

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Biaya

Pemahaman mengenai biaya penting sekali karena biaya dapat menjadi dasar pengambilan keputusan ekonomi. Informasi biaya dalam pengambilan keputusan adalah hal yang penting, meskipun tidak disangkal bahwa biaya hanya merupakan satu diantara sekian banyak faktor yang menjadi pertimbangan. Berikut ini akan dibahas beberapa pengertian dari biaya.

2.1.1 Konsep Biaya

Terdapat bermacam-macam konsep biaya diantaranya ialah: Mulyadi dalam bukunya Akuntansi biaya (1991:8) dalam arti luas “Biaya adalah pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau yang memungkinkan akan terjadi untuk tujuan tertentu”. Sedangkan dalam arti sempit menurut Mulyadi (1991:10) Biaya dapat diartikan sebagai pengorbanan sumber ekonomi untuk memperoleh aktiva.

Hammer dkk dalam bukunya *Cost Accounting* (1994:20) mengemukakan bahwa “*cost as an exchange price, a sacrifice made to secure benefit*” (Biaya merupakan suatu nilai tukar prasyarat, pengorbanan yang dilakukan guna memperoleh manfaat). Sedangkan Warren dkk (1993:20) dalam bukunya *Accounting* mengatakan: “*A cost is apayment of cash or its equivalent or the commitment to pay cash in the future for the purpose of generating revenue*”.

5. Promo Display

Dalam kategori ini PT. Hesa Pratama Mandiri mengadakan promo berupa produk yang ingin di iklankan dalam sebuah pameran atau acara-acara.

6. Exhibition

Dalam kategori ini PT. Hesa Pratama Mandiri bergerak dalam pengadaan pameran dan pertunjukan yang biasanya diadakan oleh departemen-departemen.

3.3 Struktur Organisasi PT. Hesa Pratama Mandiri

3.3.1 Susunan Kepengurusan PT. Hesa Pratama Mandiri

Susunan pengurus perusahaan tahun 2007 adalah sebagai berikut:

Presiden Direktur	: Achmad Syafril
Direktur	: Sulendra Juhanda
Presiden Komisaris	: Suhermin
Komisaris	: Dahrun Erhazi

3.3.2 Uraian Tugas dan Bagan Struktur Organisasi

Perusahaan merupakan suatu organisasi yang terdiri dari kumpulan orang-orang yang melakukan kerjasama untuk mencapai tujuan tertentu dan di dalamnya terdapat suatu sistem yang mengatur tata kerja dan hubungan antara unit-unit yang melakukan kerjasama itu.

Suatu struktur organisasi yang baik haruslah memisahkan batas-batas tanggung jawab fungsional secara tepat, adanya suatu sistem pendelegasian

Secara umum para ahli di atas mendefinisikan biaya sebagai sumber ekonomis yang dikorbankan untuk memperoleh barang atau jasa. Pengorbanan tersebut bisa berupa uang tunai yang dibelanjakan, aktiva tetap yang ditransfer dan jasa yang diberikan atau sesuatu yang dapat diukur dalam nilai uang. Secara umum pengorbanan ekonomis tersebut dapat dibedakan menjadi 2 macam:

1. Pengorbanan yang telah terjadi (*historical cost*).
2. Pengorbanan yang mempunyai kemungkinan untuk terjadi (misalnya: *differential cost* dan *oportunity cost*).

Dalam praktek sehari-hari istilah biaya atau *cost* seringkali disama artikan dengan istilah beban atau *expense*. Sebenarnya biaya dan beban mempunyai pengertian yang berbeda. Slamet sugiri dalam bukunya Akuntansi manajemen (1999:15) mengatakan bahwa *cost* adalah pengorbanan sumber daya ekonomis tertentu untuk memperoleh sumber daya lainnya. Adapun *expense* adalah pengorbanan sumber daya ekonomis untuk memperoleh penghasilan (*revenue*).

Gudono dalam bukunya Akuntansi manajemen (1993:16) menyatakan bahwa *cost* dan *expense* mempunyai istilah yang berbeda dimana *cost* atau biaya adalah kas atau lainnya yang *equivalent* dengan kas yang bisa diukur, yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan akan membawa manfaat bagi perusahaan dimana mendatang. Sedangkan *expense* atau beban sebagai *cost* yang habis atau hilang (*expired*) karena digunakan untuk memperoleh penghasilan.

2.1.2 Klasifikasi Biaya

Biaya diklasifikasikan secara berbeda-beda dan tidak ada yang lebih baik antara klasifikasi yang satu dengan klasifikasi yang lain, karena semua klasifikasi tersebut penting dan berguna. Klasifikasi yang memadai tergantung dari lingkungan organisasi, produk perusahaan, tujuan dari analisis itu sendiri, dan kebutuhan manajemen.

Hammer dkk dalam bukunya *Cost Accounting* (1994:28-29) mengklasifikasikan biaya berdasarkan hubungan antara biaya dengan:

- a. Produk
- b. Volume produksi
- c. Departemen produksi dan bagian-bagiannya
- d. Periode akuntansi
- e. Keputusan, tindakan atau evaluasi

Pembahasan hanya dilakukan untuk biaya-biaya yang berkaitan dengan permasalahan yang akan dibahas, yaitu hubungan biaya dengan produk dan volume produksi.

- a. Biaya dalam hubungannya dengan produk
 - 1) Biaya manufaktur atau biaya produksi, terdiri dari:
 - a) Bahan langsung (*direct material/ DM*), yaitu semua bahan/material yang membentuk bagian-bagian yang melengkapi suatu produk jadi dan dapat langsung ditelusuri. Contoh: karet untuk membuat ban mobil, kulit untuk membuat sarung jok mobil.

Sebaliknya bahan tidak langsung (*indirect material*), adalah bahan-bahan yang dibutuhkan untuk menyelesaikan produk tersebut namun tidak menjadi bagian dari produk atau menjadi bagian dari produk namun tidak dapat ditelusuri secara langsung. Contoh: lem, paku.

- b) Tenaga kerja langsung (*direct labor*), yaitu tenaga kerja yang mengubah bahan langsung menjadi produk jadi dan dapat langsung ditelusuri ke produk tersebut. Contoh: operator mesin, buruh pabrik. Sebaliknya tenaga kerja tidak langsung (*indirect labor*) adalah tenaga kerja yang tidak dapat langsung ditelusuri pada konstruksi dan komposisi produk, jadi yang dihasilkan atau yang dapat ditelusuri hanya pada biaya yang besar. Biaya ini diperlukan sebagai bagian dari biaya *overhead* pabrik bersama-sama dengan bahan tidak langsung. Contoh: pengawas pabrik, insinyur, pengurus bahan/ material, dan petugas keamanan.
- 2) Biaya komersial, diklasifikasikan menjadi 2 kelompok besar:
- a) Biaya pemasaran, yaitu menyangkut semua biaya yang dikeluarkan mulai saat penerimaan pemesanan pelanggan sampai saat produk jadi/jasa sampai ketangan pelanggan. Contoh: biaya promosi, biaya penjualan, dan biaya pengiriman.
 - b) Biaya administrasi, yaitu menyangkut semua biaya yang terjadi dalam mengendalikan perusahaan, yang tidak termasuk biaya produksi atau pemasaran pemasaran. Contoh: biaya yang

menyangkut kompensasi eksekutif, akuntansi, sekretariat, humas. Namun tidak semua biaya-biaya tersebut dialokasikan sebagai biaya administrasi. Gaji wakil presiden direktur yang berhubungan dengan manufaktur dapat diperlakukan sebagai biaya manufaktur, gaji wakil presiden direktur yang berhubungan dengan pemasaran dapat diperlakukan sebagai biaya pemasaran.

$$\text{Biaya Produksi} + \text{Biaya Komersial} = \text{Total Biaya Operasi}$$

- b. Biaya dalam hubungannya dengan volume produksi.
- 1) Biaya variabel (*variabel cost*), yaitu biaya yang berubah jumlahnya sejalan dengan perubahan aktivitas dalam suatu *range* yang relevan (*relevant range*).
 - 2) Biaya tetap (*fixed cost*), yaitu biaya yang tetap jumlahnya dalam suatu *range* yang relevan dari suatu aktivitas. Biaya tetap per unit akan turun dengan meningkatnya aktivitas dalam suatu *range* yang relevan. Contoh: gaji eksekutif produksi, penyusutan, pajak bangunan, asuransi, sewa.
 - 3) Biaya semi variabel (*semivariable cost*), yaitu biaya yang terdiri dari elemen tetap maupun variabel. Contoh: biaya listrik untuk penerangan cenderung merupakan biaya tetap karena penerangan selalu dibutuhkan tanpa tergantung dari aktivitas yang dilakukan, tapi jika listrik digunakan untuk mengoperasikan peralatan, maka listrik yang dibutuhkan akan berbeda-beda tergantung dari penggunaan peralatan

tersebut. Contoh lain: biaya inspeksi, asuransi kesehatan, kecelakaan dan biaya air.

2.1.3 Alokasi Biaya

Pengendalian dan pertanggungjawaban terhadap biaya dan beban mempunyai kedudukan yang sama penting baik dalam industri manufaktur maupun dalam industri jasa. Oleh karena itu pembebanan biaya menurut departemen, seksi atau unit-unit administrasi dan produksi sangat dibutuhkan.

Hansen dan Mowen dalam bukunya *Management Accounting* (2000:241) menyatakan bahwa alokasi hanya merupakan sarana membagi kelompok biaya dan membebankan biaya tersebut pada berbagai sub-unit.

Sedangkan Hongren dalam bukunya *Cost Accounting* (1997:313-314) menyatakan alokasi biaya digunakan bagi seluruh penelusuran atau pelacakan biaya sampai obyek-obyek biaya seperti departemen-departemen atau produk-produk.

Berdasarkan pengertian di atas maka dapat dirangkum bahwa alokasi biaya merupakan suatu proses pembagian kelompok biaya dan membedakannya pada berbagai sub-unit yang digunakan bagi seluruh penelusuran biaya sampai ke obyek-obyek biaya.

2.2 Sistem Akuntansi Biaya Tradisional

2.2.1 Pengertian Akuntansi Biaya Tradisional

Menurut Atkinson dalam bukunya *Advanced Management Accounting* (1995:94) pengertian sistem akuntansi biaya tradisional adalah “*Traditionally the basic structure of cost accounting system has reflected the need to determine product cost based on external financial reporting requirements imposed by corporate, securities or income tax laws*”.

Menurut pernyataan di atas akuntansi biaya tradisional merupakan struktur dasar di dalam sistem akuntansi biaya yang menunjukkan kebutuhan untuk menentukan biaya per unit produk sebuah laporan keuangan eksternal yang syaratnya ditetapkan oleh perusahaan.

Menurut Supriyono dalam bukunya *Akuntansi Biaya dan Akuntansi Manajemen Untuk Teknologi Maju dan Globalisasi* (2002:263) menyatakan bahwa “Sistem biaya tradisional hanya membebankan biaya pada produk sebesar biaya produksinya”. Biaya produk terdiri atas tiga elemen, yaitu:

1. Biaya bahan baku
2. Biaya tenaga kerja langsung
3. Biaya *overhead*

Supriyono *Akuntansi Biaya dan Akuntansi Manajemen Untuk Teknologi Maju dan Globalisasi* (2002:263) juga menyatakan Biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung merupakan biaya langsung sehingga tidak menimbulkan masalah dalam pembebanan pada produk. Pembebanan biaya langsung dapat dilakukan secara akurat dengan menggunakan pelacakan langsung atau pelacakan

driver. Sedangkan biaya *overhead* menimbulkan masalah karena biaya *overhead* tidak memiliki biaya hubungan masukan keluaran yang dapat diobservasi secara fisik, oleh karena itu dalam pembebanannya biaya *overhead* harus didasarkan pada penelusuran driver dan alokasi.

2.2.2 Penetapan Tarif *Overhead*

Dalam metode tradisional penerapan tarif *overhead* terbagi dalam dua jenis yaitu penerapan tarif *overhead* tunggal (*Plantwide overhead rate*) dan penetapan tarif *overhead* Departement (*Departemental overhead rate*). Dalam bukunya Akuntansi Manajerial, Garrison dan Noreen menjelaskan tentang penerapan tarif *overhead* dengan dua metode tersebut (2000:293-294):

1. Tarif *overhead* tunggal (*Plantwide overhead rate*)

Plantwide overhead rate digunakan untuk perusahaan secara keseluruhan dan biasanya basis yang digunakan adalah jam mesin atau jam kerja langsung. Pendekatan yang sederhana ini dapat mendistorsi biaya produksi per unit pada saat akan digunakan sebagai pembuatan keputusan. Pada saat sistem biaya dikembangkan pada tahun 1800-an, tenaga kerja langsung merupakan komponen terbesar dalam biaya produk sehingga ada korelasi positif antara tenaga kerja langsung dengan biaya *overhead*. Tetapi pada saat sekarang ini tarif *overhead* tunggal berdasarkan tenaga kerja langsung tidak memuaskan lagi, karena dalam beberapa perusahaan tenaga kerja langsung tidak lagi memiliki korelasi yang tinggi dengan biaya *overhead* dan juga karena aktivitas yang berkaitan dengan *overhead* sangat

bervariasi sehingga tarif tunggal berdasarkan teraga kerja langsung tidak mampu lagi mencerminkan kondisi yang sesungguhnya.

2. Tarif *overhead* departemen (*Departmental overhead rate*)

Dalam tarif *overhead* departemen basis alokasi di masing-masing Departemen disesuaikan dengan sifat pekerjaan yang dilakukan departemen tersebut, sehingga biaya-biaya yang akan timbul dapat ditelusuri dengan lebih teliti lagi. Tetapi tarif *overhead* departemen juga dapat melakukan kesalahan dalam mengalokasi biaya *overhead* dalam situasi perusahaan memiliki rentang produk yang berbeda dalam volume, *batch size* atau kompleksitas produksi karena dalam pendekatan departemen berdasarkan pada volume sebagai faktor untuk mengalokasikan biaya overhead ke produk.

2.2.3 Keterbatasan Sistem Biaya Tradisional

Dengan menggunakan metode tradisional akan menimbulkan distorsi biaya. Menurut Supriyono Akuntansi Biaya dan Akuntansi Manajemen Untuk Teknologi Maju dan Globalisasi (2002:267) Distorsi biaya adalah pembebanan biaya yang terlalu tinggi (*overstated*) atau terlalu rendah (*understated*) pada suatu obyek biaya.

Menurut Cooper dan Kaplan dalam bukunya *The Design of Cost Management System* (1999:3-4) ada lima faktor yang dapat menyebabkan terjadinya distorsi dalam sistem biaya tradisional, yaitu:

1. Pengalokasian biaya ke produk yang tidak berhubungan dengan produk yang diproduksi, seperti biaya penelitian dan pengembangan untuk produk mendatang.
2. Penghilangan biaya yang berhubungan dengan produk yang diproduksi, seperti biaya penjualan, biaya umum dan administrasi, yang biasanya tidak dapat dikapitalisasikan dan dibebankan kepersediaan.
3. Pembebanan biaya hanya ke sebagian output perusahaan. Misalnya output perusahaan terdiri dari *tangible dan intangible* produk, tetapi biaya-biaya yang terjadi hanya dibebankan ke produk *tangible* saja.
4. Pengalokasian secara tidak langsung biaya yang tidak akurat ke produk. Pengalokasian ini dapat menyebabkan dua macam distorsi, yaitu:
 - a. *Price distortions*, yang terjadi jika sistem biaya terlalu agregat dan penggunaan *average price* sebagai pengganti *specific labor hour* meskipun terdapat perbedaan besar dalam tarif gaji aktual untuk *skilled and unskilled individual*.
 - b. *Quality distortions*, yang terjadi jika biaya secara tidak langsung dialokasikan ke produk dengan menggunakan suatu dasar yang tidak proporsional secara sempurna terhadap konsumsi aktual atas sumber daya untuk produk. Misalnya produk yang *labor-intensive* seringkali *overstated* jika jam kerja langsung digunakan untuk mengalokasikan seluruh biaya *overhead* ke produk.

5. Pengalokasian *common/join cost* ke produk. Misalnya, suatu mesin di *set-up* untuk memproduksi suatu *batch* produk, maka biaya *set-up* dialokasikan ke setiap unit di dalam *batch*.

Menurut Blocher dalam bukunya Manajemen Biaya (2000:118). Keterbatasan utama dari sistem akuntansi biaya tradisional adalah penggunaan tarif tunggal atau tarif departemental yang mendasarkan pada volume. Tarif ini menghasilkan biaya produk yang tidak akurat jika sebagian besar biaya *overhead* tidak berhubungan dengan volume, dan jika perusahaan menghasilkan komposisi produk yang bermacam-macam dengan volume, ukuran dan kompleksitas yang berbeda-beda.

Menurut Supriyono dalam bukunya Akuntansi Biaya dan Akuntansi Manajemen Untuk Teknologi Maju dan Globalisasi (2002:267), kelemahan sistem biaya tradisional antara lain:

1. Karena terjadi distorsi biaya maka penawaran sulit dijelaskan
2. Karena produk bervolume rendah banyak dibebani biaya unit per unit terlalu besar maka harga jual yang ditawarkan pada konsumen terlalu besar dibandingkan dengan para pesaing perusahaan.
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. Karena produk bervolume rendah sedikit dibebani biaya per unit terlalu kecil maka harga jual yang ditawarkan pada konsumen terlalu kecil pula dibandingkan dengan para pesaing perusahaan.

5. Produk bervolume rendah sedikit kelihatannya laba, namun sebenarnya rugi karena biaya per unitnya dibebani terlalu kecil.

2.3 *Activity Based Costing System*

Dalam melakukan penelusuran biaya *overhead* secara tepat diperlukan suatu sistem biaya yang dapat menelusuri biaya *overhead* menurut aktivitas-aktivitas yang terkait. *Activity Based Costing* merupakan salah satu upaya untuk mengatasi masalah dalam pembebanan biaya *overhead* agar informasi yang dihasilkan dapat lebih akurat.

2.3.1 *Pengertian Activity Based Costing*

Berikut akan dibahas beberapa definisi *Activity Based Costing* menurut para ahli manajemen biaya, antara lain:

Dalam buku Manajemen Biaya (2000:120), Blocher dan kawan-kawan mendefinisikan sebagai berikut:

“*Activity Based Costing* adalah pendekatan penentuan biaya produk yang membebankan biaya ke produk atau jasa berdasarkan konsumsi sumber daya yang disebabkan karena aktivitas”.

Atau dengan kata lain:

Sumber Daya —————▶ **Aktivitas** —————▶ **Produk**

Menurut Blocher (2000:120) ada elemen-elemen penting yang perlu diperhatikan dalam *Activity Based Costing* antara lain:

1) *Activity*

Aktivitas adalah pekerjaan yang dilakukan dalam suatu organisasi. Aktivitas juga didefinisikan sebagai kumpulan tindakan yang dilakukan dalam organisasi yang berguna untuk tujuan penentuan biaya berdasarkan aktivitas, contoh pemincahan bahan merupakan aktivitas pergudangan.

2) *Resources*

Sumber daya merupakan unsur ekonomis yang dibebankan atau digunakan dalam pelaksanaan aktivitas, contoh gaji dan bahan.

3) *Obyek biaya*

Adalah bentuk akhir dimana pengukuran biaya diperlukan, contoh: pelanggan, produk, jasa.

4) *Elemen biaya*

Merupakan jumlah yang dibayarkan untuk sumber daya yang dikonsumsi oleh aktivitas dan terkandung dalam *cost pool*.

5) *Cost driver*

Pemicu biaya adalah faktor-faktor yang menyebabkan perubahan biaya aktivitas, *cost driver* merupakan faktor yang dapat diukur yang digunakan untuk membebankan biaya ke aktivitas dan dari aktivitas ke aktivitas lainnya.

Dalam buku *Cost Accounting-Using Cost Manajement Approach* (1993:117), Gayle mendefinisikan *Activity Based Costing* sebagai berikut:

Activity based costing recognizes that performance of activities triggers the consumption of resources that are recorded as costs. "Transaction based costing" is another name for ABC. The purpose of ABC is to assign costs to the transactions and activities performed in an organization, and then allocate them appropriately to product according to each product's use of activities.

(*Activity based costing* mengakui bahwa pelaksanaan aktivitas menimbulkan konsumsi sumber daya yang dicatat sebagai biaya. "Kalkulasi biaya berbasis transaksi" adalah nama lain untuk ABC. Tujuan ABC adalah mengalokasikan biaya ke transaksi dari aktivitas yang dilaksanakan dalam suatu organisasi, dan kemudian mengalokasikan biaya tersebut secara tepat ke produk sesuai dengan pemakaian aktivitas setiap produk).

Dalam buku *Manajerial Accounting* (1991:96), Garrison mendefinisikan *Activity Based Costing* sebagai berikut:

A costing method that creates a cost pool for each event or transaction (activity) in an organization that acts as a cost driver. Overhead costs are then assigned to products and service on a basis of these events or transactions that the product or service has generated.

"suatu metode kalkulasi biaya yang menciptakan suatu kelompok biaya untuk setiap kejadian atau transaksi (aktivitas) dalam suatu organisasi yang berlaku sebagai pemacu biaya. Biaya overhead kemudian dialokasikan ke produk dan jasa dengan dasar jumlah dari kejadian atau transaksi tersebut yang produk atau jasa hasilkan"

Dalam buku *Cost Accounting-A Manajerial Emphasis* (1993:939), Charles T. Horngren dan kawan-kawan mendefinisikan *Activity Based Costing* sebagai berikut:

An approach to costing that focuses on activities as the fundamental cost objects. It uses the cost of these activities as the basis for assigning costs to other cost objects such as products, services, or customers.

“Suatu pendekatan kalkulasi biaya yang memfokus pada aktivitas sebagai obyek biaya yang fundamental. *Activity Based Costing* menggunakan biaya dari aktivitas tersebut sebagai dasar untuk mengalokasi biaya ke obyek biaya yang lain seperti produk, jasa atau pelanggan”.

2.3.2 Tahap-tahap Perancangan *Activity Based Costing*

Idealnya semua biaya dapat dibebankan langsung pada setiap kegiatan dan kemudian langsung dibebankan ke produk akhir. Namun biaya pengumpulan data dapat lebih mahal dari manfaat yang diperoleh dari informasi yang memang lebih baik. Lagi pula kebanyakan biaya sukar, bahkan boleh dikatakan tidak mungkin dibebankan langsung pada obyek biaya. Akuntansi biaya tradisional dengan begitu saja mengalokasikan biaya umum tidak langsung, dan metode inilah yang merusak integritas biaya.

Activity Based Costing mengubah kesalahan alokasi ini dengan menggunakan pemicu sumber daya dan kegiatan yang mencerminkan pola konsumsi yang khas dan menghubungkan sebab dan akibat pada proses pembebanan biaya.

Agar dalam penerapan *Activity Based Costing* sesuai dengan tujuan yang diharapkan, maka Michael C.O. Guin (1991:86) menguraikan langkah-langkah yang harus diperhatikan dalam menyusun desain suatu sistem *Activity Based Costing*, antara lain:

1. Bebaskan seluruh biaya yang terjadi ke departemen-departemen yang bersangkutan.
2. Pisahkan biaya-biaya menurut fungsinya apakah untuk *product driver* atau untuk *consumer driver*.

3. Pisahkan lalu golongkan departemen-departemen pendukung ke dalam departemen utama atau fungsional yang harus memiliki jenis biaya utama dan digerakan oleh berbagai aktivitas.
4. Golongkan departemen-departemen biaya ke dalam *cost pool fungsional*.
5. Identifikasikan aktivitas, kemudian identifikasi driver tahap pertama.
6. Identifikasi driver tahap kedua berdasarkan data yang tersedia, hubungannya dengan sumber daya, dan dampaknya terhadap perilaku.
7. Identifikasi tingkat aktivitas
8. Pilihlah jumlah yang diperlukan berdasarkan sistem yang digunakan, kompleksitas perusahaan, dan sumber daya yang tersedia.

Empat langkah pertama di atas dapat digolongkan sebagai persiapan dalam medesain sistem *activity based costing*.

Dalam melakukan pengidentifikasian aktivitas-aktivitas harus relevan dengan produk yang bersangkutan, agar dapat menghasilkan informasi perhitungan harga pokok produk yang akurat.

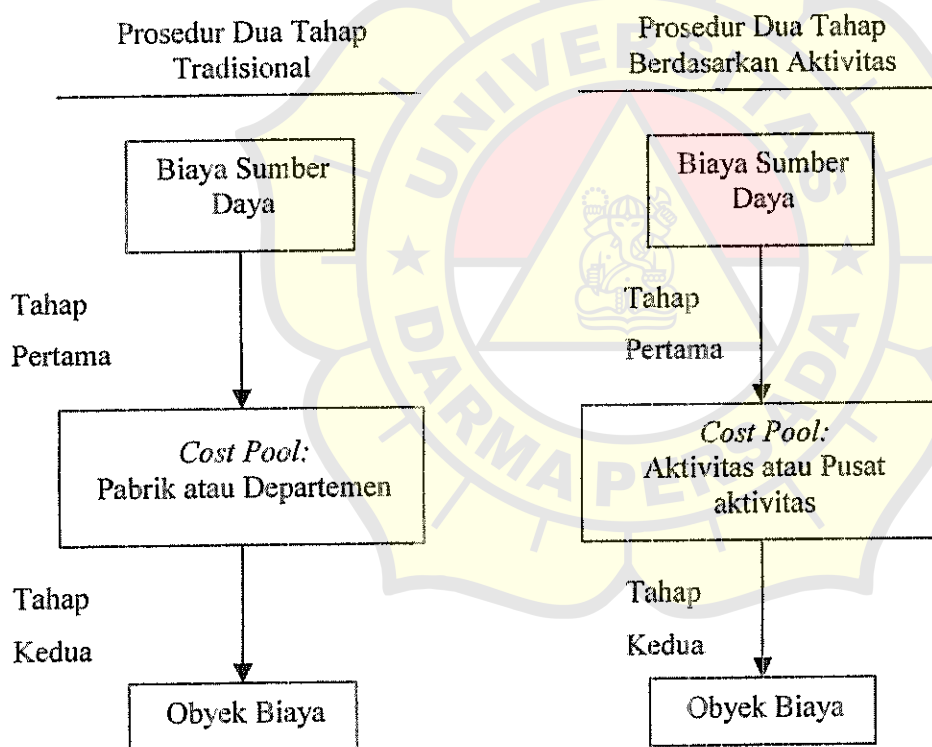
Menurut Supriyono dalam bukunya Akuntansi Biaya dan Akuntansi Manajemen Untuk Teknologi Maju dan Globalisasi (2002:269) "Sistem ABC adalah sistem yang terdiri atas dua tahap yaitu melacak biaya pada berbagai aktivitas dan kemudian ke berbagai produk".

Dalam mengalokasikan biaya produksinya *Activity Based Costing* menggunakan dua tahap. Perbedaannya dengan metode tradisional adalah bahwa *Activity Based Costing* menggunakan dasar pengalokasian (dapat disebut *cost*

driver) yang lebih banyak dan lebih beragam yang memungkinkan pengalokasian biaya lebih akurat.

Menurut Blocher dalam bukunya Manajemen Biaya (2000:121), prosedur alokasi dua tahap membebankan biaya sumber daya yang disebut biaya *overhead* ke *cost pool* dan kemudian ke obyek biaya berdasarkan bagaimana suatu obyek biaya menggunakan sumber daya tersebut.

Pembebanan dua tahap menurut metode tradisional dan *Activity Based Costing* dapat dilihat sebagai berikut:



Prosedur dua tahap dijelaskan menurut Supriyono (1999:270-279)

1. Alokasi tahap pertama

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

a. Penggolongan sebagai aktivitas

Berbagai aktivitas diklasifikasikan ke dalam beberapa kelompok aktivitas yang mempunyai hubungan fisik yang jelas dan mudah ditentukan.

b. Pengasosiasian biaya dengan aktivitas

Setelah menggolongkan berbagai aktivitas maka langkah kedua ialah menghubungkan berbagai biaya dengan setiap kelompok aktivitas berdasarkan pelacakan langsung dan *driver-driver* sumber.

c. Penentuan kelompok-kelompok biaya homogen

Penentuan ke kelompok biaya yang homogen, biaya homogen adalah sekumpulan biaya *overhead* yang berhubungan secara logis dengan tugas-tugas yang dilaksanakan dan berbagai macam biaya tersebut dapat digabung menjadi satu *driver* tunggal.

d. Penentuan tarif kelompok

Penentuan tarif kelompok, tarif kelompok adalah tarif biaya *overhead* per unit *cost driver* yang dihitung untuk suatu kelompok aktivitas.

2. Alokasi tahap kedua

a. Penentuan tarif overhead

Dalam penentuan tarif *overhead* berdasarkan pada aktivitas-aktivitas yang sesuai. Aktivitas perusahaan dikelompokkan menjadi:

1) Aktivitas berlevel unit (*unit level activities*)

Adalah aktivitas yang dikerjakan setiap kali satu unit produk diproduksi, besar kecilnya aktivitas dipengaruhi oleh jumlah unit yang diproduksi.

2) Aktivitas berlevel Batch (*Batch level activities*)

Adalah aktivitas yang dikerjakan setiap kali suatu *batch* diproduksi, besar kecilnya aktivitas ini dipengaruhi jumlah *batch* yang diproduksi.

3) Aktivitas berlevel produk (*Product level activities*)

Adalah aktivitas yang dikerjakan untuk mendukung berbagai produk yang diproduksi oleh perusahaan. Aktivitas ini mengkonsumsi masukan untuk mengembangkan produk atau memungkinkan produk diproduksi dan dijual.

4) Aktivitas berlevel fasilitas (*Facility level activities*)

Adalah aktivitas yang meliputi untuk menopang proses pemanufaturan secara umum yang diperlukan untuk menyediakan fasilitas untuk memproduksi produk namun banyak sedikitnya aktivitas ini tidak berhubungan dengan volume atau bauran produk yang diproduksi.

b. Pembebanan *overhead* pada produk

Untuk *overhead* berlevel unit dapat digunakan pelacakan langsung, biaya *overhead* berlevel *batch* dan penopang produk dapat digunakan pelacakan driver sedangkan *overhead* berlevel penopang aktivitas digunakan alokasi berdasarkan kebijakan manajemen.

c. Penentuan biaya total dan biaya per unit

Setelah *overhead* dibebankan pada setiap jenis produk berdasarkan sistem ABC langkah selanjutnya adalah penentuan biaya total dan biaya per unit untuk setiap jenis produk.

Sedangkan menurut Garrison dan Noreen dalam bukunya Akuntansi Manajerial (2000:297) ada beberapa tahapan dalam menerapkan *Activity Based Costing* yaitu :

1. Mengidentifikasi dan mendefinisikan aktivitas dan *pool* aktivitas
2. Bila mungkin, menelusuri langsung ke aktivitas dan obyek biaya
3. Membebankan biaya ke *pool* biaya aktivitas
4. Menghitung tarif aktivitas
5. Membebankan biaya ke obyek biaya dengan menggunakan tarif aktivitas dan ukuran aktivitas.
6. Menyusun laporan manajemen.

Agar dapat mengalokasikan beban biaya yang timbul dengan tepat kepada produk yang bersangkutan, maka perlu diadakan pengamatan mengenai proses produksi dari awal hingga akhir proses. Tujuan dari kegiatan tersebut tidak lain adalah untuk mencatat semua aktivitas yang terjadi dan kemudian digolongkan ke dalam aktivitas utama dan aktivitas pendukung. Jika terdapat biaya yang tidak dapat dimasukkan ke dalam salah satu di antara kedua aktivitas tersebut, biaya tersebut harus dikeluarkan dari perhitungan biaya produksi karena tidak dapat dibebankan kepada obyek biaya. Selain itu, kumpulan biaya haruslah homogen. Hal ini penting karena kumpulan biaya yang homogen dapat menentukan keakuratan informasi biaya yang akan dihasilkan. Suatu kumpulan biaya merupakan kumpulan biaya yang homogen apabila kumpulan biaya tersebut dapat dijelaskan dengan pemicu biaya (*cost driver*) yang sama. *Cost driver* atau pemicu biaya merupakan penyebab utama timbulnya biaya.

Cost driver dapat dibedakan antara lain:

- a. *Controlable cost driver* yaitu pemicu biaya yang berkaitan dengan timbulnya biaya yang dapat dikendalikan.
- b. *Contingent cost driver* yaitu faktor-faktor yang menyebabkan timbulnya biaya yang tidak terduga.

2.3.3 Kelebihan dan Kelemahan *Activity Based Costing*

Menurut Blocher (2000:127-128) *Activity Based Costing System* mempunyai manfaat dan juga keterbatasan.

Manfaat *Activity Based Costing*

1. *Activity Based Costing* menyediakan biaya produk yang lebih akurat dan *informative*, yang mengarahkan kepada pengukuran *profitabilitas* produk yang lebih akurat dan kepada keputusan strategik yang lebih baik tentang penentuan harga jual, lini produk, dan pengeluaran modal.
2. *Activity Based Costing* menyajikan pengukuran yang lebih akurat tentang biaya yang dipicu oleh adanya aktivitas, hal ini dapat membantu manajemen untuk meningkatkan *product value* dan *process value* dengan membuat keputusan yang lebih baik tentang desain produk, mengendalikan biaya secara lebih baik dan membantu perkembangan proyek-proyek peningkatan *value*.
3. *Activity Based Costing* memudahkan manajer memberikan informasi tentang biaya relevan untuk pengambilan keputusan bisnis.

Berdasarkan manfaat di atas *Activity Based Costing* membantu mengurangi distorsi yang disebabkan oleh alokasi biaya tradisional. *Activity Based Costing* juga memberikan pandangan yang jelas tentang bagaimana komposisi perbedaan produk, jasa, dan aktivitas perusahaan yang memberikan kontribusi sampai lini yang paling dasar dalam jangka panjang.

Keterbatasan *Activity Based Costing*

Meskipun *Activity Based Costing* memberikan alternatif penelusuran biaya ke produk individual secara lebih baik, tetapi juga mempunyai keterbatasan yang harus diperhatikan oleh manajer sebelum menggunakannya dan menghitung biaya produk.

Keterbatasan itu antara lain:

1. Alokasi

Ada beberapa biaya yang membutuhkan alokasi ke departemen atau produk berdasarkan ukuran volume yang arbitrer sehingga secara praktis tidak dapat ditentukan aktivitas yang dapat menyebabkan biaya tersebut, contoh: pembersihan pabrik, pengelolaan proses produksi.

2. Mengabaikan biaya

Ada beberapa biaya yang diidentifikasi pada produk tertentu diabaikan dari analisis, contoh: pemasaran, advertensi, riset dan pengembangan, rekayasa produk dan klaim garansi.

3. Pengeluaran waktu yang dikonsumsi

Sistem *Activity Based Costing* sangat mahal untuk dikembangkan. Disamping itu juga membutuhkan waktu yang banyak untuk mengimplementasikannya.

2.4 Harga Pokok Produksi

Biaya dan harga pokok mempunyai hubungan yang erat sekali dalam menentukan harga jual dari suatu barang. Biaya dalam arti luas adalah pengorbanan sumber ekonomis, yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau mungkin terjadi untuk mencapai tujuan tertentu.

2.4.1 Pengertian Harga Pokok Produksi

Dalam hubungannya dengan biaya-biaya untuk memproduksi barang atau jasa disebut Harga Pokok Produksi. Mulyadi dalam bukunya Akuntansi Manajemen (1993:4) mengungkapkan pendapatnya mengenai pengertian harga pokok produksi sebagai berikut:

Pengorbanan sumber ekonomis yang dapat diukur dalam satuan uang yang telah terjadi untuk memperoleh penghasilan. Harga pokok produksi dapat pula disebut bagian dari harga perolehan atau harga beli aktiva yang ditunda pembebanannya/ belum dimanfaatkan dalam hubungannya dengan realisasi penghasilan.

Sedangkan menurut IAI (1991:22)

Harga pokok barang yang diproduksi meliputi semua bahan langsung yang dipakai, upah langsung serta biaya produksi tidak langsung dengan memperhitungkan saldo awal dan saldo akhir barang dalam pengolahan.

Adapun tujuan perhitungan Harga Pokok Produksi adalah:

1. Sebagai dasar untuk menentukan harga jual dari barang yang dihasilkan.
Dalam keadaan dimana harga jual sudah ditetapkan pihak-pihak yang berwenang seperti pemerintah, maka tujuan harga pokok produksi adalah untuk mengendalikan dan berusaha untuk melakukan penghematan.
2. Sebagai dasar untuk menetapkan nilai persediaan akhir di neraca.
3. Untuk mengetahui efisiensi perusahaan.

4. Sebagai dasar untuk mengambil keputusan tertentu, sebagai contoh apakah perusahaan lebih baik memproduksi sendiri atau membeli dari perusahaan lain.

2.4.2 Metode Perhitungan Harga Pokok Produksi

Metode yang dipakai dalam menghitung harga pokok produksi tergantung pada sifat produksinya. Pada dasarnya sifat pengolahan suatu produk dapat dibedakan dalam dua kelompok sebagai berikut: pengolahan produk berdasarkan pesanan dan pengolahan produk berdasarkan produksi massa.

Metode perhitungan harga pokok pada perusahaan industri dibedakan menjadi dua, yaitu: Sistem Harga Pokok Proses (*process costing*) dan sistem perhitungan harga pokok produksi berdasarkan pesanan (*job order costing*). Kedua golongan tersebut mempunyai sistem dan prosedur akumulasi yang berbeda.

Perbedaan dasar antara *Process Costing* dan *Job Order Costing* adalah pada pengakumulasian biaya-biaya. Walaupun obyek biaya terakhir dari kedua metode tersebut adalah produk, tetapi kedua metode tersebut pada dasarnya berbeda penekanannya dalam penelusuran besarnya biaya. Pada kalkulasi biaya pesanan, perhatian utamanya adalah penelusuran besarnya biaya pada pekerjaan, partai barang. Pada kalkulasi biaya proses, perhatian utamanya adalah penelusuran besarnya biaya pada proses, pusat biaya, atau departemen pabrik.

2.4.2.1 Metode Harga Pokok Proses (*Process Cost Method*)

Dalam metode ini, semua biaya produksi dalam suatu periode akuntansi dibebankan pada perkiraan barang dalam proses. Biaya-biaya ini tidak dapat diidentifikasi untuk setiap pesanan. Dalam suatu periode dilakukan pencatatan atas jumlah unit yang diproduksi. Setiap pesanan akan kehilangan identitasnya dengan tidak terpisahnya secara jelas biaya yang digunakan. Biaya per unit-jadi harus dihitung dengan membagi biaya total yang dikeluarkan selama periode itu dengan jumlah unit jadi.

Biaya yang dikeluarkan untuk produksi dibebankan pada perkiraan barang dalam proses pada setiap departemen, dan ditransfer ke departemen berikutnya sehingga dapat diketahui biaya total dari barang jadi tersebut untuk satu periode pada pembebanan perkiraan barang dalam proses.

Harga pokok per unit yang diperoleh akan digunakan sebagai dasar untuk menghitung jumlah dalam bentuk satuan uang, yang kemudian akan dicatat dalam pemindahan dari perkiraan barang dalam proses ke perkiraan barang jadi, serta pencatatan pemindahan dari perkiraan barang jadi ke harga pokok penjualan.

Langkah-langkah dari kalkulasi harga pokok proses antara lain:

- a. Mengumpulkan biaya bahan baku, upah langsung dan biaya produksi tidak langsung oleh masing-masing bagian atau departemen.
- b. Memindahkan biaya-biaya dari bagian satu ke bagian yang lain ke barang-barang jadi.
- c. Membebankan biaya-biaya ke persediaan barang-barang yang masih dalam proses.

2.4.2.2 Metode Harga Pokok Pesanan (*Job Order Costing*)

Merupakan cara penentuan harga pokok, dimana biaya-biaya produksi dikumpulkan untuk sejumlah produk atau jasa tertentu yang dapat dipisahkan identitasnya dan dipergunakan pada perusahaan yang proses produksinya berdasarkan spesifikasi pesanan. Pemisahan identitas dilakukan dengan membuat kartu harga pokok pesanan (*job order cost sheet*). Kartu ini akan menampung biaya bahan, tenaga kerja dan biaya produksi tidak langsung yang diaplikasikan kepada setiap pesanan. Sistem pembebanannya sebagai berikut:

- a. Bahan-bahan langsung yang digunakan untuk suatu pesanan dapat dihitung dari formulir permintaan bahan untuk pesanan tersebut.
- b. Tenaga kerja langsung/ upah dapat diketahui dari kartu upah (*Job Ticket*).
- c. Biaya produksi tidak langsung, pembebanannya berdasarkan suatu taksiran.

Dengan demikian pada dasarnya untuk biaya-biaya produksi langsung seperti biaya bahan dan upah dibebankan atas dasar biaya yang sebenarnya.

Kartu harga pokok merupakan buku tambahan dari perkiraan barang dalam proses, untuk setiap pesanan dibuat kartu harga pokok sendiri. Dengan demikian manajemen dapat mengendalikan biaya dari informasi harga pokok dari kartu tersebut untuk pesanan secara individu.

2.4.2.3 Penentuan Harga Pokok Produksi

Di dalam menentukan harga pokok produksi menurut Ronald W. Hilton (1991:458) didasari lima faktor utama, yaitu:

1. Memprediksi pengaruh ekonomis dari suatu keputusan, alokasi biaya sampai dengan *responsibility center* akan membantu pihak manajemen

untuk memprediksi pengaruh ekonomis dari keputusan-keputusan yang mereka ambil terhadap subunit-subunit yang ada.

2. Membuat strategi harga, penetapan harga sangat bergantung pada biaya (*cost*) yang dikeluarkan.
3. Pergantian biaya, beberapa perusahaan melakukan alokasi biaya dengan tujuan adanya pergantian terhadap biaya-biaya yang telah dikeluarkan.
4. Memberikan motivasi, beberapa perusahaan melakukan alokasi biaya dengan tujuan motivasi.
5. Penilaian asset dan pendapatan, pada perusahaan melakukan alokasi biaya dengan tujuan motivasi.

Di dalam pelaksanaannya terdapat 2 metode penentuan harga pokok produksi, yaitu *full cost method*, juga sering disebut *total costing* atau *absorption costing*. Metode yang kedua *marginal costing* juga sering disebut *variabel costing*.

1. *Full Cost Method*

Adalah metode yang membebankan seluruh biaya produksi, baik yang bersifat tetap maupun yang variabel kepada produk.

2. *Variabel Costing*

Adalah metode penentuan harga pokok produk yang hanya membebankan biaya-biaya produksi variabel saja ke dalam harga pokok produk. Seperti yang disebutkan oleh Ronald W. Hilton (1991:465) bahwa di dalam metode ini format margin kontribusi digunakan untuk memperjelas perbedaan antara biaya-biaya tetap dan biaya-biaya variabel.