

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Setiap perusahaan yang didirikan pada umumnya mempunyai suatu tujuan yang ingin dicapai yaitu untuk mendapatkan laba. Dengan adanya laba tersebut, perusahaan dapat mempertahankan kelangsungan hidupnya, seperti membiayai operasi usahanya, melakukan ekspansi usaha dan sebagainya. Dalam pencapaian tujuan itu diperlukan perencanaan dan pengendalian terhadap aktivitas-aktivitas perusahaan yang dilakukan oleh pihak manajemen perusahaan.

Manajemen perusahaan mempunyai fungsi untuk merencanakan kegiatan perusahaannya agar produk yang dihasilkan dapat bersaing dengan produk yang lain. Dalam hal perencanaan, manajemen perusahaan akan dihadapkan pada pengambilan keputusan yang menyangkut pemilihan berbagai macam alternatif, baik yang bersifat akuntansi maupun non akuntansi.

Pengambilan keputusan yang berhubungan dengan akuntansi, terdiri dari dua jenis. Yang pertama adalah pengambilan keputusan jangka pendek, seperti :

- Menerima atau menolak pesanan yang bersifat khusus.
- Pengurangan atau penambahan jenis produk / departemen.
- Membeli atau membuat sendiri bahan baku produksi.
- Menyewakan atau menjual fasilitas perusahaan.
- Menjual atau memproses lebih lanjut hasil produksi.



Sedangkan jenis pengambilan keputusan yang kedua adalah pengambilan keputusan yang bersifat jangka panjang yang menyangkut pengambilan keputusan mengenai penanaman modal pada aktiva tetap.

Dalam setiap pengambilan keputusan, manajer memerlukan informasi yang berhubungan dengan kegiatan perusahaan sehingga memungkinkan manajer menentukan pilihan terbaik. Informasi yang diperlukan sebagian besar berupa data biaya yang akan dikeluarkan. Biaya merupakan faktor yang utama dalam menentukan keputusan yang terbaik. Untuk itu diperlukan analisa sebagai dasar pengambilan keputusan yang tepat yaitu analisa biaya diferensial. Melalui analisa ini, manajemen akan memperoleh dasar pemilihan yang tepat untuk memutuskan kegiatan atau kebijaksanaan apa yang akan dilaksanakan untuk meningkatkan laba perusahaan.

Manajemen CV Kurnia mengalami masalah pemilihan dalam hal pengambilan keputusan jangka pendeknya, yaitu dihadapkan pada alternatif antara menerima atau menolak pesanan yang bersifat khusus. Dalam menghadapi masalah pengambilan keputusan atas pesanan-pesanan khusus tersebut, manajemen tidak mempunyai kriteria maupun alat analisis tertentu sebagai dasar kebijakan yang akan diambil. Manajemen hanya berpedoman pada informasi biaya penuh untuk memutuskan apakah pesanan-pesanan itu diterima atau sebaliknya ditolak bila dianggap merugikan. Tertarik akan uraian tersebut di atas, maka judul skripsi yang diambil yaitu "Pentingnya analisa biaya diferensial sebagai alat bantu pengambilan keputusan menerima atau menolak pesanan khusus pada CV "Kurnia" di Madura".



1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian tersebut, maka rumusan masalah yang diajukan adalah “Sejauh mana pentingnya analisa biaya diferensial sebagai alat bantu untuk pengambilan keputusan menerima atau menolak pesanan khusus pada CV Kurnia di Madura?”

1.3. Tujuan Penelitian

Berkaitan dengan permasalahan yang telah dikemukakan, maka tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui sejauh mana pentingnya analisa biaya diferensial sebagai alat bantu pengambilan keputusan untuk menerima atau menolak pesanan khusus.

1.4. Manfaat Penelitian

Manfaat yang diharapkan dengan dilaksanakan penelitian ini adalah :

1. Bagi penulis

Memperluas wawasan dan membandingkan pengetahuan mengenai praktek dan teori yang pernah didapat di bangku kuliah, khususnya mengenai analisa biaya diferensial untuk pengambilan keputusan jangka pendek.

2. Bagi manajemen perusahaan

Membantu manajemen CV Kurnia dalam pengambilan keputusan jangka pendek, terutama pada pemilihan alternatif menerima atau menolak pesanan yang bersifat khusus.



3. Bagi Universitas

Menambah wawasan, memperluas pengetahuan dan dapat memberikan sumbangan pemikiran serta informasi yang dapat dipakai sebagai bahan pertimbangan untuk penelitian yang serupa.

1.5. Sistematika Penulisan Skripsi

Sistematika penulisan skripsi yang dipergunakan adalah :

Bab I : Pendahuluan

Bab ini mengemukakan tentang : latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, dan sistematika penulisan skripsi.

Bab II : Tinjauan Pustaka

Bab ini menguraikan tentang : penelitian terdahulu, landasan teori dan kerangka konseptual.

Bab III : Metode Penelitian

Bab ini membahas tentang metode penelitian yang terdiri dari : desain penelitian, definisi operasional, jenis dan sumber data, metode pengumpulan data dan teknik analisa data.

Bab IV : Analisis dan Pembahasan

Bab ini menguraikan tentang gambaran umum perusahaan, deskripsi data, analisis data dan pembahasan masalah.

Bab V : Simpulan dan Saran

Bab ini terdiri dari simpulan dan saran.



BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Penelitian Terdahulu

Penelitian serupa tentang analisa biaya diferensial ini pernah dilakukan oleh Alex Fabian dengan judul “Penggunaan Analisa Biaya Diferensial Sebagai Alat Bantu Pengambilan Keputusan Membeli atau Memproduksi Sendiri pada PT “X” di Surabaya”. Berdasarkan analisa tersebut, Alex Fabian menyimpulkan bahwa biaya diferensial mempunyai kegunaan bagi manajemen perusahaan untuk membantu manajemen dalam menganalisa dan menilai berbagai alternatif yang ada. Dengan analisa biaya diferensial, manajemen dapat mengetahui manfaat alternatif membeli dari luar dengan memproduksi sendiri, apakah biaya yang dikeluarkan lebih besar atau lebih kecil, sehingga dapat melakukan pemilihan yang tepat untuk meningkatkan laba dalam jangka pendek.

Penelitian yang peneliti lakukan memiliki persamaan dengan penelitian yang dilakukan oleh Alex Fabian, yaitu meneliti mengenai pentingnya analisa biaya diferensial sehingga dapat membantu manajemen perusahaan untuk mengambil keputusan yang tepat dalam jangka pendek. Perbedaannya terletak pada jenis alternatif pengambilan keputusan. Alex Fabian menjelaskan pentingnya penggunaan analisa biaya diferensial sebagai alat bantu pengambilan keputusan membeli atau memproduksi sendiri. Sedangkan penelitian yang peneliti lakukan sebagai alat bantu pengambilan keputusan menerima atau menolak pesanan khusus.



2.2. Landasan Teori

2.2.1. Pengertian Akuntansi Manajemen

Sebelum membahas lebih jauh mengenai pengertian akuntansi manajemen, maka lebih dahulu akan diuraikan pengertian akuntansi sendiri. Menurut Niswonger & Warren (1997:259), "Akuntansi adalah suatu sistem informasi yang memberikan data esensial mengenai kegiatan keuangan suatu kesatuan usaha kepada para pemakai, untuk membantu mereka membuat pertimbangan dan keputusan yang terinformasi."

Akuntansi dapat digolongkan menjadi dua tipe akuntansi yaitu akuntansi manajemen dan akuntansi keuangan. Akuntansi manajemen memiliki karakteristik yang berbeda dengan akuntansi keuangan. Namun pengertian dan dasar-dasar dari akuntansi keuangan harus dimengerti oleh orang yang mempelajari akuntansi manajemen.

Menurut Horngren (1991:4), menyatakan bahwa "Akuntansi Manajemen adalah proses identifikasi, pengukuran akumulasi, analisa, penyiapan, penafsiran dan komunikasi tentang informasi yang membantu masing-masing eksekutif untuk memenuhi tujuan organisasi.

2.2.2. Manfaat Akuntansi Manajemen

Tujuan akuntansi manajemen disajikan untuk memenuhi kebutuhan pihak manajemen perusahaan (pihak internal). Pihak manajemen membutuhkan informasi yang akurat dan lebih spesifikasi sebagai dasar untuk mengambil



keputusan, baik untuk setiap departemen maupun untuk kelangsungan dan kemajuan perusahaan.

Hal ini berbeda dengan tujuan dari akuntansi keuangan, dimana akuntansi keuangan disajikan untuk memenuhi kebutuhan pihak luar manajemen perusahaan (pihak eksternal). Pihak eksternal membutuhkan informasi dari akuntansi keuangan yang bersifat historis dan menyeluruh.

Informasi akuntansi manajemen merupakan gabungan antara data historis dan prediksi masa yang akan datang. Jenis-jenis informasi akuntansi manajemen dan kegunaannya :

1. *Full Cost Accounting Information*

Akuntansi penuh menyajikan informasi mengenai pendapatan total, biaya total atau aktiva total baik pada masa lalu maupun pada masa yang akan datang.

2. *Differensial Accounting Information*

Akuntansi diferensial menyajikan informasi mengenai taksiran pendapatan, biaya dan atau aktiva yang berbeda jika suatu tindakan tertentu dipilih, dibandingkan dengan alternatif tindakan yang lain.

3. *Responsibility Accounting Information*

Akuntansi pertanggungjawaban menyajikan informasi mengenai pendapatan, biaya dan atau aktiva yang dikaitkan dengan suatu bagian atau unit dalam perusahaan.



2.2.3. Persamaan dan Perbedaan antara Akuntansi Manajemen dan Akuntansi Keuangan

Persamaan antara akuntansi manajemen dan akuntansi keuangan adalah :

1. Keduanya merupakan tipe informasi akuntansi
2. Prinsip akuntansi yang digunakan untuk penyusunan informasi akuntansi keuangan yang digunakan (relevan) untuk penyusunan informasi akuntansi manajemen.
3. Data yang digunakan untuk penyusunan kedua tipe informasi akuntansi tersebut berasal dari informasi operasi.

Perbedaan antara akuntansi manajemen dan akuntansi keuangan nampak pada tabel berikut ini :



Tabel 2.1.
Perbedaan antara Akuntansi Manajemen dengan Akuntansi Keuangan

No	Deskripsi	Akuntansi Manajemen	Akuntansi Keuangan
1	Pemakai Informasi	Pihak internal perusahaan (manajemen)	Pihak eksternal perusahaan (kreditor, pemerintah, investor dll)
2	Dasar Penyusunan Informasi	Tidak terikat oleh prinsip akuntansi, yang lebih penting adalah manfaat informasi	Prinsip-prinsip akuntansi berterima umum
3	Fokus Informasi	Bagian-bagian dalam perusahaan	Perusahaan secara keseluruhan
4	Tipe Informasi	Informasi moneter dan non moneter	Informasi moneter
5	Orientasi Informasi	Data masa lalu dan masa yang akan datang	Data masa lalu
6	Ketepatan Informasi	Lebih ditekankan pada ketepatan waktu daripada ketepatan data	Data yang disajikan lebih tepat

Sumber : Abdul Halim dan Supomo, Akuntansi Manajemen, Edisi 1, BPFE, Yogyakarta, 1990, 13

2.2.4. Pengertian dan Klasifikasi Biaya

2.2.4.1. Pengertian Biaya

Definisi biaya (*expense*) menurut Supriyono (1991:185), "Biaya adalah pengorbanan ekonomis yang dibuat untuk memperoleh barang atau jasa."

Sedangkan menurut Hansen and Mowen (1994:185), mendefinisikan *cost* (biaya) sebagai berikut : "*Cost is the cash equivalent value sacrificed for goods and services that are expected to bring a current or future benefit to the organization*" artinya biaya adalah pengorbanan ekonomi untuk memperoleh barang-barang atau jasa yang diharapkan dapat memberikan keuntungan baik



sekarang atau keuntungan masa yang akan datang kepada perusahaan atau organisasi.

Jadi biaya merupakan salah satu cabang informasi, yang diperlukan oleh manajemen sebagai dasar untuk melakukan beberapa analisa untuk pengambilan suatu keputusan yang tepat.

2.2.4.2. Klasifikasi Biaya

Klasifikasi biaya adalah proses pengelompokan secara sistematis atas keseluruhan elemen yang ada di dalam golongan tertentu yang lebih ringkas untuk memberikan informasi yang lebih penting.

Untuk memahami biaya, maka akan dikemukakan mengenai penggolongan dari biaya menurut Machfoedz (1990:101) sebagai berikut :

- a. Klasifikasi biaya berdasarkan fungsi pokok dalam perusahaan.
- b. Klasifikasi biaya berdasarkan tingkah laku dalam hubungan dengan perubahan volume kegiatan.
- c. Klasifikasi biaya berdasarkan hubungannya dengan sesuatu yang dibiayai.
- d. Klasifikasi biaya berdasarkan pembebanan pada periode akuntansi.
- e. Klasifikasi biaya berdasarkan pertanggungjawaban.
- f. Klasifikasi biaya berdasarkan fungsi operasi non produksi.

Untuk lebih jelasnya dapat diuraikan sebagai berikut :

- a. Klasifikasi biaya berdasarkan fungsi pokok dalam perusahaan.

Biaya digolongkan berdasarkan fungsi-fungsi dimana biaya tersebut terjadi atau berhubungan. Adapun fungsi-fungsi pokok yang terdapat dalam perusahaan manufaktur adalah fungsi produksi, fungsi pemasaran dan fungsi administrasi dan umum.



- b. Klasifikasi biaya berdasarkan tingkah laku dalam hubungan dengan perubahan volume kegiatan.

Berdasarkan tingkah lakunya terhadap volume kegiatan, biaya diklasifikasikan dalam 3 jenis yaitu :

1. Biaya tetap (*fixed cost*)

Yaitu biaya yang jumlah totalnya akan tetap walaupun jumlah yang diproduksi berubah-ubah dalam kapasitas normal.

Contoh : biaya sewa gedung dan biaya penyusutan.

2. Biaya variabel (*variable cost*)

Yaitu biaya yang secara total bervariasi langsung dan proporsional dengan kuantitas produksi, apabila kuantitas yang diproduksi naik (bertambah) sebesar perubahan kuantitas dikalikan biaya variabel per satuan dan sebaliknya apabila turun.

Contoh : biaya bahan baku.

3. Biaya semi variabel (*semi variable cost*)

Yaitu biaya yang jumlahnya berubah-ubah dalam hubungannya dengan perubahan kuantitas yang diproduksi, tetapi perubahannya tidak proporsional atau tidak sebanding.

Contoh : biaya listrik dan telepon.

- c. Klasifikasi biaya berdasarkan hubungannya dengan sesuatu yang dibiayai.

Biaya ini dikelompokkan menjadi dua jenis yaitu :





1. Biaya langsung (*direct cost*)

Yaitu biaya yang dikeluarkan atau dibebankan dimana biaya tersebut bisa langsung dihubungkan dengan obyek yang dibiayai atau dibebani.

2. Biaya tidak langsung (*indirect cost*)

Yaitu biaya yang dikeluarkan atau dibebankan dimana biaya tersebut tidak bisa dihubungkan langsung dengan obyek yang dibiayai atau dibebani.

d. Klasifikasi biaya berdasarkan pembebanan pada periode akuntansi.

Atas dasar pembebanan ke dalam periode akuntansi, biaya dapat digolongkan menjadi :

1. Pengeluaran modal (*capital expenditure*)

Yaitu biaya-biaya yang dapat memberikan manfaat atau dapat dinikmati lebih dari satu periode akuntansi. Pengeluaran modal ini tidak seluruhnya dibebankan ke dalam periode akuntansi dimana pengeluaran tersebut terjadi, akan tetapi dibebankan ke dalam periode-periode yang menikmati manfaat pengeluaran tersebut.

Contoh : biaya perbaikan mesin.

2. Pengeluaran penghasilan (*revenue expenditure*)

Yaitu biaya-biaya yang hanya memberikan manfaat di dalam periode akuntansi dimana biaya tersebut dikeluarkan. Pada saat terjadinya, pengeluaran penghasilan tersebut dibebankan sebagai biaya dan dipertemukan dengan penghasilan yang diperoleh di dalam periode akuntansi dimana biaya tersebut terjadi.

Contoh : biaya telepon.

- e. Klasifikasi biaya berdasarkan pertanggungjawaban.

Biaya dalam hubungannya dengan pertanggungjawaban dikelompokkan menjadi dua yaitu :

1. Biaya terkendali (*controllable cost*)

Menurut Hansen dan Mowen (1994:4), mendefinisikan biaya terkendali sebagai berikut : "*Controllable cost are those costs heavily influence by a manager in effect, cost a manager is authorize to incur*". Yang artinya bahwa biaya terkendali meliputi seluruh biaya yang dipengaruhi oleh keputusan serta tindakan seorang manajer, yaitu biaya produksi variabel dan seluruh biaya tetap yang dapat dikendalikan oleh manajer dan atas pengeluaran biaya tersebut seseorang harus mempertanggungjawabkannya. Contoh : biaya iklan merupakan tanggung jawab departemen penjualan.

2. Biaya tak terkendali (*uncontrollable cost*)

Menurut Horngren (1991:305), mendefinisikan biaya tidak terkendali sebagai berikut : "*Uncontrollable cost is any cost that can not be affected by management of a responsibility centre with in given time span*", yang artinya bahwa biaya ini tidak bisa dibebankan pertanggungjawaban pengeluarannya oleh seorang manajer pusat biaya, karena biaya ini adalah hasil keputusan manajemen pusat tertinggi.

Contoh : biaya penyusutan mesin bukan merupakan tanggung jawab pusat biaya dimana penyusutan dibebankan, sebab biaya tersebut adalah hasil keputusan manajemen pusat tertinggi.



- f. Klasifikasi biaya berdasarkan fungsi operasi non produksi.

Yang dimaksud biaya non manufaktur dikelompokkan berdasarkan fungsinya yaitu :

1. Biaya distribusi, memiliki dua pengertian :

- a. Pengertian sempit

Yaitu biaya untuk memasarkan barang kepada konsumen atau sering disebut biaya pemasaran.

- b. Pengertian luas

Yaitu biaya yang dikeluarkan dari mulai barang selesai dibuat sampai ke tangan konsumen. Yang termasuk biaya jenis ini adalah :

- Biaya penjualan
- Biaya pengiriman
- Biaya advertensi
- Biaya gaji salesman

2. Biaya administrasi

Pada umumnya disatukan dengan biaya umum dengan nama biaya administrasi dan umum.

Misalnya : gaji direktur, biaya bagian akuntansi dan sebagainya.

3. Biaya riset dan pengembangan

Merupakan seluruh biaya untuk penelitian dan pengembangan yang berkenaan dengan produk baru dan penemuan-penemuan lainnya.



4. Biaya keuangan

Yaitu biaya yang berhubungan dengan pengeluaran saham, obligasi dan surat-surat berharga lainnya termasuk penyebaran surat berharga tersebut.

2.2.5. Konsep Biaya untuk Pengambilan Keputusan

Manajemen perlu untuk menerapkan konsep-konsep biaya yang tepat agar dapat digunakan untuk membantu proses pengambilan keputusan diantara alternatif.

Konsep biaya untuk pengambilan keputusan menurut Machfoedz (1990:113) dapat diklasifikasikan sebagai berikut :

1. Biaya masa lampau dan biaya akan datang (*historical and future cost*).
2. Biaya semu dan biaya tunai (*imputed and out of pocket cost*).
3. Biaya relevan dan tidak relevan (*relevant and irrelevant cost*).
4. Biaya kesempatan (*opportunity cost*).
5. Biaya terhindarkan dan tak terhindarkan (*avoidable and unavoidable cost*).
6. Biaya modal sendiri (*imputed cost*).
7. Biaya diferensial (*differensial cost*).

Untuk lebih jelasnya dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Biaya masa lampau dan biaya akan datang (*historical and future cost*)

Biaya masa lampau dalam akuntansi keuangan istilah *cost* hampir semuanya memiliki arti *historical* atau biaya sesungguhnya. *Cost* adalah nilai yang diukur dengan uang untuk memperoleh barang atau jasa. Dalam akuntansi keuangan *cost* ini adalah transaksi yang sesungguhnya terjadi dari hasil pertukaran antara pihak perusahaan dengan pihak lain.

Biaya akan datang adalah biaya yang dipertimbangkan akan dikeluarkan di masa yang akan datang. Biaya masa yang akan datang ini sangat penting bagi



akuntansi manajemen, karena biaya ini penting hubungannya dengan fungsi-fungsi manajemen yaitu dalam hal pengambilan keputusan.

2. Biaya semu dan biaya tunai (*imputed and out of pocket cost*)

Biaya semu adalah biaya hipotesis yang menyatakan biaya atau nilai dari suatu sumber daya yang diukur dengan nilai penggunaannya.

Contoh dari biaya semu: bunga dari investasi modal, nilai sewa dari harta milik perusahaan, gaji dari pemilik aktif sebuah perusahaan perorangan atau firma.

Biaya tunai adalah biaya yang melibatkan pengeluaran kas, baik pada saat ini maupun di masa mendatang. Biaya-biaya ini juga sering diidentifikasi sebagai biaya variabel atau biaya langsung karena biaya ini relevan terhadap setiap keputusan apabila total biaya produk tidak ada sangkut pautnya.

Contoh : biaya gaji.

3. Biaya relevan dan tidak relevan (*relevant and irrelevant cost*)

Tujuan utama pemisahan biaya antara biaya relevan dan biaya tidak relevan adalah untuk menunjukkan pada manajemen bahwa tidak semua jenis biaya patut dipertimbangkan sebagai dasar pengambilan keputusan. Biaya yang relevan untuk suatu keputusan, tidak mesti relevan untuk keputusan yang lain, walaupun obyeknya sama.

Misalnya : penggantian mesin.

4. Biaya kesempatan (*opportunity cost*)

Adalah nilai atau hasil yang dapat diukur dari suatu peluang yang terlepas karena menolak suatu alternatif penggunaan sumber daya.





Contoh dari biaya kesempatan : biaya kesempatan dari penggunaan sebidang lahan untuk memproduksi padi sama dengan laba yang akan diperoleh jika lahan tersebut ditanami jagung.

5. Biaya terhindarkan dan tak terhindarkan (*avoidable and unavoidable cost*)

Konsep biaya ini biasanya digunakan dalam pengambilan keputusan penggantian aktiva tetap.

Contoh : suatu perusahaan ingin mengganti alat angkut dengan yang baru. Alat angkut yang ada bila terus digunakan akan memerlukan biaya reparasi, tetapi apabila membeli yang baru, maka biaya reparasi tersebut bisa dihindarkan. Sebaliknya bila mengganti alat angkut maupun menggunakan yang lama, perusahaan tetap membayar pajak kendaraan. Berarti pajak kendaraan tersebut adalah biaya yang tidak bisa dikendalikan.

6. Biaya modal sendiri (*imputed cost*)

Biaya modal sendiri adalah suatu konsep yang pada dasarnya sama dengan biaya kesempatan yaitu kesempatan memperoleh hasil dari modal sendiri, akibat modal sendiri tersebut harus digunakan untuk beroperasi.

7. Biaya diferensial (*differential cost*)

Adalah biaya yang berbeda pada berbagai alternatif pengambilan keputusan yang akan dipilih.

2.2.6. Pengertian Biaya Diferensial

Menurut C. Rollin *et al* (1997:566) mengemukakan pengertian biaya diferensial sebagai berikut : "Biaya diferensial adalah besarnya kenaikan atau

penurunan biaya yang diharapkan dari arah tindakan tertentu apabila dibandingkan dengan suatu alternatif”.

Menurut Mulyadi (1993:117) : “Biaya diferensial adalah biaya masa yang akan datang yang diperkirakan akan berbeda (*difference*) atau terpengaruh oleh suatu pengambilan keputusan pemilihan di antara berbagai macam alternatif.

Sedangkan menurut Matz-Usry (1992:330) : “Biaya diferensial adalah perbedaan biaya diantara sejumlah alternatif yang bisa dipilih”.

2.2.7. Informasi Akuntansi Diferensial dalam Pengambilan Keputusan

Umumnya pihak manajemen perusahaan menghadapi enam macam pengambilan keputusan jangka pendek menurut Halim dan Supomo (1990:79) sebagai berikut :

1. Menerima atau menolak pesanan yang bersifat khusus.
2. Pengurangan atau penambahan jenis produk atau departemen.
3. Membeli atau membuat sendiri bahan baku produksi.
4. Menyewakan atau menjual fasilitas perusahaan.
5. Menjual atau memproses lebih lanjut hasil produksi.
6. Penggantian aktiva tetap.

Ad.1. Menerima atau menolak pesanan yang bersifat khusus

Ada kalanya perusahaan memperoleh pesanan penjualan dengan harga khusus (misalkan lebih rendah dari harga jual normal). Untuk mengambil keputusan menerima atau menolak pesanan khusus tersebut, manajemen harus mempertimbangkan pendapatan diferensial dan biaya diferensial.



Contoh :

Perhitungan rugi laba perusahaan sebelum mengerjakan pesanan khusus :

Penjualan	: 1.000 x Rp.2.000 =	Rp. 2.000.000
Biaya Produksi :		
- Biaya Variabel : 1.000 x Rp.1.200 =	Rp. 1.200.000	
- Biaya Tetap :	<u>Rp. 300.000 (+)</u>	
		<u>Rp. 1.500.000 (-)</u>
Laba Kotor :	Rp. 500.000	
Biaya Usaha :	<u>Rp. 150.000 (-)</u>	
Laba Bersih :	Rp. 350.000	

Misalkan :

Perusahaan menerima pesanan khusus sebanyak 100 unit dengan harga

Rp.1.400/unit produk

Penyelesaian :

	tanpa pesanan khusus	dengan pesanan khusus	perbedaan
Hasil Penjualan			
1.000 x Rp.2.000	Rp. 2.000.000	-	-
1.000 x Rp.2.000	-	Rp. 2.140.000	Rp. 140.000
100 x Rp.1.400			
Biaya Produksi Variabel			
1.000 x Rp.1.200	Rp. 1.200.000		
1.100 x Rp.1.200		Rp. 1.320.000	Rp. 120.000
Margin Kontribusi	Rp. <u>800.000</u>	Rp. <u>820.000</u>	Rp. <u>20.000</u>

Ad.2. Pengurangan atau penambahan jenis produk atau departemen

Pengambilan keputusan ini timbul karena jenis produk atau departemen menderita kerugian secara terus-menerus jika keputusan yang diambil adalah meniadakan salah satu jenis produk atau departemen maka harus dipertimbangkan adanya biaya terhindarkan (*avoidable cost*) yaitu biaya yang tidak akan terjadi jika suatu produk/departemen dieliminasi dan



biaya tidak terhindarkan (*unavoidable cost*) atau jenis cost (*avoidable cost*) atau *joint cost*.

Contoh :

Sebuah departemen store memiliki 3 departemen yaitu departemen ABC, departemen BCD dan departemen CDE. Berikut ini Laporan Laba Rugi perusahaan sebagai berikut :

	departemen ABC	departemen BCD	departemen CDE	total
Penjualan	Rp. 300.000	Rp. 450.000	Rp. 250.000	Rp. 1.000.000
Biaya variabel	Rp. 231.000	Rp. 288.000	Rp. 150.000	Rp. 669.000
Contribution margin	Rp. 69.000	Rp. 162.000	Rp. 100.000	Rp. 331.000
Biaya tetap :				
Gaji salesman	Rp. 40.000	Rp. 52.000	Rp. 32.000	Rp. 124.000
Iklan	Rp. 24.000	Rp. 36.000	Rp. 20.000	Rp. 80.000
Asuransi	Rp. 900	Rp. 1.350	Rp. 750	Rp. 3.000
PBB	Rp. 1.500	Rp. 2.250	Rp. 1.250	Rp. 5.000
Penyusutan	Rp. 21.000	Rp. 31.500	Rp. 17.500	Rp. 70.000
Rupa-rupa	Rp. 600	Rp. 900	Rp. 500	Rp. 2.000
Total	Rp. 88.000	Rp. 124.000	Rp. 72.000	Rp. 284.000
Laba bersih	Rp. (19.000)	Rp. 38.000	Rp. 28.000	Rp. 47.000

Berdasarkan data tersebut di atas, manajemen perusahaan akan mengambil keputusan untuk meneruskan atau meniadakan departemen ABC (karena rugi). Untuk itu manajemen harus menganalisis pendapatan diferensial dan biaya diferensial jika departemen ABC ditiadakan.



Penyelesaian :

	total	tanpa ABC	selisih
Penjualan	Rp. 1.000.000	Rp. 700.000	Rp. 300.000
Biaya variabel	Rp. 669.000	Rp. 438.000	Rp. 231.000
<i>Contribution margin</i>	Rp. 331.000	Rp. 262.000	Rp. 69.000
Biaya tetap :			
(terhindarkan) Gaji salesman	Rp. 124.000	Rp. 84.000	Rp. 40.000
(tak terhindarkan)			
(284.000,00 - 124.000,00)	Rp. 160.000	Rp. 160.000	Rp. 0
Biaya Tetap Total	Rp. 284.000	Rp. 244.000	Rp. 40.000
Laba Bersih	Rp. 47.000	Rp. 18.000	Rp. 29.000

Berdasarkan tabel tersebut ternyata laba bersih perusahaan turun dari Rp.47.000,- menjadi Rp.29.000,- penurunan ini terjadi karena :

- Dua departemen yang dipertahankan mempunyai contribution margin gabungan sebesar Rp.262.000,- (Rp.162.000 + Rp.100.000).
- Dua departemen yang dipertahankan harus menutup biaya terhindarkan sebesar Rp.84.000,- (Rp.52.000 + Rp.32.000) dan biaya tak terhindarkan sebesar Rp.160.000,- (Rp.284.000 - Rp.124.000)

Sehingga hasilnya adalah laba bersih sebesar Rp.18.000,-

Untuk itu penutupan departemen ABC merupakan pilihan yang tidak bijaksana.

Ad 3. Membuat sendiri atau membeli bahan baku produksi

Keputusan ini dihadapi oleh manajemen dalam perusahaan pabrikasi yang membuat suatu produk dengan menggunakan beberapa suku cadang.

Contoh : _____



Perusahaan X selama ini memproduksi sendiri suku cadang B sebanyak 100 unit dengan biaya sebagai berikut :

	per unit	total
Bahan baku	Rp. 1.000	Rp. 100.000
Tenaga kerja langsung	Rp. 4.000	Rp. 400.000
Overhead variabel	Rp. 2.000	Rp. 200.000
Overhead tetap	Rp. 3.000	Rp. 300.000
Total	Rp. 10.000	Rp. 1.000.000

Ternyata ada pemasok yang menawarkan suku cadang yang sama dengan harga Rp.8.000/unit ditambah biaya pemesanan, penerimaan dan pemeriksaan Rp.1.000/unit.

Apakah perusahaan X akan tetap memproduksi sendiri atau akan membeli dari pemasok?

Secara sekilas nampaknya perusahaan lebih baik membeli dari luar karena harganya lebih rendah jika dibandingkan dengan membuat sendiri. Akan tetapi perlu dianalisis terlebih dahulu dengan analisa biaya diferensial.

	per unit		total 100 unit	
	buat	beli	buat	beli
Bahan Baku	Rp. 1.000	Rp. -	Rp. 100.000	Rp. -
Tenaga Kerja Langsung	Rp. 4.000	Rp. -	Rp. 400.000	Rp. -
Overhead Variabel	Rp. 2.000	Rp. -	Rp. 200.000	Rp. -
Membeli	Rp. -	Rp. 9.000	Rp. -	Rp. 900.000
Total biaya relevan	Rp. <u>7.000</u>	Rp. <u>9.000</u>	Rp. <u>700.000</u>	Rp. <u>900.000</u>

Dalam analisis ini biaya overhead pabrik tetap tidak ikut dipertimbangkan dalam keputusan ini karena tidak relevan, sehingga keputusannya adalah tetap memproduksi sendiri. Karena biaya untuk membuat sendiri sebesar Rp.7.000/unit, sedangkan membeli dari luar biayanya Rp.9.000/unit. Jadi



membeli dari luar akan menimbulkan pemborosan sebesar Rp.200.000 (Rp.20.000 x 100 unit) atau memproduksi sendiri menghemat biaya sebesar Rp.200.000,-

Ad.4. Menyewakan atau menjual fasilitas perusahaan

Pengambilan keputusan ini berkaitan dengan tidak dipergunakan fasilitas dalam operasi perusahaan.

Contoh :

Perusahaan A mempunyai mesin yang sudah tidak dipergunakan dalam operasi. Harga perolehan mesin tersebut sebesar Rp.20.000.000, akumulasi depresiasi mesin sampai saat ini Rp.12.000.000.

Mesin tersebut dapat disewakan kepada perusahaan lain dengan taksiran pendapatan sewa Rp.12.500.000/tahun dan biaya reparasi dan asuransi sebesar Rp.3.500.000, jika mesin tersebut dijual ditaksir laku sebesar Rp.10.000.000 dan biaya komisi sebesar Rp.600.000

Untuk itu perlu dilakukan analisis diferensial sebagai berikut :

	menyewa	menjual	perbedaan
Pendapatan sewa / penjualan	Rp.12.500.000	Rp.10.000.000	Rp. 2.500.000
Biaya :			
- Reparasi dan asuransi	Rp. 3.500.000	Rp. 600.000	Rp. 2.900.000
Pendapatan bersih	Rp. 9.000.000	Rp. 9.400.000	Rp. (400.000)

Berdasarkan analisis tersebut, perusahaan sebaiknya menjual mesin tersebut karena lebih menguntungkan sebesar Rp.400.000, jika dibandingkan mesin tersebut disewakan. Informasi mengenai book value



Rp.8.000.000 tidak perlu dipertimbangkan karena merupakan biaya tenggelam (*sunk cost*), hal ini dapat dilihat dari perhitungan berikut ini :

Alternatif I : Menyewakan mesin

Pendapatan sewa		Rp. 12.500.000	
Biaya penyusutan mesin	Rp. 8.000.000		
Biaya reparasi & asuransi	<u>Rp. 3.500.000</u>		
		<u>Rp. 11.500.000</u>	
Pendapatan bersih			Rp. 1.000.000

Alternatif II : Menjual mesin

Hasil penjualan		Rp. 10.000.000	
Nilai buku mesin	Rp. 8.000.000		
Biaya komisi perantara	<u>Rp. 600.000</u>		
		<u>Rp. 8.600.000</u>	
Pendapatan bersih			<u>Rp. 1.400.000</u>
Selisih menguntungkan jika menjual mesin			Rp. 400.000

Ad.5. Menjual atau memproses lebih lanjut hasil produksi

Dari bahan baku yang sama dapat dihasilkan beberapa produk, produk-produk yang berasal dari proses produksi yang sama disebut *joint products* atau *co-product* sedangkan biaya produksi untuk produk tersebut dinamakan *joint cost/common cost*. Pada saat produk-produk tersebut dipisahkan dalam proses produksi disebut *split-off point*. Oleh karena itu biaya produksi untuk masing-masing jenis produk harus dapat dipisahkan atau dialokasikan dengan menggunakan metode nilai jual relatif.

Setelah titik pemisahan semua produk, maka ada produk yang dapat langsung dijual kepada pelanggan atau dapat pula diproses lebih lanjut. Jika diproses lebih lanjut berarti membutuhkan biaya produksi tambahan.



Masalah yang dihadapi manajemen adalah keputusan untuk menjual produk secara langsung setelah *split off point* atau diproses lebih lanjut.

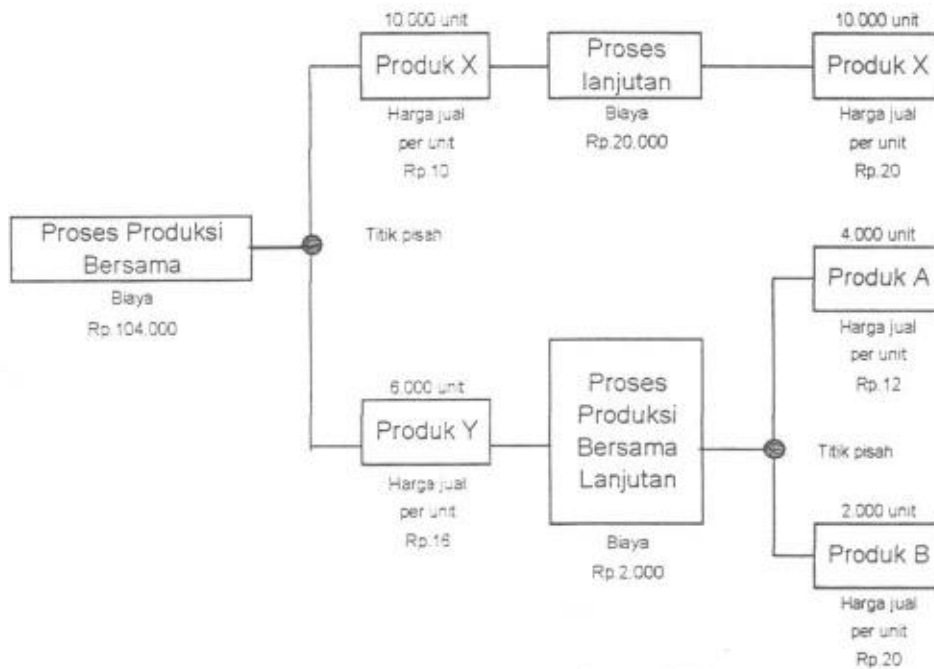
Contoh :

Perusahaan Angkasa memproduksi Joint Products yaitu :

- Produk X diproduksi = 10.000 unit/tahun
- Produk Y diproduksi = 6.000 unit/tahun
- Joint cost sebesar Rp.104.000
- Pada saat split off point harga jual :
 - Produk X = Rp.10/unit
 - Produk Y = Rp.16/unit
- Jika :
 - Produk X : Diproses lebih lanjut ada tambahan biaya Rp.20.000 dan dapat dijual dengan harga Rp.20/unit
 - Produk Y : Diproses lebih lanjut ada tambahan biaya Rp.2.000 dan hasilnya berubah menjadi produk A dengan harga jual Rp.12/unit (4.000 unit) dan produk B dengan harga jual Rp.20/unit (2.000 unit)



Gambar 2.1
Proses Gabungan Produk X dan Y



Sumber : Charles T.Hongren, Pengantar Akuntansi Manajemen, Edisi 6, Erlangga, 1991, 152

Analisis diferensial nampak sebagai berikut :

- Produk X
 - Pendapatan diferensial = $10.000 (Rp.20 - Rp.10) = Rp.100.000$
 - Biaya diferensial $= Rp. 20.000$
 - Tambahan laba $= Rp. 80.000$
- Produk Y
 - Pendapatan diferensial = $(4.000 \times Rp.12 + 2.000 \times Rp.20) - (6.000 \times Rp.16) = (Rp. 8.000)$
 - Biaya diferensial $= Rp. 2.000$
 - Rugi $= (Rp.10.000)$

Keputusan yang diambil adalah memproses lebih lanjut produk X dan menjual langsung produk Y.

Ad.6. Penggantian Aktiva Tetap

Penggantian tersebut dikarenakan :

- Keausan/kerusakan fisik.



- Perkembangan teknologi.

Manajemen dihadapkan pada pemilihan alternatif : terus menggunakan aktiva tetap yang lama atau mengganti aktiva tetap?

Contoh :

Data-data berikut ini adalah untuk mesin lama dan mesin baru :

	mesin lama	mesin baru
- Harga perolehan	Rp. 10.000.000	Rp. 12.000.000
- Nilai buku	Rp. 8.000.000	-
- Taksiran umur ekonomis	5 th	4 th
- Sisa umur ekonomis	4 th	4 th
- Nilai jual saat ini	Rp. 3.000.000	-
- Nilai jual 4 th yg akan datang	Rp. 0	Rp. 0
- Biaya operasi variabel/tahun	Rp. 20.000.000	Rp. 15.500.000
- Hasil penjualan/tahun	Rp. 50.000.000	Rp. 50.000.000

Analisis diferensial :

	mempertahankan mesin lama	membeli mesin baru	biaya diferensial selama 4 tahun
- Penjualan :			
4 x Rp.50.000.000	Rp. 200.000.000	Rp. 200.000.000	-
- Biaya variabel :			
4 x Rp.20.000.000	Rp. (80.000.000)	-	-
4 x Rp.15.500.000	-	Rp. (62.000.000)	Rp. 18.000.000
- Bi. depresiasi mesin lama	Rp. (8.000.000)	Rp. (8.000.000)	-
- Bi. depresiasi mesin baru	-	Rp. (12.000.000)	Rp. (12.000.000)
- Nilai jual mesin lama	-	Rp. 3.000.000	Rp. 3.000.000
	<u>Rp. 112.000.000</u>	<u>Rp. 121.000.000</u>	<u>Rp. 9.000.000</u>

Catatan :

- Depresiasi mesin baru merupakan biaya relevan karena biaya mesin yang akan datang yang berlaku jika salah satu alternatif dipilih.
- Depresiasi mesin lama merupakan biaya tidak relevan karena merupakan sunk cost (biaya tenggelam)



Keputusan yang diambil yaitu membeli mesin baru karena ada penghematan biaya sebesar Rp.9.000.000

2.2.8. Tingkat Kapasitas

Kapasitas merupakan ukuran pabrik dan mesin serta jumlah personalia yang bersifat tetap yang telah ditentukan sebelumnya oleh manajemen dan yang akan digunakan oleh manajemen untuk menjalankan aktivitas usahanya. Volume merupakan ukuran atas tingkat kegiatan perusahaan. Volume berkaitan dengan kapasitas dalam arti bahwa manajemen harus mengusahakan volume terbesar dengan memanfaatkan kapasitas yang tersedia sebaik mungkin.

Istilah berikut digunakan untuk menggambarkan tingkat kapasitas yang berbeda menurut Matz-Usry (1992:335) yang terdiri dari :

- a. Kapasitas teoritis
- b. Kapasitas praktis
- c. Kapasitas aktual yang diharapkan
- d. Kapasitas normal

Untuk lebih jelasnya dapat diuraikan sebagai berikut :

- a. Kapasitas teoritis

Kapasitas teoritis dari suatu departemen adalah kapasitasnya untuk memproduksi pada kecepatan penuh tanpa berhenti. Kapasitas ini dicapai apabila pabrik atau departemen memproduksi sepenuhnya (100% dari) kapasitas yang ditetapkan (*rated capacity*).



b. Kapasitas praktis

Mustahillah suatu perusahaan dapat beroperasi pada kapasitas teoritis. Kelonggaran harus diperhitungkan untuk gangguan yang tidak dapat dihindarkan, seperti waktu yang tersita untuk perbaikan (reparasi), ketidakefisienan, kemacetan, pemasangan, kegagalan, bahan yang tidak memuaskan, penundaan dalam pengiriman bahan atau perbekalan, kekurangan atau absennya tenaga kerja, hari Minggu, hari libur, cuti dan lain-lain. Kelonggaran ini diakibatkan oleh pengaruh intern dan tidak mempertimbangkan penyebab dari luar, yaitu berkurangnya pesanan pelanggan. Pengurangan dari kapasitas teoritis ke kapasitas praktis, berkisar sekitar 15% sampai 25%, yang mengakibatkan tingkat kapasitas praktis berkisar antara 75% sampai 85% dari kapasitas teoritis.

c. Kapasitas aktual yang diharapkan

Kapasitas aktual yang diharapkan berdasarkan pada pandangan jangka pendek. Penggunaan kapasitas aktual yang diharapkan layak atau tepat untuk perusahaan yang produknya bersifat musiman dan perubahan pasar serta mode memungkinkan penyesuaian harga menurut kondisi persaingan serta permintaan pelanggan.

d. Kapasitas normal

Perusahaan bisa mengubah tingkat kapasitas di atas dengan mengatur penggunaan pabrik atau berbagai departemen pada tingkat yang memadai untuk menemukan suatu keseimbangan yang memuaskan serta logis antara



kapasitas pabrik dengan volume penjualan merupakan salah satu masalah penting dalam manajemen perusahaan.

Kita harus membedakan kapasitas menganggur dengan kapasitas berlebih. Kapasitas menganggur (*idle capacity*) diakibatkan oleh menganggurnya karyawan produksi serta fasilitas pabrik karena kurangnya pesanan penjualan.

Sebaliknya, kapasitas berlebih (*excess capacity*) bisa diakibatkan oleh kapasitas produktif yang lebih besar daripada yang diharapkan perusahaan untuk dapat digunakan dan bisa juga karena ketimpangan peralatan maupun mesin.

2.2.9. Pemisahan Biaya Semi Variabel

Biaya semi variabel merupakan biaya yang bersifat tetap dan variabel. Ada tiga macam metode untuk menentukan biaya tetap dan biaya variabel dari biaya semi variabel menurut Halim dan Supomo (1990:25), yaitu :

- a. Metode titik tertinggi dan terendah (*high and low point method*)
- b. Metode biaya berjaga (*standby cost method*)
- c. Metode kuadrat terkecil (*least square method*)

Ad. a. Metode titik tertinggi dan terendah (*high and low point method*)

Untuk memisahkan biaya semi variabel menjadi biaya tetap dan biaya variabel dilakukan dengan cara membandingkan biaya pada tingkat kegiatan yang paling tinggi dengan biaya pada tingkat kegiatan yang paling rendah pada masa lalu. Perbedaan biaya pada kedua tingkat tersebut merupakan unsur biaya variabel dan biaya tetap dapat dihitung dengan mengurangi total biaya dengan biaya variabel.



Ad. b. Metode biaya berjaga (*standby cost method*)

Metode ini mencoba menghitung biaya yang harus tetap dikeluarkan seandainya perusahaan ditutup untuk sementara (produknya sama dengan nol). Biaya yang terjadi selama pabrik ditutup sementara dinamakan biaya berjaga dan merupakan biaya tetap. Perbedaan biaya yang dikeluarkan selama produksi berjalan dengan biaya berjaga merupakan biaya variabel.

Ad. c. Metode kuadrat terkecil (*least square method*)

Metode ini menganggap bahwa hubungan antara biaya dan volume kegiatan berbentuk garis lurus dengan persamaan :

$$Y = a + bX$$

(Halim dan Supomo, 1990:24)

dimana :
 Y = variabel tidak bebas
 a = unsur biaya tetap
 b = unsur biaya variabel
 X = variabel bebas
 n = jumlah sampel

Rumus untuk menghitung :

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

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



2.3. Kerangka Konseptual

