

# **ABC System: Sistem Biaya dalam Mengatasi Kelemahan/Kekurangan Sistem Biaya Tradisional**

**Nunik L.D.**

*Universitas Kristen Maranatha Bandung*

## **Abstract**

*Activity Based Costing (ABC) systems assist management in overcoming problems faced by traditional cost systems. Traditional cost systems can only trace direct material cost and direct labor cost to unit output and cannot determine the part of various indirect cost, such as overhead cost precisely and accurate. While, ABC systems confess a lot of other costs which practically can be traced not to unit output, but to activity that is needed to produce output. Therefore, ABC systems applicable to overcome weakness or shortage in traditional cost systems, so that management in company can take accurate and more precise decision.*

**Keyword:** *ABC systems, traditional cost systems*

## **Pendahuluan**

Sistem akuntansi biaya memiliki tujuan untuk mengukur dan membebankan biaya, sehingga biaya per unit dari suatu produk atau jasa dapat ditentukan. Pengukuran biaya meliputi penentuan jumlah rupiah dari bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan overhead yang digunakan pada produksi. Pembebanan biaya adalah proses menghubungkan biaya, setelah diukur dengan unit yang diproduksi. Pembebanan biaya atas suatu produk yang diproduksi oleh suatu perusahaan merupakan kepentingan manajemen. Sehingga terdapat hubungan yang erat antara produksi dengan biaya, dimana produksi yang dilakukan akan mengakibatkan biaya. Namun yang menjadi inti permasalahan adalah seberapa besar tepat dan akuratnya biaya yang dibutuhkan untuk memproduksi suatu produk, dimana dalam produksi terdapat biaya langsung dan tidak langsung. Oleh karena itu, sistem perhitungan biaya sangat diperlukan dan dapat dijadikan "sandaran" untuk mengatasi masalah tersebut.

Sistem biaya tradisional hanya dapat menelusuri biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung ke setiap unit output. Sistem biaya tradisional tidak dapat menentukan bagian dari berbagai biaya tidak langsung seperti biaya overhead secara tepat dan akurat. Sedangkan ABC system membantu manajemen dalam mengatasi permasalahan yang dihadapi oleh sistem biaya tradisional karena banyak manajer pada perusahaan pabrikasi modern dan jasa otomat yang menyakini bahwa tidaklah tepat mengalokasikan semua biaya berdasarkan ukuran-ukuran volume. Apabila terdapat banyak biaya yang disebabkan oleh pemicu yang bukan volume, maka penentuan biaya pokok atas dasar aktivitas perlu dipertimbangkan. Dan ABC system mengakui banyak biaya-biaya lain yang pada kenyataannya dapat ditelusuri tidak ke unit output, tetapi ke aktivitas yang diperlukan untuk memproduksi output.

Tujuan penulisan artikel ini adalah untuk memaparkan peranan ABC system dalam mengatasi kelemahan / kekurangan yang ada pada sistem biaya tradisional sehingga manajemen dalam perusahaan dapat mengambil keputusan yang lebih tepat dan akurat.

## Identifikasi Masalah

Adapun masalah yang dapat diidentifikasi adalah bagaimana ABC system dapat membantu mengatasi kelemahan / kekurangan dari sistem biaya tradisional sehingga manajemen dapat mengambil keputusan yang lebih tepat dan akurat.

## Kerangka Teoritis

Tarif keseluruhan pabrik dan tarif departemen dalam sistem biaya tradisional telah digunakan selama beberapa dekade ini dengan sukses, sehingga terus dilanjutkan penggunaannya di banyak organisasi. Akan tetapi, dalam beberapa situasi sistem biaya tradisional memiliki kelemahan, dimana tarif-tarif tersebut tidak berfungsi dengan baik dan dapat menimbulkan distorsi biaya produk yang besar. Bagi beberapa perusahaan, distorsi biaya produksi dapat merugikan perusahaan, terutama bagi perusahaan yang memiliki karakteristik sebagai berikut: menghadapi persaingan ketat di tingkat global, adanya tekanan untuk perbaikan, total quality management (TQM), total kepuasan pelanggan, serta tekanan perkembangan teknologi yang canggih.

Kelemahan sistem biaya tradisional menjadi suatu masukan bagi perkembangan ABC system, sehingga ABC system menjadi suatu sistem yang lebih baik dalam menentukan biaya produk secara tepat yang ditunjang dengan kemajuan teknologi (otomatisasi kantor). Bagi perusahaan yang beroperasi dalam lingkungan bisnis yang kompetitif, dianjurkan untuk mengadaptasi ABC system, agar dapat mencapai kesempurnaan dalam bersaing.

Pada awal perkembangannya, ABC system dipakai sebagai alat untuk memperbaiki akurasi perhitungan biaya produk, salah satu yang termasuk di dalamnya adalah biaya overhead pabrik. ABC system tidak lagi terbatas pada akuntansi biaya yang terfokus ke perhitungan biaya produk, melainkan telah berkembang sedemikian rupa sehingga menjadi "cara baru dalam melaksanakan bisnis". Dalam situasi-situasi tertentu, ABC system dapat memberikan wawasan penting dengan cara menghasilkan informasi mengenai biaya produk yang berbeda dan lebih dapat dipercaya dibandingkan dengan informasi yang diberikan oleh sistem biaya tradisional. Selain itu, ABC system juga dapat memberikan wawasan mengenai bagaimana meningkatkan daya saing dengan mengelola sumber daya secara lebih baik.

ABC system adalah sistem yang terfokus pada aktivitas-aktivitas yang dilakukan perusahaan untuk menghasilkan produk atau jasa, atau merupakan suatu sistem perhitungan biaya di mana tempat penampungan biaya overhead yang jumlahnya lebih dari satu dialokasikan menggunakan dasar yang memasukkan satu atau lebih faktor yang tidak berkaitan dengan volume (*non volume-related factor*).

Terdapat 3 perbedaan mendasar antara ABC system dengan akuntansi biaya tradisional, diantaranya adalah:

1. Dalam sistem biaya tradisional, biaya produk ditentukan berdasarkan penggunaan sumber daya, sedangkan dalam ABC system, biaya produk ditentukan berdasarkan pada aktivitas.
2. Akuntansi biaya tradisional lebih menekankan pada penggunaan volume atas dasar alokasi, sedangkan dalam ABC system menggunakan dasar pemicu atas beberapa level/tingkatan (*unit level, batch level product-sustaining level, facility/general operations level*).
3. Akuntansi biaya tradisional berorientasi pada struktur, sedangkan ABC system berorientasi pada proses.

### Pengertian kapasitas (*capacity*)

Menurut kamus istilah akuntansi, *capacity* adalah kemampuan berproduksi selama waktu yang ditetapkan, dengan batas atas yang ditentukan oleh ruang, mesin, tenaga kerja, bahan, atau modal. Kapasitas dapat dinyatakan dalam unit, berat, ukuran, rupiah, jam kerja manusia, biaya tenaga kerja, dll.

Terdapat lima konsep yang berbeda mengenai kapasitas, diantaranya:

1. *Ideal Capacity* (Kapasitas Ideal)

Menunjukkan volume atau aktivitas yang dapat dicapai di bawah kondisi operasi ideal, dengan cadangan minimum untuk ketidakefisienan. Merupakan jumlah terbesar dari keluaran yang mungkin dihasilkan. Juga disebut *Theoretical Capacity, Engineered Capacity*, atau *Maximum Capacity*.

2. *Practical Capacity* (Kapasitas Praktis)

Tingkat aktivitas tertinggi yang dapat dicapai oleh operasi pabrik dengan derajat efisiensi yang dapat diterima, diambil dengan pertimbangan kerugian waktu produktif yang tidak dapat dihindari (misalnya hari libur, hari raya, perbaikan peralatan). Disebut juga sebagai *Maximum Practical Capacity*.

3. *Normal Capacity* (Kapasitas Normal)

Tingkat rata-rata kegiatan operasi yang mencukupi untuk mengisi permintaan produk atau jasa perusahaan untuk rentang waktu beberapa tahun, dengan mengambil pertimbangan permintaan musiman dan siklus serta peningkatan atau penurunan kecenderungan permintaan.

4. *Planned Capacity* (Kapasitas Yang Direncanakan)

Sama dengan kapasitas normal (*normal capacity*), kecuali ini diproyeksikan untuk kepentingan satu tahun. Disebut juga sebagai *Expected Actual Capacity*.

5. *Operating Capacity* (Kapasitas Operasi)

Sama dengan kapasitas yang direncanakan (*planned capacity*), kecuali periode waktunya yang lebih pendek lagi (misalnya; harian, mingguan, triwulan).

### Pengertian *Capacity Costs*

Menurut Henry Simamora (1999:135) dan Drs. R.A. Supriyono, S.U., Ak. (1993:414), *capacity cost* seringkali disebut sebagai *committed fixed cost*, yaitu biaya tetap yang terhadapnya manajemen mempunyai sedikit pengaruh dari satu periode ke periode berikutnya. *Capacity cost* dibutuhkan untuk mempertahankan kapasitas produksi atau jasa saat ini atau untuk memenuhi komitmen legal sebelumnya. *Capacity cost* berhubungan dengan penyediaan fasilitas produksi (misalnya; bangunan, mesin-mesin dan peralatan), fasilitas pemasaran (misalnya; gudang produk jadi, kendaraan pengangkut), fasilitas

administrasi organisasi (misalnya pejabat kunci) yang harus dimiliki perusahaan untuk siap beroperasi. *Capacity cost* merupakan biaya tetap misalnya biaya deprestasi, pajak bumi dan bangunan, asuransi, dan gaji manajemen puncak. Besarnya *capacity cost* dapat diketahui pada saat perusahaan tidak beroperasi tetapi dalam keadaan siap atau berjaga untuk melaksanakan kegiatan normal. *Capacity cost* berhubungan dengan pembelian aktiva tetap dan pengadaan *top management* perusahaan yang bermanfaat untuk jangka waktu panjang. Oleh karena itu *capacity cost* tidak dapat dipengaruhi oleh manajemen dalam jangka pendek atau dalam tahun anggaran. Akan tetapi, dalam jangka panjang manajemen dapat mengubah alokasi sumber-sumber pada kapasitas yang dimiliki perusahaan sehingga dapat mempengaruhi besarnya *capacity cost*.

Menurut Henry Simamora (1999:135), ada dua faktor kunci berkenaan dengan *capacity cost*, yaitu:

1. Biaya ini sifatnya jangka panjang

Biaya-biaya ini muncul dari arah strategik yang ditetapkan oleh manajemen perusahaan. Biaya-biaya ini strategik dalam pengertian bahwa biaya-biaya ini didominasi oleh rencana-rencana jangka panjang perusahaan. Biaya-biaya ini merupakan *committed cost*, sehingga manajemen tidak mampu mengubah biaya tersebut yang berhubungan dengan keputusan jangka pendek. Hanya perubahan mendasar dalam filosofi, skala, atau lingkup operasi perusahaan yang dapat mengubah *committed fixed cost* ini di masa yang akan datang.

2. Biaya ini tidak dapat dipangkas habis walaupun untuk periode yang sangat singkat tanpa mengganggu profitabilitas maupun tujuan jangka panjang perusahaan. Walaupun aktivitas perusahaan dihentikan sementara, *capacity cost* akan senantiasa berjalan terus. Apabila aktivitas produksi perusahaan berhenti mendadak, output perusahaan jatuh sampai ke titik nol, *capacity cost* akan tetap saja dikeluarkan oleh perusahaan. Apabila perusahaan tidak mengeluarkan biaya-biaya tersebut, bahkan selama masa tidak aktif, maka perusahaan tidak akan mampu untuk kembali ke tingkat aktivitas produktif semula manakala gangguan tersebut berakhir.

Menurut Kamus Istilah Akuntansi, *capacity cost* adalah biaya tetap yang dibuat untuk menyediakan fasilitas yang dapat meningkatkan kemampuan perusahaan seperti sesuatu yang berkaitan dengan ruang, peralatan, dan bangunan pabrik. Termasuk didalamnya, pinjaman, penyusutan, pajak bumi dan bangunan, serta asuransi.

### Sifat Overhead Pabrikasi

Overhead pabrik pada umumnya didefinisikan sebagai bahan baku tidak langsung, tenaga kerja tidak langsung, dan beban pabrik lainnya yang tidak secara mudah diidentifikasi atau dibebankan langsung ke pekerjaan, produk, atau tujuan akhir biaya. Overhead pabrik memiliki dua karakteristik yang harus dipertimbangkan dalam pembebanannya pada hasil produksi secara layak. Karakteristik ini menyangkut hubungan khusus antara overhead pabrik dengan:

1. Produk itu sendiri
2. Jumlah volume produksi

Berbeda dengan bahan langsung dan upah tenaga kerja langsung, overhead pabrik merupakan bagian yang tidak berwujud dari barang jadi. Tidak ada surat permintaan bahan ataupun kartu jam kerja yang digunakan untuk menyatakan jumlah overhead, seperti perlengkapan pabrik atau tenaga kerja tidak langsung yang diperhitungkan untuk pekerjaan atau produk tertentu. Namun overhead pabrik tetap merupakan bagian dari biaya pabrikasi produk sebagaimana halnya dengan bahan langsung dan tenaga kerja langsung.

Karakteristik kedua menyangkut perubahan biaya karena banyak pos atau unsur overhead terpengaruh oleh perubahan volume produksi. Biaya overhead tetap secara relatif tidak berubah meskipun volume produksi berubah dalam rentang yang relevan, sedangkan overhead tetap per unit akan berubah dalam arah yang berlawanan dengan volume produksi.

### Pemilihan Tingkat Kegiatan (Sistem Biaya Tradisional)

Perhitungan tarif overhead sebagian besar tergantung pada tingkat kegiatan yang dipilih. Pembilang yang digunakan dalam perhitungan tarif merupakan suatu estimasi overhead pada tingkat kegiatan dimanapun pembagi diasumsikan. Makin besar tingkat kegiatan yang diasumsikan, makin kecil bagian tetap dalam tarif overhead, karena biaya overhead tetap tersebut akan dibagikan kepada jam pemakaian mesin, upah pekerja langsung, jumlah jam kerja langsung, dsb. Sedangkan bagian variabel cenderung tetap konstan pada berbagai tingkat kegiatan, dalam rentang kegiatan yang relevan. Istilah-istilah berikut digunakan untuk menggambarkan tingkat kegiatan yang berbeda-beda: kapasitas ideal, kapasitas praktis, kapasitas normal, kapasitas yang direncanakan, kapasitas operasi.

### Penentuan Biaya Overhead Pabrikasi Standar (yang diterapkan dalam sistem akuntansi biaya tradisional)

Biaya overhead pabrikasi standar adalah jumlah estimasi untuk overhead pabrikasi tetap dan variabel dalam periode akuntansi berikutnya. Biaya ini didasarkan pada tarif standar yang dihitung dengan cara yang kurang lebih sama seperti tarif overhead ditentukan dimuka. Meskipun demikian, salah satu perbedaannya adalah bahwa tarif overhead standar terdiri atas dua bagian, satu bagian untuk biaya variabel dan satu bagian lagi untuk biaya tetap. Alasan menghitung tarif overhead variabel standar dan tetap secara terpisah adalah bahwa biasanya dibutuhkan dasar aplikasi yang berbeda. Tarif overhead variabel standar adalah jumlah biaya overhead pabrikasi variabel yang dianggarkan dibagi dengan kapasitas, seperti jumlah jam mesin standar atau jam tenaga kerja langsung. Dengan memakai jam mesin standar sebagai dasarnya, maka rumus tarif overhead variabel standar adalah:

$$\text{Tarif overhead variabel standar} = \frac{\text{Jumlah biaya overhead variabel dianggarkan}}{\text{Jumlah jam mesin standar yang diharapkan}}$$

Tarif overhead tetap standar adalah jumlah biaya overhead pabrikasi tetap dianggarkan dibagi dengan kapasitas, biasanya kapasitas normal dalam bentuk jam atau unit standar. Faktor penyebutnya dinyatakan dalam istilah yang sama (jam kerja langsung, jam mesin, dll) seperti yang dipakai untuk menghitung tarif overhead variabel. Rumus tarif overhead tetap standar adalah:

$$\text{Tarif overhead tetap standar} = \frac{\text{Jumlah biaya overhead tetap dianggarkan}}{\text{Jumlah jam mesin standar yang diharapkan}}$$

### Selisih Overhead Pabrikasi

Overhead pabrikasi meliputi biaya-biaya seperti bahan penolong, tenaga kerja tidak langsung, utilitas, reparasi dan pemeliharaan, asuransi, pajak PBB, dan penyusutan. Overhead pabrikasi dapat digolongkan menjadi dua bagian, yaitu overhead pabrikasi variabel dan overhead pabrikasi tetap. Dalam pembahasan ini akan dibahas mengenai overhead pabrikasi tetap karena *capacity costing* berhubungan dengan overhead tetap.

Biaya bersifat "tetap", karena biaya tersebut tidak berubah menurut fluktuasi volume produksi, setidak-tidaknya dalam kisaran relevan tertentu. Pada saat biaya tetap ini dianggarkan pada permulaan periode akuntansi, jumlah yang dianggarkan sama untuk semua tingkat aktivitas yang berlainan, perbedaan-perbedaan dari anggaran muncul karena biaya overhead tetap aktual kerap berbeda dari yang dianggarkan. Perbedaan antara biaya overhead tetap yang dianggarkan dan biaya overhead tetap aktual dipakai untuk menganalisis kinerja unit pabrikasi selama periode tertentu.

### Selisih Overhead Pabrikasi Tetap

Karena biaya overhead pabrikasi tetap yang dianggarkan dan yang aktual saja berbeda secara signifikan, maka sangatlah bermanfaat menyertakan overhead pabrik tetap dalam sistem biaya standar dan dalam menghitung selisih overhead pabrikasi tetap. Terdapat dua selisih biaya overhead pabrik tetap yang biasanya dihitung: anggaran dan volume.

- a. Selisih Anggaran Overhead Pabrikasi Tetap, merupakan perbedaan antara biaya overhead pabrikasi tetap aktual dengan yang dianggarkan.
- b. Selisih Volume Overhead Pabrikasi Tetap, menyediakan informasi tentang pemanfaatan pabrik, yakni selisih volume ini mengindikasikan apakah tingkat produksi aktual lebih tinggi atau lebih rendah daripada tingkat produksi yang dianggarkan.

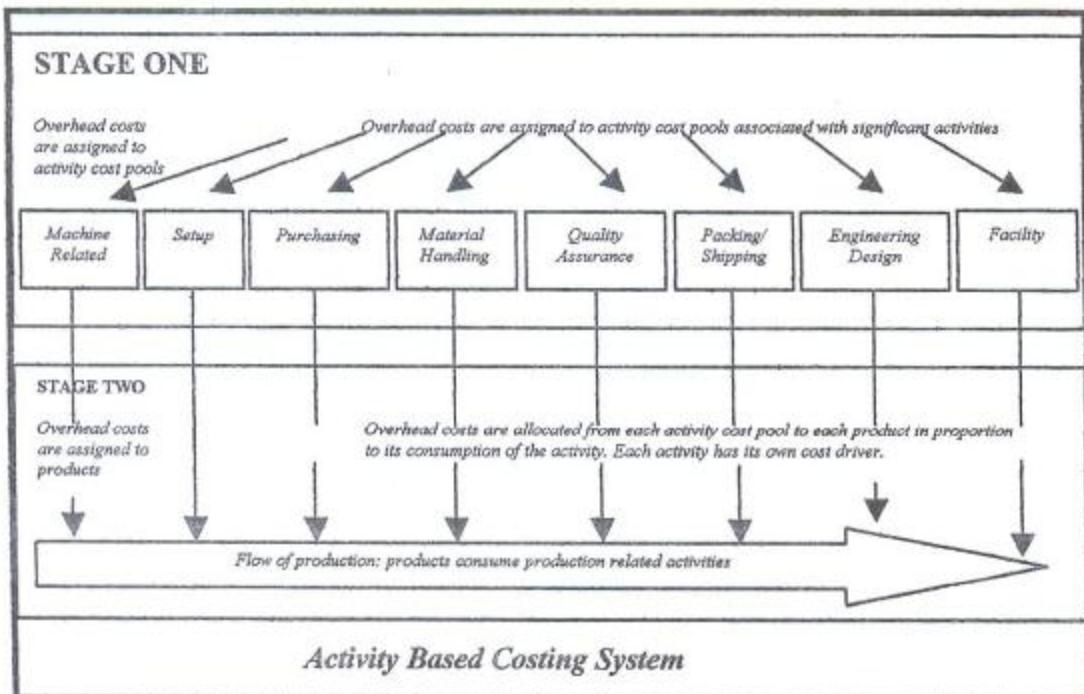
### Pengaruh Kapasitas terhadap Tarif Overhead

Pengaruh berbagai tingkat kapasitas terhadap tarif overhead pabrik yang ditentukan terlebih dahulu dapat diterangkan dengan contoh dibawah ini.

Jika tingkat kapasitas 75 persen dianggap sebagai tingkat pengoperasian normal, maka tarif overhead adalah sebesar \$2,40 per jam pemakaian mesin. Semakin tinggi tingkat kapasitas, semakin rendah tarifnya, karena overhead tetap disebar ke jumlah jam pemakaian mesin yang makin banyak (jika jam mesin dijadikan sebagai dasar penghitungan).

### Konsep-Konsep Dasar ABC System

ABC System menyediakan informasi perihal aktivitas-aktivitas dan sumber daya yang dibutuhkan untuk melaksanakan aktivitas-aktivitas tersebut. Aktivitas adalah setiap kejadian atau transaksi yang merupakan pemicu biaya yakni, bertindak sebagai faktor penyebab atas pengeluaran biaya dalam organisasi. Aktivitas-aktivitas ini menjadi titik penghimpunan biaya. Pertama, biaya-biaya ditelusuri ke aktivitas-aktivitas; dan kedua, aktivitas-aktivitas tadi ditelusuri ke produk-produk berdasarkan penggunaan aktivitas oleh produk-produk tadi. Oleh sebab itu ABC system disebut proses dua tahap. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada gambar di bawah ini:



Memang penentuan biaya pokok produk konvensional/tradisional juga memerlukan dua tahap, namun dalam tahap pertama biaya-biaya ditelusuri bukan kepada aktivitas melainkan ke unit-unit organisasional (seperti pabrik atau departemen). Dalam penentuan biaya pokok konvensional maupun dasar aktivitas, tahap kedua terdiri atas penelusuran biaya ke produk. Perbedaan penghitungan antara kedua metode tersebut berkenaan dengan sifat dan jumlah pemicu biaya yang digunakan. *ABC system* memakai pemicu biaya atas dasar unit maupun non unit dan biasanya jumlah pemicunya lebih besar dibandingkan dengan jumlah pemicu biaya atas dasar unit yang lazim dipakai dalam sistem konvensional. Akibatnya, *ABC system* meningkatkan akurasi penentuan biaya pokok produk.

Artikel ini menjelaskan konsep dasar untuk merancang dan menggunakan *ABC system*. Sistem biaya tradisional menggunakan pemicu volume sebagai dasar alokasinya, seperti tenaga kerja, jam mesin, dan penjualan untuk menentukan biaya yang berhubungan dengan organisasi pada produk per unit dan konsumen. Namun banyak sumber daya yang diminta untuk produk per unit dan konsumen tidak sebanding dengan jumlah atau volume yang diproduksi atau dijual. Dalam hal ini sistem konvensional tidak mengukur keakuratan biaya atas sumber biaya yang digunakan untuk merancang, memproduksi produk, menjual, dan mengirim pada konsumen. Perusahaan mengembangkan *ABC system* sehingga dapat secara langsung menghubungkan biaya untuk melakukan kegiatan yang berhubungan dengan organisasi pada produk dan konsumen sebagaimana aktivitas dilakukan.

## Pembahasan

### ABC system sebagai sistem biaya dalam mengatasi kelemahan/kekurangan sistem biaya tradisional

ABC *system* berbeda dengan *traditional cost system*, dimana ABC *system* memperkirakan biaya dari semua sumber daya, baik *committed* dan *flexible resource*. Biaya *committed (fixed costs)* menjadi biaya periode dalam jangka waktu yang lebih panjang (*variable costs*), melalui prosedur:

- Permintaan sumber daya dapat berubah jika tingkat aktivitas berubah.
- Perusahaan dapat mengubah penyediaan dari sumber daya *committed*, menyesuaikan dengan level baru dari permintaan aktivitas.

Jika permintaan melebihi kapasitas akan timbul *shortages*. *Shortages* atau kekurangan bisa diikuti dengan peningkatan pengeluaran berkaitan dengan peningkatan sumber daya. Pada umumnya jika ada penurunan permintaan, pengeluaran tidak akan menurun, karena penurunan dalam biaya penggunaan sumber daya akan diikuti dengan peningkatan dalam biaya kapasitas yang tidak digunakan. Agar biaya *committed* dapat dikurangi, perusahaan harus mengatur kapasitas yang tidak digunakan untuk keluar dari sistem.

Kapasitas yang tidak digunakan dapat dihilangkan dengan dua cara:

1. Penurunan pengeluaran, sejalan dengan penggunaan sumber daya terkait.
2. Peningkatan pendapatan, sejalan dengan peningkatan jumlah aktivitas yang menggunakan sumber daya berlebih.

Pada umumnya perusahaan tidak dapat berbuat sesuatu untuk menghilangkan kapasitas yang tidak digunakan. Seringkali, cara yang dapat digunakan untuk peningkatan kapasitas baru, didapat dengan tidak memproduksi produk yang merugikan atau dengan melepaskan konsumen yang merugikan.

Dalam situasi kapasitas yang terbatas, ABC *system* memberikan informasi bagi perusahaan untuk menghilangkan produk yang merugikan dan konsumen yang merugikan, dan menggantinya dengan yang menguntungkan. Itulah sebabnya ABC *system* digolongkan sebagai suatu sistem untuk mengidentifikasi, mengukur, menghasilkan dan mengatur kapasitas.

ABC *system* mengestimasi biaya atas sumber daya yang digunakan dalam proses yang berhubungan dengan organisasi untuk menghasilkan produk. Banyak orang menafsirkan ABC *system* sebagai *fixed cost* yang dijadikan *variabel cost*. Suatu penafsiran yang tidak konsisten dengan pengukuran ABC *system* atas biaya sumber daya yang digunakan. Dalam klasifikasi *fixed cost* terdapat *variabel cost* muncul dari sebuah pemikiran untuk mengklasifikasikan perubahan yang terjadi dalam menggunakan atau menyediakan sumber daya. Pengukuran kapasitas yang tidak digunakan menunjukkan hubungan antara biaya atas sumber daya yang digunakan yang diukur melalui model ABC *system* dan biaya atas sumber daya yang disediakan atau dapat digunakan untuk dilaporkan secara periodik melalui laporan keuangan.

Persamaan yang utama mengenai aktivitas yang dilakukan oleh sumber daya yang berhubungan dengan organisasi adalah:

$$\text{Activity Availability} = \text{Activity Usage} + \text{Unused Capacity}$$

Selisih antara biaya aktivitas yang diberikan dengan biaya dari aktivitas yang digunakan adalah biaya dari kapasitas yang tidak digunakan.

### *Isn't the unused Capacity Calculation Just a New Name for The Volume Variance?*

Perbedaan perhitungan biaya standar *volume variance* antara sistem biaya tradisional dengan ABC system yaitu:

1. Sistem biaya tradisional tidak mengidentifikasi jumlah dari biaya overhead atas sumber daya yang disediakan atau yang digunakan. Sedangkan pendekatan ABC system melaporkan jumlah dari sumber daya yang disediakan dan yang digunakan serta biaya dari kapasitas yang tidak digunakan.
2. *Varians volume* tradisional selalu dihitung dengan denominator volume yang didasarkan pada produksi yang dianggarkan. Dalam pendekatan ABC, denominator volume selalu menjadi kapasitas praktis atas aktivitas yang disediakan.
3. Mengalokasikan biaya overhead dengan denominator volume dalam prosedur akuntansi biaya tradisional hanya berguna untuk penilaian persediaan, namun tidak memberikan informasi yang relevan bagi manajemen.

Sistem biaya tradisional berasumsi bahwa jumlah sumber daya yang digunakan sebanding dengan produk yang dibuat, namun ABC system menggunakan *activity drivers* terpisah untuk setiap aktivitas. *Activity cost drivers* tidak untuk menemukan cara dalam mengalokasi biaya, melainkan menunjukkan jumlah yang diinginkan untuk membuat produk yang ditentukan dalam setiap aktivitas. Contoh:

<i>Activity</i>	<i>Activity cost Drivers</i>
<i>Set Up Activity</i>	<i>Number of set up</i> <i>Number of set up hours</i>
<i>Processing Purchase orders</i>	<i>Number of purchase orders</i>
<i>Administrating and maintaining parts in the system</i>	<i>Number of active part numbers</i>

Dalam pengukuran ABC system, sumber daya yang disediakan sesuai dengan yang digunakan/dibutuhkan sehingga biaya atas sumber daya yang disediakan sama dengan biaya atas sumber daya yang digunakan. Jadi tidak ada kapasitas yang tidak digunakan. Sehingga, persamaan mengenai aktivitas yang dilakukan oleh sumber daya yang berhubungan dengan organisasi adalah:

$$\text{Activity Availability} = \text{Activity Usage}$$

Sumber daya yang tersedia, apapun yang terjadi pasti dapat digunakan untuk aktivitas sekarang dan yang akan datang. *Capacity cost* yang dimiliki perusahaan adalah:

1. *Direct Labour Cost*
2. *Direct Material Cost*
3. *Overhead Cost*

Contoh:

Pada departemen pembelian terdapat 10 orang pegawai untuk memproses order pembelian dan untuk setiap bulan perusahaan mengeluarkan biaya gaji/upah sebesar \$ 25,000/bulan untuk 10 orang tersebut sehingga gaji yang diperoleh per orang \$ 2,500/bulan. Setiap orang dapat memproses 125 *Purchase Order* per bulan (diasumsikan sebagai *normal capacity/full capacity*).

Melalui data tersebut, bila dilakukan ABC system maka satu *purchase order* dikenakan biaya \$ 20/*purchase order* sehingga apabila terjadi penurunan jumlah *purchase order* menjadi 1000 *Purchases Order*/bulan maka biaya yang dikeluarkan perusahaan adalah sebesar \$ 20,000/bulan, untuk gaji/upah karyawannya. Begitu juga apabila ada kenaikan maka biaya pun akan meningkat.

Informasi yang diberikan ABC system tersebut dapat digunakan untuk membantu manajemen dalam mengambil keputusan.

Untuk mengurangi *unused capacity*, manajer menganjurkan untuk memodifikasi sumber daya yang digunakan dalam waktu yang singkat.

Contoh: ketika kelebihan kapasitas, maka untuk sementara dapat mengurangi ukuran *batch*-nya. Alternatif yang lain, manajer mengurangi jumlah dari *supply* sumber daya ketika jumlah dari *unused capacity* cukup besar yang berlangsung dalam beberapa periode.

Perbedaan antara sumber daya yang disediakan dengan sumber daya sebelum digunakan memberi kesan bahwa ABC system dapat digunakan untuk mengukur biaya aktual secara periodik.

### ***Relevant for managerial Decisions: Using ABC to Increase Profits***

Bagaimana ABC system membantu perusahaan untuk meningkatkan profitabilitas? Untuk menjawab pertanyaan tersebut, akan dicoba dengan menggunakan persamaan yang sederhana, sebagai berikut:

$$\text{Profits} = \text{Revenue} - \text{Expenses}$$

a. *Pricing and product mix*

Beberapa perusahaan menggunakan informasi ABC *system* untuk menentukan ulang harga produk, jasa, ataupun pelayanan sehingga pendapatan yang diterima melebihi biaya dari sumber daya yang digunakan untuk memproduksi produk bagi konsumen. Model ABC *system* juga mengungkapkan produk-produk yang tidak memberikan keuntungan, sehingga manajemen dapat mengambil langkah-langkah strategis dalam menyikapi hal tersebut, antara lain: dapat meningkatkan harga untuk produk yang tidak memberi keuntungan, manajer juga dapat menghentikan produk yang tidak menguntungkan tersebut. Tentunya sebelum menghentikan produk yang disinyalir tidak menguntungkan, manajer seharusnya memverifikasi bahwa sumber daya yang menghasilkan produk tersebut dapat dihentikan atau dapat mengganti volume penjualan yang kurang dengan bisnis lain yang menguntungkan.

b. *Change Resource Usage*

ABC *system* dapat membantu manajer mengurangi sumber daya yang digunakan. Selama pendapatannya konstan. Ketika sumber daya yang digunakan dikurangi, maka kapasitas yang tidak digunakan akan muncul, dimana hal tersebut harus juga dikelola atau digunakan untuk memproses output untuk menambah pendapatan yang diperoleh. Permintaan atas sumber daya yang digunakan dapat dikurangi dengan dua tindakan, yaitu:

1. Mengurangi waktu dari aktivitas yang dilakukan.
2. Meningkatkan efisiensi aktivitas yang dilakukan.

c. *Improving Profit*

Mengatur permintaan untuk sumber daya yang mendukung aktivitas dapat diestimasi dengan model ABC *system*. Perbedaan antara permintaan dengan sumber daya yang dibutuhkan dapat diterjemahkan ke dalam harapan akan perubahan pada pengeluaran atas sumber daya di masa yang akan datang. ABC *system* dapat menghilangkan kapasitas yang tidak digunakan sehingga dapat meningkatkan profit serta menjadi alat pusat bagi perencanaan dan penganggaran manajemen.

## Kesimpulan

Sistem tradisional tidak mampu menentukan secara akurat biaya overhead yang dikenakan untuk tiap produk yang dihasilkan karena pada sistem biaya tradisional digunakan tarif yang berdasarkan ukuran-ukuran volume dalam penetapan biaya. Tarif overhead mungkin tidak tepat karena kesalahan dalam memperkirakan overhead atau kegiatan yang diharapkan. Cara terbaik untuk mendeteksi tarif overhead yang kurang tepat adalah dengan menganalisa setiap faktor yang digunakan dalam penentuananya.

*ABC system* membantu sistem biaya tradisional dalam menentukan biaya overhead agar lebih tepat dan akurat yaitu dengan cara penentuan biaya atas dasar aktivitas yang dilakukan untuk menghasilkan produk atau jasa.

Tahapan yang dilakukan dalam *ABC system* yaitu, pertama, biaya-biaya ditelusuri ke aktivitas-aktivitas, dan kedua, aktivitas-aktivitas tadi ditelusuri ke produk-produk berdasarkan penggunaan aktivitas oleh produk tadi. Hal ini berarti bahwa biaya pembelian dibebankan kepada item yang dibeli, biaya perancangan produk dibebankan kepada produk-produk baru yang dirancang, dan biaya pemberian bantuan kepada pelanggan dibebankan kepada individu pelanggan.

Dalam sistem biaya tradisional penentuan biaya pokok produk juga memerlukan dua tahap, namun dalam tahap pertama biaya-biaya ditelusuri bukan kepada aktivitas melainkan ke unit-unit organisasional (seperti pabrik atau departemen). Dalam penentuan biaya pokok tradisional maupun *ABC system*, tahap keduanya terdiri atas penelusuran biaya ke produk.

Perbedaan penghitungan antara kedua metode tersebut berkaitan dengan sifat dan jumlah pemicu biaya yang digunakan. *ABC system* memakai pemicu biaya atas dasar unit maupun non unit dan biasanya jumlah pemicunya lebih besar dibandingkan dengan jumlah pemicu biaya atas dasar unit yang lazim dipakai dalam sistem biaya tradisional. Akibatnya, *ABC system* meningkatkan akurasi penentuan biaya pokok produk.

Walaupun demikian, dari perspektif manajerial *ABC system* menawarkan lebih dari sekedar informasi biaya pokok yang akurat tetapi juga memberikan informasi mengenai aktivitas-aktivitas dan biayanya. Dengan mengetahui aktivitas apa yang dilakukan dan biaya-biaya yang memungkinkan manajer memusatkan perhatiannya pada aktivitas-aktivitas yang dapat membuka peluang terhadap penghematan biaya dengan menghilangkan *unused capacity*. Sehingga berdasarkan informasi-informasi tersebut, manajemen dapat mengambil suatu keputusan yang tepat dan akurat bagi kelangsungan hidup perusahaannya.

## Daftar Pustaka

- Carter William K dan Usry Milton F. 2004. *Akuntansi Biaya*, edisi ketiga belas, Salemba Empat, Jakarta.
- Hansen Don R dan Mowen Maryanne M. 2006. *Akuntansi Manajemen*, edisi ketujuh, Salemba Empat, Jakarta.
- Hilton, Ronald. 2005. *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*, 6th Edition, Mc Graw Hill International Edition.
- Siegel G. Joel dan Shim K. Jae. 1994. *Kamus Istilah Akuntansi*, PT Elex Media Komputindo, Jakarta.
- Simamora Henry. 1999. *Akuntansi Manajemen*, Salemba Empat, Jakarta.
- Supriyono. 1993. *Akuntansi Manajemen I: Konsep Dasar Akuntansi Manajemen dan Proses Perencanaan*, edisi satu, BPFE, Yogyakarta.
- Supriyono. 1991. *Akuntansi Biaya untuk Pengumpulan Biaya dan Penentuan Harga Pokok*. Edisi 2, BPFE, Yogyakarta.
- Tunggal, Amin Widjaja. 1992. *Activity Based Costing Suatu Pengantar*, Rineka Cipta, Jakarta.