

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA**

#### **2.1. Review Hasil Penelitian Terdahulu**

##### **SKRIPSI :**

Dari review terdahulu yang dilakukan oleh Muh. Akbar (2011) Universitas Hasanuddin tentang “ Analisis Penerapan Metode *Activity Based Costing System* Dalam Penentuan Harga Pokok Kamar Hotel Pada Hotel Coklat Makassar “. Tujuan dilakukan penelitian ini adalah untuk memperoleh informasi yang akurat dari proses pendekatan *Activity Based Costing* dalam menghasilkan perhitungan harga pokok kamar hotel pada Hotel Coklat di Makassar, sehingga dapat diketahui dengan jelas cara dan unsur-unsur biaya yang terlibat dalam tahapan perhitungan harga pokok produk/jasa perusahaan.

Dari penelitian yang dilakukan didapatkan hasil bahwa penggunaan metode *Activity Based Costing* dalam perhitungan harga pokok kamar akan menghasilkan harga pokok kamar yang akurat, karena biaya-biaya yang terjadi dibebankan pada produk atas dasar aktivitas dan sumber daya yang dikonsumsi oleh produk dan juga menggunakan dasar lebih dari satu *cost driver*.

##### **JURNAL :**

Sumber : <http://majour.maranatha.edu/index.php/maksi/issue/view/93>

Dari review terdahulu yang dilakukan oleh Riki Martusa, Stephanus Ryan Darma dan Verani Carolina (2010) tentang “ Peranan Metode *Activity Based Costing* Dalam Menentukan *Cost Of Goods Manufactured*”. Tujuan dilakukan penelitian ini adalah agar manajemen melakukan analisis profitabilitas, mendorong perbaikan proses, mengembangkan ukuran

kinerja yang lebih inovatif, dan dapat berpartisipasi dalam perencanaan strategis.

Berdasarkan temuan, maka penulis dapat menyimpulkan bahwa :

Komponen biaya yang digunakan pada perhitungan *Cost Of Goods Manufactured* metode ABC yaitu:

1. *Unit level activity cost* meliputi biaya listrik, obat, *sparepart*, oli dan *service*. *Batch-related activity cost* meliputi biaya inspeksi, umum dan *setup*. *Fasility-sustaining activity cost* meliputi biaya depresiasi bangunan, mesin dan kendaraan.
2. Perhitungan *Cost Of Goods Manufactured* dengan metode ABC dilakukan dengan menjumlahkan biaya utama dengan biaya *overhead* berdasarkan tarif per unit *cost driver* setiap bulannya.

Dari review terdahulu yang dilakukan oleh Marismiati (2011) tentang “ Peranan Metode Activity Based Costing Dalam Menentukan Harga”. Tujuan dilakukan penelitian ini adalah menentukan desain MCS yang tepat dalam mencapai tujuan organisasi.

Berdasarkan temuan, maka penulis dapat menyimpulkan bahwa terdapat hubungan yang kuat antara budaya, *agency theroy* dan *management control systems* (MCS). Namun peran budaya dalam konteks Asia masih memerlukan penelitian-penelitian lebih jauh untuk menggeneralisir hasil-hasil penemuan di budaya Barat.

## **2.2. Landasan Teori**

### **2.2.1. Biaya**

#### **2.2.1.1 Konsep Biaya**

Dalam melaksanakan tanggung jawab perencanaan dan pengendalian, pemilik konveksi membutuhkan pemahaman akan arti biaya dan terminologi yang berkaitan dengan biaya. Pembebanan biaya atas produk, jasa, pelanggan dan objek lain yang merupakan kepentingan

manajemen, adalah salah satu tujuan dasar sistem informasi akuntansi manajemen. Peningkatan keakuratan pembebanan biaya menghasilkan informasi yang lebih bermutu tinggi yang kemudian dapat digunakan untuk membuat keputusan yang lebih baik. Memperbaiki penentuan biaya telah menjadi pengembangan utama dalam bidang manajemen biaya. Sebelum membicarakan proses penentuan biaya, baiknya menentukan mengenai definisi biaya (*cost*).

Biaya (*cost*) dapat digolongkan menjadi dua bagian, yaitu : aktiva atau aset dan beban atau *expense*. Biaya akan dicatat sebagai aktiva atau aset apabila memberikan manfaat lebih dari satu periode akuntansi. Sedangkan biaya akan dikategorikan sebagai beban atau *expense* jika memberikan manfaat pada periode akuntansi berjalan.

Perbedaan Biaya (*cost*) dan Beban (*expense*) menurut Bastian Bustami dan Nurlela (2007:4) menyatakan bahwa :

“Biaya atau *cost* adalah pengorbanan sumber ekonomis yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk mencapai tujuan tertentu. Biaya ini belum habis masa pakainya, dan digolongkan sebagai aktiva yang dimasukkan dalam neraca. Sedangkan Beban atau *expense* adalah biaya yang telah memberikan manfaat dan sekarang telah habis. Biaya yang belum dinikmati yang dapat memberikan manfaat dan sekarang telah habis. Biaya yang belum dinikmati yang dapat memberikan manfaat dimasa akan datang dikelompokkan sebagai harta. Beban ini dimasukkan ke dalam laba/rugi, sebagai pengurangan dari pendapatan.”

Dari pengertian di atas, dapat ditarik kesimpulan bahwa perbedaan biaya dan beban terletak pada masa pakainya. Biaya merupakan pengeluaran atau pengorbanan dan untuk memperoleh manfaat serta masa pakainya belum habis, sedangkan beban merupakan biaya yang telah memberi manfaat dan masa pakainya telah habis.

Contoh biaya, yaitu biaya persediaan bahan baku, persediaan produk dalam proses, persediaan produk selesai, supplies atau aktiva yang belum digunakan. Sedangkan yang termasuk beban contohnya beban penyusutan, beban pemasaran, beban yang tergolong sebagai biaya operasi. Untuk membedakan antara biaya dan beban, dapat dicontohkan sebagai berikut, misalnya pembelian mesin, nilai yang dikeluarkan untuk memperoleh mesin tersebut merupakan biaya, tetapi setelah dipakai akan menimbulkan penyusutan terhadap mesin yang akan menjadi beban.

#### **2.2.1.2. Pengertian Biaya**

Dibawah ini akan dibahas beberapa pengertian biaya dalam artian *cost* menurut beberapa ahli diantaranya adalah sebagai berikut :

Menurut Sofyan Syafri Harahap (2007:240) mendefinisikan biaya sebagai berikut :

“ Biaya sebagai penurunan *gross* dalam *asset* atau kenaikan *gross* dalam kewajiban yang diakui dan dinilai menurut prinsip akuntansi yang diterima yang berasal dari kegiatan lainnya yang merupakan kegiatan utama perusahaan. ”

Menurut Mulyadi (2007:55), yaitu :

“ Biaya adalah pengorbanan sumber ekonomi, yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau yang kemungkinan akan terjadi untuk tujuan tertentu.”

Sedangkan menurut Ari Purwanti (2009: 6) mendefinisikan biaya, sebagai berikut :

“ Biaya atau *cost* adalah kas dan setara kas yang dikorbankan untuk memproduksi atau memperoleh barang atau jasa yang diharapkan akan memperoleh manfaat atau keuntungan di masa mendatang. Biaya termasuk dalam kategori *asset*, misalnya suatu perusahaan membeli peralatan bisnis ( gedung, mesin-mesin,

peralatan kantor, dsb., maka peralatan bisnis tersebut masuk kategori harta tetap (*fixed asset*), dan bila suatu perusahaan menjalankan proses bisnis (menciptakan barang atau jasa), maka barang atau jasa tersebut masuk dalam kategori harta (asset). ”

Dari pengertian menurut para ahli diatas dapat disimpulkan bahwa biaya adalah pengorbanan ekonomi yang dapat diukur dengan satuan uang yang digunakan untuk memperoleh manfaat atau keuntungan tertentu.

Sesuatu yang dibiayai dapat berupa produk atau departemen. Dalam hubungannya dengan sesuatu yang dibiayai, biaya dapat dikelompokkan menjadi dua golongan, yaitu :

1. Biaya langsung (*Direct Cost*) adalah biaya yang terjadi, yang penyebab satu-satunya adalah karena adanya sesuatu yang dibiayai. Jika sesuatu yang dibiayai itu tidak ada, maka biaya langsung ini tidak akan terjadi.
2. Biaya tidak langsung (*Indirect Cost*) adalah biaya yang terjadi tidak hanya disebabkan oleh sesuatu yang dibiayai. Biaya tidak langsung dalam hubungannya dengan produk disebut dengan istilah biaya produksi tidak langsung atau biaya overhead pabrik, biaya ini tidak mudah diidentifikasi dengan produk tertentu.

### **2.2.1.3. Klasifikasi Biaya**

Klasifikasi biaya bertujuan untuk menyajikan informasi biaya yang akurat dan tepat bagi manajemen dalam mengelola perusahaan atau divisi secara efektif. Oleh karena itu biaya perlu dikelompokkan sesuai dengan tujuannya dan untuk apa informasi biaya tersebut digunakan, sehingga dalam pengelompokkan biaya dapat digunakan suatu konsep “*Different Cost Different Purposes*” artinya berbeda biaya berbeda tujuan.

“Klasifikasi biaya atau penggolongan biaya adalah suatu proses pengelompokan biaya secara sistematis atas keseluruhan elemen biaya yang ada kedalam golongan-golongan tertentu yang lebih ringkas untuk dapat memberikan informasi yang lebih ringkas dan penting.” Bastian Bustami dan Nurlela (2007: 9)

Berdasarkan pengertian diatas, dapat ditarik kesimpulan bahwa klasifikasi biaya dikelompokkan menurut golongan biaya tertentu yang lebih ringkas, jelas dan terperinci sesuai dengan elemen-elemen tertentu.

Klasifikasi biaya menurut Bastian Bustami dan Nurlela (2007 : 9) terbagi menjadi lima didasarkan pada hubungan antara biaya dengan berikut ini :

1. Produk
2. Volume produksi
3. Departemen dan pusat biaya
4. Periode akuntansi
5. Pengambilan keputusan

Berdasarkan klasifikasi biaya diatas, dapat diuraikan sebagai berikut :

#### 1. Biaya dalam Hubungan dengan Produk

Biaya dalam hubungan dengan produksi dapat dikelompokkan menjadi biaya produksi dan non produksi.

##### A. Biaya produksi (*manufacturing cost*)

Biaya Produksi adalah biaya yang digunakan dalam proses produksi yang terdiri dari bahan baku langsung, tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik.

Biaya produksi dapat diklasifikasikan lebih lanjut sebagai :

#### 1. Biaya Bahan Baku Langsung

Biaya bahan baku langsung adalah bahan yang dapat di telusuri ke barang atau jasa yang sedang diproduksi. Biaya bahan langsung ini dapat dibebankan ke produk karena pengamatan fisik dapat digunakan untuk mengukur kuantitas yang dikonsumsi oleh setiap produk. Bahan yang menjadi bagian produk berwujud atau bahan yang digunakan

dalam penyediaan jasa pada umumnya diklasifikasikan sebagai bahan langsung.

Contoh: kayu dalam pembuatan mebel, kain dalam pembuatan pakaian, karet dalam pembuatan ban, minyak mentah dalam pembuatan bensin, kulit dalam pembuatan sepatu, tepung dalam pembuatan kue.

## 2. Tenaga kerja langsung

Tenaga kerja langsung adalah tenaga kerja yang dapat ditelusuri pada barang atau jasa yang sedang diproduksi. Seperti halnya bahan langsung, pengamatan fisik dapat digunakan dalam mengukur kuantitas karyawan yang digunakan dalam memproduksi suatu produk dan jasa. Karyawan yang mengubah bahan baku menjadi produk atau menyediakan jasa kepada pelanggan diklasifikasikan sebagai tenaga kerja langsung.

Contoh : upah koki kue pada pabrik kue, upah tukang serut dan potong kayu dalam pembuatan meubel, tukang jahit, bordir, pembuatan pola dalam pembuatan pakaian, operator mesin menggunakan mesin.

## 3. Biaya overhead pabrik

Biaya overhead pabrik adalah biaya selain bahan langsung dan tenaga kerja langsung tetapi membantu dalam merubah bahan menjadi produk selesai. Biaya ini tidak dapat ditelusuri secara langsung kepada produk selesai. Biaya overhead dapat dikelompokkan menjadi elemen:

### a. Bahan tidak langsung (bahan pembantu atau penolong)

Bahan tidak langsung adalah bahan yang digunakan dalam penyelesaian produk tetapi pemakaiannya relatif lebih kecil dan biaya ini tidak dapat ditelusuri secara langsung kepada produk selesai.

Contoh : amplas, pola kertas, oli dan minyak pelumas, paku, sekrup dan mur, staples, asesoris pakaian, vanili, garam, pelembut, pewarna, pewangi pada kue.

### b. Tenaga kerja tidak langsung

Tenaga kerja tidak langsung adalah tenaga kerja yang membantu dalam pengolahan produk selesai, tetapi dapat ditelusuri kepada produk selesai.

Contoh: gaji satpam pabrik, gaji pengawas pabrik, pekerja bagian pemeliharaan, penyimpanan dokumen pabrik, gaji operator telepon pabrik, pegawai pabrik, pegawai bagian gudang pabrik, gaji resepsionis pabrik, pegawai yang menangani barang.

c. Biaya tidak langsung lainnya

Biaya tidak langsung lainnya adalah biaya selain bahan tidak langsung dan tenaga kerja tidak langsung yang membantu dalam pengolahan produk selesai, tetapi tidak dapat ditelusuri kepada produk selesai.

Contoh: pajak bumi dan bangunan pabrik, listrik pabrik, air dan telepon pabrik, sewa pabrik, asuransi pabrik, penyusutan pabrik, peralatan pabrik, pemeliharaan mesin dan pabrik, gaji akuntan pabrik, reksing karyawan pabrik, reparasi mesin dan peralatan pabrik.

Dua dari tiga unsur utama biaya produksi dapat digolongkan secara terminologi biaya, yaitu biaya utama (gabungan antara bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung) dan biaya konversi (gabungan antara biaya tenaga kerja langsung dengan biaya *overhead* pabrik).

B. Biaya Non Produksi

Biaya non produksi adalah biaya yang tidak berhubungan dengan proses produksi. Biaya non produksi ini disebut dengan biaya komersial atau biaya operasi dan digolongkan sebagai biaya periode (biaya yang dihubungkan dengan interval waktu). Biaya ini dikelompokkan menjadi elemen :

1. Beban pemasaran, adalah biaya yang dikeluarkan apabila produk selesai dan siap untuk dipasarkan kepada konsumen.

Contoh: beban iklan, promosi, komisi penjualan, pengiriman barang, sampel barang gratis, hiburan, biaya alat tulis, gaji bagian penjualan, telepon dan telegraf, biaya penjualan dan biaya lain-lain.



2. Beban administrasi, adalah biaya yang dikeluarkan dalam hubungan dengan kegiatan penentu kebijakan, pengarahan, pengawasan kegiatan perusahaan secara keseluruhan agar dapat berjalan dengan efektif dan efisien.

Contoh: gaji administrasi kantor, sewa kantor, penyusutan kantor, biaya piutang tak tertagih, biaya urusan kantor, biaya alat-alat kantor dan biaya lain-lain.

3. Beban keuangan adalah biaya muncul dalam melaksanakan fungsi-fungsi keuangan.

contoh : beban bunga.

## 2. Biaya dalam Hubungan dengan Volume Produksi

Biaya dalam hubungan dengan volume atau perilaku biaya dapat dikelompokkan menjadi elemen :

### A. Biaya Variabel

Biaya variabel adalah biaya yang berubah sebanding dengan perubahan volume produksi dalam rentang relevan, tetapi secara per unit tetap tidak dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan.

Contoh: perlengkapan, bahan bakar, peralatan kecil, kerusakan bahan, sisa dan beban reklamasi, biaya pengiriman barang, *royalty*, biaya komunikasi, upah lembur, biaya pengangkutan dalam pabrik, biaya sumber tenaga, penanganan bahan baku.

### B. Biaya Tetap

Biaya tetap adalah biaya yang secara total tidak berubah saat aktivitas bisnis meningkat atau menurun. Jika aktivitas diharapkan untuk meningkat diatas kapasitas sekarang, biaya tetap harus dinaikkan untuk menangani peningkatan volume yang diperkirakan.

Contoh: gaji eksekutif produksi, penyusutan jika menggunakan metode garis lurus, pajak properti, amortisasi paten, gaji supervisor, asuransi properti dan kewajiban, gaji satpam dan pegawai kebersihan, pemeliharaan dan perbaikan gedung dan bangunan, sewa.

### C. Biaya Semi

Biaya semi adalah biaya di dalamnya mengandung unsur tetap dan mengandung unsur variabel.

Biaya semi ini dapat dikelompokkan dalam dua elemen biaya yaitu:

1. Biaya semi variabel adalah biaya yang didalamnya mengandung unsur tetap dan mengandung unsur variabel.

Contoh: biaya listrik, telepon dan air, gas, bensin, batu bara, perlengkapan, hiburan dan pemeliharaan, beberapa tenaga kerja tidak langsung, asuransi jiwa kelompok untuk karyawan, biaya pensiun, pajak penghasilan, biaya perjalanan dinas.

Dua alasan adanya karakteristik semi variabel pada beberapa jenis pengeluaran sebagai berikut :

- a. Pengeluaran minimum yang mungkin diperlukan atau kuantitas minimum yang diperlukan dari perlengkapan atau jasa sehingga perlu dikonsumsi untuk memelihara kesiapan beroperasi.
- b. Klasifikasi akuntansi, berdasarkan objek pengeluaran atau fungsi umumnya mengelompokkan biaya tetap dan biaya variabel bersama-sama.

2. Biaya semi tetap adalah biaya yang berubah dan berhubungan dengan volume produk secara bertahap.

### 3. Biaya dalam Hubungan dengan Departemen Produksi

Perusahaan pabrik dapat dikelompokkan menjadi segmen-segmen dengan berbagai nama seperti departemen, kelompok biaya, pusat biaya, unit kerja, atau kerja yang dapat digunakan dalam pengelompokkan biaya menjadi dua, yaitu :

1. Biaya langsung departemen adalah biaya yang ditelusuri secara langsung ke departemen yang bersangkutan.

Contoh: gaji mandor pabrik yang digunakan oleh departemen bersangkutan.

2. Biaya tidak langsung departemen adalah biaya yang tidak dapat ditelusuri secara langsung ke departemen bersangkutan.

Contoh: biaya penyusutan dan biaya asuransi merupakan biaya yang manfaatnya digunakan secara bersama oleh masing-masing departemen.

#### 4. Biaya dalam Hubungan dengan Periode Waktu

Dalam hubungannya dengan periode waktu biaya dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu :

1. Biaya pengeluaran modal adalah biaya yang dikeluarkan untuk memberikan manfaat dimasa depan dan dalam jangka waktu yang panjang dan dilaporkan sebagai aktiva.

Contoh : pembelian mesin dan peralatan.

2. Biaya pengeluaran pendapatan adalah biaya memberikan manfaat untuk periode sekarang dan dilaporkan sebagai beban.

Contoh: mesin atau peralatan yang dibeli apabila dikonsumsi akan kehilangan kegunaan dan akan menimbulkan apa yang disebut dengan penyusutan.

#### 5. Biaya dalam Hubungan dengan Pengambilan Keputusan

Biaya dalam rangka pengambilan keputusan dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu :

##### A. Biaya Relevan

Biaya relevan adalah biaya masa akan datang yang berbeda dalam beberapa alternatif yang berbeda. Biaya relevan terdiri dari :

1. Biaya Diferensial adalah selisih biaya atau biaya yang berbeda dalam beberapa alternatif pilihan.
2. Biaya kesempatan adalah kesempatan yang dikorbankan dalam memilih suatu alternatif
3. Biaya tersamar adalah biaya yang tidak kelihatan dalam catatan akuntansi tetapi mempengaruhi dalam pengambilan keputusan. Contoh : biaya bunga.
4. Biaya nyata adalah biaya yang benar-benar dikeluarkan akibat memilih suatu alternatif. Contoh : biaya yang dikeluarkan akibat memilih jika menerima pesanan dari luar.

5. Biaya yang dapat dilacak adalah biaya yang dapat dilacak kepada produk selesai. Contoh : biaya bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung.

#### B. Biaya tidak Relevan

Biaya tidak relevan adalah biaya yang dikeluarkan tetapi tidak mempengaruhi keputusan apapun.

Biaya relevan dapat dikelompokkan menjadi :

1. Biaya masa lalu atau histori adalah biaya yang sudah dikeluarkan tetapi tidak mempengaruhi keputusan apapun. Contoh : pembelian mesin
2. Biaya terbenam adalah biaya yang tidak dapat kembali. Contoh : kelebihan nilai buku atas nilai sisa, *supervisor* pabrik dan penyusutan bangunan.

### **2.2.2. Harga Pokok Produksi**

#### **2.2.2.1 Pengertian Harga Pokok Produksi**

Menurut Don R. Hansen (2009 : 60), harga pokok produksi adalah :

“Harga pokok produksi merupakan kegiatan yang mencerminkan total biaya barang yang diselesaikan selama periode berjalan. Total biaya manufaktur yang bertambah selama periode tersebut ditambahkan ke biaya manufaktur pada barang dalam proses awal yang menghasilkan total biaya manufaktur, kemudian biaya pada barang dalam proses akhir dikurangi dari total biaya manufaktur.”

Menurut Bastian Bustami (2010: 49) :

“Harga pokok produksi adalah kumpulan biaya produksi yang terdiri dari bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan overhead pabrik ditambah persediaan produk dalam proses akhir.”

Dari pendapat-pendapat di atas dapat diambil kesimpulan bahwa harga pokok produksi merupakan semua biaya-biaya yang seharusnya dikeluarkan untuk memproduksi suatu barang atau jasa yang dinyatakan dalam satuan uang.

Jumlah seluruh biaya yang diperlukan untuk memperoleh dan mempersiapkan barang untuk dijual disebut dengan harga pokok penjualan (*cost of goods sold*).

#### **2.2.2.2. Komponen Harga Pokok Produksi**

Harga Pokok Produksi terdiri dari tiga elemen biaya produk yaitu Biaya Bahan Baku, Biaya Tenaga Kerja Langsung, dan Biaya *Overhead* Pabrik. Harga Pokok Produksi diperhitungkan dari biaya produksi yang terkait dengan produk yang telah selesai selama periode tertentu. Barang dalam proses awal harus ditambahkan dalam biaya produksi periode tersebut dan barang dalam persediaan akhir barang dalam proses harus dikurangkan untuk memperoleh Harga Pokok Produksi (Garrison, Noreen, dan Brewer, 2006: 60). Ketiga elemen biaya produk sebagai pembentuk Harga Pokok Produksi adalah:

##### **1. Biaya Bahan Baku**

Biaya Bahan Baku adalah biaya yang digunakan untuk memperoleh semua bahan baku yang akan digunakan untuk proses produksi dan dapat dikalkulasikan secara langsung ke dalam biaya produksi. Bahan baku adalah bahan yang menjadi bagian dari produk jadi dan dapat ditelusuri secara fisik dan mudah ke produk tersebut. Besarnya Biaya Bahan Baku ditentukan oleh biaya perolehannya yaitu dari pembelian sampai dengan biaya dapat digunakan dalam proses produksi. Contoh Biaya Bahan Baku adalah biaya pembelian kayu yang digunakan untuk membuat barang-barang meubel dalam perusahaan *furniture* atau biaya pembelian tembakau yang digunakan untuk membuat rokok dalam perusahaan rokok.

##### **2. Biaya Tenaga Kerja Langsung**

Pengertian Biaya Tenaga Kerja Langsung menurut Firdaus Ahmad Dunia dan Wasilah (2009: 226) “Biaya Tenaga Kerja Langsung adalah biaya tenaga kerja yang dapat diidentifikasi dengan suatu operasi atau proses tertentu yang diperlukan untuk menyelesaikan produk-produk dari perusahaan”.

Biaya Tenaga Kerja Langsung adalah biaya yang dikeluarkan untuk penggunaan tenaga kerja langsung dalam pengolahan suatu produk dari bahan baku menjadi barang jadi. Biaya Tenaga Kerja Langsung meliputi kompensasi atas seluruh tenaga kerja yang dapat ditelusuri ke obyek biaya dengan cara yang

ekonomis. Contoh Biaya Tenaga Kerja Langsung adalah gaji dan tunjangan yang dibayarkan kepada tenaga kerja bagian produksi yang memproduksi bahan baku menjadi barang jadi.

### 3. Biaya *Overhead* Pabrik

Biaya *Overhead* Pabrik juga disebut sebagai biaya *overhead* manufaktur, biaya manufaktur tidak langsung atau biaya produksi tidak langsung. Biaya *Overhead* Pabrik adalah seluruh biaya manufaktur yang tidak dapat diklasifikasikan sebagai Biaya Bahan Baku atau Biaya Tenaga Kerja Langsung serta yang tidak dapat ditelusuri ke unit produksi secara individual. Biaya Bahan Baku dan Biaya Tenaga Kerja Langsung merupakan biaya utama dari suatu produk, namun Biaya *Overhead* Pabrik juga harus terjadi untuk membuat suatu produk. Biaya *Overhead* Pabrik mencakup semua biaya produksi yang tidak termasuk dalam bahan langsung dan tenaga kerja langsung. Segala jenis biaya produksi tidak langsung dicatat dalam berbagai rekening *overhead* pabrik yang jumlah maupun namanya bisa berbeda-beda antara perusahaan yang satu dengan perusahaan yang lain. Pemilihan nama rekening dan jumlah rekening yang disediakan tergantung pada sifat perusahaan dan informasi yang diinginkan perusahaan. Contoh Biaya *Overhead* Pabrik adalah biaya bahan pembantu, biaya tenaga kerja tidak langsung, pemeliharaan dan perawatan alat produksi, sewa pabrik, penyusutan pabrik dan sebagainya.

Selain itu Firdaus Ahmad Dunia dan Wasilah (2009: 248) memaparkan klasifikasi Biaya *Overhead* Pabrik berdasarkan sifat atau objek pengeluaran sebagai berikut:

#### a. Bahan Baku dan Perlengkapan

Biaya Bahan Baku dan perlengkapan adalah biaya yang dikeluarkan untuk semua bahan yang dipakai dalam produksi yang tidak dapat dibebankan secara langsung kepada objek biaya tertentu dengan pertimbangan ekonomis dan praktis. Objek biaya tersebut dapat berupa produk atau jumlah unit produk tertentu, pekerjaan-pekerjaan khusus, atau objek biaya lainnya.

#### b. Tenaga Kerja Tidak Langsung

Biaya Tenaga Kerja Tidak Langsung adalah biaya yang dikeluarkan untuk tenaga kerja yang secara tidak langsung terlibat dalam proses produksi dari suatu

produk, biaya-biaya ini tidak mungkin untuk dibebankan secara langsung objek biaya tertentu. Biaya ini tidak praktis untuk dibebankan secara langsung kepada jumlah unit produksi tertentu.

c. Biaya Tidak Langsung Lainnya

Biaya tidak langsung ini meliputi berbagai macam Biaya *Overhead* Pabrik yang tidak dapat diklasifikasikan sebagai Biaya Bahan Baku maupun Biaya Tenaga Kerja Tidak Langsung.

Adapun penggolongan Biaya *Overhead* Pabrik menurut Mulyadi (2007: 193) menyebutkan Biaya *Overhead* Pabrik dapat digolongkan dengan tiga cara:

1. Penggolongan Biaya *Overhead* Pabrik menurut sifatnya

Dalam perusahaan Biaya *Overhead* Pabrik adalah biaya produksi selain Biaya Bahan Baku dan Biaya Tenaga Kerja Langsung. Biaya-biaya produksi yang termasuk dalam Biaya *Overhead* Pabrik dikelompokkan menjadi beberapa golongan sebagai berikut:

a. Biaya Bahan Penolong

Biaya bahan penolong adalah bahan yang tidak menjadi bagian produk jadi atau bahan yang meskipun menjadi bagian produk jadi tetapi nilainya relatif kecil bila dibandingkan dengan harga pokok produksi tersebut.

b. Biaya Reparasi dan Pemeliharaan

Biaya reparasi dan pemeliharaan berupa biaya suku cadang (*spareparts*), biaya bahan habis pakai (*factory supplies*) dan harga perolehan jasa dari pihak luar perusahaan untuk keperluan perbaikan dan pemeliharaan emplasemen, dan aktiva tetap lain yang digunakan untuk keperluan pabrik.

c. Biaya Tenaga Kerja Tidak Langsung

Biaya tenaga kerja tidak langsung adalah tenaga kerja pabrik yang upahnya tidak dapat diperhitungkan secara langsung kepada produk atau pesanan tertentu.

d. Biaya yang timbul sebagai akibat penilaian terhadap aktiva tetap

Contoh biaya yang timbul sebagai akibat penilaian terhadap aktiva tetap adalah biaya-biaya depresiasi emplasemen pabrik, bangunan pabrik, mesin dan peralatan, dan aktiva tetap lain yang digunakan di pabrik.

e. Biaya yang timbul sebagai akibat berlalunya waktu

Contoh biaya yang timbul sebagai akibat berlalunya waktu adalah biaya-biaya asuransi gedung dan emplasemen, asuransi mesin dan peralatan, asuransi kendaraan, asuransi kecelakaan karyawan, dan biaya amortisasi kerugian *trialrun*.

f. Biaya *Overhead* Pabrik lain yang secara langsung memerlukan pengeluaran uang tunai

Contoh Biaya *Overhead* Pabrik lain yang secara langsung memerlukan pengeluaran uang tunai adalah biaya reparasi yang diserahkan kepada pihak luar perusahaan, biaya listrik PLN dan sebagainya.

2. Penggolongan Biaya *Overhead* Pabrik menurut perilakunya dalam hubungan dengan perubahan volume produksi

Biaya *Overhead* Pabrik dilihat dari perilakunya dalam hubungan dengan perubahan volume produksi dapat dibagi menjadi tiga golongan yaitu:

a. Biaya *Overhead* Pabrik tetap

Biaya *Overhead* Pabrik tetap adalah Biaya *Overhead* Pabrik yang tidak berubah dalam kisar perubahan volume kegiatan tertentu.

b. Biaya *Overhead* Pabrik variabel

Biaya *Overhead* Pabrik variabel adalah Biaya *Overhead* Pabrik yang berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan.

c. Biaya *Overhead* Pabrik semivariabel

Biaya *Overhead* Pabrik semivariabel Adalah Biaya *Overhead* Pabrik yang berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Untuk keperluan penentuan tarif Biaya *Overhead* Pabrik dan untuk pengendalian biaya, Biaya *Overhead* Pabrik semivariabel dibagi menjadi dua yaitu:

1. Biaya tetap

2. Biaya variabel



3. Penggolongan Biaya *Overhead* Pabrik menurut hubungannya dengan departemen

Dilihat dari hubungannya dengan departemen-departemen yang ada di pabrik, Biaya *Overhead* Pabrik dapat digolongkan menjadi dua yaitu:

- a. Biaya *Overhead* Pabrik langsung departemen (*direct departmental overhead expenses*)
- b. Biaya *Overhead* Pabrik tidak langsung departemen (*indirect departmental overhead expenses*).

Dalam perusahaan manufaktur untuk menghasilkan produk yang akan dipasarkan membutuhkan berbagai jenis biaya, dan biaya-biaya ini akan menjadi dasar dalam penentuan Harga Pokok Produksi. Harga Pokok Produksi dikeluarkan untuk tujuan menghasilkan produk jadi. Harga Pokok Produksi tidak dicatat dalam rekening biaya, melainkan dibebankan pada produk yang dihasilkan dan laporan dalam neraca sebagai persediaan. Harga Pokok Produksi tersebut belum akan tampak dalam laporan Laba-Rugi sebelum produk yang bersangkutan terjual.

#### **2.2.2.3. Metode Penentuan Harga Pokok Produksi**

Harga pokok produksi (*cost of goods manufactured*) mencerminkan total biaya barang yang diselesaikan selama periode berjalan. Biaya yang hanya dibebankan pada barang yang diselesaikan adalah biaya manufaktur dari bahan langsung, tenaga kerja langsung, dan overhead. Perincian dari pembebanan biaya ini diuraikan dalam daftar pendukung yang disebut sebagai laporan harga pokok produksi.

Dalam akuntansi biaya, perhitungan harga pokok dilakukan dengan menjumlahkan seluruh unsur biaya produksi, sedangkan harga pokok produksi perunit ditentukan dengan membagi seluruh total biaya produksi dengan volume produksi yang dihasilkan atau diharapkan akan dihasilkan. Cara seperti ini yang harus digunakan pokok produk maupun cara penyajiannya dalam laporan laba rugi. Bagi manajemen, punya kebebasan untuk tidak mengikuti prinsip akuntansi dalam hal tertentu cara yang disebut *Full Costing* tersebut sering kali tidak banyak

membantu. Oleh karena itu untuk perencanaan dan pengambilan keputusan yang berhubungan dengan biaya produksi dikenal dengan pendekatan *Variable Costing*.

*Variable Costing* adalah suatu metode penentuan harga pokok produk dimana hanya biaya produksi variabel saja dibebankan sebagai bagian dari harga pokok produksi. Metode ini disebut *variable costing* dengan alasan bahwa biaya yang dibebankan kepada produk hanya biaya yang berhubungan langsung dengan produk saja. Dengan pengertian tersebut, maka yang disebut harga pokok produksi adalah penjumlahan dari biaya bahan variabel, biaya upah variabel dan biaya overhead variabel tampak sebagai berikut :

Biaya bahan variabel	XXX	
Biaya upah variabel	XXX	
Biaya overhead variabel	XXX	(+)
Harga pokok produksi	XXX	

Dengan cara seperti tersebut, maka dalam metode variabel costing biaya overhead tetap bukan merupakan bagian dari produksi dan hal ini akan berpengaruh pada penyajian laporan laba rugi.

Metode *variable costing* mempunyai perbedaan dengan metode harga pokok penuh (*full costing*) dalam hal :

1. Penentuan harga pokok produksi
2. Penyajian dalam laporan laba rugi

*Full costing* dan *Variable costing* merupakan metode penentuan harga pokok produk konvensional yang dirancang berdasarkan kondisi teknologi manufaktur pada masa lalu. Dengan digunakan secara luas teknologi informasi dalam proses pengolahan informasi keuangan, *Activity Based Costing* menjadi alternatif metode penentuan harga pokok produk konvensional.

### **2.2.3. Akuntansi Biaya Konvensional**

#### **2.2.3.1. Pengertian Biaya Konvensional**

Sistem akuntansi biaya konvensional adalah sistem yang menyediakan informasi mengenai kumpulan dan alokasi biaya dari objek biaya, dimana biaya

ditelusuri ke setiap produk sebab setiap bagian produk mengkonsumsi sumber daya.

Pada sistem akuntansi biaya konvensional, biasanya seluruh biaya tidak langsung akan dikumpulkan dalam satu pengelompokan biaya (*cost pool*), kemudian seluruh total biaya tersebut dialokasikan dengan satu dasar pengalokasian (*cost allocation based*) kepada suatu objek biaya. Pemilihan dasar pengalokasian biasanya berdasarkan hubungan sebab akibat yang paling mewakili sebagian besar biaya tidak langsung.

Dalam sistem akuntansi biaya konvensional istilah pemicu biaya ini dikenal sebagai basis alokasi (*allocation bases*) seperti jumlah jam tenaga kerja langsung, biaya tenaga kerja langsung, biaya bahan langsung, jumlah jam mesin dan jumlah unit yang dihasilkan. Semua basis alokasi ini merupakan pemicu biaya yang hanya berhubungan dengan volume atau tingkat produksi (*volume related bases or unit level cost drivers*) yang digunakan untuk mengalokasikan biaya overhead pabrik.

Sistem akuntansi biaya konvensional yang banyak dipakai perusahaan-perusahaan saat ini tidak dapat digunakan untuk menghadapi persaingan dalam dunia bisnis modern sekarang ini. Peningkatan penggunaan sistem manajemen biaya, terutama pada perusahaan-perusahaan yang menghadapi peningkatan keragaman produk, kompleksitas produk yang lebih tinggi, daur hidup yang lebih pendek, meningkatnya persyaratan mutu, dan tekanan persaingan yang hebat. Untuk perusahaan yang beroperasi pada lingkungan produksi yang maju, sistem akuntansi biaya konvensional tidak dapat bekerja dengan baik.

Sistem biaya konvensional akan dapat mengukur harga pokok produk dengan tepat bila semua sumber daya yang dikonsumsi oleh produk memiliki proporsi yang sama dengan jumlah unit yang diproduksi, akan tetapi karena dalam sistem konvensional menggunakan dasar pembebanan ini, sedangkan produk mengkonsumsi sebagian besar sumber daya pendukung yang proporsinya tidak sama dengan jumlah unit yang dihasilkan, sehingga terjadi distorsi biaya.

Pengguna sistem akuntansi biaya konvensional menyadari kecenderungan distorsi pada data biaya yang dihasilkan dari sebuah sistem perhitungan biaya seringkali berusaha untuk membuat penyesuaian dengan

menggunakan intuisi dan cenderung kurang tepat atas informasi biaya tanpa memahami dampak keseluruhannya, sehingga mendistorsi informasi biaya. Informasi biaya yang tidak akurat dapat mengarah pada hasil-hasil strategis yang tidak diinginkan, seperti kepuasan lini produk yang salah, penetapan harga yang tidak realitis, dan alokasi sumber daya yang tidak efektif.

### **2.2.3.2. Kelebihan dan Kekurangan Sistem konvensional**

Sistem konvensional mempunyai kelebihan dan Kekurangan. Kelebihan sistem konvensional untuk menentukan Harga Pokok Produksi adalah :

#### **1. Mudah diterapkan**

Sistem konvensional tidak banyak menggunakan pemicu biaya (*Cost Driver*) dalam membebankan Biaya *Overhead* Pabrik sehingga memudahkan dalam melakukan perhitungan Harga Pokok Produksi.

#### **2. Mudah diaudit**

Pemicu biaya (*Cost Driver*) yang tidak banyak akan memudahkan auditor untuk melakukan audit.

Kelemahan sistem konvensional adalah sebagai berikut :

1. Penawaran sulit dijelaskan karena terjadi distorsi biaya.
2. Harga jual yang ditawarkan pada konsumen terlalu besar dibandingkan dengan para pesaing karena produk yang bervolume banyak dibebani biaya per unit terlalu besar.
3. Harga yang diminta oleh konsumen untuk produk bervolume banyak mungkin sudah menguntungkan, namun ditolak oleh perusahaan karena biaya per unitnya terdistorsi terlalu tinggi.
4. Harga jual yang ditawarkan pada konsumen terlalu kecil dibandingkan dengan para pesaing karena produk bervolume sedikit dibebani produk biaya per unit terlalu kecil sehingga produk ini laku keras.
5. Produk bervolume sedikit nampaknya laba, namun sebenarnya mungkin rugi karena biaya per unitnya dibebani terlalu kecil.

6. Konsumen tidak mengeluh terhadap kenaikan harga jual produk bervolume rendah, hal ini disebabkan biaya per unitnya terdistorsi terlalu rendah sehingga para pesaing yang biaya per unitnya tepat menjual produk yang sama dengan harga yang jauh lebih mahal.
7. Meskipun labanya nampak tinggi (namun sebenarnya mungkin rugi), manajer produksi ingin menghentikan produk bervolume kecil karena lebih sulit untuk dibuat.
8. Departemen akuntansi dan manajemen puncak tidak banyak memperhatikan penyempurnaan sistem akuntansi biaya yang digunakan perusahaan dan para pengguna informasi biaya merasa informasi yang diperolehnya tidak bermanfaat dan bahkan menyesatkan.

Penentuan Harga Pokok Produksi dengan sistem konvensional yang menggunakan *driver* berlevel unit sangat bermanfaat jika komposisi Biaya Bahan Baku dan Biaya Tenaga Kerja Langsung merupakan faktor yang dominan dalam proses produksi perusahaan, teknologi stabil dan keterbatasan produk. Biaya Bahan Baku dan Biaya Tenaga Kerja Langsung merupakan biaya utama (*prime cost*) sedangkan Biaya Tenaga Kerja Langsung dan Biaya *Overhead* Pabrik merupakan biaya konversi (*conversion cost*) yang merupakan biaya untuk mengubah bahan baku menjadi barang jadi. Sistem konvensional hanya cocok diterapkan dalam lingkungan perusahaan manufaktur dalam persaingan level domestik.

Sistem konvensional akan menimbulkan distorsi biaya jika digunakan dalam lingkungan perusahaan manufaktur maju dan dalam persaingan level global. Sistem penentuan Harga Pokok Produksi harus disesuaikan dengan sistem yang cocok dengan lingkungannya. Jika sistem penentuan Harga Pokok Produksi tidak dirubah akan menyebabkan distorsi biaya yang besar.

#### **2.2.3.3. Perhitungan Harga Pokok Produksi dengan Sistem Konvensional**

Sistem konvensional biaya produknya terdiri dari tiga elemen yaitu Biaya Bahan Baku, Biaya Tenaga Kerja Langsung, Biaya *Overhead* Pabrik. Sistem Tradisional hanya menggunakan *driver-driver* aktivitas

berlevel unit untuk membuat perhitungan Harga Pokok Produksi. Sistem konvensional tidak mencerminkan penyebab terjadinya biaya. *Cost driver* yang digunakan dalam Sistem konvensional sebagai dasar pembebanan dapat berupa jam kerja langsung, jam mesin, jam inspeksi dan sebagainya.

Pada sistem konvensional mengalokasikan biaya *overhead* Pabrik ditempuh dengan dua tahap. Pertama, Biaya *Overhead* Pabrik dibebankan ke unit organisasi (pabrik atau departemen). Kedua, Biaya *Overhead* Pabrik dibebankan ke masing-masing produk.

#### **2.2.4. Activity Based Costing**

*Activity based costing* adalah suatu sistem akuntansi yang berfokus pada aktivitas-aktivitas yang dilakukan untuk menghasilkan produk dan jasa dan bagaimana mengalokasikan BOP sebagai komponen harga pokok produksi kepada produk atau jasa dengan adil dan tepat berdasarkan aktivitasnya. *Activity Based Costing* merupakan sistem informasi biaya berbasis aktivitas yang didesain untuk memotivasi personel dalam melakukan pengurangan biaya dalam jangka panjang melalui pengelolaan aktivitas.

##### **2.2.4.1 Pengertian Activity Based Costing**

Sistem *Activity Based Costing (ABC)* merupakan salah satu upaya meningkatkan akurasi informasi biaya dari sistem akuntansi biaya konvensional.

Menurut Hongren (2009 : 141) mendefinisikan ABC sebagai berikut :

“*ABC (Activity Based Costing)* sebagai pendekatan untuk penetapan biaya yang berfokus pada aktivitas sebagai objek biaya yang fundamental. Pendekatan ini memakai biaya dari setiap aktivitas sebagai dasar untuk menetapkan biaya dari objek lain seperti barang atau jasa.”

Sistem ini dilakukan dengan dasar pemikiran bahwa penyebab timbulnya biaya adalah aktivitas yang dilakukan dalam suatu perusahaan, sehingga wajar

bila pengalokasian biaya-biaya tidak langsung dilakukan berdasarkan aktivitas tersebut.

Menurut Darsono Prawironegoro (2008 : 105) mendefinisikan ABC sebagai berikut :

“*Activity-Based Costing (ABC)* adalah perhitungan biaya produk didasarkan aktivitas nyata pengorbanan input untuk memperoleh output. Setiap produk harus ditelusuri biayanya berdasarkan aktivitas untuk menciptakan produk tersebut.”

Sedangkan Edward J. Blocher, Kung H. Chen, Thomas W. Lin (2007 : 222) menjelaskan bahwa :

“*Activity Based Costing (ABC)* adalah pendekatan perhitungan biaya yang membebankan biaya sumber daya ke objek biaya seperti produk, jasa, atau pelanggan berdasarkan aktivitas yang dilakukan untuk objek biaya tersebut.”

Dari definisi-definisi diatas penulis dapat menarik kesimpulan bahwa sistem ABC merupakan suatu metode mengenai sistem perencanaan biaya yang dikembangkan untuk konvensional. Yang menjadi pokok perhatian ABC adalah aktivitas-aktivitas perusahaan, dengan penelusuran biaya untuk menghitung harga pokok produk atau jasa, yaitu aktivitas yang mengkonsumsi sumber daya dan produk atau jasa yang mengkonsumsi aktivitas. Dengan demikian sistem ABC memudahkan perhitungan harga pokok objek biaya yang akurat sehingga mengurangi distorsi pada sistem biaya konvensional dan meningkatkan efektivitas pengambilan keputusan pihak manajemen.

#### **2.2.4.2. Konsep Dasar *Activity Based Costing System***

Mulyadi (2007: 52) mengungkapkan dua falsafah yang melandasi *Activity-Based Costing System* yaitu:

##### **1. *Cost is caused***

Biaya ada penyebabnya dan penyebab biaya adalah aktivitas. Pemahaman tentang aktivitas yang menjadi penyebab timbulnya biaya akan menempatkan personel

perusahaan pada posisi dapat mempengaruhi biaya. *Activity-Based Costing System* berawal dari keyakinan dasar bahwa sumber daya menyediakan kemampuan untuk melaksanakan aktivitas, bukan sekedar menyebabkan timbulnya biaya yang harus dialokasikan.

#### 2. *The causes of cost can be managed*

Penyebab terjadinya biaya (yaitu aktivitas) dapat dikelola. Melalui pengelolaan terhadap aktivitas yang menjadi penyebab terjadinya biaya, personel perusahaan dapat mempengaruhi biaya. Pengelolaan terhadap aktivitas memerlukan berbagai informasi tentang aktivitas.

Dalam *Activity-Based Costing System* produk diartikan sebagai barang atau jasa yang dijual perusahaan. Produk-produk yang dijual perusahaan misalnya pelayanan kesehatan, asuransi, pelayanan konsultasi, buku, baju dan sebagainya. Semua produk tersebut dihasilkan melalui aktivitas perusahaan. Aktivitas-aktivitas tersebut yang mengkonsumsi sumber daya. Biaya yang tidak dibebankan secara langsung pada produk akan dibebankan pada aktivitas yang menyebabkan timbulnya biaya tersebut. Biaya untuk setiap aktivitas ini kemudian dibebankan pada produk yang bersangkutan.

#### **2.2.4.3. Manfaat Activity Based Costing**

Manfaat sistem biaya *Activity based Costing* (ABC) bagi pihak manajemen perusahaan adalah :

1. Suatu pengkajian sistem biaya ABC dapat meyakinkan pihak manajemen bahwa mereka harus mengambil sejumlah langkah untuk menjadi lebih kompetitif. Sebagai hasilnya, mereka dapat berusaha untuk meningkatkan mutu sambil secara simultan fokus pada pengurangan biaya yang memungkinkan. Analisis biaya ini dapat menyoroti bagaimana mahalnya proses manufakturing, hal ini pada gilirannya dapat memacu aktivitas untuk mengorganisasi proses, memperbaiki mutu, dan mengurangi biaya.
2. Pihak manajemen akan berada dalam suatu posisi untuk melakukan penawaran kompetitif yang lebih wajar.



3. Sistem biaya ABC dapat membantu dalam pengambilan keputusan (*management decision making*) membuat-membeli yang manajemen harus lakukan, disamping itu dengan penentuan biaya yang lebih akurat maka keputusan yang akan diambil oleh pihak manajemen akan lebih baik dan tepat. Hal ini didasarkan bahwa dengan akurasi perhitungan biaya produk yang menjadi sangat penting dalam iklim kompetisi dewasa ini.
4. Mendukung perbaikan yang berkesinambungan (*continous improvement*), melalui analisa aktivitas, sistem ABC memungkinkan tindakan eliminasi atau perbaikan terhadap aktivitas yang tidak bernilai tambah atau kurang efisien. Hal ini berkaitan erat dengan masalah produktivitas perusahaan.
5. Memudahkan Penentuan biaya-biaya yang kurang relevan (*cost reduction*), pada sistem tradisional, banyak biaya-biaya yang kurang relevan yang tersembunyi. Sistem ABC yang transparan menyebabkan sumber-sumber biaya tersebut dapat diketahui dan dieliminasi.
6. Dengan analisis biaya yang diperbaiki, pihak manajemen dapat melakukan analisis yang lebih akurat mengenai volume produksi yang diperlukan untuk mencapai impas (*break even*) atas produk yang bervolume rendah.

#### **2.2.4.4. Kelebihan dan Kekurangan Penerapan Sistem *Activity Based Costing***

Keunggulan Sistem *Activity Based Costing* membantu mengurangi distorsi yang disebabkan alokasi biaya tradisional. Sistem ini memberikan gambaran yang jelas tentang bagaimana bauran dari beraneka ragam produk, jasa, dan aktivitas memberikan kontribusi kepada laba usaha dalam jangka panjang. Manfaat utama dari sistem *Activity Based Costing* adalah :

1. Pengukuran profitabilitas yang lebih baik  
Sistem ABC menyajikan biaya produk yang lebih akurat dan informatif, mengarahkan pada pengukuran profitabilitas produk yang lebih akurat dan keputusan strategis yang diinformasikan dengan lebih baik tentang penetapan harga jual, lini produk, dan segmen pasar.
2. Keputusan dan kendali yang lebih baik

Sistem ABC menyajikan pengukuran yang lebih akurat tentang biaya yang timbul karena dipicu oleh aktivitas, membantu manajemen untuk meningkatkan nilai produk dan nilai proses dengan membuat keputusan yang lebih baik tentang desain produk, mengendalikan biaya secara lebih baik, dan membantu perkembangan proyek-proyek yang meningkatkan nilai.

3. Informasi yang lebih baik untuk mengendalikan biaya kapasitas  
Sistem ABC membantu manajer mengidentifikasi dan mengendalikan biaya kapasitas yang tidak terpakai dalam pengambilan keputusan bisnis.
4. Kemampuan sistem ABC untuk mengungkapkan aktivitas yang tidak memberikan nilai tambah (non value added activities) bagi produk atau jasa yang dihasilkan.

Sistem *Activity Based Costing* bukanlah merupakan sistem yang sempurna. Menggunakan sistem *Activity Based Costing* dalam perhitungan harga pokok produk juga mempunyai kekurangan yang antara lain adalah :

1. Implementasi sistem *activity based costing* ini belum dikenal dengan baik, sehingga persentase penolakan terhadap sistem ini cukup besar.
2. Banyak dan sulitnya mendapat data yang dibutuhkan untuk menerapkan sistem *Activity Based Costing*.
3. Masalah *joint cost* yang dihadapi sistem konvensional juga tidak dapat teratasi dengan sistem ini.
4. Sistem *Activity Based Costing* melaporkan biaya dengan cara pembebanan untuk suatu periode penuh dan tidak mempertimbangkan untuk mengamortisasi *longterm payback expense*. Contohnya dalam penelitian dan pengembangan, biaya pengembangan dan penelitian yang cukup besar untuk periode yang disingkat akan ditelusuri ke produk sehingga menyebabkan biaya produk yang terlalu besar.

#### **2.2.4.5. Kriteria Penerapan *Activity Based Costing***

Dalam penerapannya, terdapat beberapa kriteria penerapan *Activity Based Costing* pada perusahaan antara lain :

1. Perusahaan mempunyai tingkat diversitas yang tinggi

Sistem ABC mensyaratkan bahwa perusahaan memproduksi beberapa macam produk atau lini produk yang di proses dengan menggunakan fasilitas yang sama. Kondisi yang demikian tentunya akan menimbulkan masalah dalam membebankan biaya ke masing-masing produk.

2. Tingkat persaingan industri yang tinggi

Yaitu terdapat beberapa perusahaan yang menghasilkan produk yang sama atau sejenis. Dalam persaingan antar perusahaan yang sejenis tersebut maka perusahaan akan semakin meningkatkan persaingan untuk memperbesar pasarnya. Semakin besar tingkat persaingan maka semakin penting peran informasi tentang harga pokok dalam mendukung pengambilan keputusan manajemen.

3. Biaya pengukuran yang rendah

Yaitu bahwa biaya yang digunakan sistem ABC untuk menghasilkan informasi biaya yang akurat harus lebih rendah dibandingkan dengan manfaat yang diperoleh.

Ada dua hal mendasar yang harus dipahami sebelum kemungkinan penerapan metode ABC, yaitu :

1. Biaya berdasarkan non unit harus merupakan prosentase yang signifikan dari biaya overhead. Jika hanya terdapat biaya overhead yang dipengaruhi hanya oleh volume produksi dari keseluruhan overhead pabrik maka jika digunakan akuntansi biaya tradisional pun informasi biaya yang dihasilkan masih akurat sehingga penggunaan sistem ABC kehilangan relevansinya. Artinya, *Activity Based Costing* akan lebih baik diterapkan pada perusahaan yang biaya overheadnya tidak hanya dipengaruhi oleh volume produksi saja.
2. Rasio konsumsi antara aktivitas berdasarkan unit dan berdasarkan non unit harus berbeda. Jika rasio 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

berbagai produk rasio konsumsinya sama, maka sistem akuntansi biaya tradisional atau sistem ABC membebankan biaya overhead dalam jumlah yang sama. Jadi, perusahaan yang produksinya homogen (diversifikasi paling rendah) mungkin masih dapat menggunakan sistem tradisional tanpa ada masalah.

#### **2.2.4.6. Penerapan *Activity Based Costing***

Sebelum dapat melaksanakan ABC dibutuhkan serangkaian kegiatan agar perusahaan dapat mengetahui dengan tepat jenis-jenis biaya yang dikelompokkan sebagai biaya tidak langsung, dasar pengelompokkan dan aktivitas yang dilakukan pada proses bisnis perusahaan.

Tahapan penyusunan hingga implementasi ABC menurut Ahmad dan Wasilah (2009:325) adalah sebagai berikut :

1. Memeriksa ulang seluruh informasi keuangan perusahaan.

Pada tahap ini kegiatan yang dilakukan adalah melihat lagi seluruh informasi keuangan perusahaan yang tersedia terutama yang berhubungan dengan biaya atau beban, baik biaya langsung maupun tidak langsung. Evaluasi atas biaya-biaya ini diperlukan agar diperoleh gambaran yang utuh tentang biaya apa saja yang terjadi, dan mengelompokkan biaya tersebut sebagai biaya langsung atau biaya tidak langsung berdasarkan objek biaya tertentu. Tujuan tahapan ini adalah agar perusahaan memperoleh informasi tentang perlakuan terhadap suatu biaya.

2. Menentukan tujuan penerapan sistem ABC.

Pada tahap ini manajemen harus memutuskan apa yang ingin dicapai oleh penerapan ABC, apakah akan digunakan untuk mengendalikan biaya, untuk pengambilan keputusan tertentu, atau untuk mengelola aktivitas yang ada di perusahaan. Manajemen harus memutuskan tingkat keakurasian dan ketersediaan data yang dibutuhkan, karena semakin tinggi tujuan penerapan ABC yang ingin dicapai maka data yang akan dibutuhkan semakin banyak dan semakin rinci sehingga akan semakin besar biaya yang dibutuhkan.

3. Menetapkan aktivitas utama yang menyebabkan perubahan pada beban tidak langsung/overhead.

Pada tahap ini yang dilakukan adalah melakukan tinjauan atas seluruh kegiatan yang terjadi dalam bisnis tersebut. Dari hasil tinjauan tersebut, dapat dilakukan pengelompokan biaya berdasarkan aktivitasnya, dan selanjutnya akan dapat diketahui aktivitas utama yang mempengaruhi besar atau kecilnya suatu biaya pada kelompok biaya tersebut. Aktivitas ini nantinya akan digunakan sebagai dasar pengalokasian biaya. Proses ini dilakukan dengan proses wawancara kepada para pelaksana/operator dan supervisor yang terkait. Kemudian hasil wawancara tersebut disusun dan melakukan evaluasi atas kegiatan-kegiatan yang tidak memiliki nilai tambah (*value added*). Sehingga pada akhirnya kegiatan tanpa nilai tambah dapat dihilangkan. Dalam tahap ini perusahaan sudah dapat menentukan kelompok biaya (*cost pool*) untuk biaya tidak langsung, dan sekaligus dasar pengalokasian biaya pada objek biayanya.

4. Menghubungkan biaya tidak langsung dengan aktivitas sehingga dapat dihitung tarif (*rate*) per unit untuk setiap dasar alokasi yang digunakan untuk membebankan biaya tidak langsung.

Pada tahap ini, perusahaan akan menghitung biaya/tarif pembebanan perunit untuk setiap dasar alokasi. Caranya adalah membagi biaya tidak langsung pada suatu kelompok biaya dengan dasar alokasinya.

Penghitungan tarif per unit pada sistem ABC dilakukan secara dua tahap (*two stages allocation*) dimana pada tahap pertama, biaya sumber daya tersebut dibebankan ke sejumlah sumber daya yang dikonsumsi suatu aktivitas. Sehingga biaya aktivitas akan sama dengan seluruh biaya sumber daya yang dikonsumsi oleh aktivitas tersebut. Selanjutnya pada tahap kedua biaya aktivitas tersebut akan dikaitkan dengan jumlah aktivitas untuk menentukan suatu aktivitas biaya.

5. Menghitung biaya tidak langsung yang dibebankan pada setiap objek biaya.

Pada tahap ini, untuk mengetahui pembebanan biaya tidak langsung dilakukan perhitungan dengan cara : mengalikan biaya pembebanan biaya perunit dengan konsumsi sumber daya.

6. Menghitung total biaya untuk setiap objek biaya.

Setelah diketahui jumlah biaya tidak langsung kemudian ditambahkan dengan biaya langsung, maka perusahaan dapat mengetahui biaya produksi untuk setiap objek biayanya.

7. Menggunakan hasil perhitungan ABC tersebut untuk melakukan perbaikan dan pengambilan keputusan yang relevan.

Setelah mengetahui total biaya tersebut, maka manajemen perusahaan dapat melakukan perubahan dan perbaikan proses produksi maupun hal-hal lain yang akan meningkatkan efisiensi atau nilai tambah untuk konsumen.

Menurut Hongren (2008:172), langkah-langkah dalam penerapan ABC meliputi :

1. Mengidentifikasi produk yang menjadi objek biaya
2. Mengidentifikasi biaya langsung produk
3. Memilih dasar alokasi biaya yang akan digunakan untuk mengalokasikan biaya tidak langsung ke produk
4. Mengidentifikasi biaya tidak langsung yang berkaitan dengan setiap dasar alokasi biaya
5. Menghitung tarif per unit dari setiap dasar alokasi biaya yang digunakan untuk mengalokasikan biaya tidak langsung ke produk
6. Menghitung biaya tidak langsung yang dialokasikan ke produk
7. Menghitung total biaya produk dengan menambahkan semua biaya langsung dan tidak langsung

Hansen & Mowen (2009:175) menyebutkan bahwa sistem biaya berdasarkan aktivitas (ABC) pertama-tama menelusuri biaya aktivitas dan kemudian produk. Asumsi yang mendasari adalah bahwa aktivitas-aktivitas memakai sumber-sumber daya dan produk, sebagai gantinya memakai aktivitas. Oleh sebab itu ABC juga merupakan proses dua tahap. Akan tetapi, dalam sistem biaya ABC menekankan penelusuran langsung dan penelusuran penggerak (menekankan hubungan sebab-akibat) sedangkan sistem tradisional cenderung intensif alokasi (sangat mengabaikan hubungan sebab-akibat).

## 1. Pengidentifikasian aktivitas dan atributnya

Identifikasi aktivitas haruslah menjadi tahap awal dalam perancangan sistem perhitungan biaya berdasarkan aktivitas. Karena suatu aktivitas merupakan tindakan yang diambil atau pekerjaan yang dilakukan dengan peralatan atau orang untuk orang lain, pengidentifikasian aktivitas biasanya dilakukan dengan mewawancarai para manajer atau perwakilan dari area fungsional (departemen). Data yang dihasilkan dari wawancara ini digunakan untuk menyiapkan kamus aktivitas. Kamus aktivitas mendaftarkan aktivitas-aktivitas dalam sebuah organisasi bersama dengan atribut aktivitas yang penting. Atribut aktivitas adalah informasi keuangan dan non keuangan yang mendeskripsikan aktivitas individual. Atribut yang digunakan bergantung pada tujuannya. Contoh-contoh atribut aktivitas yang berhubungan dengan tujuan perhitungan biaya meliputi berbagai sumber daya yang digunakan, jumlah (persentase) waktu yang dihabiskan oleh pekerja untuk suatu aktivitas, objek biaya yang menggunakan *output* aktivitas (alasan melakukan aktivitas), ukuran dari *output* aktivitas (penggerak aktivitas), dan nama aktivitas.

## 2. Pembebanan biaya ke aktivitas

Setelah aktivitas diidentifikasi dan dideskripsikan, langkah selanjutnya adalah menentukan berapa besar biaya yang dikeluarkan untuk melakukan setiap aktivitas. Hal ini membutuhkan identifikasi sumber daya yang digunakan pada setiap aktivitas. Aktivitas menggunakan sumber daya seperti tenaga kerja, bahan, energi, dan modal. Biaya dari sumber daya didapatkan dari buku besar umum, tetapi seberapa besar biaya yang dikeluarkan pada setiap aktivitas tidak dapat dilihat. Oleh karena itu, biaya sumber daya pada aktivitas perlu dibebankan dengan menggunakan penelusuran langsung dan penelusuran penggerak.

Waktu yang dihabiskan pada setiap aktivitas merupakan dasar untuk pembebanan biaya tenaga kerja pada aktivitas. Jika waktu yang dipergunakan 100 persen, maka tenaga kerja adalah sepenuhnya aktivitas dan metode pembebanan adalah penelusuran langsung. Sementara itu apabila sumber daya dibagi atas beberapa aktivitas maka pembebanan dilakukan dengan penelusuran penggerak yang disebut penggerak sumber daya (*resource driver*).

Penggerak sumber daya adalah faktor yang mengukur pemakaian sumber daya oleh aktivitas. Setelah penggerak sumber daya diidentifikasi, biaya sumber daya dapat dibebankan pada aktivitas.

### 3. Pembebanan biaya aktivitas ke aktivitas lain

Pembebanan biaya pada aktivitas melingkupi tahap pertama perhitungan biaya berdasarkan aktivitas. Pada tahap pertama ini, aktivitas diklasifikasikan sebagai primer dan sekunder. Pada tahap selanjutnya, biaya aktivitas sekunder dibebankan pada aktivitas-aktivitas yang menggunakan *output*-nya. Sebagai contoh, mengawasi karyawan adalah aktivitas sekunder. Ukuran output adalah jumlah waktu karyawan yang digunakan pada setiap aktivitas.

### 4. Pembebanan biaya pada produk

Setelah biaya dari aktivitas primer ditentukan, biaya tersebut dibebankan pada produk dalam suatu proporsi yang 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.

#### **2.2.5. Tingkatan Biaya dan Pemicu**

*Activity Based Costing* mengakui aktivitas, biaya aktivitas, dan pemicu aktivitas pada tingkatan agregasi (*levels of aggregation*) yang berbeda dalam satu lingkungan produksi. Empat tingkat yang umumnya diidentifikasi adalah unit, *batch*, produk, dan pabrik. Tingkatan yang berbeda sebenarnya adalah tingkatan agregasi data yang berbeda. Suatu *batch* adalah jumlah atau agregasi dari unit-unit identik yang menyusunnya. Suatu produk adalah agregasi dari banyak batch dan suatu produk dapat dianggap sebagai suatu agregasi dari semua produknya.

Menurut Lutfi Aziz dalam buku Akuntansi Biaya (2011 : 78 ), biaya-biaya yang terjadi pada berbagai tingkat aktivitas yang berbeda adalah sebagai berikut :

Sistem ABC membagi aktivitas kedalam 4 tingkatan, yaitu :

#### 1. *Unit-level activities*



Aktivitas tingkat unit adalah aktivitas yang dilakukan untuk setiap unit produk yang dihasilkan. Contoh : energi untuk menjalankan mesin, pemakaian bahan baku.

2. *Batch-Level Activities*

Aktivitas tingkat batch adalah aktivitas yang dilakukan untuk setiap *batch* (kelompok) produk yang dihasilkan. Biaya yang terjadi bervariasi berdasarkan jumlah *batch*, bukan berdasarkan jumlah unit produk. Contoh : penyetelan (*set up*) mesin, inspeksi untuk pengendalian kualitas, dll.

3. *Product sustaining activities*

Aktivitas tingkat produk adalah aktivitas yang dilakukan untuk mendukung berbagai produk yang dihasilkan. Biaya yang timbul tergantung pada jumlah jenis produk yang dihasilkan. Contoh : penyusunan prosedur pengujian produk, perubahan teknis, penanganan spesifikasi produk, dll.

4. *Facilities sustaining activities*

Aktivitas tingkat fasilitas adalah aktivitas yang diperlukan untuk mempertahankan proses produksi secara umum. Contoh : keamanan, penyediaan fasilitas, pemeliharaan, dll.