

**TINGKAT KEAKURATAN PENENTUAN BIAYA PRODUKSI
(STUDY COMPARATIF CONVENTIONAL COSTING SYSTEM DENGAN ACTIVITY BASED
COSTING SYSTEM)**

Oleh:

Ari Surya Darmawan

Universitas Pendidikan Ganesha

Abstrak

Manajer perusahaan memerlukan informasi yang akurat mengenai biaya produksi. Sistem akuntansi biaya tradisional kurang mampu menyediakan informasi yang menggambarkan kegiatan perusahaan dan hanya menyajikan informasi pada tahap produksi. Keterbatasan yang ada dalam sistem akuntansi biaya konvensional, maka dikembangkanlah suatu pendekatan baru untuk mengatasi kelemahan-kelemahan tersebut yaitu Activity Based Costing System (ABC System). ABC System memfokuskan aktivitas terhadap pengalokasian biaya overhead pabrik, yang dirancang atas dasar pemikiran bahwa dalam membuat produk yang diperlukan aktivitas dan aktivitas mengkonsumsi sumber daya.

Kata kunci: *biaya produksi, activity based costing*

Abstract

Corporate managers need accurate information about the costs of production. Traditional cost accounting systems are less able to provide information describing the activities of the company and only provide information at the production stage. Limitations that exist in the conventional cost accounting system, it is developing a new approach to overcome these weaknesses, namely System Activity Based Costing (ABC System). ABC System focused activity against allocating factory overhead costs, which are designed on the premise that in making products needed activities and activities consume resources.

Key words: *product cost, activity based costing*

I. Pendahuluan

Dalam era globalisasi yang penuh dengan persaingan semua perusahaan melakukan berbagai inovasi dalam hal penyempurnaan produk untuk dapat memenuhi kebutuhan konsumen yaitu dengan melakukan berbagai penyempurnaan terhadap aktivitas-aktivitas penelitian dan pengembangan produk, perekayasaan, produksi dan pemasaran. Dengan demikian, informasi yang diperlukan oleh manajer perusahaan yaitu informasi biaya produksi yang akurat, informasi biaya-biaya *overhead* yang lebih teliti dan terinci, dan informasi keuangan maupun non keuangan yang menunjang upaya perbaikan yang berkesinambungan.

Perusahaan yang masih menggunakan sistem akuntansi biaya tradisional (*conventional costing system*) dalam menghitung biaya produksinya, tidak mampu menyediakan informasi yang menggambarkan kegiatan perusahaan dan hanya menyajikan informasi pada tahap produksi, yang merupakan salah satu dari tiga tahap proses pembuatan produk yaitu tahap desain dan pengembangan produk, tahap produksi dan tahap distribusi. Sistem akuntansi biaya konvensional juga tidak mampu menghasilkan informasi yang menunjang strategi bersaing, karena sistem ini dirancang untuk penilaian persediaan dan disusun pada waktu biaya tenaga kerja langsung dan biaya bahan baku merupakan faktor produksi umum, perkembangan teknologi relatif stabil, dan ragam produk yang dihasilkan terbatas.

Perusahaan yang hanya memproduksi satu macam produk tidak akan menemukan permasalahan dalam menentukan biaya produksi, sebab biaya per unit produk dapat langsung ditentukan dengan membagi total biaya produksi dengan total unit yang diproduksi. Tidak demikian halnya apabila perusahaan memproduksi bermacam-macam produk. Sistem akuntansi biaya konvensional mengukur sumber daya yang dikonsumsi dalam proporsi terhadap jumlah unit dari produk individual, akan tetapi beberapa sumber daya tidak disebabkan oleh jumlah unit yang diproduksi misalnya merupakan suatu fungsi dari *batch*, produk, dan penopang aktivitas. Sistem akuntansi biaya konvensional mengalokasikan *overhead* secara *arbitrer* berdasarkan satu atau dua basis alokasi yang *non representative*, dengan demikian gagal menyerap konsumsi *overhead* yang benar menurut produk individual. Tidak demikian halnya apabila perusahaan memproduksi bermacam-macam produk, dengan semakin bervariasi produk yang dihasilkan, sistem akuntansi biaya konvensional tidak dapat menghasilkan perhitungan biaya per unit produk yang lebih akurat.

Sistem akuntansi biaya konvensional mengalokasikan biaya *overhead* pabrik dengan dasar pembebanan jumlah unit atau volume produksi misalnya jam kerja langsung, jam mesin, atau unit produksi. Penggunaan *cost driver* yang hanya berdasarkan volume untuk pembebanan biaya *overhead* pabrik dapat menimbulkan *distorsi* biaya produk. Untuk perusahaan yang menghasilkan produk yang homogen, penggunaan *cost driver* berdasarkan volume saja dapat diterima. Berbeda apabila perusahaan menghasilkan

produk yang bervariasi yang mengkonsumsi aktivitas *overhead* yang berbeda-beda misalnya ukuran produk, volume produk, kerumitan produk, dan *diversitas* bahan.

Keterbatasan yang ada dalam sistem akuntansi biaya konvensional, menuntut pihak manajemen sangat membutuhkan sistem akuntansi biaya yang mampu menghasilkan informasi yang lebih akurat, maka dikembangkanlah suatu pendekatan baru untuk mengatasi kelemahan-kelemahan tersebut yaitu *Activity Based Costing System (ABC System)*. *ABC System* memfokuskan aktivitas terhadap pengalokasian biaya *overhead* pabrik, yang dirancang atas dasar pemikiran bahwa dalam membuat produk yang diperlukan aktivitas dan aktivitas mengkonsumsi sumber daya. Pengalokasian biaya *overhead* pabrik dilakukan atas dasar aktivitas-aktivitas yang dilakukan sehubungan dengan perubahan produk sehingga mampu melaporkan biaya produksi yang lebih akurat, sebagai informasi bagi manajemen dalam mengambil keputusan. Biaya ini bukan hanya terjadi, dikumpulkan, dialokasikan, dan kemudian dibebankan pada produk, melainkan ditelusuri untuk memungkinkan manajemen mengelola berbagai kegiatan yang mengkonsumsi biaya *overhead* pabrik.

II. Tinjauan Pustaka

Pengertian Harga Pokok Produksi dan Metode Pengumpulan Harga Pokok Produksi

Pengertian Harga Pokok

Mulyadi (2000:10) menyatakan bahwa harga pokok adalah pengorbanan sumber ekonomi untuk memperoleh aktiva atau pengorbanan sumber ekonomi dalam pengolahan bahan baku menjadi produk jadi.

Supriyono (1999:16) mendefinisikan bahwa harga pokok adalah jumlah yang dapat diukur dalam satuan uang dalam bentuk kas yang dibayarkan, atau nilai aktiva lainnya yang diserahkan atau dikorbankan, atau nilai jasa yang diserahkan atau dikorbankan, atau hutang yang timbul, atau tambahan modal dalam rangka pemilikan barang dan jasa yang diperlukan perusahaan, baik pada masa lalu (harga perolehan yang terjadi) maupun pada masa yang akan datang (harga perolehan yang akan terjadi). Jadi harga pokok merupakan gambaran jumlah pengeluaran atau pengorbanan langsung maupun tidak langsung yang dilakukan oleh produsen pada saat penukaran barang-barang atau jasa-jasa yang ditawarkan di pasar dimana barang tersebut dapat dipergunakan atau dijual.

Metode Pengumpulan Harga Pokok Produksi

Menurut Supriyono (1999:36) secara ekstrim metode pengumpulan harga pokok produksi dapat dijabarkan menjadi dua metode yaitu:

1. Metode harga pokok pesanan (*Job Order Cost Method*), yaitu metode pengumpulan harga pokok produk di mana biaya dikumpulkan untuk setiap pesanan atau kontrak atau jasa secara terpisah, dan setiap pesanan atau kontrak dapat dipisahkan identitasnya.

Pengolahan produk akan dimulai setelah datangnya pesanan dari langganan/pembeli melalui dokumen pesanan penjualan (*sales order*), yang memuat jenis dan jumlah produk yang dipesan, spesifikasi pesanan, tanggal pesanan diterima dan harus diserahkan. Atas dasar pesanan penjualan akan dibuat perintah produksi (*production order*) untuk melaksanakan kegiatan produksi sesuai dengan yang dipesan pembeli. Pada harga pokok pesanan, harga pokok dikumpulkan untuk setiap pesanan sesuai dengan biaya yang dinikmati oleh setiap pesanan, jumlah biaya produksi setiap pesanan akan dihitung pada saat pesanan selesai. Untuk menghitung biaya satuan, jumlah biaya produksi pesanan tertentu dibagi jumlah produksi pesanan yang bersangkutan.

2. Metode harga pokok proses (*Process Cost Method*), yaitu metode pengumpulan harga pokok produk dimana biaya dikumpulkan untuk setiap satuan waktu tertentu, misalnya bulan, triwulan, semester, tahun. Pada metode harga pokok proses perusahaan menghasilkan produk yang homogen, bentuk produk bersifat standar, dan tidak tergantung spesifikasi yang diminta oleh pembeli. Kegiatan produksi perusahaan ditentukan oleh *Budget* produksi atau skedul produksi untuk satuan waktu tertentu yang sekaligus dipakai dasar oleh bagian produksi untuk melaksanakan produksi. Tujuan produksi untuk mengisi persediaan yang selanjutnya akan dijual kepada pembeli, oleh karena sifat produk homogen dan bentuknya standar maka kegiatan produksi dapat dilaksanakan secara kontinyu atau terus-menerus. Untuk menghitung biaya, jumlah total biaya produksi pada satuan waktu tertentu dibagi jumlah produk yang dihasilkan pada satuan waktu yang sama.

Menurut Mulyadi (2000:18) metode penentuan harga pokok produksi adalah cara memperhitungkan unsur-unsur biaya ke dalam harga pokok produksi. Dalam memperhitungkan unsur-unsur biaya ke dalam harga pokok produksi terdapat dua pendekatan yaitu:

1. *Full Costing*

Full costing merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya produksi ke dalam harga pokok produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik baik yang berperilaku variabel maupun tetap.

2. *Variabel Costing*

Variabel costing merupakan penentuan harga pokok produksi yang hanya memperhitungkan biaya variabel ke dalam harga pokok produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik variabel.

Elemen-Elemen Harga Pokok Produksi

Dalam perhitungan harga pokok produksi ada beberapa elemen-elemen yang tercakup didalamnya, menurut supriyono (1999:20) elemen-elemen harga pokok produksi meliputi tiga unsur yaitu :

1. Biaya Bahan Baku (BBB)

Bahan dapat digolongkan ke dalam bahan baku (*direct material*) dan bahan pembantu (*indirect material*). Bahan baku adalah bahan yang diolah menjadi produk selesai, dan pemakainnya dapat diidentifikasi atau diikuti jejak atau manfaatnya pada produk selesai tertentu. Biaya bahan baku adalah harga perolehan bahan baku yang dipakai dalam pengelolaan produk.

2. Biaya Tenaga Kerja Langsung (BTKL)

Biaya tenaga kerja adalah semua balas jasa (tekn prestasi) yang diberikan oleh perusahaan kepada semua karyawan. Biaya tenaga kerja langsung, yaitu balas jasa yang diberikan kepada karyawan pabrik yang manfaatnya dapat diidentifikasi atau diikuti jejaknya pada produk tertentu yang dihasilkan perusahaan.

3. Biaya *Overhead* Pabrik (BOP)

Biaya *overhead* pabrik adalah biaya produksi selain biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung, yang elemennya dapat digolongkan ke dalam biaya bahan penolong, biaya tenaga kerja tidak langsung, penyusutan dan amortisasi aktiva tetap pabrik, reparasi dan pemeliharaan aktiva tetap pabrik, biaya listrik dan air, biaya asuransi pabrik, biaya *overhead* lain-lain.

Elemen biaya *overhead* pabrik didalam biaya produksi tidak dapat dipisahkan dan diabaikan, karena biaya *overhead* pabrik nantinya akan mempengaruhi secara langsung dalam penetapan harga pokok produksi, yang kemudian juga dapat mempengaruhi tingkat laba yang diperoleh perusahaan. Menurut Mulyadi (2000:208) Biaya *overhead* pabrik dapat digolongkan dengan beberapa cara penggolongan yaitu:

a. Penggolongan Biaya *Overhead* Pabrik Menurut Sifatnya

Menurut sifatnya Biaya *Overhead* Pabrik dikelompokkan menjadi beberapa golongan sebagai berikut:

- Biaya Bahan Penolong

Bahan Penolong adalah bahan yang meskipun menjadi bagian produk jadi tetapi nilainya relatif kecil, misalnya: benang jarit, resleting, label, kancing, tali pita dan lain sebagainya.

- Biaya Reparasi dan Pemeliharaan

Biaya Reparasi dan Pemeliharaan berupa biaya suku cadang, biaya bahan habis pakai dan harga perolehan jasa dari pihak luar perusahaan untuk keperluan perbaikan dan pemeliharaan gedung, mesin-mesin, kendaraan, inventaris pabrik, dan aktiva tetap lainnya, yang digunakan untuk keperluan pabrik.

- Biaya Tenaga Kerja Tidak Langsung

Tenaga Kerja Tidak langsung dapat didefinisikan sebagai tenaga kerja pabrik yang tidak secara langsung berperan dalam merubah bahan baku menjadi produk jadi. Biaya Tenaga Kerja Tidak Langsung terdiri dari upah, tunjangan dan biaya kesejahteraan. Misalnya: karyawan administrasi pabrik, karyawan quality control, pengawas produksi.

- Biaya yang timbul sebagai akibat penilaian terhadap aktiva tetap

Biaya-biaya yang termasuk kedalam kelompok ini adalah penyusutan peralatan pabrik dan penyusutan aktiva tetap lain yang digunakan di pabrik.

- Biaya yang timbul sebagai akibat berlalunya waktu

Biaya-biaya yang termasuk dalam kelompok ini adalah biaya-biaya asuransi yang meliputi asuransi gedung dan peralatan pabrik.

- Biaya Overhead Pabrik lain yang secara langsung memerlukan pengeluaran tunai

Biaya *Overhead* Pabrik yang termasuk dalam kelompok ini antara lain adalah biaya reparasi oleh pihak luar perusahaan, biaya listrik, telepon dan air.

b. Penggolongan Biaya *Overhead* Pabrik menurut Perilakunya dalam hubungan dengan perubahan Volume Produksi :

- Biaya *Overhead* Pabrik Variabel

Biaya *Overhead* Pabrik Variabel adalah biaya overhead pabrik yang berubah secara proporsional atau sebanding dengan perubahan volume kegiatan perusahaan. Dalam golongan ini meliputi biaya bahan penolong, biaya bahan bakar.

- Biaya *Overhead* Pabrik Tetap

Biaya *Overhead* Pabrik Tetap adalah biaya overhead pabrik yang jumlah totalnya konstan tidak dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan tertentu. Yang termasuk dalam golongan ini meliputi, biaya asuransi pabrik, biaya penyusutan aktiva tetap, gaji staff pabrik dan mandor, biaya penyusutan gedung pabrik.

- Biaya *Overhead* Pabrik Semi Variabel

Biaya *Overhead* Pabrik Semi Variabel adalah biaya overhead pabrik yang jumlah totalnya akan berubah sesuai dengan perubahan volume kegiatan, akan tetapi sifat perubahannya tidak sebanding (proporsional), atau biaya satuan akan berubah terbalik dengan perubahan volume kegiatan, dimana semakin tinggi volume kegiatan semakin rendah biaya satuan, dan semakin rendah volume kegiatan semakin tinggi biaya satuan. Yang termasuk kedalam golongan biaya ini meliputi, biaya listrik, biaya telepon, biaya reparasi dan pemeliharaan.

Pengertian Metode Biaya Konvensional

Menurut Supriyono (1999:269) metode biaya konvensional adalah metode yang melibatkan dua tahap dimana tahap pertama biaya dilacak ke suatu unit organisasi misalnya ke departemen-departemen dalam pabrik, dan tahap kedua meliputi pelacakan biaya ke berbagai produk yang hanya menggunakan satu atau dua *cost driver* berdasarkan unit.

Menurut pendapat Sulastiningsih dan Zulkifli (1999:18) menyatakan bahwa metode biaya konvensional memiliki dua fungsi sederhana, yaitu fungsi pengukuran kinerja bulanan melalui sistem pelaporan bulanan dalam bentuk perbandingan antara realisasi versus anggaran biaya produksi, dan fungsi pembebanan biaya dimana biaya yang dibebankan langsung ke produk adalah biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung, sedangkan biaya overhead pabrik dibebankan ke produk dengan menggunakan tarif beban agregatif dan kuantitatif pengganti, misalnya berdasarkan bahan baku, berdasarkan jam mesin atau jam kerja langsung.

Menurut pendapat Hansen & Mowen (2000:57) metode biaya konvensional mengasumsikan bahwa semua biaya diklasifikasikan sebagai tetap atau variabel berkaitan dengan perubahan unit atau volume produk yang diproduksi. Maka unit produk atau pendorong lainnya sangat berhubungan dengan unit yang diproduksi, seperti jam tenaga kerja langsung atau jam mesin, adalah satu-satunya pendorong yang dianggap penting.

Dari pendapat diatas maka dapat disimpulkan bahwa sistem biaya konvensional adalah semua biaya yang diklasifikasikan baik itu biaya tetap maupun biaya variabel, yang berkaitan dengan perubahan unit atau volume produksi, dimana pembebanan biaya produksi kepada produk meliputi, pembebanan biaya bahan baku dan tenaga kerja langsung yang dibebankan sebagai biaya langsung pada produk, serta pembebanan biaya *overhead* pabrik yang menggunakan *driver* berlevel unit dalam pembebanannya pada produk.

Penentuan Harga Pokok Produksi Berdasarkan Sistem Konvensional

Menurut Supriyono (1999:320) penentuan tarif biaya overhead pabrik metode konvensional dapat dilaksanakan melalui tahap-tahap berikut ini :

1. Pada tahap pertama dilakukan penentuan tarif biaya *overhead* pabrik yang diawali dengan mengumpulkan total biaya *overhead* pabrik secara menyeluruh, yang kemudian akan dibebankan kepada produk dengan menggunakan dasar pembebanan dan tingkatan kapasitas yang paling tepat. Tarif biaya *overhead* pabrik secara menyeluruh dihitung dengan menggunakan satu penggerak tingkat unit. Agar tarif biaya *overhead* pabrik dapat dipakai sebagai dasar pembebanan biaya yang adil dan teliti, maka dalam menentukan tarif yang akan dipakai untuk membebankan biaya *overhead* pabrik kepada produk harus dipertimbangkan faktor-faktor sebagai berikut:
 - a. Pemilihan Dasar yang Dipakai untuk Membebankan

Dalam memilih dasar pembebanan yang akan dipakai untuk membebankan biaya *overhead* pabrik pada produk, faktor-faktor yang harus diperhatikan, meliputi :

- Penyebab fluktuasi biaya *overhead* pabrik, misalnyabanyak dipengaruhi jam mesin maka dapat digunakan dasar jam mesin
- Kebebasan dari dasar yang dipakai
- Memadai untuk pengendalian biaya
- Mudah dan praktis untuk dipakai

Ada beberapa dasar pembebanan yang lazim dipakai dalam membebankan biaya *overhead* pabrik kepada produk, antara lain:

- Satuan Produksi
- Biaya Bahan Baku
- Biaya Tenaga Kerja Langsung
- Jam Mesin
- Harga Pasar atau Nilai Jual
- Dasar Rata-Rata Bergerak

b. Penentuan Tingkat Kapasitas yang Digunakan

Tingkat Kapasitas atau Aktivitas kegiatan akan menentukan apakah suatu tarip biaya *overhead* pabrik dapat membebankan biaya dengan adil dan teliti serta dapat dipakai sebagai alat pengendalian biaya. Cara untuk menentukan tinggi rendahnya kapasitas, meliputi:

- Kapasitas Teoritis

Kapasitas Teoritis yaitu kapasitas produksi suatu departemen atau pabrik pada kecepatan penuh tanpa berhenti selama periode tertentu. Pada Kapasitas Teoritis tidak diperhitungkan hambatan kegiatan yang tidak dapat dihindari baik dari faktor internal maupun eksternal perusahaan.

- Kapasitas Praktis

Kapasitas Praktis ditentukan dari kapasitas teoritis dikurangi dengan hambatan-hambatan kegiatan produksi yang berasal dari faktor internal perusahaan, seperti hilangnya waktu untuk reparasi, buruknya mutu bahan baku, hari-hari libur karyawan.

- Kapasitas Normal

Kapasitas Normal ditentukan dari kapasitas teoritis dikurangi dengan hambatan-hambatan kegiatan produksi baik yang berasal dari faktor internal maupun faktor eksternal perusahaan. Faktor eksternal dapat berupa penurunan tingkat penjualan dalam jangka panjang.

2. Pada tahap kedua biaya *overhead* pabrik dibebankan ke produk sebesar kapasitas pembebanan yang diserap oleh produk dikalikan dengan tarip biaya *overhead* pabrik yang telah ditentukan, secara matematis dapat dinyatakan dalam rumus:

BOP dibebankan = Kapasitas sesungguhnya X tarip BOP (total)

Kelemahan Metode Biaya Konvensional

Menurut pendapat Supriyono (1999:267) kelemahan dari metode biaya konvensional adalah bisa menimbulkan distorsi biaya jika digunakan dalam lingkungan manufaktur maju dan persaingan level global. Adapun dampak-dampak dari biaya konvensional jika diterapkan dalam lingkungan manufaktur maju adalah:

1. Karena terjadinya distorsi biaya maka penawaran sulit dijelaskan.
2. Karena produk bervolume banyak dibebani biaya per unit terlalu besar maka harga jual yang ditawarkan pada konsumen terlalu besar pula dibandingkan dengan para pesaing perusahaan.
3. Harga yang diminta konsumen untuk produk yang bervolume banyak mungkin sudah menguntungkan, namun ditolak oleh perusahaan karena biaya per unitnya terdistorsi menjadi tinggi.
4. Produk bervolume sedikit kelihatannya laba, namun sebenarnya mungkin rugi karena biaya per unitnya dibebani terlalu kecil.
5. Karena produk bervolume sedikit dibebani biaya per unit terlalu kecil maka harga jual yang ditawarkan pada konsumen terlalu kecil pula dibandingkan dengan para pesaing perusahaan sehingga produk ini laku keras.
6. Departemen akuntansi dan manajemen puncak tidak banyak memperhatikan penyempurnaan sistem akuntansi biaya yang digunakan, perusahaan dan para pengguna informasi biaya merasa informasi yang diperolehnya tidak bermanfaat dan bahkan menyesatkan.

Karakteristik Perusahaan Yang Menggunakan Metode ABC System

Supriyono (1999:281), menyatakan bahwa karakteristik yang mendasari penerapan *ABC System* yaitu:

1. Perusahaan menghasilkan beberapa jenis produk

Perusahaan yang hanya menghasilkan satu jenis produk tidak memerlukan *ABC System*, karena tidak timbul masalah keakuratan pembebanan biaya. Salah satu syarat penerapan *ABC System* adalah perusahaan menghasilkan beberapa jenis produk.

2. Biaya-biaya berbasis non unit signifikan

Kondisi atau syarat kedua penerapan *ABC System* adalah biaya berbasis non unit harus merupakan persentase signifikan dari biaya overhead pabrik.

3. Diversitas Produk

Diversitas produk mengakibatkan rasio-rasio konsumsi antara aktivitas-aktivitas berbasis unit dan non unit berbeda-beda. Jika dalam suatu perusahaan mempunyai diversitas produk maka diperlukan *ABC System*.

Pengertian Aktivitas

Amin Wijaya Tunggal (2003:143) menyatakan bahwa aktivitas adalah suatu proses atau prosedur yang menghasilkan pekerjaan dan dengan demikian mengkonsumsi sumber daya.

Menurut Supriyono (1997:77) aktivitas adalah suatu kombinasi manusia, teknologi, bahan mentah, metode-metode dan lingkungan yang menghasilkan suatu produk atau jasa tertentu.

Maka dapat disimpulkan bahwa aktivitas merupakan proses yang ditimbulkan dari suatu pekerjaan yang dilakukan oleh tiap kelompok tertentu untuk menghasilkan produk atau jasa. Aktivitas sebagai kombinasi dari berbagai macam unsur harus diatur sedemikian rupa agar masing-masing unsur pembangun aktivitas tersebut dapat berfungsi secara optimal untuk menghasilkan produk atau jasa tertentu yang diharapkan. Dalam hal ini manajemen memiliki peranan penting untuk mengolah aktivitas tersebut agar benar-benar bernilai tambah baik terhadap produk maupun pelanggan yang dimiliki oleh perusahaan. Untuk menyederhanakan proses perhitungan tarif, aktivitas-aktivitas dapat dikelompokkan menjadi 4 (empat) kelompok yaitu:

1. *Unit-level activities* adalah suatu aktivitas yang dilaksanakan untuk menghasilkan setiap produk. Contohnya: tenaga kerja langsung, bahan baku, jam mesin dan jam listrik yang digunakan setiap satu unit produk dihasilkan.
2. *Batch-level activities* adalah aktivitas yang dilaksanakan untuk sekelompok (batch) produk. Contohnya: aktivitas *set up*, aktivitas pengelolaan bahan, aktivitas inspeksi.
3. *Product-level (sustaining) activities* merupakan aktivitas yang diperlukan untuk mendukung berbagai macam produk yang dihasilkan dan dijual oleh perusahaan. Contohnya: aktivitas penelitian dan pengembangan produk, perekayasa proses, mendesain produk, perubahan perekayasa dan peningkatan produk.
4. *Facility-level activities* merupakan aktivitas yang dilaksanakan untuk mendukung proses pabrikasi secara umum. Menyediakan fasilitas, memelihara ruangan, menyiapkan keamanan pabrik merupakan jenis-jenis *facility-level activities*. Contohnya: pemeliharaan bangunan, pemeliharaan kendaraan, keamanan.

Manfaat ABC System

Menurut pendapat Sulastiningsih dan Zulkifli (1999:27) manfaat dari *ABC System* adalah :

1. Memperbaiki kualitas pembuatan keputusan
2. Menyediakan informasi biaya berdasarkan aktivitas, sehingga memungkinkan manajemen melakukan manajemen berbasis aktivitas (*activity – based management*)

3. Perbaiki berkesinambungan terhadap aktivitas untuk mengurangi biaya *overhead* pabrik
4. Memberikan kemudahan dalam estimasi biaya relevan

Menurut pendapat Supriyono (1999:281), *ABC System* mempunyai beberapa manfaat yaitu:

1. Menentukan biaya produk secara lebih akurat
2. Meningkatkan mutu pembuatan keputusan
3. Menyempurnakan perencanaan strategis
4. Meningkatkan kemampuan yang lebih baik untuk mengelola aktivitas-aktivitas melalui penyempurnaan berkesinambungan

Langkah-Langkah Penentuan Tarif Biaya *Overhead* Pabrik Menurut *ABC System*

Menurut Supriyono (1999:270), adapun langkah – langkah yang dilakukan untuk menghitung biaya atas dasar aktivitas dalam menentukan harga pokok ada dua tahap, yaitu:

1. Tahap pertama

a. Penggolongan berbagai aktivitas.

Langkah pertama dalam prosedur tahap pertama *ABC System* adalah penggolongan berbagai aktivitas. Aktivitas adalah pekerjaan yang dilaksanakan dalam organisasi. Berbagai aktivitas diklasifikasikan ke dalam beberapa kelompok aktivitas yang mempunyai hubungan fisik yang jelas dan mudah ditentukan.

b. Pengasosiasian biaya dengan aktivitas.

Setelah menggolongkan berbagai aktivitas, maka langkah ke dua adalah menghubungkan berbagai biaya dengan setiap kelompok aktivitas berdasar pelacakan langsung dan *driver-driver* sumber.

c. Penentuan kelompok -kelompok biaya homogen.

Setelah menghubungkan biaya dengan aktivitas maka dilanjutkan langkah ketiga yaitu penentuan kelompok- kelompok biaya yang homogen. Kelompok biaya homogen (*homogeneous cost pool*) adalah sekumpulan biaya *overhead* yang terhubung secara logis dengan tugas-tugas yang dilaksanakan dan berbagai macam biaya tersebut dapat diterangkan oleh *cost driver* tunggal. Jadi agar dapat dimasukkan kedalam suatu kelompok biaya yang homogen, aktivitas –aktivitas *overhead* harus dihubungkan secara logis dan mempunyai rasio konsumsi yang sama untuk semua produk. Rasio konsumsi yang sama menunjukkan eksistensi dari sebuah *cost driver*. *Cost driver*, tentunya harus dapat diukur sehingga *overhead* dapat dibebankan ke berbagai produk.

d. Penentuan tarif kelompok.

Jika kelompok-kelompok biaya yang homogen telah ditentukan, maka langkah keempat adalah penentuan tarif kelompok. Tarif kelompok (*pool rate*) adalah tarif

biaya *overhead* per unit *cost driver* yang dihitung untuk suatu kelompok aktivitas. Tarif kelompok dihitung dengan rumus total biaya *overhead* untuk kelompok aktivitas tertentu dibagi dasar pengukur aktivitas kelompok tersebut. Perhitungan tarif kelompok ini merupakan langkah terakhir tahap pertama.

2. Tahap Kedua

Pembebanan biaya ke produk dengan memakai tarif *pool* dengan mengalikan tarif kelompok dengan unit-unit *cost driver* yang digunakan. Dari tahap kedua, biaya-biaya aktivitas dibebankan ke produk berdasarkan konsumsi atau permintaan aktivitas masing-masing produk. Jadi dalam tahap ini, biaya *pool* dan ukuran besarnya sumber daya yang dikonsumsi oleh setiap produk. Tarif kelompok ini merupakan penyederhanaan kuantitas *cost driver* yang digunakan oleh tiap produk. Dengan demikian *overhead* yang dibebankan dari setiap kelompok biaya ke setiap produk dihitung dengan rumus:

BOP dibebankan = Tarif kelompok x unit *cost driver* yang digunakan

III. Pembahasan

Perbedaan ABC System dengan Metode Konvensional

Menurut Supriyono (1997:243) perbedaan dasar *ABC system* dengan metode konvensional terlihat pada penentuan biaya *overheadnya*. Pada metode konvensional diasumsikan bahwa *overhead* hanya disebabkan oleh *cost driver* unit sehingga biaya berlevel unit digolongkan sebagai biaya variabel yaitu biaya yang jumlah totalnya bervariasi secara proporsional dengan perubahan jumlah produk. Aktivitas berlevel *batch*, berlevel produk dan berlevel fasilitas digolongkan kedalam biaya tetap yaitu biaya yang jumlah totalnya tidak berubah meskipun terjadi perubahan jumlah produk. Sistem biaya berdasarkan unit nantinya akan digunakan untuk mengalokasikan biaya *overhead* tetap kepada berbagai produk secara individual dan kemudian untuk menghitung biaya *overhead* pabrik yang dibebankan kepada produk, yang akhirnya alokasi biaya *overhead* pabrik tetap tersebut ditambahkan dengan biaya *overhead* variabel.

ABC system memandang biaya *overhead* variabel dapat dilacak dengan tepat pada berbagai produk secara individual. Sistem konvensional yang hanya menggunakan *cost driver* berdasar unit sifatnya gambang dan mungkin tidak menggambarkan aktivitas yang sesungguhnya yang dikonsumsi oleh produk. *ABC system* memperbaiki akurasi perhitungan harga pokok produk dengan mengakui bahwa banyak biaya *overhead* tetap yang bervariasi dalam proporsi untuk berubah selain berdasarkan volume produk atau unit yang dihasilkan perusahaan. Hal tersebut menimbulkan dua kategori baru dari *cost driver* yaitu berdasarkan unit dan non unit. Dimana *cost driver* berdasarkan non unit dapat berupa berlevel *batch*, berlevel produk, dan berlevel fasilitas, yang mana dengan adanya pemahaman terhadap penyebab biaya maka biaya-biaya tersebut dapat dilacak atau ditelusuri pada berbagai produk secara individual.

Amin Wijaya Tunggal (2003:26) menyatakan perbedaan antara *ABC system* dengan metode konvensional sebagai berikut:

1. Pada *ABC system*, aktivitas sebagai pemicu untuk menentukan besarnya setiap *overhead* tidak langsung dari setiap produk yang mengkonsumsinya, sedangkan metode konvensional mengalokasikan *overhead* berdasarkan satu atau dua basis alokasi yang sebagian besar sifatnya adalah *non representatif* sehingga gagal menyerap konsumsi *overhead* secara individual.
2. *ABC system* membagi konsumsi *overhead* kedalam empat kategori yaitu level unit, level *batch*, level produk, dan level fasilitas sehingga biaya yang timbul dapat diikuti dengan menentukan cara untuk menguranginya, sedangkan metode konvensional hanya membagi biaya *overhead* kedalam unit saja.
3. Fokus *ABC system* adalah pada biaya, mutu dan faktor waktu, sedangkan metode konvensional berfokus pada kinerja keuangan jangka pendek sehingga tidak dapat diandalkan dalam penetapan harga dan pengidentifikasian produk yang menguntungkan.

IV. Simpulan

Berdasarkan pembahasan diatas maka dapat disimpulkan bahwa perusahaan yang masih menggunakan sistem akuntansi biaya tradisional (*conventional costing system*) dalam menghitung biaya produksinya, tidak mampu menyediakan informasi yang menggambarkan kegiatan perusahaan dan hanya menyajikan informasi pada tahap produksi, yang merupakan salah satu dari tiga tahap proses pembuatan produk yaitu tahap desain dan pengembangan produk, tahap produksi dan tahap distribusi. Sistem akuntansi biaya konvensional juga tidak mampu menghasilkan informasi yang menunjang strategi bersaing, karena sistem ini dirancang untuk penilaian persediaan dan disusun pada waktu biaya tenaga kerja langsung dan biaya bahan baku merupakan faktor produksi umum, perkembangan teknologi relatif stabil, dan ragam produk yang dihasilkan terbatas.

Perusahaan yang hanya memproduksi satu macam produk tidak akan menemukan permasalahan dalam menentukan biaya produksi, sebab biaya per unit produk dapat langsung ditentukan dengan membagi total biaya produksi dengan total unit yang diproduksi. Tidak demikian halnya apabila perusahaan memproduksi bermacam-macam produk. Sistem akuntansi biaya konvensional mengukur sumber daya yang dikonsumsi dalam proporsi terhadap jumlah unit dari produk individual, akan tetapi beberapa sumber daya tidak disebabkan oleh jumlah unit yang diproduksi misalnya merupakan suatu fungsi dari *batch*, produk, dan penopang aktivitas. Sistem akuntansi biaya konvensional mengalokasikan *overhead* secara *arbitrer* berdasarkan satu atau dua basis alokasi yang *non representative*, dengan demikian gagal menyerap konsumsi *overhead* yang benar menurut produk individual. Tidak demikian halnya apabila perusahaan memproduksi bermacam-macam produk, dengan semakin bervarasinya produk yang dihasilkan, sistem

akuntansi biaya konvensional tidak dapat menghasilkan perhitungan biaya per unit produk yang lebih akurat.

Sistem akuntansi biaya konvensional mengalokasikan biaya *overhead* pabrik dengan dasar pembebanan jumlah unit atau volume produksi misalnya jam kerja langsung, jam mesin, atau unit produksi. Penggunaan *cost driver* yang hanya berdasarkan volume untuk pembebanan biaya *overhead* pabrik dapat menimbulkan *distorsi* biaya produk. Untuk perusahaan yang menghasilkan produk yang homogen, penggunaan *cost driver* berdasarkan volume saja dapat diterima. Berbeda apabila perusahaan menghasilkan produk yang bervariasi yang mengkonsumsi aktivitas *overhead* yang berbeda-beda misalnya ukuran produk, volume produk, kerumitan produk, dan *diversitas* bahan.

Keterbatasan yang ada dalam sistem akuntansi biaya konvensional, menuntut pihak manajemen sangat membutuhkan sistem akuntansi biaya yang mampu menghasilkan informasi yang lebih akurat, maka dikembangkanlah suatu pendekatan baru untuk mengatasi kelemahan-kelemahan tersebut yaitu *Activity Based Costing System (ABC System)*. *ABC System* memfokuskan aktivitas terhadap pengalokasian biaya *overhead* pabrik, yang dirancang atas dasar pemikiran bahwa dalam membuat produk yang diperlukan aktivitas dan aktivitas mengkonsumsi sumber daya. Pengalokasian biaya *overhead* pabrik dilakukan atas dasar aktivitas-aktivitas yang dilakukan sehubungan dengan perubahan produk sehingga mampu melaporkan biaya produksi yang lebih akurat, sebagai informasi bagi manajemen dalam mengambil keputusan. Biaya ini bukan hanya terjadi, dikumpulkan, dialokasikan, dan kemudian dibebankan pada produk, melainkan ditelusuri untuk memungkinkan manajemen mengelola berbagai kegiatan yang mengkonsumsi biaya *overhead* pabrik.

Referensi

- Amin Wijaya Tunggal. 2003. *Activity Based Costing Untuk Manufacturing Dan Pemasaran*. Edisi Revisi. Jakarta: Harvarindo.
- Elik Virgowati Ni Luh .2005. *Penentuan Harga Pokok Produksi Berbasis Aktivitas Pada Perusahaan Kerajinan Kayu Ukir Indah's Gallery Sukawati Gianyar*. Skripsi Sarjana Jurusan Akuntansi Pada Fakultas Ekonomi Udayana. Denpasar.
- Fakultas Ekonomi Universitas Udayana. 2005, *Pedoman Penulisan Usulan Penelitian. Skripsi Dan Mekanisme Pengujian*. Denpasar: Fakultas Ekonomi Universitas Udayana.
- Fifit Udisumerta Ni Putu. 2005. *Analisis Penentuan Biaya Prouksi Pada PT. Tomton Busana (Studi Komparatif Conventional Cost System Dengan Activity Based Costing System)*. Skripsi Sarjana Jurusan Akuntansi Pada Fakultas Ekonomi Udayana. Denpasar.
- Hansen & Mowen. 2000. *Manajemen Biaya Akuntansi Dan Pengendalian*. Jakarta: Salemba Empat.
- Mulyadi. 2000. *Akuntansi Biaya*. Edisi 5. Yogyakarta: STIE YKPN.

- Sugiyono. 2001. *Metode Penelitian Bisnis*. Cetakan Pertama. Bandung: CV Alfabeta.
- Sulastiningsih dan Zulkifli. 1999. *Akuntansi Biaya, Dilengkapi Dengan Isu-Isu Kontemporer*. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Supriyono. 1997. *Akuntansi Biaya Dan Akuntansi Manajemen Untuk Teknologi Maju Dan Globalisasi*. Edisi Revisi Cetakan I. Yogyakarta: Penerbit UPP AMP YKPN.
- Supriyono. 1999. *Akuntansi Biaya, Pengumpulan, Biaya Dan Penentuan Harga Pokok* Edisi Ke-2. Yogyakarta: BPF E.