

ANALISIS *INCREMENTAL COST* DALAM PENGAMBILAN KEPUTUSAN PESANAN

Oleh:
Ni Kadek Ayu Trisnadewi¹

ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui pemisahan biaya semi variabel menjadi biaya variabel dan biaya tetap untuk penentuan *contribution margin* dalam pengambilan keputusan pesanan dan penerapan *incremental cost* dalam pengambilan keputusan pesanan. Teknik pengumpulan data yang digunakan adalah yaitu melakukan penelitian lapangan (*Field Research*) dengan observasi, interview dan dokumentasi. Analisis data menggunakan least square regression method. Hasil penelitian menemukan 1) Pemisahan biaya semi variable ke dalam komponen biaya tetap dan biaya variable untuk penentuan *contribution margin* dalam pengambilan keputusan pesanan tahun 2017 dapat ditentukan dari besarnya biaya semi variable sebesar Rp. 15.475.570 dipisahkan menjadi biaya variable (b) Rp.7.509.327,01 dan biaya tetap (a) sebesar Rp. 7.966.242,98 dengan melakukan pemisahan biaya semi variable menjadi biaya tetap dan biaya variable maka akan mempermudah penentuan *contribution margin* oleh perusahaan. Kalkulasi produksi tahun 2017 sebesar Rp. 1.298.604.511,16, 2) Analisis *incremental cost* dalam pengambilan keputusan pesanan setelah dilakukan perhitungan dan dipadukan dengan kriteria penerimaan pesanan menyatakan analisis *incremental cost* yaitu tambahan biaya sebesar Rp. 1.353.257,4 untuk membuat kue pia mampu menutup biaya variable sebesar Rp. 21.344.950 serta menimbulkan *contribution margin* positif Rp. 19.905.050 dan memberikan tambahan laba bagi perusahaan sebesar Rp. 18.551.792,6. Apabila pesanan khusus tersebut menyebabkan kerugian bagi perusahaan maka pesanan khusus dapat ditolak. Hal ini menunjukkan bahwa masih memungkinkan bagi perusahaan untuk menerima pesanan khusus lain dengan pertimbangan yang sama untuk memperoleh tambahan laba.

Kata kunci: *Incremental Cost* dan pengambilan keputusan

A. PENDAHULUAN

Berhasil tidaknya suatu perusahaan ditandai dengan kemampuan manajemen dalam melihat kesempatan pada masa yang akan datang baik jangka panjang maupun jangka pendek. Sehubungan dengan manajemen memerlukan informasi yang relevan yang dapat dipakai sebagai dasar perencanaan dalam pengambilan keputusan. Pengambilan keputusan dapat digolongkan menjadi dua yaitu keputusan yang berhubungan dengan perencanaan jangka pendek dan keputusan yang berhubungan dengan perencanaan jangka panjang

Pengambilan keputusan yang berhubungan dengan kegiatan jangka pendek pada suatu perusahaan industri berupa keputusan menerima atau menolak pesanan khusus, keputusan membuat sendiri atau membeli suatu produk, keputusan menghapuskan suatu produk karena dianggap tidak memberikan keuntungan bagi perusahaan, keputusan menjual atau memproses lebih lanjut produk tertentu. Sebaliknya, pengambilan keputusan yang berhubungan dengan perencanaan jangka panjang adalah keputusan penanaman modal, keputusan menyewa atau membangun sendiri gedung, dan keputusan pemilihan metode produksi.

Menurut Mulyadi (2012:80) membuat keputusan adalah salah satu fungsi pokok manajer, manajer selalu dihadapkan pada masalah untuk membuat keputusan produk apa yang akan dijual, metode produksi apa yang akan digunakan, berapakah harga jual produk perusahaan, saluran distribusi apa yang digunakan, apakah akan menerima pesanan khusus dengan harga khusus pula, dan sebagainya. Pembuatan keputusan biasanya menjadi tugas yang sulit karena adanya berbagai permasalahan yang kompleks dengan berbagai alternatif yang tersedia,

banyaknya data yang harus diolah, padahal hanya beberapa saja yang relevan.

Menurut Mulyadi (2013:202) setiap keputusan melibatkan proses pemilihan dari setidaknya dua alternatif. Dalam proses pembuatan keputusan, biaya dan manfaat dari suatu alternatif harus dibandingkan dengan biaya dan manfaat dari suatu alternatif lainnya. Biaya yang berbeda diantara alternatif yang tersedia disebut biaya relevan (*relevant cost*). Membedakan antara biaya dan manfaat yang relevan dan tidak relevan menjadi langkah yang sangat penting. Ada dua alasan yang mendasarinya yaitu yang pertama data yang tidak relevan tidak perlu dianalisis atau dapat diabaikan, dengan demikian waktu dan upaya dalam menentukan keputusan dapat lebih cepat. Kedua yaitu keputusan yang salah merupakan akibat dari kesalahan memasukkan biaya dan manfaat yang tidak relevan dalam menganalisis alternatif yang tersedia. Agar pembuatan keputusan dapat dilaksanakan dengan baik, maka manajer harus memahami antara data yang relevan dengan data yang tidak relevan dan mampu dengan tepat menggunakan data yang relevan untuk menganalisis berbagai alternatif yang ada.

Suatu perusahaan terutama perusahaan industri selain menghasilkan dan menjual produknya secara langsung, kadang kala berada dalam posisi untuk menerima atau menolak suatu pesanan khusus atau produksinya. Adapun syarat-syarat yang perlu diperhatikan dalam mempertimbangkan penerimaan pesanan khusus sebagai berikut (1) penambahan biaya tidak melebihi penambahan penghasilan dari pesanan khusus tersebut, (2) kapasitas baik produksinya maupun penjualan perusahaan masih ada yang menganggur karena apabila melampaui

kapasitas penuh akan berakibat jumlah biaya tetap akan berubah.

Seringkali perusahaan menerima permintaan dari konsumen untuk memproduksi produk di bawah harga jual normal perusahaan, maka adakala perusahaan perlu melakukan pemisahan biaya semi variabel menjadi biaya variabel dan biaya tetap untuk mengetahui apakah nantinya akan menimbulkan pertambahan marjin kontribusi yang diterima perusahaan. Ahmad Dunia(2012:161) mengemukakan pengertian *contribution margin* adalah perbedaan antara harga jual per unit dan harga variabel per unit. *Contribution margin* juga dapat pula dinyatakan sebagai suatu persentase dari pendapatan penjualan. Pesanan khusus dapat diterima apabila memberikan *contribution margin* positif bagi perusahaan. Selama harga jual masih dapat menutup biaya variabel maka menerima pesanan khusus merupakan keputusan yang tepat.

Dalam penentuan harga pokok produk semua biaya produksi dibebankan sepenuhnya baik biaya variabel maupun biaya tetap, namun khusus dalam pengambilan keputusan digunakan biaya variabel karena dari pesanan tersebut mungkin saja dapat meningkatkan laba secara keseluruhan selain memanfaatkan kapasitas yang menganggur. Pesanan ini dapat menutup kelebihan biaya *overhead* pabrik tetap dihitung sebesar kapasitas penuh.

Pesanan khusus yang dimaksud dalam tulisan ini adalah pesanan di luar pesanan biasa dengan harga jual minimal yang telah ditetapkan perusahaan. Pesanan khusus dapat diterima apabila ada kapasitas produksi perusahaan yang menganggur, di samping itu tidak akan mempengaruhi harga jual yang biasanya lebih tinggi menjadi ikut turun dengan

pertimbangan bahwa tambahan biaya yang dikeluarkan untuk produksi pesanan khusus tersebut sesuai dengan pendapatan yang diperoleh perusahaan.

B. KAJIAN PUSTAKA

Pesanan Khusus

Perusahaan kadangkala harus memutuskan apakah akan menerima pesanan khusus (*special order*) atau akan menolaknya, pesanan khusus biasanya harganya lebih murah dari pada harga jual normal. Apabila perusahaan ingin tetap untung, kebijakan penentuan harga jangka panjangnya seharusnya seimbang pada semua biaya yang dikeluarkan. Walaupun demikian, manakala terdapat kapasitas menganggur pesanan khusus mungkin merupakan keputusan yang tepat untuk diterima walaupun harganya lebih rendah daripada harga jual normal.

Menurut Mulyadi (2014:156) menyatakan bahwa hal pokok yang perlu dilakukan oleh manajer adalah tidak langsung menolak pesanan khusus tersebut hanya karena harga beli yang ditawarkan oleh pihak pembeli lebih rendah daripada harga jual normal yang diberlakukan oleh perusahaan. Manajer perlu mengevaluasi tawaran pesanan khusus secara lebih mendalam. Analisis diferensial dapat diterapkan untuk mengevaluasi pendapatan dan biaya diferensial yang berkaitan pesanan khusus. Pendapatan diferensial yang dihasilkan oleh pendapatan khusus itu dibandingkan dengan biaya diferensial untuk memproduksi dan mengirimkan pesanan khusus tadi kepada pelanggan.

Seandainya perusahaan beroperasi pada kapasitas terpasang penuh, setiap tambahan produksi akan meningkatkan biaya produksi tetap dan variabelnya. Walaupun demikian, manakala kapasitas produksi normal perusahaan masih berada dibawah

kapasitas penuhnya, tambahan produksi tidak akan menyebabkan kenaikan biaya produksi tetap.

Pengambilan keputusan

Salah satu tugas dari seorang manajer adalah mengambil keputusan dimana dalam mengambil sebuah keputusan seorang manajer dihadapkan pada beberapa alternative. Dan manajer harus memilih salah satu alternative yang terbaik diantara semua alternative yang ada. Biaya merupakan salah satu faktor utama yang harus dipertimbangkan dalam pengambilan keputusan. Informasi mengenai biaya merupakan salah satu informasi internal dan eksternal yang bersifat finansial dan sangat penting bagi manajemen dalam mengelola perusahaan. Pengambilan keputusan khusus merupakan salah satu tujuan dari manajemen akuntansi biaya.

Mulyadi (2014:336) berpendapat mengenai tujuan manajemen akuntansi biaya yaitu: (1) penentuan harga pokok produk, (2) pengendalian biaya, (3) pengambilan keputusan khusus. Untuk tujuan pengambilan keputusan khusus selalu berhubungan dengan informasi masa yang akan datang. Manajemen akuntansi biaya untuk pengambilan keputusan khusus menyajikan biaya masa yang akan datang.

Penggolongan Biaya

Biaya dalam suatu perusahaan merupakan suatu komponen yang sangat penting dalam menunjang pelaksanaan kegiatan dalam usaha mencapai tujuan. Tujuan itu dapat tercapai apabila biaya yang dikeluarkan sebagai bentuk suatu pengorbanan oleh perusahaan yang bersangkutan telah diperhitungkan secara tepat. Dalam menentukan apakah suatu pengorbanan merupakan biaya atau tidak, maka terlebih dahulu harus dipahami pengertian tentang biaya antara lain. Menurut Supriyono (2013: 16) biaya adalah harga perolehan yang

dikorbankan atau yang digunakan dalam rangka memperoleh penghasilan (*revenue*) dan akan dipakai sebagai pengurang penghasilan. Menurut Mulyadi (2014: 8) dalam arti luas biaya adalah pengorbanan sumber ekonomis yang diukur dalam satuan uang, dan terjadi atau yang kemungkinan akan terjadi untuk mencapai tujuan tertentu.

Dalam arti sempit biaya dapat diartikan sebagai pengorbanan sumber ekonomi untuk memperoleh aktiva yang disebut dengan istilah harga pokok, atau dalam pengertian lain biaya merupakan bagian dari harga pokok yang dikorbankan di dalam suatu usaha untuk memperoleh penghasilan. Dari pengertian di atas, walaupun nampak ada perbedaan namun pada dasarnya memiliki persamaan yaitu biaya adalah pengorbanan ekonomis, yang diukur dengan nilai uang untuk memperoleh barang atau jasa. Pengklasifikasian biaya atau penggolongan biaya dilakukan sesuai dengan tujuan biaya itu sendiri. Untuk tujuan yang berbeda, diperlukan cara penggolongan biaya yang berbeda pula.

Konsep Biaya Relevan dalam Pengambilan Keputusan

Dalam pengambilan keputusan manajemen dituntut untuk dapat membedakan antara biaya relevan dan biaya tidak relevan ini bersangkutan dengan masalah yang dihadapi. Dengan demikian biaya tidak relevan dapat diabaikan dalam pengambilan keputusan dan biaya relevan patut diperhitungkan dalam pengambilan keputusan.

Untuk pesanan khusus biaya tetap tidak ikut diperhitungkan karena walaupun sifatnya merupakan biaya yang akan datang, biaya ini akan tetap dipertimbangkan di dalam suatu analisis pemecahan masalah hanya kalau biaya ini diperkirakan akan bertambah atau berkurang pada masa yang akan datang.

Harga Pokok Variabel (Variabel Costing)

Mulyadi (2015:20) menyatakan bahwa *variabel costing* adalah merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variabel ke dalam harga pokok produksi yang terdiri biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabrik variabel. Supriyono (2013:282) mendefinisikan penentuan harga pokok variabel adalah suatu konsep penentuan harga pokok yang hanya memasukkan biaya produksi variabel sebagai elemen harga pokok produk, dimana biaya produksi tetap diberlakukan sebagai biaya produksi.

Pentingnya konsep biaya harga pokok variabel adalah untuk dapat menganalisis perubahan biaya volume laba jangka pendek dalam batas kapasitas produksi normal yang dimiliki perusahaan. Oleh karena itu diperlukan pendekatan yang memusatkan perhatian pada elemen biaya variabel, yaitu biaya yang berubah sesuai dengan tingkat volume kegiatan perusahaan jangka pendek.

Pengertian Contribution Margin

Seringkali *contribution margin ratio* dapat membantu manajemen di dalam pengambilan keputusan produk mana yang perlu ditambah dan produk mana yang dikurangi produksinya atau tetap diproduksi hanya karena penjualannya bermanfaat bagi produk-produk lain. *Contribution margin* merupakan data penting untuk membantu manajemen dalam pengambilan keputusan apabila suatu produk harus dihentikan produksinya. Dalam jangka pendek, apabila hasil penjualan suatu produk melebihi biaya

variabelnya, maka produk tersebut memberikan *contribution* dalam menghasilkan laba secara keseluruhan. Dalam *full costing method*, informasi yang relevan tersebut tidak hanya dikumpulkan, tetapi juga berbahaya bagi manajemen apabila meletakkan kepercayaan pada data harga produk per satuan yang berisi elemen biaya *overhead* pabrik tetap.

Menurut mulyadi (2015:45) *contribution margin* merupakan data penting untuk membantu manajemen dalam pengambilan keputusan apabila suatu produk harus dihentikan produksinya. Dalam jangka pendek, apabila hasil penjualan suatu produk melebihi biaya variabelnya, maka produk tersebut memberikan *contribution* dalam menghasilkan laba secara keseluruhan. Dalam *full costing method*, informasi yang relevan tersebut tidak hanya dikumpulkan, tetapi juga berbahaya bagi manajemen apabila meletakkan kepercayaan pada data harga pokok produk per satuan yang berisi elemen biaya *overhead* pabrik tetap.

Menurut Mursyidi(2014:54) *contribution margin*, dapat digunakan menilai berbagai macam *alternative* yang timbul dalam hubungannya dengan penurunan harga jual, potongan khusus, kampanye advertensi khusus, dan penggunaan premi untuk meningkatkan volume penjualan. Pengambilan keputusan dalam hal ini kenyataannya ditentukan dengan cara membandingkan tambahan biaya dengan tambahan hasil penjualan di masa yang akan datang. Dari pernyataan diatas dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi *contribution margin ratio* semakin besar kesempatan untuk mengadakan promosi penjualan dan sebaliknya semakin rendah rasio tersebut maka semakin besar jumlah volume produk yang perlu dijual untuk

menutup tambahan promosi penjualan tersebut.

Pengertian Biaya Tambahan (Incremental cost)

Menurut Mulyadi (2015: 132) definisi biaya tambahan (*incremental cost*) adalah tambahan biaya yang terjadi jika suatu alternatif yang berkaitan dengan perubahan volume kegiatan pilihan. Biaya tambahan merupakan informasi akuntansi manajemen dalam pengambilan keputusan yang berhubungan dengan penambahan dan pengurangan volume kegiatan.

Supriyono (2015:400) menyatakan *incremental cost* adalah biaya – biaya yang akan ditambahkan atau biaya yang tidak akan dikorbankan apabila suatu alternatif tertentu tidak dipilih untuk dilaksanakan. Biaya tambahan merupakan jumlah semua biaya relevan yang berhubungan dengan suatu alternatif tindakan yang kemungkinan akan dilaksanakan atau mungkin juga tidak dilaksanakan oleh manajemen maka biaya tambahan mungkin dapat terjadi mungkin juga tidak.

Apabila alternatif diusulkan bukan merupakan penambahan kegiatan melainkan merupakan peniadaan suatu kegiatan yang sekarang ada, maka biaya tertentu yang ada sekarang dapat dihindari biaya ini disebut biaya terhindarkan (*avoidable cost*) yaitu biaya yang tidak akan terjadi jika suatu alternatif dipilih. Sesungguhnya biaya terhindarkan merupakan variasi dari biaya tambahan, oleh karena itu sering disebut sebagai sebagai penghematan biaya tambahan (*incremental saving*). Pengertian biaya tambahan dan biaya terhindarkan sangat penting artinya dalam pengambilan keputusan karena biaya tersebut berpengaruh jika suatu alternatif dipilih.

Hubungan Variabel Costing dengan penerapan Incremental Cost

Harga pokok variabel dapat pula dipakai oleh manajemen dalam menentukan harga jual minimal atas pesanan khusus (*special order*) sehubungan dengan keputusan untuk menerima atau menolak pesanan khusus yang harga jualnya di bawah harga jual normal perusahaan. Analisis *incremental cost* akan dapat dilaksanakan bila perusahaan menggunakan metode *variabel costing* dalam penentuan harga pokok produksinya, karena setiap perusahaan yang berhubungan dengan volume kegiatan akan dapat dikendalikan manajemen, apabila unsur biaya terbagi atas unsur tetap dan variabel dimana pada umumnya biaya relevan yang terpengaruh oleh suatu keputusan yang diambil khususnya berhubungan dengan perubahan volume kegiatan adalah biaya variabel.

Alat analisis untuk pengambilan keputusan jangka pendek dalam menganalisis pesanan – pesanan khusus di bawah harga jual normal yang digunakan adalah metode *variabel costing* yaitu dengan membandingkan harga pesanan khusus dengan harga pokok variabel suatu produk. Apabila dalam perbandingan tersebut harga pesanan khusus lebih besar dibandingkan harga pokok variabel suatu produk maka pesanan khusus tersebut dapat diterima, sedangkan bila harga pesanan khusus lebih kecil dibandingkan dengan harga pokok variabel maka pesanan khusus dapat ditolak. Kriteria tersebut akan dapat dipenuhi bila didasari atas asumsi bahwa tambahan pesanan tidak melebihi kapasitas normal sehingga biaya tetap yang dibebankan tidak berubah. Besarnya kenaikan laba dari pesanan khusus adalah sebesar batas

kontribusi dari pesanan khusus yang bersangkutan.

Analisis *Incremental Cost* dalam Pengambilan Keputusan untuk Menerima atau Menolak Pesanan Khusus

Umumnya perusahaan mempunyai kapasitas menganggur yang seringkali mendorong manajemen untuk mempertimbangkan penetapan harga jual di bawah harga jual yang diterapkan pada pesanan khusus atau tertentu. Dalam pengambilan keputusan menerima atau menolak pesanan khusus, informasi akuntansi yang relevan adalah pendapatan diferensial dan biaya diferensial. Dalam menerima ataupun menolak sebuah pesanan dari para pelanggan diperlukan adanya sebuah penghitungan yang cermat. Hal itu berfungsi untuk menghindari kerugian perusahaan. Salah satu cara untuk memutuskan menerima atau menolak pesanan yaitu dengan menggunakan analisis *incremental cost*. Dalam penerimaan pesanan khusus tidak diperlukan tambahan beban penjualan dan administratif, namun demikian diperlukan biaya tambahan untuk membeli tambahan bahan atau peralatan dalam memenuhi pesanan khusus tersebut.

Menurut Mulyadi (2015:251) pengambilan keputusan menggunakan analisis *incremental cost* menambah volume penjualan tentunya perusahaan harus menambah biaya variabel. Apabila adanya tambahan pendapatan mampu menutup biaya variabel maka perusahaan akan memperoleh tambahan laba. Tambahan laba tersebut diperoleh dengan memanfaatkan kapasitas yang menganggur. Analisis *incremental cost* ini memungkinkan perusahaan untuk menerima pesanan khusus dengan pertimbangan sama yaitu untuk memperoleh laba. Pesanan khusus yang

dimaksud dalam tulisan ini adalah pesanan di luar pesanan biasa dengan harga jual minimal yang telah ditetapkan oleh perusahaan. Pesanan khusus dapat diterima apabila ada kapasitas produksi perusahaan yang menganggur. Disamping itu, tidak akan mempengaruhi harga jual yang biasanya lebih tinggi menjadi ikut turun dengan pertimbangan bahwa tambahan biaya yang dikeluarkan untuk memproduksi pesanan khusus tersebut sesuai dengan pendapatan yang diperoleh perusahaan.

C. METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan pada usaha kue pia dan kue potong yaitu UD.Sinar Abadi, yang beralamat JL.Wibisana no 59 Singaraja – Bali. Teknik pengumpulan data yang digunakan adalah yaitu melakukan penelitian lapangan (*Field Research*) dengan observasi, interview dan dokumentasi. Analisis data menggunakan *least square regression method*.

D. HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil Penelitian

1. Pemisahan Biaya Semi Variabel menjadi Biaya Variabel dan Biaya tetap untuk penentuan *Contribution Margin* Pada UD.Sinar Abadi Singaraja tahun 2017.

Sehubungan dengan melakukan pemisahan biaya semi variable menjadi biaya variabel dan biaya tetap, terlebih dahulu perlu diketahui kapasitas produksi normal kue pia pada tahun 2017 adalah sebesar 620.068 kotak, sedangkan kapasitas sesungguhnya sebesar 610.068 kotak, sehingga terdapat kapasitas menganggur (*idle capacity*) sebesar 10.000 kotak atau sebesar 1,6%. Setelah melihat adanya kapasitas menganggur, maka perusahaan dapat memperkirakan apakah akan menerima pesanan khusus

atau menolak pesan khusus. Sebelum menentukan pemisahan biaya semi variable menjadi biaya variable dan biaya tetap, terlebih dahulu perlu diketahui besarnya biaya bahan baku yang dikeluarkan oleh perusahaan dalam memproduksi kue pia selama tahun 2017 untuk 610.068 kotak kue pia dijabarkan sebagai berikut.

1. Kacang ijo

Untuk memproduksi 1 kotak kue pia menurut bagian produksi pada perusahaan UD. Sinar Abadi, maka dibutuhkan kacang ijo sebanyak 0,08 kg sehingga dalam memproduksi kue pia sebanyak 610.068 kotak maka dibutuhkan kacang ijo 53.686 kg (0,08 kg x 610.068 kotak) dengan demikian maka besarnya pembelian kacang ijo adalah (53.686 kg x Rp. 8.250,00) yaitu Rp.442.909.368,00.

2. Gula Pasir

Dalam melakukan produksi kue pia perusahaan UD.Sinar Abadi maka dibutuhkan gula pasir sebanyak 0,05 kg untuk 1 kotak kue pia, sehingga untuk memproduksi kue pia sebanyak 610.068 kotak dibutuhkan gula pasir sebanyak 33.554 kg (610.068 x 0,05 kg). dengan demikian maka besarnya pembelian gula pasir sebesar (30.503,40 kg x Rp.8.800,00) yaitu Rp.295.272.912,00

3. Garam

Untuk memproduksi 1 kotak kue pia menurut bagian produksi UD.Sinar Abadi, maka di butuhkan garam sebesar 0,010 kg sehingga dalam memproduksi kue pia 610.068 kotak maka dibutuhkan garam sebesar 6.711 kg. Dengan demikian maka besarnya pemakaian garam (6.711 kg x Rp.550,00) adalah Rp.3.690.911,00

4. Tepung Terigu

Untuk memproduksi 1 kotak kue pia menurut bagian produksi UD.Sinar Abadi maka membutuhkan tepung terigu sebesar 0,025 kg sehingga dalam memproduksi kue pia 610.068 maka dibutuhkan tepung terigu sebesar 16.777 kg. Hal ini berarti bahwa besarnya pembelian tepung terigu sebesar (16.777 kg x Rp. 4.950,00) yaitu Rp.83.045.507

Kemudian besarnya biaya tenaga kerja langsung dalam proses produksi kue pia selama tahun 2017 untuk memproduksi 610.068 kotak kue pia dapat diuraikan sebagai berikut,

1. Bagian pencampuran Bahan Baku

Adapun jumlah jam kerja dalam pencampuran bahan baku dalam memproduksi satu kotak kue pia menurut perusahaan selama 7 jam, sehingga dalam satu tahun melakukan pencampuran bahan baku sebesar 2.100 jam (7 jamx25 harix12 bulan) dengan tenaga kerja sebanyak 7 orang selanjutnya biaya tenaga kerja langsung Rp.56.595.000,00 (2100 jam x 7 orang x Rp.3.850,00) .

2. Bagian Pengolahan Bahan Baku

Adapun jumlah jam kerja dalam memproduksi satu kotak kue pia menurut perusahaan selama 7 jam, sehingga dalam melakukan pengolahan bahan baku sebesar 610.068 kotak kue dibutuhkan jam tenaga kerja langsung 7 jam dan setahun 2.100 jam dengan jumlah tenaga kerja sebanyak 8 orang. Selanjutnya biaya tenaga kerja langsung Rp. 69.300.000 (2.100 jam x 8 orang x 4.125,00)

3. Bagian Pengemasan

Adapun besarnya jumlah jam kerja yang dikeluarkan oleh perusahaan dalam pengemasan

barang jadi sebesar 7 jam atau pertahun 2.100 jam. Selanjutnya biaya tenaga kerja langsung yang dikeluarkan oleh perusahaan adalah sebesar Rp. 37.537.500,00 (2.100 jam x 5 orang x 1.375,00)

Selanjutnya mengenai biaya reparasi dan pemeliharaan aktiva tetap tahun 2017 tampak pada tabel 1.

Tabel 1 Biaya Reparasi dan pemeliharaan Aktiva Tetap (Semi Variabel) Tahun 2017

Bulan	Volume produksi	Biaya Reparasi dan Pemeliharaan Aktiva Tetap
Januari	50.313	1.375.000
Februari	50.919	1.265.000
Maret	50.608	1.371.150
April	50.312	1.406.185
Mei	52.114	1.278.585
Juni	54.210	1.338.150
Juli	50.312	1.265.000
Agustus	50.215	1.210.000
September	50.919	1.171.500
Oktober	50.218	1.210.000
November	50.310	1.265.000
Desember	50.218	1.320.000
Jumlah	610.068	15.475.570

Sumber : Data diolah

Berdasarkan data di atas maka dapat dilakukan pemisahan biaya semi variable ke dalam komponen biaya variable dan biaya tetap tampak pada tabel 2.

Tabel 2 Regresi Volume Produksi dengan Biaya Reparasi dan Pemeliharaan Aktiva Tetap bulan Januari s/d Desember Tahun 2017

Bulan	Volume Produksi (X)	Biaya Pemeliharaan Aktiva Tetap (Y)
Januari	50.313	1.375.000
Februari	50.919	1.265.000
Maret	50.608	1.371.150
April	50.312	1.406.185
Mei	52.114	1.278.585
Juni	54.210	1.338.150
Juli	50.312	1.265.000
Agustus	50.215	1.210.000
September	50.919	1.171.500
Oktober	50.218	1.210.000
November	50.310	1.265.000
Desember	50.218	1.320.000
Jumlah	610.068	15.475.570

Sumber : Data diolah

Berdasarkan tabel 2 mengenai hasil regresi antara volume produksi dengan biaya reparasi dan pemeliharaan aktiva tetap dari bulan Januari s/d bulan Desember tahun 2017 maka selanjutnya besarnya biaya variable perkotak (b) dapat ditentukan melalui rumus sebagai berikut :

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

$$b = \frac{12(786.954.438.710) - (610.068)(15.475.570)}{12(31.030.839.112) - (610.068)^2}$$

$$b = \frac{9.443.453.264.520 - 9.441.150.038.760}{34.133.923.023 - 372.182.964.624}$$

$$b = \frac{2.303.225.760}{205.815.192}$$

$$b = 12.31$$

Sedangkan nilai a dapat ditentukan perhitungan berikut :

$$a = \frac{(15.475.570) - 12.31(610.068)}{12}$$

$$a = \frac{(15.475.570) - (7.509.327,01)}{12}$$

$$a = 663.853,582$$

Dengan demikian maka persamaan trend linier adalah:

$$Y = 663.853,582 - 12,31 (X)$$

Kemudian pemisahan biaya semi variable dapat ditentukan dalam tabel 3.

Tabel 3 Pemisahan Biaya Semi Variabel

Biaya tetap (a) 663.853,582 x 12 bulan	7.966.242,298
Biaya variable (b) 12,31 x 610.068	7.509.327,012
Total Biaya	15.475.570,00

Sumber : Data diolah

Berdasarkan hasil perhitungan di atas, pemisahan biaya semi variable ke dalam komponen biaya tetap (a) sebesar Rp 7.966.242,298 dan biaya variable (b) Rp 7.509.327,012. Dengan mengetahui pemisahan biaya semi variable menjadi biaya variable dan biaya tetap maka diketahui kalkulasi biaya produksi UD. Sinar Abadi Singaraja tahun 2017 sebesar Rp 1.298.604.511,16 per periode dengan penjabaran jumlah biaya variabel Rp 1.251.859.153,512 dan biaya tetap Rp 46.745.357.648,00

Penerapan Incremental Cost dalam pengambilan keputusan pesanan pada UD. Sinar Abadi Singaraja tahun 2017.

Dalam memenuhi pesana regular UD. Sinar Abadi Singaraja menetapkan harga jual normal yaitu Rp 4.950,00/kotak kue pia yang di dalam 1 kotak terdiri dari 10 potong kue pia. Dalam setiap bulannya UD.Sinar Abadi Singaraja menerima pesanan khusus dari berbagai pelanggannya dan UD. Sinar Abadi Singaraja menetapkan harga jual untuk pesanan khusus Rp 4.125,00/kotak, namun menurut perusahaan apabila menerima pesanan khusus akan mengalami kerugian. Hasil perhitungan perusahaan secara manual perusahaan mengalami kerugian total sebesar Rp 8.279.700,00 per satu

periode. Perhitungan kerugian perusahaan dapat digambarkan pada tabel 4.

Tabel 4 Perhitungan kerugian oleh perusahaan bila menerima pesanan khusus

Pesanan khusus	Jumlah pesanan khusus (kotak)	Harga pesana khusus (Rp)	Harga Jual Normal yang telah ditetapkan perusahaan (Rp)	Rugi per Unit (Rp)	Rugi Total (Rp)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5) =(4)-(3)	6=(2)*(5)
Januari	812	4.1	4.950	825	669.
Februari	856	25	4.950	825	900
Maret	850	4.1	4.950	825	706.
April	810	25	4.950	825	200
Mei	814	4.1	4.950	825	701.
Juni	815	25	4.950	825	250
Juli	828	4.1	4.950	825	668.
Agustus	815	25	4.950	825	250
September	856	4.1	4.950	825	668.
Oktober	818	25	4.950	825	250
November	828	4.1	4.950	825	672.
Desember	934	25	4.950	825	385
		4.1			683.
		25			100
		4.1			672.
		25			375
		4.1			706.
		25			200
		4.1			674.
		25			850
		4.1			683.
		25			100
		4.1			770.
		25			550
Jumlah	10.000	49.500	59.400	19.470	8.279.700

				0	ah	000	500	13,9 4	892	1.676
--	--	--	--	---	----	-----	-----	-----------	-----	-------

Perhitungan laba secara manual yang akan diperoleh perusahaan bila menerima perusahaan khusus disajikan dalam tabel 5.

Sumber : Data diolah

Dalam penerimaan pesanan khusus yang diterima tidak diperlukan tambahan beban penjualan dan administrasi untuk pesanan khusus tersebut, namun diperlukan biaya membeli peralatan khusus sebesar Rp 1.353.257,00 untuk membeli kulit pia tersebut dalam memenuhi pesanan khusus tersebut. Penerapan analisis Incremental Cost dapat dilihat pada tabel 4.6.

Tabel 5 Perhitungan tambahan laba yang diperoleh bila menerima pesanan khusus tahun 2017.

Pelanggan Pesanan khusus	Jumlah pesanan khusus (kotak)	Harga pesanan (Rp)	Biaya Variabel per kotak (Rp)	Labaper Unit (Rp)	Tambahan Laba (Rp)	Keterangan	Penjualan Tanpa Pesanan Khusus	Penjualan Pesanan Khusus	Total
(1)	(2)	(3)	(4)	(5) =(4))-(3)	6=(2) *(5)				
Januari	812 856	4.1 25	2.13 5,50	1.9 91	1.616 .692				
Februari	850 810	4.1 25	2.13 5,50	1.9 91	1.704 .296	Produksi			
Maret	815 828	4.1 25	2.13 5,50	1.9 91	1.692 .350	Penjualan	3.019.836	-	
April	828 815	4.1 25	2.13 5,50	1.9 91	1.612 .710		.600	41.250	3.061.086
Mei	815 856	4.1 25	2.13 5,50	1.9 91	1.612 .710		-	.000	.600
Juni	856 818	4.1 25	2.13 5,50	1.9 91	1.620 .674		610.0	-	
Juli	818 828	4.1 25	2.13 5,50	1.9 91	1.620 .674		68	(1.302.18	
Agustus	828 934	4.1 25	2.13 5,50	1.9 91	1.622 .665		4.125	7.095,66)	(1.323.53
September		4.1 25	2.13 5,50	1.9 91	1.648 .548		x	(21.34	2.045,66)
Oktober		4.1 25	2.13 5,50	1.9 91	1.622 .665	Total	10.00	4.950)	
November		4.1 25	2.13 5,50	1.9 91	1.704 .296	Biaya			
Desember		4.1 25	2.13 5,50	1.9 91	1.628 .638	Varia			
		4.1 25	2.13 5,50	1.9 91	1.648 .548	bel			
		4.1 25	2.13 5,50	1.9 91	1.859 .594	2.134			
Juml	10.	49.	25.6	23.	19.98	10.00			

Tabel 6 Perhitungan analisis Incremental Cost dalam pengambilan keputusan

0			
Batas Kontribusi Total Biaya Tetap Tambahan Biaya	1.717.649 .504,34 (46.74535 7,65)	19.905 .050 - (1.353 .257)	1.737.554 .553,9 (46.815.7 56,9) (1.353.25 7)
Laba Bersih	1.670.904 .146,7	18.551 .792	1.689.495 .540,04

Sumber : Data diolah

Hasil perhitungan yang tampak pada Tabel 6 sesuai dengan kriteria penerimaan pesanan dengan penerapan Incremental Cost yaitu tambahan biaya sebesar Rp 1.353.257,00 untuk membuat kulit kue pia mampu menutup biaya variable sebesar Rp.21.344.950,00 dengan menimbulkan *contribution margin* positif sebesar Rp.19.905.050,00 dan memberikan tambahan laba bagi perusahaan sebesar Rp.18.551.792,00 maka dengan memperhatikan hal tersebut pesanan khusus dapat diterima, sebaliknya apabila terjadi biaya tambahan yang dikeluarkan tidak mampu menutup biaya variable dan berdampak kerugian bagi perusahaan maka pesanan khusus tersebut dapat ditolak.

Pembahasan

Berdasarkan hasil penelitian mengenai hasil perhitungan pemisahan biaya semi variable ke dalam komponen biaya tetap dan biaya variable untuk penentuan *contribution margin* dalam pengambilan keputusan pesanan pada UD.Sinar Abadi Singaraja tahun 2017 dapat ditentukan dari besarnya biaya semi variable sebesar Rp. 15.475.570 dipisahkan menjadi biaya variable (b) Rp.7.509.327,01 dan biaya tetap (a) sebesar Rp. 7.966.242,98 dengan

melakukan pemisahan biaya semi variable menjadi biaya tetap dan biaya variable maka akan mempermudah penentuan *contribution margin* oleh perusahaan. Kalkulasi produksi UD. Sinar Abadi tahun 2017 sebesar Rp. 1.298.604.511,16 Analisis incremental cost dalam pengambilan keputusan pesanan pada UD. Sinar Abadi tahun 2017 setelah dilakukan perhitungan dan dipadukan dengan kriteria penerimaan pesanan menyatakan analisis incremental cost yaitu tambahan biaya sebesar Rp. 1.353.257,4 untuk membuat kue pia mampu menutup biaya variable sebesar Rp. 21.344.950 serta menimbulkan *contribution margin* positif Rp. 19.905.050 dan memberikan tambahan laba bagi perusahaan sebesar Rp. 18.551.792,6 maka dengan memperhatikan hal tersebut pesanan khusus dapat diterima. Apabila pesanan khusus tersebut menyebabkan kerugian bagi perusahaan maka pesanan khusus dapat ditolak. Hal ini menunjukkan bahwa masih memungkinkan bagi perusahaan untuk menerima pesanan khusus lain dengan pertimbangan yang sama untuk memperoleh tambahan laba. Dengan demikian analisis seperti dapat diterapkan pada masa yang akan datang, sehingga dapat mengambil keputusan yang lebih baik dari sebelumnya.

Berdasarkan teori yang diungkapkan Mulyadi (2009:153) pada umumnya manajemen menghadapi empat macam dalam pengambilan keputusan jangka pendek biaya deferensial salah satunya menerima atau menolak pesanan suatu produk. Dalam hal ini berdasarkan hasil yang diperoleh sejalan dengan teori yang melandasi, sama halnya dengan penelitian terdahulu (Andry,2010) dimana perusahaan tersebut menerima pesanan khusus tersebut dengan pertimbangan akan memperoleh laba. Dalam penerimaan pesanan khusus

menggunakan analisis *incremental cost* tidak diperlukan tambahan beban penjualan administrative, namun demikian diperlukan biaya tambahan untuk membeli tambahan bahan atau peralatan dalam memenuhi pesanan khusus tersebut. Dengan memperhatikan teori yang ada dan penelitian yang dilakukan maka analisis *incremental cost* ini dapat diterapkan pada masa yang akan datang, sehingga dapat mengambil keputusan yang lebih baik dari sebelumnya.

E. PENUTUP

Simpulan

Berdasarkan analisis data, maka dapat dibuat simpulan hal – hal sebagai berikut :

1. Pemisahan biaya semi variable ke dalam komponen biaya tetap dan biaya variable untuk penentuan *contribution margin* dalam pengambilan keputusan pesanan pada UD.Sinar Abadi Singaraja tahun 2017 dapat ditentukan dari besarnya biaya semi variable sebesar Rp. 15.475.570 dipisahkan menjadi biaya variable (b) Rp.7.509.327,01 dan biaya tetap (a) sebesar Rp. 7.966.242,98 dengan melakukan pemisahan biaya semi variable menjadi biaya tetap dan biaya variable maka akan mempermudah penentuan *contribution margin* oleh perusahaan. Kalkulasi produksi UD. Sinar Abadi tahun 2017 sebesar Rp. 1.298.604.511,16
2. Analisis *incremental cost* dalam pengambilan keputusan pesanan pada UD. Sinar Abadi tahun 2017 setelah dilakukan perhitungan dan dipadukan dengan kriteria penerimaan

pesanan menyatakan analisis *incremental cost* yaitu tambahan biaya sebesar Rp. 1.353.257,4 untuk membuat kue pia mampu menutup biaya variable sebesar Rp. 21.344.950 serta menimbulkan *contribution margin* positif Rp. 19.905.050 dan memberikan tambahan laba bagi perusahaan sebesar Rp. 18.551.792,6 maka dengan memperhatikan hal tersebut pesanan khusus dapat diterima. Apabila pesanan khusus tersebut menyebabkan kerugian bagi perusahaan maka pesanan khusus dapat ditolak. Hal ini menunjukkan bahwa masih memungkinkan bagi perusahaan untuk menerima pesanan khusus lain dengan pertimbangan yang sama untuk memperoleh tambahan laba. Dengan demikian analisis seperti dapat diterapkan pada masa yang akan datang, sehingga dapat mengambil keputusan yang lebih baik dari sebelumnya.

Saran

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah dijabarkan serta kesimpulan yang telah diuraikan sebelumnya, maka saran yang dapat dikemukakan sebagai berikut :

1. Untuk mempermudah penentuan *contribution margin* bagi perusahaan maka diperlukan pemisahan biaya semi variable yang terdiri dari biaya variable dan biaya tetap.
2. Keputusan perusahaan dapat menerima pesanan khusus dengan menggunakan analisis *incremental cost* apabila biaya tambahan yang dikeluarkan mampu menutupi biaya variable yang dikeluarkan.

DAFTAR PUSTAKA

- Adolph Matz, dkk. (2013). *Akuntansi Biaya Perencanaan dan Pengendalian Jilid 2*. Jakarta: Erlangga.
- Ahmad Dunia, Firdaus. (2012). *Akuntansi Biaya*. Edisi ketiga. Jakarta: Salemba Empat.
- Ahmad Kamaruddin. (2014). *Akuntansi Manajemen "Dasar-Dasar Konsep Biaya dan Pengambilan Keputusan*, edisi kelima. Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- Andri. (2011). *Analisis penerapan biaya relevan dalam menerima atau menolak pesanan khusus pada PT. Adinata Makasar*. Skripsi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanudin. Makasar.
- Bungin, Burhan. 2009. *Metodelogi penelitian kuantitatif*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Bustami Bastian, dan Nurlela. (2009). *Akuntansi Biaya "Melalui Pendekatan Manajerial*. edisi pertama. Jakarta: Mitra Wacana Media.
- Carter, W. K dan Usry, M. F. (2009). *Akuntansi Biaya (Cost Accounting) diterjemahkan Oleh Krista*, Jakarta: Salemba Empat.
- Gasperz. V. (2003). *Ekonomi Manajerial "Pembuatan Keputusan Bisnis"*, edisi kelima. Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama.
- Hansen dan Mowen. (2009). *Manajemen Biaya Akuntansi dan Pengendalian*, edisi ketujuh buku 2. Jakarta: Salemba Empat.
- Harahap, Sofyan. (2005). *Teori Akuntansi*, Jakarta: Raja Grafindo.
- Hariadi, Bambang, (2002), *Akuntansi Manajemen Suatu Sudut Pandang, edisi pertama*, cetakan pertama, Penerbit: BPFE, Yogyakarta.
- Kholmi, Masiyah dan Yuningsih, (2002), *Akuntansi Biaya*, edisi pertama, cetakan kedua, Penerbit: Universitas Muhammadiyah, Malang.
- Maher Michael, dan Edward B. Deakin. (2006). *Akuntansi Biaya Edisi Empat*. Jakarta: Erlangga.
- Manullang, Marihot, dkk. (2005). *Pengantar Manajemen Keuangan*. Jakarta: Andi Offset.
- Munawir, S, (2002), *Akuntansi Keuangan dan Manajemen*, edisi pertama, cetakan pertama, Penerbit : BPFE, Yogyakarta.
- Mulyadi. (2009). *Akuntansi Biaya*. edisi kelima. cetakan kesembilan. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Mursyidi. (2010). *Akuntansi Biaya Conventional costing, just In time, dan Activity Based Costing*. Bandung: Refika Aditama.
- Mulyadi. (2014). *Akuntansi Biaya*. edisi kelima. cetakan kesembilan. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Mursyidi. (2008). *Akuntansi Biaya*. cetakan pertama. Bandung: Refika Aditama.
- Muqodim. (2005). *Teori Akuntansi*. edisi pertama. Yogyakarta: Ekonosia.
- Prawironegoro, Darsono, dan Ari Purwanti. (2009). *Akuntansi*

- Manajemen*, edisi ketiga.
Jakarta: Mitra Wacana Media.
- Santosa, Darius. 2003. *Peranan Analisis Biaya Defferensial Dalam Pengambilan Keputusan Keputusan Memproduksi Sendiri atau Membeli produk Garmen Guna Meningkatkan Laba (studi kasus Pada PT X)*: Bandung: Skripsi fakultas Ekonomi Universitas Widyatama.
- Sugiri, Selamet. (2015). *Akuntansi Manajemen*. edisi kedua. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Sugiyono. (2009). *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta.
- Sugiyono. (2012). *Metode Penelitian kuantitatif, kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Sunarto. (2004). *Akuntansi Biaya*. edisi pertama. Yogyakarta: Amus.
- Supriyono, R. A. (2013). *Akuntansi Biaya dan Akuntansi Manajemen untuk Teknologi Maju dan Globalisasi*. Yogyakarta: BPFE – Yoyakarta
- Supriyono, R. A. (2005). *Akuntansi Biaya “Pengumpulan Biaya dan Penentuan Harga Pokok*. edisi kedua. Yogyakarta: BPPE.
- Supriyono, R. A. (2014). *Akuntansi Biaya dan Akuntansi Manajemen untuk Teknologi Maju dan Globalisasi*. Yogyakarta: BPFE – Yoyakarta.
- Widilestariningtyas Ony, Sri Dewi Anggadini, dan Dony Waluya Firdaus. 2012. *Akuntansi Biaya*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Witjaksono, Armanto. (2013). *Akuntansi Biaya*. edisi pertama
- cetakan pertama.
Yogyakarta: Graha Ilmu