

BAB II
KAJIAN PUSTAKA,
KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Biaya

2.1.1.1 Pengertian Biaya

Diungkap dalam buku Akuntansi Manajemen oleh Ajang Mulyadi (2002:23) bahwa "Yang dimaksud dengan biaya adalah kas atau setara kas yang dikorbankan untuk memperoleh barang atau jasa yang diharapkan memberikan manfaat, baik sekarang maupun masa yang akan datang.

Dalam arti luas biaya adalah pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau kemungkinan yang akan terjadi untuk tujuan tertentu. Ada empat unsur pokok dalam definisi biaya tersebut.

1. Biaya merupakan pengorbanan sumber ekonomi
2. Diukur dalam satuan uang
3. Yang telah terjadi atau yang secara potensial akan terjadi
4. Pengorbanan tersebut untuk tujuan tertentu (Mulyadi,2005:8)

Definisi biaya menurut Statement of Financial Accounting Concept Nomor 6 yang dikeluarkan oleh FASB (Zaki Baridwan, 1992:30) mengartikan bahwa " Biaya (expense) adalah aliran keluar atau pemakaian lain aktiva atau timbulnya utang (atau kombinasi keduanya) selama satu periode yang berasal dari penyerahan atau pembuatan barang, penyerahan jasa, atau dari pelaksanaan kegiatan lain yang merupakan kegiatan utama badan usaha".

Biaya (*cost*) adalah pengorbanan sumber ekonomis tertentu yang dinyatakan dalam satuan uang yang belum dimanfaatkan untuk mencapai tujuan

yang telah ditetapkan. Biaya (*cost*) dilaporkan dalam neraca pada aktiva. Biaya (*cost*) mempunyai empat ciri pokok yaitu:

1. Dinyatakan dalam satuan uang
Pengorbanan sumber ekonomis yang dikeluarkan oleh perusahaan tidak hanya berbentuk uang, tetapi pengorbanan yang harus dinyatakan dan dinilai dalam satuan uang. Dimana hal ini bertujuan untuk mempermudah perhitungan dan penilaian pada kinerja perusahaan tersebut.
2. Terkait dengan aktivitas tertentu
Biaya ini dapat dikaitkan dengan suatu aktivitas tertentu yang pengorbanannya dapat memberikan manfaat yang sangat berguna untuk perusahaan tersebut.
3. Tidak dapat dihindarkan
Karena suatu perusahaan dalam melakukan aktivitasnya mengeluarkan biaya maka perusahaan tersebut harus dapat mengeluarkan biaya yang tidak dapat dihindari pengeluarannya.
4. Dapat diduga atau diperkirakan
Suatu perusahaan harus bisa menduga dan memperkirakan biaya apa saja yang dapat dikeluarkan untuk setiap aktivitas yang dijalankan perusahaan tersebut.

Untuk lebih memahami pengertian istilah biaya dan beban, dapat dilihat dari definisi yang dikemukakan oleh Firdaus A. Dunia (1999:21) bahwa:

1. Biaya (*cost*) adalah pengeluaran-pengeluaran atau nilai pengorbanan untuk memperoleh barang dan jasa yang berguna untuk masa depan yang akan datang, atau mempunyai manfaat melebihi satu periode akuntansi tahunan.
2. Beban (*expense*) adalah biaya (*cost*) yang telah memberikan suatu manfaat, dan termasuk pula penurunan dalam aktiva atau kenaikan dalam kewajiban sehubungan dengan penyerahan barang dan jasa dalam rangka memperoleh pendapatan, serta pengeluaran-pengeluaran yang hanya memberi manfaat untuk tahun buku yang berjalan. Jika manfaat dari barang dan jasa itu diterima, maka biaya (*cost*) menjadi beban (*expense*) atau dengan kata lain biaya (*cost*) yang telah habis masa manfaatnya (*expired*) merupakan beban, sedangkan biaya yang manfaatnya masih akan diterima (*unexpired cost*) digolongkan sebagai aktiva.

Jadi dapat disimpulkan dari beberapa definisi yang dikemukakan di atas bahwa biaya merupakan pengorbanan atau pengeluaran sumber ekonomis yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau yang secara potensial akan

terjadi dan pengorbanan tersebut untuk mencapai tujuan tertentu atau untuk memperoleh pendapatan.

2.1.1.2 Penggolongan Biaya

Penggolongan atau pengklasifikasian adalah suatu proses pengelompokan secara sistematis atas keseluruhan elemen-elemen yang ada dalam golongan-golongan atau kelompok tertentu yang lebih ringkas untuk dapat memberikan informasi yang lebih bermakna dan dapat diinterpretasikan dengan baik.

Dalam akuntansi manajemen, istilah biaya digunakan dengan banyak cara yang berbeda-beda dan menggolongkan biaya harus sesuai dengan tujuan dari informasi biaya yang akan disajikan. Oleh karena itu informasi biaya untuk tujuan yang berbeda diperlukan cara penggolongan yang berbeda pula (*different cost for different purpose*), sebab tidak ada satupun konsepsi biaya yang dapat memenuhi berbagai macam tujuan.

Untuk itu maka Mulyadi (2009:1417) menggolongkan biaya sebagai berikut:

1. Biaya Menurut Obyek Pengeluaran

Nama obyek pengeluaran merupakan dasar dari penggolongan biaya ini. Misalnya nama obyek pengeluaran adalah bahan bakar, maka semua pengeluaran yang berhubungan dengan bahan bakar disebut “biaya bahan bakar”. Contoh penggolongan biaya atas dasar obyek pengeluaran dalam perusahaan percetakan adalah sebagai berikut : biaya gaji dan upah, biaya depresiasi mesin, biaya asuransi, biaya makloon.

2. Biaya Menurut Fungsi Pokok dalam Perusahaan

Dalam sebuah perusahaan yang bergerak di bidang manufaktur, ada tiga fungsi pokok biaya, yaitu biaya produksi, biaya pemasaran, dan biaya administrasi.

1. Biaya produksi

Biaya produksi merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk mengolah bahan baku menjadi barang jadi yang bisa langsung dijual. Secara garis besar adalah biaya produksi terdiri dari tiga unsur biaya. Yaitu biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik. Dimana biaya bahan baku merupakan biaya utama. Sedangkan biaya overhead pabrik dan biaya tenaga kerja langsung merupakan biaya konversi.

2. Biaya pemasaran

Biaya pemasaran merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk melaksanakan kegiatan pemasaran produk. Contohnya adalah biaya iklan, biaya promosi, gaji karyawan yang melaksanakan kegiatan pemasaran.

3. Biaya Administrasi

Biaya administrasi umum merupakan biaya-biaya untuk mengkoordinasikan kegiatan produksi dan pemasaran produk. Contoh biaya ini adalah biaya gaji karyawan bagian keuangan, akuntansi, biaya pemeriksaan akuntansi, biaya pemeriksaan akuntan, dan bagian hubungan masyarakat.

3. Biaya Berdasarkan Perilaku Biaya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan

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

1. Biaya Variabel

Biaya variabel adalah biaya yang jumlah totalnya berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Contoh biaya variabel adalah biaya bahan baku dengan biaya tenaga kerja.

2. Biaya Semivariabel

Biaya Semivariabel adalah biaya yang berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Biaya semivariabel mengandung unsur biaya tetap dan unsur biaya variabel.

3. Biaya Semifixed

Biaya semifixed adalah biaya tetap untuk tingkat volume kegiatan tertentu dan berubah dengan jumlah yang konstan pada volume produksi tertentu.

4. Biaya Tetap

Biaya tetap adalah biaya yang jumlah totalnya tetap dalam kisaran *volume* kegiatan tertentu. Contoh biaya tetap adalah gaji direktur produksi.

4. Biaya Menurut Hubungannya dengan Sesuatu yang Dibiayai

Sesuatu yang dibiayai dapat berupa produk atau departemen. Dalam hubungannya dengan sesuatu yang dibiayai, biaya tersebut dikelompokkan menjadi:

1. Biaya Langsung (*Direct Cost*) adalah biaya yang terjadi. Penyebabnya adalah karena adanya sesuatu yang dibiayai itu tidak ada maka biaya langsung ini tidak terjadi. Dengan demikian biaya langsung akan mudah diidentifikasi dengan sesuatu yang dibiayai. Biaya produksi langsung terdiri dari biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.
2. Biaya Tidak Langsung (*Indirect Cost*) adalah biaya yang terjadinya tidak hanya disebabkan oleh sesuatu yang dibiayai. Biaya tidak langsung dalam hubungannya dengan produk disebut dengan istilah biaya produksi tidak langsung atau biaya overhead pabrik. Biaya ini tidak mudah diidentifikasi dengan produk tertentu.

5. Biaya Menurut Jangka Waktu Manfaatnya

Atas dasar waktu manfaatnya, biaya dapat dibedakan menjadi:

1. Pengeluaran Modal (*Capital Expenditure*) adalah biaya yang mempunyai manfaat lebih dari suatu periode akuntansi (biasanya periode akuntansi adalah satu kalender). Pengeluaran modal ini pada saat terjadinya dibebankan sebagai harga pokok aktiva, dan dibebankan dalam tahun-tahun yang menikmati manfaatnya dengan cara didepresiasi, diamortisasi atau didepleksi. Contohnya adalah pengeluaran untuk pembelian aktiva tetap, untuk reparasi besar terhadap aktiva tetap, untuk promosi besar-besaran dan pengeluaran untuk riset dan pengembangan produk.
2. Pengeluaran Pendapatan (*Revenue Expenditure*) adalah yang hanya mempunyai manfaat dalam periode akuntansi pada saat terjadinya

pengeluaran tersebut. Pengeluaran pendapatan ini dibebankan sebagai biaya dan dipertemukan dengan pendapatan yang diperoleh dari pengeluaran biaya tersebut. Contohnya adalah biaya iklan dan biaya tenaga kerja.

2.1.1.3 Metode Penentuan Harga Pokok Produksi

Metode penentuan harga pokok produksi adalah cara memperhitungkan unsur-unsur biaya ke dalam harga pokok produksi. Dalam memperhitungkan unsur-unsur biaya ke dalam harga pokok produksi, terdapat dua pendekatan: *full costing* dan *variabel costing*. Mulyadi (2000:132) mendefinisikan *full costing* dan *variable costing* adalah sebagai berikut:

1. *Full Costing*

Full costing merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang membebankan semua unsur biaya produksi, baik yang berperilaku tetap maupun variabel kepada produk. Harga pokok produksi menurut metode *full costing* terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya overhead pabrik tetap dan biaya overhead pabrik variabel. Dalam metode *full costing*, biaya overhead pabrik, baik yang berperilaku tetap maupun variabel, dibebankan kepada produk atas dasar tarif yang ditentukan di muka pada kapasitas normal atau dasar biaya overhead pabrik sesungguhnya.

2. *Variable Costing*

Variable costing adalah metode penentuan harga pokok produksi yang hanya membebankan biaya-biaya produksi variabel saja ke dalam harga pokok produk. Harga pokok produk menurut *variabel costing* terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik variabel. Dalam metode *variabel costing*, biaya perlu dipisahkan menurut perilaku biaya sesuai dengan perubahan volume kegiatan. Dan dalam metode ini biaya overhead pabrik tetap diperlakukan sebagai *period cost* dan bukan sebagai unsur harga pokok produk, sehingga biaya overhead pabrik tetap dibebankan sebagai biaya dalam periode terjadinya.

2.1.1.3.1 Metode Harga Pokok Pesanan Dengan Pendekatan Full Costing

Pembahasan metode harga pokok produksi akan diawali dengan uraian prosedur pencatatan biaya bahan baku, kemudian dilanjutkan dengan uraian pencatatan biaya tenaga kerja langsung, biaya overhead pabrik dan pencatatan harga pokok jadi yang ditransfer dari Bagian Produksi ke Bagian Gudang. Untuk menggambarkan penggunaan metode harga pokok pesanan, berikut ini disajikan pengumpulan biaya produksi dengan menggunakan metode harga pokok pesanan dengan pendekatan full costing dalam penentuan harga pokok produksi.

1. *Pembelian Bahan Baku dan Bahan Penolong*
2. *Pemakaian Bahan Baku dan Bahan Penolong dalam Produksi*
3. *Pencatatan Biaya Tenaga Kerja*
4. *Pencatatan Biaya Overhead Pabrik*
5. *Pencatatan Harga Pokok Produk Jadi*
6. *Pencatatan Harga Pokok Produk dalam Proses*
7. *Pencatatan Harga Pokok Produk yang dijual*
8. *Pencatatan Pendapatan Penjualan Produk*

2.1.1.3.1 Metode Harga Pokok Pesanan Dengan Pendekatan Variable Costing

Akuntansi biaya produksi dan biaya nonproduksi dalam metode variabel costing dibagi menjadi tahap berikut ini:

1. *Pencatatan Pemakaian Bahan Baku dan Bahan Penolong*
2. *Pencatatan Biaya Tenaga Kerja*
3. *Pencatatan Pembebanan Biaya Overhead Pabrik Variabel kepada Produk*

Pembebanan biaya overhead pabrik variabel kepada produk didasarkan pada tarif biaya overhead pabrik yang dihitung pada saat pembuatan anggaran.

4. *Pencatatan Biaya Overhead Pabrik yang Sesungguhnya Terjadi*
5. *Pencatatan Pemisahan Biaya Overhead Pabrik Sesungguhnya ke dalam Biaya Variabel dan Biaya Tetap*
6. *Pencatatan Harga Pokok Produk Jadi*
7. *Pencatatan Penutupan Rekening Biaya Overhead Pabrik Variabel yang Dibebankan*
 Pada akhir tahun rekening Pembebanan lebih atau Kurang Biaya Overhead Pabrik tersebut ditutup ke rekening Harga Pokok Penjualan.
8. *Pencatatan Biaya Komersial*
9. *Pencatatan Penyerahan Produk Kepada Pemesan*

2.1.2 Biaya Variabel

2.1.2.1 Pengertian Biaya Variabel

Menurut Carter dan Usry yang dialihbahasakan oleh Krista (2004: 59) disebutkan bahwa:

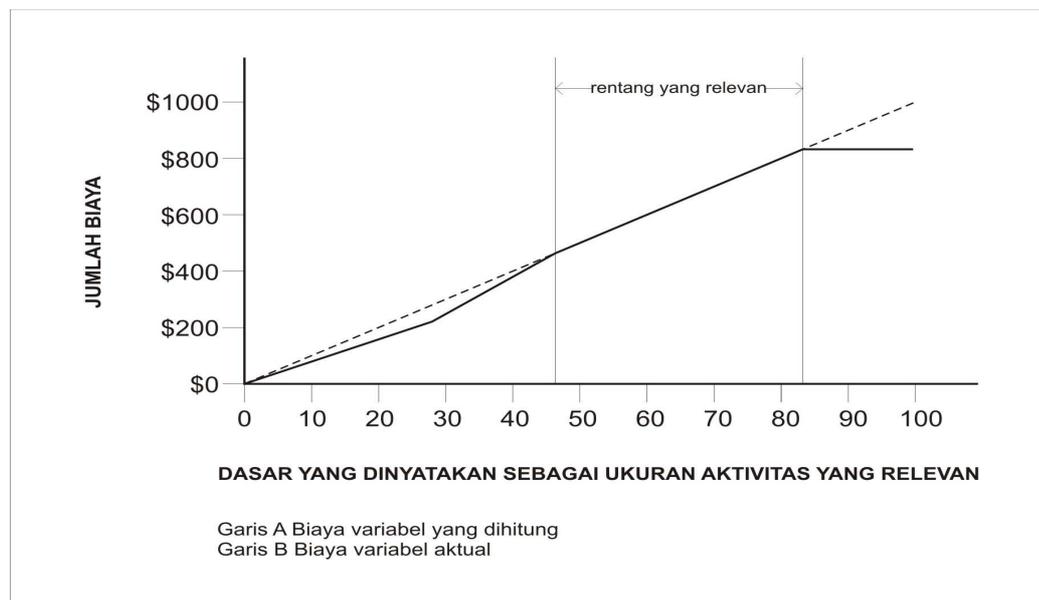
“Biaya variabel didefinisikan sebagai biaya yang secara total meningkat secara proporsional terhadap peningkatan dalam aktivitas, dan menurun secara proporsional terhadap penurunan dalam aktivitas”.

Menurut Hansen dan Mowen yang dialihbahasakan oleh Ancella A Hermawan (2000:85) disebutkan bahwa:

“Biaya variabel adalah biaya yang meningkatkan dalam total seiring dengan peningkatan keluaran kegiatan dan menurun dalam total seiring dengan penurunan keluaran kegiatan”

Jadi, dari pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa biaya variabel adalah biaya yang secara total berubah proporsional seiring dengan perubahan kegiatan produksi. Biaya variabel meliputi biaya bahan baku langsung, pekerja langsung, bahan penolong tertentu, biaya pengerjaan ulang. Biasanya biaya variabel dapat secara langsung diidentifikasi dengan kegiatan yang mengakibatkan adanya biaya tersebut.

Dalam praktiknya, hubungan antara kegiatan produksi dan biaya variabel yang ditimbulkannya biasanya dianggap seakan-akan bersifat linear. Total biaya variabel dianggap meningkat dalam jumlah yang konstan untuk peningkatan setiap unit kegiatan. Namun, hubungan yang sebenarnya sangat jarang bersifat linear secara sempurna pada seluruh rentang relevan yang mungkin. Misalnya, pada saat volume kegiatan meningkat sampai ke tingkat tertentu, barangkali manajemen akan menambah mesin produksi yang baru. Akibatnya, biaya kegiatan per unit akan berbeda-beda pada berbagai tingkat kegiatan. Meskipun demikian, dalam rentang relevan tertentu, hubungan antara kegiatan dan biaya variabelnya kurang lebih bersifat linear. Hubungan ini ditunjukkan dalam gambar dibawah ini. Garis B menggambarkan biaya variabel aktual pada semua tingkat kegiatan, dan garis A menunjukkan biaya variabel yang dihitung pada semua tingkat kegiatan yang ditentukan berdasarkan observasi pada rentang relevan.



Gambar 2.1
Biaya Variabel

Dalam kasus-kasus seperti yang diilustrasikan di Gambar 2.1, tarif biaya variabel yang konstan biasanya merupakan pendekatan yang memenuhi hubungan antara biaya variabel dan aktivitas terkait dalam rentang yang relevan. Tetapi untuk merencanakan dan mengendalikan biaya variabel secara efektif, kondisi-kondisi yang menyebabkan terjadinya biaya harus sering ditinjau kembali untuk menentukan apakah biaya variabel per unit dari aktivitas tersebut telah berubah atau tidak. Saat kondisi-kondisi berubah atau tingkat aktivitas berada diluar rentang yang relevan, tarif biaya variabel baru yang harus dihitung.

Biaya variabel termasuk biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, beberapa perlengkapan, beberapa tenaga kerja tidak langsung, alat-alat kecil, pengerjaan ulang, dan unit-unit yang rusak. Biaya variabel biasanya dapat diidentifikasi langsung dengan aktivitas yang menimbulkan biaya.

1. Biaya Bahan Baku Langsung

Bahan baku merupakan bahan yang membentuk bagian menyeluruh produk jadi. Carter dan Usry (2004: 40) menyatakan bahwa “Bahan baku langsung adalah semua bahan baku yang membentuk bagian integral dari produk jadi dan dimasukkan secara eksplisit dalam perhitungan biaya produk”.

Bahan baku merupakan berbagai macam bahan yang diolah menjadi produk jadi dan pemakaiannya dapat didefinisikan secara langsung atau tidak diketahui jejaknya, atau merupakan bagian integral dari produk tertentu. Biaya bahan baku adalah harga perolehan berbagai macam bahan yang dipakai dalam kegiatan mengolah produk.

2. Biaya Tenaga Kerja Langsung

Dalam perusahaan manufaktur biaya yang sangat besar untuk dipenuhi adalah biaya produksi. Dimana biaya produksi ini terdiri dari biaya-biaya yang dikeluarkan untuk kebutuhan produksi baik untuk biaya pembelian bahan baku, biaya untuk tenaga kerjanya sendiri dan juga biaya untuk overhead perusahaan tersebut. Penggunaan tenaga kerja langsung di dalam pengolahan produk menimbulkan biaya tenaga kerja langsung. Tenaga kerja adalah semua karyawan perusahaan yang memberikan jasa kepada perusahaan. Tenaga kerja yang jasanya dapat diidentifikasi atau diikuti jejak manfaatnya pada produk tertentu dinamakan tenaga kerja langsung.

Carter dan Usry (2004:40) menyatakan bahwa “Tenaga kerja langsung adalah tenaga kerja yang melakukan konversi bahan baku langsung menjadi

produk jadi dan dapat dibebankan secara layak pada produk tertentu”. Biaya tenaga kerja langsung adalah balas jasa yang diberikan oleh perusahaan kepada tenaga kerja langsung dan jejak manfaatnya dapat diidentifikasi pada produk tertentu.

3. Biaya Overhead Pabrik

Berikut ini adalah biaya overhead pabrik yang diklasifikasikan sebagai biaya variabel:

- a. Biaya Perlengkapan
- b. Biaya Bahan bakar
- c. Biaya Peralatan kecil
- d. Biaya Kerusakan, sisa dan beban reklamasi
- e. Biaya Penerimaan
- f. Biaya Royalti
- g. Biaya Upah lembur
- h. Biaya Bahan Baku penolong

2.1.3 Anggaran dan Biaya Standar

2.1.3.1 Anggaran

2.1.3.1.1 Pengertian Anggaran

Setiap kegiatan termasuk kegiatan produksi biasanya diwujudkan dalam bentuk anggaran sebelum pelaksanaan kegiatan itu sendiri, dengan harapan tercapainya tujuan sesuai dengan harapan. Menurut Carter dan Usry (Terjemahan Thomson, 2004:13) “ Anggaran adalah pernyataan berkuantifikasi dan tertulis dari rencana manajemen. Seluruh tingkatan manajemen sebaiknya terlibat”. Pengertian selanjutnya menurut Anthony, Dearden dan Bedford (2007:183), “Anggaran

operasi sebenarnya adalah rencana tindakan yang dinyatakan dalam satuan uang untuk satu periode tertentu, biasanya satu tahun.

Sedangkan lebih rinci anggaran didefinisikan sebagai berikut:

Anggaran adalah suatu rencana keuangan periodik yang disusun berdasarkan program yang telah disahkan. Anggaran (*budget*) merupakan rencana tertulis mengenai kegiatan suatu organisasi yang dinyatakan secara kuantitatif yang umumnya dinyatakan dalam satuan yang untuk jangka waktu tertentu (M Nafarin, 2004:13)

Jadi dapat disimpulkan bahwa anggaran adalah rencana keuangan periodik tertulis untuk suatu periode dalam bentuk kuantitatif atau angka atau moneter tentang kegiatan yang akan dilaksanakan pada periode tertentu yang akan datang yang digunakan sebagai alat pengawasan dalam pencapaian tujuan perusahaan.

2.1.3.1.2 Tujuan Anggaran

Anggaran diperlukan karena ada tujuan dan manfaatnya. Ada beberapa tujuan penyusunan anggaran yang di kemukakan oleh M Nafarin (2004:15), yaitu:

1. Digunakan sebagai landasan yuridis formal dalam memilih sumber dan investasi dana
2. Memberikan batasan atas jumlah dana yang dicari dan digunakan
3. Merinci jenis sumber dana yang dicari maupun jenis investasi dana, sehingga dapat memudahkan pengawasan
4. Merasionalkan sumber dan investasi dana agar dapat mencapai hasil yang maksimal
5. Menyempurnakan rencana yang telah disusun, karena dengan anggaran lebih jelas dan nyata terlihat
6. Menampung dan menganalisis serta memutuskan setiap usulan yang berkaitan dengan keuangan

2.1.3.1.3 Manfaat Anggaran

Manfaat yang dapat dipetik dari disusunnya anggaran adalah sebagai berikut:

1. Segala kegiatan dapat terarah pada pencapaian tujuan bersama
2. Dapat digunakan sebagai alat menilai kelebihan dan kekurangan pegawai
3. Dapat memotivasi pegawai
4. Menimbulkan rasa tanggung jawab pada pegawai
5. Menghindari pemborosan dan pembayaran yang kurang perlu
6. Sumber daya seperti tenaga kerja, peralatan dan dana dapat dimanfaatkan seefisien mungkin
7. Alat pendidikan bagi manajer (M. Nafarin, 2004:15-16)

Senada dengan itu menurut Van dalam (D.Hartanto, 2007:186) budget mempunyai tiga kegunaan pokok, yaitu:

1. Hasil yang diharapkan dari suatu rencana tertentu dapat diproyektif sebelum rencana itu dilaksanakan apabila terdapat alternatif-alternatif, maka manajemen dapat memilih mana yang paling baik. Jika rencana itu kurang memuaskan, maka dapat dikesampingkan sebelum menimbulkan kerugian.
2. Dalam membuat budget diperlukan analisis yang sangat teliti mengenai setiap tindakan yang dilakukan. Penyelidikan yang demikian akan sangat berguna walupun seandainya manajemen memutuskan untuk tidak meneruskan rencana semula.
3. Jika bekerja dengan menggunakan budget, maka kita menetapkan patokan untuk prestasi, dan berdasarkan patokan itu kita dapat menilai baik buruknya prestasi yang dihasilkan.

Oleh karena itu dapat dikatakan bahwa anggaran bertujuan untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi potensi yang dimiliki perusahaan di masa yang akan datang.

2.1.3.1.4 Fungsi Anggaran

M. Nafarin menyatakan bahwa anggaran memiliki fungsi yang sama dengan manajemen karena anggaran mempunyai peran sebagai alat manajemen dalam melaksanakan fungsinya. Adapun fungsi anggaran tersebut adalah:

1. Fungsi Perencanaan, anggaran merupakan alat perencanaan tertulis yang menurut pemikiran teliti karena anggaran memberikan gambaran yang lebih nyata/jelas dalam unit dan uang.

2. Fungsi Pelaksanaan, anggaran merupakan pedoman dalam pelaksanaan pekerjaan sehingga pekerjaan dapat dilaksanakan secara selaras dalam mencapai tujuan (laba).
3. Fungsi Pengawasan, berarti anggaran berfungsi dalam melakukan evaluasi (menilai) atas pelaksanaan pekerjaan dengan cara membandingkan realisasi dengan rencana dan melakukan tindakan perbaikan apabila dipandang perlu atau jika terjadi penyimpangan yang merugikan (M Nafarin, 2004:20)

2.1.3.1.5 Keterbatasan Anggaran

Anggaran memiliki begitu banyak manfaat, tetapi masih banyak kelemahan yang membatasi anggaran, menurut Van berpendapat (lihat D. Hartanto, 2007:186) bahwa :

1. Bahwa dalam *budget planning* kita menggunakan taksiran-taksiran yang tidak selalu tepat.
2. Bahwa *budget* itu harus terus menerus disesuaikan dengan keadaan yang berubah-ubah. Misalnya dalam suatu inflasi terbuka, budgeting yang lengkap tidak banyak gunannya dan malah merepotkan. Oleh karena itu, dalam masa inflasi terbuka sedapat mungkin harus ditetapkan patokan-patokan kuantitas, sedangkan patokan-patokan harga (dalam rupiah) harus disesuaikan secara periodik.
3. Pelaksanaan *budget* tidak terjadi dengan otomatis, oleh karena itu, manajemen pada semua tingkat harus ikut serta. Sehingga budgeting yang dimaksudkan mencapai prestasi yang lebih tinggi, maka akan menyebabkan timbulnya persoalan hubungan antarmanusia.
4. *Budgeting* tidak menghilangkan kebutuhan akan *judgement* dari manajer yang berpengalaman. *Budgeting* adalah untuk membantu dan bukan menggantikan manajemen *judgement*.

2.1.3.1.6 Klasifikasi Anggaran

Menurut M Nafarin (2004:22) anggaran dapat dikelompokkan dari beberapa sudut pandang adalah sebagai berikut :

1. Menurut dasar penyusunan anggaran terdiri dari:
 1. Anggaran variabel, yaitu anggaran yang dapat disesuaikan pada tingkat-tingkat aktivitas atau kegiatan yang berbeda.
 2. Anggaran tetap, yaitu anggaran yang disusun berdasarkan tingkat kapasitas tertentu.

2. Menurut cara penyusunan, anggaran terdiri dari :
 1. Anggaran periodik adalah anggaran yang disusun untuk periode tertentu umumnya satu tahun yang disusun setiap akhir periode anggaran.
 2. Anggaran kontinu adalah anggaran yang dibuat untuk memperbaiki anggaran yang telah dibuat.
3. Menurut jangka waktu anggaran, anggaran terdiri dari:
 1. Anggaran jangka pendek adalah anggaran yang dibuat dengan jangka waktu paling lama sampai satu tahun.
 2. Anggaran jangka panjang adalah anggaran yang dibuat untuk jangka waktu lebih dari satu tahun.
4. Menurut bidangnya, anggaran terdiri dari:
 1. Anggaran Operasional, yaitu anggaran yang memusatkan perhatian pada perhitungan rugi-laba dan pada ikhtisar tambahannya, terdiri dari:
 - (1) Anggaran Penjualan
 - (2) Anggaran biaya pabrik yang terdiri dari anggaran biaya bahan baku, anggaran biaya tenaga kerja langsung dan anggaran biaya overhead pabrik.
 - (3) Anggaran Beban Usaha
 - (4) Anggaran Laporan Rugi Laba.
 2. Anggaran Keuangan, yaitu anggaran yang memusatkan perhatian pada efek terhadap kas yang ditimbulkan oleh anggaran operasional dan rencana lain. Anggaran ini terdiri dari:
 - (1) Anggaran Kas (Penerimaan dan Pengeluaran Kas)
 - (2) Anggaran Piutang
 - (3) Anggaran Persediaan
 - (4) Anggaran Utang
 - (5) Anggaran Neraca

Adapun jenis-jenis anggaran yang di kemukakan oleh Komaruddin

Ahmad (2007:189) adalah sebagai berikut:

1. *Appropriation Budget*
2. *Performance Budget*
3. *Fixed Budget*
4. Anggaran Fleksibel

2.1.3.2 Biaya Standar

2.1.3.2.1 Pengertian Biaya Standar

Biaya standar menurut Mulyadi (2005:387) adalah “Biaya yang ditentukan di muka yang merupakan jumlah biaya yang seharusnya dikeluarkan untuk membuat satu satuan produk atau untuk membiayai kegiatan tertentu dibawah asumsi kondisi ekonomi, efisiensi dan faktor-faktor lain tertentu”. Dan menurut Sunarto(2003:100), “Standar biaya dapat diartikan jumlah biaya yang telah dihitung terlebih dahulu agar dapat menjadi patokan”.

Menurut pengertian lain:

Biaya standar adalah biaya yang telah ditentukan sebelumnya untuk memproduksi suatu unit atau sejumlah tertentu produk selama suatu periode tertentu. Biaya standar adalah biaya yang direncanakan untuk suatu periode dalam kondisi operasi sekarang atau untuk diantisipasi. (Carter dan Usry, terjemahan Thomson, 2005:153).

Jadi dapat disimpulkan biaya standar adalah biaya yang ditentukan di muka atau biaya yang telah dihitung terlebih dahulu untuk periode tertentu dan merupakan patokan atau biaya yang seharusnya dikeluarkan. Standar hampir menyerupai norma, apa yang dianggap normal secara umum dapat diterima sebagai standar.

2.1.3.2.2 Kegunaan Biaya Standar

Menurut Carter dan Usry (Terjemahan Thomson, 2005:154), Biaya standar membantu perencanaan dan pengendalian operasi. Biaya standar digunakan untuk:

1. Menetapkan anggaran
2. Mengendalikan biaya dengan cara memotivasi karyawan dan mengukur efisiensi operasi

3. Menyederhanakan prosedur perhitungan biaya dan mempercepat laporan biaya
4. Membebankan biaya ke persediaan bahan baku dalam proses dan barang jadi
5. Menetapkan tawaran kontrak dan harga jual

2.1.3.2.3 Hubungan Antara Biaya Standar dan Anggaran

Biaya standar dan budget merupakan dua penentuan biaya yang ditentukan di muka. D Hartanto (Komaruddin, 2000:163) menyatakan bahwa “Cara yang sebaik-baiknya ialah menggunakan *budget* dan biaya standar secara berbarengan”. Perbedaan di antara biaya standar dengan anggaran adalah sebagai berikut:

Secara konseptual standar dan anggaran pada dasarnya sama. Keduanya merupakan biaya-biaya yang ditentukan sebelumnya (*Predetermined Cost*) dan memberikan kontribusi secara signifikan terhadap perencanaan dan pengendalian manajemen. Sekalipun demikian, terhadap perbedaan dalam pernyataan istilah tersebut. Standar (standard) merupakan besarnya unit (unit *amount*) sedangkan anggaran merupakan jumlah keseluruhan (total *amount*). (Henry Simamora, 2000:636)

“Beda antara *budget* dan standar terletak pada *scope* yang dituju. Jika budget menyatakan biaya-biaya yang tidak boleh dilampaui, biaya standar menyatakan dengan positif berapa besar biaya itu seharusnya pada organisasi yang efisien” (Komaruddin Ahmad, 2002:163)

Berdasarkan beberapa uraian di atas, dapat diambil kesimpulan biaya standar mempunyai peranan yang sangat penting dalam penyusunan anggaran. Dengan menggunakan biaya standar, penyusunan anggaran akan lebih cepat disusun dan diandalkan.

2.1.4 Variabel Cost Vs Variabel Costing

Menurut Carter dan Usry yang dialihbahasakan oleh Krista (2004: 59)

disebutkan bahwa:

“Biaya variabel didefinisikan sebagai biaya yang secara total meningkat secara proporsional terhadap peningkatan dalam aktivitas, dan menurun secara proporsional terhadap penurunan dalam aktivitas”.

Menurut Hansen dan Mowen yang dialihbahasakan oleh Ancella A

Hermawan (2000:85) disebutkan bahwa:

“Biaya variabel adalah biaya yang meningkatkan dalam total seiring dengan peningkatan keluaran kegiatan dan menurun dalam total seiring dengan penurunan keluaran kegiatan”

Menurut Mulyadi (2008:510) menyatakan bahwa :

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

Sedangkan menurut Mulyadi (2008:131): “Metode perhitungan harga pokok produksi ini hanya memperhitungkan biaya produksi variabel saja dalam penentuan harga pokok produksi dan disebut dengan istilah metode variable costing”.

Dimana dengan menggunakan metode variable costing ini dapat menentukan berapa besar margin kontribusi yang didapat oleh perusahaan tersebut. Perhitungan margin kontribusi menggunakan metode variable costing dapat dilihat pada tabel dibawah ini:

Pendapatan Penjualan		xxx
Biaya Variabel		
Harga pokok penjualan variabel:		
Persediaan awal produk jadi		xxx
Harga pokok produksi variabel:		
Persediaan awal produk dalam proses		xxx
Biaya produksi variabel:		
Biaya bahan baku	xxx	
Biaya tenaga kerja langsung	xxx	
Biaya overhead pabrik variabel	<u>xxx</u> +	
		<u>xxx</u> +
		xxx
Persediaan akhir produk dalam proses		<u>xxx</u> -
Harga pokok produksi variabel		<u>xxx</u> +
Harga pokok produksi yang tersedia untuk dijual		xxx
Persediaan akhir produk jadi		<u>xxx</u> -
Harga pokok penjualan variabel		xxx
Biaya administrasi dan umum variabel		xxx
Biaya pemasaran variabel		<u>xxx</u> +
Total biaya variabel		<u>xxx</u> -
Laba Kontribusi / Margin Kontribusi		xxx

Gambar 2.2
Perhitungan Margin Kontribusi menggunakan Metode Variable Costing

2.1.5 Efisiensi

2.1.5.1 Pengertian Efisiensi

Konsep efisiensi berkaitan dengan seberapa jauh suatu proses mengkonsumsi masukan untuk menghasilkan keluaran tertentu. Efisiensi merupakan suatu ukuran tentang seberapa efisien suatu proses mengkonsumsi masukan. Menurut Anthony dan Vijaygovindarajan (Terjemahan FX Kurniawan Tjakrawala, 2002:113), “Efisiensi adalah perbandingan antara *output* terhadap *input*. Atau jumlah *output* per unit *input*. Dalam banyak pusat pertanggungjawaban efisiensi diukur dengan cara membandingkan biaya-biaya aktual dengan standar”.

Sedangkan pengertian efisiensi menurut Mulyadi dan Johny Setyawan (2001:378) dikatakan bahwa “Efisiensi merupakan rasio antara keluaran dengan masukan suatu proses, dengan fokus perhatian pada konsumsi masukan”. Sedangkan menurut Abdul Hakim dkk (2000:72),

Efisiensi adalah rasio antara *output* terhadap *input* atau jumlah *output* per unit dibandingkan dengan *input* per unit. Ukuran efisiensi bisa dikembangkan dengan menghubungkan antara biaya yang sesungguhnya dengan biaya standar yang telah ditetapkan sebelumnya misalnya anggaran.

Menurut istilah efisiensi dan efektivitas ini hampir selalu kita pakai dalam bentuk perbandingan, dan tidak pernah kita gunakan untuk penilaian yang mempunyai pengertian *absolut*.

Efisiensi biaya merupakan penggunaan biaya sesungguhnya lebih kecil dari biaya yang dianggarkan dengan tujuan untuk menekan biaya agar memperoleh laba yang optimal. Efisiensi merupakan suatu hasil perbandingan

yang terbaik antara *output* dan *input*, antara keuntungan dan biaya (antara hasil pelaksanaan dan sumber-sumber yang digunakan). Seperti halnya juga hasil maksimum yang dicapai dengan penggunaan sumber yang terbatas. Dengan kata lain hubungan antara apa yang telah diselesaikan dengan apa yang harus diselesaikan (standar).

Jadi pengertian efisiensi berkaitan dengan pengukuran suatu kinerja terhadap sesuatu yang dianggap standar, baik berkaitan dengan mesin, operasi, individu maupun organisasi. Efisiensi merupakan perbandingan terbaik antara usaha pemanfaatan sumber daya dengan hasil yang diperoleh.

2.1.5.2 Efisiensi Biaya Variabel

Berdasarkan definisi efisiensi dan biaya variabel di atas, maka dapat disimpulkan efisiensi biaya variabel merupakan rasio antara realisasi dengan anggaran biaya variabel suatu proses yang fokus pada anggaran biaya variabel. Biaya variabel yang dipergunakan seringkali menyimpang dari biaya variabel yang telah dianggarkan, yaitu biaya variabel yang sesungguhnya dipergunakan seringkali lebih besar atau lebih kecil dari biaya variabel yang dianggarkan. Perbandingan antara biaya variabel yang sesungguhnya dengan biaya variabel yang telah dianggarkan, jika analisis dapat diketahui efisiensi atau inefisiensi yang dilakukan dalam rangka mengevaluasi kinerja manajemen yang bersangkutan dengan merupakan salah satu cara dalam pengendalian biaya variabel tersebut.

Penilaian efisiensi atau inefisiensi terhadap biaya variabel sangat penting, karena biaya variabel merupakan biaya yang tidak dapat ditaksir pengeluarannya

dan biaya ini merupakan biaya yang besar yang dikeluarkan oleh perusahaan dan dengan efisiensi biaya variabel diharapkan dapat mempengaruhi dalam perolehan margin kontribusi yang optimal sehingga perusahaan dapat dengan lancar menjalankan aktivitasnya.

Efisiensi biaya variabel dapat diketahui dengan penilaian tertentu. Dalam penilaian efisiensi biaya produksi harus ada perbandingan antara biaya variabel yang sesungguhnya dengan biaya variabel yang dianggarkan berdasarkan biaya standar atau biaya lainnya yang dapat dijadikan sebagai pembanding. Hal ini sesuai dengan yang dikemukakan oleh Henry Simamora (2000:301) yaitu: “Satu-satunya cara mengukur efisiensi adalah dengan membandingkan biaya aktual dengan biaya standar atau tolak ukur biaya lainnya”.

Penyimpangan biaya yang sifatnya menguntungkan dapat berarti efisiensi, karena perusahaan dapat menghemat biaya variabel yang sesungguhnya dipergunakan dari biaya yang dianggarkan berdasarkan taksiran apabila perusahaan tidak menggunakan biaya standar, karena mempergunakan biaya standar memerlukan waktu yang lama. Dan penyimpangan merugikan berarti terjadinya pemborosan biaya karena biaya yang sesungguhnya lebih besar dari biaya yang dianggarkan berdasarkan taksiran.

Adapun perhitungan dari efisiensi biaya variabel dihitung dengan cara mencari persentase selisih antara anggaran biaya variabel dan realisasinya terhadap anggaran biaya variabel. Dengan perhitungan sebagai berikut:

$$\text{Rasio efisiensi} = \frac{\text{Anggaran Biaya Variabel} - \text{Realisasi Biaya Variabel}}{\text{Anggaran Biaya Variabel}} \times 100\%$$

(Mulyadi, 2002:425)

2.1.6 Margin Kontribusi

Margin Kontribusi atau laba marginal, adalah selisih antara pendapatan penjualan dengan semua biaya variabel. Margin kontribusi dihitung dengan cara mengurangkan biaya variabel, baik produksi maupun nonproduksi, dan penjualan. Dalam perhitungan biaya langsung, margin kontribusi dapat dihitung secara total untuk pelaksanaan secara keseluruhan, atau terpisah untuk masing-masing lini produk, teritori penjualan, divisi operasi, dan lain-lain.

Menurut Komaruddin Ahmad (2007: 58) keputusan-keputusan atau masalah-masalah yang dapat diselesaikan dengan memperhatikan *Contribution Margin*, antara lain sebagai berikut:

1. Menutup atau meneruskan segmen atau bagian tertentu. Dengan melihat CM saja dapat diambil keputusan pertama, CM yang positif akan menguntungkan perusahaan secara keseluruhan jika Fixcostnya tanggungan bersama.
2. Jika alternatif penutupan suatu segmen atau bagian itu dilakukan dan alternatif lain, maka keputusannya pun hanya membandingkan CM saja.
3. Dalam analisis *joint cost* dengan *joint product*, keputusannya hanya membandingkan harga jual baru dikurangi harga jual lama dengan CM (yaitu biaya proses lanjutan) sudah dapat diambil keputusan.
4. Tidak memerlukan perhitungan-perhitungan yang rumit dan lebih efisien terutama analisis BEP.

Dengan menggunakan metode variabel *costing* dapat menitik-beratkan pada informasi mengenai *contribution margin*, yang merupakan kelebihan hasil penjualan terhadap biaya variabel. Biar *contribution margin* dihitung dalam bentuk presentase dari hasil penjualan, maka diperoleh *contribution margin ratio* atau *marginal income ratio*. *Contribution margin* merupakan data penting untuk membentuk manajemen di dalam mengambil keputusan apabila suatu produk lain harus dihentikan produksinya. *Contribution margin ratio* dapat membantu

manajemen di dalam mengambil keputusan produk mana yang perlu didorong dan produk mana yang dikurangi produksinya.

Dalam analisis BEP dua jenis kontribusi yaitu:

1. Margin Kontribusi dalam unit,

Harga jual per unit – Biaya variabel per unit

2. Margin Kontribusi dalam persen,

Harga jual (persen) – Biaya variabel (persen) atau,

$$1 - \frac{\text{Biaya Variabel}}{\text{Penjualan Bersih}}$$

(Komaruddin Ahmad, 2007: 59)

2.1.7 Hubungan Efisiensi Biaya Variabel dengan Margin Kontribusi

Margin kontribusi merupakan data penting untuk membentuk manajemen di dalam mengambil keputusan apabila suatu produk lain harus dihentikan produksinya. *Contribution margin ratio* dapat membantu manajemen di dalam mengambil keputusan produk mana yang perlu didorong dan produk mana yang dikurangi produksinya. Pemilihan margin kontribusi untuk dihubungkan dengan efisiensi biaya variabel dilakukan karena margin kontribusi merupakan hasil selisih penjualan dengan biaya variabel. Maksudnya biaya variabel merupakan salah satu unsur dari pembentukan suatu margin kontribusi. Dimana margin kontribusi akan diperoleh dengan cara mengurangi hasil penjualan dengan biaya variabel yang dikeluarkan oleh perusahaan.

Margin kontribusi dapat mempengaruhi perusahaan dalam pengambilan keputusan untuk kegiatan produksinya. Oleh karena itu dengan menggunakan

metode variabel costing untuk mendapatkan informasi tentang biaya variabel yang perusahaan keluarkan untuk setiap kegiatan produksinya. Selain itu pula bahwa dengan menggunakan metode variabel costing perusahaan dapat memisahkan antara biaya-biaya menurut perilaku biaya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan. Serta perusahaan mendapatkan manfaat dari menggunakan variabel costing untuk perencanaan laba jangka pendek, pengendalian biaya serta pembuatan keputusan pada kegiatan produksi.

Dengan diketahuinya selisih yang timbul maka hal itu berarti terdapat penyimpangan. Karena pengalaman menunjukkan bahwa antara anggaran dengan realisasinya tidak selalu sama. Selanjutnya apabila penyimpangan itu cukup besar maka manajemen harus meneliti secepat mungkin agar dapat melakukan tindakan korektif seperlunya. Apabila biaya tersebut sudah dapat dikendalikan maka terjadilah efisiensi biaya variabel.

Dengan adanya efisiensi biaya variabel, maka pengendalian biaya variabel yang terjadi dapat dikendalikan secara efektif dan efisien sehingga pencapaian margin kontribusi ataupun laba marginal pada perusahaan tersebut akan maksimal. Berdasarkan uraian di atas, secara teoritis biaya variabel sangat menentukan terhadap pencapaian margin kontribusi yang maksimal bagi perusahaan.

2.2 Kerangka Pemikiran

Semua perusahaan yang bergerak dalam bidang bisnis ataupun dalam bidang non bisnis memiliki keinginan untuk mencapai tujuan yang diharapkan.

Namun dalam situasi krisis seperti sekarang ini banyak perusahaan yang bersaing untuk mendapatkan tempat di hati para konsumen. Dengan cara itulah perusahaan tersebut dapat mempertahankan kelangsungan hidup perusahaan. Namun tidak hanya cara itu saja yang dapat menunjang perusahaan untuk dapat tetap kokoh berdiri.

Banyak perusahaan yang bergerak dalam bidang manufaktur seperti industri tekstil, industri konveksi, percetakan, dan sebagainya. Perusahaan yang bergerak dalam bidang manufaktur sudah seharusnya mempunyai dana yang cukup besar untuk mendanai semua kegiatan produksinya. Dari mendanai bahan baku, membayar biaya tenaga kerja dan juga memenuhi overhead yang diperlukan oleh perusahaan tersebut. Sama halnya juga dengan biaya variabel yang harus perusahaan penuh pula. Karena biaya variabel merupakan biaya yang tidak dapat diprediksi.

Menurut Carter dan Usry yang dialihbahasakan oleh Krista (2004: 59) disebutkan bahwa:

“Biaya variabel didefinisikan sebagai biaya yang secara total meningkat secara proporsional terhadap peningkatan dalam aktivitas, dan menurun secara proporsional terhadap penurunan dalam aktivitas”.

Hal serupa pula dikemukakan menurut Hansen dan Mowen yang dialihbahasakan oleh Ancella A Hermawan (2000:85) disebutkan bahwa:

“Biaya variabel adalah biaya yang meningkatkan dalam total seiring dengan peningkatan keluaran kegiatan dan menurun dalam total seiring dengan penurunan keluaran kegiatan”

Menurut Ajang Mulyadi (2002: 26) “biaya variabel merupakan biaya-biaya yang jumlahnya berubah secara proporsional mengikuti perubahan pemicu

biaya”. Jika terjadi kenaikan proporsi 10% pada pemicu biaya maka jumlah biaya terkait akan ikut naik dengan proporsi yang sama, yaitu 10%. Pendapat lain menurut Mulyadi (2009: 510) bahwa “biaya variabel adalah biaya yang jumlah totalnya berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan”. Biaya variabel per unit konstan (tetap) dengan adanya perubahan volume kegiatan.

Oleh sebab itu perusahaan pun harus dapat mengefisiensi biaya variabel dengan cara mengurangi biaya yang tidak diperlukan serta perusahaan pun dapat mengontrol pengeluaran biaya variabel seminimal mungkin agar pengeluaran biaya variabel tidak mengalami kenaikan yang cukup fluktuatif.

Supriyono mengemukakan bahwa “Efisiensi adalah hubungan keluaran dengan masukannya”. Sedangkan definisi lain menurut Mulyadi dan Johny Setyawan (2001: 378) mengatakan bahwa: “Efisiensi adalah rasio antara keluaran dengan masukan suatu proses, dengan fokus perhatian pada konsumsi masukan”. Dengan kata lain bahwa efisiensi adalah rasio antara realisasi dengan anggaran suatu proses dengan fokus pada anggaran.

Jadi pengertian efisiensi berkaitan dengan pengukuran suatu kinerja terhadap sesuatu yang dianggap standar, baik berkaitan dengan mesin, operasi, individu maupun organisasi. Efisiensi merupakan perbandingan terbaik antara usaha pemanfaatan sumber daya dengan hasil yang diperoleh.

Efisiensi biaya variabel merupakan rasio antara realisasi dengan anggaran biaya variabel suatu proses yang fokus pada anggaran biaya variabel. Efisiensi biaya variabel dapat diketahui dengan penilaian tertentu. Dalam penilaian efisiensi biaya produksi harus ada perbandingan antara biaya variabel yang sesungguhnya

dengan biaya variabel yang dianggarkan berdasarkan biaya standar atau biaya lainnya yang dapat dijadikan sebagai pembanding. Hal ini sesuai dengan yang dikemukakan oleh Henry Simamora (2000:301) yaitu: “Satu-satunya cara mengukur efisiensi adalah dengan membandingkan biaya aktual dengan biaya standar atau tolak ukur biaya lainnya”.

Penyimpangan biaya yang sifatnya menguntungkan dapat berarti efisiensi, karena perusahaan dapat menghemat biaya variabel yang sesungguhnya dipergunakan dari biaya yang dianggarkan berdasarkan taksiran apabila perusahaan tidak menggunakan biaya standar, karena mempergunakan biaya standar memerlukan waktu yang lama. Dan penyimpangan merugikan berarti terjadinya pemborosan biaya karena biaya yang sesungguhnya lebih besar dari biaya yang dianggarkan berdasarkan taksiran. Karena dengan adanya penurunan ataupun kenaikan yang terjadi pada biaya variabel maka hal tersebut dapat mempengaruhi margin kontribusi yang didapat oleh perusahaan tersebut.

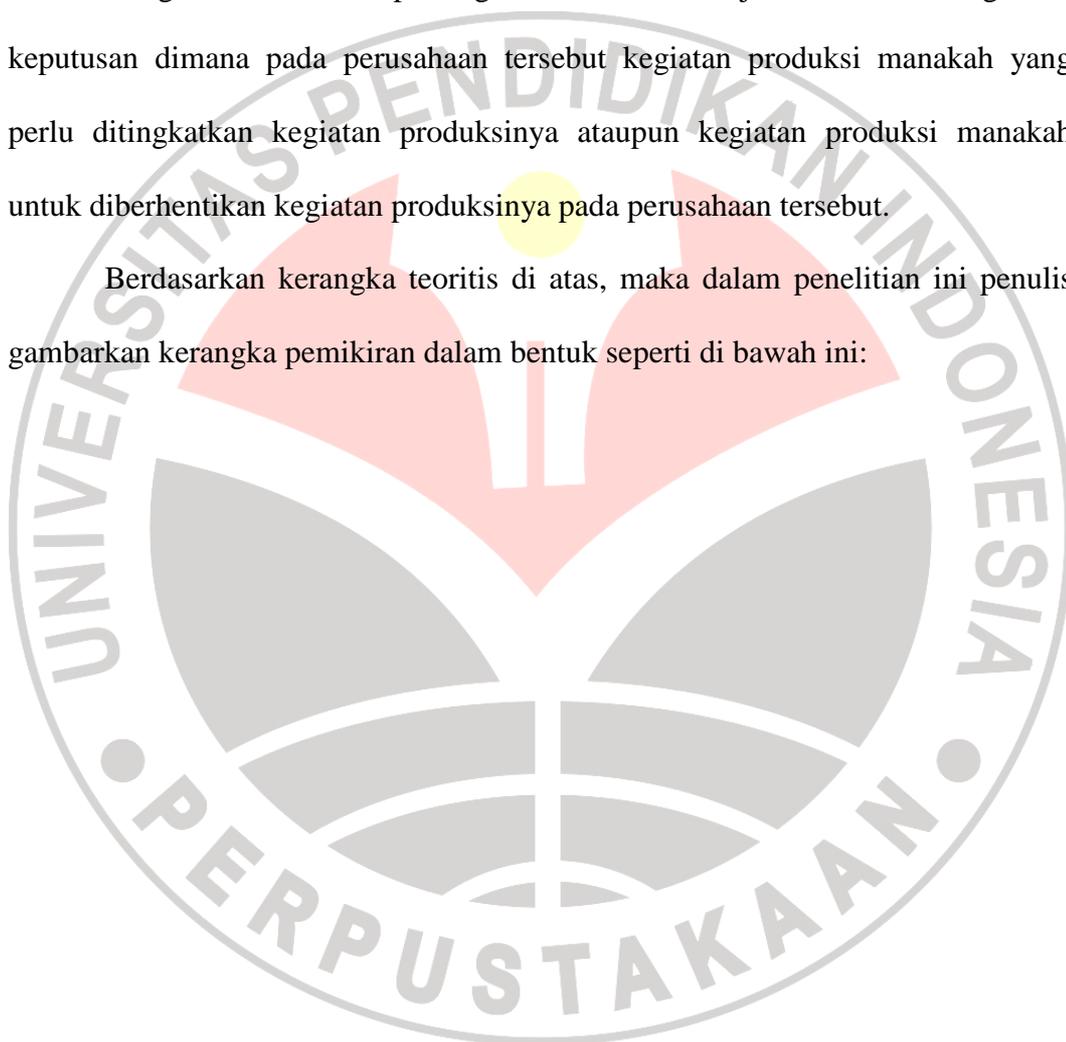
Margin kontribusi atau laba marginal, adalah selisih antara pendapatan penjualan dengan semua biaya variabel. Margin kontribusi dihitung dengan cara mengurangi biaya variabel, baik produksi maupun nonproduksi, dan penjualan. Dalam perhitungan biaya langsung, margin kontribusi dapat dihitung secara total untuk pelaksanaan secara keseluruhan, atau terpisah untuk masing-masing lini produk, teritori penjualan, divisi operasi, dan lain-lain. (Carter dan Usry, 2005:257)

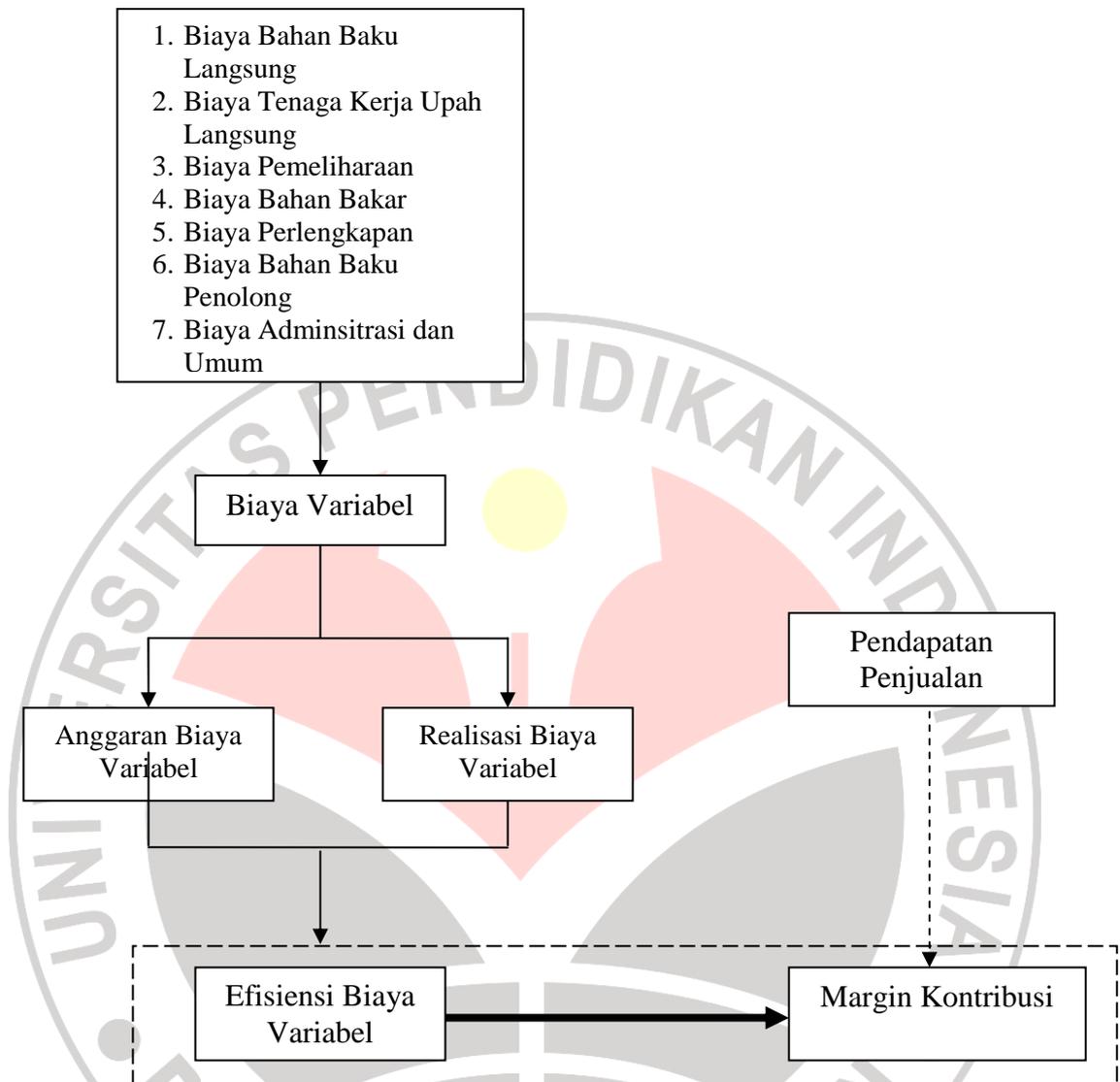
Margin kontribusi yang diperoleh perusahaan merupakan selisih antara penjualan dengan biaya variabel yang dikeluarkan oleh perusahaan dalam

memproduksi bahan baku menjadi produk jadi. Semakin besar biaya variabel yang dikeluarkan maka akan menurun perolehan margin kontribusi perusahaan tersebut. Tetapi apabila semakin kecil biaya variabel yang dikeluarkan oleh perusahaan maka akan dapat meningkatkan perolehan margin kontribusi perusahaan tersebut.

Margin kontribusi dapat digunakan oleh manajemen untuk mengambil keputusan dimana pada perusahaan tersebut kegiatan produksi manakah yang perlu ditingkatkan kegiatan produksinya ataupun kegiatan produksi manakah untuk diberhentikan kegiatan produksinya pada perusahaan tersebut.

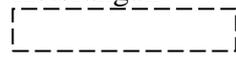
Berdasarkan kerangka teoritis di atas, maka dalam penelitian ini penulis gambarkan kerangka pemikiran dalam bentuk seperti di bawah ini:





Gambar 2.3
Kerangka Pemikiran

Keterangan:

-  : Ruang lingkup penelitian
 : menunjukkan adanya hubungan antara efisiensi biaya variabel dengan margin kontribusi.
 : menunjukkan adanya hubungan antara penjualan dengan margin kontribusi.

2.3. Hipotesis

Agar penelitian mempunyai arah dan ruang lingkup mengenai pemilihan fakta dan data yang relevan, maka perumusan hipotesis merupakan hal penting dalam suatu penelitian. Menurut Suharsimi Arikunto (2002:64) "Hipotesis dapat diartikan sebagai jawaban yang bersifat sementara terhadap permasalahan penelitian sampai terbukti melalui data yang terkumpul".

Menurut Sugiyono (2005:123) pengertian hipotesis sebagai berikut :

“ Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah penelitian biasanya disusun dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data.

Berdasarkan kerangka teoritis diatas, maka hipotesis yang penulis ajukan adalah ” *Terdapat hubungan antara efisiensi biaya variabel dengan margin kontribusi*”.