

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Biaya

2.1.1 Pengertian Biaya

Untuk dapat menghasilkan laba yang sesuai dengan yang diinginkan, pihak manajemen suatu perusahaan harus dapat mengatur pengeluaran biaya sampai semaksimal mungkin, untuk dapat melakukan hal itu maka pengetahuan mengenai biaya tentu menjadi modal yang sangat mendasar yang harus dimiliki oleh pihak manajemen tersebut. Oleh karena itu, berikut ini akan dijelaskan definisi biaya menurut beberapa pendapat.

Mulyadi (2015:8) mendefinisikan biaya dalam arti luas yaitu sebagai:

“Pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau yang kemungkinan akan terjadi untuk tujuan tertentu. 4 unsur pokok dalam definisi biaya tersebut diatas:

1. Biaya merupakan pengorbanan sumber ekonomi,
2. Diukur dalam satuan uang,
3. Yang telah terjadi atau secara potensial akan terjadi,
4. Pengorbanan tersebut untuk tujuan tertentu.”

Menurut Horngren (2012:35) mendefinisikan “biaya (*cost*) merupakan sumber daya yang dikorbankan (*sacrificed*) atau dilepaskan (*forgone*) untuk mencapai tujuan tertentu.”

Blocher (2014:104) dalam buku manajemen biaya menyatakan bahwa “biaya merupakan sumber daya yang digunakan oleh perusahaan untuk tujuan tertentu”

Baldrick (2014: 36) mengemukakan bahwa:

“Biaya (*expense*) adalah kos barang atau jasa yang telah digunakan untuk memperoleh pendapatan. Kos (*cost*) adalah pengorbanan sumber ekonomi untuk memperoleh barang atau jasa yang diharapkan memberi manfaat sekarang atau masa yang akan datang.”

Menurut Carter & Usry yang diterjemahkan oleh Krista (2010:29) pengertian biaya adalah sebagai berikut:

“Biaya sebagai alat tukar, pengeluaran, pengorbanan untuk memperoleh manfaat. Dalam akuntansi keuangan, pengeluaran atau pengorbanan pada saat

akuisisi diwakili oleh penyusutan saat ini atau di masa yang akan datang dalam bentuk kas atau aktiva lain.”

Berdasarkan beberapa uraian pengertian biaya diatas, dapat disimpulkan bahwa biaya adalah suatu nilai tukar atau sumber daya yang dikorbankan atau dikeluarkan dalam bentuk satuan uang untuk mendapatkan barang dan jasa yang dapat memberikan manfaat saat ini atau masa depan untuk tercapainya suatu tujuan tertentu.

2.1.2 Objek Biaya

Objek biaya (*cost objective*) menurut Blocher (2014:105) yaitu:

Berbagai produk, jasa, pelanggan, aktivitas atau unit organisasi di mana biaya dibebankan. Unsur aktivitas-aktivitas yang dapat dijadikan sebagai objek biaya adalah:

1. Produk
2. Produksi
3. Departemen
4. Divisi
5. *Batch* dari unit-unit sejenis
6. Lini produk
7. Kontrak
8. Pesanan pelanggan
9. Proyek
10. Proses
11. Tujuan strategis

Objek biaya tersebut dapat digunakan untuk menelusuri biaya dan menentukan seberapa objektif biaya tersebut dapat diandalkan dan seberapa berartinya ukuran biaya yang dihasilkan.

2.1.3 Klasifikasi Biaya

Klasifikasi biaya diperlukan untuk mengembangkan data biaya yang dapat membantu manajemen dalam mencapai tujuan. Klasifikasi biaya merupakan pengelompokan atas keseluruhan elemen biaya secara sistematis ke dalam golongan-golongan tertentu yang lebih ringkas. Hal ini ditujukan agar dapat memberikan informasi yang lengkap bagi seorang pemimpin perusahaan dalam mengelola dan menjalankan fungsinya masing-masing.

Mulyadi (2015:13) menggolongkan biaya sebagai berikut:

1. Penggolongan Biaya Menurut Objek Pengeluaran
 Dalam cara penggolongan ini, nama objek pengeluaran merupakan dasar penggolongan biaya. Misalnya objek pengeluaran adalah bahan bakar, amak semua pengeluaran yang berhubungan dengan bahan bakar disebut “biaya bahan bakar”.
2. Penggolongan Biaya Menurut Fungsi Pokok Perusahaan
 Dalam perusahaan manufaktur, ada tiga fungsi pokok yaitu fungsi produksi, fungsi pemasaran dan fungsi administrasi dan umum.
3. Penggolongan Biaya Menurut Hubungan Biaya dengan Sesuatu yang Dibiayai
 Sesuatu yang dibiayai dapat berupa produk atau departemen. Dalam hubungannya dengan sesuatu yang dibiayai, biaya dapat dikelompokkan menjadi dua golongan:
 - a. Biaya langsung (*Direct Cost*)
 - b. Biaya tidak langsung (*Indirect Cost*)
4. Penggolongan Biaya Menurut Perilakunya dalam Hubungannya dengan Perubahan Volume Kegiatan
 Dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan, biaya dapat digolongkan menjadi:
 - a. Biaya Variabel
 - b. Biaya Semivariabel
 - c. Biaya *Semifixed*
 - d. Biaya Tetap
5. Penggolongan Biaya Atas Dasar Jangka Waktu Manfaatnya
 Atas dasar jangka waktu manfaatnya, biaya dapat dibagi menjadi dua:
 - a. Pengeluaran Modal (*Capital Expenditure*)
 - b. Pengeluaran Pendapatan (*Revenue Expenditure*)

Sedangkan menurut Daljono (2011:15) biaya dapat di klasifikasikan sebagai berikut:

1. Klasifikasi biaya menurut hubungannya dengan produk
 Biaya yang terjadi di perusahaan dapat dikelompokkan berdasarkan keterkaitannya (hubungannya) dengan produk, menjadi biaya produk dan komersial. Biaya produk adalah biaya pembuatan produk. Biaya ini sifatnya melekat pada produk, sedangkan biaya komersial merupakan biaya yang tidak melekat pada produk.
2. Klasifikasi biaya menurut waktu pengakuan (*timing of recognition*)
 Menurut waktu pengakuan, biaya di klasifikasikan menjadi *product cost* dan *period cost*. *Product cost* (Biaya Produk) adalah biaya yang terjadi dalam rangka membuat produk. Sedangkan *Period Cost* (Biaya Periode) adalah biaya yang terjadi dalam satu periode yang tidak ada kaitannya dengan produk.

3. Klasifikasi biaya dikaitkan dengan volume produksi
Biaya bila dikaitkan dengan variabelitas volume produksi dapat dibedakan menjadi Biaya Variabel, Biaya Tetap, Biaya Semi Variabel.
 - a. Biaya Variabel (*Variabel Cost*) adalah biaya yang apabila dikaitkan dengan volume (pemacu timbulnya biaya) secara per unit akan selalu tetap (tidak berubah jumlahnya), meskipun volume produksi berubah-ubah, akan tetapi secara total biaya tersebut jumlahnya akan berubah sesuai dengan proposi aktivitas (volume produksi)
 - b. Biaya Tetap (*fixed Cost*) adalah biaya yang secara total, biaya tersebut tidak berubah jumlahnya meskipun aktivitas (jumlah produksi) berubah.
 - c. Biaya Semi Variabel merupakan biaya campuran antara biaya variabel dan biaya tetap.
4. Klasifikasi biaya yang lain
 - a. Pengambilan keputusan
Apabila dikaitkan dengan pengambilan keputusan, biaya di klasifikasikan menjadi biaya relevan dan biaya tidak relevan terhadap pengambilan keputusan.
 - b. Dapat tidaknya di kendalikan
Maksudnya biaya dapat dikelompokkan menjadi biaya terkendali dan biaya tidak terkendali.
 - c. Data yang digunakan
Menurut data yang digunakan, biaya dapat dikelompokkan menjadi biaya sesungguhnya, biaya standar, biaya masa yang akan datang.
 - d. *Sunk Cost*
Istilah *Sunk Cost* sering digunakan untuk menunjuk biaya yang terjadi dimasa lalu. *Sunk Cost* merupakan biaya yang tidak relevan untuk tidak dipertimbangkan dalam pengambilan keputusan dimasa berikut.
 - e. *Opportunity Cost*
Opportunity Cost merupakan biaya yang diukur dari manfaat yang hilang karena seseorang atau perusahaan memilih suatu alternative sehingga tidak dapat memilih alternatif yang lain.

2.2 Harga Pokok Produksi

2.2.1 Pengertian Harga Pokok Produksi

Peranan harga pokok sangat penting dalam perusahaan, karena untuk dapat menentukan besarnya harga jual, perusahaan harus mendapatkan informasi mengenai biaya-biaya yang harus dibebankan kepada produk yang diproduksi tersebut. Oleh karena itu perhitungan harga pokok produksi harus dilakukan secara tepat dan teliti.

Mulyadi (2015:10) berpendapat, harga pokok produksi atau disebut harga pokok adalah pengobanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau kemungkinan terjadi untuk memperoleh penghasilan.

Bahri (2016:370) mendefinisikan harga pokok produksi sebagai berikut:

“Harga pokok produksi adalah biaya yang dikeluarkan untuk membuat produk pada periode pelaporan. Harga pokok produksi menyimpulkan tentang biaya yang melekat pada produk yang dihasilkan. Biaya ini terdiri atas biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead*.”

Hansen dan Mowen (2013:60) mengemukakan bahwa:

“Harga pokok produksi mencerminkan total biaya barang yang diselesaikan selama periode berjalan. Biaya yang hanya dibebankan ke barang yang diselesaikan adalah biaya manufaktur bahan baku, tenaga kerja langsung dan *overhead*.”

Berdasarkan uraian pengertian diatas, dapat disimpulkan bahwa harga pokok produksi adalah seluruh biaya yang dikorbankan atau dikeluarkan yang diukur dalam satuan uang untuk proses produksi dari bahan baku menjadi barang jadi yang siap untuk dijual yang terdiri dari biaya bahan langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik.

2.2.2 Unsur-Unsur Harga Pokok Produksi

Dalam proses produksi untuk menghasilkan produk, perusahaan industri biasanya mengeluarkan berbagai macam biaya. Biaya-biaya tersebut merupakan unsur-unsur dari harga pokok produksi yang sering disebut juga sebagai biaya pabrikasi yang merupakan gabungan dari seluruh biaya yang dikeluarkan dalam mengolah bahan baku menjadi produk jadi.

Hansen dan Mowen (2013:57) menyatakan bahwa biaya produksi dapat diklasifikasikan lebih lanjut sebagai berikut:

1. Bahan Baku Langsung (*Direct Material Cost*)
Bahan baku langsung adalah biaya yang dapat ditelusuri secara langsung pada barang atau jasa yang sedang diproduksi. Biaya bahan ini dapat dibebankan langsung ke produk karena pengamatan fisik dapat digunakan untuk mengukur kuantitas yang dikonsumsi oleh setiap produk.
2. Tenaga Kerja Langsung (*Direct Labor Cost*)
Tenaga kerja langsung adalah tenaga kerja yang dapat ditelusuri secara langsung pada barang atau jasa yang sedang diproduksi. Seperti halnya bahan

langsung, pengamatan fisik dapat digunakan dalam mengukur kuantitas karyawan yang digunakan dalam memproduksi suatu produk dan jasa.

3. *Overhead Pabrik (Factory Overhead)*

Overhead pabrik adalah semua biaya produksi selain bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung yang tidak dapat ditelusuri secara langsung ke unit barang yang diproduksi. Biaya *overhead* disebut juga *overhead* manufaktur atau beban pabrik. Contoh-contohnya termasuk penyusutan bangunan dan peralatan, pemeliharaan, pelengkapan, pengawasan, dan penanganan bahan.

2.2.3 Metode Penentuan Harga Pokok Produksi

Dalam perhitungan harga pokok produksi pada perusahaan biasanya memakai metode tradisional, komponen-komponen harga pokok produk atau jasa terdiri dari biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* baik yang bersifat tetap atau variabel. *Activity Based Costing* muncul pada awal tahun 1987, metode perhitungan harga pokok produksi ini muncul sebagai respon terhadap tekanan kompetitif yang terkena ketidakakuratan dalam metode tradisional.

Saat ini kedua metode tersebut digunakan dalam perusahaan untuk perhitungan harga pokok produksi, yaitu metode tradisional (*full costing* dan *variable costing*) dan metode *Activity Based Costing* (ABC). Mulyadi (2015:49) menjelaskan perbedaan ketiga metode tersebut sebagai berikut:

1. *Full costing* merupakan salah satu metode penentuan kos produk, yang membebankan seluruh biaya produksi sebagai kos produk, baik biaya produksi yang berperilaku variabel maupun tetap.
2. *Variable costing* merupakan salah satu metode penentuan kos produk yang membebankan hanya biaya produksi yang berperilaku variabel saja kepada produk.
3. *Activity Based Costing* merupakan metode penentuan kos produk yang ditujukan untuk menyajikan informasi kos produk secara cermat bagi kepentingan manajemen, dengan mengukur secara cermat konsumsi sumber daya dalam setiap aktivitas yang digunakan untuk menghasilkan produk.

Tabel 2.1 Beda Unsur Biaya Produk dalam Pendekatan *Full Costing*, *Variable Costing* dan *Activity Based Costing*

<i>FULL COSTING</i>	<i>VARIABLE COSTING</i>	<i>ACTIVITY BASED COSTING</i>
Biaya produksi	Biaya variabel	<i>Unit-level activity cost</i>
Biaya administrasi & umum		<i>Batch-related activity cost</i>
		<i>Product-sustaining activity cost</i>
Biaya pemasaran	Biaya tetap	<i>Facility-sustaining activity cost</i>

Sumber: Mulyadi (2015:53)

2.2.4 Manfaat Informasi Harga Pokok Produksi

Pada dasarnya tujuan penentuan harga pokok produksi adalah menentukan secara tepat jumlah biaya per unit pada produk jadi, sehingga dapat diketahui laba atau rugi suatu perusahaan per periode. Mulyadi (2015:41) menyatakan manfaat dari penentuan harga pokok produksi secara garis besar adalah sebagai berikut :

a. Menentukan Harga Jual Produk

Perusahaan yang memproduksi misal memproses produknya untuk memenuhi persediaan di gudang dengan demikian biaya produksi di hitung untuk jangka waktu tertentu untuk menghasilkan informasi biaya produksi per satuan produk. Penentuan harga jual produk, biaya produksi per unit merupakan salah satu data yang dipertimbangkan disamping biaya data lain serta data non biaya.

b. Memantau Realisasi Biaya Produksi

Manajemen memerlukan informasi biaya produksi yang sesungguhnya dikeluarkan dibandingkan dengan rencana produksi yang telah ditetapkan, oleh sebab itu akuntansi biaya digunakan dalam jangka produksi sesuai dengan yang di perhitungkan sebelumnya.

c. Menghitung Laba Rugi Periodik

Guna mengetahui apakah kegiatan produksi dan pemasaran perusahaan dalam periode tertentu mampu menghasilkan laba bruto. Manajemen memerlukan ketepatan penentuan laba periodik, sedangkan laba periodik yang tepat harus berdasarkan informasi biaya dan penentuan biaya yang tepat pula.

d. Menentukan Harga Pokok Persediaan Produk Jadi dan Produk Dalam Proses yang Disajikan Dalam Neraca.

Saat manajemen dituntut untuk membuat pertanggung jawaban per periode, manajemen harus menyajikan laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi yang menyajikan harga pokok persediaan produk jadi dan harga pokok yang pada tanggal neraca masih dalam proses. Berdasarkan catatan biaya produksi yang masih melekat pada produk jadi yang belum dijual pada tanggal neraca serta dapat diketahui biaya produksinya. Biaya yang melekat pada produk jadi pada tanggal neraca disajikan dalam harga pokok persediaan produk jadi. Biaya yang melekat pada produk yang pada

tanggal neraca masih dalam proses pengerjaan disajikan dalam neraca sebagai harga pokok persediaan produk dalam proses.

Sedangkan Daljono (2011:35) berpendapat bahwa:

Dengan mengetahui harga pokok produk setiap pesanan, manajer dapat dipermudah dalam membuat berbagai keputusan antara lain:

- 1) Menentukan harga jual
- 2) Mempertimbangkan menolak atau menerima suatu pesanan
- 3) Memantau realisasi biaya
- 4) Menghitung Laba/Rugi tiap pesanan
- 5) Menentukan harga Pokok Persediaan Produk Jadi dan Produk Dalam Proses yang akan disajikan di neraca.

Manfaat informasi harga pokok produksi adalah menentukan harga jual, memantau realisasi biaya produksi, menghitung Laba/Rugi pada setiap pesanan, dan menentukan harga pokok persediaan produk jadi dan produk dalam proses yang akan disajikan di neraca.

2.3 Sistem Biaya Tradisional

2.3.1 Pengertian Sistem Biaya Tradisional

Menurut Garrison (2014:442) dalam akuntansi tradisional semua biaya dibebankan ke produk bahkan biaya produksi yang tidak disebabkan oleh produk. Menurut Horngren (2012:163) sistem biaya tradisional mengalokasikan biaya tidak langsung dengan menggunakan satu tarif biaya tidak langsung.

Sedangkan Hansen dan Mowen (2013:162) berpendapat bahwa:

“Biaya tradisional adalah perhitungan biaya produk dengan membebankan biaya dari bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung pada produk dan biaya *overhead* dibebankan dengan menggunakan penggerak aktivitas unit. Penggerak aktivitas unit adalah faktor-faktor yang menyebabkan perubahan dalam biaya seiring dengan perubahan jumlah unit yang diproduksi.

Dari uraian diatas, dapat disimpulkan bahwa sistem biaya tradisional adalah perhitungan biaya produk atau harga pokok produksi yang membebankan biaya *overhead* berdasarkan unit atau volume yang diproduksi.

2.3.2 Mekanisme Perhitungan Biaya dengan Sistem Tradisional

Perhitungan biaya dengan menggunakan sistem tradisional yaitu hanya dengan membebankan biaya produksi pada produk. Pembebanan biaya utama ke produk tidak memiliki kesulitan, tetapi sebaliknya biaya *overhead* memiliki masalah dalam pembebanan biaya ke produk, karena hubungan antara masukan dan keluaran tidak dapat diperhatikan secara fisik. Dalam metode tradisional, untuk membebankan biaya ke produk digunakan penggerak aktifitas tingkat unit (*unit level activity drivers*), hal ini disebabkan karena merupakan faktor yang menyebabkan perubahan biaya sebagai akibat perubahan unit yang diproduksi.

Pembebanan *overhead* pada metode tradisional dapat dilakukan dengan dua cara yaitu:

1. Tarif Pabrik Menyeluruh

Pembebanan *overhead* ke produk secara tradisional dapat menggunakan tarif pabrik menyeluruh. Dengan menggunakan tarif ini, biaya *overhead* pertama sekali diakumulasi dalam kelompok besar pabrik secara menyeluruh. *Overhead* dibebankan pada kelompok hanya dengan menjumlahkan semua biaya *overhead* yang diharapkan terjadi di pabrik selama setahun. Semua biaya *overhead* adalah untuk pabrik, maka pembebanan kepada kelompok dilakukan sangat akurat. Tahap selanjutnya menghitung tarif pabrik menyeluruh dengan menggunakan satu penggerak tingkat unit, biasanya adalah jam tenaga kerja langsung atau jam mesin.

2. Tarif Departemental

Dasar pemikiran tarif departemental ini adalah untuk menghindari pembebanan rata-rata seperti yang digunakan pada tarif pabrik menyeluruh. Tarif departemental berasumsi bahwa beberapa departemen mungkin lebih intensif apabila *overhead* dibandingkan dengan yang lain, sehingga produk yang menghabiskan waktu lebih banyak pada departemen akan dibebankan *overhead* yang lebih besar dari yang menghabiskan waktu yang lebih sedikit.

2.3.3 Kelebihan dan Kelemahan Metode Tradisional

Dalam setiap metode pasti memiliki kelemahan dan kelebihan dalam perhitungan. Kelebihan dari metode tradisional adalah proses perhitungan lebih mudah dan tidak rumit karena hanya mempertimbangkan variabel utama yaitu volume produksi, tenaga kerja langsung, bahan baku langsung, jam mesin. Selain itu kelebihan metode tradisional adalah tidak membutuhkan seseorang yang memiliki keahlian khusus dalam perhitungan.

Kelemahan metode tradisional menurut Rudianto (2013:159) adalah:

1. Sistem akuntansi biaya tradisional terlalu menekankan pada tujuan penentuan harga pokok produk yang dijual. Akibatnya, sistem ini hanya menyediakan informasi yang relatif sangat sedikit untuk mencapai keunggulan dalam persaingan global.
2. Berkaitan dengan biaya *overhead*, sistem akuntansi biaya tradisional terlalu memusatkan pada distribusi dan alokasi biaya *overhead* ketimbang berusaha keras mengurangi pemborosan dengan menghilangkan aktivitas yang tidak bernilai tambah.
3. Sistem akuntansi biaya tradisional tidak mencerminkan sebab akibat biaya karena sering kali beranggapan bahwa biaya ditimbulkan oleh faktor tunggal, seperti volume produk atau jam kerja langsung.
4. Sistem akuntansi biaya tradisional sering kali menghasilkan informasi biaya yang terdistorsi sehingga mengakibatkan pembuatan keputusan yang justru menimbulkan konflik dengan keunggulan perusahaan.
5. Sistem akuntansi biaya tradisional menggolongkan biaya langsung dan tidak langsung serta biaya tetap dan biaya variabel hanya berdasarkan faktor penyebab tunggal, yaitu volume produk. Padahal dalam lingkungan teknologi maju, metode penggolongan tersebut menjadi kabur karena biaya dipengaruhi oleh berbagai aktivitas.
6. Sistem akuntansi biaya tradisional menggolongkan suatu perusahaan ke dalam pusat-pusat pertanggungjawaban yang kaku dan terlalu menekankan kinerja jangka pendek.
7. Sistem akuntansi biaya tradisional memusatkan perhatian pada perhitungan selisih biaya pusat-pusat pertanggungjawaban dalam suatu perusahaan dengan menggunakan standar tertentu.
8. Sistem akuntansi biaya tradisional tidak banyak memerlukan alat-alat dan teknik-teknik yang canggih dalam sistem informasi dibandingkan pada lingkungan teknologi maju.
9. Sistem akuntansi biaya tradisional kurang menekankan pentingnya daur hidup produk. Hal ini dibuktikan dengan perlakuan akuntansi biaya tradisional terhadap biaya aktivitas. Biaya-biaya tersebut diperlakukan sebagai biaya periode sehingga menyebabkan terjadinya distorsi harga pokok produk.

Dalam sistem kalkulasi biaya tradisional biaya *overhead* dialokasikan secara arbitrer kepada harga pokok produk. Hal ini akan menghasilkan harga pokok produk yang tidak akurat atau terjadinya distorsi penentuan harga pokok produk per unit sehingga tidak bisa diandalkan dalam mengukur efisiensi dan produktivitas.

Penentuan harga pokok per unit yang lebih akurat penting bagi manajemen sebagai dasar untuk pembuatan keputusan. Agar tidak terjadi distorsi penentuan harga pokok per unit, banyak perusahaan yang mengadopsi penggunaan sistem penentuan harga pokok (*costing*) berbasis aktivitas (ABC).

2.4 Metode *Activity Based Costing* (ABC)

2.4.1 Pengertian Metode *Activity Based Costing* (ABC)

Blocher (2014:206) berpendapat bahwa metode ABC merupakan pendekatan perhitungan biaya yang membebankan biaya sumber daya ke objek biaya seperti produk, jasa atau pelanggan berdasarkan aktivitas yang dilakukan untuk objek biaya

Garrison (2014:312) menyatakan bahwa:

“Metode ABC adalah metode perhitungan biaya yang dirancang untuk menyediakan informasi biaya bagi manajer untuk pembuatan keputusan strategis dan keputusan lainnya sebagai pelengkap, bukan sebagai pengganti sistem biaya yang biasa dipakai perusahaan.”

Sedangkan Horngren (2012:167) berpendapat bahwa:

“*Activity Based Costing* (ABC) merupakan suatu sistem pendekatan perhitungan biaya yang dilakukan berdasarkan aktivitas-aktivitas yang ada di perusahaan. Sistem ini dilakukan dengan dasar pemikiran bahwa penyebab timbulnya biaya adalah aktivitas yang dilakukan dalam suatu perusahaan, sehingga wajar bila pengalokasian biaya-biaya tidak langsung dilakukan berdasarkan aktivitas tersebut.”

Pengertian *Activity based Costing* menurut Carter & Usry yang diterjemahkan oleh Krista (2010:496) yaitu:

“*Activity Based Costing* (perhitungan berdasarkan aktivitas) adalah suatu sistem di mana tempat penampungan biaya *overhead* yang jumlahnya lebih dari satu dialokasikan menggunakan dasar yang memasukkan satu atau lebih faktor yang tidak berkaitan dengan volume.”

Mulyadi (2009:40) memberikan pengertian ABC sebagai berikut:

“ABC *system* adalah sistem informasi biaya yang berorientasi pada penyediaan informasi lengkap tentang aktivitas untuk memungkinkan personel perusahaan melakukan pengelolaan terhadap aktivitas. Sistem informasi ini menggunakan aktivitas sebagai basis serta pengurangan biaya dan penentuan secara akurat kos produk/jasa sebagai tujuan.”

Berdasarkan beberapa uraian diatas mengenai pengertian metode Activity Based Costing, dapat disimpulkan bahwa metode Activity Based Costing adalah metode perhitungan biaya dalam proses produksi berdasarkan aktivitas perusahaan dengan mengalokasikan biaya overhead pada setiap masing-masing aktivitas.

ABC memfokuskan pada biaya yang melekat pada produk berdasarkan aktivitas untuk memproduksi, mendistribusikan atau menunjang produk yang bersangkutan. Sistem ABC timbul sebagai akibat dari kebutuhan manajemen akan informasi akuntansi yang mampu mencerminkan konsumsi sumber daya dalam berbagai aktivitas untuk menghasilkan produk secara akurat. Penerapan ABC akan mendukung proses pengambilan keputusan-keputusan yang strategis dalam perusahaan, seperti: keputusan tentang harga dan proses efisiensi yang dilakukan perusahaan karena penerapan ABC mengharuskan perusahaan untuk melakukan identifikasi dan perbaikan atas seluruh kegiatan yang dilakukan pada sebuah perusahaan.

Mulyadi (2009:52) menjelaskan bahwa ada dua keyakinan dasar yang melandasi ABC *system*, yaitu:

1. *Cost is caused*. Biaya ada penyebabnya dan penyebab biaya adalah aktivitas. ABC *System* berangkat dari keyakinan dasar bahwa sumber daya menyebabkan kemampuan untuk melaksanakan aktifitas, bukan sekedar menyebabkan timbulnya biaya yang dialokasikan.
2. *The cause of cost can be managed*. Penyebab terjadinya biaya dapat dikelola. Pengelolaan terhadap aktivitas memerlukan berbagai informasi tentang aktivitas

2.4.2 Klasifikasi Aktivitas

Klasifikasi biaya dalam berbagai kelompok biaya (*cost pool*) didasarkan atas tingkat kesulitan untuk menentukan hubungan sebab akibat serta untuk dasar pengalokasian (*cost allocation* based). Pengelompokan biaya tersebut akan membentuk kelompok-kelompok biaya yang selanjutnya akan dihubungkan dengan

pemicu biaya masing-masing yang paling sesuai sehingga diperoleh pembebanan biaya kepada objek biayanya dengan jumlah yang tepat.

Ahmad (2011:324) berpendapat bahwa terdapat 4 kategori dalam pengelompokan biaya pada ABC, yaitu:

1. Biaya untuk setiap unit (*unit level*) adalah sumber daya yang digunakan untuk aktivitas yang akan meningkat pada setiap unit produksi/jasa yang dihasilkan. Pengelompokan untuk level ini berdasarkan hubungan sebab akibat dengan setiap unit yang dihasilkan.
2. Biaya untuk setiap kelompok unit tertentu (*batch level*) adalah sumber daya yang digunakan untuk aktivitas yang akan terkait dengan sekelompok unit produk/jasa yang dihasilkan. Pengelompokan untuk level ini adalah biaya yang hubungan sebab akibat untuk setiap kelompok unit yang dihasilkan.
3. Biaya untuk setiap produk/jasa tertentu (*product sustaining level*) adalah sumber daya yang digunakan untuk aktivitas menghasilkan suatu produk dan jasa. Pengelompokan untuk level ini adalah biaya yang memiliki hubungan sebab akibat dengan setiap produk atau jasa yang dihasilkan.
4. Biaya untuk setiap fasilitas tertentu (*facility sustaining level*) adalah sumber daya yang digunakan untuk aktivitas yang tidak dapat dihubungkan secara langsung dengan produk/jasa yang dihasilkan tetapi untuk mendukung organisasi secara keseluruhan. Pengelompokan untuk level ini sulit dicari hubungan sebab akibatnya dengan produk/jasa yang dihasilkan tetapi dibutuhkan untuk kelancaran kegiatan perusahaan yang berhubungan dengan produksi barang/jasa.

2.4.3 Tujuan dan Manfaat Sistem *Activity Based Costing* (ABC)

Ahmad (2011:321) menjelaskan bahwa tujuan sistem ABC yaitu untuk meningkatkan akurasi analisis biaya dengan menelusuri biaya ke objek biaya. Adapun manfaatnya sistem ABC menurut Ahmad (2011:321) adalah sebagai berikut:

1. Menyajikan biaya produk lebih akurat dan informatif
2. Mengukur biaya dengan lebih akurat
3. Memberikan informasi tentang biaya yang relevan untuk pengambilan keputusan

2.4.4 Kelemahan dan Kelebihan Metode *Activity Based Costing* (ABC)

Setiap metode memiliki kelemahan dan kelebihan dalam perhitungan. Kelemahan metode *Activity Based Costing* menurut Blocher (2014:212) adalah sebagai berikut:

1. Activity Based Costing mempunyai batas dalam pengambilan keputusan jangka pendek karena memperlakukan semua biaya secara variabel.
2. Activity Based Costing membutuhkan usaha tambahan untuk mengumpulkan data yang diperlukan untuk memenuhi persyaratan pelaporan eksternal.

Adapun keunggulan dari metode Activity Based Costing, diantaranya:

Menurut Blocher (2014:212) mengemukakan manfaat dari metode Activity Based Costing, yaitu:

1. Pengukuran profitabilitas yang lebih baik, karena metode ABC menyajikan informasi yang lebih akurat dan informatif.
2. Pengambilan keputusan yang lebih baik, karena metode ABC menyajikan perhitungan yang lebih akurat mengenai biaya yang dipicu oleh aktivitas, membantu manajer untuk meningkatkan nilai produk dan proses dengan membuat keputusan yang lebih baik mengenai desain produk, keputusan yang lebih baik mengenai dukungan bagi pelanggan serta mendorong proyek-proyek yang meningkatkan nilai.
3. Perbaikan proses, metode ABC menyediakan informasi untuk mengidentifikasi bidang-bidang dimana perbaikan proses dibutuhkan.
4. Estimasi biaya. Meningkatkan biaya produk yang mengarah pada estimasi biaya pesanan yang lebih baik untuk keputusan penetapan harga, anggaran dan perencanaan.
5. Biaya dari kapasitas yang tidak digunakan. Metode ABC menyediakan informasi yang lebih baik untuk mengidentifikasi biaya dari kapasitas yang tidak digunakan dan mempertahankan akuntansi secara terpisah untuk biaya tersebut.

Sedangkan Samryn (2012:161) menyatakan keuntungan dari penggunaan akuntansi ABC adalah:

1. Mempunyai banyak elemen biaya yang digunakan untuk mengumpulkan biaya overhead.
2. Mengubah dasar yang digunakan untuk membebankan biaya overhead kepada produk menjadikan hampir setiap biaya dapat ditelusuri hubungannya dengan produk atau jasa yang diberikan. Atau minimal menjadi biaya langsung yang dapat ditelusuri hubungannya dengan obyek yang dibiayai.
3. Dengan system ini biaya overhead yang dalam akuntansi konvensional dikelompokkan sebagai biaya tetap dalam akuntansi ABC bisa diperlakukan sebagai biaya variabel.
4. Mengubah persepsi para manajer tentang biaya overhead sehingga menjadikan tiap aktivitas dapat diikuti hubungannya dengan tiap produk.

Dari uraian diatas mengenai kelemahan dan kelebihan metode Activity Based Costing, dapat disimpulkan bahwa perhitungan metode Activity Based Costing

dapat dikatakan lebih tepat dan akurat dibandingkan dengan metode tradisional. Hal ini disebabkan karena dalam perhitungan, metode Activity Based Costing tidak membebankan seluruh biaya setiap aktivitas dalam biaya overhead. Walaupun penerapan tersebut tidak membuat seluruh biaya akan mudah dibebankan kepada objek biayanya dengan mudah, karena biaya-biaya yang dikelompokkan dalam *sustaining level* ketika dialokasikan sering kali juga menggunakan dasar yang bersifat arbiter.

2.5 Tahap-tahap dalam Perancangan Sistem ABC

Menurut Garrison (2014:314) tahapan dalam menerapkan perhitungan biaya dengan metode Activity Based Costing adalah:

1. Prosedur Tahap Pertama (First-stage Allocation) Pada tahap ini dilakukan proses pembebanan biaya overhead ke kelompok biaya aktivitas. Pada tahap ini, langkah-langkah yang dilakukan adalah:
 - a. Mengidentifikasi dan mendefinisikan aktivitas. Tahap pertama dalam menerapkan metode Activity Based Costing adalah mengidentifikasi aktivitas-aktivitas perusahaan dalam melakukan proses produksi dari awal hingga produk jadi. Pada tahap ini, dilakukan pengumpulan data dan informasi dengan pihak yang terkait dengan cara wawancara atau observasi. Hal ini dilakukan agar data dan informasi yang didapat akurat dan relevan karena didapatkan dari pihak perusahaan yang terkait dengan proses produksi.
 - b. Mengalokasikan biaya ke kelompok biaya aktivitas. Pada tahap ini dilakukan pengelompokan biaya ke dalam kelompok biaya yang ditentukan berdasarkan penggerak biaya (cost driver) yang paling sesuai dengan aktivitas tersebut. Faktor penggerak biaya dapat berupa volume produksi, jam tenaga kerja langsung, luas lantai, jam mesin, jumlah pengiriman.
 - c. Mengelompokkan biaya (cost pool) yang homogeny Pada tahap ini, aktivitas-aktivitas dikelompokkan ke dalam suatu kelompok biaya yang sejenis. Pengelompokan biaya bertujuan untuk memudahkan perhitungan biaya overhead pada setiap aktivitas.
 - d. Menghitung tarif aktivitas. Pada tahap ini dilakukan perhitungan tarif aktivitas yang akan digunakan untuk pembebanan biaya overhead ke produk dan pelanggan.
2. Prosedur Tahap Kedua (Second-stage Allocation) Pada tahap ini dilakukan proses lanjutan dari tahap pertama dimana tarif aktivitas yang telah dihitung digunakan untuk membebankan biaya ke produk dan pelanggan. Langkah dalam tahap ini meliputi:

- a. Membebaskan biaya overhead berdasarkan tarif aktivitas. Pada tahapan ini dilakukan pembebanan biaya secara langsung ke objek biaya dengan memperhitungkan tarif aktivitas dengan melihat kaitan dengan unit penggerak yang telah diidentifikasi pada tahap sebelumnya.
- b. Menyiapkan laporan manajemen Pada tahap ini, setelah semua biaya produksi dihitung, maka disiapkan laporan manajemen untuk memberikan informasi mengenai seluruh biaya produksi dengan metode ABC.

2.6 Pembebanan Biaya Overhead pada Activity Based Costing

Pada Activity Based Costing meskipun pembebanan biaya-biaya overhead pabrik dan produk juga menggunakan dua tahap seperti pada akuntansi biaya tradisional, tetapi pusat biaya yang dipakai untuk pengumpulan biaya-biaya pada tahap pertama dan dasar pembebanan dari pusat biaya kepada produk pada tahap kedua sangat berbeda dengan akuntansi biaya tradisional. Activity Based costing menggunakan lebih banyak cost driver bila dibandingkan dengan sistem pembebanan biaya pada akuntansi biaya tradisional. Sebelum sampai pada prosedur pembebanan dua tahap dalam Activity Based Costing perlu dipahami hal-hal sebagai berikut:

1. Cost Driver adalah suatu kejadian yang menimbulkan biaya. Cost Driver merupakan faktor yang dapat menerangkan konsumsi biaya-biaya overhead. Faktor ini menunjukkan suatu penyebab utama tingkat aktivitas yang akan menyebabkan biaya dalam aktivitas-aktivitas selanjutnya.
2. Rasio konsumsi adalah proporsi masing-masing aktivitas yang dikonsumsi oleh setiap produk, dihitung dengan cara membagi jumlah aktivitas yang dikonsumsi oleh suatu produk dengan jumlah keseluruhan aktivitas tersebut dari semua jenis produk.
3. Homogeneous Cost Pool merupakan kumpulan biaya dari overhead yang variasi biayanya dapat dikaitkan dengan satu pemicu biaya saja. Atau untuk dapat disebut suatu kelompok biaya yang homogen, aktivitas-aktivitas overhead secara logis harus berhubungan dan mempunyai rasio konsumsi yang sama untuk semua produk.

2.7 Analisis Aktivitas

Hansen dan Mowen (2013:237) berpendapat bahwa:

Analisis aktivitas merupakan proses pengidentifikasian, penjelasan dan pengevaluasian aktivitas yang perusahaan lakukan. Ada empat hal yang dihasilkan oleh analisis aktivitas yaitu:

1. Aktivitas apa yang dilakukan
2. Berapa banyak orang yang melakukan aktivitas
3. Waktu dan sumber daya apa yang dibutuhkan untuk melakukan aktivitas lain, dan
4. Perhitungan nilai aktivitas untuk organisasi, termasuk rekomendasi untuk memilih dan hanya mempertahankan aktivitas yang menambah nilai

Aktivitas dapat dikelompokkan menjadi aktivitas bernilai tambah dan aktivitas tidak bernilai tambah. Aktivitas-aktivitas tersebut dapat menimbulkan biaya bernilai tambah dengan biaya tidak bernilai tambah. Mulyadi (2009:183) menyatakan aktivitas bernilai tambah dan tidak bernilai tambah adalah sebagai berikut:

1. Aktivitas Bernilai Tambah (*Value-Added Activity*)
Aktivitas yang menambah nilai dapat digolongkan menjadi dua yaitu:
 - a. Aktivitas Keharusan
Aktivitas Keharusan adalah aktivitas yang harus dilakukan untuk mematuhi mandate hukum.
 - b. Aktivitas Kebijakan
Aktivitas kebijakan adalah aktivitas secara serempak untuk mencapai tiga kepuasan yaitu: (1) aktivitas yang menghasilkan perubahan keadaan (2) perubahan keadaan yang tidak dapat dicapai oleh aktivitas sebelumnya dan (3) aktivitas yang memungkinkan dilaksanakannya aktivitas-aktivitas lainnya.
2. Aktivitas Tidak bernilai Tambah (*Nonvalue-Added Activity*)
Aktivitas tidak bernilai tambah yaitu aktivitas yang menambah biaya yang tidak perlu dan menurunkan kinerja. Aktivitas tidak bernilai tambah jika dilaksanakan berakibat menambah biaya yang tidak perlu dan merintangki kinerja dengan kata lalin menimbulkan biaya tidak bernilai tambah.

Hansen dan Mowen (2013:239) menyatakan bahwa dalam operasional manufaktur, ada lima aktivitas utama yang sering disebut sebagai suatu yang sia-sia dan tidak perlu yaitu:

- a. Penjadwalan
Suatu aktivitas yang menggunakan waktu dan sumber daya untuk menentukan kapan produk yang berbeda memiliki akses untuk pemrosesan

(atau kapan dan berapa banyak persiapan harus dilkakukan) dan berapa banyak yang akan diproduksi.

- b. **Pemindahan**
Suatu aktivitas yang menggunakan waktu dan sumber daya untuk memindahkan bahan baku, barang dalam proses dan barang jadi dari satu departemen ke departemen lainnya.
- c. **Penantian**
Suatu aktivitas dimana suatu bahan atau barang dalam proses menggunakan waktu dan sumber daya untuk menunggu proses selanjutnya.
- d. **Pengawasan**
Suatu aktivitas dimana waktu dan sumber daya dikeluarkan untuk memastikan bahwa produk memenuhi spesifikasi.
- e. **Penyimpanan**
Suatu aktivitas yang menggunakan waktu dan sumber daya ketika suatu barang atau bahan disimpan dalam persediaan.

Menurut Hansen dan Mowen (2013:242) biaya bernilai tambah dan biaya tidak bernilai tambah adalah sebagai berikut:

1. Biaya bernilai tambah (*value-added cost*) adalah biaya untuk melakukan aktivitas nilai tambah dengan efisiensi yang sempurna.
2. Biaya tidak bernilai tambah (*nonvalue-added cost*) adalah biaya yang disebabkan oleh aktivitas tidak bernilai tambah atau kinerja yang tidak efisien dari aktivitas bernilai tambah.

2.8 Pemicu Biaya (*Cost Driver*) dan Obyek Biaya

Landasan penting untuk menghitung biaya berdasarkan aktivitas adalah dengan mengidentifikasi pemicu biaya atau cost driver untuk setiap aktivitas. Pemahaman yang tidak tepat atas pemicu akan mengakibatkan ketidaktepatan pada pengklasifikasian biaya, sehingga menimbulkan dampak bagi manajemen dalam mengambil keputusan. Jika perusahaan memiliki beberapa jenis produk maka biaya overhead yang terjadi ditimbulkan secara bersamaan oleh seluruh produk. Hal ini menyebabkan jumlah overhead yang ditimbulkan oleh masing-masing jenis produk harus diidentifikasi melalui *cost driver*.

Cost driver menurut Ahmad (2011:324) yaitu:

Faktor-faktor yang mempunyai efek terhadap perubahan level biaya total untuk suatu obyek biaya, sedangkan obyek biaya merupakan aktivitas dimana biaya diakumulasikan. Ada dua jenis cost driver, yaitu:

1. *Cost Driver* Berdasarkan Unit Cost Driver berdasarkan unit membebankan biaya overhead pada produk melalui penggunaan tarif overhead tunggal oleh seluruh departemen.
2. *Cost Driver* Berdasarkan Non Unit Cost Driver berdasarkan non unit merupakan faktor-faktor penyebab selain unit yang menjelaskan konsumsi overhead. Contoh cost driver berdasarkan unit pada perusahaan jasa adalah luas lantai, jumlah pasien, jumlah kamar yang tersedia.

2.9 Perbedaan Metode Activity Based Costing dengan Metode Tradisional

Charter dan Ursy (2010:502) menyatakan bahwa terdapat perbedaan antara *traditional costing* dan *activity based costing*, perbedaan tersebut diantaranya:

1. Sistem activity based costing mengharuskan penggunaan tempat penampungan overhead lebih dari satu.
2. Jumlah penampungan biaya overhead dan dasar alokasi cenderung lebih banyak di sistem activity based costing, tetapi ini sebagian besar disebabkan karena banyak sistem tradisional menggunakan satu tempat penampungan biaya atau satu dasar alokasi untuk semua tempat penampungan biaya.
3. Perbedaan umum antara sistem activity based costing dan tradisional adalah pada sistem activity based costing terjadi perhitungan dua tahap, sementara tradisional bisa merupakan sistem perhitungan satu atau dua tahap. Di tahap pertama sistem activity based costing, tempat penampungan biaya aktivitas dibentuk ketika biaya sumber daya dialokasikan ke aktivitas berdasarkan pemicu sumber daya. Di tahap kedua, biaya aktivitas dialokasikan dari tempat penampungan biaya aktivitas ke produk atau objek biaya final lainnya. Tetapi, sistem biaya tradisional menggunakan dua tahap hanya jika departemen atau pusat biaya lain dibuat. Biaya sumber daya dialokasikan ke pusat biaya di tahap pertama, dan kemudian biaya dialokasikan dari pusat biaya ke produk tahap kedua. Namun untuk kebanyakan kasus, sistem tradisional hanya terdiri dari satu tahap karena pada sistem ini tidak menggunakan pusat biaya yang terpisah. Tetapi, untuk sistem activity based costing, tidak ada yang hanya terdiri dari satu tahap perhitungan.

2.10 Harga Jual

2.10.1 Pengertian Harga Jual

Hansen dan Mowen (2013:633) mendefinisikan “harga jual adalah jumlah moneter yang dibebankan oleh suatu unit usaha kepada pembeli atas barang atau jasa yang dijual atau diserahkan.

Mulyadi (2009:78) menyatakan “harga jual adalah besarnya harga yang akan dibebankan kepada konsumen yang diperoleh dari biaya-biaya produksi dan ditambahkan dengan laba yang diharapkan”.

Berdasarkan pendapat di atas, maka dapat disimpulkan bahwa harga jual adalah jumlah moneter yang dibebankan oleh produsen kepada konsumen atas barang atau jasa yang diperolehnya senilai biaya produksi ditambah dengan keuntungan yang diharapkan oleh produsen.

2.10.2 Metode Penentuan Harga Jual

Ada 3 metode penetapan harga jual menurut Mulyadi (2009:348), yaitu :

1. Penentuan Harga Jual Normal (*Normal Pricing*)

Dalam keadaan normal, manajer penentu harga jual memerlukan informasi biaya penuh masa yang akan datang sebagai dasar penentuan harga jual produk atau jasa. Metode penentuan harga jual normal sering kali disebut dengan istilah *cost plus pricing*, karena harga jual ditentukan dengan menambah biaya masa yang akan datang dengan suatu persentase mark up (tambahan di atas jumlah biaya) yang dihitung dengan formula tertentu. Harga jual produk atau jasa dalam keadaan normal ditentukan dengan formula sebagai berikut :

$$\text{Harga Jual} = \text{Taksiran biaya produksi} + \text{Laba yang diharapkan}$$

2. Penentuan harga jual dalam *Cost-type Contract Pricing*

Cost-type contract adalah kontrak pembuatan produk atau jasa yang pihak pembeli setuju untuk membeli produk atau jasa pada harga yang didasarkan pada total biaya yang sesungguhnya dikeluarkan oleh produsen ditambah dengan laba yang dihitung sebesar persentase tertentu dari total biaya sesungguhnya tersebut. Jika dalam keadaan normal, harga jual produk atau jasa yang akan di jual di masa yang akan datang ditentukan dengan metode *cost plus pricing*, berdasarkan biaya taksiran biaya penuh sebagai dasar, dalam *cost-type contract* harga jual dibebankan kepada customer dihitung berdasarkan biaya penuh sesungguhnya yang telah dikeluarkan untuk memproduksi dan memasarkan produk.

3. Penentuan harga jual pesanan khusus (*Special Order Pricing*)

Pesanan khusus merupakan pesanan yang diterima oleh perusahaan di luar pesanan reguler perusahaan. Biasanya customer melakukan pesanan ini meminta harga di bawah harga jual normal, bahkan seringkali harga yang diminta oleh customer berada di bawah biaya penuh, karena biasanya pesanan khusus mencakup jumlah yang besar

2.10.3 Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Harga Jual

Penentuan harga sebuah produk atau jasa yang dibuat perusahaan pada akhirnya bergantung pada permintaan dan penawaran. Mulyadi (2009:350) menyatakan bahwa ada tiga hal yang mempengaruhi harga jual yaitu:

1. Pelanggan

Pelanggan mempengaruhi harga melalui pengaruhnya terhadap permintaan atas suatu produk atau jasa, berdasarkan faktor-faktor seperti fitur produk dan kualitas produk. Perusahaan harus selalu menguji keputusan penetapan harga melalui para pelanggannya. Harga yang terlalu tinggi dapat menyebabkan pelanggan menolak produk suatu perusahaan dan memilih produk pengganti atau yang bersaing.

2. Pesaing

Produk alternatif atau produk pengganti dari pesaing dapat mempengaruhi permintaan dan memaksa perusahaan untuk menurunkan harganya. Di sisi lain, perusahaan yang tidak memiliki pesaing dapat menetapkan harga yang lebih tinggi. Apabila terdapat pesaing, pengetahuan tentang teknologi si pesaing, kapasitas pabrik, dan kebijakan operasi membuat perusahaan mampu mengestimasi biaya pesaingnya. Karena persaingan membentangi batasan internasional, biaya dan keputusan penetapan harga jual terpengaruh oleh fluktuasi nilai tukar mata uang antarnegara.

3. Biaya

Biaya mempengaruhi harga karena biaya mempengaruhi penawaran. Selama perusahaan menawarkan lebih banyak produk, biaya untuk membuat setiap unit tambahan pada awalnya turun tetapi kemudian naik. Semakin rendah biaya pembuatan sebuah produk, semakin besar kuantitas produk yang bersedia ditawarkan oleh perusahaan.