

1. LATAR BELAKANG

Dalam era globalisasi, perusahaan dituntut untuk mengikuti perkembangan teknologi, dimana perusahaan membutuhkan suatu informasi akuntansi yang berguna bagi pihak-pihak yang berkepentingan untuk mengambil keputusan. Penyajian informasi akuntansi secara tepat dan akurat akan memberikan nilai tambah bagi perusahaan dalam pengambilan suatu keputusan. Hal ini disebabkan karena akuntansi, informasi, dan pengambilan keputusan merupakan suatu hal yang tidak dapat dipisahkan, saling berkaitan, serta terus berkembang.

Perkembangan akuntansi tidak terlepas dari perubahan inovasi dan teknologi yang terus-menerus mengalami perubahan. Hal ini membuat manajemen dituntut untuk dapat menetapkan suatu kebijakan strategi bisnis agar dapat mencapai keunggulan kompetitif. Salah satu cara perusahaan dalam mencapai keunggulan kompetitif adalah melalui produksi yang efisien dan efektif sehingga dapat menekan biaya langsung (bahan baku dan tenaga kerja langsung) dan biaya tidak langsung (biaya *overhead*). Seiring dengan berjalannya waktu dan pertumbuhan pesaing yang semakin meningkat perusahaan dituntut untuk mampu untuk memberikan hasil yang optimal dengan pemenuhan kebutuhan perusahaan yang lebih luas, pihak manajemen merasa bahwa sistem biaya tradisional tidak dapat memberikan kontribusi yang lebih akurat dan spesifik sehingga dapat memberikan nilai tambah bagi perusahaan.

Dalam sistem biaya tradisional, biaya tidak langsung hanya berdasarkan *single tarif*, dimana biaya-biaya dihitung berdasarkan satu satuan ukuran volume tertentu saja. Kelemahan dalam sistem biaya tradisional adalah tidak mampu perusahaan dalam mengelompokkan biaya-biaya *overhead* ke dalam aktivitas-aktivitas pemakai produk dan jasa. Oleh karena itu, perusahaan membutuhkan suatu alat bantu yang berguna dalam memecahkan persoalan yang timbul seiring dengan kegagalan sistem biaya tradisional. Pengadopsian sistem *Activity Based Costing* atau dikenal dengan istilah ABC merupakan salah satu kunci untuk menjawab kekurangan yang timbul dalam sistem tradisional.

Sistem ABC ini mencoba untuk memperbaiki masalah-masalah yang ada di dalam perusahaan terutama berkaitan dengan kegiatan operasional perusahaan.

Pemilihan penggunaan sistem *Activity Based Costing* (ABC) hanya dikhususkan berdasarkan kondisi dimana suatu perusahaan menghasilkan berbagai macam produk dan jasa (*multi produk*). Dalam sistem ABC ini biaya *overhead* yang meliputi bermacam-macam produk dapat secara langsung digolongkan berdasarkan kelompok aktivitas-aktivitasnya masing-masing sehingga dapat lebih memiliki tingkat keakuratan biaya yang lebih spesifik daripada menggunakan sistem biaya tradisional.

2. POKOK BAHASAN

Berdasarkan latar belakang diatas, maka pokok bahasan dalam makalah adalah:

1. Perbandingan Antara Sistem ABC dan Sistem Biaya Tradisional.
2. Peranan *Activity Based Costing* Terhadap Pengukuran Kinerja Perusahaan.

3. TUJUAN PEMBAHASAN

Tujuan pembahasan yang diharapkan dapat dicapai dalam pembahasan makalah ini adalah:

1. Perbandingan Antara Sistem ABC dan Sistem Biaya Tradisional.
2. Peranan *Activity Based Costing* Terhadap Pengukuran Kinerja Perusahaan.

4. KAJIAN LITERATUR

4.1. Sistem Biaya Tradisional

Hampir di dalam semua situasi, para manajer menginginkan agar suatu perusahaan dapat berjalan dengan baik. Perusahaan dituntut untuk dapat memberikan hasil kerja yang optimal dan mampu untuk memberikan nilai tambah bagi perusahaan. Hansen dan Mowen (2002, dalam Haryanto, 2006) menyatakan suatu aktivitas dikatakan dapat bernilai tambah bagi perusahaan bila memenuhi 3 kondisi:

1. Aktivitas menghasilkan suatu perubahan keadaan.
2. Perubahan tersebut tidak dapat dicapai oleh aktivitas sebelumnya.
3. Aktivitas tersebut memungkinkan dilakukannya aktivitas lain.

Usry (2006:3) menyatakan bahwa manajemen terdiri atas banyak aktivitas, termasuk mengambil keputusan, memberikan perintah, menetapkan kebijakan, menyediakan tugas dan penghargaan, memperkerjakan orang-orang untuk melaksanakan kebijakan. Hal ini dikarenakan adanya fungsi-fungsi manajemen baik secara langsung maupun tidak langsung dalam proses perbaikan berkelanjutan diharapkan mampu membuat perusahaan untuk mencapai tujuan dan sasaran yang tepat.

Pada dasarnya menurut Hicks (dalam Nurhayati, 2004) menyatakan bahwa ada beberapa karakteristik yang dapat membantu untuk mengetahui apakah suatu organisasi membutuhkan perbaikan adalah sebagai berikut:

1. Persentase dari biaya tak langsung menjadi bagian besar dari total biaya, atau biaya *overhead* meningkat terus-menerus beberapa tahun terakhir. Kecenderungan yang terjadi pada tahun-tahun terakhir dari suatu perusahaan adalah penggantian yang berulang oleh tenaga kerja dengan teknologi semakin besar, biaya buruh yang diperlukan menjadi semakin rendah. Hasil akhirnya adalah biaya yang besar akan dialokasikan kepada basis yang lebih kecil.
2. Operasi-operasi yang menggunakan tenaga kerja langsung telah digantikan oleh mesin-mesin otomatis. Penambahan peralatan yang mampu berjalan tanpa bantuan tenaga kerja langsung dapat menyebabkan *distorsi* pada distribusi biaya tak langsung, jika tenaga kerja langsung tetap dilakukan sebagai basis alokasi oleh perusahaan.
3. Banyak operasi yang dapat dilakukan dengan sedikit *intervensi* manusia. Banyak operasi memiliki waktu siklus yang signifikan, dimana hal ini dapat dilihat hanya sedikit perhatian yang diperlukan dari pekerja dan pada saat seperti itulah biaya tidak didasarkan pada proses, tetapi pada *set up* dan tenaga kerja langsung, maka akan terjadi kesalahan pada distribusi biaya.
4. Adanya manusia menggunakan mesin. Pada banyak fasilitas terdapat beberapa operasi dimana pekerja dibantu peralatan dalam melaksanakan aktivitasnya dan pekerja memegang kendali, selain itu juga ada operasi juga dimana pekerja melakukan aksi sederhana sebagai *material handling* untuk peralatan yang sedang bekerja. Dua situasi yang berbeda ini memerlukan distribusi biaya

dengan pendekatan yang berbeda. Jika hanya satu metode yang digunakan maka akan terjadi kesalahan dalam pembebanan biaya.

4.2. Kelemahan/Kekurangan Sistem Biaya Tradisional

Hansen dan Mowen (2006:148) memberikan kejelasan bahwa sistem biaya tradisional mengalami gejala ketinggalan jaman antara lain:

1. Hasil dari penawaran sulit dijelaskan.
2. Harga pesaing tampak tidak wajar rendahnya.
3. Produk-produk yang sulit diproduksi menunjukkan laba yang tinggi.
4. Manajer operasional ingin menghentikan produk-produk yang kelihatannya menguntungkan.
5. Margin laba sulit untuk dijelaskan.
6. Perusahaan memiliki cerukan yang menghasilkan keuntungan yang tinggi hanya bagi perusahaan sendiri.
7. Pelanggan tidak mengeluh atas naiknya harga.
8. Departemen akuntansi menghabiskan banyak waktu untuk memberikan data biaya bagi proyek khusus.
9. Beberapa departemen menggunakan sistem akuntansi biayanya sendiri.
10. Biaya produk berubah karena perubahan dalam peraturan pelaporan keuangan.

Di samping itu, dalam lingkungan perusahaan membutuhkan suatu sistem informasi biaya dan manajemen yang terpadu untuk dapat memenangkan persaingan. Menurut Supriyono (1994:74-77) menyatakan ada beberapa aspek lingkungan yang mempengaruhi SABM (Sistem Akuntansi Biaya dan Manajemen) antara lain:

1. SABM tradisional terlalu menekankan pada tujuan penentuan harga pokok persediaan dan harga pokok produk yang dijual, akibatnya sistem ini hanya menyediakan informasi yang relatif sangat sedikit untuk mencapai keunggulan perusahaan dalam persaingan global.
2. SABM tradisional untuk biaya *overhead* pabrik terlalu memusatkan pada distribusi dan alokasi biaya *overhead* pabrik daripada berusaha keras untuk mengurangi pemborosan dengan menghilangkan aktivitas yang tidak bernilai

tambah. *Advanced Manufacturing Technologies* (AMT) pengukuran nilai tambah sangat penting.

3. SABM tradisional tidak mencerminkan sebab-akibat biaya. Hal ini disebabkan karena SABM tradisional seringkali menganggap bahwa penyebab timbulnya biaya adalah faktor tunggal misalnya volume produk atau jam kerja langsung. Kenyataannya, terlebih dalam lingkungan AMT, biaya disebabkan oleh banyak faktor penimbul atau *driver* biaya (*cost drivers*) yang ditentukan oleh berbagai jenis biaya. Penggunaan faktor tunggal sebagai penyebab biaya mengakibatkan *distorsi* informasi biaya yang disajikan.
4. SABM tradisional yang menghasilkan informasi biaya yang ter-*distorsi* mengakibatkan pembuatan keputusan yang menimbulkan konflik dengan keunggulan perusahaan. Sebagai contoh, keputusan manajemen untuk memperbaiki proses pengolahan produk atau perancangan kembali produk dengan menggunakan teknologi pemanufakturan maju mungkin ditolak karena mengakibatkan kenaikan biaya *overhead* pabrik dibandingkan biaya *overhead* pabrik yang dibebankan berdasarkan biaya tenaga kerja langsung atau jam kerja langsung tanpa mempertimbangkan bahwa kenaikan *overhead* pabrik (khususnya biaya tetap) tersebut dapat menghemat biaya variabel (bahan baku dan tenaga kerja langsung) dalam jumlah yang mungkin lebih besar.
5. SABM tradisional mengakibatkan manajemen cenderung meningkatkan volume produksi dalam rangka menekan biaya per unit, hal ini bisa berakibat menumpuknya persediaan sehingga menimbulkan biaya pengelolaan persediaan yang tinggi, mutu menurun sehingga kepuasan pelanggan menurun, dan waktu serta biaya pengerjaan-pengerjaan kembali yang tinggi.
6. SABM tradisional menggolongkan suatu perusahaan kedalam pusat-pusat pertanggungjawaban yang kaku dan terlalu menekankan kinerja jangka pendek. Jika suatu pusat pertanggungjawaban dinilai kerjanya jelek karena biaya sesungguhnya lebih tinggi daripada standar atau anggarannya maka manajemen puncak biasanya menanggapi dengan ”*pengencangan ikat pinggang*” dengan cara misalnya memotong biaya riset dan pengembangan pemanufakturan, riset dan pengembangan pasar, pendidikan dan pelatihan

karyawan. Tindakan ini memang dalam jangka pendek dapat menekan biaya, namun dalam jangka panjang dapat mengakibatkan hilangnya keunggulan atau daya saing perusahaan.

7. SABM tradisional menggolongkan biaya langsung dan biaya tidak langsung serta biaya tetap dan biaya variabel yang hanya mendasarkan faktor penyebab tunggal, misalnya volume produksi. Dalam lingkungan pemanufakturan maju cara penggolongan tersebut menjadi kabur karena biaya dipengaruhi oleh berbagai macam aktivitas.
8. SABM tradisional pusat perhatiannya menitikberatkan pada perhitungan selisih biaya sel-sel tertentu dengan menggunakan standar. Dalam AMT telah berubah titik berat perhatiannya ke sumber-sumber *driver* biaya (*cost drivers*) yaitu aktivitas dengan menekankan pada penghematan biaya total dengan perbaikan berkesinambungan dan mengeliminasi aktivitas yang tidak bernilai tambah.
9. SABM tradisional tidak banyak memerlukan alat-alat dan teknik-teknik baru (canggih) dalam sistem informasinya dibandingkan dalam lingkungan AMT.
10. SABM tradisional kurang menekankan pentingnya siklus hidup (*daur*) produk. Dalam AMT harus memperhitungkan daur hidup produk karena jangka waktunya semakin pendek dan mempengaruhi biaya riset serta pengembangan dan investasi.

4.3. Sistem *Activity Based Costing* (ABC)

Pada awal perkembangannya, ABC sistem dipakai sebagai alat untuk memperbaiki akurasi perhitungan biaya produk salah satu yang termasuk didalamnya adalah biaya overhead pabrik (Nunik, 2007). Mulyadi (2003:50) menyatakan ABC sistem didesain dan dikelola dengan teknologi informasi memiliki karakteristik sebagai berikut:

- a. Data biaya dan operasi dicatat dalam akun multidimensi. Paling tidak ada empat dimensi yang dicakup dalam catatan: pusat pertanggungjawaban, aktivitas, jenis biaya, dan produk/jasa.

- b. Data biaya dan biaya operasi disediakan dalam *shared database* yang dapat diakses oleh karyawan dan manajer.
- c. Informasi yang dihasilkan tidak terbatas pada informasi keuangan, namun mencakup pula informasi operasi.
- d. Informasi biaya yang dihasilkan bersifat multidimensi.

Pengertian-pengertian mengenai sistem biaya *Activity Based Costing* menurut beberapa ahli (Nurhayati, 2004) antara lain:

1. Wayne J. Morse, James R. Davis dan A. L. Hartgraves

Dalam bukunya *Management Accounting* (1991) memberikan definisi mengenai *Activity Based Costing* (ABC) sebagai sistem pengalokasian dan pengalokasian kembali biaya ke objek biaya dengan dasar aktivitas yang menyebabkan biaya. Sistem ABC ini, didasarkan bahwa aktivitas penyebab biaya dan biaya aktivitas harus dialokasikan ke objek biaya dengan dasar aktivitas biaya tersebut dikonsumsi. Sistem ABC ini menelusuri biaya ke produk sebagai dasar aktivitas yang digunakan untuk menghasilkan produk tersebut.

2. Ray H. Garrison

Dalam bukunya *Managerial Accounting* (1991) memberikan definisi mengenai *Activity Based Costing* (ABC) sebagai 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 produk atau jasa yang dihasilkan tersebut.

3. Douglas T. Hicks

Dalam bukunya *Activity Based Costing for Small and Mid-sized Business An Implementation Guide* (1992) memberikan definisi mengenai *Activity Based Costing* (ABC) sebagai suatu konsep akuntansi biaya yang berdasarkan atas pemikiran, bahwa produk mengkonsumsi aktivitas dan aktivitas yang menimbulkan biaya. Dalam sistem biaya ABC ini, dirancang sedemikian rupa sehingga setiap biaya yang tidak dapat dialokasikan secara langsung kepada produk berdasarkan aktivitas dan biaya dari setiap aktivitas, kemudian

dibebankan kepada produk berdasarkan konsumsi masing-masing aktivitas tersebut.

4. L. Gayle Rayburn

Dalam bukunya *Cost Accounting-Using Cost Management Approach* (1993) memberikan definisi mengenai *Activity Based Costing* (ABC) sebagai suatu sistem yang mengakui bahwa pelaksanaan aktivitas menimbulkan konsumsi sumber daya yang dicatat sebagai biaya atau dengan kata lain bahwa, ABC tersebut adalah merupakan pendekatan kalkulasi biaya yang berbasis pada transaksi. Sistem biaya ABC itu sendiri 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.

5. Charles T. Horngren, Gary L. Sundem dan William O. Stratton

Dalam bukunya *Introduction to Management Accounting* (1996) memberikan definisi mengenai *Activity Based Costing* (ABC), sebagai suatu sistem yang merupakan pendekatan kalkulasi biaya yang memfokuskan pada aktivitas sebagai objek biaya yang fundamental sistem ABC ini menggunakan biaya dari aktivitas tersebut sebagai dasar untuk mengalokasikan biaya ke objek biaya yang lain seperti produk, jasa, atau pelanggan.

Basuki (2001) menyatakan keadaan yang cocok diterapkan buat ABC disebut dengan "*conventional wisdom*" kondisi tersebut yaitu:

1. Operasi perusahaan mempunyai upah langsung antara 5-10 dari total biaya produksi (beberapa penulis bahkan sangat ekstrim dengan menyebut porsi kurang dari 3%).
2. Tenaga kerja langsung rendah, variasi dan kompleksitas produk tinggi.
3. Diversitas volume produksi tinggi, dan terdapat diversitas ukuran, diversitas bahan dan *setup*.
4. Biaya *overhead* sangat tinggi karena adanya otomatisasi dan proses produksi yang dipadu dengan komputer (*computer-aided production*).

Dalam sistem *Activity Based Costing* biaya-biaya dibedakan berdasarkan kegiatan satuan unit antara lain (Rayburn, 1999:142-143):kegiatan tingkat *batch*

(*batch-level activities*) terjadi setiap kali pekerja memproduksi satu *batch*; kegiatan mendukung produk (*product sustaining activities*) memungkinkan pembuatan dan penjualan produk; kegiatan pendukung teknologi (*technology-sustaining activities*) memungkinkan teknologi untuk membuat produk, seperti pemeliharaan mesin; kegiatan mendukung pelanggan (*customer-sustaining activities*) melayani pelanggan dan calon pelanggan, seperti penyerahan produk; dan kegiatan pendukung fasilitas (*facility-sustaining activities*) memungkinkan produksi atau penyerahan jasa, seperti pembayaran sewa.

4.4. Kekuatan Dan Kelemahan *Activity Based Costing*

Menurut Blocher, Chen, dan Lin (2007:232-233) ada tiga yang menjadi kelebihan dalam *Activity Based Costing* antara lain:

1. Pengukuran *profitabilitas* yang lebih baik. ABC menyajikan biaya produk yang lebih akurat dan informatif, mengarahkan pada pengukuran *profitabilitas* produk yang lebih akurat dan keputusan strategis yang diinformasikan dengan lebih baik tentang penerapan harga jual, lini produk dan segmen pasar.
2. Keputusan dan kendali yang lebih baik. ABC menyajikan pengukuran yang lebih akurat tentang biaya yang timbul karena dipicu oleh aktivitas, membantu manajemen untuk meningkatkan nilai produk dan nilai proses dengan membuat keputusan yang lebih baik tentang desain produk, mengendalikan biaya secara lebih baik, dan membantu perkembangan proyek-proyek yang meningkatkan nilai.
3. Informasi yang lebih baik untuk mengendalikan biaya kapasitas. ABC membantu manajer mengidentifikasi dan mengendalikan biaya kapasitas yang tidak terpakai.

Terdapat beberapa keterbatasan dalam menggunakan sistem *Activity Based Costing* antara lain:

1. Alokasi. Tidak semua biaya memiliki penggerak biaya konsumsi sumber daya atau aktivitas yang tepat atau tidak ganda. Beberapa biaya mungkin membutuhkan alokasi ke departemen atau produk berdasarkan ukuran volume yang *arbitrer* sebab secara praktis tidak dapat ditemukan aktivitas yang dapat

menyebabkan biaya tersebut. Contohnya adalah biaya pendukung fasilitas seperti biaya sistem informasi, gaji manajer pabrik, dan pajak bumi&bangunan untuk pabrik.

2. Mengabaikan biaya. Biaya produk atau jasa yang diidentifikasi sistem ABC cenderung tidak mencakup seluruh biaya yang berhubungan dengan produk atau jasa tersebut. Biaya produk atau jasa biasanya tidak termasuk biaya untuk aktivitas seperti pemasaran, pengiklanan, penelitian dan pengembangan, dan rekayasa produk, meski sebagian dari biaya-biaya ini karena prinsip akuntansi yang berlaku umum untuk pelaporan keuangan mengharuskan biaya-biaya tersebut diperlakukan sebagai biaya periodik.
3. Mahal dan menghabiskan waktu. Sistem ABC tidak murah dan membutuhkan banyak waktu untuk dikembangkan dan dilaksanakan. Untuk perusahaan dan organisasi yang telah menggunakan sistem perhitungan biaya tradisional berdasarkan volume, pelaksanaannya suatu sistem baru ABC cenderung sangat mahal. Lagipula, seperti sebagian besar sistem akuntansi dan manajemen yang inovatif, biasanya diperlukan waktu setahun atau lebih untuk mengembangkan dan melaksanakan ABC dengan sukses.

5. PEMBAHASAN

5.1. Perbandingan Antara Sistem ABC dan Sistem Biaya Tradisional

Menurut (Tunggal 2000, Lambert dan Whitworth 1996; dalam Adi, 2005) memberikan gambaran tentang perbedaan antara penggunaan sistem ABC dan sistem biaya tradisional antara lain:

Tabel 1
Perbedaan Antara ABC dan Sistem Tradisional

Keterangan	Activity Based Costing	Sistem Tradisional
Dasar Alokasi	Aktivitas	Unit produksi, Jam Tenaga kerja, dsb
Fokus Pengukuran	Biaya, kualitas, skala produk, data keuangan dan waktu	Kinerja keuangan jangka pendek
Klasifikasi biaya	Biaya variabel jangka pendek, biaya variabel jangka panjang dan biaya tetap	Biaya variabel dan biaya tetap

Sumber: (Tunggal 2000, Lambert dan Whitworth 1996; dalam Adi, 2005)

Nunik (2007) menyatakan ada tiga perbedaan yang mendasar antara sistem akuntansi tradisional dengan sistem ABC antara lain:

1. Dalam sistem biaya tradisional, biaya produk ditentukan berdasarkan penggunaan sumber daya sedangkan sistem ABC, biaya produk ditentukan berdasarkan pada aktivitas.
2. Akuntansi biaya tradisional lebih menekankan pada penggunaan volume atas dasar alokasi, sedangkan dalam sistem ABC menggunakan dasar pemicu atas beberapa level/tingkatan (*unit level, batch level, product-sustaining level, Facility/general operations level*).

Empat tingkatan aktivitas yang berbeda dalam satu lingkup produksi yaitu: *Unit-level activity* adalah jenis aktivitas yang dikonsumsi oleh produk/jasa berdasarkan unit yang dihasilkan oleh aktivitas tersebut. *Batch-related activity* adalah jenis aktivitas yang dikonsumsi oleh produk/jasa berdasarkan jumlah *batch* produk yang diproduksi. *Batch* adalah sekelompok produk/jasa yang diproduksi dalam satu kali proses. *Product-sustaining activity* adalah jenis aktivitas yang dikonsumsi oleh produk/jasa yang dihasilkan oleh aktivitas tersebut. *Facility-sustaining activity* adalah jenis aktivitas yang dikonsumsi oleh produk/jasa berdasarkan fasilitas yang dinikmati oleh produk yang dikonsumsi (Mulyadi, 2003:14-15).

3. Akuntansi biaya tradisional berorientasi pada struktur, sedangkan ABC sistem berorientasi pada proses.

Di dalam praktiknya, sistem *Activity Based Costing* menggunakan sejumlah besar tempat untuk menampung biaya aktivitas dan banyak pemicu dari berbagai aktivitas. Banyak tempat dalam menampung biaya yang dihasilkan dari tiap-tiap penampungan biaya aktivitas sehingga sistem ABC membantu memberikan informasi biaya yang lebih tepat dan akurat dibandingkan sistem tradisional. Untuk menggambarkan keterbatasan sistem tradisional dan lebih singkatnya, dibawah ini adalah sebuah contoh yang menggambarkan perbandingan antara menggunakan perhitungan sistem tradisional/konvensional dengan sistem ABC.

Tabel 2
Data Penentuan Harga Pokok Produk

	Kertas Pembungkus		Total
	Putih	Biru	
Produksi per tahun	20.000	100.000	120.000
Biaya utama	Rp 100.000,00	Rp 500.000,00	Rp 600.000,00
Jam kerja langsung	20.000	100.000	120.000
Jam mesin	10.000	50.000	60.000
Produksi berjalan(PB)	20	30	50
Jam inspeksi	800	1.200	2.000
	Data Departemen		Total
	Dep.1	Dep.2	
Jam kerja langsung (JKL):			
Pembungkus putih	4.000	16.000	20.000
Pembungkus biru	76.000	24.000	100.000
Total	80.000	40.000	120.000
Jam mesin (JM):			
Pembungkus putih	4.000	6.000	10.000
Pembungkus biru	16.000	34.000	50.000
Total	20.000	40.000	60.000
Biaya <i>overhead</i> :			
Biaya penyetalan	Rp 88.000,00	Rp 88.000,00	Rp 176.000,00
Biaya inspeksi	74.000,00	74.000,00	148.000,00
Biaya listrik	28.000,00	140.000,00	168.000,00
Kesejahteraan	104.000,00	52.000,00	156.000,00
Jumlah	Rp 294.000,00	Rp 354.000,00	Rp 648.000,00

Sumber: (Supriyono, 1994:223)

Menggunakan perhitungan sistem tradisional/konvensional:

Tabel 3
Perhitungan Biaya per unit: Tarif Tunggal Satu Pabrik

Kertas Pembungkus Warna Putih			
Elemen Biaya	Biaya Total	Jumlah	Biaya per unit
Biaya utama	Rp 100.000,00	20.000	Rp 5,00
Biaya <i>overhead</i>			
= Rp 10,80* x 10.00 =	<u>108.000,00</u>	20.000	<u>5,40</u>
Jumlah	Rp 208.000,00		Rp 10,40
Kertas Pembungkus Warna Biru			
Elemen Biaya	Biaya Total	Jumlah	Biaya per unit
Biaya utama	Rp 500.000,00	100.000	Rp 5,00
Biaya <i>overhead</i>			
= Rp 10,80* x 10.50 =	<u>540.000,00</u>	100.000	<u>5,40</u>
Jumlah	Rp 1.040.000,00		Rp 10,40

Sumber: (Supriyono, 1994:224)

*Tarif *overhead* tunggal untuk satu pabrik

$$= (\text{Rp } 294.000,00 + \text{Rp } 354.000,00) : (10.000 \text{ JM} + 50.000 \text{ JM})$$

$$= \text{Rp } 648.000,00 : 60.000 \text{ JM} = \text{Rp } 10,80 \text{ per JM}$$

Menggunakan perhitungan sistem ABC:

Ada dua tahapan di dalam perhitungan biaya berdasarkan sistem *Activity Based*

Costing: (Nurhayati, 2004)

1. Prosedur Tahap I

Pada tahap pertama ini 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 homogen. Suatu kelompok biaya yang homogen merupakan suatu kumpulan dari biaya *overhead*, yaitu variasi biaya dapat dijelaskan oleh suatu pemicu biaya (*cost driver*).

2. Prosedur Tahap II

Pada tahap dua 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 jumlah sumber daya yang dikonsumsi oleh setiap produk. Tolak ukur ini merupakan kuantitas pemacu biaya yang

digunakan oleh setiap produk. Dengan demikian *overhead* yang dibebankan setiap kelompok biaya ke produk dihitung sebagai berikut:

Overhead yang dibebankan = Tarif kelompok x Jumlah konsumsi pemacu biaya

Tabel 4
Prosedur Tahap pertama: *Activity Based Costing*

Kelompok 1:	
Biaya penyetelan	Rp 176.000,00
Biaya inspeksi	<u>148.000,00</u>
Biaya total kelompok 1	Rp 324.000,00
Produksi berjalan	50
Tarif kelompok 1 (biaya per produksi berjalan)	Rp 6.480,00
Kelompok 2:	
Biaya Listrik	Rp 168.000,00
Kesejahteraan karyawan	<u>156.000,00</u>
Biaya Total kelompok 2	Rp 324.000,00
Jam Mesin	60.000
Tarif Kelompok 2 (biaya per jam mesin)	Rp 5,40

Sumber: (Supriyono,1994:233)

Tabel 5
Biaya per Unit: *Activity Based Costing*

Kertas Pembungkus Warna Putih			
	Total Biaya	Kuantitas	Per Unit
Biaya utama	Rp 100.000,00	20.000	Rp 5,00
<i>Overhead:</i>			
Kelompok 1:			
= Rp 6.480 x 20 PB =	129.600,00	20.000	6,48
Kelompok 2:			
= Rp 5,40 x 10.000 JM =	<u>54.000,00</u>	20.000	<u>2,70</u>
Jumlah <i>overhead</i>	<u>Rp 183.600,00</u>	20.000	<u>Rp 9,18</u>
Jumlah biaya	Rp 283.600,00	20.000	Rp 14,18
Kertas Pembungkus Warna Biru			
	Total Biaya	Kuantitas	Per Unit
Biaya utama	Rp 500.000,00	100.000	Rp 5,00
<i>Overhead:</i>			
Kelompok 1:			
= Rp 6.480 x 30 PB =	194.400	100.000	1,94
Kelompok 2:			
= Rp 5,40 x 50.000 JM =	<u>270.000</u>	100.000	<u>2,70</u>
Jumlah <i>overhead</i>	<u>Rp 464.400,00</u>	100.000	<u>Rp 4,64</u>
Jumlah biaya	Rp 964.400,00	100.000	Rp 9,64

Sumber: (Supriyono, 1994:235)

Tabel 6
Perbandingan Biaya Per Unit

Sistem Biaya	Pembungkus Putih	Pembungkus Biru
Tarif Tunggal Satu Pabrik	Rp 10,40	Rp 10,40
Berdasarkan Aktivitas	Rp 14,18	Rp 9,64

Sumber: (Supriyono, 1994:236)

5.2. Peranan *Activity Based Costing* Terhadap Pengukuran Kinerja Perusahaan

Sejak perusahaan bersaing dalam pasar terbuka, manajer memerlukan informasi biaya dan laba yang akurat. Manajer perusahaan menjadi lebih terfokus pada tanggung jawabnya atas laba, pangsa pasar, dan kepuasan pelanggan. Oleh karena itu, perusahaan membutuhkan suatu asumsi yang dijadikan alat bantu dalam menentukan perhitungan yang lebih akurat terutama dalam pembebanan biaya *overhead* dalam jalannya proses produksi.

Adanya biaya produksi tepat mempengaruhi harga jual yang tepat juga sehingga kinerja perusahaan dapat berjalan dengan baik. Berikut ini adalah salah satu contoh asumsi yang menggambarkan adanya hubungan antara biaya produksi dengan harga jual. Suatu perusahaan apabila menetapkan produk yang dihasilkan baik pembungkus biru maupun pembungkus putih sama yaitu terjual masing-masing 10 unit dengan harga @ Rp12,00.

Berdasarkan sistem tradisional:

$$\begin{aligned} \text{Pembungkus putih} &= (\text{Rp } 12,00 \text{ per unit} \times 10 \text{ unit}) - (\text{Rp } 10,40 \text{ per unit} \times 10 \text{ unit}) \\ &= \text{Rp } 120,00 - \text{Rp } 104,00 = \text{Rp } 16,00 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Pembungkus biru} &= (\text{Rp } 12,00 \text{ per unit} \times 10 \text{ unit}) - (\text{Rp } 10,40 \text{ per unit} \times 10 \text{ unit}) \\ &= \text{Rp } 120,00 - \text{Rp } 104,00 = \text{Rp } 16,00 \end{aligned}$$

Berdasarkan sistem ABC:

$$\begin{aligned} \text{Pembungkus putih} &= (\text{Rp } 12,00 \text{ per unit} \times 10 \text{ unit}) - (\text{Rp } 14,18 \text{ per unit} \times 10 \text{ unit}) \\ &= \text{Rp } 120,00 - \text{Rp } 141,80 = (\text{Rp } 21,8) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Pembungkus biru} &= (\text{Rp } 12,00 \text{ per unit} \times 10 \text{ unit}) - (\text{Rp } 9,64 \text{ per unit} \times 10 \text{ unit}) \\ &= \text{Rp } 120,00 - \text{Rp } 96,40 = \text{Rp } 23,60 \end{aligned}$$

Disini terlihat sistem tradisional membebankan biaya produk sama rata berdasarkan unit, padahal dalam proses produksi pembungkus putih lebih membutuhkan biaya listrik yang lebih banyak dari pembungkus biru sehingga terdapat biaya tersembunyi (*hidden cost*) dari pembungkus putih dan terlihat ada *profit* dengan harga jual Rp 12,00 per unit. Hasil dari perhitungan apabila perusahaan menggunakan dasar sistem ABC, hal yang terjadi tidak sama seperti dengan menggunakan sistem tradisional. Pada perhitungan dengan menggunakan sistem ABC terlihat bahwa pada pembungkus putih mengalami kerugian pada harga jual Rp 12,00 per unit.

Perbandingan di atas menggambarkan secara jelas pengaruh menggunakan perhitungan berdasarkan aktivitas untuk membebankan biaya *overhead*. Berdasarkan perhitungan dengan menggunakan sistem ABC menyatakan bahwa sistem konvensional menentukan biaya terlalu rendah bagi kertas pembungkus putih dan biaya yang terlalu tinggi bagi pembungkus biru. Hal ini dikarenakan sistem ABC menggunakan dasar perhitungan aktivitas dalam membebankan biaya *overhead*. Perhitungan dengan menggunakan sistem ABC juga memberikan gambaran akan pengukuran kinerja yang lebih akurat. Oleh karena itu, seharusnya harga jual yang ditetapkan pada pembungkus putih apabila perusahaan menggunakan sistem ABC sebaiknya lebih dari Rp 14,18 per unit.

6. SIMPULAN

Berdasarkan pembahasan yang dilakukan maka simpulan yang dapat dirumuskan adalah sebagai berikut:

1. Sistem pembebanan biaya dibedakan menjadi dua macam, yaitu sistem *Activity Based Costing* hanya dilakukan bila membebankan biaya berdasarkan aktivitas dan sistem *traditional costing* produk atau jasa diukur dengan biaya per unit.
2. Peranan sistem *Activity Based Costing* membantu mengatasi masalah yang ditimbulkan dari sistem biaya tradisional terutama berkaitan dengan pengalokasian biaya *overhead*.
3. Sistem *Activity Based Costing* sebagai alat bantu perusahaan mampu membuat peningkatan kinerja perusahaan yang lebih efektif dan efisien dibandingkan

dengan sistem *traditional costing*. Hal ini dilakukan untuk mencapai tujuan perusahaan yang maksimal.