

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Akuntansi Manajemen

2.1.1. Pengertian Akuntansi Manajemen

Akuntansi manajemen adalah ilmu yang berisi informasi akuntansi manajemen (keuangan, produksi, pemasaran, personalia dan sebagainya) disediakan untuk membantu para pimpinan dalam pengambilan keputusan tentang masa depan perusahaan dan dalam pengendalian terhadap implementasi yang telah dibuat (Amin Widjaya Tunggal, 1995: 2).

2.1.2. Peranan Akuntansi Manajemen

Adapun peranan akuntansi manajemen bagi kelangsungan hidup perusahaan yaitu untuk memberikan sistem informasi manajemen yang tepat dan akurat dalam menentukan perencanaan dan pengendalian dalam suatu kegiatan. Sistem akuntansi manajemen juga diperlukan oleh manajemen dalam pengambilan keputusan menyangkut kinerja suatu perusahaan, karena dengan informasi manajemen ini pihak manajemen juga bisa memprediksi apa yang akan terjadi pada masa yang akan datang.

Pihak staf manajemen mempunyai peranan penting dalam memberikan informasi manajemen pada manajer puncak yang menjadi pihak pengambil keputusan. Jika pihak manajemen dalam memberikan informasi yang salah maka sudah pasti manajer tingkat atas salah juga dalam pengambilan keputusan. Jadi semua pihak manajemen yang ada dalam perusahaan mempunyai peranan penting

dalam kinerja perusahaan itu dibutuhkan. Karena dalam menghadapi permasalahan yang sangat rumit pihak manajemenlah yang mempunyai peranan penting.

Sistem akuntansi manajemen harus mampu beradaptasi dengan lingkungan perusahaan yang beroperasi. Lingkungan, khususnya perkembangan teknologi dan persaingan, mengharuskan para manajer dan para akuntan untuk menilai kembali terhadap sistem akuntansi manajemen sebagai salah satu alat untuk mengumpulkan, mengolah, dan menghasilkan informasi.

Untuk mencapai kualitas informasi yang diharapkan akuntansi manajemen perlu memahami dan mengikuti setiap aktivitas dari masing-masing fungsi manajemen seperti: produksi, pemasaran, personalia termasuk akuntansi dan keuangan. Dengan lebih berperannya akuntansi manajemen dalam penyediaan informasi, para pengambil keputusan dapat memperoleh kualitas informasi keuangan dan informasi lainnya yang akurat.

2. 2. Akuntansi Biaya

2.2.1. Pengertian Akuntansi Biaya

Supaya manajemen dapat menjalankan fungsinya dengan baik dan dapat membantu kelangsungan hidup perusahaan dalam menghadapi persaingan yang global, mereka harus mempunyai informasi lengkap mengenai perusahaan atau bagian dari perusahaannya. Diantara berbagai macam informasi tersebut adalah biaya.

Akuntansi biaya yang cenderung mengitung biaya suatu produk digunakan sebagai penyedia informasi manajemen bagi pihak manajemen. Sedangkan definisi

akuntansi biaya itu sendiri yaitu proses pencatatan, penggolongan, peringkasan, dan penyajian biaya-biaya pembuatan dan penjualan produk atau penyerahan jasa dengan cara-cara tertentu, serta penafsiran terhadap hasilnya (Mulyadi, 1984: 1).

2.2.2. Tujuan Akuntansi Biaya

Tujuan akuntansi biaya adalah menyediakan salah satu informasi yang diperlukan oleh manajemen dalam mengelola perusahaan yang berupa informasi biaya (R.A. Supriyono, 1983: 12). Manfaat informasi biaya tersebut bagi pihak manajemen adalah membantu dalam:

1. Perencanaan dan pengendalian biaya.
2. Penentuan harga pokok produk atau jasa yang dihasilkan perusahaan dengan tepat dan teliti.
3. Pengambilan keputusan oleh manajemen.

Siklus akuntansi biaya tergantung dari jenis kegiatan perusahaan. Kegiatan perusahaan jasa meliputi penyerahan jasa kepada pemakai jasa. Akuntansi biaya dalam perusahaan jasa bertujuan untuk menentukan harga pokok per satuan produk yang diserahkan kepada pemakai produk.

2.2.3. Kelemahan Sistem Akuntansi Biaya Tradisional

Dewasa ini keberadaan sistem akuntansi biaya tradisional tidak dapat diandalkan, karena mekanisme pengendaliannya hanya memfokuskan pada perbandingan antara anggaran dengan biaya yang sesungguhnya dikeluarkan perusahaan dalam membuat produknya. Hal ini mengakibatkan manajer dan karyawan hanya memandang pelaporan eksistensi yang mencerminkan selisih yang menguntungkan yang menjafdi tujuan utamanya. Selain itu informasi yang

dihasilkan oleh sistem akuntansi biaya tradisional sudah tidak relevan lagi dengan perkembangan kebutuhan informasi yang telah mengalami kemajuan karena tidak mampu menyediakan informasi biaya yang akurat, yang dibutuhkan oleh pihak manajemen untuk menjamin kelangsungan hidup perusahaan.

Jika perusahaan ingin menang dalam persaingan dengan perusahaan yang ada maka harus selalu cepat tanggap dengan perubahan teknologi yang ada sebelum perusahaan lain mencermati perkembangan yang ada. Sistem komputer yang telah di adopsi dalam pengendalian peralatan yang ada menyebabkan sistem akuntansi biaya tradisional tidak mampu lagi menyediakan informasi yang menggambarkan kegiatan perusahaan.

Perhitungan harga pokok (biaya) produk tradisional hanya membebankan biaya produksi pada produk. Pembebanan biaya bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung pada produk tidak memiliki tantangan khusus (Hansen dan Mowen, 2000: 314).

Sekarang ini tenaga kerja langsung menjadi berkurang jumlahnya pada perusahaan yang menggunakan peralatan yang dikendalikan oleh komputer. Tenaga kerja yang ahli dalam bidang informasi mengambil alih peran tenaga kerja langsung. Ahli informasi tersebut mempunyai tugas untuk merancang perangkat lunak untuk menjalankan peralatan yang dikendalikan oleh komputer.

Akuntansi biaya tradisional membebankan biaya *overhead* kepada produk melalui tiga tahap. Tahap pertama, biaya *overhead* pabrik dikumpulkan dalam pusat biaya, baik departemen pembantu maupun departemen produksi. Tahap kedua, biaya *overhead* departemen pembantu dialokasikan kepada departemen

produksi menggunakan dasar alokasi tertentu. Tahap ketiga, biaya *overhead* pabrik yang telah agregasi tahap kedua, dibebankan kepada produk atas dasar jam tenaga kerja langsung, jam mesin atau biaya tenaga kerja langsung. Karena biaya *overhead* dibebankan kepada produk melalui agregasi bukan berdasarkan konsumsi sumber daya oleh kegiatan untuk menghasilkan produk, maka akuntansi biaya tradisional menimbulkan *price distortion*.

Akuntansi biaya tradisional dirancang dan dikembangkan pada masa fungsi produksi dominan dalam perusahaan. Dengan semakin rumitnya fungsi pemasaran dalam perusahaan, akuntansi biaya tradisional hanya menitikberatkan pada akumulasi dan penyajian informasi biaya produksi saja. Akuntansi biaya tradisional hanya sedikit memperdulikan biaya pemasaran, sehingga manajemen tidak dapat memperoleh informasi biaya yang memungkinkan mereka menganalisis profitabilitas saluran distribusi, metode pemasaran, daerah pemasaran, dan sebagainya.

Menurut Hansen (Hansen dan Mowen, 2000: 316), gejala sistem biaya yang ketinggalan yaitu:

1. Hasil dari penawaran sulit untuk dijelaskan
2. Harga pesaing tampak sangat rendah
3. Produk yang sukar diproduksi menunjukkan laba yang tinggi
4. Manajer operasional ingin melepaskan produk yang tampak menguntungkan
5. Margin laba sukar untuk dijelaskan
6. Perusahaan memiliki ceruk yang sangat menguntungkan

7. Pelanggan tidak mengeluh mengenai kenaikan harga
8. Departemen akuntansi menghabiskan banyak waktu untuk menyediakan biaya data untuk proyek khusus
9. Beberapa departemen menggunakan sistem Akuntansi mereka sendiri
10. Biaya produk berubah karena perubahan peraturan dalam pelaporan keuangan

2.2.4. Pembebanan Biaya Overhead Pabrik dalam Akuntansi Tradisional

Menurut (Supriyono, 1987: 230) berpendapat bahwa dalam akuntansi biaya tradisional penentuan biaya overhead pabrik mengikuti langkah-langkah sebagai berikut:

1. Penentuan biaya overhead pabrik untuk setiap departemen produksi.
2. Pembebanan biaya overhead pabrik pada produk.

Secara lebih jelas, tahap-tahap yang harus dilakukan dalam penentuan tarif biaya overhead pabrik untuk setiap departemen produksi adalah sebagai berikut:

1. Menyusun anggaran setiap elemen biaya overhead pabrik.
2. Mengadakan survei pada awal periode yang akan digunakan sebagai dasar distribusi dan alokasi biaya overhead pabrik, serta perhitungan tarif biaya overhead pabrik.
3. Distribusi elemen biaya overhead pabrik yang dianggarkan kepada setiap departemen didalam pabrik, baik departemen produksi maupun departemen pembantu.

4. Alokasi biaya overhead pabrik yang dianggarkan dari departemen pembantu tertentu kepada departemen produksi dan kepada departemen pembantu lainnya.
5. Perhitungan tarif biaya overhead pabrik untuk setiap departemen produksi.

Jadi, di dalam akuntansi biaya tradisional, pada tahap pertama biaya overhead dialokasikan ke pusat-pusat biaya kemudian biaya overhead yang telah dikumpulkan pada pusat biaya tersebut dibebankan ke produk menggunakan cost driver yang hanya berbasis pada unit yang diproduksi, misalnya biaya tenaga kerja langsung, jam mesin dan bahan baku. (Hongren, Charles T, 1987: 449)

2.3. Konsep Dasar Activity Based Costing (ABC)

2.3.1. Definisi Activity Based Costing (ABC)

Para ahli manajemen biaya mendefinisikan ABC sebagai berikut (Amin Widjaya Tunggal, 1995: 20):

1. L. Gayle Rayburn

Yaitu ABC mengakui bahwa pelaksanaan aktivitas menimbulkan konsumsi sumber daya yang dicatat sebagai biaya. "Kalkulasi biaya berbasis transaksi" adalah nama lain untuk ABC. Tujuan ABC adalah mengalokasikan biaya ke transaksi dari aktivitas yang dilaksanakan dalam suatu organisasi, dan kemudian mengalokasikan biaya tersebut secara tepat ke produk sesuai dengan pemakaian aktivitas setiap produk.

2. Wayne J. Morse, James R. Davis dan Al. L. Hartgraves

Mendefinisikan ABC sebagai pengalokasian dan pengalokasian kembali biaya ke obyek biaya dengan dasar aktivitas yang menyebabkan biaya ABC berdasarkan premis/dasar pemikiran bahwa aktivitas menyebabkan biaya dan biaya aktivitas harus dialokasikan ke obyek biaya dengan dasar aktivitas biaya tersebut dikonsumsi. ABC menelusuri biaya ke produk dengan dasar aktivitas yang digunakan untuk menghasilkan produk tersebut.

3. Ray. H. Garrison

Mendefinisikan ABC sebagai suatu metode kalkulasi biaya yang menciptakan suatu kelompok biaya untuk setiap kejadian atau transaksi (aktivitas) dalam suatu organisasi yang berlaku sebagai pemacu biaya. Biaya *overhead* kemudian dialokasikan ke produk dan jasa dengan dasar jumlah dari kejadian atau transaksi tersebut yang produk atau jasa hasilkan

4. T. Horngren, George Foster dan Srikant Datar

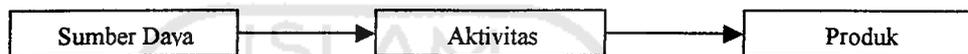
Mendefinisikan ABC sebagai suatu pendekatan kalkulasi biaya yang memfokuskan pada aktivitas sebagai obyek biaya yang fundamental. ABC menggunakan biaya dari aktivitas tersebut sebagai dasar untuk mengalokasikan biaya ke obyek biaya yang lain seperti produk, jasa, atau pelanggan.

5. Don. R. Hansen dan Maryanne M. Mowen

Mendefinisikan ABC sebagai suatu sistem kalkulasi biaya yang pertama kali menelusuri biaya ke aktivitas dan kemudian ke produk.

6. Lane K. Anderson dan Harold M. Sollenberger

Mendefinisikan ABC sebagai suatu sistem akuntansi yang memfokuskan pada aktivitas yang dilakukan untuk memproduksi produk. Aktivitas menjadi titik akumulasi biaya yang fundamental. Biaya ditelusuri ke aktivitas, dan aktivitas ditelusuri ke produk berdasarkan pemakaian aktivitas dari setiap produk. Hubungan untuk mengalokasikan biaya ke produk dinyatakan dalam gambar sebagai berikut:



7. Les Heitger, Pekin Ogan dan Serge Matulich

Mendefinisikan ABC sebagai proses mengidentifikasi sumber atau penyebab biaya dalam manufaktur atau aktivitas usaha lain. Sumber biaya ini, dinamakan pemacu / pemandu / penyebab biaya, digunakan sebagai dasar untuk mengidentifikasi dan mengalokasikan biaya ke aktivitas dan akhirnya ke produk yang mengkonsumsi aktivitas ini.

2.3.2. Manfaat Activity Based Costing System (ABC)

Manfaat *Activity Based Costing System* adalah sebagai berikut (Supriyono, 1994: 247):

1. Penentuan harga produk yang lebih akurat
2. Meningkatkan mutu pembuatan keputusan
3. Penyempurnaan perencanaan strategic
4. Kemampuan yang lebih baik untuk mengelola (memperbaiki secara kontinyu) aktivitas-aktivitas.

Sedangkan menurut Amin Widjaya Tunggal dalam bukunya yang berjudul Activity Based costing Untuk Manufakturing dan Pemasaran (1995: 23), manfaat ABC adalah sebagai berikut:

1. Suatu pengkajian ABC dapat meyakinkan manajemen bahwa mereka harus mengambil sejumlah langkah untuk menjadi lebih kompetitif. Sebagai hasilnya, mereka dapat berusaha untuk meningkatkan mutu sambil secara simultan memfokus pada mengurangi biaya. Analisis biaya dapat menyoroti bagaimana benar-benar mahalnya proses manufakturing. Ini pada gilirannya dapat memacu aktivitas untuk mereorganisasi proses, memperbaiki mutu dan mengurangi biaya.
2. Manajemen akan berada dalam suatu posisi untuk melakukan penawaran kompetitif yang lebih wajar.
3. ABC dapat membantu dalam keputusan membuat-membeli yang manajemen harus lakukan.
4. Dengan analisis biaya yang telah diperbaiki, manajemen dapat melakukan analisis yang lebih akurat mengenai volume yang diperlukan untuk mencapai impas (*break even*) atas produk yang bervolume rendah.
5. Melalui analisis data biaya dan pola konsumsi sumber daya, manajemen dapat mulai merencanakan kembali (*re-engineer*) proses manufakturing untuk mencapai pola keluaran mutu yang lebih efisien dan lebih tinggi.

2.3.3. Syarat-syarat Penerapan ABC

Kondisi yang dipersyaratkan oleh penentuan harga pokok berdasarkan sistem ABC agar pemanfaatan menjadi optimal yaitu (Cooper dan Kaplan, 1991: 366):

1. Diversitas Produk Tinggi

Mempunyai arti bahwa perusahaan memproduksi berbagai macam produk atau lini produk dengan menggunakan beberapa fasilitas manufaktur yang sama. Dengan demikian timbul masalah untuk mengalokasikan atau membebaskan sumber daya yang dikonsumsi ke masing-masing produk.

2. Perusahaan menghadapi persaingan ketat

Mempunyai arti bahwa terdapat beberapa perusahaan yang memproduksi produk yang sama atau sejenis, maka masing-masing perusahaan akan bersaing untuk memperbesar pangsa pasarnya. Dalam persaingan yang ketat ini, informasi tentang harga pokok produk yang akurat akan lebih mendukung manajemen dalam mengambil keputusan.

3. Biaya-biaya pengukuran dapat dikatakan ketat

Mempunyai arti bahwa biaya-biaya pengukuran untuk menghasilkan informasi biaya produk harus rendah. Hal ini berarti biaya perancangan dan pengoperasian sistem tersebut harus lebih rendah dibandingkan dengan manfaat yang akan diperoleh di masa yang akan datang.

2.4. Klasifikasi Aktivitas Dalam ABC

Aktivitas adalah gabungan orang, teknologi, suplai, metode dan lingkungan yang memproduksi suatu jasa tertentu. Aktivitas mendeskripsikan apa yang suatu perusahaan lakukan, yaitu, cara waktu digunakan dan keluaran dari proses (Amin Widjaya Tunggal, 1995: 23).

Untuk menghadapi persaingan yang kompetitif, perusahaan harus memperhatikan karakteristik perusahaan yang mempunyai keunggulan dalam persaingan secara global dan mereka harus memahami bagaimana memenuhi karakteristik tersebut. Karakteristik perusahaan yang unggul dalam persaingan global adalah kemampuan perusahaan tersebut untuk menghasilkan aliran aktivitas bernilai tambah secara berkesinambungan secepat mungkin.

Sistem ABC ini mengklasifikasikan biaya *overhead* ke dalam empat kategori aktivitas yaitu (Supriyono, 1994: 237):

1. Aktivitas-aktivitas berlevel unit

Aktivitas berlevel unit adalah aktivitas yang dikerjakan setiap kali satu unit produk diproduksi, besar kecilnya aktivitas ini dipengaruhi oleh jumlah unit produk yang diproduksi. Sebagai contoh tenaga kerja langsung, jam mesin, dan jam listrik digunakan setiap saat satu unit produk dihasilkan. Bahan baku dan tenaga kerja langsung juga dikelompokkan sebagai aktivitas berlevel unit, namun tidak termasuk kedalam *overhead*. Biaya yang timbul karena aktivitas berlevel unit dinamakan biaya aktivitas berlevel unit.

2. Aktivitas-aktivitas berlevel *batch*

Aktivitas berlevel *batch* 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 dalam kelompok ini adalah aktivitas *set up*, aktivitas penjadwalan produksi, aktivitas pengelolaan bahan, aktivitas inspeksi. Biaya yang timbul karena aktivitas berlevel *batch* dinamakan biaya aktivitas berlevel *batch*.

3. Aktivitas-aktivitas berlevel produk

Aktivitas berlevel produk adalah 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 dalam kelompok ini adalah aktivitas penelitian dan pengembangan produk, perancangan proses, spesifikasi produk, perubahan perancangan, dan peningkatan produk. Biaya yang timbul karena aktivitas berlevel produk dinamakan biaya aktivitas berlevel produk.

4. Aktivitas berlevel fasilitas

Aktivitas berlevel fasilitas adalah meliputi aktivitas untuk menopang proses produksi 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. Contoh aktivitas ini misalnya pemeliharaan bangunan, keamanan, serta depresiasi gedung.

2.5. Metode Perhitungan Biaya Rawat Inap Berdasarkan Sistem ABC

Sistem biaya berbasis aktivitas merupakan suatu sistem yang terdiri dari dua tahap yaitu menelusuri biaya ke aktivitas dan kemudian ke produk. Penentuan harga pokok produk secara tradisional juga meliputi dua tahap. Namun pada tahap pertama, biaya-biaya tidak dilacak ke aktivitas melainkan ke suatu unit organisasi misalnya pabrik atau departemen. Baik pada sistem tradisional maupun sistem ABC. Tahap kedua, meliputi pelacakan biaya ke berbagai produk. Perbedaan prinsip perhitungan diantara kedua sistem tersebut adalah jumlah *cost driver* yang digunakan. Sistem penentuan harga pokok secara ABC menggunakan *cost driver* dalam jumlah yang jauh lebih banyak dibandingkan dengan sistem tradisional. Jadi dalam merancang sistem ABC, tahap pertama dari penentuan harga pokok produk adalah suatu langkah yang sangat penting.

1. Prosedur Tahap Pertama

Pada tahap pertama penentuan harga pokok berdasarkan aktivitas meliputi empat langkah. Langkah perhitungan harga pokok berdasarkan aktivitas adalah sebagai berikut:

a. Mengidentifikasi aktivitas-aktivitas

Berbagai aktivitas diklasifikasikan ke dalam berbagai kelompok yang mempunyai suatu interpretasi fisik yang mudah dan jelas serta cocok dengan segmen-segmen proses produksi yang dapat dikelola.

b. Mengelompokkan aktivitas yang ada ke dalam biaya

Langkah kedua ini adalah menghubungkan berbagai biaya dengan setiap kelompok aktivitas.

c. Mengidentifikasi cost driver

Cost driver adalah faktor yang kejadiannya menimbulkan atau mempengaruhi biaya. Faktor ini merupakan penyebab utama dari tingkat aktivitas yang menyebabkan biaya dalam aktivitas-aktivitas selanjutnya. *Cost driver* dapat ditentukan setelah mengelompokkan biaya-biaya yang homogen. Kelompok biaya yang homogen adalah suatu kumpulan biaya *overhead* adalah yang berhubungan secara logis dengan tugas-tugas yang dilaksanakan dan berbagai macam biaya tersebut dapat diterangkan dengan *cost driver* tunggal.

d. Menghitung Tarif Cost Driver

Tarif cost driver (*pool rate*) adalah tarif biaya *overhead* per unit *cost driver* yang dihitung untuk suatu kelompok aktivitas. Tarif kelompok dihitung dengan rumus:

$$\text{Tarif Cost Driver} = \frac{\text{Total Biaya Overhead Kelompok}}{\text{Cost Driver kelompok}}$$

2. Prosedur Tahap Kedua

Dalam tahap kedua, biaya untuk setiap kelompok biaya *overhead* ditelusuri ke berbagai jenis produk. Hal ini dilaksanakan dengan menggunakan tarif cost driver (*pool rate*) yang dikonsumsi oleh setiap produk. Jadi *overhead* yang dibebankan dari setiap kelompok biaya ke setiap produk dihitung dengan rumus:

$$\text{Overhead yang dibebankan} = \text{Tarif Cost Driver} \times \text{Cost Driver yang Digunakan}$$

2.6. Sistem ABC Pada Perusahaan Jasa

Sistem kerja ABC banyak diterapkan pada perusahaan manufaktur, hal ini juga dapat diterapkan pada perusahaan jasa. Walaupun dalam penerapan sistem ABC pada perusahaan jasa ada beberapa tantangan khusus, dikarenakan karakteristik yang dimiliki perusahaan jasa, yaitu:

1. *Output* seringkali sulit didefinisi
2. Pengendalian aktivitas pada permintaan jasa kurang dapat didefinisi
3. *Cost* mewakili proporsi yang tinggi dari total *cost* pada seluruh kapasitas yang ada dan sulit untuk menghubungkan antara *output* dengan aktivitasnya.

Output pada perusahaan jasa dideskripsikan manfaat dari jasa itu sendiri kebanyakan tidak berwujud, contohnya kecepatan suatu jasa, kualitas suatu

informasi, pemuasan konsumen. Karena *output* pada perusahaan tidak berwujud, membuat perhitungan menjadi sulit. Sekalipun sulit, dewasa ini bisnis jasa mulai menggunakan sistem ABC pada bisnisnya. Sebagai contoh penerapan sistem ABC pada rumah sakit.

