

BAB II

KERANGKA TEORISTIS PEMIKIRAN

2.1 Harga Pokok Produksi

1. Pengertian Harga Pokok Produksi

Harga pokok produksi sering juga disebut biaya produksi. Biaya produksi adalah biaya yang dikeluarkan untuk mengolah bahan baku menjadi produk jadi. Biaya produksi digolongkan menjadi tiga jenis yaitu : biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, biaya *overhead* pabrik. Sedangkan menurut Bastian dan Nurlela. (2010:49), harga pokok produksi adalah “kumpulan biaya produksi yang terdiri dari bahan baku langsung dan biaya overhead pabrik ditambah persediaan produk dalam proses awal dan dikurang persediaan produk dalam proses akhir. Harga pokok produksi terikat pada periode waktu tertentu. Harga pokok produksi akan sama dengan biaya produksi apabila tidak ada persediaan produk dalam proses awal dan akhir.” Berdasarkan pengertian di atas dapat dikatakan bahwa harga pokok produksi adalah semua biaya, baik langsung maupun tidak langsung yang dikeluarkan untuk memproduksi suatu barang yang berupa bahan baku menjadi bahan siap jual selama periode tertentu.

2. Manfaat harga pokok produksi

Menurut Mulyadi (2014:57) dalam perusahaan berproduksi umum, informasi harga pokok yang dihitung untuk jangka waktu tertentu bermanfaat bagi manajemen untuk :

a. Menentukan harga jual produk

Dalam penetapan harga jual produk, biaya produksi per unit merupakan salah satu data yang dipertimbangkan, disamping data biaya lain serta data non biaya.

b. Memantau realisasi biaya produksi

Jika rencana produksi untuk jangka waktu tertentu telah diputuskan untuk dilakukan, manajemen memerlukan informasi biaya produksi yang sesungguhnya dikeluarkan dalam pelaksanaan rencana produksi tersebut. Oleh karena itu akuntansi biaya digunakan untuk mengumpulkan informasi biaya produksi, yang dikeluarkan dalam jangka waktu tertentu untuk memantau apakah proses produksi mengkonsumsi total biaya produksi sesuai dengan yang dipertimbangkan sebelumnya.

c. Menghitung laba atau rugi periode tertentu

Manajemen memerlukan informasi biaya produksi yang telah dikeluarkan untuk memproduksi produk dalam periode tertentu. Informasi laba atau rugi bruto periodik, diperlukan untuk mengetahui kontribusi produk dalam menutup biaya non produksi dan menghasilkan laba atau rugi.

d. Menentukan harga pokok persediaan produk jadi dan produk dalam proses yang disajikan dalam neraca

Pada saat manajemen dituntut untuk untuk membuat pertanggungjawaban keuangan periodik, manajemen harus menyajikan laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi. Di dalam neraca, manajemen harus menyajikan harga

pokok persediaan produk jadi dan harga pokok produk yang pada tanggal neraca masih proses. Untuk tujuan tersebut, manajemen perlu menyelenggarakan catatan biaya produksi tiap periode.

3. Metode Pengumpulan Harga Pokok Produksi.

Metode pengumpulan harga pokok produksi ada dua jenis yaitu metode harga pokok pesanan dan metode harga pokok proses

a. Metode Harga pokok Pesanan

Menurut Mulyadi (2014:72) Metode perhitungan biaya berdasarkan pesanan adalah :

“Dalam Metode ini biaya – biaya produksi dikumpulkan untuk pesanan tertentu dan harga pokok produksi per satuan dihitung dengan cara membagi total biaya produksi untuk pesanan tersebut dalam jumlah satuan produk dalam pesanan yang bersangkutan.”

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

jumlah produksi pesanan yang bersangkutan. Karakteristik usaha perusahaan yang menggunakan sistem penentuan biaya berdasarkan pesanan.

Manfaat harga pokok produksi berdasarkan pesanan adalah :

- (1) menentukan harga jual yang akan dibebankan kepada pemesan.
- (2) mempertimbangkan penerimaan atau penolakan pesanan.
- (3) memantau realisasi biaya produksi.
- (4) menghitung laba atau rugi tiap pesanan.
- (5) menentukan harga pokok persediaan produk jadi dan produk dalam proses.

b. Penentuan biaya berdasarkan proses (*process costing*).

Menurut Mulyadi (2014:84) Metode perhitungan biaya berdasarkan proses adalah sebagai berikut :

“ Dalam metode ini biaya produksi dikumpulkan untuk setiap proses selama jangka waktu tertentu, dan biaya produksi per satuan dihitung dengan cara membagi total biaya produksi dalam proses tertentu selama periode tertentu dengan jumlah produk yang dihasilkan dari proses tersebut selama jangka waktu yang bersangkutan.”

Mengakumulasikan biaya produk atau jasa berdasarkan proses atau departemen dan kemudian membebankan biaya tersebut ke sejumlah besar produk yang hampir identik. Karakteristik usaha perusahaan yang menggunakan sistem penentuan biaya berdasarkan proses yaitu : 1) produk yang dihasilkan merupakan produk standar, 2) produk yang dihasilkan dari bulan ke bulan adalah sama, 3) kegiatan produksi dimulai dengan diterbitkannya perintah produksi yang berisi rencana produksi produk standar untuk jangka waktu tertentu. Manfaat harga

pokok produksi berdasarkan proses adalah : 1) menentukan harga jual produk, 2) memantau realisasi biaya produksi, 3) menghitung laba atau rugi periodik, 4) menentukan harga pokok persediaan produk jadi dan produk dalam proses yang disajikan dalam neraca.

4. Unsur –unsur Harga Pokok Produksi

Dalam memproduksi suatu produk, akan diperlukan beberapa biaya untuk mengolah bahan mentah menjadi produk jadi. Biaya produksi dapat digolongkan kedalam biaya bahan baku, biaya tenaga kerja dan biaya *overhead* pabrik.

a. Biaya Bahan Baku

Biaya bahan baku adalah bahan baku yang merupakan bagian yang tidak dapat dipisahkan dari produk selesai dan dapat ditelusuri langsung kepada produk selesai. Biaya bahan baku menurut Firmansyah (2014:78) dalam bukunya yang berjudul “Akuntansi Biaya itu Gampang” biaya untuk bahan-bahan yang dapat dengan mudah dan langsung diidentifikasi dengan barang jadi atau bahan utama yang digunakan dalam proses produksi dan menjadi bagian utama dari produk jadi yang dihasilkan.

b. Biaya Tenaga Kerja

Biaya tenaga kerja adalah upah untuk para tenaga kerja yang digunakan dalam merubah atau mengkonversi bahan baku menjadi produk selesai dan dapat ditelusuri secara langsung kepada produk selesai. Menurut Bastian dan Nurlala (2010: 12) adalah tenaga kerja yang digunakan dalam merubah atau mengkonversi bahan baku menjadi produk selesai dan dapat ditelusuri secara langsung kepada

produk selesai. Biaya tenaga kerja dibagi menjadi 2 kelompok, yaitu biaya tenaga kerja langsung dan biaya tenaga kerja tidak langsung. Biaya tenaga kerja langsung adalah biaya tenaga kerja yang terlibat langsung dalam proses produksi. Sedangkan biaya tenaga kerja tidak langsung adalah biaya yang tidak terlibat langsung dengan proses produksi, biaya tenaga kerja tidak langsung ini termasuk dalam biaya *overhead*. Maka dapat disimpulkan bahwa tenaga kerja langsung merupakan faktor penting berupa sumber daya manusia yang mempengaruhi proses pengolahan bahan baku menjadi barang jadi pada suatu proses produksi dan biaya tenaga kerja merupakan upah yang diberikan kepada tenaga kerja dari usaha tersebut.

c. Biaya *Overhead* Pabrik

Biaya overhead pabrik, adalah biaya selain bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung tetapi membantu dalam merubah bahan menjadi produk selesai. Biaya ini tidak dapat ditelusuri secara langsung sampai produk selesai. Menurut Bastian dan Nurlela (2010:13) biaya overhead dapat dikelompokkan menjadi tiga elemen yaitu :

- (1). Bahan tidak langsung (bahan pembantu atau penolong), adalah bahan yang pemakaiannya relatif lebih kecil dan biaya ini dapat ditelusuri secara langsung kepada produk selesai. Digunakan dalam penyelesaian.
- (2). Tenaga kerja tidak langsung, adalah tenaga kerja yang membantu dalam pengolahan produk selesai, tetapi tidak dapat ditelusuri kepada produk selesai.

(3). Biaya tidak langsung lainnya, adalah biaya selain bahan baku tidak langsung dan tenaga kerja tidak langsung yang membantu dalam pengolahan produk selesai, tetapi tidak dapat ditelusuri kepada produk selesai.

5. Penentuan biaya produksi.

harga pokok produksi dapat dihitung dengan tiga pendekatan, yaitu dengan menggunakan *variable costing*, *activity based costing* dan *full costing* / konvensional.

a. *Variable costing*.

Perusahaan dalam menentukan biaya produksinya dengan pendekatan Variable Costing dilakukan apabila perusahaan memiliki bahan yang menganggur. Penggunaan *Variable Costing* ini jangan terlalu sering karena dapat merugikan pemerintah dan investor, karena dengan menggunakan metode ini laba perusahaan yang dihitung lebih kecil dibandingkan dengan *Full Costing*. Menurut Witjaksono (2013:156) dalam bukunya yang berjudul Akuntansi Biaya menjelaskan bahwa : "*Variable Costing* merupakan metode penentuan biaya produksi yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variable kedalam biaya produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead variable".

Dari pengertian di atas dapat di simpulkan bahwa perhitungan biaya dengan menggunakan metode *Variable Costing* adalah salah satu cara dalam penentuan biaya dimana biaya produksi yang bersifat variable saja yang diperhitungkan

b. *Activity based costing.*

Activity Based Costing System merupakan suatu alternatif sistem yang dapat digunakan dalam upaya mendapatkan harga pokok yang akurat melalui pembebanan biaya *overhead* pabrik yang lebih teliti. ABC adalah pendekatan yang relatif baru untuk BOP. Namun, karena kemampuannya untuk memberikan analisis yang lebih rinci dan relevan biaya untuk keputusan internal keputusan, itu akan mendapatkan pengakuan sebagai biaya sistem tugas yang unggul secara tradisional digunakan untuk pelaporan keuangan. Sebaliknya, setiap sistem ABC perlu dirancang agar sesuai dengan kebutuhan dan keadaan organisasi tertentu, yang membuat pelaksanaan menggunakan sistem ABC mahal menurut Witjaksono (2013 : 227). ABC juga digunakan sebagai elemen *Activity Based Management*, yaitu pendekatan manajemen yang fokus pada aktivitas. Dasar pemikiran pendekatan perhitungan biaya ini adalah bahwa produk atau jasa perusahaan merupakan hasil dari aktivitas dan aktivitas tersebut menggunakan sumber daya yang menyebabkan timbulnya biaya.

Dari beberapa pengertian di atas maka dapat disimpulkan bahwa *activity based costing* adalah suatu metode yang digunakan untuk menentukan harga pokok produksi dan terfokus pada aktivitas-aktivitas yang dilakukan untuk menghasilkan produk atau jasa dengan tujuan menyajikan informasi mengenai harga pokok produksi yang akurat, yang nantinya akan digunakan oleh manajer dalam mengambil keputusan.

c. *Full costing* / konvensional.

Merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya produksi kedalam harga pokok produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik, baik yang berperilaku tetap maupun variabel. Harga pokok produk yang dihitung dengan pendekatan *full costing* terdiri dari unsur harga pokok produksi (biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik variabel, dan biaya *overhead* pabrik tetap) ditambah dengan biaya non-produksi (biaya pemasaran, biaya administrasi dan umum). Menurut Mulyadi (2009:98) dalam bukunya yang berjudul akuntansi biaya menjelaskan bahwa "*full costing* merupakan metode penentuan produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya ke dalam biaya produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead*, baik yang berperilaku variable maupun tetap." Menurut Bastian dan Nurlela (2006:48) dalam bukunya yang berjudul Akuntansi Biaya Teori dan Aplikasi menjelaskan bahwa "*full costing* adalah suatu metode dalam penentuan harga pokok suatu produk dengan memperhitungkan semua biaya produksi seperti biaya bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* variable dan biaya *overhead* tetap." Dari dua pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa perhitungan biaya dengan menggunakan metode *full costing* adalah salah satu cara dalam penentuan biaya dimana semua produksi baik yang bersifat variable maupun bersifat tetap dapat diperhitungkan.

a. Sistem *Full Costing* / Biaya konvensional

(1). Pengertian sistem biaya konvensional

Volume berbasis (tradisional atau konvensional, seperti yang sering dilambangkan dalam buku sistem biaya, bagaimanapun, adalah satu tahap biaya sistem tanpa proses ataupun perspektif, dan karenanya biaya yang dialokasikan langsung ke obyek biaya, biasanya menggunakan basis alokasi volume terkait sangat seperti jam tenaga kerja langsung dan jam mesin menurut emblemvag. Penentuan harga pokok produksi konvensional adalah *full costing* dan *variable costing*. Sistem biaya *full costing* juga biasa disebut dengan sistem biaya konvensional. Sistem biaya *full costing* mengasumsikan bahwa semua biaya dapat diklasifikasikan ke dalam dua kategori yaitu biaya tetap dan biaya variabel dengan memperhatikan perubahan-perubahan dalam unit atau volume produksi. Jika unit produk atau penyebab lain yang sangat berkaitan dengan unit yang diproduksi, seperti jam kerja langsung atau jam mesin dianggap sebagai *cost driver* yang penting. *Cost driver* berdasarkan unit atau volume ini digunakan untuk menetapkan biaya produksi kepada produk. Pada sistem biaya *full costing*, pembebanan biaya bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung pada produk tidak memiliki tantangan khusus. Biaya biaya ditekankan pada produk dengan menggunakan penelusuran langsung, atau penelusuran pendorong yang sangat akurat, dan sebagian besar sistem konvensional atau *full costing* didesain untuk memastikan bahwa penelusuran ini dilakukan. Disisi lain biaya *overhead* pabrik memiliki masalah lain, yaitu hubungan *input output* yang secara fisik dapat diamati pada bahan langsung, dan biaya tenaga kerja langsung tidak tersedia pada

biaya *overhead* pabrik. Pada dasarnya pendorong kegiatan berdasarkan unit membebankan biaya *overhead* pabrik pada produk, melalui penggunaan tarif pabrik atau tarif departemen. Untuk tarif pabrik, tahap awal yang harus dilakukan adalah mengakumulasikan atau menjumlahkan semua biaya *overhead* pabrik yang diidentifikasi pada jurnal umum, dan membebankan pada semua kelompok pabrik yang besar. Setelah biaya diakumulasikan, biaya pada pabrik dapat dihitung tarif pabrik dengan menggunakan pendorong tunggal, yang umumnya adalah jam tenaga kerja langsung. Produk diasumsikan mengkonsumsi sumber daya *overhead* pabrik sebanding dengan penggunaan jam tenaga kerja langsung, karena itu pada tahap kedua, biaya *overhead* dibebankan pada produk dengan mengalikan tarif dengan jam tenaga kerja langsung sesungguhnya yang digunakan oleh tiap produk. Untuk tarif departemen, biaya *overhead* pabrik dibebankan pada masing-masing departemen produksi, menciptakan kelompok biaya *overhead* departemen. Pada tahap pertama, departemen dijadikan objek biaya, dan biaya *overhead* pabrik dibebankan dengan menggunakan penelusuran langsung, penelusuran pendorong dan alokasi. Biaya dibebankan masing-masing departemen produksi, kemudian pendorong berdasarkan kegiatan seperti jam tenaga kerja langsung dan jam mesin digunakan untuk menghitung tarif departemen. Produk yang melalui departemen tersebut, diasumsikan mengkonsumsi biaya *overhead* sebanding dengan pendorong departemen berdasarkan unit (jam mesin atau tenaga kerja yang digunakan), karenanya pada tahap kedua, *overhead* pabrik dibebankan pada produk dengan mengalikan tarif departemen dengan jumlah pendorong yang digunakan pada masing-masing

departemen. Seluruh *overhead* yang dibebankan pada produk hanya merupakan penjumlahan dari jumlah yang diterima masing-masing departemen. Sistem ini dianggap lebih akurat untuk menentukan harga pokok produksi. Padahal metode ini juga masih tidak mempertimbangkan biaya yang berubah karena aktivitas atau proses yang berbeda dalam suatu departemen.

Sistem biaya *full costing* memiliki beberapa ciri sebagai berikut :

- (a). Untuk tujuan biaya produk, perusahaan dipisahkan menjadi bidang fungsional kegiatan, yaitu, manufaktur, pemasaran, pembiayaan, dan administrasi.
- (b). Pembuatan biaya bahan langsung, tenaga kerja langsung, dan manufaktur biaya *overhead* persediaan, yaitu dicatat dalam penilaian persediaan.
- (c). Biaya tenaga kerja langsung, bahan langsung dan dianggap dilacak (atau) dibebankan langsung ke produk.
- (d). Biaya *overhead* pabrik dan layanan manufaktur departemen diperlakukan sebagai biaya tidak langsung produk tetapi dibebankan ke produk dengan menggunakan tarif biaya *overhead* telah ditentukan.
- (e). Ketika produk tunggal, rencana jangka panjang, tingkat biaya *overhead* yang telah ditentukan digunakan, *overhead* dibebankan untuk semua produk tanpa memperhatikan mungkin berbeda disebabkan oleh

perbedaan dalam sumber daya yang dimanfaatkan dalam pembuatan satu produk versus lain.

(f). Biaya fungsional pemasaran, pembiayaan, dan administrasi yang akurat dirumuskan di kolam biaya dan diperlakukan sebagai biaya pada periode di mana mereka terjadinya. Biaya tersebut tidak diperlakukan sebagai biaya produk.

Sistem biaya *full costing* mengasumsikan bahwa semua biaya dapat diklasifikasikan ke dalam dua kategori, yaitu biaya tetap dan biaya variabel dengan memperhatikan perubahan-perubahan dalam unit atau volume produksi. Jika hanya unit produksi atau penyebab lain yang sangat berkaitan dengan unit yang diproduksi, seperti jam kerja atau jam mesin dianggap sebagai *cost driver* yang penting. *Cost driver* berdasarkan unit atau volume ini digunakan untuk menetapkan biaya produksi kepada produk. Pada sistem biaya *full costing*, pembebanan biaya bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung pada produk tidak memiliki tantangan khusus. Biaya-biaya ditekankan pada produk dengan menggunakan penelusuran langsung, atau penelusuran pendorong yang sangat akurat, dan sebagian besar sistem konvensional didesain untuk memastikan bahwa penelusuran ini dilakukan. Disisi lain biaya overhead pabrik memiliki masalah lain, yaitu hubungan masukan keluaran yang secara fisik dapat diamati pada bahan langsung, dan biaya tenaga kerja langsung tidak tersedia pada biaya *overhead* pabrik.

Pada dasarnya pendorong kegiatan berdasarkan unit membebankan biaya *overhead* pabrik pada produk, melalui penggunaan tarif pabrik atau tarif departemen. Untuk tarif pabrik, tahap awal yang harus dilakukan adalah mengakumulasi atau menjumlahkan semua biaya *overhead* pabrik yang diidentifikasi pada jurnal umum, dan membebankan pada semua kelompok pabrik yang besar. Setelah biaya diakumulasikan, biaya pada pabrik dapat dihitung tarif pabrik dengan menggunakan pendorong tunggal, yang umumnya adalah jam tenaga kerja langsung.

Produk diasumsikan mengkonsumsi sumber daya *overhead* pabrik, sebanding dengan penggunaan jam tenaga kerja langsung, karena itu pada tahap kedua biaya *overhead* pabrik dibebankan pada produk dengan mengalikan tarif dengan jam tenaga kerja langsung sesungguhnya yang digunakan oleh tiap produk. Untuk tarif departemen, biaya *overhead* pabrik dibebankan pada masing-masing departemen produksi, menciptakan kelompok biaya *overhead* departemen. Pada tahap pertama, departemen dijadikan objek biaya, dan biaya *overhead* pabrik dibebankan dengan menggunakan penelusuran langsung, penelusuran pendorong dan alokasi. Biaya dibebankan pada masing-masing departemen produksi, kemudian pendorong berdasarkan kegiatan seperti jam tenaga kerja langsung (untuk departemen padat tenaga kerja) dan jam mesin (untuk departemen padat mesin) digunakan untuk menghitung tarif departemen.

Produk yang melalui departemen tersebut, diasumsikan mengkonsumsi biaya *overhead* sebanding dengan pendorong departemen berdasarkan unit (jam mesin atau jam tenaga kerja yang digunakan), karenanya pada tahap kedua,

overhead pabrik dibebankan pada produk dengan mengalikan tarif departemen dengan jumlah pendorong yang digunakan pada masing-masing departemen. Seluruh *overhead* yang dibebankan pada produk, hanya merupakan penjumlahan dari jumlah yang diterima masing-masing departemen.

(2). Kelebihan sistem konvensional / *full costing*.

Sistem biaya konvensional tidak memakai banyak *cost driver* dalam mengalokasikan biaya *overhead* sehingga hal ini memudahkan bagi manajer untuk melakukan perhitungan. Mudah di audit. Karena jumlah *cost driver* yang digunakan sedikit, maka biaya *overhead* dialokasikan berdasar *volume based measure* sehingga akan lebih memudahkan auditor dalam melakukan proses audit.

(3). Kelemahan sistem konvensional / *full costing*.

Seringkali tidak relevan untuk tujuan managerial kontrol didalam jangka pendek. Misalnya untuk menganalisis perubahan biaya - volume - laba jangka pendek, dalam batas produksi normal yang dimiliki oleh perusahaan diperlukan pendekatan yang memusatkan perhatian pada elemen biaya variabel, yaitu biaya relevan yang berubah sesuai dengan tingkat volume kegiatan dalam jangka pendek.

b. Sistem *Activity Based Costing*

(1). Pengertian sistem *activity based costing*

Activity Based Costing System merupakan suatu alternatif sistem yang dapat digunakan dalam upaya mendapatkan harga pokok yang akurat melalui

pembebanan biaya *overhead* pabrik yang lebih teliti. ABC adalah pendekatan yang relatif baru untuk BOP. Namun, karena kemampuannya untuk memberikan analisis yang lebih rinci dan relevan biaya untuk keputusan internal keputusan, itu akan mendapatkan pengakuan sebagai biaya sistem tugas yang unggul secara tradisional digunakan untuk pelaporan keuangan. Sebaliknya, setiap sistem ABC perlu dirancang agar sesuai dengan kebutuhan dan keadaan organisasi tertentu, yang membuat pelaksanaan menggunakan sistem ABC mahal dan waktu. Akibatnya, beberapa perusahaan memutuskan untuk hanya mengembangkan data ABC untuk proses bahwa manajemen dianggap penting untuk keberhasilan. ABC juga digunakan sebagai elemen *Activity Based Management*, yaitu pendekatan manajemen yang fokus pada aktivitas.

Sistem biaya *Activity Based Costing* memiliki beberapa ciri sebagai berikut :

- (a) Fokus utama sistem *Activity Based Costing* adalah aktivitas.
 - (b) Ruang lingkup *Activity Based Costing* mencakup biaya produksi, pengembangan biaya dan penelitian, biaya pemasaran serta layanan pelanggan.
 - (c) Bisa diterapkan pada semua jenis perusahaan.
 - (d) manfaat *Activity Based Costing* yaitu pengurangan biaya melalui analisis aktivitas dan perbaikan berkelanjutan.
- (2). Kelebihan sistem activity based costing

Beberapa keuntungan dari penggunaan sistem *activity based costing* dalam penentuan harga pokok 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* yang dapat ditelusuri ke produk. Analisis sistem *activity based costing* itu sendiri memberi perhatian pada semua aktivitas sehingga biaya aktivitas yang dapat ditelusuri.

(c). Sistem *activity based costing* mengakui bahwa aktivitaslah yang menyebabkan biaya (*activity cause cost*) bukanlah produk, dan produklah yang mengkonsumsi aktivitas.

(d). Sistem *activity based costing* mengakui kompleksitas dari diversitas produksi yang modern dengan menggunakan banyak pemicu biaya (*multiple cost driver*), banyak dari *cost driver* tersebut adalah berbasis transaksi (*transaction based*) dari pada berbasis volume produk

(3). Kelemahan Sistem *Activity Based Costing*

Kelemahan sistem *activity based costing* menurut Witjaksono (2013: 243) adalah dalam penerapannya memerlukan lebih banyak waktu tenaga dan juga peralatan. Sehingga biaya dari informasi yang dihasilkan menjadi relatif lebih mahal dibandingkan informasi yang dihasilkan oleh sistem akuntansi biaya konvensional. Oleh karena itu para manajer dan akuntan sangat menaruh perhatian pada manfaat yang dapat diperoleh seandainya menerapkan metode *Activity Based Costing*.

6. Perbandingan sistem biaya Konvensional dan sistem biaya *Activity Based Costing*.

Perbedaan antara sistem biaya konvensional dan *Activity Based Costing*

a. Sistem biaya konvensional, yaitu produk mengkonsumsi sumber daya, dan biaya yang dialokasikan dengan menggunakan dasar alokasi tingkat unit.

b. *Activity Based Costing*, yaitu produk mengkonsumsi aktivitas, mereka tidak langsung menggunakan sumber daya. Biaya yang dilacak menggunakan driver bertingkat.

Perbedaan utama: konsumsi sumber daya dibandingkan konsumsi aktivitas, dan alokasi tingkat unit dibandingkan pemicu bertingkat, yang didiskusikan pada bagian berikutnya.

Activity based costing merupakan suatu alternatif dari penentuan harga pokok produksi konvensional. Dimana penentuan harga pokok produksi konvensional adalah *full costing* dan *variable costing*, yang dirancang berdasarkan kondisi teknologi manufaktur pada masa lalu dengan menggunakan teknologi informasi dalam proses pengolahan produk dan dalam mengolah informasi keuangan.

Beberapa perbandingan antara sistem *full costing* dan sistem *activity based costing* adalah sebagai berikut :

a. Sistem *activity based costing* menggunakan aktivitas-aktivitas sebagai pemicu biaya (*cost driver*) untuk menentukan seberapa besar konsumsi *overhead* dari

setiap produk. Sedangkan sistem *full costing* mengalokasikan biaya *overhead* secara arbiter berdasarkan satu atau dua basis alokasi yang non representatif.

b. Sistem *activity based costing* memfokuskan pada biaya, mutu dan faktor waktu.

Sistem *full costing* terfokus pada performansi keuangan jangka pendek seperti laba. Apabila sistem *full costing* digunakan untuk penentuan harga dan profitabilitas produk yang produknya lebih dari satu angka- angkanya tidak dapat diandalkan.

c. Sistem *activity based costing* memerlukan masukan dari seluruh departemen persyaratan ini mengarah ke integrasi organisasi yang lebih baik dan memberikan suatu pandangan fungsional silang mengenai organisasi.

d. Sistem *activity based costing* mempunyai kebutuhan yang jauh lebih kecil untuk analisis varian dari pada sistem *full costing*, karena kelompok biaya (*cost pool*) dan pemicu biaya (*cost driver*) jauh lebih akurat dan jelas, selain itu *activity based costing* dapat menggunakan data biaya historis pada akhir periode untuk menghitung biaya aktual apabila kebutuhan muncul

Apabila digambarkan ke dalam tabel perbedaan antara penentuan harga pokok produksi konvensional dan sistem *Activity Based Costing* adalah sebagai berikut :

Tabel 2.1 perbedaan penentuan harga pokok produksi dengan sistem konvensional dan *Activity Based Costing*

	penentuan harga pokok produksi konvensional	penentuan harga pokok produksi <i>Activity Based Costing</i>
Fokus	Produk	Aktivitas
Lingkup	Kalkulasi biaya produk untuk pelaporan keuangan	Biaya produksi, pengembangan dan penelitian, biaya pemasaran serta layanan pelanggan.
Keterapan	Perusahaan manufaktur	Semua jenis perusahaan
Manfaat	Pengendalian biaya	Pengurangan biaya melalui analisis aktivitas dan perbaikan berkelanjutan.

Sumber : Mulyadi 2006

Perbandingan antara sistem biaya konvensional dan sistem *activity based costing* menurut Mulyadi (2014: 134) adalah sebagai berikut :

a. Fokus

Fokus utama sistem biaya konvensional adalah produk. Pembebanan biaya berdasarkan unit produk yang diproduksi atau penggerak lain yang berkorelasi kuat dengan sistem yang diproduksi sehingga sebagian besar pembebanan biaya bersifat intensif alokasi karena biaya non unit dibebankan atas dasar unit yang diproduksi, sedangkan fokus utama pada sistem *activity based costing* adalah

aktivitas. Pembebanan biaya ke produk berdasarkan penggerak aktivitas sehingga pembebanan biaya tersebut bersifat intensif penggerak.

b. Lingkup

Tujuan utama sistem biaya konvensional adalah kalkulasi biaya produk untuk pelaporan keuangan eksternal. Sedangkan konvensi yang berlaku secara umum menyatakan bahwa biaya dapat diklasifikasikan menjadi dua kategori fungsional utama, yaitu biaya produksi dan biaya non produksi. Dan hanya biaya produksilah yang dapat dibebankan ke produk untuk pelaporan keuangan eksternal. Jadi biaya konvensional berlingkup biaya produksi.

Tujuan sistem *activity based costing* tidak hanya untuk pelaporan keuangan eksternal saja melainkan untuk pembuatan keputusan penetapan harga, keputusan bauran produk analisis profitabilitas strategis dan taktis serta keputusan perancangan strategis, jadi sistem *activity based costing* tidak hanya berfokus pada biaya produksi tetapi juga pada biaya pengembangan dan penelitian, biaya pemasaran, dan biaya layanan pelanggan. Lingkup *activity based costing* adalah seluruh biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan.

c. Keterterapan

Lingkup biaya konvensional adalah biaya produksi, sehingga sistem biaya konvensional hanya dapat diterapkan pada perusahaan manufaktur. Hal ini disebabkan oleh sulitnya mendefinisikan biaya produksi oleh perusahaan jasa dan perusahaan dagang. Sedangkan lingkup sistem *activity based costing* mencakup seluruh biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan sehingga sistem *activity based costing* dapat diterapkan pada seluruh perusahaan.

d. Pemanfaatan

Dalam rangka kerja sistem biaya konvensional, kinerja diukur dengan membandingkan biaya aktual yang dikeluarkan dengan biaya yang dianggarkan. Secara prinsip, kinerja ditekankan pada masalah biaya, jadi pemanfaatan sistem biaya konvensional adalah berupa pengendalian biaya. Sedangkan melalui analisis aktiva, sistem *activity based costing* mampu melaksanakan perbaikan berkelanjutan yang bertujuan pengurangan biaya. jadi pemanfaatan sistem *activity based costing* adalah pengurangan biaya melalui analisis aktivitas dan perbaikan berkelanjutan.

8. Penerapan Sistem *Activity Based Costing*

Penerapan sistem *activity based costing* menurut Blocher dkk (2012: 154) memerlukan tiga tahap, yaitu :

a. Identifikasi biaya dan aktivitas sumber daya

Perusahaan terlibat dalam berbagai aktivitas untuk memproduksi produk atau menyediakan jasa. Aktivitas-aktivitas tersebut mengkonsumsi sumber daya dan sumber daya membutuhkan uang. Langkah pertama dalam menyusun sistem ABC adalah melakukan analisis aktivitas untuk mengidentifikasi biaya sumber daya dan aktivitas perusahaan.

b. Pembebanan biaya sumber daya pada aktivitas

Activity based costing menggunakan penggerak biaya konsumsi sumber daya untuk membebankan sumber biaya ke aktivitas. Suatu perusahaan harus memilih penggerak biaya konsumsi sumber daya berdasarkan hubungan sebab

akibat karena aktivitas memicu timbulnya biaya dan sumber daya yang digunakan dalam operasi. Penggerak biaya konsumsi sumber daya biasanya meliputi jumlah :

- (1) Jam tenaga kerja untuk aktivitas yang bersifat intensif tenaga kerja
- (2) Tenaga kerja untuk aktivitas yang berkaitan dengan penggajian
- (3) Persiapan untuk aktivitas yang berkaitan dengan jumlah *batch*
- (4) Perpindahan untuk aktivitas penanganan bahan baku
- (5) Jam mesin untuk aktivitas perbaikan dan pemeliharaan
- (6) Luas lantai (per meter persegi) untuk aktivitas kebersihan dan perawatan umum.

Hansen dan Mowen (2005: 146-151) juga mengungkapkan tahapan untuk merancang sistem *activity based costing* adalah sebagai berikut :

a. Prosedur Tahap 1

(1). Identifikasi aktivitas

Identifikasi mencakup observasi dan mendaftar pekerjaan yang dilakukan dalam suatu organisasi. Pekerjaan atau tindakan yang diambil menyangkut konsumsi sumber daya.

(2). Biaya sumber daya dibebankan ke aktivitas

Pembebanan biaya sumber daya ini dilakukan melalui perhitungan konsumsi sumber daya oleh aktivitas.

(3). Aktivitas yang berkaitan dikelompokkan untuk membentuk kumpulan sejenis.

Pada tahap ini aktivitas serta biayanya dikelompokkan atas dasar atribut tingkat aktivitas dan atribut penggerak aktivitas.

(4). Biaya aktivitas yang dikelompokkan dijumlah untuk mendefinisikan kelompok biaya sejenis.

Kelompok biaya *overhead* yang berkaitan dengan setiap kelompok aktivitas kemudian dijumlah dan membentuk kelompok biaya sejenis. Biaya-biaya yang dikeluarkan oleh tiap-tiap *cost driver* dijumlahkan untuk mendapatkan biaya *cost driver*.

(5). Menghitung tarif (*overhead*) kelompok

Setelah suatu kelompok biaya didefinisikan, biaya per unit dari penggerak aktivitas dapat dihitung dengan membagi biaya kelompok dengan kapasitas praktis penggerak aktivitas.

$$\text{Pool Rate} = \frac{\text{Jumlah Biaya Cost Driver}}{\text{Kapasitas Cost Driver}}$$

b. Prosedur Tahap 2

Pada tahap kedua, biaya dari setiap kelompok *overhead* ditelusuri ke produksi. Hal ini dilakukan dengan menggunakan tarif kelompok yang dihitung pada tahap pertama dan ukuran jumlah sumber daya yang dikonsumsi oleh setiap produksi. Jadi pembebanan biaya *overhead* dari setiap kelompok biaya ke produksi dengan cara mengalikan tarif kelompok dengan unit penggerak yang dikonsumsi oleh produksi.

BOP yang dibebankan = tarif *pool* x pemakaian aktivitas

2.2 Kerangka Berpikir

penentuan harga pokok produksi dapat dihitung dengan tiga sistem yaitu *full costing*, *variabel costing* dan *activity based costing* yang dikeluarkan untuk memproduksi seraua produk kemudian dibagi dengan jumlah output yang dihasilkan, sebenarnya sistem ini akurat dan tepat apabila digunakan untuk menghitung harga pokok produksi namun hanya untuk usaha yang memproduksi satu jenis barang saja atau homogen, sedangkan untuk usaha yang memproduksi lebih dari satu jenis barang sistem biaya *full costing* tidak tepat digunakan untuk menghitung harga pokok produksi karena akan menimbulkan *distorsi*.

Sistem biaya *activity based costing* dalam perhitungan untuk harga pokok produksi yang memproduksi output lebih dari satu jenis lebih tepat dan akurat digunakan, karena merupakan satu-satunya sistem biaya yang menghitung biaya berdasarkan aktivitas satu persatu.

Batik Solo Karawang adalah usaha batik yang memproduksi dua macam hasil output yaitu batik lukis dan batik cap yang berasal dari satu jenis bahan baku yang berupa kain mori sebagai bahan baku pembuatan batik cap dan batik lukis. Tenaga kerja yang ada di usaha Batik Solo Karawang berjumlah 19 orang dalam batik lukis dan 46 orang dalam batik cap sebagai yang dibutuhkan untuk proses produksi. Perbedaan dalam perhitungan dalam sistem konvensional dan *Activity based costing* lebih difokuskan pada Biaya *Overhead* pabrik dimana dalam perhitungannya untuk mendapatkan harga pokok produksi biaya *overhead* pabrik harus dipisah berdasarkan aktivitas sehingga meminimalkan *distorsi*. Biaya *overhead* pabrik yang dibebankan pada produksi batik antara lain biaya bahan

penolong, biaya listrik, biaya tenaga kerja pengiriman, biaya bahan bakar, biaya perawatan peralatan, biaya telepon. Dalam mengidentifikasi biaya *overhead* berbeda dengan pengidentifikasian biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja. Biaya *overhead* pabrik tidak dapat dibebankan secara merata atau sama pada semua produk yang dihasilkan karena setiap produk mengkonsumsi biaya *overhead* yang berbeda-beda sesuai dengan aktivitas produksinya. Biaya *overhead* pabrik dapat dihitung berdasarkan aktivitas agar setiap produk mengkonsumsi biaya *overhead* secara tepat.

Identifikasi aktivitas pada biaya *overhead* pabrik meliputi aktivitas pemeliharaan, aktivitas pembuatan pola, aktivitas pewarnaan, aktivitas lorot dan aktivitas pakaging yang masing-masing menimbulkan biaya dari setiap aktivitas produksi yang dilakukan sehingga tepat antara pembebanan biaya kepada tiap jenis hasil produksi sehingga tidak menimbulkan *distorsi*.

Pada perhitungan konvensional semua biaya yang dikeluarkan untuk memproduksi batik cap dan batik lukis dibebankan semua langsung pada hasil output Batik Solo Karawang.

Proses perhitungan harga pokok produksi dengan menggunakan sistem *activity based costing* dan pada metode konvensional pada usaha Batik Solo Karawang dapat digambarkan:

GAMBAR 2.1 Kerangka Berpikir

