

Analisis Naratif Implementasi Hybrid Costing Dalam Pengendalian Biaya Produksi Pada Perusahaan Manufaktur

Wahyuni¹, Mahfiza², Patricia Wulandari³ Nursahida⁴ Nur Intan⁵

¹⁻⁵Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi Dan Bisnis, Universitas Muhammadiyah Makassar

Email: wahyuni@unismuh.ac.id¹, mahfiza81@gmail.com², patriciawulandari18@gmail.com³, nursahida286@gmail.com⁴, nurrintannnnn04@gmail.com⁵

ABSTRAK

Perkembangan industri manufaktur yang semakin kompetitif menuntut perusahaan untuk mampu menghasilkan produk berkualitas dengan biaya produksi yang efisien. Pengendalian biaya produksi menjadi salah satu faktor utama dalam menjaga profitabilitas perusahaan sekaligus meningkatkan daya saing di tengah perubahan lingkungan bisnis yang dinamis. Kompleksitas proses produksi pada perusahaan manufaktur modern menyebabkan metode penentuan biaya konvensional sering kali tidak mampu menghasilkan informasi biaya yang akurat, terutama pada perusahaan yang memiliki karakteristik produksi campuran antara produksi massal dan produksi berdasarkan pesanan. Kondisi tersebut mendorong perlunya penerapan Hybrid Costing, yaitu metode penentuan biaya yang mengombinasikan pendekatan Process Costing dan Job Order Costing sehingga mampu menghasilkan informasi biaya yang lebih akurat sesuai karakteristik proses produksi. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis implementasi Hybrid Costing dalam pengendalian biaya produksi pada perusahaan manufaktur, mengidentifikasi manfaat yang diperoleh perusahaan setelah menerapkan metode tersebut, serta menganalisis berbagai kendala yang dihadapi selama proses implementasi. Penelitian menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif dengan desain studi kasus pada beberapa perusahaan manufaktur yang memiliki karakteristik produksi campuran. Data diperoleh melalui wawancara mendalam dengan manajer produksi, staf akuntansi biaya, dan supervisor produksi, disertai observasi terhadap aktivitas produksi serta dokumentasi laporan biaya perusahaan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa implementasi Hybrid Costing mampu meningkatkan ketepatan perhitungan harga pokok produksi melalui pemisahan perlakuan biaya berdasarkan karakteristik proses produksi. Metode ini memberikan informasi biaya yang lebih rinci sehingga memudahkan perusahaan dalam melakukan pengendalian biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, serta biaya overhead pabrik. Selain itu, perusahaan mampu mengidentifikasi aktivitas yang tidak memberikan nilai tambah (*non-value added activities*), mengurangi pemborosan penggunaan bahan baku, serta meningkatkan efisiensi proses produksi. Perusahaan yang menerapkan Hybrid Costing secara konsisten menunjukkan penurunan biaya produksi rata-rata sebesar 10–15%, peningkatan akurasi penentuan harga jual, serta perbaikan dalam proses pengambilan keputusan manajerial. Meskipun demikian, implementasi Hybrid Costing masih menghadapi berbagai hambatan, antara lain keterbatasan sistem informasi akuntansi biaya, kurangnya kompetensi sumber daya manusia dalam memahami metode costing modern, tingginya biaya implementasi awal, serta resistensi terhadap perubahan sistem kerja. Penelitian ini memberikan implikasi teoritis bahwa Hybrid Costing dapat dipandang sebagai salah satu kapabilitas strategis perusahaan dalam perspektif Resource Based View (RBV) karena mampu menciptakan keunggulan kompetitif melalui pengelolaan biaya yang lebih efektif. Secara praktis, penelitian ini merekomendasikan agar perusahaan manufaktur mengimplementasikan Hybrid Costing secara bertahap dengan didukung pengembangan sistem informasi biaya dan peningkatan kompetensi karyawan.

Kata Kunci: *Hybrid Costing, Pengendalian Biaya Produksi, Harga Pokok Produksi, Perusahaan Manufaktur, Efisiensi Biaya.*

ABSTRACT

The increasingly competitive manufacturing industry requires companies to produce high-quality products while maintaining efficient production costs. Production cost control has become one of the most important factors in maintaining profitability and strengthening competitive advantage in a rapidly changing business environment. The complexity of manufacturing processes often makes conventional costing methods unable to provide accurate cost information, particularly in companies operating with both mass production and customized production systems. This condition encourages the implementation of Hybrid Costing, a costing approach that combines Process Costing and Job Order Costing to generate more accurate cost information according to production characteristics. This study aims to analyze the implementation of Hybrid Costing in controlling production costs within manufacturing companies, identify the benefits obtained after adopting the method, and examine the challenges encountered during implementation. The research employs a descriptive qualitative approach using a

multiple case study design. Data were collected through in-depth interviews with production managers, cost accounting staff, and production supervisors, supported by direct observation and company documentation. The findings indicate that Hybrid Costing improves the accuracy of cost of goods manufactured calculations by applying different costing methods according to production characteristics. The method enables companies to monitor raw material costs, direct labor costs, and manufacturing overhead more effectively while identifying non-value-added activities that contribute to production inefficiencies. Companies implementing Hybrid Costing consistently experienced production cost reductions of approximately 10–15%, more accurate product pricing, and improved managerial decision-making. Despite these benefits, several implementation challenges remain, including limited cost accounting information systems, insufficient employee knowledge regarding modern costing techniques, high implementation costs, and organizational resistance to change. The study concludes that Hybrid Costing represents a strategic organizational capability within the Resource Based View (RBV) framework because it enhances sustainable competitive advantage through superior cost management. Manufacturing companies are therefore encouraged to adopt Hybrid Costing gradually while strengthening their accounting information systems and human resource capabilities.

Keywords: Hybrid Costing, Production Cost Control, Manufacturing Company, Cost Efficiency, Cost of Goods Manufactured..

1. PENDAHULUAN

Perusahaan manufaktur merupakan salah satu bidang yang berkontribusi besar pada pertumbuhan ekonomi negara. Industri manufaktur tidak hanya menciptakan lapangan kerja, meningkatkan nilai tambah bahan baku, dan mendorong pertumbuhan industri lain. Sektor manufaktur memainkan peran penting dalam meningkatkan daya saing ekonomi dan terus menjadi penyumbang terbesar terhadap Produk Domestik Bruto (PDB) Indonesia (Heizer et al., 2020). Namun, karena kemajuan teknologi, globalisasi pasar, dan peningkatan persaingan antar bisnis, industri manufaktur menghadapi tekanan yang semakin besar untuk mempertahankan kualitas produk sekaligus meningkatkan efisiensi operasional.

Menurut Blocher et al. (2022), Meningkatnya biaya produksi adalah masalah utama bagi perusahaan manufaktur. Ini terjadi karena perubahan harga bahan baku, upah tenaga kerja, biaya energi, dan overhead pabrik. Dalam situasi ini, perusahaan memerlukan sistem pengendalian biaya yang dapat menghasilkan informasi biaya secara akurat dan tepat waktu. Informasi biaya yang tidak akurat akan berdampak pada kesalahan dalam menentukan harga pokok produksi, menetapkan harga jual produk, membuat anggaran produksi, dan menilai kinerja operasional perusahaan. Kesalahan ini dapat menurunkan profitabilitas dan daya saing di pasar (Blocher et al., 2022).

Blocher et al. (2022) memberi tahu Anda bahwa salah satu fungsi utama akuntansi manajemen adalah pengendalian biaya produksi, yang bertujuan untuk memastikan bahwa semua biaya yang dikeluarkan selama proses produksi digunakan secara efektif tanpa mengurangi kualitas produk. Pengendalian biaya tidak hanya berfokus pada mengurangi biaya, tetapi juga menekankan bagaimana perusahaan dapat menggunakan sumber daya mereka dengan cara yang paling efektif untuk menghasilkan nilai tambah bagi pelanggan. Akibatnya, perusahaan.

Horngren, Datar, dan Rajan (2015) menjelaskan bahwa perusahaan manufaktur memiliki berbagai fitur proses produksi. Sebagian perusahaan memproduksi produk menggunakan sistem produksi massal terus-menerus, sedangkan perusahaan lain memproduksi produk berdasarkan pesanan pekerjaan pelanggan. Banyak bisnis menerapkan kedua sistem tersebut secara bersamaan saat kebutuhan pasar meningkat. Sebagai contoh, sektor otomotif membuat komponen mobil secara massal, tetapi perakitan akhir dibuat sesuai dengan permintaan pelanggan. Dengan cara yang sama, industri makanan dan minuman, tekstil, elektronik, dan furnitur menggabungkan produksi standar

dengan produk khusus. Karena banyaknya fitur produksi, metode penentuan biaya satu-satunya seringkali tidak dapat memberikan informasi biaya yang akurat.

Menurut Horngren et al. (2015), Hybrid Costing untuk menjadi salah satu metode yang dievaluasi yang memiliki kemampuan untuk mengatasi kelemahan dari pendekatan pengeluaran tradisional. Sistem penentuan biaya yang dikenal sebagai hybrid costing menggabungkan metode biaya proses dan job order dalam satu sistem biaya sehingga mampu mengubah fitur setiap tahap produksi. Proses biaya proses digunakan untuk menghitung produksi massal, sedangkan biaya pesanan pekerjaan digunakan untuk menghitung produksi berdasarkan pesanan pelanggan. Kombinasi kedua metode ini memungkinkan perusahaan untuk mendapatkan data harga pokok produksi yang lebih akurat sekaligus meningkatkan kemampuan mereka untuk mengontrol biaya produksi dengan lebih efisien.

Drury (2021) menyatakan bahwa efisiensi biaya dan kualitas pengambilan keputusan manajemen dapat ditingkatkan melalui penerapan sistem costing yang tepat. Akibatnya, hybrid costing menawarkan berbagai manfaat bagi perusahaan manufaktur. Metode ini tidak hanya meningkatkan ketepatan perhitungan harga pokok produksi, tetapi juga membantu manajemen menemukan tindakan yang membuang biaya, menilai efisiensi penggunaan bahan baku, mengontrol biaya tenaga kerja, dan mengatur biaya overhead dengan lebih tepat. Selain itu, hybrid costing dapat digunakan untuk membuat keputusan strategis seperti menetapkan harga jual, menilai profitabilitas produk, membuat anggaran produksi, dan membuat strategi efisiensi operasional.

Selain meningkatkan ketepatan perhitungan harga pokok produksi, hybrid costing juga efektif dalam mengendalikan tiga komponen utama biaya produksi: biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik. Ketiga komponen ini merupakan biaya yang paling penting bagi perusahaan manufaktur, sehingga diperlukan sistem pencatatan dan pengalokasian biaya yang akurat.

Perspektif Resource Based View (RBV) dapat digunakan untuk menjelaskan penggunaan Hybrid Costing selain meningkatkan efisiensi biaya. Menurut Barney (1991), kemampuan perusahaan untuk mengelola sumber daya internal yang bernilai (valuable), langka (rare), sulit ditiru (inimitable), dan tidak mudah digantikan (non-substitutable). Dalam penelitian ini, Hybrid Costing dianggap sebagai salah satu kemampuan organisasi yang mampu melakukan ini.

Dengan menggunakan metode hybrid costing, bisnis dapat mengontrol biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik. Ini akan meningkatkan efisiensi operasional dan memberikan informasi biaya yang lebih baik untuk digunakan untuk membuat strategi. Dalam perspektif Resource Based View (RBV), kemampuan tersebut merupakan kapabilitas internal yang berharga atau berharga karena memungkinkan organisasi untuk menciptakan keunggulan kompetitif yang berkelanjutan dan mengelola sumber daya dengan lebih efisien (Barney, 1991; Kaplan & Atkinson, 2015).

Beberapa penelitian menunjukkan bahwa hybrid costing dapat meningkatkan akurasi harga pokok produksi dan efisiensi biaya. Namun, penelitian yang secara khusus menerapkan metode ini untuk mengendalikan biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik masih sangat terbatas. Dibandingkan dengan penerapan penentuan biaya sebagai alat pengendalian biaya produksi, sebagian besar penelitian berkonsentrasi pada aspek teknisnya (Begum & Rahman, 2025; Drury, 2021).

Menurut Begum dan Rahman (2025), masih ada banyak tantangan yang menghalangi penerapan sistem biaya kontemporer. Sebagian besar perusahaan masih menggunakan metode full costing, variable costing, process costing, atau job order costing secara terpisah. Selain itu, penelitian mengenai Hybrid Costing di Indonesia juga masih didominasi oleh

pembahasan mengenai aspek teknis perhitungan biaya, sementara kajian yang menjelaskan implementasi Hybrid Costing melalui pendekatan naratif serta hubungannya dengan pengendalian biaya produksi masih sangat terbatas. Kondisi ini menunjukkan adanya research gap yang perlu dikaji lebih mendalam.

Studi inovatif ini menggunakan metode naratif untuk menjelaskan implementasi Hybrid Costing pada perusahaan manufaktur. Studi ini tidak hanya membahas teknik perhitungan biaya, tetapi juga bagaimana teknik ini diterapkan pada operasi bisnis. Itu melihat manfaat pengendalian biaya produksi, masalah implementasi, dan dampak pada efisiensi operasional. Oleh karena itu, penelitian ini diharapkan dapat menambah pengetahuan tentang akuntansi manajemen dan juga berguna bagi perusahaan manufaktur yang sedang bekerja untuk membangun sistem pengendalian biaya yang lebih efisien.

Penelitian ini bertujuan untuk: (1) menganalisis implementasi Hybrid Costing pada perusahaan manufaktur; (2) mengidentifikasi kontribusi Hybrid Costing terhadap pengendalian biaya produksi; (3) menganalisis berbagai kendala yang dihadapi selama implementasi Hybrid Costing; dan (4) memberikan rekomendasi strategis bagi perusahaan manufaktur dalam meningkatkan efisiensi biaya produksi melalui penerapan Hybrid Costing.

2. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Teori Resource Based View (RBV)

Teori Resource Based View (RBV) digunakan dalam penelitian ini untuk menjelaskan bagaimana implementasi Hybrid Costing dapat menjadi salah satu sumber keunggulan kompetitif perusahaan manufaktur. Teori ini pertama kali diusulkan oleh Penrose (1959) dan kemudian diperluas oleh Barney (1991). Menurut teori ini, keunggulan kompetitif perusahaan terutama berasal dari kemampuan perusahaan untuk mengelola sumber daya internalnya, bukan hanya faktor eksternal.

Menurut Barney (1991), sumber daya yang memiliki empat ciri VRIN dapat memberikan keunggulan kompetitif. VRIN adalah valuable (bernilai), rare (langka), inimitable (sulit ditiru), dan non-substitutable (tidak dapat digantikan). Keempat fitur ini memungkinkan perusahaan untuk mempertahankan keunggulan yang berkelanjutan dibandingkan para pesaingnya.

Studi ini melihat Hybrid Costing sebagai metode akuntansi biaya dan kemampuan organisasi untuk menghasilkan informasi biaya yang baik. Salah satu kemampuan manajemen yang tidak mudah dimiliki oleh seluruh perusahaan adalah kemampuan perusahaan untuk mengintegrasikan biaya proses dan biaya pekerjaan sesuai dengan karakteristik proses produksi. Kapasitas ini memungkinkan bisnis untuk mendapatkan data biaya yang lebih akurat, melakukan pengendalian biaya yang lebih efisien, dan meningkatkan efisiensi proses produksi (Barney, 1991).

Untuk menerapkan hybrid costing, ada sumber daya tambahan yang diperlukan. Sumber daya ini termasuk sistem informasi akuntansi yang memadai, kompetensi sumber daya manusia, budaya organisasi yang mendukung inovasi, dan komitmen manajemen terhadap perbaikan berkelanjutan. Jika kombinasi sumber daya ini terjadi, organisasi dapat memperoleh keunggulan kompetitif yang berkelanjutan (Barney, 1991; Porte, 1997).

Implementasi Hybrid Costing meningkatkan kualitas pengambilan keputusan manajemen selain menurunkan biaya. Informasi biaya yang lebih rinci memungkinkan manajemen menetapkan harga jual produk yang lebih akurat, menilai profitabilitas setiap produk, membuat strategi produksi yang lebih efektif, dan mengontrol tindakan yang tidak menambah nilai. Oleh karena itu, Hybrid Costing memberikan manfaat pada tingkat operasional dan membantu mencapai tujuan strategis perusahaan (Kaplan & Atkinson, 2015).

Studi sebelumnya menunjukkan bahwa perusahaan manufaktur yang memiliki sistem akuntansi manajemen yang baik cenderung memiliki kinerja keuangan yang lebih baik dibandingkan dengan perusahaan yang masih menggunakan sistem informasi biaya konvensional. Ini menunjukkan bahwa sistem informasi biaya adalah salah satu sumber daya strategis yang dapat membantu perusahaan menghadapi perubahan dalam lingkungan bisnis (Setiawan & Lesta).

Oleh karena itu, penerapan Hybrid Costing dapat dianggap sebagai investasi strategis jangka panjang oleh RBV karena akan meningkatkan efisiensi biaya produksi dan membantu perusahaan mempertahankan keunggulan kompetitifnya, meningkatkan profitabilitas, dan menciptakan nilai tambah (Barney, 1991).

2.2 Konsep Hybrid Costing

Perusahaan manufaktur memerlukan sistem informasi murah yang dapat menghasilkan data secara akurat, relevan, dan tepat waktu untuk mengikuti perkembangan lingkungan bisnis yang semakin kompetitif. Informasi biaya sangat penting untuk banyak keputusan strategis, seperti menentukan harga jual produk, membuat anggaran produksi, menilai efisiensi operasional, dan membuat keputusan investasi. Oleh karena itu, penentuan metode penentuan biaya, juga dikenal sebagai sistem biaya, telah menjadi komponen penting dari akuntansi manajemen kontemporer (Drury, 2021).

Salah satu metode penentuan biaya yang berkembang sebagai tanggapan terhadap karakteristik proses produksi yang semakin kompleks di perusahaan manufaktur adalah hybrid costing. Berbeda dengan metode penentuan biaya konvensional yang hanya menggunakan satu metode, hybrid costing menggabungkan dua metode penentuan biaya, yaitu costing proses dan costing job order, sehingga mampu menghasilkan informasi biaya yang lebih sesuai dengan karakteristik produksi perusahaan.

Menurut Horngren, Datar, dan Rajan (2015), hybrid costing adalah sistem penentuan biaya yang digunakan dalam situasi di mana suatu perusahaan memiliki dua jenis produksi: produksi terus-menerus (secara terus-menerus) dan produksi khusus (secara khusus). Dalam sistem ini, biaya produksi dikumpulkan berdasarkan departemen atau proses yang berkaitan dengan aktivitas produksi massal, sedangkan biaya yang terkait dengan pesanan tertentu dihitung berdasarkan departemen atau proses yang berbeda.

Sistem produksi yang sepenuhnya konsisten tidak lagi ada di perusahaan manufaktur modern. Banyak bisnis memproduksi komponen secara massal untuk menghemat uang, kemudian melakukan proses akhir sesuai dengan permintaan pelanggan. Sebagai contoh, industri otomotif membuat mesin dan rangka mobil secara massal, tetapi proses perakitan akhir dapat disesuaikan dengan jenis mobil atau kebutuhan pelanggan. Selain itu, bisnis elektronik, farmasi, tekstil, makanan dan minuman, serta furnitur menggunakan kombinasi produksi standar dan khusus. Dalam situasi seperti ini, menggambarkan konsumsi biaya yang akurat seringkali tidak mungkin dicapai dengan menggunakan metode Costing Process atau Costing Job Order secara terpisah (Horngren et al., 2015).

Solusi untuk masalah ini adalah hybrid costing. Hybrid Costing membantu perusahaan mengalokasikan biaya berdasarkan karakteristik aktivitas produksi sehingga informasi harga pokok produksi menjadi lebih akurat. Selain meningkatkan ketepatan pengalokasian biaya, sistem ini juga memberi perusahaan fleksibilitas untuk beradaptasi dengan perubahan pola produksi yang semakin dinamis karena kemajuan teknologi dan meningkatnya permintaan konsumen untuk produk yang lebih beragam (Blocher et al., 2022).

Hybrid Costing secara teoretis dapat digunakan untuk mengontrol biaya produksi dan menetapkan harga pokok produksi. Sehingga manajemen dapat menilai efisiensi proses produksi, data biaya dapat digunakan untuk menunjukkan aktivitas mana yang menghabiskan sumber daya paling banyak. Oleh karena itu, Hybrid Costing membantu

perusahaan manufaktur menjadi lebih kompetitif dengan membantu sistem akuntansi manajemen (Drury, 2021).

Menurut penelitian yang dilakukan oleh Begum dan Rahman (2025), perusahaan manufaktur yang menggunakan sistem biaya yang lebih fleksibel memiliki kemampuan untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan manajemen karena informasi biaya yang dihasilkan lebih akurat. Hasil penelitian menunjukkan bahwa hybrid costing tidak hanya meningkatkan akurasi harga pokok produksi, tetapi juga membantu pengendalian biaya lebih efektif dan meningkatkan kinerja perusahaan secara keseluruhan.

Berdasarkan berbagai pendapat, hybrid costing adalah metode penentuan biaya yang menggabungkan biaya proses dan biaya tugas untuk menghasilkan informasi biaya yang lebih akurat yang sesuai dengan karakteristik produksi bisnis. Dengan menerapkan metode ini, perusahaan dapat meningkatkan efektivitas pengendalian biaya, meningkatkan akurasi harga pokok produksi, dan membantu membuat keputusan manajemen yang lebih baik (Horn).

2.3 Process Costing

Process Costing merupakan metode penentuan biaya yang digunakan pada perusahaan yang menghasilkan produk secara terus-menerus dalam jumlah besar dengan karakteristik produk yang relatif homogen. Metode ini banyak diterapkan pada industri semen, gula, pupuk, minyak goreng, makanan dan minuman, farmasi, serta industri kimia (Blocher et al., 2022).

Menurut Blocher et al. (2022), biaya proses mengacu pada departemen atau tahapan proses produksi. Untuk menghitung biaya rata-rata per unit, setiap departemen produksi mengumpulkan semua biaya bahan baku, tenaga kerja langsung, dan overhead pabrik. Jumlah ini kemudian dibagi dengan jumlah unit yang diproduksi.

Perusahaan dengan volume produksi tinggi tidak perlu menghitung biaya setiap produk secara individual, karena proses biaya dapat menghasilkan informasi biaya dengan mudah dan efisien (Horngren et al., 2015).

Tetapi teknik ini memiliki beberapa keterbatasan. Penggunaan biaya rata-rata dapat menyebabkan distorsi harga pokok produksi ketika perusahaan menerima pesanan khusus dari pelanggan atau mulai memproduksi produk dengan spesifikasi yang berbeda. Produk sederhana dapat memperoleh alokasi biaya yang terlalu tinggi, sedangkan produk yang memerlukan sumber daya lebih banyak dapat memperoleh alokasi biaya yang terlalu rendah. Kondisi ini menghasilkan informasi biaya yang tidak akurat, yang dapat memengaruhi keputusan manajemen (Blocher et al., 2022).

Oleh karena itu, Process Costing sering dikombinasikan dengan metode lain melalui Hybrid Costing agar perusahaan tetap memperoleh efisiensi dalam proses produksi massal tanpa mengorbankan ketepatan informasi biaya pada produk yang bersifat khusus (Drury, 2021).

2.4 Job Order Costing

Metode penghitungan biaya yang digunakan oleh bisnis yang membuat barang sesuai dengan permintaan pelanggan dikenal sebagai biaya pesanan pekerjaan. Biaya produksi harus dihitung secara individual karena setiap pesanan memiliki karakteristik, spesifikasi, dan kebutuhan sumber daya yang berbeda (Horngren et al., 2015). Untuk mendapatkan harga pokok produksi yang lebih akurat, biaya bahan baku, tenaga kerja langsung, dan overhead pabrik dicatat secara terpisah untuk setiap pesanan..

2.5 Industri percetakan, konstruksi, galangan kapal, konveksi, furnitur, dan perusahaan yang memproduksi barang dengan tingkat kustomisasi tinggi banyak yang menggunakan metode ini. Salah satu keunggulan utama dari biaya pesanan kerja adalah kemampuan untuk menghasilkan informasi biaya yang sangat rinci, yang memudahkan bisnis untuk menilai

profitabilitas setiap pesanan (Garisson et al., 2021). Namun, sistem pencatatan yang lebih kompleks diperlukan karena jumlah pesanan yang diproses oleh perusahaan sebanding dengan jumlah sistem informasi biaya yang terintegrasi. Oleh karena itu, hybrid costing lebih efektif untuk bisnis yang memiliki fitur produksi campuran daripada menerapkan costing job order secara penuh (Drury, 2021).

2.6 Pengendalian Biaya Produksi

Salah satu fungsi utama akuntansi manajemen adalah pengendalian biaya produksi, yang bertujuan untuk memastikan bahwa semua biaya yang dikeluarkan selama proses produksi digunakan secara efektif dan sesuai dengan standar yang telah ditetapkan perusahaan. Dalam lingkungan bisnis yang semakin kompetitif, perusahaan manufaktur tidak hanya dituntut menghasilkan produk berkualitas tinggi, tetapi juga harus mampu menekan biaya produksi agar dapat mempertahankan profitabilitas dan meningkatkan daya saing. Oleh karena itu, pengendalian biaya produksi adalah salah satu cara penting untuk mengetahui seberapa baik sebuah perusahaan mengelola operasionalnya.

Pengendalian biaya, menurut Blocher et al. (2022), adalah proses yang mencakup penetapan standar biaya, pengukuran biaya aktual, analisis penyimpangan (variance analysis), dan tindakan korektif untuk memastikan bahwa biaya aktual tidak melebihi biaya yang direncanakan. Pengendalian biaya tidak hanya berusaha untuk mengurangi pengeluaran perusahaan; itu lebih menekankan pada penggunaan sumber daya secara efektif sehingga setiap biaya yang dikeluarkan dapat memberikan nilai tambah bagi bisnis dan pelanggan.

Biaya produksi perusahaan manufaktur biasanya terdiri dari tiga komponen utama: biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik. Setiap komponen memiliki karakteristik yang berbeda, yang berarti bahwa mereka membutuhkan mekanisme pengendalian yang berbeda. Selama proses produksi, biaya bahan baku dapat dikontrol dengan memantau kualitas bahan, kuantitas penggunaan, tingkat kerusakan, dan efisiensi pemakaian. Biaya tenaga kerja dapat dikontrol dengan mengukur produktivitas, mengatur jam kerja, dan meningkatkan kemampuan tenaga kerja. Namun, untuk mengurangi biaya overhead pabrik, sistem alokasi yang tepat diperlukan agar setiap produk menerima pembebanan biaya yang sesuai dengan konsumsi sumber daya yang sebenarnya..

Kualitas informasi biaya yang dimiliki perusahaan sangat memengaruhi efektivitas pengendalian biaya. Jika informasi biaya tidak akurat, manajemen akan kesulitan menemukan sumber pemborosan yang menyebabkan keputusan yang tidak tepat. Sebaliknya, informasi biaya yang rinci memungkinkan perusahaan menilai setiap aktivitas produksi, menemukan aktivitas yang tidak memberikan nilai tambah (atau non-value added activities), dan membuat strategi efisiensi yang lebih tepat sasaran. Oleh karena itu, sistem penentuan biaya sangat penting untuk keberhasilan pengendalian biaya produksi.

Karena hybrid costing mampu menghasilkan informasi biaya yang lebih akurat dibandingkan dengan metode costing konvensional, itu sangat membantu dalam pengendalian biaya produksi. Perusahaan dapat mengetahui secara lebih rinci berapa banyak uang yang dihabiskan oleh setiap departemen, setiap proses, dan setiap pesanan dengan mengatur biaya berdasarkan fitur proses produksi. Dengan data ini, manajemen dapat menilai efektivitas penggunaan bahan baku, produktivitas tenaga kerja, dan efektivitas fasilitas produksi.

Selain itu, hybrid costing membantu bisnis dalam analisis varians. Penyimpangan biaya dapat dilacak pada tingkat total produksi dan pada aktivitas tertentu yang menghasilkan pemborosan. Misalnya, perusahaan dapat segera menentukan apakah kenaikan biaya bahan baku pada produk tertentu berasal dari peningkatan harga bahan baku, tingkat kerusakan material yang tinggi, kesalahan dalam proses produksi, atau penggunaan bahan yang

melebihi standar. Kemampuan ini membuat Hybrid Costing sebagai alat pengendalian biaya yang lebih luas daripada metode biaya konvensional.

Menurut penelitian yang dilakukan oleh Begum dan Rahman (2025), perusahaan manufaktur yang memiliki sistem informasi biaya yang tepat cenderung memiliki kemampuan yang lebih baik untuk mengendalikan biaya operasional dan membuat keputusan manajemen yang lebih rasional. Penemuan ini memperkuat gagasan bahwa kualitas sistem biaya terkait erat dengan efektivitas pengendalian biaya dan peningkatan kinerja perusahaan.

Secara keseluruhan, pengendalian biaya produksi terkait erat dengan kualitas sistem informasi biaya perusahaan. Semakin baik sistem penentuan biaya yang digunakan perusahaan, semakin mampu perusahaan mengurangi pemborosan, meningkatkan efisiensi operasional, dan mempertahankan keunggulan kompetitif dalam industri manufaktur yang semakin rumit.

2.7 Hubungan Hybrid Costing Dengan Pengendalian Biaya Produksi

Hybrid costing sangat terkait dengan pengendalian biaya produksi karena metode ini dimaksudkan untuk menghasilkan informasi biaya yang lebih akurat yang sesuai dengan karakteristik proses produksi bisnis. Pengendalian biaya yang efektif membutuhkan data yang dapat menunjukkan bagaimana sumber daya digunakan, sehingga manajemen dapat mengidentifikasi mana yang menghasilkan nilai tambah dan mana yang menghasilkan pemborosan. Jika perusahaan hanya menggunakan biaya proses, semua biaya produksi dihitung berdasarkan rata-rata, sehingga variasi dalam penggunaan sumber daya antarproduk sering kali tidak terlihat. Sebaliknya, jika perusahaan memiliki volume produksi yang besar, menggunakan biaya pekerjaan secara penuh dapat membuat pencatatan biaya menjadi lebih sulit dan biaya administrasi menjadi lebih tinggi. Hybrid Costing mengatasi kedua masalah ini dengan menggabungkan keuntungan dari masing-masing metode, memungkinkan bisnis untuk mendapatkan informasi biaya yang lebih akurat tanpa mengurangi efisiensi sistem pencatatan.

Perusahaan dapat melakukan pengendalian biaya secara lebih menyeluruh dengan menerapkan hybrid costing. Perusahaan dapat mengendalikan biaya pada tahap produksi massal berdasarkan departemen atau proses produksi. Namun, pada tahap produksi berdasarkan pesanan, perusahaan dapat mengevaluasi biaya secara individual untuk setiap pesanan. Kombinasi kedua metode ini memberikan fleksibilitas bagi bisnis untuk mengontrol biaya sesuai dengan karakteristik produk yang dibuat.

Hybrid Costing membantu proses evaluasi kinerja operasional selain meningkatkan akurasi harga pokok produksi. Dengan informasi biaya yang lebih rinci, bisnis dapat menganalisis perbedaan dalam biaya bahan baku, tenaga kerja, dan overhead. Analisis ini dapat digunakan sebagai dasar untuk membuat kebijakan yang lebih efisien, mengurangi pemborosan bahan baku, dan meningkatkan produktivitas tenaga kerja.

Akuntansi manajemen kontemporer melihat Hybrid Costing sebagai lebih dari hanya metode perhitungan biaya. Ini juga dianggap sebagai alat strategis yang membantu proses pengambilan keputusan. Hybrid Costing sangat membantu dalam pengendalian biaya dan meningkatkan kinerja manufaktur secara keseluruhan. Ini karena informasi biaya dapat membantu bisnis menentukan bauran produk yang paling menguntungkan, mengukur profitabilitas pelanggan, mengoptimalkan kapasitas produksi, dan membuat strategi harga yang kompetitif.

Berdasarkan uraian tersebut dapat disimpulkan bahwa semakin baik implementasi Hybrid Costing pada perusahaan manufaktur, maka semakin efektif pula pengendalian biaya produksi yang dilakukan. Hubungan tersebut menjadi dasar konseptual penelitian ini

dalam menganalisis bagaimana penerapan Hybrid Costing mampu meningkatkan efisiensi biaya produksi serta mendukung pencapaian keunggulan kompetitif perusahaan.

3. KERANGKA KONSEPTUAL

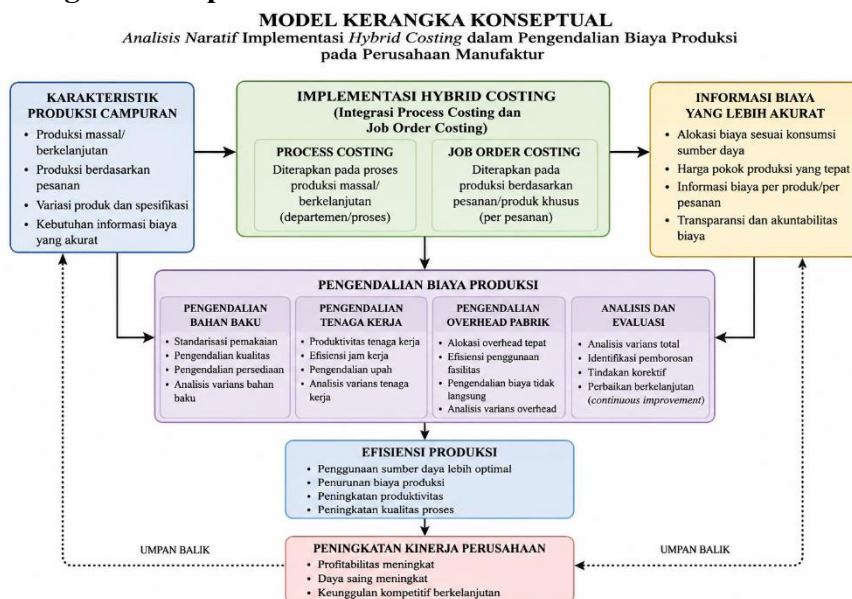
3.1 Kerangka Pemikiran

Dengan industri manufaktur yang semakin kompleks, perusahaan harus mampu menghasilkan informasi biaya yang akurat untuk membantu pengambilan keputusan manajemen. Untuk menentukan harga pokok produksi, menyusun anggaran, mengevaluasi efisiensi operasional, dan menetapkan strategi harga yang kompetitif, ketepatan informasi biaya sangat penting. Akibatnya, perusahaan memerlukan sistem penentuan biaya yang dapat disesuaikan dengan fitur proses produksi. Penggunaan satu metode costing sering kali tidak dapat memberikan informasi biaya yang optimal untuk bisnis yang memiliki karakteristik produksi campuran. Proses biaya lebih cocok untuk produksi massal dengan produk yang sama, sedangkan biaya pesanan kerja lebih cocok untuk produksi berdasarkan pesanan pelanggan yang berbed. Ketika kedua karakteristik tersebut terdapat dalam satu perusahaan, diperlukan suatu sistem biaya yang mampu mengintegrasikan keduanya sehingga menghasilkan informasi biaya yang lebih akurat. Sistem tersebut dikenal sebagai Hybrid Costing.

Perusahaan dapat mengatur biaya produksi sesuai dengan jenis aktivitas dengan menggunakan metode hybrid costing. Proses biaya digunakan untuk menghitung tahapan produksi yang berlangsung, sedangkan biaya pekerjaan digunakan untuk menghitung aktivitas yang terkait dengan pesanan khusus. Metode ini menghasilkan informasi biaya yang lebih rinci, yang memudahkan manajemen untuk mengontrol biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik. Hybrid Costing meningkatkan efisiensi pengendalian biaya produksi dan meningkatkan akurasi harga pokok produksi. Dengan informasi biaya yang lebih detail, bisnis dapat menemukan aktivitas yang tidak memberikan nilai tambah, melakukan analisis penyimpangan biaya, mengidentifikasi sumber pemborosan, dan membuat strategi efisiensi yang lebih baik. Dengan demikian, implementasi Hybrid Costing diharapkan mampu meningkatkan efisiensi operasional, memperbaiki profitabilitas perusahaan, dan memperkuat keunggulan kompetitif perusahaan manufaktur.

3.2 Dalam perspektif Resource Based View (RBV), kemampuan perusahaan untuk menerapkan Hybrid Costing adalah salah satu jenis kemampuan yang dapat memberi mereka keunggulan kompetitif yang berkelanjutan. Kapasitas ini terbentuk melalui penggunaan sistem informasi biaya, kemampuan sumber daya manusia, dan komitmen manajemen untuk mengelola biaya produksi secara efisien. Oleh karena itu, semakin baik implementasi Hybrid Costing, semakin besar peluang perusahaan untuk memperoleh keunggulan.

3.3 Model Kerangka Konseptual



Model konseptual di atas menunjukkan bahwa implementasi Hybrid Costing menjadi variabel utama yang memengaruhi efektivitas pengendalian biaya produksi. Pengendalian biaya yang baik akan menghasilkan efisiensi penggunaan sumber daya sehingga mampu meningkatkan profitabilitas perusahaan dan memperkuat keunggulan kompetitif.

4. METODE PENELITIAN

4.1 Pendekatan Penelitian

Penelitian ini dilakukan menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif dengan metode studi kasus. Pendekatan ini dipilih karena penelitian ini bertujuan untuk memahami secara menyeluruh bagaimana Hybrid Costing diterapkan dalam aktivitas operasional perusahaan manufaktur dan bagaimana metode tersebut membantu mengendalikan biaya produksi. Metode ini memungkinkan peneliti memperoleh pemahaman yang komprehensif tentang fenomena yang diteliti melalui pengalaman, persepsi, dan praktik yang dilakukan oleh informan di lapangan. Creswell dan Poth (2018) menyatakan bahwa dengan mengumpulkan data secara langsung, penelitian kualitatif bertujuan untuk mempelajari makna yang dimiliki seseorang terhadap fenomena sosial. Studi ini menyelidiki bagaimana perusahaan manufaktur menggunakan Hybrid Costing untuk mengontrol biaya produksi.

4.2 Desain Penelitian

Dengan menggunakan desain penelitian berbagai kasus, penelitian ini melihat beberapa manufaktur yang memiliki fitur produksi campuran. Untuk mendapatkan pemahaman yang lebih baik tentang komponen keberhasilan dan hambatan implementasi Hybrid Costing, sejumlah kasus dipilih. Ini dilakukan agar peneliti dapat membandingkan metode yang digunakan untuk menerapkan Hybrid Costing pada berbagai jenis perusahaan. Metode studi kasus memungkinkan peneliti menganalisis proses produksi, proses pengambilan keputusan, sistem pengendalian biaya, dan sistem pencatatan biaya.

4.3 Lokasi dan Objek Penelitian

Objek penelitian adalah perusahaan manufaktur yang menerapkan karakteristik produksi campuran, yaitu kombinasi antara produksi massal dan produksi berdasarkan pesanan. Perusahaan yang menjadi objek penelitian berasal dari sektor makanan dan minuman, tekstil, furnitur, elektronik, dan otomotif.

Pemilihan objek penelitian dilakukan secara purposive sampling, yaitu memilih perusahaan yang memenuhi kriteria berikut:

1. Memiliki proses produksi campuran.
2. Memiliki sistem pencatatan biaya produksi.
3. Bersedia memberikan akses data penelitian.
4. Memiliki bagian akuntansi biaya atau cost accounting.

4.4 Jenis dan Sumber Data

Penelitian menggunakan dua jenis data, yaitu:

a. Data Primer

Data primer diperoleh secara langsung melalui wawancara mendalam dengan:

- Manajer Produksi
- Cost Accounting Manager
- Supervisor Produksi
- Kepala Bagian Keuangan

Selain wawancara, peneliti juga melakukan observasi langsung terhadap proses produksi untuk memahami bagaimana biaya dikumpulkan dan dialokasikan pada setiap tahapan produksi.

b. Data Sekunder

Data sekunder diperoleh melalui:

- Laporan biaya produksi
- Dokumen SOP produksi
- Laporan harga pokok produksi
- Dokumen anggaran produksi
- Artikel ilmiah
- Buku akuntansi manajemen
- Jurnal internasional dan SINTA

4.5 Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan melalui tiga teknik utama.

1. Wawancara Mendalam

Wawancara dilakukan secara semi-terstruktur sehingga peneliti dapat menggali informasi mengenai:

- Sistem costing yang digunakan perusahaan.
- Tahapan implementasi Hybrid Costing.
- Kendala penerapan.
- Dampak terhadap efisiensi biaya.

2. Observasi

Observasi dilakukan dengan mengamati secara langsung:

- Proses produksi.
- Penggunaan bahan baku.
- Aktivitas tenaga kerja.
- Pengalokasian biaya overhead.

Observasi membantu peneliti memahami kondisi nyata yang terjadi di perusahaan sehingga hasil penelitian menjadi lebih objektif.

3. Dokumentasi

Dokumen yang dianalisis meliputi:

- Laporan biaya produksi.
- Kartu harga pokok produksi.
- Laporan penggunaan bahan baku.
- Dokumen pembebanan overhead.
- SOP perusahaan.

4.6 Teknik Analisis Data

Analisis data menggunakan model interaktif Miles, Huberman, dan Saldana (2014), yang terdiri atas empat tahapan.

a. Pengumpulan Data

Seluruh data hasil wawancara, observasi, dan dokumentasi dikumpulkan secara sistematis.

b. Reduksi Data

Peneliti melakukan seleksi terhadap data yang relevan dengan implementasi Hybrid Costing sehingga informasi yang tidak berkaitan dengan tujuan penelitian dapat dieliminasi.

c. Penyajian Data

Data disajikan dalam bentuk narasi, tabel, matriks, dan diagram agar memudahkan proses interpretasi.

d. Penarikan Kesimpulan

Tahap akhir dilakukan dengan menginterpretasikan seluruh temuan penelitian sehingga diperoleh kesimpulan mengenai implementasi Hybrid Costing dalam pengendalian biaya produksi.

4.7 Uji Keabsahan Data

Untuk menjamin validitas hasil penelitian, dilakukan **triangulasi sumber**, **triangulasi teknik**, dan **triangulasi waktu**.

Triangulasi sumber dilakukan dengan membandingkan informasi dari manajer produksi, bagian akuntansi biaya, dan supervisor produksi. Triangulasi teknik dilakukan dengan membandingkan hasil wawancara, observasi, dan dokumentasi. Sementara itu, triangulasi waktu dilakukan melalui pengumpulan data pada waktu yang berbeda sehingga diperoleh informasi yang lebih konsisten.

Penerapan ketiga bentuk triangulasi tersebut diharapkan mampu meningkatkan kredibilitas, dependabilitas, dan konfirmabilitas hasil penelitian sehingga temuan yang diperoleh memiliki tingkat kepercayaan yang tinggi.

5. HASIL DAN PEMBAHASAN

5.1 Kondisi Pengelolaan Biaya Produksi Pada Perusahaan Manufaktur

Berdasarkan hasil observasi, wawancara, dan analisis dokumentasi, ditemukan bahwa sebagian besar perusahaan manufaktur yang memiliki karakteristik produksi campuran masih menggunakan metode penentuan biaya secara konvensional. Umumnya perusahaan menerapkan Process Costing pada seluruh proses produksi atau Job Order Costing pada seluruh jenis produk, tanpa mempertimbangkan perbedaan karakteristik setiap tahapan produksi. Akibatnya, informasi biaya yang dihasilkan belum sepenuhnya mencerminkan konsumsi sumber daya yang sebenarnya.

Horngren et al. (2015) menyatakan bahwa penggunaan biaya proses lebih sesuai untuk proses produksi massal dan homogen. Hal ini terlihat pada industri makanan dan minuman di mana proses pencampuran bahan baku hingga pengemasan awal dilakukan secara massal dan berulang. Namun, bisnis tetap menggunakan metode biaya rata-rata ketika menerima pesanan khusus dengan desain kemasan atau spesifikasi produk yang berbeda. Kondisi ini membuat harga pokok produksi tidak akurat karena biaya yang seharusnya dibebankan pada pesanan khusus tersebar ke seluruh produk.

Perusahaan furnitur dan konveksi juga mengalami situasi serupa. Ketika desain disesuaikan sesuai dengan permintaan pelanggan, komponen standar dibuat secara massal. Namun, perusahaan kesulitan menentukan harga dasar produksi untuk setiap pesanan karena biaya tenaga kerja tambahan, bahan baku khusus, dan aktivitas finishing belum dipisahkan secara jelas. Karena biaya tidak dialokasikan sesuai dengan penggunaan sumber daya yang sebenarnya, situasi ini dapat menyebabkan undercosting atau overcosting, menurut Drury (2021).

Temuan tersebut menunjukkan bahwa sistem biaya konvensional belum mampu memberikan informasi biaya yang akurat pada perusahaan yang memiliki karakteristik produksi campuran. Kondisi ini sejalan dengan pendapat Horngren et al. (2015) yang menyatakan bahwa penggunaan satu metode costing pada perusahaan dengan proses produksi yang beragam berpotensi menimbulkan distorsi biaya. Oleh karena itu, perusahaan membutuhkan pendekatan yang lebih fleksibel agar informasi biaya dapat menggambarkan konsumsi sumber daya secara lebih realistis.

5.2 Implementasi Hybrid Costing Pada Perusahaan Manufaktur

Hasil penelitian menunjukkan bahwa penggunaan Hybrid Costing dilakukan dengan menggabungkan biaya Process Costing dan Job Order Costing sesuai dengan fitur proses produksi. Tahapan implementasi dimulai dengan memetaan seluruh aktivitas produksi, kemudian biaya Process Costing digunakan untuk mengkategorikan aktivitas kontinu, dan biaya Job Order Costing digunakan untuk mengkategorikan aktivitas yang terkait dengan pesanan pelanggan. Hasil ini sejalan dengan Horngren et al. (2015), yang menyatakan bahwa kombinasi kedua teknik tersebut dapat menghasilkan informasi biaya yang lebih akurat berdasarkan fitur proses produksi.

Dengan memisahkan bagian-bagian ini, biaya bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan overhead pabrik dapat dialokasikan lebih tepat. Drury (2021) mengatakan bahwa pemisahan biaya berdasarkan karakteristik aktivitas akan meningkatkan akurasi

informasi biaya, sehingga biaya tambahan yang disebabkan oleh pesanan khusus dapat dibebankan langsung ke pesanan yang bersangkutan.

Hasil wawancara dengan manajer produksi menunjukkan bahwa penerapan Hybrid Costing memberikan informasi biaya yang lebih rinci dibandingkan sistem sebelumnya. Manajemen dapat mengetahui biaya yang dikonsumsi oleh setiap departemen produksi sekaligus mengetahui tambahan biaya yang timbul akibat spesifikasi khusus pelanggan. Informasi tersebut mempermudah perusahaan dalam menyusun anggaran produksi, menentukan harga jual produk, serta mengevaluasi efisiensi setiap aktivitas produksi.

Selain meningkatkan ketepatan informasi biaya, implementasi Hybrid Costing juga mendorong perubahan budaya kerja perusahaan. Bagian produksi dan bagian akuntansi biaya menjadi lebih terintegrasi dalam melakukan pencatatan biaya sehingga setiap perubahan aktivitas produksi dapat segera tercermin dalam laporan biaya. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa sistem informasi biaya mendukung transparansi dan akuntabilitas pengelolaan biaya (Kaplan & Atkinson, 2015).

5.3 Dampak Implementasi Hybrid Costing terhadap Harga Pokok Produksi

Studi menunjukkan bahwa penerapan Hybrid Costing meningkatkan akurasi harga pokok produksi perusahaan. Perusahaan dapat memberikan informasi biaya yang lebih akurat dengan membedakan biaya yang muncul dari proses produksi massal dengan biaya yang muncul karena pesanan khusus. Hasil ini sejalan dengan Horngren et al. (2015), yang menyatakan bahwa hybrid costing dapat meningkatkan akurasi perhitungan harga pokok produksi dengan menggabungkan biaya proses dan biaya pekerjaan.

Perusahaan dapat membedakan biaya yang hanya muncul pada pesanan tertentu dari biaya yang benar-benar digunakan untuk produksi massal. Oleh karena itu, harga pokok produksi setiap produk menjadi lebih sesuai dengan keadaan sebenarnya. Menurut Blocher et al. (2022), alokasi biaya yang tepat akan meningkatkan akurasi harga pokok produksi, yang memungkinkan penetapan harga jual yang lebih akurat.

Peningkatan akurasi harga pokok produksi membantu penetapan harga jual. Perusahaan sekarang menetapkan harga berdasarkan informasi biaya yang lebih akurat daripada perkiraan. Untuk menjaga profitabilitas bisnis, kondisi ini mengurangi risiko penetapan harga yang terlalu rendah atau terlalu tinggi (Drury, 2021).

Selain itu, informasi harga pokok produksi yang lebih akurat membantu manajemen membuat keputusan yang lebih baik. Perusahaan dapat menilai profitabilitas semua produk, menemukan produk dengan margin keuntungan tertinggi, dan menemukan metode produksi yang lebih efisien. Informasi biaya berkualitas sangat penting untuk keputusan strategis (Kaplan dan Atkinson (2015).

5.4 Implementasi Hybrid Costing dalam Pengendalian Biaya Bahan Baku

Penelitian menunjukkan bahwa menggunakan hybrid costing lebih efektif untuk mengendalikan biaya bahan baku. Setelah implementasi, perusahaan dapat membedakan pencatatan penggunaan bahan baku untuk produksi massal dan pesanan khusus. Ini membuat lebih mudah untuk menemukan pemborosan. Hasil ini sejalan dengan Blocher et al. (2022) yang menyatakan bahwa pengendalian bahan baku adalah komponen penting dari sistem pengendalian biaya produksi. Perusahaan mulai mencatat penggunaan bahan baku berdasarkan jenis aktivitas produksi setelah Hybrid Costing diterapkan. Bahan baku

tambahan untuk pesanan khusus dicatat secara individual. Sebaliknya, bahan baku yang digunakan dalam proses produksi massal dihitung dengan menggunakan rata-rata konsumsi per unit (Horngren et al., 2015).

Menurut Blocher et al. (2022), analisis penyimpangan (material variance analysis) membantu bisnis menemukan sumber pemborosan sehingga perbaikan dapat dilakukan lebih cepat. Perubahan ini memberi perusahaan kemampuan untuk melakukan analisis penyimpangan. Manajemen dapat menentukan apakah pemborosan disebabkan oleh kesalahan dalam proses produksi, kualitas bahan baku yang rendah, atau perubahan pada spesifikasi produk. Berdasarkan temuan evaluasi ini, perusahaan dapat menurunkan tingkat pemborosan bahan baku sekitar 10–15 persen dengan memperbaiki prosedur produksi dan memantau penggunaan bahan baku.

Temuan ini menunjukkan bahwa Hybrid Costing tidak hanya meningkatkan ketepatan informasi biaya, tetapi juga mendukung efektivitas pengendalian persediaan dan efisiensi penggunaan bahan baku (Drury, 2021).

5.5 Implementasi Hybrid Costing dalam Pengendalian Biaya Tenaga Kerja

Penelitian menunjukkan bahwa penggunaan Hybrid Costing membantu mengendalikan biaya tenaga kerja langsung. Perusahaan dapat mengalokasikan biaya tenaga kerja secara lebih akurat sesuai dengan pekerjaan yang dilakukan dengan memisahkan produksi massal dari produksi berdasarkan pesanan. Garison et al. (2021) mengatakan bahwa dengan mengatur biaya tenaga kerja yang tepat, bisnis dapat memperoleh informasi biaya yang lebih akurat untuk mendukung pengendalian operasional.

Sebelum Hybrid Costing diterapkan, sebagian besar biaya tenaga kerja dialokasikan secara merata ke seluruh produk. Akibatnya, jumlah tenaga kerja yang sebenarnya tidak terlihat. Setelah pelaksanaan, tenaga kerja yang terlibat dalam pesanan khusus dicatat secara terpisah. Ini dilakukan agar biaya yang dihasilkan benar-benar menggambarkan pekerjaan yang dilakukan. Informasi biaya yang lebih akurat dihasilkan dalam kondisi ini (Horngren et al., 2015). Hybrid Costing meningkatkan ketepatan pengalokasian biaya dan memudahkan manajemen untuk menilai produktivitas tenaga kerja. Perusahaan dapat menemukan pekerjaan yang memerlukan waktu lebih lama, menilai seberapa efektif mereka menggunakan tenaga kerja, dan, berdasarkan informasi biaya yang tersedia, merancang kebijakan untuk meningkatkan produktivitas. Informasi yang akurat tentang biaya tenaga kerja, menurut Kaplan dan Atkinson (2015), adalah kunci untuk meningkatkan efisiensi operasional bisnis.

5.6 Implementasi Hybrid Costing dalam Pengendalian Biaya Overhead Pabrik

Hasil penelitian menunjukkan bahwa menerapkan hybrid costing membuat pembebanan biaya overhead pabrik lebih tepat sesuai dengan operasi yang mengonsumsi sumber daya. Untuk mendapatkan harga pokok produksi yang lebih akurat, perusahaan dapat membedakan biaya overhead untuk proses produksi massal dan pesanan khusus. Hasil ini mendukung pendapat Blocher et al. (2022) bahwa biaya overhead yang tepat dapat mengurangi distorsi biaya produksi.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan Hybrid Costing memungkinkan bisnis untuk mengatur biaya overhead sesuai dengan aktivitas yang mengkonsumsi sumber daya. Bisnis dengan pesanan khusus dikenakan biaya berdasarkan jumlah pekerjaan yang dilakukan, sedangkan bisnis produksi massal dikenakan biaya berdasarkan proses produksi. Oleh karena itu, biaya overhead menjadi lebih sebanding dengan aktivitas produksi (Horngren et al., 2015). Informasi biaya overhead yang lebih akurat membantu bisnis menilai seberapa efisien mereka menggunakan peralatan, fasilitas produksi, energi, dan sumber daya pendukung lainnya. Drury (2021) mengatakan bahwa ketepatan dalam pembebanan biaya overhead akan meningkatkan kualitas informasi biaya, yang membuat lebih mudah bagi bisnis untuk menemukan sumber pemborosan dan merencanakan perbaikan.

5.7 Kendala Implementasi Hybrid Costing

Aspek	Temuan
Akurasi HPP	Meningkat
Pengendalian bahan baku	Lebih efektif
Pengendalian tenaga kerja	Produktivitas meningkat
Pengendalian overhead	Lebih tepat
Efisiensi biaya	Penghematan sekitar 10–15%
Kendala utama	SDM, sistem informasi, biaya implementasi

Hasil penelitian menunjukkan bahwa menerapkan Hybrid Costing memiliki manfaat yang lebih besar daripada berbagai hambatan yang dihadapi perusahaan. Perusahaan harus mengeluarkan investasi awal untuk membangun sistem informasi, pelatihan SDM, dan pembuatan prosedur operasional baru. Namun, keuntungan yang diperoleh termasuk harga pokok produksi yang lebih akurat, pengendalian biaya yang lebih efektif, dan efisiensi penggunaan sumber daya yang jauh lebih besar. Hasil ini menunjukkan bahwa implementasi Hybrid Costing sangat bergantung pada organisasi yang siap untuk mengelola perubahan, membuat sistem informasi biaya, dan meningkatkan kemampuan sumber daya manusia. Hal ini sejalan dengan Drury (2021) yang menyatakan bahwa keberhasilan penerapan sistem biaya modern dipengaruhi oleh kesiapan organisasi dan dukungan manajemen. Selain itu, dari perspektif Resource Based View, Barney (1991) menjelaskan bahwa kapabilitas internal perusahaan, seperti sistem informasi dan sumber daya manusia yang kompeten, merupakan sumber keunggulan kompetitif yang berkelanjutan.

5.8 Analisis Lintas Kasus

Analisis lintas kasus menunjukkan bahwa kompleksitas proses produksi, dukungan sistem informasi biaya, dan kemampuan sumber daya manusia adalah faktor-faktor yang memengaruhi keberhasilan penggunaan Hybrid Costing. Hasil ini sejalan dengan pendapat Setiawan dan Lestari (2023) yang menyatakan bahwa bisnis yang menggunakan sistem akuntansi yang terintegrasi dapat menggunakan Hybrid Costing dengan lebih efisien. Tingkat keberhasilan implementasi yang lebih tinggi juga ditemukan di perusahaan yang memiliki budaya organisasi yang mendukung inovasi. Manajemen berkomitmen untuk memberikan pelatihan dan evaluasi biaya secara berkala. Kualitas organisasi, yang mencakup kemampuan sumber daya manusia dan dukungan manajemen, merupakan sumber keunggulan kompetitif yang sulit ditiru, menurut Barney (1991).

Sebaliknya, bisnis yang kurang memperhatikan pengembangan SDM mungkin kesulitan mengoptimalkan manfaat Hybrid Costing. Selain itu, temuan penelitian ini juga sejalan dengan Porter (1985) yang menjelaskan bahwa efisiensi biaya merupakan salah satu strategi utama dalam menciptakan keunggulan kompetitif. Perusahaan yang mampu menghasilkan informasi biaya secara akurat akan lebih mudah menentukan strategi harga, meningkatkan efisiensi operasional, serta mempertahankan daya saing dalam jangka panjang.

5.9 Implikasi Teoritis dan Praktis

Penelitian ini memperkuat teori Resource Based View (RBV) secara teoretis. Perusahaan memiliki keunggulan kompetitif ketika mereka dapat mengelola sumber daya dan kemampuan internal yang berharga, langka, sulit ditiru, dan tidak tergantikan (Barney 1991). Kemampuan organisasi untuk mengelola sistem informasi biaya adalah salah satu kemampuan strategis yang dapat memberikan keunggulan kompetitif. Hybrid costing bukan hanya metode penentuan biaya; itu juga merupakan alat yang berharga untuk organisasi karena menghasilkan informasi biaya yang lebih akurat dan membantu pengambilan keputusan manajer.

Studi ini menunjukkan bahwa menerapkan Hybrid Costing dapat menjadi strategi yang bagus untuk perusahaan manufaktur karena dapat meningkatkan efisiensi biaya produksi. Oleh karena itu, seperti yang dijelaskan oleh Kaplan dan Atkinson (2015), perusahaan yang memiliki fitur produksi campuran disarankan untuk menerapkan Hybrid Costing dengan bantuan sistem informasi akuntansi biaya yang terintegrasi serta peningkatan kemampuan sumber daya manusia. Hasil ini sejalan dengan Horngren et al. (2015) dan Blocher et al. (2022) yang menyatakan bahwa penerapan metode penentuan biaya yang sesuai dapat meningkatkan akurasi informasi biaya, efisiensi operasional, dan daya saing perusahaan. Dari sudut pandang Resource Based View, kemampuan tersebut merupakan kemampuan strategis yang dapat memberikan keunggulan kompetitif yang bertahan lama (Barney, 1991).

6. KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian, implementasi *Hybrid Costing* terbukti mampu meningkatkan efektivitas pengendalian biaya produksi pada perusahaan manufaktur yang memiliki karakteristik produksi campuran. Dengan mengombinasikan *Process Costing* dan *Job Order Costing*, perusahaan memperoleh informasi harga pokok produksi yang lebih akurat sehingga mendukung penetapan harga jual, pengendalian biaya bahan baku, tenaga kerja langsung, serta biaya overhead pabrik secara lebih efektif.

Penelitian ini juga menunjukkan bahwa penerapan *Hybrid Costing* berkontribusi terhadap peningkatan efisiensi operasional dan kualitas pengambilan keputusan manajerial. Namun, implementasinya masih menghadapi beberapa kendala, seperti keterbatasan sistem informasi akuntansi biaya, kompetensi sumber daya manusia, biaya implementasi, serta resistensi terhadap perubahan. Oleh karena itu, keberhasilan penerapan *Hybrid Costing* memerlukan dukungan teknologi informasi, komitmen manajemen, dan peningkatan kompetensi karyawan agar manfaatnya dapat diperoleh secara optimal.

7. SARAN

Berdasarkan hasil penelitian, perusahaan manufaktur yang memiliki karakteristik produksi campuran disarankan menerapkan *Hybrid Costing* untuk meningkatkan akurasi informasi biaya dan efektivitas pengendalian biaya produksi. Agar implementasi berjalan optimal, perusahaan perlu didukung oleh sistem informasi akuntansi biaya yang terintegrasi, peningkatan kompetensi sumber daya manusia, serta evaluasi sistem biaya secara berkala. Bagi peneliti selanjutnya, penelitian ini masih terbatas pada pendekatan kualitatif sehingga disarankan menggunakan pendekatan kuantitatif atau *mixed methods* dengan objek penelitian yang lebih beragam agar pengaruh *Hybrid Costing* terhadap efisiensi biaya, profitabilitas, dan kinerja perusahaan dapat diuji secara lebih komprehensif.

DAFTAR PUSTAKA

- Askarany, D., & Yazdifar, H. (2012). An investigation into the mixed reported adoption rates for ABC: Evidence from Australia, New Zealand and the UK. *International Journal of Production Economics*, 135(1), 430–439. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2011.08.017>
- Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99–120. <https://doi.org/10.1177/014920639101700108>
- Blocher, E. J., Stout, D. E., Juras, P. E., & Smith, S. D. (2022). *Cost management: A strategic emphasis* (9th ed.). McGraw-Hill Education.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1991). Profit priorities from activity-based costing. *Harvard Business Review*, 69(3), 130–135.
- Creswell, J. W., & Poth, C. N. (2018). *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches* (4th ed.). Sage Publications.
- Drury, C. (2021). *Management and cost accounting* (11th ed.). Cengage Learning.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2021). *Managerial accounting* (17th ed.). McGraw-Hill Education.
- Hansen, D. R., Mowen, M. M., & Heitger, D. L. (2022). *Cornerstones of cost management* (5th ed.). Cengage Learning.
- Heizer, J., Render, B., & Munson, C. (2020). *Operations management: Sustainability and supply chain management* (13th ed.). Pearson.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2015). *Cost accounting: A managerial emphasis* (15th ed.). Pearson Education.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). *Time-driven activity-based costing: A simpler and more powerful path to higher profits*. Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (2015). *Advanced management accounting* (3rd ed.). Pearson Education.
- Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldaña, J. (2014). *Qualitative data analysis: A methods sourcebook* (3rd ed.). Sage Publications.
- Mulyani, S., & Rahmawati, D. (2022). Analisis penerapan sistem biaya produksi dalam meningkatkan efisiensi biaya pada perusahaan manufaktur. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 10(2), 145–160.
- Noreen, E., Brewer, P., & Garrison, R. (2021). Modern cost management practices in manufacturing organizations. *Management Accounting Quarterly*, 22(4), 1–15.

- Nurhayati, S., & Wibowo, T. (2023). Pengendalian biaya produksi melalui penerapan sistem akuntansi biaya pada industri manufaktur. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 18(2), 170–185.
- Penrose, E. T. (1959). *The theory of the growth of the firm*. Oxford University Press.
- Porter, M. E. (1985). *Competitive advantage: Creating and sustaining superior performance*. Free Press.
- Pratama, D., & Yuliana, E. (2022). Analisis penerapan metode penentuan biaya produksi dalam meningkatkan efisiensi perusahaan manufaktur. *Jurnal Akuntansi Indonesia*, 11(1), 55–69.
- Setiawan, A., & Lestari, D. (2023). Efektivitas sistem informasi akuntansi biaya terhadap pengambilan keputusan manajerial. *Jurnal Akuntansi*, 27(3), 310–327.
- Suryani, L., & Kurniawan, R. (2024). Strategi pengendalian biaya produksi pada perusahaan manufaktur melalui pendekatan akuntansi manajemen. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 21(1), 66–82.