

**Perbandingan Metode Konvensional Dengan *Activity Based Costing*
Berdasarkan Akurasi Penentuan *Overhead* Dalam Perhitungan *Cost of Goods
Manufactured* Pada PT Multi Rezekitama**

Riki Martusa

Dosen Program Magister Akuntansi Universitas Kristen Maranatha

Siti Mariam

Mahasiswa Jurusan Akuntansi Universitas Kristen Maranatha

ABSTRACT

The study compares conventional method and activity based costing according to overhead establishment accuracy in cost of good manufactured at PT Multi Rezekitama." It is an organization with specialization in manufactures especially paint product, such as color paint, varnish, and flinkote.

The research method used is descriptive analysis and comparative. The first is arranged by collecting and analyzes data of cost and actual management activity; meanwhile the later one had comparison characteristic in assessment conventional method of management with activity based costing from author suggestion. The study aimed to find out overhead cost accuracy resulting in cost of good manufactured calculating result from every paint products.

Activity based costing is a calculating system cost of good manufactured representing a comprehensive overhead cost investigation according to the activity consumed by product. It is result in cost of good manufactured more accurate. Meanwhile a conventional system resulting in cost of good manufacturing with distortion as there is mistake in determine of overhead cost with considering only volume. The result of research shows that each products of colour paint experience overcosted about 21% but varnish, and flinkote experience undercosted about 7%. Therefore, it is concluded that calculation with activity based costing system method can yield cost of good manufactured with high accuracy.

Keywords: *conventional costing, activity based costing, overhead and cost of good manufactured.*

PENDAHULUAN

Pada dasarnya, informasi akuntansi manajemen digunakan untuk membantu manajer menjalankan peranannya dalam pengambilan keputusan. Pengambilan keputusan merupakan proses memilih diantara berbagai alternatif dalam memaksimalkan penggunaan sumber daya secara efektif dan efisien. Salah satu keputusan manajerial yang penting mengenai efisiensi yaitu menyangkut penggunaan metode *cost of goods manufactured*. Beberapa metode dalam menentukan *cost of goods manufactured* yaitu dengan metode konvensional dan metode *Activity Based Costing*.

Saat ini sebagian perusahaan masih menggunakan metode konvensional dalam menentukan *cost of goods manufactured*, yang mengalokasikan biaya *overhead* berdasarkan perubahan volume, berbasis jam mesin dan jam kerja langsung. Metode perhitungan

konvensional dalam perusahaan yang menghasilkan lebih dari satu jenis produk akan menimbulkan kesulitan dalam menyajikan biaya produksi yang akurat. Hal ini terjadi karena pembebanan biaya *overhead* dilakukan berdasarkan unit produksi, dari tiap jenis produk, sedangkan proporsi sumber daya yang diserap oleh tiap jenis produk berbeda.

Karena itu, metode konvensional dapat mendistorsi biaya produksi per unit, dimana produk dengan tingkat pengerjaan yang lebih rumit dikenai biaya yang sama atau bahkan lebih rendah dari produk dengan tingkat pengerjaan yang tidak terlalu rumit. Sehingga metode ini kurang mampu memberikan informasi yang akurat dalam pembuatan keputusan. Biaya *overhead* pabrik dalam *product cost* menjadi lebih tinggi dari *prime cost* dan perhitungan biaya secara konvensional dianggap tidak dapat mengalokasikan biaya *overhead* ke *product cost* secara adil.

Activity Based Costing dikembangkan untuk menjawab keterbatasan metode konvensional dari kebutuhan manajemen akan informasi *cost of goods manufactured* yang mampu mencerminkan konsumsi sumber daya dalam berbagai aktivitas untuk menghasilkan *cost of goods manufactured* secara akurat. Penerapan *Activity Based Costing* akan relevan bila biaya *overhead* pabrik merupakan biaya yang paling dominan dan multiproduk.

Activity Based Costing dapat menelusuri aktivitas yang memberi nilai tambah dan aktivitas yang tidak memberi nilai tambah yang ditakutkan dalam menghasilkan suatu produk. Sehingga perusahaan dapat meminimalisasi aktivitas yang tidak memberikan nilai tambah bagi produk, yang akhirnya akan menghasilkan produk bernilai tinggi dengan biaya seminimal mungkin. Hal ini dikarenakan perhitungan metode ABC benar-benar mencerminkan konsumsi sumber daya yang digunakan dalam proses produksi (Martusa *et al.*, 2010).

Produk merupakan hasil aktivitas bisnis dan aktivitas tersebut memanfaatkan sumber daya yang akan menimbulkan biaya. Biaya produk dihubungkan ke aktivitas bisnis yang relevan kemudian dihubungkan ke sumber daya yang dimanfaatkan. Hal ini menghasilkan perhitungan biaya produk yang lebih akurat dibandingkan dengan perhitungan menggunakan konsep tradisional.

Penggunaan teknologi yang semakin meningkat juga dapat menyebabkan peningkatan biaya tetap seperti penyusutan, pemeliharaan mesin, dan asuransi untuk peralatan otomatis. Dalam produksi, pemakaian mesin seperti telah menggantikan tenaga kerja langsung.

Penelitian mengenai penerapan metode *Activity Based Costing* dalam menentukan *cost of goods manufactured* telah banyak dilakukan. Namun yang menjadi kontribusi penelitian dalam hal ini yaitu tingkat akurasi pembebanan *overhead* melalui penerapan metode konvensional dibandingkan dengan metode *Activity Based Costing*, sebagai *proxy* dalam menentukan perhitungan *cost of goods manufactured*.

Berdasarkan masalah pembebanan *overhead* yang mempengaruhi perhitungan *cost of goods manufactured*, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian pada PT Multi Rezekitama yang merupakan perusahaan yang bergerak di bidang manufaktur khususnya menghasilkan berbagai jenis produk cat, antara lain cat tembok, cat genting, cat bak, cat kayu, hummerton, kromat, brown mas, brown perak, singkromat, cat dasar, flinkut, dan vernis. Perusahaan ini mengalami kesulitan dalam menelusuri biaya *overhead*, sehingga berdampak pada penentuan *cost of goods manufactured*. Dalam produksinya, perusahaan ini menggunakan tenaga mesin sehingga akan berpengaruh terhadap pengalokasian biaya tetap dalam setiap jenis produk yang diproduksi.

Dengan memperhatikan kondisi penentuan biaya *overhead* yang dominan dan multiproduk, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian guna membandingkan

perhitungan *cost of goods manufactured* dengan pendekatan tradisional melalui metode *Activity Based Costing* untuk mendapatkan keakuratan dalam menentukan *cost of goods manufactured*.

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui bagaimana perusahaan membebankan biaya *overhead* pabrik yang terjadi. Secara lebih spesifik tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. untuk mengetahui penggunaan metode konvensional berdasarkan hubungannya dengan akurasi penentuan biaya *overhead* dalam menghitung *cost of goods manufactured* di PT Multi Rezekitama.
2. untuk mengetahui perhitungan *cost of goods manufactured* jika menerapkan sistem *Activity Based Costing* berdasarkan hubungannya dengan akurasi penentuan biaya *overhead* di PT Multi Rezekitama.
3. untuk mengetahui perbedaan antara perhitungan *cost of goods manufactured* dalam hubungannya dengan akurasi penentuan *overhead* melalui metode konvensional jika dibandingkan dengan menerapkan sistem *Activity Based Costing* di PT Multi Rezekitama.

KERANGKA TEORITIS

Pembebanan biaya

Hansen dan Mowen terjemahan Fitriasari dan Kwary (2006:40-45) membebankan biaya terhadap sumber daya yang dikonsumsi oleh objek biaya melalui metode penelusuran langsung, penelusuran penggerak dan alokasi, sebagai berikut:

a. Penelusuran langsung (*direct tracing*)

Direct tracing adalah suatu proses pengidentifikasian dan pembebanan biaya yang berkaitan secara khusus dan fisik dengan suatu objek. Penelusuran ini sering dilakukan melalui pengamatan secara fisik.

b. Penelusuran penggerak (*driver tracing*)

Driver tracing adalah penggunaan penggerak untuk membebankan biaya ke objek biaya. Dalam konteks pembebanan biaya, penggerak adalah faktor penyebab yang dapat diamati dan yang mengukur konsumsi sumber daya objek biaya. Oleh sebab itu, penggerak adalah faktor yang menyebabkan perubahan dalam penggunaan sumber daya, dan memiliki hubungan sebab akibat dengan biaya yang berhubungan dengan objek biaya.

c. Alokasi (*allocation*)

Allocation adalah pembebanan biaya tidak langsung ke objek biaya. Biaya tidak langsung merupakan biaya-biaya yang tidak dapat dibebankan ke objek biaya, baik dengan menggunakan penelusuran langsung atau penggerak.

Sistem Akuntansi Biaya Konvensional

Kholmi dan Yuningsih (2004:27) menjelaskan bahwa sistem akuntansi biaya tradisional hanya memusatkan pada ukuran output aktifitas yang didasarkan pada volume produksi. Pendekatan tradisional mengasumsikan bahwa semua biaya dapat diklasifikasikan sebagai biaya tetap dan variabel sesuai dengan perubahan unit atau volume produk yang diproduksi.

Carter terjemahan Krista (2009:532) menjelaskan bahwa sistem perhitungan biaya tradisional ditandai oleh penggunaan ukuran yang berkaitan dengan volume atau ukuran tingkat unit sebagai dasar untuk mengalokasikan *overhead* ke output. Oleh karena itu, sistem tradisional juga disebut dengan sistem berbasis unit (*unit-based system*).

Hansen dan Mowen terjemahan Fitriyani dan Kwary (2006:159) menjelaskan bahwa perhitungan biaya berdasarkan tradisional, membebankan bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung dengan menggunakan penelusuran langsung. *Overhead* dibebankan melalui proses dua tahap sebagai berikut:

- a. Biaya *overhead* dikumpulkan dalam kelompok, baik pada tingkat pabrik atau tingkat departemen.
- b. Setelah kelompok didefinisikan, biaya kelompok *overhead* dibebankan ke produk dengan menggunakan penggerak tingkat unit, yang paling umum yaitu dengan menggunakan tenaga kerja langsung atau jam mesin.

Keterbatasan Akuntansi Biaya Konvensional

Hansen dan Mowen terjemahan Fitriyani dan Kwary (2006:147-150) menjelaskan bahwa dalam sistem biaya konvensional, tarif keseluruhan pabrik dan tarif departemen yang umumnya digunakan oleh perusahaan dalam beberapa situasi, tarif tersebut tidak berfungsi baik dan dapat menimbulkan distorsi biaya produk yang besar. Akibatnya distorsi biaya produksi dapat merugikan perusahaan, terutama bagi perusahaan yang dikarakteristikan oleh adanya peningkatan atau ketatnya tekanan persaingan serta tekanan atas teknologi canggih. Dengan demikian sistem biaya konvensional tidak dapat secara tepat membebankan biaya *overhead* ke masing-masing produk.

Terdapat dua faktor utama yang menyebabkan ketidakmampuan tarif keseluruhan pabrik dan departemen berdasarkan unit, untuk membebankan biaya *overhead* secara tepat, yaitu:

- a. Biaya *overhead* yang tidak berkaitan dengan unit
Penggunaan baik tarif keseluruhan pabrik maupun departemen, memiliki asumsi bahwa pemakaian sumber daya *overhead* berkaitan erat dengan unit yang diproduksi. Akan tetapi, jika terdapat aktivitas yang tidak berkaitan dengan jumlah unit yaitu aktivitas yang tidak dilakukan tiap kali suatu unit produk diproduksi, maka tarif ini tidak sesuai untuk membebankan *overhead* berdasarkan unit sehingga dapat menimbulkan distorsi biaya produk. Sebagai contoh, aktivitas rekayasa teknik produk, dimana biayanya bergantung pada jumlah pesanan pekerjaan rekayasa teknik yang berbeda, bukan pada unit yang diproduksi dari setiap produk tertentu.
- b. Tingkat keanekaragaman produk adalah besar
Keanekaragaman produk yaitu produk yang mengkonsumsi aktivitas *overhead* dalam proporsi yang berbeda-beda. Sebagai contoh, perbedaan pada ukuran produk, kerumitan produk, waktu penyetelan, dan besarnya *batch*, semuanya dapat menyebabkan produk mengkonsumsi *overhead* pada tingkat yang berbeda. Apa pun bentuk keanekaragaman produknya, biaya produk akan terdistorsi apabila jumlah *overhead* berdasarkan unit yang dikonsumsi produk, tidak berubah dalam proporsi langsung dengan jumlah yang dikonsumsi oleh *overhead* nonunit.

Activity Based Costing System

Mulyadi (2003:40) menjelaskan bahwa *Activity Based Cost System* merupakan sistem informasi biaya yang berorientasi pada penyediaan informasi lengkap tentang aktivitas untuk memungkinkan personel perusahaan melakukan pengelolaan terhadap aktivitas. Sistem informasi ini menggunakan aktivitas sebagai basis serta pengurangan biaya dan penentuan secara

akurat kos produk/jasa sebagai tujuan. Sistem informasi ini diterapkan dalam perusahaan manufaktur, jasa, dan dagang.

Carter terjemahan Krista (2009:528) menyatakan bahwa *Activity Based Costing* didefinisikan sebagai suatu sistem perhitungan biaya, dimana tempat penampungan biaya *overhead* yang jumlahnya lebih dari satu dialokasikan menggunakan dasar yang mencakup satu atau lebih faktor yang tidak berkaitan dengan volume (*non-volume-related-factor*). *Activity Based Costing* mengakui bahwa terdapat biaya-biaya lain pada kenyataannya dapat ditelusuri tidak ke unit output, melainkan ke aktivitas yang diperlukan untuk memproduksi output.

Hansen dan Mowen terjemahan Fitriyani dan Kwary (2006:153-159) menyatakan bahwa sistem biaya berdasarkan aktivitas (*Activity Based Cost*) merupakan proses dua tahap yaitu:

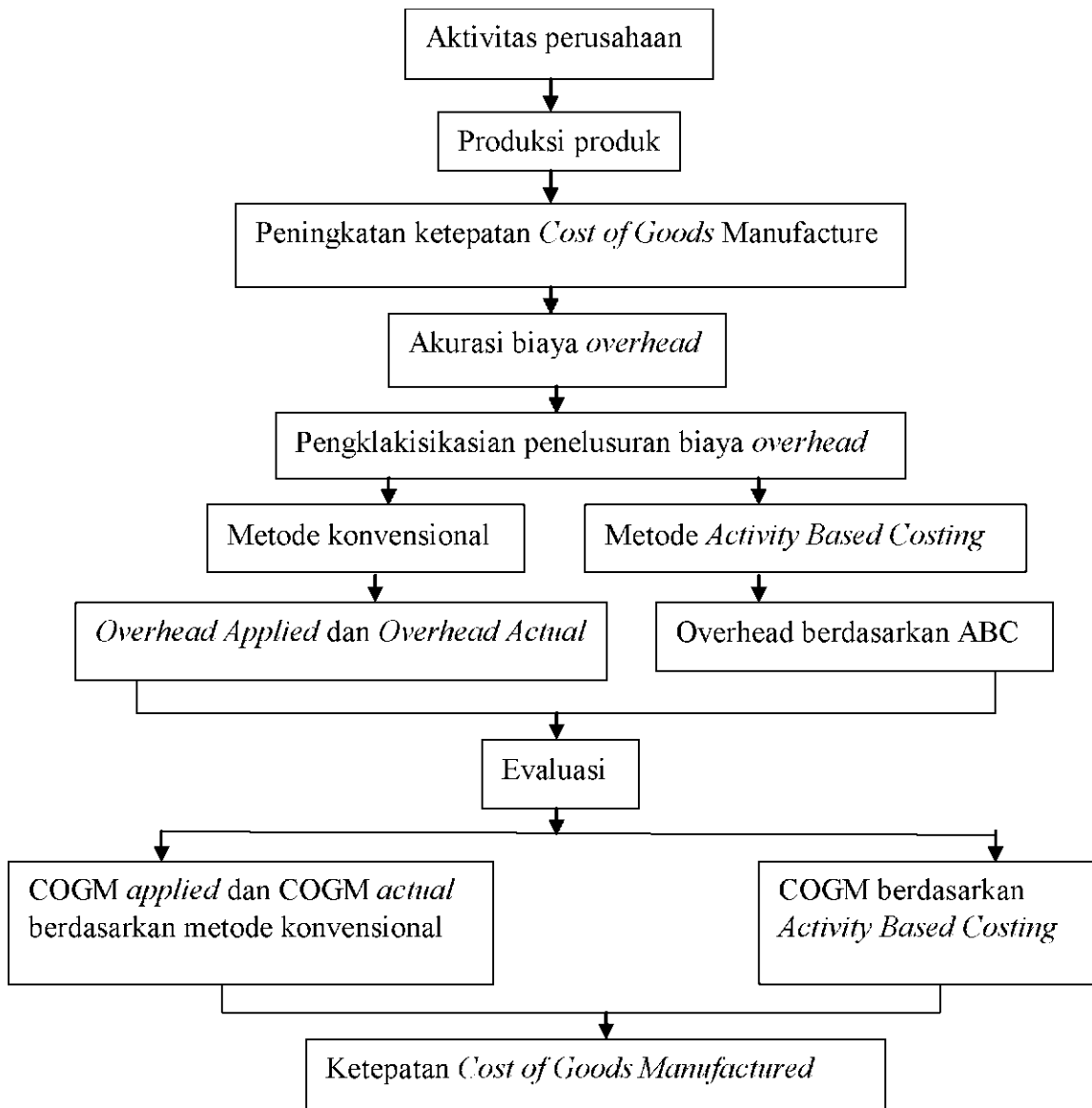
- **Pembebanan biaya ke aktivitas**
Aktivitas menggunakan sumber daya seperti tenaga kerja, bahan, energi, dan modal. Biaya dari sumber daya didapat dalam buku kas umum, namun berapa banyak dihabiskan pada setiap aktivitas tidak dapat dilihat. Oleh karena itu, menjadi penting untuk membebankan biaya sumber daya ke aktivitas dengan menggunakan penelusuran langsung dan penggerak. Misalnya: waktu yang dihabiskan pada setiap aktivitas merupakan dasar bagi pembebanan biaya tenaga kerja ke aktivitas dengan menggunakan metode pembebanan penelusuran langsung. Jika sumber daya dibagi oleh beberapa aktivitas (seperti sumber daya staf administrasi), maka pembebanan dilakukan melalui penelusuran penggerak dan penggerak ini disebut penggerak sumber daya. Penggerak sumber daya merupakan faktor-faktor yang mengukur pemakaian sumber daya oleh aktivitas. Setelah penggerak sumber daya diidentifikasi, maka biaya sumber daya dapat dibebankan ke aktivitas.
- **Pembebanan biaya pada produk**
Pembebanan ini dilakukan dengan cara menentukan aktivitas primer terlebih dahulu, kemudian dibebankan pada produk dalam suatu proporsi sesuai dengan aktivitas penggunaannya, seperti yang diukur oleh penggerak aktivitas. Kemudian pembebanan ini diselesaikan dengan penghitungan suatu tarif aktivitas yang ditentukan terlebih dahulu dan mengalikan tarif ini dengan penggunaan aktual aktivitas.

Keterbatasan Penerapan *Activity Based Cost System*

Blocher terjemahan Ambarriani (2000:135) menyatakan keterbatasan penerapan *Activity Based Cost System* yaitu:

- **Alokasi.**
Tidak semua biaya memiliki penggerak biaya konsumsi sumber daya atau aktivitas yang tepat atau tidak ganda. Beberapa biaya mungkin membutuhkan alokasi ke departemen atau produk berdasarkan ukuran volume yang arbitrer sebab secara praktis tidak dapat ditemukan aktivitas yang dapat menyebabkan biaya tersebut.
- **Mengabaikan biaya.**
Biaya produk atau jasa yang diidentifikasi *Activity Based Cost System* cenderung tidak mencakup seluruh biaya yang berhubungan dengan produk atau jasa tersebut. Biaya produk atau jasa biasanya tidak termasuk biaya untuk aktivitas seperti pemasaran, pengiklanan, penelitian, dan pengembangan, dan rekayasa produk, meski sebagian dari biaya-biaya ini dapat ditelusuri ke suatu produk atau jasa.
- **Mahal dan menghabiskan waktu.**
Untuk perusahaan yang telah menggunakan sistem perhitungan biaya tradisional berdasarkan volume, pelaksanaan suatu sistem baru *Activity Based Cost* cenderung sangat mahal.

Kerangka Pemikiran



METODE PENELITIAN

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

1. metode deskriptif yaitu metode penelitian yang dilaksanakan dengan cara mengumpulkan menyajikan, dan menganalisis data perusahaan berdasarkan fakta yang ada atau suatu metode yang bertujuan untuk menggambarkan sifat sesuatu tengah berlangsung pada saat riset dilakukan dan memeriksa sebab-sebab dari suatu gejala tertentu (Umar, 2001:56).
2. metode komparatif yaitu suatu metode penelitian yang bersifat membandingkan, dengan menggunakan variabel yang sama namun sampel yang lebih dari satu. Maksudnya metode ini

membandingkan antara keadaan yang terjadi pada perusahaan dengan usulan peneliti. Dalam hal ini bukan komparatif yang berarti membandingkan keadaan suatu perusahaan dengan perusahaan lain yang sejenis (Sugiyono, 2004:115).

Desain Penelitian

Desain penelitian ini dilakukan dengan pendekatan studi kasus, yang merupakan teknik riset yang secara intensif meneliti tentang satu atau beberapa situasi yang berhubungan dengan permasalahan real yang dihadapi perusahaan. Dimaksudkan untuk mempelajari latar belakang, kondisi lingkungan dan data masa lalu objek penelitian. Dengan demikian dalam studi kasus ini, penulis melakukan penelitian pada perusahaan dan mempelajari aktivitas yang terjadi di perusahaan yang berhubungan dengan masalah yang diteliti agar memperoleh data yang akurat dan aktual (Wibisono, 2000:17).

Objek penelitian adalah sistem perhitungan harga pokok produk perusahaan, yang masih menggunakan metode konvensional. Kemudian dibandingkan dengan usulan penulis, yaitu sistem *Activity Based Costing*. Hasil perbandingan dari kedua sistem ini kemudian dianalisis dan ditarik simpulan untuk menentukan sistem yang paling tepat diterapkan bagi perusahaan.

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan manufaktur yang memproduksi cat di Bandung. Sedangkan dalam pemilihan sampelnya digunakan metode *convenience sampling*. Metode ini merupakan metode pengambilan sampel secara nyaman dimana pengambilan sampel dilakukan dengan sekehendak perisetnya (Supramono, 2004:32).

Teknik Pengumpulan Data

Dalam penelitian ini penulis menggunakan teknik pengumpulan data sebagai berikut:

1. Penelitian lapangan

Penelitian ini dilakukan dalam rangka pengumpulan data primer untuk keperluan analisis, melalui:

a. Wawancara

Penulis mengadakan tanya jawab dan membangun hubungan dengan pihak perusahaan yang ditunjuk dengan tujuan memperoleh data yang berhubungan dengan penelitian, dan untuk memahami permasalahan yang terjadi di perusahaan (Sekaran, 2006:77).

b. Observasi

Penulis mengadakan pengamatan secara langsung terhadap objek, kegiatan perusahaan, untuk mengumpulkan bukti-bukti yang berhubungan dengan penelitian (Wibisono, 2000:77).

2. Penelitian kepustakaan

Penelitian ini dilakukan dalam rangka pengumpulan data sekunder, yaitu sumber informasi yang dikumpulkan dari seseorang (para ahli maupun penulis) yang kompeten dan bukan peneliti yang melakukan studi muktahir. Penelitian ini dilakukan dengan cara mengumpulkan bahan-bahan bacaan, sebagai landasan teori yang berhubungan dengan topik penulisan (Sekaran, 2006:65).

Lokasi dan Waktu Penelitian

Penelitian ini dilakukan pada PT Multi Rezekitama yang beralamat di Jl. Cigagak No 17, Desa Cipupadung, Bandung. Penelitian ini dilakukan pada bulan Maret 2010 sampai dengan bulan Juni 2010.

Perhitungan *Cost of Goods Manufactured* dengan *Activity Based Costing System*

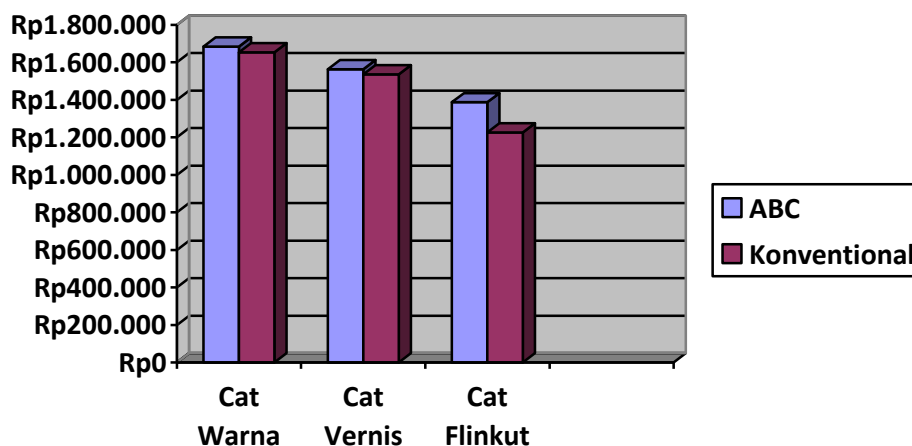
Perhitungan *Cost of Goods Manufactured* yang masih sederhana di PT Multi Rezekitama kemungkinan dapat mengakibatkan perusahaan salah dalam mengambil keputusan. Karena itu, pada bagian ini akan dibahas mengenai perhitungan *Cost of Goods Manufactured* dengan menggunakan *Activity Based Cost System* (lihat tabel 1-7).

Perhitungan biaya overhead menggunakan metoda *Activity Based Costing* diatas dilakukan dengan mengelompokkan setiap aktivitas kedalam *unit level*, *batch level*, *product level* dan *facility level*. Kemudian setiap aktivitas dihitung tarifnya menurut *cost driver*-nya. Setiap tarif aktivitas per unit tersebut ditetapkan kepada masing-masing produk, yaitu cat warna, cat vernis dan cat flinkut. Penulis memperoleh perhitungan *cost of goods manufactured* untuk masing-masing produk per kwintal, yaitu cat warna sebesar Rp1.684.178, cat vernis sebesar Rp1.563.495, dan cat flinkut sebesar Rp1.386.902.

Perbandingan *Cost of Goods Manufactured* Menggunakan Metode Konvensional dan Metode *Activity Based Costing*

Dari perhitungan yang telah dilakukan, maka sekarang dapat dibandingkan antara hasil perhitungan harga pokok masing-masing produk, baik secara sistem konvensional dengan sistem *Activity Based Costing* (lihat tabel 8-12).

Gambar1
Perbandingan COGM Menurut Metoda Konvensional dan *Activity Based Costing*



Dari hasil perbandingan tersebut dapat diketahui bahwa sistem konvensional melaporkan biaya per unit yang lebih tinggi untuk produk dengan volume tinggi dan biaya per unit yang lebih rendah untuk produk dengan volume yang lebih rendah. Hal ini disebabkan karena

perhitungan *overhead* dalam sistem konvensional didasarkan pada unit (jam mesin). Dalam sistem berbasis unit, produk dengan unit lebih tinggi akan dialokasikan porsi yang lebih besar dari seluruh biaya *overhead*, termasuk biaya yang tidak berkaitan dengan volume.

Perusahaan menggunakan metode konvensional dalam menghitung biaya *overhead* berdasarkan kapasitas produksi seluruh produk untuk mendapatkan biaya *overhead* per unit, kemudian penulis melakukan perhitungan kembali, untuk biaya *overhead* berdasarkan metode konvensional dengan menggunakan jam mesin namun kedua perhitungan *overhead* berdasarkan metode konvensional tersebut masih tidak akurat. Dari hasil perbandingan tersebut dapat diketahui bahwa sistem konvensional melaporkan biaya per unit yang lebih tinggi untuk produk dengan unit yang tinggi dan biaya per unit yang lebih rendah untuk produk dengan unit yang lebih rendah. Hal ini disebabkan karena penelusuran *overhead* hanya dilakukan hanya menggunakan satu *driver* berdasarkan tingkat unit (jam mesin). Dalam sistem berbasis unit, produk yang volumenya lebih tinggi akan dialokasikan porsi yang lebih besar dari seluruh biaya *overhead*, termasuk biaya yang tidak berkaitan dengan unit. Sehingga dapat menimbulkan distorsi yang mempengaruhi *Cost of Goods Manufactured*. Hal ini dapat terlihat pada tabel 10 bahwa Cat Warna mengalami *overcost* 21%, Cat Vernis, dan Cat Flinkut mengalami *undercost* masing-masing sebesar 7%, yang disebabkan ketidaksesuaian *cost driver* dalam menentukan biaya *overhead*, karena hanya berdasarkan satu *cost driver* (jam mesin).

Jumlah perbedaan yang diungkapkan oleh metode *Activity Based Costing* dijelaskan secara sistematis, yaitu:

- Produksi Cat Warna yang mengalami distorsi *overcost* 21% dari total *overhead* Cat warna yang mewakili 71% $\{(Rp412.935.000/Rp578.402.933) \times 100\}$ berdasarkan *Overhead Actual* metode konvensional sebagaimana diukur dalam jam mesin. Sehingga metode konvensional memasukkan 71% dari seluruh *overhead* ke produk tersebut, termasuk biaya tingkat *batch*, dan biaya tingkat produk dan *facility*. Padahal pada tabel 9 memperlihatkan bahwa Cat Warna hanya bertanggung jawab atas 11% $\{(Rp63.552.172/Rp578.402.933) \times 100\}$ untuk *Batch level Activities*, 4% $\{(Rp25.486.887/578.402.933) \times 100\}$ untuk *Product Level Activities* dan 17% $\{(Rp101.590.453/Rp578.402.933) \times 100\}$ untuk *Facility Level Activities*. Akibatnya metode konvensional kurang akurat dalam menentukan biaya *overhead* yang akhirnya berpengaruh terhadap *Cost of Goods Manufactured*.
- Produksi Cat Vernis yang mengalami *undercosted* 7% dari total *overhead* Cat Vernis, yang mewakili 8% $\{(Rp47.625.170/Rp578.402.933) \times 100\}$ berdasarkan *Overhead Actual* metode konvensional sebagaimana diukur dalam jam mesin. Sehingga metode konvensional memasukkan 8% dari seluruh *overhead* ke produk tersebut, termasuk biaya tingkat *batch*, dan biaya tingkat produk dan *facility*. Padahal pada tabel 9 memperlihatkan bahwa Cat Vernis hanya bertanggung jawab atas 3% $\{(Rp15.252.521/Rp578.402.933) \times 100\}$ untuk *Batch level Activities*, 1% $\{(Rp5.223.061/Rp578.402.933) \times 100\}$ untuk *Product Level Activities* dan 2% $\{(Rp9.012.897/Rp578.402.933) \times 100\}$ untuk *Facility Level Activities*. Akibatnya metode konvensional kurang akurat dalam menentukan biaya *overhead* yang akhirnya berpengaruh terhadap *Cost of Goods Manufactured*.
- Produksi Cat Flinkut yang mengalami *undercosted* 7% dari total *overhead* Cat Flinkut, yang mewakili 1% $\{(Rp7.845.765/Rp578.402.933)\}$ berdasarkan *Overhead Actual* metode konvensional sebagaimana diukur dalam jam mesin. Sehingga metode konvensional memasukkan 1% dari seluruh *overhead* ke produk tersebut, termasuk biaya tingkat *batch*, dan biaya tingkat produk dan *facility*. Padahal pada tabel 9 memperlihatkan bahwa Cat Vernis hanya bertanggung jawab atas 0.4% $\{(Rp2.542.088/Rp578.402.933) \times 100\}$ untuk

Batch level Activities, 1% $\{(Rp4.943.360/Rp578.402.933) \times 100\}$ untuk *Product Level Activities* dan 0.3% $\{(Rp1.484.793/Rp578.402.933) \times 100\}$ untuk *Facility Level Activities*. Akibatnya metode konvensional kurang akurat dalam menentukan biaya *overhead* yang akhirnya berpengaruh terhadap *Cost of Goods Manufactured*.

- Salah satu situasi yang menyebabkan terjadinya distorsi biaya yaitu lini produk yang beragam. Lini produk yang beragam adalah lini produk dimana produk yang berbeda mengkonsumsi bauran yang berbeda dari biaya yang berkaitan dengan volume maupun tidak. Metode konvensional menunjukkan bahwa Produk Cat Warna mengkonsumsi 71% biaya yang berkaitan dengan unit (jam mesin). Dalam bauran tersebut, biaya yang berkaitan dengan unit sangatlah dominan. Sebaliknya, produk Cat Vernis dan Cat Flinkut masing-masing mencerminkan 8% dan 1% dari biaya yang berkaitan dengan unit (jam mesin). Dalam bauran tersebut, biaya Cat Vernis dan Cat Flinkut yang berkaitan dengan jam mesin tidak dominan. Jika semua produk mengkonsumsi bauran yang sama, maka sistem perhitungan biaya konvensional tidak akan mendistorsi biaya produk, tidak peduli berapa besar biaya yang tidak berkaitan dengan volume, karena distorsi akan dihitung sebagai nol persen dari jumlah biaya tertentu.
- Produk Cat warna memiliki *Cost of Goods Manufactured* per unit sebesar Rp1.652.776 berdasarkan metode konvensional. Manajer yang mengandalkan sistem konvensional akan memandang produk Cat Vernis sebagai produk yang sangat menguntungkan, jika harga jualnya, katakanlah Rp1.657.000. Namun sistem ABC melaporkan biaya per unit sebesar Rp1.684.178. Hal ini menunjukkan bahwa produk Cat Vernis sebenarnya tidak menguntungkan pada harga jual sebesar Rp1.657.000 atau bahkan pada harga jual sebesar Rp1.680.000. Begitu pula dengan Cat Flinkut dan vernis. Bergantung pada tingkat harga jual, sistem perhitungan biaya konvensional dapat salah menyatakan profitabilitas dari produk cat yang dihasilkan. Bahkan, pernyataan yang salah ini tidak hanya pada tingkatan perbedaan yang rendah, melainkan cukup ekstrim sehingga membuat produk yang menguntungkan tampak tidak menguntungkan. Sedangkan produk yang tidak menguntungkan tampak menguntungkan.

Penerapan sistem biaya konvensional oleh PT Multi Rezekitama pada saat ini mencerminkan bahwa proporsi penyerapan *overhead* pada setiap produk masih kurang akurat, dan hal ini menyebabkan ketidakakuratan dalam perhitungan *Cost of Goods Manufactured* yang dapat berguna terhadap pengambilan keputusan perusahaan.

Dengan demikian penulis bersimpulan bahwa perhitungan *Cost of Goods Manufactured* dengan menggunakan metode *Activity Based Costing* lebih akurat dibandingkan dengan menggunakan metode konvensional karena metode ABC menggunakan berbagai pemicu biaya, tidak hanya membagi biaya *overhead* sama rata ke seluruh jenis produk. Oleh sebab itu metode *Activity Based Costing* memiliki tingkat keakuratan yang lebih baik jika dibandingkan dengan metode konvensional.

SIMPULAN

Setelah melakukan penelitian terhadap data biaya yang ada pada PT Multi Rezekitama maka dapat ditarik simpulan sebagai berikut:

1. Tiga jenis produk yang dihasilkan oleh perusahaan yaitu Cat Warna, Cat Vernis, dan Cat Flinkut. Masing-masing produk ini mempunyai *Cost of Goods Manufactured* yang berbeda. Metode yang digunakan perusahaan dalam menghitung *Cost of Goods Manufactured* yaitu

metode konvensional. Metode ini menelusuri biaya *overhead* hanya ke setiap unit output sama rata.

2. Perhitungan biaya *overhead* pabrik dalam setiap jenis produk dilakukan dengan cara menjumlahkan semua biaya *overhead* pabrik kemudian membaginya dengan total kapasitas produksi seluruh jenis produk dalam satuan unit (jam mesin) untuk mendapatkan tarif BOP/unit produk. Tarif BOP/unit ini kemudian dikalikan dengan kapasitas unit produksi masing-masing produk sehingga didapat besarnya BOP yang dikeluarkan untuk setiap jenis produk.
3. Sistem konvensional yang digunakan pada PT Multi Rezekitama menghasilkan informasi *Cost of Goods Manufactured* yang terdistorsi, karena kesalahan dalam menentukan pengalokasian biaya *overhead* yang hanya didasarkan pada unit (jam mesin). Sedangkan produk yang beragam mengkonsumsi bauran yang berbeda dari biaya yang berkaitan dengan unit maupun tidak berkaitan dengan unit.
4. Distorsi biaya mengakibatkan sebagian produk mengalami kelebihan dan kerendahan dalam mengkalkulasi *Cost of Goods Manufactured*. Sehingga membuat produk yang menguntungkan tampak tidak menguntungkan. Sedangkan produk yang tidak menguntungkan tampak menguntungkan.
5. Proporsi penyerapan overhead berdasarkan metode konvensional masih kurang akurat. Maka Penulis mencoba menerapkan metode *Activity Based Costing* dalam menghitung proporsi penyerapan overhead untuk menentukan *Cost of Goods Manufactured*.
6. *Activity Based Costing* yaitu suatu sistem perhitungan *Cost of Goods Manufactured* yang mencerminkan penelusuran biaya *overhead* yang lebih menyeluruh. ABC mengakui bahwa banyak biaya-biaya lain pada kenyataannya dapat ditelusuri tidak hanya ke unit output, melainkan ditelusuri ke aktivitas yang diperlukan untuk memproduksi output. Metode ini menelusuri biaya *overhead* kedalam dua tahap, yaitu pengalokasian biaya ke aktivitas kemudian pengalokasian biaya aktivitas ke produk.
7. Metode konvensional berdasarkan perhitungan selisih *overhead applied* dengan *overhead actual*, menimbulkan distorsi biaya untuk masing-masing produk cat, sebesar 4.4% *undercosted*.

SARAN

Berdasarkan hasil studi, disarankan sebagai berikut:

1. Perusahaan dapat menerapkan metode ABC dalam menghitung *Cost of Goods Manufactured*, karena sistem ABC menelusuri biaya *overhead* yang kompleks lebih menyeluruh daripada sistem tradisional. Hal ini ditujukan untuk menghasilkan informasi biaya yang akurat sehingga membantu pihak manajemen dalam mengambil keputusan yang tepat bagi perusahaan.
2. Apabila metode *Activity Based Costing System* ini diterapkan di perusahaan, hendaknya perusahaan mengikutsertakan karyawan dan memberikan pelatihan secara khusus yang diperlukan bagi terlaksananya tujuan perusahaan.

REFERENSI

- Blocher, Edward J., Kung H. Chen, dan Thomas W. Lin. 2000. *Cost Management A Strategic Emphasis* terjemahan Susty Ambarriani. Jakarta: PT Salemba Empat.
- Carter, William K. 2009. *Akuntansi Biaya buku 1 edisi 14*. Terjemahan: Krista. Jakarta: PT. Salemba Empat.
- Hansen, Don R., dan Maryanne M. Mowen. 2006. *Management Accounting 7th Edition*. Terjemahan: Dewi Fitriasaki dan Deny Arnos Kwary. Jakarta: PT Salemba Empat.
- Kholmi, Masiyah, dan Yuningsih. 2004. *Akuntansi Biaya*. Malang: UMM Press.
- Martusa, Riki, S. R. Darma, V. Carolina. 2010. Peranan Metode Activity Based Costing Dalam Menentukan Cost of Goods Manufactured. *Akurat Jurnal Ilmiah Akuntansi*. No. 02 Tahun ke-1 Mei-Agustus 2010. Hlm 39-60.
- Mulyadi. 2003. *Activity Based Cost System - Sistem Informasi Biaya untuk Pengurangan Biaya* edisi ke 6. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Sekaran. 2006. *Metodologi Penelitian* buku 1. Jakarta: Salemba Empat.
- Sugiono. 2004. *Statistika untuk penelitian* buku 1 edisi 6. Bandung: CV. Alfabeta.
- Supramono, dan Intiyas Utami. 2004. *Desain Proposal Penelitian Akuntansi & Keuangan*. Yogyakarta: ANDI.
- Umar, Husein. 2001. *Strategic Management in Action*. Jakarta: PT Erlangga.
- Wibisono. 2000. *Metodologi Penelitian* edisi pertama. Yogyakarta: BPFE.

LAMPIRAN

Tabel 1
Pengelompokan Biaya ke Pusat Biaya yang Homogen

Kelompok Biaya	Aktivitas	Biaya (rupiah)
<i>I. Unit Level Activities</i>	Penggilingan Bahan Baku	109.934.855
	<i>Mixing</i> Bahan Baku	85.891.152
	<i>Matching Colour</i>	118.793.063
	Penyaringan	34.521.284
	Pengemasan	174.359
TOTAL		349.314.713
<i>II. Batch Level Activities</i>	Pembelian Bahan Baku	16.967.571
	<i>Finishing & Quality Control</i>	43.629.208
	<i>Setup</i> Mesin	20.750.000
TOTAL		81.346.779
<i>III. Product Level Activities</i>	Penyimpanan Bahan Baku di Gudang	1.046.154
	Penyimpanan Barang Jadi di Gudang	1.046.154
	Pengiriman	33.561.000
TOTAL		35.653.308
<i>IV. Facility Level Activities</i>	Pemeliharaan	112.088.133

Tabel 2
Perhitungan Tarif Biaya *Overhead* per Aktivitas

	Aktivitas	Total Biaya <i>Overhead</i> (rupiah)	<i>Cost Driver</i>	Tarif Biaya <i>Overhead</i> (rupiah)
<i>Unit</i>	Penggilingan Bahan Baku	109.934.855	1.398 jam mesin	78.637/jam mesin
	<i>Mixing</i> Bahan Baku	85.891.152	1.056 jam mesin	81.336/jam mesin
	<i>Matching Colour</i>	118.793.063	1.524 jam mesin	77.948/jam mesin
	Penyaringan	34.521.284	325 jam mesin	106.219/jam mesin
	Pengemasan	174.359	3.396 kwintal	51/kwintal
<i>Batch</i>	Pembelian Bahan Baku	16.967.571	384 kali produksi	44.186/produksi
	<i>Finishing & Quality Control</i>	43.629.208	384 kali produksi	113.618/produksi
	<i>Setup</i> Mesin	20.750.000	384 kali produksi	54.036/produksi
<i>Product</i>	Penyimpanan Bahan Baku di Gudang	1.046.154	18 pengiriman	58.120/pengiriman
	Penyimpanan Barang Jadi di Gudang	1.046.154	384 pengiriman	2.724/pengiriman
	Pengiriman	33.561.000	84 pengiriman	399.536/pengiriman
<i>Facility</i>	Pemeliharaan	112.088.133	4.303 jam mesin	26.049/jam mesin
Total		578.402.933		

Tabel 3

Perhitungan Biaya *Overhead* per Kwintal Produk Cat Warna

	Aktivitas	<i>Cost Driver</i>	Tarif Biaya <i>Overhead</i> (rupiah)	Total Biaya <i>Overhead</i> (rupiah)
<i>Unit</i>	Penggilingan Bahan Baku	1.200 jam mesin	78.637/jam mesin	94.364.682
	<i>Mixing</i> Bahan Baku	900 jam mesin	81.336/jam mesin	73.202.686
	<i>Matching Colour</i>	1.500 jam mesin	77.948/jam mesin	116.922.306
	Penyaringan	300 jam mesin	106.219/jam mesin	31.865.801
	Pengemasan	3.000 kwintal	51/kwintal	154.027
<i>Batch</i>	Pembelian Bahan Baku	300 kali produksi	44.186/produksi	13.255.800
	<i>Finishing & Quality Control</i>	300 kali produksi	113.618/produksi	34.085.319
	Setup Mesin	300 kali produksi	54.036/produksi	16.210.938
<i>Product</i>	Penyimpanan Bahan Baku di Gudang	12 pengiriman	58.120/pengiriman	697.436
	Penyimpanan Barang Jadi di Gudang	300 pengiriman	2.724/pengiriman	817.308
	Pengiriman	60 pengiriman	399.536/pengiriman	23.972.143
<i>Facility</i>	Pemeliharaan	3.900 jam mesin	26.049/jam mesin	101.590.453
Total				507.139.014

Tabel 4

Perhitungan Biaya *Overhead* per Kwintal Produk Cat Vernis

	Aktivitas	<i>Cost Driver</i>	Tarif Biaya <i>Overhead</i> (rupiah)	Total Biaya Overhead (rupiah)
<i>Unit</i>	Penggilingan Bahan Baku	180 jam mesin	78.637/jam mesin	14.154.702
	<i>Mixing</i> Bahan Baku	144 jam mesin	81.336/jam mesin	11.712.430
	<i>Matching Colour</i>	0 jam mesin	77.948/jam mesin	0
	Penyaringan	22 jam mesin	106.219/jam mesin	2.336.825
	Pengemasan	360 kwintal	51/kwintal	18.483
<i>Batch</i>	Pembelian Bahan Baku	72 kali produksi	44.186/produksi	3.181.420
	<i>Finishing & Quality Control</i>	72 kali produksi	113.618/produksi	8.180.476
	<i>Setup</i> Mesin	72 kali produksi	54.036/produksi	3.890.625
<i>Product</i>	Penyimpanan Bahan Baku di Gudang	4 pengiriman	58.120/pengiriman	232.478
	Penyimpanan Barang Jadi di Gudang	72 pengiriman	2.724/pengiriman	196.154
	Pengiriman	12 pengiriman	399.536/pengiriman	4.794.429
<i>Facility</i>	Pemeliharaan	346 jam mesin	26.049/jam mesin	9.012.897
TOTAL				57.710.919

Tabel 5
Perhitungan Biaya *Overhead* per Kwintal Produk Cat Flinkut

	Aktivitas	<i>Cost Driver</i>	Tarif Biaya <i>Overhead</i> (rupiah)	Total Biaya <i>Overhead</i> (rupiah)
<i>Unit</i>	Penggilingan Bahan Baku	18 jam mesin	78.637/jam mesin	1.415.470
	<i>Mixing</i> Bahan Baku	12 jam mesin	81.336/jam mesin	976.036
	<i>Matching Colour</i>	24 jam mesin	77.948/jam mesin	1.870.757
	Penyaringan	3 jam mesin	106.219/jam mesin	318.657
	Pengemasan	36 kwintal	51/kwintal	1.848
<i>Batch</i>	Pembelian Bahan Baku	12 kali produksi	44.186/produksi	530.237
	<i>Finishing & Quality Control</i>	12 kali produksi	113.618/produksi	1.363.413
	<i>Setup</i> Mesin	12 kali produksi	54.036/produksi	648.438
<i>Product</i>	Penyimpanan Bahan Baku di Gudang	2 pengiriman	58.120/pengiriman	116.239
	Penyimpanan Barang Jadi di Gudang	12 pengiriman	2.724/pengiriman	32.692
	Pengiriman	12 pengiriman	399.536/pengiriman	4.794.429
<i>Facility</i>	Pemeliharaan	57 jam mesin	26.049/jam mesin	1.484.783
TOTAL				13.553.000

Tabel 6
Perhitungan Biaya *Overhead* Per Kwintal Produk Berdasarkan Aktivitas

	Cat Warna	Cat Vernis	Cat Flinkut
Total BOP	Rp507.139.014	Rp57.710.919	Rp13.553.000
Kapasitas Produksi	3.000 kwintal	360 kwintal	36 kwintal
BOP/kwintal	Rp169.046	Rp160.308	Rp376.472

Tabel 7

Perhitungan *Cost of Goods Manufactured* Per Kwintal Berdasarkan ABC System

	Cat Warna	Cat Vernis	Cat Flinkut
Biaya Bahan Baku Langsung	Rp1.500.000	Rp1.392.000	Rp990.000
Biaya Tenaga Kerja Langsung	Rp15.131	Rp11.187	Rp18.429
Biaya <i>Overhead</i> Pabrik	Rp169.046	Rp160.308	Rp376.472
<i>Cost of Goods Manufactured</i> /kwintal	Rp1.684.178	Rp1.563.495	Rp1.386.902

Tabel 8

***Cost of Goods Manufactured Applied* Berdasarkan Metode Konvensional**

Awal tahun : <i>Predetermined overhead rate</i> = <i>Budgeted overhead</i> / <i>Applied capacity</i> =Rp578.402.933 / 4500 jam mesin = Rp1.280.534/jam mesin <i>Applied overhead</i> = <i>Overhead rate</i> x <i>Actual capacity</i> (3.900, 346, 57 jam mesin)			
	Cat Warna	Cat Vernis	Cat Flinkut
Biaya Bahan Baku Langsung	Rp4.500.000.000	Rp501.120.000	Rp35.640.000
Biaya Tenaga Kerja Langsung	Rp45.394.260	Rp4.027.286	Rp663.454
Biaya <i>Overhead</i> : Rp1.280.534 x 3.900 jam mesin Rp1.280.534 x 346 jam mesin Rp1.280.534 x 57 jam mesin	Rp501.282.542	Rp44.472.759	Rp7.326.437
Total <i>Cost of Goods Manufactured</i>	Rp5.046.676.802	Rp549.620.045	Rp43.629.891
Unit Produksi	3.000 kwintal	360 kwintal	36 kwintal
<i>Cost of Goods Manufactured</i> /unit	Rp1.682.226	Rp1.526.722	Rp1.211.941

Tabel 9
Perhitungan *Cost of Goods Manufactured* Berdasarkan Metode ABC

	Cat Warna	Cat Vernis	Cat Flinkut
Biaya Bahan Baku Langsung	Rp4.500.000.000	Rp501.120.000	Rp35.640.000
Biaya Tenaga Kerja Langsung	Rp45.394.260	Rp4.027.286	Rp663.454
<i>Biaya Overhead:</i>			
<i>Unit Level Activities:</i>			
Jam mesin (3900, 346, 57)	Rp316.355.475	Rp28.203.957	Rp4.580.921
Kwintal (3000, 360, 36)	Rp54.027	Rp18.483	Rp1.848
<i>Batch level activities:</i>			
Produksi (300, 72, 12)	Rp63.552.172	Rp15.252.521	Rp2.542.088
<i>Product Level Activities:</i>			
Pengiriman (372, 88, 26)	Rp25.486.887	Rp5.223.016	Rp4.943.360
<i>Facility level activity:</i>			
Jam mesin (3.900, 346, 57)	Rp101.590.453	Rp9.012.897	Rp1.484.793
Total Biaya <i>Overhead</i>	Rp507.139.014	Rp57.710.919	Rp13.553.000
Total <i>Cost of Goods Manufactured</i>	Rp5.052.533.274	Rp562.858.205	Rp49.856.454
Unit Produksi	3.000 kwintal	360 kwintal	36 kwintal
<i>Cost of Goods Manufactured/unit</i>	Rp1.684.178	Rp1.563.495	Rp1.386.902

Tabel 10
Perhitungan Distorsi Biaya *Overhead* berdasarkan metode konvensional

	Cat Warna	Cat Vernis	Cat Flinkut
<i>Overhead Applied</i> (awal tahun)	Rp501.282.542	Rp44.472.759	Rp7.326.437
<i>Overhead Actual</i> (akhir tahun)	Rp412.935.000	Rp47.625.170	Rp7.845.765
Selisih	Rp88.347.542	Rp3.152.411	Rp519.328
<i>Overcost/Undercost</i>	21% <i>overcost</i>	7% <i>Undercost</i>	7% <i>Undercost</i>

Tabel 11

Perbandingan Biaya *Overhead Actual* berdasarkan metode konvensional dan ABC

	Cat Warna	Cat Vernis	Cat Flinkut
<i>Overhead Actual</i> Konvensional	Rp412.935.000	Rp47.625.170	Rp7.845.765
Overhead ABC	Rp507.139.014	Rp57.710.919	Rp13.553.000
Selisih positif/negatif	Rp94.204.014 (negatif)	Rp10.085.749 (negatif)	Rp5.707.235 (negatif)

Tabel 12

Perbandingan *Cost of Goods Manufactured Actual* per unit Berdasarkan Metode Konvensional dan *Activity Based Costing*

	Cat Warna	Cat Vernis	Cat Flinkut
COGM <i>Actual</i> Konvensional	Rp1.652.776	Rp1.535.497	Rp1.226.367
COGM ABC	Rp1.684.178	Rp1.563.495	Rp1.386.902
Selisih positif/negatif	Rp31.402 (negatif)	Rp28.016 (negatif)	Rp160.535 (negatif)