

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1. Hasil-hasil Penelitian Terdahulu

Sebelum melakukan penelitian ini, telah ditulis beberapa penelitian mengenai penerapan penentuan perhitungan harga suatu produksi menggunakan metode ABC. Penelitian-penelitian tersebut akan dikemukakan sebagai berikut :

Ahmad Habib Jamil (2010), meneliti tentang penerapan *Activity Based Costing* dalam menentukan harga pokok produksi studi pada UD. Kartika Sari Malang yang bergerak dalam usaha manufaktur furniture. Hasil penelitian menunjukkan objek penelitian masih menggunakan perhitungan Tradisional, dimana terjadi pembebanan antara penggunaan atau penerapan *Activity Based Costing* dengan perhitungan Tradisional. Yaitu pada produk daun pintu dan daun jendela mengalami *under cost*, sedangkan pada kusen dan rak dapur mengalami *over cost*.

Sri Ratnawati (2009), meneliti tentang penerapan *Activity Based Costing* dalam pembebanan Biaya Overhead Pabrik studi pada perusahaan kacang Sanghai Gangsar Ngunut Tulungagung, usaha yang bergerak dalam bidang penghasil aneka olahan kacang rasa. Hasil penelitian menunjukkan adanya perbedaan antara biaya *overhead* pabrik per unit yang dibebankan dengan sistem akuntansi biaya tradisional dengan biaya *overhead* dengan menggunakan sistem *Activity Based Costing*. Dalam penelitian ini terjadi *overcosting* pada dua produk dan empat produk mengalami *undercosting*. Sehingga peneliti ini menyarankan untuk

menggunakan sistem *Activity Based Costing* karena lebih akurat dalam pembebanan biaya *overhead* pabrik.

Pratiwi Estiningtyas (2007), meneliti tentang penerapan ABC sebagai dasar penetapan harga pokok produksi studi pada CV. Sultan Agung *Craft*. Hasil penelitian bahwa perhitungan dengan biaya ABC dengan sistem ABT. Dengan sistem ABC produk dengan volume produk tinggi mengalami *overcosting* atau pembebanan biaya yang terlalu tinggi yaitu pada produk *folding chair* dan *folding arm chair* dan *coralia folding arm chair*, Untuk produk bervolume produksi rendah terjadi *undercosting* yaitu pada produk *oval table* dan produk *rectanguler table*.

Tabel 2.1
Penelitian terdahulu

No	Nama, Tahun, Judul Penelitian	Variabel dan indikator atau Fokus Penelitian	Metode/Analisis Data	Hasil Penelitian
1	Ahmad Habib Jamil, 2010, Penerapan <i>Activity Based Costing</i> dalam Menentukan Harga Pokok Produk UD. Kartika Sari Malang.	Biaya Bahan Langsung, Biaya Tenaga Kerja Langsung, Biaya <i>overhead</i> , Harga pokok produksi	Analisis Kualitatif Deskriptif	Hasil penelitian menunjukkan perhitungan dengan sistem <i>Activity Based Costing</i> dengan volume produk rendah mengalami <i>undercost</i> atau pembebanan biaya terlalu rendah yaitu pada produk daun jendela dan daun pintu, untuk produk bervolume tinggi mengalami <i>overcost</i> atau pembebanan biaya terlalu tinggi yaitu pada produk kusen dan produk rak dapur.

2	Sri Ratnawati, 2009, Penerapan <i>Activity Based Costing</i> dalam Pembebanan Biaya <i>Overhead</i> Pabrik Studi Pada Perusahaan Kacang Sanghai Gangsar Ngunut Tulungagung	Biaya Bahan Baku Langsung, Biaya Tenaga Kerja Langsung, Alokasi Biaya <i>Overhead</i> Pabrik	Analisis Kualitatif Deskriptif	Dengan menerapkan <i>Activity Based Costing</i> dalam pembebanan <i>overhead</i> biaya produksi terlalu tinggi mengalami <i>overcosting</i> pada dua produk yaitu HC dan 84 dan pada empat produk pembebanan biaya terlalu rendah, sehingga mengalami <i>undercosting</i> . Maka peneliti ini menyarankan untuk menggunakan sistem <i>Activity Based Costing</i> karena lebih akurat dalam pembebanan biaya <i>overhead</i> pabrik.
3	Pratiwi Estiningtyas, 2007, Penerapan <i>Activity Based Costing</i> Sebagai Dasar Penetapan Harga Pokok Produksi Studi Pada CV. Sultan Agung Craft	Biaya Bahan Langsung, Biaya Tenaga Kerja Langsung, Biaya <i>overhead</i> , Harga pokok produksi	Metode Kualitatif Deskriptif	Hasil penelitian bahwa perhitungan dengan sistem <i>Activity Based Costing</i> produk dengan volume produk tinggi mengalami <i>overcosting</i> atau pembebanan biaya yang terlalu tinggi yaitu pada produk <i>folding chair</i> dan <i>folding arm chair</i> dan <i>coralia folding arm chair</i> , Untuk produk bervolume produksi rendah terjadi <i>undercosting</i> yaitu pada produk <i>oval table</i> dan produk <i>rectanguler table</i> .
4	Nur Maryam, 2005, Analisis Penerapan <i>Activity Based Costing</i> Pada PTPN XI PG. Djatiroto	Biaya Produksi Gula dan Tetes tahun 2002 dan 2003	Metode Kuantitatif	Hasil penelitian menyatakan bahwa dengan menggunakan alat analisis dua tahap, tahap pertama dengan empat langkah kemudian dilakukan tahap selanjutnya memperoleh hasil dengan perhitungn HPP dan pembebanan

				BOP diperoleh selisih kedua perhitungan produk tahun 2002 lebih rendah dari pada perhitungan tahun 2003. Sehingga dapat disimpulkan perusahaan menggunakan penerapan <i>Activity Based Costing</i> .
5	Eni Soliha, 2007, Penggunaan <i>Activity Based Costing</i> Dalam Perhitungan Harga Pokok Produksi PG. Kebon Agung Malang	Biaya bahan langsung, Biaya tenaga kerja langsung, Biaya overhead, Harga pokok produksi	Metode Kualitatif Deskriptif	Hasil penelitian bahwa perhitungan dengan <i>Activity Based Costing</i> produk dengan volume produk tinggi mengalami <i>overcosting</i> atau pembebanan biaya yang terlalu tinggi yaitu pada produk Gula, Untuk produk bervolume produksi rendah terjadi <i>undercosting</i> yaitu pada produk Tetes.
6	Miftakhul Roifah, 2014, Perancangan <i>Activity Based Costing</i> Dalam Meningkatkan Akurasi Perhitungan Harga Pokok Produksi Pada PT. PG. Krebbe Baru Bululawang Malang	Biaya bahan baku langsung, Biaya Tenaga Kerja Langsung, Biaya overhead pabrik, Harga pokok produksi, Harga jual.	Metode Kualitatif Deskriptif	Hasil penelitian bahwa perhitungan dengan menggunakan <i>activity based costing</i> produk bervolume banyak mengalami <i>overcosting</i> yaitu pada produk gula dengan memperoleh harga jual murah, untuk produk bervolume sedikit terjadi <i>undercosting</i> yaitu pada produk tetes dengan memperoleh harga jual tinggi.

Sumber: Data diolah

Dalam penelitian ini terdapat perbedaan dan persamaan dengan penelitian terdahulu. Adapun persamaan dan perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu disajikan dalam tabel 2.2 sebagai berikut :

Tabel 2.2
Persamaan dan Perbedaan
Penelitian Terdahulu dan Penelitian Sekarang

No	Nama, Tahun, Judul	Persamaan	Perbedaan
1	Ahmad Habib Jamil, 2010, Penerapan <i>Activity Based Costing</i> dalam Menentukan Harga Pokok Produk UD. Kartika Sari Malang.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sama dalam menggunakan penerapan <i>Activity Based Costing</i> dalam menentukan harga pokok produksi. 2. Sama dalam penggolongan aktivitas aktivitas yaitu aktivitas berlevel unit, batch, produksi, fasilitas. 3. Proses produksi pada penelitian ini sama dengan penelitian yang akan dilakukan melalui satu departemen yaitu melalui beberapa tahap. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Penelitian ini menggunakan objek penelitian di UD. Kartika Sari Malang dalam usaha furniture sedangkan penelitian yang akan dilakukan menggunakan objek penelitian di Perusahaan industri gula PT. PG. Kretet Baru.
2	Sri Ratnawati, 2009, Penerapan <i>Activity Based Costing</i> dalam Pembebanan Biaya <i>Overhead</i> Pabrik Studi Pada Perusahaan Kacang Sanghai Gangsar Ngunut Tulungagung.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sama dalam menggunakan penerapan <i>Activity Based Costing</i>. 2. Proses produksi pada penelitian ini sama dengan penelitian yang akan dilakukan melalui satu departemen yaitu melalui beberapa tahap. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Penelitian ini menggunakan metode <i>Activity Based Costing</i> dalam pembebanan biaya overhead pabrik, sedangkan penelitian yang akan dilakukan dengan menggunakan <i>Activity Based Costing</i> dalam mengukur akurasi perhitungan harga pokok produksi. 2. Penelitian ini dilakukan pada objek perusahaan yang bergerak dalam industri makanan ringan yaitu kacang

			<p>sanghai gangsar beraneka rasa sedangkan penelitian yang akan dilakukan pada objek perusahaan industri Gula.</p> <p>3. Dalam penggolongan aktivitas, penelitian ini menggunakan aktivitas berlevel unit, batch, dan fasilitas saja, sedangkan penelitian yang akan dilakukan menggunakan aktivitas berlevel unit, batch, produksi, dan fasilitas.</p>
3	<p>Pratiwi Estiningtyas, 2007, Penerapan <i>Activity Based Costing</i> Sebagai Dasar Penetapan Harga Pokok Produksi Studi Pada CV. Sultan Agung Craft</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sama dalam menggunakan penerapan <i>Activity Based Costing</i> dalam penetapan harga pokok produksi. 2. Sama dalam penggolongan aktivitas yaitu aktivitas berlevel unit, batch, produk, dan fasilitas. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Dalam penelitian ini menggunakan objek penelitian di CV. Sultan Agung Craft yaitu perusahaan yang bergerak dalam bidang manufaktur furniture dan handy craft, sedangkan penelitian yang akan dilakukan menggunakan objek penelitian di PT. PG. Krebet Baru perusahaan yang bergerak dalam insutri Gula. 2. Proses produksi CV. Sultan Agung Craft melalui dua departemen yaitu departemen pertama bagian produksi kemudian departemen kedua bagian perakitan beserta finishing, sedangkan proses produksi PG krevet melalui satu departemen akan tetapi

			melalui beberapa stasiun-stasiun mesin yang digunakannya.
4.	Nur Maryam, 2005, Analisis Penerapan <i>Activity Based Costing</i> Pada PTPN XI PG. Djatiroto	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sama dalam penggunaan <i>Activity Based Costing</i>. 2. Sama dalam penggunaan objek penelitian 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Berbeda dalam penggolongan aktivitas, peneliti ini menggunakan ke empat level aktivitas yaitu level unit, batch, produk fasilitas, sedangkan penelitian yang sedang dilakukan menemukan tiga aktivitas saja. 2. Peneliti ini menggunakan fokus penelitiannya pada tahun 2002 dan 2003 sedangkan penelitian yang dilakukan melakukan hanya satu periode.
5.	Eni Soliha, 2007, Penggunaan <i>Activity Based Costing</i> Dalam Perhitungan Harga Pokok Produksi PG. Kebon Agung Malang	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sama dalam penggunaan <i>Activity Based Costing</i> dalam penentuan harga pokok produksi untuk Gula dan Tetes 2. Sama dalam penggunaan objek penelitian. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Berbeda dalam penemuan penggolongan aktivitas, peneliti ini menemukan aktivitas level unit, dan aktivitas level fasilitas saja, sedangkan penelitian yang lakukan menemukan aktivitas level unit, produk, dan aktivitas.
6.	Miftakhul Roifah, 2014, Perancangan <i>Activity Based Costing</i> Dalam Meningkatkan Akurasi Perhitungan Harga Pokok Produksi Pada PT. PG. Kreet Baru Bululawang Malang.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sama dalam penggunaan metode ABC dalam perhitungan harga pokok produksi. 2. Proses produksi pada penelitian ini sama dengan penelitian terdahulu lainnya yaitu melalui satu 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Berbeda dalam penemuan penggolongan aktivitas level dimana pada penelitian yang sedang diteliti menemukan tiga level aktivitas, yaitu level unit, level produk, dan level fasilitas. 2. Berbeda dalam menentukan harga jual dimana penelitian ini setelah menemukan

		departemen dengan melalui beberapa tahap.	hasil perhitungan harga pokok produksi kemudian menghitung harga jual sedangkan pada penelitian terdahulu hanya berakhir pada perhitungan harga pokok produksinya saja.
--	--	---	---

Sumber: Data diolah

2.2.Kajian Teori

2.2.1. Biaya

Biaya adalah kas atau nilai ekuivalen kas yang dikorbankan untuk barang atau jasa yang diharapkan membawa keuntungan atau manfaat di saat ini atau di masa depan bagi organisasi. (Hansen&Mowen, 2011:47). Adapun menurut Carter (2009:30) Biaya adalah suatu nilai tukar, pengeluaran, atau pengorbanan yang dilakukan untuk menjamin perolehan manfaat.

Dari pengertian di atas dapat disimpulkan pengertian biaya adalah pengorbanan sumber-sumber ekonomi yang sudah terjadi atau akan terjadi yang dinyatakan dalam satuan uang untuk tujuan tertentu.

Menurut Syahata (2001:90) dalam pemikiran pokok akuntansi islam, yang dimaksud biaya adalah pengorbanan finansial dalam upaya mencapai atau mendapatkan uang masuk (*income*). Oleh karena itu dalam fiqih Islam biaya dapat dibagi sebagai berikut :

1. Biaya ada pengantinya (imbalan). Ini disebut biaya biasa.
2. Biaya yang tidak ada pengantinya. Ini disebut kerugian atau kerusakan.

Adapun pengertian Biaya Produksi adalah biaya yang berkaitan dengan pembuatan barang dan penyediaan jasa (Hansen & Mowen, 2011:56). Menurut Supriyono (2007:252) yang dimaksud biaya produksi adalah semua biaya yang berhubungan dengan fungsi produksi atau kegiatan pengolahan bahan baku menjadi produk selesai.

Dalam perspektif islam, biaya produksi yaitu biaya yang dikeluarkan dalam suatu usaha untuk menghasilkan dan menambah nilai guna dari suatu barang baik dari sisi fisik materialnya maupun dari sisi moralitasnya, sebagai sarana untuk mencapai tujuan hidup manusia sebagaimana digariskan dalam agama islam, yaitu mencapai kesejahteraan dunia dan akhirat. (Hamim dkk, 2011:272).

Adapun Firman Allah yang menerangkan faktor produksi sebagai berikut :

﴿ وَإِلَىٰ ثَمُودَ أَخَاهُمْ صَالِحًا ۚ قَالَ يَا قَوْمِ أَعْبُدُوا اللَّهَ مَا لَكُمْ مِنِّ

إِلَهِ غَيْرُهُ ۗ هُوَ أَنشَأَكُم مِّنَ الْأَرْضِ وَأَسْتَعْمَرَكُمْ فِيهَا فَاسْتَغْفِرُواهُ

ثُمَّ تَوْبُوا إِلَيْهِ ۚ إِنَّ رَبِّي قَرِيبٌ مُّجِيبٌ ﴿٦١﴾

“Dan kepada Tsamud (Kami utus) saudara mereka shaleh. Shaleh berkata : “Hai kaumku, sembahlah Allah, sekali-kali tidak ada begimu Tuhan selain Dia. Dia telah menciptakan kamu dari bumi (tanah) dan menjadikan kamu pemakmurannya, karena itulah mohonlah ampunannya, kemudian bertobatlah kepada-Nya, sesungguhnya Tuhanku amat dekat (Rahmat-Nya) lagi memperkenankan (doa hamba-Nya).” QS. Huud:61

Ayat di atas mengindikasikan bahwa bumi yang diciptakan Allah merupakan sumber bahan baku dan manusia merupakan tenaga kerja yang harus memanfaatkan sumber daya alam tersebut dengan baik. Dalam ayat Al-Qu’an di atas Allah menegaskan kepada manusia agar menjadikan alam makmur bukan sebagai perusak. Dalam hal ini maka bisa disimpulkan bahwa segala macam kegiatan produksi sangat tergantung kepada subjek yang memproduksi.

﴿ لَيْسَ عَلَيْكَ هُدَاهُمْ وَلَكِنَّ اللَّهَ يَهْدِي مَنْ يَشَاءُ ۗ وَمَا

تُنْفِقُوا مِنْ خَيْرٍ فَلِأَنْفُسِكُمْ ۗ وَمَا تُنْفِقُونَ إِلَّا ابْتِغَاءَ وَجْهِ

اللَّهِ ۗ وَمَا تُنْفِقُوا مِنْ خَيْرٍ يُوفَّ إِلَيْكُمْ وَأَنْتُمْ لَا تُظْلَمُونَ ﴿٢٧٢﴾

“Bukanlah kewajibanmu menjadikan mereka mendapat petunjuk, akan tetapi Allah-lah yang memberi petunjuk (memberi taufiq) siapa yang dikehendaki-Nya. Dan apa saja harta yang baik yang kamu nafkahkan (di jalan Allah), maka pahalanya itu untuk kamu sendiri. Dan janganlah kamu membelanjakan sesuatu melainkan karena mencari keridhaan Allah, dan apa saja harta yang baik yang kamu nafkahkan, niscaya kamu akan diberi pahalanya dengan cukup sedang kamu sedikitpun tidak akan dianiaya (dirugikan)”. QS. Al-Baqarah:272.

Modal sangat penting dalam kegiatan produksi. Kata *apa saja harta yang baik* menunjukkan bahwa manusia diberi modal yang cukup oleh Allah untuk dapat melakukan kegiatan pemenuhan kebutuhannya secara materi.

Dari pengertian di atas dapat disimpulkan biaya adalah pengorbanan finansial yang terjadi atau yang akan terjadi dalam upaya mendapatkan uang masuk dimana dalam fiqih disebutkan biaya imbalan atau biaya ada penggantinya dan biaya yang tidak ada penggantinya disebut juga kerugian. Biaya produksi adalah semua biaya yang berhubungan dengan kegiatan pengolahan bahan baku menjadi bahan jadi, biaya produksi dalam islam adalah yaitu biaya yang dikeluarkan atau harta yang dikeluarkan suatu usaha untuk menghasilkan dan menambah nilai guna dari suatu barang baik dari sisi fisik materialnya maupun dari sisi moralitasnya, sebagai sarana untuk mencapai tujuan hidup manusia sebagaimana digariskan dalam agama islam, yaitu mencapai kesejahteraan dunia dan akhirat.

2.2.2. Harga Pokok Produksi

2.2.2.1. Pengertian harga pokok produksi

Menurut Mardiasmo (2000:9) dalam Ratna Wijayanti (2011:9) Harga Pokok Produksi merupakan akumulasi dari biaya-biaya yang dibebankan pada produk yang dihasilkan oleh perusahaan atau pengguna berbagai sumber ekonomi yang digunakan untuk menghasilkan produk atau memperoleh aktiva.

Berdasarkan pendapat akademis tersebut dapat disimpulkan bahwa harga pokok produksi adalah semua biaya produksi yang digunakan untuk memproses suatu bahan baku hingga menjadi barang jadi dalam suatu periode waktu tertentu.

Penentuan harga produksi digunakan untuk perhitungan laba atau rugi perusahaan yang akan dilaporkan kepada pihak eksternal perusahaan. Selain itu, harga pokok produksi memiliki peranan dalam pengambilan keputusan perusahaan untuk beberapa hal seperti menerima atau mengolah pesanan, membuat atau membeli bahan baku, dan lain-lain. Informasi mengenai harga pokok produksi menjadi dasar bagi manajemen dalam pengambilan keputusan dalam hal keputusan harga jual produk yang bersangkutan. Oleh sebab itu, biaya-biaya yang dikeluarkan perusahaan untuk memproduksi suatu barang jadi dapat diperhitungkan untuk menentukan harga jual yang tepat serta akurat. (Hansen&Mowen, 1999:126)

2.2.2.2. Komponen harga pokok produksi

Komponen Harga Pokok Produksi terdiri dari tiga elemen biaya produk yaitu Biaya Bahan Baku, Biaya Tenaga Kerja Langsung, dan Biaya *Overhead* Pabrik.

Pengertian dari ketiga elemen biaya produk adalah:

1. Biaya Bahan Baku.

Pengertian Biaya Bahan Baku menurut Carter (2009:40) menyebutkan biaya bahan baku langsung adalah semua biaya

bahan baku yang membentuk bagian integral dari produk jadi dan dimasukkan secara eksplisit dalam perhitungan biaya produksi. Adapun menurut Sulastiningsih dan Zulkifli (1999:143) merupakan komponen biaya yang terbesar dalam pembuatan produk jadi.

Menurut Hamim dalam Ensiklopedia Nabi Muhammad (2011:206) menyebutkan dalam produksi bahan baku di butuhkan dalam suatu proses produksi, seperti di jelaskan dalam Firman Allah Surat Al-Kahfi ayat : 96 sebagai berikut :

ءَاتُونِي زُبَرَ الْحَدِيدِ ^ط حَتَّىٰ إِذَا سَاوَىٰ بَيْنَ الصَّدَفَيْنِ قَالَ

أَنْفُخُوا ^ط حَتَّىٰ إِذَا جَعَلَهُ نَارًا قَالَ ءَاتُونِي أُفْرِغْ عَلَيْهِ

قَطْرًا ﴿٩٦﴾

Artinya : “Berilah aku potongan-potongan besi". Hingga apabila besi itu telah sama rata dengan kedua (puncak) gunung itu, berkatalah Dzulkarnain: "Tiuplah (api itu)". Hingga apabila besi itu sudah menjadi (merah seperti) api, diapun berkata: "Berilah aku tembaga (yang mendidih) agar aku kutuangkan ke atas besi panas itu".

Dari ayat Al-Quran tersebut dapat disimpulkan dalam Islam pemakaian bahan baku dibutuhkan dan diperbolehkan dalam suatu perindustrian, dilihat dari kutipan arti ayat tersebut yang

menjelaskan Dzulkarnain dapat membuat dinding dengan dua komponen bahan baku yaitu besi dan tembaga

Biaya Bahan Baku adalah biaya yang digunakan untuk memperoleh semua bahan baku yang akan digunakan untuk proses produksi dan dapat dikalkulasikan secara langsung ke dalam biaya produksi. Bahan baku adalah bahan yang akan diolah menjadi bagian produk selesai atau produk jadi dan dapat ditelusuri secara fisik dan mudah ke produk tersebut. Dalam Islam bahan baku sangat dibutuhkan dalam proses produksi. Besarnya Biaya Bahan Baku ditentukan oleh biaya perolehannya yaitu dari pembelian sampai dengan biaya dapat digunakan dalam proses produksinya. Contoh biaya bahan baku adalah biaya pembelian tebu yang akan diolah menjadi gula atau biaya pembelian kayu yang akan digunakan untuk membuat furniture.

2. Biaya Tenaga Kerja Langsung.

Menurut Carter (2009:41) Biaya tenaga kerja langsung adalah tenaga kerja yang melakukan konversi bahan baku langsung menjadi produk jadi dan dapat dibebankan secara layak ke produk tertentu. Menurut Hansen dan Mowen (2011:57), biaya tenaga kerja langsung adalah tenaga kerja yang dapat ditelusuri secara langsung pada barang atau jasa yang sedang diproduksi. Adapun menurut Sulastiningsih dan Zulkifli (1999:165) pengertian Biaya Tenaga Kerja Langsung adalah:

“ Biaya tenaga kerja langsung adalah biaya utama dan sekaligus sebagai biaya konversi, yaitu gaji dan kesejahteraan karyawan pabrik”

Biaya tenaga kerja langsung adalah biaya yang dikeluarkan untuk penggunaan tenaga kerja langsung dalam pengolahan suatu produk dari bahan baku menjadi barang jadi. Contoh biaya tenaga kerja langsung adalah gaji atau upah dan tunjangan yang dibayarkan kepada tenaga kerja bagian produksi yang memproduksi bahan baku menjadi barang jadi.

Adapun Ayat Al-Quran yang menerangkan tentang pembayaran upah sebagai berikut :

قَالُوا يٰذَا الْقَرْنَيْنِ اِنَّ يٰۤاٰجُوۡجَ وَمَآجُوۡجَ مُفْسِدُوۡنَ فِى
اَلۡاَرْضِ فَهَلْ نَجْعَلُ لَكَ خَرْجًا عَلٰۤى اَنْ تَجْعَلَ بَيْنَنَا وَبَيْنَهُمَّ

سَدًّا

“Mereka berkata: “Hai Dzulkarnain, Sesungguhnya Ya’juj dan Ma’juj itu orang-orang yang membuat kerusakan di bumi, Maka dapatkah kami memberikan sesuatu pembayaran kepadamu, supaya kamu membuat dinding antara kami dan mereka” (Al-Kahfi:94).

Dalam prespektif islam, adapun kriteria membayar upah tenaga kerja atau mengeluarkan biaya tenaga kerja dengan baik

adalah memberikan tingkat upah yang wajar dan sesuai kesepakatan di awal bekerja, membayar upah dengan segera, dan memastikan bahwa upah diterima oleh tenaga kerja. (Hamim, 2011:266)

Dalam firman Allah disebutkan dalam QS. At-Taubah ayat 105, yang berbunyi sebagai berikut:

وَقُلْ أَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ

وَسُتُرَدُّونَ إِلَىٰ عِلْمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنبِّئُكُمْ بِمَا

كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ ﴿١٠٥﴾

“Dan katakanlah : “Bekerjalah kamu, maka Allah dan Rasul-Nya serta orang-orang mu’min akan melihat pekerjaanmu itu, dan kamu akan dikembalikan kepada Allah Yang Mengetahui akan ghaib dan yang nyata, lalu diberikan-Nya kepada kamu apa yang kamu kerjakan.” (At Taubah: 105).

Aisyah ra, istri Nabi Muhammad SAW, berkata, “Rasulullah saw dan Abu Bakar mengupah seseorang laki-laki yang pintar sebagai penunjuk jalan. Laki-laki itu berasal dari Bani Dil, termasuk Kafir Quraisy. Beliau berdua menyerahkan kendaraannya kepada laki-laki itu (sebagai Upah), dan keduanya berjanji kepadanya akan bermalam di gua Tsur selama tiga malam. Pada hari yang ketiga, keduanya menerima kendaraannya.” (HR. Bukhari)

Ibnu Umar ra berkata, “Rasulullah saw bersabda, “Berikanlah upah kepada pekerja sebelum keringatnya kering.” (HR. Ibnu Majah)

Dari kesimpulan riwayat perowi hadis dan ayat Al-Quran di atas, dalam pemberian upah tenaga kerja muncul ketika pekerjaan selesai dan harus sesuai dengan kriteria pembayaran upah, diantaranya membayar upah dengan baik, yaitu dengan membayar upah atau biaya tenaga kerja kepada tenaga kerja yang bersangkutan dengan tepat waktu atau sesuai kesepakatan awal.

3. Biaya *Overhead* Pabrik.

Pengertian Biaya *Overhead* Pabrik menurut Hansen & Mowen (2000:46) Biaya *Overhead* Pabrik adalah biaya produksi selain dari bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung dikumpulkan menjadi satu kategori. Menurut Sulastiningsih dan Zulkifli (1999:175) adalah elemen biaya produksi yang tidak dapat diklasifikasikan sebagai biaya bahan baku langsung atau biaya tenaga kerja langsung. Adapun menurut Carter (2009:42) menyebutkan biaya *overhead* pabrik adalah biaya pabrik yang terdiri atas semua biaya manufaktur yang tidak ditelusuri secara langsung ke output tertentu.

Dari pengertian akademis di atas dapat disimpulkan pengertian biaya *overhead* pabrik adalah biaya produksi yang dikeluarkan selain biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung. Contoh elemen yang terdapat pada biaya *overhead* pabrik meliputi biaya bahan penolong, biaya tenaga kerja tidak langsung, biaya listrik air pabrik, biaya overhead lain-lain.

Adapun menurut Hansen dan Mowen (2011:98) menyebutkan penggolongan biaya *overhead* pabrik atas dasar-dasar perilaku biaya sebagai berikut :

1) Biaya Tetap.

Biaya tetap adalah biaya yang memiliki karakteristik sebagai berikut :

- a. Biaya yang jumlah totalnya tetap konstan tidak dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan atau aktivitas sampai dengan tingkatan tertentu.
- b. Pada biaya tetap, biaya satuan (unit cost) akan berubah berbanding terbalik dengan perubahan volume kegiatan, semakin tinggi volume kegiatan semakin rendah biaya satuan, semakin rendah volume kegiatan semakin tinggi biaya satuan. Contoh biaya *overhead* pabrik tetap misalnya : biaya asuransi pabrik, biaya penyusunan akiva tetap, gaji staf pabrik dan mandor, dan biaya tetap lainnya.

2) Biaya Variabel.

Biaya variabel adalah biaya yang memiliki karakteristik sebagai berikut :

- a. Biaya yang jumlah totalnya akan berubah secara sebanding dengan perubahan volume kegiatan, semakin besar volume kegiatan semakin besar pula jumlah total

biaya variabel, semakin rendah volume kegiatan semakin rendah pula jumlah total biaya variabel.

- b. Pada biaya variable, biaya satuan tidak dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan, jadi biaya satuan konstan.

Contoh Biaya *Overhead* Pabrik variabel misalnya : sebagian biaya tenaga kerja tidak langsung, biaya bahan penolong, bahan bakar dan lain-lain biaya *overhead* variabel.

3) Biaya Semi Variabel.

Karakteristik Biaya Semi Variabel sebagai berikut :

- a. Biaya yang jumlah totalnya akan berubah sesuai dengan perubahan volume kegiatan, akan tetapi bersifat perubahannya tidak sebanding. Semakin tinggi volume kegiatan semakin besar jumlah total biaya, semakin rendah volume kegiatan semakin rendah pula jumlah total biaya, tetapi perubahannya tidak sebanding.

Dalam perusahaan manufaktur untuk menghasilkan produk yang akan dipasarkan membutuhkan berbagai jenis biaya, dan biaya-biaya ini akan menjadi dasar penentu Harga Pokok. Harga Pokok Produksi dikeluarkan untuk tujuan menghasilkan biaya produk jadi. Harga Pokok Produksi tidak dicatat dalam rekening biaya, melainkan dibebankan pada produk yang dihasilkan dan laporan dalam neraca persediaan. Harga Pokok Produksi tersebut

belum akan tampak dalam laporan Laba-Rugi sebelum produk yang bersangkutan terjual.

2.2.2.3. Penentuan harga pokok produksi

Penentuan harga pokok produksi digunakan untuk perhitungan laba rugi perusahaan yang akan dilaporkan kepada pihak eksternal perusahaan. Informasi mengenai harga pokok produksi menjadi dasar bagi manajemen dalam pengambilan keputusan harga jual produk yang bersangkutan.

Menurut Tjiptono dalam Birusman (2011:92), menurut prespektif ekonomi Islam metode penetapan harga dikelompokkan menjadi empat macam berdasarkan basisnya, yaitu berbasis permintaan, biaya, laba, dan persaingan. Pada hal ini harga pokok produksi termasuk dalam penentuan harga berdasarkan basis biaya. Dalam metode penetapan harga berbasis biaya, faktor penentu harga yang utama adalah aspek penawaran atau biaya, bukan aspek permintaan. Harga ditentukan berdasarkan biaya produksi dan pemasaran yang ditambah dengan jumlah tertentu sehingga dapat menutupi biaya-biaya langsung, biaya *overhead*, dan laba.

Menurut Ibnu Taimiyah dalam Birusman, menerangkan penetapan harga dalam prespektif islam mempunyai dua aspek bentuk, ada yang boleh dan ada yang haram. Tas'ir (harga) ada yang zalim itulah yang diharamkan dan ada yang adil, itulah yang dibolehkan.

Pada setiap perusahaan mempunyai metode harga pokok produksi yang berbeda-beda. Adapun metode pengumpulan harga pokok produksi dibagi menjadi dua :

1. Metode Harga Pokok Pesanan.

Menurut Carter (2009:144) menyebutkan “metode harga pokok pesanan adalah metode pengumpulan harga pokok produk di mana biaya dikumpulkan untuk setiap pesanan atau kontrak atau jasa secara terpisah, dan setiap pesanan atau kontrak dapat dipisahkan identitasnya.”

Pengolahan produknya akan dimulai setelah datangnya pesanan dari langganan atau pembeli melalui dokumen pesanan penjualan (sales order), yang memuat jenis dan jumlah produk yang dipesan, spesifikasi pesanan, tanggal pesanan diterima dan harus diserahkan. Pesanan penjualan merupakan dasar kegiatan produksi perusahaan.

Dalam metode penentuan harga pokok pesanan, harga pokok dikumpulkan untuk setiap pesanan sesuai dengan biaya yang dinikmati oleh setiap pesanan. Jumlah biaya produksi setiap pesanan akan dihitung pada saat pesanan selesai. Untuk menghitung biaya satuan, jumlah biaya produksi pesanan tertentu dibagi jumlah produksi pesanan yang bersangkutan. Contoh perusahaan yang memproduksi atau menghasilkan jasa atau dasar pesanan misalnya perusahaan percetakan, kontraktor bangunan, kantir akuntan atau konsultan, pabrik botol dan sebagainya.

2. Metode Harga Pokok Proses.

Metode harga pokok proses menurut Carter (2009:174) adalah metode pengumpulan harga pokok produk di mana biaya dikumpulkan untuk setiap satuan waktu tertentu, misalnya bulan, triwulan, semester, tahun.

Pada metode harga pokok proses perusahaan menghasilkan produk yang homogen, bentuk produk bersifat standar, dan tidak tergantung spesifikasi yang diminta oleh pembeli.

Kegiatan produksi perusahaan ditentukan oleh *budget* produksi atau skedul produksi untuk satuan waktu tertentu yang sekaligus dipakai dasar oleh bagian produksi untuk melaksanakan produksi. Tujuan produksi untuk mengisi persediaan yang selanjutnya akan dijual kepada pembeli, oleh karena sifat produk homogen dan bentuknya standar maka kegiatan produksi dapat dilaksanakan secara kontinyu atau terus menerus.

Metode harga pokok proses menghitung Jumlah total biaya dihitung setiap akhir periode dengan menjumlah semua elemen biaya yang dinikmati produk dalam satuan waktu yang bersangkutan. Untuk menghitung biaya metode harga pokok proses yaitu, jumlah total biaya produksi pada satuan waktu tertentu dibagi jumlah produk yang dihasilkan pada satuan waktu yang sama. Contoh perusahaan yang menghasilkan produk atau jasa atas dasar proses, misalnya pabrik semen, kertas, penyulingan minyak mentah, gula dan sebagainya.

karakteristik dari metode harga pokok pesanan dan harga pokok proses sebagai berikut :

Tabel 2.3

Karakteristik Metode Harga Pokok Pesanan dan Proses

Segi Perbedaan	Metode Harga Pokok Pesanan	Metode Harga Pokok Proses
Dasar kegiatan produksi	Pesanan langganan	<i>Budget</i> produksi
Tujuan produksi	Untuk melayani pesanan	Untuk persediaan yang akan dijual
Bentuk produk	Tergantung spesifik pemesan dan dapat dipisahkan identitasnya	Homogin dan standar
Biaya produksi dikumpulkan	Setiap pesanan	Setiap satuan waktu
Kapan biaya produksi dihitung	Pada saat suatu pesanan selesai	Pada akhir periode atau satuan waktu
Menghitung harga pokok	Harga pokok pesanan tertentu dibagi Jumlah produk pesanan yang bersangkutan	Harga pokok periode tertentu dibagi Jumlah produk periode yang bersangkutan
Contoh perusahaan	Percetakan, Kontraktor, Konsultan, Kantor akuntan	Semen, kertas, tekstil, petrokimia, gula, penyulingan minyak, air minum.

Sumber: Supriyono (1982:38)

Metode penentuan harga pokok atau penentuan biaya dapat dikelompokkan menjadi dua metode menurut Supriyono (2007:257), yaitu:

1) Metode *Full Costing*.

Metode *full costing* adalah metode penentuan biaya yang memasukan semua biaya produk variabel dan biaya produksi tetap ke dalam harga pokok produk. Oleh karena itu, dalam metode penentuan biaya penuh atau *full costing*, elemen biaya produk mencakup :

1. Biaya bahan baku.
2. Biaya tenaga kerja langsung.
3. Biaya *overhead* pabrik variabel.
4. Biaya *overhead* pabrik tetap.

2) Metode *Variable Costing*.

Metode *variable costing* adalah metode penentuan biaya yang hanya memasukan biaya produk variabel ke dalam harga pokok produk. Oleh karena itu, dalam metode ini biaya produk meliputi :

1. Biaya bahan baku.
2. Biaya tenaga kerja langsung.
3. Biaya *overhead* pabrik variabel.

Perbedaan pokok antara metode *full costing* dan *variabel costing* terletak pada perlakuan biaya tetap produksi. Dalam metode *full costing* dimasukan unsur biaya karena masih berhubungan dengan pembuatan produk berdasarkan tarif, sehingga apabila produksi sesungguhnya berbeda dengan tarifnya maka akan timbul kekurangan atau kelebihan pembebanan. Tetapi pada *variabel costing* memperlakukan biaya produksi tetap bukan sebagai unsur harga pokok produksi, tetapi lebih tepat dimasukan sebagai biaya periodik, yaitu dengan membebankan seluruhnya ke periode dimana biaya tersebut dikeluarkan.

Dalam metode *full costing*, perhitungan harga pokok produksi dan penyajian laporan laba rugi didasarkan pendekatan "*fungsional*". Jadi yang disebut sebagai biaya produksi adalah seluruh biaya yang berhubungan

dengan fungsi produksi, baik langsung maupun tidak langsung, tetap maupun variabel. Dalam metode *variable costing*, menggunakan pendekatan “tingkah laku”, artinya perhitungan pokok produksi dan penyajian laporan laba rugi didasarkan atas tingkah laku biaya. Biaya produksi dibebankan biaya variabel saja, dan biaya tetap dianggap bukan biaya produksi. (Supriyono, 2007:256)

2.2.3 Sistem Tradisional

2.2.3.1 Pengertian sistem tradisional

Beberapa akademis menyebutkan beberapa konsep Sistem Tradisional yang berbeda-beda. Hansen dan Mowen (1999:57) menyatakan Sistem Tradisional adalah sistem akuntansi biaya yang mengasumsikan bahwa semua diklasifikasikan sebagai tetap atau variable berkaitan dengan perubahan unit atau volume produk yang diproduksi. Adapun menurut Supriyono (2007:263) menyatakan Sistem Biaya Tradisional hanya membebankan biaya produk sebesar biaya produksinya.

Dari beberapa pendapat akademis tersebut dapat disimpulkan bahwa Sistem Tradisional adalah sistem penentuan Harga Pokok Produksi yang menggunakan dasar pembebanan biaya sesuai dengan perubahan unit atau volume produk yang diproduksi. Sistem Tradisional didesain pada waktu teknologi manual digunakan untuk pencatatan transaksi keuangan. Sistem Tradisional didesain untuk perusahaan manufaktur. Oleh karena itu, dalam Sistem Tradisional biaya produksi terdiri dari tiga elemen yaitu:

- a. Biaya Bahan Baku (BBB)
- b. Biaya Tenaga Kerja Langsung (BTKL)
- c. Biaya *Overhead* Pabrik (BOP)

Biaya Bahan Baku dan Biaya Tenaga Kerja Langsung merupakan biaya langsung sehingga tidak menimbulkan masalah pembebanan pada produk. Pembebanan Biaya Bahan Baku dan Biaya Tenaga Kerja Langsung dapat dilakukan secara akurat dengan menggunakan pelacakan langsung atau pelacakan *driver*. Namun, pelacakan Biaya *Overhead* Pabrik menimbulkan masalah karena Biaya *Overhead* Pabrik tidak dapat diobservasi secara fisik. Oleh karena itu, pembebanan Biaya *Overhead* Pabrik harus berdasarkan pada penelusuran *driver* dan alokasi.

Dalam Sistem Tradisional hanya menggunakan *driver-driver* aktivitas berlevel unit untuk membebankan Biaya *Overhead* Pabrik pada produksi. *Driver* aktivitas berlevel unit adalah faktor-faktor yang menyebabkan perubahan biaya sesuai dengan perubahan unit produksi yang diproduksi. Contoh *driver-driver* berlevel unit misalnya jumlah unit produksi yang dihasilkan, jam kerja langsung, jam mesin, persentase dari Biaya Bahan Baku, persentase dari Biaya Tenaga Kerja Langsung.

Penggunaan *driver* biaya berlevel unit untuk membebankan Biaya *Overhead* Pabrik pada produk menggunakan asumsi bahwa *overhead* yang dikonsumsi oleh produk mempunyai korelasi yang sangat tinggi dengan jumlah unit produksi yang diproduksi. Sistem Tradisional akan

menimbulkan *distorsi* biaya yang besar. Distorsi tersebut dalam bentuk pembebanan biaya yang terlalu tinggi (*cost overstated* atau *cost overrun*) untuk produk bervolume banyak dan pembebanan biaya yang terlalu rendah untuk (*cost understated* atau *cost underrun*) untuk produk yang bervolume sedikit. Tujuan kalkulasi biaya produk pada Sistem Tradisional secara khusus dicapai melalui pembebanan biaya produk ke persediaan dan harga pokok penjualan untuk tujuan pelaporan keuangan eksternal. Definisi biaya produk yang lebih komprehensif, seperti rantai nilai dan definisi biaya operasi tidak tersedia bagi keperluan manajemen. Namun, Sistem Tradisional sering menyediakan varian yang berguna bagi definisi biaya utama tradisional (biaya utama dan biaya manufaktur variabel per unit dapat dilaporkan). (Supriyono, 2007:263)

2.2.3.2.Kelemahan dan kelebihan menggunakan sistem tradisional

Menurut Cooper & Kaplan (1991) dalam Ratna Wijayanti (2011:29), kelebihan sistem biaya tradisional adalah:

- a. Mudah diterapkan.
- b. Sistem biaya tradisional tidak memakai banyak cost driver dalam mengalokasikan biaya *overhead* sehingga hal ini memudahkan bagi manajer untuk melakukan perhitungan.
- c. Mudah diaudit, Karena jumlah *cost driver* yang digunakan sedikit, maka biaya *overhead* dialokasikan berdasar volume *based measure* sehingga akan lebih memudahkan auditor dalam melakukan proses audit.

Kelemahan Sistem Tradisional dikemukakan oleh Supriyono (2007:267) sebagai berikut:

- a. Penawaran sulit dijelaskan karena terjadi *distorsi* biaya.
- b. Harga jual yang ditawarkan pada konsumen terlalu besar dibandingkan dengan para pesaing karena produk yang bervolume banyak dibebani biaya per unit terlalu besar.
- c. Harga yang diminta oleh konsumen untuk produk bervolume banyak mungkin sudah menguntungkan, namun ditolak oleh perusahaan karena biaya per unitnya terdistorsi terlalu tinggi.
- d. Harga jual yang ditawarkan pada konsumen terlalu kecil dibandingkan dengan para pesaing karena produk bervolume sedikit dibebani produk biaya per unit terlalu kecil sehingga produk ini laku keras.
- e. Produk bervolume sedikit nampaknya laba, namun sebenarnya mungkin rugi karena biaya per unitnya dibebani terlalu kecil.
- f. Konsumen tidak mengeluh terhadap kenaikan harga jual produk bervolume rendah, hal ini disebabkan biaya perunitnya terdistorsi terlalu rendah sehingga para pesaing yang biaya per unitnya tepat menjual produk yang sama dengan harga yang jauh lebih mahal.
- g. Meskipun labanya nampak tinggi (namun sebenarnya mungkin rugi), manajer produksi ingin menghentikan produk bervolume kecil karena lebih sulit untuk dibuat.

h. Departemen akuntansi dan manajemen puncak tidak banyak memperhatikan penyempurnaan sistem akuntansi biaya yang digunakan perusahaan dan para pengguna informasi biaya merasa informasi yang diperolehnya tidak bermanfaat dan bahkan menyesatkan.

2.2.3.3. Perhitungan harga pokok produksi sistem tradisional

Dalam perhitungan Harga Pokok produksi sistem tradisional, terlebih dahulu mengkalkulasikan biaya *overhead* pabrik. Menurut Hansen & Mowen (1999:136) kalkulasi atau pembebanan biaya *overhead* pabrik dengan sistem tradisional dapat dilakukan dengan dua macam cara yaitu :

1. Tarif Pabrik Menyeluruh.

Dalam pembebanan biaya *overhead* pada tarif menyeluruh, pertama-tama diakumulasikan dalam satu kelompok besar pabrik secara menyeluruh.

Pada tahap pertama biaya *overhead* dibebankan pada kelompok hanya dengan menjumlahkan semua biaya *overhead* yang diharapkan terjadi di pabrik selama setahun. Karena semua biaya *overhead* adalah untuk pabrik, pembebanan kepada kelompok dilakukan dengan sangat akurat. Objek biaya pada tahap ini adalah pabrik dan penelusuran langsung digunakan untuk membebankan biaya kepada kelompok pabrik secara menyeluruh.

Dapat disimpulkan bahwa biaya-biaya dibebankan kepada aktivitas semua produksi dan hanya sekali biaya diakumulasikan

pada kelompok, kemudian menghitung tarif pabrik menyeluruh dengan menggunakan satu penggerak (drivers) tingkat unit, yang biasanya adalah jam tenaga kerja langsung. Produksi diasumsikan mengkonsumsi sumber daya *overhead* dengan proporsi jam tenaga kerja langsung yang digunakan.

Pada tahap kedua, biaya *overhead* dibebankan ke produk, dengan mengalikan tarif dengan total jam tenaga kerja langsung aktual yang digunakan setiap produksi.

2. Tarif Departemen.

Dalam perhitungan atau pembebanan biaya tarif departemen sebagaimana pembebanan pada tarif pabrik menyeluruh yaitu terdapat dua tahap pembebanan biaya.

Pada tahap pertama, biaya *overhead* pabrik menyeluruh dibagi-bagi dan dibebankan ke masing-masing departemen produksi, kemudian menciptakan kelompok biaya *overhead* departemen. Pada pembebanan tahap ini, departemen adalah objek biaya dan biaya *overhead* dibebankan dengan menggunakan penelusuran langsung, penelusuran penggerak, dan alokasi.

Pada tahap kedua, *overhead* dibebankan ke produk dengan mengalikan tarif departemental dengan jumlah penggerak yang digunakan departemen yang bersangkutan. Total *overhead* yang dibebankan ke produk adalah jumlah nilai yang diterima setiap departemen.

2.2.4 Sistem Activity Based Costing

2.2.4.1 Pengertian sistem *activity based costing* (ABC)

Beberapa pengertian Sistem ABC menurut para ahli, menurut Mulyadi (2003:25) *ABC System* merupakan sistem informasi biaya yang menyediakan informasi lengkap tentang aktivitas untuk memungkinkan personel perusahaan melakukan pengelolaan terhadap aktivitas. Menurut Carter (2009:528) sebagai berikut :

“ Suatu sistem perhitungan biaya di mana tempat penampungan overhead yang jumlahnya lebih dari satu dialokasikan menggunakan dasar yang mencakup satu atau lebih faktor yang tidak berkaitan dengan volume (*non-volume-related factor*).”

Berdasarkan pendapat beberapa akademis tersebut dapat diambil kesimpulan bahwa *Activity Based Costing System* merupakan perhitungan biaya yang menekankan pada aktivitas-aktivitas yang menggunakan jenis pemicu biaya lebih banyak sehingga dapat mengukur sumber daya yang digunakan oleh produk secara lebih akurat dan dapat membantu pihak manajemen dalam meningkatkan mutu pengambilan keputusan perusahaan.

Adapun kekuatan atau keakuran perhitungan harga pokok produk menurut Mulyadi (2003:195) menyatakan bahwa *Activity Based Costing* didesain sebagai sistem informasi biaya untuk menyediakan informasi tentang fakta dan memberdayakan manajemen dan karyawan dalam pengurangan biaya dan perkiraan biaya secara andal.

Menurut Supriyono (2007:259) menyatakan bahwa pengertian keakuratan adalah :

“ Keakuratan adalah konsep relatif yang didasarkan atas kelogisan dan kepatantasan metode yang digunakan dalam pembebanan biaya.”

Tujuan keakuratan adalah untuk mengukur dan membebankan biaya sumber-sumber yang dikonsumsi oleh suatu objek biaya. Ketidakakuratan pembebanan menimbulkan distorsi pembebanan biaya.

Distorsi biaya adalah pembebanan biaya yang terlalu tinggi (*overrun* atau *overstated*) atau terlalu rendah (*underrun* atau *understated*) pada suatu objek biaya. *Distorsi* biaya akan mengakibatkan kesalahan penentuan biaya, pembuatan keputusan, perencanaan, dan pengendalian.

2.2.4.2 Pelacakan *cost driver*

Menurut Supriyono (2007:261) mendefinisikan sebagai berikut :

“ Pelacakan *driver* adalah penggunaan *driver-driver* biaya untuk membebankan biaya pada objek-objek biaya. *Driver* adalah faktor-faktor yang menyebabkan perubahan dalam penggunaan sumber, penggunaan aktivitas, biaya, dan pendapatan.”

Menurut Sulastiningsih & Zulkifli (1999:30) *Cost driver* atau pemicu biaya adalah digunakan untuk membebankan biaya aktivitas kepada output yang secara struktural.

Supriyono (2007:262) menyebutkan pelacakan *driver* menggunakan dua tipe *driver* untuk melacak biaya pada objek-objek biaya yaitu :

1. *Driver-driver* Sumber.

Driver sumber adalah ukuran-ukuran permintaan sumber-sumber oleh aktivitas-aktivitas dan digunakan untuk membebankan biaya sumber-sumber pada aktivitas-aktivitas. Sebagai contoh, dalam memproduksi produk diperlukan bahan baku, tenaga kerja langsung,

pengorderan bahan, listrik, depresiasi mesin-mesin,dll, merupakan biaya yang dapat dilakukan pelacakan *driver* berdasarkan hubungan sebab-akibat.

2. *Driver-driver* Aktivitas.

Driver aktivitas adalah ukuran-ukuran permintaan aktivitas-aktivitas oleh objek-objek biaya dan digunakan untuk membebankan biaya aktivitas pada objek-objek biaya.

2.2.4.3 Syarat penerapan metode *activity based costing* dalam perhitungan harga pokok produksi

Menurut Supriyono (2007:268) Syarat penerapan *Activity Based Costing* dalam perhitungan harga pokok produksi sebagai berikut :

1) Perusahaan menghasilkan beberapa jenis produksi.

Ketepatan pembebanan BOP pada produk tidak menimbulkan masalah jika perusahaan hanya menghasilkan satu jenis produk. Namun jika perusahaan menghasilkan dua atau lebih jenis produksi dengan menggunakan fasilitas yang sama maka BOP merupakan biaya bersama untuk seluruh produk yang dihasilkan.

Dalam hal ini perusahaan harus menggunakan sistem ABC karena dalam hal ini sistem ABC dapat menentukan *driver-driver* biaya untuk mengidentifikasi BOP yang dikonsumsi oleh masing-masing produk, jika menggunakan sistem tradisional maka akan mengalami distorsi biaya.

2) BOP berlevel nonunit jumlahnya besar.

Dalam lingkungan manufaktur maju pada umumnya BOP berlevel nonunit jumlahnya besar sehingga pemakaian sistem tradisional untuk kondisi ini akan menimbulkan distorsi biaya.

3) Diversitas produk relatif tinggi.

Biaya berlevel nonunit yang jumlahnya besar belum tentu mengakibatkan sistem tradisional menimbulkan distorsi. Jika berbagai jenis produk mengkonsumsi aktivitas-aktivitas *overhead* nonunit dalam proporsi yang sama maka pembebanan biaya berdasarkan unit tidak menimbulkan distorsi. Namun, jika terjadi diversitas produk-produk, maka pembebanan BOP berdasar unit menimbulkan distorsi biaya.

Diversitas produk adalah beberapa jenis produk yang dihasilkan oleh suatu perusahaan yang mengkonsumsi aktivitas-aktivitas *overhead* dalam proporsi yang berbeda-beda.

2.2.4.4 Prosedur pembebanan biaya *overhead* pabrik dengan sistem ABC

Menurut Mulyadi (2003:94) proses pembebanan Biaya *Overhead* Pabrik dengan sistem ABC sebagai berikut :

a. Tahap Pertama.

Pada tahap pertama penentuan harga pokok berdasarkan aktivitas atau menggunakan sistem ABC meliputi empat langkah :

1. Mengidentifikasi dan menggolongkan biaya ke dalam berbagai aktivitas. Aktivitas adalah pekerjaan yang dilaksanakan dalam

organisasi. Berbagai aktivitas diklasifikasikan ke dalam beberapa kelompok aktivitas yang mempunyai hubungan fisik yang jelas dan mudah ditentukan

2. Mengklasifikasikan atau pengasosiasian aktivitas biaya ke dalam berbagai aktivitas, pada langkah ini menurut Supriyono (2007:277) biaya digolongkan ke dalam berbagai aktivitas berdasarkan pelacak langsung dan *driver-driver* sumber yang terdiri dari berbagai kategori yaitu:

- a. Aktivitas-aktivitas berlevel unit.

Aktivitas berlevel unit adalah aktivitas yang dikerjakan setiap kali satu unit produk yang diproduksi. Besar kecilnya aktivitas ini dipengaruhi oleh jumlah unit produk yang diproduksi. Contohnya, menyediakan tenaga kerja untuk menjalankan peralatan, jam mesin, dan jam listrik (energi) digunakan setiap saat unit produk dihasilkan.

- b. Aktivitas-aktivitas berlevel *batch*.

Aktivitas-aktivitas berlevel *batch* adalah aktivitas yang dikerjakan setiap kali suatu *bach* produk diproduksi. Besar kecilnya aktivitas ini dipengaruhi oleh jumlah *batch* produk yang diproduksi. Contohnya, aktivitas setup, aktivitas penjadwalan produk, aktivitas membuat order produk, dan sebagainya.

c. Aktivitas-aktivitas berlevel produk.

Aktivitas-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. Contohnya, merancang produk atau mengiklankan produk.

d. Aktivitas berlevel fasilitas.

Aktivitas berlevel aktivitas adalah meliputi aktivitas untuk menompang proses pemanufakturan 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. Contohnya, manajemen pabrik, penerangan pabrik, pemeliharaan bangunan, dan lain sebagainya.

3. Mengidentifikasi *Cost Driver*.

Mengidentifikasi atau menentukan *Cost Driver* yang tepat untuk setiap biaya yang dikonsumsi produk. *Cost Driver* digunakan untuk membebankan biaya pada aktivitas atau produk.

4. Penentuan Kelompok-kelompok biaya *homogin*.

Kelompok biaya *homogin* (*Homogeneous Cost Pool*) adalah sekumpulan biaya *overhead* pabrik yang berhubungan secara logis dengan tugas-tugas yang dilaksanakan dan berbagai macam biaya tersebut dapat diterangkan oleh *Cost Driver* tunggal. Jadi, agar dapat dimasukkan ke dalam suatu kelompok biaya yang *homogin*, aktivitas-aktivitas *overhead* harus dihubungkan secara logis dan mempunyai rasio konsumsi yang sama untuk semua produk. *Cost Driver* harus dapat diukur sehingga biaya *overhead* pabrik dapat dibebankan ke berbagai produk.

5. Penentuan tarif kelompok (*Pool Rate*).

Adalah biaya *overhead* pabrik per unit *cost driver* yang dihitung untuk suatu kelompok aktivitas, dengan menggunakan rumus : (Tarif BOP per kelompok aktivitas = BOP kelompok aktivitas tertentu : *Driver* biayanya). (Supriyono, 2007:272)

b. Tahap Kedua.

Dalam tahap kedua, biaya *overhead* pabrik setiap kelompok aktivitas dilacak ke berbagai jenis produk dengan menggunakan tarif kelompok yang dikonsumsi oleh setiap produk.

Pembebanan BOP pada produk dihitung dengan rumus : (BOP dibebankan = Tarif kelompok x Unit *cost driver* yang digunakan). (Supriyono, 2007:272)

2.2.4.5 Kelemahan dan kelebihan menerapkan sistem *activity based costing*

Kelebihan atau manfaat menggunakan penerapan *Activity Based Costing* dalam penentuan harga pokok produksi, menurut Sulastiningsih&Zulkifli (1999:27) dan Supriyono (2007:295) sebagai berikut :

1. Menentukan biaya produk secara lebih akurat sehingga dapat mengukur laba, harga pokok produk lebih akurat.
2. Meningkatkan mutu pembuatan keputusan.
3. Menyempurnakan perencanaan strategis.
4. Meningkatkan kemampuan yang lebih baik untuk mengelola aktivitas-aktivitas melalui penyempurnaan berkesinambungan.
5. Mengidentifikasi penyebab biaya (*driver-driver* biaya).
6. Mengarahkan organisasi agar berorientasi pada operasi-operasi atau aktivitas-aktivitas.
7. Perbaiki berkesinambungan terhadap aktivitas untuk mengurangi biaya *overhead* pabrik.
8. Memberikan kemudahan dalam estimasi biaya relevan.
9. Menggunakan ukuran-ukuran kinerja yang konsisten dengan tujuan-tujuan strategis.
10. Menimbulkan rasa memiliki dan pertanggungjawab.
11. Memusatkan pada masa depan organisasi.
12. Menghasilkan manfaat yang jauh lebih besar dibandingkan dengan biayanya.

Activity Based Costing system merupakan pendekatan yang lebih baik dari pada sistem Ttradisional, namun ABC juga mempunyai kendala. Menurut Abdul Halim (1999:470) dalam Ratna Wijayanti (2011:45) kendala-kendala ABC meliputi :

1) Alokasi.

Data aktivitas perlu diperoleh tetapi beberapa biaya memerlukan alokasi biaya berdasarkan volume. Usaha-usaha untuk menelusuri aktivitas-aktivitas penyebab biaya-biaya ini merupakan tindakan yang sia-sia dan tidak praktis.

2) Periode-periode akuntansi.

Periode-periode waktu yang arbiter masih digunakan dalam menghitung biaya-biaya. Banyak manajer yang ingin mengetahui apakah produk yang dihasilkan menguntungkan atau tidak. Tujuannya tidak saja untuk mengukur seberapa banyak biaya yang sudah diserap oleh produk tersebut, tetapi juga untuk mengukur segi kompetitifnya dengan produk sejenis yang dihasilkan oleh perusahaan lain.

Manajemen dalam hal ini memerlukan pengukuran dan pelaporan yang interim. Informasi untuk mengevaluasi perilaku biaya tersebut dapat diberikan pada saat siklus hidup produk itu berakhir sehingga untuk mengukur produk yang memiliki siklus hidup yang lebih lama membutuhkan bentuk pengukuran yang *interim* (sementara).

3) Beberapa biaya yang terabaikan.

Dalam menganalisis biaya produksi berdasarkan aktivitas, beberapa biaya yang sebenarnya berhubungan dengan hasil produksi diabaikan begitu saja dalam pengukurannya.

Meskipun *Activity Based Costing* dapat menelusuri biaya ke produk masing-masing dengan lebih baik, tetapi *Activity Based Costing* juga mempunyai kendala-kendala yang harus diperhatikan pihak manajemen sebelum menerapkannya untuk menentukan keakuratan Harga Pokok Produksi. Apabila data aktivitas telah tersedia namun ada beberapa biaya yang masih membutuhkan alokasi ke setiap departemen berdasarkan unit karena secara praktis tidak dapat ditemukan aktivitas yang dapat menyebabkan biaya tersebut.

2.2.5 Perbandingan Biaya produk Tradisional dengan *Activity Based Costing*.

Menurut Hansen & Mowen (1999:157-158) metode *Activity Based Costing* memandang bahwa biaya *overhead* dapat dilacak dengan secara memadai pada berbagai produk secara individual. Biaya yang ditimbulkan oleh *cost driver* berdasarkan unit adalah biaya yang dalam metode tradisional disebut sebagai biaya variabel.

Metode *Activity Based Costing* memperbaiki keakuratan perhitungan harga pokok produksi dengan mengakui bahwa banyak dari biaya *overhead* tetap bervariasi dalam proporsi untuk berubah selain berdasarkan volume produksi.

Dengan memahami apa yang menyebabkan biaya-biaya tersebut meningkat dan menurun, biaya tersebut dapat ditelusuri kemasing-masing produk. Hubungan sebab-akibat ini memungkinkan manajer untuk memperbaiki ketepatan kalkulasi biaya produk yang dapat secara signifikan memperbaiki pengambilan keputusan.

2.2.6 Kerangka Berfikir.

Kerangka berfikir dalam penelitian terdiri dari beberapa langkah yaitu sebagai berikut:

1. Melakukan perhitungan harga pokok produksi menggunakan perhitungan dengan metode tradisional, dengan menggunakan dua tahap meliputi:
 - a. Tahap pertama, dengan menentukan tarif BOP berdasarkan unit produk.
 - b. Tahap kedua, dengan membebankan tarif BOP pada masing-masing produk.
2. Melakukan perancangan harga pokok produksi dengan metode *activity based costing*, dengan menggunakan dua tahap sebagai berikut:
 - a. Tahap pertama, yaitu terdapat beberapa langkah dimana langkah pertama mengidentifikasi dan menggolongkan aktivitas biaya ke empat level aktivitas, menentukan *cost driver* yang tepat berdasarkan masing-masing aktivitas biaya, menentukan kelompok biaya yang homogen, menentukan tarif kelompok.
 - b. Tahap kedua, yaitu membebankan BOP pada masing-masing produk.
3. Membandingkan perhitungan kedua metode tersebut serta melakukan perhitungan harga jual.

Adapun ilustrasi kerangka berfikir sebagai berikut :

Gambar. 2.1
Kerangka Berfikir

