
ANALISIS VARIANS BIAYA PRODUKSI SEBAGAI ALAT UNTUK MENGUKUR TINGKAT EFISIENSI BIAYA PRODUKSI PADA UD. SEDAP JAYA BAKERY

ANALYSIS OF PRODUCTION COST VARIANCE AS A TOOL TO MEASURE THE EFFICIENCY LEVEL OF PRODUCTION COST IN UD.SEDAP JAYA BAKERY

Agnes Pascalia Toar¹, Jullie J. Sondakh², Meily Y.B. Kalalo³

*^{1 2 3} Jurusan Manajemen, Fakultas Ekonomi dan Bisnis,
Universitas Sam Ratulangi, Manado 95115, Indonesia*

Email : agnestoar@gmail.com

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui efisiensi biaya produksi dan dapat membandingkan varians anggaran pokok produksi dengan anggaran realisasi pada UD. Sedap Jaya Bakery. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah deskriptif dengan jenis data yang digunakan adalah data kuantitatif dan kualitatif. Hasil penelitian menunjukkan terdapat varians biaya produksi bulan Januari sebesar Rp.-7,500,000, bulan Februari Rp.-6,500,000 dan Rp.1,500,000 pada bulan Maret. Efisiensi biaya produksi bulan Januari sebesar 102,55% masuk pada kriteria tidak efisien, bulan Februari 100,59% masuk pada kriteria tidak efisien dan pada bulan Maret efisiensi biaya produksi 97,67% dan masuk pada kriteria kurang efisien. Penelitian ini menunjukkan bahwa telah terjadi efisiensi dalam biaya produksi yang mengakibatkan harga pokok produksi pada bulan Januari dan Februari mengalami kenaikan sedangkan pada bulan Maret terjadi penurunan.

Kata Kunci: Varians, Biaya Produksi, efisiensi

ABSTRACT

This study aims to determine the efficiency of production cost and comparison between variance budget of production cost and budget realization in UD.Sedap Jaya Bakery. This study use descriptive with quantitative and qualitative data. The results showed a production cost variance in January at Rp.-7,500,000, February Rp.-6,500,000 and Rp.1,500,000 in March. The cost efficiency of production in January amounted to 102.55% at the entry criteria are not efficient, February 100.59% entry criteria inefficient and in March, 97.67% of production cost efficiency and entered on the criterion of less efficient. This study shows that there has been efficiency in production costs resulted in the cost of production in January and February experiencing boosts while in March a decline.

Keywords: Variance. Cost of production, efficiency

1. PENDAHULUAN

Latar Belakang

Setiap perusahaan mempunyai tujuan dalam memperoleh laba yang maksimal untuk kelangsungan perusahaannya. Perusahaan pada umumnya menawarkan produk atau jasa dengan variasi bentuk dan kualitas serta harga yang bersaing. Salah satu tujuan pokok dari perusahaan adalah mendapatkan keuntungan yang optimal dengan pengorbanan tertentu dan dapat berkembang serta mempertahankan eksistensi dari perusahaan tersebut. Keuntungan itu di dapat dari kelebihan total pendapatan dikurangi dengan total biaya. Hal ini yang mengakibatkan pengukuran biaya produksi menjadi sangat penting bagi perusahaan manufaktur.

Sebelum melakukan kegiatan produksi, perusahaan biasanya membuat anggaran yang merupakan alat pengendalian/pengawasan (*controlling*) yaitu melakukan evaluasi atas pelaksanaan pekerjaan dengan cara membandingkan realisasi dengan rencana (anggaran) dan melakukan tindakan perbaikan apabila dipandang perlu (Nafarin, 2013). Dalam kegiatan produksi di perlukan adanya pengorbanan sumber ekonomi. Pengorbanan ekonomi yang diukur dalam satuan uang yang terjadi atau kemungkinan yang akan terjadi berkaitan dengan proses produksi disebut biaya produksi. Menurut objek pengeluarannya, biaya produksi dalam perusahaan manufaktur dibagi menjadi tiga yaitu biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik.

Analisis varians penting dilakukan agar manajemen dapat menilai kembali penetapan biaya standar yang berkaitan dengan biaya yang dikeluarkan pada proses produksi berlangsung. Proses produksi yang dilakukan perusahaan manufaktur mulai dari mengelolah bahan baku sampai menjadi produk jadi yang siap dijual melalui beberapa tahapan yaitu pengadaan, produksi, penyimpanan produk selesai, dan penjualan produk selesai. Dalam pengendalian biaya dengan menggunakan biaya standar akan menimbulkan selisih biaya dari biaya sesungguhnya. Selisih yang akan timbul antara lain adalah selisih menguntungkan dan selisih biaya merugikan, dan tidak ada selisih. Apabila terjadi perbedaan antara biaya anggaran dengan realisasinya, maka selisih (variens) ini perlu dianalisis lebih lanjut, untuk menemukan penyebab terjadinya selisih dan pihak yang bertanggung jawab atas penyimpangan tersebut. Hal ini akan membantu perusahaan dalam merencanakan biayanya di periode selanjutnya sehingga efisiensi penggunaan biaya produksi dapat dicapai.

UD.Sedap Jaya Bakery adalah merupakan salah satu perusahaan produksi roti yang ada di Manado. Penggunaan biaya produksi secara efisien merupakan hal yang sangat penting bagi pihak perusahaan, sebagai salah satu perusahaan produksi roti yang telah dikenal baik di pasaran. Dari hasil wawancara yang dilakukan dengan pihak perusahaan, manajer perusahaan menyampaikan biaya yang dianggarkan untuk produksi bulan Januari adalah Rp.203,600,000 dan realisasinya adalah Rp.208,800,000 dan yang dianggarkan untuk bulan Februari adalah Rp.203,600,000 dan realisasinya adalah Rp.204,800,000 dan pada bulan Maret anggaran yang disiapkan adalah Rp.203,600,000 dan yang terealisasi sebesar Rp.196,800,000. Menejer perusahaan juga menyampaikan bahwa perusahaan tidak pernah melakukan analisis varians dan penilaian efisiensi.

Tujuan Penelitian

Untuk membandingkan varians anggaran pokok produksi dengan anggaran realisasi dan untuk mengetahui tingkat efisiensi biaya produksi pada UD.Sedap Jaya Bakery.

Tinjauan Pustaka

Pengertian Akuntansi

Menurut Harrison, Hongren, Thomas, Surwandy (2012): “*Accounting is an information system, it measures business activities, processes data into reports, and communicates results to decision makers who will make decisions that will impact the business activities.*” Definisi ini dapat diartikan akuntansi adalah suatu sistem informasi, yang mengukur aktivitas bisnis, memproses data menjadi laporan, dan mengkomunikasikan hasil kepada pengambil keputusan yang dapat mempengaruhi aktivitas bisnis.

Akuntansi Manajemen

Management accounting also is the practical application of management techniques to control and report on the financial resources of an enterprise. Which includes the analysis, planning, implementation and control of programs designed to provide financial reporting for managerial decision making. (Beke, 2010). Dapat diartikan “Akuntansi manajemen adalah aplikasi praktis dari teknik manajemen untuk mengontrol dan melaporkan sumber daya keuangan pada suatu badan usaha. Yang meliputi analisis, perencanaan, implementasi, dan pengendalian program yang dirancang untuk memberikan pelaporan keuangan untuk pengambilan keputusan manajerial (Beke, 2010).

Konsep Biaya

Biaya adalah kas atau nilai ekuivalen kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan memberi manfaat saat ini atau di masa yang akan datang bagi organisasi (Simamora, 2012). Biaya yang merupakan pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau yang secara potensial akan terjadi dan pengorbanan tersebut untuk tujuan tertentu.

Penggolongan Biaya

1. Menurut Objek Pengeluaran;
2. Menurut Fungsi Pokok dan Penjualan;
3. Menurut Hubungan Biaya dengan Sesuatu yang Dibiayai;
4. Menurut Tingkah Laku Biaya terhadap Perubahan Volume Produksi; dan
5. Menurut Waktu Manfaatnya

Biaya Produksi

Biaya produksi adalah biaya yang timbul dalam proses pengolahan bahan baku menjadi barang yang siap untuk dijual (Dewi, 2010). “Biaya produksi adalah biaya yang terjadi dalam hubungannya dengan proses pengolahan bahan baku menjadi produk jadi” (Andini, 2008).

Unsur–unsur Biaya Produksi

Mulyadi (2012) menjelaskan bahwa biaya produksi terdiri dari tiga unsur, yaitu:

1. Biaya Bahan Baku;
2. Biaya Tenaga Kerja Langsung; dan
3. Biaya *Overhead* Pabrik

Biaya Standar

Carter (2011) menyatakan bahwa biaya standar adalah biaya yang telah ditentukan sebelumnya untuk memproduksi satu unit atau sejumlah tertentu produk selama suatu periode tertentu. Tujuan penentuan biaya standar adalah untuk menetapkan biaya standar bagi setiap unit produk (keluaran) dengan menentukan sebelumnya biaya per unit bahan baku langsung, tenaga kerja dan overhead pabrikasi (masukan) yang dibutuhkan untuk memproduksinya (Simamora, 2012).

Tipe-Tipe Biaya Standar

Menurut Salman (2013) menyatakan dalam merancang biaya standar dapat digunakan beberapa jenis standar yaitu :

1. Standar ideal (*ideal standard*) merupakan efisiensi maksimum dan hanya bisa dicapai bila semua berjalan lancar.
2. Standar yang saat ini dapat tercapai (*currently attainable standards*) merupakan standar yang dapat dicapai dalam kondisi operasi efisien.

Anggaran

Definisi Anggaran

Menurut Nisar (2013), Anggaran merupakan rencana yang terorganisasi dan menyeluruh, dinyatakan dalam unit moneter untuk operasi dan sumber daya suatu perusahaan selama periode tertentu di masa yang akan datang.

Karakteristik Anggaran

Menurut Kinan (2013), anggaran memiliki karakteristik sebagai berikut:

1. Anggaran memperkirakan keuntungan yang potensial dari unit perusahaan.
2. Dinyatakan dalam istilah moneter, walaupun jumlah moneter mungkin didukung dengan jumlah non-moneter (contoh unit yang terjual atau produksi).
3. Biasanya meliputi waktu selama satu tahun.
4. Merupakan perjanjian manajemen, bahwa manajer setuju untuk bertanggung jawab untuk pencapaian tujuan dari anggaran.
5. Usulan anggaran diperiksa dan disetujui oleh pejabat yang lebih tinggi dari pembuat anggaran.
6. Sekali disetujui, anggaran hanya dapat diubah dalam kondisi tertentu.
7. Secara berkala kinerja keuangan aktual dibandingkan dengan anggaran dan perbedaannya dianalisis dan dijelaskan.

Analisis Varians Biaya Produksi

Analisa selisih biaya produksi merupakan proses menganalisa selisih biaya yang timbul karena perbedaan biaya produksi yang sesungguhnya terjadi dibandingkan dengan biaya standar, dan menentukan penyebab selisih biaya tersebut. Biaya produksi terdiri dari tiga komponen yaitu: biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabrik, maka selisih biaya produksi juga dianalisis menurut tiga jenis biaya produksi tersebut (Abdul, 2010).

Perhitungan Varians Biaya Produksi

Analisis varians adalah suatu proses untuk mengidentifikasi adanya penyimpangan antara biaya produksi yang dianggarkan dengan realisasi biaya produksi yang terjadi. Perhitungan atas varians-variens ini adalah sebagai berikut:

1. Biaya Bahan Baku = (Harga standar – Harga aktual);
2. Biaya Tenaga Kerja Langsung = (Harga standar – Harga aktual);
3. Biaya Overhead Pabrik = (Harga standar – Harga aktual)

Teori Efisiensi

Efisiensi biaya produksi merupakan salah satu variabel yang penting. Biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan dalam melaksanakan proses produksi perlu dikendalikan sebaik-baiknya, karena walaupun proses produksi dapat berjalan dengan lancar dan baik namun apabila tidak didukung dengan usaha untuk dapat menekan biaya produksi serendah – serendahnya akan berakibat naiknya biaya produksi (Khazanani, 2011)

Rumus Efisiensi Biaya Produksi dan Presentasinya

Rumus efisiensi sebagai berikut :

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

Table 1. Kriteria Penilaian Efisiensi

No	Presentase	Kriteria
1	>100%	Tidak Efisien
2	90% - 100%	Kurang Efisien
3	80% - 90%	Cukup Efisien
4	60% - 80%	Efisien
5	<60%	Sangat Efisien

Sumber : Keputusan Mendagri No. 690.900-327 tahun 1996

2. METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode penelitian yang bersifat deskriptif yaitu suatu penulisan yang menggambarkan keadaan yang sebenarnya tentang objek yang diteliti seperti sejarah perusahaan, struktur organisasi, *job description*, proses produksi perusahaan serta laporan biaya produksi dan biaya aktual dari UD. Sedap Jaya Bakery.

Tempat dan waktu Penelitian

Objek dari penelitian ini adalah UD.Sedap Jaya Bakery yang bertempat di Kelurahan Tingkulu, Kecamatan Wanea, Lingkungan II, No.59. Waktu Penelitian ini adalah 2 bulan mulai dari bulan April sampai dengan bulan Mei.

Prosedur Penelitian

Berikut ini adalah tahapan yang dilakukan dalam penelitian:

1. Menentukan Judul Penelitian;
2. Melakukan survei ke objek penelitian;
3. Pengumpulan Data;
4. Analisis Data Penelitian;
5. Kesimpulan dan Saran

Metode Pengumpulan Data

Jenis Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data kualitatif dan data kuantitatif. Data kualitatif dalam penelitian ini yaitu data yang diperoleh dari dalam perusahaan yang bukan dalam bentuk angka, tetapi dalam bentuk lisan maupun tulisan seperti sejarah perusahaan struktur organisasi dan *job description*. Sedangkan data kuantitatif dalam penelitian ini yaitu data-data biaya standar serta biaya aktual pada perusahaan.

Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan data sekunder.

Teknik Pengumpulan Data

Dalam proses penelitian ini, penulis menggunakan metode pengumpulan data, yakni: Wawancara, Observasi, Studi kepustakaan, dan Dokumentasi.

Metode Analisis Data

Analisis Varians Biaya Produksi dan Penilaian Efisiensi Biaya Produksi dan Presentasinya.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Secara keseluruhan definisi operasional variabel dalam penelitian ini adalah menganalisis varians biaya produksi dengan menggunakan analisis varians sebagai alat ukurnya. Menghitung varians biaya produksi secara standar dan akan dibandingkan dengan biaya aktual atau biaya yang terealisasi di perusahaan secara aktual.

3. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hasil Penelitian

Biaya Standar

Penentuan biaya standar harus dilakukan dengan menetapkan standar produksinya dalam kapasitas normal perusahaan UD. Sedap Jaya Bakery, artinya untuk mencerminkan tingkat aktivitas dan efisiensi normal yang dapat dicapai dimasa depan nanti. Biaya standar ditetapkan ini berdasarkan biaya-biaya di periode masa lalu yang disesuaikan dengan keadaan perusahaan dimasa depan nanti. Total biaya standar untuk produksi roti bulan Januari, Februari dan Maret adalah sama sebesar Rp.203,600,000, dengan harga jual roti dalam standar perbulannya menghasilkan sebesar Rp.586,250,000 didapat dari kuantitas barang 23,450 paket yang di produksi selama sebulan dan dikalikan dengan harga Rp.25,000 perpaket. Dari tabel diatas laba yang di anggarkan pada bulan Januari sebesar Rp.382,650,000, Februari sebesar Rp.382,650,000, dan Maret sebesar Rp.382,650,000,-

Biaya Aktual

Untuk perbandingan dikemukakan biaya aktual yang terjadi untuk produksi perbulannya meliputi biaya bahan baku aktual, biaya tenaga kerja langsung aktual dan biaya *overhead* pabrik aktual. Harga pokok produksi secara aktual untuk bulan Januari sebesar Rp.226,200,000,- untuk Hasil penjualan roti yang diperoleh bulan Januari adalah sebesar Rp.435,000,000,- maka diperoleh laba untuk bulan Januari adalah sebesar Rp.226,200,000. Harga pokok produksi secara aktual untuk

bulan Februari sebesar Rp.204,800,000,- untuk Harga penjualan roti yang diperoleh bulan Februari adalah sebesar Rp.486,000,000,- maka diperoleh laba untuk bulan Februari adalah sebesar Rp.281,200,000. Dan Harga pokok produksi secara aktual untuk bulan Maret sebesar Rp.196,800,000,- untuk Harga penjualan roti yang diperoleh bulan Maret adalah sebesar Rp.586,250,000,- maka diperoleh laba untuk bulan Maret adalah sebesar Rp.389,450,000,-. Jika dilihat dari hasil penelitian laba bersih yang dihasilkan oleh perusahaan UD.Sedap Jaya Bakery dari hasil penjualan pada bulan Januari adalah sebesar Rp.226,200,000, bulan Februari adalah sebesar Rp.281,200,000 dan Maret adalah sebesar Rp.389,000,000.

Pembahasan

Analisis Varians Biaya Produksi

Secara keseluruhan analisis varians dari biaya produksi yang di standarkan perusahaan bulan Januari adalah sebesar Rp.203.600.000 dan yang terealisasi sebesar Rp.208.800,000 sehingga terdapat varians sebesar Rp.-5,200,000 (Merugikan). Bulan Februari adalah sebesar Rp.203.600.000 dan yang terealisasi sebesar Rp.204.800,000 sehingga terdapat varians sebesar Rp.-1,200,000 (Merugikan). Bulan Maret adalah sebesar Rp.203.600.000 dan yang terealisasi sebesar Rp.196,800,000 sehingga terdapat varians sebesar Rp.6,800,000 (Menguntungkan). Dari hasil yang ada dapat dilihat adanya perbedaan antara biaya yang di standarkan dan biaya yang dikeluarkan atau yang terrealisasi untuk bulan Januari, Februari dan Maret.

Mengukur Efisiensi Biaya Produksi UD.Sedap Jaya Bakery

1. Bulan Januari

1. Efisiensi biaya produksi dari biaya bahan baku persentasenya adalah 98,70% berarti masuk pada kriteria kurang efisien.
2. Efisiensi biaya produksi dari biaya tenaga kerja persentasenya adalah 90,25% berarti masuk pada kriteria kurang efisien.
3. Efisiensi biaya produksi dari biaya *overhead* pabrik persentasenya adalah 119,44% berarti masuk pada kriteria tidak efisien.
4. Jumlah dari efisiensi biaya produksi persentasenya 102,55% berarti masuk pada kurang efisien.

2. Bulan Februari

1. Efisiensi biaya produksi dari biaya bahan baku persentasenya adalah 96,09% berarti masuk pada kriteria kurang efisien.
2. Efisiensi biaya produksi dari biaya tenaga kerja langsung persentasenya adalah 98,48% berarti masuk pada kriteria kurang efisien.
3. Efisiensi biaya produksi dari biaya *overhead* pabrik persentasenya adalah 118,06% berarti masuk pada kriteria tidak efisien.
4. Jumlah dari efisiensi biaya produksi persentasenya 100,59% berarti masuk pada kriteria tidak efisien.

3. Bulan Maret

1. Efisiensi biaya produksi dari biaya bahan baku persentasenya adalah 96,09% berarti masuk pada kriteria kurang efisien.
2. Efisiensi biaya produksi dari biaya tenaga kerja langsung persentasenya adalah 98,48% berarti masuk pada kriteria kurang efisien.
3. Efisiensi biaya produksi dari biaya *overhead* persentasenya adalah 95,83% berarti masuk pada kriteria kurang efisien.
4. Jumlah dari efisiensi biaya produksi persentasenya 96,67% berarti masuk pada kriteria kurang efisien.

4. PENUTUP

Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah dikemukakan maka dapat ditarik kesimpulan bahwa:

1. Dalam penelitian ini Penulis telah membandingkan varians anggaran pokok produksi dengan anggaran realisasi pada UD.Sedap Jaya Bakery dari hasil penelitian ini menunjukkan terdapat varians biaya produksi pada bulan Januari dan Februari belum memadai karena varians atau selisih biaya yang terjadi tidak menguntungkan sehingga biaya produksi pabrik pada bulan Januari dan Februari tidak dapat dikendalikan itu dapat dilihat dari tabel 4.15. Biaya *overhead* pabrik pada bulan Januari dan Februari untuk biaya penyusutan peralatan pabrik juga mengalami varians yang tidak menguntungkan sedangkan untuk bulan Maret sudah memadai karena dapat dilihat varians atau selisih biaya yang terjadi pada bulan Maret menguntungkan dan biaya produksi pabrik masih dapat dikendalikan.
2. Dari hasil penelitian ini juga dapat diketahui tingkat efisiensi biaya produksi pada UD. Sedap Jaya Bakery telah menunjukkan bahwa tingkat efisiensi biaya produksi pada bulan Januari, Februari, dan Maret, yaitu sebagai berikut :
 1. Efisiensi biaya produksi secara keseluruhan bulan Januari persentasenya adalah 102,55%.
 2. Efisiensi biaya produksi secara keseluruhan bulan Februari persentasenya adalah 100,59%.
 3. Efisiensi biaya produksi secara keseluruhan bulan Maret persentasenya adalah 97,67%.

Dapat dilihat dari data di atas bahwa secara keseluruhan tingkat efisiensi biaya produksi pada bulan Januari dan Februari tidak menguntungkan dan tidak efisien, dan bulan Maret masuk pada kriteria menguntungkan dan kurang efisien.

Saran

Berdasarkan hasil penelitian yang diperoleh diharapkan dapat bermanfaat bagi perkembangan perusahaan.

1. Perusahaan sebaiknya lebih meningkatkan sistem pengendalian saat berlangsungnya proses produksi agar tidak terjadi penyimpangan yang dapat merugikan perusahaan sehingga proses produksi bisa berjalan dengan efektif dan efisien.
2. Perusahaan sudah melakukan penetapan biaya standar dengan baik akan tetapi untuk kedepannya diharapkan perusahaan bisa lebih memperhatikan harga bahan baku dan biaya *overhead* pabrik agar tidak terdapat varians atau selisih biaya yang tidak baik sehingga bisa mempermudah perusahaan dalam melakukan analisis pada periode yang akan datang.

DAFTAR PUSTAKA

Paper dalam Jurnal

- [1] Beke, Jenő. 2010. Accounting Management by International Standards. *International Journal of Business and Management*. Vol.5 No. 5. Kaposvár University, Faculty of Economic Science, Kaposvár. Hungaria.
- [2] Dewi, Kumala Vera. 2010. Pengaruh Efisiensi Biaya Produksi Terhadap Laba Bersih Pada PT. Perkebunan Nusantara (Persero) Medan. USU Institutional Repository Medan.
- [3] Khazanani, Annora. 2011. Analisis Efisiensi Penggunaan Faktor-Faktor Produksi Usahatani Cabai Kabupaten Temanggung (Studi Kasus di Desa Gondosuli Kecamatan Bulu Kabupaten Temanggung). Diponegoro University. Semarang.

- [4] Nizar L, Mohammad. 2013. Analisis Efisiensi Anggaran Biaya Produksi Sebagai Alat Pengendalian Pada PT. Adinata di Makasar. Universitas Hasanuddin. Makassar.

Buku

- [5] Abdul, Halim. 2010. Akuntansi Manajemen, Penerbit : BPFE Yogyakarta. Yogyakarta.
- [6] Carter William, K. Edisi 14, Buku dua. Salemba empat. Jakarta. 2011. Akuntansi Biaya.
- [7] Departemen Dalam Negeri. 1996. Keputusan Menteri Dalam Negeri. No.690.900-32 tentang Pedoman Penilaian Kinerja Keuangan PDAM. Sekretariat Negara, Jakarta.
- [8] Harrison Walter T, Horngren Charles T, Thomas C. William & Suwardy Themin. 2012. *Akuntansi Keuangan* (Edisi IFRS) (Edisi 8, Jilid 1). Jakarta: Erlangga.
- [9] Kinan, Zahirah. 2013. Penganggaran. Jakarta.
- [11] Mulyadi. 2012. Akuntansi Biaya. Edisi 5. UGM STIM YKPN. Yogyakarta.
- [12] Nafarin, M. 2013. Penganggaran Perusahaan. Cetakan Ke satu. Salemba Empat. Jakarta
- [13] Salman, Riza Kautzar. 2013. Akuntansi Biaya: *Pendekatan Product Costing*. Cetakan I. Akademia Permata, Jakarta.
- [14] Simamora, Henry. 2012. Akuntansi manajemen. Star gate Publisher. Riau