

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### 2.1 Pengertian Biaya

Biaya adalah harga pokok yang telah memberikan manfaat dan telah habis dimanfaatkan. Biaya dapat diartikan sebagai pengorbanan sumber ekonomi baik yang berwujud maupun tidak berwujud yang dapat diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau akan terjadi untuk mencapai tujuan tertentu. Menurut Mulyadi (2009,8) menyatakan, “ Pengertian biaya dalam luas merupakan pengorbanan sumber ekonomi, yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk tertentu”. Sedangkan menurut Hansen and Mowen (2009,47) menyatakan, “ Biaya adalah aset kas atau non kas yang dikorbankan untuk barang dan jasa yang diharapkan keuntungannya bagi perusahaan pada masa sekarang atau masa yang akan datang”.

Dari beberapa pendapat para ahli yang telah dipaparkan diatas dapat disimpulkan biaya mempunyai empat unsur, yaitu:

1. Pengorbanan sumber ekonomis
2. Diukur dalam satuan uang
3. Telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi
4. Untuk mencapai tujuan tertentu

## 2.2 Penggolongan Biaya

Dalam akuntansi biaya, biaya digolongkan dengan berbagai macam cara. Umumnya penggolongan biaya ini ditentukan atas dasar tujuan yang hendak dicapai dengan penggolongan tersebut.

Menurut Mulyadi (2009,13-17) menggolongkan biaya menjadi 5 golongan besar yaitu:

1) Penggolongan biaya menurut objek pengeluaran

Menurut cara penggolongan ini, nama objek pengeluaran merupakan dasar penggolongan biaya. Misalnya nama objek pengeluaran adalah bahan bakar, maka semua pengeluaran yang berhubungan dengan bahan bakar disebut “ biaya bahan bakar.”

2) Penggolongan biaya menurut fungsi pokok dalam perusahaan dalam perusahaan manufaktur, ada tiga fungsi pokok, yaitu fungsi produksi, fungsi pemasaran, dan administrasi & umum.

3) Penggolongan biaya menurut hubungan biaya dengan sesuatu yang dibiayai. Sesuatu yang dapat dibiayai dapat berupa produk atau departemen. Dalam hubungannya dengan sesuatu yang dibiayai, biaya dapat dikelompokkan menjadi 2 golongan yaitu:

a. Biaya langsung (*Direct Cost*)

Biaya langsung adalah biaya yang terjadi yang penyebab satu-satunya karena adanya sesuatu yang dibiayai. Biaya langsung dapat dengan mudah

diidentifikasi dengan sesuatu yang dibiayai. Biaya produk langsung terdiri dari biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.

b. Biaya tidak langsung (*Indirect cost*)

Biaya tidak langsung adalah biaya yang terjadinya tidak hanya disebabkan oleh sesuatu yang dibiayai. Biaya tidak langsung dalam hubungannya dengan produk disebut dengan istilah biaya produksi tidak langsung atau biaya *overhead* pabrik.

4. Penggolongan biaya menurut perlakuan dalam hubungannya dengan perubahan volume aktivitas.

a. Biaya Variabel

Biaya yang jumlah totalnya berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Contoh: biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung.

1. Biaya Semivariabel

Biaya yang berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan.

Biaya semivariabel mengandung unsur biaya tetap dan unsur variabel.

2. Biaya semifixed

Biaya yang tetap untuk volume kegiatan tertentu dan berubah dengan jumlah yang konstan pada volume produksi tertentu.

b. Biaya tetap

Biaya yang jumlah totalnya tetap dalam kisaran volume kegiatan tertentu.

Contoh: gaji direktur produksi.

5. Penggolongan biaya atas dasar jangka waktu manfaatnya

Menurut jangka waktu manfaatnya, biaya dapat dibagi menjadi:

- a. Pengeluaran modal (*capital expenditures*)
- b. Pengeluaran pendapatan (*revenue expenditures*)

Sedangkan menurut Kholmi dan Yuningsih (2009,19-24) menjelaskan bahwa biaya digolongkan menjadi 4 golongan yaitu:

1. Umum (*General*)

- a. Biaya bila dikaitkan dengan aktivitas perusahaan terbagi menjadi 2 yaitu biaya produksi dan biaya non produksi.
- b. Biaya bila dikaitkan dengan waktu pembebanan terbagi menjadi 2 yaitu pengeluaran modal (*capital expenditure*) dan pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*).
- c. Biaya bila dikaitkan dengan departemen dibagi menjadi 2 yaitu departemen produksi dan departemen jasa.

2. Penentuan Laba (*Income Measurement*)

Biaya bila dikaitkan dengan penentuan laba terdiri dari:

- a. Biaya Full (*Full Costing*). Biaya penuh adalah semua elemen biaya produksi diperhitungkan sebagai harga pokok produksi. Dalam biaya penuh terdapat dua kelompok biaya yaitu biaya langsung (*direct cost*) dan biaya tidak langsung (*indirect cost*).
- b. Biaya Variabel (*Variable costing*)

Merupakan penentuan harga pokok produk yang hanya dihitung biaya produksi variabelnya saja, sedangkan biaya tetap diakui sebagai biaya periode.

3. Perencanaan dan Pengendalian (*Planning & Control*)

Biaya bila dikaitkan dengan perilaku biaya, volume dan aktivitas perusahaan terbagi menjadi dua yaitu sebagai perencanaan (*planning*) dan pengendalian (*Control*) sehingga biaya-biaya yang akan dikeluarkan oleh perusahaan dapat direncanakan terlebih dahulu dan akan dikendalikan oleh sebuah departemen sehingga pengeluarannya tidak melebihi standar yang telah ditetapkan.

#### 4. Pengambilan Keputusan (*Decision Making*)

Biaya bila dikaitkan dengan pengambilan keputusan terdiri dari:

##### a. Biaya Relevan (*relevant cost*)

Biaya relevan merupakan biaya yang akan relevan atau berpengaruh terhadap pengambilan keputusan.

##### b. Biaya Tidak Relevan (*irrelevant cost*)

Biaya tidak relevan merupakan biaya yang kurang relevan atau tidak berpengaruh dalam pengambilan keputusan.

### 2.3 *Activity Based Costing System*

Menurut William (2009,528) menjelaskan, “ *Activity Based Costing System* adalah suatu sistem perhitungan biaya dimana tempat penampungan biaya *overhead* yang jumlahnya lebih dari satu dialokasikan menggunakan dasar yang mencakup satu atau lebih faktor yang tidak berkaitan dengan volume (*non-volume-related factor*)”. Sedangkan Hansen dan Mowen (2009,153) menyatakan, “Fokus utama *Activity Based Costing* adalah aktivitas. Mengidentifikasi biaya aktivitas dan kemudian ke produk merupakan langkah dalam menyusun *Activity Based Costing System*.”

Dari berbagai pengertian diatas, dapat disimpulkan bahwa *Activity Based Costing System* merupakan suatu konsep akuntansi biaya yang berdasarkan atas pemikiran bahwa produk mengkonsumsi aktivitas dan aktivitas menimbulkan biaya. *Activity based costing system* ini dirancang sedemikian rupa sehingga setiap biaya yang tidak dapat dialokasikan secara langsung kepada produk, dibebankan kepada produk berdasarkan aktivitas dan biaya dari setiap aktivitas kemudian dibebankan kepada produk berdasarkan konsumsi masing-masing aktivitas tersebut.

#### **2.4 Konsep-konsep Dasar *Activity Based Costing System***

Konsep yang diterapkan oleh sistem *Activity Based Costing* adalah sistem akuntansi yang memiliki tujuan pada aktivitas-aktivitas yang dilakukan untuk menghasilkan produk atau jasa. *Activity Based Costing System* menyediakan informasi mengenai aktivitas-aktivitas dan sumber daya yang dibutuhkan untuk melaksanakan aktivitas-aktivitas yang ada pada suatu objek kegiatan. Aktivitas adalah setiap kejadian transaksi yang memicu biaya (*cost driver*) yakni, bertindak sebagai faktor penyebab dalam pengeluaran biaya dalam organisasi aktivitas-aktivitas ini menjadi titik perhimpunan biaya. Dalam sistem ABC, biaya ditelusur ke aktivitas dan kemudian ke produk. Sistem ABC mengasumsikan bahwa aktivitas-aktivitaslah yang mengkonsumsi sumber daya dan bukan produk.

Dalam sistem biaya ABC, produk diartikan barang atau jasa yang berusaha di jual oleh perusahaan, Termasuk pelayanan kesehatan, asuransi, pinjaman bank, pelayanan konsultasi, bahan bakar dan lain-lain. Semua produk tersebut dihasilkan melalui aktivitas perusahaan dan aktivitas inilah yang mengkonsumsi sumber daya.

Biaya yang tidak dapat didistribusikan secara langsung pada produk akan di bebankan pada aktivitas yang menyebabkan biaya tersebut timbul. Biaya untuk tiap aktivitas ini kemudian dibebankan pada produk yang bersangkutan. Dasar-dasar sistem biaya ABC ini mencakup biaya produksi tidak langsung, aktivitas, tujuan biaya (*cost objective*), dan pemicu biaya (*cost driver*) dan kelompok biaya (*cost pool*).

## 2.5 Aktivitas dan Klasifikasi *Activity Based Costing System*

Dalam sistem biaya ABC aktivitas yang dimaksud adalah yang berhubungan dengan kegiatan merancang dan memproduksi suatu produk yang disebut juga dengan *product driven activity*. *Product driven activity* ini dapat dikelompokkan atas empat kategori, yaitu:

a) Aktivitas-aktivitas pada tingkat unit (*unit level activities*)

Aktivitas pada tingkat unit adalah aktivitas yang dikerjakan setiap kali satu unit produk diproduksi, besar kecilnya aktivitas ini dipengaruhi oleh jumlah unit produk yang diproduksi. Biaya yang timbul karena aktivitas berlevel unit ini dinamakan biaya aktivitas berlevel unit (*unit level activities cost*), contoh biaya *overhead* untuk aktivitas ini adalah biaya listrik dan biaya operasi mesin. Biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung juga termasuk kedalam biaya aktivitas berlevel unit, namun tidak termasuk kedalam biaya *overhead*.

b) Aktivitas-aktivitas pada tingkat batch (*batch level activities*)

Aktivitas-aktivitas pada tingkat *batch* adalah aktivitas yang dikerjakan setiap kali suatu batch produk diproduksi, besar kecilnya aktivitas ini dipengaruhi oleh jumlah *batch* produk yang diproduksi. Contoh aktivitas yang termasuk kedalam kelompok ini adalah aktivitas *set up*, aktivitas penjadwalan produksi, aktivitas pengelolaan bahan (gerak bahan dan order pembelian), aktivitas inspeksi. Biaya yang timbul akibat dari aktivitas ini adalah biaya aktivitas berlevel *batch*, biaya ini bervariasi *batch* produk yang diproduksi namun bersifat tetap jika dihubungkan dengan jumlah unit produk yang diproduksi dalam setiap *batch*.

c) Aktivitas-aktivitas pada tingkat produk (*product level activities*)

Aktivitas-aktivitas pada tingkat produk disebut juga sebagai aktivitas penopang produk (*product-sustaining activities*) yaitu aktivitas yang dikerjakan untuk mendukung berbagai produk yang diproduksi oleh perusahaan. Aktivitas ini mengkonsumsi masukan untuk mengembangkan produk atau memungkinkan produk diproduksi dan dijual. Aktivitas ini dapat dilacak pada produk secara individual, namun sumber-sumber yang dikonsumsi oleh aktivitas tersebut tidak dipengaruhi oleh jumlah produk atau batch produk yang diproduksi. Contoh aktivitas yang termasuk kedalam kelompok ini adalah aktivitas penelitian dan pengembangan produk, perekrutan proses, spesifikasi produk, perubahan perekrutan, dan peningkatan produk. Biaya yang timbul akibat dari aktivitas ini disebut dengan biaya aktivitas berlevel produk (*product-level activities cost*).

d) Aktivitas-aktivitas pada tingkat fasilitas (*Facility-Level activities*)

Aktivitas pada tingkat fasilitas adalah meliputi aktivitas untuk menopang proses manufaktur secara umum yang diperlukan untuk menyediakan fasilitas atau kapasitas pabrik untuk memproduksi produk, namun banyak sedikitnya aktivitas ini tidak berhubungan dengan volume atau bauran produk yang diproduksi. Aktivitas ini dimanfaatkan secara bersama oleh berbagai jenis produk yang berbeda, atau dengan kata lain aktivitas ini dilakukan untuk mempertahankan eksistensi perusahaan. Contoh aktivitas ini mencakup manajemen pabrik, pemeliharaan bangunan, keamanan, pertamanan (*landscaping*), penerangan pabrik, kebersihan, pajak bumi dan bangunan (PBB), serta depresiasi pabrik. Aktivitas manajemen pabrik bersifat administratif, misalnya aktivitas pengelolaan pabrik, karyawan, dan akuntansi untuk biaya. Biaya untuk aktivitas ini disebut dengan biaya aktivitas berlevel fasilitas (*facility-level activities cost*).

Meskipun sistem ABC kelihatan lebih kompleks dari sistem biaya tradisional, tetapi sistem ini mampu menghasilkan perhitungan biaya yang lebih akurat. Klasifikasi aktivitas yaitu sebagai berikut:

a. Aktivitas repetitif dan non repetitif

Aktivitas repetitif dilakukan secara berulang, sedangkan aktivitas non repetitif adalah aktivitas yang dilakukan hanya satu kali.

b. Aktivitas primer dan sekunder

Aktivitas primer (*production activity*) merupakan aktivitas yang memiliki kontribusi langsung terhadap kegiatan-kegiatan departemen atau unit

organisasi, sedangkan aktivitas sekunder (*production support activity*) mendukung aktivitas primer.

- c. Aktivitas yang memiliki nilai tambah dan tidak memiliki nilai tambah  
Aktivitas yang memiliki nilai tambah merupakan aktivitas (*value added*) yang secara langsung dapat memberi benefit pada perusahaan, sedangkan aktivitas yang tidak memiliki nilai tambah merupakan aktivitas yang tidak memberikan benefit kepada perusahaan.

Dalam sistem biaya *Activity Based Costing* (ABC), terdapat beberapa teknik pengumpulan data aktivitas dimana tiap-tiap teknik memiliki kelebihan dan keterbatasan masing-masing. Teknik-teknik tersebut antara lain adalah:

- a. Analisis data historis, analisis data historis ini menggunakan data-data yang sudah ada pada perusahaan. Data-data ini merupakan data aktivitas mingguan atau bulanan dan biasanya berisi aktivitas yang dilakukan tiap departemen.
- b. Analisis proses bisnis, analisis proses bisnis ini melakukan pendekatan dengan proses bisnis dengan menelusuri aktivitas dari input sampai dengan output. Aktivitas ditentukan dengan observasi dari aliran fisik dan perubahan bentuk produk. Kelebihan dari pendekatan ini adalah dimungkinkannya penggambaran hubungan antara input atau output dari aktivitas dan identifikasi komunikasi antar departemen.

## **2.6 *Activity Based Costing System* Pada Perusahaan Jasa**

Pendekatan umum bagi sistem ABC pada perusahaan jasa sama dengan perusahaan manufaktur. Biaya dibagi kedalam *pool* yang homogen dan

diklasifikasikan sebagai biaya tingkat unit output, biaya tingkat *batch*, biaya pendukung jasa, atau biaya pendukung fasilitas. *Pool* biaya tersebut terkait dengan aktivitas dan biaya yang dialokasikan ke pelanggan menggunakan dasar alokasi biaya yang memiliki hubungan sebab akibat dengan biaya pada *pool* biaya tersebut. Perusahaan jasa juga menghadapi masalah pengukuran biaya aktivitas dan pengidentifikasian serta pengukuran dasar alokasi.

Hal-hal yang perlu diperhatikan dalam penerapan *activity based costing* pada perusahaan jasa adalah:

a. *Identifying and costing activities*

Mengidentifikasi dan menghargai aktivitas dapat membuka beberapa kesempatan untuk pengoperasian yang efisien.

b. *Special Challenger*

Perbedaan antara perusahaan jasa dan perusahaan manufaktur akan memiliki permasalahan-permasalahan yang serupa. Permasalahan itu seperti sulitnya mengalokasikan biaya ke aktivitas. Selain itu jasa tidak dapat menjadi suatu persediaan, karena kapasitas yang ada namun tidak dapat digunakan menimbulkan biaya yang tidak dihindari.

c. *Output Diversity*

Perusahaan juga memiliki kesulitan-kesulitan dalam mengidentifikasi output yang ada. Pada perusahaan jasa, diversity yang menggambarkan aktivitas-aktivitas pendukung pada hal-hal yang berbeda untuk dijelaskan atau ditentukan.

## 2.7 Struktur *Activity Based Costing System*

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. Dengan memusatkan perhatian pada kegiatan dan bukannya departemen atau fungsi, maka sistem ABC akan dapat menjadi media untuk memahami, memanejemi, dan memperbaiki suatu usaha. Ada dua asumsi penting yang mendasari Metode *Activity Based Costing* yaitu:

a. Aktivitas-aktivitas yang menyebabkan timbulnya biaya

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

b. 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 merupakan konsep dasar dari sistem ABC, 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.

## **2.8 Syarat Penerapan *Activity Based Costing System***

Penentuan harga pokok dengan menggunakan sistem ABC mensyaratkan 3 hal yaitu:

1. Perusahaan mempunyai tingkat diversitas yang tinggi

Sistem ABC mensyaratkan bahwa perusahaan memproduksi beberapa macam produk atau lini produk yang diproses dengan menggunakan fasilitas yang sama. Kondisi yang demikian tentunya akan menimbulkan masalah dalam membebankan biaya ke masing-masing produk.

2. Tingkat persaingan industri yang tinggi

Yaitu terdapat beberapa perusahaan yang menghasilkan produk yang sama atau sejenis. Dalam persaingan antar perusahaan yang sejenis tersebut maka perusahaan akan semakin meningkatkan persaingan untuk memperbesar pasarnya. Semakin besar tingkat persaingan maka semakin penting peran informasi tentang harga pokok dalam mendukung pengambilan keputusan manajemen.

3. Biaya pengukuran yang rendah

Yaitu bahwa biaya yang digunakan sistem ABC untuk menghasilkan informasi biaya yang akurat harus lebih rendah dibandingkan dengan manfaat yang diperoleh.

## **2.9 Manfaat penerapan *Activity Based Costing System***

Penentuan harga pokok produksi dengan menggunakan *Activity Based Costing* memberikan beberapa kelebihan, diantaranya sebagai berikut:

- a. Menyajikan *cost* produk yang lebih akurat dan informatif, yang mengarahkan kepada pengukuran *profitabilitas* produk yang lebih akurat dan kepada keputusan strategis yang lebih baik tentang penentuan harga jual, lini produk dan pengeluaran modal.
- b. Menyajikan pengukuran yang lebih akurat tentang biaya yang dipicu oleh adanya aktivitas, hal ini dapat membantu manajemen untuk meningkatkan nilai produk dan nilai proses dengan membuat keputusan yang lebih baik tentang desain produk dan pengendalian *cost* secara lebih baik.
- c. Memudahkan manajer memberikan informasi tentang *cost* relevan untuk pembuatan keputusan.

Blocher (2007,232) menjelaskan manfaat dari *Activity Based Costing System*, yaitu :

1. Pengukuran *profitabilitas* yang lebih baik

*Activity based costing* menyajikan biaya produk yang lebih akurat dan informatif, mengarahkan pada pengukuran *profitabilitas* produk yang lebih akurat dan keputusan strategi yang diinformasikan dengan lebih baik tentang penetapan harga jual, lini produk, dan segmen pasar.

2. Keputusan dan kendali yang lebih baik

*Activity based costing* 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 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

*Activity based costing* membantu manajer mengidentifikasi dan mengendalikan biaya kapasitas yang tidak terpakai.

Perusahaan-perusahaan yang telah mengadopsi sistem ABC mengungkapkan salah satu manfaat yang dirasakan utama untuk menerapkan ABC adalah informasi biaya yang lebih akurat untuk perhitungan biaya produk. Alasan lainnya yang membenarkan adopsi ABC ditingkatkan pengendalian biaya, pengurangan biaya, lebih akurat alokasi biaya tidak langsung, wawasan ditingkatkan menjadi penyebab biaya, identifikasi biaya kegiatan dan peningkatan efisiensi operasional. Selain alasan diatas, keputusan untuk melaksanakan ABC sering didorong oleh perlunya meningkatkan analisis *profitabilitas*, untuk mendapatkan informasi biaya yang lebih akurat untuk harga atau untuk menyiapkan anggaran yang relevan.

Menurut Firdaus & Wasilah (2012,329) manfaat penerapan sistem ABC sebagai berikut:

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 diseluruh 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 karena 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.

Model ABC juga mendukung perbaikan berkesinambungan melalui analisa aktivitas dan memungkinkan tindakan eliminasi atau perbaikan aktivitas yang tidak bernilai tambah atau kurang efisien. Memudahkan penentuan biaya yang kurang relevan pada sistem tradisional karena sistem ABC yang transparan akan membuat sumber biaya dapat diketahui dan dieliminasi selain itu analisis biaya yang baik dapat membantu manajemen dalam melakukan analisis volume produksi yang lebih akurat yang diperlukan untuk mencapai impas atas produk bervolume rendah.

Dari berbagai sumber diatas, dapat dikatakan bahwa *Activity Based Costing System* ini memiliki berbagai macam manfaat. Selain digunakan untuk memberikan perhitungan secara akurat, ABC juga memberikan kemudahan untuk menghitung biaya berdasarkan aktivitasnya. ABC ini merupakan suatu cara untuk memperbaiki sistem biaya tradisional yang dalam pelaksanaannya masih terjadi kesalahan dan kurang akurat. Sehingga ABC bertujuan

memberikan keakuratan dalam perhitungan-perhitungan biaya, terutama dalam menghitung harga pokok produksi.

### **2.10 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 Tunggal (2010, 4): “*Cost driver* merupakan faktor yang menyebabkan perubahan biaya dalam suatu aktivitas”, faktor ini menunjukkan suatu penyebab utama tingkat aktivitas yang akan menyebabkan biaya dalam aktivitas. Ada dua jenis *cost driver*, yaitu *cost driver* berdasarkan unit yang membebankan biaya *overhead* pada produk melalui penggunaan tarif *overhead* tunggal oleh seluruh departemen dan *cost driver* berdasarkan non unit yang merupakan faktor-faktor penyebab selain unit yang menjadi konsumsi *overhead*.

### **2.11 Kelebihan Dari Activity Based Costing System**

Menurut Firdaus & Wasilah (2012, 329) kelebihan dari sistem ABC adalah sebagai berikut:

1. Biaya produk yang lebih akurat, baik pada industri manufaktur maupun industri jasa lainnya khususnya jika memiliki proporsi biaya *overhead* pabrik yang lebih besar.
2. Biaya ABC memberikan perhatian pada semua aktivitas, sehingga semakin banyak biaya tidak langsung yang dapat ditelusuri pada objek biayanya.
3. Sistem ABC mengakui bahwa aktivitas penyebab timbulnya biaya sehingga manajemen dapat menganalisis aktivitas dan proses produksi tersebut dengan lebih baik (fokus pada aktivitas yang memiliki nilai tambah) yang pada akhirnya dapat melakukan efisiensi dan akhirnya menurunkan biaya.
4. Sistem ABC mengakui kompleksitas dari diversitas proses produksi modern yang banyak berdasarkan transaksi/*transaction based* (terutama perusahaan jasa dan manufaktur berteknologi tinggi) dengan menggunakan banyak pemicu biaya (*multiple cost driver*).
5. Sistem ABC juga memberikan perhatian atas biaya variabel yang terdapat dalam biaya tidak langsung.
6. Sistem ABC cukup fleksibel untuk menelusuri biaya berdasarkan berbagai objek biaya. Baik itu proses, pelanggan area tanggung jawab manajerial, dan juga biaya produk.

## **2.12 Kelemahan *Activity Based Costing System***

Meskipun *Activity Based Costing System* menawarkan alternatif penelusuran biaya ke satuan produk secara lebih baik, sistem ini juga memiliki beberapa keterbatasan yang harus diperhitungkan oleh manajer sebelum mengimplementasikannya untuk menghitung biaya produk yaitu:

- a. Alokasi. Bahkan jika data aktivitas tersedia, 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 beberapa biaya untuk mempertahankan aktivitas, seperti aktivitas membersihkan pabrik dan pengelolaan proses produksi.
- b. Mengabaikan biaya. Keterbatasan lain dari sistem ABC adalah beberapa biaya yang diidentifikasi pada produk tertentu diabaikan dari analisis Aktivitas yang biayanya sering diabaikan adalah pemasaran, *advertensi*, riset dan pengembangan, rekayasa produk, dan klaim garansi. Tambahan biaya secara sederhana ditambahkan ke biaya produksi untuk menentukan biaya produk total. Secara tradisional, biaya produk karena persyaratan pelaporan keuangan yang dikeluarkan oleh GAAP mengharuskan memasukkannya ke dalam biaya periode.
- c. Pengeluaran dan waktu yang dikonsumsi. *Activity based costing system* sangat mahal untuk dikembangkan dan diimplementasikan. Disamping itu juga membutuhkan waktu yang banyak. Seperti sebagian besar sistem akuntansi dan manajemen yang inovatif, biasanya diperlukan waktu lebih dari satu tahun untuk mengembangkan dan mengimplementasikan *Activity Based Costing System* dengan sukses.

Menurut Firdaus & Wasilah (2012, 329) kelemahan ABC *system* adalah:

1. Sistem penentuan harga pokok berbasis aktivitas mensyaratkan bahwa perusahaan memproduksi berbagai macam produk dan berada di dalam lingkungan persaingan tertentu.
2. Sistem penentuan harga pokok berbasis aktivitas yang lebih menekankan pada permasalahan alokasi atau pembebanan biaya-biaya manufaktur, pemasaran, penelitian dan pengembangan dan lain-lainnya tidak menjelaskan bagaimana portofolio atau komposisi produk yang paling optimal.
3. Secara konseptual penentuan harga pokok berbasis aktivitas mempunyai kelemahan sebagai berikut:
  - a) Beberapa biaya masih dialokasikan secara arbitrer.
  - b) Dalam penentuan harga pokok produk masih terdapat penggunaan periode-periode waktu secara arbitrer.
  - c) Penentuan harga pokok berbasis aktivitas untuk biaya-biaya pemanufakturan mengabaikan beberapa biaya yang dapat diidentifikasi terhadap produk tertentu dari analisa harga pokok produksi.

### **2.13 Kondisi-kondisi Perusahaan yang dapat diterapkan *Activity Based Costing System***

Yulianti (2011,38) penentuan harga pokok dengan menggunakan sistem ABC mensyaratkan 3 hal menurut Yulianti (2011,38) yaitu:

1. Perusahaan mempunyai tingkat diversitas yang tinggi

Sistem ABC mensyaratkan bahwa perusahaan memproduksi beberapa macam produk atau lini produk yang diproses dengan menggunakan fasilitas yang sama kondisi yang demikian tentunya akan menimbulkan masalah dalam membebankan biaya ke masing-masing produk.

2. Tingkat persaingan industri yang tinggi

Terdapat beberapa perusahaan yang menghasilkan produk yang sama atau sejenis. Dalam persaingan antar perusahaan yang sejenis tersebut maka perusahaan akan semakin meningkatkan persaingan untuk memperbesar pasarnya. Semakin besar tingkat persaingan maka semakin penting peran tentang harga pokok dalam mendukung pengambilan keputusan manajemen.

3. Biaya pengukuran yang rendah yaitu :

Bahwa biaya yang digunakan ABC *system* untuk menghasilkan informasi biaya yang akurat harus lebih rendah di bandingkan dengan manfaat yang diperoleh ada dua hal mendasar yang harus dipenuhi sebelum kemungkinan penerapan ABC *system*, yaitu :

- a. Biaya berdasarkan non unit harus merupakan presentase yang signifikan dari biaya *overhead*. Jika hanya terdapat biaya *overhead* yang dipengaruhi hanya oleh volume produksi dari keseluruhan *overhead* pabrik maka jika digunakan akuntansi biaya tradisional pun informasi biaya yang dihasilkan masih akurat sehingga penggunaan ABC *system* kehilangan relevansinya. Artinya ABC *system* akan lebih baik diterapkan pada perusahaan yang biaya *overhead* tidak hanya di pengaruhi oleh volume produksi saja.

- b. Rasio konsumsi antara aktivitas berdasarkan unit dan berdasarkan non unit harus berbeda. Jika rasio konsumsi antar aktivitas sama, itu artinya semua biaya *overhead* yang terjadi bisa diterangkan dengan satu pemicu biaya. Pada kondisi ini penggunaan *ABC system* justru tidak tepat karena *ABC system* hanya dibebankan ke produk dengan menggunakan pemicu biaya baik unit maupun non unit (memakai banyak *cost driver*). Apabila berbagai produk rasio konsumsinya sama, maka system akuntansi biaya tradisional atau *ABC System* membebankan biaya *overhead* dalam jumlah yang sama. Jadi perusahaan yang produksinya homogen (divertifikasi paling rendah) mungkin masih dapat menggunakan system tradisional tanpa ada masalah.

#### **2.14 Prosedur pembebanan biaya overhead dengan *Activity Based Costing System***

Prosedur pembebanan biaya *overhead* dengan *system ABC* melalui dua tahap kegiatan :

a. Tahap pertama

Pengumpulan biaya dalam *cost pool* yang memiliki aktivitas yang sejenis atau homogen, terdiri dari empat langkah :

1. Mengidentifikasi dan menggolongkan biaya ke dalam aktivitas
2. Mengklasifikasikan aktivitas biaya kedalam berbagai aktivitas, pada langkah ini biaya digolongkan kedalam aktivitas yang terdiri dari empat kategori yaitu :

- a. Aktivitas pada tingkat unit (*unit level activities*), aktivitas ini dilakukan untuk setiap unit produksi. Biaya aktivitas berlevel unit bersifat proposional dengan jumlah unit produksi. Sebagai contoh, menyediakan tenaga untuk menjalankan peralatan, karena tenaga tersebut cenderung dikonsumsi secara proposional dengan jumlah unit yang diproduksi.
- b. Aktivitas pada tingkat batch (*batch level activity*), aktivitas dilakukan setiap batch diproses, tanpa memperhatikan beberapa unit yang ada pada batch tersebut. Misalnya, pekerjaan seperti membuat order produksi dan pengaturan pengiriman konsumen adalah aktivitas berlevel *batch*.
- c. Aktivitas pada tingkat produk (*product level activities*), aktivitas berlevel produk berkaitan dengan produk spesifik dan biasanya dikerjakan tanpa memperhatikan beberapa *batch* atau unit yang diproduksi atau dijual sebagai contoh merancang produk atau mengiklankan produk.
- d. Aktivitas pada tingkat fasilitas (*facility level activities*). Aktivitas berlevel aktivitas adalah aktivitas yang menopang proses operasi perusahaan namun banyak sedikitnya aktivitas ini tidak berhubungan dengan volume. Aktivitas ini dimanfaatkan secara bersama oleh berbagai jenis produk yang berbeda. Kategori ini termasuk aktivitas seperti kebersihan kantor penyediaan jaringan komputer dan lain-lainnya.

3. Mengidentifikasi *cost driver*, dimaksudkan untuk memudahkan dalam penentuan tarif per unit *cost driver*.
4. Menentukan tarif per unit *cost driver*, biaya perunit *cost driver* yang dihitung untuk suatu aktivitas. Tarif per unit *cost driver* dapat dihitung dengan rumus :

$$\text{Tarif per unit } \textit{cost driver} = \text{Jumlah aktivitas} / \textit{cost driver}$$

b. Tahap kedua

Penelusuran dan pembebanan biaya aktivitas kemasing-masing produk yang menggunakan *cost driver*. Pembebanan biaya *overhead* dari setiap aktivitas dihitung dengan rumus sebagai berikut :

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

### 2.15 Metode Penentuan Harga Pokok Produksi

Didalam menentukan harga pokok produksi, biaya yang konvensional komponen-komponen harga pokok produk terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik, baik yang bersifat tetap maupun variabel. Metode penentuan harga pokok produksi adalah cara unsur-unsur biaya kedalam harga pokok produksi. Menurut Mulyadi (2009,19) dalam

menentukan harga pokok produksi perusahaan dapat menggunakan dua metode yang biasa disebut metode *traditional costing*, yaitu:

1. *Full Costing*

*Full Costing* merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya produksi kedalam harga pokok produksi yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabrik, baik yang berperilaku variabel maupun tetap ditambah dengan biaya nonproduksi (biaya pemasaran dan biaya administrasi dan umum).

2. *Variabel Costing*

*Variabel Costing* merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variabel kedalam harga pokok produksi yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead* pabrik variabel ditambah dengan biaya nonproduksi variabel (biaya pemasaran variabel dan biaya administrasi dan umum variabel) dan biaya tetap (biaya *overhead* pabrik tetap, biaya pemasaran tetap dan biaya administrasi dan umum tetap).

Menurut William (2009,173) ada dua jenis sistem akuntansi biaya yang digunakan untuk menentukan harga pokok, yaitu *job order costing* (perhitungan

biaya berdasarkan pesanan) dan *process costing* (perhitungan biaya berdasarkan proses).

#### 1. *Job Order Costing*

Metode harga pokok pesanan adalah cara penentuan harga pokok produksi dimana biaya-biaya produksi dikumpulkan untuk sejumlah produk tertentu, atau suatu jasa yang dapat dipisahkan identitasnya dan yang perlu ditentukan harga pokoknya secara individual.

#### 2. *Process Costing*

Metode ini digunakan untuk barang-barang yang diproduksi melalui cara pengolahan yang berkesinambungan atau melalui proses produksi masal karena unit-unit bahan yang dikerjakan tidak dapat dibedakan satu sama lain selama satu proses pabrikasi atau lebih.

### 2.16 Penelitian Terdahulu

**Tabel 2.1**  
**Hasil Penelitian Terdahulu**

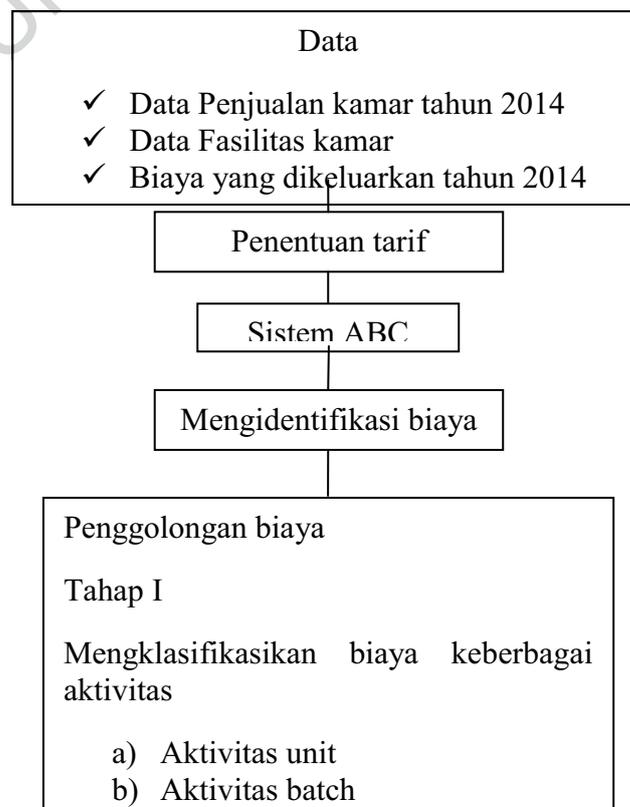
NO	Peneliti dan Tahun	Judul	Metode yang Digunakan	Hasil Penelitian
1	Sri Rahayu 2012	Penerapan metode <i>Activity Based Costing</i> dalam menentukan besarnya tarif jasa rawat inap pada rawat inap pada Rumah Sakit Bhayangkara Polda Kalbar	Metode penelitian deskriptif dengan menggunakan alat analisis: a. Studi kasus pada RS Bhayangkara Polda Kalbar b. Mengumpulkan, menyajikan, serta menganalisis	a) Perhitungan tarif jasa rawat inap pada RS Bhayangkara Polda Kalbar menggunakan metode ABC, dilakukan melalui dua tahap yaitu: 1) Biaya ditelusur ke aktivitas yang menimbulkan biaya 2) Membebaskan biaya aktivitas ke produk. b) Metode ABC memberikan hasil perhitungan tarif jasa rawat inap lebih rendah dibandingkan tarif jasa rawat inap berdasarkan SKEP

			data.	Kabid Dokkes Polda Kalbar Nomor: SKEP/22/VI/2010.
2	Gerifisio Erlando Franshuid 2013	Analisis penerapan metode <i>Activity Based Costing System</i> dalam penentuan biaya per kamar hotel pada Grand Kartika Hotel Pontianak.	Metode penelitian deskriptif dengan menggunakan alat analisis: a. Mengidentifikasi aktivitas-aktivitas dan menghubungkan aktivitas-aktivitasnya. b. Biaya <i>overhead cost pool</i> diidentifikasi dulu biaya aktivitasnya. c. Kemudian menghubungkan <i>cost driver</i> dengan tiap aktivitasnya. d. Membebankan biaya <i>overhead</i>	a) Metode ABC memberikan perhitungan alokasi biaya tidak langsung yang lebih baik berdasarkan aktivitas pada Grand Kartika Hotel b) Penggunaan metode ABC akan memberikan profit pada hotel berdasarkan tipe kamar. c) Perhitungan perbedaan profit antara room rate dan biaya per kamar menggunakan metode ABC akan memberikan dampak bagi pihak hotel, secara jangka pendek akan membantu pihak hotel dalam pengkajian profit per tipe kamar.
3	Indreswari Sutanto 2013	Analisis penerapan <i>Activity Based Costing</i> dalam penentuan harga pokok kamar hotel pada Hotel 95 Pontianak.	a) Penelitian keperpustakaan ( <i>Library Research</i> ). b) Penelitian lapangan ( <i>Field Research</i> ): 1) Observasi 2) Wawancara	a) Metode ABC memberikan perhitungan alokasi biaya tidak langsung yang lebih akurat berdasarkan aktivitas-aktivitas pada Hotel 95 Pontianak. b) Dengan perhitungan menggunakan metode ABC akan diperoleh perbedaan hasil perhitungan harga pokok kamar terhadap sistem konvensional. c) Metode ABC menghasilkan perhitungan profit yang lebih akurat yang dihasilkan masing-masing tipe kamar. d) Perhitungan perbedaan harga pokok kamar hotel dan profit yang dihasilkan akan memberikan dampak bagi pihak hotel.
4	Yuni	Analisis harga	a) Penelitian	Biaya sewa kamar berdasarkan metode

5	<p>Nuryanti 2011</p> <p>Nana Tristiyanti 2012</p>	<p>pokok kamar dengan <i>Activity Based Costing System</i> pada Kusuma Sahid Prince Hotel.</p> <p>Analisis penggunaan <i>Activity Based Costing</i> sebagai alternatif dalam menentukan tarif kamar pada Hotel Cendrawasih Lahat</p>	<p>keperpustakaan (<i>Library Research</i>).</p> <p>b) Penelitian lapangan (<i>Field Research</i>):</p> <p>1) Observasi</p> <p>2) Wawancara</p> <p>a) Penelitian keperpustakaan (<i>Library Research</i>).</p> <p>b) Penelitian lapangan (<i>Field Research</i>):</p> <p>1) Observasi</p> <p>2) Wawancara</p>	<p>ABC lebih besar bila dibandingkan dengan tarif yang diberlakukan dihotel.</p> <p>Biaya sewa kamar berdasarkan metode ABC lebih besar bila dibandingkan dengan tarif yang diberlakukan dihotel.</p>
---	---	--	---	---

## 2.17 Kerangka Pemikiran

Tabel 2.2





Keterangan:

Perhitungan tarif kamar dengan menggunakan metode *Activity Based Costing System*, tarif kamar setiap satu tipe kamar dalam kalkulasi biaya berdasarkan aktivitas-aktivitas yang dilakukan dalam pelayanan pada para tamu hotel dan telusuri sesuai *cost driver* sebagai pemicu biaya aktivitas. Kemudian menghitung besarnya harga tiap kamar perhari dengan ditambah *mark-up* tarif kamar tiap tipe *driver* sebagai pemicu biaya aktivitas. Kemudian menghitung besarnya harga tiap kamar perhari dengan ditambah *mark-up* tarif kamar tiap tipe kamar perhari.

Dari hasil perhitungan metode biaya untuk menentukan keputusan tarif kamar tiap tipe per unit dengan menggunakan metode *cost* dapat memberikan informasi