

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Pengertian Akuntansi Manajemen

Pengguna internal membutuhkan informasi untuk perencanaan, pengendalian operasi perusahaan dan pengalokasian sumber daya perusahaan. Oleh karena itu informasi yang disajikan harus tepat waktu agar manajemen dapat mengendalikan operasi perusahaan dengan baik dan membuat keputusan-keputusan yang penting. Agar pengguna internal dapat memperoleh informasi tersebut maka dibutuhkan suatu bidang akuntansi yaitu akuntansi manajemen.

Menurut Hansen dan Mowen (2013: 9) “akuntansi manajemen adalah alat untuk mengidentifikasi, mengumpulkan, mengukur, mengklasifikasi, dan melaporkan informasi yang bermanfaat bagi pengguna internal dalam merencanakan, mengendalikan, dan mengambil keputusan”.

Menurut Siregar, dkk (2014: 1) pengertian akuntansi manajemen adalah:

Proses mengidentifikasi, mengukur, mengakumulasi, menyiapkan, menganalisis, menginterpretasikan, dan mengomunikasikan kejadian ekonomi yang digunakan oleh manajemen untuk melakukan perencanaan, pengendalian, pengambilan keputusan, dan penilaian kerja dalam organisasi.

Menurut Dunia dan Abdullah (2012: 6) pengertian akuntansi manajemen adalah:

Bidang akuntansi yang berhubungan dengan pelaporan keuangan untuk pengguna internal yang merupakan pihak yang mempunyai banyak kepentingan dengan sistem akuntansi dan informasi akuntansi yang dihasilkan dan juga adalah pihak yang diberi tanggung jawab yaitu melaksanakan kegiatan perusahaan.

Berdasarkan pengertian akuntansi manajemen dari para ahli maka dapat dinyatakan bahwa akuntansi manajemen adalah proses mengidentifikasi, mengolah dan melaporkan informasi keuangan yang digunakan oleh manajemen untuk merencanakan, mengendalikan, dan mengambil keputusan agar mencapai tujuan organisasi.

2.2 Pengertian dan Pengklasifikasian Biaya

2.2.1 Pengertian Biaya

Biaya merupakan objek yang paling penting dalam membahas harga pokok produksi, masalah biaya merupakan unsur yang paling penting. Hal ini dikarenakan apabila suatu perusahaan ingin menghasilkan laba sesuai dengan yang di inginkan maka perusahaan tersebut harus dapat mengalokasikan biaya yang dikeluarkannya. Berikut ini pengertian biaya dari beberapa para ahli:

Menurut Mulyadi (2015:8) pengertian biaya adalah:

Pengorbanan sumber ekonomi, yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau yang kemungkinan akan terjadi untuk tujuan tertentu. Ada empat unsur pokok dalam definisi biaya tersebut yaitu biaya merupakan pengorbanan sumber ekonomi, diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau yang secara potensial akan terjadi, dan pengorbanan tersebut untuk tujuan tertentu.

Menurut Carter (2013:30) pengertian biaya adalah:

Biaya sebagai suatu nilai tukar, pengeluaran, atau pengorbanan yang dilakukan untuk menjamin perolehan manfaat. Dalam akuntansi keuangan, pengeluaran atau pengorbanan pada tanggal akuisisi dicerminkan oleh penyusutan atas kas atau aset lain yang terjadi pada saat ini atau di masa yang akan datang.

Menurut Siregar, dkk (2016 : 23), menyatakan bahwa:

Biaya adalah kos barang atau jasa yang telah memberikan manfaat yang digunakan untuk memperoleh pendapatan. Biaya akan dikurangkan dari pendapatan untuk menentukan laba atau rugi pada suatu periode sehingga biaya akan dicantumkan dalam laporan laba rugi.

Berdasarkan pengertian biaya dari para ahli maka dapat dinyatakan bahwa biaya (*cost*) adalah suatu nilai tukar atau sumber daya yang dikorbankan atau dikeluarkan dalam bentuk satuan uang untuk mendapatkan barang atau jasa yang memberikan manfaat saat ini atau masa depan untuk tercapainya tujuan tertentu.

2.2.2 Pengklasifikasian Biaya

Pengklasifikasian biaya secara berbeda diperlukan untuk memberi informasi biaya yang berbeda untuk melayani kebutuhan manajerial yang berbeda pula. Menurut Siregar dkk (2016: 25) biaya dapat diklasifikasikan berdasarkan pada hal-hal berikut ini:

1. Hubungan biaya dengan produk
2. Hubungan biaya dengan volume kegiatan
3. Elemen biaya produksi
Biaya produksi adalah biaya yang terjadi untuk mengubah bahan baku menjadi
4. Fungsi pokok perusahaan
5. Hubungan biaya dengan proses pokok manajerial

Kelima pengklasifikasian biaya ini yang paling umum digunakan, penjelasan lebih rinci mengenai kelima pengklasifikasian biaya adalah sebagai berikut:

1. Hubungan biaya dengan produk
Biaya yang terjadi dapat dengan mudah ditelusuri ke suatu produk dan ada juga biaya yang sulit ditelusuri secara langsung ke suatu produk. Berdasarkan hubungannya dengan produk, biaya digolongkan menjadi dua, yaitu:
 - a. Biaya langsung
Biaya yang dapat ditelusuri secara langsung ke suatu produk. Contohnya biaya bahan baku.
 - b. Biaya tidak langsung
Biaya yang tidak dapat secara langsung ditelusuri ke produk. Contohnya sewa peralatan pabrik.
2. Hubungan biaya dengan volume kegiatan
Beberapa jenis biaya bervariasi secara proporsional terhadap perubahan volume kegiatan (output), sementara yang lainnya tetap relatif konstan. Berdasarkan hubungannya dengan perubahan kegiatan ini, biaya diklasifikasikan menjadi tiga:

a. Biaya variabel (*variable cost*)

Biaya yang jumlah totalnya berubah proporsional terhadap perubahan volume kegiatan atau produksi tetapi jumlah per unitnya tidak berubah. Contohnya biaya bahan baku, biaya upah tenaga kerja langsung dan upah lembur.

b. Biaya tetap (*fixed cost*)

Biaya yang bersifat konstan secara total dalam rentang relevan tertentu. Contohnya biaya sewa bangunan kantor atau pabrik, asuransi pabrik dan depresiasi gedung pabrik.

c. Biaya campuran (*mixed cost*)

Biaya yang jumlahnya terpengaruh oleh volume kegiatan perusahaan tetapi tidak secara proporsional. Biaya ini memiliki elemen biaya tetap dan biaya variabel. Contohnya tagihan listrik, meskipun dalam bulan tertentu perusahaan tidak menggunakan listrik sama sekali, tetapi perusahaan akan tetap membayar listrik.

3. Elemen biaya produksi

Biaya produksi adalah biaya yang terjadi untuk mengubah bahan baku menjadi barang jadi. Apabila biaya diklasifikasikan berdasarkan elemen biaya produksi maka biaya dibagi menjadi tiga, yaitu:

a. Biaya Bahan Baku

Besarnya nilai bahan baku yang dimasukkan ke dalam proses produksi untuk diubah menjadi barang jadi. Sebagai contoh, untuk membuat buku diperlukan bahan kertas, tinta, lem dan benang. Nilai bahan yang paling banyak untuk membuat buku adalah kertas maka biaya kertas ini akan dimasukkan ke biaya bahan baku.

b. Biaya Tenaga Kerja

Besarnya biaya yang terjadi untuk menggunakan tenaga karyawan dalam mengerjakan proses produksi. Biaya tenaga kerja dibedakan menjadi dua kelompok yaitu biaya tenaga kerja langsung dan biaya tenaga kerja tidak langsung.

c. Biaya Overhead Pabrik

Biaya-biaya yang terjadi dipabrik selain biaya bahan baku maupun biaya tenaga kerja. Biaya bahan penolong dan biaya tenaga kerja tidak langsung adalah biaya overhead pabrik.

4. Fungsi pokok perusahaan

Berdasarkan fungsi pokok perusahaan, biaya diklasifikasi menjadi tiga:

a. Biaya produksi (*production cost*)

Biaya ini terdiri atas tiga jenis biaya, yaitu biaya bahan baku, biaya tenaga kerja, dan biaya *overhead* pabrik.

b. Biaya administrasi dan umum (*general and administration expense*)

Biaya yang terjadi dalam rangka mengarahkan, menjalankan dan mengendalikan perusahaan untuk memproduksi barang jadi. Biaya ini meliputi biaya gaji pegawai, biaya perlengkapan kantor dan biaya utilitas.

c. Biaya pemasaran (*marketing cost*)

Biaya yang terjadi dalam rangka memasarkan produk. Contohnya biaya gaji pegawai pemasaran dan biaya iklan.

5. Hubungan biaya dengan proses pokok manajerial

Proses pokok manajerial meliputi perencanaan, pengendalian, dan penilaian kinerja. Ada beberapa istilah biaya yang sering digunakan dalam rangka melaksanakan fungsi pokok manajerial, berbagai istilah biaya tersebut meliputi:

a. Biaya standar (*standard cost*)

b. Biaya aktual (*actual cost*)

c. Biaya terkendali (*controllable cost*)

d. Biaya tidak terkendali (*uncontrollable cost*)

e. Biaya komitmen (*committed cost*)

f. Biaya diskresioner (*discretionary cost*)

g. Biaya relevan (*relevant cost*)

h. Biaya kesempatan (*opportunity cost*)

2.3 Activity Based Costing

2.3.1 Pengertian Activity Based Costing

Dalam lingkungan yang memiliki keanekaragaman produk, ABC menjanjikan keakuratan yang lebih baik, dan keputusan dibuat berdasarkan fakta yang benar. Oleh sebab itu, penerapan ABC akan mendukung proses pengambilan keputusan-keputusan strategis dalam perusahaan. Berikut ini pengertian ABC dari beberapa para ahli:

Menurut Hansen dan Mowen (2013: 153) pengertian ABC adalah:

Kalkulasi biaya yang pertama kali menelusuri biaya ke aktivitas kemudian ke produk. Asumsi yang mendasari adalah aktivitas menggunakan sumber daya dan produk yang pada gilirannya menggunakan aktivitas.

Menurut Raiborn dan Kinney (2016: 150) pengertian ABC adalah:

Sistem akuntansi biaya yang berfokus pada aktivitas organisasi dan pengumpulan biaya-biaya berdasarkan sifat pokok yang masih mendasari tingkat beberapa overhead yang telah ditetapkan kemudian dihitung menggunakan berbagai macam pemicu biaya dalam aktivitas suatu organisasi.

Menurut Siregar, dkk (2014: 232) “ABC adalah suatu pendekatan perhitungan biaya yang membebankan biaya sumber daya ke dalam objek biaya, seperti produk, jasa atau konsumen berdasarkan aktivitas yang dilakukan untuk objek biaya”.

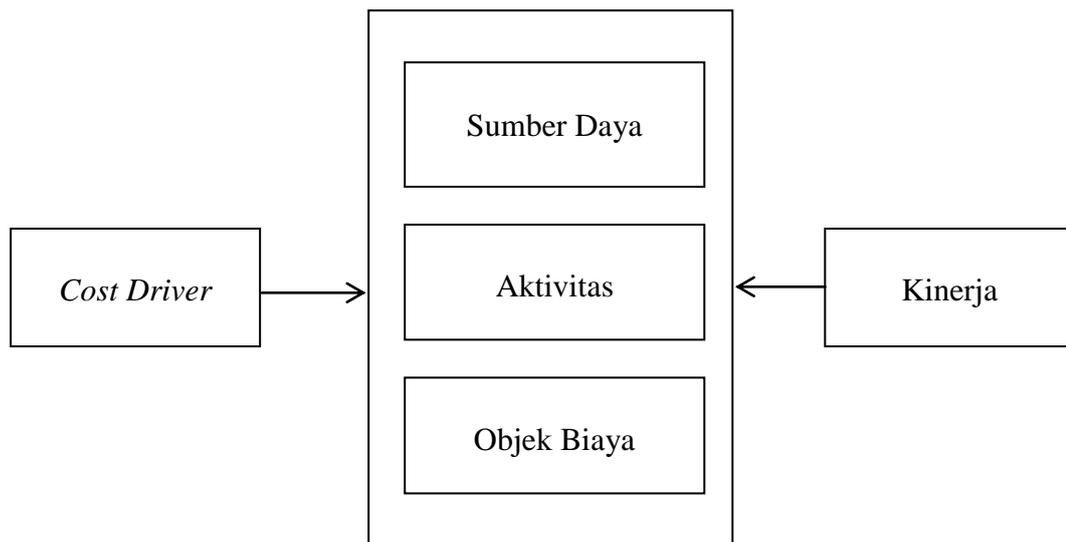
Berdasarkan pengertian ABC dari para ahli maka dapat dinyatakan bahwa *Activity Based Costing* (ABC) adalah suatu pendekatan perhitungan biaya yang dilakukan dengan menelusuri biaya ke aktivitas kemudian ke produk, kemudian biaya dihitung menggunakan berbagai macam pemicu biaya dalam aktivitas suatu organisasi.

2.3.2 Konsep Dasar Activity Based Costing

Activity Based Costing adalah suatu sistem yang terfokus pada aktivitas-aktivitas yang dilakukan untuk menghasilkan produk atau jasa. ABC menyediakan informasi perihal aktivitas-aktivitas dan sumber daya yang dibutuhkan untuk melaksanakan kejadian atau transaksi yang merupakan pemicu biaya (*cost driver*)

yang bertindak sebagai faktor penyebab dalam pengeluaran biaya dalam organisasi. Dalam sistem ABC, biaya ditelusuri ke aktivitas dan kemudian ke produk. Serta mengansumsikan bahwa aktivitas-aktivitas yang mengkonsumsi sumber daya dan bukannya produk.

Selanjutnya, konsep dasar mengenai ABC menurut Rudianto (2013:162) dapat dilihat pada gambar 2.1.



Sumber: Rudianto (2013:162)

Gambar 2.1 Konsep Dasar ABC

Rudianto (2013: 160) mengungkapkan bahwa terdapat dua keyakinan dasar dalam penerapan ABC yaitu:

1. Biaya Memiliki Penyebab
Biaya ada penyebabnya dan penyebab biaya adalah aktivitas. Dengan demikian, pemahaman yang mendalam tentang aktivitas yang menyebabkan timbulnya biaya akan menempatkan personil perusahaan pada posisi dapat mempengaruhi biaya. *ABC system* berangkat dari keyakinan dasar bahwa sumber daya menyediakan kemampuan untuk melaksanakan aktivitas, bukan sekedar menyebabkan timbulnya alokasi biaya.
2. Penyebab Biaya Dapat Dikelola
Penyebab biaya (yaitu aktivitas) dapat dikelola. Melalui pengelolaan terhadap aktivitas yang menjadi penyebab terjadinya biaya, personil perusahaan dapat memengaruhi biaya. Pengelolaan terhadap aktivitas memerlukan berbagai informasi tentang aktivitas.

2.3.3 Karakteristik *Activity Based Costing*

Dalam lingkungan bisnis yang kompetitif, *Activity Based Costing system* merupakan suatu *competitive necessity*-sistem informasi yang memungkinkan perusahaan mampu bersaing di pasar global yang sangat kompetitif. Menurut Mulyadi (2007: 95) *Activity Based Costing system* merupakan sistem informasi biaya yang didesain dalam era teknologi informasi, yang memiliki karakteristik sebagai berikut:

1. Menyediakan informasi detail, baik informasi keuangan maupun nonkeuangan.
2. Menyediakan informasi untuk pemberdayaan karyawan agar menjadi *business people*, tidak sekedar karyawan gajian (*hired hands*).
3. Menyediakan informasi biaya untuk kepentingan *customer*-nya *operating personnel*.
4. Menyediakan informasi biaya multidimensi bagi *operating personnel*.

2.3.4 Manfaat dan Keterbatasan *Activity Based Costing*

Manfaat penerapan sistem ABC menurut Dunia dan Abdullah (2012: 329) yaitu:

1. Membantu mengidentifikasi ketidakefisienan yang terjadi dalam proses produksi, baik per departemen, per produk ataupun per aktivitas. Hal ini mungkin dilakukan dengan proses ABC, mengingat penerapan sistem ABC harus dilakukan melalui analisis atas aktivitas yang terjadi di seluruh perusahaan. Sehingga perusahaan/manajer dapat mengetahui dengan jelas tentang biaya yang seharusnya dikeluarkan (biaya itu memiliki *value added*) dan biaya yang seharusnya tidak dikeluarkan (biaya yang tidak memiliki *value added*)
2. Membantu pengambilan keputusan dengan lebih baik karena perhitungan biaya atas suatu objek biaya menjadi lebih akurat, hal ini disebabkan perusahaan lebih mengenal perilaku biaya overhead pabrik dan dapat membantu mengalokasikan sumber daya yang dimiliki perusahaan untuk objek biaya yang lebih menguntungkan.
3. Membantu mengendalikan biaya (terutama biaya overhead pabrik) kepada level individual dan level departemental. Hal ini dapat dilakukan mengingat ABC lebih fokus pada biaya per unit (*unit cost*) dibandingkan total biaya.

Sedangkan menurut Mulyadi (2007: 93), manfaat ABC *system* adalah sebagai berikut:

1. Menyediakan informasi berlimpah tentang aktivitas yang digunakan oleh perusahaan untuk menghasilkan produk atau jasa bagi *customer*. *ABC system* menjadikan aktivitas sebagai titik pusat perhatian personel organisasi. Berbagai informasi yang berkaitan dengan aktivitas diidentifikasi dan disediakan bagi personel untuk memungkinkan personel memahami hubungan antara produk dan jasa dengan aktivitas dan hubungan antara aktivitas dengan sumber daya. Berdasarkan pemahaman ini, personel dapat mengelola secara efektif sumber daya yang dikonsumsi oleh setiap aktivitas dan aktivitas yang dikonsumsi oleh produk dan jasa.
2. Menyediakan fasilitas untuk menyusun dengan cepat anggaran berbasis aktivitas (*activity-based budget*). *ABC system* menyediakan informasi berlimpah tentang aktivitas yang memungkinkan personel untuk merencanakan *improvement* terhadap aktivitas yang digunakan untuk memberikan layanan bagi *customer*. Berdasarkan informasi tentang aktivitas ini (misalnya informasi tentang *resource drivers*), personel juga dapat memprakirakan *cost reduction target* secara akurat sebagai hasil *improvement* yang direncanakan. Oleh karena *cost reduction target* disusun berdasarkan rencana pengurangan atau penghilangan yang jelas terhadap *non-value added activities*, maka kemungkinan keberhasilan pencapaiannya akan semakin tinggi, karena perhatian dan usaha personel ditujukan ke penyebab terjadinya biaya, yaitu aktivitas.
3. Menyediakan informasi biaya untuk memantau implementasi rencana pengurangan biaya
4. Menyediakan secara akurat dan multidimensi kos produk dan jasa yang dihasilkan oleh perusahaan.

Meskipun ABC banyak memberikan manfaat, namun terdapat beberapa kelemahan atau keterbatasan pada ABC. Menurut Siregar (2014: 239) keterbatasan ABC yaitu:

1. Alokasi
Tidak semua biaya memiliki aktivitas atau pemicu konsumsi sumber daya yang sesuai. Beberapa biaya perlu dialokasikan ke departemen dan produk berdasarkan pengukuran volume arbiter karena mencari aktivitas yang memicu biaya tidak praktis.
2. Pengabaian biaya (*omission of cost*)
Biaya produk atau jasa yang diidentifikasi oleh sistem ABC cenderung tidak memasukkan semua biaya yang terkait dengan produk atau jasa, seperti biaya untuk aktivitas pemasaran, riset periklanan, pengembangan dan rekayasa produk. Meskipun beberapa biaya dapat ditelusur langsung ke produk atau jasa individual. Biaya produk tidak memasukkan biaya-biaya ini karena prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (PABU) untuk pelaporan keuangan mengharuskan biaya tersebut diperlakukan sebagai biaya periode.

3. Biaya dan waktu
Salah satu kendala terbesar dalam penerapan ABC adalah besarnya biaya aplikasi dan lamanya proses implementasi.

2.4 Tingkatan Aktivitas

Menurut Blocher, et al (2011: 205) "aktivitas (*activity*) adalah tugas atau tindakan spesifik dari pekerjaan yang dilakukan". Sedangkan menurut Hansen dan Mowen (2013) pengertian aktivitas adalah:

Suatu tindakan, peristiwa, tugas atau pekerjaan yang dilakukan dengan tujuan tertentu yang menjadi pemicu biaya (*cost driver*) dan menjadi objek biaya (*cost object*) untuk pengukuran dan pembebanan biaya dalam suatu perusahaan.

Untuk mengidentifikasi biaya sumber daya pada berbagai aktivitas, perusahaan perlu mengklasifikasikan seluruh aktivitas menurut cara bagaimana aktivitas tersebut mengkonsumsi sumber daya. Adapun tingkatan aktivitas diklasifikasikan menjadi empat yaitu:

1. Aktivitas Tingkat Unit (*unit-level activity*)
Aktivitas ini dilakukan pada setiap satu unit produk atau jasa perusahaan. Contoh aktivitas tingkat unit mencakup pemakaian bahan baku langsung, pemakaian jam tenaga kerja langsung, serta pemasukan komponen dan inspeksi setiap unit. Aktivitas tingkat unit merupakan aktivitas berdasarkan volume. Aktivitas yang dibutuhkan bervariasi secara proporsional dengan jumlah objek biaya. Penggerak biaya untuk konsumsi sumber daya dan penggerak biaya untuk konsumsi aktivitas cenderung sama dengan aktivitas tingkat unit.
2. Aktivitas Tingkat Kelompok (*batch-level activity*)
Aktivitas ini dilakukan pada setiap *batch* atau kelompok unit produk atau jasa. Contoh aktivitas tingkat kelompok adalah persiapan mesin, pengaturan pesanan pembelian, penjadwalan produksi, inspeksi yang dilakukan oleh *batch*, penanganan bahan baku, dan percepatan proses produksi.
3. Aktivitas Tingkat Produk (*product-level activity*)
Aktivitas tingkat produk berkaitan dengan produk atau jasa spesifik. Contoh aktivitas tingkat produk mencakup desain produk, pembelian suku cadang

yang dibutuhkan oleh produk, dan keterlibatan dalam perubahan rekayasa untuk memodifikasi produk.

4. Aktivitas Tingkat Fasilitas (*facility-level activity*)

Aktivitas tingkat fasilitas adalah aktivitas yang menopang operasi secara umum namun banyak sedikitnya aktivitas ini tidak berhubungan dengan volume. Aktivitas ini tidak disebabkan oleh produk atau kebutuhan pelayanan pelanggan dan tidak dapat ditelusuri ke satu unit, *batch*, atau produk. Contoh aktivitas tingkat fasilitas mencakup penyediaan keamanan untuk memelihara mesin pabrik dengan fungsi umum, pengelolaan pabrik, pembayaran pajak bangunan dan asuransi pabrik, serta penutupan buku setiap bulan. Beberapa perusahaan menyebutkan aktivitas ini sebagai aktivitas pendukung bisnis atau infrastruktur.

2.5 Pemicu Biaya (*Cost Driver*)

Landasan penting untuk menghitung biaya berdasarkan aktivitas adalah dengan mengidentifikasi pemicu biaya atau *cost driver* untuk setiap aktivitas. Pemahaman yang tidak tepat atas pemicu akan mengakibatkan ketidaktepatan pada pengklasifikasian biaya, sehingga menimbulkan dampak bagi manajemen dalam mengambil keputusan. Jika perusahaan memiliki beberapa jenis produk maka biaya *overhead* yang terjadi ditimbulkan secara bersamaan oleh seluruh produk. Hal ini menyebabkan jumlah *overhead* yang ditimbulkan oleh masing-masing jenis produk harus diidentifikasi melalui *cost driver*.

Menurut Blocher, et al (2011: 120) “*cost driver* adalah faktor-faktor yang menyebabkan perubahan biaya aktivitas, *cost driver* merupakan faktor yang dapat diukur yang digunakan untuk membebaskan biaya ke aktivitas dan dari aktivitas ke aktivitas lainnya, produk, atau jasa”.

Cost driver merupakan faktor yang dapat menerangkan konsumsi biaya-biaya *overhead*. Faktor ini menunjukkan suatu penyebab utama tingkat aktivitas yang akan menyebabkan biaya dalam aktivitas.

Ada dua jenis *cost driver* yaitu:

1. *Driver* sumber daya (*resources driver*)

Driver sumber daya merupakan ukuran kuantitas sumber daya yang dikonsumsi oleh aktivitas. *Driver* sumber daya digunakan untuk membebankan biaya sumber daya yang dikonsumsi oleh aktivitas ke *Cost Pool* tertentu. Contoh dari *driver* sumber daya adalah persentase dari luas total yang digunakan oleh suatu aktivitas.

2. *Driver* aktivitas (*activity driver*)

Driver aktivitas adalah ukuran frekuensi dan intensitas permintaan terhadap suatu aktivitas terhadap objek biaya. *Driver* aktivitas digunakan untuk membebankan biaya dari *Cost Pool* ke objek biaya. Contoh dari *driver* aktivitas adalah jumlah suku cadang yang berbeda yang digunakan dalam produk akhir untuk mengukur konsumsi aktivitas penanganan bahan untuk setiap produk.

2.6 Kelompok Biaya (*Cost Pool*)

Garrison, et al (2014: 314) mendefinisikan “*cost pool* adalah sebuah wadah dimana biaya diakumulasi dan berkaitan dengan sebuah pengukuran aktivitas tunggal dalam sistem ABC”. Adanya kelompok biaya disebabkan oleh aktivitas yang sama dengan satu dasar pembebanan (*cost driver*). *Cost pool* ini berisi aktivitas yang biayanya memiliki hubungan yang kuat antara *cost driver* dengan biaya aktivitas. Setiap *cost pool* menampung biaya-biaya dari transaksi-transaksi homogen. Semakin banyak aktivitas dalam suatu kegiatan menyebabkan semakin bertambahnya biaya dalam *cost pool*. Aktivitas yang ada dalam perusahaan dapat digabungkan menjadi *cost pool* atau beberapa *cost pool*. Semakin tinggi tingkat kesamaan aktivitas yang dilaksanakan dalam perusahaan, semakin sedikit *cost pool* yang dibutuhkan untuk membebankan biaya-biaya tersebut. Sistem biaya yang menggunakan beberapa *cost pool* akan lebih menjelaskan hubungan sebab akibat antara biaya yang timbul dengan produk yang dihasilkan. Untuk membebankan biaya pada setiap *cost pool* digunakan tarif tertentu yang dihitung dengan membagi biaya *cost pool* dengan *cost driver*.

2.7 Tahapan dalam Menerapkan *Activity Based Costing*

Menurut Hansen dan Mowen (2013: 175) “proses penerapan ABC untuk menentukan harga pokok produksi dapat dibagi menjadi dua tahap”. Tahap pertama dalam prosedur ini adalah membebankan biaya overhead ke dalam aktivitas atau pusat biaya aktivitas menggunakan dasar pemicu konsumsi biaya sumber daya yang tepat. Tahap kedua, membebankan biaya aktivitas atau kelompok biaya aktivitas ke dalam objek biaya menggunakan dasar pemicu konsumsi biaya aktivitas yang sesuai dalam mengukur permintaan objek biaya pada aktivitas.

1. Tahap Pertama

Tahap pertama yaitu membebankan biaya overhead ke dalam aktivitas. Penentuan harga pokok produksi berdasarkan ABC terdiri dari empat langkah yaitu:

a. Mengidentifikasi aktivitas

Langkah pertama untuk menerapkan ABC adalah mengidentifikasi aktivitas yang akan menjadi dasar sistem tersebut.

b. Mengklasifikasikan berbagai aktivitas

Mengklasifikasikan aktivitas yang akan menjadi dasar sistem tersebut. Berbagai aktivitas diklasifikasikan dalam beberapa kelompok yang mempunyai suatu interpretasi yang mudah dan jelas serta cocok dengan segmen-segmen proses produksi yang dapat dikelola untuk menghasilkan produk atau jasa. Cara untuk memahami aktivitas dan bagaimana aktivitas tersebut digabungkan disusun dalam empat tingkatan aktivitas yaitu aktivitas berlevel unit (*unit level activities*), aktivitas berlevel batch (*batch level activities*), aktivitas berlevel produk (*product level activities*) dan aktivitas berlevel fasilitas (*facility level activities*).

c. Mengidentifikasi *Cost Driver*

Mengidentifikasi *cost driver* dari aktivitas-aktivitas yang telah diidentifikasi dan diklasifikasikan. Langkah selanjutnya adalah mengelompokkan jenis-jenis biaya yang sejenis atau homogen. Syarat

biaya homogen adalah aktivitas-aktivitas harus secara logis berkaitan dan mempunyai rasio konsumsi yang sama untuk semua produk.

d. Menentukan tarif kelompok (*pool rate*)

Tarif kelompok adalah tarif biaya overhead per unit *cost driver* yang dihitung untuk suatu kelompok aktivitas. Tarif kelompok dapat dihitung dengan rumus menurut Hansen dan Mowen (2013).

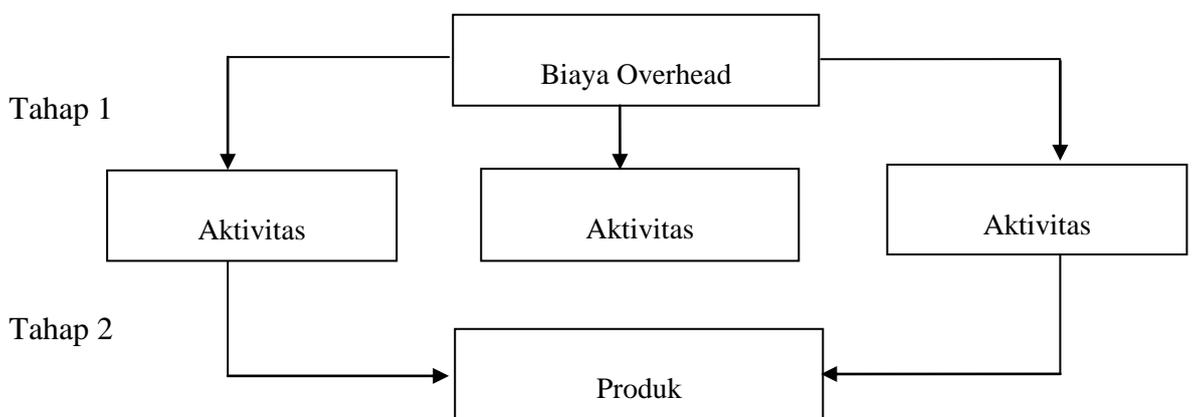
$$\text{Tarif per unit } \textit{cost driver} = \frac{\text{Jumlah Aktivitas}}{\text{Cost Driver}}$$

2. Tahap Kedua

Setiap kelompok biaya overhead dibebankan kepada produk. Hal ini dilakukan dengan menggunakan tarif yang telah dihitung sebelumnya dan nilai sumber daya aktivitas yang dikonsumsi setiap jenis produk. Dengan demikian, overhead yang dibebankan dari setiap kelompok biaya kepada setiap jenis produk dapat dihitung. BOP yang dibebankan dapat dihitung dengan rumus menurut Hansen dan Mowen (2013).

$$\text{BOP yang dibebankan} = \text{Tarif per unit cost driver} \times \text{cost driver yang digunakan}$$

Berdasarkan dua tahap diatas, sehubungan dengan prosedur pembebanan biaya overhead pabrik dengan ABC, dapat dilihat lebih lanjut pada gambar 2.2.



Sumber: Rudianto (2013: 167)

Gambar 2.2 Prosedur Pembebanan Biaya Dua Tahap

2.8 *Activity Based Costing* pada Perusahaan Jasa

Activity Based Costing (ABC) awalnya berkembang dan diterapkan pada perusahaan manufaktur. ABC menjadikan aktivitas sebagai titik pusat kegiatannya. ABC tidak hanya berfokus ke perhitungan harga pokok produk atau jasa, namun mencakup perspektif yang lebih luas, yaitu pengurangan biaya melalui pengelolaan aktivitas. Namun ada beberapa perbedaan dasar antara perusahaan jasa dan manufaktur. Kegiatan dalam perusahaan manufaktur cenderung menjadi jenis yang sama dan dilaksanakan dengan cara yang serupa. Hal ini berbeda untuk perusahaan jasa.

Perbedaan dasar lainnya antara perusahaan jasa dan manufaktur adalah pendefinisian output. Untuk perusahaan manufaktur, output mudah ditentukan (produk-produk nyata yang diproduksi), tetapi untuk perusahaan jasa, pendefinisian output lebih sulit. Output untuk perusahaan jasa kurang nyata. Output harus didefinisikan agar dapat dihitung harganya (Hansen dan Mowen, 2013)

Penerapan ABC dalam perusahaan jasa sama halnya dengan perusahaan manufaktur. Pada dasarnya ABC dimulai dengan mengidentifikasi aktivitas yang mengkonsumsi sumber daya. Pada perusahaan jasa terdapat berbagai macam aktivitas yang dilakukan. Aktivitas-aktivitas ini semuanya mengkonsumsi sumber daya. Setelah diidentifikasi aktivitas, maka dilakukan pengidentifikasian *cost driver* selanjutnya melakukan kalkulasi per unit *cost driver*, kemudian membebankannya pada produk atau jasa bersangkutan.

Penerapan perhitungan ABC dalam menentukan harga pokok produk atau jasa dapat menghasilkan perhitungan yang lebih akurat karena biaya-biaya yang terjadi dibebankan ke produk atas dasar aktivitas-aktivitas yang dikonsumsi dan juga mengelompokkan aktivitas ke berbagai *cost driver*. Dengan menggunakan ABC perusahaan dapat mengendalikan biaya lebih baik karena ABC merupakan sistem analisis biaya berbagai aktivitas yang dapat membantu memenuhi kebutuhan manajemen dalam pengambilan keputusan baik yang bersifat strategik maupun operasional.

2.9 Perbedaan antara *Activity Based Costing* dan *Tradisional Costing*

Perbedaan penerapan *Activity Based Costing* dan *Traditional Costing* menurut Dunia dan Abdullah (2012: 319) adalah pada cara pengalokasian biaya-biaya tidak langsung kepada objek biaya. Untuk biaya langsung, dapat dilakukan dengan cara pembebanan langsung kepada masing-masing objek biaya karena dapat dilakukan penelusuran secara mudah. Untuk biaya tidak langsung, tidak mungkin dilakukan penelusuran langsung pada objek biaya, karena banyak jenis biaya yang harus dibebankan tetapi tidak ditemukan hubungannya dengan objek biayanya.

Pada *Traditional Costing*, biasanya seluruh biaya tidak langsung akan dikumpulkan dalam satu pengelompokan biaya (*cost pool*), kemudian seluruh total biaya tersebut dialokasikan dengan satu dasar peengalokasikan biasanya berdasarkan hubungan sebab akibat yang paling mewakili sebagian besar biaya tidak langsung. Misalnya, jika biaya tidak langsung suatu perusahaan didominasi oleh biaya overhead pabrik yang sangat otomatis prosesnya, maka bisa saja dasar pengalokasian yang dipilih adalah jam kerja mesin.

Pada ABC, seluruh biaya tidak langsung akan dikumpulkan dalam beberapa pengelompokan biaya (*cost pool*) sesuai dengan aktivitas masing-masing yang berhubungan, kemudian masing-masing kelompok biaya tersebut dihubungkan dengan masing-masing aktivitas tersebut dan dialokasikan berdasarkan aktivitasnya masing-masing. Pemilihan kelompok biaya biasanya berdasarkan aktivitas yang sesuai dengan hierarki biaya dan hampir sama kegiatannya. Sedangkan untuk pemilihan dasar alokasi adalah jumlah aktivitas dalam setiap kelompok biaya tersebut. Perbedaan antara *Activity Based Costing* dan *Traditional Costing* menurut Salman dan Farid (2016: 95) dapat dilihat pada tabel 2.1.

Tabel 2.1
Perbedaan antara *Activity Based Costing* dan *Traditional Costing*

No	<i>Activity Based Costing</i>	<i>Traditional Costing</i>
1	Sistem ini dimulai dengan mengidentifikasi aktivitas dan kemudian memproduksi produk.	Sistem tradisional dimulai dengan mengidentifikasi biaya dan kemudian ke produksi barang.
2	Sistem ini terutama berfokus pada aktivitas yang dilakukan untuk menghasilkan produk.	Sistem ini menekankan terutama pada pemastian biaya setelah biaya tersebut terjadi
3	Penggerak biaya digunakan untuk mengidentifikasi faktor-faktor yang memengaruhi biaya aktivitas tertentu.	Unit biaya yang digunakan untuk alokasi dan akumulasi biaya.
4	Biaya overhead dibebankan ke pool biaya (<i>cost pool</i>)	Biaya overhead dibebankan ke departemen produksi atau departemen jasa.
5	Biaya overhead pabrik dibebankan ke produk dengan menggunakan tarif penggerak biaya.	Overhead dialokasikan atas dasar tarif alokasi overhead departemen.
6	Biaya overhead variabel diidentifikasi secara tepat ke produk masing-masing.	Biaya yang dapat dialokasikan atau dibebankan ke produk dapat berupa biaya aktual yang terjadi atau atas dasar biaya standar.
7	Dalam ABC, banyak aktivitas didasarkan atas <i>cost pool</i> atau pusat biaya diciptakan.	Biaya overhead pabrik di-pool-kan dan dikumpulkan ke departemen.
8	Tidak perlu mengalokasikan dan mendistribusi biaya overhead departemen jasa untuk departemen produksi.	Proses alokasi dan redistribusi biaya departemen jasa ke departemen produksi adalah penting untuk menemukan total biaya produksi.
9	Sistem ABC mengasumsikan bahwa biaya overhead tetap bervariasi secara proporsional dengan perubahan volume output.	Sistem ini mengasumsikan bahwa biaya overhead tetap tidak berubah dengan perubahan volume output.

Sumber: Salman dan Farid (2016: 95)

Adapun perbedaan antara *Activity Based Costing* dan *Traditional Costing* menurut Mulyadi (2007) dapat dilihat pada tabel 2.2.

Tabel 2.2
Perbedaan antara *Activity Based Costing* dan *Traditional Costing*

Keterangan	<i>Traditional Costing</i>	<i>Activity Based Costing</i>
Tujuan	<i>Inventory valuation</i>	<i>Product costing</i>
Lingkup	Tahap produksi	Tahap desain, tahap produksi, dan tahap dukungan logistik
Fokus	Biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung	Biaya <i>overhead</i> pabrik
Periode	Periode akuntansi	Dasar hidup produk
Teknologi informasi yang digunakan	Metode manual	Komputer telekomunikasi

Sumber: Mulyadi (2007)