

# **PENERAPAN ANALISIS *ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM* (ABC SYSTEM) UNTUK PENETAPAN HARGA POKOK PRODUKSI SECARA AKURAT (Studi Pada PR. Cemara Mas Sidoarjo)**

Novan Setya Adinagoro  
Suhadak  
Devi Farah Azizah  
Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya Malang

## ***Abstract***

*This research aims to clarify the calculation of the cost of traditional accounting in determining cost of goods production and explains the application of the calculation of Activity Based Costing System (ABC system) in determining cost of goods production and differences in the calculation of cost of goods production based on traditional cost accounting and calculation of the ABC system. The focus of the research was to analyze the imposition of cost of goods sold products on the financial statements of the year 2012 and the activities that lead to the onset of the cost or the cost driver. Based on the results of the first analysis in traditional cost accounting calculation in determining cost of goods production showed that the products Dana Super 28,078,804,182 IDR, a product Fit Mild 51,917,335,140 IDR. The second analysis results in the calculation of Activity Based Costing System (ABC system) in determining cost of goods production showed that the product Dana Super 28,123,083,828 IDR, product Fit Mild 51,934,515,862 IDR. A third analysis results show the difference obtained in traditional cost accounting calculation with calculation of the ABC system on product Dana Super 44,279,646 IDR (undercosted), product Fit Mild 17,180,722 IDR (undercosted).*

**Keywords:** *Activity Based Costing System, Cost of Goods Manufactured, Cost Driver*

## **1. PENDAHULUAN**

Perkembangan dunia industri dewasa ini berjalan dengan dinamis. Berkembangnya perusahaan sebagai pendatang baru membuat persaingan antar perusahaan sejenis dalam merebut pangsa pasar semakin sangat kompetitif, ditambah lagi banyaknya *foreign corporate* yang rata-rata menawarkan produk yang berkualitas dengan harga bersaing. Menciptakan produk yang berkualitas manajemen perusahaan harus memiliki kemampuan untuk melakukan adaptasi dan berubah dalam kebijakan-kebijakan tepat sasaran guna kelangsungan hidup perusahaan. Khusus untuk produksi, manajemen harus benar-benar memperhatikan efektifitas dan efisiensi produksi suatu produk.

Perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi merupakan faktor utama penyebab dari globalisasi. Kemajuan ilmu pengetahuan dan teknologi informasi mengakibatkan perusahaan harus siap dengan konsekuensi yang dihadapi, dimana arus informasi yang cepat dan persaingan yang ketat dalam dunia bisnis harus disikapi oleh perusahaan dengan menerapkan suatu strategi yang tepat. Salah satu strategi yang tepat adalah

dengan mengubah sistem akuntansi biaya yang digunakan dengan sistem akuntansi biaya yang tepat penggunaannya, sehingga mampu menghasilkan informasi biaya dengan lebih akurat.

Metode dan konsep akuntansi biaya yang dikembangkan dimasa lalu merupakan sistem yang lemah untuk membebaskan biaya pendukung atau biaya penjualan ke produk apabila digunakan dalam lingkungan bisnis sekarang ini yang dimana banyak mengalami perubahan. Konsep yang lebih tepat tersebut diharapkan dapat mencatat biaya sebagaimana adanya dan dapat memotivasi manajemen dalam menghasilkan produk atau jasa dengan biaya yang efektif. Perusahaan menghasilkan produk dengan cara biaya yang efektif tentu harus memiliki tolak ukur yang digunakan, salah satunya adalah harga pokok produksi.

Harga pokok produksi yang dikeluarkan oleh perusahaan adalah biaya yang memberi nilai tambah bagi produk sehingga tidak akan ada pemborosan biaya. Tidak adanya pemborosan biaya maka akan timbul efisiensi biaya. Efisiensi biaya memiliki suatu arti penting untuk

perusahaan dalam kontinuitas di dalam dunia bisnis, dan usaha suatu perusahaan menyikapi persaingan global yang semakin dinamis. Salah satu cara yang dapat digunakan perusahaan untuk mencapai efisiensi biaya adalah melalui *System Activity Based Costing*(ABC system).

“*System Activity Based Costing*(ABC system) merupakan suatu kalkulasi biaya setiap aktivitas dan mengalokasikan biaya ke objek biaya seperti produk barang atau jasa berdasarkan aktivitas yang dibutuhkan untuk memproduksinya” (Horngren, Datar dan Foster, 2005:170). ABC system adalah konsep akuntansi yang mampu mengurangi kelemahan dari akuntansi biaya tradisional, karena ABC system sistem tidak hanya memandang biaya sebagai sesuatu yang harus dialokasikan, tetapi juga harus memahami apa saja aktivitas-aktivitas yang menjadi penyebab dari timbulnya biaya. ABC system akan menunjukkan bagaimana sumber daya dikeluarkan dengan menelusuri aktivitas-aktivitas yang dilakukan dalam menghasilkan produk.

Dengan konsep dasar ABC system dapat memberikan suatu refleksi atas estimasi terbaik perusahaan mengenai biaya-biaya yang menghasilkan dan menambah nilai produk. ABC system akhirnya akan menghasilkan biaya yang memungkinkan terjadinya identifikasi berubahnya kebijakan, sistem, atau proses manajemen yang menimbulkan aktivitas. Dengan menemukan sebab terjadinya biaya, memungkinkan untuk ditangani atau bahkan mengurangi apabila perlu, biaya-biaya yang tidak menambah nilai produk.

Perhitungan harga pokok produksi dengan menggunakan akuntansi biaya tradisional mempunyai banyak perbedaan apabila dibandingkan dengan perhitungan metode ABC system. Pada satu kasus tertentu, misalnya perhitungan biaya tradisional menunjukkan laba pada suatu produk. Namun, setelah dilakukan perhitungan dengan menggunakan sistem ABC system ternyata merupakan produk-produk yang tidak menambah nilai produk. Disamping itu, menerapkan ABC system dalam pembebanan biaya berarti memberikan peluang bagi perusahaan untuk melakukan penetapan harga jual pada produk atau jasa yang kompetitif untuk bisa memenangkan persaingan pasar.

PR. Cemara Mas Sidoarjo merupakan salah satu perusahaan yang bergerak dalam bidang produksi rokok. PR. Cemara Mas Sidoarjo masih menggunakan model konvensional dalam manajemen biaya dimana hanya berfokus pada

pengelolaan biaya dan jarang memerlukan informasi aktivitas. Dalam penentuan harga pokok produk, sistem dari akuntansi biaya ‘konvensional’ kurang sesuai lagi untuk diterapkan di era teknologi yang modern seperti saat ini. Sedangkan, PR. Cemara Mas Sidoarjo untuk menetapkan harga adalah berdasarkan biaya produk, yaitu biaya yang dikeluarkan untuk aktivitas-aktivitas mulai dari pembelian bahan baku, proses produksi, sampai dengan produk jadi. Pabrik belum memfokuskan perhatiannya untuk mengidentifikasi melalui ABC system sistem pada setiap aktivitas yang terjadi.

Terus meningkatnya produksi rokok pada dalam negeri menjadi tantangan sekaligus peluang bagi PR. Cemara Mas Sidoarjo untuk terus bersaing dengan perusahaan-perusahaan penghasil rokok lainnya yang ada didalam negeri. Persaingan antar perusahaan sejenis menuntut manajemen PR. Cemara Mas Sidoarjo mempunyai strategi yang unggul, salah satunya yaitu dengan menghasilkan produk dengan biaya efektif. Semakin besar tingkat persaingan yang terjadi maka semakin penting peran informasi tentang harga pokok produksi dalam mendukung pengambilan keputusan manajemen. Beberapa macam produk yang dihasilkan oleh PR. Cemara Mas Sidoarjo tentu membutuhkan berbagai macam aktivitas dan jenis biaya, sehingga tidak menimbulkan masalah baru bagi PR. Cemara Mas Sidoarjo dalam membebaskan biaya ke masing-masing produknya.

Penelitian ini bertujuan untuk menjelaskan perhitungan akuntansi biaya tradisional dalam menentukan harga pokok produksi dan menjelaskan penerapan perhitungan *Activity Based Costing System* (ABC system) dalam menentukan harga pokok produksi dan perbedaan yang didapat dalam perhitungan antara harga pokok produksi berdasarkan akuntansi biaya tradisional dengan perhitungan ABC system.

## **2. KAJIAN PUSTAKA**

### **2.1. Akuntansi Biaya**

Akuntansi secara garis besar dapat dibagi menjadi dua tipe akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen. Akuntansi biaya bukan merupakan tipe akuntansi tersendiri yang terpisah dari dua tipe akuntansi tersebut di atas, namun merupakan bagian dari keduanya. “Akuntansi biaya merupakan bagian dari dua tipe akuntansi: akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen”. (Mulyadi, 2009:1)

## 2.2. Biaya Produksi

“Biaya produksi merupakan nilai (*value*) dari sumber daya yang digunakan dalam proses produksi, misalnya biaya untuk memproduksi sepatu adalah nilai dari tenaga kerja, kulit, mesin, dan sumber daya lain yang digunakan untuk menghasilkan sepatu” (Suryawati, 2005:81).

“Biaya produksi adalah semua pengeluaran yang digunakan dalam proses produksi untuk menghasilkan barang atau jasa” (Soeharno, 2009 : 97).

Definisi biaya produksi dari beberapa ahli tersebut, dapat disimpulkan bahwa biaya produksi merupakan semua pengeluaran yang memiliki nilai dari sumber daya yang digunakan dalam proses produksi untuk menciptakan barang.

## 2.3. Biaya Overhead Pabrik

Departementalisasi biaya *overhead* pabrik adalah pembagian pabrik kedalam bagian-bagian yang disebut departemen atau pusat biaya (*cost center*) yang dibebani dengan biaya overhead pabrik. Mulyadi (2009:223).

Menurut Carter (2006:438) *overhead* pabrik pada umumnya didefinisikan sebagai bahan baku tidak langsung, tenaga kerja tidak langsung, dan semua biaya pabrik lainnya yang tidak dapat dengan mudah didefinisikan dengan atau dibebankan langsung ke pesanan, produk, atau objek biaya lain.

## 2.4. Akuntansi Biaya Tradisional

Menurut Carter (2006:528) perhitungan biaya produk tradisional menelusuri hanya biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung ke setiap unit *output*.

Menurut Firdaus (2012:16) pembahasan mengenai penentuan harga pokok akan dimulai dari sistem biaya tradisional, berdasarkan metode pesanan (*job order costing*) ataupun berdasarkan metode *process costing*, dan dilanjutkan dengan penentuan harga pokok dengan metode *just in time*.

Dengan terjadinya perubahan dan perkembangan yang sangat pesat dalam lingkungan manufaktur belakangan ini, akuntansi biaya sebagai sistem informasi biaya ditantang untuk berkembang mengikuti lingkungan manufaktur yang baru yang menghendaki kualitas produk yang lebih tinggi, tingkat persediaan yang lebih rendah, otomisasi, organisasi berdasarkan kelompok produk dan penggunaan teknologi informasi. Keakuratan dalam perhitungan harga pokok produksi sangat penting dalam menghadapi masalah ini. Berikut pemaparan dari beberapa ahli

mengenai keterbatasan akuntansi biaya tradisional:

“Dengan menggunakan sistem ABC ini akan dapat dihasilkan informasi biaya atau harga pokok produk yang lebih akurat daripada sistem biaya yang lama, karena sistem ini mengidentifikasi aktivitas-aktivitas dan menentukan biaya dari masing-masing aktivitas dan membebankan biaya-biaya aktivitas kepada produk-produk dengan menggunakan berbagai pemicu biaya (*cost driver*) yang berbeda” (Firdaus 2012:16).

## 2.5. Activity Based Costing System (ABC System)

Biaya berdasarkan kegiatan atau *Activity Based Costing System* (ABCsystem) yang disebut juga kalkulasi biaya berdasarkan transaksi (*transaction based costing*) untuk mengukur dan mengendalikan hubungan tersebut. Akuntan diminta untuk dapat mengaitkan biaya (*cost*) dengan suatu aktivitas atas dasar sebab akibat (*causal*) sebagai salah satu pengambilan keputusan, terutama manajer.

“*Definition ABC is an approach to the costing and monitoring of activities which involves tracing resources consumption and costing final output. Resources are assigned to activities, and activities to cost objects based on consumption estimates.*” (Stephanie, 2008:3).

“ABC adalah suatu proses identifikasi aktivitas yang menyebabkan biaya dan menentukan *cost driver* setiap produk dan jasa yang berbeda” (Armanto 2012:236).

## 3. Manfaat dan keterbatasan ABC system

### 3.1. Manfaat ABC system

*Activity Based Costing System* (ABC system) secara jelas menunjukkan pengaruh perbedaan aktivitas dan perubahan produk atau jasa terhadap biaya.

“*It supports other management techniques such as continuous improvement, scorecards and performance management.*” (Stephanie, 2008:7)

“*The activity cost analysis provides managers with useful information about labour and other resources, including consumption for products, consumers and supplying channels, leading to the management and control of the overheads present in the company.*” (Francesca, 2004:5)

Menurut Blocher (2011:212) manfaat utama perhitungan biaya berdasarkan aktivitas yang telah dialami banyak perusahaan di antaranya adalah:

- 1) Pengukuran profitabilitas yang lebih baik  
ABC menyajikan biaya produksi yang lebih akurat dan informatif, mengarah pada pengukuran profitabilitas produk dan pelanggan yang lebih akurat serta keputusan strategis yang diinformasikan secara lebih baik mengenai penetapan harga, lini produk, dan segmen pasar.
- 2) Pengambilan keputusan yang lebih baik  
ABC menyajikan pengukuran yang lebih akurat mengenai biaya yang dipicu oleh aktivitas, membantu manajer untuk meningkatkan nilai produk dan proses dengan membuat keputusan yang lebih baik mengenai desain produk, keputusan yang lebih baik mengenai dukungan bagi pelanggan, serta mendorong proyek-proyek yang meningkatkan nilai.
- 3) Perbaikan proses  
Sistem ABC menyediakan informasi untuk mengidentifikasi bidang-bidang di mana perbaikan proses dibutuhkan.
- 4) Estimasi biaya  
Meningkatkan biaya produk yang mengarah pada estimasi biaya pesanan yang lebih baik untuk keputusan penetapan harga.
- 5) Biaya dari kapasitas yang tidak digunakan  
Ketika banyak perusahaan memiliki fluktuasi musiman dan siklus pada penjualan dan produksi, ada kalanya kapasitas pabrik digunakan. Hal ini dapat berarti bahwa biaya terjadi pada aktivitas *batch*, produk, dan fasilitas tetapi tidak digunakan.

### 3.2. Keterbatasan ABC system

ABC system meskipun menghasilkan informasi biaya produk yang lebih dapat diandalkan, ABC system tetaplah merupakan sistem alokasi biaya tingkat pabrik ke produk.

Menurut Firdaus (2012:330) walaupun penerapan sistem ABC memiliki banyak keuntungan, tetapi penerapan tersebut tidak membuat seluruh biaya akan mudah dibebankan kepada objek biayanya dengan mudah. Hal ini disebabkan biaya-biaya yang dikelompokkan dalam *sustaining level* ketika dialokasikan sering kali juga menggunakan dasar yang bersifat arbitrer.

### 3.3. Tahap-tahap penerapan ABC sistem

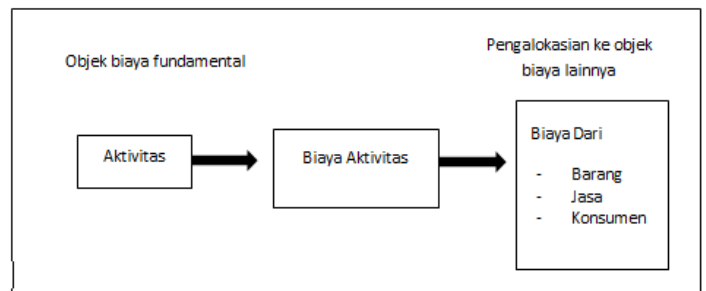
Menurut Stephanie (2008:5) *steps in development of an ABC system there are four steps to implementing ABC : 1) Identify activities, 2) Assign resource cost to activities, 3) identify outputs, 4) Assign activity costs to outputs.*

Menurut Blocher (2011:207) mengembangkan sistem perhitungan biaya

berdasarkan aktivitas membutuhkan tiga tahap: (a) mengidentifikasi biaya sumber daya dan aktivitas, (b) membebankan biaya sumber daya ke aktivitas, serta (c) membebankan biaya aktivitas ke objek biaya.

Berikut gambar dari sistem penghitungan biaya berdasarkan aktivitas yang akan ditampilkan di bawah ini:

Sumber : Horngren (2005:170)



### 3.4. Perbedaan Antara ABC System Dengan Akuntansi Biaya Tradisional

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, dapat ditarik kesimpulan tentang perbedaan antara ABC system dengan akuntansi biaya tradisional. Secara umum perbedaan ABC system dengan akuntansi biaya tradisional adalah jumlah ukuran tingkat aktivitasnya. ABC system menggunakan lebih dari satu ukuran tingkat aktivitasnya sedangkan akuntansi biaya tradisional hanya menggunakan satu ukuran tingkat aktivitas yaitu ukuran tingkat unit sebagai dasar untuk mengalokasikan *overhead* ke *output*.

Perbedaan lainnya yang akan dipaparkan oleh beberapa ahli tentang lebih jelasnya perbedaan kedua sistem penghitungan biaya. Menurut Carter (2006:532) perbedaan umum antara sistem ABC system dan sistem tradisional adalah homogenitas dari biaya dalam satu tempat penampungan biaya. ABC system mengharuskan perhitungan tempat penampungan biaya dari suatu aktivitas, maupun identifikasi atas suatu pemicu aktivitas untuk setiap aktivitas yang signifikan dan mahal.

Menurut Stephanie (2008:4) *the traditional method of costing relied on the arbitrary addition of a proportion of overhead cost on to direct cost to attain a total product cost.*

Menurut Riki (2011: 6) sistem biaya konvensional kurang mampu memenuhi kebutuhan manajemen dalam perhitungan harga pokok yang akurat, terlebih apabila melibatkan biaya produksi tidak langsung yang cukup besar dan keanekaragaman produk.

Sistem akuntansi tradisional digunakan untuk menentukan biaya produk untuk laporan

keuangan ekstensi. ABC system digunakan untuk menentukan produk dan biaya untuk laporan khusus kepada manajer.

#### 4. METODE

Jenis Penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian kuantitatif deskriptif dengan melalui pendekatan studi kasus. Lokasi penelitian dilaksanakan pada PR. Cemara Mas Sidoarjo yang berlokasi di Desa Randegan Kec. Tanggulangin RT 08 RW 02 No2 Sidoarjo. Alasan pemilihan PR. Cemara Mas Sidoarjo sebagai tempat penelitian adalah masih digunakannya model konvensional yang hanya berfokus pada pengelolaan biaya dan kurangnya perhatian untuk mengidentifikasi setiap aktivitas yang terjadi. Tahun-ketahun perkembangan produksi rokok di PR. Cemara Mas semakin pesat yang membuat aktivitas tersebut semakin kompleks.

#### 5. HASIL DAN PEMBAHASAN

##### 5.1. Perhitungan Biaya Produksi per Unit Menurut PR. Cemara Mas Sidoarjo

Biaya-biaya produksi tidak langsung (*overhead*) yang terjadi dalam perusahaan setelah diakumulasi, kemudian dialokasikan ke produk. Perusahaan melakukan pengalokasian biaya produksi tidak langsung (*overhead*) ke produk dengan cara menggunakan dasar unit yang diproduksi yaitu per batang. Total biaya *overhead* dibagi dengan total produksi rokok per batang dalam setahun, kemudian dialokasikan ke setiap produk dengan mengalikannya dengan unit produksi per batang produk tersebut. Untuk lebih jelasnya perhitungan di bawah ini dalam menentukan tarif biaya produksi tidak langsung (*overhead*).

a. Menentukan tarif biaya produksi tidak langsung (*overhead*)

Tarif *overhead* =  $\frac{\text{Total biaya produksi tidak langsung (overhead) per tahun}}{\text{unit produksi (batang) dalam setahun}}$

$$= \frac{\text{Rp } 49.807.208.736}{292.440.000 \text{ batang}}$$

= Rp170,31 / batang  
(pembulatan)

Unit produksi (batang) dalam setahun diperoleh dari total jumlah unit produksi dalam satuan batang pada produk Dana Super sejumlah 103.128.000 batang dan untuk Fit Mild sejumlah

189.312.000 batang. Selanjutnya jumlah dari produk keseluruhan sebesar 292.440.000 batang (103.128.000 batang + 189.312.000 batang). Dari perhitungan tersebut diatas diperoleh tarif sebesar Rp 170,31/ batang (pembulatan).

b. Mengalokasikan biaya produksi tidak langsung (*overhead*) ke produk. Biaya produksi tidak langsung (*overhead*) produk = tarif sebesar Rp 170,31 x unit produksi per-batang dalam setahun setiap produk.

$$1) \text{ Dana Super: } \text{Rp } 170,31 \times 103.128.000 \text{ batang} \\ = \text{Rp } 17.564.347.635(\text{pembulatan})$$

$$2) \text{ Fit Mild: } \text{Rp } 170,31 \times 189.312.000 \text{ batang} \\ = \text{Rp } 32.242.861.101(\text{pembulatan})$$

Biaya produksi tidak langsung (*overhead*) merupakan komponen dari perhitungan biaya produksi per unit sehingga pengalokasiannya dilakukan terlebih dahulu. Selanjutnya perusahaan melakukan perhitungan biaya per unit dengan menjumlahkan semua sumber daya yang dipakai dalam satuan Ball. Biaya-biaya sumber daya tersebut adalah pemakaian bahan pembantu, biaya bahan baku (tembakau, cengkeh, saos dan tembaku blend), bahan pembantu, tenaga kerja langsung, biaya produksi tidak langsung (*overhead*) yang diperoleh dari perhitungan pengalokasian biaya produksi tidak langsung (*overhead*) ke produk, dan pita cukai. Untuk lebih jelasnya tabel di bawah ini akan memberikan gambaran mengenai perhitungan biaya produksi per unit yang dilakukan oleh PR. Cemara Mas Sidoarjo.

Tabel No. 14: Perhitungan Harga Pokok Produksi PR. Cemara Mas Sidoarjo Tahun 2012

ITEM	Dana Super (Rp)	Fit Mild (Rp)	Jumlah (Rp)
Pemakaian Bahan Baku	8.488.161.858	15.763.729.165	24.251.891.023
Tenaga Kerja Langsung	2.090.340.000	3.882.060.000	5.972.400.000
Biaya Tidak langsung ( <i>overhead</i> )	17.564.347.635	32.242.861.101	49.807.208.736
<b>Total Biaya Produksi</b>	<b>28.142.849.493</b>	<b>51.888.650.266</b>	<b>80.031.499.759</b>
Saldo Awal BDP	69.294.873	128.690.479	197.985.352
Saldo Akhir BDP	(133.340.184)	(100.005.605)	(233.345.789)
<b>Harga Pokok Produksi</b>	<b>28.078.804.182</b>	<b>51.917.335.140</b>	<b>79.996.139.322</b>

Sumber: PR. Cemara Mas Sidoarjo, 2012



## 6. Penghitungan Biaya Menggunakan Metode *Activity Based Costing System* (ABC system)

### 6.1. Mengidentifikasi Aktivitas dan Pusat Aktivitas

Tahap pertama dalam mengidentifikasi aktivitas dan pusat aktivitas adalah dilakukannya penggolongan berbagai aktivitas pada PR. Cemara Mas Sidoarjo ke dalam pusat-pusat aktivitas. Dalam identifikasi ini peneliti memfokuskan kepada aktivitas yang termasuk dalam biaya produksi tidak langsung (*overhead*) (tabel No. 6). Aktivitas tersebut dimasukkan ke dalam beberapa kelompok yang mempunyai interpretasi fisik yang mudah dan jelas serta sesuai dengan segmen-segmen yang ada dalam perusahaan. Biaya produksi tidak langsung (*overhead*) perusahaan dikelompokkan ke dalam tiga aktivitas, yaitu: Aktivitas berlevel unit, *batch*, dan fasilitas. Daftar dan klasifikasi aktivitasnya adalah sebagai berikut:

Tabel No. 15: Daftar dan Klasifikasi Aktivitas

No	Tingkat Aktivitas	Biaya produksi tidak langsung ( <i>overhead</i> )
1	Unit	Pemakaian Bahan Pembantu Pemakaian Pita Cukai Ongkos Rajang dan Potong Pita Potong Grenjeng Ongkos Angkut Bahan
2	<i>Batch</i>	Gaji Mandor Pabrik
3	Fasilitas	Penyusutan Aktiva Tetap Pemeliharaan Mesin dan Peralatan Listrik Pabrik Pajak Bumi Bangunan Pabrik Beban Asuransi Pabrik

Sumber: data diolah

Penjelasan penggolongan aktivitas terhadap biaya *overhead* pabrik PR. Cemara Mas Sidoarjo adalah sebagai berikut:

- **Pemakaian Bahan Pembantu**  
Bahan pembantu adalah bahan pendukung bahan baku utama dalam menghasilkan suatu produk. Pemakaian bahan pembantu digolongkan ke dalam aktivitas berlevel unit karena banyaknya unit yang diproduksi dapat berpengaruh terhadap penggunaan biaya bahan pembantu.
- **Pemakaian Pita Cukai**  
Pita cukai merupakan tanda bukti pembayaran pajak yang sah atas barang kena cukai. Satu pak rokok dikatakan legal apabila terdapat bandrol pita cukai, sehingga pemakaian pita cukai digolongkan ke dalam aktivitas berlevel unit.

- **Ongkos Rajang dan Potong Pita**  
Rajang dan potong pita merupakan biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk memenuhi target produksi. Besarnya biaya yang dikeluarkan sangat tergantung berapa unit produk yang diproduksi, sehingga ongkos Rajang dan potong pita dikategorikan ke dalam aktivitas berlevel unit.
- **Potong Grenjeng**  
Potong grenjeng merupakan biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk memenuhi target produksi. Besarnya biaya yang dikeluarkan sangat tergantung berapa unit produk yang diproduksi, sehingga potong grenjeng dikategorikan ke dalam aktivitas berlevel unit.
- **Ongkos Angkut Bahan**  
Ongkos angkut bahan merupakan biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk memenuhi target produksi. Besarnya biaya yang dikeluarkan sangat tergantung berapa besarjumlah produk yang akan diproduksi, sehingga ongkos angkut bahan dikategorikan ke dalam aktivitas berlevel unit.
- **Gaji Mandor Pabrik**  
Gaji mandor pabrik merupakan pengawas yang membawahi tenaga kerja langsung pada bagian pabrik, sehingga gaji mandor pabrik dikategorikan aktivitas berlevel *batch*.
- **Penyusutan Aktiva Tetap**  
Penyusutan aktiva tetap mempunyai umur ekonomis yang harus disusutkan pada setiap tahunnya, sehingga penyusutan aktiva tetap termasuk aktivitas berlevel fasilitas.
- **Pemeliharaan Mesin dan Peralatan**  
Pemeliharaan mesin dan peralatan dilakukan untuk menjaga kondisi mesin dan peralatan perusahaan tetap optimal. Pemeliharaan mesin dan peralatan tergolong dalam aktivitas berlevel fasilitas.
- **Listrik Pabrik**  
Biaya listrik pabrik merupakan biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk memenuhi kebutuhan penerangan pabrik dan sebagai penggerak mesin pabrik. Biaya listrik pabrik dikategorikan dalam aktivitas berlevel fasilitas
- **Pajak Bumi Bangunan Pabrik**  
Pajak bumi dan bangunan pabrik merupakan biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan atas penggunaan tanah dan bangunan yang mempunyai hak atasnya atau memperoleh manfaat. Pajak bumi dan bangunan pabrik dikategorikan dalam aktivitas berlevel fasilitas.

- **Beban Asuransi Pabrik**  
Beban asuransi pabrik merupakan biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk mendapatkan jaminan apabila terjadi hal yang tidak diinginkan pada pabrik (kebakaran, gempa bumi, dll). Beban asuransi pabrik dikategorikan dalam aktivitas berlevel fasilitas.

### 6.2. Mengidentifikasi Cost Driver

Langkah berikutnya pengelompokkan aktivitas yang memiliki kesamaan *cost driver*. *Cost driver* merupakan faktor yang menyebabkan atau mengaitkan perubahan biaya dari aktivitas, jumlah penggerak biaya yang terukur terhitung merupakan dasar yang sangat baik untuk membebaskan biaya sumber daya pada aktivitas dan membebaskan biaya dari aktivitas ke objek biaya. Penggerak biaya dapat berupa penggerak biaya untuk konsumsi sumber daya atau penggerak biaya untuk konsumsi aktivitas. Hasil dari identifikasi pada PR. Cemara Mas Sidoarjo adalah sebagai berikut:

Tabel No.16: Cost Driver Setiap Tingkat Aktivitas

Tingkat Aktivitas	Cost Driver	Biaya produksi tidak langsung (overhead)	Biaya yang dianggarkan (Rp)
Unit	Unit Produksi	Pemakaian bahan pembantu	2.208.415.693
		Pemakaian Pita Cukai	46.181.760.000
		Ongkos Rajang dan Potong Pita	23.800.000
		Potong Grenjeng	6.134.000
		Ongkos Angkut Bahan	146.493.614
	<b>Jumlah</b>		<b>48.566.603.307</b>
Batch	Jumlah Pegawai	Gaji Mandor	62.400.000
Fasilitas	Jam Tenaga Kerja Langsung	Penyusutan Aktiva Tetap	664.240.032
		Pemeliharaan Mesin dan Peralatan	400.964.554
		Listrik Pabrik	101.457.628
		Beban Asuransi Pabrik	7.887.207
		Pajak Bumi dan Bangunan Pabrik	3.656.008
	<b>Jumlah</b>		<b>1.178.205.429</b>
		<b>Total</b>	<b>49.807.208.736</b>

Sumber: data diolah

### 6.3. Mengidentifikasi Banyaknya Kegiatan Per Cost Driver

Langkah berikutnya setelah identifikasi *cost driver* adalah mengidentifikasi banyak kegiatan per-*cost driver*. Tabel di bawah ini menunjukkan banyaknya kegiatan yang dikonsumsi oleh setiap *cost driver* per produk adalah sebagai berikut:

Tabel No. 17: Jumlah Kegiatan dan Cost Driver Per Produk

Cost Driver	Jenis Produk	Konsumsi Aktivitas yang Dianggarkan	Satuan
Unit Produksi	Dana Super	103.128.000	Ball
	Fit Mild	189.312.000	
	<b>Jumlah</b>	<b>292.440.000</b>	
Jumlah Pegawai	Dana Super	170	Orang
	Fit Mild	300	
	<b>Jumlah</b>	<b>470</b>	
Jam Tenaga Kerja Langsung	Dana Super	1.560	Jam
	Fit Mild	2.028	
	<b>Jumlah</b>	<b>3.588</b>	

Sumber: data diolah

#### 1) Unit Produksi

Banyaknya konsumsi aktivitas untuk *cost driver* unit produksi ditentukan melalui jumlah produksi dalam batang. Dana Super diproduksi sebesar 103.128.000 batang, Fit Mild sebesar 189.312.000 batang. Data tersebut diperoleh dari anggaran jumlah produksi perusahaan yang dapat dilihat pada tabel No. 8 halaman 55.

#### 2) Jumlah Pegawai

Banyaknya kegiatan untuk *cost driver* jumlah pegawai ditentukan melalui dokumen perusahaan bagian produksi. Untuk produk Dana Super sebesar 170 orang, Fit Mild 300 orang. Data tersebut diperoleh dari anggaran jumlah karyawan bagian produksi perusahaan yang dapat dilihat pada tabel No. 10 halaman 55.

#### 3) Jam Tenaga Kerja Langsung

Kegiatan berlevel fasilitas tidak bergantung kepada unit maupun produk. *Cost driver* jam tenaga kerja langsung untuk produk Dana Super sebesar 1.560 jam, Fit Mild sebesar 2.028 jam. Data tersebut diperoleh dari anggaran jam tenaga kerja langsung perusahaan yang dapat dilihat pada tabel No. 12 halaman 56.

### 6.4. Menentukan Tarif per Unit Cost Driver

Setelah mengidentifikasi banyaknya kegiatan *cost driver*, kemudian menentukan tarif per unit *cost driver*. Tarif per unit *cost driver* dapat dihitung menggunakan rumus sebagai berikut:

$$\text{Tarif per Unit Cost Driver} = \frac{\text{Biaya yang Dianggarkan}}{\text{Konsumsi Aktivitas yang Dianggarkan}}$$

Perhitungan tarif masing-masing *cost driver* dapat dilihat pada tabel di bawah adalah sebagai berikut:

Tabel No.18: Daftar Tarif per Unit Cost Driver

<i>Cost Driver</i>	Biaya yang dianggarkan (Rp)	Konsumsi Aktivitas yang Dianggarkan	Tarif konsumsi aktivitas (Rp)
	(1)	(2)	(3)=(1:2)
Unit Produksi	48.566.603.307	292.440.000 (batang)	166,07
Jumlah Pegawai	62.400.000	470 (orang)	132.765,96
Jam Tenaga Kerja Langsung	1.178.205.429	3.588 (jam)	328.373,87
Total	49.807.208.736		

Sumber: data diolah

### 6.5. Pembebanan Biaya ke Produk

Tahap ini merupakan tahap akhir dalam perhitungan biaya dengan menggunakan metode *ABC system*. Biaya produksi tidak langsung (*overhead*) pabrik dibebankan ke produk berdasarkan konsumsi masing-masing realisasi aktivitas *cost driver* atau *cost driver* sesungguhnya tiap-tiap produk (tabel no. 9, no. 11, dan no. 13) dikalikan dengan tarif per unit *cost driver* (tabel no.18). Hasil perhitungan ini dapat memperlihatkan pembebanan biaya produksi tidak langsung (*overhead*) untuk masing-masing jenis produk. Tabel di bawah ini memperlihatkan pembebanan biaya produksi tidak langsung (*overhead*) untuk masing-masing produk :

Tabel No.19: Pembebanan Biaya Overhead PR. Cemara Mas Sidoarjo ke Produk Dana Super dan Fit Mild

<i>Cost Driver</i>	Dana Super (Rp)	Fit Mild (Rp)
Unit produksi 103.123.200 batang x Rp 166,07 189.888.000 batang x Rp 166,07 (Realisasi jumlah unit produksi)	17.125.669.824	31.534.700.160
Jumlah Pegawai 175 orang x Rp 132.765,96 299 orang x Rp 132.765,96 (Realisasi jumlah karyawan bagian produksi)	23.234.043	39.697.022
Jam Tenaga Kerja Langsung 1.400 jam x Rp 328.373,87 2.088 jam x Rp 328.373,87 (Realisasi jam tenaga kerja langsung)	459.723.414	685.644.641
TOTAL	17.608.627.281	32.260.041.823

Sumber: data diolah

Langkah berikutnya adalah menjumlahkan biaya per jenis produk yang terdiri dari biaya bahan baku, bahan pembantu, bahan pita cukai, tenaga kerja langsung, dan biaya aktivitas per jenis produk. Di bawah ini adalah keseluruhan biaya yang terjadi dalam perusahaan, dimana biaya produksi tidak langsung (*overhead*) dihitung dengan menggunakan metode *ABC system*.

Tabel No.20: Perhitungan Harga Pokok Produksi

menggunakan *ABC system* pada PR. Cemara Mas Sidoarjo

ITEM	Dana Super (Rp)	Fit Mild (Rp)
Pemakaian Bahan Baku	<b>8.488.161.858</b>	<b>15.763.729.165</b>
Tenaga Kerja Langsung	2.090.340.000	3.882.060.000
Biaya Tidak langsung ( <i>overhead</i> )	17.608.627.281	32.260.041.823
Total Biaya Produksi	<b>28.187.129.139</b>	<b>51.905.830.988</b>
Saldo Awal BDP	69.294.873	128.690.479
Saldo Akhir BDP	(133.340.184)	(100.005.605)
Harga Pokok Produksi	<b>28.123.083.828</b>	<b>51.934.515.862</b>

Sumber: data diolah

Setelah menghitung Harga Pokok Produksi (HPP) menggunakan *ABC system*, langkah selanjutnya membandingkannya antara HPP menggunakan *ABC system* dengan perhitungan HPP menurut perusahaan. Hal tersebut dilakukan untuk mengetahui perbedaan yang terjadi antara kedua perhitungan tersebut, dan dijadikan dasar evaluasi bagi pihak manajemen dalam pertimbangan pengambilan keputusan. Tabel No. 21 akan menggambarkan selisih antara perhitungan *ABC system* dengan perhitungan perusahaan.

Tabel No.21:Perbandingan Harga Pokok Produksi Antara Perhitungan Perusahaan dengan *ABC system*

Produk	HPP		Selisih
	Akuntansi Biaya Tradisional	<i>Activity Based Costing System (ABC system)</i>	
Rokok Dana Super	28.078.804.182	28.123.083.828	44.279.646 ( <i>undercosted</i> )
Rokok Fit Mild	51.917.335.140	51.934.515.862	17.180.722 ( <i>undercosted</i> )

Sumber: data diolah

Berdasarkan tabel di atas diketahui bahwa terdapat perbedaan harga pokok produksi menurut perhitungan sistem akuntansi biaya tradisional dengan *Activity Based Costing System (ABC system)*. Selisih biaya yang dihasilkan dari kedua perhitungan harga pokok produksi, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa kedua produk rokok PR. Cemara Mas Sidoarjo mengalami *undercosted*. Rokok Dana Super mengalami *undercosted* sebesar Rp 44.279.646. Rokok Fit Mild mengalami *undercosting* sebesar Rp 17.180.722. *Undercosted* yaitu kalkulasi biaya yang dibebankan oleh perusahaan terlalu rendah.

Hal ini berbeda dengan perhitungan *ABC system* dikarenakan dalam perhitungan *ABC system* mengakui biaya tingkat aktivitas level *batch*, produk, dan fasilitas yang ada dalam



kelompok biaya administrasi dan umum sebagai biaya produksi tidak langsung (*overhead*) perusahaan yang dibebankan kepada produk. Sehingga perhitungan menggunakan *ABC system* memiliki nilai yang lebih besar. Perbedaan yang terjadi antara Harga Pokok Produksi berdasarkan sistem tradisional dan *Activity Based Costing System* disebabkan karena pembebanan biaya *overhead* pabrik pada masing-masing produk. Pada sistem tradisional biaya *overhead* pabrik pada masing-masing produk hanya dibebankan pada satu *cost driver* saja yaitu jumlah unit produksi. Akibatnya terjadi distorsi biaya pada pembebanan biaya *overhead* pabrik. Pada *Activity Based Costing System* (*ABC system*) biaya *overhead* pabrik pada masing-masing produk dibebankan pada beberapa *cost driver* sehingga *ABC system* mampu mengalokasikan biaya aktivitas ke setiap produk secara tepat berdasarkan konsumsi masing-masing aktivitas. Kekeliruan ini akan menyebabkan kesalahan didalam keputusan penetapan harga jual (*pricing*). Kesalahan dalam pengambilan keputusan yaitu mengenai pembebanan biaya tidak langsung (*overhead*) pabrik untuk setiap produk yang dihasilkan oleh perusahaan. Informasi *Activity Based Costing System* (*ABC System*) ini diharapkan dapat menjadi bahan pertimbangan dalam pengambilan keputusan pada perusahaan khususnya dalam mengkalkulasi harga pokok produksi.

## 7. KESIMPULAN DAN SARAN

### 7.1. Kesimpulan

Berikut hasil penelitian yang dapat disimpulkan peneliti, diharapkan dapat menjadi pertimbangan dalam pembuatan keputusan dalam penentuan harga pokok produksi pada PR. Cemara Mas Sidoarjo, bahwa:

1. PR. Cemara Mas merupakan salah satu perusahaan yang bergerak dalam bidang produksi rokok yang memiliki anggaran biaya tidak langsung (*overhead*) sebesar Rp49.807.208.736 (tabel no. 6). Anggaran jumlah produksi per batang pada tahun 2012 sebanyak 292.440.000 (tabel no. 8). Sehingga mendapatkan perhitungan biaya per unit perusahaan dalam satuan Ball (tabel no.14) untuk Dana Super sebesar Rp564.457per Ball dan Fit Mild sebesar Rp439.395per Ball.
2. Dalam perhitungan biaya menggunakan metode *ABC system* atau *Activity Based Costing System* yang dimana dari proses identifikasi biaya produksi tidak langsung objek penelitian hingga proses perhitungan

HPP (Harga Pokok Produksi) menggunakan *ABC system* dari tahap sebagai berikut:

- a. Mengidentifikasi Aktivitas, Pusat Aktivitas dan *cost driver* terdapat pada aktivitas produksi tidak langsung yaitu untuk *cost driver* unit produksi adalah pemakaian bahan pembantu, ongkos rajang, cetak dan potong pita, potong grenjeng, pemakaian pita cukai, ongkos angkut bahan. *Cost driver* untuk jumlah pegawai adalah gaji mandor pabrik. *Cost driver* untuk jam tenaga kerja langsung adalah penyusutan aktiva tetap, pajak bumi dan bangunan pabrik, listrik pabrik, beban asuransi pabrik, pemeliharaan mesin dan peralatan.
- b. Mengidentifikasi banyaknya kegiatan per *cost driver* pada tabel no 17, untuk unit produksi totalnya adalah 292.440.000 (batang), untuk jumlah pegawai totalnya sebesar 470 (orang pegawai), untuk jam tenaga kerja langsung totalnya sebesar 3.588 (jam).
- c. Menentukan tarif per-unit hingga pembebanan biaya tidak langsung ke produk (halaman 67) terdapat bahwa produk Dana Super memiliki biaya tidak langsung sebesar Rp 17.608.627.281 sedangkan Fit Mild memiliki biaya tidak langsung sebesar Rp. 32.260.041.823.

3. Dari perhitungan biaya antara perusahaan dengan perhitungan *ABC system* terdapat selisih dari keduanya. Pada selisih perusahaan dengan *ABC system* yaitu untuk Dana Super sebesar Rp 44.279.646 yang mengalami *undercosted* atau perhitungan biaya yang dibebankan oleh perusahaan terlalu rendah dari *ABC system*, untuk Fit Mild sebesar Rp 17.180.722 juga mengalami *undercosted* atau perhitungan biaya yang dibebankan oleh perusahaan terlalu rendah dari *ABC system*.

### 7.2. Saran

1. Perusahaan perlu meninjau kembali sistem perhitungan harga pokok produksi yang telah diterapkan, terutama mengenal pembebanan biaya *overhead* ke produk yang banyak menimbulkan distorsi biaya yaitu membandingkan sistem biaya tradisional dengan *ABC system*.
2. Perusahaan perlu mempertimbangkan untuk menerapkan *ABC system* yang tidak hanya membebankan biaya *overhead* ke produk

berdasarkan unit, tetapi juga berdasarkan *batch*, produk, dan fasilitas, sehingga dapat memberikan informasi yang lebih akurat.

## DAFTAR PUSTAKA

- Armanto, Witjaksono, 2012. Akuntansi Biaya, Edisi Revisi, Cetakan Pertama, Yogyakarta : Graha Ilmu.
- Blocher, Stout, Cokins, 2011. Manajemen Biaya (Penekanan strategis), edisi 5, buku 1, Jakarta Selatan : Salemba Empat.
- Carter, K. Wiliam, 2006. Akuntansi Biaya, Edisi 14, Buku 1, Edisi 14, Jakarta : Salemba Empat.
- Cecily, Rairborn. A., 2011. Akuntansi Biaya (Dasar Dan Perkembangan), buku 1, edisi 7, Jakarta Selatan : Salemba Empat.
- Firdaus, Ahmad, 2012. Akuntansi Biaya, Edisi 3, Jakarta : Penerbit Salemba Empat.
- Francesca, Bartolaci 2004. Activity Based Costing in the Supply Chain Logistics activities cost analysis, Italy : Universita Degli Studi di Macerata. Di unduh pada tanggal 18 April 2013/ 15.55
- Hansen, Mowen, 2009. Akuntansi Manajerial, Edisi 8, buku 1, Jakarta : Salemba Empat.
- Horngren, Datar, Foster, 2005. Akuntansi Biaya (Penekanan Manajerial), Jilid 1, Jakarta : PT. Indeks Kelompok Gramedia,
- Kusmayadi 2012. Activity Based Costing in Global Era, Politeknik Negeri Semarang ISSN 1411-4321. Di unduh pada tanggal 16 April 2013/ 20.45
- Made, Wirartha. 2006. Metodologi Penelitian Sosial Ekonomi, Yogyakarta : CV. ANDI OFFSET.
- Mulyadi, 2003. Activity Based Costing (sistem informasi biaya untuk pengurangan biaya), Edisi 6, Yogyakarta : UPP AMP YKPN.
- \_\_\_\_\_, 2009. Akuntansi Biaya, Edisi 5, Yogyakarta : UPP STIM YKPN.
- Murti, Sumarni. 2006. Metodologi Penelitian Bisnis, Yogyakarta : Andi Yogyakarta.
- Samuel, Idowu 2004. Overhead proyecyions, United Kingdom : *The Chartered Institute of Management Acoountants*. [www.CIMAglobal.com](http://www.CIMAglobal.com) di unduh pada tanggal 16 April 2013/ 20.45
- Sarwono, Jonathan, 2008. Riset Bisnis (untuk pengambilan keputusan), Yogyakarta : CV. ANDI OFFSET.
- Soeharno, 2009. Mikro Ekonomi, Edisi pertama, Yogyakarta : CV. ANDI OFFSET.
- Stephanie, Edwards 2008. Activity Base Costing, United Kingdom : *The Chartered Institute of Management Acoountants*. [www.CIMAglobal.com](http://www.CIMAglobal.com) di unduh pada tanggal 16 April 2013/ 20.45
- Sugiri, Slamet, 2004. Akuntansi Manajemen (Sebuah Pengantar), Edisi ketiga, Yogyakarta : UPP AMP YKPN.
- Sukirno, Sadono, 2005. Mikro Ekonomi Teori Pengantar, Edisi ketiga, Jakarta : PT. RAJA GRAFINDO PERSADA
- Sumadi, Suryabrata, 2005. Metodologi Penelitian, Jakarta : PT. Raja Grafindo Persada.
- Suryawati, 2005. Teori Ekonomi Mikro, Edisi Pertama, Yogyakarta : (UPP) AMP YKPN.