

Sistem "Activity Based Costing"

Ferdinand Butarbutar, MBA

Latar Belakang Pemakaian Activity Based Costing

Pasar menjadi suatu arena perdagangan internasional dalam menghadapi era globalisasi, di mana batas negara semakin kecil porsinya dan yang akan dituntut ialah kemampuan daya saing yang semakin baik. Dengan demikian setiap manajemen perusahaan harus bisa memberikan informasi yang akurat di dalam menghitung dan mengendalikan cost dalam proses produksi untuk mencapai hasil yang efisien. Di dalam merancang ulang tatanan pabrik perlu juga memperhatikan pemakaian teknologi yang semakin canggih untuk bisa didayagunakan semaksimal mungkin dalam pencapaian target. Dalam rangka mempertahankan pertumbuhan perusahaan inilah perlu digunakan alat ukur yang lebih baik untuk mendapat data yang relevan dan akurat dari sisi keuangan. Era tahun 1980 Amerika mengalami kejadian yang menyakitkan di bidang industri otomotif, di mana perusahaan mobil Jepang sudah memasok mobil untuk memenuhi kebutuhan pelanggan, mobil didesain dengan kualitas handal dan irit, serta kemudahan servis. Banyak perusahaan yang menyelamatkan perusahaan dari ancaman kebangkrutan dengan melakukan strategi akuisisi dengan utang (leverage by-out). Kebijakan ini tidak selalu bisa tepat digunakan dalam kondisi ekonomi yang cepat berubah, di mana pasar global mendorong setiap usahawan harus bisa berkiprah dalam perdagangan internasional tanpa mengenal batas-batas negara sebagai suatu hambatan yang berarti. Untuk memenuhi tuntutan ini, di mana era 1990 menjadi suatu tahun perubahan, maka para pengusaha melakukan introspeksi internal khususnya di dalam perdagangan Amerika. Menyadari kondisi ini pembenahan pun dilakukan, yaitu perubahan struktur pembiayaan dalam sistem alokasi biaya. Dengan melakukan perubahan ini, diharapkan industri mereka akan bangkit kembali untuk memenuhi panggilan pasar internasional. Dan hanya unit-unit bisnis yang mau melakukan perubahan yang adaptiflah yang bisa bertahan dan hidup memperjuangkan perusahaannya masing-masing. Kondisi seperti ini juga pernah menimpa Jepang, di mana pada waktu kekalahan dalam perang dunia kedua membuat mereka belajar dengan tekun membenahi proses bisnisnya untuk selalu melakukan *Continuous Improvement*.

Konsep Tradisional

Pada umumnya peranan akuntansi manajerial sudah menunjukkan kesuksesannya dimulai pada abad ke sembilan belas sampai di penghujung abad ke dua puluh. Metode alokasi biaya yang menganut paham akuntansi manajerial dimulai dalam era kebangkitan industri Tekstil dan Baja di Amerika Serikat. Pada dekade ini perusahaan hanya bertitik tolak pada alokasi biaya material, biaya upah dan biaya overhead pabrik (di mana overhead biasanya diklasifikasi sebagai: penyusutan, power, dan fasilitas lain yang berhubungan dengan pabrik). Perlu kita simak bahwa metode costing di dalam praktek bisnis cukup banyak memberikan informasi yang berarti kepada manajemen dalam hal pengambilan keputusan. Namun demikian tidak tertutup kemungkinan bahwa sistem ini juga masih mempunyai kelemahan seperti:

1. Metode ini menggunakan jam kerja tenaga langsung sebagai dasar perhitungan untuk mengalokasi biaya overhead pabrik dari pusat-pusat biaya terhadap produk dan jasa.
2. Biasanya biaya overhead pabrik, dipadukan dalam pusat-pusat biaya kemudian dialokasikan terhadap produk sesuai dengan volume barang jadi yang diproduksi.
3. Biaya overhead pabrik jumlahnya relatif agak besar, dan biaya yang dibebankan terhadap unit-unit produk secara proporsional.

Bagi pelaku-pelaku bisnis, agar tetap bisa bertahan dalam era persaingan yang ketat, maka setiap unit bisnis perlu melakukan adaptasi yang cepat terhadap perubahan, serta penyempurnaan suatu sistem. Inilah salah satu alasan yang mendorong penulis akan memperbincangkan konsep *Activity Based Costing*.

Dasar Pemikiran Activity Based Costing

Perlu kita sepakati dari awal bahwa sasaran utama dari sistem ini ialah mencoba menempatkan bahwa langkah-langkah yang ditempuh oleh perusahaan adalah untuk bisa tetap hidup dan memperoleh laba yang wajar. Dengan menggunakan sistem ini harapan saya perusahaan akan bisa meningkatkan margin laba yang lebih longgar. Margin

ini bisa diantisipasi dengan melakukan beberapa perubahan yang selama ini tabu di dalam traditional costing. Perubahan atas konsep tradisional diilhami dengan beberapa alasan yang sangat mendasar, misalnya mengenai ketidaksepahaman dengan alokasi biaya tradisional, seperti:

1. Mengalokasikan biaya overhead secara proporsional terhadap produk. Kritikan yang muncul terhadap alokasi ini, ialah bagaimana caranya memilah-milah proses costnya sesuai dengan aktivitas masing-masing.
2. Perubahan atas pemakaian teknologi dan kegiatan produksi.
3. Alokasi biaya yang mengakibatkan distorsi dalam keputusan.

Dengan berbagai alasan dan pemikiran maka muncullah konsep pemilahan atas beberapa komponen, dalam hal ini kita sebut konsep Activity Based Costing (ABC). Konsep ABC merupakan suatu teknik kalkulasi biaya yang mendistribusikan cost terhadap semua kegiatan dan aktivitas perusahaan secara terkoordinasi. ABC mempunyai suatu pemikiran bahwa: Unit-unit Produk mendayagunakan Aktivitas, Aktivitas mendayagunakan Sumber Daya, dan Sumber Daya memanfaatkan Biaya. Dengan pemilahan ini, setiap proses costing akan semakin sederhana, karena bisa ditelusuri asal-usulnya.

Sumber Daya, Aktivitas dan Produk

Semua kegiatan yang berlaku pada perusahaan pasti ada pemicunya (cost driver). Pemicu biaya yang ada di dalam setiap aktivitas perlu dialokasikan dengan tepat dan akurat, sehingga harga pokok produksi per unit akan lebih kompetitif bila dipasarkan baik dalam perdagangan

domestik maupun internasional. Metode ABC mencoba membebaskan biaya terhadap produk sesuai dengan kapasitas sumber daya yang dimanfaatkan setiap aktivitas dalam kegiatan perusahaan. Sebagai bahan pemikiran mari kita lihat perbandingan alokasi biaya dengan Sistem Tradisional dan Sistem ABC, lihat gambar 1 dan 2.

Design of Activity Based Costing

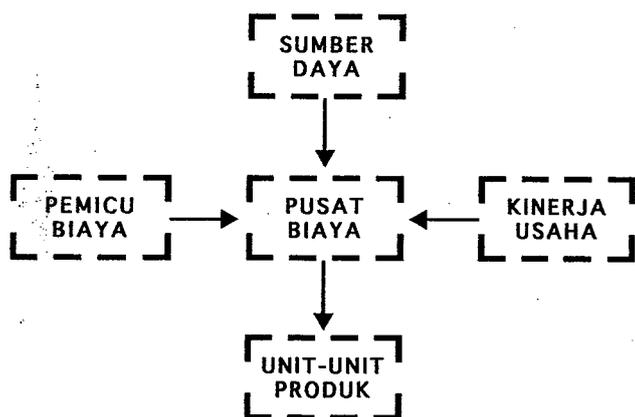
Alokasi biaya dengan pola ABC memerlukan pengendalian biaya yang saksama, untuk menelusuri setiap transaksi yang berhubungan dengan aktivitas yang volumenya besar dan frekuensinya tinggi memerlukan pembagian tanggung jawab, seperti pembagian di bawah ini:

1. Process Value Analysis (PVA)
2. Identifying Activity Centers
3. Tracing Costs to Activity Centers
4. Selecting Cost Drivers

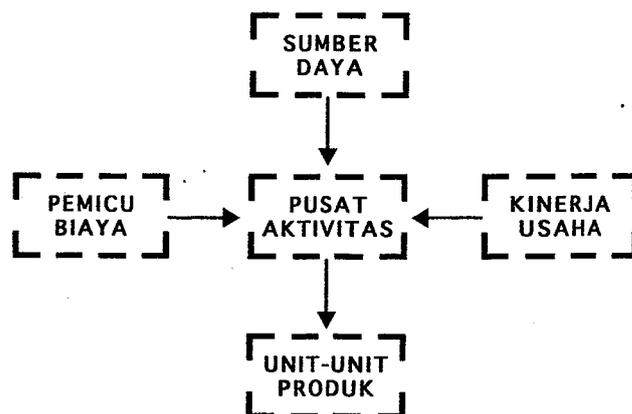
1. PROCESS VALUE ANALYSIS (PVA)

Di dalam proses ini, manajemen diminta untuk melakukan analisis atas pertambahan nilai terhadap aktivitas perusahaan. Semua aktivitas yang melibatkan sumber daya di dalam proses manufaktur harus dipilah-pilah, misalnya: aktivitas SDM yang mempengaruhi nilai produk dan aktivitas yang tidak mempengaruhi nilai produk. Aktivitas dan kegiatan ini harus diidentifikasi untuk melihat akurasi angka dalam proses costing. Misalnya, aktivitas memindahkan barang dari satu gudang ke gudang yang lain, atau penyelia yang melakukan inspeksi, dan para karyawan yang sedang menunggu hasil akhir dari proses produksi. Semua aktivitas yang dikonsumsi oleh sumber daya harus diidentifikasi terhadap produk, apakah kegiatan itu memberikan nilai tambah atau tidak. Lihat gambar 3: Tahapan Process Analysis.

Gambar 1
Alokasi Biaya Tradisional



Gambar 2
Alokasi Biaya
ACTIVITY BASED COSTING



Gambar 3
Process Value Analysis
(Value and Non Value Added)

Kondisi Sekarang – 20 hari Proses Produksi

Receipts	Store Raw. Mat.	Move it	Operation	Move it	Operation	Store Finished Goods	Pack & Ship
<i>NVA</i>	<i>NVA</i>	<i>NVA</i>	<i>VA</i>	<i>NVA</i>	<i>VA</i>	<i>NVA</i>	<i>VA</i>
1	5	1	1	2	1	8	1

Kondisi Sekarang – 10 hari Proses Produksi

Receipts	Raw. Mat.	Operation	Move it	Operation	Store Finished Goods	Pack & Ship
<i>NVA</i>	<i>NVA</i>	<i>NVA</i>	<i>VA</i>	<i>NVA</i>	<i>VA</i>	<i>NVA</i>
1	2	1	1	1	3	1

VA = Value-added Activity
NVA = Non-Value-added Activity

Gambar ini memberikan suatu informasi yang sangat penting bagi kita, yaitu para manajemen bisa melihat dengan teliti rangkaian aktivitas dan kegiatan perusahaan, dengan demikian bila manajemen berminat mengurangi proses produksi, maka si pengambil keputusan sudah mempunyai data yang akurat.

Kita sudah melihat aktivitas yang dikonsumsi, yaitu dari barang mulai diterima di gudang, diproses, dan sampai siap diserahkan kepada nasabah selama 20 hari. Bila memang manajemen mau mengurangi aktivitas menjadi 10 hari, apakah mungkin? Bila ini dilaksanakan, apakah tingkat kepuasan pelanggan akan semakin baik?

2. IDENTIFYING ACTIVITY CENTERS

Aktivitas dan jenis kegiatan unit usaha sesungguhnya sangat bervariasi bentuk dan juga prosesnya. Dalam hal inilah perlu melakukan identifikasi terhadap setiap jenis aktivitas yang memicu pembebanan biaya. Pusat Aktivitas (activity center) berarti merupakan sebagian dari proses produksi, di mana manajemen ingin memilah-milah biaya sesuai dengan kegiatan dan aktivitas dari setiap produk. Secara umum ABC membagi jenis kegiatan dan aktivitas di dalam 4 kelompok, sebagai berikut:

2.1. Facility Level Activities

Yaitu, aktivitas dan kegiatan yang dilakukan dalam rangka mempertahankan kapasitas perusahaan. Biaya-biaya yang dialokasikan terhadap pemeliharaan kapasitas, seperti: depresiasi, amortisasi, asuransi, dan biaya manaje-

men utama. Biaya-biaya ini pada umumnya dialokasikan terhadap unit-unit produk yang dihasilkan dalam satu rentang waktu tertentu.

2.2. Product Level Activities

Yaitu, aktivitas penelitian dan pengembangan produk serta usaha dan kegiatan yang dilakukan perusahaan untuk mempertahankan produknya agar bisa tetap bertahan di pasar. Biaya-biaya yang dibebankan untuk mempertahankan produk-produk tersebut, antara lain: biaya desain produk, biaya pengolahan produk, biaya pengujian produk. Biaya-biaya ini dibebankan terhadap produk atas dasar taksiran unit produk yang akan di hasilkan selama satu rentang waktu tertentu.

2.3 Batch Level Activities

Yaitu, aktivitas yang berhubungan dengan banyaknya batch yang akan dihasilkan. Biaya-biaya yang lazim dipakai untuk menjalankan kegiatan tersebut, antara lain: biaya pemesanan, biaya set up, biaya pengiriman kepada nasabah, dan biaya penerimaan material.

2.4. Unit Level Activities

Yaitu, aktivitas yang volumenya tergantung dari jumlah produksi. Biaya-biaya yang dibebankan untuk menjalankan kegiatan ini, antara lain: biaya bahan baku, biaya upah langsung, biaya bahan bakar, dan biaya-biaya pabrik lain yang dialokasikan terhadap produk berdasarkan jumlah unit yang dihasilkan.

3. TRACING COSTS TO ACTIVITY CENTERS

Sasaran dari tracing ini, ialah untuk menghindari distorsi dari alokasi pembebanan biaya. Dalam hal ini, biaya harus dipisahkan antara biaya langsung dan biaya tidak langsung. Misalnya, biaya upah, alokasi penyusutan, dan proses pembelian material. Penelitian terhadap perilaku biaya perlu diamati.

4. SELECTING COST DRIVERS

Transaksi yang terjadi di dalam unit bisnis sangat banyak dan frekuensinya tinggi, maka perlu melakukan pemilahan terhadap unit-unit produk yang dihasilkan. Salah satu contoh konkret, ialah Departemen Material Handling yang melakukan pembelian secara umum atas pesanan berbagai pihak yang ada di dalam perusahaan. Departemen ini membelanjakan biaya serta menggunakan waktu yang banyak dalam hal urusan pembelian. Transaksi yang dilakukan perlu diseleksi, misalnya pesanan mana yang mempengaruhi proses produksi, dan pesanan mana yang tidak berhubungan dengan manufaktur.

Sebagai contoh, mari kita lihat ilustrasi berikut:

Perusahaan SARVER memproduksi dua jenis produk, yaitu produk A dan B. Kapasitas untuk produk A jauh lebih kecil dibanding dengan produk B. Kemampuan Penjualan produk A sebesar 4.000 unit per tahun, dan produk B sebesar 20.000 unit per tahun. Saat ini perusahaan menggunakan *Jam Kerja Langsung* untuk mengalokasikan biaya overhead terhadap unit-unit produk. Biaya overhead yang sudah dianggarkan sebesar Rp 900.000,00 dengan Jam Kerja Langsung sebesar 50.000 jam. Maka rata-rata pemakaian Jam Kerja Langsung sebesar Rp 18,00 (Rp 900.000,00 : 50.000).

Kedua produk tersebut membutuhkan masing-masing tenaga kerja langsung untuk finishing. Produk A membutuhkan 2,5 Jam Kerja Langsung dan produk B membutuhkan 2 Jam Kerja Langsung. Alokasi pembiayaan yang dilakukan saat ini, ialah sebagai berikut:

TRANSAKSI	PRODUK A	PRODUK B
BAHAN BAKU	Rp 36,00	Rp 30,00
UPAH LANGSUNG	Rp 17,50	Rp 14,00
OVERHEAD	Rp 45,00 (2,5x18)	Rp 36,00 (2x18)
TOTAL COST PER UNIT	Rp 98,50	Rp 80,00

Misalkan, aktual biaya overhead manufaktur Produk A dan Produk B disebabkan beberapa *aktivitas* yang digolongkan sebagai berikut:

AKTIVITAS	TRACEABLE COSTS
Set up Mesin	Rp 255.000
Inspeksi Kualitas	Rp 160.000
Pemesanan Produksi	Rp 81.000
Jam Kerja pemakaian Mesin	Rp 314.000
Penerimaan Bahan	Rp 90.000
Total	Rp 900.000

Frekuensi transaksi untuk produk A dan B yang bisa dipilah-pilah sebagai berikut:

AKTIVITAS	TOTAL	PRODUK A	PRODUK B
Set up Mesin	5.000	3.000	2.000
Inspeksi Kualitas	8.000	5.000	3.000
Pesanan Produksi	600	200	400
Jam Kerja Pemakaian Mesin	40.000	12.000	28.000
Penerimaan Bahan	750	150	600

Pemilahan Biaya Overhead Manufaktur sesuai dengan Aktivitas, adalah sebagai berikut:

AKTIVITAS	TOTAL	TRANSAKSI	ALOKASI PER TRANSAKSI
Set up Mesin	Rp 255.000	5.000	Rp 51,00
Inspeksi Kualitas	Rp 160.000	8.000	Rp 20,00
Pesanan Produksi	Rp 81.000	600	Rp 135,00
Jam Kerja Pemakaian Mesin	Rp 314.000	40.000	Rp 7,85
Penerimaan Bahan	Rp 90.000	750	Rp 120,00

Kalkulasi Overhead manufaktur sesuai dengan pemilahan atas Produk A dan Produk B, sebagai berikut:

PRODUK A

AKTIVITAS	RATE	TRANSAKSI	TOTAL
Set up Mesin	Rp 51,00	3.000	Rp 153.000
Inspeksi Kualitas	Rp 20,00	5.000	Rp 100.000
Pesanan Produksi	Rp 135,00	200	Rp 27.000
Jam Kerja Pemakaian Mesin	Rp 7,85	12.000	Rp 94.200
Penerimaan Bahan	Rp 120,00	150	Rp 18.000
Total Overhead (A)			<u>Rp 392.200</u>
UNIT PRODUKSI (B)			<u>4.000</u>
Overhead Per Unit (A:B)			Rp 98,05

PRODUK B

AKTIVITAS	RATE	TRANSAKSI	TOTAL
Set up Mesin	Rp 51,00	2.000	Rp 102.000
Inspeksi Kualitas	Rp 20,00	3.000	Rp 60.000
Pesanan Produksi	Rp 135,00	400	Rp 54.000
Jam Kerja Pemakaian Mesin	Rp 7,85	28.000	Rp 219.000
Penerimaan Bahan	Rp 120,00	600	Rp 72.000
TOTAL OVERHEAD (A)			<u>Rp 507.800</u>
Unit Produksi (B)			<u>20.000</u>
Overhead Per Unit (A:B)			Rp 25,39

Perbandingan Kalkulasi overhead produksi per unit antara sistem Tradisional dengan sistem Activity Based Costing.

Sistem Activity Based Costing

TRANSAKSI	Produk A	Produk B
Bahan Baku	Rp 36,00	Rp 30,00
Upah Langsung	Rp 17,50	Rp 14,00
Overhead Produksi	Rp 98,05	Rp 25,39
Total Cost Per Unit	Rp 151,55	Rp 69,39

Sistem Tradisional

TRANSAKSI	Produk A	Produk B
Bahan Baku	Rp 36,00	Rp 30,00
Upah Langsung	Rp 17,50	Rp 14,00
Overhead Produksi	Rp 45,00	Rp 36,00
Total Cost Per Unit	Rp 98,50	Rp 80,00

Manfaat potensial dari Sistem ABC:

1. Product Profitability, di mana perusahaan memperoleh manfaat yang meningkatkan kontribusi margin yang lebih besar.
2. Continuous Improvement, manajemen ditantang untuk selalu berbuat, hari ini akan lebih baik dari hari kemarin.
3. Cost Reduction, dalam hal melakukan restrukturisasi maka ABC bisa menjadi salah satu cara untuk melakukan Value Engineering.
4. Memberikan informasi bagi manajemen untuk mengenali wawasan pasar dan sekaligus bisa menciptakan kebijakan strategis dalam menentukan harga jual.
5. Membuka cakrawala manajemen, agar dalam perubahan yang begitu cepat harus bisa merespons dengan adaptif.

Kesimpulan

Konsep Activity Based Costing menampilkan beberapa kenikmatan bisnis, dan kenikmatan inilah yang akan kita capai apabila dengan hati yang tulus, para manajemen mau menerima masukan konstruktif, untuk mengubah kultur perusahaan, serta dengan penuh tanggung jawab melakukan perubahan dengan full commitment.

Daftar Pustaka

1. Awasthi, Vidya N., Ph.D. (1994). Asisten Profesor Akunting di Santa Clara University, Santa Clara, California, Agustus.
2. Brausch, John M., CMA (1992). *Beyond ABC: Target Costing for Profit Enhancement*.

3. Garrison, Ray H., dan Eric W. Nooren (1994). *Managerial Accounting, Concepts for Planning, Control and Decision Making*. Richard D. Irwin.
4. John Senatore (1994). "Activity Based Costing: Strategy Tool for the 1990's," Summer.
5. Norkiewicz, Angela (1994). "Nine Steps to Implementing ABC (Pennsylvania Blue Shield Combined a structured methodology approach)," April.

Ferdinand Butarbutar, MBA adalah Faculty Member Sekolah Tinggi Manajemen Prasetiya Mulya.
