

BAB 2

KAJIAN PUSAKA

2.1 Review Hasil Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian yang sebelumnya dilakukan mengenai penerapan sistem *Activity Based Costing*, yaitu diantaranya : Penelitian yang dilakukan oleh Agnes Fransisca yang bersumber dari Akurat Jurnal Ilmiah No. 4 Tahun 2 Januari – April 2011 dengan judul “Penerapan *Activity Based Costing system* dalam Perhitungan Harga Pokok Produksi Kain yang sebenarnya untuk Penetapan Harga Jual pada PT. Panca Mitra Sandang Indah “. Penelitian ini membahas tentang hubungan antara aktivitas berbasis variabel independen biaya sistem sebagai variabel dependen dalam perhitungan yang sebenarnya dari kain dan penetapan harga jual. Metode yang digunakan adalah deskriptif metode penelitian analisis. Yaitu penelitian yang dilakukandengan mengumpulkan data tentang biaya yang dikeluarkan dalam busana PT. Panca Mitra Sandang Indah, disajikan sehingga memberikan tentang keadaan sebenarnya dari busana PT. Panca Mitra Sandang Indah, apakah PT. Panca Mitra Sandang Indah benar mengklasifikasikan biaya.

Hal ini juga yang membawa biaya yang menganalisis data yang dihasilkan dalam perhitungan harga pokok dan harga jual kain yang lebih tepat. Kemudian, dari hasil penelitian menunjukkan bahwa PT. Panca Mitra Sandang Indah tidak mengklasifikasikan biaya yang dikeluarkan. Selain itu PT. Panca Mitra Sandang Indah tidak menghitung biaya produk dengan benar karena mereka tidak mengenakan biaya yang ada untuk setiap produk. Salah perhitungan biaya produk ini mengakibatkan PT. Panca Mitra Sandang Indah memiliki dasar yang salah dalam harga jual.

Penelitian yang dilakukan oleh Siti Hajar (2012) dengan judul Analisis Penerapan Sistem *Activity Based Costing* Dalam Menentukan Tarif Jasa Kamar Rawat Inap Pada Rumah Sakit Rawamangu, hasil penelitian ini menjelaskan bahwa perbedaan antara perhitungan tarif rawat inap dengan menggunakan sistem

Activity Based Costing, apabila dibandingkan dengan tarif kamar rawat inap yang digunakan oleh rumah sakit ini, terlihat adanya perbedaan tarif yang memberikan hasil yang lebih besar kecuali Kelas VIP & Kelas I yang memberikan hasil yang kecil. Dengan selisih tarif untuk kelas VIP Rp. 92.577, Kelas I Rp. 8.351, Kelas II Rp. 46.782, Kelas III Rp. 45.067, Kelas HCU Rp. 351.788, Kelas Bangsal Anak Rp. 95.818, Kelas Isolasi Rp.291.101. Dalam penelitian ini untuk menentukan tarif dengan sistem ABC pada rumah sakit dilakukan dengan dua tahap. Tahap pertama mengelompokkan aktivitas-aktivitas yang terjadi pada rumah sakit yang menimbulkan biaya. Tahap kedua yaitu untuk setiap kelompok biaya dilacak berbagai produk, sehingga dapat melakukan perhitungan total biaya masing-masing produk.

Sedangkan Dani Saputra (2012) pada penelitian yang dilakukan pada Rumah Sakit Hikmah, Makassar, menghasilkan bahwa dengan membandingkan perhitungan kasar kamar rawat inap menggunakan sistem ABC memberikan hasil yang lebih besar untuk Kelas I, Kelas II & Kelas III kecuali VIP Super Utama Patomo, Super Biasa Patomo, & VIP Utama yang menghasilkan hasil lebih kecil dibandingkan sistem tradisional. Dengan selisih perbandingan untuk Selisih untuk VIP Biasa Rp. 60.530,42, Kelas I Rp.92.360,09, Kelas II Rp. 154.964,88, dan Kelas III Rp. 70.899,35, Kelas Super VIP Utama Patomo sebesar Rp. 88.191,48, Super VIP Biasa Patomo sebesar Rp. 8.075,88, dan VIP Utama sebesar Rp. 7.194,34. Penelitian ini juga dilakukan dengan dua tahap. Penelitian ini juga dilakukan dengan dua tahap. Tahap pertama biaya ditelusur ke aktivitas yang menimbulkan biaya. Tahap kedua membebankan biaya aktivitas ke produk.

Jurnal ilmiah yang dibuat oleh Marismiati yang berjudul *Activity Based Costing* dalam buku Jurnal Ekonomi Volume 1, Nomor 1, Januari 2001 : Kegiatan berbasis biaya adalah metode yang menerapkan konsep kegiatan akuntansi untuk menghasilkan biaya produksi yang lebih akurat perhitungan harga, dalam penelitian ini menjelaskan tentang manfaat dan keuntungan untuk menentukan biaya berdasarkan aktivitas. Tujuan utama untuk penelitian ini adalah untuk membahas tentang pelaksanaan *Activity Based Costing* di layanan perusahaan. Karakteristik perusahaan jasa yang berbedadengan menunjuk berbeda

pengobatan dalam menentukan biaya produksi. Penulis menyajikan sebuah diskusi tentang bagaimana mengidentifikasi dan mendefinisikan *Activity Based Costing* pada perusahaan jasa. Dengan alokasi biaya kegiatan disetiap kamar rumah sakit dapat dihitung secara tepat berdasarkan konsumsi disetiap kegiatan.

Jurnal Ilmiah yang berjudul *Activity Based Costing* yang dibuat oleh Aristanti Widyaningsih dalam buku Jurnal Ekonomi Volume 103, Nomor 1, Agustus 2009 hasil penelitian : *Activity Based Costing System* adalah suatu konsep pengendalian biaya perusahaan atau organisasi dengan memfokuskan pada aktivitas. Penerapan *Activity Based Costing System* pada perusahaan jasa, ditemukan berbagai kesulitan khusus dalam mengalokasikan biaya-biaya ke aktivitas. Kendala tersebut meliputi adanya beberapa aktivitas yang tidak dapat diinventarisir sebagai biaya yang tak terelakan. Terdapat berbagai kesulitan dalam mendefinisikan keanekaragaman output pada perusahaan jasa.

Persamaan penelitian terdahulu adalah sama-sama menghasilkan perbedaan tarif jasa kamar rawat inap dengan menggunakan sistem *Activity Based Costing* dengan menggunakan sistem perhitungan tradisional.

2.2 Landasan Teori

2.2.1 Pengertian Akuntansi Biaya

Menurut Firdaus A. Dunia dan Wasilah Abdullah (2009 : 4) akuntansi biaya adalah bagian dari akuntansi manajemen dimana merupakan salah satu dari bidang khusus akuntansi yang menekankan pada penentuan dan pengendalian biaya. Akuntansi biaya menghasilkan informasi biaya untuk memenuhi berbagaimacam tujuan. Untuk tujuan penentuan harga pokok produk, akuntansi biaya menyajikan biaya yang telah terjadi di masa yang lalu. Untuk tujuan pengendalian biaya, akuntansi biaya menyajikan informasi biaya yang diperkirakan akan terjadi dengan biaya yang sesungguhnya terjadi, kemudian menyajikan analisis terhadap penyimpangannya. Untuk tujuan pengambilan keputusan khusus, akuntansi biaya menyajikan biaya yang relevan dengan keputusan yang akan diambil, dan biaya yang relevan dengan

pengambilan keputusan khusus ini selalu berhubungan dengan biaya masa yang akan datang.

Akuntansi Biaya (*Cost Accounting*) berhubungan dengan penetapan dan pengendalian biaya. Pengumpulan dan analisis data biaya, baik biaya yang telah terjadi maupun yang akan terjadi digunakan sebagai bahan pertimbangan dalam menyusun program perhitungan biaya di masa yang akan datang.

2.2.2 Pengertian Biaya

Beberapa pengertian biaya menurut para ahli, antara lain : Menurut Soekarno (2006:16), biaya adalah harga perolehan yang dikorbankan atau digunakan dalam rangka memperoleh penghasilan *revenue* yang akan dipakai sebagai pengurang penghasilan.

Menurut Halim dan Supomo (2005:6), biaya adalah kas atau nilai setara kas yang dikorbankan untuk barang atau jasa yang diharapkan memberikan manfaat pada saat ini atau di masa yang mendatang bagi organisasi.

Menurut Hensen dan Mowen (2005:66), biaya adalah kas atau nilai ekuivalen yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang dapat memberikan manfaat pada saat ini atau di masa mendatang bagi organisasi.

Menurut Carter (2009:2), biaya adalah suatu nilai tukar, pengeluaran, pengorbanan yang dikeluarkan untuk menjamin memperoleh manfaat.

Menurut Mulyadi (2005:8), biaya adalah pengorbanan sistem ekonomis yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi, sedang terjadi, atau mungkin akan terjadi untuk tujuan tertentu.

Sedangkan menurut Ridwan (2007:4) biaya adalah harga pokok atau bagiannya yang telah dimanfaatkan atau dikonsumsi untuk memperoleh pendapatan.

Dari pengertian biaya tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa biaya dapat diartikan dalam dua kategori, yaitu secara sempit dan luas. Dalam arti sempit, biaya merupakan pengorbanan sumber ekonomi untuk memperoleh aset,

sedangkan dalam arti luas, pengertian biaya adalah pengorbanan sumber ekonomi yang dapat diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau secara potensial akan terjadi untuk mencapai tujuan tertentu.

Konsep biaya merupakan konsep yang terpenting dalam akuntansi manajemen dan akuntansi biaya. Adapun tujuan memperoleh informasi biaya digunakan untuk proses perencanaan, pengendalian dan pembuatan keputusan. Penggunaan istilah *cost* dan *expenses* seringkali diterjemahkan sama, yaitu biaya. Sesungguhnya terdapat perbedaan diantara keduanya.

Biaya (*cost*) merupakan biaya yang belum dialokasikan, yang akan memberikan manfaat di masa yang akan datang, oleh karena itu biaya (*cost*) dikapitalisasi sebagai aset dan dimasukkan sebagai komponen neraca. Sedangkan beban (*expenses*) adalah biaya dari aset yang telah dikorbankan dalam usaha memperoleh pendapatan dalam suatu periode akuntansi dan tidak memberikan manfaat dalam periode yang akan datang. Beban (*expenses*) dimasukkan dalam laporan laba rugi sebagai pengurang dari pendapatan. Biaya merupakan *unexpired cost* dan beban merupakan *expired cost*, dimana beban merupakan biaya yang telah terpakai.

2.2.3 Klasifikasi Biaya

Klasifikasi biaya sebagai dasar penetapan harga pokok produksi menjadi dua yakni sebagai berikut:

- a. Biaya produksi, terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead. Biaya bahan baku termasuk didalamnya adalah biaya bahan penolong. Biaya tenaga kerja langsung merupakan tenaga yang terlibat langsung dalam proses pengolahan bahan baku menjadi barang jadi. Biaya overhead pabrik merupakan biaya yang terjadi di pabrik dan berkaitan dengan proses produksi, diluar bahan baku dan tenaga kerja langsung.

- b. Biaya non produksi Biaya pemasaran dan biaya administrasi umum perusahaan yang dikendalikan oleh konsumen (*business driven by consumer*) sehingga komposisi biaya perusahaan lebih banyak pada biaya administrasi dan pemasaran daripada biaya produksi.

2.2.4 Biaya Overhead Pabrik

A. Karakteristik Biaya Overhead

Menurut Carter & usry (2006;411) menjelaskan bahwa overhead pabrik pada umumnya diartikan sebagai bahan baku tidak langsung, tenaga kerja langsung, dan semua biaya pabrik lainnya yang tidak secara nyaman dapat didefinisikan dengan atau dibebankan langsung ke dalam pesanan, produk, atau objek biaya lain yang spesifik. Istilah lain yang digunakan untuk biaya overhead pabrik adalah tanggungan pabrik, beban produksi, overhead pabrik, beban pabrik, dan biaya produksi tidak langsung.

Overhead pabrik memiliki dua karakteristik yang harus dipertimbangkan jika produk ingin dibebankan dengan jumlah yang sewajarnya dari biaya ini. Overhead merupakan bagian yang tidak terlihat dari produk jadi. Tidak ada bukti permintaan bahan baku atau kartu jam kerja karyawan yang mengindiasikan jumlah overhead pabrik yang digunakan oleh suatu pesanan atau produk. Overhead juga merupakan bagian dari biaya produksi suatu produk yang sama pentingnya dengan biaya bahan baku langsung maupun biaya tenaga kerja langsung.

Biaya overhead pabrik diklasifikasikan menjadi tiga kelompok berdasarkan karakteristiknya dalam hubungannya dengan produksi. Tiga kelompok tersebut adalah :

1. Biaya overhead pabrik variabel

Biaya overhead pabrik variabel adalah biaya overhead pabrik yang totalnya mengalami perubahan secara proporsional sesuai dengan perubahan volume produksi.

2. Biaya overhead pabrik tetap

Biaya overhead pabrik tetap adalah biaya overhead pabrik yang dalam kapasitas relevan, *totalnya* tetap konstan meskipun volume produksi berubah-ubah.

3. Biaya overhead pabrik semi-variabel

merupakan biaya overhead pabrik yang *totalnya* berubah secara *tidak proporsional* dengan perubahan volume produksi.

B. Perhitungan Biaya

Menurut Carter & usry (2006:423), langkah pertama dalam menghitung tarif overhead adalah menentukan tingkat aktivitas yang akan digunakan untuk dasar yang dipilih. Kemudian setiap item biaya overhead diestimasi atau dianggarkan pada tingkat aktivitas tertentu, sehingga menghasilkan estimasi total overhead pabrik.

Setelah tingkat aktivitas dan biaya overhead telah diestimasi, tarif overhead pabrik ke pesanan, produk, atau pekerjaan yang dilakukan overhead dapat dihitung. Tarif ini digunakan untuk membebankan overhead pabrik ke pesanan, produk, atau pekerja yang dilakukan.

$$\text{Tarif Overhead Pabrik} = \frac{\text{Estimasi Overhead Pabrik}}{\text{Kapasitas Dasar Pabrik}}$$

C. Biaya Overhead Aktual

Biaya overhead aktual adalah biaya untuk menentukan dasar dan tingkat aktivitas, mengestimasi total overhead dan menghitung tarif overhead terjadi sebelum pencatatan biaya overhead aktual.

Tujuan dasar dari akumulasi overhead pabrik adalah untuk menyediakan informasi untuk pengendalian. Yang diperlukan dalam pengendalian adalah pelaporan biaya kepada kepala masing-masing department yang bertanggung jawab atas biaya tersebut, dan membuat perbandingan dengan jumlah yang akan dianggarkan untuk tingkat aktivitas aktual yang tercapai. buat data overhead tergantung pada daftar akun, yang mengindikasikan akun yang digunakan untuk mencatat pembebanan dari berbagai transaksi overhead.

Dokumen sumber utama yang digunakan untuk mencatat overhead dalam jurnal adalah *voucher* pembelian, bukti pembelian bahan baku, kartu jam kerja, dan *voucher* jurnal umum. Dokumen-dokumen ini menyediakan suatu catatan atau informasi yang akan dianalisis dan dicatat dalam akun. Overhead pabrik memasukkan berbagai item yang dapat diklasifikasikan dalam berbagai cara. Setiap perusahaan memiliki karakteristiknya masing-masing, dan harus membuat akun dan metode pengklasifikasiannya sendiri.

D. Penentuan Tarif Dengan Menggunakan Sistem Cost Plus Pricing

Penentuan tarif yang digunakan merupakan hal penting untuk menetapkan overhead pabrik yang sewajarnya dibebankan kepada produk. Penentuan dasar tarif ini biasanya dihubungkan dengan fungsi yang diwakili oleh overhead produk pabrik yang akan dibebankan, misalnya jika perusahaan tersebut lebih banyak menggunakan tenaga kerja maka dasar yang tepat digunakan adalah biaya tenaga kerja langsung atau jam kerja langsung. Apabila perusahaan lebih berorientasi kepada teknologi dan mesin maka dasar yang tepat digunakan adalah jam mesin, sedangkan perusahaan tersebut lebih banyak menggunakan bahan

bakulangsung maka dasar yang tepat digunakan adalah bahan baku langsung. Penentuan dasar tarif ditujukan untuk :

1. Memastikan apakah sumber daya pabrik tidak langsung yang digunakan oleh pesanan produk dan pekerja yang dilakukan sudah membebaskan overhead pabrik secara wajar.
2. Untuk menimbulkan biaya dan usaha krikikal, yaitu dengan cara memilih dasar yang sederhana dan yang paling mudah diukur.

Untuk menentukan tarif, biasanya manajemen mempertimbangkan beberapa faktor yang mempengaruhi baik faktor biaya maupun bukan biaya yaitu:

- Biaya khususnya biaya masa depan
- Pendapatan yang diharapkan
- Jenis produk jasa yang dijual
- Jenis industri
- Citra dan kesan masyarakat
- Pengaruh pemerintah, khususnya undang-undang keputusan, peraturan, dan kebijakan pemerintah
- Tindakan atau reaksi para pesaing
- Tipe pasar yang dihadapi
- Trend ekonomi
- Biaya manajemen
- Tujuan non laba
- Tanggung jawab sosial perusahaan
- Manajemen perusahaan, khususnya laba dan return on investment (ROI).

Dalam penentuan tariff atau harga jual produk, manajemen perlu tujuan tersebut. Tujuan itu akan dipergunakan sebagai salah satu pedoman kerja perusahaan. Pada umumnya tujuannya adalah sebagai berikut :

1. Bertahan Hidup
Perusahaan menetapkan bertahan hidup sebagai tujuan utama, apabila menghadapi kesulitan dalam hal kelebihan kapasitas produksi, persaingan

keras atau perubahan keinginan konsumen. Untuk tetap bertahan hidup berjalannya produksi, perusahaan harus menetapkan harga yang rendah, dengan harapan akan meningkatkan permainan. Dalam situasi demikian, laba menjadi kurang penting dibandingkan bertahan hidup.

2. Memaksimalkan jangka pendek

Perusahaan akan memperkirakan permintaan akan biaya, dihubungkan dengan harga alternatif dan harga yang akan menghasilkan laba, arus kas atau tingkat laba investasi maksimal. Dalam semua hal, perusahaan lebih menitikberatkan pada kemampuan keuangan yang ada dan kurang mempertimbangkan prestasi keuangan jangka pendek.

3. Kepentingan pangsa pasar

Sebagian perusahaan ingin mencapai pangsa pasar yang dominan. Mereka yakin bahwa perusahaan dengan mementingkan pangsa pasar terbesar akan menikmati biaya rendah dan laba tertinggi jangka panjang. Untuk itu, mereka menetapkan harga serendah mungkin.

4. Kepemimpinan mutu produk

Perusahaan akan memutuskan bahwa mereka ingin memiliki produk dengan mutu terbaik dipasar. Keputusan ini biasanya mengharuskan penetapan harga yang tinggi untuk menutup biaya pengendalian mutu produk serta biaya riset dan pengembangan.

5. Mempertahankan loyalitas pelanggan

Perusahaan mungkin menetapkan harga yang rendah untuk mencegah masuknya perusahaan pesaing atau dapat menetapkan harga yang sama dengan pesaing dengan tujuan untuk mempertahankan loyalitas pelanggan, menghindari campur tangan pemerintah, menciptakan daya tarik, dan untuk menarik lebih banyak pelanggan.

2.2.5 Activity Based Costing System

Activity Based Costing System adalah suatu sistem perencanaan. *Activity Based Costing System* tidak mencoba mengadakan suatu biaya teoritis atau aktual. *Activity Based Costing System* merefleksikan estimasi terbaik perusahaan mengenai apa yang merupakan biaya menghasilkan produk pada masa yang akan datang. *Activity Based Costing System* adalah pendekatan penentuan biaya produk yang membebankan ke biaya atau jasa berdasarkan konsumsi sumber daya yang disebabkan karena aktivitas. Dasar pemikiran pendekatan penentuan biaya ini adalah bahwa produk atau jasa perusahaan dilakukan oleh aktivitas dan aktivitas yang dibutuhkan tersebut menggunakan sumber daya yang menyebabkan timbulnya biaya. Jadi, ABC (*Activity-Based Costing*) adalah sistem akumulasi biaya dan pembebanan biaya ke produk dengan menggunakan berbagai *cost driver*, dilakukan dengan menelusuri biaya dari aktivitas dan setelah itu menelusuri biaya dari aktivitas ke produk.

2.2.5.1 Pengertian Activity Based Costing dan Konsep Dasar Activity Based Costing System

Menurut Harvariando (2009:182) Pengertian *Activity Based Costing System* adalah : “ Sistem yang menjadikan aktivitas individu sebagai dasar *cost object-nya*. Metode ini mengalokasikan biaya dari setiap aktivitas yang dilakukan untuk memproduksi suatu produk atau jasa meng-desain nya kepada *cost – object* (baik produk atau jasa).

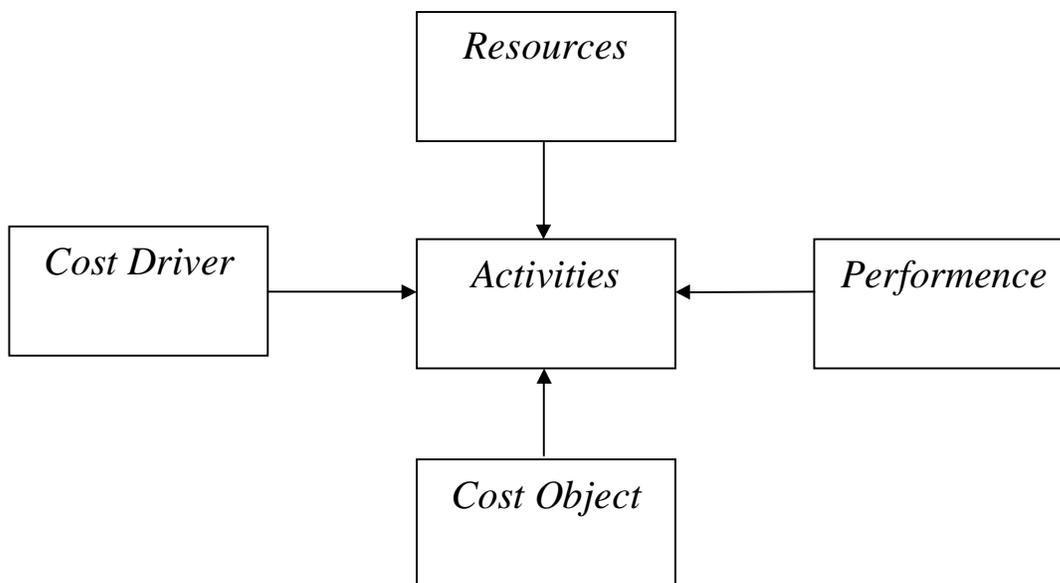
Sedangkan menurut Mulyadi (2005:20-21) Sistem *Activity Based Costing* adalah sistem informasi biaya yang berorientasi pada penyediaan informasi lengkap tentang aktivitas untuk memungkinkan personel perusahaan terhadap aktivitas. Sistem informasi ini menggunakan aktivitas sebagai basis serta pengurangan biaya dan penentuan secara akurat *cost* produk atau jasa sebagai tujuan. *Activity Based Costing* dapat memberikan wawasan penting dengan cara menghasilkan informasi mengenai biaya produk yang berbeda dan lebih dapat dipercaya dibandingkan dengan informasi yang diberikan oleh sistem biaya

tradisional. *Activity Based Costing* dapat memberikan wawasan mengenai bagaimana meningkatkan daya saing dengan mengelola sumber daya secara lebih baik.

Menurut Daljono (2010:268) konsep dasar *Activity Based Costing* adalah suatu sistem akuntansi yang terfokus pada aktivitas-aktivitas yang dilakukan untuk menghasilkan produk atau jasa. *Activity Based Costing* menyediakan informasi perihal aktivitas-aktivitas dan sumber daya yang dibutuhkan untuk melaksanakan aktivitas-aktivitas tersebut. Aktivitas adalah kejadian atau transaksi yang merupakan pemicu daya (*Cost Driver*) yakni, bertindak sebagai faktor penyebab dalam mengeluarkan biaya dalam perusahaan. Aktivitas-aktivitas ini menjadi penghimpunan biaya. Dalam sistem ABC mengasumsikan bahwa aktivitas-aktivitaslah yang mengasumsikan sumber daya dan bukan produk.

Gambar 2.1

Konsep Dasar *Activity Based Costing*



Sumber : Hensen, Don R and Maryannie M. Mowen (2005:24)

2.2.5.2 Tujuan dan Peranan *Activity Based Costing*

Tujuan *Activity Based Costing* digunakan untuk mengalokasikan biaya ke transaksi dari aktivitas yang dilaksanakan dalam suatu organisasi dan kemudian mengalokasikan biaya tersebut secara tepat ke produk sesuai dengan peranan aktivitas setiap produk.

Peranan *Activity Based Costing system* yaitu: (a) Pembebanan biaya tidak langsung dan biaya pendukung, dan (b) Pembebanan biaya dan alokasi biaya yaitu biaya langsung dan biaya tidak langsung.

2.2.5.3 Manfaat *Activity Based Costing*

Menurut Mursyidi (2010:291) ada tiga manfaat utama yang diperoleh dari sistem ABC adalah sebagai berikut

1. Memperbaiki mutu pengambilan keputusan
Sistem ABC menyajikan hasil biaya produk lebih akurat dan informatif, yang mengarahkan pengukuran profitabilitas produk lebih akurat terhadap keputusan strategi tentang harga jual, lini produk, pasar, dan pengeluaran modal.
2. Memungkinkan manajemen melakukan perbaikan terus menerus terhadap aktivitas untuk mengurangi biaya overhead.
Pengukuran yang lebih akurat tentang biaya yang dipicu oleh aktivitas, sehingga membantu manajemen meningkatkan nilai produk (*product value*) dan nilai proses (*process value*).
3. Memberikan kemudahan dalam penentuan biaya relevan.
Memudahkan manajemen memberikan informasi tentang biaya relevan untuk pengambilan keputusan, karena informasi biaya yang relevan yang dihubungkan dengan berbagai aktivitas untuk menghasilkan produk atau jasa tersebut disediakan oleh sistem ABC.

2.2.5.4 Keunggulan *Activity Based Costing*

Menurut Amin (2006:23) tentang keunggulan *Activity Based Costing* adalah :

1. Sistem ABC dapat meyakinkan manajemen bahwa mereka harus mengambil sejumlah langkah untuk menjadi lebih kompetitif, untuk meningkatkan mutu sambil secara simultan memfokuskan pada mengurangi biaya. Analisis biaya dapat menyoroti bagaimana benar-benar mahalnya proses *manufacturing* yang pada akhirnya dapat memicu aktivitas untuk mengorganisasi proses, memperbaiki mutu dan mengurangi biaya.
2. *Activity Based Costing* dapat membantu dalam pengambilan keputusan
3. Manajemen akan berada pada suatu posisi untuk melakukan penawaran yang kompetitif yang lebih wajar. Manajemen akan berada pada suatu posisi untuk melakukan analisis yang lebih akurat mengenai volume rendah.
4. Melalui analisis data biaya dan pola konsumsi sumber daya manajemen dapat merencanakan kembali proses *manufacturing* untuk mencapai pola keluaran mutu yang lebih efektif dan lebih tinggi.

2.2.5.5 Keterbatasan *Activity Based Costing*

Secara teori *Activity Based Costing system* dianggap dapat memberikan informasi dan kinerja yang lebih unggul dibandingkan sistem akuntansi biaya tradisional. Akan tetapi, bukti bahwa *Activity Based Costing System* dapat menghasilkan informasi biaya yang akurat tidak menjamin bahwa sistem ini merupakan sistem yang sempurna karena ternyata sistem ini masih memiliki beberapa kelemahan. Keterbatasan dari sistem *Activity Based Costing* sebagai berikut:

1. Mudahnya data *Activity Based Costing* disalah artikan.

Dalam praktek data *Activity Based Costing* beberapa biaya dialokasikan secara sembarangan, karena sulitnya menemukan aktivitas biaya tersebut. Biaya yang dibebankan ke produk, pelanggan dan biaya objek lainnya hanya dilakukan bilamana secara potensial relevan.

2. Bentuk laporan keuangan kurang sesuai.

Pada umumnya laporan yang disusun menggunakan *Activity Based Costing* sudah sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku. Namun perusahaan yang sudah menggunakan *Activity Based Costing System* konsekuensinya harus menyusun laporan biaya yang berlainan satu untuk internal dan yang satu untuk eksternal, hal ini yang menyebabkan membutuhkan waktu biaya tambahan.

3. Pengeluaran yang lebih mahal dan waktu yang lebih lama.

Dalam *Activity Based Costing* membutuhkan berbagai ukuran aktivitas yang harus dikumpulkan, diperiksa, dan dimasukkan dalam sistem, di samping memerlukan biaya yang mahal juga memerlukan waktu yang cukup lama. Dibandingkan dengan sistem biaya tradisional, yang membebankan biaya cukup satu pemicu biaya seperti jam kerja langsung.

4. Sulit merubah pola kebiasaan manajemen.

Merubah kebiasaan manajemen yang sudah terbiasa menggunakan sistem biaya tradisional dalam operasi dan juga digunakan dalam evaluasi kerjanya membutuhkan waktu yang tidak mudah.

2.2.5.6 Syarat Penerapan Sistem *Activity Based Costing*

Penerapan sistem *Activity Based Costing* memerlukan persyaratan, antara lain diversifikasi produk yang tinggi, persaingan yang ketat, dan biaya pengukuran yang relatif kecil. Diversifikasi produk yang tinggi berarti perusahaan memproduksi bermacam-macam jenis produk. Maka yang menjadi masalah adalah pembebanan biaya overhead ke setiap produk secara logis sesuai dengan aktivitas untuk membuat setiap produk. Sebab selama ini pembebanan masih berdasarkan

satu *cost driver* yaitu *unit based* yang ternyata terjadi subsidi silang yang berdampak pada kehancuran perusahaan itu sendiri. Meskipun secara teoritis dapat diketahui bahwa *Activity Based Costing system* memberikan banyak manfaat bagi perusahaan, namun tidak semua perusahaan dapat menerapkan sistem ini.

Menurut Nurlela (2010:25) dalam penerapannya penentuan harga pokok produk atau lini produk dengan sistem ABC mensyaratkan 3 hal :

- a. Perusahaan mempunyai tingkat diversitas yang tinggi.

Pada sistem ABC mensyaratkan bahwa perusahaan memproduksi beberapa macam produk yang diproses dengan menggunakan fasilitas yang sama, kondisi demikian tentunya akan menimbulkan masalah dalam membebankan biaya ke masing-masing produk.

- b. Tingkat persaingan industri yang tinggi.

Terdapat perusahaan yang menghasilkan produk sama atau sejenis. Dalam persaingan perusahaan yang seperti ini maka perusahaan akan semakin meningkatkan persaingan maka semakin penting peran informasi tentang harga pokok dalam mendukung pengambilan keputusan manajemen.

- c. Rasio konsumsi berdasarkan unit dan berdasarkan non unit harus berbeda.

Jika konsumsi antar aktivitas sama, itu artinya semua biaya *overhead* yang terjadi bisa diterangkan dengan satu pemicu biaya. Pada kondisi ini penggunaan sistem ABC justru tidak tepat karena sistem ABC hanya dibebankan ke produk dengan menggunakan pemicu biaya baik unit maupun non unit (memakai banyak *cost driver*). Apabila ke berbagai produk rasio konsumsinya sama, maka sistem akuntansi biaya, sistem tradisional atau sistem ABC membebankan biaya overhead dalam jumlah yang sama. Jadi perusahaan yang jumlah produksinya *homogeny* (diversifikasi paling rendah) mungkin masih menggunakan sistem tradisional tanpa ada masalah.

2.2.5.7 Pembebanan Biaya overhead pada *Activity Based Costing*

Metode *Activity Based Costing* akan dihasilkan perhitungan yang lebih akurat, karena metode ini dapat mengidentifikasi secara teliti aktivitas-aktivitas yang dilakukan manusia, mesin dan peralatan dalam menghasilkan suatu produk maupun jasa.

Cost Driver yang digunakan dalam sistem ABC lebih banyak dibandingkan dengan sistem pembebanan biaya tradisional. Adapun tahapan-tahapan dalam *Activity Based Costing* sebelum sampai ke pembebanan adalah sebagai berikut :

1. *Cost Driver* adalah suatu kejadian yang menimbulkan biaya. Yang dapat menerangkan konsumsi biaya-biaya *overhead*. Faktor ini menunjukkan suatu penyebab utama tingkat aktifitas yang akan menyebabkan biaya dalam aktivitas-aktivitas selanjutnya.
2. Rasio konsumsi merupakan proporsi masing-masing aktivitas yang dikonsumsi oleh setiap produk, dihitung dengan cara membagi jumlah aktivitas yang dikonsumsi suatu produk dengan jumlah keseluruhan aktivitas tersebut dari semua jenis produk.
3. *Homogeneous Cost Pool* adalah kumpulan biaya dari *overhead* yang variasi biayanya dapat dikaitkan dengan satu pemicu saja atau untuk dapat disebut suatu kelompok biaya yang homogen.

2.2.5.8 Prosedur Pembebanan Biaya Overhead dengan *Activity Based Costing*

Menurut Daljono (2010:265) ada dua tahapan yang dilalui dalam prosedur pembebanan biaya overhead dengan sistem ABC :

A. Tahap Pertama

Terdapat empat langkah untuk mengumpulkan biaya yang memiliki aktivitas sejenis atau homogen, sebagai berikut :

1) Mengidentifikasi biaya ke dalam aktivitas.

2) Mengklasifikasikan biaya berdasar aktivitas ke dalam berbagai aktivitas

Biaya digolongkan kedalam aktivitas yang terdiri dari empat kategori, yaitu:

a. Aktivitas Berlevel Unit (*unit level activities*)

Merupakan aktivitas yang dilakukan untuk setiap unit produksi biaya aktivitas berlevel unit bersifat proposional dengan jumlah unit produksi.

b. Aktivitas Berlevel Batch (*batch level activities*)

Aktivitas yang dilakukan setiap *batch* yang diproses tanpa memperhatikan berapa unit yang ada batch tersebut misalnya membuat order produksi dan pengaturan pengiriman konsumen adalah aktivitas berlevel batch.

c. Aktivitas Berlevel Produk (*product activity activities*)

Aktivitas ini berhubungan dengan produk spesifik dan biasanya dikerjakan tanpa memperhatikan beberapa batch atau unit yang diproduksi ada untuk dijual. Misalnya mengiklankan produk.

d. Aktivitas Berlevel Kapasitas (*facility activity activities*)

Aktivitas ini dimanfaatkan secara bersama oleh berbagai jenis produk yang berbeda, karena merupakan aktivitas yang menopang proses operasi perusahaan namun banyak sedikitnya aktivitas ini tidak berhubungan dengan volume.

3) Mengidentifikasi *Cost Driver*

Dimaksudkan untuk memudahkan dalam penentuan tarif/unit *cost drive*.

4) Menentukan Tarif atau unit *Cost Driver*

Yaitu biaya per unit *cost drive* yang dihitung untuk suatu aktivitas. Untuk menentukan tarif per unit dihitung dengan rumus:

$$\text{Tarif per unit } \textit{cost driver} = \frac{\textit{Jumlahaktivitas}}{\textit{CostDriver}}$$

B. Tahap Kedua

- 1) Membebankan biaya ke produk dengan menggunakan tarif *cost driver* dan ukuran aktivitas. Pembebanan biaya overhead dari tiap aktivitas ke setiap aktivitas dihitung dengan rumus sebagai berikut:

BOP yang dibebankan = Tarif/unit *cost driver* x *cost driver* yang dipilih

Kemudian perhitungan tarif masing-masing tipe kamar dengan metode *activity based costing* dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut:

Tarif per kamar = Cost Rawat Inap + Laba yang diharapkan.

- 2) Membandingkan perhitungan harga pokok produksi yang menggunakan metode *Activity Based Costing* dengan metode harga pokok tradisional.

2.2.5.9 Perbandingan Biaya Produk Tradisional dengan *Activity Based Costing*

Biaya produk dengan menggunakan *Activity Based Costing* sangat berbedadengan biaya produk *system costing* tradisional. Tiang penyangga yang tampak tidak menyumbangkan laba dalam sistem tradisional tampak sangat menguntungkan dengan *Activity Based Costing system*.

Tabel 2.1
Perbedaan Penetapan Harga Pokok Produksi Tradisional dengan Sistem *Activity Based Costing*

	Metode Penentuan Harga Pokok Produksi Tradisional	Sistem <i>Activity Based Costing</i>
Tujuan	<i>Inventory Level</i>	<i>Product Costing</i>
Lingkup	Tahap Produksi	Tahan Desain, Produksi, Tahap Pengembangan
Focus	Biaya Bahan Baku, Tenaga Kerja Langsung	Biaya <i>Overhead</i>
Priode	Priode Akuntansi	Daur Hidup Produk
Teknologi yang digunakan	Metode Manual	Komputer Telekomunikasi

Sumber : Hensen, Don R and Maryannie M. Mowen (2005:28)

Ada dua alasan utama kenapa ada perbedaan. Pertama, berdasarkan sistem *costing* yang lama, biaya desain disebar keseluruh produk tanpa memperhatikan apakah produk tersebut membutuhkan desain atau tidak. Konsekuensinya, berdasarkan *Activity Based Costing System*, biaya desain digeser dari produk standar berupa tiang penyangga yang tidak membutuhkan biaya desain ke produk khusus seperti *housing kompas*.

Kedua, biaya order konsumen yang merupakan biaya *batch-level* dibebankan dengan dasar jam mesin dalam *sistem costing* tradisional. Jam mesin adalah basis lokasi untuk basis *unit-level* dan bukannya *batch-level*. Oleh karena itu, produk dengan volume tinggi menyerap sebagian besar biaya *batch level* meskipun produk tersebut tidak mempengaruhi biaya ini dibanding dengan produk yang di order dalam jumlah sedikit.

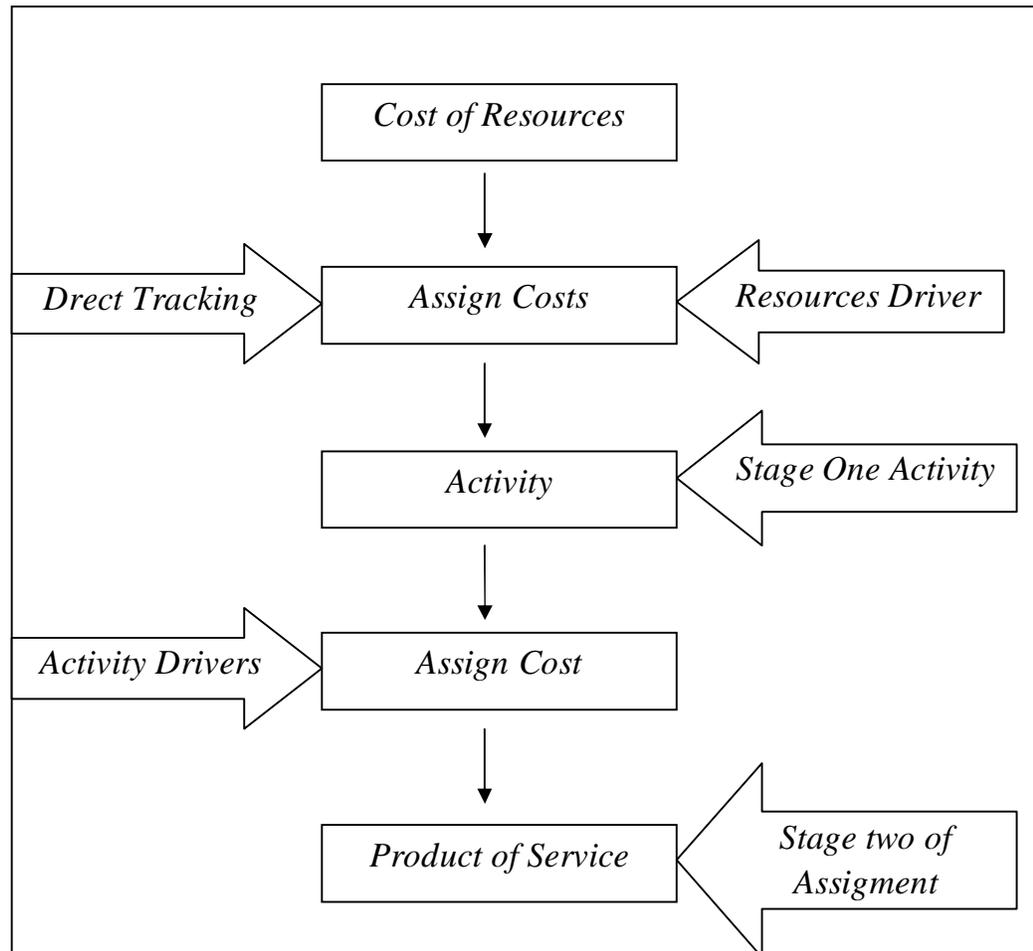
Berdasarkan *sistem costing* yang baru biaya *batch-level* dibebankan secara *lumpsum* ke setiap order konsumen. Konsekuensinya, sistem *costing* yang baru menggeser dari order bervolume tinggi seperti tiang penyangga ke order yang bervolume rendah seperti *housing kompas*. Beberapa perbandingan antara sistem biaya tradisional dan sistem biaya *Activity Based Costing (ABC)* adalah sebagai berikut:

1. Sistem biaya *Activity Based Costing* menggunakan aktivitas-aktivitas sebagai pemacu biaya (*cost driver*) untuk menentukan seberapa besar konsumsi biaya overhead dari setiap produk. Sedangkan sistem biaya tradisional mengalokasikan biaya overhead secara *arbitrer* berdasarkan satu atau dua basis alokasi yang non representatif.
2. Sistem biaya *Activity Based Costing* memfokuskan pada biaya, mutu dan faktor waktu. Sistem biaya tradisional terfokus pada performa keuangan jangka pendek seperti laba. Apabila sistem biaya tradisional digunakan untuk penentuan harga dan profitabilitas produk, angka-angkanya tidak dapat diandalkan.

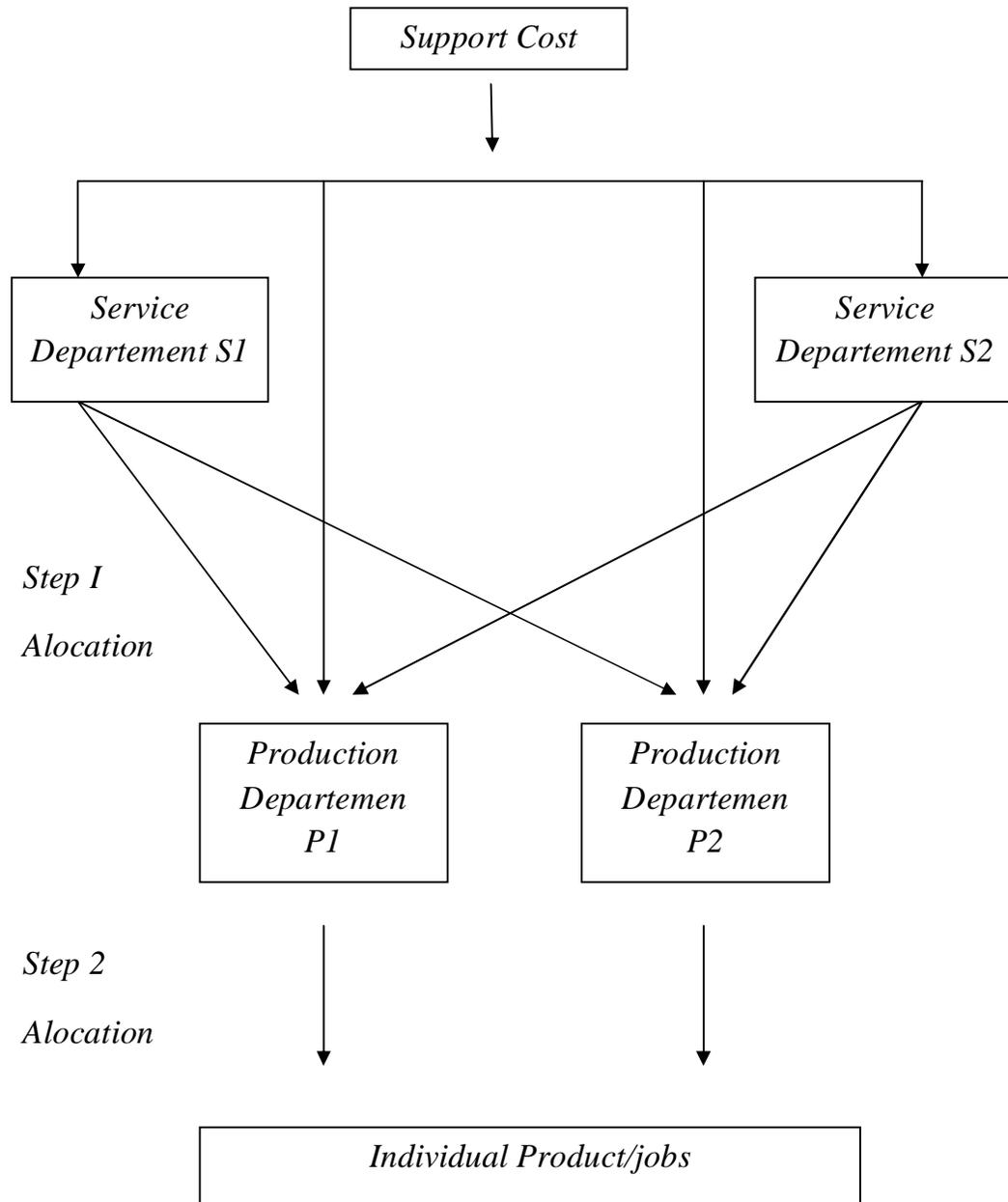
3. Sistem biaya *Activity Based Costing* memerlukan masukan dari seluruh departemen persyaratan ini mengarah ke integrasi organisasi yang lebih baik dan memberikan suatu pandangan fungsional silang mengenai organisasi.
4. Sistem biaya *Activity Based Costing* mempunyai kebutuhan yang jauh lebih kecil untuk analisis varian dari pada sistem tradisional, karena kelompok biaya (*cost pools*) dan pemicu biaya (*cost driver*) jauh lebih akurat dan jelas, selain itu ABC dapat menggunakan data biaya historis pada akhir periode untuk menghilangkan biaya aktual apabila kebutuhan muncul.

Terdapat tahapan-tahapan pelaksanaan sistem tradisional dengan *sistem Activity Based Costing* :

Gambar 2.2. Tahap-tahap Pembebanan *Activity Based Costing*



Sumber : Don R and Maryannie M Mowen (2005:30)

Gambar 2.3. Tahap-tahap Pembebanan Biaya Tradisional

Sumber : Don R and Maryannie M Mowen (2005:27)

2.2.6 Cost Driver pada Activity Based Costing

Menurut Armila Krisna Warindrani (2006 : 28) pengertian *Cost driver* atau pemicu biaya adalah dasar alokasi yang digunakan dalam *Activity Based Costing system* yang merupakan faktor-faktor yang menentukan seberapa besar atau seberapa banyak usaha dan beban kerja yang dibutuhkan untuk melakukan suatu aktivitas. *Cost driver* digunakan untuk menghitung biaya sumber dari setiap unit aktivitas. Kemudian setiap biaya sumber daya dibebankan ke produk atau jasa dengan mengalihkan biaya setiap aktivitas dengan kuantitas setiap aktivitas yang dikonsumsi pada periode tertentu.

Cost Driver merupakan faktor-faktor yang menyebabkan biaya aktivitas, *cost driver* faktor yang dapat diukur yang digunakan untuk membebankan biaya ke aktivitas dan dari aktivitas satu ke aktivitas lainnya. *Cost Driver* adalah penyebab terjadi biaya, sedangkan aktivitas adalah merupakan dampak yang ditimbulkannya. Dalam sistem biaya *Activity Based Costing* (ABC) digunakan beberapa macam pemicu biaya sedangkan pada sistem biaya tradisional hanya menggunakan satu macam pemacu biaya tertentu.

Landasan penting untuk menghitung biaya berdasarkan aktivitas aktivitas adalah dengan mengidentifikasi pemicu biaya atau *Cost Driver* untuk setiap aktivitas. Pemahaman yang tidak tepat atas pemicu akan mengakibatkan ketidaktepatan pada pengklasifikasian biaya, sehingga menimbulkan dampak bagi manajemen dalam mengambil keputusan.

2.2.7 Activity Based Costing untuk Perusahaan Jasa

Jasa adalah setiap kegiatan atau manfaat yang ditawarkan oleh suatu pihak pada pihak lain yang ada. Pada dasarnya tidak terwujud dan tidak menghasilkan kepemilikan sesuatu. Proses produksinya mungkin atau mungkin juga tidak dikaitkan dengan suatu produk fisik.

Penerapan sistem *Activity Based Costing* pada perusahaan jasa permasalahan yang timbul disebabkan karena perusahaan jasa menghasilkan produk yang tidak berwujud dan bervariasi sehingga menimbulkan

kesulitan dalam menentukan biaya aktivitas dalam menghasilkan jasa tersebut. Menggunakan *Activity Based Costing* dalam organisasi jasa pada dasarnya merupakan tindakan untuk menata aktivitas yang berhubungan dengan jasa.

Manajemen aktivitas ini berdasarkan prinsip bahwa proses aktivitas atau usaha akan mengonsumsi sumber daya sedangkan *service costing* ditentukan dengan cara menelusuri secara lebih spesifik terhadap *support cost* (biaya pendukung) yang secara tradisional tertimbun dalam *overhead* dan dialokasikan ke aktivitas pembantu (*support activities*) secara tradisional dialokasikan ke semua produk jasa melalui *direct basis*, misalkan seperti tenaga kerjanya langsung, pemakaian *equipment*, atau *supplies*. Sedangkan dalam *Activity Based Costing*, diperlukan penelusuran-penelusuran aktivitas pembantu ke masing-masing produk jasa.

Ada hal yang perlu diperhatikan dalam penerapan *Activity Based Costing* pada perusahaan jasa adalah :

1. *Special Challenger*

Antara perusahaan jasa dan perusahaan manufaktur memiliki permasalahan-permasalahan yang serupa. Seperti sulitnya mengalokasikan biaya ke aktivitas, jasa tidak bisa menjadi persediaan, karena kapasitas yang ada namun tidak dapat digunakan menimbulkan biaya yang tidak dapat dihindari.

2. *Identifying and Costing Activities*

Mengidentifikasi aktivitas dapat membuka beberapa kesempatan untuk pengoperasian yang efisien.

3. *Output Diversity*

Pada perusahaan jasa *Diversity* menggambarkan aktivitas-aktivitas pendukung pada hal-hal yang berbeda mungkin sulit dijelaskan atau ditentukan, hal ini dikarenakan perusahaan jasa memiliki kesulitan dalam mengisenti output yang ada.