

**PERANAN *ACTIVITY-BASED COSTING SYSTEM* DALAM PERHITUNGAN
HARGA POKOK PRODUKSI KAIN YANG SEBENARNYA UNTUK PENETAPAN
HARGA JUAL**

Studi kasus pada PT Panca Mitra Sandang Indah

Riki Martusa

(Ketua Program Magister Akuntansi Universitas Kristen Maranatha)

Agnes Fransisca Adie

(Mahasiswa Jurusan Akuntansi Universitas Kristen Maranatha)

Abstract

This study discusses the relationship between activity-based costing system as the dependent variable in the calculation of the actual cost of the fabric and setting the selling price as independent variables. The research method used is descriptive analytical research method, namely the research conducted by collecting data on the costs incurred in PT Panca Mitra Indah Clothing, served it so it gives an idea of the true state of PT Panca Mitra Indah Clothing, whether PT Panca Mitra Indah Clothing is properly classify expenses. It also carried the cost of analyzing data resulting in the calculation of cost price and selling price of a cloth fabric that is more appropriate. Then, from analyzing the drawn conclusions and suggestions. The results showed that PT Panca Mitra Indah Clothing does not classify the costs incurred by the right. In addition, PT Panca Mitra Indah Clothing does not calculate the cost of the product correctly because they do not charge the existing fee to each product. Miscalculated the cost of these products resulted in PT Panca Mitra Indah Clothing has the wrong base in the sale price. PT Panca Mitra Indah Clothing set the selling price by setting a mark-up is just enough to cover production costs. Determination of the selling price in this way lead to PT Panca Mitra Indah Clothing set the selling price too high on most products, and too low for a fraction of products although the cost of the product is still covered. The results of the discussion showed there were significant differences between the calculation of cost price and selling price of products made by companies with the calculation of the cost of products using activity-based costing system and to mark up prices accordingly. Calculations using the activity-based costing system can generate the cost of production is more precise so that it can be a good basis for determining the selling price of the product. To set the appropriate selling price, mark up the right to consider the competitive situation and the purchasing power of cutomers.

Keyword: Activity-based Costing System, Cost of goods manufactured, and price.

Pendahuluan

Memasuki era globalisasi dan perdagangan bebas membawa perubahan bagi dunia usaha di Indonesia. Salah satu dampaknya bagi industri dalam negeri yaitu semakin ketatnya persaingan yang harus dihadapi. Perusahaan tidak hanya harus mampu bersaing dengan perusahaan lokal saja tapi juga harus mampu bersaing dengan perusahaan-perusahaan asing. Untuk alasan ini, perusahaan-perusahaan di Indonesia harus mampu menciptakan fondasi yang kuat bagi perusahaannya. Persaingan harga, kualitas, dan sebagainya menjadikan sebagian perusahaan harus membenahi berbagai aspek di dalam perusahaannya agar mampu menghadapi persaingan tersebut. Perusahaan selalu dituntut untuk dapat mengambil keputusan yang tepat agar perusahaannya dapat bertahan dalam dunia usaha.

Perusahaan membutuhkan keunggulan dalam menghadapi persaingan yang ketat dalam industri ini. Meningkatnya persaingan dalam industri sejenis mengakibatkan pasar untuk industri tersebut menjadi *price sensitive*, dimana peningkatan atau penurunan harga yang relatif kecil dapat mengakibatkan dampak yang signifikan pada penjualan. Karena itu, harga jual merupakan salah satu faktor yang sangat penting untuk dapat bertahan dalam industri tersebut. Untuk dapat mencapai keunggulan, perusahaan harus dapat menghitung harga jual dengan tepat. Harga jual tidak boleh terlalu rendah agar dapat menutup semua biaya yang dikeluarkan perusahaan dan memberikan keuntungan yang diinginkan, juga tidak boleh terlalu tinggi agar perusahaan dapat bersaing dengan para pesaingnya.

Perusahaan dapat menetapkan harga jual dengan tepat apabila perusahaan dapat menghitung harga pokok produk dengan tepat sehingga produk tidak *overcosted* (dibebani biaya lebih dari yang seharusnya) dan juga tidak *undercosted* (dibebani biaya kurang dari yang seharusnya). PT Panca Mitra Sandang Indah adalah salah satu perusahaan tekstil yang sampai saat ini belum menerapkan *Activity-based costing system*. *Activity-Based Costing (ABC)* memiliki penerapan penelusuran biaya yang lebih menyeluruh dibandingkan dengan akuntansi biaya tradisional (Martusa *et al.*, 2010). Pada saat ini PT Panca Mitra Sandang Indah menghitung harga pokok dan harga jual produk dengan menghitung semua biaya yang dikeluarkan dan dibagi dengan jumlah produk yang dihasilkan.

Berdasarkan uraian di atas, penulis tertarik untuk melakukan penelitian mengenai penentuan harga pokok produk menggunakan *Activity-based costing system* dalam membantu menetapkan harga jual dengan tepat di PT Panca Mitra Sandang Indah.

Masalah Penelitian

Penelitian dilakukan terhadap PT Panca Mitra Sandang Indah yang memproduksi dan menjual kain. Perusahaan memproduksi barang secara teratur dengan kapasitas PT Panca Mitra Sandang Indah adalah sebesar 45.000 meter kain/hari dan 20.000 kg kain/hari dengan 6 hari kerja dalam satu minggu untuk waktu kerja *non-shift*. Didalam PT Panca Mitra Sandang Indah, jam kerja juga dibagi secara *shift*, yaitu *shift* pagi, sore, dan malam untuk Kashiff, Kepala Regu, dan Operator. Apabila dibutuhkan, PT Panca Mitra Sandang Indah dapat memperbesar kapasitasnya kapan pun dengan mengadakan lembur sehingga kapasitas perusahaan dapat meningkat menjadi 50.000 meter kain/hari dan 25.000 kg kain/hari. Jumlah tenaga kerja di PT Panca Mitra Sandang Indah adalah 339 orang. Produk PT Panca Mitra Sandang Indah adalah kain Tetoron Rayon (TR), Tetoron Cotton (TC), dan kain katun.

Pembeli produk PT Panca Mitra Sandang Indah merupakan pembeli yang membeli dalam jumlah yang cukup besar. Dengan demikian harga jual merupakan hal penting yang menjadi bahan pertimbangan pembeli produk perusahaan mengingat situasi persaingan di Indonesia yang cukup ketat. Perubahan harga yang kecil sekalipun akan berdampak yang sangat besar bagi penjualan dalam kuantitas besar. Jika ada kesalahan dalam penentuan harga jual maka perusahaan dapat rugi dalam jumlah besar.

Meningkatnya persaingan dalam industri ini, menuntut perusahaan untuk memiliki keunggulan agar dapat tetap melangsungkan hidupnya dan memperbesar usahanya. Untuk itu, perusahaan harus dapat menetapkan harga jual yang wajar dengan cara menetapkan harga pokok produk dengan tepat. Harga pokok produk yang dibahas dalam penelitian ini merupakan biaya penuh (*full costing*) sehingga meliputi biaya produksi dan non-produksi.

Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk mengetahui apakah perusahaan sudah mengelompokkan biaya dengan tepat.
2. Untuk mengetahui apakah perusahaan sudah membebaskan biaya dan melakukan perhitungan harga pokok produk dengan tepat.

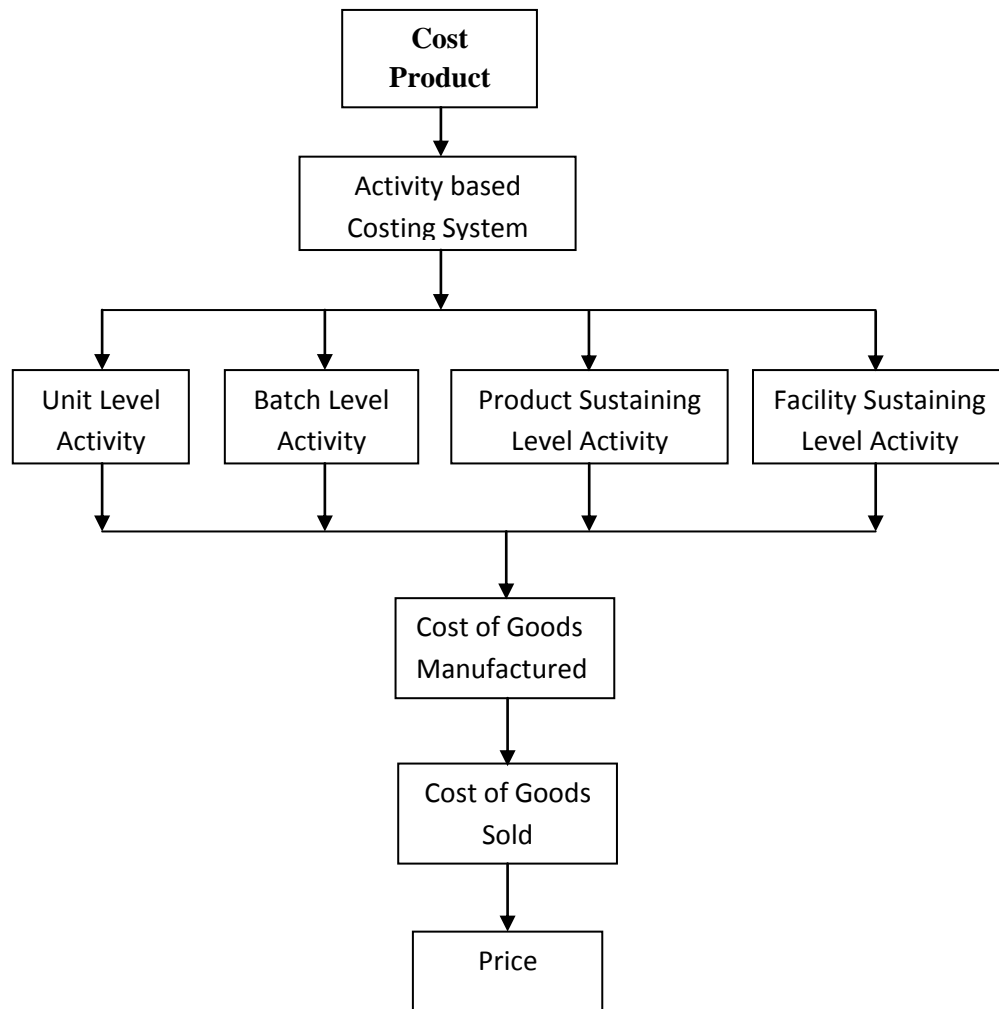
3. Untuk mengetahui apakah perusahaan sudah menetapkan *mark-up* dengan tepat untuk perhitungan harga jual.
4. Untuk mengetahui apakah *Activity-based costing system* akan menghasilkan perhitungan harga pokok produk dan harga jual yang berbeda dengan perhitungan yang dilakukan perusahaan selama ini.

Rerangka Pemikiran

Tujuan utama dalam mendirikan suatu perusahaan adalah untuk mendapatkan laba yang optimal untuk mempertahankan kelangsungan hidup perusahaan tersebut. Sumber utama pendapatan perusahaan biasanya berasal dari penjualan produk, baik barang maupun jasa yang jumlahnya dapat diukur dengan pembebanan kepada pembeli.

Perusahaan harus menetapkan harga jual yang wajar agar mendapatkan pendapatan yang besar. Dalam menentukan harga jual yang wajar, perusahaan perlu mendapatkan informasi tentang harga pokok produk yang akurat karena informasi tersebut dapat berpengaruh dalam proses pengambilan keputusan.

Bagan Rerangka Pemikiran



Harga Pokok Produk

Menurut Hilton (2005) mendefinisikan harga pokok produk sebagai berikut:

"The total cost of direct material, direct labor, and manufacturing overhead transferred from work-in-process inventory to finished-goods inventory."

Hariadi (2002) mengemukakan konsep *different cost for different purposes*. Konsep ini mendasari arti harga pokok, yaitu tergantung pada untuk kepentingan apa manajemen menggunakan informasi tersebut. Atas dasar konsep tradisional yang dimaksudkan untuk keperluan penyusunan laporan keuangan menyatakan bahwa yang disebut harga pokok suatu produk hanya mencakup biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik. Sementara itu atas dasar konsep kontemporer, untuk kepentingan manajemen yang bersifat taktis operasional maka yang dimaksud dengan harga pokok suatu produk adalah selain meliputi biaya produksi tradisional juga mencakup pula biaya pemasaran dan biaya pelayanan pada konsumen.

Menurut Mulyadi (2001), harga pokok produk dapat dihitung dengan dua pendekatan, yaitu dengan menggunakan *full costing* dan *variable costing*.

1. *Full Costing*

Merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya produksi kedalam harga pokok produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik, baik yang berperilaku tetap maupun variabel. Harga pokok produk yang dihitung dengan pendekatan *full costing* terdiri dari unsur harga pokok produksi (biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik variabel, dan biaya *overhead* pabrik tetap) ditambah dengan biaya non-produksi (biaya pemasaran, biaya administrasi dan umum)

2. *Variable Costing*

Merupakan metode penentuan harga pokok produksi yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variabel kedalam harga pokok produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik variabel. Harga pokok produk yang dihitung dengan pendekatan *variable costing* terdiri dari unsur harga pokok produksi variabel (biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik variabel) ditambah dengan biaya non-produksi variabel (biaya pemasaran variabel, biaya administrasi dan umum variabel) dan biaya tetap (biaya *overhead* pabrik tetap, biaya pemasaran tetap, biaya administrasi dan umum tetap).

Menurut Hilton (2005) tujuan perhitungan harga pokok produksi:

1. *Use in Financial Accounting*

In Financial accounting, product cost are needed to value inventory on the Balance Sheet and to compute cost of goods sold expense in the Income Statement.

2. *Use in Managerial Accounting*

In Managerial Accounting, product cost are needed for planning, for cost control and to provide managers with data for decision making. Decision about product prices, the mix of products to be produced, and the quantity of output to be manufactured are among those for which product cost information is needed.

3. *Use in reporting to Interest Organization*

In addition to financial statement preparation and internal decision making, there is an overgrowing need for product cost information in relationships between firms and various outside organizations.

Jadi tujuan dari perhitungan harga pokok produksi adalah untuk menyediakan informasi bagi pembuat laporan keuangan, bagi manajemen dalam melakukan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan, dan bagi pihak lain yang membutuhkan.

Harga pokok produk ditetapkan saat:

1. Menurut Hansen dan Mowen (2006) *actual costing*
An actual cost system use actual costs for direct materials, direct (manufacturing) labor, and (manufacturing) overhead. These actual costs are then used to determined the unit cost.
2. Menurut Horngren *et al.* (2006) *actual costing*
A costing system that traces direct costs to a cost object by using the actual direct-cost rates times the actual quantities of the direct- cost inputs.
Pada *actual costing*, harga pokok produk dihitung pada akhir setelah produk selesai dibuat karena biaya yang sesungguhnya dikeluarkan untuk membuat produk tersebut baru dapat diketahui setelah produk selesai dibuat. Tujuannya adalah untuk menghitung sumber daya yang sebenarnya dipakai/dikonsumsi untuk menghasilkan suatu produk tertentu.
3. Menurut Horngren *et al.* (2006) *standard costing*
Standard costing is a costing method that (a) traces direct costs to output produced by multiplying the standard process or rates by the standard quantities of inputs allowed for actual outputs produced and (b) allocates indirect costs on the basis of standard indirect rates times the standard quantities of the allocation based allowed for the actual outputs produced. Dengan menggunakan *standard costing*, penetapan harga pokok produk dilakukan pada saat produk belum dibuat dengan menggunakan perkiraan biaya yang sudah ditentukan manajemen perusahaan berdasarkan pengalaman masa lalu ataupun masukan dari karyawan bagian operasi.
Harga pokok produk ini menunjukkan biaya yang seharusnya terjadi dalam menghasilkan produk tertentu. Biaya tersebut akan dibandingkan dengan biaya yang sesungguhnya terjadi untuk menghasilkan produk tersebut sebagai salah satu cara pengukuran efisiensi serta akan digunakan untuk penetapan harga jual.
4. Menurut Horngren *et al.* (2006) *normal costing*
Normal costing is a costing method that traces direct costs to a cost object by using the actual direct-cost inputs, and allocates indirect costs based on the budgeted indirect-cost rates times the actual quantity of the cost-allocation bases. Sulitnya menghitung tarif biaya tidak langsung yang sebenarnya (*actual*) per minggu atau bahkan per bulan membuat perusahaan baru dapat menghitung biaya di akhir tahun. Hal tersebut dapat mengakibatkan informasi tersebut sudah terlambat. Untuk mengatasi keterlambatan tersebut, pada *normal costing* harga pokok produk ditetapkan pada saat produk selesai dibuat, tidak menunggu sampai akhir tahun karena adanya biaya tidak langsung yang besarnya belum dapat diketahui maka untuk perhitungan harga pokok produk digunakan tarif biaya tidak langsung yang dianggarkan oleh manajemen perusahaan. Cara menghitungnya adalah dengan membagi biaya tidak langsung yang dianggarkan per tahun dengan kuantitas dasar alokasi yang dianggarkan per tahun.

Pembebanan Biaya Tidak Langsung pada Produk

Proses pembebanan biaya tidak langsung pada produk dapat menggunakan 2 pendekatan, yaitu dengan sistem tradisional dan sistem *Activity-based Costing*.

Traditional Costing

Dalam sistem biaya tradisional, pemicu biaya yang digunakan hanya didasarkan atas dasar unit saja atau disebut *unit-level activity drivers*. Pemicu aktivitas dasar unit merupakan faktor-faktor yang menyebabkan perubahan biaya ketika jumlah unit yang dihasilkan berubah. Penggunaan pemicu biaya ini dalam membebankan biaya *overhead* terhadap produk

memberikan arti bahwa terjadinya biaya *overhead* mempunyai korelasi yang sangat erat dengan jumlah unit yang diproduksi.

Sampai sejauh ini, ada tiga tingkatan bertahap yang telah dipraktikkan dalam sistem biaya untuk membebaskan biaya *overhead* pada produk, yaitu:

1. Tarif tunggal yang berlaku untuk seluruh pabrik
2. Beberapa tarif berbeda yang berlaku untuk tiap departemen
3. Penerapan sistem ABC dengan menggunakan bermacam-macam tarif berbeda yang berlaku untuk tiap-tiap aktivitas

Keterbatasan perhitungan harga pokok tradisional, yaitu dapat menyebabkan terjadinya distorsi pembebanan *overhead*. Hal ini dikarenakan proporsi biaya *overhead* yang tidak berkaitan dengan jumlah unit terhadap total biaya *overhead* adalah signifikan, dan jenis produk yang dihasilkan sangat bervariasi (Hariadi, 2002).

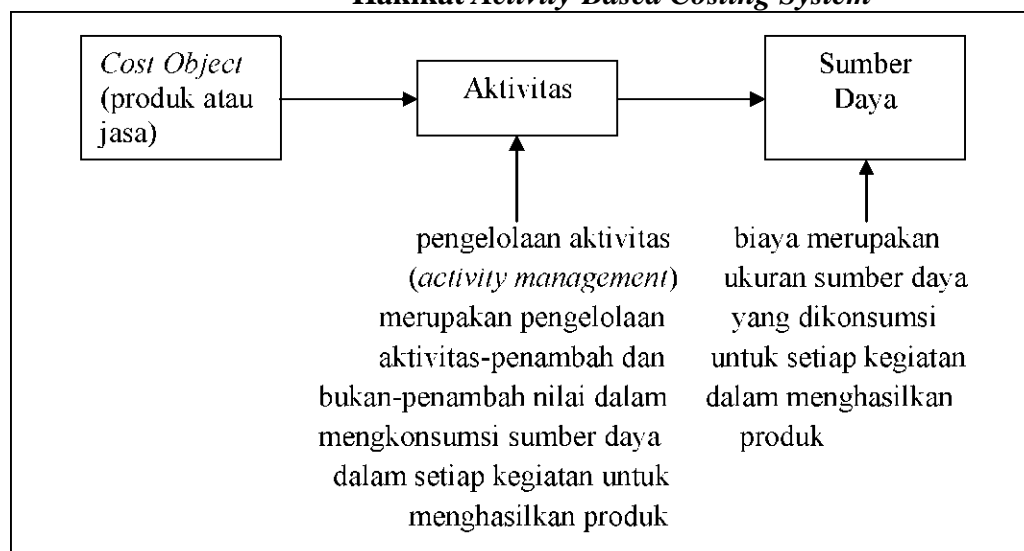
Activity-based Costing System (ABC)

Garrison dan Noreen (2003:96) mendefinisikan *Activity-based costing system* (ABC) sebagai berikut:

"A costing method that is designed to provide managers with cost information for strategic and other decisions that potentially affect capacity and therefore "fixed" costs"

Adapun hakikat *Activity-based costing system* (ABC) yang diungkapkan oleh Mulyadi (2001), yaitu dalam menghasilkan *cost object* (produk atau jasa), sumber daya yang dikeluarkan oleh perusahaan berupa biaya-biaya didasarkan atas aktivitas yang dilakukan oleh perusahaan.

Gambar 1
Hakikat Activity-Based Costing System



Sumber: Mulyadi (2001)

Tujuan Metode Activity-Based Costing System

Sistem biaya konvensional kurang mampu memenuhi kebutuhan manajemen dalam perhitungan harga pokok produk yang akurat, terlebih apabila melibatkan biaya produksi tidak langsung yang cukup besar dan keanekaragaman produk. Hal ini mengakibatkan pengambilan keputusan yang kurang tepat oleh pihak manajemen sehubungan dengan

strategi yang ditetapkan, sedangkan metode *Activity-based costing system* (ABC) menggunakan berbagai tingkatan aktivitas dalam pembebanan biaya produksi tidak langsung.

Menurut Mulyadi (2001) *Activity-based costing system* (ABC) pada dasarnya merupakan metode penentuan harga pokok produk (*product costing*) yang ditujukan untuk menyajikan informasi harga pokok produk secara cermat (*accurate*) bagi kepentingan manajemen, dengan mengukur secara cermat konsumsi sumber daya dalam setiap aktivitas yang digunakan untuk menghasilkan produk. Jika *full costing* dan *variable costing* menitikberatkan penentuan harga pokok produk hanya pada fase produksi saja, *Activity-based costing system* (ABC) menitikberatkan penentuan harga pokok produk di semua fase pembuatan produk, sejak fase desain dan pengembangan produk sampai dengan penyerahan produk kepada konsumen.

Empat Model Tingkatan *Activity-based costing system*

Definisi aktivitas pada perusahaan besar berbeda dengan perusahaan menengah dan kecil. Untuk perusahaan besar, aktivitas didefinisikan sebagai proses-proses atau prosedur-prosedur yang menyebabkan kerja dan setiap proses atau prosedur tersebut mengkonsumsi sejumlah waktu dan biaya yang signifikan. Pada perusahaan menengah dan kecil, setiap proses atau prosedur mengkonsumsi sejumlah biaya yang relevan kecil sehingga perhitungan akan lebih mudah jika beberapa prosedur disatukan.

Menurut Hansen dan Mowen (2006) aktivitas adalah unit dasar kerja yang dilakukan dalam sebuah organisasi dan dapat juga digambarkan sebagai suatu pengumpulan tindakan dalam suatu organisasi yang berguna bagi para manager untuk melakukan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan.

Menurut Hilton (2005), definisi *activity* adalah:

"a measure of the organization 's output of products or services."

Menurut Hariadi (2002), definisi aktivitas adalah:

"Kumpulan kegiatan yang dilakukan dalam organisasi yang bermanfaat bagi manajer untuk tujuan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan"

Hariadi (2002) mengidentifikasi aktivitas yang berasal dari dua kelompok aktivitas yang langsung berkaitan dengan proses produksi (*batch-related activities* dan *product sustaining activities*) dan satu kelompok aktivitas yang secara tidak langsung dikaitkan dengan proses produksi (*facility-sustaining activities* yang berhubungan dengan fasilitas produksi), serta satu kelompok aktivitas yang biasa digunakan dalam sistem akuntansi biaya konvensional (*unit-level activities*).

Menurut Hariadi (2002) dikatakan ada empat tingkatan aktivitas, yaitu sebagai berikut:

1. *Unit-level activities*

Adalah aktivitas-aktivitas yang dilakukan untuk setiap unit produk yang dihasilkan secara individual.

Contoh: biaya tenaga kerja langsung, jam mesin, dll.

2. *Batch-level activities*

Adalah aktivitas-aktivitas yang berkaitan dengan sekelompok produk/jasa daripada terhadap produk/jasa secara individu.

Contoh: aktivitas penyetelan mesin, pengiriman barang ke langganan, dan penerimaan bahan dari *supplier*.

3. *Product-sustaining activities*

Adalah aktivitas-aktivitas yang dilakukan untuk mendukung setiap produk/jasa yang dihasilkan perusahaan secara individual agar produk tersebut tetap bias diproduksi.

Contoh: biaya desain produk, biaya pengembangan produk.

4. *Facility-sustaining activities*

Adalah aktivitas-aktivitas yang dilakukan untuk mempertahankan kapasitas produksi yang dimiliki perusahaan secara umum dan tidak berkaitan dengan jeda produk tertentu yang dihasilkan secara individual. Contoh: pemeliharaan bangunan, asuransi untuk bangunan pabrik.

Enam Langkah Mendesain *Activity-based costing system* (ABC)

Menurut Hansen dan Mowen (2006), ada enam langkah dalam mendesain *Activity-based costing system* (ABC), yaitu:

1. *Activity identification, definition, and classification*

Identifikasi aktivitas adalah sebuah langkah pertama yang logis dalam mendesain sistem ABC. Aktivitas berasal dari aksi yang diambil satu atau dari pelaksanaan kerja dengan peralatan atau untuk orang lain. Definisi aktivitas adalah sebuah aktivitas dari *inventory*. Atribut aktivitas adalah informasi keuangan dan non-keuangan yang menggambarkan aktivitas individual. Klasifikasi aktivitas merupakan atribut yang digambarkan dan menjelaskan aktivitas dan pada waktu yang sama menjadi basis pengklasifikasian aktivitas.

2. *Assign cost to activities*

Setelah mendeskripsikan dan menjelaskan aktivitas, tugas berikutnya adalah menentukan berapa banyak kos pada setiap aktivitas. Kos dari sebuah aktivitas adalah kos dari sumber daya yang dikonsumsi dari setiap aktivitas. Kos dari sumber daya harus dilekatkan pada aktivitas dengan pendekatan langsung atau dengan suatu pendorong. Penggerak aktivitas adalah faktor-faktor yang mengukur pemakaian sumber daya oleh aktivitas.

3. *Assigning secondary activity costs to primary activities*

Pembebanan biaya pada aktivitas selesai pada tingkat pertama dari ABC. Dalam tingkat pertama ini, aktivitas diklasifikasikan menjadi primer dan sekunder. Jika ada aktivitas sekunder, maka tahap berikutnya muncul. Pada tahap berikutnya, biaya aktivitas sekunder dibebankan pada aktivitas-aktivitas yang memakai outputnya.

4. *Cost object and bills of activities*

Setelah biaya dari aktivitas primer ditentukan, maka biaya tersebut dapat dibebankan pada produk dalam suatu aktivitas penggunaannya seperti dengan yang diukur oleh penggerak aktivitas. Pembebanan ini diselesaikan dengan penghitungan suatu tarif aktivitas yang ditentukan terlebih dahulu dan mengalikan tarif ini dengan penggunaan aktivitas yang sebenarnya.

5. *Activity rates and product costing*

Guna menghitung tarif aktivitas, kapasitas praktis dari tiap aktivitas harus ditentukan. Guna membebankan biaya juga perlu diketahui jumlah dari tiap aktivitas yang dipakai oleh tiap produk. Dalam memenuhi tujuan ini, akan diasumsikan bahwa kapasitas praktis aktivitas adalah sebanding dengan total penggunaan aktivitas oleh semua produk.

6. *Classifying activities*

Pada pembentukan kumpulan aktivitas yang berhubungan, aktivitas diklasifikasikan menjadi salah satu dari empat kategori umum aktivitas.

Perbedaan ABC System dan Traditional System

Seperti telah diuraikan sebelumnya, *Activity-based costing system* mengatasi kelemahan yang terdapat dalam sistem akuntansi biaya tradisional, baik kelemahan pada perhitungan harga pokok penjualan maupun kelemahan pada pengendalian biaya. Sistem akuntansi biaya tradisional yang selama ini dipakai oleh banyak perusahaan memang dapat mengukur dengan akurat bahan baku langsung, tidak langsung, jam mesin, dan energi yang dikonsumsi untuk menghasilkan barang atau jasa. Tetapi untuk sumber daya penggunaannya tidak tergantung pada volume produksi, sistem biaya tradisional tidak dapat membebankannya dengan tepat. Pengalokasian dengan menggunakan *unit based* dapat menimbulkan distorsi harga pokok penjualan karena produk tidak mengkonsumsi biaya yang terjadi proporsional dengan volume produksi.

Perhitungan harga pokok penjualan dengan *Activity-based costing system* lebih akurat karena pencatatan biaya per aktivitas dan pembebanannya pada produk menggunakan *cost-driver* yang tepat. Biaya dikendalikan lebih baik dalam *Activity-based costing system* karena fokus pengendalian dalam sistem ini adalah aktivitas. Biaya yang timbul dalam organisasi disebabkan oleh adanya aktivitas, jadi *Activity-based costing system* berusaha mengendalikan penyebab timbulnya biaya, bukan biaya itu sendiri.

Keunggulan dan Kelemahan *Activity-based costing system* (ABC)

1. Keunggulan ABC:

Dengan menggunakan konsep aktivitas dalam membebankan biaya kepada pelanggan pada perusahaan distribusi, manajer dapat berkesempatan untuk meningkatkan profitabilitas perusahaan.

2. Kelemahan ABC:

- a. Meskipun *Activity-based costing system* memberikan informasi biaya yang lebih akurat untuk biaya pada *plant level*, *Activity-based costing system* tidak lebih baik dari sistem tradisional
- b. *Activity-based costing system* mempunyai batas dalam pengambilan keputusan jangka pendek karena *Activity-based costing system* memperlakukan semua biaya secara variabel
- c. *Activity-based costing system* dirancang sebagai alat pengambilan keputusan strategis dan dalam jangka panjang
- d. *Activity-based costing system* juga membutuhkan usaha tambahan untuk mengumpulkan data yang diperlukan untuk memenuhi persyaratan pelaporan eksternal.

Pemicu Biaya (*Cost Driver*)

Menurut Horngren *et al.* (2005), pengertian *cost driver* adalah sebagai berikut:

"Cost driver is a variable, such as the level of activity or volume, that causally affects costs over a given time span."

Menurut Hilton (2005), definisi *cost driver* adalah:

"a characteristic of an activity or event that causes costs to be incurred by that activity or event."

Menurut Garrison dan Noreen (2003) *cost driver is a factor that causes overhead costs.*

Dari definisi diatas, dapat disimpulkan bahwa *cost driver* adalah faktor penyebab terjadinya suatu biaya, bila terjadi perubahan pada *cost driver* maka biaya tersebut akan bertambah pula.

Memilih dan Menentukan Pemicu Biaya

Ada tiga jenis pemicu biaya yang dapat dipilih untuk digunakan ketika merancang sistem ABC:

1. *Transaction drivers*, seperti *number of setup, number of receipts, and number of product supported*, menghitung seberapa sering aktivitas dilakukan, *transaction drivers* digunakan apabila semua output memiliki permintaan yang sama banyak atas aktivitas tersebut atau biaya tiap transaksi sama besar. Pemicu biaya ini merupakan yang termudah dan termurah untuk diimplementasikan, namun menjadi tidak akurat jika sumber daya yang diperlukan untuk melakukan aktivitas berbeda antara produk satu dengan yang lainnya.
2. *Duration drivers*, seperti *setup hours, inspection hours*. *Duration drivers* menggambarkan jumlah waktu yang dibutuhkan untuk melakukan suatu aktivitas dan digunakan jika banyaknya suatu aktivitas dilakukan bervariasi untuk berbagai output.
3. *Intensity drivers*, secara langsung membebankan sumber daya dipakai setiap kali suatu aktivitas dilakukan. Pemicu biaya ini akurat jika dibandingkan dengan yang lain, namun paling mahal untuk diimplementasikan.

Menurut Hariadi (2002), ada dua macam *cost drivers*:

1. *Volume based cost driver*
Cost driver berdasarkan volume biasanya didasarkan atas jam tenaga kerja langsung atau jam kerja mesin. Biaya yang timbul berupa biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung.
2. *Transaction based cost driver*
Bagi sistem yang menggunakan basis transaksi, biaya-biaya yang dibebankan pada unit-unit yang menyebabkan transaksi itu terjadi.

Metode Penelitian

Metode penelitian adalah suatu teknik atau cara untuk mencari, memperoleh, mengumpulkan serta mencatat data, baik berupa data primer maupun data sekunder yang dapat dipergunakan untuk menyusun suatu karya ilmiah dan kemudian menganalisa faktor-faktor yang berhubungan dengan pokok-pokok permasalahan sehingga akan didapat suatu kebenaran atas data yang diperoleh.

Didalam penelitian ini, penulis menggunakan metode deskriptif analitis, yaitu penelitian yang dilakukan dengan mengumpulkan data-data biaya yang terjadi di PT Panca Mitra Sandang Indah, menyajikannya sehingga memberi gambaran mengenai keadaan sebenarnya dari PT Panca Mitra Sandang Indah, apakah PT Panca Mitra Sandang Indah sudah mengelompokkan biaya dengan tepat, menghitung harga pokok produk dengan tepat dan menetapkan harga jual dengan tepat. Juga menganalisis data biaya tersebut, sehingga menghasilkan perhitungan harga pokok produk dan harga jual yang lebih tepat. Kemudian, dari hasil analisis tersebut dapat diambil kesimpulan dan saran.

Variabel-variabel yang akan dipakai penulis dalam penelitian ini, yaitu biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik. Variabel-variabel ini akan dipakai untuk menentukan biaya yang dikeluarkan perusahaan untuk masing-masing aktivitas yang dilakukan perusahaan. Dalam *Activity-based Costing system* (ABC), biaya-biaya dimasukkan dan dihitung berdasarkan aktivitas perusahaan. Karena penelitian ini ditujukan untuk menghitung harga pokok produk, maka PT Panca Mitra Sandang Indah menggunakan metode biaya penuh (*Full costing*), dimana biaya-biaya yang diperhitungkan yaitu biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik.

Dalam mengumpulkan data, penulis menggunakan teknik pengumpulan data yang dapat mendukung dan memperkuat analisis dalam pembahasan hasil penelitian.

1. Penelitian Lapangan (*field research*)

Penelitian ini dilakukan untuk mendapatkan data primer, dimana penulis melakukan peninjauan langsung ke PT Panca Mitra Sandang Indah dengan melakukan:

a. Observasi

Observasi merupakan salah satu teknik pengumpulan data yang dilakukan dengan cara melihat secara langsung objek penelitian sehingga dapat mengetahui keadaan sebenarnya. Observasi dilakukan pada aktivitas dan proses produksi perusahaan.

b. Wawancara

Melakukan tanya jawab dengan pemilik perusahaan serta bagian yang terkait untuk memperoleh data serta informasi yang diperlukan mengenai sejarah, struktur organisasi, kegiatan operasional, dan produk perusahaan.

c. Pengumpulan data tertulis

Meminta data berupa data biaya-biaya yang dikeluarkan perusahaan dalam menjalankan kegiatan operasionalnya.

2. Penelitian kepustakaan (*library research*)

Penelitian ini dilakukan dengan mengumpulkan dan mempelajari teori-teori yang berhubungan dengan penelitian ini.

Objek Penelitian

Penulis melakukan penelitian pada sebuah perusahaan tekstil yaitu PT Panca Mitra Sandang Indah. Perusahaan ini memproduksi 3 jenis kain, yaitu kain Tetoron Rayon (TR), Tetoron Cotton (TC), dan kain katun. Penulis melakukan penelitian di perusahaan ini sejak 24 Oktober 2008.

Biaya Produksi

1. Aktivitas pembakaran bulu dan pencelupan menggunakan dasar alokasi jam pembakaran dan jam pencelupan. Karena biaya tersebut bertambah dengan bertambahnya jam pembakaran dan jam pencelupan, tidak dipengaruhi oleh berapa banyak kain yang dibakar setiap jam pembakaran atau banyak kain yang dicelup. Khusus untuk aktivitas pembakaran bulu, hanya dikhususkan pada kain katun dan TC.
2. Aktivitas penghilangan kanji, pengelantangan, dan pemasakan menggunakan dasar alokasi jumlah kain yang akan dihilangkan kanjinya, dikelantang, dan dimasak, karena biaya pada aktivitas ini bertambah sesuai dengan bertambahnya kain yang harus dihilangkan kanjinya, dikelantang, dan dimasak. Pada aktivitas pemasakan dan pengelantangan, dikhususkan pada kain katun dan TC.
3. Aktivitas pembukaan dan perapihan kain menggunakan dasar alokasi jumlah kain yang telah dicelup, karena biaya pada aktivitas ini bertambah sesuai dengan bertambahnya jumlah kain yang telah dicelup.
4. Aktivitas *heat setting*, pengeringan, penyempurnaan, dan *inspecting* menggunakan dasar alokasi jumlah kain yang telah dicelup.
5. Aktivitas pengepakan menggunakan dasar alokasi jumlah plastik yang digunakan. Karena biaya tersebut bertambah apabila aktivitas pengepakan bertambah, yaitu jumlah plastik yang digunakan untuk membungkus kain yang sudah jadi.

Biaya Non-produksi

1. Aktivitas penerimaan order menggunakan dasar alokasi frekuensi order tiap bulan. Karena biaya penerimaan order bertambah bukan dipengaruhi oleh jumlah unit yang dipesan namun dipengaruhi oleh frekuensi pemesanan.
2. Aktivitas pengiriman pesanan menggunakan dasar alokasi jumlah pengiriman yang dilakukan per bulan. Karena biaya pengiriman produk bertambah seiring dengan

bertambahnya frekuensi pengiriman, bukan dipengaruhi oleh banyaknya unit setiap pengiriman.

3. Aktivitas yang dilakukan dalam kegiatan administrasi hanya satu, yaitu pencatatan maka dasar alokasi yang dibutuhkan pun hanya satu. Karena kegiatan pencatatan akan bertambah apabila jenis produk yang ada bertambah, maka dasar alokasi yang digunakan adalah jenis produk.

Perhitungan Biaya Overhead dan Biaya Non-Produksi

Konsumsi biaya *overhead* pada masing-masing aktivitas dapat dilihat pada Tabel 1.

Konsumsi biaya non-produksi pada masing-masing aktivitas dapat dilihat pada Tabel 2.

Tabel 1
Konsumsi Biaya *Overhead* pada Masing-masing Aktivitas

Pengalokasian Biaya	Aktivitas					
	Persiapan bahan baku	Pembakaran bulu	Penghilangan kanji	Pemasakan	Pengelantangan	Proses Heat setting
Gaji dan THR pegawai umum dan pegawai pembersih		1.323.607	1.323.607	1.323.607	1.323.607	1.323.607
Gaji dan THR supir	970.645	284.330	284.330	284.330	284.330	284.330
Listrik			63.000.000	63.000.000	63.000.000	63.000.000
Rekening Telepon	1.600.200					
Pemeliharaan mesin-mesin produksi, mesin boiler, kendaraan, dan peralatan pabrik	15.699.714	1.109.798	3.535.132	6.546.179	900.465	20.900.465
Penyusutan mesin-mesin produksi, mesin boiler, kendaraan, peralatan pabrik dan telepon	1.514.727	3.680.556	5.451.389	5.451.389	2.638.889	8.611.111
Bahan bakar untuk mesin boiler			86.666.667	86.666.667	86.666.667	86.666.667
Bahan bakar untuk mesin pembakaran bulu		270.400.000				
Bahan bakar untuk kendaraan dan peralatan pabrik	1.300.000	354.545	354.545	354.545	354.545	354.545
TOTAL	21.085.286	277.152.836	160.615.670	163.626.717	155.168.503	181.140.725

Pengalokasian Biaya	Aktivitas					
	Pencelupan	Pembukaan dan Perapihan kain	Pengeringan	Penyempurnaan	Pemeriksaan	Pengepakan
Gaji dan THR pegawai umum dan pegawai pembersih	1.323.607	1.323.607	1.323.607	1.323.607	1.323.607	1.323.607
Gaji dan THR supir	284.330	284.330	284.330	284.330	176.481	176.481
Listrik	63.000.000	63.000.000	63.000.000	63.000.000	63.000.000	63.000.000
Rekening Telepon						
Pemeliharaan mesin-mesin produksi, mesin boiler, kendaraan, dan peralatan pabrik	3.535.132	629.798	20.900.465	28.533.798	6.036.623	390.909
Penyusutan mesin-mesin produksi, mesin boiler, kendaraan, peralatan pabrik dan telepon	5.451.389	555.556	8.611.111	11.111.111	541.667	416.667
Bahan bakar untuk mesin boiler	86.666.667		86.666.667			
Bahan bakar untuk mesin pembakaran bulu						
Bahan bakar untuk kendaraan dan peralatan pabrik	354.545	354.545	354.545	354.545	354.545	354.545
TOTAL	160.615.670	66.147.836	181.140.725	104.607.391	71.432.923	65.662.209

Tabel 2
Konsumsi Biaya Non-Produksi pada Masing-masing Aktivitas

Biaya	Aktivitas		
	Penerimaan Order	Pengiriman Pesanan	Pencatatan
Biaya Bahan Bakar Kendaraan		2.600.000	
Gaji dan THR supir		1.941.290	
Penyusutan Kendaraan		3.333.334	
Pemeliharaan Kendaraan		4.300.000	
Penyusutan Telepon	315	178	
Rekening Telepon	14.185	7.992	
Gaji dan THR akuntan			4.853.225
Penyusutan peralatan kantor			2.268.194
Pemeliharaan peralatan kantor			600.000
Rekening listrik			270.000.000
TOTAL	14.500	12.182.794	277.721.419

Perhitungan tarif biaya *overhead* dan biaya non-produksi per aktivitas dalam bulan dapat dilihat pada Tabel 3 untuk kain Grade A dan Tabel 4 untuk kain Grade C.

Perhitungan biaya *overhead* dan biaya non-produksi untuk masing-masing produk dapat dilihat pada Tabel 4 untuk kain Grade A dan Tabel 5 untuk kain Grade C.

Perhitungan Harga Pokok Produk dan Harga Jual

Setelah menghitung biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, biaya *overhead*, biaya pemasaran dan biaya administrasi per unit produk, maka dapat dihitung harga pokok masing-masing kain PT Panca Mitra Sandang Indah.

Tabel 3
Perhitungan Harga Pokok Per Produk Dalam Unit

	Katun		TR		TC	
	Grade A	Grade C	Grade A	Grade C	Grade A	Grade C
Biaya Bahan Baku	6.550	15.115	13.550	31.269	1.750	4.303
Biaya Tenaga Kerja Langsung	2.005	4.626	864	1.995	401	986
Biaya <i>Overhead</i> dan Biaya Non-Produksi	2.268	5.273	1.158	2.610	1.615	3.922
Total Biaya Produk/unit	10.823	25.014	15.572	35.874	3.766	9.211

Tabel 4
Perhitungan Harga Jual Kain Per unit (Dalam Rupiah)

	Katun		TR		TC	
	Grade A	Grade C	Grade A	Grade C	Grade A	Grade C
Total Biaya	10.823	25.014	15.572	35.874	3.766	9.211
Mark up	2.706	6.754	1.401	359	3.276	7.921
Harga Jual	13.529	31.768	16.973	36.233	7.042	17.132

Mark up yang digunakan adalah *mark up* yang sesuai dengan kebijakan perusahaan, yaitu:

1. Kain Katun Grade A sebesar 25% dan kain Katun Grade C sebesar 27%
2. Kain TR Grade A sebesar 9% dan kain Katun Grade C sebesar 1%
3. Kain TC Grade A sebesar 87% dan kain Katun Grade C sebesar 86%

Pembahasan Mengenai Harga Jual Kain dengan Menggunakan Sistem yang Dilakukan Perusahaan Selama Ini Dibandingkan dengan ABC System

Harga jual merupakan salah satu elemen penting yang mendukung keberhasilan suatu perusahaan, apalagi jika pasar untuk industri tersebut *price sensitive*. Kesalahan dalam penetapan harga jual dapat mengakibatkan perusahaan kehilangan pelanggan sehingga perusahaan tidak dapat bertahan dalam usahanya.

PT Panca Mitra Sandang Indah menghitung harga jual dengan cara biaya bahan baku ditambah dengan *mark-up* sesuai kebijakan perusahaan. Namun hasil perhitungan tersebut masih disesuaikan lagi dengan situasi persaingan, daya beli pelanggan, dan lain sebagainya menurut kebijakan perusahaan. Kebijakan penyesuaian harga jual tersebut berbeda-beda untuk setiap jenis produk karena persaingan dan daya beli pelanggan untuk setiap produk juga berbeda-beda. Walaupun PT Panca Mitra Sandang Indah sudah mempertimbangkan faktor persaingan dan daya beli pelanggan, namun informasi harga pokok kain PT Panca Mitra Sandang Indah tidak mencerminkan seluruh biaya yang terjadi sehingga cara penetapan harga jual seperti ini tetap dapat membuat perusahaan menetapkan harga jual yang salah. PT Panca Mitra Sandang Indah mengetahui bahwa masih ada biaya lain yang terjadi selain biaya bahan baku yang harus ditutupi. Namun ketidakpastian mengenai biaya yang harus ditutupi tersebut dapat mengakibatkan perusahaan menetapkan harga jual terlalu tinggi atau terlalu rendah sehingga tidak menutup biaya selain bahan baku yang tidak ditelusuri pada setiap produk tersebut.

Untuk menetapkan harga jual dengan tepat, perusahaan harus menggunakan informasi harga pokok produk yang tepat. Harga pokok produk tersebut harus menyertakan seluruh biaya yang terjadi dan dibebankan dengan benar pada setiap produknya. Untuk itu dibutuhkan informasi harga pokok produk yang menggunakan *activity-based costing system* yang dapat membebankan seluruh biaya pada tiap produk dengan lebih tepat.

Untuk PT Panca Mitra Sandang Indah dapat dilakukan perhitungan harga jual kain dengan menggunakan pendekatan *cost based*, dimana harga jual ditetapkan dengan cara menambahkan biaya per unit dengan *mark up* dari biaya yang sesuai. Meskipun perusahaan berjalan dalam industri yang tingkat persaingannya tinggi, namun dalam menghasilkan kain tiap perusahaan memiliki ciri khas masing-masing sehingga harga jual kain tidak dapat disesuaikan dengan pesaing. Karena itu, penetapan harga jual kain tidak dapat menggunakan pendekatan *market based*.

Tabel 5
Perbandingan Harga Jual Produk per Unit (Dalam Rupiah)

Produk	Harga Jual per Unit Produk		Overpricing / Underpricing
	Perusahaan	ABC System	
Katun Grade A	12.500	13.529	(1.029)
Grade C	30.000	31.768	(1.768)
TR Grade A	16.500	16.973	(473)
Grade C	35.000	36.233	(1.233)
TC Grade A	18.000	7.042	10.958
Grade C	42.000	17.132	24.868

Dari Tabel 5 dapat dilihat bahwa sebagian besar produk perusahaan, yaitu kain katun dan TR ditetapkan harga jual yang terlalu rendah sedangkan kain TC ditetapkan harga jual yang terlalu tinggi dari yang seharusnya. Walaupun demikian, harga jual yang ditetapkan oleh perusahaan masih menutup harga pokok produk perusahaan.

Dari perbandingan diatas dapat dilihat bahwa cara penetapan harga jual yang selama ini digunakan oleh perusahaan dapat menghasilkan penetapan harga jual kain yang salah. Perbedaan tersebut dapat terjadi dikarenakan perhitungan harga pokok kain yang salah. Setiap harga pokok harus memperhitungkan biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung yaitu tenaga kerja yang bekerja dalam proses produksi, dan biaya *overhead*. Pembebanan biaya *overhead* juga harus tepat, karena pembebanan yang salah akan berdampak pada kesalah perhitungan harga pokok dan harga jual.

Dari uraian tersebut dapat dilihat pentingnya perhitungan harga pokok produk yang benar karena informasi tersebut sangat dibutuhkan untuk penetapan harga jual dengan benar yang merupakan salah satu faktor penting pendukung kesuksesan perusahaan. Apabila PT Panca Mitra Sandang Indah menetapkan harga jual dengan benar, PT Panca Mitra Sandang Indah dapat menjual kain dengan kuantitas lebih banyak sehingga profitabilitas perusahaan dapat meningkat.

Simpulan

Berdasarkan data yang diperoleh dari PT Panca Mitra Sandang Indah dan hasil pembahasan yang sudah diuraikan pada bab sebelumnya, didapat kesimpulan sebagai berikut:

1. PT Panca Mitra Sandang Indah hanya mengelompokkan biaya menjadi dua, yaitu biaya bahan baku dan biaya non- bahan baku. Pengelompokkan biaya dengan cara seperti ini kurang tepat karena perusahaan tidak membedakan antara biaya langsung dan biaya tidak langsung, padahal kedua jenis biaya tersebut membutuhkan perlakuan yang berbeda. Pengelompokkan biaya yang salah dapat mengakibatkan perusahaan salah dalam menetapkan harga pokok produknya.
2. PT Panca Mitra Sandang Indah menjalankan sistem pembebanan biaya yang masih sangat sederhana, yaitu hanya membebankan seluruh biaya bahan baku yang digunakan, biaya tenaga kerja, listrik, dan telepon untuk menetapkan harga pokok tiap produknya. Biaya non-bahan baku yang dicatat oleh perusahaan hanya digunakan untuk menghitung keseluruhan laba akhir perusahaan. PT Panca Mitra Sandang Indah menetapkan harga jual produk dengan cara menambahkan harga pokok produk yaitu biaya material per produk dengan *mark up* yang sesuai dengan kebijakan perusahaan untuk menutup biaya non-material yang tidak ditelusuri pada tiap produk. Penetapan harga jual dengan cara seperti itu kurang tepat karena ternyata sebagian besar produk ditetapkan harga jual terlalu tinggi, yaitu untuk kain TC. Kain TR dan Katun ditetapkan harga jual yang terlalu rendah, namun harga jual tersebut masih menutup harga pokok kainnya.
3. Pembebanan biaya tidak langsung dengan menggunakan *activity-based costing system* dapat menghasilkan perhitungan harga pokok produk dan harga jual yang berbeda dibandingkan perhitungan perusahaan. Perhitungan harga pokok produk menggunakan *activity-based costing system* dapat memperlakukan biaya tidak langsung dengan tepat, sehingga menghasilkan perhitungan harga pokok produk yang tepat pula. Dengan perhitungan harga pokok produk yang tepat dan penetapan *mark up* yang tepat, perusahaan dapat menetapkan harga jual produk dengan tepat.

Saran

Berdasarkan simpulan diatas, dapat diajukan beberapa saran sebagai berikut :

1. Perusahaan sebaiknya mengelompokkan seluruh biaya yang terjadi didalam perusahaan berdasarkan *business function*. Perusahaan seharusnya membagi biaya menjadi biaya produksi dan non-produksi. Biaya produksi terdiri dari biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik. Biaya non-produksi terdiri dari biaya pemasaran dan biaya administrasi. Pengelompokkan tersebut dilakukan berdasarkan pada fungsi dari biaya-biaya yang terjadi.
2. Untuk menghasilkan perhitungan harga pokok produk yang tepat, sebaiknya perusahaan menggunakan *activity-based costing system* dalam membebankan biaya tidak langsung pada produknya. Perhitungan harga pokok produk yang tepat mengacu pada perhitungan harga jual produk yang tepat juga. Dengan penetapan harga jual produk yang tepat, perusahaan dapat bersaing dengan kompetitornya sehingga dapat terus mempertahankan dan mengembangkan usahanya.
3. Apabila persaingan harga semakin ketat dan elastisitas harga konsumen meningkat, perusahaan dapat menurunkan harga jual kain untuk semua produk selama batas *mark up* masih menghasilkan *Return On Investment (ROI)* yang diatas bunga deposito bank.

Daftar Pustaka

Garrison, R. H., dan E. W. Noreen (2003). *Managerial Accounting*. 10th Edition. New York: McGraw Hill, Inc.

- Hansen, D. R., dan M. M. Mowen (2006). 7th Edition. *Management Accounting*. Thomson: Southwestern Publishing, Co.
- Hariadi, B. (2002). Edisi 1. *Akuntansi Manajemen: Suatu Sudut Pandang*. Yogyakarta: BPFE.
- Hilton, R. W. (2005). *International Edition. Managerial Accounting*. New York: McGraw Hill, Inc.
- Horngren, C. T.; G. Foster, dan S. M. Datar (2006). 12th Edition. *Cost Accounting: Managerial Emphasis*. New Jersey: Prentice Hall, Inc.
- Martusa, R., S. R. Darma, dan V. Carolina. 2010. Peranan Metode Activity Based Costing dalam Menentukan Cost of Goods Manufactured. *Akurat Jurnal Ilmiah Akuntansi*, Nomor 02 Tahun ke-1 Bulan Mei-Agustus, Hal. 39-60.
- Mulyadi. (2001). Edisi 3. *Akuntansi Manajemen: Konsep, Manfaat, dan Rekayasa*. Jakarta: Salemba Empat.