

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Akuntansi Biaya

1. Pengertian Akuntansi Biaya

Semakin banyak perusahaan yang semakin menyadari untuk membedakan antara konsumen yang menguntungkan dengan konsumen yang merugikan. Perusahaan dalam hal ini harus membuat suatu analisis seberapa banyak konsumen mengkonsumsi produk perusahaan dan berapa biaya yang harus dikeluarkan perusahaan untuk melayani konsumen tersebut.

Akuntansi secara garis besar dapat dibagi menjadi dua tipe akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen. Akuntansi biaya bukan merupakan tipe akuntansi tersendiri yang terpisah dari dua tipe akuntansi tersebut di atas, namun merupakan bagian dari keduanya. “Akuntansi biaya merupakan bagian dari dua tipe akuntansi: akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen”. (Mulyadi, 2009:1)

Akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen memiliki dua kesamaan. Yang pertama, kedua tipe akuntansi tersebut merupakan sistem pengolahan informasi yang menghasilkan informasi keuangan. Kesamaan lainnya adalah dua tipe akuntansi tersebut berfungsi sebagai penyedia informasi keuangan yang bermanfaat bagi seseorang untuk pengambilan keputusan.

Akuntansi biaya adalah proses pencatatan, penggolongan, peringkasan dan penyajian biaya pembuatan dan penjualan produk atau jasa, dengan cara-

cara tertentu, serta penafsiran terhadapnya (Mulyadi 2009:7). “akuntansi biaya adalah bagian dari akuntansi manajemen dimana merupakan salah satu dari bidang khusus akuntansi yang menekankan pada penentuan dan pengendalian biaya”. (Firdaus, 2012:4)

2. Peranan akuntansi biaya

Akuntansi biaya memiliki peran penting karena melengkapi manajemen dengan perangkat akuntansi untuk kegiatan perencanaan dan pengendalian. Menurut Carter (2006:10) pada umumnya peranan akuntansi biaya adalah sebagai berikut:

- a. Menyusun dan melaksanakan rencana dan anggaran operasional perusahaan secara ekonomis dan efisien.
- b. Menetapkan metode kalkulasi biaya dan prosedur yang menjamin adanya *control* dan jika memungkinkan penghematan biaya.
- c. Menentukan nilai persediaan dalam rangka kalkulasi biaya dan penetapan harga serta sewaktu-waktu dapat memeriksa jumlah aktual persediaan dalam bentuk fisik.
- d. Menghitung biaya dan laba perusahaan untuk periode akuntansi tahunan atau periode yang lebih singkat.
- e. Memilih alternatif terbaik yang bisa menaikkan pendapatan atau menurunkan biaya.

“Akuntansi biaya dapat berperan sebagai bagian dari akuntansi keuangan dan dapat pula berperan sebagai bagian dari akuntansi manajemen.”

(Mulyadi, 2009:23)

3. Tujuan dan fungsi akuntansi biaya

Menurut Mulyadi (2009:7) akuntansi biaya mempunyai tiga tujuan pokok yaitu:

- a. Penentuan kos produk
Untuk memenuhi tujuan penentuan kos produk, akuntansi biaya mencatat, menggolongkan, dan meringkas biaya-biaya pembuatan produk atau penyerahan jasa. Umumnya akuntansi biaya untuk penentuan

kos produk ini ditujukan untuk memenuhi kebutuhan pihak luar perusahaan. Oleh karena itu, untuk melayani kebutuhan pihak luar tersebut, akuntansi biaya untuk penentuan kos produk tunduk pada prinsip-prinsip akuntansi yang lazim.

b. Pengendalian biaya

Pengendalian biaya harus didahului dengan penentuan biaya yang seharusnya dikeluarkan untuk memproduksi satu satuan produk. Jika biaya yang seharusnya ini telah ditetapkan, akuntansi biaya bertugas untuk memantau apakah pengeluaran biaya yang sesungguhnya sesuai dengan biaya yang seharusnya tersebut. Akuntansi biaya untuk tujuan pengendalian biaya ini lebih ditujukan untuk memenuhi kebutuhan pihak dalam perusahaan. Aspek perilaku manusia dalam akuntansi biaya untuk tujuan pengendalian biaya adalah besar. Dengan demikian akuntansi biaya untuk tujuan pengendalian biaya merupakan bagian dari akuntansi manajemen.

c. Pengambilan keputusan khusus

Pengambilan keputusan khusus menyangkut masa yang akan datang. Oleh karena itu informasi yang relevan dengan pengambilan keputusan khusus selalu berhubungan dengan informasi masa yang akan datang.

Dari penjelasan di atas tujuan akuntansi biaya dapat ditambahkan oleh peneliti dimana selain penentuan kos produk, pengendalian biaya, dan pengambilan keputusan khusus, akuntansi biaya memiliki tujuan lain yaitu sebagai alat perencanaan yang berkaitan dengan penghasilan dan biaya, dapat menghitung laba perusahaan pada periode tertentu, dan dapat menghitung dan menganalisis terjadinya ketidakefektifan dan ketidakefisienan.

Fungsi akuntansi biaya adalah memperinci biaya, memberikan informasi dasar untuk membuat perencanaan biaya dan beban, memberikan informasi biaya bagi manajemen guna dipakai di dalam pengendalian manajemen, memberikan data bagi proses penyusunan anggaran.

B. Biaya

1. Pengertian biaya

Konsep biaya telah berkembang sesuai dengan kebutuhan akuntan, ekonom, dan insinyur. Dalam mempelajari akuntansi biaya seyogyanya kita mempunyai pengertian yang baik mengenai istilah biaya (*cost*). Menurut Carter (2006:30) akuntan telah mendefinisikan biaya sebagai suatu nilai tukar, pengeluaran, atau pengorbanan yang dilakukan untuk menjamin perolehan manfaat. “Dalam arti luas biaya adalah pengorbanan sumber ekonomi, yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau yang kemungkinan akan terjadi untuk tujuan tertentu.” (Mulyadi, 2009:8)

“Biaya (*cost*) adalah pengeluaran-pengeluaran atau nilai pengorbanan untuk memperoleh barang atau jasa yang berguna untuk masa yang akan datang atau mempunyai manfaat melebihi satu periode akuntansi”. (Firdaus, 2012:22)

2. Klasifikasi biaya

Keberhasilan dalam merencanakan dan mengendalikan biaya bergantung pada pemahaman yang menyeluruh atas hubungan antara biaya dengan aktivitas bisnis. “Studi dan analisis yang hati-hati atas dampak aktivitas bisnis terhadap biaya umumnya akan menghasilkan klasifikasi dari setiap pengeluaran sebagai biaya tetap, biaya variabel, atau biaya semivariabel” (Carter 2006:68). Terkait dengan pengertian diatas ada beberapa klasifikasi biaya menurut Soeharno (2009 : 97) sebagai berikut:

- a. Biaya langsung dan biaya tidak langsung
Biaya langsung adalah biaya yang dapat dihitung untuk tiap unit output yang dihasilkan. Adapun biaya tidak langsung adalah biaya yang dikeluarkan, tetapi tidak bisa dihitung untuk tiap unit produk yang dihasilkan karena adanya unsur-unsur biaya penggunaan fasilitas bersama.

- b. Biaya eksplisit dan biaya implisit
Biaya eksplisit adalah biaya yang secara nyata dikeluarkan perusahaan. Biaya implisit adalah nilai dari input yang dimiliki perusahaan yang digunakan dalam proses produksi, tetapi tidak sebagai pengeluaran nyata yang dikeluarkan perusahaan.
- c. Biaya kesempatan dan biaya historis
Biaya kesempatan adalah nilai dari sumber-sumber ekonomi dalam penggunaan alternatif yang paling baik. Biaya historis adalah biaya yang dikeluarkan perusahaan pada waktu membeli factor produksi (*input*).
- d. Biaya *incremental*
Biaya *incremental* adalah biaya yang timbul sebagai akibat adanya keputusan yang telah dibuat.
- e. Biaya relevan
Biaya relevan adalah biaya yang akan dibebankan bila suatu keputusan telah dilakukan.
- f. Biaya variabel dan biaya tetap
Biaya variabel adalah biaya yang besarnya tergantung pada output yang dihasilkan. Biaya tetap adalah biaya yang tidak tergantung pada banyak sedikitnya produk yang dihasilkan.

Menurut Carter (2006:40) klasifikasi biaya adalah sangat penting untuk membuat ikhtisar yang berarti atas data biaya. Klasifikasi yang paling umum digunakan didasarkan pada hubungan antara biaya dengan berikut ini:

- a. Produk (satu lot, batch, atau unit dari suatu barang jadi atau jasa).
- b. Volume produksi.
- c. Departemen, proses, pusat biaya (*cost center*), atau subdivisi lain dari manufaktur.
- d. Periode akuntansi.
- e. Suatu keputusan, tindakan, atau evaluasi.

3. Objek biaya

Beragamnya kebutuhan dalam menemukan, merencanakan dan mengendalikan biaya, maka sistem akuntansi biaya bersifat multi-dimensional yang dimana di satu pihak pembebanan biaya ke setiap unit produksi adalah perlu, tetapi di lain pihak diperlukan juga. Desain dari sistem akuntansi biaya dan implementasinya harus memperhatikan kebutuhan dari objek biaya.

“*Cost object* merupakan sesuatu yang menjadi tujuan pengukuran & pembebanan biaya” (Mulyadi, 2003:8). “Suatu objek biaya (*cost object*), didefinisikan sebagai suatu item atau aktivitas yang biayanya diakumulasi dan diukur” (Carter, 2006:31). “Objek biaya adalah objek yang menjadi sasaran biaya. Objek biaya dapat berupa produk, departemen, atau kegiatan.” Menurut Sugiri (2004:17). “Objek biaya (*cost object*) adalah sesuatu yang menjadi dasar pengukuran biaya. (Firdaus, 2012:330)

Kesimpulan pengertian objek biaya dari beberapa ahli adalah objek biaya merupakan suatu alat ukur kuantitas biaya yang dibebankan kedalam objek berupa produk, departemen, atau kegiatan pada perusahaan manufaktur.

4. Pemicu biaya

Dasar yang digunakan untuk mengalokasikan biaya *overhead* disebut sebagai “penggerak” atau “pemicu” (*driver*). *Cost driver* adalah faktor-faktor yang timbulnya suatu kegiatan dan usaha yang diperlukan untuk melakukan suatu aktivitas; mereka menyerap kebutuhan yang ditempatkan pada suatu kegiatan oleh produk atau jasa. Menurut Blocher (2011:205) “penggerak biaya (*cost driver*) merupakan faktor yang menyebabkan atau mengaitkan perubahan biaya dari aktivitas.”

Hasil akhir dari sistem ABC adalah *cost driver* Informasi. Sebuah *cost driver* merupakan faktor-faktor yang menyebabkan perubahan biaya kegiatan. Misalnya, kualitas bagian yang diterima oleh suatu kegiatan, misalnya persentase yang rusak merupakan faktor penentu dalam bekerja dibutuhkan oleh kegiatan itu, karena kualitas bagian yang diterima mempengaruhi sumber

daya yang dibutuhkan untuk melakukan kegiatan. Suatu aktivitas yang mungkin memiliki *driver* biaya beberapa terkait dengan itu. “kenyataan ini memaksa penggunaan analisis pemicu biaya (*cost driver analysis*), dengan menyelidiki, menghitung, dan menjelaskan tentang hubungan pemicu kepada hubungan biayanya.” (Cecily, 2011:159).

Cost driver terdapat 2 (dua) jenis adalah pemicu penggerak biaya untuk konsumsi sumber daya (*resource consumption cost driver*) dan penggerak biaya untuk konsumsi aktivitas (*activity consumption cost driver*) yang dimana:

- a. Penggerak biaya untuk konsumsi sumber daya merupakan ukuran jumlah sumber daya yang dikonsumsi oleh suatu aktivitas. Penggerak biaya ini adalah penggerak biaya untuk membebaskan biaya sumber daya yang dikonsumsi oleh atau berkaitan dengan suatu biaya untuk konsumsi sumber daya adalah jumlah barang yang dibeli atau dijual, perubahan desain produk, dan jumlah jam mesin.
- b. Penggerak biaya untuk konsumsi aktivitas merupakan mengukur jumlah aktivitas yang dilakukan untuk suatu objek biaya. Penggerak biaya tersebut digunakan untuk membebaskan biaya aktivitas dari tempat penampungan biaya ke objek biaya (Blocher, 2011:205).

Menurut Firdaus (2012:17) “pemicu biaya dapat didefinisikan sebagai faktor-faktor yang dapat menyebabkan perubahan dalam biaya dari suatu aktivitas”.

C. Biaya Produksi

Biaya produksi merupakan faktor utama dalam menentukan berapa jumlah barang atau jasa yang akan ditawarkan di pasar. Menurut para ahli memaparkan definisi dari biaya produksi antara lain :

“Biaya produksi merupakan nilai (*value*) dari sumber daya yang digunakan dalam proses produksi, misalnya biaya untuk memproduksi sepatu adalah nilai dari tenaga kerja, kulit, mesin, dan sumber daya lain yang digunakan untuk menghasilkan sepatu” (Suryawati, 2005:81).

“Biaya produksi adalah semua pengeluaran yang digunakan dalam proses produksi untuk menghasilkan barang atau jasa” (Soeharno, 2009 : 97).

“Biaya produksi dapat didefinisikan sebagai semua pengeluaran yang dilakukan oleh perusahaan untuk memperoleh faktor-faktor produksi dan bahan-bahan mentah yang akan digunakan untuk menciptakan barang-barang yang diproduksi perusahaan tersebut” (Sukirno, 2005 : 208).

Definisi biaya produksi dari beberapa ahli tersebut, dapat disimpulkan bahwa biaya produksi merupakan semua pengeluaran yang memiliki nilai dari sumber daya yang digunakan dalam proses produksi untuk menciptakan barang.

Menurut Sukirno (2005:208) “Biaya produksi yang dikeluarkan setiap perusahaan dapat dibedakan kepada dua jenis : biaya eksplisit dan biaya tersembunyi (*imputed cost*). Biaya eksplisit adalah pengeluaran-pengeluaran perusahaan yang berupa pembayaran dengan uang untuk mendapatkan faktor-faktor produksi dan bahan mentah yang dibutuhkan. Sedangkan biaya tersembunyi adalah taksiran pengeluaran terhadap faktor-faktor produksi yang dimiliki oleh perusahaan itu sendiri”.

D. Biaya Overhead Pabrik

1. Pengertian Biaya Overhead Pabrik

Menurut Firdaus (2012:244) biaya overhead pabrik dapat didefinisikan sebagai berikut:

- a. Konsep dasar: biaya-biaya yang harus terjadi meskipun biaya tersebut secara langsung tidak mempunyai hubungan yang dapat diukur dan

diamati terhadap satuan-satuan aktivitas tertentu, produksi atau tujuan-tujuan biaya (*cost objective*).

- b. Definisi aplikasi: meskipun berhubungan dengan pencapaian atas tujuan perusahaan, biaya overhead pabrik adalah biaya-biaya yang dari segi masalah praktis tidak dapat dibebankan kepada tujuan-tujuan tersebut secara langsung. Suatu metode alokasi biaya yang konsisten harus digunakan yang mana dengan beberapa ukuran menaksir pengorbanan ekonomi yang terjadi.

Menurut Mulyadi (2009:223) departementalisasi biaya *overhead* pabrik adalah pembagian pabrik kedalam bagian-bagian yang disebut departemen atau pusat biaya (*cost center*) yang dibebani dengan biaya overhead pabrik.

Menurut Carter (2006:438) *overhead pabrik* pada umumnya didefinisikan sebagai bahan baku tidak langsung, tenaga kerja tidak langsung, dan semua biaya pabrik lainnya yang tidak dapat dengan mudah didefinisikan dengan atau dibebankan langsung ke pesanan, produk, atau objek biaya lain.

2. Manfaat informasi biaya overhead pabrik

Menurut Mulyadi (2009:223) “departementalisasi biaya *overhead* pabrik bermanfaat untuk pengendalian biaya dan ketelitian penentuan harga pokok produk”. Manfaat informasi biaya *overhead* pabrik selain untuk pengendalian biaya dan ketelitian penentuan harga pokok produk yang dikemukakan oleh Mulyadi, dalam pengendalian biaya *overhead* pabrik dapat lebih mudah dilakukan dengan cara menghubungkan biaya dengan pusat terjadinya. Dengan digunakannya tarif-tarif biaya *overhead* pabrik yang berbeda-beda untuk tiap departemen, maka pesanan atau produk yang melewati suatu departemen produksi akan dibebani dengan biaya *overhead* pabrik sesuai tarif dari departemen yang bersangkutan. Hal ini mempunyai akibat terhadap ketelitian terhadap penentuan harga pokok produk.

E. Akuntansi biaya tradisional

1. Penentuan harga pokok produksi

Menurut Carter (2006:528) perhitungan biaya produk tradisional menelusuri hanya biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung ke setiap unit *output*.

Menurut Firdaus (2012:16) pembahasan mengenai penentuan harga pokok akan dimulai dari sistem biaya tradisional, berdasarkan metode pesanan (*job order costing*) ataupun berdasarkan metode *process costing*, dan dilanjutkan dengan penentuan harga pokok dengan metode *just in time*.

Menurut Riki (2011:4) jadi tujuan dari perhitungan harga pokok produksi adalah untuk menyediakan informasi bagi pembuat laporan keuangan, bagi manajemen dalam melakukan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keutusan, dan bagi pihak lain yang membutuhkan.

2. Keterbatasan akuntansi biaya tradisional

Dengan terjadinya perubahan dan perkembangan yang sangat pesat dalam lingkungan manufaktur belakangan ini, akuntansi biaya sebagai sistem informasi biaya ditantang untuk berkembang mengikuti lingkungan manufaktur yang baru yang menghendaki kualitas produk yang lebih tinggi, tingkat persediaan yang lebih rendah, otomisasi, organisasi berdasarkan kelompok produk dan penggunaan teknologi informasi. Keakuratan dalam perhitungan harga pokok produksi sangat penting dalam menghadapi masalah

ini. Berikut pemaparan dari beberapa ahli mengenai keterbatasan akuntansi biaya tradisional:

“Dengan menggunakan sistem ABC ini akan dapat dihasilkan informasi biaya atau harga pokok produk yang lebih akurat daripada sistem biaya yang lama, karena sistem ini mengidentifikasi aktivitas-aktivitas dan menentukan biaya dari masing-masing aktivitas dan membebaskan biaya-biaya aktivitas kepada produk-produk dengan menggunakan berbagai pemicu biaya (*cost driver*) yang berbeda” (Firdaus 2012:16).

“Jumlah tempat penampungan biaya *overhead* dan dasar alokasi cenderung lebih banyak di sistem ABC, tetapi hal ini sebagian besar disebabkan karena banyak sistem tradisional menggunakan satu tempat penampungan biaya atau satu dasar alokasi”. (Carter, 2006:532)

Dari penjelasan dari para ahli diatas dapat disimpulkan bahwa perhitungan harga pokok produksi kurang begitu akurat dikarenakan sistem tradisional hanya menggunakan satu penampungan biaya pada tingkat aktivitas yaitu sistem berbasis unit (*unit based system*).

F. Activity Based Costing System (ABC system)

1. Pengertian ABC sistem

Biaya berdasarkan kegiatan atau *Activity Based Costing System (ABC system)* yang disebut juga kalkulasi biaya berdasarkan transaksi (*transaction based costing*) untuk mengukur dan mengendalikan hubungan tersebut. Akuntan diminta untuk dapat mengaitkan biaya (*cost*) dengan suatu aktivitas atas dasar sebab akibat (*causal*) sebagai salah satu pengambilan keputusan , terutama manajer.

Menurut Mulyadi (2003:41) mengatakan bahwa “*Activity Based Costing* (ABC) adalah sistem akuntansi biaya berbasis aktivitas yang masih berorientasi pada penentuan kos produk yang akurat dalam perusahaan manufaktur.”

“*Definition ABC is an approach to the costing and monitoring of activities which involves tracing resources consumption and costing final output. Resources are assigned to activities, and activities to cost objects based on consumption estimates.*” (Stephanie, 2008:3).

“ABC adalah suatu proses identifikasi aktivitas yang menyebabkan biaya dan menentukan *cost driver* setiap produk dan jasa yang berbeda” (Armanto 2012:236).

“*Activity Based Costing* adalah sistem yang pertama kali menelusuri biaya pada kegiatan kemudian pada produk” (Hansen & Mowen, 2009:321).

Menurut Carter (2006:528) *Activity Based Costing* didefinisikan sebagai suatu sistem perhitungan biaya dimana tempat penampungan biaya *overhead* yang jumlahnya lebih dari satu dialokasikan menggunakan dasar yang mencakup satu atau lebih faktor yang tidak berkaitan dengan volume.

Activity Based Costing adalah sistem akuntansi biaya yang berfokus pada aktivitas organisasi dan pengumpulan biaya-biaya berdasarkan sifat pokok yang masih mendasari tingkat beberapa overhead yang telah ditetapkan kemudian dihitung menggunakan berbagai macam pemicu biaya dalam aktivitas suatu organisasi (Cecily, 2011:150).

2. Falsafah yang mendasarai ABC sistem

Menurut Blocher (2011:201) “bab *Activity Based Costing* banyak hal untuk dilakukan dengan mengimplementasikan semangat observasi Benjamin

Franklin dalam hal manajemen biaya yang benar-benar tidak memedulikan seberapa akurat anda menghitung biaya". Informasi biaya yang akurat menyediakan keunggulan kompetitif. Informasi biaya tersebut membantu perusahaan untuk mengembangkan dan melaksanakan strateginya dengan menyediakan informasi akurat mengenai biaya dari produk dan jasanya, biaya untuk mendukung proses bisnis dalam perusahaan.

Menurut Carter (2006:528) "dalam situasi-situasi tertentu, akuntansi aktivitas dapat memberikan wawasan penting dengan cara menghasilkan informasi yang diberikan oleh akuntansi tradisional".

Menurut Kusmayadi (2012 : 3) implementasi sistem ABC diperlukan apabila sistem penentuan harga pokok yang ada dirasakan perlu untuk dirubah karena perubahan lingkungan sebagai berikut:

- a. Pemanfaatan otomatisasi
- b. Simplifikasi proses manufaktur
- c. Produk tanpa kemasan
- d. Deregulasi
- e. Peningkatan teknologi
- f. Perubahan dalam strategi dan tujuan (*goals*)

3. Tahap-tahap penerapan ABC sistem

Menurut Stephanie (2008:5) *steps in development of an ABC system there are four steps to implementing ABC : 1) Identify activities, 2) Assign resource cost to activities, 3) identify outputs, 4) Assign activity costs to outputs.*

Menurut Samuel (2004 : 22) *as a method of overhead accounting, ABC uses budgeted information as a basis for establishing cost driver rates in the same way as the traditional approach to overhead absorption.*

Menurut Blocher (2011:207) mengembangkan sistem perhitungan biaya berdasarkan aktivitas membutuhkan tiga tahap: (a) mengidentifikasi biaya sumber daya dan aktiitas, (b) membebankan biaya sumber daya ke aktivitas, serta (c) membebankan biaya aktivitas ke objek biaya.

a. (Tahap 1): Mengidentifikasi biaya sumber daya dan aktivitas

Tahap pertama dalam mendesain sistem ABC adalah melakukan analisis aktivitas untuk mengidentifikasi biaya sumber daya dan aktivitas perusahaan.

Menurut Blocher (2011:209) akan tetapi, upaya khusus kemungkinan besar akan dibutuhkan untuk menentukan biaya sumber daya yang tepat untuk ABC karena pada umumnya beberapa biaya sumber daya yang berbeda mungkin dicatat pada satu akun atau biaya-biaya suatu aktivitas dapat dicatat pada beberapa akun.

Melalui analisis aktivitas, perusahaan mengidentifikasi pekerjaan yang dilakukannya untuk menjalankan operasinya. Analisis aktivitas mencakup pengumpulan data dari dokumen dan catatan yang ada, serta pengumpulan data tambahan dengan menggunakan kuisioner, observasi, atau wawancara dengan karyawan penting.

Menurut Hansen & Mowen (2009:177) informasi yang didapatkan dari pertanyaan-pertanyaan ini menjadi dasar untuk menyusun kamus aktivitas dan menyediakan data yang berguna untuk pembebanan biaya sumber daya pada aktivitas individual.

- 1) Berapa banyak karyawan dalam department anda? (aktivitas yang menggunakan tenaga kerja).
- 2) Gambarkanlah apa yang mereka lakukan!
- 3) Apakah pelanggan di luar department anda menggunakan peralatan? (aktivitas dapat juga berupa peralatan yang melakukan kegiatan untuk orang lain)
- 4) Sumber daya apakah yang digunakan setiap aktivitas (peralatan, bahan, dan energi)? (aktivitas menggunakan sumber daya sebagai tambahan dari tenaga kerja)

- 5) Apakah *output* dari setiap aktivitas? (membantu mengidentifikasi penggerak aktivitas)
- 6) Siapakah atau apakah yang menggunakan *output* aktivitas? (identifikasi objek biaya: produk, aktivitas lain, pelanggan, dan lain-lain)
- 7) Berapa banyak waktu yang dihabiskan pekerja untuk setiap aktivitas dan peralatan? (informasi yang dibutuhkan untuk membebankan biaya tenaga kerja dan peralatan pada aktivitas)

b. (Tahap 2): Membebankan sumber daya pada aktivitas

Perhitungan biaya berdasarkan aktivitas menggunakan penggerak biaya untuk konsumsi sumber daya dalam membebankan biaya sumber daya ke aktivitas. Karena aktivitas memicu timbulnya biaya sumber daya yang digunakan dalam operasi, suatu perusahaan harus memilih penggerak biaya untuk konsumsi sumber daya berdasarkan hubungan sebab akibat. Penggerak biaya untuk konsumsi sumber daya biasanya mencakup jumlah (1) jam tenaga kerja untuk aktivitas tenaga kerja yang insentif; (2) karyawan untuk aktivitas yang terkait dengan penggajian; (3) persiapan untuk aktivitas yang terkait dengan *batch*; (4) perpindahan untuk aktivitas penanganan bahan baku; (5) jam mesin untuk aktivitas perbaikan dan pemeliharaan; serta (6) luas lantai per meter persegi untuk aktivitas perawatan secara umum dan kebersihan.

c. (Tahap 3): Membebankan biaya aktivitas ke objek biaya

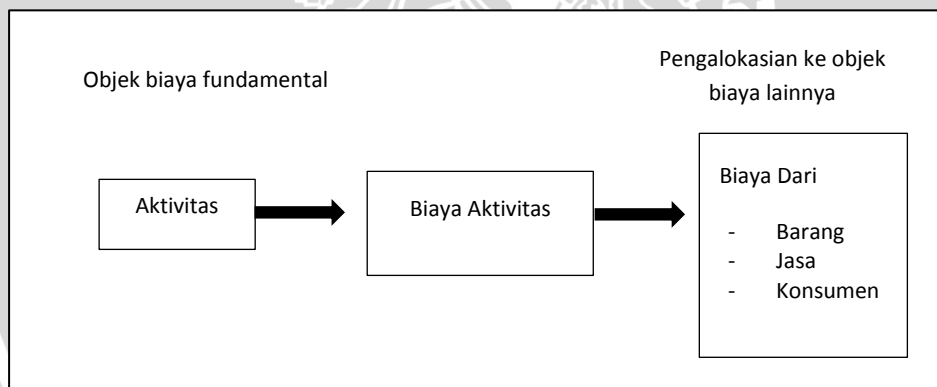
Tahap terakhir adalah membebankan biaya aktivitas atau tempat penampungan biaya ke objek biaya berdasarkan penggerak biaya untuk konsumsi aktivitas yang tepat. *Output*-nya adalah objek biaya untuk aktivitas yang dilakukan oleh perusahaan atau organisasi.

“*Cost object* merupakan sesuatu yang menjadi tujuan pengukuran & pembebanan biaya” (Mulyadi, 2003:8).

“Objek biaya adalah objek yang menjadi sasaran biaya. Objek biaya dapat berupa produk, departemen, atau kegiatan (Sugiri, 2004:17).

Menurut Hansen & Mowen (2009:181) setelah biaya dari aktivitas ditentukan, biaya tersebut dapat dibebankan pada produk dalam suatu proporsi sesuai dengan aktivitas penggunaannya, seperti yang diukur oleh penggerak aktivitas. Pembebanan ini diselesaikan dengan penghitungan suatu tarif aktivitas yang ditentukan terlebih dahulu dan mengalikan tarif ini dengan penggunaan aktual aktivitas.

Berikut gambar dari sistem penghitungan biaya berdasarkan aktivitas yang akan ditampilkan di bawah ini:



Gambar 2 : Sistem Penghitungan Biaya Berdasarkan Aktivitas
Sumber : Horngren (2005:170)

4. Klasifikasi aktivitas

Pada tahap dalam mendesain ABC adalah melakukan analisis aktivitas untuk mengidentifikasi biaya sumber daya dan aktivitas perusahaan. Melalui analisis aktivitas, perusahaan mengidentifikasi pekerjaan yang dilakukannya untuk menjalankan operasinya. Menurut Blocher (2011:205), “Aktivitas

merupakan tugas atau tindakan spesifik dari pekerjaan yang dilakukan. Aktivitas dapat berupa satu tindakan atau *batch* dari beberapa tindakan.”

Menurut Blocher (2011:205) “sumber daya (*resource*) merupakan elemen ekonomis yang dibutuhkan atau dikonsumsi dalam melaksanakan aktivitas”. Mengidentifikasi biaya sumber daya pada berbagai aktivitas, perusahaan perlu mengklasifikasikan seluruh aktivitas seluruh aktivitas menurut cara bagaimana aktivitas tersebut mengonsumsi sumber daya.

Menurut Blocher (2011:210) terdapat 4 (empat) tingkatan Aktivitas yaitu:

- a. Aktivitas tingkat unit (*Unit - level activity*)
Dilakukan pada setiap satu unit produk atau jasa perusahaan. Aktivitas tingkat unit merupakan aktivitas berdasarkan volume. Aktivitas yang dibutuhkan bervariasi secara proporsional dengan jumlah objek biaya.
- b. Aktivitas tingkat kelompok (*Batch- level activity*)
Dilakukan pada setiap *batch* atau kelompok unit produk atau jasa. Contoh aktivitas tingkat kelompok adalah persiapan mesin, pengaturan pesanan pembelian, penjadwalan produksi, inspeksi yang dilakukan oleh *batch*, penanganan bahan baku, dan percepatan proses produksi.
- c. Aktivitas tingkat produk (*Produk- level activity*)
Mendukung proses produksi produk atau jasa spesifik. Contoh aktivitas tingkat produk mencakup desain produk, pembelian suku cadang yang dibutuhkan oleh produk, dan keterlibatan dalam perubahan rkyasa untuk memodifikasi produk.
- d. Aktivitas tingkat fasilitas (*facility-level activity*)
Mendukung operasi secara umum. Aktivitas ini tidak disebabkan oleh produk atau kebutuhan pelayanan pelanggan dan tidak dapat ditelusuri ke satu unit, *batch*, atau produk. beberapa perusahaan menyebutkan aktivitas ini sebagai aktivitas pendukung bisnis atau infrastruktur.

Inti pada dalam penerapan ABC *system* adalah analisis aktivitas.

Dikarenakan dengan analisis aktivitas para manajemen mampu mengetahui

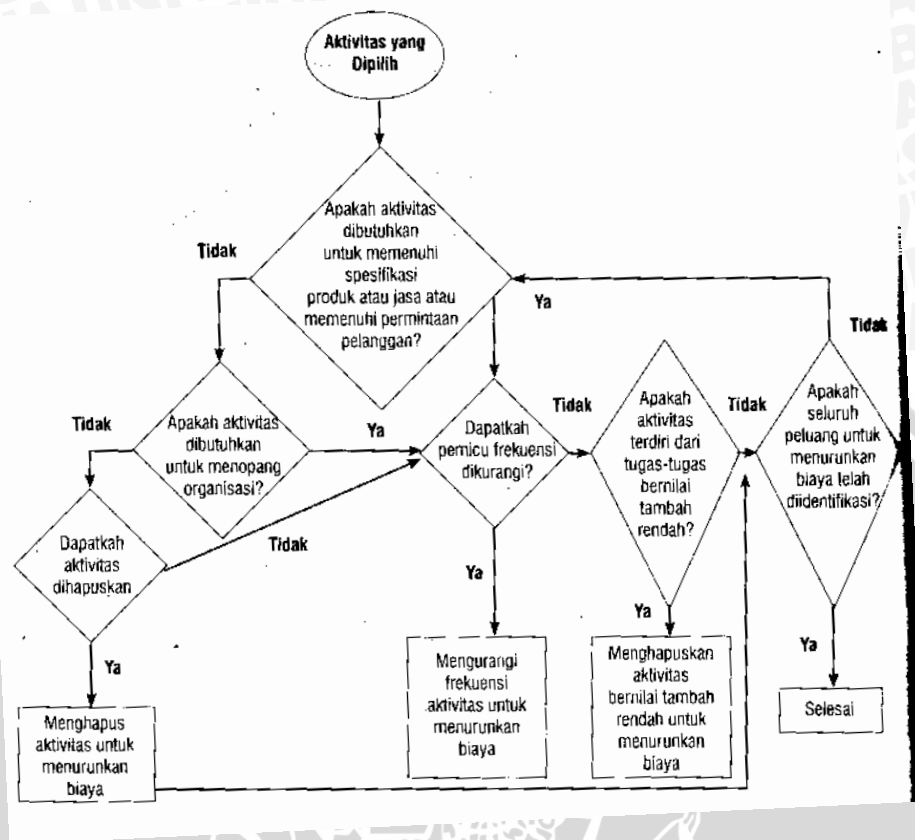
informasi biaya-biaya aktivitas. "Aktivitas (*activity*) merupakan tugas atau tindakan spesifik dari pekerjaan yang dilakukan. Aktivitas dapat berupa satu tindakan atau *batch* dari beberapa tindakan"(Blocher, 2011:205). Menurut Hansen & mowen (2009:237) "Analisis aktivitas adalah proses untuk mengidentifikasi, menjelaskan, dan mengevaluasi berbagai aktivitas yang dilakukan perusahaan."

"Perusahaan melakukan suatu aktivitas karena salah satu dari berbagai alasan sebagai berikut: (1) dibutuhkan untuk memenuhi spesifikasi produk, jasa, atau memuaskan permintaan pelanggan, (2) dibutuhkan untuk menopang organisasi, (3) dinilai menguntungkan bagi perusahaan" (Blocher, 2011:222). Dalam analisis harus menunjukkan empat hasil (Hansen & Mowen 2009:237) yaitu:

- a. Aktivitas apa saja yang dilakukan?
- b. Berapa banyak orang yang melakukan aktivitas tersebut?
- c. Waktu dan sumber daya yang dibutuhkan untuk melakukan aktivitas tersebut !
- d. Penilaian atas nilai aktivitas bagi perusahaan, termasuk saran untuk memilih dan mempertahankan berbagai aktivitas yang menambah nilai.

Oleh karena itu, analisis aktivitas ini merupakan bagian yang paling penting dalam ABC *system*. Analisis aktivitas adalah berfungsi eliminasi pemborosan (*waste*). Dengan dieliminasi pemborosan, maka biaya dapat dikurangi tanpa merubah produk atau jasa. Pemborosan dapat diartikan sesuatu yang tidak bernilai tambah pada biaya aktivitas.

Berikut di bawah ini gambar tentang kerangka alur analisis aktivitas yang dikemukakan oleh Blocher (2011:224)



Gambar 1 : Contoh Analisis Aktivitas

Sumber : Blocher (2011: 224)

5. Manfaat dan keterbatasan ABC system

a. Manfaat ABC system

Activity Based Costing System (ABC system) secara jelas menunjukkan pengaruh perbedaan aktivitas dan perubahan produk atau jasa terhadap biaya.

“It supports other management techniques such as continuous improvement, scorecards and performance management.” (Stephanie, 2008:7)

“The activity cost analysis provides managers with useful information about labour and other resources, including consumption for

products, consumers and supplying channels, leading to the management and control of the overheads present in the company." (Francesca, 2004:5)

Menurut Blocher (2011:212) manfaat utama perhitungan biaya berdasarkan aktivitas yang telah dialami banyak perusahaan di antaranya adalah:

- 1) Pengukuran profitabilitas yang lebih baik
ABC menyajikan biaya produksi yang lebih akurat dan informatif, mengarah pada pengukuran profitabilitas produk dan pelanggan yang lebih akurat serta keputusan strategis yang diinformasikan secara lebih baik mengenai penetapan harga, lini produk, dan segmen pasar.
- 2) Pengambilan keputusan yang lebih baik
ABC menyajikan pengukuran yang lebih akurat mengenai biaya yang dipicu oleh aktivitas, membantu manajer untuk meningkatkan nilai produk dan proses dengan membuat keputusan yang lebih baik mengenai desain produk, keputusan yang lebih baik mengenai dukungan bagi pelanggan, serta mendorong proyek-proyek yang meningkatkan nilai.
- 3) Perbaikan proses
Sistem ABC menyediakan informasi untuk mengidentifikasi bidang-bidang di mana perbaikan proses dibutuhkan.
- 4) Estimasi biaya
Meningkatkan biaya produk yang mengarah pada estimasi biaya pesanan yang lebih baik untuk keputusan penetapan harga.
- 5) Biaya dari kapasitas yang tidak digunakan
Ketika banyak perusahaan memiliki fluktuasi musiman dan siklus pada penjualan dan produksi, ada kalanya kapasitas pabrik digunakan. Hal ini dapat berarti bahwa biaya terjadi pada aktivitas *batch*, produk, dan fasilitas tetapi tidak digunakan.

b. Keterbatasan ABC system

ABC system meskipun menghasilkan informasi biaya produk yang lebih dapat diandalkan, ABC system tetaplah merupakan sistem alokasi biaya tingkat pabrik ke produk.

Menurut Firdaus (2012:330) walaupun penerapan sistem ABC memiliki banyak keuntungan, tetapi penerapan tersebut tidak membuat seluruh biaya akan mudah dibebankan kepada objek biayanya dengan mudah. Hal ini disebabkan biaya-biaya yang dikelompokkan dalam

sustaining level ketika dialokasikan sering kali juga menggunakan dasar yang bersifat arbiter.

G. Perbedaan antara ABC sistem dengan Akuntansi Biaya Tradisional

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, dapat ditarik kesimpulan tentang perbedaan antara ABC *system* dengan akuntansi biaya tradisional. Secara umum perbedaan ABC *system* dengan akuntansi biaya tradisional adalah jumlah ukuran tingkat aktivitasnya. ABC *system* menggunakan lebih dari satu ukuran tingkat aktivitasnya sedangkan akuntansi biaya tradisional hanya menggunakan satu ukuran tingkat aktivitas yaitu ukuran tingkat unit sebagai dasar untuk mengalokasikan *overhead* ke *output*.

Perbedaan lainnya yang akan dipaparkan oleh beberapa ahli tentang lebih jelasnya perbedaan kedua sistem penghitungan biaya. Menurut Carter (2006:532) perbedaan umum antara sistem ABC *system* dan sistem tradisional adalah homogenitas dari biaya dalam satu tempat penampungan biaya. ABC *system* mengharuskan perhitungan tempat penampungan biaya dari suatu aktivitas, maupun identifikasi atas suatu pemicu aktivitas untuk setiap aktivitas yang signifikan dan mahal.

Menurut Stephanie (2008:4) *the traditional method of costing relied on the arbitrary addition of a proportion of overhead cost on to direct cost to attain a total product cost.*

Menurut Riki (2011: 6) sistem biaya konvensional kurang mampu memenuhi kebutuhan manajemen dalam perhitungan harga pokok yang akurat, terlebih

apabila melibatkan biaya produksi tidak langsung yang cukup besar dan keanekaragaman produk.

Sistem akuntansi tradisional digunakan untuk menentukan biaya produk untuk laporan keuangan ekstensi. *ABC system* digunakan untuk menentukan produk dan biaya untuk laporan khusus kepada manajer.

