

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Tinjauan Penelitian Sebelumnya

Mukholidin (2004 : 33) menduga bahwa pembebanan biaya overhead dari departemen jasa dan departemen penunjang mempunyai hubungan dengan penetapan tarif rawat tinggal pada rumah sakit Semen Gresik dan menduga adanya perbedaan tradisional cost system dengan metode *activity based costing* pada rumah sakit Semen Gresik, yang hasilnya diperoleh Pearson hitung lebih besar dari Pearson tabel yaitu $0,874 > 0,591$ maka dapat dikatakan bahwa nilai Pearson hitung berada di daerah penolakan H_0 , ini berarti bahwa nilai H_0 tidak sama dengan nol dan Pearson adalah signifikan, berarti ada hubungan antara variabel sistem tradisional cost sistem dengan penetapan tarif, serta membuktikan dengan menggunakan Uji T Tes, didapatkan bahwa t hitung lebih besar dari t tabel yaitu $159,669 > 1,796$, maka H_0 ditolak dan H_1 diterima, artinya ada perbedaan antara variabel *system activity based costing* dengan tradisional cost system (mukholidin, 2004 : 67).

Susanti (2004 : 33) menjelaskan bahwa pada sistem tradisional penyerapan tenaga kerja atau mesin perjam untuk semua produk sedangkan pada *system activity based costing* biaya yang ditelusuri dengan menggunakan cost driver. Jam mesin merupakan elemen penyebab timbulnya biaya, pemakaian jumlah jam mesin sebagai pemicu biaya tunggal dalam pengalokasian biaya overhead

menyebabkan adanya pembebanan biaya overhead pabrik yang terdistorsi, perbandingan biaya produksi yang terjadi, *activity based costing system* membebankan biaya produksi terutama biaya overhead pabrik lebih proporsional pada tiap jenis produk (Susanti, 2004 : 74).

Sari (2006 : 83) menyimpulkan bahwa yang pertama pihak rumah sakit dalam menghitung tarif kamar instalasi rawat inap masih berdasar pada market base, dimana harga yang ditetapkan berdasarkan studi banding dengan rumah sakit yang sekelas (target costing). Kedua, perhitungan dengan metode konvensional terlihat adanya kemungkinan distorsi karena tidak mencerminkan jumlah sumber daya yang digunakan. Di samping itu, alokasi biaya system konvensional mengabaikan pemicu biaya yang relevan sehingga dapat mengakibatkan suatu biaya dibebankan terlalu kecil pada jenis produk tertentu dan terlalu besar pada jenis produk yang lain. Ketiga, adanya distorsi dalam perhitungan tarif rawat inap yang disebabkan oleh penggunaan system konvensional akan mempengaruhi kebijaksanaan rumah sakit dalam penetapan tarif dan pengambilan keputusan yang lain. Terakhir, penerapan *system activity based costing* akan menghasilkan hasil perhitungan biaya yang lebih akurat. Keakuratan yang diperoleh dari metode ini dikarenakan menggunakan sumber daya yang dikonsumsi dalam menetapkan besarnya biaya yang harus ditanggung oleh suatu produk.

Martusa & Adie (2011 : 19) menyimpulkan bahwa pengelompokan biaya yang salah dapat mengakibatkan perusahaan salah dalam menetapkan harga pokok produknya, serta pembebanan biaya tidak langsung dengan menggunakan *activity-based costing system* dapat menghasilkan perhitungan harga pokok produk dan

harga jual yang berbeda dibandingkan perhitungan perusahaan, karena pada perhitungan harga pokok produk menggunakan *activity-based costing system* dapat memperlakukan biaya tidak langsung dengan tepat, sehingga menghasilkan perhitungan harga pokok produk yang tepat pula, dengan perhitungan harga pokok produk yang tepat dan penetapan mark up yang tepat, perusahaan dapat menetapkan harga jual produk dengan tepat.

Martusa, dkk (2010 : 2) meneliti perusahaan tekstil yang beroperasi di kota Bandung yang menggunakan sistem biaya tradisional dalam menentukan cost of goods manufacture. Simpulannya yang pertama proses produksi untuk menghasilkan kain grey polos maupun corak meliputi aktivitas proses penenunan kain, pemeliharaan inventaris dan inspeksi, yang kedua komponen biaya yang digunakan pada perhitungan cost of goods manufactured metode ABC yaitu *unit level activity cost* meliputi biaya listrik, obat, sparepart, oli dan service; *batch-related activity cost* meliputi biaya inspeksi, umum dan setup; *facility-sustaining activity cost* meliputi biaya depresiasi bangunan, mesin dan kendaraan, yang ketiga perhitungan cost of goods manufactured dengan metode ABC dilakukan dengan menjumlahkan biaya utama dengan biaya overhead berdasarkan tarif per unit cost driver setiap bulannya, yang keempat perhitungan cost of goods manufactured metode tradisional untuk kain grey polos menghasilkan cost of goods manufactured per yard yang lebih besar (overcosted) dibandingkan dengan metode ABC, sedangkan cost of goods manufactured metode tradisional untuk kain grey corak menghasilkan cost of goods manufactured per yard yang lebih kecil (undercosted) dibandingkan dengan metode ABC, dan yang terakhir

meskipun metode ABC menghasilkan cost of goods manufactured yang rendah untuk kain grey polos dan menghasilkan cost of goods manufactured yang lebih tinggi untuk kain grey corak, tetapi perhitungan metode ABC benar-benar mencerminkan konsumsi sumberdaya yang digunakan dalam proses produksi (Martusa, dkk, 2010 : 21).

2.2 Pengertian Harga Pokok Produksi

Hariadi (2002: 66) menerangkan harga pokok per unit adalah informasi yang sangat berharga bagi produsen karena informasi tersebut merupakan dasar untuk menilai persediaan, harga pokok penjualan, perhitungan laba dan sejumlah keputusan penting lainnya.

Supriyono (2000: 11) mengartikan harga pokok produksi sebagai suatu aktiva atau jasa yang dikorbankan atau diserahkan dalam proses produksi yang meliputi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik yang membentuk harga pokok produksi.

2.3 Komponen Harga Pokok Produksi

Hansen & Mowen (2006: 50) menjelaskan biaya produksi dapat diklasifikasikan lebih lanjut sebagai : (1) Bahan baku langsung, adalah bahan yang dapat ditelusuri ke barang atau jasa yang sedang diproduksi. Biaya bahan langsung ini dapat dibebankan ke produk karena pengamatan fisik dapat digunakan untuk mengukur kuantitas yang dikonsumsi oleh setiap produk. Bahan yang menjadi bagian produk berwujud atau bahan yang digunakan dalam penyediaan jasa pada umumnya diklasifikasikan sebagai bahan langsung. (2) Tenaga kerja langsung, adalah tenaga

kerja yang dapat ditelusuri pada barang atau jasa yang sedang diproduksi. Seperti halnya bahan langsung, pengamatan fisik dapat digunakan dalam mengukur kuantitas karyawan yang digunakan dalam memproduksi suatu produk dan jasa. Karyawan yang mengubah bahan baku menjadi produk atau menyediakan jasa kepada pelanggan diklasifikasikan sebagai tenaga kerja langsung. (3) Overhead, semua biaya produksi selain bahan langsung dan tenaga kerja langsung dikelompokkan ke dalam kategori biaya overhead. Kategori biaya overhead memuat berbagai item yang luas. Banyak input selain dari bahan langsung dan tenaga kerja langsung diperlukan untuk membuat produk. Bahan langsung yang merupakan bagian yang tidak signifikan dari produk jadi umumnya dimasukkan dalam kategori overhead sebagai jenis khusus dari bahan langsung. Hal ini dibenarkan atas dasar biaya dan kepraktisan. Biaya penelusuran menjadi lebih besar dibandingkan dengan manfaat dari peningkatan keakuratan. Biaya lembur tenaga kerja langsung biasanya dibebankan ke overhead. Dasar pemikirannya adalah bahwa tidak semua operasi produksi tertentu secara khusus dapat diidentifikasi sebagai penyebab lembur. Oleh sebab itu, biaya lembur adalah hal yang umum bagi semua operasi produksi, dan merupakan biaya manufaktur tidak langsung. Di samping itu Armanto (2006: 47) mengemukakan definisi biaya overhead pabrik adalah semua biaya pabrikasi selain dari bahan baku dan buruh langsung (biaya pemeliharaan, biaya penyusutan gedung, dsb). Biaya overhead pabrik memiliki dua ciri khas yang harus dipertimbangkan dalam pembebanannya pada hasil produksi secara layak. Ciri-ciri ini menyangkut hubungan khusus antara overhead pabrik dengan (1) produk itu sendiri dan (2) jumlah volume produksi.

Berbeda dengan bahan langsung dan upah (buruh) langsung, biaya overhead pabrik merupakan bagian yang tidak berwujud dari barang jadi. Ciri kedua menyangkut perubahan sebagian unsur biaya overhead karena adanya perubahan volume produksi, yaitu overhead bisa bersifat tetap, variabel, atau semi variabel. Biaya overhead pabrik diklasifikasikan menjadi tiga kelompok berdasarkan karakteristiknya dalam hubungannya dengan produksi. Tiga kelompok tersebut adalah: (1) biaya overhead variabel (*variabel factory overhead cost*). Total biaya overhead variabel berubah-ubah sebanding dengan unit yang diproduksi, yaitu semakin besar unit yang diproduksi, semakin tinggi total biaya variabelnya. Biaya variabel per unit konstan walaupun produksi berubah. (2) biaya overhead tetap (*fixed factory overhead cost*). Total biaya overhead pabrik tetap adalah konstan dalam tingkat hasil tertentu, tanpa dipengaruhi oleh adanya perubahan tingkat produksi sampai suatu tingkat hasil tertentu (*relevant range*). Contoh biaya overhead pabrik tetap adalah sewa gedung pabrik. (3) biaya overhead semi variabel. Biaya overhead semi variabel adalah biaya yang sifatnya tidak semuanya tetap dan juga tidak semuanya variabel, tetapi mempunyai karakteristik keduanya. Biaya overhead pabrik semi variabel akhirnya harus dipisahkan ke komponen biaya tetap atau biaya variabel untuk keperluan perencanaan dan pengendalian.

Mulyadi (2002: 207) juga menjelaskan biaya overhead adalah biaya produksi selain biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung yang elemennya dapat digolongkan ke dalam: (1) biaya bahan penolong, (2) biaya reparasi dan pemeliharaan, (3) biaya tenaga kerja tidak langsung, (4) biaya yang timbul sebagai

akibat penilaian terhadap aktiva tetap, (5) biaya yang timbul akibat berlalunya waktu, dan (6) biaya overhead lain.

2.4 Metode Penentuan Harga Pokok Produksi

Supriyono (1987: 476) menjelaskan bahwa metode penentuan harga pokok dapat dikelompokkan menjadi dua metode, yaitu: (1) harga pokok penuh (*full costing*). Salah satu konsep penentuan harga pokok produk yang memasukkan semua elemen biaya produksi, baik biaya produksi variabel maupun tetap ke dalam harga pokok produk. (2) harga pokok variabel (*variable costing*). Salah satu konsep penentuan harga pokok produk yang hanya memasukkan semua elemen biaya produksi variabel ke dalam harga pokok produk.

Halim & Supomo (2005: 37) menjelaskan perbedaan antara kedua metode penentuan Harga Pokok Produksi tersebut adalah: (a) perbedaan antara kedua metode tersebut terletak pada perlakuan terhadap Biaya Overhead Pabrik yang bersifat tetap. Menurut metode harga pokok penuh Biaya Overhead Pabrik tetap diperhitungkan dalam Harga Pokok Produksi, sedangkan berdasarkan metode harga pokok variabel biaya tersebut diperlakukan sebagai biaya periodik. (b) menurut metode harga pokok penuh selisih antara tarif yang ditentukan di muka dengan Biaya Overhead Pabrik sesungguhnya dapat diperlakukan sebagai penambah atau pengurang harga pokok produk yang belum laku dijual (harga pokok persediaan). (c) terdapat perbedaan dalam penyajian laporan laba rugi antara metode harga pokok penuh dan metode harga pokok variabel, terutama dasar yang digunakan dalam klasifikasi biaya.

2.5 Konsep Sistem Tradisional

Kholmi & Yuningsih (2004: 27) mengemukakan bahwa sistem akuntansi biaya tradisional hanya memusatkan pada ukuran output aktivitas yang didasarkan pada volume produksi. Pendekatan tradisional mengasumsikan bahwa semua biaya dapat diklasifikasikan sebagai biaya tetap dan variabel sesuai dengan perubahan unit atau volume produk yang diproduksi.

Carter (2009: 532) menerangkan bahwa sistem perhitungan biaya tradisional ditandai oleh penggunaan ukuran yang berkaitan dengan volume atau ukuran tingkat unit sebagai dasar untuk mengalokasikan overhead ke output. Oleh karena itu, sistem tradisional juga disebut dengan sistem berbasis unit (*unit based system*).

2.6 Kelemahan Sistem Tradisional

Supriyono (1999: 267) menjelaskan kelemahan sistem tradisional sebagai berikut:

(a) Penawaran sulit dijelaskan karena terjadi distorsi biaya. (b) Harga jual yang ditawarkan pada konsumen terlalu besar dibandingkan dengan para pesaing karena produk yang bervolume banyak dibebani biaya per unit terlalu besar. (c) Harga yang diminta oleh konsumen untuk produk bervolume banyak mungkin sudah menguntungkan, namun ditolak oleh perusahaan karena biaya per unitnya terdistorsi terlalu tinggi. (d) Harga jual yang ditawarkan pada konsumen terlalu kecil dibandingkan dengan para pesaing karena produk bervolume sedikit dibebani produk biaya per unit terlalu kecil sehingga produk ini laku keras. (e) Produk bervolume sedikit nampaknya laba, namun sebenarnya mungkin rugi karena biaya per unitnya dibebani terlalu kecil. (f) Konsumen tidak mengeluh terhadap kenaikan harga jual produk bervolume rendah, hal ini disebabkan biaya

per unitnya terdistorsi terlalu rendah sehingga para pesaing yang biaya per unitnya tepat menjual produk yang sama dengan harga yang jauh lebih mahal. (g) Meskipun labanya nampak tinggi (namun sebenarnya mungkin rugi), manajer produksi ingin menghentikan produk bervolume kecil karena lebih sulit untuk dibuat. (h) 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.

2.7 Perhitungan Harga Pokok Produksi dengan Sistem Tradisional

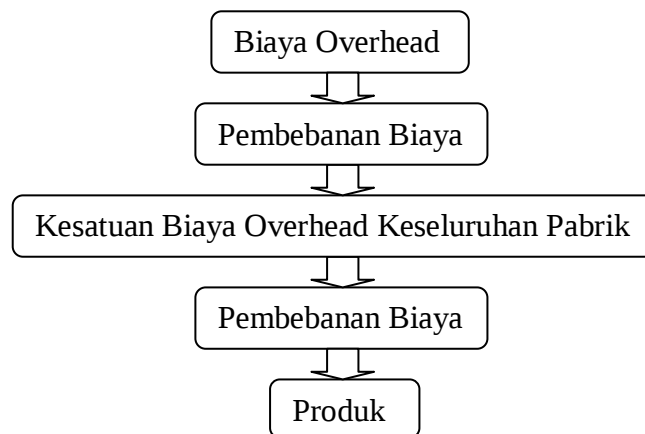
Hansen & Mowen (2006: 159) menjelaskan bahwa perhitungan biaya berdasarkan tradisional membebankan bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung dengan menggunakan penelusuran langsung. Overhead dibebankan melalui proses dua tahap sebagai berikut: (a) biaya overhead dikumpulkan dalam kelompok, baik pada tingkat pabrik atau tingkat departemen. (b) setelah kelompok didefinisikan, biaya kelompok overhead dibebankan ke produk dengan menggunakan penggerak tingkat unit, yang paling umum yaitu dengan menggunakan tenaga kerja langsung atau jam mesin.

Hansen & Mowen (2004: 142) menerangkan bahwa perhitungan biaya produk dalam sistem biaya tradisional menggunakan penggerak aktivitas tingkat unit (*unit activity cost drivers*). Penggerak aktivitas tingkat unit adalah faktor yang menyebabkan perubahan dalam biaya seiring dengan perubahan jumlah unit yang diproduksi. Contoh penggerak aktivitas tingkat unit yang pada umumnya

digunakan untuk membebankan overhead meliputi: unit yang diproduksi, jam tenaga kerja langsung, biaya tenaga kerja langsung, jam mesin, dan biaya bahan baku langsung. *Unit activity drivers* ini membebankan biaya overhead melalui tarif keseluruhan pabrik (gambar 2.1) dan tarif departemen (gambar 2.2)

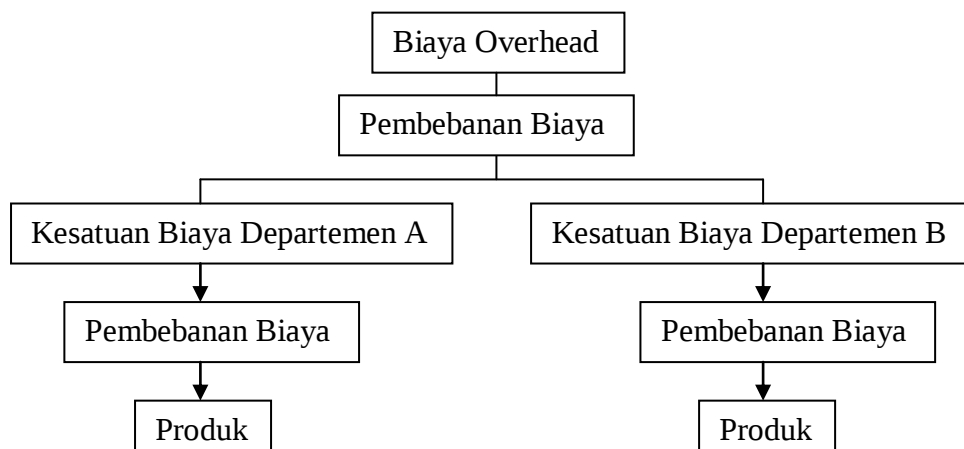
Gambar 2.1

Tarif Keseluruhan Pabrik



Gambar 2.2

Tarif Departemen



Tarif keseluruhan pabrik adalah tarif biaya overhead yang berlaku di seluruh pabrik menggunakan satu tarif untuk seluruh operasi untuk membebankan biaya dari sumber daya tidak langsung pada produk atau jasa. Langkah-langkah yang perlu dilakukan untuk tarif keseluruhan pabrik adalah dengan mengakumulasikan biaya overhead pada satu kesatuan untuk keseluruhan pabrik yang besar. Setelah biaya biaya diakumulasikan ke dalam satu kesatuan untuk keseluruhan pabrik kemudian tarif keseluruhan pabrik dihitung dengan menggunakan driver tunggal yang biasanya adalah jam kerja langsung. Hasil produksi dianggap menggunakan biaya overhead sesuai dengan jam kerja langsung yang digunakan.

Tarif departemen adalah metode tarif biaya overhead per departemen menggunakan penggerak berdasarkan volume yang terpisah-pisah untuk menentukan tarif biaya overhead pada setiap departemen. Untuk tarif departemen, biaya overhead ditransfer ke setiap departemen dengan menggunakan beberapa metode, yaitu: (a) *Direct tracing*, biaya dibebankan secara langsung ke aktivitas. (b) *Driver tracing*, biaya dibebankan ke aktivitas melalui *resource driver*, yaitu basis yang menunjukkan hubungan sebab akibat antara konsumsi sumber daya dengan aktivitas. (c) *Allocation*, biaya dibebankan ke aktivitas melalui basis yang bersifat sembarang.

Setelah biaya ditransfer ke tiap departemen dengan menggunakan penggerak aktivitas tingkat unit seperti jam kerja langsung atau jam mesin. Langkah terakhir yang perlu dilakukan adalah membebankan biaya overhead pada hasil produksi dengan mengalikan tarif departemen dengan jumlah driver yang digunakan per departemen.

2.8 Pengertian *Activity Based Costing System*

Carter & Usry (2004:496) mengartikan *activity based costing* sebagai suatu sistem perhitungan biaya di mana tempat penampungan biaya overhead yang jumlahnya lebih dari satu dialokasikan menggunakan dasar yang memasukkan satu atau lebih faktor yang tidak berkaitan dengan volume (*non volume related factor*). Selain itu Supriyono (1994: 230) menerangkan sistem *activity based costing* adalah sistem yang terdiri atas dua tahap yaitu pertama melacak biaya pada berbagai aktivitas, dan kemudian ke berbagai produk. Sistem *activity based costing* juga dijelaskan oleh Mulyadi (2007: 53) sebagai sistem informasi biaya berbasis aktivitas yang didesain untuk memotivasi personal dalam melakukan pengurangan biaya dalam jangka panjang melalui pengelolaan aktivitas.

Rayburn (1999:140) menjelaskan *activity based costing* sebagai kalkulasi biaya berdasarkan transaksi (*transaction based costing*), yang bertujuan memperbaiki keakuratan biaya produk dan jasa dengan mengakui bahwa beberapa biaya lebih tepat dibebankan atas dasar non volume. Blocher, dkk (2000:120) juga menerangkan bahwa *activity based costing* merupakan pendekatan penentuan biaya produk yang membebankan biaya ke produk atau jasa berdasarkan konsumsi sumber daya yang disebabkan karena aktivitas. *Activity Based Costing* (ABC) adalah metode perhitungan biaya (costing) yang dirancang untuk menyediakan informasi biaya bagi manajer untuk keputusan strategis dan keputusan lainnya yang mungkin akan mempengaruhi kapasitas dan juga biaya tetap (Garrison, dkk, 2006: 440).

2.9 Konsep-Konsep Dasar *Activity Based Costing System*

Carter & Usry (2004:496) menjelaskan dalam *activity based costing*, dasar yang digunakan untuk mengalokasikan biaya overhead disebut sebagai pemicu (*driver*). Pemicu sumber daya (*resource driver*) adalah dasar yang digunakan untuk mengalokasikan biaya dari suatu sumber daya ke berbagai aktivitas berbeda dengan menggunakan sumber daya tersebut. *Activity based costing* mengakui aktivitas, biaya aktivitas, dan pemicu aktivitas pada tingkatan agregasi (*levels of aggregation*) yang berbeda dalam satu lingkungan produksi. Pemicu aktivitas (*activity driver*) adalah suatu dasar yang digunakan untuk mengalokasikan biaya dari suatu aktivitas ke produk, pelanggan, atau objek biaya final lainnya.

Rayburn (1999:141) menerangkan bahwa *activity based costing* mengakui kinerja kegiatan pemicu konsumsi sumber daya yang dicatat oleh akuntan sebagai biaya. *Activity based costing* menelusuri biaya ke kegiatan yang diidentifikasi seperti kegiatan/transaksi sebagai penggerak biaya, penggerak biaya yang berkaitan dengan volume dan non volume, tingkatan penggerak biaya, kegiatan bernilai tambah dibandingkan dengan kegiatan tidak bernilai tambah.

Mulyadi (2007: 52) mengungkapkan dua falsafah yang melandasi *Activity-Based Costing System* yaitu: (1) *Cost is caused*. Biaya ada penyebabnya dan penyebab biaya adalah aktivitas. Pemahaman tentang aktivitas yang menjadi penyebab timbulnya biaya akan menempatkan personel perusahaan pada posisi dapat mempengaruhi biaya. *Activity-Based Costing System* berawal dari keyakinan dasar bahwa sumber daya menyediakan kemampuan untuk melaksanakan aktivitas, bukan sekedar menyebabkan timbulnya biaya yang harus

dialokasikan. (2) *The causes of cost can be managed*. Penyebab terjadinya biaya (yaitu aktivitas) dapat dikelola. Melalui pengelolaan terhadap aktivitas yang menjadi penyebab terjadinya biaya, personel perusahaan dapat mempengaruhi biaya. Pengelolaan terhadap aktivitas memerlukan berbagai informasi tentang aktivitas.

2.10 Hierarki Biaya dalam *Activity Based Costing System*

Firdaus & Wasilah (2009: 324) mengemukakan hierarki biaya dalam activity based costing system adalah: (1) Biaya untuk setiap unit (*output unit level*) adalah sumber daya yang digunakan untuk aktivitas yang akan meningkat pada setiap unit produksi atau jasa yang dihasilkan. Dasar pengelompokan untuk level ini adalah hubungan sebab akibat dengan setiap unit yang dihasilkan. (2) Biaya untuk setiap kelompok unit tertentu (*batch level*) adalah sumber daya yang digunakan untuk aktivitas yang akan terkait dengan kelompok unit produk atau jasa yang dihasilkan. Dasar pengelompokan untuk level ini adalah biaya yang hubungan sebab akibat untuk setiap kelompok unit yang dihasilkan. (3) Biaya untuk setiap produk/jasa tertentu (*product/service sustaining level*) adalah sumber daya digunakan untuk aktivitas yang menghasilkan suatu produk dan jasa. Dasar pengelompokan untuk level ini adalah biaya yang memiliki hubungan sebab akibat dengan setiap produk atau jasa yang dihasilkan. (4) Biaya untuk setiap fasilitas tertentu (*facility sustaining level*) adalah sumber daya yang digunakan untuk aktivitas yang tidak dapat dihubungkan secara langsung dengan produk atau jasa yang dihasilkan tetapi untuk mendukung organisasi secara keseluruhan. Dasar pengelompokan untuk level ini sulit dicari hubungan sebab akibatnya dengan

produk atau jasa yang dihasilkan tetapi dibutuhkan untuk kelancaran kegiatan perusahaan yang berhubungan dengan proses produksi barang atau jasa.

2.11 Manfaat *Activity Based Costing System*

Supriyono (1994: 247) menerangkan beberapa manfaat *Activity Based Costing System* sebagai berikut: (1) Penentuan Harga Pokok Produksi yang lebih akurat, (2) Meningkatkan mutu pembuatan keputusan, (3) Penyempurnaan perencanaan strategik, (4) Kemampuan yang lebih baik untuk mengelola (memperbaiki secara kontinyu) aktivitas-aktivitas.

Abdul Halim (1999: 469) mengemukakan manfaat-manfaat *Activity-Based Costing System* sebagai berikut: (1) Mendorong perusahaan-perusahaan untuk membuat perencanaan secara spesifik atas aktivitas-aktivitas dan sumberdaya untuk mendukung tujuan strategis. (2) Memperbaiki sistem pelaporan dan memperluas ruang lingkup informasi tidak hanya berdasar unit-unit organisasi tertentu. Sistem pelaporan yang dimaksud lebih luas di sini meliputi interdependensi antara satu unit dengan unit organisasi yang lain. (3) Dengan adanya interpendensi akan dapat mengenal aktivitas-aktivitas yang perlu dieliminasi dan yang perlu dipertahankan. (4) Penggunaan aktivitas-aktivitas sebagai pengidentifikasi yang alamiah akan lebih memudahkan pemahaman bagi semua pihak yang terlihat dalam perusahaan. (5) Lebih berfokus pada pengukuran aktivitas yang nonfinansial. (6) Memberikan kelayakan dan kemampuan untuk ditelusuri atas pembebanan Biaya Overhead Pabrik terhadap biaya produksi dengan menggunakan pemandu biaya sebagai basis alokasi. (7) Memberi dampak pada perencanaan strategis, pengukuran kinerja, dan fungsi manajemen yang lain.

(8) Memberikan kemampuan untuk mengerti bahwa dampak teknologi manufaktur yang semakin canggih memerlukan aktivitas-aktivitas baru dan berbeda dari yang lama. (9) Mendorong perusahaan untuk merancang sistem agar lebih fleksibel terhadap perubahan lingkungan manufaktur.

2.12 Kendala *Activity Based Costing System*

Blocher (2000: 135) menjelaskan kendala penerapan *activity based costing system* yaitu: (1) Alokasi. Tidak semua biaya memiliki penggerak biaya konsumsi sumber daya. Beberapa biaya mungkin membutuhkan alokasi ke departemen atau produk berdasarkan ukuran volume yang arbitrer sebab secara praktis tidak dapat ditemukan aktivitas yang dapat menyebabkan biaya tersebut. (2) Mengabaikan biaya. Biaya produk atau jasa yang diidentifikasi *activity based costing system* cenderung tidak mencakup seluruh biaya yang berhubungan dengan produk atau jasa tersebut. Biaya produk atau jasa biasanya tidak termasuk biaya untuk aktivitas seperti pemasaran, pengiklanan, penelitian, dan pengembangan, dan rekayasa produk, meski sebagian dari biaya-biaya ini dapat ditelusuri ke suatu produk atau jasa. (3) Mahal dan menghabiskan waktu. Untuk perusahaan yang telah menggunakan sistem perhitungan biaya tradisional berdasarkan volume, pelaksanaan suatu sistem baru *activity based cost* cenderung sangat mahal.

2.13 Pemilihan *Cost Driver*

Supriyono (1994: 245) menjelaskan faktor utama yang harus diperhatikan dalam memilih Cost Driver yaitu: (1) Biaya pengukuran. Dalam *Activity-Based Costing System* banyak Cost Driver yang dapat dipilih dan digunakan. Namun, lebih baik

memilih Cost Driver yang menggunakan informasi yang telah tersedia. Informasi yang belum tersedia pada sistem yang ada sebelumnya berarti harus disediakan, akibatnya akan meningkatkan biaya sistem informasi perusahaan. Lebih baik memilih Cost Driver yang telah digunakan pada sistem informasi yang ada sebelumnya. Pemilihan ini akan meminimumkan biaya pengukuran. (2) Pengukuran tidak langsung dan tingkat korelasi Pada struktur informasi yang ada sebelumnya dapat digunakan cara lain untuk meminimumkan biaya dalam memperoleh kuantitas Cost Driver. Dalam suatu keadaan tertentu kadang dimungkinkan untuk mengganti Cost Driver yang secara langsung mengukur penggunaan suatu aktivitas dengan suatu Cost Driver yang secara tidak langsung mengukur penggunaan suatu aktivitas. Cost Driver yang secara tidak langsung mengukur konsumsi suatu aktivitas biasanya mengukur suatu jumlah transaksi yang dihubungkan dengan aktivitas tersebut. Mengganti suatu Cost Driver yang secara langsung mengukur konsumsi dengan Cost Driver yang secara tidak langsung mengukur konsumsi tidak akan kehilangan akurasi dengan syarat bahwa kuantitas dari aktivitas yang digunakan setiap transaksi kira-kira sama untuk setiap produk. Dalam keadaan seperti ini, indirect cost driver yang mempunyai korelasi tinggi dapat digunakan.

Blocher, dkk (2000: 120) menjelaskan Cost Driver adalah faktor-faktor yang menyebabkan perubahan biaya aktivitas, cost driver merupakan faktor yang dapat diukur yang digunakan untuk membebankan biaya ke aktivitas dan dari aktivitas ke aktivitas lainnya, produk atau jasa. terdapat dua jenis Cost Driver yaitu: (1) Driver sumber daya (resources driver) Driver sumber daya merupakan ukuran

kuantitas sumber daya yang dikonsumsi oleh aktivitas. Driver sumber daya digunakan untuk membebankan biaya sumber daya yang dikonsumsi oleh aktivitas ke Cost Pool tertentu. Contoh dari driver sumber daya adalah persentase dari luas total yang digunakan oleh suatu aktivitas. (2) Driver aktivitas (*activity driver*) Driver aktivitas adalah ukuran frekuensi dan intensitas permintaan terhadap suatu aktivitas terhadap objek biaya. Driver aktivitas digunakan untuk membebankan biaya dari Cost Pool ke objek biaya. Contoh dari driver aktivitas adalah jumlah suku cadang yang berbeda yang digunakan dalam produk akhir untuk mengukur konsumsi aktivitas penanganan bahan untuk setiap produk.

2.14 Syarat-Syarat Penerapan *Activity Based Costing System*

Supriyono (1999: 281) menjelaskan syarat-syarat penerapan *Activity-Based Costing System* adalah sebagai berikut : (1) Perusahaan menghasilkan beberapa jenis produk *Activity-Based Costing System* tidak diperlukan untuk perusahaan yang hanya menghasilkan satu jenis produk karena tidak ada masalah dalam keakuratan pembebanan biaya. Jadi salah satu syarat penerapan *Activity-Based Costing System* adalah perusahaan yang menghasilkan beberapa jenis produk. (2) Biaya-biaya berbasis nonunit signifikan Biaya berbasis nonunit harus merupakan persentase signifikan dari Biaya Overhead Pabrik. Jika biaya-biaya berbasis nonunit jumlahnya kecil, maka *Activity-Based Costing System* belum diperlukan sehingga perusahaan dapat menggunakan Sistem Tradisional. (3) Diversitas produk Diversitas produk mengakibatkan rasio-rasio konsumsi antara aktivitas-aktivitas berbasis unit dan nonunit berbeda-beda. Jika dalam suatu perusahaan mempunyai diversitas produk maka diperlukan penerapan *Activity-Based Costing*

System. Namun, jika berbagai jenis produk menggunakan aktivitas-aktivitas berbasis unit dan nonunit dengan rasio yang relatif sama, berarti diversitas produk relatif rendah sehingga tidak ada masalah jika digunakan Sistem Tradisional.

2.15 Perhitungan Harga Pokok Produksi dengan *Activity Based Costing System*

Simamora (2002: 297) menjelaskan prosedur-prosedur yang perlu dilakukan dalam perhitungan Harga Pokok Produksi dengan *Activity Based Costing System* adalah sebagai berikut:

a. Prosedur tahap pertama

Pada tahap pertama penentuan harga pokok berdasarkan aktivitas meliputi empat langkah sebagai berikut: i. Penggolongan berbagai aktivitas, ii. Menghubungkan biaya dengan aktivitas, iii. Penentuan kelompok-kelompok biaya (*cost pools*) yang homogen, dan iv. Penentuan tarif kelompok (*pool rate*).

Langkah pertama dalam prosedur tahap pertama *Activity Based Costing* adalah penggolongan berbagai aktivitas. Berbagai aktivitas diklasifikasikan ke dalam beberapa kelompok yang mempunyai suatu intepretasi fisik yang mudah dan jelas serta cocok dengan segmen-segmen proses produksi yang dapat dikelola. Setelah menggolongkan berbagai aktivitas, maka langkah kedua adalah menghubungkan berbagai biaya dengan setiap aktivitas.

Setelah itu, langkah ketiga adalah penentuan kelompok-kelompok biaya yang homogen yang ditentukan. Kelompok biaya homogen (*homogenous 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. Dengan kata lain suatu kelompok biaya dapat dikatakan homogen apabila aktivitas-aktivitas overhead dapat dihubungkan secara logis dan mempunyai rasio konsumsi yang sama untuk semua produk. Rasio konsumsi yang sama menunjukkan eksistensi dari sebuah *cost driver*. *Cost driver* yang dipilih harus mudah dipahami berhubungan langsung dengan aktivitas yang dikerjakan dan memadai untuk ukuran kinerja.

Jika kelompok-kelompok biaya yang homogen telah ditentukan, maka langkah terakhir adalah penentuan tarif kelompok. Tarif kelompok (*pool rates*) 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 pengukuran aktivitas kelompok tersebut.

Hal yang perlu diperhatikan dalam melakukan penentuan *cost driver* adalah pengidentifikasian aktivitas pada berbagai tingkat. Pada proses ini aktivitas yang luas dikelompokkan ke dalam empat kategori aktivitas, yaitu: i. Aktivitas-aktivitas berlevel unit (*unit level activities*). Aktivitas yang dilakukan setiap kali unit produk diproduksi, besar kecilnya aktivitas ini dipengaruhi oleh jumlah unit produk yang diproduksi, untuk masing-masing output yang diproduksi. ii. Aktivitas-aktivitas berlevel batch (*batch level activities*). Aktivitas yang dilakukan setiap kali suatu batch produk diproduksi, besar kecilnya aktivitas ini dipengaruhi oleh jumlah batch produk yang diproduksi. iii. Aktivitas-aktivitas berlevel produk (*product level activities*). Aktivitas yang dilakukan untuk mendukung berbagai produk yang diproduksi oleh perusahaan. Aktivitas ini menggunakan masukan

(*input*) yang bertujuan untuk mengembangkan dan atau memproduksi produk yang dijual. Biaya dari aktivitas jenis ini cenderung meningkat seiring dengan meningkatnya jumlah produk yang berbeda. iv. Aktivitas-aktivitas berlevel fasilitas (*facility level activities*). Aktivitas-aktivitas yang dilakukan untuk mempertahankan proses produksi secara keseluruhan. Aktivitas ini tidak berhubungan dengan volume atau bauran produk yang diproduksi dan dimanfaatkan secara bersama oleh berbagai jenis produk yang berbeda. Aktivitas ini memberikan keuntungan bagi organisasi sampai tingkat tertentu, akan tetapi tidak memberikan keuntungan untuk satu spesifik produk.

b. Prosedur tahap kedua

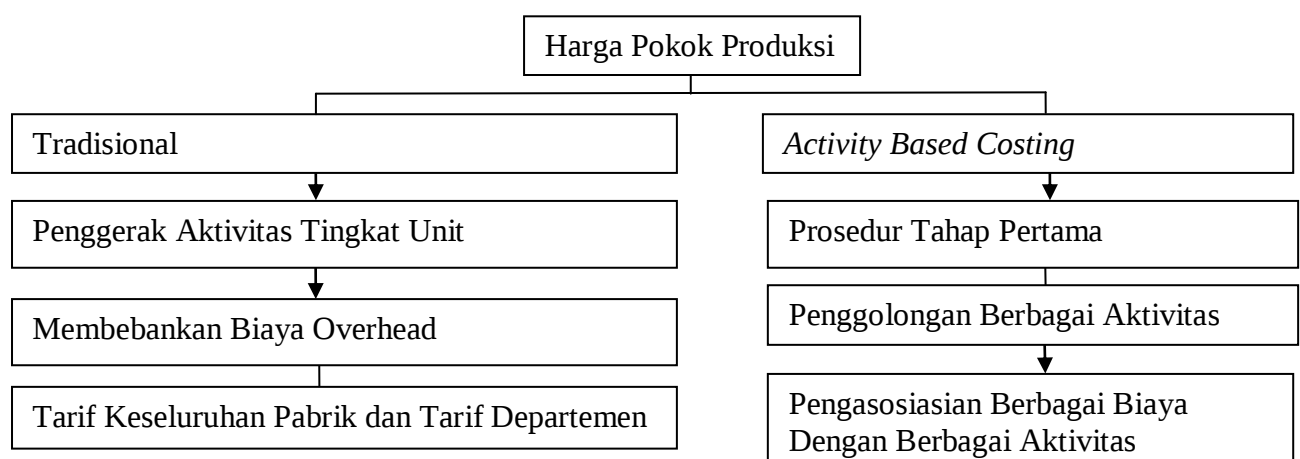
Di dalam tahap yang kedua, biaya-biaya dari setiap *overhead pool* ditelusuri kembali ke hasil produksi. Ini dilakukan dengan menggunakan *pool rates* yang dihitung dalam tahap pertama dan dengan mengukur jumlah sumber-sumber yang digunakan oleh setiap hasil produksi. Pengukuran ini hanyalah jumlah dari *activity driver* yang digunakan oleh setiap hasil produksi. Dapat dihitung sebagai berikut:

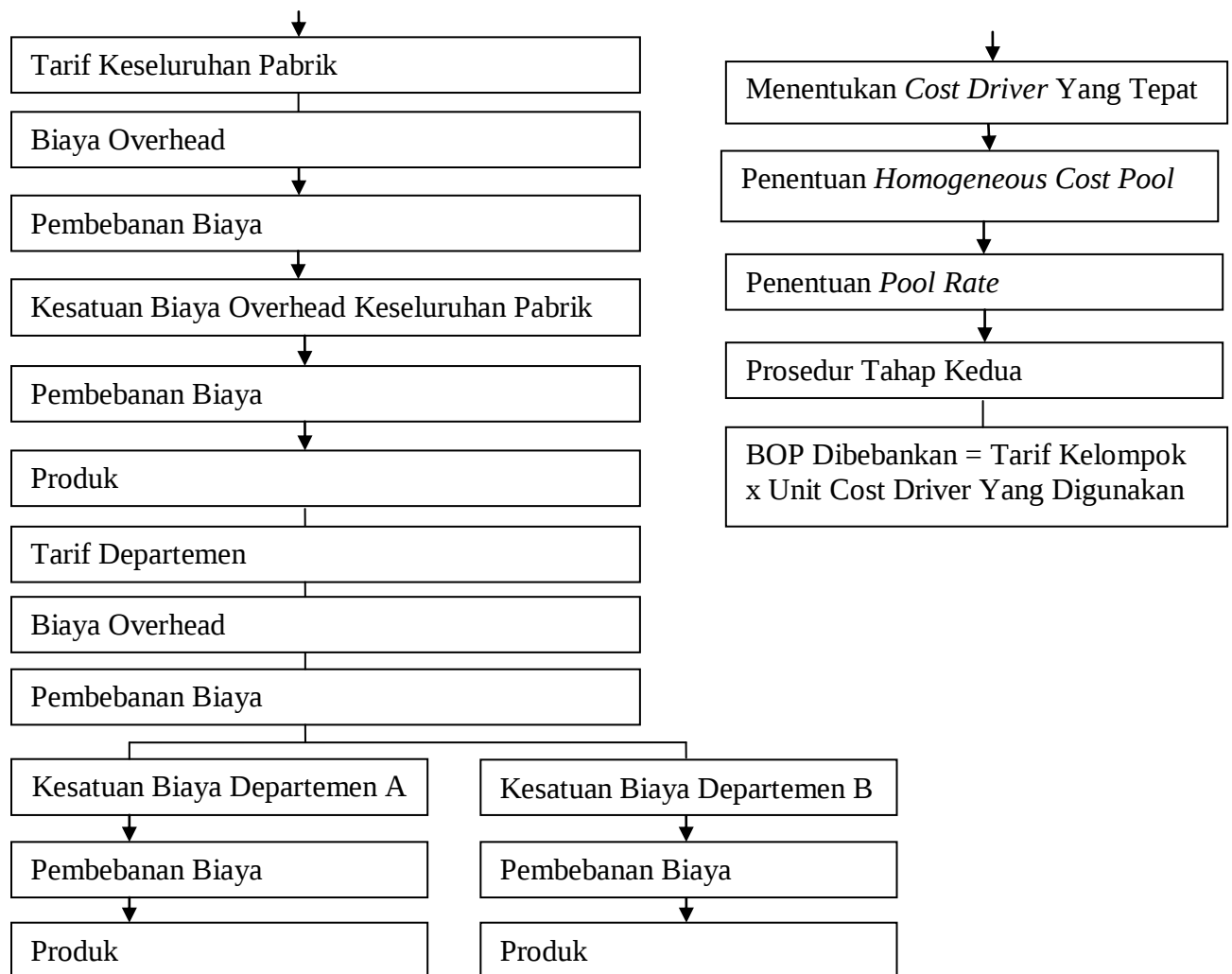
Overhead yang dibebankan = tarif kelompok x unit-unit cost driver yang digunakan.

2.16 Kerangka Berpikir

Berdasarkan teori-teori yang telah dijelaskan seperti tersebut di atas, maka disusun kerangka berpikir yang berfungsi sebagai dasar acuan untuk memeriksa hasil penentuan besarnya harga pokok produksi menggunakan metode *Activity Based Costing System*.

Sebelum melangkah ke penentuan besarnya harga pokok produksi menggunakan metode *Activity Based Costing System*, lebih dulu akan dikemukakan perhitungan harga pokok produksi menggunakan metode tradisional seperti yang selama ini diterapkan oleh pihak manajemen perusahaan. Selanjutnya dikumpulkan semua biaya dan data-data yang berhubungan dengan data untuk penentuan besarnya harga pokok produksi dan aktivitas-aktivitas yang berkaitan dengan pemicu biayanya. Kemudian data diolah menggunakan metode *Activity Based Costing System* sehingga dapat diperbandingkan dengan metode akuntansi biaya tradisional.





Sumber : Hansen dan Mowen (2004) dan Supriyono (1999) yang telah dimodifikasi oleh peneliti

Gambar : 2.16
Kerangka Konseptual

2.17 Proposisi

1. Adanya tarif jasa rawat inap dengan Sistem Tradisional pada Rumah Sakit

Muhammadiyah Gresik.

2. Terdapat perhitungan tarif jasa rawat inap dengan *Activity Based Costing System* pada Rumah Sakit Muhammadiyah Gresik.
3. Terdapat perbandingan tarif jasa rawat inap pada Rumah Sakit Muhammadiyah Gresik dengan menggunakan Sistem Tradisional dan *Activity Based Costing System*.