

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Sistem Pembiayaan

Sistem pembiayaan (*costing system*) secara umum terbagi menjadi dua tipe, yaitu sistem akuntansi biaya konvensional. Sistem akuntansi biaya konvensional menggunakan unit atau kuantitas produk yang dihasilkan sebagai dasar pembebanan. Metode pembebanan semacam ini sering disebut juga unit *based system*. Pada sistem ini biaya-biaya yang timbul dicatat, dikumpulkan, dan dikendalikan berdasar atas elemen-elemennya ke dalam pusat-pusat pertanggungjawaban. Dengan cara semacam ini maka biaya-biaya produksi juga ditentukan menurut banyaknya sumber daya yang diserap oleh masing-masing pusat biaya. Ada dua metode yang digunakan untuk menghitung harga pokok produk yaitu sebagai berikut :

1. Metode Harga Pokok Penuh (*Full Costing*)

Metode harga pokok penuh merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya produksi ke dalam harga pokok produk yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik, baik yang bersifat tetap maupun variabel. Metode harga pokok penuh ditujukan untuk memenuhi kepentingan pihak eksternal perusahaan.

2. Metode Harga Pokok Variabel (*Variable Costing*)

Metode harga pokok variabel merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang hanya mempehitungkan biaya produksi yang bersifat variabel ke dalam harga pokok produksi. Biaya tersebut meliputi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja

langsung, dan biaya overhead pabrik variabel. Metode harga pokok variabel ini lebih ditujukan untuk memenuhi kepentingan pihak internal.

Lingkungan teknologi manufaktur maju memerlukan sistem informasi akuntansi yang dirancang untuk mengelola aktivitas dan mempertahankan keunggulan bersaing. Sistem tersebut dinamakan akuntansi aktivitas atau disebut pula *activity based costing system*. Sistem ini juga dapat digunakan untuk menilai kinerja dengan cara-cara yang baru. Dalam *activity based costing system*, aktivitas dianggap sebagai penyebab timbulnya biaya produksi. Namun lebih dari itu, *activity based costing system* juga menekankan pada aspek perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan oleh manajer.

2.2. *Activity Based Costing*

2.2.1. Definisi *Activity Based Costing*

Menurut Mulyadi (2010:40) *Activity based costing* adalah sistem informasi biaya yang menyediakan informasi yang lengkap tentang aktivitas untuk memungkinkan personel perusahaan melakukan pengelolaan terhadap aktivitas-aktivitas Garrison (2006:342) menyatakan bahwa *activity based costing* sebagai metode yang dirancang untuk menyediakan informasi bagi para manajer untuk keputusan strategik.

2.2.2. Dasar-Dasar *Activity Based Costing* (ABC)

Ada dua keyakinan dasar yang melandasi sistem *activity based costing* menurut Mulyadi (2003:52) yaitu :

1. *Cost is caused* adalah biaya ada penyebabnya, dan penyebab biaya adalah aktivitas. Dengan demikian, pemahaman yang mendalam tentang aktivitas yang menjadi penyebab timbulnya biaya akan menempatkan personel perusahaan

pada posisi dapat mempengaruhi biaya. Sistem *activity based costing* berangkat 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* adalah 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.

2.2.3. Keunggulan Sistem Biaya *Activity Based Costing* (ABC)

Beberapa keunggulan dari sistem biaya *activity based costing* dalam penentuan biaya produksi adalah sebagai berikut :

- a) Biaya produk yang lebih realistis, khususnya pada industri manufaktur teknologi tinggi dimana biaya overhead adalah merupakan proporsi yang signifikan dari total biaya.
- b) Semakin banyak overhead dapat ditelusuri ke produk. Dalam pabrik yang modern, terdapat sejumlah aktivitas non rantai pabrik yang berkembang. Analisis sistem biaya *activity based costing* itu sendiri memberi perhatian pada semua aktivitas sehingga biaya aktivitas yang non rantai pabrik dapat ditelusuri.
- c) Sistem biaya *activity based costing* mengakui bahwa aktivitaslah yang menyebabkan biaya (*activities cause cost*) bukanlah produk, dan produklah yang mengkonsumsi aktivitas.
- d) Sistem biaya *activity based costing* memfokuskan perhatian pada sifat riil dari perilaku biaya dan membantu dalam mengurangi biaya dan mengidentifikasi aktivitas yang tidak menambah nilai terhadap produk.

- e) Sistem biaya *activity based costing* mengakui kompleksitas dari diversitas produksi yang modern dengan menggunakan banyak pemacu biaya (*multiple cost drivers*), banyak dari pemacu biaya tersebut adalah berbasis transaksi (*transaction-based*) dari pada berbasis volume produk.
- f) Sistem biaya *activity based costing* memberikan suatu indikasi yang dapat diandalkan dari biaya produk variabel jangka panjang (*long run variabel product cost*) yang relevan terhadap pengambilan keputusan yang strategik.
- g) Sistem biaya *activity based costing* cukup fleksibel untuk menelusuri biaya ke proses, pelanggan, area tanggungjawab manajerial, dan juga biaya produk.

2.2.4. Aktivitas

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

Dalam sistem biaya *activity based costing* aktivitas yang dimaksud adalah yang berhubungan dengan kegiatan merancang dan memproduksi suatu produk yang disebut juga dengan *product driven activity*.

2.2.5. Aktivitas dan Klasifikasinya

Product driven activity ini dapat dikelompokkan atas empat kategori yaitu:

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

Aktivitas berlevel unit (*unit-level activities*) adalah aktivitas yang dikerjakan setiap kali satu unit produk diproduksi, besar kecilnya aktivitas ini dipengaruhi oleh jumlah unit produk yang diproduksi. Biaya yang timbul karena aktivitas berlevel unit ini dinamakan biaya aktivitas berlevel unit (*unit-level activities cost*), contoh biaya overhead untuk aktivitas ini adalah biaya listrik dan biaya operasi mesin. Biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung juga termasuk kedalam biaya aktivitas berlevel unit, namun tidak termasuk kedalam biaya overhead.

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

Aktivitas-aktivitas berlevel batch (*batch-level activities*) adalah aktivitas yang dikerjakan setiap kali suatu batch produk diproduksi, besar kecilnya aktivitas ini dipengaruhi oleh jumlah batch produk yang diproduksi. Contoh aktivitas yang termasuk kedalam kelompok ini adalah aktivitas setup, aktivitas penjadwalan produksi, aktivitas pengelolaan bahan (gerak bahan dan order pembelian), aktivitas inspeksi. Biaya yang timbul akibat dari aktivitas ini adalah biaya aktivitas berlevel batch (*batch-level activities*), biaya ini bervariasi batch produk yang diproduksi, namun bersifat tetap jika dihubungkan dengan jumlah unit produk yang diproduksi dalam setiap batch.

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

Aktivitas-aktivitas berlevel produk (*product-level activities*) disebut juga sebagai aktivitas penopang produk (*product-sustaining activities*) yaitu aktivitas yang dikerjakan untuk mendukung berbagai produk yang diproduksi oleh perusahaan. Aktivitas ini mengkonsumsi masukan untuk mengembangkan

produk atau memungkinkan produk diproduksi dan dijual. Aktivitas ini dapat dilacak pada produk secara individual, namun sumber-sumber yang dikonsumsi oleh aktivitas tersebut tidak dipengaruhi oleh jumlah produk atau batch produk yang diproduksi. Contoh aktivitas yang termasuk kedalam kelompok ini adalah aktivitas penelitian dan pengembangan produk, perekayasaan proses, spesifikasi produk, perubahan perekayasaan, dan peningkatan produk. Biaya yang timbul akibat dari aktivitas ini disebut dengan biaya aktivitas berlevel produk (*product-level activities cost*).

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

Aktivitas berlevel fasilitas (*facility-level activities*) disebut juga sebagai aktivitas penopang fasilitas (*facility-sustaining activities*) adalah meliputi aktivitas untuk menopang proses manufaktur secara umum yang diperlukan untuk menyediakan fasilitas atau kapasitas pabrik untuk memproduksi produk, namun banyak sedikitnya aktivitas ini tidak berhubungan dengan volume atau bauran produk yang diproduksi. Aktivitas ini dimanfaatkan secara bersama oleh berbagai jenis produk yang berbeda, atau dengan kata lain aktivitas ini dilakukan untuk mempertahankan eksistensi perusahaan. Contoh aktivitas ini mencakup misalnya: manajemen pabrik, pemeliharaan bangunan, keamanan, pertamanan, penerangan pabrik, kebersihan, pajak bumi dan bangunan, serta depresiasi pabrik. Aktivitas manajemen pabrik bersifat administratif, misalnya aktivitas pengelolaan pabrik, karyawan, dan akuntansi untuk biaya. Biaya untuk aktivitas ini disebut dengan biaya aktivitas berlevel fasilitas (*facility-level activities cost*).

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

a. Aktivitas Repetitif dan Non Repetitif

Aktivitas repetitif dilakukan secara berulang, sedangkan aktivitas yang non repetitif adalah aktivitas yang dilakukan hanya satu kali.

b. Aktivitas Primer dan Sekunder

Aktivitas primer merupakan aktivitas yang memiliki kontribusi langsung terhadap kegiatan-kegiatan departemen, sedangkan aktivitas sekunder mendukung aktivitas primer.

c. Aktivitas yang Memiliki Nilai Tambah dan Tidak Memiliki Nilai Tambah.

Aktivitas yang memiliki nilai tambah merupakan aktivitas yang secara langsung dapat memberi benefit pada perusahaan, sedangkan aktivitas yang tidak memiliki nilai tambah merupakan aktivitas yang tidak memberikan benefit kepada perusahaan.

2.2.6. Teknik Pengumpulan data Aktivitas

Dalam sistem biaya *activity based costing* terdapat beberapa teknik pengumpulan data aktivitas dimana tiap teknik memiliki kelebihan dan keterbatasan masing-masing. Teknik-teknik tersebut antara lain adalah:

1. Analisa Data Historis

Analisis data historis ini menggunakan data-data yang sudah ada pada perusahaan. Data-data ini merupakan data aktivitas mingguan atau bulanan dan biasanya berisi aktivitas yang dilakukan tiap departemen.

2. Analisa Proses Bisnis

Analisis Proses bisnis ini adalah merupakan yang melakukan pendekatan dengan proses bisnis dengan menelusuri aktivitas dari input sampai dengan output. Aktivitas ditentukan dengan observasi dari aliran fisik dan perubahan bentuk produk. Kelebihan dari pendekatan ini adalah dimungkinkannya penggambaran hubungan antara input atau output dari aktivitas dan identifikasi komunikasi antar departemen.

2.2.7. Pemacu Biaya (*Cost Driver*)

Menurut Armila (2006 : 28), pengertian pemicu biaya adalah dasar alokasi yang digunakan dalam *activity based costing* sistem yang merupakan faktor-faktor yang menentukan seberapa besar atau seberapa banyak usaha dan beban kerja yang dibutuhkan untuk melakukan suatu aktivitas. Beberapa pemacu biaya yang sering digunakan dalam sistem biaya *activity based costing* adalah :

1. Kelompok Tenaga Kerja (*Labour Group*)

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

2. Kelompok Waktu Operasi (*Operating Time Group*)

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

3. Kelompok Pemilikan (*Occupancy Group*)

Merupakan pemacu biaya yang tepat untuk mendistribusikan biaya tetap (*fixed cost*) berdasarkan lokasi aktivitas atau asset. Sebagai contoh, depresiasi bangunan, pajak bangunan yang didistribusikan berdasarkan luas areal peraktivitas. Depresiasi peralatan atau biaya sewa gedung didistribusikan pada aktivitas yang terjadi di lokasi asset tersebut. Kelompok pemacu ini jarang digunakan sebagai dasar untuk penentuan besar biaya yang terjadi, tetapi lebih sering dipakai untuk menentukan dimana biaya harus didistribusikan. Pemacu biaya yang biasa dipakai adalah seperti ukuran pabrik, lokasi peralatan dan nilai peralatan.

4. Kelompok Permintaan (*Demand Group*)

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

5. Kelompok *Thoroughput* (*Thoroughput Group*)

Dipakai sebagai pemacu biaya bila biaya utama dari suatu aktivitas ditentukan oleh jumlah unit *thoroughput*nya. Sebagai contoh bahan kimia tertentu yang dihasilkan oleh suatu perusahaan kimia dikemas dalam satuan *tankerloads*, *drum* 55 galon, dan karton satu galon. Proses packing ini dapat dipisahkan

sebagai tiga aktivitas dengan unit throughput (*tankerloads*, *drum 55 galon*, dan *kaftan satu galon*) dan masing-masing menjadi pemacu biaya yang dipakai.

6. *Surrogate Cost Driver*

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

2.3. *Cost Of Goods Manufactured* (Harga Pokok Produksi)

2.3.1. Definisi Harga Pokok Produksi

Harga pokok produksi adalah biaya barang yang dibeli untuk diproses sampai selesai, baik sebelum maupun selama periode akuntansi berjalan. Semua biaya ini adalah biaya persediaan. Biaya persediaan yaitu semua biaya produk yang dianggap sebagai aktiva dalam neraca ketika terjadi dan selanjutnya menjadi harga pokok penjualan ketika produk itu dijual. Harga pokok penjualan mencakup semua biaya produksi yang terjadi untuk membuat barang yang terjual.

2.3.2. Unsur-unsur Harga Pokok Produksi

Biaya produksi dapat digolongkan menjadi tiga yaitu:

- a) Biaya bahan baku

Biaya bahan baku adalah biaya perolehan semua bahan yang pada akhirnya akan menjadi bagian dari objek biaya (barang dalam proses dan kemudian barang jadi) dan yang dapat ditelusuri ke objek biaya dengan cara yang ekonomis. Misalnya pemakaian bahan berupa kulit, benang, paku, lem dan cat pada perusahaan sepatu.

b) Biaya tenaga kerja langsung

Biaya tenaga kerja langsung atau upah langsung adalah biaya yang dibayarkan kepada tenaga kerja langsung. Istilah tenaga kerja langsung digunakan untuk menunjuk tenaga kerja (karyawan) yang terlibat secara langsung dalam proses pengolahan bahan baku menjadi barang jadi. Biaya tenaga kerja langsung meliputi kompensasi atas seluruh tenaga kerja manufaktur yang dapat ditelusuri ke objek biaya (barang dalam proses dan kemudian barang jadi) dengan cara yang ekonomis. Misalnya upah yang dibayarkan kepada karyawan bagian pemotongan atau bagian perakitan atau bagian pengecatan pada perusahaan mebel.

c) Biaya overhead pabrik

Biaya overhead pabrik (biaya produksi tidak langsung) adalah seluruh biaya manufaktur yang terkait dengan objek biaya namun tidak dapat ditelusuri ke objek biaya (barang dalam proses dan kemudian barang jadi) dengan cara yang ekonomis. Contoh biaya overhead pabrik antara lain:

- (1) Biaya tenaga kerja tidak langsung (upah mandor, upah satpam pabrik, gaji manajer pabrik)
- (2) Biaya bahan baku penolong (pelumas, bahan pembersih)
- (3) Biaya reparasi dan pemeliharaan mesin pabrik
- (4) Biaya pemeliharaan gedung pabrik

(5) Biaya penyusutan mesin pabrik

Biaya yang terjadi di bagian penjualan dan pemasaran atau bagian umum dan administrasi tidak digolongkan sebagai biaya produksi, karena biaya-biaya tersebut tidak dikeluarkan/digunakan dalam proses produksi sehingga tidak termasuk ke dalam biaya overhead pabrik. Biaya yang terjadi di bagian penjualan dan pemasaran atau bagian umum dan administrasi termasuk ke dalam biaya periode (*period cost*)/ beban komersial (*commercial expense*)/ total beban operasi (*total operating expense*) yaitu biaya-biaya yang terkait secara tidak langsung dengan akuisisi atau produksi barang. Beban komersial ditambah dengan total biaya manufaktur disebut total biaya operasi (*total operating cost*). Biaya utama (*prime cost*) adalah semua biaya produksi langsung yang terdiri dari biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung. Biaya konversi (*conversion cost*) adalah semua biaya produksi yang terjadi untuk mengubah bahan baku menjadi barang jadi. Biaya ini terdiri dari biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik.

2.3.3. Tujuan dan Manfaat Penentuan Harga Pokok Produksi

Penentuan harga pokok produksi bertujuan untuk mengetahui berapa besarnya biaya yang dikorbankan dalam hubungannya dengan pengolahan bahan baku menjadi barang jadi yang siap untuk dipakai dan dijual. Penentuan harga pokok produksi sangat penting dalam suatu perusahaan, karena merupakan salah satu elemen yang dapat digunakan sebagai pedoman dan sumber informasi bagi pimpinan untuk mengambil keputusan (Lambajang, 2013:2).

Adapun tujuan penentuan harga pokok produksi menurut Lambajang (2013:2) adalah :

1. Sebagai dasar dalam penetapan harga jual.
2. Sebagai alat untuk menilai efisiensi proses produksi.
3. Sebagai alat untuk memantau realisasi biaya produksi.
4. Untuk menentukan laba atau rugi periodik.
5. Menilai dan menentukan harga pokok persediaan.
6. Sebagai pedoman dalam pengambilan keputusan bisnis.

Menurut Mulyadi (2010:65) dalam perusahaan berproduksi umum, informasi harga pokok produksi yang dihitung untuk jangka waktu tertentu bermanfaat bagi manajemen untuk :

1. Menentukan harga jual produk
2. Memantau realisasi biaya produksi
3. Menghitung laba atau rugi periodik

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