

JURNAL BISNIS DAN MANAJEMEN (BISMA)

Jurnal Bisnis dan Manajemen (BISMA) adalah jurnal yang diterbitkan oleh Jurusan Manajemen Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Surabaya (Unesa) dan diterbitkan 2 (dua) kali dalam setahun. Jurnal ini diharapkan sebagai wahana komunikasi dan media bagi para akademisi dan praktisi dalam menuangkan ide-ide dalam bentuk kajian, pengamatan, pengalaman praktis, dan hasil penelitian empiris di bidang bisnis dan manajemen.

SUSUNAN REDAKSI

Pelindung	: Drs. H. Setijo Budiadi, MM (Dekan FE Unesa)
Penasehat	: Drs. Purwohandoko, MM Drs. Wikono, MM Drs. Kirwani, SE, MM
Pemimpin Umum	: Dra. Jun Surjanti, SE, M.Si
Sekretaris	: Sri Setyo Iriani, SE, M.Si
Pemimpin Redaksi	: Putu Herry Sunarya, SE, MM
Wakil Pemimpin Redaksi	: Dwiarko Nugrohoseno, S.Psi, MM
Bendahara	: Widyastuti, S.Si, M.Si
Redaktur Ahli	: Dr. Dewi Tri Wijayanti, M.Si Dr. Andre Dwijanto Witjaksono, ST, M.Si Dra. Anik Lestari Andjarwati, MM Nadia Asandimitra, SE, MM Musdholifah, SE, M.Si Rikasari, SE, Ak, M.Comm
Mitra Bestari	: Prof. Dr. Djumilah Zein (Unibraw) Prof. Dr. H. Retig Adnyana, M.Si (Unesa) Prof. Dr. Muslich Anshori (Unair) Dr. Rer. pol. Debby Ratna Daniel, Ak (Unair) Dr. Muafi, SE, M.Si (UPN Yogyakarta) Budiono, SE, M.Si (ISEI)
Marketing dan Tata Usaha	: Nindria Untarini, SE, M.Si Yessy Artanti, SE, M.Si

Alamat Redaksi :
JURUSAN MANAJEMEN FE UNESA
Kampus Unesa Ketintang Surabaya, 60231
Telp. (031) 8299945, 8280009 PS. 702 Fax. 8299946
Email : nindria_u @ yahoo.com

B I S M A
Jurnal Bisnis dan Manajemen
Vol. I, No. 2, Februari 2009

DAFTAR ISI

1. Analisis Profitabilitas pada Perusahaan Manufaktur Go Publik yang Menerapkan Kebijakan Modal Kerja Agresif, Moderat, dan Konservatif di Bursa Efek Indonesia
Musdholifah & Eko Triambodo **84-93**
2. Pengaruh Kualitas Kehidupan Kerja dan Lingkungan Kerja terhadap Komitmen Organisasi Karyawan (Studi Pada Divisi Peralatan Industri Agro PT. Barata Indonesia (PERSERO) Gresik)
Rahmita Devi Maharani **94-102**
3. Penerapan Analisis Portofolio Saham dalam Rangka Optimalisasi *Return* dan Minimalisasi Risiko pada Perusahaan *Blue Chips*
Helda Puji Sofiana & Heri Widodo **103-118**
4. Persepsi Nasabah tentang Ketanggapan, Keramahan, Keandalan, Komunikasi, dan Mengerti Nasabah terhadap Pelayanan Bagian Prioritas PT. Bank Central Asia Surabaya
Arasy Alimudin & I Putu Artaya **119-130**
5. Loyalitas Pelanggan : Pengaruh Kualitas Pelayanan dan Kepuasan Pelanggan pada Rumah Sakit Umum Syaiful Anwar Malang
Prasetyo Isbandono **131-139**
6. Pengaruh Prestasi Kerja terhadap Imbalan Ekstrisik dan Dampaknya pada kepuasan kerja (Studi Kasus pada Karyawan Bagian Pemasaran di Asuransi Jiwa Bumi Asih Jaya Cabang Malang)
Margono **140-147**
7. Model Konseptual Manajemen Konflik dalam Organisasi (Sebuah Kajian)
Dewie Tri Wijayati **148-157**
8. Pendekatan Manajemen Biaya untuk Meningkatkan Ketepatan Penghitungan Biaya Melalui *Time Driven Activity Based Costing System*
Agung Listiadi **158-166**

PENDEKATAN MANAJEMEN BIAYA UNTUK MENINGKATKAN KETEPATAN PENGHITUNGAN BIAYA MELALUI TIME DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM

Agung Listiadi*

Abstract

Expense represent important factor in company and emulation in market. Consumer wil chosen producer capable to yield service and product owning high quality at the price of cheap. Management system of the Expanse of emphasizing at disclosure compared to alocation. And Management persuant to ctivity is heart of system operation of contemporaary operation. At least there is two primary factor which mus to be paid attention in location of tricker of expanse of (drifer cost) this is: expanse of correlation storey; level and measurement between driver cost with cunsumption of overhead real. Dreiver cost divided into two category, that is structural of cost driver and Cost driver executional represent base used to burden the expanse of which is gathered at pool cost to So that with calculation of expanse pass/through Time Driven costing activity-based, company obtain; get more accurate and precise information.

Key Words : *activity-based costing system, Cost driver.*

PENDAHULUAN

Pada tahun 1880an, perusahaan manufaktur di Amerika mulai berkonsentrasi dalam pengembangan teknologi produksi yang berkapasitas besar. Para manajer dan insinyur pada perusahaan metal telah mengembangkan prosedur untuk menghitung *relevant product cost* yang disebut *scientific management*. Prosedur ini digunakan untuk menganalisis produktivitas dan laba suatu produk. Akan tetapi seiring berkembangnya pemikiran akuntansi maka prosedur tersebut mulai hilang dari praktik akuntansi perusahaan. Terdapat peraturan akuntansi keuangan yang mempunyai dampak berkurangnya informasi akuntansi yang bermanfaat untuk mengevaluasi kinerja bawahan dalam perusahaan besar (*lost relevance*). Semua manajer percaya pada informasi yang berhubungan dengan proses produksi utama, transaksi dan even yang menghasilkan jumlah nominal pada laporan keuangan.

Kebanyakan prosedur perhitungan harga pokok produk (*product costing*) yang digunakan pada abad 20 dikembangkan antara tahun 1880 dan 1924. Perkembangan sebelumnya (sampai tahun 1914) menekankan pada perhitungan pada perhitungan harga pokok produk pada tingkat manajerial yaitu penelusuran tingkat laba perusahaan ke tiap produk dan menggunakan informasi ini untuk pengambilan keputusan strategis. Mulai tahun 1925, setelah dikembangkannya pasar modal di Amerika, hampir semua usaha akuntansi manajemen untuk

menghasilkan informasi bagi pemakai intern kemudian dihentikan dan diganti dengan penentuan harga pokok persediaan (*inventory costing*), yang merupakan pembebanan biaya produksi kepada produk sedemikian rupa sehingga harga pokok persediaan dapat dilaporkan kepada pemakai eksternal dalam laporan keuangan. Laporan keuangan telah menjadi kekuatan yang membentuk desain sistem akuntansi biaya.

Manajer dan perusahaan bersedia menerima informasi biaya rata-rata secara agregat atas tiap produk, karena mereka merasa tidak membutuhkan informasi biaya Dalam tahun 1950-an dan 1960-an telah dilakukan beberapa usaha untuk memperbaiki manfaat sistem akuntansi biaya konvensional untuk kepentingan manajemen. Diper-kenalkannya *variable costing* untuk penyempurnaan penentuan harga pokok produk pada dasarnya ditujukan untuk memperbaiki penentuan harga pokok persediaan yang disajikan dalam neraca dan dalam perhitungan rugi laba. Perbaikan akuntansi biaya pada saat itu pada hakikatnya hanya terpusat pada bagaimana membuat informasi akuntansi keuangan lebih bermanfaat bagi pemakai luar, tidak ditujukan untuk menghasilkan informasi akuntansi yang khusus diperuntukkan bagi kepentingan manajemen. Pada tahun 1980-an dan 1990-an banyak ditemukan bahwa praktek-praktek akuntansi manajemen tradisional sudah tidak mampu lagi melayani kebutuhan manajerial. Kalkulasi biaya produk yang lebih akurat lebih berguna, dan yang menjelaskan secara rinci

*Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Surabaya

penggunaan masukan, dibutuhkan untuk memungkinkan manajer meningkatkan kualitas, produktifitas, dan mengurangi biaya. Sebagai tanggapan terhadap kelemahan akuntansi biaya manajemen tradisional. Perkembangan teknologi informasi menyebabkan dunia menjadi seperti kampung saja (ditinjau dari sudut bisnis), batas-batas antar negara menjadi semakin tidak jelas dengan semakin meluasnya perdagangan bebas di seluruh dunia dan persaingan bersifat global dan tajam. Sifat persaingan ini menyebabkan laba yang diperoleh perusahaan-perusahaan yang memasuki tingkat persaingan dunia menjadi menciut. Penciutan laba memaksa manajemen mencari berbagai strategi baru yang menjadikan perusahaan mampu bertahan dan berkembang. Hanya perusahaan-perusahaan yang manajemennya berhasil menjadikan perusahaannya memiliki keunggulan pada tingkat dunialah yang mampu *Fleksibel* merupakan tuntutan pasar yang senantiasa menghendaki perusahaan mampu menghasilkan produk dan jasa yang memenuhi kebutuhan konsumen yang selalu berubah. Fleksibel menuntut manajemen perusahaan secara terus menerus melakukan perbaikan manfaar yang terkandung di dalam produk dan jasa konsumen. Perkembangan teknologi informasi mengakibatkan konsumen mudah melakukan akses terhadap mutu produk dan jasa yang akan mereka beli. Dengan demikian, hanya perusahaan yang mampu menghasilkan produk dan jasa yang memenuhi mutu yang dibutuhkan konsumen, yang mampu menjadi pemimpin dalam persaingan di pasar.

Biaya merupakan faktor penting dalam menjamin kemenangan perusahaan dalam persaingan di pasar. Konsumen akan memilih produsen yang mampu menghasilkan produk dan jasa yang memiliki mutu tinggi dengan harga yang murah. Harga murah hanya dapat dihasilkan oleh produsen yang secara terus-menerus melakukan perbaikan terhadap aktivitas penambah nilai (*value added activities*), dan yang senantiasa berusaha menghilangkan aktivitas bukan penambah nilai (*non value added activities*) bagi konsumen. *Value-Added Activities Strategy vs Non-value-Added Activities Strategy* Dalam proses pembuatan produk diperlukan *throughput time* yang merupakan keseluruhan waktu yang diperlukan untuk mengolah bahan baku menjadi produk jadi.

Konsep Manajemen Biaya Yang Mutakhir

Sistem Manjemen Biaya Kontemporer menekankan pada penelusuran dibandingkan alokasi. Dan Manajemen berdasarkan kegiatan

adalah jantung dari sistem pengendalian operasi kontemporer. Dan manajemen berdasarkan kegiatan memfokuskan pada menagemen kegiatan dengan tujuan meningkatkan nilai yang diterima oleh pelanggan dan laba yang diterima dengan menyediakan nilai ini. Manajemen ini mencakup analisis pendorong, analisis kegiatan, dan evaluasi kerja. Padahal ada biaya-biaya yang meningkat secara tidak proporsional dengan peningkatan unit, sehingga bila dibebankan menggunakan *unit driver* saja akan mengakibatkan pembebanan biaya yang *overcosted* atau *undercosted*. Metode pembebanan ini dikenal dengan istilah *traditional costing system* *Traditional costing system* umum digunakan karena dianggap murah dan mudah perhitungannya untuk diterapkan.

Kelemahan yang muncul akibat peng-gunaan *traditional costing system* di atas, nampaknya dapat diatasi dengan menggunakan *activity based costing system* (ABC). ABC system tidak saja hanya menggunakan *unit output* sebagai cost driver tetapi juga menggunakan *non-unit driver*. ABC system juga dapat mengarahkan manajer untuk memfokuskan diri terhadap pengaturan aktivitas yang ada sehingga aktivitas yang tidak menghasilkan nilai tambah dapat diminimalkan, karena sistem ini memberikan informasi yang lengkap mengenai semua aktivitas yang terjadi di dalam perusahaan secara terintegrasi. Keputusan yang diambil oleh para manajer berdasarkan informasi yang dihasilkan ABC dikenal sebagai *activity-based management* (ABM), yang dijabarkan (Hansen dan Mowen: 2005: 549) sebagai sistem yang luas, dengan pendekatan terintegrasi yang mengarahkan manajemen untuk berfokus pada aktivitas-aktivitas untuk meningkatkan *customers value* sehingga meningkatkan profit. Tujuan ABM adalah untuk meningkatkan nilai yang diterima pelanggan sehingga dapat meningkatkan laba, dengan cara mengidentifikasi terlebih dahulu peluang untuk melakukan perbaikan dalam strategi dan operasi perusahaan. Tujuan ABM ini dicapai melalui 2 pendekatan yaitu: (1) *operational abm*; dan (2) *strategic abm*. *Strategic ABM* lebih berfokus pada melakukan tindakan yang benar (*do the right thing*). Analisis laba per pelanggan merupakan *strategic activity based management*, yang memiliki tujuan untuk mengetahui pelanggan mana yang menguntungkan dan pelanggan mana yang merugikan, sehingga manajer dapat membuat keputusan apakah akan mempertahankan pelanggan yang meng-untungkan, menghentikan pelanggan yang merugikan, atau mengambil tindakan untuk mengefisienkan aktivitas operasinya sehingga biaya dapat dikurangi. Sebagai alat untuk menunjukkan bagaimana

metode ABC dapat digunakan untuk menghitung pembebanan biaya per pelanggan yang lebih tepat, di bawah ini disajikan perhitungannya. Paling tidak ada dua faktor utama yang harus diperhatikan dalam pemilihan pemicu biaya (cost driver) ini yaitu: biaya pengukuran dan tingkat korelasi antara cost driver dengan konsumsi overhead sesungguhnya. Dalam sistem biaya Activity-based Costing (ABC), sejumlah besar pemicu biaya dapat dipilih dan digunakan. Jika memungkinkan, adalah sangat penting untuk memilih pemicu 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 pemicu biaya. Untuk keadaan ini, pemicu biaya yang dapat digunakan pada sistem informasi yang ada sebelumnya hendaknya dipilih. Pemilihan ini akan meminimumkan biaya pengukuran. Struktur informasi yang tersedia dapat dimanfaatkan dengan cara lain untuk meminimalkan biaya pengumpulan informasi konsumsi pemicu biaya. Terdapat kemungkinan untuk menggantikan suatu pemicu biaya yang secara langsung mengukur konsumsi suatu aktivitas dengan pemicu 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 pemicu biaya yang sering digunakan dalam sistem biaya Activity Based Costing (ABC) adalah : 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. Pemicu biayanya yaitu : jam kerja, upah tenaga kerja. Jam kerja juga dapat memacu konsumsi utilitas. Kelompok Waktu Operasi (Operating Time Group), dipakai sebagai pemicu biaya pada suatu grup operasi pengerjaan yang merupakan operasi dari suatu peralatan tunggal atau beberapa peralatan. Pemicu biaya yang digunakan adalah jam mesin (machine hour). Kelompok Pemilikan (Occupancy Group), merupakan pemicu 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 pemicu ini jarang digunakan sebagai dasar untuk penentuan besar biaya yang terjadi, tetapi lebih sering dipakai untuk menentukan dimana biaya harus didistribusikan. Pemicu biaya yang biasa dipakai adalah seperti ukuran pabrik, lokasi peralatan dan nilai peralatan. Kelompok Permintaan (Demand Group), dipakai sebagai pemicu 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.

Pemicu biaya yang dipakai untuk kelompok ini adalah biaya perawatan dan pemeliharaan mesin (repair and maintenance mechine). Kelompok Thorougput (Tho-roughput Group), dipakai sebagai pemicu biaya bila biaya utama dari suatu aktivitas ditentukan oleh jumlah unit thoroughputnya. 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 thoroughput (tankerloads, drum 55 galon, dan kaftan satu galon) dan masing-masing menjadi pemicu biaya yang dipakai. 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 pemicu biaya secara teoritis sulit diukur datanya. Ada beberapa aktivitas yang pemicu biayanya sulit dan tidak praktis untuk diukur atau ditentukan dengan tepat. Misalnya, production control, accounting, general management dan marketing. Contoh pemicu biaya untuk kelompok ini adalah biaya material (material cost), dan biaya konversi (conversion cost), kedua pemicu biaya ini sering dipakai oleh perusahaan kecil dan menengah. Untuk memperoleh hasil perhitungan penerapan ABC dalam membebankan biaya pelanggan dengan tepat dan akurat maka diambil departemen printing pada suatu perusahaan tekstil di Bandung sebagai objek untuk ilustrasi perhitungan, sehingga melalui angka yang sesuai dengan fakta yang ada di perusahaan, dapat dihasilkan perbedaan yang signifikan nilai pembebanan biaya berdasarkan ABC dan *traditional costing*. Data

perusahaan yang berhubungan dengan masalah yang dibahas telah terdokumentasi di perusahaan kemudian dikumpulkan, bila ada informasi lain yang diinginkan dilakukan wawancara dengan pihak terkait serta dilakukan observasi. Data tersebut diolah dan dilakukan penerapan perhitungan menggunakan metode ABC untuk menghitung biaya per pelanggan. Informasi mengenai biaya per pelanggan ini selanjutnya digunakan untuk menghitung laba setiap pelanggan, dan hasil perhitungan dibandingkan dengan hasil perhitungan perusahaan berdasarkan *traditional costing system*. Berdasarkan observasi yang dilakukan, biaya-biaya yang terjadi pada departemen printing di perusahaan tersebut dapat dikelompokkan menjadi 2 : biaya produksi dan biaya operasional. Biaya produksi merupakan biaya-biaya yang terjadi di lapangan/pabrik berkaitan dengan proses printing kain sampai kain tersebut dikirimkan kepada pelanggan. Biaya produksi ini terdiri dari: biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya tidak langsung. Sedangkan biaya operasional adalah biaya-biaya yang timbul di luar proses produksi sebagai usaha untuk menunjang proses produksi yang ada.

Biaya operasional mencakup biaya gaji staf, biaya penyusutan operasional, biaya pemeliharaan, telepon, konsumsi, biaya perjalanan dinas, alat tulis kantor, biaya konsultan, biaya perizinan, biaya pos, telegram, materai, biaya pajak kendaraan, biaya pajak bumi dan bangunan, biaya asuransi, biaya kesejahteraan karyawan, retribusi lain, biaya umum dan sosial. Perusahaan melakukan pembebanan biaya operasional berdasarkan presentase terhadap harga pokok penjualan. Perhitungan harga pokok dilakukan dengan menggunakan metode rata-rata, berdasarkan data yang diperoleh periode sebelumnya. Peningkatan harga pokok penjualan dianggap sebagai akibat peningkatan unit output yang diproduksi. Anggaran ini akan berpengaruh terhadap pembebanan biaya operasional, atau dengan kata lain jumlah biaya operasional yang akan dibebankan bergantung pada jumlah unit output yang dibeli oleh pelanggan. Biaya-biaya atas aktivitas tersebut dibebankan kepada masing-masing pelanggan, berdasarkan konsumsi aktivitas oleh masing-masing pelanggan. Keakuratan perhitungan biaya per pelanggan menjadi hal yang sangat penting, karena bila terjadi pembebanan biaya per pelanggan yang tidak tepat atau *overcosted* maupun *undercosted* maka akan mengakibatkan laba yang dihasilkan tidak menggambarkan laba yang sebenarnya.

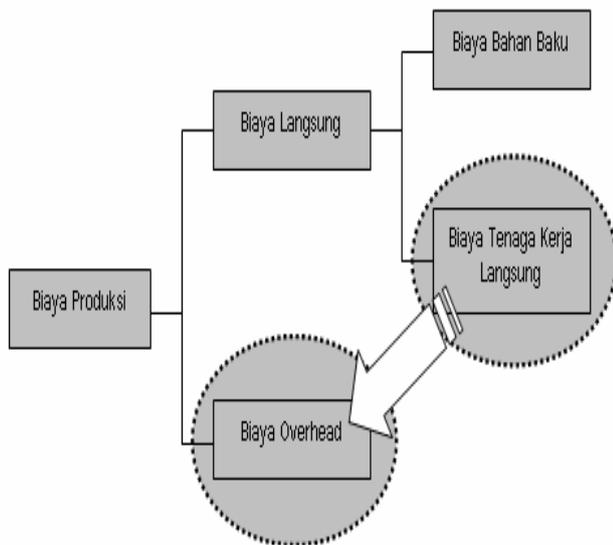
Biasanya kemitraan internal dikenal pula dengan istilah keterlibatan karyawan, pemberdayaan karyawan, atau berbagai istilah

lainnya. Kemitraan internal ini sendiri merupakan usaha penciptaan suatu lingkungan yang didalamnya terdapat mekanisme terstruktur. Mekanisme itu merangsang dan membentuk aliansi yang saling mendukung antara manajer dan karyawan, tim, dan karyawan individual yang memaksimalkan potensi sumber daya manusia yang dimiliki suatu perusahaan. Pembentukan kemitraan internal dapat dilakukan pada tiga tingkatan, yaitu (1) kemitraan antara manajemen dengan karyawan, (2) kemitraan antar tim, dan (3) kemitraan antar karyawan. Tujuan dijalinnya kemitraan internal adalah untuk memanfaatkan kemampuan penuh dari sumber daya perusahaan dan memfokuskannya pada perbaikan kualitas secara terus-menerus.

Suatu perusahaan perlu menjalin kemitraan dengan pemasoknya. Tujuan kemitraan ini adalah untuk menciptakan dan memelihara hubungan yang loyal, saling percaya, dan dapat diandalkan sehingga akan menguntungkan kedua belah pihak. Disamping itu, juga untuk meningkatkan penyempurnaan kualitas, produktivitas, dan daya saing secara berkesinambungan.

Activity – Based Costing System (ABC)

Seiring dengan ketatnya persaingan di dunia industri dewasa ini, maka sudah menjadi sebuah keharusan bagi setiap perusahaan yang bergerak dalam bidang ini untuk selalu meningkatkan efisiensi dan efektifitas prosesnya guna meningkatkan daya saing perusahaan tersebut. Dilain pihak, perkembangan yang fantastis di bidang teknologi dan informasi telah menjadikan setiap perusahaan berusaha semaksimal mungkin untuk menerapkan teknologi guna meningkatkan kualitas prosesnya. Hal tersebut secara tidak langsung telah mengakibatkan perubahan paradigma pada aspek biaya yang terlibat dalam proses produksi di perusahaan tersebut. Penggunaan teknologi secara massal di hampir setiap proses produksi telah menjadikan adanya pengurangan tenaga kerja langsung dalam jumlah yang signifikan. Dilain pihak, hal tersebut telah membuat jumlah biaya overhead yang digunakan meningkat dalam jumlah yang cukup besar. Tren ini lambat laun membawa konsekuensi logia pada pandangan kita akan konsep biaya, seperti digambarkan sebagai berikut :



Gambar 1. Pergeseran Fokus Biaya sebagai akibat adanya modernisasi Teknologi yang digunakan dalam proses produksi.

Activity Based Costing (ABC) biasa digunakan pada perusahaan yang memiliki biaya overhead lebih dari 5 sampai 10 kali biaya tenaga kerja langsungnya. ABC membebankan biaya overhead pada setiap aktifitas yang dilakukan oleh sumberdaya dan selanjutnya membebankan biaya aktifitas tersebut pada produk, jasa, dan konsumen . (Rayburn, 1996) Dalam kaitannya dengan proses produksi, biaya dikategorikan dalam dua kelompok besar, yaitu biaya langsung (*direct cost*) dan biaya overhead (*overhead Cost*) Biaya langsung adalah biaya yang timbul sebagai akibat dilakukannya proses yang terkait langsung dengan produk yang dibuat. Biasanya biaya ini dikelompokkan dalam biaya tenaga kerja langsung dan biaya bahan baku. Biaya langsung biasanya memiliki sifat sebagai biaya variabel, yaitu biaya yang besarnya saat tergantung dari jumlah produk yang dibuat. Biaya overhead merupakan biaya yang tidak terlibat secara langsung dalam proses produksi, namun diperlukan untuk kelancaran proses produksi tersebut. Biaya ini biasanya memiliki sifat sebagai biaya tetap.

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 definisi yang menjelaskan tentang sistem biaya ABC itu sendiri. Beberapa ahli manajemen biaya memberikan definisi mengenai sistem biaya Activity Based Costing sebagai berikut : Wayne J. Morse, James R. Davis dan A. L. Hartgraves, dalam bukunya

Management Accounting (1991) memberikan definisi 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. Ray H. Garrison dalam bukunya Managerial Accounting (1991) memberikan definisi 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 pemicu biaya. Biaya overhead kemudian dialokasikan ke produk dan jasa dengan dasar jumlah dari kejadian atau transaksi produk atau jasa yang dihasilkan tersebut. Douglas T. Hicks dalam bukunya Activity-Based Costing for Small and Mid-sized Business An Implementation Guide (1992) memberikan definisi 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.

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. Dasar-dasar sistem biaya ABC ini mencakup biaya produksi tidak langsung, aktivitas, tujuan biaya (*cost objective*), dan pemicu biaya (*cost driver*) dan kelompok biaya (*cost pool*). Pemicu 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, pemicu biaya menunjukkan dimana biaya harus dibebankan dan seberapa besar biayanya.

Pemicu biaya adalah penyebab terjadi biaya, sedangkan aktivitas adalah merupakan dampak

yang ditimbulkannya, Dalam sistem biaya activity-Based Costing (ABC) digunakan beberapa macam pemicu biaya sedangkan pada sistem biaya tradisional hanya menggunakan satu macam pemicu 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 pemicu biaya (cost driver) ini yaitu: biaya pengukuran dan tingkat korelasi antara cost driver dengan konsumsi overhead sesungguhnya.

Pendekatan Manajemen Biaya Untuk Meningkatkan Ketepatan Penghitungan Biaya Melalui Time Driven

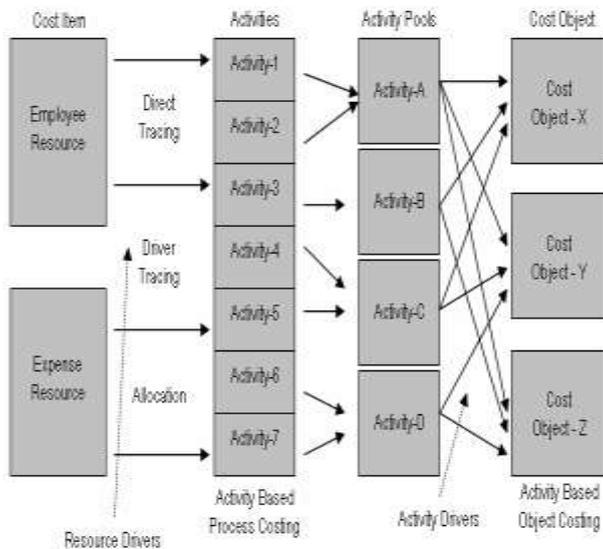
Salah satu tujuan utama sistem manajemen biaya adalah perhitungan biaya produk untuk pelaporan keuangan eksternal. Untuk tujuan perhitungan biaya produk, kesepakatan yang berlaku secara eksternal menyatakan bahwa biaya dapat diklasifikasikan menurut tujuan khusus atau fungsi-fungsi, yang hendak mereka capai. Biaya dikelompokkan ke dalam dua kategori fungsional utama: produksi dan nonproduksi. Biaya produksi adalah biaya yang berkaitan dengan pembuatan barang dan penyediaan jasa. Biaya nonproduksi adalah biaya yang berkaitan dengan fungsi perancangan, pengembangan, pemasaran, distribusi, layanan pelanggan, dan administrasi umum. Biaya emasaran, distribusi, dan layanan pelanggan biasa ditempatkan dalam satu kategori yaitu *biaya penjualan*. Biaya perancangan, pengembangan, dan administrasi umum ditempatkan dalam kategori *biaya administrasi*.

Biaya produksi (*biaya manufaktur*) dapat diklasifikasikan lebih lanjut sebagai biaya bahan baku, tenaga kerja langsung, dan overhead. Hanya tiga unsur biaya ini yang dapat dibebankan ke produk dalam pelaporan eksternal. Biaya produksi seringkali dibedakan menjadi dua yaitu biaya utama dan biaya konversi. Biaya utama (*prime cost*) adalah jumlah biaya bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung. Biaya konversi adalah jumlah biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead. Pada perusahaan manufaktur, biaya konversi dapat diinterpretasikan sebagai biaya mengubah bahan baku menjadi produk akhir. Konsep kos berhubungan dengan volume *input*, kos tetap versus kos variabel, kos rata-rata versus kos marginal, kos volume analisis profit, analisis *break event*, *budget* fleksibel, dan margin kontribusi. Dalam rerangka kerja value chain sangat berbeda, volume *output* dipandang untuk menangkap sejumlah kecil variasi perilaku biaya. Oleh karena itu, biasanya digunakan *cost driver multiple*, yaitu *cost driver* yang berbeda untuk

berbagai nilai aktivitas yang berbeda. *Cost driver* dibagi dalam dua kategori, yaitu *struktural cost driver* dan *executional cost driver*.

Structural cost driver ditetapkan dari pilihan perusahaan tentang struktur ekonomi yang mendasarinya. Pilihan tersebut diturunkan dari posisi kos untuk berbagai kelompok produk yang ditawarkan. Ada lima pilihan strategi yang harus dibuat perusahaan tentang struktur ekonomi yang mendasari, yaitu sebagai berikut : *Scale*: berapa ukuran investasi dalam manufakturing, *research and development*, dan *marketing resources*?. *Scope*: bagaimana tingkat integrasi secara vertikal (integrasi horizontal lebih berhubungan dengan skala)?. *Experience*: berapa banyak waktu yang dibutuhkan perusahaan pada masa yang lalu dan apakah masih bisa dilakukan dalam waktu yang sama untuk saat ini?. *Technology*: proses teknologi apa yang digunakan dalam masing-masing tahap value chain perusahaan?. *Complexity*: seberapa luas lini produk atau jasa yang akan ditawarkan pada konsumen?. *Executional cost driver* diturunkan dari posisi kos perusahaan yang meliputi hal-hal berikut. *Work force involvement (participation)*: apakah pekerjaan ditekankan untuk perbaikan yang terns menerus (kaizen di Jepang)?. *Total quality management (TQM)*: apakah pekerjaan ditekankan untuk kualitas produk total?. *Capacity utilization* : bagaimana pilihan skala untuk memaksimalkan *plant construction* ?. *Plant layout efficiency*: seberapa efisien *plant's layout* saat ini dibandingkan dengan standar yang ada?. *Product configuration*: apakah desain produk efektif ?. *Linkages with suppliers or customers*: apakah hubungan dengan suplier dan menguraikan bahwa suatu perusahaan harus dipandang sebagai suatu sistem keseluruhan yang terdiri atas berbagai aktivitas, yaitu perancangan/desain, pem-buatan/produksi, pemasaran, pendistr-ibusian, dan pelayanan purnajual terhadap produk atau jasa yang dihasilkan. Pada tahap pertama, aktivitas diidentifikasi, biaya-biaya dibebankan kepada aktivitas, aktivitas yang berkaitan digabungkan menjadi satu kelompok, kelompok biaya sejenis dibentuk, dan tarif kelompok dihitung. Pada tahap kedua, setiap permintaan produk untuk sumber daya kelompok diukur dan biaya-biaya dibebankan kepada produk dengan menggunakan permintaan ini dan tarif kelompok yang mewakili. Namun, untuk menghindari kerancuan pada konsep dasar, kita menghindari setiap pembahasan detail dari beberapa langkah prosedur tahap pertama. Kita sekarang beralih ke penjelasan yang lebih rinci dari dua langkah pertama : (1) identifikasi aktivitas dan (2) klasifikasi aktivitas ke dalam kelompok sejenis. Bagaimana biaya-

biaya dibebankan ke aktivitas dibahas dalam bagian yang berbeda. Adapun perhitungan dalam Activity Based Costing dapat digambarkan sebagai berikut :



Gambar 4. Rerangka Perhitungan Biaya dalam Activity Based Costing System

Activity Based Process Costing bertujuan untuk menyajikan informasi biaya setiap proses yang dijalankan oleh perusahaan. Untuk menghitung total biaya proses, jenis biaya yang terapat pada *cost item* dibebankan pada aktifitas berdasarkan urutan berikut : *Direct tracing*, *Driver Tracing*, dan *Allocation*. Biaya yang langsung dikonsumsi oleh aktifitas (seperti biaya tenaga kerja langsung) dibebankan kepada aktifitas melalui *direct tracing*. Untuk biaya yang tidak berkaitan langsung dengan aktifitas, namun memiliki hubungan sebab akibat dibebankan kepada aktifitas melalui *Driver Tracing*. Sedangkan biaya yang tidak ada hubungannya dengan aktifitas dibebankan pada aktifitas melalui *allocation* secara akurat kos obyek. Namun lebih jauh dari itu ABC didesain untuk tujuan penyediaan informasi bagi semua pihak yang terlibat dalam pengambilan keputusan (personel) dan pemberdayaan karyawan (*informing and empowering*) untuk membangun daya saing perusahaan melalui *cost leadership strategy*.

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 : 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 pemicu biaya (*cost driver*). Aktivitas overhead yang homogen apabila mereka mempunyai rasio konsumsi yang sama untuk semua produk. 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. Tolak ukur ini merupakan kuantitas pemicu biaya yang digunakan oleh setiap produk. Dengan demikian overhead yang dibebankan setiap kelompok biaya ke produk dihitung sebagai berikut : $\text{Overhead yang dibebankan} = \text{Tarif kelompok} \times \text{Jumlah konsumsi pemicu biaya}$

Kos obyek adalah seluruh item seperti produk, kostumer, departemen, proyek, aktifitas, dan lain-lain dimana untuk itu biaya diukur dan dibebankan. ABC merupakan sebuah system yang dilandasi oleh empat paradigma manajemen berikut (mulyadi, 1999) : Pertama, *Customer Value* memfokuskan ABC pada penciptaan *Value* bagi kostumer dengan proses yang *cost effective*. *Cost effective* merupakan sebuah kondisi dimana biaya yang timbul sedapat mungkin dikarenakan sebagai akibat dari proses yang mengandung nilai tambah. Kedua, paradigma *continuous improvement* menjadikan ABC sebagai system informasi yang memacu personel melakukan peningkatan secara berkelanjutan para proses yang dilakukan oleh perusahaan dalam menciptakan *value* bagi kostumer. Ketiga, paradigma *cross functional* menjadikan ABC sebagai sebuah system informasi yang menunjang keterpaduan antar fungsi dalam menciptakan *value* bagi kostumer. Paradigma ini mengisyaratkan bahwa perusahaan yang sesuai menggunakan ABC adalah perusahaan yang menerapkan *cross functional organization*. Konsep ABC System, bahwa biaya produk ditimbulkan oleh aktivitas, baik aktivitas yang berkaitan dengan volume produk maupun aktivitas yang tidak berkaitan dengan volume produk. BOP merupakan biaya yang akan diatribusikan kepada produk

berdasarkan pemicu biaya (*cost drivers*), bukan berdasarkan volume produk.

Aktivitas merupakan tindakan yang berulang-ulang untuk memenuhi fungsi bisnis. Setiap aktivitas dapat ditentukan sebagai value added atau non value added. Kaplan (1991), menyatakan bahwa, sistem manajemen biaya mempunyai dua sisi pengukuran kinerja, yaitu finansial dan non finansial. Pengukuran kinerja yang bersifat finansial digunakan untuk pengukuran kinerja periodik dan untuk penentuan biaya produk yang akurat. Sedangkan pengukuran kinerja non finansial dapat digunakan untuk mengembangkan dan memperbaiki secara terus menerus proses produksi dengan mengurangi non value added time. *Continuous improvement* ini mengacu pada falsafah pengolahan bernilai tambah (*value added manufacturing*), yang mengacu pada kegiatan manufaktur yang terbaik dan sederhana, sehingga sistem manufaktur menjadi lebih efisien.

Dalam *value added manufacturing*, pemborosan diartikan secara luas, yaitu setiap kegiatan dalam pengolahan yang tidak menghasilkan nilai tambah, seperti *inspection time*, *waiting time* dan *moving time*. Dengan demikian apabila tidak terdapat pemborosan maka nilai masing-masing *inspection time*, *waiting time* dan *moving time* sama dengan nol. *Non value added* dapat disebabkan oleh faktor yang bersifat sistemik, fisik dan manusiawi, misalnya mesin mempunyai sistem yang mengharuskan setiap proses produksi harus dalam batch yang besar, tenaga kerja yang kurang terampil mengakibatkan meningkatnya biaya tenaga kerja. Cost driver atau pemicu biaya digunakan untuk membebaskan biaya aktivitas kepada output yang secara struktural berbeda dengan yang digunakan dalam sistem biaya konvensional. Atau faktor-faktor penyebab yang menjelaskan konsumsi overhead. Cost driver merupakan dasar yang digunakan untuk membebaskan biaya yang terkumpul pada cost pool kepada produk. Identifikasi cost driver adalah komponen yang penting dalam pengendalian biaya tak bernilai tambah. Jika kinerja individual dipengaruhi oleh kemampuannya untuk mengendalikan biaya tak bernilai tambah, maka pemilihan cost driver dan bagaimana cost driver tersebut digunakan dapat mempengaruhi perilaku para individu. Jika cost driver biaya untuk biaya setup yang dipilih adalah waktu setup, maka insentif harus diciptakan bagi pekerja agar mereka dapat mengurangi waktu setup. Sehingga dengan perhitungan biaya melalui Time Driven *activity-based costing system*, perusahaan memperoleh informasi yang lebih tepat dan akurat.

KESIMPULAN

Keakuratan informasi biaya produk sangat ditentukan oleh ketepatan dan kecermatan mengidentifikasi biaya dalam kaitannya dengan produk yang dihasilkan. Perubahan paradigma organisasi dan manajemen sebagai dampak revolusi informasi yang diwarnai dengan kondisi persaingan baik dipasar global maupun domestik mempunyai pengaruh kuat tentang perlunya perubahan sistem manajemen biaya yang mampu beradaptasi dengan aktivitas manajemen yang semakin *sophisticated* untuk menyajikan informasi akurat. Pada kondisi lingkungan bisnis yang lebih kompleks seperti yang terjadi dewasa ini, sudah saatnya perusahaan-perusahaan mulai menerapkan perhitungan laba setiap pelanggan berdasarkan *activity based costing*, sehingga para manajemen memperoleh informasi yang lebih tepat dan akurat atas biaya yang dibebankan kepada setiap pelanggan, manajemen dapat pula meningkatkan efisiensi operasi perusahaan, serta dapat menghindarkan *overcosted* atau *undercosted* pembebanan biaya dan perhitungan laba. Penerapan *Activity Based Cost System* akan meningkatkan keakuratan penghitungan biaya proses bisnis perusahaan.

DAFTAR ACUAN

- Bouwman, Marinus J., Cagwin Douglass. *The Association Between Activity-Based Costing And Improvement In Financial Performance. International Journal of Management*. Vol. 22 No. 3. Sep 2000.
- Ingram, Robert W.; Albright, Thomas L.; Baldwin, Bruce A. 2004. Fifth Edition. *Financial Accounting: A Bridge to Decision Making*. Canada : Thompson South Western.
- Kaplan, Robert. S. 2007. *Time Driven Activity Based Costing*. USA : Harvard College.
- Kaplan, Robert, S.; Cooper, Robin. 1998. *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. USA: Harvard College.
- Kismono, Gugup. 1999. Perubahan Lingkungan, Transformasi Organisasional dan Reposisi Fungsi Sumber Daya Manusia. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*, Vol 14 No.2, 62-76.
- Kieso, Donald, E. Weygand, Jerry, J.; Warfield Terry D. 2001. Tenth Edition. *Intermediate Accounting*. USA : John Wiley and Sons, Inc.

- Lucas, Robert, W. 2005. Third Edition. *Customer Service: Building Successful Skill for the Twenty First Century*. Americas, New York : McGraw Hill.
- Mulyadi. 2005. *Sistem Manajemen Strategic Berbasis Balanced Scorecard*, Yogyakarta : UPP AMP YKPN
- Mulyadi. 1997. *Akuntansi Manajemen: Konsep, Manfaat dan Rekayasa*. Yogyakarta : STIE YKPN.
- Mowen, Maryanne, M.; Hansen, Don, R. 2005. *Management Accounting the Cornerstone for Business Decisions*. USA : Thomson South Western.
- Porter, Michael, E . 1980. *Competitive Strategy*. Ney York : The Free Press.
- _____. Michael, E. 1985. *Competitive Strategy*, New York : The Free Press.
- Roztock, Narcyz. Value Added System: A Case Study Implementing an Integrated Activity-Based Costing and Economic. Vol. 25 No. 11/12, 2003. *Emerald Journal*. Emerald Group Publishing Limited
- Roztock, Narcyz. An Integrated Activity Based Costing And Economic Vallue Added System As An Engineering Management Tool For Manu-Factures. Vol. 23 No. 7/8, 2001. *Emerald Journal*. Emerald Group Publishing Limited.
- Sembiring, Eddy R. 2003. “Meraih Competitive Advantage Melalui Learning Organization”. *Media Akuntansi* 36, 52—53.
- Shank, J.K., and Govindarajan. 1993. *Strategic Cost Management*. New York : The Free Press.
- _____. J.K., dan Govindarajan. 1997. *Reading In Management Accounting*. New York: The Free Press.
- Supriyono, R., A. 1990. Edisi ke 2. *Akuntansi Biaya: Perencanaan dan Pengendalian Biaya serta Pembuatan Keputusan*. Yogyakarta : BPF.