

PERUSAHAAN
(Telaah Literatur)

Priyo Hari Adi¹

Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Satya Wacana

Activity Based Costing (ABC) has come as an attractive tool to traditional costing systems. Traditional accounting has tendency to provide information, which though accurate is often late, irrelevant, and misleading. ABC system has been identified as one suitable approach to address these problems.

The adoption of the ABC systems has been believed as the one of the key factor for better performance of the organizations. Nevertheless, researches found various results about the impact of ABC systems adoption. The result showed a better performance in one side. On the other side the adoption of the systems brought no significant change in the organization performance. These indicate the importance of using contingency approach to see the impact of implementation of the ABC systems.

Keywords: Activity-Based Costing, traditional cost, performance, firm value, strategic decision.

Pendahuluan

Gagasan tentang *Activity Based Costing (ABC)* yang dikemukakan Kaplan pada tahun 1980-an dengan cepat menjadi wacana dan pusat perhatian para manajer maupun akademisi dalam menjawab persoalan biaya *overhead*. Kaplan (1990) berpendapat bahwa sistem akuntansi tradisional gagal untuk menyediakan informasi yang tepat dan relevan dalam pengambilan keputusan strategis (internal) perusahaan.

Permasalahan yang serius bagi perusahaan adalah bagaimana alokasi biaya *overhead* ke dalam produk/jasa. Sistem akuntansi tradisional menetapkan alokasi dengan dasar unit yang diproduksi, sehingga naik-turunnya alokasi per unit produk akan bergantung pada unit produksi. Kaplan sebagaimana dikutip Reimann (1990) menyatakan bahwa biaya *overhead* tidak dikendalikan oleh unit produksi melainkan oleh aktivitas-aktivitas tertentu. Setiap produk diasumsikan mengkonsumsi aktivitas-aktivitas tertentu, untuk itu perlu dilakukannya identifikasi untuk menentukan aktivitas-aktivitas apa yang merupakan pengendali/penentu (*cost driver*) dari produk.

¹ Email : priyohari@uksw.edu

nguntungkan (*unprofitable*). Kebijakan selanjutnya perusahaan dapat memutuskan apakah akan melanjutkan atau menghentikan unsur-unsur yang tidak menguntungkan tersebut.

Lebih jauh dikatakan bahwa ABC mendorong perusahaan untuk menghasilkan produk yang mempunyai *keunggulan kompetitif* (Reimann 1990). Alasan yang mendasari adalah selain dapat mengatasi pemborosan yang selama ini melekat pada produk, implementasi ABC memungkinkan perusahaan untuk membuat produk dalam jumlah unit dan kualifikasi yang diharapkan (Nair 2002). Dalam konteks ini, ABC juga membantu perusahaan melakukan diversifikasi produk.

ABC dapat dikatakan sebagai sistem yang memberikan kontribusi terpadu bagi berbagai pengambilan keputusan strategis. ABC mampu memberikan informasi yang akurat, relevan, dan tepat waktu. ABC oleh banyak kalangan dipandang sebagai terobosan dalam sistem akuntansi biaya yang selama ini tidak diakomodasi oleh sistem akuntansi tradisional/konvensional. Tabel 1 memberikan gambaran tentang perbedaan antara ABC dengan sistem tradisional.

Tabel 1 Perbedaan Antara ABC dan Sistem Tradisional

Keterangan	Activity Based Costing	Sistem Tradisional
Dasar Ajokasi	Aktivitas	Unit Produksi, Jam Tenaga Kerja, dsb
Fokus pengukuran	Biaya, kualitas, skala produk, data keuangan dan waktu	Kinerja keuangan jangka pendek
Klasifikasi biaya	Biaya variabel jangka pendek, biaya variabel jangka panjang dan biaya tetap	Biaya variabel dan biaya tetap

Sumber : Tunggal 2000, Lambert dan Whitworth 1996

Alokasi *overhead* berdasar aktivitas berimplikasi pada pengukuran biaya produk yang akurat. Pemanfaatan ABC mengurangi kemungkinan terlalu bervariasi selisih biaya produk dibanding dengan yang dianggarkan (biaya aktual relatif mendekati yang dianggarkan). Bagi perusahaan yang berproduksi massal, hal ini merupakan keuntungan tersendiri mengingat dampaknya pada penentuan harga jual produk yang tidak terlalu tinggi.

dalian internal. Penganggaran biaya produk akan lebih tepat dikarenakan perusahaan inapmu mendeteksi adanya pemborosan sehingga penganggaran yang berlebihan (*over budget*) dapat dihindari lebih dini. Kemampuan untuk menghindari pemborosan ini mendorong perusahaan untuk menghasilkan produk yang lebih berkualitas. Secara teoritis, apabila biaya produk yang dianggarkan tetap sama, maka selisih yang ada dapat dimanfaatkan untuk menambah nilai (*mutu*) dari produk itu sendiri.

Keunggulan lain ABC adalah kemampuannya untuk membantu produksi secara tepat waktu. Produk dianggap mengkonsumsi aktivitas; dari deteksi yang dilakukan, dimungkinkan adanya temuan aktivitas yang sesungguhnya tidak bernilai tambah. Apabila diperoleh temuan tersebut, paling tidak ada dua kemungkinan langkah yang diambil; *pertama* perusahaan akan mengganti dengan aktivitas yang bernilai tambah dan yang *kedua* perusahaan akan mengeliminasi aktivitas tersebut. Apabila kemungkinan kedua yang dipilih selain dapat mengurangi biaya produk, hal ini berarti juga proses produksi dapat berjalan lebih singkat, sehingga produk dapat lebih cepat dipasarkan.

Pemaparan di atas menunjukkan bahwa implementasi ABC secara positif akan mendorong tercapainya keunggulan kompetitif perusahaan. ABC mampu memberikan informasi yang akurat, relevan dan tepat waktu mengenai aktivitas yang dilakukan dan obyek dari aktivitas tersebut, yaitu produk dan biaya (Tunggal 2000). ABC mendorong perusahaan untuk melakukan penyempurnaan proses secara terus-menerus, (*process improvement*) baik dari segi biaya, waktu, skala maupun mutu produk (Lambert dan Whitworth 1996).

Gambaran awal ini semakin menunjukkan bahwa pengimplementasian ABC akan semakin mendorong perusahaan lebih efisien dalam menghasilkan produk. Apabila diimplementasikan secara benar, ABC dapat menjadi alat manajemen yang efektif untuk mencapai tujuan perusahaan, khususnya untuk mendapatkan keuntungan. Penelitian terkait dengan penggunaan alat-alat manajemen ini dilakukan oleh Katty dan Kidwell (2000). Artikel ini mengkaji temuan-temuan hasil penelitian terkait dengan penerapan ABC, implementasi strategis dan implikasinya terhadap kinerja perusahaan.

Perkembangan ABC

Gagasan Kaplan yang berorientasi pada aktivitas ini, ternyata tidak hanya untuk menentukan biaya produk. Informasi yang dihasilkan ABC ini diintegrasikan untuk berbagai pengambilan keputusan strategis lain, misal: keputusan terkait dengan penggunaan sumber daya (*resources decision*), dan keputusan strategis operasional (misal : perbaikan proses, desain produk dan

Gambaran ini menunjukkan bahwa pemanfaatan ABC tidak hanya melibatkan bagian akuntansi saja tetapi juga bagian lain dalam perusahaan. Partridge dan Perren (1998) menyatakan perlu tim interdisipliner (antar bagian) perusahaan dalam implementasi ABC dalam pengambilan keputusan strategis. Hal senada dikemukakan oleh Friedman dan Lyne (1995) yang menegaskan pengimplementasian ABC memperbaiki hubungan antara akuntan dengan manajer non finansial. Tampak bahwa implementasi ABC menuntut partisipasi aktif manajer dari berbagai lini menurut keputusan strategis yang akan diambil.

ABC menjadi wacana yang semakin populer. Kajian tentang ABC menjadi sangat menarik dan (bahkan) menjadi substansi dalam pembelajaran ilmu akuntansi (*dhi akuntansi manajemen*). Bagi praktisi sendiri, ABC menjadi alternatif solusi yang cukup penting dan layak untuk diujicobakan dalam mengatasi pemborosan biaya overhead dalam penentuan biaya produk (*product costing*).

Namun demikian, sebenarnya gagasan tentang implentasi ABC ini masih menimbulkan pro dan kontra. Mereka yang *menolak* beralasan bahwa sistem akuntansi (biaya) tradisional masih relevan dan efektif untuk digunakan, sementara yang lain berpendapat ada alat yang lain (sistem costing) yang lebih efektif dan relevan daripada ABC. ABC dianggap belum memberikan bukti yang cukup dapat meningkatkan kinerja perusahaan. Sedangkan yang *mendukung* berpendapat bahwa implementasi sistem akan *memberikan gambaran operasional* secara lebih detil demikian juga dengan kinerja dan efisiensi penggunaan sumber daya lebih dapat diukur (Narayanan dan Sarkar 1999).

Sebagai sistem yang relatif masih baru, sudah wajar bila masih banyak yang meragukan efektivitas maupun efisiensi dari ABC. Adopsi ABC harus dipertanyakan apabila tidak mempunyai pengaruh yang positif terhadap pasar (Gordon dan Silvester 1999). Lebih jauh Innes dan Mitchel (1990) menegaskan bahwa tidak ditemukan bukti bahwa ABC mampu memperbaiki profitabilitas. Hal ini merupakan tantangan bagi ABC mengingat sebagai sebuah sistem yang terintegrasi, implementasi dari sistem ini diharapkan dapat meningkatkan kinerja perusahaan, seiring dengan naiknya profitabilitas. Peningkatan kinerja ini pada gilirannya dapat mempengaruhi pasar secara positif.

Dalam konteks ini harus dipahami bahwa implementasi ABC tidak hanya dilakukan pada organisasi yang berorientasi pada profit, namun juga dapat

mengimplementasi pada beberapa organisasi pemerintahan kota (di Amerika), sistem ABC merupakan salah satu alternatif alat manajemen untuk meningkatkan kinerja. Amos dkk (1997) menyatakan informasi ABC dan teknik analisis nilai (*value analysis*) dapat digunakan oleh berbagai organisasi pemerintahan untuk mengeliminasi atau mengurangi penggunaan waktu maupun biaya yang tidak bernilai tambah (*non value added time/cost*). Bagi organisasi pemerintahan pendekatan ini sangatlah tepat mengingat seringnya terjadi pemborosan. Organisasi berhadapan dengan keterbatasan sumber dana di tengah tuntutan pemberian layanan dan kinerja yang lebih baik.

Kajian Singkat Beberapa Hasil Riset

Beberapa hasil riset menjadi acuan dalam membahas persoalan-persoalan menyangkut implementasi ABC. Hasil riset yang dipaparkan terkait dengan popularitas, kemampuan memperbaiki kinerja, dan kemanfaatan implementasi sistem ini (lihat tabel 2). Kajian hasil riset tersebut juga memberikan gambaran bagaimana minat dari perusahaan untuk mengimplementasikan ABC berikut dengan faktor-faktor yang melatarbelakangi.

Riset-riset ini dilakukan pada berbagai organisasi, baik organisasi pemerintahan, perusahaan manufaktur, lembaga-lembaga keuangan maupun berbagai perusahaan yang go publik. Berbagai riset ini menunjukkan bahwa kemanfaatan ABC bersifat umum (dapat diterapkan pada organisasi apapun (Morakul dan Wu 2001).

Innes dan Mitchell (1997) melakukan riset terhadap para manajer lembaga keuangan, baik yang menggunakan ABC (*ABC users*) dan yang tidak menggunakan ABC (*non ABC users*). ABC digunakan untuk berbagai kepentingan strategis yang erat kaitannya dengan peningkatan profitabilitas. Namun demikian, meskipun mempunyai beragam kemanfaatan, ABC tidak menarik minat lembaga-lembaga keuangan yang belum mengadopsi. ABC dianggap belum memberikan fakta empiris yang menunjukkan bahwa kinerja organisasi akan menjadi lebih baik setelah mengimplementasi sistem ini.

Hasil penelitian Gordon dan Silvester (1999) tampaknya dapat menjelaskan mengapa ABC bukan merupakan alat yang paling diminati. Mereka menemukan bahwa kinerja perusahaan yang mengadopsi ABC tidak berbeda secara signifikan dengan perusahaan yang tidak mengadopsi. Selain itu ditemukan juga bahwa kinerja perusahaan sebelum dan sesudah mengadopsi ABC juga tidak berbeda secara signifikan.

Tabel 2 Hasil Riset Terkait dengan ABC

RISET-RISET YANG TIDAK (KURANG) Mendukung Adopsi ABC		
Peneliti (Tahun)	Tujuan Penelitian (dan Obyek Penelitian)	Temuan Penelitian
Innes dan Mitchell (1997)	<ul style="list-style-type: none"> Mengetahui kemanfaatan ABC pada berbagai lembaga keuangan Mengetahui pandangan lembaga keuangan bukan pengguna ABC (<i>Non users of ABC</i>) terhadap ABC 	<ul style="list-style-type: none"> 94% responden menggunakan ABC untuk kepentingan pengurangan biaya (<i>cost reduction</i>), 82% untuk penentuan harga (<i>output pricing</i>), 71% untuk pemodelan biaya, 59% untuk penganggaran. Hanya 1 (satu) dari 14 (empat belas) Lembaga non pengguna ABC yang mempertimbangkan penggunaan ABC, namun demikian hal itu kemudian dihentikan. Mereka berpandangan masih ada sistem lain yang lebih tepat dan efektif untuk diadopsi daripada ABC
Gordon dan Silvester (1999)	<ul style="list-style-type: none"> Mengetahui apakah profitabilitas berubah setelah implementasi ABC. Mengetahui apakah terjadi perubahan nilai perusahaan (<i>firm value</i>) setelah mengimplementasi ABC <p>Studi dilakukan pada berbagai perusahaan (industri) yang telah <i>go public</i>.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Profitabilitas perusahaan tidak berubah secara signifikan setelah implementasi ABC (kinerja tidak berbeda). Tidak ada perubahan nilai perusahaan yang signifikan setelah implementasi ABC.
Kathy dan Kidwell (2000)	<ul style="list-style-type: none"> Mengetahui alat manajemen kontemporer yang digunakan pada berbagai perusahaan (di USA) Mengetahui efektifitas penggunaan alat-alat manajemen tersebut. <p>Studi dilakukan pada berbagai organisasi pemerintahan kota</p>	<ul style="list-style-type: none"> yang paling populer digunakan adalah Benchmarking (BM) dan Rekayasa Proses (RP). ABC dan ABM hanya menempati urutan 4 dan 5 dari 6 alat yang diteliti. 95% dari pengguna balance scorecard menyatakan alat ini efektif, 94% dari pengguna RP menyatakan alat tersebut efektif. Sementara dari organisasi yang mengadopsi ABC dan ABM tercatat 88% dan 90% yang menyatakan alat manajemen tersebut efektif. BM dan RP dianggap sebagai alat yang paling tepat disusul TQM, ABC dan ABM

RISET-RISET YANG Mendukung Adopsi ABC

Peneliti (Tahun)	Tujuan Penelitian (dan Obyek Penelitian)	Temuan Penelitian
Narayanan dan Sarkar (1999)	<ul style="list-style-type: none"> Mengetahui apakah perusahaan mengambil keputusan yang tepat terhadap produk, harga dan pelanggan yang tidak menguntungkan <p>Studi dilakukan pada berbagai perusahaan manufaktur.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Jumlah jenis produk dan harga produk yang tidak menguntungkan tahun 1996 (berdasar analisis ABC) secara signifikan tidak dilanjutkan pada tahun berikutnya ($\alpha \leq 2\%$) Jumlah pelanggan yang tidak menguntungkan tahun 1996 (berdasar analisis ABC) secara tidak signifikan tidak dilanjutkan pada $\alpha=5\%$, tetapi signifikan pada $\alpha=10\%$
Kennedy dan Graves (2001)	<ul style="list-style-type: none"> Mengetahui apakah terdapat perubahan kinerja setelah mengadopsi ABC Mengetahui apakah terdapat perbedaan kinerja antara perusahaan yang mengadopsi dan yang tidak mengadopsi ABC Mengetahui apakah implementasi ABC/M mempengaruhi nilai perusahaan. <p>Studi dilakukan pada berbagai perusahaan yang telah <i>go public</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> Ada perbedaan kinerja yang signifikan sebelum dan sesudah mengadopsi ABC Ada perbedaan kinerja yang signifikan antara perusahaan yang mengadopsi dan yang tidak mengadopsi ABC. Implementasi ABC berpengaruh secara signifikan terhadap pertumbuhan modal dan akuisisi (saham) perusahaan.
Swenson (1995)	<ul style="list-style-type: none"> Mengetahui apakah ABC digunakan untuk kepentingan strategis lain. 	<ul style="list-style-type: none"> Terkait dengan kepentingan untuk penentuan biaya produk : 24% pengadopsi ABC memanfaatkan untuk <i>product sourcing decision</i>, 72% untuk <i>pricing dan mix product decision</i> dan hanya 36% untuk kepentingan pemasaran, distribusi dan penjualan. Terkait dengan kepentingan operasional 92% pengadopsi ABC menggunakan untuk keputusan perbaikan proses dan 48% untuk desain produk. Sementara hanya 28% yang menggunakan untuk mengukur kinerja.

Sumber : Riset Terkait

Adanya proses penentuan biaya produk yang tepat akan membedakan perusahaan dalam penentuan harga, penjualan maupun dalam pembuatan kebijakan strategis yang lain. Kemampuan ABC untuk menghasilkan informasi biaya yang akurat terhadap produk, jasa, dan pelanggan merupakan alasan mendasar mengapa ABC memegang peranan yang penting dalam pengambilan keputusan operasional (internal) perusahaan. Shank dan Govindarajan (1993) menegaskan bahwa pemanfaatan ABC dapat mendorong peningkatan profitabilitas dan nilai (saham) perusahaan. Pendapat senada dikemukakan oleh Ward dan Patel (1990).

Temuan Gordon dan Silvester (1999) justru bertolak belakang dengan apa yang dikemukakan oleh para peneliti di atas. Hasil riset menunjukkan bahwa frekuensi pertumbuhan modal dan akuisisi saham perusahaan tidak berbeda secara signifikan sebelum dan sesudah pengimplementasian ABC. Implementasi ABC tidak merangsang pasar secara positif untuk mengakuisisi saham perusahaan. Bisa jadi, tidak adanya perubahan kinerja merupakan alasan yang mendasar mengapa investor tidak tertarik untuk membeli saham perusahaan yang mengadopsi sistem ABC tersebut.

Penelitian yang dilakukan Narayanan dan Sarkar (1999) justru menghasilkan temuan yang mendukung kemanfaatan dari ABC. Hasil riset menunjukkan, perusahaan mengambil keputusan tepat terhadap jenis dan harga produk. Perusahaan mengambil keputusan untuk menghentikan produksi produk-produk yang tidak menguntungkan dan terkait dengan harga-harga produk yang tidak menguntungkan, perusahaan tidak lagi menggunakan harga-harga tersebut atau dengan kata lain perusahaan melakukan revisi terhadap harga produk. Berkaitan dengan pelanggan, tampaknya perusahaan tidak dengan gegabah memutuskan hubungan dengan pelanggan yang menurut analisis tidak menguntungkan. Strategi yang tepat dilakukan terhadap pelanggan adalah *bagaimana tetap mempertahankan pelanggan dan menjadikan mereka pelanggan yang menguntungkan.* Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa ABC mempunyai kemampuan untuk mengidentifikasi *kerugian yang tersembunyi (hidden loss)* yang disebabkan oleh pelanggan (Reimann 1990).

Temuan Kennedy dan Graves (2001) juga mendukung kemanfaatan implementasi sistem ABC. Kennedy dan Graves (2001) membuktikan bahwa kinerja perusahaan setelah mengadopsi ABC mengalami kenaikan yang signifikan, hal ini ditunjukkan dengan semakin meningkatnya profit perusahaan. Kenaikan ini juga dibarengi dengan semakin tinggi nilai kapitalisasi pasar (saham) perusahaan yang bersangkutan. Kedua peneliti ini juga berhasil membuktikan nilai kapitalisasi pasar (saham) perusahaan yang mengadopsi ABC berbeda lebih dari 27 persen di atas perusahaan yang tidak mengadopsi ABC. Satu hal yang perlu dicatat dari hasil penelitian ini adalah

Hasil riset ini mendukung temuan Compton (1996) yang membuktikan bahwa kinerja terbaik dapat tercapai pada perusahaan yang mengadopsi ABC sistem. Kennedy dan Graves (2001) menemukan bahwa perubahan mulai tampak pada pertengahan tahun ketiga dilakukannya studi ini. Dimensi waktu ini justru diabaikan (menjadi titik lemah) riset Gordon dan Silvester (1999).

Sebagaimana dipaparkan di muka, informasi ABC dapat diintegrasikan untuk kepentingan-kepentingan strategis lain. Swenson (1995) menemukan bahwa perusahaan yang mengadopsi ABC tidak hanya menggunakan informasi yang dihasilkan untuk penentuan biaya produk secara akurat, tetapi juga untuk kepentingan strategis operasional, baik yang menyangkut perbaikan proses, desain produk maupun pengukuran kinerja.

ABC tidak hanya dimanfaatkan untuk kepentingan yang ber aspek finansial, tetapi juga untuk aspek-aspek non finansial, misal menyangkut ketepatan waktu pemasaran, kualitas produk dan kepuasan pelanggan (Dolinsky dan Vollman 1991). Lebih jauh, Johnson (1992) menegaskan bahwa perusahaan yang terlalu fokus terhadap penentuan biaya produk akan kehilangan perspektif terhadap pelanggan. Fokus yang bersifat sepihak justru akan menjadi kontra produktif mengingat dapat menurunkan profitabilitas perusahaan.

Implementasi Efektif ABC dan Peningkatan Kinerja

Dari paparan dan telaah hasil riset diperoleh gambaran bahwa ABC merupakan sistem yang sangat komprehensif dan kompleks. Pengadopsian sistem ini tidak selamanya memberikan manfaat sebagaimana diharapkan.

Belajar dari riset Gordon dan Silvester (1999), diperlukan pertimbangan dan studi kelayakan yang matang sebelum memutuskan untuk menggunakan sistem ini. Bila diabaikan, maka pengadopsian sistem justru menjadi kontra produktif, dikarenakan sistem baru tidak akan memberikan kontribusi yang berarti bagi perusahaan. Hal lain yang perlu dipertimbangkan adalah bahwa sistem (manajemen) biaya yang baru ini membutuhkan biaya dan membutuhkan waktu yang tidak sedikit (Swenson 1995).

Rendahnya minat berbagai organisasi di Amerika (Ho dan Kidwell 2000) memberikan indikasi awal bahwa sistem ini mempunyai resistensi yang cukup tinggi untuk diadopsi. Sebagai sistem yang integratif, ABC seharusnya dapat diterapkan untuk berbagai jenis perusahaan. Kenyataannya tidak demikian, bahkan Kaplan dan Cooper sendiri (Narayanan dan Sarkar 1999) menyatakan bahwa yang seharusnya mengadopsi ABC adalah perusahaan-perusahaan yang mempunyai karakteristik sebagai berikut :

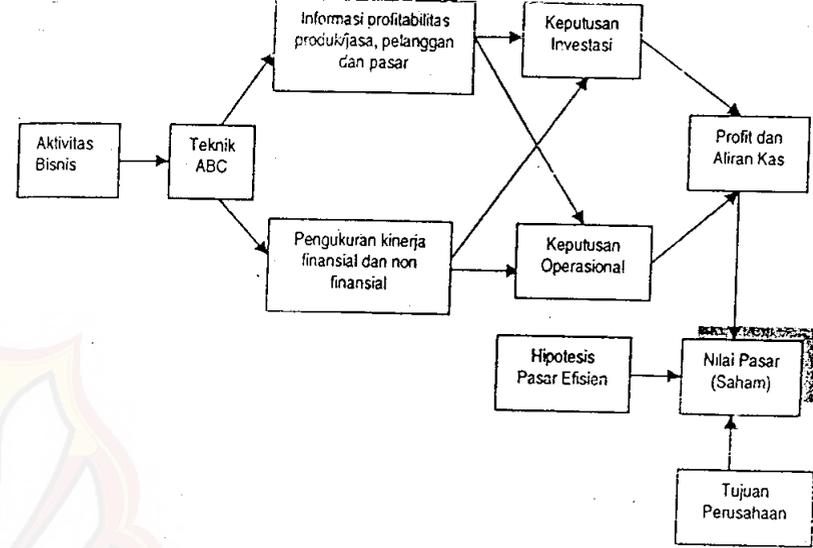
1. Berfokus terhadap area yang mengkonsumi biaya, termasuk biaya terkait dengan penggunaan sumber daya pendukung dan tidak langsung
2. Bervariasi dalam produk, pelanggan dan proses.

Dari karakteristik potensial tersebut, tampak bahwa perusahaan yang bersifat ekspansif dan menghasilkan produk secara massal seharusnya mengadopsi sistem ini. Sistem ABC berkarakteristik dinamis, mengingat semakin bervariasinya produk, pelanggan maupun proses berarti semakin bervariasi pula aktivitas yang dikonsumsi.

Namun demikian, ABC tetap memberikan perspektif positif terhadap perbaikan kinerja perusahaan. Hasil penelitian Narayanan dan Sarkar (1999) memberikan indikasi bahwa sistem ini mempunyai kemampuan untuk meningkatkan profitabilitas perusahaan. Sistem tidak hanya mampu memperhitungkan biaya produk secara akurat, tetapi juga mampu mengidentifikasi produk, harga maupun pelanggan yang tidak menguntungkan. Strategi perusahaan untuk segera mengeliminasi unsur yang tidak menguntungkan merupakan langkah awal peningkatan profitabilitas. Dengan menggunakan asumsi bahwa unit terjual dengan sama dengan tahun sebelumnya, maka perusahaan sebenarnya telah berhasil meningkatkan keuntungan. Strategi lain yang dapat dilakukan adalah melakukan diversifikasi produk. Dilakukannya diversifikasi produk ini akan mendorong peningkatan produktifitas perusahaan.

Sebagaimana disebutkan, strategi untuk mengeliminasi merupakan langkah awal dalam upaya untuk meningkatkan kinerja. Pengambilan keputusan strategis merupakan upaya yang komprehensif, dikarenakan melibatkan fungsi-fungsi yang lain. Informasi ABC dapat digunakan untuk berbagai kepentingan lain, misal untuk pengambilan keputusan strategis operasional menyangkut perbaikan proses dan desain produk baru (Swenson 1995). Partridge dan Perren (1998) mengidentifikasi ada 25 kebijakan strategis yang dapat dilakukan setelah memanfaatkan informasi ABC. Gambaran tersebut menunjukkan bahwa, dalam praktiknya, implementasi ABC membutuhkan partisipasi dan kerjasama aktif antar berbagai bagian/departemen yang ada dalam perusahaan.

Apabila dapat berjalan dengan baik, implementasi ABC ini tidak hanya menyebabkan perbaikan kinerja (naiknya profit), tetapi juga menaikkan nilai pasar (saham) perusahaan. Ward dan Patel (1990) menegaskan bahwa ABC memberikan *gema (sound foundation)* akan proyeksi aliran kas dimasa mendatang. Alasan yang mendasari adalah ABC mendorong investasi pada aktivitas yang bernilai tambah yang mendukung produk, jasa, pelanggan, dan pangsa pasar sehingga pada akhirnya dapat meningkatkan nilai saham (*shareholder*) perusahaan. Gambar 1 menjelaskan hubungan yang dikemukakan Ward dan Patel.



Gambar 1 : Hubungan antara ABC dan Nilai Pasar (Ward & Patel :1990)

Hubungan yang dipaparkan Ward dan Patel (1990) menunjukkan bahwa ABC merupakan sistem yang kompleks. Pemanfaatan ABC selain mendorong pengambilan keputusan investasi juga memungkinkan perusahaan menetapkan standar operasional yang tepat, baik dari segi pemanfaatan waktu, SDM maupun sumber daya yang lainnya. Pemanfaatan ABC relatif memberikan jaminan adanya alokasi sumber daya secara efisien dan efektif, khususnya dalam rangka untuk menghasilkan keuntungan.

Perbaikan kinerja seiring dengan naiknya keuntungan merupakan sinyal positif untuk menaikkan nilai (saham) perusahaan. Secara teoritis kondisi ini relatif menguntungkan para pemilik (saham) perusahaan. Kemungkinan mendapatkan deviden saham lebih terbuka, sedangkan bagi yang berniat menjual saham keuntungan yang diperoleh (gain) juga akan lebih besar seiring dengan naiknya nilai jual saham yang dimiliki.

Gambaran tersebut menunjukkan bahwa dilihat dari dimensi waktunya, implementasi ABC memberikan keuntungan baik secara jangka pendek maupun jangka panjang. Implementasi ABC dapat memberikan reaksi positif terhadap pasar, keuntungan yang diterima dapat digunakan untuk melakukan perbaikan

sahaan relatif lebih terjamin eksistensinya.

Hubungan yang dipaparkan Ward dan Patel (1990) ini juga menunjukkan bahwa ABC berpeluang untuk diintegrasikan dengan sistem lain sebagai alat manajemen strategis dalam pencapaian tujuan perusahaan. ABC - seperti digambarkan - dapat diimplementasikan tidak hanya mempertimbangkan aspek finansialnya, tetapi juga mempertimbangkan aspek-aspek non finansial yang sebenarnya mendorong capaian tujuan-tujuan finansialnya.

Terkait dengan hal tersebut Kaplan dan Norton (1996) mengembangkan alat pengukuran kinerja baru yang dikenal dengan *Balanced Scorecard* (BSC). BSC ini merupakan alat pengukuran kinerja yang tidak hanya melihat aspek finansial tetapi juga aspek-aspek non finansial, yaitu pelanggan (*customer*), proses bisnis internal (*internal business process*), dan pembelajaran dan pertumbuhan (*learning and growth*). Persoalan Visi dan Misi (strategi) menjadi hal penting dalam perumusan pengukuran kinerja dengan menggunakan BSC ini. Apabila dikaitkan dengan BSC, gambaran hubungan yang dipaparkan oleh Ward dan Patel (1990) mempunyai relevansi yang kuat, mengingat implementasi ABC juga bertitik tolak pada tujuan (erat kaitannya dengan visi dan strategi) dan ABC dapat digunakan untuk menentukan standar pengukuran finansial dan non finansial, serta dapat memberikan informasi profitabilitas terkait dengan produk/jasa, pelanggan dan pasar (lihat gambar 1).

Penelitian terkait dilakukan oleh Magia dan Jacobs (2003). Penelitian tersebut mencoba mengkaji interaksi antara ABC dan ESC terhadap kinerja perusahaan. Hasil penelitian menemukan bahwa secara keseluruhan ABC berinteraksi secara positif dengan keempat perspektif dalam BSC. Interaksi ini mempunyai pengaruh yang positif pula terhadap kinerja perusahaan. Hal ini berarti apabila diimplementasikan secara integratif, sistem ini semakin memberikan peluang terjadinya perbaikan kinerja. Eksistensi dan perkembangan perusahaan relatif lebih terjamin dengan mengimplementasikan sistem ini.

Faktor Penentu Keberhasilan Sistem

Responsi terhadap dinamika dalam dunia bisnis membutuhkan SDM (khususnya para manajer pengambil keputusan) yang mempunyai kompetensi dan dinamis. Perubahan strategis dalam dunia bisnis harus direspon juga dengan kebijakan strategis. Mengingat kebijakan berada dalam aras konsep, maka diperlukan SDM yang mempunyai kemampuan untuk secara berkelanjutan mempelajari dan menganalisis perubahan, kemudian merumuskan langkah strategis yang tepat.

jalan secara efektif dan efisien. Nair (1999) menyebutkan paling tidak terdapat tiga faktor penting yang harus dipertimbangkan, yaitu teknologi (informasi), orang-orang (tim) dan proses (mekanisme) kontrol.

• Dukungan Teknologi (Informasi)

Sebagaimana disebutkan, sistem ini harus dapat memberikan respon yang cepat dalam mengatasi dinamika yang terjadi, khususnya pasar. Perusahaan harus mengambil keputusan secara cepat untuk menarik produk, mengevaluasi dan merevaluasi harga produk, memperbaiki fungsi dan bentuk, melakukan diversifikasi ataupun melakukan keputusan strategis lain. Dukungan teknologi (informasi) yang memadai akan mendorong perusahaan untuk segera mengambil keputusan yang relevan dan tepat waktu dalam merespon dinamika yang terjadi dalam dunia bisnis, terkhusus dalam menghadapi persaingan (Nair 1999). Akses terhadap teknologi merupakan *kunci sukses* dalam memenangkan persaingan.

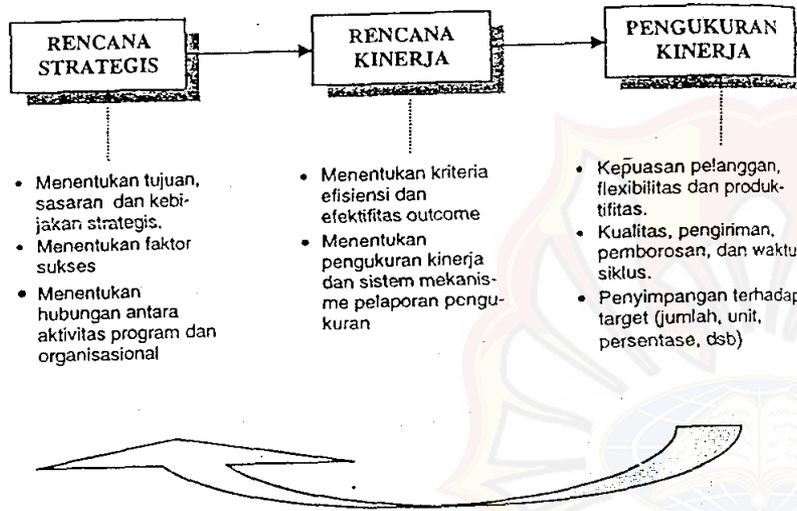
• Kerja Tim

Implementasi ABC tidak hanya melibatkan bagian akuntansi saja, tetapi juga bagian lain (Partridge dan Perren 1998 ; Friedman dan Lyne 1995). Dengan kata lain implementasi ABC sebenarnya berpotensi untuk menimbulkan konflik horisontal, mengingat adanya kemungkinan setiap karyawan yang terlibat lebih mengutamakan kepentingan dan tujuan bagian masing-masing. Kerja tim merupakan variabel yang penting dalam pengambilan keputusan untuk mengimplementasi ABC (Morakul dan Wu 2001). Dalam konteks ini dapat dilihat bahwa jenis dan fungsi dalam struktur organisasi memegang peranan penting dalam pengimplementasian sistem. Persoalan tugas dan delegasi wewenang menjadi hal yang penting dalam pembentukan dan peningkatan kerjasama tim guna menunjang efektifitas sistem. Faktor penting lain yang dapat menumbuhkan semangat kerja kolektif tersebut adalah bagaimana budaya organisasi yang dikembangkan dan bagaimana proses komunikasi intra/ interpersonal terjalin dalam perusahaan.

• Mekanisme Kontrol dan Pengukuran Kinerja yang Tepat

Sebuah sistem akan berjalan dengan baik, apabila didukung dengan mekanisme kontrol dan pengukuran kinerja yang memadai. Manajemen harus mempunyai seperangkat pengukuran yang jelas untuk mengevaluasi dan menilai efektifitas pelaksanaan sistem (mengukur aktivitas-aktivitas) dan menilai kinerja (profitabilitas). Pengendalian perusahaan tidak hanya terfokus pada output tetapi juga pada proses. Baik proses maupun output (yang tercermin dalam *kinerja*) tersebut akan dievaluasi dengan mengacu pada rencana strategis yang disepakati. Sebagai sistem yang integrasi, ABC hendaknya tidak hanya memprioritaskan aspek

Untuk itu diperlukan juga seperangkat pengukuran untuk menilai efektifitas maupun efisiensi aspek non finansial ini (Contoh aspek non finansial : loyalitas pelanggan, mutu produk, ketepatan waktu pemasaran produk, dedikasi karyawan dan sebagainya). Diharapkan juga, didalam perusahaan tercipta mekanisme saling kontrol antar bagian Hubungan antara rencana strategis dan pengukuran kinerja dijelaskan dalam gambar 2



Gambar 2 Metodologi Pengukuran Kinerja dengan menggunakan ABC

Sumber Amos et al. 1997

Simpulan dan Implikasi

ABC merupakan sistem akuntansi biaya kontemporer yang terintegrasi dan komprehensif. Kemampuan ABC tidak hanya dapat mengukur biaya produk secara tepat, namun dari informasi yang dihasilkan dapat digunakan untuk berbagai kepentingan strategis lain dalam perusahaan. Implementasi ABC tidak hanya terfokus pada aspek finansial, namun juga pada aspek non finansial lain yang merupakan indikator keberhasilan/kinerja perusahaan.

Namun demikian, berbagai hasil riset masih menunjukkan temuan yang berbeda. Implementasi ABC belum memberikan kontribusi yang optimal bagi perusahaan dalam peningkatan kinerja. Bahkan di negara asalnya, minat

natif sistem lain yang diyakini dapat membantu perusahaan dalam usaha untuk mencapai tujuan organisasi.

Implementasi sistem ini selain membutuhkan SDM yang berkompeten juga memerlukan dukungan teknologi dan semangat kerja tim. Selain itu, seperangkat alat untuk kepentingan mekanisme kontrol perlu disusun agar supaya sistem dapat berjalan efektif dan efisien. Selain dapat mengevaluasi dan mengukur kinerja, alat kontrol ini dapat memberikan umpan balik untuk perbaikan rencana strategis perusahaan.

Berbagai temuan riset tersebut memberikan implikasi adanya riset berikutnya antara lain :

- Perlunya dikembangkan pendekatan kontinjensi dalam penelitian terkait. Implementasi ABC yang memberikan pengaruh yang berbeda-beda terhadap kinerja menunjukkan adanya faktor-faktor lain yang menunjang keberhasilan implementasi ABC (Kennedy dan Graves 2001, Narayanan dan Sarkar 1999). Hal ini disebabkan adanya perbedaan lingkungan organisasi. Shield dan Young (1989) menyatakan bahwa salah satu kendala terbesar akan suksesnya implementasi sistem manajemen biaya adalah resistensi (individual) untuk berubah. Sistem tidak hanya akan merubah perilaku dan sikap, namun juga ditentukan oleh kedua faktor tersebut (Mc Gowan 1994). Dengan kata lain ada interaksi timbal balik antara implementasi sistem biaya baru dengan sikap dan perilaku. Pendekatan kontinjensi ini dapat berpola interaktif, yaitu dengan menguji berbagai alternatif variabel moderasi maupun dapat berpola kausalis, atau dengan kata lain pengaruh sistem akan dilihat dalam konteks hubungan tidak langsungnya terhadap kinerja. Salah satu faktor yang sering direkomendasikan adalah budaya organisasi. Morakul dan Wu (2001) merekomendasikan perlunya modifikasi terhadap budaya organisasi agar sistem manajemen biaya baru dapat berjalan secara efektif. Faktor lain yang dapat diteliti terkait dengan implementasi sistem baru adalah pemahaman terhadap struktur, pemahaman terhadap sistem, dan komunikasi interpersonal (Jones 2003). McGowan dan Klammer (1997) juga merekomendasikan beberapa faktor penting suksesnya implementasi sistem ABC, yaitu dukungan manajemen puncak, kompensasi dan pelatihan pada karyawan.
- Perlunya diteliti faktor-faktor apa sajakah yang mempengaruhi perusahaan mengimplementasikan ABC atau sebaliknya. Hasil temuan yang berbeda terhadap minat perusahaan untuk mengadopsi ABC menunjukkan bahwa implementasi ABC bukan variabel yang berdiri sendiri, tetapi ditentukan oleh faktor-faktor (variabel) penyebab lain/variabel anteseden (Kathy dan Kidwell 2000, Innes dan Mitchell 1997). Malmi (1999) menyatakan bahwa adopsi sistem ABC bergantung pada beberapa faktor,

yaitu ukuran perusahaan (firm size), derajat komitmen terhadap aktivitas produk, dan ratio biaya tidak langsung terhadap biaya langsung.

- Kecenderungan perbedaan minat terhadap penggunaan alat strategis menunjukkan bahwa alat-alat tersebut memberikan kontribusi yang berbeda-beda terhadap kinerja perusahaan (Kathy dan Kidwell 2000, Innes dan Mitchell 1997). Perlu dilakukan analisis komparatif lebih spesifik terhadap pengaruh implementasi suatu sistem dengan sistem yang lain terhadap kinerja. Dari riset tersebut dapat diperoleh gambaran alat strategis manakah yang paling efektif untuk diterapkan sehingga menghasilkan kinerja yang optimal bagi perusahaan.

Referensi

- Amos, Tracey, Cynthia Paolillo, and Denise Joseph. 1997. Enhancing CFO, GMRA & GPRA Implementation with Activity Based Management. *Government Accountants Journal*. Arlington. Hal : 22 - 34
- Dollinsky, LR and Vollman, TE. 1991. Transaction Based Overhead Consideration for Product Design. *Journal of Cost Management*.
- Friedman, AL and SR Lyne. 1995. *Activity Based Techniques: The Real Consequences*. Chartered of Institute Management Accountant, London.
- Gordon, L.A., and K.J. Silvester. Stock Market Reaction to Activity-Based Costing Adoption. *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol 18. Hal : 229-251
- Innes, John dan Falconer Mitchell. 1997. The Application of Activity-Based Costing in United Kingdom's Largest Financial Institutions. *The Service Industries Journal*. Vol 17. Hal : 190-203
- Johnson, HT. 1992. *It's Time to Stop Overselling Activity Based Concepts*. Management Accounting.
- Jones, Gareth R. 2003. *Organization Theory*. 3rd Edition. Prentice Hall, New York.
- Kaplan, Robert S and David P Norton. 1996. *Translating Strategy into Action The Balanced Scorecard*. Harvard Business School Press. Boston, Massachusetts.
- Ho, Kathy., Shih and Linda Achey Kidwell. 2000. A Survey of Management Techniques Implemented by Municipal Administrators. *The Government Accountants Journal*, Arlington. Hal : 46-51
- Kennedy, Tom and John Afflect Graves. 2001. The Impact of Activity Based Costing Techniques on Firm Performance. *Journal of Management Accounting Research*, Sarasota. Hal : 19-45.
- Lambert, Don and John Whitworth. 1996. How ABC can Help Service Organization. CMA Management. *ABI/INFORM Research*. Hal: 24 - 28
- Magia, Adam S and Fred A Jacobs. 2003. Balance Scorecard, Activity Based Costing and Company Performance : An Empirical Analysis. *Journal of Managerial Issues*, *ABI/INFORM Research*. Hal : 283-301
- Malmi, T. 1997. Toward Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting and Control in Decentralized Organization. *Management Accounting Research*. Vol 36. Hal : 459-480
- McGowan, A.S., and T.P. Klammer. 1997. Satisfaction with Activity Based Cost Management Implementation. *Journal of Management and Accounting Research*. Vol 9. Hal 217-237
- Morakul, Supitcha and Fredrick Wu. 2001. Cultural Influences on The Implementation in Thailand's Environment. *Journal of Managerial Psychology*. Bradford. Hal : 142-154
- Nair, Mohan. 2002. *Sistem Informasi Berbasis Aktivitas*, Salemba Empat. Jakarta.
- Narayanan, VG and Ratna Sarkar. 1999. *The Impact of Activity Based Costing on Managerial Decisions at Insteel Industries-A Field Study*. Harvard Business School. Boston.
- Partridge, Mike and Perren Lew. 1998. *An Integrated Framework for Activity Based Decision Making*. Management Decision. London. Hal : 580-590.
- Reintmann, Benard C. 1990. *The ABC of Accounting of Value Creation*, *ABI/INFORM Research*. Hal : 33-34
- Shank, JK and Govindarajan. 1993. *Strategic Cost Management*, The Free Press, New York.

Shield, MD and SM Young. 1989. A Behavioral model for implementing cost management system. *Cost Management*. Hal : 17 - 27

Swenson, Dan. 1995. *The Benefits of Activity Based Cost Management to The Manufacturing Industry*. *Journal of Management Accounting Research*. Sarasota. Hal : 167-180.

Tunggal, Amin Widjaja. 2000. *Activity Based Costing*. Harvarindo. Jakarta

Ward,T and Patel. 1990. ABC-A Framework For Improving Shareholder Value. *Management Accounting (UK)*. Hal : 34-36

Zhuang, Lizhang and George Burns. 1992. Activity Based Costing in Non Standard Route Manufacturing. *International Journal of Operations dan Production Management*. Bradford. Hal : 38-60

DETEKSI MANAJEMEN LABA MELALUI BEBAN PAJAK TANGGUHAN

Anisa Satwika

Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Satya Wacana

Theresia Woro Damayanti

Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Satya Wacana

This research assess the usefullnes of deffered tax expense in detecting earning management. Deffered tax expense is used to detect earning management because the tax law in general allows less discretion in accounting choice.

The result of this research show that total accrui being incrementally more useful than deffered tax expense in detecting earning management to avoid an earning decline but to avoid loss, deffered tax expense is more accurate than the accrual measures.

Keywords: Earning Management, Deffered Tax Expense, Accrual

Pendahuluan

Laba memegang peran yang sangat penting bagi sebuah perusahaan. Dengan laba perusahaan dapat mempertahankan kelangsungan hidupnya dan melakukan berbagai pengembangan demi kemajuan usahanya. Selain itu, laba juga sering digunakan sebagai landasan pembuatan keputusan bagi pihak-pihak yang berkepentingan dengan perusahaan (*stakeholder*). Sebagai contoh, laba sering dipakai sebagai dasar untuk memberikan bonus kepada manajer, untuk menghitung penghasilan kena pajak dan juga sebagai salah satu kriteria untuk menilai kinerja perusahaan. Oleh karena itu, sesuai dengan *agency theory*, yang menyatakan bahwa *agent/manajer* memiliki kepentingan yang berbeda dengan *principal/pemilik* maka wajar jika manajer berusaha untuk merekayasa laba/melakukan manajemen laba untuk mempengaruhi hasil akhir keputusan (memperoleh bonus yang maksimal).

Menurut Philips, Pincus, dan Rego (2003), ada tiga insentif utama yang mendorong perusahaan melakukan manajemen laba, yaitu menghindari penurunan laba, menghindari kerugian, dan menghindari kegagalan yang dibuat analis. Insentif untuk menghindari melaporkan penurunan laba berhubungan dengan hipotesis perataan laba (*income smoothing hypothesis*). Menurut Wolk dan Tearney (1997) dalam Setiawati dan Na'im (2000), perataan laba didasari oleh keyakinan bahwa laba yang stabil akan meningkatkan nilai perusahaan. Karena adanya *reward* berupa peningkatan nilai perusahaan itulah, maka perusahaan akan berusaha menghindari pelaporan laba yang

PERBANDINGAN SISTEM BIAYA TRADISIONAL DENGAN SISTEM BIAYA ABC

NURHAYATI

**Program Studi Teknik Industri
Fakultas Teknik
Universitas Sumatera Utara**

BAB I PENDAHULUAN

1.1 Sistem Biaya Tradisional

Dalam sistem secara tradisional dapat dilihat bahwa biaya-biaya yang terlibat biasanya hanya biasa langsung saja, yaitu biaya tenaga kerja dan biaya material. Namun seiring dengan berjalannya waktu muncul biaya-biaya yang bisa di golongkan kedalam biaya langsung. Biaya-biaya tersebut seperti biaya reperasi, perawatan, utilitas, dan lain sebagainya. Sistem biaya akan membebankan biaya tidak langsung kepada basis alokasi yang tidak representatif.

Untuk mengetahui apakah sistem biaya suatu organisasi membutuhkan perbaikan, menurut Dauglas T. Hicks, terdapat beberapa karakteristik yang dapat digunakan sebagai petunjuk, yaitu :

1. Presentase dari biaya tak langsung menjadi bagian besar dari total biaya, atau biaya overhead meningkat terus menerus beberapa tahun terakhir. Kecenderungan yang terjadi pada tahun-tahun terakhir dari suatu perusahaan adalah penggantian yang gberulang oleh tenaga kerja dengan teknologi. Biaya teknologi semakin besar, biaya buruh yang diperlukan menjadi semakin rendah. Hasil akhirnya adalah biaya yang lebih besar akan dialokasikan kepada basis yang lebih kecil
2. Operasi-operasi yang menggunakan tenaga kerja langsung telah digantikan oleh mesin-mesin otomatis. Penambahan peralatan yang mampu berjalan tanpa bantuan tenaga kerja langsung dapat menyebabkan distorsi pada distribusi biaya tak langsung, jika tenaga kerja langsung tetap digunakan sebagai basis alokasi oleh perusahaan.
3. Banyak operasi yang dapat dilakukan dengan sedikit intervensi manusia. Banyak operasi memiliki waktu siklus yang signifikan, dimana hal ini dapat dilihat dengan hanya sedikit perhatian yang diperlukan dari pekerja dan pada saat seperti itulah biaya tidak didasarkan pada proses, tetapi pada set up dan tenaga kerja langsung, maka akan terjadi kesalahan pada distribusi biaya.
4. Adanya manusia menggunakan mesin dan mesin menggunakan manusia. Pada banyak fasilitas terdapat beberapa operasi dimana pekerja dibantu peralatan dalam melaksanakan aktivitasnya dan pekerja memegang kendali, selain itu juga ada operasi dimana pekerja melakukan aksi sederhana sebagai material handling untuk peralatan yang sedang bekerja. Dua situasi yang berbeda ini memerlukan distribusi biaya dengan pendekatan yang berbeda,

Jika hanya satu metoda yang digunakan maka akan terjadi kesalahan dalam pembebanan biaya.

Pada sistem biaya tradisional, dalam mengalokasikan biaya pabrik tidak langsung ke unit produksi, tetapi ditempuh cara sebagai berikut: yaitu pertama dilakukan alokasi biaya keseluruhan unit organisasi yang ada, setelah itu biaya unit organisasi dialokasikan lagi kesetiap unit produksi. Unsur-unsur biaya bersama dialokasikan secara proporsional dengan menggunakan suatu indikator atau faktor pembanding yang sesuai, sedangkan unsur-unsur biaya yang lainnya dialokasikan secara langsung, sesuai dengan perhitungan langsungnya masing-masing.

Pada perusahaan industri yang menghasilkan beberapa jenis produk, biasanya terjadi berbagai jenis unsur biaya gabungan yang harus dialokasikan kesetiap produk gabungan yang bersangkutan pada titik pisahnya masing-masing.

1.2. Sistem Biaya Activity-Based Costing (ABC)

Activity-Based Costing (ABC) telah dikembangkan pada organisasi sebagai suatu solusi untuk masalah-masalah yang tidak dapat diselesaikan dengan baik oleh sistem biaya tradisional, Sistem biaya ABC ini merupakan hal yang baru sehingga konsepnya masih dan terus berkembang, sehingga ada berbagai defenisi yang menjelaskan tentang sistem biaya ABC itu sendiri.

Beberapa ahli manajemen biaya memberikan defenisi mengenai sistem biaya Activity Based Costing sebagai berikut :

1. Wayne J. Morse, James R. Davis dan A. L. Hartgraves

Dalam bukunya *Management Accounting* (1991) memberikan defenisi mengenai Activity-Based Costing (ABC), sebagai sistem pengalokasian dan pengalokasian kembali biaya keobjek biaya dengan dasar aktivitas yang menyebabkan biaya. Sistem ABC ini didasarkan pada pemikiran bahwa aktivitas penyebab biaya dan biaya aktivitas harus dialokasikan keobjek biaya dengan dasar aktivitas biaya tersebut dikonsumsi. Sistem ABC ini menelusuri biaya ke produk sebagai dasar aktivitas yang digunakan untuk menghasilkan produk tersebut.

2. Ray H. Garrison

Dalam bukunya *Managerial Accounting* (1991) memberikan defenisi mengenai Activity-Based Costing (ABC), sebagai suatu metode kalkulasi biaya yang menciptakan suatu kelompok biaya untuk setiap kejadian atau transaksi (aktivitas) dalam suatu organisasi yang berlaku sebagai pemacu biaya. Biaya overhead kemudian dialokasikan ke produk dan jasa dengan dasar jumlah dari kejadian atau transaksi produk atau jasa yang dihasilkan tersebut.

3. Douglas T. Hicks

Dalam bukunya *Activity-Based Costing for Small and Mid-sized Business An Implementation Guide* (1992) memberikan defenisi mengenai Activity-Based Costing (ABC), sebagai merupakan sebagai suatu konsep akuntansi biaya yang berdasarkan atas pemikiran bahwa produk mengkonsumsi aktivitas dan aktivitas yang menimbulkan biaya. Dalam sistem biaya ABC 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.

4. L. Gayle Rayburn

Dalam bukunya *Cost Accounting-Using Cost Management Approach* (1993) memberikan defenisi mengenai Activity-Based Costing (ABC), sebagai suatu sistem yang mengakui bahwa pelaksanaan aktivitas menimbulkan konsumsi sumber daya yang dicatat sebagai biaya, atau dengan kata lain bahwa ABC tersebut adalah merupakan pendekatan kalkulasi biaya yang berbasis pada

transaksi. Sistem biaya ABC itu sendiri adalah mengalokasikan biaya ke transaksi dari aktivitas yang dilaksanakan dalam suatu organisasi, dan kemudian mengalokasikan biaya tersebut secara tepat ke produk sesuai dengan pemakaian aktivitas setiap produk.

5. Charles T. Horngren, Gary L. Sundem dan William O. Stratton

Dalam bukunya *Introduction to Management Accounting* (1996) memberikan definisi mengenai Activity-Based Costing (ABC), sebagai suatu sistem yang merupakan pendekatan kalkulasi biaya yang memfokuskan pada aktivitas sebagai objek biaya yang fundamental. Sistem ABC ini menggunakan biaya dari aktivitas tersebut sebagai dasar untuk mengalokasikan biaya ke objek biaya yang lain seperti produk, jasa, atau pelanggan.

1.3. Manfaat dan Keunggulan dari Sistem Biaya Activity-Based Costing (ABC)

1.3.1. Manfaat Dari Sistem Activity-Based Costing (ABC)

Manfaat sistem biaya Activity-based Costing (ABC) bagi pihak manajemen perusahaan adalah :

1. Suatu pengkajian sistem biaya ABC dapat meyakinkan pihak manajemen bahwa mereka harus mengambil sejumlah langkah untuk menjadi lebih kompetitif. Sebagai hasilnya, mereka dapat berusaha untuk meningkatkan mutu sambil secara simultan fokus pada pengurangan biaya yang memungkinkan. Analisis biaya ini dapat menyoroti bagaimana benar-benar mahalnya proses manufaktur, hal ini pada gilirannya dapat memacu aktivitas untuk mengorganisasi proses, memperbaiki mutu, dan mengurangi biaya.
2. Pihak manajemen akan berada dalam suatu posisi untuk melakukan penawaran kompetitif yang lebih wajar.
3. Sistem biaya ABC dapat membantu dalam pengambilan keputusan (management decision making) membuat-membeli yang manajemen harus lakukan, disamping itu dengan penentuan biaya yang lebih akurat maka keputusan yang akan diambil oleh pihak manajemen akan lebih baik dan tepat. Hal ini didasarkan bahwa dengan akurasi perhitungan biaya produk yang menjadi sangat penting dalam iklim kompetisi dewasa ini.
4. Mendukung perbaikan yang berkesinambungan (continius improvement), melalui analisa aktivitas, sistem ABC memungkinkan tindakan eliminasi atau perbaikan terhadap aktivitas yang tidak bernilai tambah atau kurang efisien. Hal ini berkaitan erat dengan masalah produktivitas perusahaan.
5. Memudahkan Penentuan biaya-biaya yang kurang relevan (cost reduction), pada sistem tradisional, banyak biaya-biaya yang kurang relevan yang tersembunyi. Sistem ABC yang transparan menyebabkan sumber-sumber biaya tersebut dapat diketahui dan dieliminasi.
6. Dengan analisis biaya yang diperbaiki, pihak manajemen dapat melakukan analisis yang lebih akurat mengenai volume produksi yang diperlukan untuk mencapai impas (break even) atas produk yang bervolume rendah.

1.3.2. Keunggulan dari Sistem Biaya Activity-Based Costing (ABC)

Beberapa keunggulan dari sistem biaya Activity Based Costing (ABC) dalam penentuan biaya produksi adalah sebagai berikut :

- a. Biaya produk yang lebih realistis, khususnya pada industri manufaktur teknologi tinggi dimana biaya overhead adalah merupakan proporsi yang signifikan dari total biaya.
- b. Semakin banyak overhead dapat ditelusuri ke produk. Dalam pabrik yang modern, terdapat sejumlah aktivitas non lantai pabrik yang berkembang. Analisis

sistem biaya ABC itu sendiri memberi perhatian pada semua aktivitas sehingga biaya aktivitas yang non rantai pabrik dapat ditelusuri.

- c. Sistem biaya ABC mengakui bahwa aktivitaslah yang menyebabkan biaya (activities cause cost) bukanlah produk, dan produklah yang mengkonsumsi aktivitas.
- d. Sistem biaya ABC memfokuskan perhatian pada sifat riil dari perilaku biaya dan membantu dalam mengurangi biaya dan mengidentifikasi aktivitas yang tidak menambah nilai terhadap produk.
- e. Sistem biaya ABC mengakui kompleksitas dari diversitas produksi yang modern dengan menggunakan banyak pemacu biaya (multiple cost drivers), banyak dari pemacu biaya tersebut adalah berbasis transaksi (transaction-based) dari pada berbasis volume produk.
- f. Sistem biaya ABC memberikan suatu indikasi yang dapat diandalkan dari biaya produk variabel jangka panjang (long run variabel product cost) yang relevan terhadap pengambilan keputusan yang strategik.
- g. Sistem biaya ABC cukup fleksibel untuk menelusuri biaya ke proses, pelanggan, area tanggungjawab manajerial, dan juga biaya produk.

BAB II

PERBANDINGAN SISTEM BIAYA ABC DAN SISTEM BIAYA TRADISIONAL

II.1. Perbandingan Sistem Biaya Activity-Based Costing (ABC) Dengan Sistem Biaya Tradisional

Suatu temuan yang konsisten dari buku akuntansi biaya tradisional adalah ketidak tepatan dalam menggunakan informasi biaya untuk menjalankan suatu pabrik manufakturing. Hal ini berbeda dengan sistem biaya ABC yang memberikan informasi biaya yang lebih akurat.

Sistem biaya ABC menelusuri biaya produksi tidak langsung ke unit, batch, lintasan produk, dan seluruh fasilitas berdasarkan aktifitas tiap level. Metode penentuan biaya ini menghasilkan biaya akhir produk yang lebih akurat dan lebih realistis.

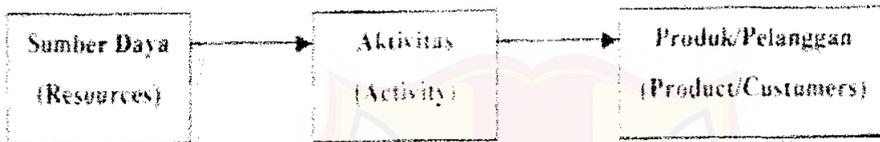
Beberapa perbandingan antara sistem biaya tradisional dan sistem biaya Activity- Based Costing (ABC) yang dikemukakan oleh Amin Widjaya dalam bukunya "Activity-Based Costing untuk manufakturing dan pemasaran ", adalah sebagai berikut: :

1. Sistem biaya ABC menggunakan aktivitas-aktivitas sebagai pemacu biaya (driver) untuk menentukan seberapa besar konsumsi overhead dari setiap produk. Sedangkan sistem biaya tradisional mengalokasikan biaya overhead secara arbitrer berdasarkan satu atau dua basis alokasi yang non representatif.
2. Sistem biaya ABC memfokuskan pada biaya, mutu dan faktor waktu. Sistem biaya tradisional terfokus pada performansi keuangan jangka pendek seperti laba. Apabila sistem biaya tradisional digunakan untuk penentuan harga dan profitabilitas produk, angka-angkanya tidak dapat diandalkan.
3. Sistem biaya ABC memerlukan masukan dari seluruh departemen persyaratan ini mengarah ke integrasi organisasi yang lebih baik dan memberikan suatu pandangan fungsional silang mengenai organisasi.
4. Sistem biaya ABC mempunyai kebutuhan yang jauh lebih kecil untuk analisis varian dari pada sistem tradisional , karena kelompok biaya (cost pools) dan pemacu biaya (cost driver) jauh lebih akurat dan jelas, selain itu ABC dapat menggunakan data biaya historis pada akhir periode untuk menghilangkan biaya aktual apabila kebutuhan muncul.

II.2. Dasar-Dasar Activity-Based Costing (ABC)

Dalam sistem biaya Activity Based Costing (ABC), produk diartikan sebagai barang atau jasa yang berusaha dijual oleh perusahaan, termasuk pelayanan kesehatan, asuransi, pinjaman bank, pelayanan konsultasi, bensin, bioskop, roti, dan lain-lain. Semua produk tersebut diatas dihasilkan melalui aktivitas perusahaan dan aktivitas inilah yang mengkonsumsi sumber daya.

Biaya yang tidak dapat didistribusikan secara langsung pada produk akan dibebankan pada aktivitas yang menyebabkan biaya tersebut timbul. Biaya untuk tiap aktivitas ini kemudian dibebankan pada produk yang bersangkutan. Hubungan untuk mengalokasikan biaya ke produk dinyatakan dalam gambar II.1.



Gambar II.1. Model Dasar Activity-Based Costing (ABC)

Dasar-dasar sistem biaya ABC ini mencakup biaya produksi tidak langsung, aktivitas, tujuan biaya (cost objective), dan pemacu biaya (cost driver) dan kelompok biaya (cost pool).

11.2.1. Biaya Produksi Tidak Langsung (Factory Overhead Cost)

Pengertian biaya produksi tidak langsung (factory overhead cost) atau singkatnya biaya overhead produksi menurut Matz dan Usry dalam buku "Cost Accounting, Planning and Control (1980), sebagai berikut: biaya overhead produksi (factory overhead cost) dapat didefinisikan sebagai biaya dari bahan atau material tidak langsung, tenaga kerja tidak langsung, dan semua biaya produksi yang tidak dapat dibebankan langsung kepada produk. Jadi dengan kata lain biaya overhead produksi ini meliputi seluruh biaya produksi kecuali biaya material langsung dan biaya tenaga kerja langsung.

Biaya overhead produksi merupakan biaya yang tidak dapat diidentifikasi secara langsung kepada produk yang menggunakannya atau yang mengkonsumsinya. Hal ini berbeda dengan biaya produksi langsung yang dapat diidentifikasi secara langsung kepada produk yang mengkonsumsinya.

Biaya overhead yang timbul umumnya dikonsumsi oleh lebih dari satu departemen produksi. Oleh karena itu diperlukan suatu prosedur distribusi biaya yang digunakan untuk membebankan biaya overhead ini kepada tiap-tiap departemen ataupun produk yang mengkonsumsinya. Secara garis besar, biaya overhead produksi digolongkan sebagai berikut :

1. Biaya Bahan Pembantu (Indirect Material)

Biaya bahan pembantu merupakan biaya bahan yang diperlukan dalam proses pembuatan produksi, tetapi bukan biaya bahan baku (bahan langsung). Bahan pembantu ini akhirnya juga menjadi bagian produk, tetapi memiliki nilai yang kecil.

2. Biaya Tenaga Kerja Tidak Langsung (Indirect Labor)

Biaya tenaga kerja tidak langsung merupakan biaya tenaga kerja yang tidak dapat diidentifikasi secara langsung kepada produk. Misalnya adalah biaya gaji supervisor, quality control, tenaga kerja administrasi dan pekerja yang bertugas dalam kerja pemeliharaan yang secara tidak langsung berkaitan dengan produksi.

3. Biaya Reparasi dan Pemeliharaan (Repair and Maintenance)
Biaya reparasi dan pemeliharaan yaitu biaya yang dikeluarkan untuk aktivitas reparasi dan pemeliharaan mesin/peralatan, serta pemakaian suku cadang. Terkadang biaya suku cadang dipisahkan dari biaya reparasi dan pemeliharaan.
4. Biaya Penyusutan dan Depresiasi
Misalnya adalah biaya penyusutan mesin, peralatan dan kendaraan.
5. Biaya Utilitas
Misalnya adalah biaya penggunaan air, gas dan listrik.

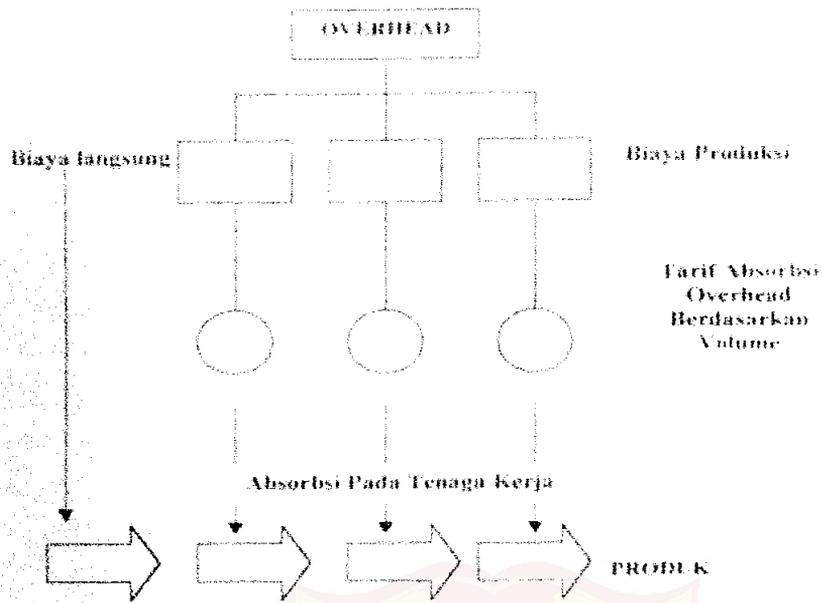
Sejalan dengan perkembangan teknologi pada proses produksi, biaya overhead produksi juga semakin meningkat. Saat ini perusahaan-perusahaan cenderung beralih dari padat karya menjadi padat modal. Tenaga kerja tidak lagi menjadi aktivitas penambah nilai yang utama pada proses produksi, karena penggunaan teknologi (mesin, komputer, dan lainnya) akan mengambil alih posisi dari tenaga kerja manusia. Peralihan inilah yang menyebabkan persentase biaya overhead produksi naik secara signifikan

Penggunaan sistem biaya tradisional dalam membebankan biaya overhead akan menjadi tidak relevan lagi, karena sistem ini menggunakan satu atau dua pemacu biaya yang berbasis unit (unit based cost drivers) sebagai dasar pembebanan biaya. Menggunakan satu atau dua pemacu biaya berbasis unit untuk membebankan semua biaya overhead produksi akan menciptakan biaya produksi yang terdistorsi.

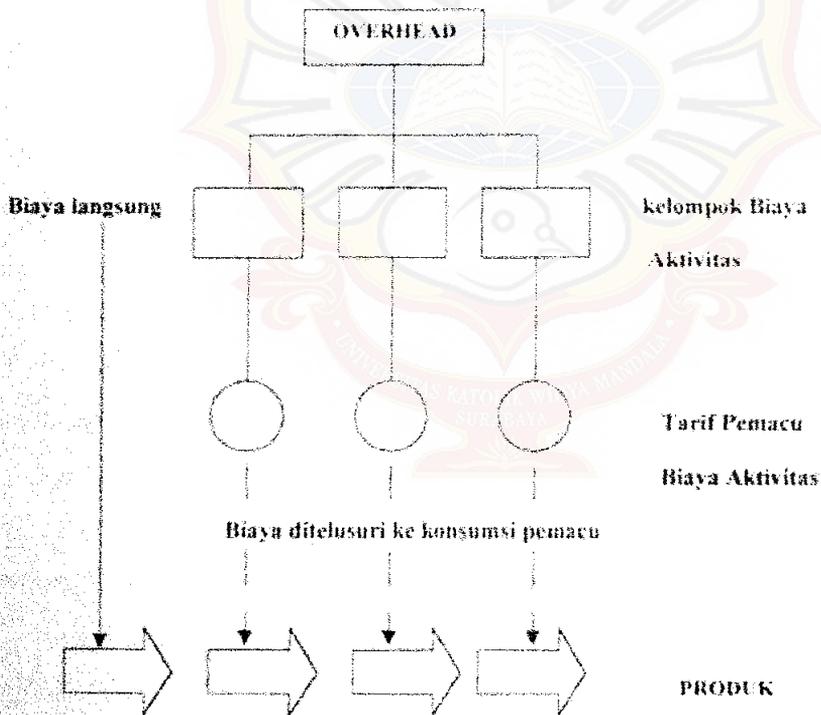
Distorsi yang terjadi adalah berupa subsidi silang (cross subsidy) antar produk, hal ini akan membuat situasi dimana satu produk akan mengalami kelebihan biaya (over costing dan produk yang lain akan mengalami kekurangan biaya (under costing). Tingkat distorsi yang terjadi tergantung pada proporsi biaya overhead produksi terhadap biaya produksi total. Semakin besar proporsinya semakin besar pula distorsi yang terjadi dan demikian juga sebaliknya. Hal inilah yang melandasi dikembangkannya sistem biaya Activity-Based Costing (ABC).

Adapun penentuan biaya overhead produksi dengan sistem tradisional dapat dilihat pada gambar II.2, sedangkan penentuan biaya overhead produksi dengan sistem biaya Activity-Based Costing (ABC) dapat dilihat pada gambar 11.3.

Sistem biaya tradisional mengutamakan satu atau dua pemacu biaya yang berbasis unit sebagai pembeban biaya sehingga menciptakan biaya produk yang terdistorsi. Distorsi yang terjadi berupa subsidi silang (cross subsidy) antar produk, satu produk mengalami kelebihan biaya (overcosting) dan produk lainnya mengalami kekurangan biaya (undercosting). Tingkat distorsi yang terjadi tergantung pada proporsi biaya overhead terhadap biaya produksi total. Semakin besar proporsinya, semakin besar distorsi yang terjadi demikian juga sebaliknya. Hal inilah yang melandasi dikembangkannya sistem biaya Activity- Balanced Accounting (ABC).



Gambar 11.2. Penentuan Biaya Overhead Dengan Sistem Tradisional



Gambar 11.3. Penentuan Biaya Overhead sistem ABC

11.2.2. Aktivitas dan Klasifikasinya

Disini dilakukan pembedaan definisi antara aktivitas pada perusahaan besar dengan aktivitas pada perusahaan menengah dan kecil. Untuk perusahaan besar, aktivitas didefinisikan sebagai proses-proses atau prosedur-prosedur yang menyebabkan kerja. Sebagai contoh, dalam departemen account payable aktivitasnya dapat diperinci antara lain pengisian laporan penerimaan, order pembelian dan invoice, membandingkan laporan penerimaan, order pembelian dan lainnya.

Sedangkan untuk perusahaan menengah dan kecil aktivitas tersebut didefinisikan oleh T. Hicks dalam bukunya *Activity-Based Costing for Small and Mid-Sized Businesses: An Implementation Guide* (1992), sebagai sekelompok kegiatan yang memiliki hubungan proses dan prosedur dapat digabungkan kedalam kebutuhan kerja secara khusus dalam organisasi. Berdasarkan definisi tersebut maka aktivitas departemen account payable adalah account payable dan aktivitas departemen purchasing adalah purchasing.

Dalam sistem biaya Activity-Based, Costing (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 :

1. Aktivitas-aktivitas Berlevel Unit (**Unit-Level activities**)

Aktivitas berlevel unit (*unit-level activities*) 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.

2. Aktivitas-aktivitas Berlevel Batch (**Batch-Level activities**)

Aktivitas-aktivitas berlevel batch (*batch-level activities*) 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 setup, 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 (*batch-level activities*), biaya ini bervariasi batch produk yang diproduksi, namun bersifat tetap jika dihubungkan dengan jumlah unit produk yang diproduksi dalam setiap batch.

3. Aktivitas-aktivitas Berlevel Produk (**Product-Level activities**)

Aktivitas-aktivitas berlevel produk (*product-level activities*) 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*).

4. Aktivitas-aktivitas Berlevel Fasilitas (Facility-Level activities)

Aktivitas berlevel fasilitas (facility-level activities) disebut juga sebagai aktivitas penopang fasilitas (facility-sustaining activities) 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 misalnya: 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). Tingkatan aktivitas product driven activity tersebut diatas dapat dilihat pada gambar 11.4.



Gambar 11.4.

Tingkatan Aktivitas Pada Sistem Biaya Activity-Based Costing (ABC)

Meskipun sistem biaya ABC ini kelihatan lebih kompleks dari sistem biaya tradisional, tetapi sistem ini mampu menghasilkan perhitungan biaya yang lebih akurat. Aktivitas ini juga dapat diklasifikasikan, yaitu sebagai berikut :

- a. **Aktivitas Repetitif dan Non Repetitif**
Aktifitas repetitif dilakukan secara berulang atau kontiniu, sedangkan aktifitas yang non repetitif adalah aktivitas yang dilakukan hanya satu kali.
- b. **Aktivitas Primer dan Sekunder**
Aktifitas 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 (*non value added*) 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 :

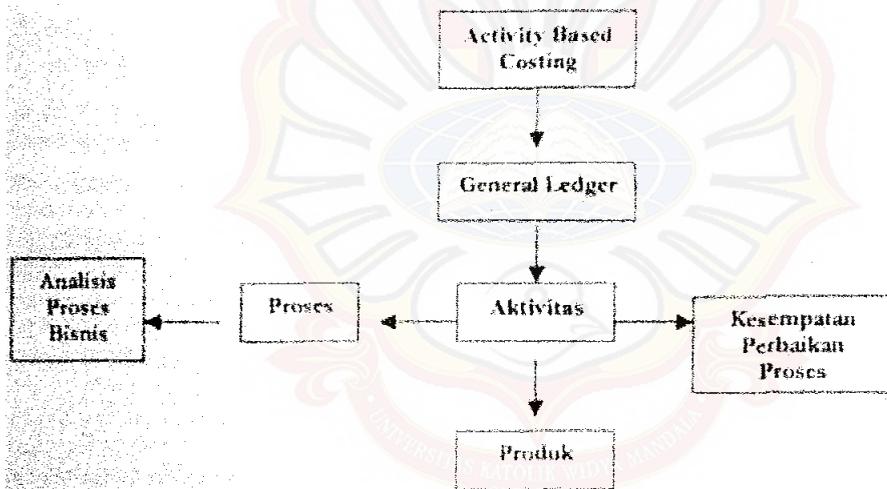
1. Analisis Data Historis

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.

2. Analisis Proses Bisnis

Analisis Proses bisnis ini adalah merupakan yang 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.

Hubungan antara sistem biaya *Activity - Based Costing (ABC)* dengan analisis proses bisnis dapat dilihat pada gambar II.5



Gambar II. 5. Hubungan Sistem ABC dengan Dengan Proses Bisnis

11.2.3. Tujuan Biaya (Cost Objective)

Konsep penting lainnya untuk mengerti tentang sistem Biaya *Activity-Based Costing(ABC)* adalah tujuan biaya (*cost objective*). Tujuan biaya didefenisikan sebagai "item" akhir (*final*) dimana semua biaya terakumulasi. Tujuan biaya final ini berupa akumulasi biaya untuk mentransfer barang atau jasa kepada konsumen diluar perusahaan.

Tujuan biaya final dapat berupa produk atau jasa pelayanan yang disediakan oleh suatu perusahaan untuk konsumen. Pada sistem manufaktur, tujuan biaya dapat berupa produk jadi atau proses manufaktur.

11.2.4. Pemacu Biaya (Cost Driver)

Pemacu biaya didefinisikan sebagai faktor yang digunakan untuk mengukur bagaimana biaya terjadi atau dapat juga dikatakan sebagai cara untuk membebankan biaya pada aktivitas atau produk. Secara praktis, pemacu biaya menunjukkan dimana biaya harus dibebankan dan seberapa besar biayanya.

Pemacu biaya adalah penyebab terjadi biaya, sedangkan aktivitas adalah merupakan dampak yang ditimbulkannya. Dalam sistem biaya activity-Based Costing (ABC) digunakan beberapa macam pemacu biaya sedangkan pada sistem biaya tradisional hanya menggunakan satu macam pemacu biaya tertentu yang digunakan sebagai basis, misalnya jam tenaga kerja/jam kerja orang, rupiah tenaga kerja, atau jam mesin.

Paling tidak ada dua faktor utama yang harus diperhatikan dalam pemilihan pemacu biaya (cost driver) ini yaitu: biaya pengukuran dan tingkat korelasi antara cost driver dengan konsumsi overhead sesungguhnya. Hal ini dapat dijelaskan, sebagai berikut:

a. Biaya Pengukuran (Cost of Measurement)

Dalam sistem biaya Activity-based Costing (ABC), sejumlah besar pemacu biaya dapat dipilih dan digunakan. Jika memungkinkan, adalah sangat penting untuk memilih pemacu biaya yang menggunakan informasi yang telah tersedia. Informasi yang tidak tersedia pada sistem yang ada sebelumnya berarti harus dihasilkan, dan akibatnya akan meningkatkan biaya sistem informasi perusahaan. Kelompok biaya (cost pool) yang homogen dapat menawarkan sejumlah pemacu biaya. Untuk keadaan ini, pemacu biaya yang dapat digunakan pada sistem informasi yang ada sebelumnya hendaknya dipilih. Pemilihan ini akan meminimumkan biaya pengukuran.

b. Derajat Korelasi (Degree of Corelation) Antara Pemacu Biaya dan Konsumsi Overhead Aktualnya

Struktur informasi yang tersedia dapat dimanfaatkan dengan cara lain untuk meminimalkan biaya pengumpulan informasi konsumsi pemacu biaya. Terdapat kemungkinan untuk menggantikan suatu pemacu biaya yang secara langsung mengukur konsumsi suatu aktivitas dengan pemacu biaya yang tidak secara langsung, mengukur konsumsi tersebut. Misalnya, jam inspeksi dapat digantikan oleh jumlah inspeksi aktual tiap produk, angka ini dapat lebih diketahui. Penggantian ini berlaku apabila jam yang digunakan dalam setiap inspeksi per produk adalah cukup stabil.

Beberapa pemacu biaya yang sering digunakan dalam sistem biaya Activity Based Costing (ABC) adalah :

1. Kelompok Tenaga Kerja (Labour Group)

Kelompok ini dipakai pada aktivitas yang elemen biaya utamanya adalah tenaga kerja atau pada aktivitas yang biaya aktivitasnya berubah secara paralel dengan perubahan tenaga kerja. Pemacu biayanya yaitu : jam kerja, upah tenaga kerja. Jam kerja juga dapat memacu konsumsi utilitas.

2. Kelompok Waktu Operasi (Operating Time Group)

Dipakai sebagai pemacu biaya pada suatu grup operasi pengerjaan yang merupakan operasi dari suatu peralatan tunggal atau beberapa peralatan. Pemacu biaya yang digunakan adalah jam mesin (machine hour).

3. Kelompok Pemilikan (Occupancy Group)

Merupakan pemacu biaya yang tepat untuk mendistribusikan biaya tetap (fixed cost) berdasarkan lokasi aktivitas atau asset. Sebagai contoh, depresiasi bangunan, pajak bangunan yang didistribusikan berdasarkan luas areal peraktivitas. Depresiasi peralatan atau biaya sewa gedung didistribusikan pada aktivitas yang terjadi dilokasi asset tersebut. Kelompok pemacu ini jarang digunakan sebagai dasar untuk penentuan besar biaya yang terjadi, tetapi lebih

sering dipakai untuk menentukan dimana biaya harus didistribusikan. Pemacu biaya yang biasa dipakai adalah seperti ukuran pabrik, lokasi peralatan dan nilai peralatan.

4. **Kelompok Permintaan (Demand Group)**

Dipakai sebagai pemacu biaya bila distribusi biaya pada aktivitas lain atau pada tujuan biaya didasarkan pada permintaan akan aktivitas tersebut. Contohnya adalah biaya perawatan, dapat dilihat bahwa biaya perawatan akan didistribusikan pada aktivitas atau tujuan biaya yang memerlukan pelayanan perawatan saja. Distribusi biaya yang akurat akan didapatkan berdasarkan estimasi atau permintaan aktual perawatan. Sama seperti kelompok pemilikan (*occupancy group*), kelompok permintaan ini juga jarang dipakai untuk menentukan besar biaya yang terjadi, tetapi lebih sering dipakai untuk menentukan biaya yang harus didistribusikan. Pemacu biaya yang dipakai untuk kelompok ini adalah biaya perawatan dan pemeliharaan mesin (*repair and maintenance mechine*).

5. **Kelompok Thorougput (Thorougput Group)**

Dipakai sebagai pemacu biaya bila biaya utama dari suatu aktivitas ditentukan oleh jumlah unit thorougputnya. Sebagai contoh bahan kimia tertentu yang dihasilkan oleh suatu perusahaan kimia dipacking dalam satuan tankerloads, drum 55 galon, dan karton satu galon. Proses packing ini dapat dipisahkan sebagai tiga aktivitas dengan unit thorougput (tankerloads, drum 55 galon, dan kaftan satu galon) dan masing-masing menjadi pemacu biaya yang dipakai.

6. **Surrogate Cost Driver**

Surrogate cost driver merupakan data atau ukuran yang telah tersedia di lapangan dan praktis dipakai untuk mendistribusikan suatu biaya ke aktivitas lain atau kedepartemen lain, apabila pemacu biaya secara teoritis sulit diukur datanya. Ada beberapa aktivitas yang pemacu biayanya sulit dan tidak praktis untuk diukur atau ditentukan dengan tepat. Misalnya, *production control*, *accounting*, *general management* dan *marketing*. Contoh pemacu biaya untuk kelompok ini adalah biaya material (*material cost*), dan biaya konversi (*conversion cost*), kedua pemacu biaya ini sering dipakai oleh perusahaan kecil dan menengah.

11.2.5. **Kelompok Biaya (Cost Pool)**

Defenisi kelompok biaya (*cost pool*) adalah sekelompok biaya yang memiliki karakteristik yang sama. Karakteristik ini berkaitan dengan tolok ukur aktivitas yang sama, untuk maksud pembebanan biaya ke produk. Dalam penelitian ini, biaya-biaya utama tidak dibagi menjadi kelompok-kelompok biaya, agar pembebanan biayanya bisa dilakukan dengan lebih akurat.

11.3. **Prosedur Pembebanan Biaya Sistem Activity-Based Costing (ABC)**

Sistem biaya tradisional mendistribusikan biaya overhead produksi ke produk dengan menggunakan dasar aplikasi yang disebut dengan *unit based measures* (penggunaan berdasarkan jumlah/volume unit), yaitu jam tenaga kerja langsung, biaya tenaga kerja langsung, jam mesin, biaya baku langsung dibebankan secara rata pada seluruh produk yang dihasilkan. Sistem biaya ini mengasumsikan bahwa sumber daya yang dikonsumsi proporsional dengan acuan tersebut.

Sistem biaya tradisional ini menggunakan pembebanan biaya dua tahap, tahap pertama adalah biaya overhead didistribusikan ke pusat-pusat biaya (*cost centre*). Pada tahap kedua, biaya yang terakumulasi dalam tiap pusat biaya dialokasikan ke produk dengan menggunakan pemacu *unit based* tersebut.

Sistem biaya Activity-Based Costing (ABC) merupakan suatu sistem biaya yang pertama kali menelusuri biaya keaktivitas Dan kemudian keproduk yang dihasilkan. Dalam sistem biaya ABC ini juga dikenal adanya prosedur pembebanan biaya aktivitas kepada produk berdasarkan aktivitas-aktivitas yang dikonsumsi oleh produk yang dihasilkan tersebut. Tahap yang dimiliki oleh sistem ABC tersebut dalam analisisnya dapat dibagi dalam dua tahapan, yaitu sebagai berikut :

1. Prosedur Tahap I

Pada tahap pertama ini dilakukan pembebanan biaya pemakaian sumber daya kepada aktivitas-aktivitas yang menggunakannya. Dalam kalkulasi biaya berdasarkan sistem Activity-Based Costing (ABC) tahap pertama, biaya overhead dibagi kedalam kelompok biaya yang homogen. Suatu kelompok biaya yang homogen merupakan suatu kumpulan dari biaya overhead, yaitu variasi biaya dapat dijelaskan oleh suatu pemacu biaya (cost driver). Aktivitas overhead yang homogen apabila mereka mempunyai rasio konsumsi yang sama untuk semua produk.

2. Prosedur Tahap II

Pada tahap kedua ini, biaya setiap kelompok biaya (cost pool) ditelusuri ke produk. Hal ini dilakukan dengan menggunakan tarif kelompok yang dihitung pada tahap pertama dan dikalikan dengan jumlah sumber daya yang dikonsumsi oleh setiap produk. Tolok ukur ini merupakan kuantitas pemacu biaya yang digunakan oleh setiap produk. Dengan demikian overhead yang dibebankan setiap kelompok biaya ke produk dihitung sebagai berikut :

Overhead yang dibebankan = Tarif kelompok x Jumlah konsumsi pemacu biaya

II.4. Profitabilitas

Tujuan utama dari manajemen adalah mengerahkan dan menggunakan sumber-sumber yang ada dalam perusahaan yaitu seperti bahan baku, tenaga kerja, dan kapasitas pabrik, sedemikian rupa sehingga modal dalam perusahaannya dapat dipergunakan secara menguntungkan. Ukuran profitabilitas dari suatu produk dapat ditentukan dari ratio keuntungan kotor. Dalam penelitian ini dipakai profitabilitas ratio keuntungan kotor (gross profit ratio) karena pada penelitian yang diukur adalah biaya produksi .

Ratio keuntungan kotor menyatakan persentase ratio keuntungan kotor terhadap hasil penjualan produk. Keuntungan kotor ini adalah merupakan hasil dari penjualan (sales) dikurangi harga pokok produksi (cost of goods sold manufacturing). Informasi keuntungan kotor dapat berupa laba bruto atau rugi bruto tiap produk yang diperlukan, untuk mengetahui kontribusi tiap order dalam menutupi pengeluaran yang non-produksi, demikian juga sebaliknya. Perhitungan ratio keuntungan kotor (gross profit ratio) adalah sebagai berikut :

$$\text{Ratio keuntungan kotor} = \frac{\text{Penjualan} - \text{Harga Pokok produksi}}{\text{Penjualan}} \times 100\%$$

DAFTAR PUSTAKA

John R. Bangs, JR, ME. George R Hanselman. ME,MS pinciples of Accounting Scranton Pennsylvania.

Gillespia, Lecil M. Accounting Proceture for Standart Cats New York.

Laurance, W.B.Cast Accounting.New York-Pretile.

