



FOKUS

JURNAL AKUNTANSI DAN MANAJEMEN
SEKOLAH TINGGI ILMU EKONOMI BANDUNG

ISSN: 1411-1594

Volume 1 No. 1, Agustus 1999

UPT PERPUSTAKAAN
UNIVERSITAS WIDYATAMA

Reksa Dana : Suatu Alternatif Investasi Dan
Teknik Mengukur Kinerjanya
Tengku Haruman, S.E., M.M.

Dampak Kinerja Bursa Efek Jakarta Terhadap
Tingkat Return Dan Risk Portfolio Saham
Industri Barang Konsumsi
Sri Astuti Pratminingsih S.E., M.A.

Usaha-Usaha Yang Dilakukan Guna Peningkatan Loyalitas Pelanggan
Dan Nilai Strategik Yang Diperolehnya
Maya Ariyanti, S.E., M.M.

Activity Based Cost System : Sistem Akuntansi Biaya Alternatif
Sebagai Respon
Terhadap Perubahan Lingkungan Bisnis
H. Nuryaman, S.E., M.Sc.

Peranan Anggota : Konsep Dan Peranannya
Dalam Menentukan Keberhasilan Koperasi
Tholabul Ullum, S.E.

Unit Penelitian Dan Pengabdian Kepada Masyarakat
SEKOLAH TINGGI ILMU EKONOMI BANDUNG

ACTIVITY BASED COST SYSTEM : SISTEM AKUNTANSI BIAYA ALTERNATIF SEBAGAI RESPON TERHADAP PERUBAHAN LINGKUNGAN BISNIS

H. Nuryaman, S.E., M.Sc.

Salah satu fungsi akuntansi biaya adalah mencatat, mengklasifikasikan, dan melaporkan perhitungan biaya pengolahan produk. Metode perhitungan biaya produksi yang dipelajari dalam akuntansi biaya saat ini (akuntansi biaya konvensional) didasarkan pada asumsi kondisi perusahaan manufaktur yang bersifat mekanik, dengan teknologi produksi yang masih konvensional. Biaya pengolahan produk dalam kondisi seperti ini didominasi biaya utama yaitu pemakaian bahan dan upah tenaga kerja langsung, sedangkan biaya overhead pabrik relatif lebih kecil bila dibandingkan dengan biaya utama, mengingat masih terbatasnya penggunaan fasilitas dan teknologi proses produksi.

Perkembangan pesat pemanfaatan komputer secara terintegrasi untuk perancangan produk, pengujian rancangan produk, dan pengendalian proses produksi (*computer integrated manufacturing*), serta terus dilakukannya inovasi teknologi maju proses produksi dengan pemanfaatan '*flexible manufacturing system*', telah menempatkan kondisi pabrik modern yang sangat berlainan dengan kondisi pabrik sebelumnya. Perubahan ini menyebabkan pergeseran struktur biaya produksi, yaitu biaya overhead pabrik menjadi relatif lebih besar dibandingkan dengan biaya bahan dan tenaga kerja. Dengan perubahan drastis kondisi pabrik seperti ini, informasi biaya yang dihasilkan oleh akuntansi biaya konvensional tidak lagi mampu menggambarkan konsumsi sumber daya pembuatan produk. Agar manajemen mampu merencanakan dan mengendalikan konsumsi sumber daya pembuatan produk, perlu perancangan kembali sistem akuntansi biaya yang mampu menggambarkan konsumsi sumber daya kegiatan pembuatan produk tersebut. Sebagai respon atas tuntutan ini maka

diperkenalkan sistem akuntansi biaya alternatif. Sistem tersebut dikenal dengan *Activity based cost system*, adalah suatu sistem yang menghitung dan membebankan biaya terhadap objek biaya berdasarkan aktivitas.

Activity based costing muncul sebagai respon terhadap kebutuhan manajemen akan informasi akuntansi yang dapat mencerminkan konsumsi sumberdaya dalam berbagai kegiatan produksi yang telah mengalami perubahan. Tekanan persaingan global telah merubah secara dramatis dalam mengoperasikan bisnis. Perubahan ini menyebabkan terciptanya lingkungan baru akuntansi manajemen. Faktor-faktor kunci yang mendorong perubahan ini adalah¹

1. Persaingan global dan *market driven strategy* menuntut manajemen perusahaan untuk inovatif. Dengan inovasi yang dilakukan, perusahaan mampu melakukan diversifikasi produk untuk memenuhi tuntutan pasar.
2. Kemajuan dalam teknologi komputer dan teknologi produksi; *Computer integrated manufacturing (CIM)*, *Flexible manufacturing system (FMS)*. CIM dan FMS membantu memudahkan perancangan produk baru serta mengendalikan produksi. CIM dan FMS selain meningkatkan kualitas, juga meningkatkan fleksibilitas produksi sehingga perusahaan makin mampu bersaing, karena kemampuan perusahaan untuk menghasilkan bermacam-macam produk dalam jumlah yang kecil.
3. Penggunaan CIM dan FMS dalam pembuatan produk menyebabkan proporsi biaya overhead jauh lebih tinggi. Biaya tenaga kerja langsung

¹ Hansen dan Mowen : Management Accounting, 1997

berkurang dan sebaliknya akan muncul biaya tenaga kerja tidak langsung. Disamping itu sebagian besar biaya overhead pabrik dalam pabrik modern merupakan *sunk cost* (Depresiasi, amortisasi biaya perancangan program komputer, amortisasi perancangan dan pengujian produk baru).

1. Lingkungan Baru Akuntansi Manajemen

Persaingan global, pemanfaatan CIM dan FMS telah mendorong terdapatnya pabrik modern dengan proses produksi berteknologi tinggi. Semua ini merupakan lingkungan baru akuntansi manajemen, lingkungan baru dalam kaitannya dengan akuntansi manajemen yang memainkan perannya sebagai penyedia informasi bagi kepentingan manajemen perusahaan ditandai dengan:

1. Dengan bantuan teknologi komputer dan teknologi produksi memudahkan perusahaan melakukan diversifikasi produk sesuai tuntutan pasar, menyebabkan *product life cycle* menjadi semakin pendek. Aktivitas pembuatan produk satu dengan lainnya dapat berbeda, sehingga konsumsi jumlah sumber daya produk yang satu dengan lainnya berbeda.
2. Intensitas aktivitas perancangan dan pengembangan, serta tahap distribusi semakin meningkat. Peningkatan intensitas kegiatan perancangan dan pengembangan produk menyebabkan semakin besarnya biaya tahap perancangan dan pengembangan produk. Perbedaan saluran distribusi dapat menyebabkan berbedanya aktivitas distribusi produk satu dengan lainnya, sehingga membutuhkan perhitungan lebih cermat atas penggunaan sumber daya secara individual atas aktivitas tahap perancangan dan distribusi produk.
2. Penggunaan teknologi maju menyebabkan proporsi biaya overhead pabrik lebih besar dibandingkan biaya bahan baku dan tenaga kerja,

sehingga metode pembebanan biaya overhead konvensional yang berdasarkan *arbitrarily allocation* perlu diperbaiki dengan mencari dan menggunakan metode alternatif yang lebih akurat.

II. Metode Pembebanan Biaya

Pembebanan biaya produksi pada produk dapat dilakukan melalui tiga cara²-

1. Direct tracing.

Cost of resources → *Direct tracing*
→ *Cost objects (Physical observation)*
Direct tracing adalah proses pengidentifikasian dan pembebanan biaya terhadap objek biaya, yang secara spesifik atau secara fisik biaya tersebut dapat ditelusuri atau diamati terhadap objek biaya

2. Driver tracing

Cost of resources → *Driver tracing*
→ *Cost objects (Resource Drivers)*
(*Activity Drivers*)

Biaya dibebankan atas dasar aktivitas yang dilakukan untuk pembuatan produk. Pada metoda ini pertamanya penggunaan sumber daya (biaya) atas suatu aktivitas diukur dengan menggunakan 'resource drivers' hasil pengukuran penggunaan sumber daya dibebankan terhadap aktivitas. Kemudian aktivitas yang berkaitan dengan objek biaya diukur dengan menggunakan 'activity drivers', hasil pengukuran aktivitas ini digunakan untuk membebankan biaya kegiatan terhadap objek biaya.

3. Allocation

Cost of resources → *allocation* →
Cost objects (convenience, assumed linkage)

Alokasi adalah proses pembebanan biaya terhadap objek biaya dengan menggunakan ukuran yang ditetapkan secara arbiter (*arbitrarily allocation*) atas dasar asumsi kedekatan hubungan antara biaya dengan objek biaya. Metode ini digunakan dalam akuntansi biaya konvensional untuk

² Hansen dan Mowen : *Cost Management*, 1997. P.41

pembebanan biaya tidak langsung produksi overhead pabrik terhadap objek biaya. Biaya tidak langsung adalah biaya yang sulit ditelusuri hubungan sebab akibatnya dengan objek biaya, karena kesulitan ini maka menggunakan alokasi sebagai alternatif pembebanan biaya terhadap objek biaya.

III. Sistem Akuntansi Biaya Konvensional

Akuntansi biaya yang kita kenal sekarang dirancang untuk menyajikan informasi biaya pada tahap produksi pembuatan produk. Tahap produksi adalah salah satu dari tiga tahap pembuatan produk tahap desain dan pengembangan produk, tahap produksi, dan tahap distribusi. Pada masa lalu tahap proses produksi tahap yang cukup signifikan. Namun dimasa sekarang tahap perancangan dan distribusi sangat penting, karena strategi perusahaan dalam persaingan yang mendorong untuk melakukan inovasi agar dapat menguasai pasar.

Sistem akuntansi biaya konvensional

Direct material cost ---- *Direct trace* ---->
Direct labor costs ---- *Direct trace* ---->
Products Overhead cost -- *Allocation* ---->

Dalam kondisi pabrik modern akuntansi biaya konvensional memiliki kelemahan sebagai berikut :

1. Sistem akuntansi biaya konvensional membebankan biaya terhadap objek biaya dengan menggunakan dasar pembebanan tunggal, yaitu semua biaya akan dibebankan atas dasar hubungan biaya dengan volume produk (volume drivers, unit-based system). Dasar pembebanan biaya yang biasa digunakan adalah ; jam mesin, jam tenaga kerja, jumlah bahan baku , jumlah unit produk. Dikarenakan banyak biaya tidak langsung tidak mempunyai hubungan proporsional dengan volume produk, maka sistem

konvensional memberikan hasil perhitungan yang tidak akurat dalam mengukur penggunaan sumber daya dari aktivitas pembuatan produk secara individual.

Pada sistem tradisional pembebanan biaya melalui dua tahap

- a. Biaya dikumpulkan (*accumulation*) dalam pusat biaya (*Cost Pools*)
 - b. Biaya yang telah dikumpulkan melalui agragasi pada tahap pertama dibebankan terhadap produk atas dasar *volume drivers*³.
2. Dalam sistem konvensional semua biaya dianggap proporsional dengan jumlah unit produk yang diproduksi. Dalam kondisi proses produksi modern secara individual aktivitas pembuatan produk satu dengan lainnya dapat sangat berbeda, dan tidak semua aktivitas mempunyai hubungan dengan volume produk. Sehingga sistem tradisional memiliki cacat rancang.
 3. Akuntansi biaya konvensional dirancang hanya untuk menyajikan informasi biaya tahap produksi dan mengesampingkan biaya tahap perancangan, pengembangan produk serta distribusi produk (pemasaran). Dalam kondisi pabrik modern tahap desain, pengembangan dan distribusi merupakan tahap yang sama pentingnya dengan tahap produksi, oleh karena itu diperlukan sistem baru yang dapat menghitung secara individual biaya aktivitas perancangan dan distribusi produk.

III. 1 Activity Based Cost System

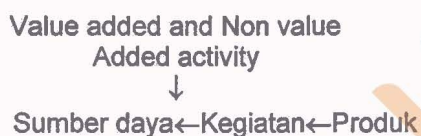
Activity Based Cost System atau *ABC System* adalah sebuah sistem informasi akuntansi yang mengidentifikasi bermacam-macam aktivitas yang dikerjakan sebuah organisasi dalam menghasilkan produk atau jasa , serta mengukur dan mengumpulkan biaya atau sumber daya yang digunakan dalam

³ Robin Cooper dan Robert S.Kaplan, Dkk, *Implementing Activity Based Cost Management*, P. 9-10

menjalankan aktivitas tersebut sehingga dapat dihitung biaya atas produk atau jasa tersebut. Ada dua asumsi penting yang mendasari *ABC system* yaitu

1. Kegiatan menyebabkan timbulnya biaya
ABC system berangkat dengan anggapan bahwa sumber daya pembantu atau sumber daya tidak langsung menyediakan kemampuan untuk melaksanakan kegiatan, bukan hanya sekedar menyebabkan timbulnya biaya yang harus dialokasikan.
2. Produk (dan pelanggan) menyebabkan timbulnya permintaan atas kegiatan. Untuk membuat produk diperlukan berbagai macam kegiatan, dan setiap kegiatan memerlukan sumber daya untuk pelaksanaan kegiatan tersebut.

Dua anggapan yang melandasi *ABC system* tersebut, konsep dasar *ABC system* dapat digambarkan sebagai berikut



Dengan konsep dasar *ABC system* tersebut, biaya yang merupakan konsumsi sumber daya (bahan baku, sumber daya manusia, energi, modal) dihubungkan dengan kegiatan yang mengkonsumsi sumber daya tersebut. *ABC system* memfokuskan diri pada biaya yang melekat pada produk berdasarkan aktivitas yang dikerjakan untuk memproduksi, menjalankan, mendistribusikan, menunjang produk yang bersangkutan. Dari gambar diatas dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. Produk atau jasa yang ingin dihasilkan memerlukan berbagai macam aktivitas. Aktivitas-aktivitas tersebut akan mengkonsumsi sumber daya.
2. Sumber daya yang dikonsumsi oleh aktivitas tersebut akan dibebankan terhadap produk Atau jasa yang

dihasilkan berdasarkan jumlah satuan aktivitas yang dikonsumsi oleh produk tersebut. Maka produk tersebut hanya akan dibebani biaya-biaya atas aktivitas yang dilaksanakan berkaitan dengan produk tersebut.

Dalam merancang *ABC system*, aktivitas untuk memproduksi dan menjual produk dalam perusahaan yang menghasilkan berbagai macam produk dapat digolongkan kedalam empat kelompok besar. ,

- (1) *Unit - level (volume-drivers) activities*
- (2) *Batch-level activities*
- (3) *Product - sustaining activities*
- (4) *Facility -sustaining activities.*

Sumber daya yang dikorbankan untuk berbagai kegiatan tersebut membentuk :

1. *Facility -sustaining activity cost*
2. *Product sustaining activity cost*
3. *Batch related activities cost*
4. *Unit level activity costs.*

III. 2 Unit Level activities Cost

Biaya ini dipengaruhi oleh besar kecilnya jumlah unit produk yang dihasilkan. Biaya dari aktivitas ini mempunyai hubungan proporsional dengan jumlah unit produk. Biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya energi, biaya angkutan adalah contoh biaya-biaya yang termasuk kelompok ini. Biaya ini dibebankan terhadap produk berdasarkan jumlah unit produk yang dihasilkan. Dalam penentuan harga pokok produk, biaya ini dibebankan kepada produk berdasarkan biaya per unit dikalikan dengan jumlah produk yang sesungguhnya diproduksi.

III. 3 Batch Level Activities Cost

Biaya ini berhubungan dengan jumlah *batch* produk yang diproduksi. Besarnya jumlah biaya pada tingkat '*batch activities*' akan tergantung pada banyaknya jumlah *batch* produk (gugus produk, kumpulan produk) ketimbang berdasarkan volume produksi, volume penjualan atau

⁴ Mulyadi. Akuntansi Manajemen , Penerbit STIE YKPN, Yogyakarta

⁵ Robin Cooper dan Robert S.Kaplan,Dkk, Ibd. P. 10-12

ukuran lainnya. Biaya atas aktivitas order pembelian, pemindahan bahan, *set-up*, pengawasan kualitas merupakan contoh biaya pada *batch level activity*. Besar kecilnya biaya ini tergantung atas frekuensi aktivitas tersebut yang dilakukan oleh masing-masing fungsi terkait. Besarnya biaya ini tidak dipengaruhi oleh jumlah unit produk yang diproduksi dalam setiap order produksi. Pembeli dibebani *batch activity cost* berdasarkan jumlah *batch activity costs* yang dikeluarkan perusahaan dalam setiap order dari pembeli.

III. 4 Product Sustaining Activity Cost

Biaya ini berhubungan dengan penelitian dan pengembangan produk tertentu dan biaya-biaya untuk mempertahankan produk untuk tetap dapat dipasarkan. Aktivitas ini mendukung produksi dan penjualan masing-masing produk. Semakin banyak jenis produk atau lini produk maka semakin tinggi biaya aktivitas tingkat produk. Aktivitas ini berkaitan dengan suatu produk tetapi tidak berkaitan dengan produk yang lain. Besarnya biaya ini tidak dipengaruhi jumlah unit produksi dan jumlah *batch* produk yang dilaksanakan. Aktivitas desain perancangan produk, pengembangan produk, desain proses pengolahan produk, pengujian produk. Biaya ini dibebankan kepada produk berdasarkan taksiran jumlah unit produk tertentu yang akan dihasilkan selama umur produk tersebut.

III. 5 Facility Sustaining Activity Cost

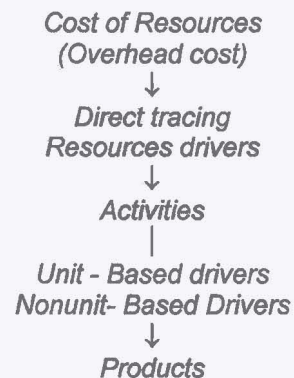
Biaya ini berhubungan dengan kegiatan untuk mempertahankan kapasitas yang dimiliki perusahaan. Biaya depresiasi dan amortisasi, biaya asuransi, biaya gaji karyawan kunci perusahaan adalah contoh biaya yang termasuk dalam kelompok *facility sustaining activity Costs*. Biaya ini dibebankan kepada produk atas dasar taksiran unit produk yang dihasilkan pada kapasitas normal pabrik.

Biaya overhead pabrik dalam *ABC system* memperoleh perlakuan yang lebih seksama. Biaya ini bukan hanya

dikumpulkan, dialokasikan, kemudian dibebankan, tetapi dirinci untuk dapat dikelola dengan baik. Dalam pabrik **modern** proporsi yang besar dibandingkan dengan total biaya produksi. Oleh karena itu, *ABC system* memfokuskan akuntansi terhadap biaya overhead pabrik, untuk memungkinkan manajemen melakukan pengelolaan berbagai kegiatan yang mengkonsumsi biaya overhead pabrik.

IV. Proses Dua Tahap Pembebanan Biaya Dalam ABC System

ABC System membebankan biaya terhadap produk melalui dua tahap. Tahap pertama biaya dibebankan kepada pusat-pusat aktivitas yang dibentuk, tahap kedua biaya yang dikumpulkan pada setiap pusat aktivitas dibebankan kepada produk dihasilkan. Pada tahap pertama pengukuran dan pembebanan menggunakan *direct tracing* dan *resources drivers*, sedang pada tahap kedua menggunakan *activity drivers*. Proses pembebanan biaya dalam *ABC system* digambarkan seperti dibawah ini⁶:



Prosedur tahap pertama

Biaya dikaitkan dengan masing-masing kegiatan. Kegiatan-kegiatan tersebut pada tahap pertama dibagi kedalam beberapa pusat aktivitas. Pusat aktivitas merupakan kumpulan aktivitas-aktivitas yang satu sama lain mempunyai kaitan dan hubungan yang logis. Bahan baku dan

⁶ Hansen dan Mowen . *Cost Management*. 1997, P.309

tenaga kerja dapat dibebankan langsung terhadap produk dengan *'direct tracing'* sementara untuk biaya overhead ABC menggunakan dasar *'Resources drivers'* dalam menghitung beban biaya overhead (biaya tidak langsung) kepada masing-masing pusat aktivitas. *ABC system* menggunakan dasar pembebanan biaya overhead pabrik lebih teliti dan membentuk pusat aktivitas yang lebih banyak, sehingga penggunaan sumber daya dapat diikuti dengan teliti ke pusat aktivitas yang mengkonsumsi sumber daya tersebut.

Prosedur tahap kedua

Setelah biaya dikumpulkan di masing-masing pusat aktivitas, kemudian biaya dibebankan kepada produk atas dasar pembebanan yang lebih mencerminkan penggunaan aktivitas untuk menghasilkan produk. Biaya dibebankan kepada produk berdasarkan aktivitas (*Unit-level activities, batch level activities, product level activities, facilities level activities*) yang digunakan untuk menghasilkan produk tersebut.

V. Manfaat ABC System

ABC Systems mampu menghasilkan informasi biaya produk dan jasa yang teliti jika : (1) Perusahaan mengkonsumsi sumber daya tidak langsung dalam jumlah besar dalam proses produksinya, (2) Perusahaan memiliki banyak macam produk dan jasa, proses produksi, dan konsumen. Manfaat yang dihasilkan oleh *ABC system* adalah ⁷:

1. Memperbaiki mutu pengambilan keputusan. Dengan informasi biaya yang teliti memungkinkan mengurangi kesalahan pengambilan keputusan. Informasi biaya produk yang teliti penting artinya bagi manajemen jika perusahaan menghadapi persaingan tajam.
2. Memungkinkan manajemen melakukan perbaikan terus-menerus terhadap kegiatan untuk mengurangi biaya overhead.
Perbaikan berbagai macam kegiatan untuk menghasilkan produk dan menghilangkan kegiatan yang tidak menambah nilai bagi konsumen dapat dipertimbangkan oleh manajemen berdasarkan informasi yang disajikan oleh *ABC Systems*.
3. Memberikan kemudahan dalam penentuan biaya relevan.
Karena *ABC System* menyediakan informasi biaya yang dihubungkan dengan berbagai kegiatan untuk menghasilkan produk, maka manajemen akan memperoleh kemudahan dalam memperoleh informasi yang relevan dalam pengambilan keputusan yang menyangkut dengan berbagai kegiatan bisnis mereka.

⁷ Robn Cooper dan Robert S. Kaplan ; 'Does your Company Need a New Cost System P.268

DAFTAR PUSTAKA

Brimson, James A. *Activity Accounting : An Activity -Based Costing Approach*, New York: John Willey & Sons, Inc, 1991.

Cooper, Robin dan Robert S. Kaplan . *Implementing Activity-Based Cost Management Moving from Analysis to Action*. *Institute of Management Accountans*, Montvale, New Jesley, 1991

Hongren, Charles T , Gary L. Sundem dan William O. Straton . *Introduction to Management Accounting*, Tent Edition, Prentice -Hall International, Inc , 1996

Hansen , Don R dan Maryanne M.Mowen. *Cost Management : Accounting and Control*, South- Western College Publishing, Cincinnati, Ohio , 1997

Hansen, Don R dan Maryanne M. Mowen . *Management Accounting* , 1997

Kaplan, Robert S dan Anthony A. Atkinson. *Advanced Management Accounting*, Second Editionm Prentice-Hall International Editions, 1998

H. Nuryaman, S.E., M.Sc. adalah dosen biasa STIEB,
dan juga Ketua Jurusan Akuntansi S-1



Widyatama
UNIVERSITAS WIDYATAMA