

BAB 2

LANDASAN TEORI

Informasi mengenai biaya merupakan informasi yang sangat penting untuk setiap organisasi, baik itu organisasi yang berorientasi pada keuntungan maupun organisasi nirlaba. Informasi biaya membantu memberikan data-data keuangan yang akan bermanfaat dalam pengambilan keputusan bagi organisasi. Banyak keputusan manajerial yang bergantung pada informasi ini, seperti penentuan besarnya biaya jasa pendidikan, pemilihan program jasa pendidikan yang ditawarkan, pemilihan kegiatan, penentuan komposisi setiap produk/jasa, hingga penentuan anggaran pendidikan, kesemuanya memerlukan perhitungan biaya yang tepat, agar setiap biaya yang dikeluarkan organisasi itu memberikan hasil yang sesuai.

Kondisi perekonomian dunia yang belum lama ini didera krisis ekonomi global secara tidak langsung menimbulkan ancaman sekaligus peluang bagi organisasi di dalam negeri. Hal ini merupakan ancaman bagi organisasi-organisasi yang tidak mempersiapkan diri terhadap kondisi krisis. Sebaliknya, krisis global merupakan peluang bagi organisasi yang memiliki informasi biaya yang tepat. Sehingga ketika terjadi krisis, mereka telah mengetahui biaya-biaya apa saja yang dapat ditekan atau bahkan dihilangkan ketika krisis menerpa.

Organisasi harus dapat mengidentifikasi setiap biaya yang dikeluarkan. Organisasi harus mengetahui berapa besar pendapatan yang dihasilkan untuk setiap pengeluaran biaya yang mereka lakukan. Dengan mengetahui besarnya

Universitas Indonesia

kontribusi biaya terhadap pelaksanaan pendidikan, organisasi dapat mengetahui, biaya mana yang menghasilkan kontribusi yang besar, dan biaya apa saja yang tidak memberikan kontribusi sama sekali terhadap pendapatan organisasi. Untuk itu, sebelum sebuah organisasi melakukan kegiatan efisiensi, organisasi harus dapat mendefinisikan dan mengklasifikasikan biaya secara tepat.

2.1 Organisasi Nirlaba

Deddi Nordiawan dalam bukunya Akuntansi Sektor Publik (2008 : 1) mendefinisikan organisasi sektor publik sebagai sebuah entitas ekonomi yang memiliki keunikan tersendiri. Disebut sebagai entitas ekonomi karena memiliki sumber daya ekonomi yang tidak kecil, bahkan sangat besar. Organisasi sektor publik juga melakukan transaksi ekonomi dan keuangan. Tetapi, berbeda dengan entitas ekonomi yang lain, seperti perusahaan komersial yang mencari laba, sumber daya ekonomi organisasi sektor publik dikelola tidak untuk tujuan mencari laba (nirlaba).

Organisasi sektor publik ini muncul dalam berbagai bentuk di masyarakat. Baik pemerintahan pusat maupun daerah, yayasan, partai politik, LSM, rumah sakit dan sekolah. Keputusan yang dibuat oleh organisasi non profit dimaksudkan untuk menghasilkan jasa terbaik dengan sumber-sumber yang tersedia. Kesuksesan pada organisasi non profit dapat diukur dengan berapa banyak jasa yang dilakukan organisasi dan seberapa baik jasa tersebut dilakukan. Secara mendasar, dapat dikatakan bahwa kesuksesan organisasi non profit dapat diukur dengan berapa banyak hal yang dapat dikontribusikan pada masyarakat.

Organisasi sektor publik menjadi berbeda dan unik karena memiliki ciri-ciri sebagai berikut:

1. Dijalankan tidak untuk mencari keuntungan finansial;

2. Dimiliki secara kolektif oleh publik;
3. Kepemilikan atas sumber daya tidak digambarkan dalam bentuk saham yang dapat diperjualbelikan;
4. Keputusan-keputusan yang terkait kebijakan maupun operasi didasarkan pada konsensus. (Nordiawan, 2008 :2)

Namun, organisasi sektor publik memiliki kesamaan dengan entitas bisnis lainnya, yaitu:

1. Keduanya merupakan bagian yang tidak dapat dipisahkan dalam sebuah sistem perekonomian nasional yang secara bersama-sama menggunakan sumber daya finansial, modal, maupun manusia;
2. Keduanya sama-sama menghadapi sumber daya ekonomi yang terbatas untuk mencapai tujuan-tujuannya.
3. Keduanya memiliki pola manajemen keuangan yang sama yang dimulai dari tahap perencanaan sampai pengendalian dimana penggunaan akuntansi merupakan suatu keharusan;
4. Keduanya memiliki output yang sama.

Adapun perbedaan antara sektor publik dengan perusahaan adalah:

1. Tujuan organisasi

Tujuan perusahaan adalah untuk memaksimalkan kesejahteraan pemegang saham melalui peningkatan keuntungan. Sementara organisasi sektor publik memiliki tujuan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat melalui pelayanan.

2. Sumber-sumber pendanaan

Perusahaan komersial mendapatkan dana dari hasil operasi perusahaan selain investasi dari pemegang saham. Organisasi sektor publik mendanai kegiatan dari sumbangan atau donasi yang bersifat sukarela.

3. Peraturan perundangan

Organisasi sektor publik khususnya lembaga pemerintah harus melakukan aktivitasnya sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku. Pada perusahaan komersil, mereka dapat memilih mana yang akan dilakukan atau produk apa yang akan dibuat berdasarkan pertimbangan untung rugi.

2.2 Konsep Biaya

Penentuan informasi biaya selalu menjadi fokus utama yang sangat penting sebagai dasar untuk pengambilan keputusan manajerial di suatu perusahaan maupun organisasi. Penentuan biaya (produk ataupun jasa) membantu para pimpinan/manajer dalam menyusun strategi baik untuk jangka panjang maupun jangka pendek. Selain untuk memenuhi ketentuan pelaporan keuangan, penilaian inventaris dan menetapkan keuntungan, perhitungan biaya produksi juga penting untuk menemukan aktivitas - aktivitas yang ternyata tidak memberikan *value added* atau disebut dengan *non value added activities* bagi organisasi maupun konsumen.

Keputusan untuk menetapkan biaya pendidikan adalah hal-hal yang bersifat kritical dan strategik untuk organisasi dalam menghadapi persaingan global. Biaya yang memiliki nilai strategik di perusahaan/organisasi adalah biaya yang dapat diukur, dihitung, dan ditentukan dengan benar dan akurat. Dalam suatu universitas, biaya yang memegang peranan penting adalah biaya per mahasiswa. Biaya pendidikan per mahasiswa, secara sederhana didapatkan dari keseluruhan

Universitas Indonesia

total biaya dibagi jumlah mahasiswa. Biaya per mahasiswa ini berperan penting untuk mengetahui berapa jumlah biaya yang dibutuhkan untuk menyelenggarakan pendidikan bagi setiap mahasiswa. Berapa biaya yang dibutuhkan untuk pelaksanaan operasional dan penilaian kinerja dari masing-masing program maupun departemen, meningkatkan mutu akademik maupun pembaharuan ataupun diversifikasi yang akan dijalankan oleh organisasi.

Oleh karena itu, biaya (*cost*) menurut Horngren, Datar dan Foster (2003) dalam bukunya yang berjudul “*Cost Accounting: a Managerial Emphasis*” memiliki arti sumberdaya yang dikorbankan atau dilepaskan untuk memperoleh tujuan tertentu. Menurut mereka biaya diukur dalam satuan moneter yang harus dibayarkan untuk memperoleh barang maupun jasa.

Carter (2004:30) dalam bukunya mendefinisikan objek biaya (*cost object*) atau tujuan biaya (*cost objective*) sebagai suatu item atau aktivitas yang biayanya dapat diakumulasi dan diukur. Atau dengan kata lain *cost object* adalah sasaran yang akan dihitung biayanya. Setelah objek biaya dipilih, pengakuan biaya sebagian besar bergantung pada kemampuan untuk menelusuri (*traceability*) biaya terhadap objek biaya. Kemampuan untuk menelusuri biaya terhadap objek biaya bervariasi tingkatannya. Cara umum untuk membedakan karakter biaya adalah dengan memberikan label biaya langsung atau tidak langsung pada objek biaya tertentu.

Menurut Horngren, Datar dan Foster (2003), biaya yang dikumpulkan dan dihitung dari *cost object* tadi ada 3 macam (dibebankan untuk satu unit yang dihasilkan oleh perusahaan), yaitu :

1. *Direct Material Cost*, merupakan biaya yg berhubungan dengan material yang digunakan untuk menghasilkan suatu produk. *Direct Material Cost* merupakan biaya yang dapat langsung dibebankan kepada tiap *cost object*

(suatu barang/item/produk/jasa yang akan dihasilkan) dan dapat dengan mudah ditelusuri ke *cost object*-nya.

2. *Direct Manufacturing Labor Cost* (DMLC) merupakan kompensasi bagi pekerja yang dapat dengan mudah ditelusuri ke *cost object*.
3. *Indirect Manufacturing Cost* atau yang juga dikenal dengan *Factory Overhead* (FOH) merupakan biaya yang sulit untuk dialokasikan ke *cost object*, hal ini dapat terjadi karena ada biaya-biaya yang memang harus dikeluarkan dan dibebankan untuk suatu *cost object*, namun biaya ini dipakai bersama-sama untuk menghasilkan *cost object* lainnya.

Carter (2004) juga mengklasifikasikan biaya sesuai dengan hubungan antara biaya, yaitu:

1. Biaya dalam Hubungannya dengan Produk

- a. Biaya Manufaktur, yang biasa disebut biaya produksi atau biaya pabrik, biasa didefinisikan sebagai jumlah dari tiga elemen biaya : bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan overhead pabrik. Bahan baku langsung ditambah tenaga kerja langsung disebut biaya utama (*prime cost*), sementara tenaga kerja langsung ditambah overhead pabrik disebut biaya konversi. Berbagai biaya manufaktur adalah:

- i. Bahan baku langsung, adalah semua bahan baku yang membentuk bagian integral dari produk jadi dan dimasukkan secara eksplisit dalam perhitungan biaya produk.
- ii. Tenaga kerja langsung, adalah tenaga kerja yang melakukan konversi bahan baku langsung menjadi produk jadi dan dapat dibebankan secara layak ke produk tertentu.
- iii. Overhead pabrik, disebut juga overhead manufaktur - beban manufaktur - atau beban pabrik, terdiri atas semua biaya manufaktur yang tidak dapat ditelusuri secara langsung ke

Universitas Indonesia

output tertentu. Semua biaya manufaktur dimasukkan kecuali biaya bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung.

- iv. Bahan baku tidak langsung, adalah bahan baku yang diperlukan untuk penyelesaian suatu produk tetapi tidak diklasifikasikan sebagai bahan baku langsung karena bahan baku tersebut tidak menjadi bagian dari produk.
- v. Tenaga kerja tidak langsung, adalah tenaga kerja yang tidak dapat ditelusuri langsung ke komposisi dari produk jadi.
- vi. Beban komersial, terbagi menjadi biaya pemasaran (biaya yang timbul ketika proses manufaktur selesai dan produk ada dalam kondisi siap dijual) dan beban administratif (termasuk beban yang terjadi dalam mengarahkan dan mengendalikan organisasi).

2. Biaya dalam Hubungannya dengan Volume Produksi

- a. Biaya variabel, yaitu biaya yang mengalami perubahan proporsional terhadap perubahan aktivitas dalam rentang yang relevan.
- b. Biaya tetap, yaitu biaya yang bersifat konstan secara total. Biaya tetap per unit semakin kecil seiring dengan meningkatnya aktivitas.
- c. Biaya semi variabel, yaitu biaya yang memiliki elemen biaya tetap dan biaya variabel.

3. Biaya dalam Hubungannya dengan Departemen Produksi atau Segmen Lain

Pembagian pabrik menjadi segmen-segmen seperti departemen, proses-proses, unit kerja, atau kelompok biaya juga berfungsi sebagai dasar untuk mengklasifikasikan dan mengakumulasikan biaya dan membebaskan tanggung jawab untuk mengendalikan biaya. Manajer membuat anggaran yang mengidentifikasi biaya-biaya dan memegang

tanggung jawab. Diakhir periode, efisiensi dan keberhasilan manajer diukur dengan membandingkan anggaran dengan biaya aktual.

Biaya-biaya dihitung dari biaya yang dikeluarkan per departemen, misalnya departemen produksi dan departemen jasa. Lalu, perhitungan dibagi lagi menjadi biaya langsung dan tidak langsung pada tiap-tiap departemen. Ada juga biaya umum (*common cost*) yang merupakan biaya tidak langsung yang terjadi dalam organisasi dengan banyak departemen. Biaya gabungan (*joint cost*) yang terjadi ketika produksi dari suatu produk menghasilkan satu atau beberapa produk lain tanpa dapat dihindari.

4. Biaya dalam Hubungannya dengan Periode akuntansi
 - a. Pengeluaran modal (*capital expenditure*), yang ditujukan untuk memberikan manfaat di masa depan dan dilaporkan sebagai aktiva.
 - b. Pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*), yang memberikan manfaat untuk masa kini dan dilaporkan sebagai beban.
5. Biaya dalam Hubungannya dengan Suatu Keputusan, Tindakan atau Evaluasi
 - a. Biaya diferensial/ biaya marginal/ biaya inkremental/ biaya tunai, yang terjadi dalam pengambilan suatu alternatif tertentu dari berbagai alternatif yang ada.
 - b. Biaya tertanam (*sunk cost*), suatu biaya yang telah terjadi dan tidak relevan terhadap pengambilan keputusan.
 - c. Biaya yang tidak dapat dihindari, yaitu biaya yang tidak terpengaruh dengan keputusan yang diambil.

2.3 Sistem Perhitungan Biaya Tradisional

Pada sistem biaya tradisional (*Functional based system/ Traditional Costing*), perhitungan biaya didasarkan asumsi bahwa produk individual

Universitas Indonesia

menyebabkan timbulnya biaya. Berdasarkan asumsi diatas, sistem tradisional membebankan biaya ke produk berdasarkan konsumsi biaya yang berhubungan dengan jumlah unit yang diproduksi. Perhitungan pembebanan biaya untuk setiap produk (unit) yang dihasilkan cenderung lebih mudah karena didasarkan pada *volume-based* dimana total biaya yang dikeluarkan langsung dibagi dengan total unit produksi.

Traditional costing ini dapat digunakan bila komposisi biaya terbesar adalah biaya langsung sehingga penambahan unit yang diproduksi berhubungan linear dengan penambahan biaya. Apabila kita menghitung biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung, hal ini tidak menjadi masalah jika menggunakan sistem tradisional. Namun, lain soal jika kita menghitung biaya overhead.

Dalam sistem tradisional, biaya overhead diasumsikan proporsional dengan dengan jumlah unit yang diproduksi. Namun pada kenyataannya banyak sumber daya-sumber daya atau biaya-biaya yang timbul dari aktivitas-aktivitas yang tidak berhubungan dengan volume produksi. Sehingga, sistem tradisional tidak lagi sesuai dengan kondisi perusahaan yang semakin berkembang dari waktu ke waktu, apalagi perusahaan dituntut untuk menyelesaikan pesanan sesuai dengan permintaan pelanggan yang pasti berbeda antara pelanggan yang satu dengan yang lain.

Keuntungan dari sistem perhitungan biaya tradisional adalah:

1. Sederhana;
2. Mudah diterapkan;
3. Tidak memerlukan biaya yang besar dalam penerapannya

4. Sesuai dengan peraturan, dimana biaya produk adalah seluruh biaya produksi dan tidak memasukkan biaya non-produksi.

Adapun kelemahan sistem akuntansi biaya tradisional:

- a. Akuntansi biaya tradisional dirancang hanya menyajikan informasi biaya pada tahap produksi. Sistem akuntansi biaya tradisional untuk biaya *overhead* terlalu memusatkan pada distribusi dan alokasi biaya *overhead* daripada berusaha keras untuk mengurangi pemborosan dengan menghilangkan aktivitas yang tidak bernilai tambah.
- b. Terdapat diversitas produk, dimana masing-masing produk mengkonsumsi biaya *overhead* yang berbeda beda.
- c. Hanya terdapat sedikit insentif bagi para manajer dalam mengawasi penggunaan *indirect cost*.
- d. Sistem akuntansi biaya tradisional terlalu menekankan pada tujuan penentuan harga pokok produk yang dijual. Akibatnya sistem ini hanya menyediakan informasi yang relatif sangat sedikit untuk mencapai keunggulan dalam persaingan global.
- e. Sistem akuntansi biaya tradisional tidak mencerminkan sebab akibat biaya karena seringkali beranggapan bahwa biaya ditimbulkan oleh faktor tunggal. Alokasi biaya *overhead* pabrik hanya didasarkan pada jam tenaga kerja langsung atau hanya dengan volume produksi.
- f. Sistem akuntansi biaya tradisional menghasilkan informasi biaya yang terdistorsi sehingga mengakibatkan pembuatan keputusan yang menimbulkan konflik dengan keunggulan perusahaan.
- g. Sistem akuntansi biaya tradisional menggolongkan biaya langsung dan tidak langsung serta biaya tetap dan variabel hanya mendasarkan faktor penyebab tunggal misalnya volume produk, padahal dalam lingkungan teknologi maju cara penggolongan tersebut menjadi kabur karena biaya dipengaruhi oleh berbagai macam aktivitas.

- h. Sistem akuntansi biaya tradisional menggolongkan suatu perusahaan kedalam pusat-pusat pertanggung jawaban yang kaku dan terlalu menekankan kinerja jangka pendek.
- i. Sistem akuntansi biaya tradisional memusatkan perhatian kepada perhitungan selisih biaya pusat-pusat pertanggungjawaban tertentu dengan menggunakan standar.
- j. Sistem akuntansi biaya tradisional tidak banyak memerlukan alat-alat dan teknik-teknik yang canggih dalam sistem informasi dibandingkan pada lingkungan teknologi maju.
- k. Sistem akuntansi biaya tradisional kurang menekankan pentingnya daur hidup produk. Hal ini dibuktikan dengan perlakuan akuntansi biaya tradisional terhadap biaya aktivitas-aktivitas perekayasaan, penelitian dan pengembangan. Biaya-biaya tersebut diperlakukan sebagai biaya periode sehingga menyebabkan terjadinya distorsi harga pokok daur hidup produk.

2.4 Konsep *Activity Based Costing*

2.4.1 Definisi *Activity Based Costing*

Kelemahan-kelemahan metode tradisional sebagai dasar perhitungan alokasi biaya overhead membuat metode ini dianggap sudah tidak relevan lagi untuk digunakan. Sistem tradisional tidak hanya menyajikan informasi biaya yang terdistorsi untuk keputusan-keputusan manajerial yang penting seperti *pricing*, *product-mix*, dan *cost reduction*, tetapi juga gagal melakukan kontrol terhadap peningkatan biaya overhead dalam industri manufaktur. Sebagai contoh, penggunaan mesin-mesin telah mengurangi biaya tenaga kerja sebagai aktivitas penambah nilai (*value added activity*) utama dalam proses produksi.

Salah satu alat terbaik untuk menyempurnakan sistem biaya adalah dengan menggunakan sistem perhitungan biaya berbasis aktivitas atau *Activity Based Costing* (ABC). *Activity-Based Costing* (ABC) menurut Johnson dan Loewe (2006) adalah suatu sistem informasi akuntansi yang mengidentifikasi berbagai aktivitas yang dikerjakan dalam suatu organisasi dan mengumpulkan biaya dengan dasar dan sifat yang ada dan perluasan dari aktivitasnya sepanjang rantai penciptaan nilai (*value chain*).

ABC memfokuskan pada biaya yang melekat pada produk berdasarkan aktivitas untuk memproduksi, mendistribusikan atau menunjang produk yang bersangkutan. Jadi, ABC lebih difokuskan pada aktivitas-aktivitas spesifik yang mengkonsumsi overhead dan mempunyai kontribusi pada produk bersangkutan. ABC menekankan biaya pada objek atau himpunan aktivitas penyebab terjadinya biaya. Maka produk yang mengkonsumsi sumber daya dalam kuantitas yang cukup besar akan dilaporkan sebagai produk dengan harga mahal, sedangkan produk dengan konsumsi sumber daya sedikit dilaporkan sebagai produk yang murah. Jadi, setiap produk final yang jatuh ke tangan konsumen merupakan akumulasi dari himpunan beranekaragam aktivitas sepanjang rantai penciptaan nilai (*value chain*).

Hansen and Mowen (2006:122) mendefinisikan ABC sebagai berikut :

“ABC adalah suatu pendekatan perhitungan biaya yang menetapkan biaya sumberdaya ke *cost object*, seperti produk, jasa, atau pelanggan berdasarkan aktivitas yang dilakukan *cost object*”.

Carter (2006: 14-1) dalam bukunya mendefinisikan *Activity Based Costing* (ABC) sebagai suatu sistem perhitungan biaya dimana tempat penampungan biaya overhead yang jumlahnya lebih dari satu (*multiple overhead cost pools*) dialokasikan dengan menggunakan dasar yang

Universitas Indonesia

memasukkan satu atau lebih faktor yang tidak berkaitan dengan volume (*non-volume-related factors*).

ABC menurut Horngren (2006: 170) merupakan sebuah penyempurnaan dari sistem perhitungan biaya dengan mengidentifikasi aktivitas individu sebagai pokok *cost object*. Senada dengan pernyataan tersebut, Blocher mendefinisikan ABC sebagai penekanan terhadap pembebanan pemicu dan pembebanan langsung (memanfaatkan hubungan sebab-akibat), sementara sistem tradisional cenderung menjadi alokasi intensif (mengabaikan hubungan sebab-akibat).

2.4.2 Konsep-konsep Dasar Activity Based Costing

Untuk memahami sistem ABC, ada beberapa terminologi umum yang harus dipahami, yaitu:

- Aktivitas (*Activity*), yaitu berbagai kegiatan/ transaksi/ kejadian tertentu yang dilakukan dalam proses produksi, yang merupakan penyebab adanya pengeluaran biaya dalam organisasi.
- Sumber daya (*resource*), adalah faktor produksi yang dipergunakan dalam proses pembuatan produksi. Konsumsi sumber daya akan menimbulkan biaya produksi, seperti bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung.
- Objek biaya (*cost object*), adalah suatu item atau aktivitas yang biayanya dapat diakumulasi dan diukur untuk kepentingan manajemen.. Atau dengan kata lain *cost object* adalah sasaran yang akan dihitung biayanya.
- Pemicu biaya (*cost driver*), yaitu faktor yang menyebabkan atau berkaitan dengan perubahan biaya dalam sebuah aktivitas. *Cost driver*

juga dapat diartikan sebagai dasar yang digunakan untuk mengalokasikan biaya overhead. Jadi, *cost driver* adalah cara untuk mengkararakteristik aktivitas yang digunakan sebagai dasar untuk mengatribusikan biaya pada objek.

- Pemicu sumber daya (*resource driver*), adalah dasar yang digunakan untuk mengalokasikan biaya dari suatu sumber daya ke berbagai aktivitas berbeda yang menggunakan sumber daya tersebut.
- Pemicu aktivitas (*activity driver*) adalah suatu dasar yang digunakan untuk mengalokasikan biaya dari suatu aktivitas ke produk, pelanggan, atau objek biaya final (mengacu pada langkah terakhir dalam alokasi biaya).
- *A resource consumption cost driver*, adalah jumlah sumber daya yang dipakai dalam suatu aktivitas.
- *An activity consumption cost driver*, adalah ukuran berapa banyak sebuah aktivitas yang dilakukan untuk sebuah *cost object*. Ini digunakan untuk menentukan biaya *cost pool* ke *cost objects*.
- *Cost allocation* adalah penugasan biaya pada produk secara arbitrer. Penugasan seperti ini diterapkan pada sistem konvensional.
- *Cost attribution* adalah penugasan biaya pada produk sesuai dengan konsumsi aktivitas yang dibutuhkan. *Cost allocation* dan *cost attribution* merupakan bagian dari *cost assignment* atau penugasan biaya.
- Rasio Konsumsi adalah proporsi masing-masing aktivitas yang dikonsumsi oleh setiap produk, dihitung dengan cara membagi jumlah aktivitas yang dikonsumsi oleh suatu produk dengan jumlah keseluruhan aktivitas tersebut dari semua jenis produk.
- *Homogeneous Cost Pool* merupakan kumpulan biaya dari *overhead* yang variasi biayanya dapat dikaitkan dengan satu pemicu biaya saja. Atau untuk dapat disebut suatu kelompok biaya yang homogen,

aktivitas-aktivitas overhead secara logis harus berhubungan dan mempunyai rasio konsumsi yang sama untuk semua produk.

2.4.3 Perbandingan antara ABC dan Sistem Perhitungan Biaya Tradisional

Sistem tradisional menggunakan satu dasar alokasi untuk semua penampungan biaya. Pengalokasian overhead dilakukan berdasarkan volume unit yang diproduksi. Maka sistem tradisional juga disebut juga sistem berdasarkan unit (*unit cost system*).

Metode ABC memandang bahwa biaya overhead dapat dilacak dengan secara memadai pada berbagai produk secara individual. Biaya yang ditimbulkan oleh *cost driver* berdasarkan unit adalah biaya yang dalam metode tradisional disebut sebagai biaya variabel.

Metode ABC memperbaiki keakuratan perhitungan harga pokok produk dengan mengakui bahwa banyak dari biaya overhead tetap bervariasi dalam proporsi untuk berubah selain berdasarkan volume produksi. Dengan memahami apa yang menyebabkan biaya-biaya tersebut meningkat dan menurun, biaya tersebut dapat ditelusuri kemasing-masing produk. Hubungan sebab akibat ini memungkinkan manajer untuk memperbaiki ketepatan kalkulasi biaya produk yang dapat secara signifikan memperbaiki pengambilan keputusan (Hansen dan Mowen, 2006: 157-158)

ABC mengharuskan perhitungan tempat penampungan biaya suatu aktivitas, maupun identifikasi suatu pemicu aktivitas untuk setiap aktivitas yang signifikan dan mahal. Oleh karena itu, lebih banyak kehati-hatian dalam ABC. Biasanya hasil yang ditemukan adalah bahwa semua biaya dalam dalam satu tempat penampungan biaya aktivitas sangat serupa

Universitas Indonesia

dalam hal logis antara biaya-biaya tersebut dengan pemicu aktivitas. Sistem tradisional tidak demikian.

Sistem ABC adalah sistem perhitungan biaya dua tahap, sementara sistem tradisional merupakan sistem perhitungan satu atau dua tahap. Tahap pertama dalam sistem ABC, tempat penampungan biaya aktivitas dibentuk ketika biaya sumber daya dialokasikan ke aktivitas berdasarkan pemicu sumber daya. Pada tahap kedua, biaya aktivitas dialokasikan dari tempat penampungan biaya aktivitas ke produk atau objek final lainnya. Sistem tradisional menggunakan dua tahap hanya apabila departemen atau pusat biaya lainnya dibuat. Biaya sumber daya dialokasikan ke pusat biaya di tahap pertama, kemudian biaya dialokasikan ke pusat biaya diproduksi tahap kedua (Carter, 2006 :499).

2.4.4 Struktur Sistem ABC

Desain ABC difokuskan pada kegiatan, yaitu apa yang dilakukan oleh tenaga kerja dan peralatan untuk memenuhi kebutuhan pelanggan. Kegiatan adalah segala sesuatu yang mengkonsumsi sumber daya perusahaan/organisasi. Dengan memusatkan perhatian pada kegiatan dan bukannya departemen atau fungsi, maka sistem ABC akan dapat menjadi media untuk memahami, mengelola, dan memperbaiki suatu usaha. Ada dua asumsi penting yang mendasari Metode *Activity Based Costing*, yaitu:

1. Aktivitas-aktivitas yang menyebabkan timbulnya biaya

Dalam metode *Activity Based Costing*, sumber daya pembantu atau sumber daya tidak langsung menyediakan kemampuannya untuk melaksanakan kegiatan bukan hanya sekedar penyebab timbulnya biaya.

2. Produk atau pelanggan jasa

Produk menyebabkan timbulnya permintaan atas dasar aktivitas untuk membuat produk atau jasa yang diperlukan berbagai kegiatan yang menimbulkan sumber daya untuk melaksanakan aktivitas tersebut.

Asumsi tersebut diatas merupakan konsep dasar dari sistem *ABC*. Selanjutnya, karena adanya aktivitas akan menimbulkan biaya, maka untuk dapat menjalankan usahanya secara efisien, perusahaan harus dapat mengelola aktivitasnya. Dalam hubungannya dengan biaya produk, maka biaya yang dikonsumsi untuk menghasilkan produk adalah biaya-biaya untuk aktivitas merancang, merencanakan, memproduksi, menjual dan memberikan pelayanan produk (Cokins dkk, 1996:12)

2.4.5 Prosedur Biaya Overhead pada *Activity-Based Costing*

Pada *Activity-Based Costing* meskipun pembebanan biaya-biaya overhead pabrik dan produk juga menggunakan dua tahap seperti pada akuntansi biaya tradisional, tetapi pusat biaya yang dipakai untuk pengumpulan biaya-biaya pada tahap pertama dan dasar pembebanan dari pusat biaya kepada produk pada tahap kedua sangat berbeda dengan akuntansi biaya tradisional (Carter, 2006:269-270). *Activity-Based costing* menggunakan lebih banyak *cost driver* bila dibandingkan dengan sistem pembebanan biaya pada akuntansi biaya tradisional.

Menurut Horngren (2006:174) langkah-langkah yang dilakukan dalam melaksanakan sistem ABC adalah:

1. Identifikasi Produk-produk yang akan dipilih sebagai *Cost Object*.
2. Identifikasi biaya langsung (*direct cost*) dari produk-produk yang bersangkutan.

3. Pilih aktivitas-aktivitas dan dasar pengalokasian biaya (*cost allocation base*) yang digunakan untuk mengalokasikan biaya tidak langsung ke produk.
4. Identifikasi biaya-biaya tidak langsung (*indirect cost*) yang berhubungan dengan setiap dasar pengalokasian biaya (*cost-allocation base*).
5. Hitung *rate per unit* dari setiap *cost allocation base*.
6. Hitung *indirect cost* yang dialokasikan ke setiap produk.
7. Hitung total biaya dari seluruh produk dengan menambahkan semua *direct and indirect costs* yang ditetapkan ke produk.

Selain langkah diatas, terdapat langkah-langkah lain yang disusun oleh penulis lain. Adapun langkah-langkah menurut Blocher adalah:

1. Identifikasi aktivitas dan atribut aktivitas tersebut.

Langkah pertama yang harus dilakukan adalah mendefinisikan aktivitas. Lalu buatlah atribut aktivitas yang berisi berbagai informasi keuangan maupun non-keuangan yang mendeskripsikan aktivitas perseorangan (*individual activity*). Kemudian buat sebuah *activity dictionary*, yang mendeskripsikan masing-masing kegiatan dan membaginya kedalam *primary* maupun *secondary activity*. Kegiatan ini merupakan langkah pertama dalam penerapan ABC.

2. Menetapkan biaya-biaya ke aktivitas (*Assigning Cost to Activities*)

Langkah ini menentukan berapa banyak biaya yang dibutuhkan dan berapa sumber daya yang habis dikonsumsi untuk menjalankan setiap aktivitas.

3. Menetapkan biaya aktivitas ke aktivitas yang lain. (*Assigning Activity cost to Other Activity*).

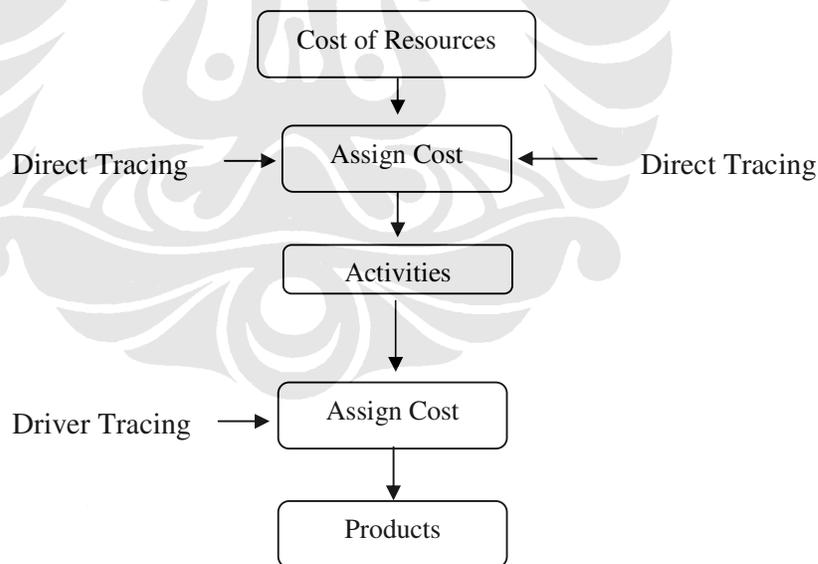
Universitas Indonesia

Setelah menerapkan apakah sebuah aktivitas *primary* atau *secondary*. Lalu jika terdapat *secondary activities*, maka biaya dari *secondary act* ini ditetapkan ke aktivitas yang mengkonsumsi output mereka.

4. Menetapkan biaya-biaya ke produk.

Tetapkan biaya *direct cost* yang telah ditetapkan sesuai dengan proporsinya dalam aktivitas.

Langkah-langkah Blocher dapat dilihat dalam gambar berikut ini:



Gambar 2.1 ABC : Two Stage Assignment (Blocher, 2005 : 123)

Hansen dan Mowen (2006 : 124) memberikan alternatif lain dalam melaksanakan sistem ABC ini, yaitu:

1. Tahap pertama adalah mengidentifikasi sumber-sumber biaya dan menganalisis aktivitas- aktivitas yang dilakukan oleh sebuah perusahaan. Dibutuhkan usaha keras untuk menentukan sumber biaya dalam sistem ABC. Karena pada umumnya beberapa *resource cost* yang berbeda dimasukkan dalam satu akun atau biaya untuk sebuah aktivitas dapat dicatat dalam beberapa akun. Analisis ini bermanfaat bagi perusahaan untuk mengevaluasi kinerja dan mengetahui sejauh mana kegiatan yang telah dilakukan oleh perusahaan. Analisis aktivitas termasuk juga mengumpulkan data dari catatan-catatan dan dokumen yang ada.

Ada empat tingkatan tingkat aktivitas yang umumnya diidentifikasi dalam sistem ABC, yaitu unit, batch, produk dan pabrik. Perbedaan tingkatan tersebut berdasarkan tingkatan agregasi data yang berbeda dan bagaimana cara aktivitas tersebut menghabiskan sumber daya yang tersedia. Biaya dapat ditelusuri pada berbagai tingkatan biaya, yaitu:

- a. Biaya Tingkat Unit.

Biaya tingkat unit (*unit level cost*) adalah biaya yang meningkat saat satu unit diproduksi. Biaya ini dapat dibebankan secara akurat proporsional terhadap volume. Biaya ini murni variabel dan secara teori dapat diperlakukan sebagai biaya langsung tetapi biasanya diperlakukan sebagai biaya tidak langsung. Secara teknik, bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung sesuai dengan definisi dari biaya tingkat unit, tetapi karena ABC merupakan sistem

Universitas Indonesia

pembebanan biaya tidak langsung, maka pembebanan biaya bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung berada diluar cakupan ABC. Contoh dari unit-level cost, untuk kasus Universitas adalah biaya per mahasiswa.

b. Biaya Tingkat *batch*.

Biaya pada tingkat *batch* (*batch-unit level*) adalah biaya yang disebabkan oleh jumlah batch yang diproduksi dan dijual. Biaya tingkat batch masih merupakan biaya yang tidak akan meningkat apabila satu atau lebih unit ditambahkan ke batch tersebut karena biaya tingkat batch dipengaruhi oleh jumlah batch, dan tidak bergantung pada jumlah unit yang diproduksi. Adapun pemicu (*batch-level driver*) pada tingkat merupakan tingkatan yang bervariasi dengan jumlah batch yang diproduksi dan dijual. Contoh dari batch-level cost adalah biaya per kelas. Jadi, biaya tergantung pada jumlah kelas yang diselenggarakan.

c. Biaya Tingkat produk.

Biaya pada tingkatan produk (*product-level cost*) merupakan biaya yang terjadi untuk mendukung sejumlah produk berbeda yang dihasilkan. Biaya tersebut tidak dipengaruhi oleh produksi dan penjualan suatu batch atau penambahan unit. Biaya penyelenggaraan program studi merupakan salah satu contoh product-level cost.

d. Biaya Tingkat Pabrik

Biaya pada tingkat pabrik (*plant-level cost*) adalah biaya untuk memelihara kapasitas di lokasi pabrik. Contohnya adalah sewa, penyusutan, dan asuransi untuk bangunan pabrik. Untuk pemicu

pada tingkat ini contohnya adalah luas lantai yang ditempati dengan syarat bahwa total luas lantai pabrik yang ditempati digunakan seluruhnya untuk memproduksi satu produk tunggal.

Suatu unit merupakan subkelompok dari batch. Suatu batch adalah jumlah atau agregasi dari unit-unit identik yang menyusunnya, dan merupakan subkelompok dari total output dari suatu produk. Agregasi dari berbagai batch merupakan produk dan suatu pabrik adalah merupakan kumpulan dari berbagai produknya. Dengan adanya sistem ABC, manager dapat mengetahui informasi mengenai biaya pembuatan dengan akurat, yang selanjutnya dapat digunakan sebagai alat bantu dalam pengambilan keputusan mengenai harga dan bauran produk.

2. Membebaskan Sumber Biaya ke Aktivitas

ABC menggunakan *resource consumption cost driver* untuk membebaskan sumber biaya ke aktivitas. Karena aktivitas menimbulkan biaya atas sumber daya yang digunakan dalam kegiatannya. Sebuah perusahaan harus memilih *resource consumption cost driver* berdasarkan hubungan sebab-akibat. Biaya sumber daya dapat ditetapkan ke aktivitas dengan pembebanan langsung atau estimasi. Pembebanan langsung memerlukan perhitungan aktual dari aktivitas penggunaan sumber daya. *Multiple resource consumption cost driver* terkadang membutuhkan pemilihan *resource cost* yang berbeda ke aktivitas atau *activity center cost pool*.

3. Membebaskan biaya aktivitas atau *Activity cost pools* ke *cost object*.

Pembebanan ini dilakukan berdasarkan *activity consumption cost driver* yang tepat. Dengan kata lain, biaya overhead yang telah terakumulasi pada *cost pool* dibebankan ke produk bersangkutan. Dengan

demikian, pemicu biaya aktivitas harus dapat menjelaskan mengapa biaya *cost object* turun atau meningkat.

2.4.6 Kekuatan dan Kelemahan ABC

Kekuatan

- Memperbaiki mutu pengambilan keputusan

Dengan informasi biaya produk yang lebih teliti, kemungkinan manajer melakukan pengambilan keputusan yang salah dapat dikurangi. Informasi biaya produk yang lebih teliti sangat penting artinya bagi manajemen jika perusahaan menghadapi persaingan yang tajam.

- Memungkinkan manajemen melakukan perbaikan terus-menerus terhadap kegiatan untuk mengurangi biaya overhead.

Sistem *ABC* mengidentifikasi biaya *overhead* dengan kegiatan yang menimbulkan biaya tersebut. Pembebanan *overhead* harus mencerminkan jumlah permintaan *overhead* (yang dikonsumsi) oleh setiap produk. Sistem *ABC* mengakui bahwa tidak semua *overhead* bervariasi dengan jumlah unit yang diproduksi. Dengan menggunakan biaya berdasarkan unit dan non unit *overhead* dapat lebih akurat ditelusuri ke masing-masing produk.

- Memberikan kemudahan dalam menentukan biaya relevan.

Dengan suatu sistem informasi biaya produk yang lebih akurat, informatif, dan teliti memungkinkan manajemen menghasilkan kemudahan dalam memperoleh informasi yang relevan dengan pengambilan keputusan yang menyangkut berbagai kegiatan bisnis

Universitas Indonesia

mereka, yang berkaitan dengan penetapan harga, jalur produksi maupun segmentasi pasar.

- Meningkatkan kualitas produksi

ABC memberikan informasi tentang bagian-bagian yang memerlukan peningkatan dalam proses produksi. Sehingga meningkatkan kualitas dari proses produksi untuk mencapai pola keluaran mutu yang lebih efisien dan lebih tinggi.

- Mempermudah estimasi biaya

Peningkatan biaya produk mempermudah estimasi biaya untuk penentuan harga, penganggaran, dan perencanaan. Sehingga mempermudah dalam estimasi biaya.

Kelemahan

- Untuk perhitungan biaya tingkat pabrik, ABC tidak memiliki keunggulan. Karena semua sistem perhitungan arbitrer mengalokasikan biaya tingkat pabrik ke produk. Lebih lanjut lagi, ketika volume produksi rendah, perhitungan ABC maupun tradisional melaporkan biaya per unit yang lebih tinggi. Solusi untuk permasalahan ini adalah untuk tidak mengalokasikan biaya tingkat pabrik ke produk, batch, atau unit, melainkan untuk memperlakukan biaya tersebut secara periodik. Secara konseptual, ABC lebih superior karena manajemen memiliki opsi untuk menganggap biaya tingkat pabrik pada sistem ABC sebagai sistem periodik, tetapi masih dapat mengalokasikan bagian biaya tingkat batch dan biaya tingkat produk ke produk yang dihasilkan.

- ABC mengharuskan para manajernya untuk membuat perubahan secara radikal dalam cara berfikir mereka mengenai biaya. Cara yang paling berguna dalam memahami logika ABC adalah dengan mengakui bahwa ABC memperlakukan semua biaya sebagai biaya variabel, karena ABC didesain sebagai alat pembuat keputusan strategis dalam jangka panjang.
- ABC tidak menunjukkan biaya yang akan dapat dihindari dengan menghentikan suatu produk atau dengan memproduksi suatu produk dalam batch dengan jumlah yang lebih kecil. ABC menunjukkan berapa banyak aktivitas tingkat batch dan tingkat produk yang digunakan oleh setiap produk dan bukannya berapa banyak penghematan yang akan dikeluarkan jika lebih sedikit produk atau batch akan diproduksi. Jika ABC menunjukkan suatu produk bervolume rendah dan merugi, kerugian tersebut tidak dapat dihilangkan sepenuhnya karena beberapa biaya yang dibebankan ke produk tersebut tidak dapat dihindarkan.
- ABC berusaha untuk menunjukkan konsumsi sumber daya dalam jangka panjang dari setiap produk, namun tidak memprediksikan berapa banyak pengeluaran yang akan dipengaruhi oleh keputusan tertentu.
- ABC memerlukan usaha pengumpulan data melampaui yang diperlukan untuk memenuhi persyaratan pelaporan eksternal. Sehingga banyak perusahaan yang mengimplementasikan ABC menggunakannya untuk pengambilan keputusan dan perencanaan, tetapi tidak diterapkan ke perhitungan biaya output yang rutin dan berkesinambungan. Perusahaan yang menggunakan ABC untuk pelaporan rutin umumnya memiliki sistem ABC yang sangat sederhana, yang hanya terdiri dari dua tempat penampungan biaya aktivitas.