

SKRIPSI

**ANALISIS HARGA POKOK PELAYANAN TARIF KAMAR RAWAT
INAP DALAM KAITANNYA DENGAN STANDAR PELAYANAN
MINIMAL PADA RUMAH SAKIT HIKMAH MAKASSAR**

**VIRNA NURAENY
A31106615**



**JURUSAN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2013**

SKRIPSI

ANALISIS HARGA POKOK PELAYANAN TARIF KAMAR RAWAT INAP DALAM KAITANNYA DENGAN STANDAR PELAYANAN MINIMAL PADA RUMAH SAKIT HIKMAH MAKASSAR

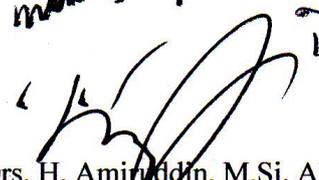
Disusun dan diajukan oleh

VIRNA NURAENY
A31106615

Telah diperiksa dan disetujui untuk diuji

Makassar, 5 November 2012

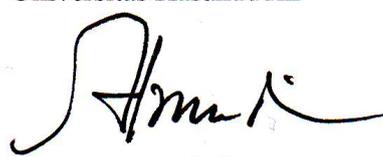
Dasar m... m... leong... & Hafis
Pembimbing I

11

Drs. H. Amiruddin, M.Si, Ak
NIP 196410421989101001

Pembimbing II


Drs. Agus Bandang, M.Si, Ak
NIP 196208171990021001

Ketua Jurusan Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin


DR. H. Abdul Hamid Habbe, SE, M.Si
NIP 196305151992031003

PERNYATAAN KEASLIAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini,

Nama : Virna Nuraeny

NIM : A31106615

Jurusan/ Program Studi : Akuntansi

Dengan ini menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa skripsi yang berjudul

Analisis Harga Pokok Pelayanan Tarif Kamar Rawat Inap dalam Kaitannya Dengan Standar Pelayanan Minimal Pada Rumah Sakit Hikmah Makassar

adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan oleh orang lain untuk memperoleh gelar akademik di suatu perguruan tinggi, dan tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila dikemudian hari ternyata di dalam naskah skripsi ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU No. 20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Makassar, 2 November 2012

Yang membuat pernyataan,

Virna Nuraeny

KATA PENGANTAR

Alhamdulillah. Puji syukur kehadirat ALLAH SWT karena atas izin, rahmat, dan kekuatannya, sehingga sejak proses pelaksanaan penelitian sampai dengan proses penulisan isi skripsi, penulis dapat menyelesaikannya dengan baik. Tak lupa pula shalawat bagi junjungan kita yaitu Nabi Besar Muhammad SAW yang merupakan teladan yang baik bagi seluruh umat.

Penulis menyadari dalam penyusunan skripsi ini masih terdapat kesalahan sehingga masih jauh dari sempurna baik dari segi pembahasan materi maupun teknik penulisannya. Demikian pula bahwa selama penyusunan skripsi ini tidak terlepas dari bantuan beberapa pihak baik secara langsung maupun tidak langsung, sehingga penulis merasakan adanya kemudahan baik dalam pengumpulan data, penyusunan serta penulisan materinya.

Untuk itu, pada kesempatan ini izinkanlah penulis menghaturkan rasa terima kasih atas segala bantuannya kepada:

1. Rektor Universitas Hasanuddin selaku pimpinan tertinggi Universitas Hasanuddin.
2. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis beserta para pembantu-pembantu Dekan yang lainnya.
3. Bapak DR., H. Abdul Hamid Habbe, SE, M.Si. selaku Ketua Jurusan Akuntansi

4. Drs. Amiruddin, M.Si, Ak. dan Drs. Agus Bandang, M.Si, Ak. selaku pembimbing 1 dan pembimbing 2. Terima kasih atas waktu luang yang diberikan dalam memberikan bimbingan, pengarahan dan petunjuk dalam penyusunan skripsi ini.
5. Drs. A. Yaman Paddere, Msoc, sc, Ak. selaku penasehat akademik yang selalu membimbing penulis selama proses perkuliahan berjalan.
6. Para dosen dan karyawan Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Jurusan Akuntansi.
7. Para pegawai akademik Fakultas Ekonomi dan Bisnis atas segala bantuannya.
8. Papa, Mama dan Adik Nadia yang senantiasa mendoakan dan memberikan support.
9. Bunda, Kak Ais, Kakk Mitha, Putri, Kiky dan Niar yang selalu menjadi pembangkit semangat bagi penulis.
10. Kakk Hikmah Patompo selaku pemilik RS Hikmah Makassar, Ibu Lina dan Ibu Jannah serta karyawan Rumah Sakit Hikmah Makassar lainnya, atas kerja sama nya dalam proses penelitian penulis.
11. My AFS Family all over the world. For being so supportive through all these years, for giving me another home half-way around the world, And for being a family once for all.
12. Sista-sisty tersayang; Yanti, Anti, Nineda, Niar, Dillah, Yanti Besar, Narti, Kurni, Vivie, Azmy, Cuppank, Appy, Awie, Fadli, Hasbas, Anjar, Amin dan Iru, untuk semua pengalaman yang tidak terhitung banyaknya.
13. Teman-teman angkatan 2006. We did it, Guys.

14. Senior-senior di kampus untuk bantuan dan bimbingannya.
15. Keluarga besar Milanisti Indonesia Sezione Makassar (MISM) untuk semua dukungan, nasehat-nasehat dan doanya.
16. My brothers and sisters Hertasing Crew for years of friendship.
17. Sahabat-sahabat MAKES untuk semua ilmu dan kebersamaannya.
18. My forever SHINee. I know this is ridiculous, however, thank you for being the greatest band of all. I'm simply blessed for having those amazing songs while I wrote this paper.
19. Habib Muhammad Syahib, untuk kesediaannya berbagi ilmu.
20. Kak Aditya Yuwana. Thank you for helping me when I need some help.
21. Mom Delores, Dad Hal and Alvin, for being the greatest source of inspiration and comfort. And above those, for being a family to me.

Terima kasih atas segala yang diberikan dan maaf yang sebesar-besarnya atas ketidaknyamanan yang mungkin terjadi tanpa disengaja kepada semua pihak yang telah banyak berjasa. Semoga skripsi ini dapat bermanfaat bagi diri sendiri maupun semua pihak yang membutuhkannya, Amin.

Makassar, November 2012

Penulis

ABSTRAK

Virna Nuraeny. 2012. ANALISIS HARGA POKOK PELAYANAN TARIF KAMAR RAWAT INAP DALAM KAITANNYA DENGAN STANDAR PELAYANAN MINIMAL PADA RUMAH SAKIT HIKMAH MAKASSAR. Skripsi, Jurusan Akuntansi FEB Universitas Hasanuddin, Makassar, Pembimbing (1) Drs. Amiruddin, M.Si, Ak (2) Drs. Agus Bandang, M.Si, Ak

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui harga pokok rawat inap Rumah Sakit Hikmah menggunakan metode *full costing* lalu dibandingkan dengan tarif yang telah ditetapkan oleh Rumah Sakit Hikmah. Kemudian dikaitkan dengan pencapaian Standar Pelayanan Minimal yang telah ditetapkan oleh pemerintah.

Jenis penelitian ini adalah deskriptif komparatif. Data penelitian dikumpulkan menggunakan metode wawancara, observasi, dokumentasi dan riset kepustakaan. Penelitian ini dilakukan di Rumah Sakit Hikmah Makassar. Metode perhitungan yang digunakan adalah metode *full costing*.

Metode *full costing* adalah metode penentuan kos produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya produksi ke dalam kos produksi, yang terdiri atas biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabrik, baik yang berperilaku variabel maupun tetap.

Hasil penelitian menunjukkan perbedaan hasil yang signifikan antara perhitungan HPP dengan tarif yang ditetapkan oleh Rumah Sakit Hikmah. Hasil perhitungan HPP untuk kamar Super VIP Utama sebesar Rp 464.357/Hari, Super VIP Biasa sebesar Rp 103.190/Hari, VIP Utama sebesar Rp 116.089/Hari, VIP Biasa sebesar Rp 71.440/Hari, Kelas I sebesar Rp 154.786/Hari, Kelas II sebesar Rp 154.786/Hari, dan Kelas III sebesar Rp 97.515/Hari. Perbedaan jumlahnya yang tidak beraturan disebabkan oleh perbedaan jumlah kamar dan fasilitas bed pada beberapa kamar. Dengan jumlah tarif yang ditetapkan sekarang, Rumah Sakit Hikmah belum dapat memenuhi seluruh Standar Pelayanan Minimal Rumah Sakit yang ditetapkan.

Kata Kunci: *Full costing*, HPP, Standar Pelayanan Minimal, deskriptif komparatif.

ABSTRACT

Virna Nuraeny. 2012. COST OF GOOD SOLD ANALYSIS OF WARD SERVICE RATES IN RELATION TO THE MINIMUM SERVICE STANDARD AT HIKMAH HOSPITAL IN MAKASSAR. Thesis, Accounting Department of Economy and Business Faculty of University Hasanuddin, Makassar, Supervisors (1) Drs. Amiruddin, M.Si, Ak (2) Drs. Agus Bandang, M.Si, Ak

This study aims to determine the cost of inpatient at Hikmah Hospital using the full costing method, the result will be compared with the rates set by Hikmah Hospital, then linked to the achievement of Minimum Service Standards set by the government.

This research is a comparative descriptive. Data were collected using interviews, observation, documentation and library research. The research was conducted at the Hospital of Hikmah Makassar. The method used to calculate is the *full costing method*.

Full costing method is a determining production cost method which includes all elements of production expense to the production cost, which consists of raw material costs, direct labor costs and factory overhead costs, both variable and fixed cost..

The results showed a significant difference in outcome between full costing method rates and the rates set by Hikmah Hospital. The results of full costing method calculation of COGS for the Primary Super VIP room is Rp 464.357/Day, the Ordinary Super VIP room is Rp 103.190/day, the Primary VIP room is Rp 116.089/day, the Ordinary VIP room is Rp 71.440/day, First Class room is Rp 154.786/day, the Second Class room is Rp 154.786/day, and Third Class room Rp 97.515/day. The irregular amount of rates is due to the differences of rooms and beds available in every level of rooms. With the current rates set by the management, however, The Hospital of Hikmah fails to meet all the requirement needed in accomplishing the Minimum Service Standards set by the government.

Keywords: Full costing, COGS, Minimum Service Standards, comparative descriptive.

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERSETUJUAN	ii
HALAMAN PENGESAHAN	iii
PERNYATAAN KEASLIAN	iv
KATA PENGANTAR	v
ABSTRAK	iix
ABSTRACT	ix
DAFTAR ISI	xi
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang Masalah	1
1.2 Rumusan Masalah	5
1.3 Batasan Masalah	6
1.4 Tujuan dan Manfaat Penelitian	6
1.3.1 Tujuan Penelitian	6
1.3.2 Manfaat Penelitian	6
1.5 Sistematika Penulisan	7
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	8
2.1 Pengertian dan Penggolongan Biaya	9
2.1.1 Pengertian Biaya	9
2.1.2 Penggolongan Biaya	10

2.2 Harga Pokok Penjualan	13
2.2.1 Pengertian dan Tujuan Penetapan Harga Pokok	13
2.2.2 Unsur-Unsur Harga Pokok	15
2.2.3 Perhitungan Harga Pokok	20
2.2.4 Perbedaan Konsep Penentuan Harga Pokok Variabel dengan Konsep Penentuan Harga Pokok Penuh	22
2.2.5 Kelemahan Penentuan Harga Pokok Variabel (<i>Variable Costing</i>)	26
BAB III METODE PENELITIAN	28
3.1 Tempat dan Objek Penelitian	28
3.2 Jenis Penelitian	28
3.3 Jenis dan Sumber Data	28
3.4 Metode Pengumpulan Data	29
3.5 Metode Analisis Data	30
BAB IV PEMBAHASAN	31
4.1 Akumulasi Biaya	31
4.2 Identifikasi Biaya Tenaga Kerja Langsung, Biaya Bahan Langsung, Biaya Overhead Tetap dan Biaya Overhead Variabel.....	31
4.3 Jumlah Hari Pemakaian Kamar VIP Utama Setahun.....	39
4.4 Perhitungan Harga Pokok Kamar Rawat Inap Rumah Sakit Hikmah...	42
4.5 Standar Pelayanan Minimal Rumah Sakit Hikmah	48

BAB V PENUTUP	55
5.1 Simpulan.....	55
5.2 Saran.....	56
DAFTAR PUSTAKA	57

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Dalam era globalisasi dan ditunjang perkembangan dunia usaha yang semakin pesat mengakibatkan naiknya persaingan bisnis. Masing-masing perusahaan saling beradu strategi dalam usaha menarik konsumen. Persaingan tersebut tidak hanya persaingan bisnis dibidang manufaktur/industri tetapi juga dibidang usaha pelayanan jasa. Salah satu bentuk usaha pelayanan jasa adalah jasa kesehatan, terutama jasa rumah sakit. Hal ini terbukti semakin banyaknya rumah sakit yang didirikan baik pemerintah maupun swasta. Akibat dari perkembangan rumah sakit yang semakin pesat ini, menimbulkan persaingan yang ketat pula. Sehingga menuntut adanya persaingan atas produk dan kepercayaan pelanggan.

Rumah sakit mempunyai perbedaan dibandingkan industri yang lain. Ada tiga ciri khas rumah sakit yang membedakannya dengan industri lainnya:

1. Dalam industri rumah sakit, sejogyanya tujuan utamanya adalah melayani kebutuhan manusia, bukan semata-mata menghasilkan produk dengan proses dan biaya yang seefisien mungkin. Unsur manusia perlu mendapatkan perhatian dan tanggung jawab pengelola rumah sakit. Perbedaan ini mempunyai dampak penting dalam manajemen, khususnya menyangkut pertimbangan etika dan nilai kehidupan manusia.
2. Kenyataan dalam industri rumah sakit yang disebut pelanggan (*customer*) tidak selalu mereka yang menerima pelayanan. Pasien adalah mereka yang

diobati di rumah sakit. Akan tetapi, kadang-kadang bukan mereka sendiri yang menentukan di rumah sakit mana mereka harus dirawat. Di luar negeri, pihak asuransilah yang menentukan rumah sakit mana yang boleh didatangi pasien. Jadi, jelasnya, kendati pasien adalah mereka yang memang diobati di suatu rumah sakit, tetapi keputusan menggunakan jasa rumah sakit belum tentu ada di tangan pasien itu. Artinya, kalau ada upaya pemasaran seperti bisnis lain pada umumnya, maka target pemasaran itu menjadi amat luas, bisa pasiennya, bisa tempat kerjanya, bisa para dokter yang praktik di sekitar rumah sakit, dan bisa juga pihak asuransi. Selain itu, jenis tindakan medis yang akan dilakukan dan pengobatan yang diberikan juga tidak tergantung pada pasiennya, tetapi tergantung dari dokter yang merawatnya.

3. Kenyataan menunjukkan bahwa pentingnya peran para profesional, termasuk dokter, perawat, ahli farmasi, fisioterapi, radiografer, ahli gizi dan lain-lain.

Rumah sakit di Indonesia memiliki beberapa jenis sesuai dengan karakteristik dan fungsinya, antara lain:

1. Rumah Sakit Terspesialisasi. Rumah sakit jenis ini mencakup *Trauma Centre*, Rumah sakit anak, atau rumah sakit yang melayani kepentingan khusus seperti *Psychiatric (Psychiatric Hospital)*, Penyakit Kusta, dll.
2. Rumah Sakit Penelitian/ Penelitian. Rumah sakit ini adalah rumah sakit umum yang terkait dengan kegiatan penelitian dan pendidikan di Fakultas Kedokteran suatu universitas/lembaga pendidikan tinggi. Umumnya

dipakai untuk tempat pelatihan dokter-dokter muda, uji coba berbagai macam obat baru atau teknik pengobatan baru.

3. Rumah Sakit Lembaga. Rumah sakit yang didirikan oleh suatu lembaga/ perusahaan untuk melayani pasien – pasien yang merupakan anggota lembaga/ karyawan perusahaan tersebut.

Tugas utama rumah sakit adalah memberikan jasa pengobatan, perawatan, dan pelayanan kesehatan. Dalam memberikan jasa pelayanan kesehatan, rumah sakit memperoleh penghasilan dari pendapatan jasa dan fasilitas yang diberikan. Salah satunya adalah jasa rawat inap. Dimana pendapatan dari jasa tersebut didapat dari tarif yang harus dibayar oleh pemakai jasa rawat inap. Penentuan tarif jasa rawat inap merupakan suatu keputusan yang sangat penting. Karena dapat mempengaruhi profitabilitas suatu rumah sakit. Dengan adanya berbagai macam fasilitas pada jasa rawat inap, serta jumlah biaya overhead yang tinggi, maka semakin menuntut ketepatan dalam pembebanan biaya yang sesungguhnya.

Kebutuhan masyarakat akan pelayanan kesehatan berkualitas terkadang tidak didukung oleh kemampuan finansial yang memadai, sehingga pihak rumah sakit dihadapkan kepada kondisi yang kompleks, dimana fungsinya sebagai tempat pelayanan jasa kesehatan, dan tanggung jawabnya terhadap pemegang modal untuk menghasilkan laba. Oleh karena itu, rumah sakit harus mampu mengelola biaya- biayanya dan menentukan tarif yang tepat dalam menunjang pemenuhan fungsi dan tanggung jawabnya. Dalam menentukan harga pokok produk terkadang rumah sakit masih menggunakan akuntansi biaya tradisional. Dimana sistem ini tidak sesuai dengan lingkungan pemanufakturan yang maju

dengan diversifikasi (keanekaragaman) produk yang tinggi. Biaya produk yang dihasilkan oleh sistem akuntansi biaya tradisional memberikan informasi biaya yang terdistorsi. Distorsi timbul karena adanya ketidakakuratan dalam pembebanan biaya, sehingga mengakibatkan kesalahan penentuan biaya, pembuatan keputusan, perencanaan, dan pengendalian. Distorsi tersebut juga mengakibatkan *undercost/overcost* terhadap produk atau jasa.

SPM (Standar Pelayanan Minimal) sendiri merupakan tolak ukur kinerja dalam menentukan pencapaian jenis dan mutu pelayanan dasar rumah sakit. SPM ini dimaksudkan agar tersedianya panduan dalam melaksanakan perencanaan, pelaksanaan dan pengendalian serta pengawasan dan pertanggungjawaban penyelenggaraan standar pelayanan minimal. Sedangkan tujuannya adalah untuk menyamakan pemahaman tentang definisi operasional, indikator kerja, ukuran dan satuan.

Karena bidang jasa kesehatan merupakan kebutuhan masyarakat yang sangat mendasar, maka peran negara dalam menyikapi hal ini dimulai dengan merumuskan kebijakan yang ideal dalam suatu standar, misalnya standar pelayanan kesehatan yang digunakan sebagai langkah untuk menjaga mutu pelayanan secara objektif dan sistematis, baik sektor publik maupun swasta, dalam proses jangka panjang. Mengingat bahwa informasi biaya tetap merupakan hal yang krusial dalam pembuatan keputusan, yang diambil dalam rangka menghasilkan laba untuk dapat *survive* dan berkembang dengan menggunakan resiko yang sekecil mungkin, maka perlu dilakukan perhitungan tarif yang rasional dikaitkan dengan standar pelayanan minimal yang telah ditetapkan oleh

pemerintah. Hal ini diperlukan bukan hanya untuk menjamin kelangsungan hidup rumah sakit dalam membiayai operasionalnya dan menghasilkan laba, tetapi sekaligus menjaga stabilitas tarif jasa yang akan dikenakan terhadap pasien.

Pengendalian terhadap biaya-biaya yang timbul dalam menjalankan operasional perusahaan mutlak diperlukan karena biaya-biaya inilah yang akan membentuk harga pokok produk atau jasa yang nantinya akan membentuk harga jual produk atau jasa di pasar, dan harga inilah yang akan membentuk volume penjualan atas barang atau jasa. Dalam kenyataannya, untuk mengeluarkan keputusan manajemen, biaya harus diketahui berdasarkan prosedur, pasien, dan bagian atau departemen

Mengingat pentingnya perhitungan harga pokok pelayanan tarif kamar dikaitkan dengan Standar Pelayanan Minimal rumah sakit, maka penulis tertarik untuk membahas lebih dalam tentang harga pokok pelayanan dengan mengangkat judul *“Analisis Harga Pokok Pelayanan Tarif Kamar Rawat Inap dalam Kaitannya Dengan Standar Pelayanan Minimal Pada Rumah Sakit Hikmah Makassar”*

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, maka rumusan masalah dalam penelitian ini adalah:

1. Bagaimana penentuan harga pokok kamar rawat inap Rumah Sakit Hikmah dengan menggunakan Metode *full costing*?

2. Berapakah harga pokok kamar rawat inap berdasarkan perhitungan metode *full costing* dan kaitannya dengan Standar Pelayanan Minimal (SPM)?

1.3 Batasan Masalah

Dalam penelitian ini penulis membatasi penelitian pada beberapa poin berikut ini:

1. Penulis meneliti tarif jasa rawat inap hanya sebatas harga kamar pada Rumah Sakit Hikmah.
2. Penulis menggunakan data pada tahun 2010.

1.4 Manfaat dan Tujuan Penelitian

1.4.1 Tujuan Penelitian

1. Untuk mengetahui perhitungan *full costing system* dalam menentukan besarnya tarif kamar rawat inap pada Rumah Sakit Hikmah.
2. Untuk mengetahui pengaruh jumlah tarif yang dibebankan untuk kamar rawat inap apabila dikaitkan dengan Standar Pelayanan Minimal Rumah Sakit Hikmah.

1.4.2 Manfaat Penelitian

1. Bagi penulis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menambah pengetahuan tentang penentuan tarif jasa rawat inap dengan menggunakan metode *Full Costing*.

2. Bagi pihak rumah sakit

Penelitian ini diharapkan dapat berguna bagi pihak rumah sakit dalam membantu pengambilan keputusan terkait penentuan tarif kamar rawat inap.

3. Bagi Pihak lain

Sebagai acuan bagi pihak lain dalam penelitian yang sama dimasa yang akan datang.

1.5 Sistematika Penulisan

Dalam penelitian ini digunakan sistematika penulisan yang terdiri dari 6 bab, yaitu:

BAB I : Pendahuluan

Merupakan bab yang memaparkan latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan dan manfaat penelitian.

BAB II : Landasan Teori

Merupakan bab yang memaparkan kerangka teori penulisan skripsi, yang menguraikan beberapa konsep dasar sebagai landasan teori yang diperlukan sehubungan dengan pembahasan masalah.

BAB III : Metode Penelitian

Bab ini berisi jenis dan sumber data yang digunakan, metode pengumpulan data, serta metode analisis.

BAB IV : Pembahasan

Bab ini berisi analisis dan pembahasan data yang telah diperoleh sesuai dengan langkah – langkah yang telah dipersiapkan pada bab I.

BAB V : Simpulan dan Saran

Bab ini berisi kesimpulan atas hasil pembahasan serta saran – saran.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Pengertian dan Penggolongan Biaya

2.1.1 Pengertian Biaya

Pengalokasian setiap faktor produksi dengan cermat, tepat dan efisien akan memberikan hasil yang sangat maksimal. Pemakaian faktor produksi dengan cermat, tepat dan efisien merupakan tindakan yang harus dilakukan agar tidak terjadi pemborosan. Oleh karena itu diperlukan penataan biaya-biaya produksi yang baik untuk mewujudkan tujuan perusahaan. Biaya dalam manajemen tradisional hanya dituntut untuk mencatat biaya yang terjadi sebagaimana adanya. Sedangkan biaya dalam manajemen kontemporer tidak hanya diharapkan mampu mencatat biaya sebagaimana adanya, tetapi juga dituntut untuk memotivasi manajemen dan karyawan dalam melakukan pengurangan biaya agar organisasi mampu menghasilkan produk/jasa secara efisien. Penyediaan informasi biaya memungkinkan manajemen dan karyawan mengelola aktivitas, sehingga manajemen terdorong untuk melakukan perbaikan berkelanjutan atas aktivitas menghasilkan produk/jasa dengan selalu mempertimbangkan kualitas biaya.

Dalam masyarakat awam pengertian akan biaya (*cost*) disamakan dengan pengertian beban (*expenses*), tetapi dalam akuntansi kedua hal tersebut berbeda. Pengertian biaya menurut Vernon Kam (1986: 277), biaya (*cost*) adalah pengurangan nilai assets atau peningkatan nilai kewajiban atau modal saham yang merepresentasikan biaya pemakaian barang dan jasa oleh entitas untuk

menghasilkan pendapatan pada periode tertentu.

Sedangkan beban (*expenses*) menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2009:

14) adalah:

“Beban (*expenses*) adalah penurunan manfaat ekonomi selama satu periode akuntansi dalam bentuk arus keluar atau berkurangnya aktiva atau terjadinya kewajiban yang mengakibatkan penurunan ekuitas yang tidak menyangkut pembagian kepada penanam modal”.

Selanjutnya, beban menurut Mursyidi (2008:14) adalah biaya yang telah terjadi (*expired cost*) yang dikurangkan dari penghasilan atau dibebankan pada periode yang bersangkutan dimana pengorbanan terjadi”.

2.1.2 Penggolongan Biaya

Pengumpulan biaya (*cost accumulation*) adalah pengumpulan data biaya dengan berbagai cara dengan menggunakan sarana sistem akuntansi. Setelah pengumpulan biaya, pengelolaan lembaga menentukan biaya untuk menunjuk objek biaya sebagai alat bantu pembuatan keputusan. Penetapan biaya (*cost assignment*) merupakan istilah umum yang meliputi; penelusuran (*tracing*), pengumpulan biaya ke objek biaya dan pengalokasian kumpulan biaya yang ada biaya objeknya.

Pembagian biaya dapat dihubungkan dengan suatu proses produksi baik yang mempunyai hubungan langsung maupun tidak langsung, yaitu berhubungan dengan :

a. Produk

Dalam perusahaan manufaktur, biaya dapat diklasifikasikan menjadi biaya yang sifatnya

1. Biaya langsung (*direct cost*)

Biaya langsung adalah biaya yang dipengaruhi secara langsung oleh adanya program atau kegiatan yang direncanakan. Jenis biaya langsung adalah biaya staf dan peralatan. Karakteristik biaya langsung adalah bahwa input (alokasi biaya) yang ditetapkan dapat diukur dan diperbandingkan dengan output yang dihasilkan. Variabilitas jumlah komponen biaya langsung sebagian besar dipengaruhi oleh target kinerja atau tingkat pencapaian program atau kegiatan yang diharapkan.

2. Biaya tidak langsung (*indirect cost*).

Biaya yang tidak berhubungan langsung (*indirect cost*) dikenal dengan nama beban komersial (*commercial expenses*). Yaitu biaya yang tidak dapat diidentifikasi, baik secara langsung maupun tidak langsung terhadap produk yang dihasilkan. Misalkan, beban pemasaran (*selling expenses*) dan beban administrasi umum (*general and administrative expenses*). Biaya tidak langsung digunakan secara periodik (umumnya bulanan) dalam rangka koordinasi penyelenggaraan kewenangan organisasi kesehatan yang bersifat umum.

b. Volume produksi

Biaya dapat diklasifikasikan atas dasar perubahan yang terjadi pada volume produksi atau produk yang dihasilkan atau produk yang terjual, yaitu dibagi menjadi :

1. Biaya variabel (*variable cost*)

Biaya variabel adalah biaya yang jumlah totalnya dipengaruhi oleh perubahan kegiatan. Biaya variabel memiliki karakteristik sebagai berikut:

- a) Secara total biaya variabel berubah sesuai dengan perubahan volume produksi.
- b) Biaya per unit (satuan) relatif tetap.
- c) Dapat ditelusuri ke setiap produk yang dihasilkan.
- d) Dapat dikendalikan oleh tingkat manajemen yang paling bawah, bahkan oleh tingkat operasional.

Contoh biaya variabel adalah semua biaya bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan biaya overhead variabel seperti laundry linen, belanja dapur.

2. Biaya tetap (*fixed cost*).

Biaya tetap adalah biaya yang jumlah totalnya tidak dipengaruhi oleh perubahan kegiatan organisasi. Biaya tetap mempunyai karakteristik sebagai berikut :

- a) Secara total biaya ini tetap pada tingkatan volume produksi (range) tertentu.
- b) Biaya per unit (satuan) selalu berubah sesuai dengan perubahan volume produksi atau jumlah yang dihasilkan.
- c) Pengakuan biaya didasarkan pada kebijaksanaan manajemen atau metode alokasi biaya.

- d) Tanggung jawab pengendalian terletak pada tingkat manajemen tertentu.

Contoh biaya tetap dalam biaya overhead adalah gaji manager produksi, penyusutan aktiva tetap, pajak bumi dan bangunan, asuransi pabrik, sewa, pemeliharaan dan perbaikan gedung.

3. Biaya semi variabel

Biaya semi variabel adalah biaya yang memiliki unsur tetap dan variabel. Unsur tetap adalah jumlah biaya minimum untuk menyediakan jasa, sedangkan biaya variabel adalah bagian dari biaya semivariabel yang dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan. Contohnya, biaya listrik dari perusahaan listrik negara (PLN) sebagian ada bersifat tetap dan ada pula yang berubah sesuai dengan penggunaannya, yaitu yang berdasarkan kilowatt. Untuk memisahkan biaya variabel dan biaya tetap dalam biaya semi variabel dapat digunakan 3 metode yaitu :

- a) *High and low point method*
- b) *Scattergraph method*
- c) *Method of least squares*

2.2 Harga Pokok Penjualan

2.2.1 Pengertian dan Tujuan Penetapan Harga Pokok

Harga pokok menurut Witjaksono (2006: 10) adalah sejumlah nilai aktiva (*asset*), tetapi apabila selama tahun berjalan aktiva tersebut dimanfaatkan untuk

membantu memperoleh penghasilan, aktiva tersebut harus dikonversikan ke beban (*expense*).

Penentuan harga pokok adalah pembebanan unsur biaya langsung terhadap produk yang dihasilkan dari suatu proses, artinya penentuan biaya yang melekat pada produk pelayanan.

Persaingan tingkat dunia memaksa manajemen perusahaan memperhitungkan dengan cermat biaya produk mereka dengan tujuan:

- a. Konsumen tidak dibebani biaya bukan penambah nilai (*non value added cost*).

Dengan semakin mudahnya konsumen memperoleh informasi mengenai mutu, harga, dan kinerja produk atau jasa yang mereka perlukan, maka konsumen hanya memilih produk yang sesuai dengan kebutuhan mereka, dengan harga yang terendah di antara harga berbagai produk atau jasa yang ditawarkan produsen di pasar. Agar konsumen terjamin hanya akan dibebani dengan biaya yang wajar, maka produsen harus senantiasa melakukan penyempurnaan aktifitas secara yang digunakan untuk menghasilkan produk atau jasa.

- b. Laba yang diperoleh perusahaan yang memasuki persaingan global dan tajam adalah rendah. Sehingga hanya perusahaan-perusahaan yang cost effective saja yang mampu bertahan dan berkembang dalam situasi persaingan seperti itu.

2.2.2 Unsur-Unsur Harga Pokok

Unsur-unsur harga pokok terdiri dari :

a. Biaya bahan

Menurut Garrison dan Norren (2006 : 51), bahan langsung adalah bahan yang menjadi bagian tidak terpisahkan dari produk jadi dan dapat ditelusuri secara fisik dan mudah ke produk tersebut."

Dalam memperoleh bahan, perusahaan tidak hanya mengeluarkan biaya sejumlah harga yang tercantum dalam faktur pembelian saja. Oleh karena itu harga pokok bahan terdiri dari harga beli (yang tercantum di dalam faktur pembelian) ditambah dengan biaya-biaya pembelian dan biaya-biaya yang dikeluarkan untuk menyiapkan bahan tersebut. Apabila didalam pembelian pemasok memberikan potongan tunai (*cash discount*), maka potongan tunai diperlakukan sebagai pengurangan terhadap harga pokok bahan yang dibeli. Sedangkan untuk biaya angkutan dapat diperlakukan sebagai berikut :

1. Biaya angkutan diperlakukan sebagai tambahan harga pokok bahan yang dibeli
2. Biaya angkutan tidak diperlakukan sebagai tambahan harga pokok bahan baku yang dibeli namun diperlakukan sebagai unsur biaya overhead.

Biaya bahan ini dapat secara langsung dibebankan kepada produk/jasa karena pengamatan fisik dapat dipergunakan untuk mengukur jumlah yang dikonsumsi tiap-tiap produk. Menilai persediaan bahan baku langsung

dapat dinilai berdasarkan harga bahan (*standard cost*), harga pasar (*at market*), harga perolehan (*at cost*) atau dasar lainnya.

Metode penentuan harga bahan pada persediaan yang digunakan dalam proses produksi umumnya dibedakan atas tiga metode yaitu :

1. Metode FIFO (*First In First Out*)

Mengasumsikan bahwa nilai bahan pertama kali digunakan dalam proses produksi adalah nilai bahan yang dibeli pertama.

2. Metode LIFO (*Last In First Out*)

Mengasumsikan bahwa nilai bahan yang pertama kali digunakan dalam proses produksi adalah nilai bahan yang dibeli terakhir.

3. Metode Rata-rata (*Average*)

Mengasumsikan bahwa nilai bahan yang tersedia untuk digunakan memiliki harga yang sama (rata-rata)

b. Biaya tenaga kerja langsung (upah langsung)

Menurut Undang-Undang No.13 Tahun 2003 Tentang Ketenagakerjaan Pasal 1 Angka 2: Tenaga kerja adalah setiap orang yang mampu melakukan pekerjaan guna menghasilkan barang dan/atau jasa baik untuk memenuhi kebutuhan sendiri maupun untuk masyarakat.

Menurut Mulyadi (2005 : 319), tenaga kerja merupakan usaha fisik atau mental yang dikeluarkan karyawan untuk mengolah produk. Biaya tenaga kerja adalah harga yang dibebankan untuk penggunaan tenaga kerja manusia tersebut.”

Sedangkan menurut Garrison, Noreen dan Brewer (2006:51) tenaga kerja langsung adalah tenaga kerja yang melakukan pekerjaan tangan langsung atas produk pada saat produksi dan dapat ditelusuri dengan mudah ke produk jadi”.

Biaya tenaga kerja adalah harga yang dibebankan untuk penggunaan tenaga kerja manusia. Biaya tenaga kerja dapat dibagi kedalam tiga golongan, yaitu :

1. Gaji dan upah (*original wages*) yaitu hak pekerja/buruh yang diterima dan dinyatakan dalam bentuk uang sebagai imbalan dari pengusaha atau pemberi kerja kepada pekerja/buruh yang ditetapkan dan dibayarkan menurut suatu perjanjian kerja, kesepakatan, atau peraturan perundang-undangan, termasuk tunjangan bagi pekerja/buruh dan keluarganya atas suatu pekerjaan dan/atau jasa yang telah atau akan dilakukan. Ada berbagai macam perhitungan upah karyawan dalam perusahaan. Salah satu cara adalah dengan mengalikan tarif upah dengan jam kerja karyawan. Dengan demikian untuk menentukan upah seorang karyawan perlu dikumpulkan data jumlah jam kerjanya selama periode waktu tertentu.
2. Premi lembur. Perlakuan terhadap premi lembur tergantung atas alasan-alasan terjadinya lembur tersebut. Premi lembur dapat ditambahkan upah tenaga kerja langsung dan dibebankan kepada pekerjaan atau departemen tempat terjadinya lembur tersebut. Perlakuan ini dapat dibenarkan bila perusahaan telah bekerja pada

kapasitas maksimum. Premi lembur juga dapat diperlakukan sebagai biaya overhead. Perlakuan ini hanya dapat dibenarkan jika lembur tersebut terjadi karena ketidak efisienan atau pemborosan jam kerja.

3. Biaya-biaya yang berhubungan dengan tenaga kerja, terdiri dari :
 - a) Biaya pemula produksi (*set up cost*). Sering kali terjadi sebuah pabrik memerlukan waktu dan sejumlah biaya untuk memulai produksi. Biaya-biaya yang dikeluarkan untuk memulai produksi disebut biaya pemula.
 - b) Waktu menganggur (*idle time*). Dalam memberikan pelayanan sering kali terjadi hambatan-hambatan, kerusakan mesin atau kekurangan pekerjaan. Hal ini menimbulkan waktu menganggur bagi karyawan. Biaya-biaya yang dikeluarkan selama waktu menganggur ini diperlakukan sebagai unsur biaya overhead.

c. Biaya overhead (biaya tidak langsung)

Biaya overhead (biaya tidak langsung) mencakup semua biaya selain biaya tenaga kerja langsung dan biaya bahan langsung. Menurut Garrison, Noreen dan Brewer (2006:52), Overhead mencakup seluruh biaya produksi yg tidak termasuk dalam bahan langsung dan tenaga kerja langsung.

Ada beberapa macam dasar yang dapat dipakai untuk membebankan biaya overhead, yaitu :

a. Satuan produk

Metode ini adalah yang paling sederhana dan yang langsung membebankan biaya tidak langsung kepada produk .

Tarif biaya tidak langsung pabrik per satuan :

$$\frac{\text{Taksiran biaya tidak langsung}}{\text{Taksiran jumlah satuan produk yang dihasilkan}}$$

b. Biaya bahan baku

Jika biaya tidak langsung yang dominan bervariasi dengan nilai bahan baku, maka dasar yang dipakai untuk membebankannya kepada produk adalah bahan baku.

Persentase biaya tidak langsung dari bahan baku yang di pakai :

$$\frac{\text{Taksiran biaya tidak langsung}}{\text{Taksiran bahan baku yang dipakai}} \times 100\%$$

c. Biaya tenaga kerja

Jika sebagian besar elemen biaya tidak langsung mempunyai hubungan yang erat dengan jumlah tenaga kerja langsung, maka dasar yang dipakai untuk membebankan biaya tidak langsung adalah biaya tenaga kerja.

$$\frac{\text{Taksiran biaya overhead pabrik}}{\text{Taksiran biaya tenaga kerja langsung}} \times 100\%$$

d. Jam mesin

Jam mesin dijadikan dasar pembebanan biaya tidak langsung apabila komponen biaya yang berhubungan dengan mesin mempunyai persentase yang lebih besar dibandingkan dengan gabungan dari biaya lainnya. Ini tepat digunakan pada perusahaan padat modal, dan menghasilkan produk sejenis.

$$\frac{\text{Taksiran biaya overhead pabrik}}{\text{Taksiran jam kerja mesin}}$$

2.2.3 Perhitungan Harga Pokok

Dalam organisasi kesehatan (rumah sakit) di Indonesia, metode penentuan harga pokok yang diterapkan adalah :

a. *Variable Costing*

Variabel costing adalah metode penentuan harga pokok yang hanya membebankan biaya-biaya penjualan yang bersifat variabel ke dalam perhitungan harga pokok penjualan. *Variable costing* memperbaiki informasi biaya penuh produk dengan mengelompokkan biaya menurut perilaku biaya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan. Biaya penjualan yang bersifat tetap pada *variable costing* diperlakukan sebagai biaya periodik, artinya dibebankan sepenuhnya sebagai biaya periode akuntansi dimana biaya tersebut terjadi. Selain itu, variabilitas biaya menurut *variable costing* hanya dihubungkan dengan aktifitas yang bersangkutan dengan jumlah produk yang dihasilkan produksi (*unit level*

activities). Oleh karena itu, jika biaya penuh produk tidak hanya bervariasi dalam hubungannya dengan jumlah produk yang dihasilkan, namun sebagian besar yang lain bervariasi dengan aktifitas yang bersangkutan dengan batch produksi dan aktivitas bersangkutan dengan produk, maka biaya penuh produk menurut variable costing tidak menggambarkan secara cermat sumber daya yang dikorbankan untuk produk. Penentuan harga pokok berdasarkan metode variable costing pada umumnya ditujukan untuk pihak manajemen dalam rangka pengambilan kebijakan harga.

Harga pokok menurut metode variabel costing terdiri dari:

1. Biaya langsung

Yang termasuk ke dalam biaya langsung adalah :

- a) Biaya bahan habis pakai medis dan non medis
- b) Biaya obat-obatan
- c) Investasi gedung
- d) Investasi alat medis
- e) Investasi non medis
- f) Biaya gaji langsung (gaji dokter dan perawat)

2. Biaya tidak langsung variabel

Yang termasuk ke dalam biaya tidak langsung variabel adalah:

- a) Biaya laundry dan linen
- b) Biaya angkutan
- c) Biaya belanja dapur

b. *Full Costing*

Full Costing merupakan metode penentuan kos produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya produksi ke dalam kos produksi, yang terdiri atas biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabrik, baik yang berperilaku variabel maupun tetap. Dengan demikian kos produksi menurut *metode full costing* terdiri dari unsur biaya produksi berikut ini:

Biaya bahan baku	xxx
Biaya tenaga kerja	xxx
Biaya <i>overhead</i> pabrik variabel	xxx
Biaya <i>overhead</i> pabrik tetap	xxx
Kos produksi	xxx

Kos produk yang dihitung dengan pendekatan *full costing* terdiri dari unsur kos produksi (biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya *overhead* pabrik variabel, dan biaya *overhead* pabrik tetap) ditambah dengan biaya non- produksi (biaya pemasaran, biaya administrasi dan umum).

2.2.4 Perbedaan Konsep Penentuan Harga Pokok Variabel (*Variable Costing*) dengan Konsep Penentuan Harga Pokok Penuh (*Full Costing*)

Perbedaan konsep penentuan harga pokok variabel dan dengan konsep penentuan harga pokok penuh terletak pada tujuan utama dari kedua konsep

tersebut, konsep penentuan harga pokok variabel bertujuan untuk pelaporan internal sedangkan konsep penentuan harga pokok penuh bertujuan untuk pelaporan eksternal. Adanya perbedaan tersebut mengakibatkan adanya perbedaan perlakuan terhadap produksi tetap yang selanjutnya mempengaruhi:

- a. Penentuan besarnya harga pokok produk dan besarnya harga pokok persediaan.
- b. Penggolongan dan penyajian di dalam laporan laba-rugi.

Dalam membahas perbedaan konsep penentuan harga pokok variabel dan konsep penentuan harga pokok penuh lebih lanjut, akan diperinci lebih lanjut dari segi:

- a. Penentuan Harga Pokok Produk

Dalam pembahasan sebelumnya telah dikemukakan bahwa pada konsep penentuan harga pokok penuh, semua elemen biaya produksi baik tetap maupun variabel dibebankan ke dalam harga pokok produk. Oleh karena itu elemen harga pokok produk meliputi:

1. Biaya bahan baku
2. Biaya tenaga kerja langsung
3. Biaya overhead pabrik variabel
4. Biaya overhead pabrik tetap

Dari pengertian konsep penentuan harga pokok variabel yang sudah dibahas sebelumnya dapat pula diketahui, bahwa konsep penentuan harga pokok variabel hanya memasukkan atau membebankan biaya produksi variabel ke dalam harga pokok produk. Oleh karena itu, elemen harga

pokok produk meliputi:

1. Biaya bahan baku
2. Biaya tenaga kerja langsung
3. Biaya overhead pabrik variabel

b. Penentuan Harga Pokok Persediaan.

Dalam suatu periode akuntansi tertentu pada jumlah produk yang dihasilkan berbeda dengan jumlah produk yang dijual, sehingga perusahaan memiliki persediaan. Dengan adanya perbedaan pembebanan elemen biaya produksi kepada produk antar konsep penentuan harga pokok variabel dengan konsep penentuan harga pokok penuh, mengakibatkan pula perbedaan harga pokok persediaan.

Pada konsep penentuan harga pokok penuh, biaya overhead pabrik tetap dibebankan dalam harga pokok produk. Oleh karena itu, apabila sebagian produk masih ada dalam persediaan atau belum terjual maka sebagian biaya overhead pabrik tetap masih melekat pada harga pokok persediaan.

Sedangkan pada konsep penentuan harga pokok variabel tidak membebankan biaya overhead pabrik tetap ke dalam harga pokok produk, biaya overhead tetap dibebankan langsung ke dalam rugi-laba sebagai biaya periode. Oleh karena itu, produk yang masih ada dalam persediaan atau belum terjual hanya dibebani biaya produksi variabel atau biaya overhead variabel pabrik tetap tidak melekat pada harga pokok persediaan.

c. Penyajian Laporan Laba-Rugi

Perbedaan didalam penyajian laporan rugi-laba antara konsep penentuan harga pokok variabel dapat ditinjau dari segi:

1. Penggolongan biaya di dalam laporan rugi-laba
2. Struktur atau susunan penyajian laporan laba-rugi
3. Besarnya laba bersih

Menurut Standar Akuntansi Keuangan (SAK), perusahaan manufaktur diwajibkan untuk menerapkan metode perhitungan harga pokok penuh untuk keperluan pelaporan kepada pihak eksternal. Dalam sistem harga pokok penuh seluruh biaya produksi variabel dan biaya produksi tetap dibebankan pada produk, sedangkan dalam sistem harga pokok variabel hanya biaya produksi variabel yang dibebankan pada produk. Metode *variable costing* banyak digunakan bagi keperluan internal, karena metode ini dianggap konsisten dengan asumsi perilaku biaya yang kerap digunakan dalam pengambilan keputusan manajemen.

Konsep *full costing* seluruh biaya diperlakukan sebagai *product cost* yang melekat sebagai biaya produksi dan ini terus diperlakukan seperti itu sampai tiba saat penjualan. Sedangkan *variable costing* yang dianggap sebagai *product cost* hanya yang termasuk biaya produksi yang variabel saja, sedang biaya produksi yang sifatnya tetap diperlakukan sebagai *period cost*.

2.2.5 Kelemahan Penentuan Harga Pokok Variabel (*Variable Costing*)

Kelemahan - kelemahan dari penentuan harga pokok variabel, yaitu:

- a. Pemisahan biaya – biaya ke dalam biaya variabel dan biaya tetap sebenarnya sulit dilaksanakan, karena jarang sekali suatu biaya benar-benar variabel dan benar – benar tetap. Suatu biaya digolongkan sebagai variabel jika asumsi berikut ini dipenuhi:

1. Bahwa barang atau jasa tidak berubah.
2. Bahwa metode dan prosedur produksi tidak berubah – ubah.
3. Bahwa tingkat efisiensi tidak berfluktuasi.

Sedangkan biaya tetap dapat dibagi menjadi dua kelompok, yaitu:

1. Biaya tetap yang dalam jangka pendek dapat berubah, misalnya gaji manajer produksi, pemasaran dan keuangan.
2. Biaya tetap yang dalam jangka panjang konstan, misalnya biaya depresiasi dan sewa kantor yang dikontrakkan untuk jangka panjang.

- b. Metode *variabel costing* dianggap tidak sesuai dengan Prinsip Akuntansi yang lazim, sehingga laporan keuangan untuk kepentingan pajak dan masyarakat umum harus dibuat atas metode *full costing*. Menurut pendukung *full costing*, jika biaya overhead pabrik tetap tidak diperhitungkan dalam harga pokok persediaan dan harga pokok penjualan akan menghasilkan informasi harga pokok yang tidak wajar. Biaya overhead pabrik tetap, seperti halnya biaya overhead pabrik variabel diperlukan untuk memproduksi dan oleh karena itu, menurut metode *full costing*, harus dibebankan sebagai biaya produksi.

- c. Naik turunnya laba, dalam metode *variabel costing*, dihubungkan dengan perubahan – perubahan dalam penjualannya. Untuk perusahaan yang kegiatan usahanya bersifat musiman, *variabel costing* akan menyajikan kerugian yang berlebihan dalam periode tertentu, sedangkan dalam periode lainnya akan menyajikan laba yang tidak normal.
- d. Tidak diperhitungkannya biaya overhead pabrik tetap dalam persediaan dan harga pokok persediaan akan mengakibatkan nilai persediaan lebih rendah, sehingga akan mengurangi modal kerja yang dilaporkan untuk tujuan analisis keuangan