

4

Analisis Konsep dan Perilaku Biaya

Dewi Sri, S.E., M.Si., Ak., C.A.

Arti penting manusia bukan terletak pada apa yang dia peroleh, melainkan apa yang sangat ia rindukan untuk diraih.

— Kahlil Gibran

4.1 Pendahuluan

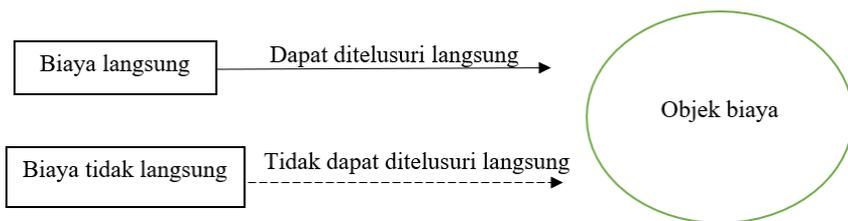
Ada dua pengertian biaya yang berbeda dalam akuntansi yaitu biaya (*cost*) dan beban (*expense*). Biaya (*cost*) diartikan sebagai pengorbanan sumber ekonomis yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi, sedangkan beban (*expense*) adalah biaya yang telah memberikan manfaat dan sekarang telah habis. Biaya umumnya diukur dalam jumlah uang yang harus dibayarkan dalam rangka mendapatkan barang dan jasa. Biaya dalam Laporan Akuntansi umumnya merupakan biaya aktual (*actual costs*) yaitu biaya yang benar-benar telah terjadi (biaya historis/masa lalu) seperti biaya gaji, biaya peralatan, biaya perlengkapan, dan lain-lain. Namun dalam pelaksanaan manajemen ada juga biaya yang dianggarkan (*budgeted cost*) yaitu biaya yang diprediksi atau diramalkan akan dikeluarkan untuk keperluan tertentu (biaya masa depan).

Objek biaya (*cost object*) adalah tempat atau dimana sesuatu biaya atau aktivitas diukur. Kumpulan dari biaya-biaya yang dikeluarkan disebut sebagai akumulasi biaya (*cost accumulation*). Sistem kalkulasi biaya akan menghitung biaya melalui tahapan akumulasi (*accumulation*) dan

pembebanan (*assignment*). Pembebanan biaya (*cost assignment*) meliputi menelusuri akumulasi biaya yang mempunyai hubungan langsung dengan objek biaya, dan mengalokasikan akumulasi biaya yang mempunyai hubungan tidak langsung dengan objek biaya.

Bila dilihat dari penelusuran biaya dan alokasi biaya maka biaya diklasifikasikan menjadi dua yaitu biaya langsung dan biaya tidak langsung. Biaya langsung merupakan biaya yang dapat ditelusuri langsung ke objek biaya contoh: biaya langsung dari produk makanan (*snack*) adalah biaya pembungkusnya. Biaya ini dapat dengan mudah ditelusuri atau diidentifikasi pada makanan (*snack*) tersebut.

Biaya tidak langsung berkaitan dengan biaya yang dikeluarkan namun tidak dapat ditelusuri ke objek biaya tersebut, contohnya adalah biaya pengawas. Seorang pengawas tidak mengerjakan secara langsung pada proses produksi. Beliau hanya mengawasi pelaksanaan produksi, sehingga biaya yang dikeluarkan untuk pengawas ini tidak dapat ditelusuri langsung ke produk yang dihasilkan.



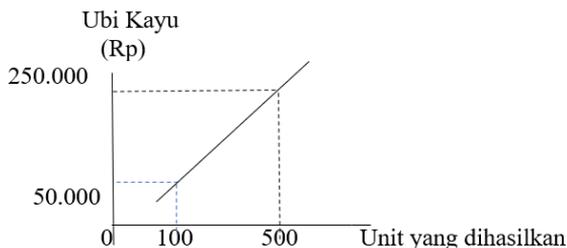
Gambar 4.1 Faktor-faktor yang mempengaruhi klasifikasi biaya langsung maupun tidak langsung adalah materialitas suatu biaya, ketersediaan teknologi pengumpulan informasi, dan desain operasi

4.2 Perilaku biaya

Perilaku biaya berhubungan erat dengan total biaya dan biaya per unit yang berubah berkaitan dengan perubahan *output* (tingkat) driver aktivitas. Pengkajian perilaku biaya memiliki beberapa manfaat antara lain: memudahkan dalam membuat perencanaan biaya, memudahkan dalam pengendalian biaya, dan memudahkan dalam pengambilan keputusan. Bila dilihat dari perilaku biaya, biaya dapat diklasifikasikan menjadi: biaya variabel, biaya tetap, dan biaya semi variabel.

4.2.1 Biaya variabel (*variable cost*)

Biaya variabel (*variable cost*) merupakan biaya yang berubah sebanding dengan perubahan *output* yang dihasilkan, sedangkan biaya per unitnya tetap dalam batas relevan tertentu. Sebagai contoh untuk menghasilkan 100 bungkus *snack* keripik ubi kayu (*cassava*) diperlukan ubi kayu sebanyak 10 kg. Harga ubi kayu per kg Rp 5.000,00. Biaya yang harus dikeluarkan untuk produksi 100 bungkus *snack* ubi kayu adalah $10 \times \text{Rp } 5.000,00 = \text{Rp } 50.000,00$. Bila ingin meningkatkan produksi 5 kali lipat atau sebanyak 500 bungkus *snack* keripik ubi kayu maka diperlukan ubi kayu sebanyak $5 \times 10 \text{ kg}$, berarti biaya yang harus dikeluarkan adalah $5 \times \text{Rp } 50.000,00 = \text{Rp } 250.000,00$. Biaya yang dikeluarkan untuk membeli ubi kayu ini disebut juga sebagai biaya variabel. Secara grafik dapat dilihat sebagai berikut:



Gambar 4.2 Biaya variabel

Biaya variabel dapat dibagi menjadi dua kategori yaitu:

a. Biaya variabel teknis (*engineered variable cost*)

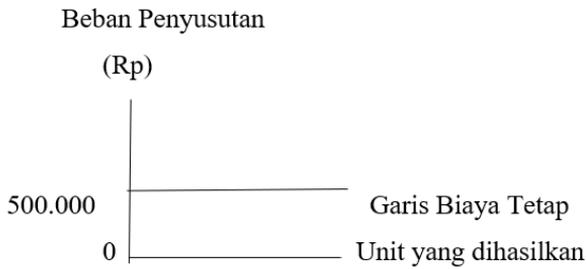
Yaitu biaya yang memiliki hubungan yang erat dan nyata antara *input* dan *output*. Biaya pembelian ubi kayu pada produk *snack* keripik ubi kayu di atas adalah contoh biaya variabel teknis, dimana jumlah *snack* yang dihasilkan akan meningkat saat ubi kayu yang digunakan meningkat.

b. Biaya variabel diskresioner (*discretionary variable cost*)

Adalah biaya yang memiliki hubungan erat, tetapi tidak nyata (artifisial). Kenaikan *output* akan meningkatkan *input*, tapi kenaikan *input* belum tentu meningkatkan *output*. Contoh biaya promosi. Bila kebijakan perusahaan ditetapkan bahwa biaya promosi sebesar 3 persen dari penjualan, maka jika penjualan meningkat maka biaya promosi akan meningkat. Akan tetapi, jika biaya promosi dinaikkan belum tentu meningkatkan penjualan.

4.2.2 Biaya tetap (*fixed cost*)

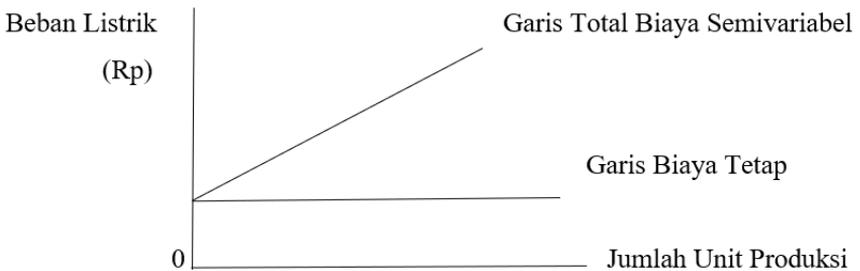
Biaya tetap adalah biaya yang totalnya tetap tidak dipengaruhi oleh perubahan *output* driver aktivitas dalam rentang relevan tertentu, tetapi secara per-unit berubah. Contoh dengan menggunakan penyusutan jika menggunakan metode garis lurus sebagai berikut: Jika penyusutan mesin per tahun Rp 500.000,00 beban penyusutan mesin bersifat biaya tetap karena total penyusutan tidak berubah berapapun unit produksi dihasilkan tetapi bila unit produk yang dihasilkan semakin banyak, semakin rendah beban penyusutan mesin per unit.



Gambar 4.3 Biaya tetap

4.2.3 Biaya semivariabel (*semivariabel cost*)

Biaya semivariabel adalah biaya yang totalnya berubah secara tidak proporsional seiring dengan perubahan *output driver* aktivitas dan biaya per unitnya berubah berbanding terbalik dengan perubahan *output driver* aktivitas dan di dalamnya terkandung unsur tetap serta memperlihatkan karakter tetap dan variabel, contoh: biaya listrik, telepon dan air, bensin, perlengkapan, asuransi jiwa kelompok karyawan, pajak penghasilan, biaya perjalanan dinas, hiburan dan pemeliharaan.



Gambar 4.4 Biaya semivariabel

4.2.4 Pemisahan biaya tetap dan variabel

Pemisahan biaya tetap dan variabel merupakan hal penting, terutama dalam perencanaan, pengendalian biaya pada tingkat aktivitas yang

berbeda. Terdapat empat metode pemilahan biaya semivariabel menjadi biaya variabel dan biaya tetap yaitu: Metode Biaya Berjaga (*Standby Cost Method*), Metode Diagram Pencar (*Scattergraph Method*), dan Metode Kuadrat Terkecil (*Least Squares Method*).

4.2.5 Metode biaya berjaga (*standby cost method*)

Metode Biaya Berjaga merupakan biaya tetap yang diperoleh karena menghentikan biaya operasional sementara waktu. Misal, jika kita ingin mengetahui berapa beban listrik tetap, pemakaian listrik harus dihentikan selama sebulan dan beban listrik yang dibayarkan pada waktu listrik tidak dipakai disebut biaya berjaga yang merupakan beban listrik tetap sedangkan perbedaan antara beban listrik yang dibayarkan saat dipakai dengan biaya berjaga adalah beban listrik variabel.

4.2.6 Metode titik tertinggi dan terendah (*high and low point method*)

Metode Titik Tertinggi dan Terendah adalah suatu metode dalam menghitung biaya tetap dan biaya variabel dengan menggunakan dua titik yang berbeda yaitu titik tertinggi dan terendah dan periode yang dipilih tidak selalu menunjukkan jumlah biaya tertinggi atau terendah maka titik yang dipilih bisa berdasarkan aktivitas, karena aktivitas dipandang sebagai pemicu biaya.

Contoh: Berikut ini data Biaya perawatan dan data Jam Tenaga kerja Langsung yang disajikan oleh PT Jaya Berseri untuk 6 bulan pertama.

PT Jaya Berseri
Biaya perawatan dan Data Jam Kerja Langsung

Bulan	Biaya perawatan	Jam Tenaga Kerja Langsung
Januari	Rp 1.104.000	3.400
Februari	Rp 995.000	3.800
Maret	Rp 950.000	3.900
April	Rp 1.120.000	5.600
Mei	Rp 838.000	3.200
Juni	Rp 800.000	2.400

Diminta:

Dengan menggunakan Metode Titik Tertinggi dan Terendah, hitunglah tarif biaya variabel dan biaya tetap.

Penyelesaian:

Keterangan	Jam Tenaga Kerja langsung	Biaya Perawatan
Tertinggi (April)	5.600	Rp 1.120.000
Terendah (Juni)	2.400	Rp 800.000
Selisih	3.200	Rp 320.000

$$\text{Tarif variabel} = \frac{320.000}{3.200} = \text{Rp } 100$$

Keterangan	Tertinggi	Terendah
Total Biaya	Rp 1.120.000	Rp 800.000
Biaya Variabel	Rp 560.000	Rp 240.000
Biaya Tetap	Rp 560.000	Rp 560.000

*Biaya Variabel = 100 x 5.600= 560.000 Tertinggi

*Biaya Variabel = 100 x 2.400= 240.000 Terendah

4.2.7 Metode biaya berjaga (*standby cost method*)

Metode Biaya Berjaga merupakan biaya tetap yang diperoleh karena menghentikan biaya operasional sementara waktu. Misal, jika kita ingin mengetahui berapa beban listrik tetap, pemakaian listrik harus dihentikan selama sebulan dan beban listrik yang dibayarkan pada waktu listrik tidak dipakai disebut biaya berjaga yang merupakan beban listrik tetap sedangkan perbedaan antara beban listrik yang dibayarkan saat dipakai dengan biaya berjaga adalah beban listrik variabel.

4.2.8 Metode titik tertinggi dan terendah (*high and low point method*)

Metode Titik Tertinggi dan Terendah adalah suatu metode dalam menghitung biaya tetap dan biaya variabel dengan menggunakan dua titik yang berbeda yaitu titik tertinggi dan terendah dan periode yang dipilih tidak selalu menunjukkan jumlah biaya tertinggi atau terendah maka titik yang dipilih bisa berdasarkan aktivitas, karena aktivitas dipandang sebagai pemicu biaya. Contoh: berikut ini data Biaya perawatan dan data Jam Tenaga kerja Langsung yang disajikan oleh PT Jaya Berseri untuk 6 bulan pertama:

PT Jaya Berseri
Biaya perawatan dan Data Jam Kerja Langsung

Bulan	Biaya perawatan	Jam Tenaga Kerja Langsung
Januari	Rp 1.104.000	3.400
Februari	Rp 995.000	3.800
Maret	Rp 950.000	3.900
April	Rp 1.120.000	5.600
Mei	Rp 838.000	3.200
Juni	Rp 800.000	2.400

Diminta:

Dengan menggunakan metode Titik Tertinggi dan Terendah, hitunglah tarif biaya variabel dan biaya tetap.

Penyelesaian:

Keterangan	Jam Tenaga Kerja langsung	Biaya Perawatan
Tertinggi (April)	5.600	Rp 1.120.000
Terendah (Juni)	2.400	Rp 800.000
Selisih	3.200	Rp 320.000

$$\text{Tarif variabel} = \frac{320.000}{3.200} = \text{Rp } 100$$

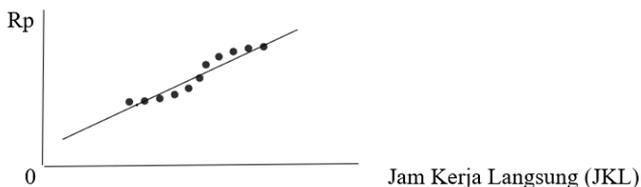
Keterangan	Tertinggi	Terendah
Total Biaya	Rp 1.120.000	Rp 800.000
Biaya Variabel	Rp 560.000	Rp 240.000
Biaya Tetap	Rp 560.000	Rp 560.000

$$*\text{Biaya Variabel} = 100 \times 5.600 = 560.000 \text{ Tertinggi}$$

$$*\text{Biaya Variabel} = 100 \times 2.400 = 240.000 \text{ Terendah}$$

4.2.9 Metode diagram pencar (*scattergraph* atau *visual fit method*)

Metode ini melakukan pemilahan biaya semivariabel menjadi biaya variabel dan biaya tetap dengan menempatkan semua nilai yang diperoleh dari observasi ke dalam grafik dan menarik garis yang mewakili semua titik yang terdapat dalam grafik secara visual. Hasil metode ini lebih akurat dibanding Metode Titik Tertinggi dan Titik Terendah. Kelemahan metode ini hanya tergantung pada penarikan garis secara visual jadi ketepatan biaya hanya tergantung pada orang menarik garisnya. Bagi orang yang sudah terbiasa dengan metode ini hasil lebih akurat dibanding yang belum terbiasa menggunakannya.



Gambar 4.5 Metode diagram pencar

4.2.10 Metode kuadrat terkecil (*least squares method*)

Metode ini menarik garis biaya dengan menggunakan statistik dan pendekatannya lebih efektif dan sederhana untuk mengukur rata-rata perubahan variabel dependen yang berkaitan dengan kenaikan unit dalam jumlah satu atau lebih variabel independen. Kelebihan metode ini adalah memasukkan semua titik data dan hasil lebih akurat dari tiga metode yang lain. Rumus untuk memilah biaya semivariabel menjadi biaya variabel dan biaya tetap sebagai berikut:

$$b = \frac{\sum XY}{\sum X^2}$$

dimana,

$$Y = a + bX$$

$$a = Y_{rata-rata} - b(X_{rata-rata})$$

Bulan	JKL (jam)	Beban Pemeliharaan (Rp)	X = (2) - 6.500 (Rp)	Y = (3) - 850.000 (Rp)	X ² (Rp)	XY (Rp)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
Januari	5.500	745.000	(1.000)	(105.000)	1.000.000	105.000.000
Februari	7000	850.000	500	0	250.000	0
Maret	5000	700.000	(1.500)	(150.000)	2.250.000	2.250.000
April	6.500	820.000	0	(30.000)	0	0
Mei	7.500	960.000	1.000	110.000	1.000.000	110.000.000
Juni	8000	1.000.000	1.500	150.000	2.250.000	225.000.000
Juli	6000	875.000	(500)	25.000	250.000	12.500.000
Total	45.500	5.950.000	0	0	7.000.000	677.500.000
Rata-rata * 6.500 jam Rp 850.000						

$$\begin{aligned}
 *) X_{rata-rata} &= 45.500 \text{ JKL/7 bulan} \\
 &= 6.500 \text{ JKL perbulan} \\
 Y_{rata-rata} &= \text{Rp } 5.950.000/7 \text{ bulan} \\
 &= \text{Rp } 850.000 \text{ perbulan} \\
 B &= \frac{677.500.000}{7.000.000} \\
 &= \text{Rp } 96,79 \\
 a &= 850.000 - 96,78 (6.500) \\
 &= \text{Rp } 220.865 \\
 Y &= 220.865 + 96,79
 \end{aligned}$$

4.3 Perilaku biaya berdasarkan dua pendekatan

Terdapat dua pendekatan perilaku biaya yaitu pendekatan tradisional yang disebut perilaku biaya berbasis volume atau fungsi (*volume or functional-based cost behaviour*) dan pendekatan kontemporer yang disebut perilaku Biaya berbasis Aktivitas (*activity-based cost behaviour*).

4.3.1 Perilaku biaya berbasis volume/fungsi

Perilaku total biaya dan biaya per unit hanya dihubungkan dengan unit *driver*. Unit *driver* adalah *driver* yang dipicu oleh unit yang dihasilkan dan terdapat lima jenis unit yaitu: jam mesin, jam kerja langsung, biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan unit produksi. Biaya-biaya yang berubah sehubungan dengan jumlah unit yang dihasilkan diklasifikasikan sebagai biaya variabel seperti biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung, sedangkan biaya-biaya yang tidak berubah sehubungan dengan perubahan jumlah unit yang dihasilkan diklasifikasikan sebagai biaya tetap seperti gaji manajer pabrik dan beban penyusutan pabrik. Kelemahan perilaku biaya ini adalah informasinya dapat menyesatkan dalam pengambilan keputusan.

4.3.2 Perilaku biaya berbasis aktivitas

Perilaku biaya yang tidak hanya dihubungkan dengan unit *driver*, tetapi juga *non-unit driver*. Unit driver adalah driver yang digunakan untuk aktivitas tingkat unit (*unit level activities*), yaitu aktivitas yang dilakukan untuk setiap unit produk yang dihasilkan seperti memakai bahan baku, merakit produk dan lain sebagainya. *Non-Unit Driver* adalah *driver* yang digunakan untuk aktivitas tingkat kelompok (*batch-level activities*) dan aktivitas tingkat produk (*product-level activities*).

Aktivitas tingkat kelompok adalah aktivitas yang dilakukan untuk setiap kelompok unit produk (*batch*) dihasilkan seperti: mengecek produk secara *sample*, melakukan set up mesin, mengangkut bahan baku, membeli bahan baku dan lain sebagainya, sedangkan aktivitas tingkat produk adalah aktivitas yang dilakukan untuk mempertahankan produk seperti mendesain ulang produk, mengiklankan produk, mengembangkan produk dan lain sebagainya. Pendekatan perilaku biaya berbasis aktivitas juga ada dua jenis biaya variabel yaitu biaya variabel berbasis unit (*unit-variabel cost*) dan biaya variabel berbasis non-unit (*non-unit variabel cost*).

4.4 Dampak otomasi operasional terhadap perilaku biaya

Perubahan lingkungan bisnis dari tidak automasi menjadi automasi berpengaruh terhadap perilaku biaya. Dalam lingkungan perusahaan yang tidak automasi perusahaan banyak menggunakan tenaga kerja atau padat karya dan terlibat dalam pembuatan produk jadi, dibayar berdasarkan jumlah jam kerja atau unit yang dihasilkan dan upah dikategorikan biaya tenaga kerja langsung diklasifikasikan sebagai biaya variabel. sedangkan dalam lingkungan operasional yang automasi perusahaan banyak menggunakan mesin yang dikendalikan oleh komputer atau padat modal dan pekerja tidak lagi terlibat langsung dalam pembuatan produk jadi karena pekerja umumnya dipekerjakan sebagai operator mesin dan dibayar secara bulanan (karyawan tetap) perusahaan dan upah yang dibayarkan

dikategorikan biaya tenaga kerja tidak langsung termasuk biaya *overhead* pabrik diklasifikasikan sebagai biaya tetap.

Daftar Pustaka

- Bustami, B., Nurlela (2010). Akuntansi Biaya, edisi ke-2. Penerbit Mitra Wacana Media, Jakarta.
- Hornngren, C.T., Foster, G., Datar, S.M. (2012) Cost Accounting; A Managerial Emphasis, edisi ke-14. Pearson, England.
- Riwayadi (2017). Akuntansi Biaya: Pendekatan Tradisional dan Kontemporer, edisi ke-2. Penerbit Salemba Empat, Jakarta.

Glosarium

Alokasi biaya (*cost allocation*) Pembebanan biaya secara proporsional dari biaya tidak langsung atau biaya bersama ke objek biaya.

Akumulasi biaya (*cost accumulation*) Kumpulan data biaya yang diorganisis dalam beberapa cara dengan menggunakan sarana/sistem akuntansi.

Beban (*expense*) Biaya yang telah memberikan manfaat dan sekarang telah habis.

Biaya (*cost*) Sumber daya yang dikorbankan untuk mencapai tujuan tertentu.

Biaya aktual (*actual cost*) Biaya yang terjadi (biaya historis).

Biaya campuran (*semivariable cost*) Biaya yang totalnya berubah, tetapi tidak proporsional dengan perubahan *output driver* aktivitas dan perubahan biaya per unit juga berubah berbanding terbalik dengan perubahan *output driver* aktivitas.

Biaya dianggarkan (*budgeted cost*) Biaya yang diprediksi atau diramalkan (biaya masa depan).

Biaya langsung (*direct cost*) Biaya yang dapat secara mudah dan akurat ditelusuri ke objek biaya.

Biaya overhead (*overhead cost*) Semua biaya produksi selain biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung.

Biaya periode (*period cost*) Biaya yang dicantumkan pada laporan laba-rugi selain harga pokok penjualan.

Biaya per unit (*unit cost*) Biaya yang dihitung dengan membagi biaya total dengan jumlah unit.

Biaya tetap (*fixed cost*) Biaya yang totalnya tetap tidak dipengaruhi oleh perubahan output driver aktivitas dalam rentang relevan tertentu, tetapi secara per-unit berubah.

Biaya tidak langsung (*indirect cost*) Biaya tidak dapat secara mudah dan akurat ditelusuri ke objek biaya.

Biaya variabel (*variabel cost*) Biaya yang berubah seiring dengan perubahan tingkat aktifitas atau volume yang terkait.

Materialitas biaya (*materiality of the cost*) Semakin kecil jumlah biaya yaitu semakin tidak material biaya, semakin kecil kemungkinan biaya dapat ditelusuri secara ekonomis ke objek biaya tertentu.

Metode biaya berjaga (*standbycost method*) Merupakan suatu metode biaya tetap yang diperoleh karena menghentikan kegiatan operasional sementara waktu.

Metode diagram pencar (*scattergraph*) Suatu metode analisis sederhana yang menggunakan dua variabel yaitu dependen dan independen dan merupakan plot dari biaya terhadap tingkatan kegiatan di masa lalu.

Metode kuadrat terkecil (*least square method*) Metode yang memisahkan biaya menjadi tetap dan variabel dengan persamaan secara matematis.

Metode titik tertinggi dan titik terendah (*high and lowpoint method*) Suatu metode dalam menghitung biaya tetap dan biaya variabel dengan menggunakan dua titik yang berbeda.

Objek biaya (*cost object*) Segala sesuatu yang akan diukur dan dihitung biayanya.

Penelusuran biaya (*cost tracing*) Pembebanan biaya langsung ke objek biaya tertentu.

Pembebanan biaya (*cost assignment*) Penelusuran akumulasi biaya yang mempunyai hubungan langsung dengan objek biaya, atau mengalokasikan akumulasi biaya yang mempunyai hubungan tidak langsung dengan objek biaya.

Pemicu biaya (*cost driver*) Variabel yang menjadi dasar timbulnya biaya dalam rentang waktu tertentu.

Rentang relevan (*relevant range*) Rentang tingkat aktifitas dimana terjadi hubungan khusus antara tingkat aktifitas atau volume dengan biaya.

Daftar Isi

4	Analisis Konsep dan Perilaku Biaya	1
4.1	Pendahuluan	1
4.2	Perilaku biaya	3
4.2.1	<i>Biaya variabel (variable cost)</i>	3
4.2.2	<i>Biaya tetap (fixed cost)</i>	4
4.2.3	<i>Biaya semivariabel (semivariabel cost)</i>	5
4.2.4	<i>Pemisahan biaya tetap dan variabel</i>	5
4.2.5	<i>Metode biaya berjaga (standby cost method)</i>	6
4.2.6	<i>Metode titik tertinggi dan terendah (high and low point method)</i>	6
4.2.7	<i>Metode biaya berjaga (standby cost method)</i>	8
4.2.8	<i>Metode titik tertinggi dan terendah (high and low point method)</i>	8
4.2.9	<i>Metode diagram pencar (scattergraph atau visual fit method)</i>	9
4.2.10	<i>Metode kuadrat terkecil (least squares method)</i>	10
4.3	Perilaku biaya berdasarkan dua pendekatan	11
4.3.1	<i>Perilaku biaya berbasis volume/fungsi</i>	11
4.3.2	<i>Perilaku biaya berbasis aktivitas</i>	12
4.4	Dampak otomasi operasional terhadap perilaku biaya	12

Daftar Gambar

Gambar 4.1	Faktor-faktor yang mempengaruhi klasifikasi biaya langsung maupun tidak langsung adalah materialitas suatu biaya, ketersediaan teknologi pengumpulan informasi, desain operasi.
Gambar 4.2	Biaya variabel.....
Gambar 4.3	Biaya tetap.....
Gambar 4.4	Biaya semivariabel.....
Gambar 4.5	Metode diagram pencar.....