

## BAB II

### LANDASAN TEORI

#### 2.1 Akuntansi Biaya

Akuntansi biaya berasal dari Inggris dan diciptakan oleh para insinyur industri (*industrial engineer*) untuk tujuan penghitungan secara akurat kos produk. Informasi kos produk ini dimanfaatkan untuk dasar pengelolaan kegiatan produksi produk dalam kegiatan manufaktur. Akuntansi biaya ini diciptakan sekitar tahun 1880-1925.

Akuntansi biaya merupakan proses pencatatan, penggolongan, peringkasan dan penyajian biaya pembuatan dan penjualan produk atau jasa, dengan cara-cara tertentu, serta penafsiran terhadapnya. (Mulyadi, 1990:6). Obyek kegiatan akuntansi biaya adalah biaya.

Proses akuntansi biaya dapat ditujukan untuk memenuhi kebutuhan pemakai luar perusahaan. Dalam hal ini proses akuntansi biaya harus memperhatikan karakteristik akuntansi keuangan. Proses akuntansi biaya dapat ditujukan pula untuk memenuhi kebutuhan pemakai dalam perusahaan dan di sini akuntansi biaya harus memperhatikan karakteristik akuntansi manajemen.

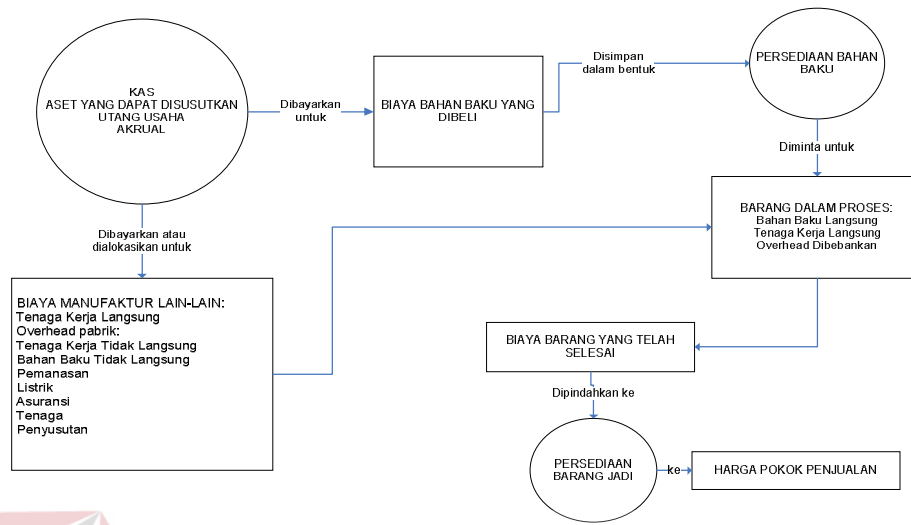
Tiga tujuan pokok dari akuntansi biaya antara lain : penentuan harga pokok produk, pengendalian biaya dan pengambilan keputusan khusus. Untuk tujuan penentuan harga pokok produk, akuntansi biaya mencatat, menggolongkan dan meringkas biaya-biaya pembuatan produk atau penyerahan jasa. Biaya yang dikumpulkan dan disajikan adalah biaya yang terjadi di masa lalu atau biaya historis.

Pengendalian biaya harus didahului dengan penentuan biaya yang seharusnya dikeluarkan untuk memproduksi satu satuan produk. Jika biaya yang seharusnya ini telah ditetapkan, akuntansi biaya bertugas memantau apakah pengeluaran biaya yang sesungguhnya sesuai dengan biaya yang seharusnya tersebut.

Pengambilan keputusan khusus menyangkut masa yang akan datang. Akuntansi biaya untuk pengambilan keputusan khusus bertugas menyediakan biaya masa yang akan datang. Informasi biaya ini tidak dicatat dalam akuntansi biaya, melainkan hasil dari proses peramalan. Karena keputusan khusus merupakan sebagian besar kegiatan manajemen perusahaan, laporan akuntansi biaya untuk memenuhi tujuan pengambilan keputusan adalah bagian dari akuntansi manajemen.

### **2.1.1 Aliran Biaya Dalam Perusahaan Manufaktur**

Pada akuntansi biaya tidak ditambahkan langkah baru terhadap siklus akuntansi yang sudah dikenal, maupun menghilangkan prinsip-prinsip dalam akuntansi keuangan (Usry, 2004:97). Akuntansi biaya berkaitan dengan pencatatan dan pengukuran elemen biaya saat sumber daya yang berhubungan mengalir melalui proses produksi. Aliran biaya paralel dengan sumber daya diilustrasikan pada gambar 2.1. Semua biaya manufaktur, tanpa mempedulikan perilaku biaya tetap maupun variabel, mengalir melalui perkiraan barang dalam proses dan persediaan barang jadi. Hal ini merefleksikan asumsi penyerapan biaya penuh (*full costing*).



Gambar 2.1 Aliran Biaya Dalam Perusahaan Manufaktur

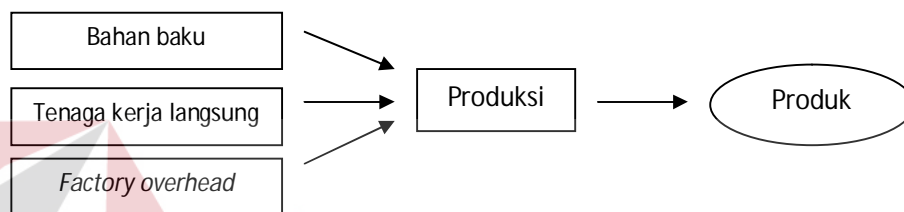
## 2.2 Harga Pokok Produksi

Harga pokok produksi merupakan harga pokok yang dikenakan pada suatu barang akibat dari proses produksi. Menurut Muhadi (2001), harga pokok produksi adalah biaya yang terjadi dalam rangka untuk menghasilkan barang jadi atau produk dalam perusahaan manufaktur. Tujuan perusahaan dalam menghitung atau menentukan harga pokok produksi adalah untuk mengevaluasi kembali harga jual yang telah ditentukan. Komponen untuk menentukan harga pokok produksi adalah biaya produksi yang digolongkan menjadi tiga, yaitu:

- a. Biaya bahan baku
- b. Biaya tenaga kerja langsung
- c. Biaya *overhead* pabrik

Biaya-biaya yang terjadi di bagian pemasaran, bagian administrasi dan bagian umum tidak digolongkan sebagai biaya produksi. Karena itu, biaya-biaya tersebut tidak masuk ke dalam biaya *overhead* pabrik.

Proses produksi yang paling sederhana dan mendasar adalah proses penggabungan antara biaya bahan baku, biaya tenaga kerja tak langsung dan *factory overhead*. Secara sederhana digambarkan pada gambar 2.2.



Gambar 2.2 Proses Produksi Sederhana

Pada gambar 2.2, bahan baku, tenaga kerja langsung dan *factory overhead* diolah dalam proses produksi dan menghasilkan produk.

Untuk dapat menentukan harga pokok produksi yang tepat dan benar, diperlukan informasi tentang biaya-biaya yang tepat dan benar pula. Rumus perhitungan harga pokok produksi seperti di bawah ini.

$$\text{HPP}_{\text{Produksi}} = \text{BBB} + \text{BTKL} + \text{BOP} \dots \dots \dots (2.1)$$

Keterangan :

HPP<sub>Produksi</sub> : Harga Pokok Produksi

BBB : Biaya Bahan Baku

BTKL : Biaya Tenaga Kerja Tak Langsung

BOP : Biaya *Overhead* Pabrik

### 2.2.1 Biaya Bahan Baku

Bahan baku merupakan bahan yang membentuk bagian menyeluruh produk jadi. Bahan baku yang diolah dalam perusahaan manufaktur dapat diperoleh dari pembelian lokal, impor atau dari pengolahan sendiri. Di dalam memperoleh bahan baku, perusahaan tidak hanya mengeluarkan sejumlah harga beli bahan baku saja, tetapi juga mengeluarkan biaya-biaya pembelian, pergudangan dan biaya perolehan lainnya (Mulyadi, 1990).

Menurut prinsip akuntansi yang lazim, semua biaya yang terjadi untuk memperoleh bahan baku dan untuk menempatkannya dalam keadaan siap diolah merupakan unsur harga pokok bahan baku yang dibeli. Oleh karena itu, harga pokok bahan baku tidak hanya berupa harga yang tercantum dalam faktur pembelian saja. Harga pokok bahan baku terdiri dari harga beli (harga yang tercantum dalam faktur pembelian) ditambah dengan biaya-biaya pembelian dan biaya-biaya yang dikeluarkan untuk menyiapkan bahan baku tersebut dalam keadaan siap diolah.

Harga beli dan angkutan merupakan unsur yang mudah diperhitungkan sebagai harga pokok bahan baku, sedangkan biaya pesan (*order cost*), biaya penerimaan, pembongkaran, asuransi, pergudangan dan biaya akuntansi bahan baku merupakan biaya yang sulit diperhitungkan. Di dalam praktek, pada umumnya harga pokok bahan baku hanya dicatat sebesar harga beli menurut faktur dari pemasok. Hal ini dilakukan karena pembagian biaya pembelian kepada masing-masing jenis bahan baku dalam faktur seringkali memerlukan biaya akuntansi yang mungkin lebih besar bila dibandingkan dengan manfaat ketelitian perhitungan harga pokok yang diperoleh. Sebagai akibatnya, biaya-biaya yang

dikeluarkan untuk memperoleh bahan baku dan untuk menjadikan bahan baku siap diolah, pada umumnya diperhitungkan sebagai unsur biaya *overhead* pabrik.

Karena dalam periode akuntansi seringkali terjadi fluktuasi harga, maka harga beli bahan baku juga berbeda dari pembelian yang satu dengan pembelian yang lain. Oleh karena itu persediaan bahan baku yang ada di gudang mempunyai harga pokok per satuan yang berbeda-beda, meskipun jenisnya sama. Untuk mengatasi masalah ini diperlukan berbagai macam metode penentuan harga pokok bahan baku yang dipakai dalam produksi (*materials costing method*) sebagai berikut:

a. Metode masuk pertama keluar pertama (*First in, First Out*)

Untuk menentukan biaya bahan baku dengan anggapan bahwa harga pokok per satuan bahan baku yang pertama masuk dalam gudang, digunakan untuk menentukan harga bahan baku yang pertama kali dipakai.

**Contoh perhitungan Biaya Bahan Baku metode FIFO**

Persediaan bahan baku A pada tanggal 1 Januari 19X3 terdiri dari:

600 kg @ Rp 2.400 = Rp 1.440.000

400 kg @ Rp 2.500 = Rp 1.000.000

Transaksi pembelian dan pemakaian bahan baku selama bulan Januari 19X3 disajikan dalam tabel 2.1 berikut:

Tabel 2.1 Data Kuantitas Bahan Baku yang Dibeli

Tgl	Transaksi	Kuantitas (kg)	Harga beli per kg	Jumlah
6/1	Pemakaian	700	-	-
15/1	Pembelian	1.200	Rp 2.750	Rp 3.300.000
17/1	Pembelian	500	Rp 3.000	Rp 1.500.000

21/1	Pemakaian	1.100	-	-
Jumlah pemakaian				Rp 4.800.000

Maka, perhitungan biaya bahan baku yang dipakai dalam produksi tampak pada gambar 2.3 di bawah ini.

Persediaan awal	1.000kg		Rp 2.440.000
Pembelian	1.700kg		4.800.000
Jumlah bahan baku yang tersedia untuk diolah			Rp 7.240.000
Persediaan akhir (dengan FIFO):			
	400 @Rp 2.750	Rp 1.100.000	
	500 @Rp 3.000	Rp 1.500.000	
			Rp 2.600.000
Biaya bahan baku bulan Januari			Rp 4.640.000

Gambar 2.3 Biaya Bahan Baku dengan Metode FIFO

b. Metode masuk terakhir keluar pertama (*Last In, First Out*)

Untuk menentukan harga pokok bahan baku yang dipakai dalam produksi dengan anggapan bahwa harga pokok per satuan bahan baku yang terakhir masuk dalam persediaan gudang, dipakai untuk menentukan harga pokok bahan baku yang pertama kali dipakai dalam produksi. Cara perhitungan yang dilakukan sama dengan cara perhitungan biaya bahan baku dengan metode FIFO.

c. Metode rata-rata bergerak

Persediaan bahan baku yang ada di gudang dihitung harga pokok rata-ratanya dengan cara membagi total harga pokok dengan jumlah satuannya. Setiap kali terjadi pembelian yang harga pokok per satuannya berbeda dengan harga

pokok rata-rata persediaan yang ada di gudang, harus dilakukan perhitungan yang baru. Bahan baku yang dipakai dalam proses produksi dihitung harga pokoknya dengan mengalikan jumlah satuan bahan baku yang ada di gudang.

d. Metode biaya standar

Bahan baku yang dibeli dicatat dalam kartu persediaan sebesar harga standar (*standard price*) yaitu harga taksiran yang mencerminkan harga yang diharapkan akan terjadi di masa yang akan datang. Harga standar merupakan harga yang diperkirakan untuk tahun anggaran tertentu. Pada saat dipakai, bahan baku dibebankan kepada produk pada harga standar tersebut.

e. Metode rata-rata harga pokok pada akhir bulan

Pada tiap akhir bulan dilakukan penghitungan harga pokok rata-rata per satuan tiap jenis persediaan bahan baku yang di gudang. Harga pokok rata-rata per satuan ini kemudian digunakan untuk menghitung harga pokok bahan baku yang dipakai dalam produksi enam bulan berikutnya.

### 2.2.2 Biaya Tenaga Kerja

Tenaga kerja merupakan usaha fisik atau mental yang dikeluarkan karyawan untuk mengolah produk. Biaya tenaga kerja adalah harga yang dibebankan untuk penggunaan tenaga kerja manusia tersebut (Mulyadi, 1992). Dalam perusahaan manufaktur, penggolongan kegiatan tenaga kerja dapat dilakukan sebagai berikut :

a. Penggolongan menurut fungsi pokok dalam organisasi perusahaan

Organisasi dalam perusahaan manufaktur dibagi kedalam tiga fungsi pokok: produksi, pemasaran dan administrasi. Pembagian ini bertujuan untuk



membedakan biaya tenaga kerja yang merupakan unsur harga pokok produk dari biaya tenaga kerja nonpabrik, yang bukan merupakan unsur harga pokok produk, melainkan unsur biaya usaha. Berikut ini diberikan beberapa contoh biaya tenaga kerja yang termasuk dalam tiap golongan tersebut:

- Biaya tenaga kerja produksi meliputi: gaji karyawan pabrik, biaya kesejahteraan karyawan pabrik, upah lembur karyawan pabrik, upah mandor pabrik, gaji manajer pabrik.
- Biaya tenaga kerja pemasaran meliputi: upah karyawan pemasaran, biaya kesejahteraan karyawan pemasaran, biaya komisi pramuniaga, gaji manajer pemasaran.

b. Penggolongan menurut kegiatan departemen-departemen dalam perusahaan

Dalam satu perusahaan yang terdiri dari beberapa departemen, biaya tenaga kerja digolongkan sesuai departemen tersebut. Contohnya, biaya tenaga kerja bagian personalia. Penggolongan semacam ini dilakukan untuk memudahkan pengendalian terhadap biaya tenaga kerja dalam tiap departemen yang dibentuk dan yang bertanggung jawab adalah masing-masing kepala departemen.

c. Penggolongan menurut jenis pekerjaannya

Dalam suatu departemen, tenaga kerja dapat digolongkan menurut sifat pekerjaannya. Misalnya dalam suatu departemen produksi, tenaga kerja digolongkan sebagai berikut : operator, mandor dan penyelia. Maka biaya tenaga kerja digolongkan menjadi : upah mandor, upah operator dan upah penyelia. Penggolongan biaya tenaga kerja semacam ini dilakukan sebagai dasar penetapan diferensiasi upah standar kerja.

d. Penggolongan menurut hubungan dengan produk

Dalam hubungannya dengan produk, tenaga kerja dibagi menjadi tenaga kerja langsung dan tenaga kerja tak langsung. Tenaga kerja langsung adalah semua karyawan yang secara langsung ikut serta memproduksi produk jadi, yang jasanya dapat diusut secara langsung pada produk, dan yang upahnya merupakan bagian yang besar dalam memproduksi produk upah tenaga kerja langsung diperlakukan sebagai biaya tenaga kerja langsung dan diperhitungkan langsung sebagai unsur biaya produksi. Tenaga kerja yang jasanya tidak secara langsung dapat diusut secara langsung pada produk disebut tenaga kerja tak langsung. Upah tenaga kerja tak langsung disebut dengan biaya tenaga kerja tak langsung dan merupakan unsur biaya *overhead* pabrik. Upah tenaga kerja tak langsung dibebankan pada produk tidak secara langsung, tetapi melalui tarif biaya *overhead* pabrik.

Cara perhitungan gaji dan upah karyawan dalam perusahaan adalah mengalikan tarif upah dengan jam kerja karyawan. Dengan demikian, untuk menentukan upah seorang karyawan diperlukan data jumlah jam kerjanya selama periode waktu tertentu.

**Contoh perhitungan distribusi Biaya Tenaga Kerja:**

Perusahaan XYZ mempunyai dua orang karyawan, karyawan Andi dan karyawan Budi. Berdasarkan kartu hadir minggu pertama bulan April 19X1, bagian pembuat daftar gaji dan upah membuat daftar gaji dan upah untuk periode yang bersangkutan. Menurut kartu hadir, karyawan Andi bekerja selama 40 jam dengan upah Rp.1000/jam dan karyawan Budi selama periode yang sama bekerja 40 jam

dengan tarif upah Rp.750/jam. Pada gambar 2.4 berikut diajikan distribusi biaya tenaga kerja kedua karyawan tersebut

Distribusi biaya tenaga kerja	Karyawan A	Karyawan B
Dibebankan sebagai biaya tenaga kerja langsung:		
Pesanan #103	Rp.15.000	Rp.15.000
Pesanan #104	20.000	7.500
Dibebankan sebagai biaya <i>overhead</i> pabrik	5.000	5.000
Jumlah upah minggu pertama April 19X1	Rp.40.000	Rp.30.000
PPH yang dipotong oleh perusahaan 15% dari upah minggu pertama April 19X1	6.000	4.500
jumlah upah bersih yang diterima karyawan	<u>Rp.34.000</u>	<u>Rp.25.500</u>

Gambar 2.4 Distribusi Upah Tenaga Kerja Langsung

### 2.2.3 Biaya *Overhead* Pabrik

Dalam buku Akuntansi Biaya, halaman 207, Mulyadi menggolongkan Biaya *Overhead* Pabrik (BOP) menurut sifatnya menjadi enam golongan berikut ini :

a. Biaya bahan penolong

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. Misalnya, dalam perusahaan percetakan, yang termasuk bahan baku penolong antara lain: tinta koreksi, perekat dan pita mesin ketik.

b. Biaya reparasi dan pemeliharaan

Biaya reparasi dan pemeliharaan berupa suku cadang (*spareparts*), biaya habis pakai (*factory supplies*) dan harga perolehan jasa dari pihak luar perusahaan

untuk keperluan perbaikan dan pemeliharaan emplasemen, perumahan, bangunan pabrik, mesin-mesin dan ekuipmen, kendaraan perkakas laboratorium dan aktiva tetap lain yang digunakan untuk keperluan pabrik.

c. Biaya tenaga kerja tidak langsung

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

Biaya tenaga kerja tak langsung terdiri dari upah, tunjangan dan biaya kesejahteraan yang dikeluarkan untuk tenaga kerja tidak langsung tersebut.

Tenaga kerja tidak langsung terdiri dari :

- 1) Karyawan yang bekerja pada departemen pembantu, seperti departemen pembangkit tenaga listrik, bengkel dan departemen gudang.
- 2) Karyawan tertentu yang bekerja dalam departemen produksi, seperti kepala departemen produksi, karyawan administrasi pabrik, mandor.

d. Biaya yang timbul sebagai akibat penilaian terhadap aktiva tetap

Biaya-biaya dalam kelompok ini antara lain adalah biaya depresiasi emplasemen pabrik, bangunan pabrik, mesin dan ekuipmen, perkakas laboratorium dan aktiva tetap lain yang digunakan di pabrik.

e. Biaya yang timbul sebagai akibat berlalunya waktu

Biaya-biaya dalam kelompok ini antara lain adalah biaya asuransi gedung, asuransi kendaraan, asuransi karyawan, asuransi mesin dan peralatan.

f. Biaya *overhead* pabrik lain yang secara langsung memerlukan pengeluaran uang tunai.

BOP yang termasuk dalam kelompok ini antara lain adalah biaya reparasi yang diserahkan kepada pihak luar perusahaan.

Ditinjau dari perilaku unsur-unsur BOP dalam hubungannya dengan volume kegiatan, BOP dapat dibagi menjadi tiga golongan, yaitu:

a. Biaya *overhead* pabrik tetap

BOP yang tidak berubah dalam kisar perubahan volume dalam kegiatan tertentu.

b. Biaya *overhead* pabrik variabel

BOP yang berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan.

c. Biaya *overhead* pabrik semivariabel

BOP yang berubah tidak sebanding dengan volume kegiatan.

BOP juga digolongkan menurut hubungannya dengan departemen lain.

Jika disamping memiliki departemen produksi, perusahaan juga mempunyai departemen-departemen pembantu (misalnya, departemen bengkel, departemen gudang), BOP digolongkan menjadi dua kelompok, yaitu: biaya *overhead* pabrik langsung departemen (BOP yang terjadi dalam departemen tertentu dan manfaatnya hanya dinikmati oleh departemen tersebut) dan biaya *overhead* pabrik tidak langsung departemen yaitu BOP yang manfaatnya dinikmati oleh lebih dari satu departemen.

Dalam menentukan BOP tidak dilakukan sembarangan. Pembebanan BOP atas dasar biaya yang sesungguhnya terjadi seringkali mengakibatkan berubah-ubahnya harga pokok per satuan produk yang dihasilkan dari bulan yang satu ke bulan yang lain. Hal ini akan berakibat pada penyajian harga pokok persediaan dalam neraca dan besar kecilnya laba atau rugi yang dihasilkan oleh laporan rugi laba, sehingga mempengaruhi keputusan-keputusan tertentu yang dilakukan oleh manajemen. Sebenarnya harga pokok produksi per satuan tidak harus sama dari

bulan ke bulan. Kenaikan harga bahan baku, kenaikan tarif dasar listrik akan mempengaruhi harga pokok produksi per satuan pada bulan kenaikan tersebut. Naik turunnya harga pokok produksi per satuan tidaklah dikehendaki bilamana penyebabnya adalah karena terjadinya ketidakefisienan, biaya yang tidak normal dan turunnya kegiatan produksi yang sifatnya sementara. Apabila BOP yang sesungguhnya dibebankan kepada produk, maka harga pokok produksi per satuan mungkin akan berfluktuasi.

Untuk itu dilakukan penentuan tarif BOP yang dilaksanakan melalui tiga tahapan berikut:

a. Menyusun anggaran biaya *overhead* pabrik

Yang harus diperhatikan disini adalah tingkat kegiatan (kapasitas) yang akan digunakan sebagai dasar penaksiran biaya *overhead* pabrik. Ada tiga macam kapasitas yang dipakai sebagai dasar pembuatan anggaran biaya *overhead* pabrik: kapasitas praktis, kapasitas normal (kemampuan perusahaan untuk memproduksi dan menjual produknya dalam jangka panjang) dan kapasitas sesungguhnya yang diharapkan (kapasitas sesungguhnya yang diperkirakan akan dapat dicapai dalam tahun yang akan datang). Penentuan kapasitas praktis dan kapasitas normal dapat dilakukan dengan lebih dulu menentukan kapasitas teoritis, yaitu volume produksi maksimum yang dapat dihasilkan oleh pabrik.

b. Memilih dasar pembebanan biaya *overhead* pabrik kepada produk

Faktor-faktor yang harus dipertimbangkan dalam memilih dasar pembebanan yang dipakai adalah: harus diperhatikan jenis biaya *overhead* pabrik yang dominan jumlahnya dalam departemen produksi dan harus diperhitungkan

sifat-sifat biaya *overhead* pabrik yang dominan tersebut dan eratnya hubungan sifat-sifat tersebut dengan dasar pembebanan yang akan dipakai. Ada berbagai macam dasar yang dapat dipakai untuk membebankan biaya *overhead* pabrik kepada produk, di antaranya adalah: satuan produk, biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, jam tenaga kerja langsung, jam mesin.

c. Menghitung tarif biaya *overhead*

Berikut diberikan rumus untuk setiap dasar penghitungan biaya *overhead*

pabrik:

1) Satuan produk

Taksiran biaya *overhead* pabrik

\_\_\_\_\_ = tarif BOP per satuan

Taksiran jumlah satuan produk yang dihasilkan.....(2.2)

Contoh :

Taksiran BOP selama 1 tahun anggaran Rp. 2.000.000

Taksiran jumlah produk yang akan dihasilkan

Selama tahun anggaran tersebut 4000 unit

Tarif BOP sebesar : (Rp.2000.000 : 4000 unit) = Rp.500 per satuan produk

2) Biaya bahan baku

Taksiran biaya *overhead* pabrik

\_\_\_\_\_ X100% = persentase BOP dari biaya BB dipakai

Taksiran biaya bahan baku yang dipakai.....(2.3)

3) Biaya tenaga kerja

Taksiran biaya *overhead* pabrik

\_\_\_\_\_ x100% = persentase BOP dari biaya TKL

Taksiran biaya tenaga kerja langsung.....(2.4)

## 4) Jam tenaga kerja langsung

Taksiran biaya *overhead* pabrik

---

 = tarif BOP per jam tenaga kerja langsung

Taksiran jam tenaga kerja langsung.....(2.5)

## 5) Jam mesin

Taksiran biaya *overhead* pabrik

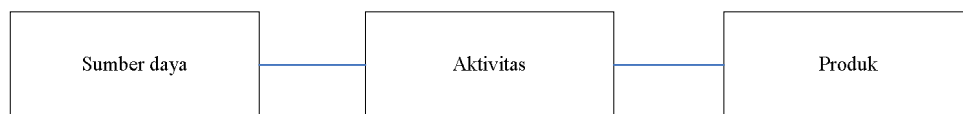
---

 = tarif BOP per jam kerja mesin

Taksiran jam kerja mesin.....(2.6)

### 2.3 Activity Based Costing

*Activity-based cost sistem* atau yang biasa disebut dengan *ABC sistem* merupakan sistem informasi biaya yang menyediakan informasi lengkap tentang aktivitas untuk memungkinkan personel perusahaan melakukan pengelolaan terhadap aktivitas (Mulyadi, 1993:25). Dalam buku *Akuntansi Manajemen* (1997), halaman 97, Lane K. Anderson dan Harol mendefinisikan ABC sebagai suatu sistem akuntansi yang memfokus pada aktivitas yang dilakukan untuk memproduksi suatu produk. Aktivitas menjadi titik akumulasi biaya yang fundamental. Biaya ditelusuri ke aktivitas, dan aktivitas ditelusuri ke produk berdasarkan pemakaian aktivitas dari setiap produk. Hubungan untuk mengalokasikan biaya ke produk dinyatakan pada gambar 2.5 di bawah ini.



Gambar 2.5 Alokasi Biaya ke Produk



Dalam buku Akuntansi Manajemen (1997), halaman 244, Don R. Hansen dan Maryanne M. Mowen mendefinisikan sistem ABC sebagai : suatu sistem kalkulasi biaya yang pertama kali menelusuri biaya ke aktivitas dan kemudian ke produk. Dari penjelasan tersebut dapat disimpulkan bahwa metode ABC merupakan metode kalkulasi biaya dimana biaya *overhead* pabrik tidak dibebankan secara merata pada semua produk. Secara garis besar, ABC didefinisikan sebagai suatu sistem penetapan biaya pokok dimana banyak kumpulan biaya *overhead* dialokasikan dengan mempergunakan dasar yang dapat mencakup satu atau lebih faktor yang terkait dengan volume. Dibandingkan dengan sistem akuntansi biaya tradisional, ABC dapat mewakili satu aplikasi pelacakan biaya yang menyeluruh. Di dalam ABC yang ditelusuri bukan hanya bahan baku, tenaga kerja dan *overhead* pabrik saja tetapi semua biaya yang mempunyai kaitan dengan unit-unit penghasil *output*. Asumsi yang mendasari ABC sangat berbeda dengan asumsi akuntansi biaya tradisional. Akuntansi biaya tradisional mengasumsikan bahwa produk menimbulkan biaya sedangkan ABC mengasumsikan bahwa kegiatan menimbulkan biaya dan produk menciptakan permintaan untuk kegiatan. Pada ABC sistem, biaya *overhead* dilacak secara akurat pada setiap aktivitas yang dikerjakan untuk tiap produk.

Pada konsep ini, dasar yang digunakan untuk mengalokasikan biaya disebut dengan kendara biaya (*cost driver*). ABC mengidentifikasi berbagai aktivitas, biaya aktivitas dan pengendara biaya pada seluruh tingkatan yang berbeda pada suatu lingkungan produksi. ABC membagi kedalam empat tingkatan masing-masing, yaitu satuan (*unit*), *batch* atau *group*, produk dan fasilitas (*pabrik/plant*).

#### 1. Tingkatan unit

Biaya pada tingkatan unit adalah biaya yang akan bertambah besar jika produksi ditingkatkan. Biaya ini merupakan satu-satunya biaya yang dialokasikan secara akurat pada setiap unit sebanding dengan volumenya. Contohnya adalah biaya listrik. Jika mesin menggunakan listrik dalam memproduksi produk dan biaya tenaga kerja inspeksi jika setiap unit memerlukan inspeksi. Biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung juga termasuk kedalam biaya tingkatan unit, namun tidak termasuk dalam biaya overhead.

#### 2. Tingkatan *batch*

Biaya tingkatan *batch* adalah biaya yang timbul karena disebabkan oleh jumlah *batch* produk yang diproduksi. Sebab aktivitas yang terjadi berulang setiap satu *batch* produk yang diproduksi. Contoh aktivitas yang termasuk ke dalam kelompok ini adalah aktivitas setup, aktivitas penjadwalan produksi, aktivitas pengelolaan bahan

#### 3. Tingkatan produk

Biaya pada tingkatan produk adalah semua biaya yang timbul karena digunakan jumlah yang berbeda-beda dari produk yang diproduksi. Atau aktivitas yang dibebankan untuk mendukung berbagai produk yang diproduksi oleh pabrik meliputi perbaikan dan perawatan alat / mesin.

#### 4. Tingkatan fasilitas

Biaya tingkat fasilitas meliputi : biaya untuk menopang kapasitas pada suatu tempat perusahaan. Contohnya biaya sewa, depresiasi, pajak properti dan asuransi bangunan.

Keempat tingkatan di atas merupakan pengelompokan dalam sistem activity-based costing(ABC) yang sering di sebut dengan product driven activity. Dalam ABC ada 2 kelompok secara umum, yaitu : product driven activity dan customer driven activity. Product driven activity adalah aktivitas yang berhubungan dengan kegiatan merancang dan memproduksi suatu produk. Sedangkan customer driven activity adalah aktivitas yang berhubungan dengan kegiatan penawaran, pelayanan serta dukungan terhadap pelanggan atau pasar perusahaan.

ABC sistem mengendalikan biaya melalui penyediaan informasi tentang aktivitas yang menjadi penyebab timbulnya biaya. Dasar pikiran yang melandasi sistem informasi biaya ini adalah “biaya ada penyebabnya, dan penyebab biaya dapat dikelola (*cost is caused, and the causes of cost can be managed*)”. Hasil yang diperoleh dari pengelolaan terhadap aktivitas adalah *improvement* terhadap aktivitas yang digunakan oleh perusahaan untuk menghasilkan produk/jasa bagi *customer*, sehingga akibatnya manfaat produk / jasa bagi *customer* semakin meningkat dan biaya untuk menghasilkan produk jasa tersebut semakin berkurang.

Beberapa keunggulan sistem activity-based costing (ABC) dalam penentuan biaya produksi adalah sebagai berikut:

- Biaya produk yang lebih realistic, khususnya pada industri manufaktur teknologi tinggi dimana biaya overhead merupakan proporsi yang signifikan dari total biaya
- Semakin banyak overhead yang ditelusuri ke produk. Dalam pabrik modern , terdapat sejumlah aktivitas non rantai pabrik yang berkembang. Analisa sistem

biaya ABC itu sendiri memberi perhatian pada semua aktivitas sehingga biaya aktivitas yang non lantai pabrik dapat ditelusuri.

- Sistem biaya ABC mengakui bahwa aktivitaslah yang menyebabkan biaya bukanlah produk, dan produklah yang mengkonsumsi aktivitas.
- Sistem biaya ABC memfokuskan perhatian dari sifat riil dari perilaku biaya dan membantu mengurangi biaya dan mengidentifikasi aktivitas yang tidak menambah nilai terhadap produk.
- Sistem biaya ABC mengakui kompleksitas dari diversitas produksi yang modern dengan menggunakan banyak pemicu biaya, banyak dari pemicu biaya tersebut adalah berbasis transaksi dari pada berbasis volume produk.
- Sistem biaya ABC memberikan suatu indikasi yang dapat diandalkan dari biaya produk variabel jangka panjang yang relevan terhadap pengambilan keputusan yang strategik.
- Sistem biaya ABC cukup fleksibel untuk menelusuri biaya ke proses, pelanggan, area tanggung jawab manajerial dan juga biaya produk.

### 2.3.1 Tujuan Biaya

Konsep penting lainnya untuk mengerti tentang sistem biaya *Activity-Based Costing* (ABC) adalah tujuan biaya. Tujuan biaya didefinisikan sebagai “item” akhir dimana semua biaya terakumulasi. Tujuan biaya final berupa akumulasi biaya untuk mentransfer barang atau jasa kepada konsumen di luar perusahaan.

Tujuan biaya final dapat berupa produk atau jasa pelayanan yang disediakan oleh sebuah perusahaan untuk konsumen. Pada sistem manufacturing, tujuan biaya dapat berupa produk jadi atau proses manfakturing.

### **2.3.2 Kendara Biaya (Cost Driver)**

Kendara biaya (cost driver) atau pemicu biaya didefenisikan sebagai faktor yang digunakan untuk mengukur bagaimana biaya terjadi atau dapat dikatakan sebagai cara untuk membebankan biaya pada aktivitas atau produk. Secara praktis, pemicu biaya menunjukkan dimana biaya harus dibebankan dana seberapa besar biayanya.

Pemicu biaya adalah penyebab terjadinya biaya sedangkan aktivitas adalah merupakan dampak yang ditimbulkannya. Dalam sistem biaya activity-based costing digunakan beberapa macam pemicu biaya dan sedangkan pada sistem biaya tradisional hanya menggunakan satu pemicu biaya tertentu sebagai basis.

### **2.3.3 Kelompok Biaya ( Cost Pool)**

Definisi kelompok biaya (cost pool) adalah sekelompok biaya yang memiliki karakteristik yang sama. Karakteristik ini berkaitan dengan tolak ukur aktivitas yang sama, untuk maksud pembebanan biaya ke produk.

### **2.3.4 Prosedur Pembebanan Biaya Sistem Activity-Based Costing(ABC)**

Sistem biaya activity-based costing merupakan suatu sistem biaya yang pertama kali menelusuri biaya ke aktivitas dan kemudian ke produk yang dihasilkan. dalam sistem biaya ABC juga di kenal adanya prosedur pembebanan

biaya aktivitas kepada produk berdasarkan aktivitas-aktivitas yang di konsumsi oleh produk yang dihasilkan tersebut. Tahap yang dimiliki oleh sistem ABC tersebut dalam analisisnya dibagi 2 tahap, yaitu sebagai berikut:

#### 1. Prosedur Tahap I

Pada tahap pertama dilakukan pembebanan biaya pemakaian sumber daya kepada aktivitas-aktivitas yang menggunakannya. Dalam kalkulasi biaya berdasarkan sistem activity-based costing (ABC) tahap pertama, biaya overhead dibagi kedalam kelompok biaya yang homogen. Suatu kelompok biaya yang homogen merupakan suatu kumpulan dari biaya overhead, yaitu variasi biaya yang dapat dijelaskan oleh pemicu biaya (cost driver). Aktivitas overhead yang homogen apabila mereka mempunyai konsumsi yang sama untuk semua produk.

#### 2. Prosedur Tahap II

Pada tahap kedua ini, biaya setiap kelompok biaya (cost pool) ditelusuri ke produk. Hal ini dilakukan dengan menggunakan tarif kelompok yang dihitung pada tahap pertama dan dikalikan dengan sejumlah sumber daya yang dikonsumsi oleh setiap produk. Tolak ukur ini merupakan kuantitas pemicu biaya yang digunakan oleh setiap produk. Dengan demikian overhead yang dibebankan setiap kelompok biaya ke produk dihitung sebagai berikut:

$$\text{Overhead yang dibebankan} = \text{Tarif kelompok} \times \text{Jumlah konsumsi pemicu biaya} \dots \dots \dots (2.7)$$

### **Contoh Kasus Activity Based Costing**

Diasumsikan bahwa suatu perusahaan memproduksi suatu produk dan mempunyai daftar kegiatan dan biaya sebagai berikut :

Pada tahap pertama metode ABC, empat kegiatan pada tabel di atas akan diklasifikasikan menurut tingkatan unit, *batch*, produk dan fasilitas. Dalam kasus ini pengujian produk dan pemasukan cetakan masuk dalam tingkat unit. Sedangkan penyetelan *batch* dan penanganan *lot wafer* masuk dalam tingkat unit *batch*. Dengan menggunakan data di atas, kelompok biaya adalah sebagai berikut:

<b>Kelompok tingkat unit</b>		<b>Tingkat <i>batch</i></b>	
Pengujian produk	Rp.275.000	Penyetelan <i>batch</i>	Rp.120.000
Pemasukan cetakan	Rp.225.000	Penanganan <i>lot wafer</i>	Rp. 90.000
<b>Total</b>	<b>Rp.500.000</b>	<b>Total</b>	<b>Rp.210.000</b>

Tabel 2.2 Daftar Kegiatan dan Biaya

<b>No.</b>	<b>Nama Kegiatan</b>	<b>Biaya</b>
1.	Pengujian produk	275.000
2.	Pemasukan cetakan	225.000
3.	Penyetelan <i>batch</i>	120.000
4.	Penanganan <i>lot wafer</i>	90.000

Setelah dilakukan identifikasi kelompok biaya sejenis dan menentukan biayanya, dapat dibebankan biaya kelompok ke produk dimana hasil perhitungannya disebut tarif kelompok. Untuk melakukannya, tarif kelompok harus dihitung berdasarkan penggerak aktivitas. Pengujian produk dan pemasukan cetakan pendorong kegiatannya adalah *jumlah cetakan yang diasumsikan kapasitasnya adalah 200*. Penyetelan *batch* dan penanganan lot wafer pendorong kegiatannya adalah *jumlah batch yang diasumsikan kapasitasnya adalah 400*. Hasil perhitungan dari tarif kelompok adalah sebagai berikut :

**Kelompok tingkat unit**

Tarif = Rp.500.000/200

= Rp.2500 per cetakan

**Kelompok tingkat batch**

Tarif = Rp.210.000/400

= Rp. 525 per *batch*

Dengan perhitungan tarif kelompok, tahap pertama perhitungan biaya berdasar kegiatan telah selesai. Pada tahap kedua, biaya dari setiap kelompok *overhead* ditelusuri ke produk. Hal ini dilakukan dengan tarif kelompok yang dihitung pada tahap pertama dan ukuran jumlah sumber daya yang dikonsumsi setiap produk. Hasil dari perhitungan ini adalah sebagai berikut :

**Biaya overhead**

Kelompok tingkat unit

(Rp.2500 x 200)

Rp.500.000

Kelompok tingkat *batch*

(Rp.525 x 400)

Rp.210.000

Total *overhead* yang dibebankan**Rp.710.000**

Dengan demikian, telah diperoleh biaya *overhead* yang dibebankan dari proses penelusuran kegiatan.

**2.4 Penelitian Terdahulu**

Berbagai hasil riset yang menjadi referensi yang menyangkut implementasi atau penerapan Activity Based Costing System antara lain :

1. Penelitian yang dilakukan Narayanan dan Sarkar (1999) memiliki tujuan untuk mengetahui apakah perusahaan mengambil keputusan yang tepat terhadap produk, harga, dan pelanggan yang tidak menguntungkan. Studi ini dilakukan pada berbagai perusahaan manufaktur. Penelitian ini menghasilkan temuan

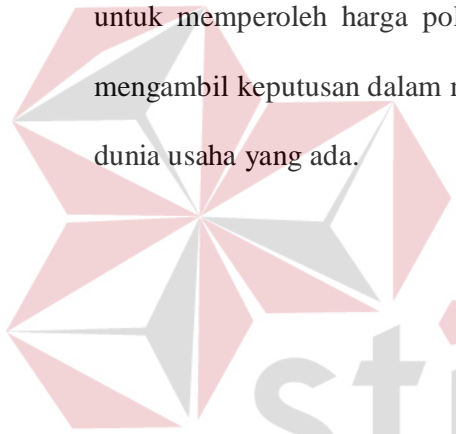


yang mendukung kemanfaatan dari Activity Based costing. Perusahaan mampu mengambil keputusan yang tepat terhadap jenis dan harga produk

2. Kennedy dan Graves (2001) bertujuan untuk mengetahui apakah terdapat perubahan kinerja setelah mengadopsi Activity Based Costing System, mengetahui apakah terdapat perbedaan kinerja antara perusahaan yang mengadopsi dan yang tidak mengadopsi Activity Based Costing System, mengetahui apakah implementasi Activity Based Costing System mempengaruhi nilai perusahaan. Studi ini dilakukan pada berbagai perusahaan yang telah go public. Hasil temuannya yaitu kinerja perusahaan setelah mengadopsi Activity Based Costing System mengalami kenaikan yang signifikan. Hal ini ditunjukkan dengan semakin meningkatnya profit perusahaan. Kenaikan ini juga dibarengi dengan semakin tingginya nilai kapitalisasi pasar (saham) perusahaan yang bersangkutan. Perusahaan yang mengadopsi Activity Based Costing System nilai kapitalisasi pasarnya berbeda lebih dari 27 persen di atas perusahaan yang tidak mengadopsi Activity Based Costing System
3. Swenson (1995) melakukan penelitian untuk mengetahui apakah Activity Based Costing System digunakan untuk kepentingan strategis lain. Hasil riset terkait dengan kepentingan untuk penentuan biaya produk 24% untuk product sourcing decision, 72% untuk pricing dan mix product decision, dan 36% untuk pemasaran. Terkait dengan kepentingan operational 92% untuk keputusan perbaikan proses, 48% untuk desain produk, dan 28% untuk mengukur kinerja.
4. Haryanti (2004) menerapkan Activity Based Costing System pada RSUD Kab. Wonogiri. Pertama kali yang dilakukan adalah menganalisis system biaya tradisional yang selama ini ditetapkan di rumah sakit, kemudian dari data tersebut peneliti menghitung biaya rawat inap dengan menggunakan Activity Based Costing System. Hasil penelitiannya menunjukkan terjadinya undercosting dan overcosting pada perhitungan biaya rawat inap pada system biaya tradisional

5. Needy (2000) menerapkan Activity Based Costing System pada beberapa perusahaan kecil telah memberikan kontribusi pada meningkatnya profitabilitas perusahaan dengan membantu perusahaan dalam penetapan suatu harga yang lebih konsisten dan kompetitif dalam jumlah produksi yang berskala besar seperti layaknya suatu perusahaan besar yang mengimplementasikan sistem ABC.

Dalam tugas akhir ini, penulis melakukan penerapan sistem ABC pada UKM kerupuk dengan studi kasus pada pabrik kerupuk liontin. Dengan tujuan untuk memperoleh harga pokok produksi yang akan dipakai manajerial untuk mengambil keputusan dalam menentukan harga jual yang dapat bersaing dalam dunia usaha yang ada.



INSTITUT BISNIS  
& INFORMATIKA  
stikom  
SURABAYA