

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Pengertian Pesanan Khusus

Pesanan khusus adalah permintaan yang tidak terus menerus terhadap sejumlah produk tertentu baik produk standar maupun dengan sedikit modifikasi yang dibuat di luar produk reguler perusahaan.

Ada beberapa kriteria yang harus dimiliki oleh suatu pesanan agar dapat dikategorikan sebagai pesanan khusus, antara lain :

1. Bukan merupakan produk reguler perusahaan, tidak diproduksi berulang-ulang dan harga yang diminta pemesan dibawah harga normal.
2. Produksi dimaksudkan untuk mengisi kapasitas yang menganggur bukan untuk memenuhi kebutuhan persediaan di gudang.
3. Produk tidak dipasarkan seperti produk reguler sehingga tidak mengganggu pasar produk reguler perusahaan.

Manajer seringkali mengalami kesulitan untuk membuat keputusan menerima atau menolak pesanan khusus. Manajemen harus memperoleh informasi yang relevan dengan berbagai alternatif. Perusahaan memiliki banyak data biaya dan tidak semua data biaya ini relevan dengan berbagai alternatif dalam suatu pengambilan keputusan, maka tidak semua biaya perlu dilaporkan kepada manajemen.

Ada beberapa syarat yang harus dipenuhi agar suatu pesanan khusus dapat diterima, antara lain :

1. Masih adanya kapasitas menganggur. Apabila perusahaan masih memiliki kapasitas menganggur maka pemanfaatan kapasitas tersebut hanya akan mengakibatkan peningkatan biaya variabel, sedangkan biaya tetapnya tidak mengalami perubahan.
2. Dapat dilakukan pemisahan pasar, antara penjualan produk reguler dengan penjualan pesanan khusus. Tujuannya agar harga jual produk reguler yang lebih tinggi tidak turun atau rusak karena pengaruh harga jual pesanan khusus yang jauh lebih rendah dari harga jual produk reguler.
3. Harga jual lebih besar daripada biaya relevan sehingga pesanan khusus tersebut dapat memberikan kontribusi untuk menutup sebagian biaya tetap.

Dalam pembuatan keputusan menerima atau menolak pesanan khusus, manajemen memerlukan informasi biaya yang benar-benar berpengaruh terhadap suatu alternatif pengambilan keputusan. Biaya-biaya yang akan berpengaruh pada pengambilan keputusan di antara berbagai macam alternatif disebut sebagai biaya relevan.

Biaya relevan akan berbeda jumlahnya tergantung dari alternatif yang dipilih, karena itu istilah biaya relevan seringkali digunakan dengan pengertian yang sama dengan istilah biaya differensial. Dalam pengambilan keputusan

menerima atau menolak pesanan khusus, diperlukan informasi mengenai biaya differensial dan pendapatan differensial

Biaya differensial adalah tambahan biaya yang dikeluarkan sebagai akibat diterimanya pesanan khusus. Pendapatan differensial adalah tambahan pendapatan apabila suatu pesanan khusus diterima. Pesanan khusus sebaiknya diterima, apabila pendapatan differensial lebih tinggi dari jumlah biaya differensialnya. Sebaliknya, jika pendapatan differensialnya lebih rendah dari biaya differensialnya perusahaan sebaiknya menolak pesanan khusus tersebut. Bila pendapatan differensial besarnya sama dengan biaya differensialnya, perusahaan dapat mempertimbangkan faktor-faktor lain, misalnya :

1. Pemasaran produk reguler dimasa yang akan datang.
2. Pengurangan masalah PHK di perusahaan, khususnya pada perusahaan yang mengalami penurunan penjualan terus menerus
3. Efektifitas modal kerja.

2.2. Pengertian Biaya

Pengertian biaya dapat bermacam-macam, tergantung dari yang mengartikan. Menurut Mulyadi pengertian biaya dapat diartikan dalam arti luas dan arti sempit sebagai berikut (Mulyadi, 1979 : 3) :

Dalam arti luas, biaya adalah pengorbanan sumber ekonomis, yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk mencapai tujuan tertentu. Dalam arti sempit, biaya merupakan bagian daripada

harga pokok yang dikorbankan dalam usaha untuk memperoleh penghasilan, dalam hal ini biaya disebut sebagai harga pokok.

Dari arti biaya di atas dapat disimpulkan bahwa biaya adalah pengorbanan sumber ekonomis yang diukur dengan satuan moneter dan bertujuan untuk memperoleh penghasilan.

Supriyono membedakan arti biaya dalam arti *cost* dan biaya dalam arti *expense* sebagai berikut:

Dalam arti *cost* (harga pokok) biaya adalah pengorbanan ekonomis yang dilakukan untuk memperoleh barang dan jasa, atau dengan kata lain, *cost* adalah harga perolehan barang atau jasa yang diperlukan oleh organisasi. Sedangkan biaya dalam arti *expense* (beban) adalah biaya yang dikorbankan atau dikonsumsi dalam rangka memperoleh pendapatan (*revenues*) dalam suatu periode akuntansi tertentu.

Dalam laporan laba rugi beban merupakan pengurang pendapatan. Dari pengertian biaya di atas dapat dilihat perbedaan pengertian biaya dalam arti *cost* dan dalam arti *expense*. Pengertian biaya dalam arti *cost* adalah biaya yang belum digunakan untuk menghasilkan pendapatan dalam suatu periode akuntansi, dan biaya dalam arti *expense* adalah biaya yang telah digunakan untuk menghasilkan pendapatan dalam suatu periode akuntansi.

2.3. Klasifikasi Biaya

Manajemen memerlukan informasi biaya yang tepat, agar dapat mengelola perusahaan secara efektif, maka dalam menggolongkan dan mencatat biaya harus

selalu diperhatikan untuk tujuan apa manajer memerlukan informasi biaya. Manajer sebaiknya menggunakan konsep "different cost for different purposes", karena tidak ada satu konsepsi biaya yang dapat memenuhi berbagai macam tujuan (Mulyadi,1979 : 7). Di dalam akuntansi biaya terdapat beberapa cara penggolongan biaya, antara lain sebagai berikut (R.A Supriyono, 1983 : 18) :

1. Penggolongan biaya berdasarkan fungsi pokok dalam perusahaan

Biaya dapat digolongkan berdasarkan fungsi-fungsi dimana biaya tersebut terjadi atau berhubungan. Perusahaan manufaktur memiliki tiga fungsi pokok yaitu, fungsi produksi, fungsi pemasaran, fungsi administrasi dan umum. Biaya-biaya dalam perusahaan manufaktur dikelompokkan dalam tiga kelompok yaitu :

a. Biaya produksi

Biaya produksi merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk mengolah bahan baku menjadi produk jadi yang siap dijual. Biaya produksi dibagi menjadi tiga elemen yaitu, biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja yang disebut juga dengan istilah biaya utama (prime cost) sedangkan biaya overhead pabrik disebut juga dengan istilah biaya konversi (conversion cost), yang merupakan biaya untuk mengubah bahan baku menjadi produk jadi.

b. Biaya pemasaran

Biaya pemasaran adalah biaya-biaya yang dikeluarkan dalam hubungannya dengan usaha untuk memperoleh pesanan dan untuk memenuhi pesanan, atau dengan kata lain biaya yang diperlukan untuk

melaksanakan kegiatan pemasaran produk. Contohnya untuk memperoleh pesanan, perusahaan mengeluarkan biaya-biaya untuk menarik minat pembeli dengan cara mengadakan promosi penjualan. Untuk memenuhi pesanan, perusahaan mengeluarkan biaya angkutan, biaya asuransi dan biaya-biaya lain agar produk sampai ke tangan konsumen.

c. Biaya administrasi dan umum

Biaya administrasi dan umum adalah biaya-biaya yang terjadi dalam hubungannya dengan penyusunan kebijaksanaan dan pengarahan perusahaan secara keseluruhan, atau biaya yang digunakan untuk mengkoordinasikan kegiatan produksi dan pemasaran produk. Contoh biaya ini adalah gaji direksi, gaji karyawan bagian keuangan, biaya fotokopi, biaya telepon, dan lain-lain

2. Penggolongan biaya sesuai dengan periode akuntansi dimana biaya akan dibebankan

a. Pengeluaran modal (capital expenditure)

Pengeluaran modal adalah pengeluaran yang dapat memberikan manfaat pada beberapa periode akuntansi atau merupakan pengeluaran yang akan dapat memberikan manfaat pada periode akuntansi yang akan datang.

b. Pengeluaran penghasilan (revenues expenditure)

Pengeluaran penghasilan adalah pengeluaran yang akan memberikan manfaat hanya pada periode akuntansi dimana pengeluaran terjadi

3. Penggolongan biaya sesuai dengan tendensi perubahannya terhadap aktifitas atau kegiatan atau volume

a. Biaya tetap (*Fixed Cost*)

Biaya tetap adalah biaya yang jumlah totalnya konstan, tidak dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan atau aktivitas sampai dengan tingkatan tertentu.

Pada biaya tetap, biaya satuan (*unit cost*) akan berubah berbanding terbalik dengan perubahan volume kegiatan, semakin tinggi volume kegiatan semakin rendah biaya tetap perunit, demikian pula sebaliknya jika volume kegiatannya semakin rendah maka biaya tetap perunitnya akan semakin tinggi.

b. Biaya variabel (*Variable Cost*)

Biaya variabel adalah biaya yang jumlah totalnya akan berubah secara sebanding (*proporsional*) dengan perubahan volume kegiatan.

Semakin besar volume kegiatan maka jumlah total biaya variabel akan semakin tinggi, dan apabila volume kegiatan semakin rendah maka jumlah total biaya variabel juga akan semakin rendah.

Biaya satuan atau biaya perunit pada biaya variabel tidak dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan, jadi biaya variabel perunitnya konstan.

c. Biaya semi variabel (*Semi variable Cost*)

Biaya semi variabel adalah biaya yang jumlah totalnya akan berubah sesuai dengan perubahan volume kegiatan, tetapi sifat perubahannya tidak sebanding. Semakin tinggi volume kegiatan, semakin tinggi jumlah biaya total, semakin rendah volume kegiatan semakin rendah pula biayanya tetapi perubahannya tidak sebanding.

Pada biaya semi variabel, biaya satuan akan berubah terbalik dihubungkan dengan perubahan volume kegiatan tetapi sifatnya tidak sebanding, sampai dengan tingkatan kegiatan tertentu semakin tinggi volume kegiatan semakin rendah biaya satuan, semakin rendah volume kegiatan semakin tinggi biaya satuan.

4. Penggolongan biaya sesuai dengan obyek atau pusat biaya yang dibiayai

a. Biaya langsung (*direct cost*)

Biaya langsung merupakan biaya yang manfaatnya dapat diidentifikasi kepada obyek atau pusat biaya tertentu.

b. Biaya tidak langsung (*indirect cost*)

Biaya tidak langsung adalah biaya yang manfaatnya tidak dapat diidentifikasi pada obyek atau pusat biaya tertentu, atau biaya yang manfaatnya dinikmati oleh beberapa obyek atau pusat biaya.

5. Penggolongan biaya untuk tujuan pengendalian biaya

a. Biaya terkendalikan (controllable cost)

Biaya terkendalikan adalah biaya yang secara langsung dapat dipengaruhi oleh seorang pimpinan tertentu dalam jangka waktu tertentu.

b. Biaya tidak terkendalikan (uncontrollable cost)

Biaya tidak terkendalikan adalah biaya yang tidak dapat dipengaruhi oleh seorang pimpinan tertentu berdasar wewenang yang dimiliki dalam jangka waktu tertentu.

6. Penggolongan biaya sesuai dengan tujuan pengambilan keputusan

(R.A Supriyono, 1983 : 35).

Untuk tujuan pengambilan keputusan oleh manajemen data biaya dikelompokkan menjadi :

a. Biaya relevan (Relevant Cost)

Biaya relevan adalah biaya yang akan mempengaruhi pengambilan keputusan, oleh karena itu biaya tersebut harus diperhitungkan dalam pengambilan keputusan. Pengambilan keputusan dapat berupa pemilihan dua alternatif atau pemilihan lebih dari dua alternatif.

b. Biaya tidak relevan (Irrelevant Cost)

Biaya tidak relevan adalah biaya yang tidak mempengaruhi pengambilan keputusan oleh karena itu biaya ini tidak perlu

diperhitungkan atau dipertimbangkan dalam proses pengambilan keputusan.

2.4. Pentingnya Pemisahan Biaya Semi Variabel

2.4.1. Alasan pemisahan biaya semi variabel

Biaya semi variabel harus dipisahkan ke dalam elemen biaya tetap dan elemen biaya variabel untuk memudahkan dalam melaksanakan pengendalian biaya dan pembuatan keputusan jangka pendek. Pentingnya pemisahan biaya semi variabel dapat diperjelas dengan mengetahui alasan pemisahan biaya menjadi biaya tetap dan biaya variabel yaitu :

- a. Dalam pembuatan keputusan jangka pendek, dengan konsep biaya relevan, manajemen biasanya hanya memperhitungkan biaya-biaya yang berbeda pada berbagai alternatif pengambilan keputusan dan dalam jangka pendek yang berbeda adalah biaya variabel.
- b. Biaya tetap diperhitungkan hanya jika biaya tersebut berpengaruh terhadap keputusan yang diambil.

2.4.2. Metode pemisahan biaya berdasar perilakunya

Untuk pemisahan biaya biasanya digunakan fungsi linier yaitu: $y = a + bx$ dimana y adalah variabel tidak bebas untuk setiap nilai variabel x tertentu. Hal yang perlu diingat bahwa y adalah biaya yaitu merupakan biaya variabel tidak bebas dan x adalah sesuatu yang menyebabkan biaya berfluktuasi, dan merupakan variabel bebas. Konstanta a merupakan intercept yaitu, nilai variabel y sama

dengan a jika x sama dengan nol, b adalah slope yaitu, jumlah kenaikan y untuk setiap kenaikan satu satuan x . Asumsi yang mendasari penggambaran hubungan linear antara biaya dengan variabel bebas adalah sebagai berikut (Mulyadi, 1984 : 2):

1. Hubungan teknologis antara masukan dan keluaran harus linear.
2. Masukan yang dibeli harus sama dengan masukan yang digunakan
3. Harga pokok tiap masukan yang dibeli harus mempunyai fungsi linear dengan kuantitas yang dibeli

Ada beberapa pendekatan dalam memperkirakan fungsi biaya (Mulyadi, 1984 : 63) yaitu : pendekatan historis dan pendekatan analitis. Dalam pendekatan historis, fungsi biaya ditentukan dengan cara menganalisis perilaku dimasa lalu dan hubungannya dengan perubahan volume kegiatan dalam masa yang sama. Sedangkan dalam pendekatan analitis diadakan kerja sama antara orang-orang teknik dan staf penyusun anggaran.

Untuk mengetahui fungsi biaya perlu dilakukan identifikasi hubungan fisik antara kegiatan dan biaya. Melalui pendekatan historis biaya semi variabel dapat dipisahkan melalui empat metode yaitu (R.A Supriyono, 1983 : 296) :

- a. Metode titik tertinggi dan titik terendah

Metode ini mengestimasi fungsi biaya dengan membandingkan suatu biaya pada tingkat kegiatan yang paling tinggi dan biaya pada tingkat kegiatan masa lalu. Selisih biaya yang dihitung merupakan unsur biaya variabel dalam biaya tersebut. Biaya variabel dan biaya tetap dalam periode tertentu dipisahkan dengan berdasarkan pada kapasitas dan

biaya pada titik tertinggi dan titik terendah. Perbedaan biaya antara kedua titik tersebut disebabkan adanya perubahan kapasitas dan besarnya tarif biaya variabel satuan, sehingga persamaan $y = a + bx$ dapat ditentukan.

- b. Metode biaya bersiap (stand by cost method) atau metode biaya berjaga

Biaya tetap dan biaya variabel dipisahkan dengan cara menghitung besarnya biaya pada keadaan perusahaan atau pabrik ditutup untuk sementara tetapi dengan keadaan siap berproduksi. Besarnya biaya pada keadaan perusahaan yang tutup sementara disebut biaya bersiap dan dianggap sebagai total tetap.

- c. Metode grafik statitikal (statistical scatergraph method)

Metode grafik statistikal adalah metode pemisahan biaya tetap dan biaya variabel dengan cara menggambarkan biaya setiap bulan pada sebuah grafik dan menarik satu garis lurus ditengah-tengah titik biaya tersebut.

- d. Metode regresi sederhana (regression line method)

Metode regresi sederhana disebut juga metode kuadrat terkecil (least square method). Metode ini menggambarkan hubungan antara biaya dengan volume kegiatan dalam bentuk garis lurus dengan persamaan regresi $y = a + bx$.

Biaya tetap dan biaya variabel dipisahkan dengan cara menentukan hubungan variabel tergantung (dependent variable) dengan variabel bebas (independent variable) dari sekumpulan data.

2.5. Konsep Biaya Relevan dalam Pembuatan Keputusan Khusus

Biaya relevan merupakan salah satu faktor penting dan harus diperhatikan oleh manajemen dalam pembuatan keputusan. Biaya relevan adalah biaya masa yang akan datang yang diperkirakan akan berbeda atau terpengaruh oleh suatu pengambilan keputusan pemilihan diantara berbagai macam alternatif (Mulyadi, 1984 : 16).

Biaya relevan merupakan biaya yang terjadi pada suatu alternatif, namun tidak terjadi pada alternatif tindakan lain, atau merupakan biaya yang dapat dihindari (avoidable cost) pada suatu alternatif tindakan. Semua biaya dapat merupakan biaya yang dapat dihindari, kecuali :

1. Biaya masa lalu

Biaya masa lalu adalah biaya sebagai akibat dari keputusan yang diambil dimasa lalu. Contoh biaya ini adalah biaya depresiasi dan biaya amortisasi

2. Biaya masa yang akan datang yang tidak berbeda diantara berbagai alternatif tindakan yang tersedia

Biaya ini merupakan biaya yang tetap terjadi pada setiap alternatif tindakan yang ada. Contoh biaya ini adalah gaji direktur produksi dan biaya overhead pabrik tetap.

Biaya relevan untuk pengambilan keputusan didasarkan pada konsep " *different analysis for different purposes* ", yang berarti bahwa untuk tujuan yang berbeda diperlukan analisa yang berbeda pula. Beberapa konsep biaya relevan untuk pengambilan keputusan adalah sebagai berikut (Mulyadi,1984 : 21) :

1. Biaya differensial

Biaya differensial adalah biaya yang berbeda pada berbagai alternatif pengambilan keputusan yang mungkin diambil. Dalam pengambilan keputusan biaya differensial dibandingkan dengan pendapatan differensial untuk mendapatkan laba differensial.

2. Biaya traceable

Biaya traceable adalah biaya yang dapat diikuti jejaknya pada produk, pesanan, pusat biaya, departemen, atau divisi tertentu didalam suatu perusahaan.

3. Biaya pengganti (replacement cost)

Biaya pengganti adalah biaya yang berhubungan dengan penggantian aktiva atau jasa yang terjadi.

4. Biaya kesempatan (opportunity cost)

Biaya kesempatan adalah pendapatan atau penghematan biaya yang dikorbankan sebagai akibat dipilihnya alternatif tertentu. Contohnya dalam pengambilan keputusan mengganti atau tetap memakai mesin lama. Biaya eksploitasi mesin lama Rp 150.000,- perbulan, biaya eksploitasi mesin baru Rp 125.000,- perbulan, maka penghematan

biaya sebesar Rp 25.000,- merupakan biaya kesempatan bagi alternatif tetap menggunakan mesin lama.

5. Biaya imputed

Biaya imputed disebut juga biaya hipotesis merupakan biaya yang sebenarnya tidak terjadi. Contoh biaya ini adalah biaya bunga atas modal sendiri yang dipakai perusahaan, nilai sewa aktiva tetap yang dipakai sendiri.

6. Biaya tambahan (incremental cost)

Biaya tambahan adalah tambahan biaya yang akan terjadi jika suatu alternatif yang akan berkaitan dengan perubahan volume kegiatan dipilih. Misalnya jumlah produksi yang dihasilkan perusahaan sekarang adalah 100.000 kg pertahun dengan total biaya produksi sebesar Rp 500.000,-. Suatu usul telah dibuat untuk menaikkan produksi menjadi 150.000 kg pertahun dengan biaya Rp 650.000,-. Biaya tambahan dalam alternatif untuk menaikkan produksi adalah sebesar Rp 150.000,-.

7. Biaya sunk

Biaya sunk adalah biaya yang dalam situasi tertentu tidak dapat diperoleh kembali. Pengeluaran yang telah dilakukan dimasa lalu, mumnya tidak dapat diperoleh kembali.

8. Biaya kas (out of pocket cost)

Biaya kas adalah biaya yang akan memerlukan pengeluaran kas sekarang atau dalam waktu dekat sebagai akibat keputusan

manajemen. Sebagai contoh misalnya manajemen memutuskan untuk menerima pesanan pembuatan produk dari seorang langganan. Dalam hal ini biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja merupakan biaya kas, selain itu biaya overhead pabrik juga termasuk biaya kas kecuali biaya depresiasi dan biaya amortisasi.

Kemampuan untuk mengidentifikasi suatu biaya relevan atau tidak merupakan suatu ketrampilan khusus. Tidak ada aturan khusus yang mengikat dalam pengambilan keputusan berdasarkan biaya relevan namun ada beberapa langkah yang dapat dilakukan. Menurut Hansen ada 6 langkah dalam pengambilan keputusan berdasarkan analisis biaya relevan (Hansen Mowen, 1997 : 685) :

1. Kenali dan tetapkan masalah
2. Identifikasi setiap alternatif sebagai solusi yang layak atas masalah tersebut, eliminasi alternatif yang secara nyata tidak layak.
3. Identifikasi biaya dan manfaat yang berkaitan dengan setiap alternatif yang layak.
4. Hitunglah total biaya dan manfaat relevan masing-masing alternatif.
5. Nilailah faktor-faktor kualitatif.
6. Tetapkan alternatif yang menawarkan manfaat terbesar.

Contoh pemanfaatan biaya relevan sebagai dasar pembuatan keputusan menerima atau menolak pesanan khusus :

Kapasitas normal perusahaan XYZ adalah 5.000 unit. Anggaran produksi untuk tahun 20xx adalah 3.500 unit dan harga jualnya adalah Rp. 475,00 perunit.

Anggaran biaya pada tahun tersebut adalah :

Anggaran Biaya

Jenis biaya	perunit	total
Biaya variabel :		
- biaya produksi	Rp. 150,00	Rp. 525.000,00
- biaya komersial	Rp. 50,00	Rp. 175.000,00
Biaya tetap :		
- biaya produksi	Rp. 100,00	Rp. 500.000,00
- biaya komersial	Rp. 45,00	Rp. 157.500,00
	<hr/>	
	Rp. 345,00	Rp. 1.357.500,00

Perusahaan mendapat pesanan dari konsumen baru yang berupa pesanan khusus (diluar pesanan reguler) sebanyak 500 unit harga yang diminta pemesan adalah Rp. 315,00 perunit. Bila dilihat sepintas perusahaan akan mengalami kerugian jika menerima pesanan tersebut, karena harga yang diminta dibawah harga jual normal perusahaan dan bahkan berada dibawah biaya penuh produk. Untuk dapat membuat keputusan yang tepat manajer perlu menganalisis dengan cermat.

Bentuk analisis tersebut :

Pendapatan differensial : $500 \times \text{Rp.}315,00 = \text{Rp.}157.500,00$

Biaya differensial

-biaya produksi variabel : $500 \times \text{Rp.} 150,00 = \text{Rp.} 75.000,00$

-biaya komersial variabel : 500 x Rp. 50,00 = Rp. 25.000,00

Laba differensial = Rp. 57.500,00

Setelah dianalisis lebih lanjut ternyata dengan menerima pesanan tersebut perusahaan memperoleh tambahan laba differensial sebesar Rp. 57.500,00.

