BAB II

LANDASAN TEORI

A. Akuntansi Manajemen

Menurut Hansen dan Mowen (2007), Akuntansi Manajemen adalah suatu kegiatan mengidentifikasi, mengumpulkan, mengukur, mengklasifikasi, dan melaporkan informasi yang bermanfaat bagi pengguna internal dalam merencanakan, mengendalikan dan mengambil keputusan. Akuntansi manajemen bersifat subjektif dengan menggunakan ukuran keuangan dan non-keuangan sehingga dapat menyajikan informasi yang lebih terperinci dan multidisiplin. Fokus dari akuntansi manajemen adalah nilai bagi pelanggan, manajemen kualitas total, dan persaingan berdasarkan waktu. Informasi akuntansi manajemen yang paling akurat dan relevan adalah aktivitas.

Menurut Mulyadi (2001, 1), akuntansi manajemen dipandang sebagai suatu sistem yang mengolah masukan berupa data operasi dan data keuangan untuk menghasilkan keluaran berupa informasi akuntansi yang dibutuhkan oleh pemakai. Dari pemaparan tersebut dapat dijelaskan bahwa akuntasi manajemen memiliki dua tipe yaitu tipe akuntansi dan tipe informasi. Disebut tipe akuntansi karena digunakan untuk mengolah informasi keuangan dalam memenuhi keperluan manajemen, sedangkan disebut tipe informasi karena menghasilkan suatu informasi yang berguna bagi pengambilan keputusan.

B. Konsep Biaya

Hansen dan Mowen (2004) mendefinisikan biaya sebagai kas atau nilai ekuivalen kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan

memberi manfaat saat ini dan di masa mendatang untuk organisasi. Menurut Mulyadi (2003, 4) biaya adalah kas atau nilai setara kas yang dikorbankan untuk memperoleh barang dan jasa yang diharapkan akan membawa manfaat sekarang atau di masa depan bagi organisasi. Sedangkan dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia biaya adalah uang yang dikeluarkan untuk mengadakan sesuatu; ongkos; belanja; pengeluaran.

Carter (2006, 2) membagi biaya dalam dua jenis biaya yaitu biaya produksi dan biaya pemasaran. Biaya yang berhubungan langsung dengan produk adalah biaya produksi. Biaya produksi terdiri dari 3 biaya yaitu biaya bahan baku (*direct materials*), biaya tenaga kerja (*direct labor*), dan biaya *overhead*. Biaya *overhead* adalah biaya-biaya produksi yang tidak berhubungan langsung terhadap produk seperti biaya material tidak langsung, biaya tenaga kerja tidak langsung, biaya sewa pabrik, biaya asuransi pabrik, biaya listrik pabrik, biaya penyusutan pabrik, dan lain sebagainya. *Direct materials* dan *direct labor* sering juga disebut *prime cost,* sedangkan *direct labor* dan *factory overhead* disebut *conversion cost*. Sedangkan menurut Horngren (2012, 133) ada satu lagi jenis biaya yaitu biaya tidak dialokasikan. Biaya tidak dialokasikan adalah biaya yang diidentifikasi dan tidak mempunyai hubungan dengan objek biaya.

Biaya dibebankan berdasarkan sumber daya yang dikonsumsi oleh objek biaya. Pembebanan biaya dapat dilakukan baik secara langsung maupun tidak langsung. Biaya langsung adalah biaya yang mudah ditelususri kepada objek biaya yang bersangkutan. Sedangkan, biaya tidak langsung adalah biaya yang tidak dapat ditelusuri kepada objek biaya yang bersangkutan.

Pembebanan biaya dapat dilakukan dengan metode penelusuran langsung (*direct tracing*) dan metode alokasi biaya (*cost allocation*). Metode penelusuran langsung adalah suatu proses pengidentifikasian dan pembebanan biaya yang berkaitan secara khusus dengan suatu objek. Penelusuran ini sering dilakukan melalui pengamatan fisik. Sedangkan metode alokasi biaya digunakan untuk menggambarkan pembebanan biaya tidak langsung kepada sebuah *cost object* tertentu. Metode ini menggunakan suatu pemicu *(driver)* untuk mengalokasikan biaya-biaya yang dikonsumsi oleh objek/aktivitas tertentu. Pemicu (*driver*) adalah faktor penyebab

yang dapat diamati untuk mengukur konsumsi sumber daya objek biaya.

C. Penggolongan Biaya

Mulyadi (2003, 13), menggolongkan biaya menjadi 5 yaitu:

1. Menurut fungsi pokok dalam perusahaan

a. Biaya produksi (*production cost*) adalah biaya yang terjadi untuk mengolah bahan baku (*material*) menjadi barang jadi (*finished good*) yang siap untuk dijual.

b. Biaya pemasaran (*marketing cost*) adalah biaya yang timbul dalam melaksanakan kegiatan pemasaran produk.

c. Biaya administrasi dan umum (*administrative and general cost*) adalah biaya untuk mengkoordinasikan kegiatan produksi dan pemasaran produk.

2. Menurut hubungan biaya dengan sesuatu yang dibiayai

a. Biaya langsung (*direct cost*) adalah biaya yang terjadi karena adanya sesuatu yang dibiayai.

b. Biaya tidak langsung (*indirect cost*) adalah biaya yang terjadinya tidak hanya dikarenakan oleh sesuatu yang dibiayai.

3. Menurut perilakunya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan

a. Biaya variabel (*variable cost*) adalah biaya yang jumlah totalnya berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan.

b. Biaya tetap (*fixed cost*) adalah biaya yang jumlah totalnya tetap dalam kisaran volume kegiatan tertentu.

c. Biaya semi variabel (*semi-variable cost*) adalah biaya yang berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Biaya ini dapat dirinci menjadi biaya variabel dan biaya tetap berdasarkan proporsi tertentu.

d. Biaya semi tetap (*semi-fixed cost*) adalah biaya tetap untuk tingkat volume kegiatan tertentu dan berubah dengan jumlah yang konstan pada volume kegiatan tertentu.

4. Menurut dasar jangka waktu manfaat

a. Pengeluaran modal (*capital expenditure*) adalah biaya yang mempunyai manfaat lebih dari satu periode akuntansi.

b. Pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*) adalah biaya yang hanya

mempunyai manfaat dalam periode akuntansi terjadinya pengeluaran tersebut.

5. Menurut objek pengeluaran

a. Biaya bahan baku (*direct materials*) adalah biaya bahan baku langsung yang digunakan untuk produksi.

b. Biaya tenaga kerja langsung (*direct labor*) adalah biaya tenaga kerja langsung yang digunakan untuk produksi.

c. Biaya *overhead* (*factory overhead*) adalah biaya bahan baku tidak langsung, biaya tenaga kerja tidak langsung, dan biaya lain yang berhubungan dengan produksi barang.

D. *Activity Based Costing*

1. Definisi *Activity Based Costing*

Menurut Mulyadi (2001, 34) Sistem *Activity Based Costing* dirancang berdasarkan pemikiran bahwa *cost object* memerlukan aktivitas-aktivitas yang memerlukan sumber daya. Pemikiran ini dibangun atas keyakinan bahwa biaya ada penyebabnya dan penyebab biaya dapat dikelola. Manajemen membutuhkan informasi untuk mengelola aktivitas-aktivitas tersebut sehingga dapat dijadikan *cost object*. Menurutnya, sistem ABC merupakan sistem akuntansi yang relevan dengan kebutuhan manajemen.

Menurut Don R. Hansen, dkk. (2009, 85), *Activity Based Costing* memberikan akurasi yang lebih besar dalam penetapan harga produk tetapi memerlukan lebih banyak sumber informasi. Sistem ABC tidak hanya menggunakan pemicu aktivitas unit saja untuk mengalokasikan *factory overhead*, melainkan juga menggunakan pemicu aktivitas non-unit sebab bila hanya menggunakan pemicu aktivitas unit saja dapat mendistorsi biaya unit produk. Untuk itu, sistem ABC menggunakan pemicu aktivitas unit dan non-unit agar *factory overhead* dapat ditelusuri lebih akurat ke masing-masing unit produksi.

Sedangkan, menurut Garrison dan Nooren (2000, 342) *Activity Based Costing* adalah suatu metode pembebanan biaya yang dirancang untuk menyediakan informasi biaya bagi manajer. Informasi tersebut akan digunakan dalam pengambilan keputusan strategis dan keputusan lainnya yang berpotensi mempengaruhi aktivitas dan biaya

tetap. Dengan penerapan metode *Activity Based Costing*, manajemen dapat mengurangi atau menghilangkan aktivitas-aktivitas yang tidak bernilai tambah.

2. Aktivitas

Aktivitas (*activity)* adalah representasi suatu tindakan yang dilakukan oleh alat atau orang untuk orang lain (Don R. Hansen, dkk. (2009, 97)). Identifikasi aktivitas adalah langkah utama dalam metode *Activity based Costing*. Kumpulan sederhana dari daftar aktivitas disebut dengan atribut aktivitas. Atribut aktivitas terdiri dari item-item informasi baik keuangan atau non-keuangan yang menggambarkan aktivitas individual. Sedangkan kamus aktivitas adalah daftar aktivitas suatu organisasi dengan berbagai atribut yang diinginkan.

Aktivitas dapat diklasifikasikan menjadi dua yaitu aktivitas utama dan aktivitas pendukung. Aktivitas utama adalah suatu aktivitas yang mengkonsumsi objek biaya akhir seperti produk atau pelanggan. Sedangkan, aktivitas pendukung adalah suatu aktivitas yang dikonsumsi objek biaya menengah seperti aktivitas utama, material, atau aktivitas pendukung lainnya.

Menurut Carter (2006, 143), aktivitas biaya digolongkan menjadi 4 kategori yaitu:

a. Level Unit

   Adalah aktivitas yang dilakukan pada saat setiap unit produk diproduksi. Biaya ini bersifat proporsional terhadap jumlah unit produksi.

b. Level *Batch*

   Adalah aktivitas yang berhubungan dengan sekelompok barang atau jasa lainnya seperti penjadwalan dan pemindahan *batch* produk.

c. Level Produk

   Adalah aktivitas yang dilakukan untuk mendukung keberadaan produk yang dihasilkan seperti merancang, mengembangkan, dan mengiklankan produk.

d. Level Pabrik

   Adalah aktivitas yang dilakukan untuk mengoperasikan pabrik sehingga dapat berjalan seperti biaya listrik, biaya penyusutan pabrik, dan biaya keamanan pabrik.

3. Pemicu Biaya

Menurut Hansen dan Mowen (2006: 147), pemicu biaya (*cost driver*) adalah faktor-faktor yang menyebabkan perubahan dalam penggunaan sumber daya, penggunaan aktivitas, biaya, dan pendapatan. Sedangkan menurut Kaplan dan Atkinson (2004), pemicu biaya (*cost driver*) adalah suatu faktor yang menyebabkan ditimbulkannya biaya.

Faktor-faktor penyebab biaya dapat diidentifikasi dengan menggunakan analisis penggerak. Penggerak biaya dapat dibedakan menjadi dua, yaitu:

a. Penggerak sumber daya (*resource driver*), adalah ukuran jumlah sumber daya yang dikonsumsi oleh suatu aktivitas dan digunakan untuk membebankan biaya sumber daya yang dikonsumsi terkait dengan suatu aktivitas ke aktivitas lain atau sebagai tempat penampungan biaya (*cost pool*) tertentu.
b. Penggerak aktivitas (*activity driver*), adalah ukuran *output* dari suatu aktivitas yang digunakan untuk mengukur jumlah aktivitas yang dilakukan untuk suatu objek biaya. Selain itu, penggerak biaya ini digunakan untuk membebankan biaya-biaya aktivitas dari tempat penampungan biaya ke objek biaya. Penggerak aktivitas ini berupa variabel yang dijadikan dasar untuk membebankan *activity cost*. Penggerak aktivitas mencerminkan konsumsi biaya oleh aktivitas atau konsumsi aktivitas oleh aktivitas lain, produk dan jasa.

4. Pengelompokan biaya

Pengelompokan biaya (*cost pooling*) adalah pengelompokan atau pengkategorian biaya-biaya individual. *Cost pool rate* adalah biaya *overhead* perusahaan per unit *cost driver* yang dihitung untuk setiap kelompok aktivitas

$$\textit{Cost pool rate} = \frac{\text{Taksiran } \textit{cost driver}}{\text{Taksiran total biaya pada } \textit{cost pool}}$$

5. Desain Langkah-langkah Sistem ABC

Dalam buku *Cost Management* karya Hansen, Mowen, & Guan (2009), desain langkah-langkah sistem ABC meliputi dua metode, yaitu penelusuran langsung (*cost tracing*) dan pengalokasian biaya (*cost allocation*). Biaya langsung yang dapat ditelusuri ke produk akan dibebankan secara langsung sesuai proporsi

jumlah unit yang diproduksi. Biaya ini meliputi *direct materials* dan *direct labor*.

Biaya tidak langsung yang meliputi *indirect material*, *indirect labor*, dan *overhead* lainnya akan dialokasikan dengan langkah-langkah sebagai berikut :

a. Mengidentifikasi, memisahkan, dan mengklasifikasi aktivitas-aktivitas dan atribut kunci

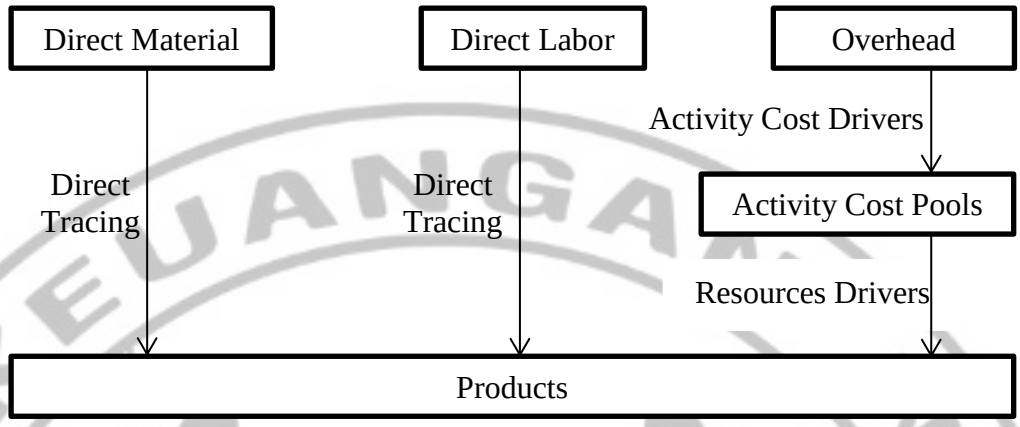
   Langkah ini dilakukan dengan membuat identifikasi aktivitas yang kemudian dibuat dalam daftar aktivitas. Aktivitas-aktivitas tersebut selanjutnya diklasifikasikan menjadi dua yaitu aktivitas utama dan aktivitas pendukung. Kemudian dibuat kelompok-kelompok aktivitas menengah berbasarkan klasifikasi tersebut.

   Kelompok-kelompok aktivitas menengah ini akan diisi oleh aktivitas-aktivitas kecil yang memiliki kesamaan tujuan. Misalnya kelompok aktivitas perawatan pasien akan diisi dengan aktivitas administrasi obat, penggantian baju pasien, dan pemberian makan. Kelompok ini akan diklasifikasikan pada aktivitas utama karena berhubungan langsung dengan pasien sebagai jasa layanan. Sedangkan kelompok aktivitas sepervisi perawat diisi dengan aktivitas penjadwalan, koordinasi, dan evaluasi. Kelompok ini akan diklasifikasikan pada aktivitas pendukung karena tidak berhubungan langsung dengan pasien.

b. Pengalokasian biaya sumber daya *overhead* ke aktivitas-aktivitas

   Langkah kedua adalah dengan menelusuri biaya sumber daya *overhead* yang tidak dapat diidentifikasi secara individual ke aktivitas-aktivitas. Biaya sumber daya *overhead* ini meliputi biaya tenaga kerja tidak langsung, bahan baku tidak langsung, energi, dan modal yang dicatat secara tidak detail. Faktor untuk mengukur konsumsi sumber daya *overhead* ke aktivitas disebut *resource driver*. *Resource driver* ini dapat menggunakan perbandingan waktu kerja atau objek lain antara biaya individu dan biaya massal sehingga biaya massal dapat dibebankan ke aktivitas-aktivitas secara proporsional.

Gambar II.1 Tahapan Pembebanan Biaya dengan Sistem ABC



Sumber: Buku *Cost Management* karya Hansen, Mowen, &Guan

c. Pengalokasian biaya aktivitas pendukung ke aktivitas utama

   Aktivitas pendukung akan dialokasikan ke aktivitas utama dengan menggunakan *resources driver* yang telah ditentukan sebagaimana langkah sebelumnya. Hal ini menyebabkan semua biaya *overhead* telah dialokasikan ke *activity cost pools* seperti terlihat dalam Gambar II.1.

d. Mengidentifikasi objek biaya dan aktivitas yang dikonsumsi objek biaya tertentu

   Setelah seluruh aktivitas utama ditentukan, maka biaya ini akan dialokasikan ke masing-masing objek biaya dengan proporsi penggunaan aktivitas atau pemicu biaya aktivitas (*activity driver*). *Activity driver* dapat menggunakan jam kerja, jam mesin, jumlah inputan, atau yang lainnya sesuai dengan aktivitas masing-masing. Sebagai contoh, untuk mengawasi produksi kursi jenis A 60 buah, jenis B 30 buah, dan jenis C 10 buah diperlukan aktivitas monitoring produk dengan menggunakan *activity driver* jam tenaga kerja.

e. Menghitung *rate* aktivitas utama

   Activity driver digunakan untuk menentukan besaran biaya aktivitas (*activity cost*). Sebagai contoh, aktivitas monitoring produk mengkonsumsi total 100 jam kerja pada 1 periode dengan beban gaji Rp10.000.000. Dari data ini dapat ditentukan *activity rate* untuk monitoring produk dengan rumus:

$$Activity\ rate = \frac{Activity\ cost}{Activity\ driver}$$

sehingga menghasilkan Rp100.000 per jam kerja monitoring.

f. Mengalokasikan biaya aktivitas ke objek aktivitas

Langkah terakhir adalah mengalokasikan biaya aktivitas ke objek aktivitas. Sebagai contoh, jenis produk A menggunakan jam kerja monitoring 70 jam sehingga akan didapat total pengalokasian aktivitas monitoring adalah 70 jam x Rp100.000/jam = Rp700.000. Kemudian biaya monitoring per unit produk A dapat dihitung Rp700.000 : 60 kursi = Rp11.667/kursi.

6. Manfaat ABC

Islahuzzaman (2011,50) menyatakan bahwa sistem ABC memiliki berbagai manfaat untuk perusahaan yang menerapkannya. Manfaat tersebut diantaranya adalah:

a. Menyediakan biaya produk yang akurat dan informatif.
b. Menyediakan pengukuran yang akurat atas pemicu-pemicu biaya aktivitas.
c. Membantu manager untuk mengakses biaya-biaya yang lebih relevan.
d. Membantu manager untuk memperbaiki produk dan membuat keputusan desain produk yang lebih baik.
e. Membantu manager dalam pengendalian biaya dan mempertinggi nilai proyek.

E. Biaya Pada Organisasi Sektor Publik

Mardiasmo (2004, 38) mengkategorikan biaya dalam organisasi sektor publik menjadi tiga kelompok, antara lain:

1. Biaya *input*, adalah sumber daya yang dikorbankan untuk memberikan pelayanan bagi masyarakat. Biaya input merupakan biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan produk, dengan kata lain biaya produksi. Biaya *input* terdiri dari biaya tenaga kerja dan biaya bahan baku dalam proses penyediaan barang ataupun jasa publik untuk masyarakat.
2. Biaya *output*, adalah biaya yang dikeluarkan untuk mengantarkan produk hingga sampai ke pihak pelanggan. Pada organisasi sektor publik, *output* dapat diukur dengan berbagai cara tergantung pada pelayanan yang dihasilkan. Contohnya pada perusahaan transportasi massa, biaya mungkin diukur berdasarkan biaya per penumpang.

3. Biaya proses, adalah biaya yang dapat dipisahkan berdasarkan fungsi organisasi. Biaya dapat diukur dengan mempertimbangkan fungsi organisasi, misalnya biaya departemen produksi, departemen personalia, biaya dinas-dinas, dan sebagainya.

F. Penelitian Sebelumnya

Penelitian sebelumnya tentang "Analisis Perhitungan Biaya Pendidikan Program Diploma I Perpajakan Konsentrasi PBB-P2 dan OC PBB Sekolah Tinggi Akuntansi Negara dengan Metode *Activity Based Costing*" dilakukan oleh Indra Adi Nugroho (2013). Penelitian tersebut membandingkan bagaimana harga pokok pelayanan sebelum dan sesudah menerapkan *Activity Based Costing System*. Penelitian tersebut mengambil objek penelitian organisasi sektor publik. Hasil penelitian menyatakan bahwa penerapan *Activity Based Costing System* dalam perhitungan harga pokok pelayanan yang diberikan kepada mahasiswa menghasilkan jumlah berbeda, namun lebih akurat karena biaya-biaya dibebankan berdasarkan aktivitasnya.

Penelitian sebelumnya tentang "*Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Mangerial Decision Making and Competitiveness*" dilakukan oleh Ashford C. Chea (2011). Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa *Activity-Based Costing system* tidak hanya cocok untuk perusahaan manufaktur saja, melainkan juga dapat diterapkan pada organisasi pelayanan seperti instansi pembiayaan, industri kesehatan, dan organisasi pemerintah. Manfaat dari ABC adalah mengidentifikasi pelanggan yang paling menguntungkan, lebih akurat dalam penetapan harga produksi dan pelayanan, meningkatkan profitabilitas, dan digunakan untuk tata kelola biaya yang baik.

Penelitian sebelumnya oleh Masyhudi AM (2008) tentang "Analisis Biaya dengan Metode *Activity Based Costing* Kepaniteraan Klinik Mahasiswa Fakultas Kedokteran Unissula di Rumah Sakit Pendidikan". Penelitian ini membandingkan biaya kepaniteraan klinik di Rumah Sakit Islam Sultan Agung sebelum dan sesudah menerapkan *Activity Based Costing System*. Penelitian tersebut mengambil objek penelitian pada organisasi sektor privat yang bergerak dalam bidang jasa. Hasil penelitian tersebut menyatakan bahwa penerapan *Activity Based Costing System*

dalam perhitungan biaya kepaniteraan klinik menghasilkan harga pokok yang berbeda namun lebih akurat karena biaya-biaya dibebankan berdasarkan aktivitasnya.

Penelitian sebelumnya oleh Hadiyani Zahra (2015) tentang "Penerapan *Activity-Based Costing System* Dalam Perhitungan Biaya Layanan Pada KPP Pratama Jakarta Cilandak". Penelitian ini menghitung jumlah biaya layanan tahun 2014 pada setiap seksi yang melakukan aktivitas utama di KPP Pratama Jakarta Cilandak. Hasil dari perolehan perhitungan biaya layanan yang dilakukan oleh KPP Pratama Jakarta dapat dijadikan acuan atau standar biaya layanan oleh KPP lainnya, baik Pratama maupun Madya, mengingat selama ini belum ada acuan biaya layanan atau standar biaya keluaran di Kantor Pelayanan Pajak.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu adalah dalam penelitian ini dibandingkan keakuratan penetapan anggaran biaya layanan dengan perhitungan berdasarkan metode *Activity Based Costing* dengan penetapan biaya biaya dengan metode saat ini. Dan penelitian ini juga berusaha memperoleh informasi berapakah sesungguhnya biaya untuk melaksanakan tugas-tugas pelayanan dari setiap seksi yang melakukan aktivitas pelayanan pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama. Dimana objek penelitian merupakan instansi pemerintah pada lingkungan Kementerian Keuangan yang bertugas melaksanakan penyuluhan, pelayanan, dan pengawasan kepada Wajib Pajak, serta memiliki target penerimaan yang telah ditetapkan setiap tahunnya.

G. Definisi Operasional

Definisi operasional terkait aspek atau indikator topik dalam kajian penelitian ini antara lain adalah sebagai berikut:

1. Aktivitas

   Aktivitas merupakan kombinasi dari manusia, teknologi, bahan baku, metode dan lingkungan yang memproduksi produk atau jasa tertentu.

2. *Cost object*

   Cost object merupakan target dari kalkulasi biaya.

3. *Cost pool*

   Cost pool adalah suatu wadah/tempat, di mana berbagai biaya aktivitas yang relevan atau homogen dipusatkan.

4. *Resources*

   Sumber daya-sumber daya yang dipergunakan dalam melaksanakan suatu kegiatan yang pada akhirnya akan meningkatkan suatu biaya.

5. *Cost drivers*

   Cost drivers merupakan faktor utama yang menciptakan permintaan aktivitas yang memengaruhi biaya.

H. Pembanding

Benchmark atau pembanding yang digunakan untuk melakukan analisis dalam penelitian ini antara lain adalah kajian akademis yang dilakukan oleh Indra Adi Nugroho (2013) tentang "Analisis Perhitungan Biaya Pendidikan Program Diploma I Perpajakan Konsentrasi PBB-P2 Dan OC PBB Sekolah Tinggi Akuntansi Negara Dengan Metode *Activity Based Costing*" karena kesamaan jenis objek penelitian yang digunakan, yaitu biaya layanan.