

BAB II

KEPUTUSAN MENERIMA ATAU MENOLAK PESANAN KHUSUS

BERDASAR METODE *VARIABLE COSTING*

2.1. Pengertian Biaya

Untuk menilai berhasil tidaknya manajemen suatu perusahaan, biasanya adalah dengan melihat laba yang diperoleh perusahaan. Apabila laba yang ditetapkan perusahaan tercapai, maka manajemen dianggap berhasil dalam mengelola perusahaan. Untuk mencapai keberhasilan, diperlukan perencanaan dan pengambilan keputusan yang tepat. Salah satu data penting dalam perencanaan dan pengambilan keputusan adalah biaya.

Beberapa definisi biaya :

Biaya dapat dirumuskan sebagai suatu pengorbanan atau penyerahan sumber-sumber daya untuk tujuan tertentu. Biaya seringkali diukur dengan satuan-satuan moneter (misalnya dollar atau rupiah) yang harus dibayar untuk barang atau jasa. Biaya mula-mula dicatat dalam bentuk dasar, kemudian dikelompokkan menurut cara yang berbeda-beda untuk memudahkan berbagai keputusan, seperti untuk menilai manajer dan sub-unit organisasi, untuk memperluas atau menghapus dan menghentikan suatu produk atau daerah pemasarannya, dan untuk mengganti peralatan. (Horngren, 1994 : 73).

Biaya (*expenses*) adalah harga perolehan yang dikorbankan atau digunakan dalam rangka memperoleh penghasilan (*revenues*) dan akan dipakai sebagai pengurang penghasilan. Biaya (*cost*) adalah jumlah yang dapat diukur dalam satuan uang dalam bentuk kas yang dibayarkan, nilai aktiva lainnya yang diserahkan atau dikorbankan, hutang yang timbul atau tambahan modal dalam rangka pemilikan barang dan jasa yang diperlukan perusahaan baik pada masa lalu (harga perolehan yang telah terjadi) maupun pada masa yang akan datang (harga perolehan yang akan terjadi). (Supriyono, 1999 : 254).

Dalam arti luas biaya adalah pengorbanan sumber ekonomi, yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau yang kemungkinan akan terjadi untuk tujuan tertentu. Dalam arti sempit biaya dapat diartikan sebagai pengorbanan sumber ekonomi untuk memperoleh aktiva. (Mulyadi, 1993 : 156).

Dari definisi diatas, dapat disimpulkan bahwa biaya adalah pengorbanan sumber daya ekonomis yang diukur dalam satuan uang, baik yang telah terjadi atau yang kemungkinan akan terjadi untuk mencapai suatu tujuan tertentu atau guna untuk memperoleh manfaat.

2.2. Penggolongan Biaya

Dalam akuntansi biaya, biaya digolongkan dengan berbagai macam cara. Umumnya penggolongan biaya ini, ditentukan atas dasar tujuan yang hendak dicapai dengan penggolongan tersebut, karena dalam akuntansi biaya dikenal konsep : *“different costs for different purposes”*

Penggolongan adalah proses mengelompokkan secara sistematis atau keseluruhan elemen yang ada ke dalam golongan-golongan tertentu yang lebih ringkas untuk dapat memberikan informasi yang lebih punya arti atau lebih penting. (Supriyono, 1999 : 261).

Penggolongan biaya tergantung untuk apa biaya tersebut digolongkan, untuk tujuan berbeda diperlukan cara penggolongan yang berbeda pula, atau tidak ada satu cara penggolongan biaya yang dapat dipakai untuk semua tujuan menyajikan informasi biaya.

(Supriyono, 1999 : 261).

Keputusan yang diambil oleh manajemen memerlukan informasi biaya yang didasarkan pada perilakunya. Perilaku biaya adalah pola perubahan biaya dalam kaitannya dengan perubahan volume kegiatan atau aktivitas perusahaan

(misalnya volume produksi dan volume penjualan) (Halim, 2001 : 15-22).

Berdasarkan hubungannya dengan perubahan volume kegiatan perusahaan, biaya dapat digolongkan atas : biaya variabel, biaya tetap, dan biaya semi variabel.

a. Biaya Variabel

Biaya Variabel adalah biaya-biaya yang totalnya selalu berubah secara proposional (sebanding) dengan perubahan volume kegiatan perusahaan. Besar kecilnya total biaya variabel dipengaruhi oleh besar kecilnya volume produksi atau penjualan secara proposional. Contoh : biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, sebagian biaya overhead pabrik (seperti : penyusutan aktiva tetap pabrik yang dihitung berdasarkan jumlah unit produksi), komisi penjualan yang ditentukan berdasarkan persentase tertentu dari hasil penjualan dan sebagainya.

b. Biaya Tetap

Biaya tetap adalah biaya-biaya yang di dalam jarak kapasitas (*range of capacity*) tertentu totalnya tetap, meskipun volume kegiatan perusahaan berubah-ubah. Sejauh tidak melampaui kapasitas, biaya tetap total tidak dipengaruhi oleh besar kecilnya volume kegiatan perusahaan. Jarak kapasitas adalah serangkaian tingkat volume kegiatan perusahaan yang dapat dicapai tanpa menambah kapasitas. Contoh biaya tetap antara lain : gaji tetap pimpinan perusahaan, penyusutan aktiva tetap yang dihitung dengan metode garis lurus dan sebagainya.

c. Biaya Semi Variabel

Biaya semi variabel adalah biaya-biaya yang totalnya selalu berubah tetapi tidak proposional dengan perubahan volume kegiatan perusahaan. Berubahnya biaya ini tidak dalam tingkat perubahan yang konstan. Biaya ini dapat dikelompokkan pada tingkat yang berubahannya semakin tinggi dan yang tingkat berubahannya semakin rendah. Dalam biaya semi variabel ini terkandung unsur biaya tetap dan unsur biaya variabel. Contoh biaya semi variabel yang pada tingkat berubahannya semakin rendah adalah biaya tenaga kerja yang dikaitkan dengan kurva belajar. Untuk yang tingkat berubahannya semakin tinggi adalah biaya energi.

2.3. Pemisahan Biaya Semi Variabel

Untuk tujuan perencanaan, pembuatan keputusan, dan pengendalian maka biaya semi variabel harus dipisahkan ke dalam biaya tetap dan biaya variabel.

Pendekatan dan teknik yang dapat digunakan untuk memisahkan biaya semi variabel ke dalam biaya tetap dan biaya variabel adalah sebagai berikut (Supriyono, 1999 : 423-435) :

2.3.1 Pendekatan Pemisahan Biaya Semi Variabel

a. Pendekatan Intuisi (*intuisi approach*).

Pendekatan ini menggolongkan biaya ke dalam biaya tetap dan biaya variabel dengan meneliti kegiatan (misalnya kegiatan produksi), adanya surat-surat keputusan manajemen, dan kontrak-kontrak perjanjian dengan pihak lain.

b. Pendekatan Enjinereng (*engineering approach*).

Pendekatan enjinereng adalah metode estimasi biaya dengan cara mengidentifikasi hubungan fisik antara kegiatan (misalnya kegiatan pabrik) dengan biaya.

c. Pendekatan Perilaku Biaya Sesungguhnya Masa Lalu.

Anggapan dasar dari pendekatan ini adalah bahwa biaya masa datang akan mempunyai perilaku yang sama dengan biaya masa lalu, jika ada perubahan yang cukup besar terhadap mesin-mesin atau metode produksi atau produk diolah atau kondisi *eksternal* yang mempengaruhi perusahaan, maka data biaya masa lalu yang dicatat oleh akuntansi tidak mencukupi untuk menaksir biaya masa datang.

2.3.2 Teknik Pemisahan Biaya Semi Variabel

Atas dasar pendekatan perilaku biaya sesungguhnya masa lalu, biaya semi variabel dapat dipisahkan dengan menggunakan beberapa teknik yaitu :

a. Metode Titik Tertinggi dan Titik Terendah (*High and Low Point Method*)

Metode ini memisahkan biaya variabel dan biaya tetap dalam periode tertentu dengan mendasarkan kapasitas dan biaya pada titik tertinggi dengan titik terendah, perbedaan biaya antara kedua titik tersebut disebabkan adanya perubahan kapasitas dan besarnya tarif biaya variabel satuan, sehingga persamaan

$y = a + b \cdot x$ dapat ditentukan.

Rumus metode titik tertinggi dan titik terendah :

(1). Menentukan biaya variabel satuan atau b.

$$b = \frac{y_t - y_r}{x_t - x_r}$$

Dimana :

y_t = jumlah biaya pada titik tertinggi.

y_r = jumlah biaya pada titik terendah

a = jumlah total biaya tetap

x_t = kapasitas tertinggi

x_r = kapasitas terendah

(2). Menentukan besarnya total biaya tetap atau a .

Pada titik tertinggi : $a = y_t - b \cdot x_t$

Pada titik terendah : $a = y_r - b \cdot x_r$

(3). Menentukan besarnya anggaran fleksibel.

$$y = a + b \cdot x$$

Kebaikan dari metode ini : metodenya sederhana sehingga mudah dihitung dan dipakai.

Kelemahan dari metode ini : kurang teliti dan kurang cermat, karena hanya didasarkan pada dua tingkatan kapasitas yang ekstrim, yaitu tertinggi dan terendah, tingkatan kapasitas yang lain tidak dipertimbangkan. Hal tersebut tidak mencerminkan perilaku biaya semi variabel.

b. Metode Biaya Bersiap (*Stand By Cost Method*) atau metode biaya berjaga

Metode ini memisahkan biaya tetap dan biaya variabel dengan cara menghitung besarnya biaya pada keadaan perusahaan atau pabrik ditutup untuk

sementara tetapi dalam keadaan siap berproduksi, besarnya biaya pada keadaan perusahaan tutup untuk sementara disebut biaya bersiap dan dianggap sebagai total biaya tetap atau a.

Rumus metode biaya bersiap :

$$Y = a + b\bar{x}$$

$$\bar{y} = \frac{\Sigma y}{n}$$

$$b\bar{x} = \bar{y} - a$$

$$\bar{x} = \frac{\Sigma x}{n}$$

$$b = \frac{\bar{y} - a}{\bar{x}}$$

Kebaikan dari metode ini adalah perhitungannya sederhana dan mudah.

Kelemahan :

1. Tidak cermat atau teliti karena hanya mendasarkan satu tingkat kegiatan.
2. Mahal untuk diterapkan atau digunakan.
3. Biaya tetap berjaga tidak sama dengan biaya tetap operasi.

c. Metode Grafik Statistik (*statistical scattergraph method*)

Metode ini memisahkan biaya tetap dan biaya variabel dengan cara menggambarkan biaya setiap bulan pada sebuah grafik dan menarik satu garis lurus di tengah titik-titik tersebut.

Rumus metode grafik statistik :

$$b = \frac{\Sigma y - an}{\Sigma x}$$

atau

$$b = \frac{\bar{y} - a}{\bar{x}}$$

Kebaikan dari metode ini dibanding dengan metode titik tertinggi dan titik terendah serta metode biaya bersiap adalah metode grafik statistik lebih teliti karena semua n atau bulan telah diperhitungkan.

Kelemahannya yaitu metode grafik statistikal ini kurang ilmiah karena penarikan garis b dapat berbeda antara organisasi tertentu dibandingkan organisasi lain, atau oleh organisasi tertentu tetapi waktunya berbeda, meskipun dengan menggunakan data kapasitas dan biaya yang sama, jadi sifatnya subyektif.

d. Metode Garis Regresi Sederhana (*Regression Line Method*) atau metode kuadrat terkecil (*least squares method*)

Metode ini memisahkan biaya tetap dan biaya variabel dengan cara menentukan hubungan variabel tergantung (*dependent variable*) dengan variabel bebas (*independent variable*) dari sekumpulan data. Yang dimaksud dengan variabel tergantung adalah besarnya biaya, sedangkan variabel bebas adalah tingkatan kapasitas, jadi besarnya biaya tergantung tingkatan kapasitas.

Jika hanya digunakan dua variabel, satu variabel tergantung dan satu variabel bebas, maka analisa regresi yang dipakai adalah regresi sederhana (*simple regression*). Tetapi jika terdapat dua variabel bebas atau lebih, maka analisa regresi yang dipakai adalah regresi berganda (*multiple regression*). Tujuan garis regresi adalah membuat garis yang penyimpangan kuadrat antara garis regresi dan observasi-observasi adalah minimal.

Rumus metode garis regresi sederhana :

$$y = a + b \cdot x$$

Dimana :

$$b = \frac{\sum x \cdot y}{\sum x^2}$$

dan

$$a = \bar{y} - b \cdot \bar{x}$$

Keunggulan dari metode ini :

1. Metode ini sifatnya obyektif
2. Memakai semua data
3. Dapat menyelenggarakan informasi statistik tambahan yang dapat dipakai menaksir biaya.

2.3.3 Analisa Hubungan Statistik (*Statistical Correlation Analysis*)

Analisa hubungan statistik dipakai untuk menilai kecermatan tingkat eratnya hubungan antara variabel tergantung yaitu y dengan variabel bebas yaitu x melalui rumus hubungan koefisien (*coefficient correlation*), yang disebut “ r ” sebagai berikut : (Supriyono, 1999 : 437)

$$b = \frac{n\sum x \cdot y - \sum x \cdot \sum y}{n\sum x^2 - (\sum x)^2} \quad \text{atau} \quad b = \frac{\sum(x) \cdot (y)}{\sum(x^2)}$$

$$a = \frac{\sum y - b \cdot \sum x}{n} \quad \text{atau} \quad a = \bar{y} - b \cdot \bar{x}$$

2.4. Definisi Harga Pokok Variabel (*Variable Costing*)

Pengertian harga pokok variabel (*variable costing*) adalah metode penentuan harga pokok produk yang hanya membebankan biaya-biaya produksi variabel saja ke dalam harga pokok produk. Metode harga pokok variabel ini digunakan untuk tujuan pengendalian manajemen dalam jangka pendek. (Mulyadi, 1995 : 154)

Variable costing is a costing method that includes only variable manufacturing costs-direct materials, direct labor, and variable manufacturing overhead in the cost of a unit of product. (Garison, Ray, dan Noreen, 1997 : 329).

2.4.1 Keunggulan Harga Pokok Variabel

Metode harga pokok variabel memiliki beberapa keunggulan dibandingkan dengan metode harga pokok penuh. Keunggulannya adalah sebagai berikut (Halim, 2001 : 42-44) :

1. Alat Perencanaan Operasi

Rencana operasi atau rencana anggaran, meliputi semua aspek operasi di masa yang akan datang yang dirancang untuk mencapai sasaran laba yang telah ditetapkan. Dengan *variable costing* lebih mudah menghimpun data untuk perencanaan laba yang telah ditetapkan. Tersedianya data tentang biaya variabel dan margin kontribusi memungkinkan manajemen untuk mengambil keputusan secara cepat mengenai persoalan-persoalan biaya yang dihadapi setiap hari.

2. Penetapan Harga Jual

Harga jual produk yang ditetapkan oleh suatu perusahaan, tentu harga jual yang dapat bersaing dipasaran. Penentuan harga jual yang dapat bersaing bukanlah suatu hal yang mudah dilakukan. Harga jual yang terlalu tinggi dapat berakibat kalahnya perusahaan dalam persaingan, sedangkan harga jual yang terlalu rendah dapat berakibat tidak tercapainya tujuan perusahaan yaitu tercapainya laba pada tingkat yang dikehendaki.

Dengan *variable costing* penetapan harga jual dapat lebih mudah dilakukan. Konsep margin kontribusi memudahkan perusahaan untuk menentukan harga jual yang dapat menutup biaya-biaya tetap seperti biaya gaji, biaya sewa, pajak dan lain sebagainya.

3. Alat Bantu Pengambilan Keputusan Manajemen

Pada metode *variable costing* biaya dipisahkan ke dalam biaya tetap dan biaya variabel. Dari pemisahan ini diperoleh suatu system akumulasi dan evaluasi biaya. Perkiraan biaya dan margin kontribusi, analisis volume yang fleksibel, hubungan antara biaya dengan volume penjualan dan harga, serta berbagai hubungan biaya, memungkinkan manajemen dapat memahami pengaruh yang akan timbul dari biaya periodik terhadap laba, sehingga dimungkinkan pengambilan keputusan yang baik.

4. Penentuan titik impas atau pulang pokok

Bila margin kontribusi dan biaya tetap diketahui ada cara perhitungan yang sederhana untuk menemukan suatu keadaan perusahaan tidak mengalami laba dan juga tidak mengalami rugi. Istilah yang demikian dikenal dengan pulang pokok atau impas atau *break even*.

5. Alat Pengendalian Manajemen

Laporan-laporan yang didasarkan pada *variable costing* jauh lebih efektif daripada *full costing* untuk pengendalian manajemen. Hal ini disebabkan karena laporan-laporan tersebut dapat dihubungkan secara lebih langsung dengan sasaran laba atau anggaran dalam periode yang bersangkutan. Penyimpangan dari standar yang ditentukan dapat lebih mudah diketahui dan lebih cepat dibetulkan. Selain itu dengan *variable costing* dapat ditunjukkan dengan jelas tanggung jawab sesuai dengan garis organisasi, prestasi individu dapat dievaluasi melalui data yang dapat diandalkan dari periode yang berjalan.

2.5. Perbedaan Antara *Variable Costing* dengan *Full Costing*

2.5.1 Perbedaan Metode *Full Costing* dengan Metode *Variable Costing*

Ditinjau dari Sudut Penentuan Harga Pokok Produksi

Full costing adalah metode penentuan harga pokok produksi yang membebankan seluruh biaya produksi, baik yang berperilaku tetap maupun variabel kepada produk. Dalam metode *full costing*, biaya overhead pabrik, baik yang berperilaku tetap maupun variabel, dibebankan kepada produk yang diproduksi atas dasar tarif yang ditentukan di muka pada kapasitas normal atas dasar biaya overhead pabrik sesungguhnya. Oleh karena itu, biaya overhead pabrik tetap akan melekat pada harga pokok persediaan produk dalam proses dan persediaan produk jadi yang belum laku dijual, dan baru dianggap sebagai biaya (unsur harga pokok penjualan) apabila produk jadi tersebut telah terjual.

Variable costing adalah metode penentuan harga pokok produksi yang hanya membebankan biaya-biaya produksi variabel saja ke dalam harga pokok produk. Dalam metode *variable costing*, biaya overhead pabrik tetap diperlakukan sebagai *period costs* dan bukan sebagai unsur harga pokok produk, sehingga biaya overhead pabrik tetap dibebankan sebagai biaya dalam periode terjadinya. Dengan demikian biaya overhead tetap di dalam metode *variable costing* tidak melekat pada persediaan produk yang belum laku dijual, tetapi langsung dianggap sebagai biaya dalam periode terjadinya.

Metode *full costing* menunda pembebanan biaya overhead pabrik tetap sebagai biaya sampai saat produk yang bersangkutan dijual. Jadi biaya overhead pabrik yang terjadi, baik yang berperilaku tetap maupun variabel, masih dianggap

sebagai aktiva (karena melekat pada persediaan) sebelum persediaan tersebut terjual. Sebaliknya metode *variable costing* tidak menyetujui penundaan pembebanan biaya overhead pabrik tersebut.

Pengertian *period costs* di dalam metode *full costing* dengan *variable costing* adalah berbeda. Biaya yang termasuk dalam *period costs* menurut *full costing* adalah biaya pemasaran dan biaya administrasi dan umum (baik yang berperilaku tetap ataupun variabel). Dalam metode *variable costing*, *period costs* meliputi seluruh biaya tetap atau seluruh biaya kapasitas. Dengan demikian *period costs* menurut pengertian *variable costing* adalah biaya yang dalam jangka pendek tidak berubah dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan, yang meliputi : biaya overhead pabrik tetap, biaya pemasaran tetap, biaya administrasi dan umum tetap.

TABEL 2.1
HARGA POKOK PER UNIT PRODUK
MENURUT METODE *FULL COSTING* DAN *VARIABLE COSTING*

	<i>FULL COSTING</i>	<i>VARIABLE COSTING</i>
Biaya Bahan Baku	Rp. xxx	Rp. xxx
Biaya Tenaga Kerja Langsung	xxx	xxx
Biaya Overhead Pabrik Variabel	xxx	xxx
Biaya Overhead Pabrik Tetap	xxx	---
Harga Pokok Produk	Rp. xxx	Rp. xxx

(Sumber : Mulyadi, 1992 : 132)

2.5.2 Perbedaan Metode *Full Costing* dengan Metode *Variable Costing*

Ditinjau dari Sudut Penyajian Laporan Laba-Rugi

Ditinjau dari laporan laba-rugi, perbedaan pokok antara metode *full costing* dengan *variable costing* adalah terletak pada klasifikasi pos-pos yang disajikan dalam laporan laba-rugi tersebut. Laporan laba-rugi yang disusun dengan metode *full costing* menitikberatkan pada penyajian unsur-unsur biaya menurut hubungan biaya dengan fungsi-fungsi pokok yang ada dalam perusahaan. Laporan laba-rugi *full costing* menyajikan biaya-biaya menurut hubungan biaya dengan fungsi pokok dalam perusahaan manufaktur, yaitu fungsi produksi, pemasaran, dan fungsi administrasi dan umum.

Di lain pihak, laporan laba-rugi metode *variable costing* lebih menitikberatkan pada penyajian biaya sesuai dengan perilakunya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan. Dalam laporan laba-rugi *variable costing*, biaya tetap disajikan dalam satu kelompok tersendiri yang harus ditutup dari laba kontribusi yang diperoleh perusahaan, sebelum timbul laba bersih. Dengan menyajikan semua biaya tetap dalam satu kelompok tersendiri dalam laporan laba-rugi ini, manajemen dapat memusatkan perhatian pada perilaku biaya tetap ini dan dapat melakukan pengawasan terhadap biaya tersebut, baik dalam perencanaan jangka pendek maupun jangka panjang.

TABEL 2.2
PERBANDINGAN LABA-RUGI
MENURUT METODE *FULL COSTING* DAN *VARIABLE COSTING*

<i>FULL COSTING</i>		<i>VARIABLE COSTING</i>	
Hasil penjualan	Rp. xxx	Hasil penjualan	Rp.
-/- : Harga pokok penjualan (termasuk overhead pabrik tetap)	<u>xxx</u>	xxx	
Laba bruto	xxx	-/- : Biaya-biaya variabel :	
-/-Biaya adm & umum	xxx	Biaya produksi variabel	xxx
Biaya pemasaran	<u>xxx</u> <u>xxx</u>	Biaya pemasaran variabel	xxx
Laba bersih usaha	<u>Rp. xxx</u>	Biaya adm & umum variabel	<u>xxx</u> <u>xxx</u>
		Laba kontribusi	
		-/- : Biaya-biaya tetap :	
		Biaya produksi tetap	xxx
		Biaya pemasaran tetap	xxx
		Biaya adm & umum tetap	<u>xxx</u> <u>xxx</u>
		Laba bersih usaha	<u>Rp. xxx</u>

(Sumber : Mulyadi, 1992 : 135-136)

2.6. Manfaat dan Keterbatasan Metode *Variable Costing*

2.6.1. Manfaat Metode *Variable Costing*

Manfaat penentuan harga pokok variabel (*variable costing*) ini adalah untuk memberikan informasi kepada manajemen dalam rangka perencanaan

dan pengendalian manajemen jangka pendek, khususnya dalam (Supriyono, 1999 : 474-475) :

1. Membantu manajemen dalam perencanaan dan pembuatan keputusan.

Informasi mengenai *contribution margin* sangat berguna bagi manajemen untuk perencanaan pembuatan keputusan. Melalui analisis hubungan biaya-volume-laba, manajemen dapat merencanakan laba yang dianggarkan dan mengantisipasi pengaruh perubahan biaya dan penjualan terhadap laba. Melalui analisis laba *incremental*, manajemen dapat membuat berbagai macam keputusan yang berhubungan dengan biaya, volume, harga jual dan laba.

2. Pengendalian Kegiatan

Metode *variable costing* memudahkan manajemen didalam mengendalikan kondisi-kondisi operasional yang sedang berjalan serta menilai prestasi dan pertanggungjawaban manajer divisi atau segmen atau pusat pertanggungjawaban tertentu.

Manfaat penentuan harga pokok variabel dapat pula dihubungkan dengan pihak-pihak yang berkepentingan terhadap informasi keuangan.

Pihak-pihak tersebut adalah :

1. Pihak *Internal*

Pihak *internal* yang memerlukan informasi yang disajikan atas dasar harga pokok variabel adalah berbagai peringkat manajemen. Seperti telah

diuraikan dimuka, pihak *internal* memerlukan informasi yang dihasilkan dari metode harga pokok variabel untuk :

- (a). Perencanaan Laba.
- (b). Pembuatan Keputusan.
- (c). Pengendalian.

2. Pihak *Eksternal*

Salah satu kelemahan metode *variable costing* adalah pada penolakan oleh berbagai pihak *eksternal* terhadap laporan keuangan yang disusun berdasar metode *variable costing*. Untuk mengatasi kelemahan tersebut maka laporan keuangan harus disesuaikan ke harga pokok penuh (*full costing*). Dewasa ini telah dikembangkan teknik-teknik rekonsiliasi laporan keuangan menggunakan harga pokok variabel ke harga pokok penuh atau sebaliknya. Informasi harga pokok variabel yang telah disesuaikan mempunyai manfaat pada pihak *eksternal* untuk :

- (1). Penentuan harga pokok persediaan.
- (2). Penentuan harga pokok penjualan.

2.6.2. Kelemahan Metode *Variable Costing*

Beberapa kelemahan dari metode ini yaitu (Halim, 2001 : 44-45) :

1. Kesulitan dalam pemisahan biaya tetap dan biaya variabel.

Untuk diterapkannya *variable costing*, biaya semi variabel harus dipisahkan ke dalam biaya tetap dan biaya variabel. Secara teoritis memang tidak sulit namun dalam praktiknya tidak sepenuhnya dapat diterapkan.

2. Tidak dapat diterima untuk pelaporan *ekstern*

Dalam prinsip Akuntansi Indonesia 1984 (Ikatan Akuntan Indonesia) disebutkan bahwa “harga pokok barang yang diproduksi meliputi semua biaya bahan langsung yang dipakai, upah langsung serta biaya produksi tidak langsung, dengan memperhitungkan saldo awal dan saldo akhir barang dalam pengolahan”. Hal ini berarti bahwa untuk perhitungan dan pelaporan biaya produksi didasarkan pada *full costing*.

Sebenarnya, kelemahan yang pertama jika dianalisis lebih mendalam bukanlah suatu yang sulit. Pemisahan ini sama atau bahkan lebih dapat diandalkan daripada pemisahan biaya langsung dan biaya tidak langsung dalam konsep *full costing*. Dengan perhitungan-perhitungan yang lebih matematis dan ilmiah, pemisahan biaya variabel dan biaya tetap dalam *variable costing* dapat dipertanggungjawabkan.

Kelemahan kedua dapat diatasi dengan melakukan penyesuaian pada akhir tahun (periode), sehingga dapat dibuat laporan untuk pihak *ekstern*. Penyesuaian dari *variable costing* ke *full costing* pada akhir periode relatif mudah dengan jurnal yang sederhana.

2.7. Penggunaan Konsep *Variable Costing* dalam Pembuatan Keputusan Menolak atau Menerima Pesanan Khusus

Pengambilan keputusan taktis terdiri dari pemilihan di antara berbagai alternatif dengan hasil yang langsung atau terbatas. Menerima pesanan khusus dengan harga yang lebih rendah dari harga jual normal untuk memanfaatkan kapasitas menganggur dan meningkatkan laba tahun ini merupakan suatu contoh. Jadi, beberapa keputusan taktis cenderung bersifat jangka pendek; namun, harus

diperhatikan bahwa keputusan jangka pendek sering kali mengandung konsekuensi jangka panjang (Hansen dan Mowen, 2005 : 334).

Tujuan keseluruhan dari pengambilan keputusan strategis adalah untuk memilih strategi alternatif sehingga keunggulan bersaing jangka panjang dapat tercapai. Pengambilan keputusan taktis harus mendukung tujuan keseluruhan ini, meskipun tujuan langsungnya berjangka pendek (menerima satu pesanan khusus untuk meningkatkan laba) atau berskala kecil (memproduksi sendiri daripada membeli komponen). Jadi, pengambilan keputusan taktis yang tepat berarti bahwa keputusan yang dibuat mencapai tujuan tidak hanya tujuan jangka pendek tetapi juga berguna untuk jangka panjang. (Hansen dan Mowen, 2005 : 334-335).

Undang-undang diskriminasi harga mensyaratkan perusahaan untuk menjual produk yang identik dengan harga sama kepada pelanggan di pasar yang sama. Pembatasan ini tidak berlaku pada produk yang dilelang atau pada pelanggan yang tidak saling bersaing. Harga penawaran dapat berbeda untuk pelanggan dari pasar yang sama, dan perusahaan sering kali mendapat kesempatan untuk mempertimbangkan pesanan khusus dari calon pelanggan dalam pasar yang dilayani dengan cara yang tidak seperti biasanya. Keputusan pesanan khusus (*special order decisions*) berfokus pada pertanyaan : apakah pesanan khusus harus diterima atau ditolak. Pesanan-pesanan seperti ini sering menarik, khususnya ketika perusahaan sedang beroperasi di bawah kapasitas produktif maksimumnya. (Hansen dan Mowen, 2005 : 351).

Syarat-syarat yang harus di penuhi agar pesanan khusus dapat di terima adalah (Supriyono, 1999 : 264) :

1. Perusahaan masih memiliki kapasitas yang menganggur

Jika masih ada kapasitas yang menganggur, maka pemanfaatan kapasitas tersebut hanya mengakibatkan peningkatan biaya variabel. Sedangkan biaya tetap jumlahnya tidak meningkat. Jika pengolahan pesanan khusus tersebut mengakibatkan terlampauinya kapasitas yang ada maka, keadaan ini mengakibatkan meningkatnya jumlah total biaya tetap.

2. Dapat dilakukan pemisahan pasar

Pemisahan pasar antara penjualan biasa dengan penjualan untuk melayani pesanan khusus bertujuan supaya harga jual kepada umum yang lebih tinggi tidak rusak atau turun karena pengaruh harga jual pesanan khusus yang jumlahnya lebih kecil.

Informasi diferensial untuk memutuskan pesanan khusus akan di terima atau di tolak adalah laba diferensial. Besar laba diferensial adalah sebesar pendapatan diferensial dikurangi biaya diferensial. Pendapatan diferensial adalah tambahan pendapatan yang akan diperoleh jika pesanan khusus diterima, sedangkan biaya diferensial merupakan tambahan biaya yang akan terjadi atau dikeluarkan untuk membuat pesanan khusus tersebut .

Untuk pengambilan keputusan apakah akan menerima atau menolak pesanan khusus perlu di bandingkan antara besarnya pendapatan diferensial dan biaya diferensial.

- a. Bila pendapatan diferensial lebih besar dari biaya diferensial maka perusahaan akan memperoleh tambahan laba sehingga pesanan khusus tersebut dapat diterima.

- b. Sebaliknya bila pendapatan diferensial lebih kecil dari biaya diferensial maka perusahaan menderita kerugian maka pesanan khusus tersebut sebaiknya ditolak.

