BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Kos

2.1.1 Pengertian Kos

Pengelolaan suatu badan usaha, baik yang bergerak dalam bidang perdagangan, jasa maupun manufaktur (pabrikan) memerlukan manajemen yang dapat melaksanakan fungsi-fungsi manajerial dengan baik, seperti fungsi perencanaan, pengawasan, pengarahan dan pengevaluasian kegiatan perusahaan. Agar fungsi-fungsi ini dapat dilaksanakan dengan baik dan dapat mengarahkan manajemen untuk mengambil keputusan yang tepat, maka manajemen memerlukan berbagai informasi yang relevan dan akurat, salah satu informasi yang dibutuhkan adalah informasi biaya.

Dalam ilmu akuntansi dikenal istilah kos (*cost*) dan biaya (*expense*) yang sering disamaartikan oleh masyarakat sebagai biaya. Sebenarnya keduanya mempunyai arti yang berbeda. Hongren, Datar dan Foster (2006:798) memaparkan definisi biaya sebagai berikut:

"*Resource sacrificed forgone to achieve a specific objective*"

Hansen & Mowen (2000;35) mengemukakan definisi biaya sebagai berikut:

> *"Cost is the cash or cash equivalent value sacrificied for goods and service that are expected to bring a current or future benefit to the organization"*

Mulyadi (2003:4) mendefinisikan kos sebagai berikut :

> "Kos adalah kas atau nilai setara kas yang dikorbankan untuk memperoleh barang atau jasa yang diharapkan akan membawa manfaat sekarang atau dimasa depan bagi organisasi."

Dari beberapa sumber di atas dapat disimpulkan beberapa karekateristik utama kos yaitu pengorbanan untuk memperoleh suatu barang atau jasa untuk

memperoleh keuntungan sekarang atau di masa yang akan dating. Sedangkan biaya merupakan arus keluar barang atau jasa yang dapat diukur dan sebagai lawan dari pendapatan dalam menentukan laba.

2.1.2 Klasifikasi Kos

Seperti yang telah dikemukakan di atas, manajemen membutuhkan informasi biaya untuk dapat melakukan pengambilan keputusan. Informasi biaya yang dibutuhkan manajemen ini dapat dikumpulkan melalui pencatatan dan pengelompokan biaya yang terjadi dalam perusahaan. Klasifikasi biaya sangat penting guna membuat ikhtisar yang berarti atas data biaya. Suatu kos yang dicatat untuk suatu keperluan mungkin tidak akan sesuai untuk tujuan lainnya (*different cost for different purpose)* sehingga kos haruslah diklasifikasikan secara berbeda untuk tujuan-tujuan yang berbeda.

Hongren, Datar dan Foster (2006:25), biaya-biaya perusahaan atau organisasi dapat diklarifikasikan ke dalam dua kelompok biaya, yaitu :

"1. Biaya langsung *(direct cost),*
2. Biaya tidak langsung *(indirect costs*)"

Uraian dari kedua kelompok biaya tersebut sebagai berikut:

3. Biaya langsung *(direct cost),* yaitu biaya-biaya yang dapat ditelusuri langsung ke objek biaya *(cost object),* contohnya satuan bahan baku yang digunakan untuk memproduksi satu unit produk.
4. Biaya tidak langsung *(indirect costs),* yaitu biaya-biaya yang berhubungan dengan suatu objek biaya tertentu namun tidak dapat ditelusuri dengan cara yang *economical feasible (cost effective),* contohnya adalah biaya gaji.

Adapun klasifikasi biaya menurut Mulyadi (2005:14), adalah:

"1. Objek pengeluaran
2. Fungsi pokok dalam perusahaan
3. Hubungan biaya dengan sesuatu yang dibiayai
4. Prilaku biaya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan
5. Jangka waktu manfaatnya"

Uraian dari klasifikasi biaya tersebut adalah:

1. Objek pengeluaran

   Dalam 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. Fungsi pokok dalam perusahaan

   Dalam perusahaan manufaktur, ada 3 fungsi pokok yaitu fungsi produksi, fungsi pemasaran dan fungsi administrasi dan umum. Oleh karena itu dalam perusahaan manufaktur, biaya dapat dikelompokan menjadi 3 kelompok :

   a. Biaya produksi

      Merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk mengelola bahan baku menjadi produk jadi yang siap untuk dijual, seperti biaya depresiasi mesin dan peralatan, biaya bahan baku, biaya penolong, biaya gaji karyawan yang bekerja dalam bagian-bagian, baik yang langsung maupun yang tidak langsung.

   b. Biaya pemasaran

      Merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk melaksanakan kegiatan pemasaran produk, seperti biaya iklan, biaya promosi, biaya angkutan dari gudang perusahaan ke gudang pembeli, gaji karyawan bagian-bagian yang melaksanakan kegiatan pemasaran.

   c. Biaya Administrasi dan Umum

      Merupakan biaya-biaya untuk mengkordinasi kegiatan produksi dan pemasaran produk, seperti biaya gaji karyawan bagian keuangan, akuntansi, personalia dan bagian hubungan masyarakat, biaya pemeriksaan akuntan, biaya fotocopy.

3. Hubungan biaya dengan sesuatu yang dibiayai

   Sesuatu yang dibiayai dapat berupa produk atau departemen. Dalam hubungannya dengan sesuatu yang dibiayai, biaya dapat dikelompokan kedalam 2 golongan :

a. Biaya langsung (*direct cost*)

   Merupakan biaya yang terjadi, yang penyebab satu-satunya adalah karena adanya sesuatu yang dibiayai. Jika sesuatu yang dibiayai tersebut tidak ada, maka biaya langsung ini tidak akan terjadi. Dengan demikian biaya langsung akan mudah diidentifikasikan dengan sesuatu yang dibiayai.

b. Biaya tidak langsung (*indirect cost*)

   Merupakan 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* produk.

4. Prilaku biaya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan. Dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan, biaya dapat digolongkan menjadi :

   a. Biaya Variabel

      Merupakan biaya yang jumlah totalnya berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan, seperti biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung.

   b. Biaya Semivariabel

      Merupakan biaya yang berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Biaya semi variable mengandung unsur biaya tetap dan unsur biaya variable.

   c. Biaya Semi *fixed*

      Merupakan biaya tetap untuk tingkat volume kegiatan tertentu dan berubah dengan jumlah yang konstan pada volume produksi tertentu.

   d. Biaya tetap

      Merupakan biaya yang jumlahnya tetap dalam kisar volume kegiatan tertentu, seperti gaji direktur produksi.

5. Jangka waktu manfaatnya

   Atas dasar jangka waktu manfaatnya, biaya dapat dibagi menjadi 2 yaitu :

   a. Pengeluaran modal (*capital expenditures*)

      Merupakan biaya yang hanya mempunyai manfaat dalam periode akuntansi, seperti pengeluaran untuk pembelian aktiva tetap dan pengeluaran untuk riset dan pengembangan suatu produk.

   b. Pengeluaran Pendapatan (*revenue expenditures*)

      Merupakan biaya yang hanya mempunyai manfaat dalam periode akuntansi, terjadinya pengeluaran tersebut. Pada saat terjadinya pengeluaran pendapatan ini dibebankan sebagai biaya dan dipertemukan dengan pendapatan yang diperoleh dari pengeluaran biaya tersebut. Contoh pengeluaran pendapatan antara lain adalah biaya iklan, biaya telex, dan biaya tenaga kerja.

2.1.3 Metoda Pengumpulan Kos

Pengumpulan biaya produksi dalam suatu perusahaan dipengaruhi oleh karakteristik produksi perusahaan tersebut. Secara garis besar, karakteristik memproduksi suatu produk dapat dibagi menjadi dua macam, yaitu produksi atas dasar pesanan dan produksi massa. Mulyadi (2005:16) menyatakan nahwa:

> ”Pengumpulan kos produksi dalam suatu perusahaan dipengaruhi oleh karakteristik kegiatan produksi perusahaan tersebut.”

Karakteristik tersebut dapat dikelompokkan sebagai perusahaan yang produksinya berdasarkan pada pesanan (*job order costing)* dan perusahaan yang berproduksi masa (*process costing)*. Perbedaan keduanya terletak pada :

1. Pengumpulan kos produksi
   a. *Job order costing method* mengumpulkan kos produksi menurut pesanan.
   b. *Process costing method* mengumpulkan biaya produksi per departemen produksi per periode akuntansi.
2. Perhitungan kos produksi per unit

a. *Job order costing method* menghitung kos produksi per satuan dengan cara membagi total biaya yang dikeluarkan untuk pesanan tertentu dengan jumlah satuan produk yang dihasilkan dalam pesanan yang bersangkutan. Penghitungan ini akan dilakukan pada saat pesanan telah selesai diproduksi.
b. *Process costing method* menghitung kos produk terjual per satuan dengan cara membagi total kos produksi yang dikeluarkan selama periode tertentu dengan jumlah satuan produk yang dihasilkan selama periode yang bersangkutan dan dilakukan setiap akhir periode akuntansi.

3. Penggolongan kos
   a. Dalam *Job order costing method* kos produksi harus dipisahkan menjadi kos produksi langsung dan kos produksi tidak langsung. Kos produksi langsung di-*assign* ke produk berdasarkan biaya yang sesungguhnya terjadi. Kos produksi tidak langsung di-*assign* ke produk berdasarkan tarif yang ditentukan.
   b. Dalam proses *costing method* pembedaan kos produksi langsung dan kos produksi tidak langsung seringkali tidak diperlukan, terutama jika perusahaan hanya menghasilkan satu macam produk. Karena kos produk terjual dihitung setiap akhir periode, maka umumnya kos overhead pabrik di-*assign* ke produk atas dasar kos yang sesungguhnya.
4. Unsur yang digolongkan dalam kos overhead
   a. Dalam *Job order costing method* kos overhead pabrik terdiri dari kos bahan tidak langsung, kos tenaga kerja tidak langsung dan kos produksi lain selain kos bahan baku langsung dan kos tenaga kerja langsung. Dalam metoda ini kos overhead di-*assign* ke produk atas dasar tariff yang ditentukan.
   b. Dalam proses *costing method* kos overhead pabrik terdiri adari kos produksi selain kos bahan baku (baik langsung maupun tidak langsung) dan kos tenaga kerja (baik langsung maupun tidak langsung). Dalam metoda ini kos overhead di-*assign* ke produk sebesar yang sesungguhnya terjadi selama periode akuntansi tertentu.

2.1.4 Manfaat Informasi Biaya bagi Pihak Manajemen

Menurut Mulyadi (2006:38) manfaat adanya informasi adalah:

> "Memungkinkan manajer dan karyawan untuk mengelola aktivitas, sehingga manajemen terdorong untuk melakukan *improvement* berkelanjutan terhadap aktivitas yang digunakan untuk menghasilkan produk/jasa, sehingga mampu menghasilkan keluaran secara *cost effective*."

Informasi biaya digunakan manajemen untuk :

1. Fungsi perencanaan, baik yang bersifat jangka pendek maupun jangka panjang.
2. Menetapkan harga jual
3. Menilai profitabilitas suatu produk atau jasa.
4. Mengukur efisiensi proses.
5. Menilai kinerja sumber daya manusia.

2.2 *Traditional Costing*

2.2.1 Pengertian *Traditional Costing*

Traditional costing adalah metoda yang menekankan pada aktivitas yang jumlahnya proporsional dengan jumlah unit yang diproduksi (*unit level activity*). Asumsi untuk *traditional costing* adalah bahwa sumber daya di-*assign* secara proporsional dengan voluma yang diproduksi. Fokus perhatian dari *traditional costing* adalah produk dan voluma produksi karena keduanyalah yang menyebabkan timbulnya kos.

Hingren, Foster dan Datar (2000:142) membagi kos dalam empat kategori sebagai berikut :

1. *Output unit level cost, are resources sacrificed on activities performed on each individual unit of a product and service.*
2. *Batch level cost, are resources sacrificed on activities that are related to a group of unit of unit of product(s) or services(s) rather than to each individual unit if product or service.*

3. *Product-substaining (or service-substaining) cost, are resources sacrificed on activities under taken to support individual product or services.*
4. *Facility-substaining cost , are resources sacrificed on activities that cannot be traced to individual products and services but support the organization as a whole.*

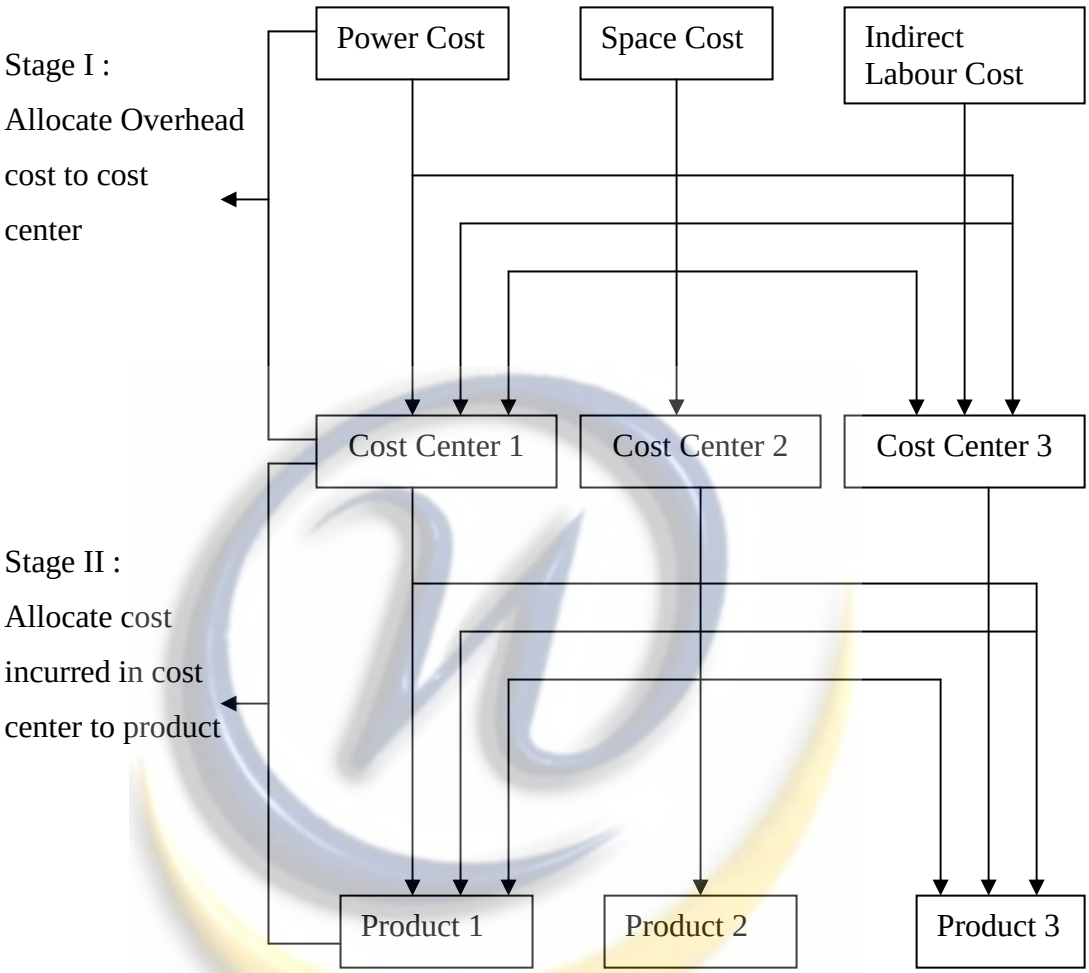
2.2.2 Sistem Akuntansi Biaya Konvensional

Sistem akuntansi biaya konvensional mengalokasikan produk-produk berdasarkan volume produksi. Biaya-biaya diklasifikasikan atas dasar biaya langsung dan tak langsung. Sistem akuntansi biaya konvensional ini menggunakan dasar ukuran dan aplikasi volume produksi, yaitu *unit based measurement*, seperti jam tenaga kerja langsung, jam mesin, biaya material, dan lain-lain.

Pada sistem akuntansi biaya konvensional, menurut Supriyono (1994 :662) sistem pembebanan 2 tahap, yaitu sebagai berikut :

1. Biaya overhead didistribusikan ke pusat-pusat biaya (*cost center*)
2. Biaya yang terakumulasi dalam tiap pusat biaya dialokasikan ke produk dengan menggunakan pemicu *unit based* (*unit based drivers*)

Gambar 2.1
Pembebanan 2 Tahap Sistem Akuntansi Biaya Konvensional



Sumber : Cooper, Robert Kaplan, The Design of Cost Management Systems, h.368

Dalam *traditional costing*, kos tidak langsung di-*assign* sebanyak dua kali ke produk. Pada tahap pertama, kos tidak langsung di-*assign* ke *cost centre* dan selanjutnya pada tahap kedua kos yang telah diakumulasikan di *cost center* di-*assign* ke objek cost dengan menggunakan *unit based driver*.

Masalah yang timbul dalam penerapan *traditional costing* adalah adanya sumber daya dalam produksi yang tidak digunakan secara proporsional dengan voluma produksi. Hal ini dapat mengurangi kos yang di-*assign* ke objek kos pada

akhirnya. *Traditional costing* tidak mampu menggambarkan sumber daya yang sebenarnya dikonsumsi oleh objek kos yang tidak terpengaruh oleh voluma produksi.

2.2.3 Kelebihan dan Kekurangan Sistem Akuntansi Biaya Konvensional

Sebelum teknologi dan kompleksitas produksi semakin maju seperti saat ini, *traditional costing* dapat diterima karena proses manufaktur masih bersifat intensif tenaga kerja (*highly labour intensive*) dan kos produksi tidak langsung (*overhead cost*) hanyalah merupakan prosentase yang kecil dari seluruh total kos dan keanekaragaman produk masih sangat rendah. Dibawah situasi dan kondisi yang demikian, kuantitas buruh langsung di dalam proses produksi masih dominan dan masih relevan untuk dasar *assignment* biaya.

Menurut Harnanto (2004:128), kelebihan dari sistem akuntansi biaya konvensional, adalah sebagai berikut :

1. Mudah diterapkan
   Sistem akuntansi biaya konvensional, tidak banyak menggunakan *cost driver* dalam mengalokasikan biaya produksi tidak langsung, sehingga memudahkan manajer dalam melakukan perhitungan.
2. Mudah diaudit
   Sistem akuntansi biaya konvensional tidak banyak menggunakan *cost driver*, biaya produksi tidak langsung dialokasikan berdasarkan *volume based measured*, maka memudahkan auditor dalam proses audit.

Sedangkan kekurangan sistem akuntansi biaya konvensional menurut Harnanto (2004:128) sebagai berikut:

1. Dapat mendistorsi biaya produksi
   Beberapa alasan penyebab distorsi biaya :
   a. Biaya overhead tidak ditelusuri ke produk secara individual
   b. Total komponen biaya overhead dalam suatu biaya produk senantiasa terus meningkat. Pada saat *prosentase* biaya overhead semakin besar, maka distorsi biaya produk pun menjadi besar.

c. Banyak kegiatan yang termasuk dalam kegiatan administrasi dan penjualan yang sebenarnya dapat ditelusuri ke produk.

2. Sistem akuntansi biaya konvensional berorientasi fungsional

   Biaya diakumulasikan berdasarkan item lini, seperti jadi dan kemudian berdasarkan fungsi, seperti perekayasaan dalam setiap item lini. Orientasi fungsi ini tidak cocok dengan realitas fungsional silang yang biasa digunakan pada perusahaan manufaktur.

Walaupun sistem akuntansi biaya konvensional mudah diterapkan dan mudah di aduit, namun sistem akuntansi biaya konvensional akan menyebabkan distorsi biaya produksi yang akan mempengaruhi perolehan biaya yang telah ditetapkan dan sistem akuntansi biaya konvensional berorientasi fungsional dimana pada perusahaan manufaktur orientasi fungsi ini tidak cocok. Dengan demikian kita harus mempertimbangkan lagi untuk menggunakan sistem akuntansi biaya konvensional.

2.3 *Activity Based Costing System*

2.3.1 Pengertian *Activity Based Costing System*

Berbagai sumber memberikan definisi mengenai a*ctivity-based costing*. Hilton, Maher, dan Selto (2003:145) mendefinisikan a*ctivity-based costing* sebagai berikut:

> *Activity-based costing is a costing method that first assign costs to activities and then to goods and service based on how much each good or service uses the activities.*

Menurut Carter dan Usry (2004: 496), *Activity Based Costing* adalah :

> "*Activity Based Costing* didefinisikan sebagai suatu sistem perhitungan biaya dimana tempat penampungan biaya overhead yang jumlahnya lebih dari satu dialokasikan menggunakan dasar-dasar yang memasukkan satu atau lebih faktor yang tidak berkaitan dengan volume (*non-volume-related-factor*)".

Menurut Hongren, Datar dan Foster (2006:306) mendefinisikan bahwa :

> *"Activity Based Costing is an approach in costing that focused on individual activities as the fundamental cost object object. It uses the cost of these activities as the basis for assigning cost to other cost objects such as product or services."*

Dari pernyataan tersebut, terlihat bahwa dalam ABC membebankan biaya pertama pada aktivitas yang menimbulkan biaya tersebut dan kemudian membebankannya pada pemikul biaya yang mengkomsumsi aktivitas tersebut sehingga perhitungannya akan lebih akurat.

2.3.2 Tujuan Metode *Activity Based Costing*

Sistem biaya konvensional kurang mampu dalam memenuhi kebutuhan manajemen dalam perhitungan harga pokok yang akurat, terlebih apabila melibatkan biaya produksi tidak langsung yang cukup besar dan keanekaragaman produk. Hal ini mengakibatkan pengambilan keputusan yang kurang tepat oleh pihak manajemen sehubungan dengan strategi yang ditetapkan sedangkan metode ABC menggunakan berbagai tingkatan aktivitas dalam pembebanan biaya produksi tidak langsung.

Menurut Haedicke (2005:15), metode ABC dapat digunakan untuk berbagai keputusan yang akurat seperti :

"1. Penetapan harga
2. Mengukur hubungan dengan pelanggan
3. Aktivitas peningkatan proses
4. Perolehan teknologi
5. Rancangan proses"

Uraian hal tersebut di atas sebagai berikut:

1. Penetapan harga

   Dalam perhitungan harga pokok yang konvensional, distorsi dapat terjadi apabila perusahaan menghasilkan produk dengan perbedaan dalam jumlah, ukuran serta tingkat kesulitan dalam proses produksinya.

   Dengan menggunakan metode ABC, maka informasi yang diperoleh akan lebih baik, karena dapat menggambarkan nilai aktivitas dalam suatu perusahaan yang dikonsumsi untuk membuat suatu produk yang lebih baik.

2. Mengukur hubungan dengan pelanggan

   Dalam sistem biaya konvensional, biaya dipandang secara keseluruhan, sehingga mengabaikan biaya-biaya yang disebut *below the line*, seperti biaya penjualan, distribusi, penelitian dan pengembangan serta administrasi, biaya-

biaya tersebut dianggap sama besarnya untuk masing-masing pelanggan, yang sesungguhnya terdapat perbedaan jumlah biaya untuk masing-masing pelanggan.

Sedangkan metode ABC membebankan biaya-biaya tersebut kepada pelanggan yang membutuhkan aktivitas ini, yang membedakan tergantung pada tipe langganan, tingkat pelayanan, dan lain-lain.

3. Aktivitas peningkatan proses

   Dalam sistem biaya konvensional, manajemen diberikan laporan yang menunjukkan dimana biaya dikeluarkan, tanpa menyebutkan penyebab timbulnya biaya. Contohnya pihak manajemen memutuskan untuk mengurangi biaya yang berhubungan dengan proses pesanan penjualan. Berdasarkan data dari sistem biaya konvensional, maka manajemen akan memiliki kecendrungan untuk mengurangi jumlah tenaga kerja bagian tersebut, yang sesungguhnya tidak akan memenuhi tujuannya, sebab pekerja yang tersisa akan terlampau banyak pekerjaannnya, sehingga akan menambah biaya untuk tenaga kerja sementara pada saat perusahaan menerima banyak pesanan. Namun apabila pihak manajemen menyadari penyebab timbulnya biaya tersebut adalah aktivitas, maka pengurangan jumlah pekerja tersebut sebaiknya diikuti dengan pengurangan jumlah aktivitas, misalnya dengan menerapkan jumlah minimal pesanan dalam sekali pesan, agar hasil yang diperoleh optimal.

4. Perolehan teknologi

   Biaya produksi tidak langsung dibebankan dengan dasar pembebanan biaya tenaga kerja langsung memberikan persepsi bagi manajemen bahwa biaya produksi tidak langsung akan menurun apabila mengurangi biaya tenaga kerja langsung. Kecendrungan akan hal inilah yang memberikan kecendrungan bagi manajemen untuk membuat keputusan perubahan dari padat karya ke padat modal yang diyakini akan menurunkan biaya produksi tidak langsung.

   Kenyataannya penurunan tersebut jarang sekali terjadi, yang malah akan meningkatkan biaya-biaya lainnya seperti teknisi, pemograman, pemeliharaan dan peralatan, dan malah akan meningkatkan biaya produksi tidak langsung.

5. Rancangan proses

   Sistem akuntansi biaya konvensional, gagal dalam membebankan biaya produksi tidak langsung kepada proses produksi, sehingga mengakibatkan perancangan produk tidak dapat menentukan berapa biaya sesungguhnya yang dibutuhkan untuk menghasilkan produk. Dalam memilih rancangan komponen yang akan digunakan, dilakukan analisis perbandingan biaya untuk masing-masing komponen. Jika pembebanan biaya kepada proses tidak benar, maka akan dapat diketahui komponen mana yang sesungguhnya melalui proses produksi yang lebih murah.

Hal di atas menggambarkan bahwa perhitungan biaya berdasarkan kegiatan dapat menghasilkan perbaikan perhitungan biaya produk yang cukup berarti.

2.3.3 Keberatan-keberatan Terhadap Penggunaan *Activity Based Costing*

Menurut Amin (2005:25-26), ada beberapa keberatan-keberatan dalam penggunaan ABC, yaitu:

1. Apabila suatu perusahaan melepaskan suatu produk, sumber daya menjadi bebas. Manajemen mungkin mengharapkan ia akan mengarah ke suatu penurunan dalam pengurangan. Namun, ini biasanya tidaklah demikian. Manajemen sering tidak bertindak untuk memindahkan sumber daya yang dibebaskan (seperti pekerja atau manajer) ketika suatu produk dilepaskan, sehingga mengarah ke kapasitas berlebihan dan pemborosan. Juga sumber daya yang dilepas mungkin tidak cukup memungkinkan pengeluaran menurun.
2. Diperlukan banyak aktivitas untuk menjalankan pabrik, tidaklah mungkin memonitor semua aktivitas tersebut dan tidak praktis memonitor lebih dari sedikit. Solusinya adalah menggabungkan aktivitas tersebut. Ini dapat dilakukan dengan menggabungkan aktivitas yang mengarahkan aktivitas lain karena hubungan kuat terlibat.
3. Terdapat beberapa kondisi yang dapat mengarahkan manajemen bergeser ke sistem ABC ; kondisi tersebut mencakup :

a. Biaya yang menurun untuk pengumpulan dan pengolahan data
b. Biaya kesalahan (*cost of errors*) yang meningkat bagi perusahaan
c. Kompetisi yang meningkat
d. Struktur biaya yang berubah
e. Bauran produk yang berubah

4. Penggunaan yang optimal dari ABC adalah untuk memperbaiki kinerja biaya dengan memperbaiki aktivitas. Apabila aktivitas menimbulkan biaya, maka kunci untuk mengurangi biaya, memperbaiki mutu dan meningkatkan efisiensi adalah mengurangi aktivitas, memperbaiki dampak dan mutu aktivitas, serta membuat aktivitas lebih efisien.
5. Aktivitas-aktivitas dapat diklasifikasikan sebagai bernilai tambah atau tidak bernilai tambah. Aktivitas tidak bernilai tambah merupakan pemborosan (*waste*) dan diidentifikasikan oleh aktivitas-aktivitas yang tidak menambah nilai terhadap produk, nilai tersebut adalah menurut pandangan pelanggan. Aktivitas yang tidak bernilai tambah merupakan aktivitas yang harus ditargetkan untuk dieliminasi.
6. Suatu sistem ABC yang lengkap dengan berbagai kelompok biaya (*cost pools*) dengan pemacu biaya yang banyak (*multiple cost drivers*) tidak dapat disangkal lebih kompleks daripada sistem tradisional dan dengan demikian lebih mahal diadministrasikan.
7. Aplikasi ABC untuk perusahaan yang harus menggunakan (*market based pricing*) dan penetapan harga berbasis pasar yang tidak mempunyai struktur teknologi tinggi yang sama telah dipertanyakan.
8. Banyak masalah praktis tidak dapat di atasi. Contohnya termasuk biaya umum (*common cost*), pemilihan pemacu biaya, ”*nonlinearity*” dari pemacu biaya dan sebagainya.

2.3.4 Model Tingkatan *Activity Based Costing*

Definisi aktivitas pada perusahaan besar berbeda dengan perusahaan menengah dan kecil. Untuk perusahaan besar, aktivitas didefinisikan sebagai proses-proses atau prosedur-prosedur yang menyebabkan kerja dan setiap proses-

proses atau prosedur-prosedur tersebut mengkomsumsi sejumlah waktu dan biaya yang signifikan.

Pada perusahaan menengah dan kecil, setiap proses atau prosedur mengkomsumsi sejumlah waktu dan biaya yang relatif kecil sehingga perhitungan akan lebih mudah jika beberapa prosedur disatukan.

Menurut Supriyono (2004:237-239), ada 4 tingkatan aktivitas yaitu :

"1. Unit Level Activity
2. Batch Level Activity
3. Product Sustaining Activity
4. Facility Sustaining Activity"

Uraian 4 tingkatan aktivitas *Activity Based Costing* sebagai berikut:

1. *Unit Level Activity*

   Aktivitas ini terjadi setiap unit produk dihasilkan. Biaya aktivitas yang masuk dalam kategori ini dipengaruhi oleh jumlah unit produk yang dihasilkan. Contoh aktivitas ini antara lain biaya tenaga kerja langsung, jam mesin, dan lain-lain.

2. *Batch Level Activity*

   Aktivitas ini terjadi setiap suatu batch produk dihasilkan. Biaya yang timbul dari alat ini tidak terpengaruh dengan jumlah unit yang dihasilkan dari setiap *batch*, tetapi dipengaruhi oleh jumlah batch yang dihasilkan.

3. *Product Sustaining Activity*

   Aktivitas yang masuk dalam kategori ini adalah aktivitas-aktivitas yang berhubungan dengan kegiatan penelitian dan pengembangan produk baru, perbaikan proses pengolahan teknis produk yang sudah ada agar proses produksi menjadi lebih efisien dan menjamin mutu produk yang sudah ada. Contoh aktivitas ini antara lain aktivitas penelitian dan pengembangan produk, perekayasaan proses, dan lain-lain.

4. *Facility Sustaining Activity*

   Aktivitas-aktivitas yang masuk dalam golongan ini berhubungan dengan kegiatan-kegiatan untuk mempertahankan atau memelihara kapasitas dan

fasilitas produksi yang dimiliki oleh perusahaan. Contoh aktivitas ini antara lain pemeliharaan bangunan, pertamanan, kebersihan, dan lain-lain.

2.3.5 Pemicu Biaya (*Cost Driver*)

Faktor yang mempengaruhi perubahan pada total biaya pada suatu *cost object* disebut dengan pemicu biaya (*cost driver*). *Cost driver* adalah penyebab terjadinya biaya, sedangkan aktivitas adalah dampaknya.

Menurut Horgren, Foster, dan Datar (2003:34), pengertian *cost driver* adalah sebagai berikut :

> *"A cost driver is variable,such as the level of activity or volume that causally affects costs over a given time span. That is, there is a cause-and effect relationship between a change in the level of activity or volume and a change in the level of total costs".*

2.3.6 Pemilihan Pemicu Biaya

Menurut Cooper dan Kaplan (2003:383), dalam memilih *cost driver* yang tepat, ada beberapa hal yang harus diperhatikan, yaitu :

"1. Kemudahan memperoleh data yang diperlukan bagi *cost driver* tersebut
2. Korelasi antara komsumsi aktivitas yang diukur dengan *cost driver* tersebut dengan komsumsi yang sebenarnya
3. Tingkah laku yang disebabkan *cost driver* tersebut

Semakin tepat *cost driver* yang dipilih, perhitungan biaya akan semakin akurat, tetapi semakin besar pula biaya pengukuran yang dibutuhkan.

2.3.7 Prosedur Pembebanan 2 Tahap Metode *Activity Based Costing*

Adapun tahap-tahap dalam perancangan ABC, menurut Blocher, Chen, Lin (2001:123), sebagai berikut :

1. Tahap pertama : mengidentifikasikan biaya sumber daya dan aktivitas

   Hal pertama yang dilakukan tim proyek ABC dalam merancang sistem ABC adalah mengidentifikasi dan deskripsi pekerjaan (aktivitas) dalam organisasi, yang meliputi pengumpulan data dari dokumen dan catatan yang ada, observasi, wawancara terhadap orang-orang kunci. Biaya sumber daya adalah

biaya yang dikeluarkan untuk melakukan berbagai aktivitas, seperti : pembelian, penanganan bahan, pergudangan, ruang kantor, dan lainnya.

2. Tahap kedua : membebankan biaya sumber daya ke aktivitas

   Biaya sumber daya dibebankan ke aktivitas dengan cara penelusuran secara langsung (*direct tracing*) atau estimasi. *Direct tracing* mensyaratkan untuk mengukur pemakaian sumber daya yang sesungguhnya digunakan oleh aktivitas. Jika pengukuran secara langsung tidak dapat dilakukan, manajer departemen atau supervisor diminta untuk mengestimasi persentase waktu yang dikeluarkan oleh tenaga kerja pada setiap aktivitas yang diidentifikasi.

3. Tahap ketiga : membebankan biaya aktivitas ke objek biaya

   Driver aktivitas digunakan untuk membebankan biaya aktivitas ke objek biaya. Driver aktivitas biasanya berupa jumlah pesanan aktivitas, jumlah laporan penerimaan barang, jumlah laporan atau jam inspeksi, jumlah suku cadang yang disimpan, jumlah pembayaran, jam tenaga kerja langsung, jam mesin, jumlah set up dan waktu siklus produksi.

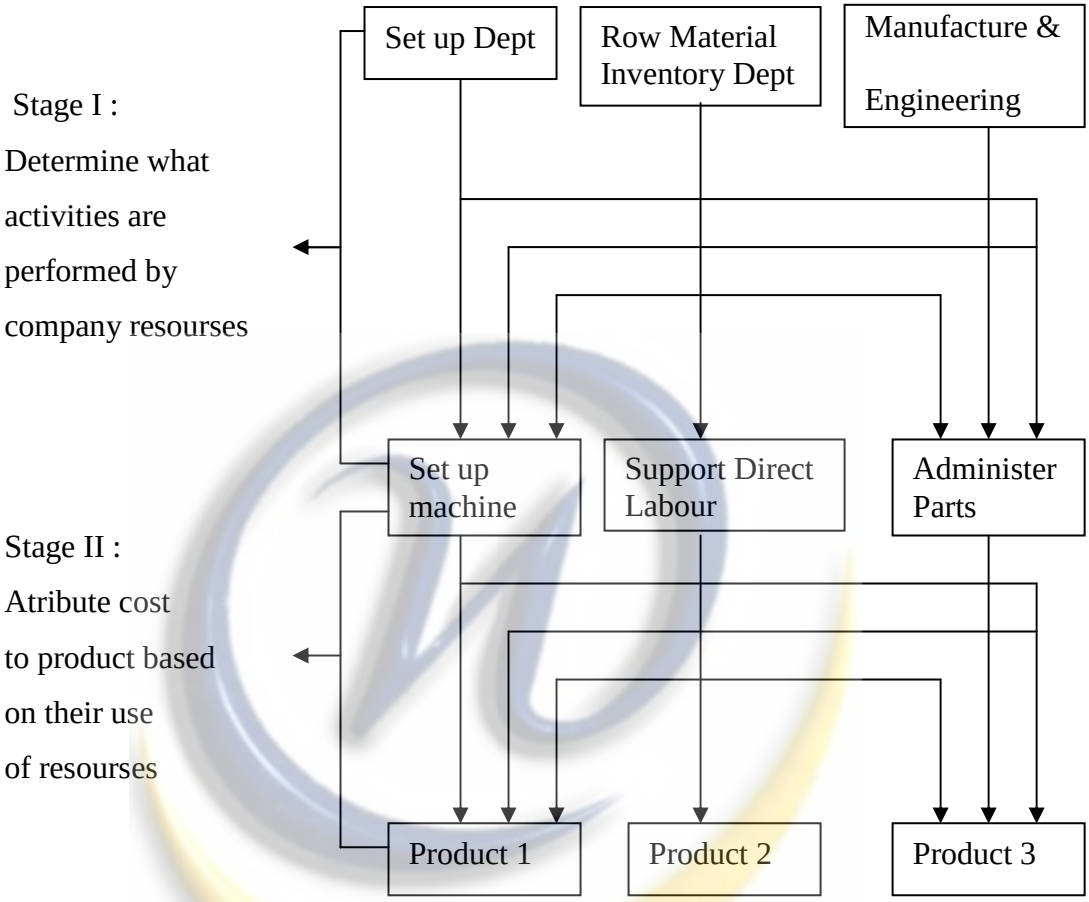
   Driver aktivitas menjelaskan biaya aktivitas yang meningkat atau menurun. Biaya tersebut dialokasikan secara proporsional dengan *cost driver* yang digunakan oleh setiap produk.

Bila terjadi produk *diversity*, yaitu produk mengkomsumsi biaya produksi tidak langsung dalam proporsi yang berbeda maka jumlah pusat biaya yang digunakan akan bertambah banyak jumlahnya.

Selanjutnya perlu ditentukan pemicu biaya dalam mengalokasikan biaya. Semakin banyak pusat biaya yang digunakan maka semakin banyak pula pemicu biaya yang dibutuhkan dan semakin akurat juga informasi biaya yang dihasilkan. Kemudian, sebagai akhir dari tahap kedua adalah menghitung intensitas komsumsi biaya pada setiap pusat biaya berdasarkan pemicu biaya yang telah ditentukan sebelumnya. Intensitas komsumsi pada pusat biaya ini disebut tarif pusat biaya atau *pool rate*.

Gambar 2.2

Pembebanan 2 Tahap Metode *Activity Based Costing*



Sumber : Cooper, Kaplan, The Design of Cost Management Systems, h.282

2.3.8 Manfaat dan Keterbatasan *Activity Based Costing*

Metode ABC membantu mengurangi distorsi yang disebabkan oleh alokasi biaya konvensional. Metode ABC juga memberikan pandangan yang jelas tentang bagaimana komposisi perbedaan produk, jasa dan aktivitas perusahaan yang memberikan kontribusi sampai lini yang paling mendasar dalam jangka panjang.

Menurut Amin (2005:23) manfaat utama ABC adalah:

1. ABC menyajikan biaya produk yang lebih akurat dan informatif, yang mengarahkan kepada pengukuran profitabilitas produk yang lebih akurat dan kepada keputusan strategik yang lebih baik tentang penentuan harga jual, lini produk, pasar dan pengeluaran modal.

2. ABC menyajikan pengukuran yang lebih akurat tentang biaya yang dipicu oleh adanya aktivitas, hal ini dapat membantu manajemen untuk meningkatkan "*product value*" dan "*process value*" dengan membuat keputusan yang lebih baik tentang desain produk, mengendalikan biaya secara lebih baik dan membantu perkembangan proyek-proyek peningkatan *value.*
3. ABC memudahkan manajer memberikan informasi tentang biaya relevan untuk pengambilan keputusan bisnis.

Suatu pengkajian ABC dapat meyakinkan bahwa mereka harus mengambil sejumlah langkah untuk menjadi lebih kompetitif. Sebagai hasilnya, mereka dapat berusaha untuk meningkatkan mutu sambil secara simultan memfokus pada mengurangi biaya. Analisis biaya dapat menyoroti bagaimana benar-benar mahalnya proses *manufacturing*. Ini pada gilirannya dapat memacu aktivitas untuk mereorganisasi proses, memperbaiki mutu, dan mengurangi biaya.

Menurut Amin (2005;61) keterbatasan metode ABC memberikan alternatif penelusuran biaya ke produk individual secara lebih baik, tetapi juga mempunyai keterbatasan yang harus diperhatikan oleh manajer sebelum menggunakannya untuk menghitung biaya produk, yaitu:

1. Alokasi

   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. Contoh beberapa biaya untuk mempertahankan fasilitas, seperti aktivitas membersihkan pabrik dan pengelolaan proses produksi
2. Mengabaikan biaya

   Keterbatasan lain dari ABC adalah beberapa biaya yang diidentifikasi pada produk tertentu diabaikan dari analisis. Aktivitas yang biayanya sering diabaikan adalah pemasaran, iklan, riset dan pengembangan, rekayasa produk dan klaim jaminan. Tambahan biaya secara sederhana ditambahkan ke biaya produksi untuk menetukan biaya produk total. Secara tradisional biaya pemasaran dan administrasi tidak dimasukkan ke dalam biaya produk karena persyaratan pelaporan keuangan yang dikeluarkan oleh GAAP mengharuskan memasukkan ke dalam biaya periode.

3. Pengeluaran dan waktu yang dikomsumsi

   Sistem ABC sangat mahal untuk dikembangkan dan diimplementasikan. Disamping itu juga membutuhkan waktu yang lama. Seperti sebagian besar sistem akuntansi dan manajemen yang inovatif, biasanya diperlukan waktu yang lebih dari satu kali dilakukannya penelitian untuk mengembangkan dan mengimplementasikan ABC dengan sukses.

Agar sistem ABC dapat berhasil, perusahaan harus merangkul sistem ini dan menggunakannya sebagai basis untuk semua keputusan manajemen. Sistem ABC harus dapat dicapai oleh semua pemakai potensial. Semua pemakai potensial sistem ABC harus mempunyai akses yang tepat waktu, yang menyenangkan terhadap sistem biaya.

2.3.9 Langkah-Langkah Penerapan *Activity-Based Costing*

Penerapan a*ctivity-based costing* meliputi beberapa langkah seperti yang dikemukakan oleh Hongren, Foster, dan Datar (2004:144**)** bahwa tahapan penerapan a*ctivity-based costing* adalah sebagai berikut:

> *"1. Identify the chosen cost object.*
> *2. Identify the direct cost of the product.*
> *3. Select the cost allocation bases to use for allocatingindirect cost to the products.*
> *4. Identify the direct costs associated with each cost allocation base.*
> *5. Compute the rate per unit of each cost allocation base used to allocate indirect cost to the product.*
> *6. Compute the indirect cost allocated to the products.*
> *7. Compute the total costs of the product by adding all direct and indirect cost assigned to them."*

Sedangkan menurut Michael Maher (2007:238), a*ctivity-based costing* meliputi empat langkah dibawah ini:

> *"1. Identify the activities that consume resource and assign cost to them.*
> *2. Identify the cost driver(s) associated with each activity.*
> *3. Compute a cost rate per cost driver unit or transaction.*
> *4. Assign costs to product by multiplying the cost driver rate times the volume of cost driver unit consumed by the product.*

Langkah-langkah a*ctivity-based costing* diungkapkan Mulyadi (2003:197, 232) sebagai berikut:

”1. Identifikasi karakteristik sumber daya yang akan dibebankan ke aktivitas.
2. Pemilihan cara pembebanan sumber daya ke aktivitas.
a. Direct tracing
b. Allocation
c. Driver tracing”

2.3.10 Pembebanan Kos Dalam *Activity-Based Costing*

Pembebanan kos dalam a*ctivity-based costing* duraikan oleh beberapa sumber yang secara garis besar menyatakan bahwa a*ctivity-based costing* memiliki dua tahap pembebanan. Cooper dan Kaplan (2003:269) memberikan pernyataan sebagai berikut:

> *“Activity-based costing system start from assumption that avtivities cause costs. The second assumption of ABC system is that product (or customers) create the demand for activities.”*

Michael maher (2007:236) menyatakan:

> *“Activity-based costing is a costing method that assign cost first to activity and then to the product based on each product’s use of activities.”*

Hansen dan Mowen (2003:119) menyatakan hal yang sama:

> *“An activity-based costing system first trace cost to activities and then to product. Thus, ABC is also a two stages process, but in the first stage it trace overhead cost to activities rather than to an organizational unit such as the plant or departments. In both traditional and activity-based costing, the second stage consist of assigning costs to the product.”*

Pada intinya pernyataan-pernyataan diatas menyatakan bahwa a*ctivity-based costing* menelusuri kos pada aktivitas yang memicunya dan meng-*assign* kos aktivitas tersebut ke objek kos yang menimbulkan kos tersebut. Prosedur ini dikenal dengan istilah “*two stage allocation*”.