuat dapat dipilih

b. Jika $A < B$: alternatif membuat tidak dapat dipilih

b. Diperlukan tambahan fasilitas

Harga beli yang dapat dihindari = A

Biaya untuk membuat = B

Investasi dalam fasilitas = C

Keputusan :

a. Jika selama umur ekonomis fasilitas produksi jumlah nilai tunai $(A-B) > C$, alternatif membuat sendiri tidak dapat dipilih.

b. Jika selama umur ekonomis fasilitas produksi jumlah nilai tunai $(A-B) < C$, alternatif membuat sendiri dapat dipilih

2.3.7 Analisa Margin Kontribusi

Menurut Garrison et al. (2006) Margin Kontribusi adalah jumlah yang tersisa dari penjualan setelah dikurangi biaya variabel. Jadi, jumlah tersebut digunakan untuk menutupi biaya tetap dan kemudian menjadi laba dalam periode tersebut. Sebagai ilustrasi perhitungan margin kontribusi adalah sebagai berikut :

Penjualan	xxx
Biaya produksi variabel	<u>(xxx)</u>
Gross CM	xxx
Biaya non produksi variabel	<u>(xxx)</u>
<i>Contribution Margin</i>	xxx
Biaya tetap	<u>(xxx)</u>
Laba	xxx

Selain dinyatakan atas dasar per satuan pendapatan, biaya dan kontribusi margin dapat pula dinyatakan dalam persentase. *Contribution margin percentage* (CM%) merupakan CM per unit dibagi harga jual, yang disebut juga CM rasio.

$$\text{Rasio Margin Kontribusi} = \frac{\text{CM}}{\text{Penjualan}} \times 100\%$$

Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa analisa kontribusi margin merupakan alat yang penting yang dapat membantu manajemen dalam mempertimbangkan pengaruh serta membuat keputusan yang berhubungan dengan harga jual, biaya dan volume terhadap laba perusahaan. Pada umumnya penggunaan kontribusi margin bersifat jangka pendek, karena hanya memeperhatikan faktor variabel saja. Untuk itu sangat penting memisahkan biay variabel dan tetap sebelum menggunakan kontribusi margin.