

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Akuntansi Manajemen

Dalam dunia usaha, baik usaha kecil, menengah sampai pada perusahaan besar membutuhkan informasi akuntansi sebagai dasar untuk pengambilan keputusan yang berguna bagi pihak manajemen. Pengambilan keputusan selalu menyangkut di masa yang akan datang yang mengandung ketidakpastian dan selalu menyangkut pemilihan dalam suatu alternatif yang ada.

Menurut Setiawan (2020:1) bahwa "akuntansi manajemen adalah suatu proses mengukur, menganalisa dan menyampaikan informasi keuangan dan non keuangan yang akan membantu manajemen untuk membuat keputusan guna mencapai tujuan suatu organisasi". Sedangkan menurut Zunaidi (2020:4) "Akuntansi manajemen disebut sebagai akuntansi manajerial yakni untuk memberikan informasi data kepada pihak yang memiliki kepentingan baik secara internal maupun eksternal dengan tujuan untuk menambah kinerja perusahaan pada masa mendatang".

Berdasarkan pengertian tersebut, maka akuntansi manajemen dapat diartikan sebagai suatu proses kegiatan mengukur, menganalisa dan menyampaikan informasi untuk menghasilkan suatu informasi manajemen yang dapat digunakan oleh pihak-pihak internal dalam proses perencanaan, pengendalian, pengambilan keputusan, dan penilaian kinerja bagi suatu perusahaan atau organisasi.

Menurut Aripin & Rizqi (2021:4) terdapat tiga tujuan dari akuntansi manajemen, yaitu diantaranya:

1. Menghasilkan informasi keuangan Informasi keuangan diperlukan oleh manajemen sebagai bahan pertimbangan pengambilan keputusan manajemen serta melihat atau menilai hasil-hasil yang sudah didapatkan suatu perusahaan.
2. Mengidentifikasi, mengukur dan melaporkan informasi keuangan dalam melakukan penilaian dan pengambilan keputusan yang jelas dan tegas bagi manajemen dalam sebuah organisasi perusahaan. Misalnya: Kalkulasi biaya produk, kalkulasi biaya suatu kegiatan, kalkulasi biaya suatu departemen.
3. Menyajikan laporan-laporan sebagai suatu kegiatan untuk kepentingan pihak internal dalam rangka untuk melaksanakan proses manajemen yang meliputi suatu perencanaan, pengorganisasian, pengarahan dan pengendalian.

Berdasarkan beberapa tujuan akuntansi manajemen tersebut dapat diartikan bahwa tujuan akuntansi manajemen yaitu menghasilkan informasi keuangan, mengidentifikasi dan melaporkan informasi keuangan dan menyajikan laporan keuangan yang berguna bagi pihak manajemen dalam pengambilan keputusan dengan tepat.

2.2 Biaya

Biaya merupakan salah satu faktor yang menentukan besarnya laba perusahaan. Maka dalam perhitungan dan pencatatan biaya, perusahaan harus melakukannya secara benar dan tepat.

Menurut Purba & Novdin (2021:1) "Biaya (*cost*) adalah pengorbanan ekonomis yang dapat diukur dengan satuan uang untuk memperoleh barang maupun jasa dan diharapkan bermanfaat di masa kini dan di masa yang akan datang". Sedangkan menurut Harahap dan Tukino (2020:1) menjelaskan bahwa "Biaya adalah pengorbanan yang dilakukan dengan berkurangnya aset atau bertambahnya kewajiban dalam memproses produksi yang diukur dengan satuan keuangan".

Berdasarkan pengertian tersebut, maka biaya dapat diartikan sebagai pengorbanan secara ekonomis yang diukur dalam satuan mata uang digunakan untuk memperoleh suatu barang atau jasa yang dapat memberikan manfaat di masa yang akan datang.

Agar memberikan informasi yang akurat, ringkas dan sistematis biaya perlu diklasifikasikan. Klasifikasi biaya dibutuhkan untuk mengembangkan data biaya yang berguna bagi manajemen perusahaan dalam mencapai tujuannya. Dalam akuntansi biaya untuk menyajikan informasi biaya yang akan digunakan untuk berbagai tujuan, dalam menggolongkan biaya harus disesuaikan dengan tujuan dari informasi biaya yang akan disajikan. Oleh karena itu penggolongan biaya tergantung untuk apa biaya tersebut digolongkan dan dibagi menjadi beberapa jenis.

Menurut Sujarweni (2020) biaya diklasifikasikan menjadi beberapa jenis, yaitu sebagai berikut:

1. Berdasarkan Pengelompokkan Biaya
 - a. Biaya Pabrikase / Pabrik / Manufaktur
 - 1) Bahan Baku, biaya yang dikeluarkan untuk membeli bahan baku utama yang dipakai untuk memproduksi barang.
 - 2) Tenaga Kerja Langsung, biaya yang dikeluarkan untuk membayar tenaga kerja utama yang langsung berhubungan dengan produk yang diproduksi dari bahan baku mentah menjadi barang jadi.
 - 3) Biaya *Overhead* Pabrik, biaya yang dikeluarkan untuk memproduksi barang, selain biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.
 - b. Biaya Komersil
 - 1) Biaya Pemasaran, biaya-biaya yang dikeluarkan untuk keperluan melaksanakan kegiatan pemasaran atau promosi produk.
 - 2) Biaya Administrasi, biaya-biaya yang dikeluarkan untuk mengkoordinasi dan mengendalikan kegiatan produksi dan pemasaran produk.
2. Berdasarkan Perilaku Biaya
 - a. Biaya Variabel, biaya yang jumlahnya berubah-ubah, namun perubahannya sebanding dengan perubahan volume produksi/penjualan.
 - b. Biaya Tetap, biaya yang tidak berubah jumlahnya walaupun jumlah yang diproduksi/dijual berubah dalam kapasitas normal.
 - c. Biaya Semi Variabel, biaya yang jumlahnya ada yang berubah-ubah sesuai dengan perubahan kuantitas dan ada tarif tetapnya.
 - d. Biaya Bertingkat, biaya yang dikeluarkan sifatnya tetap harus dikeluarkan dalam suatu rentang produksi.
3. Berdasarkan Pengambilan Keputusan
 - a. Biaya Relevan, biaya yang harus direncanakan terlebih dahulu karena biaya ini akan mempengaruhi pengambilan keputusan perusahaan masa mendatang.
 - b. Biaya Tidak Relevan, biaya yang tidak berbeda diantara alternatif tindakan yang sudah ada. Biaya ini tidak akan mempengaruhi pengambilan keputusan dan akan tetap sama jumlahnya tanpa memperhatikan alternatif yang dipilih.
4. Berdasarkan Sesuatu yang Dibiayai
 - a. Biaya Langsung (*Direct Cost*), biaya yang manfaatnya langsung dapat diidentifikasi pada produk yang dibuat. Biaya produksi langsung terdiri atas biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.
 - b. Biaya Tidak Langsung (*Indirect Cost*), biaya yang manfaatnya tidak dapat diidentifikasi kepada produk yang dibuat. Biaya produksi tidak langsung adalah biaya overhead pabrik.

5. Biaya Kesempatan Manfaat yang akan diperoleh jika salah satu alternatif dipilih dr beberapa alternatif yang ada. Atau dengan kata lain pendapatan yang tidak jadi diperoleh karena telah memilih salah satu alternatif dari beberapa alternatif yang tersedia.

Berdasarkan uraian di atas maka pengklasifikasian biaya dapat digunakan untuk mempermudah manajemen dalam melakukan pengendalian terhadap biaya-biaya yang akan dikeluarkan untuk suatu proses produksi. Pengklasifikasian biaya ini juga memberikan informasi biaya yang berguna untuk menentukan baik harga pokok produksi maupun harga pokok penjualan suatu produk.

2.3 Biaya Dalam Pengambilan Keputusan

Dalam pembuatan keputusan, manajemen membutuhkan informasi mengenai biaya-biaya yang mempengaruhi keputusan yang akan diambil. Informasi mengenai biaya sangat penting agar manajemen tidak salah mengambil keputusan dalam menjalankan aktivitasnya.

Menurut Husain (2022:12) biaya berdasarkan pengambilan keputusan terdiri dari:

1. Biaya Relevan (*Relevant Cost*) merupakan biaya yang relevan atau berpengaruh terhadap pengambilan keputusan, oleh karena itu biaya tersebut harus diperhitungkan di dalam pengambilan keputusan, yang meliputi biaya relevan adalah:
 - a. *Imputed Cost* merupakan biaya semu yang sering kali harus dipertimbangkan untuk perbandingan dan analisa biaya, contoh : gaji pemilik.
 - b. *Incremental Cost* merupakan biaya tambahan yang tidak akan dikeluarkan apabila terdapat pemilihan alternatif yang tidak dipilih atau sebaliknya akan mengeluarkan biaya tambahan akibat pemilihan alternatif, contoh penjual bakso atau sate jika menerima pesanan maka akan mengeluarkan tambahan biaya untuk memproduksi pesanan tersebut.
 - c. *Differensial Cost* merupakan biaya peluang dengan penghasilan yang dikorbankan sebagai akibat mengambil keputusan tertentu atau perolehan pendapatan yang tidak terjadi karena pemilihan alternatif, contoh: mempunyai mobil, apakah mobil tersebut akan digunakan sendiri atau disewakan.

Dalam menghitung biaya relevan ada langkah-langkah yang harus diperhatikan. Menurut Kurdhi, dkk. (2023:325), untuk melakukan perhitungan biaya relevan, maka dapat melakukan langkah-langkah sebagai berikut:

- a. Identifikasi tujuan pengambilan keputusan dan pilihan yang tersedia.
- b. Identifikasi biaya yang terkait dengan setiap pilihan.
- c. Tentukan apakah biaya tersebut relevan atau tidak relevan dalam pengambilan keputusan.
- d. Jika biaya relevan, tentukan besarnya biaya yang terkait dengan setiap pilihan.
- e. Bandingkan biaya yang terkait dengan setiap pilihan dan pilih opsi yang paling menguntungkan.

Menurut Hasibuan & Rahmad (2021:138) karakteristik biaya relevan, yaitu sebagai berikut:

- a. Biaya dapat dihindari dengan suatu keputusan manajemen.
 - b. Biaya tersebut belum terjadi.
 - c. Biaya yang akan terjadi itu nilai berbeda untuk setiap alternatif.
 - d. Biaya tersebut benar-benar memberi pengaruh didalam keputusan.
2. Biaya Tidak Relevan (*Irrelevant Cost*), merupakan biaya yang kurang relevan atau tidak perlu dipertimbangkan dalam pengambilan keputusan.
- a. Biaya Terbenam (*Sunk Cost*) merupakan biaya yang telah terjadi dan tidak dapat dihindari dari apapun keputusan yang dibuat oleh manajer. *Sunk cost* akan selalu sama, tidak memiliki pengaruh terhadap berbagai alternatif yang dipertimbangkan, contoh: biaya PBB, biaya riset.
 - b. Biaya Tunai (*Out Of Pocket Cost*) merupakan biaya yang membutuhkan pengeluaran kas di masa mendatang akibat keputusan sekarang atau keputusan yang akan datang.

2.4 Pesanan Khusus

Produk yang diproses memiliki jahitan yang rapi dan berkualitas tinggi, sehingga banyak pelanggan seringkali membeli dalam jumlah besar. Semakin banyak pesanan yang diterima, maka semakin banyak pendapatan yang akan diperoleh perusahaan. Oleh karena itu, perusahaan menerima pesanan khusus dari beberapa pelanggan dalam acara tertentu. Menurut Pirmaningsih (2020:159) Pesanan khusus adalah pesanan yang diterima oleh perusahaan diluar pesanan regular perusahaan. Seringkali konsumen yang melakukan pesanan meminta harga dibawah harga jual normal bahkan harga yang mereka minta dibawah dari biaya penuh, dikarenakan biasanya pesanan khusus mencakup jumlah

yang cukup banyak. Sedangkan menurut Ulum & Diana (2020:38) menyebutkan bahwa "Pesanan khusus merupakan pesanan yang diterima oleh perusahaan di luar pesanan reguler perusahaan". Tolak ukur untuk pesanan ini adalah biaya dan pendapatan tambahan jika menerima pesanan ini. Meskipun harga yang diminta oleh konsumen seringkali dibawah dari harga yang biasanya ditawarkan. Adapun kriteria dalam menetapkan pesanan khusus yaitu :

1. Jika pendapatan tambahan lebih besar dari biaya tambahan, maka pesanan khusus dapat diterima.
2. Jika pendapatan tambahan lebih kecil dari biaya tambahan, maka pesanan khusus sebaiknya ditolak.
3. Jika pendapatan tambahan sama dengan biaya tambahan, maka manajemen dapat mempertimbangkan tambahan informasi dari faktor lain.

Berdasarkan penjelasan diatas, dapat disimpulkan bahwa pesanan khusus merupakan pesanan yang diterima oleh penjual diluar pesanan produksi normal berdasarkan kriteria yang ditentukan, namun sebelum pesanan khusus diterima penjual terlebih dulu mengklasifikasi biaya-biaya yang termasuk yaitu biaya relevan ataupun biaya tidak relevan.

2.5 Pembuatan Keputusan Taktis

Menurut Baldrick Siregar (2017 : 357-358) Pembuatan keputusan taktis (*tactical decision making*) adalah pembuatan keputusan yang didasarkan pada pemilihan di antara beberapa alternatif dengan pertimbangan waktu yang segera dan tinjauan yang terbatas. Pertimbangan tersebut mengakibatkan pembuatan keputusan taktis cenderung bersifat jangka pendek. Penerimaan suatu pesanan khusus dengan harga di bawah harga normal untuk memanfaatkan kapasitas menganggur dan meningkatkan laba pada tahun berjalan merupakan contoh pembuatan keputusan taktis. Namun, perlu diperhatikan bahwa pembuatan keputusan jangka pendek sering kali memiliki dampak atau konsekuensi yang bersifat jangka panjang.

Sebagai contoh, suatu perusahaan sedang mempertimbangkan untuk menghasilkan atau memproduksi suatu komponen, bukan membeli komponen tersebut dari pemasok luar. Tujuan jangka pendek pertimbangan tersebut adalah dalam rangka menurunkan biaya pembuatan produk. Keputusan taktis tersebut

dapat dianggap hanya merupakan bagian kecil dari strategi besar penetapan posisi keunggulan perusahaan. Oleh karena itu, keputusan taktis sering kali disebut tindakan berskala kecil (*small-scale actions*) untuk tujuan yang lebih besar.

Tujuan keseluruhan pembuatan keputusan strategis (*strategic decision making*) adalah memilih di antara beberapa alternatif strategi, sehingga keunggulan kompetitif perusahaan dalam jangka panjang akan dapat dicapai. Pembuatan keputusan taktis seharusnya mendukung tujuan keseluruhan tersebut, meskipun tujuan langsungnya adalah bersifat jangka pendek (misalnya menerima satu pesanan khusus untuk meningkatkan laba) atau berskala kecil (memproduksi sendiri daripada membeli komponen). Oleh karena itu, pembuatan keputusan taktis yang tepat berarti bahwa keputusan yang dibuat tidak hanya untuk mencapai tujuan terbatas, tetapi juga bermanfaat untuk tujuan yang lebih besar.

Pada kenyataannya, tidak ada keputusan taktis yang harus dibuat apabila keputusan tersebut tidak mendukung tujuan strategis perusahaan secara keseluruhan. Untuk menunjukkan contoh tentang perusahaan yang membuat keputusan taktis yang sesuai dengan tujuan strategisnya, misalkan suatu hotel sedang mengalami kesulitan karena harus menanggung beban biaya yang tinggi. Oleh karena itu, manajemen hotel merasa perlu untuk mengurangi beban biaya tersebut dengan segera. Manajemen hotel berusaha untuk memangkas biaya yang tidak terlalu menjadi perhatian tamu (misalnya mengurangi layanan kamar tidur yang tidak terlalu penting) dan sebaliknya meningkatkan layanan yang menjadi perhatian para tamu (misalnya menyediakan layanan internet atau *hotspot* gratis di dalam kamar).

2.6 Aplikasi Biaya Relevan Dalam Pengambilan Keputusan

Adapun aplikasi biaya relevan dalam pengambilan keputusan menurut Kamaruddin (2020:121) adalah sebagai berikut:

1. Keputusan Membuat atau Membeli
Manajer seringkali dihadapkan dengan keputusan apakah harus membuat atau membeli komponen-komponen yang digunakan dalam suatu produksi manajemen seharusnya secara periodik perlu mengevaluasi keputusan masa lalu yang berkaitan dengan aktivitas produksi. Kondisi yang menjadi dasar pembuatan keputusan mungkin sebelumnya telah berubah dan akibatnya

perlu digunakan pendekatan yang berbeda. Evaluasi secara periodik bukan merupakan satu-satunya sumber dalam pembuatan keputusan membuat atau membeli.

2. Keputusan Mempertahankan atau Menghentikan

Seorang manajer sering kali harus membuat keputusan apakah suatu segmen, seperti lini produk, harus dipertahankan atau dihentikan. Laporan segmen yang disusun atas dasar *variable costing* menyediakan informasi yang berharga untuk membuat keputusan mempertahankan atau menghentikan. Margin kontribusi segmen dan laba segmen sangat berguna untuk mengevaluasi kinerja suatu segmen. Laporan segmen menyediakan informasi untuk membuat keputusan mempertahankan atau menghentikan. Sedangkan biaya relevan menjelaskan tentang bagaimana informasi tersebut harus digunakan untuk sampai pada suatu pembuatan keputusan.

3. Keputusan Pesanan Khusus

Di berbagai negara yang telah memiliki undang-undang tentang diskriminasi harga mensyaratkan bahwa perusahaan harus menjual produk yang identik dengan harga sama kepada pelanggan yang berbeda yang berada di pasar yang sama. Namun, pembatasan ini tidak berlaku pada produk yang dapat ditawarkan atau pada pelanggan yang tidak saling bersaing. Harga penawaran dapat berbeda untuk pelanggan dari pasar yang sama dan perusahaan sering kali mendapatkan kesempatan untuk mempertimbangan pesanan khusus dari calon pelanggan dalam pasar yang dilayani dengan cara yang tidak seperti biasanya. Keputusan pesanan khusus memfokuskan pada pertanyaan apakah pesanan harga khusus harus diterima atau ditolak. Pesanan seperti ini sering kali menarik, khususnya ketika perusahaan beroperasi di bawah kapasitas produksi maksimum.

4. Keputusan Menjual atau Memproses Lebih Lanjut

Produk bersama sering kali dijual pada titik pisah. Namun, kadangkala akan lebih menguntungkan bagi perusahaan untuk memproses lebih lanjut suatu produk bersama setelah titik pisah, sebelum menjualnya. Penentuan apakah akan menjual atau memproses lebih lanjut merupakan suatu keputusan penting yang harus dibuat oleh manajer.

Berdasarkan penjelasan tersebut, biaya relevan yang diterapkan akan membantu pengambilan keputusan perusahaan. Alternatif ini berdampak pada laba perusahaan jika menerima pesanan khusus, kemudian perusahaan akan mempertimbangkan biaya relevan yang akan menentukan apakah pesanan khusus diterima atau ditolak.

2.7 Langkah-Langkah Pengambilan Keputusan Menerima atau Menolak Pesanan Khusus dengan Menggunakan Analisis Biaya Relevan

Menurut Ari Purwanti (2023 : 72-74), pengambilan keputusan menerima atau menolak pesanan khusus, membutuhkan analisis biaya relevan dengan mempertimbangkan biaya variabel yang harus ditanggung untuk pesanan khusus tersebut. Pesanan khusus harus dapat menutup biaya variabel yang dikeluarkan. Dengan menggunakan analisis ini, perusahaan dapat mengevaluasi apakah pesanan khusus tersebut akan menghasilkan keuntungan yang memadai atau dapat menimbulkan kerugian. Berikut langkah-langkah pengambilan keputusan apakah akan menerima atau menolak pesanan khusus dengan menggunakan analisis biaya relevan.

1. Analisis terhadap pendapatan dari pesanan khusus, dilakukan agar perusahaan tidak salah dalam pengambilan keputusan. Komponen yang dianalisis, antara lain:
 - a. Harga jual pesanan khusus, tidak disarankan lebih rendah dari total biaya variabel yang dibutuhkan untuk melakukan proses produksi.
 - b. Jumlah pesanan khusus tidak melebihi kapasitas normal perusahaan, yang dapat berpengaruh terhadap pengeluaran biaya tetap perusahaan.
2. Biaya variabel yang terkait:
 - a. Biaya bahan baku, yaitu biaya untuk membeli atau memproduksi bahan baku yang dibutuhkan untuk pesanan khusus, membutuhkan spesifikasi khusus atau tidak.
 - b. Biaya tenaga kerja, yaitu biaya yang terkait dengan upah dan gaji pekerja yang terlibat dalam memproduksi atau menyediakan pesanan khusus.
 - c. Biaya overhead, yaitu biaya produksi tambahan seperti biaya biaya desain khusus atau biaya utilitas yang harus diperhitungkan atas pesanan khusus.
3. Biaya tetap yang dapat dihindari, yaitu biaya tetap yang tidak berubah terlepas dari pesanan khusus, maka tidak menjadi faktor pertimbangan karena tidak akan berubah akibat penerimaan atau penolakan pesanan khusus tersebut.
4. Analisis biaya relevan, dilakukan dengan menganalisis total biaya variabel yang terkait dengan pesanan khusus.
5. Menganalisis keputusan:
 - a. Jika total biaya relevan kurang dari pendapatan dari pesanan khusus, maka pesanan khusus tersebut dapat diterima.
 - b. Jika total biaya relevan lebih besar dari pendapatan dari pesanan khusus, maka pesanan khusus tersebut harus ditolak.

Contoh Kasus:

PT Shoesindo adalah produsen sepatu yang mempunyai kapasitas normal produksi 1.000 pasang sepatu dengan harga penjualan Rp150.000 per pasang. Selama 2023, perusahaan hanya memproduksi 800 pasang sepatu. Pada Juli 2023 perusahaan menerima pesanan khusus sebanyak 200 pasang sepatu dengan harga pesanan khusus Rp130.000 per pasang. Berikut ini informasi data biaya yang terkait dengan proses produksi.

- a. Biaya bahan baku per pasang sepatu adalah Rp 45.000
- b. Biaya tenaga kerja per pasang sepatu adalah Rp 40.000
- c. Biaya *overhead* per pasang sepatu adalah Rp 15.000
- d. Biaya tetap, terdiri atas biaya administrasi umum Rp 5.000.000 dan biaya penjualan Rp 8.000.000.

Berdasarkan data tersebut apakah perusahaan akan menerima pesanan khusus sebanyak 200 pasang tersebut?

Penyelesaian:

PT Shoesindo melakukan analisis diferensial atas kasus tersebut. Sebelum melakukan analisis diferensial, terlebih dahulu perlu dihitung biaya variabel per pasang sepatu sebagai berikut.

Biaya bahan baku	Rp 45.000
Biaya tenaga kerja	Rp 40.000
Biaya <i>overhead</i>	<u>Rp 15.000</u>

Total biaya variabel per pasang Rp 100.000

Analisis diferensial yang dilakukan disajikan dalam tabel berikut ini.

PT SHOESINDO			
ANALISIS DIFERENSIAL ATAS PESANAN KHUSUS JULI 2023			
(dalam rupiah)			
	Menerima Pesanan Khusus	Menolak Pesanan Khusus	Anlisis Diferensial (Beda)
Penjualan:			
Normal: 800 pasang × Rp 150.000	Rp 120.000.000	Rp 120.000.000	Rp -
Pesanan khusus: 200 pasang × Rp 130.000	Rp 26.000.000	Rp -	Rp 26.000.000
	Rp 146.000.000	Rp 120.000.000	Rp 26.000.000
Biaya Variabel:			
Normal: 800 pasang × Rp 100.000	Rp 80.000.000	Rp 80.000.000	Rp -
Pesanan khusus: 200 pasang × Rp 100.000	Rp 20.000.000	Rp -	Rp 20.000.000
Total biaya variabel	Rp 100.000.000	Rp 80.000.000	Rp 20.000.000
Margin kontribusi	Rp 46.000.000	Rp 40.000.000	Rp 6.000.000
Biaya Tetap:			
Administrasi Umum	Rp 5.000.000	Rp 5.000.000	Rp -
Penjualan	Rp 8.000.000	Rp 8.000.000	Rp -
Total biaya tetap	Rp 13.000.000	Rp 13.000.000	Rp -
Laba neto	Rp 33.000.000	Rp 27.000.000	Rp 6.000.000

Kesimpulannya, berdasarkan analisis diferensial tersebut, maka PT Shoesindo sebaiknya menerima pesanan khusus, karna harga pesanan khusus yang diminta masih diatas biaya variabel yang digunakan untuk proses produksi, jadi masih dapat menaikkan margin kontribusi. Jika perusahaan menolak pesanan khusus, maka akan kehilangan *oppportunity cost* sebesar Rp 6.000.000.