

## BAB II TINJAUAN PUSTAKA

Dalam penelitian yang akan dilaksanakan diperlukan dasar-dasar argumentasi ilmiah yang berhubungan dengan konsep-konsep yang dipermasalahkan dalam penelitian dan akan dipakai dalam analisis. Dalam bab ini akan dijelaskan beberapa dasar-dasar argumentasi atau teori yang digunakan dalam penelitian.

### 2.1 Penelitian Terdahulu

Hasil penelitian terdahulu mengemukakan beberapa konsep relevan dan berhubungan dengan penelitian ini.

1. Prita Andini (2007) melakukan penelitian dengan judul “Evaluasi Penganggaran Biaya Rumah Sakit (Studi kasus: RSU PMI BOGOR) pada penelitian ini penulis menyatakan bahwa Anggaran di RSU PMI Bogor disusun dalam rangka kegiatan perencanaan dan pengendalian, serta menjadi pegangan manajemen dalam kegiatan operasionalnya. Namun, pelaksanaannya belum efektif yang ditunjukkan dengan selisih (varians) yang terjadi antara anggaran dengan realisasi pada tahun 2006 cukup besar yaitu sebesar Rp 10.987.291.216 dalam kondisi tidak menguntungkan (*unfavorable*). Dari hasil perhitungan terlihat bahwa proses penganggaran dengan menggunakan ABB cukup efektif terhadap realisasi biaya yang terjadi di RSU PMI Bogor tahun 2006.
2. Sri Lestari Ningsih Sigiro (2008) melakukan penelitian dengan judul “Analisis Anggaran Biaya Produksi Sebagai Alat Perencanaan dan Pengendalian Biaya Produksi Pada PT. Perkebunan Nusantara III (Persero)”. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana penggunaan anggaran biaya produksi sebagai alat perencanaan dan pengendalian biaya produksi pada PT. Perkebunan Nusantara III (Persero), penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan bagi manajemen perusahaan mengenai peranan anggaran sebagai alat perencanaan dan pengendalian. Dari hasil penelitian ini menggunakan sistem biaya standar yang ditentukan berdasarkan pengalaman tahun-tahun lalu dan perusahaan tidak menyusun anggaran fleksibel.

Berdasarkan analisa penyimpangan biaya produksi tahun 2006 dan juga dari penelitian awal tahun 2005, selama 2 tahun berturut-turut antara anggaran dan realisasi biaya produksi kelapa sawit terdapat penyimpangan yang tidak menguntungkan (*unfavorable variance*) dan (*unfavorable variance*) tersebut

menurun dari 20,34% di tahun 2005 menjadi 14,57% di tahun 2006. Hal ini dapat mengindikasikan bahwa pengendalian biaya produksi kelapa sawit sudah berjalan dengan baik.

3. Zuina (2009) melakukan penelitian dengan judul “Anggaran Material Sebagai Alat Pengendalian Biaya Pada PT Nindya Karya (PERSERO) Cabang Medan”. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui tujuan perusahaan dalam mendapatkan laba yang maksimum maka perusahaan melakukan perencanaan dan pengendalian biaya khususnya biaya material. Di dalam biaya material penentuan dan taksiran biaya yang akurat dibutuhkan untuk sebuah proyek The Royal Residence Apartment. Dimana biaya ini sangat mempengaruhi peningkatan laba ataupun kerugian perusahaan. Adapun tujuan utama dari penelitian ini adalah untuk mengetahui dengan jelas mengenai metode penyusunan anggaran material dan untuk mengetahui masalah yang dihadapi perusahaan mengenai perencanaan dan pengendalian biaya. Penelitian ini menggunakan metode deskriptif yakni menguraikan dan menjelaskan tentang anggaran material sebagai alat pengendalian biaya. Dari hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa pengendalian biaya konstruksi dilakukan dengan membandingkan anggaran dan realisasi sehingga dapat diketahui penyimpangan material pada besi beton dimana yang dianggarkan Rp 2.027.183.200 dan realisasinya Rp 1.652.595.000 dan menguntungkan sebesar Rp 374.588.200. hal ini disebabkan realisasinya dibawah anggaran sehingga perusahaan dapat mencatat penyimpangan sebagai laba.

## 2.2 Pengertian Proyek

Menurut Clifford F. Gray (2007), sebuah proyek didefinisikan sebagai usaha yang kompleks, tidak rutin, yang dibatasi oleh waktu, anggaran, sumber daya, dan spesifikasi kinerja yang dirancang untuk memenuhi kebutuhan pelanggan.

Yang membedakan proyek dengan pekerjaan lain adalah sebagai berikut:

1. Proyek memiliki tujuan yang khusus, produk akhir atau hasil kerja akhir.
2. Dalam proses mencapai tujuan di atas telah ditentukan jumlah biaya dan jadwal kerja kegiatan proyek.
3. Memiliki perbedaan antara proyek yang satu dengan proyek yang lain.

Dari ciri-ciri di atas, proyek merupakan kegiatan yang bersifat sementara, mempunyai titik awal dan pemberhentian akhir dan membutuhkan pengelolaan dan perhatian ekstra lebih banyak untuk mencapai sasaran yang telah ditentukan.

Pengertian proyek konstruksi menurut Wulfram (2005:15), kegiatan konstruksi adalah kegiatan yang harus melalui suatu proses yang panjang dan di dalamnya dijumpai banyak masalah yang harus diselesaikan. Di samping itu di dalam kegiatan konstruksi terdapat suatu rangkaian yang berurutan dan berkaitan.

### 2.2.1 Manajemen Proyek

Dari pengertian beberapa ahli dapat dijelaskan mengenai beberapa pengertian dari sebuah proyek yakni sebagai berikut:

1. Manajemen proyek adalah ilmu dan seni berkaitan dengan memimpin dan mengkoordinir sumber daya yang terdiri dari manusia dan material dengan menggunakan teknik pengelolaan modern untuk mencapai sasaran yang telah ditentukan, yaitu lingkup, mutu, jadwal, dan biaya, serta memenuhi keinginan para *stakeholder* (Imam,2008 : 26).
2. Manajemen proyek adalah suatu cara memberikan pimpinan yang sedemikian baru dan rumitnya sehingga mutlak diperlukan bentuk-bentuk kerjasama itu berlainan dari pada yang biasanya diperlukan dan sering kali yang bersifat hirarki (A.Koolma. 1988 : 22).
3. Manajemen proyek merupakan penataan serta pengorganisasian atas faktor-faktor yang berpengaruh terhadap keberhasilan proyek (Nurhayati, 2010 : 4).

### 2.2.2 Jenis Proyek Konstruksi

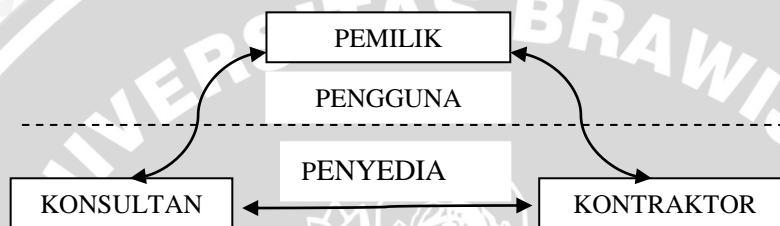
Proyek konstruksi dapat dibedakan menjadi dua jenis kelompok bangunan yaitu sebagai berikut (Wulfram. 2005 : 14):

1. Bangunan Gedung (rumah, kantor, pabrik, dll)  
Ciri-ciri dari kelompok bangunan ini adalah :
  - a. Proyek konstruksi menghasilkan tempat orang bekerja atau tinggal.
  - b. Pekerjaan dilaksanakan pada lokasi yang *relative* sempit dan kondisi pondasi umumnya sudah diketahui.
  - c. Manajemen dibutuhkan, terutama untuk *progressing* pekerjaan.
2. Bangunan Sipil (jalan, jembatan, bendungan, dan infrastruktur lainnya)  
Ciri-ciri dari kelompok bangunan ini adalah:
  - a. Proyek konstruksi dilaksanakan untuk mengendalikan alam agar berguna bagi kepentingan manusia.

- b. Pekerjaan dilaksanakan pada lokasi yang luas atau panjang dan kondisi pondasi sangat berbeda satu sama lain dalam suatu proyek.
- c. Manajemen dibutuhkan untuk memecahkan masalah.

### 2.2.3 Unsur-unsur Pembangunan Proyek

Menurut Wulfram (2005:43), pihak yang terlibat dalam proyek konstruksi dari tahap perencanaan hingga pelaksanaan proyek dapat dikelompokkan menjadi tiga pihak, yaitu pemilik proyek (*owner*) atau *principal (employer/client/bouwheer)*, pihak perencana (*designer*) dan pihak kontraktor (*aannemer*).



Gambar 2.1 Pihak yang terlibat dalam proyek konstruksi  
Sumber: Wulfram (2005 : 43)

## 2.3 Pengendalian Proyek

Terdapat 3 macam pengendalian proyek yaitu: pengendalian biaya proyek, pengendalian waktu atau jadwal proyek dan pengendalian kinerja.

### 2.3.1 Pengendalian Biaya Proyek

Prakiraan anggaran biaya yang telah dibuat pada tahap perencanaan digunakan sebagai patokan untuk pengendalian biaya. Pengendalian biaya proyek diperlukan agar proyek dapat terlaksana sesuai dengan biaya awal yang telah direncanakan. Terdapat 2 macam biaya, yaitu:

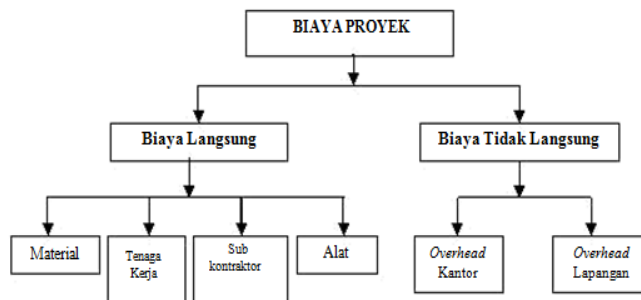
#### 1. Biaya langsung,

Biaya langsung adalah biaya yang dapat ditelusuri atau dilacak pada obyek biaya dengan mudah dan akurat. Contoh biaya langsung terdiri dari biaya material, biaya tenaga kerja, biaya subkontraktor, biaya peralatan.

#### 2. Biaya tidak langsung

Biaya tidak langsung adalah biaya yang tidak dapat ditelusuri atau dilacak pada obyek biaya dengan mudah dan akurat, yang berarti bahwa biaya dan obyek biaya tidak memiliki hubungan sebab-akibat atau tidak memungkinkan secara ekonomi untuk dilakukan palacakan sehingga dilakukan alokasi untuk membebaskan biaya

pada obyek biaya. Contoh biaya tidak langsung terdiri dari biaya *overhead* kantor dan *overhead* lapangan.



Gambar 2.2 Komponen Biaya Proyek  
(Sumber : Asiyanto, 2005)

### 2.3.2 Pengendalian Waktu atau Jadwal Proyek

Penjadwalan dibuat untuk menggambarkan perencanaan dalam skala waktu. Penjadwalan menentukan kapan aktivitas dimulai, ditunda, dan diselesaikan, sehingga pembiayaan dan pemakaian sumber daya akan disesuaikan waktunya menurut kebutuhan yang akan ditentukan.

### 2.3.3 Pengendalian Kinerja

Memantau dan mengendalikan biaya dan waktu secara terpisah tidak dapat menjelaskan proyek pada saat pelaporan. Suatu contoh dimana dapat terjadi dalam suatu laporan, kegiatan dalam proyek berlangsung lebih cepat dari jadwal / waktu sebagaimana mestinya yang diharapkan. Akan tetapi biaya yang dikeluarkan melebihi anggaran. Bila tidak segera dilakukan tindakan pengendalian maka dapat berakibat proyek tidak dapat diselesaikan secara keseluruhan karena kekurangan dana. Oleh karena itu perlu dikembangkan suatu metode yang dapat menunjukkan kinerja. Salah satu metode yang memenuhi tujuan ini adalah metode *Earned Value*.

## 2.4 Penggolongan Biaya

Menurut Mulyadi (2000:14-17) terdapat pengklasifikasian biaya yaitu sebagai berikut:

### 1. Penggolongan Biaya atas dasar objek Pengeluaran

Penggolongan biaya atas dasar objek pengeluaran merupakan penggolongan biaya yang paling dasar dan sederhana yang pada umumnya digunakan oleh banyak perusahaan. Penggolongan atas dasar objek pengeluaran bermanfaat sebagai perencanaan perusahaan untuk kepentingan pihak luar dalam penyajian laporan. Penggolongan biaya ini dapat dibagi dalam tiga golongan yaitu biaya bahan baku, biaya tenaga kerja dan biaya *Overhead* pabrik.

## 2. Penggolongan Biaya atas dasar fungsi-fungsi pokok dalam perusahaan (*Functional Cost Classification*)

Dalam perusahaan manufaktur, terdapat tiga fungsi pokok perusahaan yaitu fungsi produksi, fungsi pemasaran dan fungsi administrasi dan umum. Oleh karena itu, biaya dikelompokkan dalam tiga kelompok, yaitu:

### a. Biaya Produksi (*Production Cost*)

Biaya produksi merupakan biaya-biaya yang telah terjadi untuk melaksanakan kegiatan pemasaran produk. Misalnya biaya iklan, biaya promosi, biaya percetakan, dan sebagainya.

### b. Biaya Pemasaran (*Advertising Cost*)

Biaya pemasaran merupakan biaya-biaya yang telah terjadi untuk melaksanakan kegiatan pemasaran produk. Misalnya biaya iklan, biaya promosi dan sebagainya.

### c. Biaya Administrasi dan Umum (*General and Administration Cost*)

Biaya administrasi dan umum adalah biaya yang berhubungan dengan kegiatan administrasi dan umum. Misalnya biaya gaji karyawan bagian keuangan dan bagian-bagian lainnya yang tidak berhubungan langsung dengan produksi dan pemasaran.

## 3. Penggolongan Biaya atas dasar Hubungan Biaya dengan sesuatu yang dibiayai.

### a. Biaya Langsung (*Direct Cost*)

Biaya langsung merupakan biaya yang terjadi karena terdapat sesuatu yang dibiayai. Biaya langsung dalam hubungannya dengan produksi terdiri dari biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung sedangkan dalam hubungannya dengan departemen dinamakan biaya langsung departemen. Biaya langsung departemen adalah biaya yang terjadi pada suatu departemen tertentu. Misalnya, biaya tenaga kerja yang bekerja di dalam departemen produksi merupakan biaya departemen bagi departemen produksi.

### b. Biaya Tidak Langsung (*Indirect Cost*)

Biaya tidak langsung merupakan biaya yang terjadi tidak hanya disebabkan oleh sesuatu yang dibiayai. Biaya tidak langsung dalam hubungannya dengan produksi disebut sebagai biaya produksi tidak langsung atau biaya *Overhead* pabrik sedangkan biaya dalam hubungannya dalam departemen disebut biaya tidak langsung departemen. Biaya tidak langsung departemen

merupakan biaya yang terjadi pada departemen tertentu tetapi manfaatnya dinikmati oleh lebih dari satu departemen. Misalnya, biaya yang terjadi pada departemen Pembangkit Listrik namun biaya tersebut dapat dinikmati oleh departemen lain yang ada dalam perusahaan.

4. Penggolongan Biaya sesuai dengan Perubahan terhadap Kegiatan atau Volume Perusahaan.

Dalam hubungan dengan tingkah laku terhadap perubahan volume perusahaan, biaya dikelompokkan menjadi:

a. Biaya Variabel (*Variabel Cost*)

Biaya Variabel merupakan biaya yang jumlah totalnya berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Contoh : biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.

b. Biaya Semi Variabel (*Semi Variabel Cost*)

Biaya semi variabel merupakan biaya yang berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Biaya semi Variabel mengandung semua unsur baik unsur biaya tetap maupun unsur biaya variabel.

c. Biaya Tetap (*Fixed Cost*)

Biaya tetap merupakan biaya yang jumlah totalnya tetap dalam kisaran volume kegiatan tertentu. Misalnya biaya untuk gaji direktur.

5. Penggolongan Biaya atas dasar jangka waktu pemanfaatannya.

a. Pengeluaran Modal (*Capital Expenditure*)

Pengeluaran modal adalah biaya-biaya yang dinikmati lebih dari satu periode akuntansi, seluruh pengeluaran tersebut dibebankan kepada periode-periode yang menikmati manfaat pengeluaran tersebut. Contoh: Gedung, mesin, dan peralatan.

b. Pengeluaran Penghasilan (*Revenue Expenditure*)

Pengeluaran penghasilan adalah biaya-biaya yang hanya bermanfaat di dalam satu periode akuntansi, dimana biaya yang dikeluarkan terjadi dan kemudian dibebankan sebagai biaya. Contoh: biaya iklan, biaya listrik, dan biaya tenaga kerja.

## 2.5 Distorsi Biaya Tradisional

Biaya tradisional masih sering digunakan hingga saat ini oleh banyak perusahaan baik manufaktur maupun jasa. Dalam pengalokasian biaya, akuntansi biaya tradisional disebut sebagai *volume based costing system* karena hanya menggunakan *cost driver* yang berhubungan dengan volume, seperti jam tenaga kerja langsung, jam mesin dan biaya tenaga kerja langsung. Akuntansi biaya membagi dua bagian biaya utama, yaitu biaya produk (*product cost*) yang merupakan biaya yang diperuntukan untuk membeli atau memproduksi barang, dan biaya periode (*period cost*) dimana biaya administrasi dan penjualan diakui sebagai beban pada periode bersangkutan (Widagdo, 2010). Kedua biaya tersebut ditelusuri dan digunakan manajemen dalam perhitungan laba-rugi perusahaan. Menurut Hilton (2005) sebagaimana dikutip Widagdo (2010) menyatakan bahwa jika persediaan merupakan produksi dari perusahaan maka biaya produk sangat mudah jika ditelusuri kepada pekerjaan (*production job*) tetapi biaya *Overhead* sulit untuk ditelusuri kepada pekerjaan karena biaya ini timbul sering kali tidak berhubungan dengan pekerjaan individual atau unit produk.

Akuntansi biaya tradisional mengalokasikan biaya *Overhead* melalui dua tahap yaitu biaya sumber daya dialokasikan ke pusat biaya ditahap pertama, dan kemudian biaya dialokasikan dari pusat biaya ke aktivitas ditahap kedua menggunakan *cost driver* yang berhubungan dengan volume (Usry, 2009:500). Sehingga pengalokasian biaya manufaktur tergantung kepada jenis sumber daya yang dikonsumsi oleh produk. Produk yang mengkonsumsi sumber daya lebih tinggi akan diberikan proporsi *Overhead* yang lebih tinggi pula, menggunakan satu dasar yang berhubungan dengan volume seperti jam tenaga kerja langsung, jam mesin atau biaya tenaga kerja langsung. Dengan kata lain produk yang diproduksi bervolume tinggi akan dialokasikan bagian yang lebih besar dari semua biaya *Overhead*, termasuk biaya yang tidak berkaitan dengan volume (Usry, 2009:504). Hal tersebutlah yang menyebabkan pelaporan biaya produk akuntansi biaya tradisional mengalami distorsi atau kesalahan pembebanan. Menurut Royan (2009:290) gejala-gejala suatu sistem biaya yang telah usang adalah:

1. Hasil penawaran sulit untuk dijelaskan

Harga suatu produk merupakan hasil tawar menawar antara pembeli dan penjual, dan dalam penentuan harga jual apabila perusahaan masih



menggunakan sistem tradisional maka akan mengakibatkan distorsi atau penyimpangan dalam perhitungan biaya produksi, akibatnya apabila terjadi distorsi perusahaan tidak akan bisa dengan akurat menjelaskan hasil dari penawaran.

2. Harga jual produk bervolume tinggi yang ditetapkan pesaing sangat rendah  
Apabila perusahaan menggunakan sistem tradisional, maka untuk produk yang bervolume tinggi atau besar akan dibebani biaya per unit terlalu besar sehingga harga jual yang ditawarkan kepada konsumen juga terlalu besar dari pada harga yang ditetapkan oleh pesaing.
3. Produk bervolume rendah yang sulit untuk diproduksi tampaknya menghasilkan laba yang tinggi  
Meskipun labanya tampak tinggi (walau sebenarnya bisa saja rugi) bagian produksi ingin menghentikan produk bervolume rendah karena sulit untuk dibuat. Selama ini, manajemen puncak jarang memperhatikan penyempurnaan sistem akuntansi biaya yang digunakan oleh perusahaan.
4. Manajer operasional ingin menghentikan produk bervolume rendah yang tampaknya dapat menghasilkan laba tinggi  
Produk yang bervolume rendah tampaknya menguntungkan, namun sebenarnya kemungkinan bisa rugi karena biaya per unit dibebani terlalu kecil.
5. Perusahaan menghentikan produk yang bervolume tinggi yang banyak dipesan oleh konsumen  
Produk yang diminta konsumen yang bervolume banyak mungkin sudah menguntungkan, namun ditolak oleh perusahaan karena biaya per unitnya terdistorsi menjadi tinggi
6. Laba sulit dijelaskan  
Karena adanya distorsi dalam sistem biaya tradisional, perusahaan yang mempunyai jenis produk yang beragam tidak bisa menjelaskan laba perusahaan secara akurat, dan kurang tepat dalam mengidentifikasi produk mana yang menghasilkan laba paling besar bagi perusahaan.
7. Perusahaan mempunyai posisi profitabilitas yang tinggi untuk bervolume rendah yang hanya dijualnya sendiri ( tidak ada pesaing )

Produk bervolume rendah dibebani biaya per unit terlalu kecil sehingga harga jual yang ditawarkan pada konsumen terlalu kecil pula dibandingkan harga produk para pesaing. Hal ini menyebabkan produk perusahaan laku keras.

8. Para pelanggan tidak mengeluh atas kenaikan harga produk bervolume rendah

Konsumen tidak mengeluh terhadap kenaikan harga jual produk bervolume rendah, hal ini disebabkan biaya per unitnya terdistorsi terlalu rendah. Jelas saja pesaing yang biaya per unitnya tepat akan menjual produk yang sama dengan harga yang jauh lebih mahal.

## **2.6 Perhitungan Biaya Menggunakan ABC**

### **2.6.1 Gambaran Umum ABC**

Perhitungan biaya berdasarkan aktivitas (*Activity Based Costing*) didefinisikan sebagai suatu sistem perhitungan biaya di mana tempat penampungan biaya *Overhead* yang jumlahnya lebih dari satu dialokasikan menggunakan dasar yang mencakup satu atau lebih faktor yang tidak berkaitan dengan volume (*non-volume related factor*). Dibandingkan dengan akuntansi biaya tradisional, ABC mencerminkan penerapan penelusuran biaya yang lebih menyeluruh. Perhitungan biaya produk tradisional menelusuri hanya biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung ke setiap unit output. Sebaliknya, ABC mengakui bahwa banyak biaya-biaya lain pada kenyataannya dapat ditelusuri tidak ke unit output, melainkan ke aktivitas yang diperlukan untuk memproduksi output (Usry, 2009:528).

Sementara itu Blocher mendefinisikan ABC sebagai pendekatan perhitungan biaya yang membebankan biaya sumber daya ke objek biaya seperti produk, jasa atau pelanggan berdasarkan aktivitas yang dilakukan untuk objek biaya tersebut. Dasar pemikiran pendekatan perhitungan biaya ini adalah bahwa produk atau jasa perusahaan merupakan hasil dari aktivitas dan aktivitas tersebut menggunakan sumber daya yang menyebabkan timbulnya biaya. Biaya dari sumber daya dibebankan ke aktivitas berdasarkan aktivitas yang menggunakan atau mengkonsumsi sumber daya (penggerak konsumsi sumber daya) dan biaya dari aktivitas dibebankan ke objek biaya berdasarkan aktivitas yang dilakukan untuk objek biaya (penggerak konsumsi aktivitas). ABC mengakui hubungan sebab akibat atau hubungan langsung antar biaya sumber daya, penggerak biaya, aktivitas, dan objek biaya dalam membebankan biaya pada aktivitas

dan kemudian pada objek biaya (Blocher, 2007:222). Manfaat dari sistem ABC menurut Blocher (2007:232) antara lain:

- a. ABC menyajikan biaya produk yang lebih akurat dan informatif yang mengarahkan kepada pengukuran profitabilitas produk yang lebih akurat dan kepada keputusan strategik yang lebih baik tentang penentuan harga jual, lini produk, pasar, dan pengeluaran modal.
- b. ABC menyajikan pengukuran yang lebih akurat tentang biaya yang dipicu oleh adanya aktivitas, hal ini dapat membantu manajemen untuk meningkatkan “*product value*” dan “*process value*” dengan membuat keputusan yang lebih baik tentang desain produk, mengendalikan biaya secara lebih baik dan membantu perkembangan proyek-proyek peningkatan *value*.
- c. ABC memudahkan manajer memberikan informasi tentang biaya relevan untuk pengambilan keputusan bisnis.

### 2.6.2 Langkah-langkah Pembebanan Biaya *Overhead* dengan Sistem ABC

ABC menggunakan lebih banyak *cost driver* bila dibandingkan dengan sistem pembebanan biaya pada akuntansi biaya tradisional sehingga sebelum sampai pada prosedur pembebanan dua tahap dalam ABC, perlu dipahami hal-hal sebagai berikut (Blocher, 2007:221):

1. Aktivitas (*Activity*) adalah perbuatan, tindakan, atau pekerjaan spesifik yang dilakukan. Menurut Norm Raffish dan B.B Turney yang dikutip oleh Blocher (2007) Aktivitas mencakup tindakan, perpindahan atau serangkaian pekerjaan. Sumber daya (*resource*) adalah unsur ekonomis yang dibutuhkan. Seperti contoh gaji dan bahan baku sebagai sumber daya yang dibutuhkan atau digunakan dalam melaksanakan aktivitas produksi.
2. *Penggerak* atau *penggerak biaya* adalah faktor yang menyebabkan atau menghubungkan perubahan biaya dari aktivitas karena penggerak biaya menyebabkan atau berhubungan dengan perubahan biaya, jumlah penggerak biaya terukur atau terhitung adalah dasar sangat baik untuk membebankan biaya sumber daya pada aktivitas dan biaya satu atau lebih aktivitas pada aktivitas atau objek biaya lainnya. Penggerak biaya dapat berupa *penggerak biaya konsumsi sumber daya* atau *penggerak biaya konsumsi aktivitas*. Penggerak biaya konsumsi sumber daya (*resource consumption cost driver*) adalah ukuran sumber daya yang dikonsumsi oleh suatu aktivitas. Penggerak

biaya ini digunakan untuk membebankan biaya sumber daya yang dikonsumsi oleh atau terkait dengan suatu aktivitas ke aktivitas atau tempat penampungan biaya tertentu. Contoh penggerak biaya konsumsi sumber daya adalah jumlah jenis barang dalam pesanan pembelian atau penjualan, jumlah perubahan desain produk, ukuran bangunan pabrik, dan jumlah jam mesin.

3. Penggerak biaya konsumsi aktivitas (*activity consumption cost driver*) mengukur jumlah aktivitas yang dilakukan untuk suatu objek biaya. Penggerak biaya ini digunakan untuk membebankan biaya-biaya aktivitas dari tempat penampungan biaya ke objek biaya. Contoh: jumlah jam mesin dalam memproduksi suatu produk, jumlah dalam *batch* yang digunakan untuk memproduksi suatu produk.

Menurut Supriyono (1997:231), prosedur pembebanan biaya *Overhead* dengan sistem ABC terdapat dua tahap kegiatan yaitu :

1. Tahap Pertama

Pada tahap pertama penentuan harga pokok aktivitas meliputi empat langkah sebagai berikut:

- a. Penggolongan berbagai aktivitas, berbagai aktivitas diklasifikasikan kedalam beberapa kelompok yang mempunyai interpretasi fisik yang mudah dan jelas serta cocok dengan segemen-segmen proses produksi yang dapat dikelola. Menurut Robin Cooper yang dikutip oleh Blocher (2007) membagi aktivitas produksi ke dalam 4 tingkatan, yaitu :

- 1) Aktivitas tingkat unit (*unit-level activity*) dilakukan pada setiap satu unit produk atau jasa perusahaan. Contoh aktivitas tingkat unit adalah pemakaian bahan baku langsung, pemakaian jam tenaga kerja langsung, serta pemasukan komponen dan inspeksi setiap unit. Aktivitas tingkat unit adalah berdasarkan volume. Aktivitas yang dibutuhkan bervariasi secara proporsional dengan jumlah objek biaya. Penggerak konsumsi sumber daya dan penggerak konsumsi aktivitas cenderung sama untuk aktivitas tingkat unit.
- 2) Aktivitas tingkat *batch* (*batch-level activity*) dilakukan untuk setiap *batch*, *batch* produk atau jasa. Perusahaan melakukan aktivitas tingkat *batch* untuk setiap *batch* produk atau jasa yang dijadwalkan untuk diproses bersama, bukan untuk setiap unit individu dari objek biaya. Satu *batch* memiliki lebih dari satu unit produk atau jasa atau lebih dari itu.

Contoh aktivitas tingkat *batch* adalah persiapan, penyetelan, atau persiapan mesin, pemesanan pembelian, penjadwalan produksi, inspeksi per *batch*, penanganan bahan baku, dan percepatan proses produksi.

- 3) Aktivitas pendukung produk (*product-sustaining activity*) mendukung produksi produk atau jasa tertentu. Contoh aktivitas pendukung produk adalah desain produk, administrasi suku cadang bagi produk, dan keterlibatan dalam perubahan rekayasa untuk memodifikasi produk.
  - 4) Aktivitas pendukung fasilitas (*facility-sustaining activity*) mendukung operasi secara umum. Aktivitas ini tidak disebabkan oleh produk atau kebutuhan pelayanan pelanggan dan tidak dapat diterlusrui ke satu unit, *batch*, atau produk. Contoh aktivitas ini termasuk penyediaan keamanan dan keselamatan kerja, pemeliharaan mesin dengan fungsi umum, pengelolaan pabrik, pembayaran pajak bangunan, dan asuransi. Beberapa perusahaan menyebut aktivitas ini sebagai aktivitas pendukung bisnis atau pabrik atau infrastruktur.
- b. Menghubungkan berbagai biaya dengan setiap kelompok aktivitas
  - c. Penentuan kelompok-kelompok biaya yang homogen. Agar dapat dimasukkan kedalam suatu kelompok biaya yang homogen, aktivitas-aktivitas *Overhead* harus dihubungkan secara logis dan mempunyai rasio konsumsi yang sama untuk semua produk.
  - d. Penentuan tarif kelompok, tarif kelompok dihitung dengan rumus total biaya *Overhead* untuk kelompok aktivitas tertentu dibagi dasar pengukur aktivitas kelompok tersebut. Perhitungan tarif kelompok ini merupakan langkah terakhir tahap pertama.

## 2. Tahap Kedua

Dalam tahap kedua, biaya untuk setiap kelompok biaya *Overhead* dilacak ke berbagai jenis produk. Hal ini dilaksanakan dengan menggunakan tarif kelompok yang dikonsumsi oleh setiap produk. Ukuran ini merupakan penyederhanaan kuantitas *cost driver* yang digunakan oleh setiap produk.