

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Penelitian

Usaha Mikro Kecil dan Menengah (UMKM) saat ini mengalami perkembangan yang baik. Para pelaku bisnisnya pun membuat produk yang bermacam-macam. Usaha kecil dan menengah merupakan salah satu penemuan untuk mendorong pertumbuhan ekonomi masyarakat. Keberadaan usaha kecil dan menengah telah memberikan kontribusi penting bagi perkembangan perekonomian Indonesia. UMKM dapat menyerap lebih banyak tenaga kerja di daerah dimana UMKM didirikan. Hal ini sangat membantu upaya pemerintah dalam mengurangi pengangguran dan mengatasi kemiskinan.

Usaha Mikro Kecil dan Menengah (UMKM) adalah salah satu penunjang perekonomian Indonesia. Hal ini terbukti ketika Indonesia mampu menghadapi krisis ekonomi tahun 1997/1998. Perusahaan-perusahaan besar yang diharapkan mampu bertahan ketika itu, ternyata banyak yang gagal (Syarief, 2020), dan UMKM-lah sebagai sektor ekonomi masyarakat kecil dengan skala lokal, sumber daya lokal dan proses produksi sederhana yang produknya dijual secara lokal telah mampu membuat UMKM mampu tetap bergerak di tengah terjangan krisis. Kondisi ini menandakan bahwa UMKM memiliki daya tahan yang lebih baik terhadap krisis, yang dimungkinkan karena UMKM memiliki ciri antara lain struktur organisasi dan tenaga kerja UMKM yang lebih elastis dalam menyesuaikan dengan perubahan pasar dan kompetensi sumber daya (Kamener, 2016).

Harga pokok produksi merupakan salah satu hal penting bagi perusahaan untuk mengukur biaya yang dikeluarkan dalam memproduksi suatu produk sebagai dasar dalam penentuan harga jual produk. Harga Pokok Produksi adalah biaya yang dikeluarkan untuk mengolah bahan baku menjadi produk jadi. Harga Pokok Produksi dapat digolongkan menjadi tiga jenis yaitu: biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik.

Penentuan harga pokok produksi secara tepat sangat penting bagi suatu perusahaan, mengingat manfaatnya dalam menentukan harga jual produk. Apabila perusahaan menetapkan harga pokok produksi terlalu rendah maka akan mengalami kerugian, sedangkan jika harga pokok produksi yang ditetapkan terlalu tinggi maka akan mengalami kesulitan dalam pemasaran produk sehingga dapat menghambat kelangsungan produksi perusahaan. Saat menghitung biaya produksi, biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja merupakan biaya paling banyak digunakan. Perhitungan harga pokok produksi mempunyai peran penting untuk menentukan harga jual produk, sehingga dapat bersaing dengan produk lain dipasaran.

Suatu usaha harus menetapkan harganya secara tepat. Harga merupakan satu-satunya unsur bauran pemasaran yang memberikan pemasukan atau pendapatan bagi perusahaan, sedangkan ketiga unsur lainnya (produk, distribusi dan promosi) menyebabkan timbulnya biaya (pengeluaran). Konsumen dalam menilai harga suatu produk sangat tergantung bukan hanya dari nilai nominal secara absolut tetapi melalui persepsi mereka pada harga dan lazim disebut persepsi harga. Penilaian konsumen terhadap harga suatu produk dapat dikatakan mahal, murah atau bisa saja berbeda-beda. Berdasarkan perbedaan harga

pada setiap kemasan sehinggahnya perlu adanya penetapan harga dengan menggunakan metode dalam penentuan harga. Menurut Maulani et al (2017) untuk mencapai tujuan maka harus menggunakan metode dalam menetapkan harganya agar tujuan dari penetapan harga dapat tercapai.

UMKM Miewa Kripik. Usaha ini merupakan usaha dagang yang bergerak di bidang manufaktur yang memproduksi kripik singkong setiap hari untuk dipasarkan ke pelanggan ini merupakan usaha distribusi makanan yang terletak didaerah Kp. Gedong, Bojonggede, Bogor, Provinsi Jawa Barat.

Tabel 1. 1 Data Biaya Produksi Tahunan

dalam rp

	2017	2018	2019	2020
Biaya Bahan Baku Langsung	35.412.000	36.504.000	38.688.000	42.900.000
Biaya Tenaga Kerja Langsung	32.760.000	32.760.000	37.440.000	37.440.000
Biaya Overhead Pabrik Variabel	10.140.000	11.013.600	11.746.800	13.306.800
Total Biaya Produksi	78.312.000	80.277.600	87.874.800	93.646.800
Harga Jual Menurut Miewa Kripik				
Original	6.000	6.500	7.500	8.000
Balado	8.000	9.000	11.000	12.000

Sumber: Laporan Produksi UMKM Miewa Kripik

Berdasarkan pada Tabel 1.1 diatas dinyatakan bahwa pada tahun 2017 sampai tahun 2019, biaya bahan baku langsung menunjukkan angka yang tidak terlalu naik signifikan dikarenakan pada tahun tersebut, harga bahan baku itu sendiri tidak mengalami kenaikan dari tahun tahun sebelumnya yang berkisar Rp2.000/Kg, sedangkan di tahun 2020 mengalami kenaikan pada bahan baku langsung yang berkisar Rp2.500/Kg. Hal ini mengakibatkan terjadinya kenaikan pada data biaya produksi pada tahun 2020.

Di UMKM ini memiliki 3 orang tenaga kerja lansung. Data biaya tenaga kerja langsung di tahun 2017 sampai tahun 2020 relatif sama dengan upah tenaga kerja harian pada tahun 2017-2018 sebesar Rp 35.000/hari lalu upah bersih tenaga kerja langsung dalam sebulan sekitar Rp 910.000, sedangkan upah tenaga kerja harian pada tahun 2019-2020 sebesar Rp 40.000/hari lalu upah bersih tenaga kerja langsung dalam sebulan sekitar Rp 1.040.000. UMKM ini memberikan upah harian terhadap 3 orang tenaga kerja pada tahun 2017-2018 sekitar (Rp 105.000 x 26/hari) = Rp 2.730.000 dalam sebulan, sedangkan upah harian terhadap 3 orang tenaga kerja pada tahun 2019-2020 sekitar (Rp 120.000 x 26/hari) = Rp 3.120.000 dalam sebulan.

Pada data biaya overhead pabrik diatas, dinyatakan bahwa pada tahun 2017 sampai 2018 mengalami kenaikan, misalnya kenaikan pada harga plastik/pcs nya Rp700,00/pcs dan ditahun 2018 harga plastik/pcs nya Rp800,00/pcs. Hal tersebut berpengaruh terhadap

kenaikan harga jual dan total pengeluaran setiap tahunnya. Di tahun 2019 sampai 2020 harga plastik/pcs nya pun relatif sama, hal ini membuat kestabilan pengeluaran biaya variabel nya masih sama pada tahun tersebut.

Hal ini dapat dilihat dari penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Quddus Abdul (2018) menjelaskan bahwa terdapat pengukuran biaya produksi menggunakan variabel costing, dalam perhitungan harga pokok produksi informasi yang diperlukan UMKM adalah informasi mengenai bahan baku, biaya tenaga kerja dan biaya overhead pabrik. Demikian juga menurut penelitian Sari Novita (2016) bahwa perhitungan biaya produksi dengan menggunakan metode *variable costing*, dapat membantu usaha ini dalam menghitung biaya produksi mengenai perhitungan biaya-biaya produksi meliputi mengitung biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan mengitung biaya overhead pabrik serta menghitung semua biaya-biaya yang diperlukan untuk menetapkan harga pokok produksi dengan menggunakan metode *variable costing*. Dari hasil wawancara dengan pelaku usaha UMKM, dapat dilihat bahwa total biaya produksi dalam usaha ini angka setiap tahunnya mengalami kenaikan, seperti adanya kenaikan pada bahan baku, dalam pengemasan, maupun bahan bahan penolong lainnya. UMKM Miea Kripik dalam proses produksinya hanya membuat pencatatan yang seadanya, misal catatan laporan produksi harian berupa jumlah bahan baku, jumlah bahan penolong yang digunakan serta tenaga kerja langsung pada saat produksi. Untuk harga-harganya sendiri biaya bahan baku yang digunakan tersebut hanya berdasarkan pada perkiraan/ estimasi dari pemilik usaha tersebut begitu juga dengan harga bahan penolongnya hanya perkiraan/ estimasi dari pemilik usaha tersebut. Sedangkan untuk biaya tenaga kerja langsung, sudah ditetapkan oleh pemilik usaha yaitu sebesar Rp35.000/hari pada tahun 2017 – 2018, sedangkan pada tahun 2019 – 2020 sebesar Rp 40.000/hari.

Untuk meminimalisir kesalahan pencatatan yang terjadi dalam perhitungan harga pokok produksi dan menghasilkan harga jual yang tepat diperlukan suatu metode yang baik. Metode yang tepat dalam menghitung harga pokok produksi adalah dengan menggunakan metode *variable costing*. *Variable costing* adalah metode penentuan harga pokok produksi yang hanya memperhitungkan biaya produksi variabel, yaitu biaya bahan baku, biaya tenaga kerja, dan biaya overhead pabrik variabel (Firmansyah, 2014: 106).

Masalah yang utama dalam penelitian ini yaitu, dalam perhitungan harga pokok produksi mengenai biaya bahan baku, biaya tenaga kerja dan biaya overhead pabrik. Berdasarkan hasil wawancara dengan pelaku UMKM di Miea Kripk bahwa pelaku usaha ini yang bergerak di bidang produksi mengalami kesulitan dalam menentukan Harga Pokok Produksi, sehingga penetapan harga jual kurang maksimal, misal pada tahun 2017. Pada tahun tersebut, pemilik usaha belum mencatat harga bahan baku dan biaya-biaya produksi lainnya sehingga dalam menetapkan harga jual produk itu sendiri kurang maksimal, dan pencatatannya pun hanya sekedar saja, oleh arena itu kurangnya kesadaran dari pelaku usaha itu sendiri dan tanpa adanya perhitungan harga pokok produksi yang tepat, maka profit/ laba yang dihasilkan kurang maksimal.

Dalam penelitan ini lebih memilih *variabel costing* karena untuk menghitung biaya produksi. Dengan demikian maka usaha ini akan memperoleh biaya yang akurat serta dapat menetapkan harga jual yang lebih akurat. Dengan menerapkan metode ini diharapkan akan

membantu usaha khususnya pada pihak Miea Kripik dalam penentuan harga pokok produksi dan harga jual dapat berfungsi lebih optimal, efektif, dan efisien. Serta penetapan harga jual yang tepat untuk mencapai penetapan harga yang sewajarnya.

Berikut ini disajikan data mengenai bahan baku, bahan penolong, biaya overhead pabrik dan harga pada UMKM Miea Kripik tahun 2017-2020

Tabel 1. 2 Data Bahan Baku, Bahan Penolong, Biaya Overhead Pabrik dan Harga Pada Usaha Kripik Singkong Miea Tahun 2017-2020

dalam Rp

	2017	2018	2019	2020
Bahan Baku				
Singkong	2.000/Kg	2.000/Kg	2.000/Kg	2.500/Kg
Bahan Penolong				
Cabai	30.000/Kg	35.000/Kg	40.000/Kg	45.000/Kg
Minyak Sayur	10.500/Kg	11.000/Kg	12.000/Kg	12.500/Kg
Gula Merah	11.500/Kg	12.500/Kg	13.500/Kg	14.500/Kg
Biaya Overhead Pabrik				
Plastik	700/Pcs	800/Pcs	1.000/Pcs	1.000/Pcs
BBM	7.500/Liter	7.800/Liter	7.650/Liter	7.650/Liter

Sumber: Data diolah penulis (2022)

Berdasarkan uraian diatas penulis tertarik untuk meneliti yang akan dituangkan dalam menentukan penetapan harga produk dan pemberian kebijakan potongan harga pada usaha dagang tersebut yang masih menggunakan perhitungan sederhana dengan hanya mencatat biaya yang seadanya saja dan tidak mencatat biaya-biaya lainnya serta pelaku usaha ini mengalami kesulitan dalam menentukan harga pokok produksi, sehingga dalam menentukan harga pokok produksi dan sebuah harga jual kurang maksimal. Hal ini bisa menyebabkan kurang tepatnya penentuan harga pokok produksi dan harga jual dari usaha dagang ini yang menyebabkan dalam laporan produksinya yang kemungkinan dapat mengakibatkan laba yang diperoleh usaha dagang tidak sesuai yang diharapkan, sehingga timbul keinginan untuk menganalisis dan meneliti harga pokok produksi dan harga jual pada UMKM MIEA KRIPIK dengan judul skripsi yang berjudul “ANALISIS PENETAPAN HARGA PRODUK DAN PEMBERIAN POTONGAN HARGA PADA UD MIEA KRIPIK”

1.2 Identifikasi dan Perumusan Masalah

1.2.1 Identifikasi Masalah

Berdasarkan hasil observasi dan wawancara yang dilakukan peneliti, terdapat suatu fenomena/ gap dalam laporan harian produksinya yang masih menggunakan perhitungan sederhana dengan hanya mencatat biaya-biaya produksi yang seadanya serta pelaku usaha ini mengalami kesulitan dalam menentukan Harga Pokok Produksi, sehingga penetapan harga jual kurang maksimal. Dalam kasus ini bisa menyebabkan kurang tepatnya penentuan Harga Pokok Produksi dan penentuan harga jual yang tidak tepat serta penentuan kebijakan potongan harga dari Miea Kripik yang menyebabkan laba tidak maksimal.

1.2.2 Perumusan Masalah

Sehubungan dengan hal tersebut, maka pokok-pokok diidentifikasi dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Bagaimana perhitungan biaya produksi menggunakan metode *variable costing* UD Miea Kripik?
2. Bagaimana penetapan harga jual pada UD Miea Kripik?
3. Bagaimana pemberian potongan harga pada UD Miea Kripik?

1.3 Maksud dan Tujuan Penelitian

1.3.1 Maksud Penelitian

Maksud penelitian ini yaitu untuk menambah pemahaman pengetahuan penulis memperoleh dan mengumpulkan data yang diperlukan untuk mendapatkan penyelesaian dari pembahasan penelitian ini tentang Analisis Penetapan Harga Produk dan Pemberian Potongan Harga Pada UD Miea Kripik pada tahun 2017-2020 sebagai bahan yang akan diolah dalam penyusunan makalah penelitian ini. Dan sebagai salah satu kegiatan akademik yang harus diikuti oleh setiap mahasiswa Fakultas Ekonomi Bisnis Universitas Pakuan dan hasil akhir skripsi menjadi salah satu syarat untuk menempuh gelar sarjana strata (S1).

1.3.2 Tujuan Penelitian

Tujuan dilakukan penelitian ini adalah,

1. Untuk menganalisis biaya produksi menggunakan metode *variabel costing* di UD Miea Kripik
2. Untuk menganalisis penetapan harga jual di UD Miea Kripik
3. Untuk menganalisis pemberian potongan harga di UD Miea Kripik

1.4 Kegunaan Penelitian

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat memberikan kegunaan, yaitu:

a. Bagi Akademis

Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat untuk dijadikan sebagai sumber informasi dalam menjawab masalah yang terjadi mengenai perhitungan Harga Produk dalam menentukan harga jual suatu produk serta pemberian potongan pada Miea Kripik secara ideal dan juga untuk memberikan kontribusi dalam pengembangan ilmu pengetahuan di bidang Akuntansi pada umumnya dan khususnya Akuntansi Manajemen yang telah dipelajari dari Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Pakuan Bogor.

1.4.1 Kegunaan Praktis

Adapun manfaat yang disampaikan dalam penelitian ini, sebagai berikut :

a. Bagi Pelaku Usaha

Manfaat bagi Pelaku Usaha Penelitian ini bermanfaat untuk memberi ilmu pada pelaku usaha mengenai metode yang dapat diterapkan dalam melakukan perhitungan harga pokok produksi sesuai dengan kaidah akuntansi.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Akuntansi Manajemen

2.1.1 Pengertian Akuntansi Manajemen

Setiap usaha, baik usaha kecil maupun usaha besar membutuhkan informasi akuntansi yang berguna bagi pihak manajemen. Informasi akuntansi dapat dijadikan alat untuk pengawasan maupun sebagai dasar pengambilan keputusan. Seorang manajer membutuhkan informasi akuntansi manajemen dalam proses pengambilan keputusan karena informasi manajemen memiliki cakupan yang luas tidak hanya menyangkut masalah keuangan tetapi juga masalah non keuangan.

Rudianto (2013:9) menjelaskan bahwa pengertian akuntansi manajemen adalah sistem akuntansi dimana informasi yang dihasilkannya ditujukan kepada pihak-pihak internal organisasi, seperti manajer keuangan, manajer produksi, manajer pemasaran, dan sebagainya guna pengambilan keputusan internal organisasi.

Menurut pendapat Siregar, dkk (2013:1) yang mendefinisikan akuntansi manajemen sebagai berikut:

Akuntansi manajemen (*management accounting*) adalah proses mengidentifikasi, mengukur, mengakumulasi, menyiapkan, menganalisis, menginterpretasikan, dan mengkomunikasikan kejadian ekonomi yang digunakan oleh manajemen untuk melakukan perencanaan, pengendalian, pengambilan keputusan, dan penilaian kinerja dalam organisasi.

Hornigren (2008:02) menjelaskan akuntansi manajemen sebagai berikut:

Akuntansi manajemen mengukur, menganalisis dan melaporkan informasi keuangan dan non keuangan yang membantu manajer membuat keputusan guna mencapai tujuan organisasi. Manajer akan menggunakan informasi akuntansi manajemen ini untuk memilih, mengkomunikasikan dan mengimplementasikan strategi. Mereka juga menggunakan informasi akuntansi manajemen untuk mengkoordinasi keputusan-keputusan desain produk, produksi serta pemasaran.

Berdasarkan beberapa definisi akuntansi manajemen di atas dapat dinyatakan bahwa akuntansi manajemen merupakan kegiatan mengidentifikasi, mengukur, menganalisa untuk menghasilkan suatu informasi manajemen yang dapat digunakan oleh pihak internal untuk melakukan perencanaan, pengendalian, pengambilan keputusan, dan penilaian kinerja dalam suatu perusahaan atau organisasi.

2.2 Pengertian dan Klasifikasi Biaya

2.2.1 Pengertian Biaya

Menjalankan usaha membutuhkan biaya yang harus dikeluarkan agar perusahaan mampu terus beraktifitas. Biaya sendiri merupakan hal yang sangat penting dan tidak terpisahkan dalam menentukan harga pokok produksi. Dengan biaya, perusahaan juga dapat menentukan laba yang akan diperoleh perusahaan. Biaya dalam akuntansi diartikan dalam dua pengertian yang berbeda, yaitu biaya dalam artian cost dan biaya dalam artian expense.

Bustami dan Nurlela (2010:7-8) menjelaskan pengertian biaya (*cost*) dan beban (*expense*) adalah sebagai berikut:

Biaya atau *cost* adalah pengorbanan sumber ekonomis yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk mencapai tujuan tertentu. Biaya ini belum habis masa pakainya, dan digolongkan sebagai aktiva yang dimasukkan dalam neraca. Sedangkan beban atau *expense* adalah biaya yang telah memberikan manfaat dan sekarang telah habis. Biaya yang belum dinikmati yang dapat memberikan manfaat di masa akan datang dikelompokkan sebagai harta. Biaya ini dimasukkan ke dalam Laba-Rugi sebagai pengurangan dari pendapatan.

Menurut Siregar, dkk (2013:23), biaya adalah kos barang atau jasa yang telah memberikan manfaat yang digunakan untuk memperoleh pendapatan. Hal ini sependapat dengan yang diungkapkan oleh Hansen dan Mowen (2006:40) bahwa:

Biaya adalah kas atau nilai ekuivalen kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan memberi manfaat saat ini atau di masa datang bagi organisasi. Biaya dikeluarkan untuk mendapatkan manfaat di masa depan. Jika biaya telah digunakan untuk menghasilkan pendapatan, maka biaya tersebut dinyatakan kadaluwarsa. Biaya yang kadaluwarsa disebut beban (*expense*).

Selain itu, Mulyadi (2010:8) juga mendefinisikan biaya sebagai berikut:

Biaya (*cost*) dalam arti luas dapat diartikan sebagai pengorbanan sumber ekonomis yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi, atau yang mungkin akan terjadi atau yang kemungkinan akan terjadi untuk tujuan tertentu. Berdasarkan definisi para ahli di atas dapat dinyatakan bahwa biaya adalah pengorbanan secara ekonomis berupa kas yang digunakan untuk memperoleh suatu barang atau jasa yang diharapkan memberikan manfaat dan keuntungan pada saat ini atau pada masa yang akan datang. Biaya merupakan suatu objek yang oleh akuntansi biaya diproses hingga menghasilkan dua penafsiran, yaitu: secara luas dan sempit (Mulyadi, 2018). Secara luas, biaya (*expenses*) yaitu suatu bentuk pengorbanan sumber ekonomi, yang dinyatakan dalam bentuk satuan uang, dan sudah atau yang berpotensi akan terjadi dengan target tertentu. Jadi, di dalam penafsiran biaya tersebut terkandung 4 komponen pokok, yaitu:

1. Biaya adalah suatu bentuk pengorbanan sumber ekonomi.
2. Dinyatakan dalam bentuk satuan uang.
3. Yang sudah terjadi atau yang berpotensi akan terjadi.

4. Pengorbanan tersebut memiliki target tertentu. Dalam penafsiran secara sempit, biaya didefinisikan sebagai suatu bentuk pengorbanan sumber daya ekonomi untuk mendapatkan aset.

Biaya dalam arti sempit ini lebih dikenal dengan sebutan cost. Biaya (cost) akan berubah menjadi beban (expenses) apabila nilai dari barang atau jasa tersebut telah diterima atau telah habis nilainya. Namun, apabila nilai dari barang atau jasa belum habis maka dikategorikan sebagai aset.

2.2.2 Klasifikasi Biaya

Menurut Mulyadi (2015) menjelaskan biaya dapat digolongkan menjadi lima golongan sebagai berikut :

1. Penggolongan Biaya Menurut Objek Pengeluaran. Nama objek pengeluaran merupakan dasar penggolongan biaya. Misalnya nama objek pengeluaran adalah bahan bakar, maka semua pengeluaran yang berhubungan dengan bahan bakar disebut "biaya bahan bakar".
2. Penggolongan Biaya Menurut Fungsi Pokok dalam Perusahaan. Dalam perusahaan manufaktur, ada tiga fungsi pokok yaitu fungsi produksi, fungsi pemasaran, fungsi administrasi dan umum. Oleh karena itu dalam perusahaan manufaktur, biaya dapat dikelompokkan menjadi 3 (tiga) kelompok yaitu:
 - a. Biaya Produksi, secara garis besar biaya produksi ini dibagi menjadi: biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik.
 - b. Biaya Pemasaran, merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk melaksanakan kegiatan pemasaran produk.
 - c. Biaya Administrasi dan Umum, merupakan biaya-biaya untuk mengkoordinasikan kegiatan produksi dan pemasaran produk.
3. Penggolongan Biaya Menurut Hubungan Biaya dengan Sesuatu Yang Dibiayai. Dalam hubungannya dengan sesuatu yang dibiayai, biaya dapat dikelompokkan menjadi dua golongan, yaitu:
 - a. Biaya Langsung (*direct cost*) adalah biaya yang terjadi, penyebab satu-satunya adalah karena adanya sesuatu yang dibiayai.
 - b. Biaya Tidak Langsung (*indirect cost*) adalah biaya yang terjadi tidak hanya disebabkan oleh sesuatu yang dibiayai. Biaya tidak langsung dalam hubungannya dengan produk disebut istilah biaya produksi tidak langsung atau biaya overhead pabrik. Biaya ini tidak mudah diidentifikasi dengan produk tertentu.
4. Penggolongan Biaya Menurut Perilaku dalam Kaitannya dengan Perubahan Volume Kegiatan, biaya dibagi menjadi 4, yaitu:

- a. Biaya Variabel (*variable cost*) adalah biaya yang jumlah totalnya berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan.
 - b. Biaya Semivariabel adalah biaya yang berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Biaya semi variabel mengandung unsur biaya tetap dan biaya variabel.
 - c. Biaya *Semi Fixed* adalah biaya yang tetap untuk tingkat volume kegiatan tertentu dan berubah dengan jumlah yang konstan pada volume produksi tertentu.
 - d. Biaya Tetap (*fixed cost*) adalah biaya yang jumlah totalnya tetap dalam kisaran volume kegiatan tertentu.
5. Penggolongan Biaya Menurut Jangka Waktu Manfaatnya, biaya dibagi 2 bagian, yaitu:
- a. Pengeluaran Modal (*capital expenditure*) adalah biaya yang mempunyai manfaat lebih dari satu periode akuntansi (biasanya periode akuntansi adalah satu tahun kalender).
 - b. Pengeluaran Pendapatan (*revenue expenditure*) adalah biaya yang hanya mempunyai manfaat dalam periode akuntansi terjadinya pengeluaran tersebut.

Menurut Siregar, dkk (2013:36-38), pada dasarnya biaya dapat diklasifikasi berdasarkan:

1. Biaya berdasarkan Ketertelusuran Berdasarkan ketertelusuran biaya ke produk, biaya dapat digolongkan menjadi dua yaitu:
 - a. Biaya langsung (*direct cost*) Biaya langsung adalah biaya yang dapat ditelusur ke produk.
 - b. Biaya tidak langsung (*indirect cost*) Biaya tidak langsung adalah biaya yang tidak dapat secara langsung ditelusur ke produk.
2. Biaya Berdasarkan Perilaku Berdasarkan perilakunya biaya dapat diklasifikasikan menjadi:
 - a. Biaya variabel (*variabel cost*), adalah biaya yang jumlah totalnya berubah sebanding dengan perubahan tingkat aktivitas.
 - b. Biaya tetap (*fixed cost*), adalah biaya yang jumlahnya tidak terpengaruh oleh tingkat aktivitas dalam kisaran tertentu.
 - c. Biaya campuran (*mixed cost*), adalah biaya yang memiliki karakteristik biaya variabel dan sekaligus biaya tetap.
3. Biaya Berdasarkan Fungsi Berdasarkan fungsi pokok perusahaan, biaya dapat diklasifikasi menjadi tiga.
 - a. Biaya produksi (*production cost*)
 - b. Biaya pemasaran (*marketing expense*)
 - c. Biaya administrasi dan umum (*general and administrative expense*)
4. Biaya Berdasarkan Elemen Biaya Produksi Berdasarkan fungsi produksi, biaya dapat diklasifikasikan menjadi tiga, yaitu:
 - a. Biaya bahan baku (*raw material cost*)

- b. Biaya tenaga kerja langsung dan tidak langsung (*direct labour cost*)
- c. Biaya overhead pabrik (*manufacture overhead cost*), semua biaya produksi selain biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.

Menurut Agus Purwaji (2016: 15-16) biaya diklasifikasikan menjadi biaya produksi dan biaya nonproduksi yaitu:

1. Biaya Produksi

- a. Biaya Bahan adalah biaya dari suatu komponen yang digunakan dalam proses produksi yang mana pemakaiannya dapat ditelusuri.
- b. Biaya Tenaga kerja langsung adalah biaya atau pengorbanan sumber daya atas kinerja karyawan bagian produksi yang manfaatnya dapat ditelusuri, serta dapat dibebankan secara layak ke dalam suatu produk.
- c. Biaya Overhead Pabrik adalah biaya produksi yang tidak dapat ditelusuri atau diidentifikasi secara langsung pada suatu produk.
 - a) Biaya Bahan Penolong adalah biaya dari komponen yang digunakan dalam proses produksi tetapi nilainya relatif kecil dan tidak dapat ditelusuri.
 - b) Biaya Tenaga Kerja Tidak Langsung adalah biaya atau pengorbanan sumber daya atas kinerja karyawan bagian produksi yang tidak dapat ditelusuri atas produk-produk yang dihasilkannya.
 - c) Biaya Tidak Langsung Lainnya adalah biaya selain biaya bahan penolong dan biaya tenaga kerja tidak langsung yang terjadi dibagian produksi, yang mana biaya ini tidak dapat ditelusuri atau diidentifikasi jejaknya atas produk-produk yang dihasilkan perusahaan.

2. Biaya Non Produksi

- a. Biaya pemasaran adalah biaya yang terkait dengan fungsi pemasaran dalam rangka memasarkan suatu produk.
- b. Biaya administrasi dan umum adalah beban yang terkait dengan fungsi administrasi dan umum dalam rangka kelancaran perencanaan, koordinasi pengarahannya, dan pengendalian suatu perusahaan..
- c. Biaya Tenaga kerja langsung adalah biaya atau pengorbanan sumber daya atas kinerja karyawan bagian produksi yang manfaatnya dapat ditelusuri, serta dapat dibebankan secara layak ke dalam suatu produk.
- d. Biaya Overhead Pabrik adalah biaya produksi yang tidak dapat ditelusuri atau diidentifikasi secara langsung pada suatu produk.
 - a) Biaya Bahan Penolong adalah biaya dari komponen yang digunakan dalam proses produksi tetapi nilainya relatif kecil dan tidak dapat ditelusuri.

- b) Biaya Tenaga Kerja Tidak Langsung adalah biaya atau pengorbanan sumber daya atas kinerja karyawan bagian produksi yang tidak dapat ditelusuri atas produk-produk yang dihasilkannya.
- c) Biaya Tidak Langsung Lainnya adalah biaya selain biaya bahan penolong dan biaya tenaga kerja tidak langsung yang terjadi dibagian produksi, yang mana biaya ini tidak dapat ditelusuri atau diidentifikasi jejaknya atas produk-produk yang dihasilkan perusahaan.

3. Biaya Non Produksi

- a. Biaya pemasaran adalah biaya yang terkait dengan fungsi pemasaran dalam rangka memasarkan suatu produk.
- b. Biaya administrasi dan umum adalah beban yang terkait dengan fungsi administrasi dan umum dalam rangka kelancaran perencanaan, koordinasi pengendalian, dan pengendalian suatu perusahaan..

Menurut Siregar dkk (2017), sistem penentuan biaya adalah metode untuk mengalokasikan biaya ke produk, melalui rekapitulasi biaya.

1. Pembebanan biaya untuk masing-masing unit produksi dapat dikelompokkan menjadi 3 sistem, yaitu (Purwaji dkk, 2018):
 - a. Sistem Biaya Sesungguhnya (*Actual Cost System / Historical Cost System*) Sistem yang sesungguhnya adalah metode perhitungan biaya yang mana biaya dibebankan pada produk ketika biaya tersebut telah terjadi atau biaya yang sesungguhnya telah dimanfaatkan, informasi biaya diakumulasikan sejumlah biaya yang sungguh-sungguh terjadi, namun masih harus menanti hingga kegiatan produksi dalam suatu periode telah selesai dilaksanakan, sehingga penyajian laporan biaya historis dilakukan setelah semua aktivitas operasional selesai atau dilakukan pada akhir periode akuntansi. Tujuan sistem biaya ini adalah menentukan biaya atas produk atau jasa secara tepat dan akurat.
 - b. Sistem Biaya yang Ditentukan di Muka (*Standard Cost System*) Sistem biaya yang ditentukan dimuka adalah metode perhitungan biaya yang dibebankan pada produk sebelum proses produksi atau aktivitas jasa mulai dikerjakan. Sistem perhitungan biaya yang 15 ditentukan di muka tersebut dapat dijadikan sebagai standar melalui penentuan besarnya tarif (standar harga dan standar kuantitas). Di sisi lain, biaya sesungguhnya juga dapat dilakukan pencatatan, sehingga apabila terdapat selisih antara biaya sesungguhnya dan biaya yang

ditentukan di muka dapat dilakukan analisis untuk mengetahui penyebab terjadinya selisih tersebut. Penentuan sistem biaya ini digunakan manajemen sebagai alat perencanaan dan pengendalian biaya.

c. Gabungan (*Hybrid*) Menghitung biaya dengan sistem gabungan yaitu kombinasi antara komponen biaya bahan dan tenaga kerja langsung dihitung sesuai dengan jumlah yang sesungguhnya dan elemen biaya overhead pabrik dihitung dengan mengaplikasikan tarif yang telah ditentukan dimuka. Biaya sesungguhnya juga dicatat dan selisih jumlah antara biaya sesungguhnya dengan biaya standar digabungkan dalam suatu akun terpisah.

2. Metode Penentuan Biaya Metode penentuan harga pokok produksi merupakan teknik mengukur komponen-komponen biaya dalam biaya produksi, yang terbagi dalam 2 pendekatan, yaitu:

a. *Full Costing*. *Full costing* adalah teknik penetapan biaya produksi yang mengestimasi seluruh komponen biaya produksi ke dalam biaya 16 produksi, yang berupa biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik, baik yang berperan sebagai variabel maupun tetap.

b. *Variable Costing*. *Variable costing* adalah teknik penetapan biaya produksi dimana hanya fokus untuk memperhitungkan biaya yang berperan sebagai biaya produksi variabel ke dalam biaya produksi yang berupa biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik variabel.

2.2.3 Biaya Dalam Pembuatan Keputusan

Pembuat keputusan membutuhkan informasi yang tepat sebelum menetapkan suatu keputusan. Informasi tersebut dapat diperoleh dari akuntansi manajemen. Informasi yang diperlukan adalah informasi yang relevan untuk proses pembuatan keputusan. Siregar, dkk (2013:55-58) menyatakan biaya-biaya yang dapat digunakan untuk membuat keputusan adalah sebagai berikut:

1. Biaya Relevan dan Pendapatan Relevan Biaya relevan (*relevant cost*) adalah biaya masa depan yang berbeda antara satu alternatif dan alternatif lainnya. Kriteria biaya relevan yaitu:
 - a. Biaya masa depan. Biaya masa depan berarti biaya tersebut belum terjadi.
 - b. Biaya berbeda antar-alternatif yaitu, suatu elemen biaya tertentu tidak memiliki jumlah yang sama antara satu alternatif dengan alternatif lainnya. Biaya berbeda ini antar-alternatif disebut juga biaya diferensial.

2. Biaya Diferensial dan Pendapatan Diferensial Biaya diferensial adalah biaya yang berbeda antar-alternatif keputusan. Biaya diferensial dapat berupa kenaikan atau penurunan biaya. Pendapatan diferensial adalah pendapatan yang berbeda antar-alternatif keputusan. Pendapatan diferensial dapat berupa kenaikan atau penurunan pendapatan.
3. Biaya Kesempatan Biaya kesempatan (*opportunity cost*) adalah manfaat yang dikorbankan saat satu alternatif keputusan dipilih dan mengabaikan alternatif lain.
4. Biaya Terbenam. Biaya terbenam (*sunk cost*) adalah biaya yang sudah terjadi dan keputusan masa depan tidak lagi dapat mengubah biaya tersebut.

2.3 Tujuan dan Manfaat Akuntansi Manajemen

Menurut Hansen dan Mowen (2017) sistem akuntansi manajemen mempunyai 3 tujuan umum, yaitu :

1. Menyediakan informasi yang dipergunakan dalam perhitungan harga pokok jasa, produk, dan tujuan lain yang diinginkan manajemen.
2. Menyediakan informasi yang dipergunakan dalam perencanaan, pengendalian, pengevaluasian, dan perbaikan berkelanjutan.
3. Menyediakan informasi untuk pengambilan keputusan. Informasi akuntansi manajemen membantu mengidentifikasi suatu masalah, menyelesaikannya, serta mengevaluasi kinerja. Jadi, informasi akuntansi manajemen dibutuhkan dan dipergunakan dalam semua tahapan manajemen, termasuk perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan.

Sependapat dengan teori di atas tujuan akuntansi manajerial menurut Warren et al (2017) adalah menyediakan informasi yang relevan dan tepat waktu untuk memenuhi kebutuhan manajer dan karyawan dalam hal mengambil keputusan. Menurut L.M Samryn (2017), Akuntansi manajemen bertujuan menghasilkan informasi keuangan untuk pihak manajemen. Jenis informasi yang diperlukan berbeda dengan informasi yang diperlukan pihak luar.

2.4 Harga Pokok Produksi

Harga Pokok Produksi pada dasarnya menunjukkan harga pokok produk (barang atau jasa) yang diproduksi dalam suatu periode akuntansi tertentu. Hal ini berarti bahwa harga pokok produksi merupakan bagian dari harga pokok. Harga pokok lainnya adalah harga pokok penjualan yang menyatakan harga pokok dari produk yang terjual dalam suatu periode akuntansi. Berikut ini pengertian harga pokok menurut beberapa pendapat :

- 1) Menurut Mulyadi (2015:14)
Harga pokok produksi adalah semua biaya yang dikeluarkan untuk memproduksi suatu barang atau jasa selama periode bersangkutan. Dengan kata lain, bahwa harga pokok produksi merupakan biaya untuk memperoleh barang jadi yang siap jual.
- 2) Menurut Firdaus (2009:17)
Harga pokok adalah biaya biaya yang secara langsung berhubungan dengan produksi yaitu biaya bahan langsung dan tenaga kerja langsung.

Adapun yang termasuk biaya-biaya produksi disebutkan oleh Kurniawan (2012) sebagai berikut:

Biaya bahan baku Biaya bahan baku adalah biaya yang dikeluarkan untuk membeli bahan baku yang digunakan dalam proses produksi. Bahan baku langsung untuk setiap pesanan dikeluarkan ke pabrik berdasarkan bukti permintaan bahan baku (*materials requisitions*), yang merupakan dokumen yang disiapkan oleh pembuat jadwal produksi atau personel lain, yang memberikan spesifikasi nomor pesanan dan tipe serta jumlah bahan baku yang diperlukan. Satu kopi dari setiap bukti permintaan dikirimkan ke bagian gudang, yang mengumpulkan item yang dimaksud. Kuantitas dan biaya dari setiap item di catat dalam bukti permintaan dan diposting ke kartu catatan bahan baku.

Biaya tenaga kerja Biaya tenaga kerja adalah biaya yang dikeluarkan untuk tenaga kerja yang telah mengolah bahan baku menjadi produk jadi. Dinamakan biaya tenaga kerja langsung karena biaya tenaga kerja ini terlibat langsung dalam proses produksi. Untuk setiap periode pembayaran gaji, kewajiban untuk gaji dan pembayaran lain dijurnal dan diposting ke buku besar umum. Tanpa mempedulikan jumlah kewajiban yang dicatat, lawanya adalah debit ke beban gaji, dimana biaya tenaga kerja diakumulasikan sementara sampai didistribusikan ke akun-akun biaya, biasanya di akhir bulan

Biaya overhead pabrik Biaya overhead pabrik adalah biaya-biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan dalam rangka proses produksi, kecuali biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung. Biaya overhead pabrik dapat terdiri dari:

- a. Bahan tidak langsung
- b. Tenaga kerja tidak langsung
- c. Semua biaya pabrik lainnya seperti pajak, asuransi, perbaikan pabrik dan mesin, penyusutan, dan lain-lain.

2.4.1 Unsur-Unsur Harga Pokok Produksi

Untuk menentukan harga pokok produksi yang mutlak diperlukan dasar penilaian dan penentuan rugi-laba periodik, biaya produksi perlu diklasifikasikan menurut jenis atau objek pengeluarannya. Hal ini penting agar pengumpulan data biaya dan alikasinya yang seringkali menuntut adanya ketelitian yang tinggi, seperti misalnya penentuan tingkat penyelesaian produk dalam proses pada produksi secara massal dapat dilakukan dengan mudah. Terdapat tiga unsur-unsur harga pokok produksi menurut Hansen dan Mowen (2009:57) terdapat tiga elemen biaya yang dapat dibebankan kepada produk yaitu:

1. Bahan baku langsung Bahan baku langsung adalah bahan baku yang dapat ditelusuri secara langsung pada barang atau jasa yang sedang diproduksi. Biaya dari bahan-bahan ini dapat secara langsung dibebankan kepada produk karena pengamatan fisik dapat digunakan untuk mengukur jumlah yang dikonsumsi dalam setiap produk. Bahan yang menjadi bagian dari produk berwujud atau yang dapat digunakan dalam menyediakan jasa biasanya diklasifikasikan sebagai bahan baku langsung.
2. Tenaga kerja langsung Tenaga kerja langsung adalah tenaga kerja yang dapat ditelusuri pada barang atau jasa yang diproduksi. Seperti halnya bahan baku langsung, pengamatan fisik dapat digunakan untuk mengukur kuantitas kerja yang digunakan untuk memproduksi suatu barang atau jasa. Karyawan yang mengubah bahan mentah

menjadi produk atau yang menyediakan jasa pelayanan pada pelanggan di klasifikasikan sebagai tenaga kerja langsung.

3. Overhead pabrik adalah semua biaya produksi selain bahan baku langsung atau tenaga kerja langsung dikelompokkan menjadi satu kategori. Pada perusahaan manufaktur, overhead juga dikenal sebagai beban pabrik atau overhead manufaktur.

2.4.2 Pengumpulan Biaya Produksi

Pengumpulan biaya produksi yang tepat dapat menghasilkan tidak saja informasi harga pokok produk yang akurat, tepat pada waktunya, tetapi juga informasi biaya yang diperlukan oleh manajemen untuk membuat keputusan-keputusan ekonomi, misalnya : jenis produk yang harus dibuat, diperbanyak produksinya, dikurangi produksinya berdasarkan sistem periodik atau sistem permanen (*perpetual*).

1) Sistem Periodik

Cara yang paling tepat untuk memahami setiap sistem pengumpulan biaya adalah mengetahui aliran biaya produksinya, dari sejak bahan baku atau produksi dimasukkan sampai dengan diselesaikan dari proses produksi. Untuk menentukan harga pokok produk yang dihasilkan dalam suatu periode proses produksi, mula-mula harus ditentukan terlebih dulu total biaya untuk produk yang dimasukkan ke dalam proses produksi periode yang bersangkutan. Ini meliputi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik. Biaya bahan baku dan penolong hanya dapat ditentukan berdasar hasil perhitungan fisik persediaan bahan yang dilakukan pada setiap akhir periode. Sedang biaya produksi lainnya dikumpulkan melalui rekening-rekening pembukuan yang diselenggarakan untuk setiap jenis atau elemen biaya.

2) Sistem Permanen (*Perpetual*)

Sistem permanen atau *perpetual* merupakan suatu sistem pengumpulan biaya (produksi) yang dirancang untuk dapat menghasilkan informasi biaya yang relevan untuk membantu manajemen dalam melaksanakan fungsi perencanaan dan pengendalian tepat pada waktunya. Tentu saja perhitungan harga pokok per unit produk tetap merupakan tujuan utama dari sistem permanen. Sesuai dengan sifat atau karakteristiknya sistem permanen dapat dibedakan kedalam dua tipe atau metode pengumpulan biaya, yaitu : sistem harga pokok pesanan dan sistem harga pokok proses.

a. Sistem Harga Pokok Pesanan

Pada sistem harga pokok pesanan, biaya produksi dikumpulkan menurut pesanan demi pesanan. Sistem ini dianggap tepat untuk perusahaan-perusahaan yang menghasilkan berbagai macam produk yang masing-masing bersifat khas, seperti misalnya pada perusahaan percetakan, mebel. Pada sistem harga pokok pesanan, harga pokok produk/pesanan harus ditentukan segera pada saat suatu pesanan diselesaikan dari proses produksinya.

b. Sistem Harga Pokok Proses

Pada sistem harga pokok proses, biaya produksi dikumpulkan berdasar departemen atau pusat-pusat biaya yang dibentuk sesuai dengan tahap-tahap pengolahan produknya. Sistem ini dianggap tepat untuk perusahaan-perusahaan

yang menghasilkan produk yang sama, dan proses produksinya berlangsung secara kontinyu, seperti misalnya: pabrik tepung, pabrik makanan dan minuman. Karena proses produksinya yang berlangsung secara kontinyu, maka perhitungan harga pokok produk dilakukan secara periodik, tidak setiap unit produk diselesaikan dari proses produksinya.

2.5 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 2 (dua) pendekatan, yaitu *full costing* dan *variable costing*. Mulyadi (2012: 18)

1. Metode *Full Costing*

Mulyadi (2012:122) mendefinisikan *full costing* sebagai metode penentuan harga pokok produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya produksi ke dalam harga pokok produksi yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik, baik yang berperilaku variabel maupun tetap

2. Metode *Variable Costing*

Metode *variable costing* merupakan metode yang hanya memperhitungkan biaya produksi variabel saja dalam menentukan nilai persediaan yang akan dijual perusahaan. Dengan kata lain biaya produksi hanya meliputi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead variabel saja.” Hariadi (2010: 445) “Metode *variable costing* merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variabel ke dalam harga pokok produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik variabel.” Mulyadi (2012: 20).

Tabel 1. 3 Perhitungan Biaya Produksi *Variable Costing*

Biaya Produksi	Biaya Bahan Baku
	Biaya Tenaga Kerja Langsung
	Biaya Overhead Pabrik - Variabel

2.6 Penetapan Harga/Penetapan Harga

Dalam penetapan harga ini pun mengidentifikasi bahwa pentingnya perusahaan/ usaha dagang untuk memilih, menetapkan dan membuat perencanaan mengenai nilai produk atau jasa dan tujuan yang ingin dicapai oleh usaha ini atas produk tersebut.

Konsep tentang harga tentu mempunyai banyak penafsiran, harga jual yang ditetapkan pada produk hendaknya dapat menutup total biaya yang dikeluarkan penjual dan harus menghasilkan laba sesuai dengan target. Menurut (Sunarto dalam Nadyah, 2014). Ada empat metode dalam menentukan harga jual yaitu :

- 1) Penentuan harga jual secara normal
- 2) *Cost Plus Pricing*
- 3) Penentuan harga jual setiap unit

4) Penentuan harga jual terhadap bahan dan waktu

Cost Plus Pricing

Cost plus pricing merupakan cara untuk menentukan harga jual yang dilakukan dengan menambahkan laba atau *mark up* pada jumlah biaya yang dikeluarkan untuk proses produksi dan pemasaran. Harga jual yang didasarkan pada perhitungan *cost plus pricing* dapat dilakukan perhitungan dengan rumus :

$$\text{Harga jual} = \text{Taksiran biaya penuh} + \text{Laba yang diinginkan}$$

Perhitungan taksiran biaya dapat dilakukan melalui dua pendekatan yaitu *full costing* dan *variable costing*. Pada pendekatan *full costing*, untuk dasar menentukan harga jual melalui biaya bahan baku, tenaga kerja langsung, overhead pabrik (variabel dan tetap), administrasi dan umum, serta pemasaran yang merupakan kegunaan dari taksiran total biaya (Sunarto dalam Nadyah, 2014). Sedangkan pada pendekatan *variabel costing*, taksiran total biaya yang digunakan sebagai dasar menentukan harga jual meliputi biaya bahan baku, tenaga kerja langsung, overhead pabrik variabel, administrasi dan umum, dan pemasaran (Sunarto dalam Nadyah, 2014).

Tujuan penetapan harga sangat penting dalam menjalankan bisnis jual-beli. Harga tentunya memiliki peranan penting dalam tercapainya kesepakatan jual-beli antara konsumen dan produsen. Perusahaan harus menetapkan harga dengan baik agar konsumen tertarik dengan suatu produk.

2.6.1 Tujuan Penetapan Harga

Sangat penting pengaruhnya terhadap keuangan perusahaan. Penetapan harga yang tepat akan memberikan keuntungan bagi perusahaan. Hal ini disebabkan karena konsumen akan tertarik dengan produk yang ditawarkan oleh perusahaan.

Menetapkan tujuan berdasarkan harga merupakan suatu yang fleksibel, dapat diubah dengan cepat sejalan dengan perubahan pasar, termasuk masalah persaingan harga. Secara umum, penetapan harga bertujuan untuk mencari laba agar perusahaan dapat berjalan namun dalam kondisi persaingan yang semakin ketat tujuan mencari laba maksimal dalam praktiknya akan sulit di capai. Oleh karena itu, manajemen memerlukan tujuan – tujuan. Menurut Kotler dan Keller (2016), terdapat beberapa tujuan penetapan harga, antara lain:

1. Kemampuan Bertahan (*Survival*) Perusahaan mengejar kemampuan bertahan sebagai tujuan utama mereka jika mereka mengalami kelebihan kapasitas, persaingan ketat dan keinginan konsumen yang berubah. Selama harga menutup biaya variabel dan beberapa variabel tetap, maka perusahaan tetap berada dalam bisnis. Kemampuan bertahan merupakan tujuan jangka pendek. Dalam jangka panjang, perusahaan harus mempelajari cara menambah nilai atau menghadapi kepunahan.
2. Laba maksimum saat ini (*Maximum Current Profit*) Banyak perusahaan berusaha menetapkan harga yang akan memaksimalkan laba saat ini. Perusahaan memperkirakan permintaan dan biaya yang berasosiasi dengan harga alternatif dan memilih harga yang menghasilkan laba saat ini, arus kas, atau tingkat pengembalian atas investasi maksimum. Strategi ini mengasumsikan bahwa perusahaan mempunyai

pengetahuan atas fungsi permintaan dan biayanya. Pada kenyataannya, fungsi ini sulit diperkirakan. Dalam menekankan kinerja saat ini, perusahaan mungkin mengorbankan kinerja jangka panjang dengan mengabaikan pengaruh variabel bauran pemasaran lain, reaksi pesaing dan batasan hukum pada harga.

3. Pangsa Pasar Maksimum (*Maximum Market Share*) Beberapa perusahaan ingin memaksimalkan pangsa pasar mereka. Perusahaan percaya bahwa semakin tinggi volume penjualan, biaya unit akan semakin rendah dan laba jangka panjang semakin tinggi. Perusahaan menetapkan harga terendah mengasumsikan pasar sensitive terhadap harga. Strategi penetapan harga penetrasi pasar dapat diterapkan dalam kondisi:
 - a. Pasar sangat sensitif terhadap harga dan harga yang rendah merangsang
 - b. Biaya satuan memproduksi volume kecil tidak begitu tinggi hingga menghilangkan keuntungan dari mengenakan harga maksimum yang mampu diserap pasar.
 - c. Harga awal tinggi menarik lebih banyak pesaing kepasar.
 - d. Harga tinggi mengkomunikasikan citra produk yang unggul.
4. Pemerahan Pasar Maksimum (*Maximum Market Skimming*) Perusahaan mengungkapkan teknologi baru yang menetapkan harga tinggi untuk memaksimalkan pemerahan pasar. Pada mulanya harga ditetapkan dengan tinggi dan pelan – pelan turun seiring waktu. Meskipun demikian, strategi ini bisa menjadi fatal jika ada pesaing besar yang memutuskan menurunkan harga. Pemerahan pasar akan masuk akal dalam kondisi berikut:
 - a. Terdapat cukup banyak pembeli yang permintaan saat ini yang tinggi.
 - b. Biaya satuan memproduksi volume kecil tidak begitu tinggi hingga menghilangkan keuntungan dari mengenakan harga maksimum yang mampu diserap pasar.
 - c. Harga awal tinggi menarik lebih banyak pesaing kepasar.
 - d. Harga tinggi mengkomunikasikan citra produk yang unggul.
5. Kepemimpinan Kualitas Produk (*Product – Quality Leadership*) Banyak merek berusaha menjadi “ kemewahan terjangkau “ produk atau jasa yang ditentukan karakternya oleh tingkat kualitas anggapan, selera dan status yang tinggi dengan harga yang cukup tinggi agar tidak berada diluar jangkauan konsumen.
6. Tujuan – tujuan Lainnya (*Other Objectives*) Organisasi nirlaba dan masyarakat mungkin mempunyai tujuan penetapan harga lain. Universitas membidik pemulihan biaya parsial, mengingkat bahwa universitas harus bergantung pada hadiah pribadi dan sumbangan masyarakat untuk menutup biaya sisanya. Namun apapun tujuan khususnya, bisnis yang menggunakan harga sebagai alat strategis akan menghasilkan lebih banyak laba dibandingkan bisnis yang hanya membiarkan biaya atau pasar menentukan penetapan harga mereka

2.7 Pemberian Potongan Harga

Menurut Tjiptono (2014), pengertian diskon adalah potongan harga yang diberikan dari penjual untuk pembeli sebagai penghargaan atas kegiatan tertentu dari pembeli yang menyenangkan bagi penjualan.

Atas dasar hal tersebut maka dapat disimpulkan bahwa diskon adalah pengurangan harga yang diberikan penjual untuk menarik minat konsumen untuk membeli produk dalam periode yang telah ditentukan.

Menurut Kotler (2010), arti diskon adalah penyesuaian harga dasar untuk memberikan penghargaan kepada pelanggan atas reaksi tertentu seperti pembayaran tagihan lebih awal, jumlah pembelian, dll.

Menurut Assauri, arti diskon adalah potongan harga yang ada dimana pengurangan tersebut dapat berbentuk tunai atau berupa potongan lainnya.

Menurut Sutisna (2012), pengertian diskon adalah potongan harga atau pengurangan harga produk dari harga normal tertentu.

2.7.1 Tujuan Penetapan Pemberian Potongan Harga

Tujuan penetapan harga diskon harus jelas karena dapat mempengaruhi langsung terhadap kebijakan harga dan metode penetapan harga yang digunakan.

Menurut Sutisna (2012), tujuan pemberian diskon yaitu :

- a. Mendorong pembelian dalam jumlah besar
- b. Meningkatkan agar pembelian dapat dilakukan dengan kontan atau waktu yang pendek.
- c. Mengikatkan pelanggan agar tidak pindah ke perusahaan lainnya.

1. Jenis-Jenis Diskon

Menurut McCarthy dan Pereault (2009: 362-263), terdapat beberapa bentuk atau jenis diskon diantaranya adalah :

a. Diskon Kuantitas (*Quantity Discount*)

Arti *Quantity Discounts* adalah penawaran diskon untuk mendorong pelanggan membeli produk dalam jumlah yang lebih besar.

Dengan jenis diskon ini maka memungkinkan penjual untuk mendapatkan jumlah pembeli yang lebih banyak atau mengalihkan fungsi penyimpanan persediaan kepada pembeli.

Atau juga dapat digunakan untuk mengurangi biaya pengiriman atau penjualan. Diskon kuantitas ini dapat terbagi menjadi dua jenis yaitu diskon kuantitas kumulatif dan diskon nir kumulatif.

b. Diskon Kuantitas Kumulatif (*Cumulative Quantity Discount*)

Jenis diskon kuantitas kumulatif dijalankan untuk pembelian selama periode tertentu seperti per satu tahun. Pada umumnya diskon tersebut akan meningkat bila jumlah pembelian juga meningkat.

Diskon kuantitas kumulatif adalah korting yang ditetapkan kepada pelanggan yang melakukan pembelian suatu produk selama rentang masa tertentu, contohnya setiap hari atau setiap bulan.

Diskon kumulatif akan mendorong pembelian ulang dengan mengurangi biaya pelanggan untuk pembelian tambahan.

c. Diskon Kuantitas Nirkumulatif (*NonCumulative Quantity Discount*)

Diskon Non Kumulatif adalah korting yang menilai pada transaksi pembelian secara terpisah. Dengan kata lain, korting hanya menilai satu transaksi dan penilaian tidak dilakukan berkesinambungan dengan transaksi lama maupun sesudahnya.

NonCumulative Quantity Discount hanya berlaku untuk pesanan individual dimana jenis diskon ini akan mendorong pesanan yang lebih besar. Akan tetapi hal ini tidak mengikat pembeli kepada penjual setelah terjadi suatu pembelian.

d. Diskon Musiman (*Seasonal Discount*)

Diskon musiman merupakan diskon yang ditawarkan untuk mendorong pembeli menyimpan persediaannya lebih awal dibandingkan yang dibutuhkan saat ini.

Diskon ini memiliki kecenderungan untuk mengalihkan fungsi menyimpan sediaan lebih jauh di sepanjang saluran.

Hal ini cenderung meratakan penjualan di sepanjang tahun sehingga memungkinkan operasi sepanjang tahun.

e. Diskon tunai (*Cash Discount*)

Pengertian diskon tunai adalah pengurangan harga untuk mendorong pembeli membayar tagihan mereka dengan cepat. Syarat-syarat bagi diskon tunai pada umumnya merubah syarat “neto“.

f. 2/10, neto 30

2/10, neto 30 dapat diartikan bahwa penjual memberikan potongan dua persen dari harga resmi yang tercantum pada faktur dan bila pembeli melunasi tagihan dalam 10 hari. Bila tidak dilunasi dalam jangka waktu tersebut maka nilai penuh harus dibayar dalam 30 hari.

g. Diskon dagang (*Discount Fungsional*)

Diskon dagang adalah pengurangan harga tercatat yang diberikan kepada anggota saluran atas pekerjaan akan mereka lakukan.

h. Harga Obral (*Sale Price*)

Harga obral adalah potongan harga temporer dari harga tercatat atau harga yang resmi. Definisi harga obral ini dimaksudkan agar pelanggan segera membeli (McCharty, 2009: 363)

2.8 Penelitian Sebelumnya dan Kerangka Pemikiran

2.8.1 Penelitian Sebelumnya

Untuk melakukan penelitian ini, penulis didukung oleh penelitian sebelumnya yang digunakan sebagai referensi dan dijadikan motivasi dalam penulisan skripsi ini.

Tabel 1.4
Penelitian Sebelumnya

No.	Nama Peneliti, Tahun & Judul Penelitian	Variabel yang Diteliti	Indikator	Metode Analisis	Hasil
1	Amelia A.A Lambajang, 2013 " Analisis perhitungan biaya produksi menggunakan metode variabel costing PT. Tropica Cocoprime	1. Harga Pokok Produksi Harga Jual	Biaya Overhead Pabrik Variabel <i>Job Order Costing</i>	Metode Analisis Kualitatif	Hasil penelitian menyatakan bahwa perhitungan harga pokok produksi ini menghasilkan selisih yang cukup signifikan yang berpengaruh terhadap penetapan harga jual.
2	Indro Djumali, Jullie J. Sondakh, Lidia Mawikere, 2014 "Perhitungan harga pokok produksi menggunakan metode variabel costing dalam proses penentuan harga jual pada PT. Sari Malaligus Bitung"	1. Harga Pokok Produkai 2. Harga Jual	Metode Variabel Costing <i>Cost Plus Pricing</i>	Analisis Metode Kualitatif <i>Explanatory Research</i>	Untuk memberikan perbandingan yang tepat dalam menentukan keputusan produksi yang efektif dalam waktu yang relatif singkat.
3	V. Rantung., V. Ilat., H. Wokas. Yantje Uhing, 2015 "Analisis penentuan harga jual dengan metode variabel costing dan	1. Harga Pokok Produksi Harga Jual	Metode Variabel Costing <i>Cost Plus Pricing</i>	Metode Analisis Deskriptif Kualitatif	Dalam penelitian ini perusahaan tersebut masih belum menetapkan harga jual dengan benar dan akurat, masih ada biaya pemasaran dan

No.	Nama Peneliti, Tahun & Judul Penelitian	Variabel yang Diteliti	Indikator	Metode Analisis	Hasil
	<i>activity based costing</i> pada PT. Massindo Sinar Pratama Industri				biaya administrasi dan umum yang tidak diperhitungkan. Dengan metode ABC dapat bermanfaat untuk PT. Massindo Sinar Pratama Industri untuk perencanaan laba, pengendalian biaya atau pengawasan biaya, dan pembuatan keputusan.
4	Desliane Wauran, 2016 “Analisis penentuan harga produk dan penerapan <i>cost plus picing method</i> dalam rangka penetapan harga jual pada rumah makan soto rusuk ko petrus cabang megamas	1. Harga Jual Metode <i>Cost Plus Pricing</i>	Metode <i>Variabel Costing & Full Costing</i> <i>Cost Plus Pricing</i>	Metode Analisis Kualitatif	Dalam menghitung harga pokok produksi maupun dalam penentuan harga jual, pemilik dapat menggunakan kedua pendekatan tersebut. Dengan adanya pembukuan yang memadai pemilik dapat melakukan perhitungan yang akurat terhadap biaya-biaya yang dikeluarkan sehingga dapat menekan jumlah biaya yang ada yang tujuannya untuk memperoleh laba sebagaimana yang diharapkan.
5	Iman Romansyah, 2016 “Analisis	1. Harga Jual Volume Penjualan	Metode <i>Full Costing</i>	Metode Analisis Deskriptif	Penetapan harga terhadap volume penjualan dilihat

No.	Nama Peneliti, Tahun & Judul Penelitian	Variabel yang Diteliti	Indikator	Metode Analisis	Hasil
	Penetapan Harga Jual Produk Terhadap Volume Penjualan Dalam Perspektif Ekonomi Islam”		<i>Mark-up</i>	Kualitatif	dari konsep harga yang Diana pada permintaan menunjukkan bahwa selera konsumen mempengaruhi suatu tingkat permintaan yaitu mengalami penurunan.
6	Vanda Novita Sari, 2016 “Analisis penerapan metode variabel costing dalam menentukan harga pokok produksi pada UKM di Banda Aceh”	1. <i>Variabel Costing</i> Harga Pokok Produksi	Metode <i>Variabel Costing</i> <i>Cost Plus Pricing</i>	Analisis Metode Deskriptif Kualitatif	Menggunakan metode Variable Costing pada beberapa UKM Industri perabot rumah tangga yang ada di Banda Aceh, maka penulis menarik beberapa kesimpulan bahwa Perhitungan biaya produksi dengan menggunakan metode variable costing, dapat membantu perusahaan dalam menghitung biaya produksi.
7	Derinda Ika Elvania, 2017 “Penentuan Harga Pokok Produksi dengan menggunakan metode <i>Variable Costing</i> guna Penentuan Harga Jual Produk Tahu	1. Harga Pokok Produksi Harga Jual	Biaya Overhead Pabrik Variabel <i>Mark-up</i>	Analisis Metode Deskriptif Kualitatif	Hasil penelitian menunjukkan adanya kenaikan harga jual dalam produksi tahu takwa, sehingga laba perusahaan akan meningkat maksimal. Perusahaan bisa

No.	Nama Peneliti, Tahun & Judul Penelitian	Variabel yang Diteliti	Indikator	Metode Analisis	Hasil
	Takwa (pada usaha Bintang Barokah Kediri)”				bersaing dengan perusahaan lain.
8	Litdia, 2017 “Analisis penetapan harga pokok produksi sebagai dasar penentuan harga jual pada PT. Veneer Products Indonesia”	1. Harga Pokok Produksi Harga Jual	Metode <i>Full Costing & Variabel Costing</i> <i>Cost Plus Pricing</i>	Analisis Metode Deskriptif Kualitatif Statistik Observasi	Penetapan harga pokok produksi yang dilakukan PT Veneer Products Indonesia sudah efektif sehingga perusahaan dapat langsung menentukan harga jual yang diinginkan.
9	Yanti Nurhotijah, 2017 “Analisis perhitungan harga pokok produksi air sebagai dasar penetapan harga jual pada PDAM Tirta Jaya Mandiri Kabupaten Sukabumi periode 2015-2016	1. Harga Pokok Produksi Harga Jual	<i>Cost Plus Pricing</i> <i>Job Order Costing</i>	Analisis Metode Kuantitatif	Harga jual tahun 2015-2016 terlihat bahwa harga jual tiap tahunnya mengalami peningkatan. PDAM Tirta Jaya Mandiri Kabupaten Sukabumi dalam menghitung harga jual/ tarif air menggunakan tarif dasar.
10	M. Abdul Quddus, 2018 “Analisis penentuan harga pokok produksi dengan menggunakan metode <i>full costing</i> dan <i>variabel costing</i> ”	1. Harga Pokok Produksi <i>Metode Full Costing dan Variabel Costing</i>	Metode <i>Full Costing & Variabel Costing</i> <i>Cost Plus Pricing</i>	Analisis Metode Deskriptif Kualitatif Statistik Observasi	
11	Abdul Ghovur Hasbiyallah,	1. Harga Jual	Metode <i>Variabel</i>	Metode Analisis	Berdasarkan HPP dan Harga jual

No.	Nama Peneliti, Tahun & Judul Penelitian	Variabel yang Diteliti	Indikator	Metode Analisis	Hasil
	2019 “Analisis penetapan harga jual dengan metode variabel costing”	Metode <i>Variabel Costing</i>	<i>Costing</i> <i>Cost Plus Pricing</i>	Deskriptif Kualitatif	antara metode metode variable costing dapat dijadikan tolok ukur atau batas minimal perolehan laba, selain itu presentase mark up nya lebih tinggi jika dibandingkan metode lain yaitu metode full costing.
12	Meydita Nur AyuNingTyas N, 2019 “Analisis penetapan harga jual jasa make up artis (MUA) di Surabaya”	Harga Jual	<i>Job Order Costing</i> <i>Cost Plus Pricing</i>	Analisis Metode Kuantitatif	Peneliti mendapatkan gambaran tentang bagaimana Ristya Stefanie dalam menentukan harga jualnya. Secara tidak langsung penetapan harga dari Ristya Stefanie Make Up & Wedding Design adalah berdasarkan dari daftar harga yang sudah ada
13	A.Ch,Mangintiu.. V.Ilat.. T.Runtu, 2020 “Analisis perhitungan harga pokok produksi roti tawar dalam penetapan harga jual dengan menggunakan metode variabel costing”	1. Harga Pokok Produksi Harga Jual	Biaya Overhead Pabrik Variabel <i>Cost Plus Pricing</i>	Metode Analisis Deskriptif Kualitatif	Perhitungan untuk menentukan harga jual produk dengan menggunakan metode variabel costing dapat mengidentifikasi secara signifikan biaya-biaya produksi per produk

Berdasarkan tabel penelitian diatas terdapat perbedaan dan persamaan, yang menunjukkan bahwa tidak semua perusahaan atau UMKM yang menggunakan perhitungan dalam Harga Pokok Produksi sebagai penentu harga jual itu menggunakan metode sesuai akuntansi biaya seperti halnya metode *variable costing*.

Persamaannya berada di variabelnya sama-sama menggunakan menentukan harga jual menggunakan metode *cost plus pricing* dan pemberian potongan harga menggunakan presentase kuantitas serta presentase diskon, sebelum adanya harga jual, adanya perhitungan harga pokok produksi yang menggunakan metode *variabel costing*. Sedangkan perbedaannya berada di sampel penelitian. Penelitian ini tentu berada di tempat yang berbeda dari penelitian sebelumnya sehingga berbeda juga realitasnya dengan di tempat lain, berbeda dari sisi masa waktu sampel pada penelitian atau metode yang digunakan.

Dari penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Q. Abdul (2018) menjelaskan bahwa terdapat pengukuran biaya produksi menggunakan *variabel costing*, dalam perhitungan harga pokok produksi informasi yang diperlukan UMKM adalah informasi mengenai bahan baku, biaya tenaga kerja dan biaya overhead pabrik.

Dilihat dari penelitian sebelumnya, bahwa metode *variabel costing* hanya menghitung beban overhead variabel saja yang terus berubah sebanding dengan volume aktivitasnya. Metode *variabel costing* akan digunakan untuk merencanakan dalam memperoleh laba dalam kurun waktu yang singkat dan bisa sebagai bahan rujukan dalam pengambilan keputusan untuk melakukan order pesanan yang tidak terlalu banyak seperti yang terdapat di metode - metode lain.

2.8.2 Kerangka Pemikiran

Biaya produksi adalah biaya-biaya yang terjadi dalam proses pengolahan bahan baku menjadi barang jadi siap untuk dijual. secara garis besar biaya produksi dibagi menjadi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja dan overhead pabrik. Perhitungan harga pokok dilakukan dengan menjumlahkan seluruh unsur biaya produksi.

Menurut Mulyadi (2018) dalam penentuan harga pokok produksi dikenal dua metode pendekatan, yaitu pendekatan *full costing* dan *variable costing*.

Full Costing merupakan penentuan harga pokok produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya produksi kedalam harga pokok produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik baik yang berperilaku variabel maupun tetap.

Sedangkan *variable costing* merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku dalam harga pokok produksi yang terdiri dari bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik variabel

Adanya kedua perbedaan tersebut mengakibatkan perbedaan perlakuan terhadap biaya produksi tetap yang selanjutnya mempengaruhi, penentuan besarnya harga pokok produk dan besarnya harga pokok persediaan, penggolongan dan penyajian didalam laporan laba-rugi. Pada prinsipnya harga jual harus dapat menutupi biaya penuh ditambah dengan laba yang wajar (Hasyim 2018). Pendekatan umum dalam penentuan harga jual adalah menambahkan angka perkiraan laba (*markup*) pada harga pokok. Markup adalah selisih antara harga jual dan harga pokok produk. Markup biasanya berupa persentase tertentu dari harga pokok produk. Pendekatan ini disebut dengan *cost-plus pricing* karena persentase *markup* yang telah ditentukan dimuka ditambahkan pada angka harga pokok untuk menentukan harga jual.

Oleh karena itu, untuk memperkecil kesalahan yang terjadi dalam perhitungan harga pokok produksi dan menghasilkan harga jual yang tepat dan akurat diperlukan suatu metode yang baik. Metode yang tepat digunakan untuk menghitung harga pokok produksi dalam penulisan ini adalah metode *Variabel Costing* sedangkan untuk menentukan harga jualnya dalam penulisan ini adalah metode *Cost Plus Pricing*. Peneliti memilih menggunakan metode *variabel costing* karena dalam metode ini memperhitungkan biaya variabel akan digunakan untuk merencanakan dalam memperoleh laba dalam kurun waktu yang singkat dan bisa sebagai bahan rujukan dalam pengambilan keputusan untuk melakukan order pesanan yang tidak terlalu banyak dan memilih menggunakan metode *cost plus pricing* karena metode penetapan harga paling sederhana dengan cara biaya produksi yang dikeluarkan dan menambah persentase tertentu dari *markup* untuk merealisasikan harga jual.

Langkah-langkah yang dilakukan untuk mengolah data, yaitu :

Mendeskripsikan perhitungan harga pokok produksi perusahaan dengan menjabarkan biaya-biaya produksi yang dikeluarkan oleh perusahaan pada periode tertentu

Menentukan prosedur penentuan harga pokok produksi menurut metode *variabel costing* dengan cara mengumpulkan data produksi dalam periode waktu tertentu dan mengumpulkan data biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik variabel untuk menyusun laporan produksi dan menghitung total produksi dalam rangka menghitung harga pokok satuan.

Mendeskripsikan dan melakukan perhitungan harga pokok produksi sesuai dengan metode *variabel costing* :

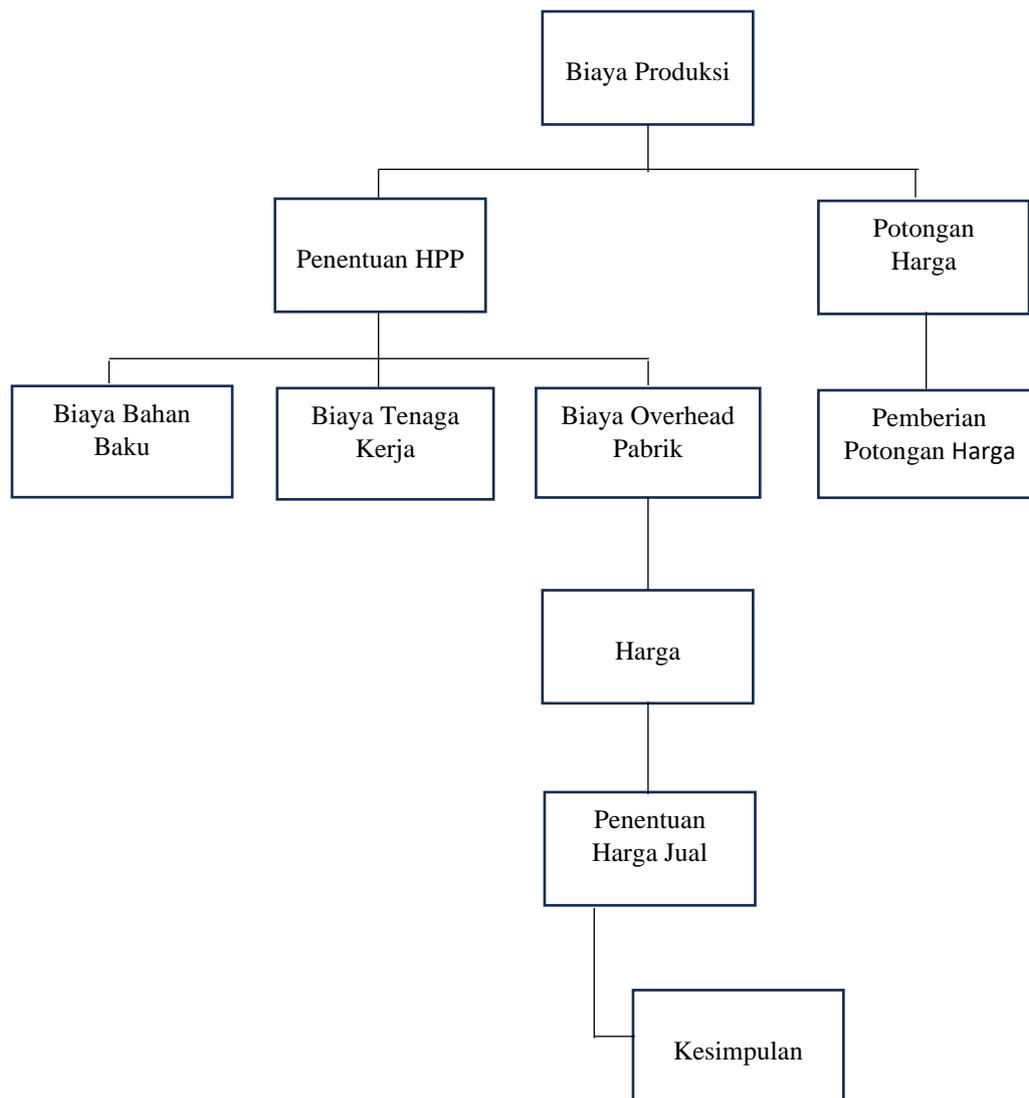
Biaya Bahan Baku	XXX
Biaya Tenaga Kerja	XXX
<u>Biaya Overhead Pabrik Variabel</u>	<u>XXX +</u>
Harga Pokok Produksi	XXX

Mendeskripsikan dan melakukan penetapan harga jual sesuai dengan metode *cost plus pricing*.

$$\text{Harga Pokok Produksi} + (\text{Harga Pokok Produksi} \times \text{Mark-up Percentage} / 100)$$

Membandingkan hasil perhitungan harga pokok produksi dengan metode *variabel costing* dan penetapan harga jual yang menggunakan metode *cost plus pricing* dengan perhitungan dari usaha dagang tersebut. Kemudian menarik kesimpulan dari hasil analisis perbandingan harga pokok produksi dan harga jual yang dilakukan oleh peneliti dengan perusahaan

Dengan demikian maka perusahaan akan memperoleh biaya yang akurat serta dapat menetapkan harga jual yang lebih ideal. Dengan menerapkan metode ini diharapkan akan membantu UD ini dalam penentuan harga pokok produksi dan harga jual yang ideal. Berdasarkan kerangka pemikiran di atas maka dirumuskan dalam bentuk diagram seperti di bawah ini:



Gambar 2. 1
Kerangka Pemikiran