

BAB II

LANDASAN TEORI

II.1. SISTEM AKUNTANSI BIAYA TRADISIONAL

Persaingan global berpengaruh pada pola perilaku perusahaan-perusahaan dalam mengelola biaya produksi suatu produk. Teknologi yang bermunculan menyebabkan perusahaan-perusahaan menginginkan untuk memproduksi barang bermutu tinggi dengan biaya yang minimal. Penggunaan sistem akuntansi biaya tradisional yang awalnya mampu mengatasi pengelolaan biaya produksi mulai mengalami kendala terutama pada perusahaan yang memiliki multi produk karena dapat muncul distorsi biaya yang disebabkan oleh pembebanan overhead ke tiap produk padahal konsumsi aktivitas dari tiap produk berbeda-beda.

Sistem akuntansi biaya tradisional menggunakan *unit-related driver* dalam membebankan biaya overhead pada produk. Hal ini mengasumsikan bahwa biaya overhead yang dibebankan pada produk berhubungan kuat dengan jumlah unit yang diproduksi, sehingga perubahan dalam biaya selalu diikuti dengan perubahan jumlah unit yang diproduksi.

Perusahaan yang ada saat ini banyak yang memiliki multi produk atau banyak produk yang dihasilkan sehingga konsumsi setiap jenis produk terhadap biaya overhead berbeda-beda. Jika penggunaan sistem akuntansi masih menggunakan cara tradisional maka peristiwa *undercosting* dan *overcosting* kemungkinan besar akan terjadi.

II.2. KETERBATASAN SISTEM AKUNTANSI BIAYA TRADISIONAL

Sistem akuntansi biaya tradisional membuat distorsi biaya sering terjadi sehingga keputusan yang diambil manajemen menjadi tidak tepat, hal ini disebabkan karena :

1. Penggunaan jam kerja langsung satu-satunya alat untuk dasar alokasi biaya overhead pada produk.
2. Margin laba sulit dijelaskan.
3. Titik berat hanya pada fase produksi, tidak termasuk desain dan distribusi.
4. Biaya fase desain dan distribusi masuk pada biaya periode.

II.3. ACTIVITY BASED COSTING

II.3.1. Definisi *Activity Based Costing*

Menurut Mulyadi (2007:40) :

Activity based cost system adalah sistem informasi biaya berbasis aktivitas yang didesain untuk memotivasi personel dalam melakukan pengurangan biaya dalam jangka panjang melalui pengelolaan aktivitas.

Menurut Supriyono (2002: 230) :

Activity based costing merupakan sistem yang terdiri dari 2 tahap yaitu pertama melacak biaya pada berbagai aktivitas, dan kemudian kedua adalah melacak biaya ke berbagai produk.

Menurut Brimson (1991:47) :

“...is a process of accumulating and tracing cost and performance and to a firm’s activities and providing feed back of actual result against the planned cost to initiated corrective action where required.”

“... adalah proses pengumpulan dan penelusuran data biaya dan kinerja aktivitas aktivitas perusahaan dan pengujian informasi umpan balik antara biaya yang

sesungguhnya dengan biaya yang direncanakan untuk membuat tindakan korelasi yang diperlukan.”

Berdasarkan beberapa pengertian tentang *ABC System*, dapat disimpulkan bahwa *ABC System* adalah sistem akuntansi biaya dengan cara mengumpulkan biaya dari aktivitas yang terjadi lalu membebankan biaya aktivitas tersebut ke produk/jasa. Informasi biaya tersebut akan digunakan oleh manajemen untuk perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan.

II.3.2. Tahapan *ABC System*

ABC System adalah aktivitas yang terdiri dari 2 tahap yaitu pertama melacak biaya pada berbagai aktivitas dan kemudian ke berbagai produk. Menurut Supriyono (2002:231) ada 2 tahap pada *ABC System*, tahap pertama terdiri dari 4 langkah yakni penggolongan ke berbagai aktivitas, pengasosiasian berbagai biaya dengan berbagai aktivitas, penentuan kelompok biaya yang homogen (*cost pool*) dan penentuan tarif kelompok (*pool rate*). Sedangkan pada tahap kedua meliputi pelacakan biaya ke berbagai produk.

II.3.3. Asumsi Dasar *ABC System*

Menurut Cooper dan Kaplan (1991:212) ada 2 asumsi dasar yang mendasari *ABC System* yakni :

1. Kegiatan menyebabkan timbulnya biaya

ABC *System* dimulai dari anggapan bahwa sumber daya tidak langsung menyediakan kemampuan untuk melakukan aktivitas bukan hanya sekedar menyebabkan timbulnya biaya yang harus dialokasikan.

2. Produk dan pelanggan menyebabkan munculnya permintaan dan aktivitas

Untuk membuat produk diperlukan berbagai aktivitas dan tiap aktivitas perlu sumber daya dalam pelaksanaannya.

II.3.4. Kondisi Dalam Penerapan ABC *System*

Kondisi yang mendasari penerapan ABC *System*, dalam perusahaan manufaktur dan juga perusahaan jasa menurut Supriyono (2002:247) adalah sebagai berikut :

1. Perusahaan menghasilkan lebih dari satu produk jual.
2. Biaya yang berbasis non unit harus merupakan prosentase signifikan dari biaya overhead.
3. Rasio konsumsi masing-masing aktivitas dari tiap produk yang dijual berbeda.

II.3.5. Manfaat Penerapan ABC *System*

Menurut Supriyono (2002: 247) ada beberapa manfaat dari penerapan ABC *System* di perusahaan yakni :

1. Sebagai penentu harga pokok produk yang lebih akurat.
2. Meningkatkan mutu pembuatan keputusan.
3. Menyempurnakan perencanaan strategik.
4. Meningkatkan kemampuan yang lebih baik dalam mengelola aktivitas yang
Melalui penyempurnaan yang berkesinambungan.

Selain itu menurut Mulyadi (2007:195) kekuatan *ABC System* sesungguhnya terletak pada 2 hal yakni :

1. *Informing*

ABC System mampu menyediakan informasi untuk memantau kinerja personel.

2. *Empowering*

Informasi yang dihasilkan *ABC System* mampu memberdayakan manajemen dan karyawan dalam pengurangan biaya dan memberi perkiraan biaya yang handal.

II.3.6. Kegagalan Penerapan *ABC System*

ABC System telah banyak digunakan oleh perusahaan di Amerika namun dalam penerapannya di perusahaan pernah terjadi sebuah kegagalan, kegagalan ini terjadi karena banyak perusahaan hanya menekankan pada desain arsitektur dan perangkat lunak *ABC System* namun kurang memperhatikan faktor perilaku manusia dan organisasi. Menurut Supriyono (2002:248) *ABC System* dapat berhasil jika memperhatikan aspek letak, maksudnya apa arti *ABC System* dalam hubungannya dengan manajemen biaya dan tujuan organisasi. Aspek ini mencakup : bagaimana *ABC System* digunakan, siapa pengguna *ABC System*.

II.4. AKTIVITAS

II.4.1. Definisi Aktivitas

Menurut Hansen dan Mowen (2003:37) :

Aktivitas adalah unit dasar dari pekerjaan yang dilakukan dalam sebuah organisasi atau dapat juga didefinisikan sebagai agregasi dari berbagai tindakan

dalam organisasi yang bermanfaat bagi para manajer untuk tujuan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan.

Menurut Supriyono (2002:77) :

Aktivitas adalah kombinasi manusia, teknologi, bahan mentah, metode dan lingkungan yang memproduksi produk atau jasa tertentu.

Aktivitas merupakan segala bentuk konsumsi selama fase produksi dan fase lain dalam perusahaan yang dilakukan dengan tujuan menghasilkan produk yang dapat digunakan oleh konsumen. Konsumsi atas sebuah produk dapat berupa sumber daya manusia, waktu, sarana dan prasarana.

II.4.2. Klasifikasi Aktivitas

Menurut Supriyono (2002:237) ada 4 kategori dari aktivitas yakni sebagai berikut :

1. Aktivitas berlevel unit

Aktivitas berlevel unit adalah aktivitas yang dikerjakan setiap kali 1 unit produk diproduksi. Besar kecilnya aktivitas ini dipengaruhi oleh jumlah unit yang diproduksi. Sebagai contoh, tenaga kerja langsung dan jam mesin.

2. Aktivitas berlevel *batch*

Aktivitas berlevel *batch* adalah aktivitas yang besar kecilnya dipengaruhi oleh jumlah *batch* yang diproduksi. Sebagai contoh, biaya aktivitas setup dan biaya penjadwalan produksi.

3. Aktivitas berlevel produk

Aktivitas berlevel produk adalah aktivitas yang dikerjakan untuk mendukung berbagai produk yang diproduksi oleh perusahaan. Sebagai contoh, aktivitas desain dan pengembangan produk.

4. Aktivitas berlevel fasilitas

Aktivitas berlevel fasilitas adalah meliputi aktivitas yang menopang proses manufaktur secara umum yang menopang 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. Sebagai contoh, penerangan pabrik, pajak bumi, depresiasi pabrik, pemeliharaan bangunan, biaya kebersihan, keamanan, pertamanan.

II.5. COST DRIVER

Cost driver merupakan suatu faktor yang menyebabkan perubahan biaya aktivitas. Dalam pemilihan *cost driver* menurut Supriyono (2002:245) memerlukan pertimbangan sebagai berikut :

1. Biaya pengukuran

ABC System terdapat *cost driver* yang dapat dipilih untuk digunakan. *Cost driver* yang dipilih sebaiknya yang memiliki data atau informasi yang tersedia, untuk meminimalkan biaya pengukuran.

2. Pengukuran tidak langsung dan tingkat korelasi

Adanya struktur informasi sebelumnya dapat digunakan dengan cara lain untuk meminimalkan biaya dalam memperoleh kuantitas *cost driver*.

II.6. PENENTUAN BIAYA MENGGUNAKAN SISTEM TRADISIONAL DAN ACTIVITY BASED COSTING

Penerapan pembebanan biaya menggunakan sistem tradisional dan *Activity Based Costing* disajikan melalui ilustrasi ini. Rumah Sakit Mamamia menyediakan jasa perawatan harian kepada pasien rawat inap. Perawatan ini terdiri atas 3 aktivitas, yakni : penginapan, penyediaan makanan, dan perawatan. Dalam contoh ini didefinisikan "hari pasien" sebagai satuan output perawatan harian. Dalam unit rawat inap terdapat 3 klasifikasi pasien yaitu : pasien parah, pasien sedang, pasien ringan dan ketiganya mengkonsumsi aktivitas perawatan harian dengan proporsi yang berbeda-beda. Rumah Sakit Mamamia menyediakan informasi sebagai berikut :

Tabel 2.1
Aktivitas, Biaya Aktivitas, *Activity Driver*
dan Volume *Activity Driver* selama Tahun 2003

Aktivitas	Biaya Aktivitas	<i>Activity Driver</i>	Vol. <i>Activity Driver</i>
Penginapan dan Penyediaan Makan	Rp 100.000.000	Hari Pasien	10.000
Jasa Perawat	Rp 100.000.000	Jam Jasa Perawat	50.000

Dalam tabel 2.2. disajikan informasi mengenai permintaan aktivitas dalam perawatan harian selama tahun 2003 untuk setiap klasifikasi pasien.

Tabel 2.2
Permintaan Jasa Perawatan Harian
Berdasarkan Klasifikasi Pasien

Klasifikasi Pasien	Perawatan Hari Pasien	Permintaan Jasa Jam Perawat
Parah	5.000	10.000
Sedang	3.000	15.000
Ringan	2.000	25.000
Total	10.000	50.000

Menurut pendekatan tradisional, tarif dihitung dengan membagi biaya aktivitas untuk penginapan, penyediaan makan, perawatan dengan kapasitas unit yang dicerminkan oleh hari pasien. Satu *activity driver* (hari pasien) digunakan untuk membebankan biaya perawatan harian kepada setiap pasien. Perhitungan tarif dengan menggunakan pendekatan tradisional adalah sebagai berikut :

$$\frac{\text{Rp } 200.000.000}{10.000} = \text{Rp } 20.000 \text{ per hari/pasien}$$

Total biaya perawatan (penginapan, penyediaan makan, dan jasa perawat) dibebankan berdasarkan hari pasien. Setiap pasien rawat inap tanpa memperhatikan klasifikasinya akan membayar tarif perawatan harian sebesar Rp20.000 per hari.

Sedangkan menurut metode *Activity Based Costing* (ABC), perhitungan tarif dilakukan dengan cara sebagai berikut :

Tarif kelompok aktivitas adalah :

$$\frac{\text{Rp } 100.000.000}{10.000} = \text{Rp } 10.000 \text{ per hari/pasien}$$

$$\frac{\text{Rp } 100.000.000}{50.000} = \text{Rp } 2.000 \text{ per jam jasa perawat}$$

Berdasarkan tarif yang telah dihitung untuk setiap aktivitas maka tabel 2.3. menyajikan perhitungan tarif untuk setiap klasifikasi pasien dengan metode ABC.

Tabel 2.3

Perhitungan Tarif Metode ABC

Pasien		Tarif Harian
Parah	$[(\text{Rp}10.000 \times 5.000) + (\text{Rp}2.000 \times 10.000)] : 5.000$	Rp14.000
Sedang	$[(\text{Rp}10.000 \times 3.000) + (\text{Rp}2.000 \times 15.000)] : 3.000$	Rp 20.000
Ringan	$[(\text{Rp}10.000 \times 2.000) + (\text{Rp}2.000 \times 25.000)] : 2.000$	Rp 35.000

Dengan Metode ABC penggunaan tarif kelompok untuk setiap aktivitas menghasilkan tarif harian untuk setiap pasien yang mencerminkan konsumsi berbeda untuk setiap aktivitas jasa perawatan harian berdasar klasifikasi pasien.

Sebagai contoh, pasien A dan pasien B menjalani perawatan rawat inap di Rumah Sakit Mamamia. Pasien A mengalami sakit yang tergolong sebagai perawatan sedang, sedang pasien B mengalami sakit yang tergolong perawatan parah. Pasien A

dan pasien B sama-sama menjalani perawatan selama 10 hari. Tabel 2.4. menyediakan informasi konsumsi aktivitas jasa perawatan harian oleh kedua pasien.

Tabel 2.4
Aktivitas Jasa Perawatan Harian
Yang Dikonsumsi oleh Pasien A dan Pasien B

Aktivitas	Konsumsi Driver oleh	
	Pasien A	Pasien B
Penginapan dan Penyediaan Makanan	10	10
Jasa Perawat	20	50

Jika menggunakan pendekatan tradisional, pasien A dan pasien B akan sama-sama dikenakan tarif perawatan harian sebesar Rp200.000 (10 hari \times Rp20.000). Sedangkan dengan Metode ABC perhitungan tarif perawatan harian untuk kedua pasien disajikan dalam tabel 2.5.

Tabel 2.5
Perhitungan Tarif Pasien A dan Pasien B
dengan Metode ABC

	Pasien A	Pasien B
Biaya Penginapan dan Penyediaan Makan	10 hari \times Rp10.000 = Rp100.000	10 hari \times Rp 10.000 = Rp100.000
Biaya Aktivitas Jasa Perawat	20 jam \times Rp 2.000 = Rp40.000	50 jam \times Rp 2.000 = Rp200.000
TOTAL	Rp 140.000	Rp 200.000

Pasien A yang mengalami perawatan sedang akan dikenakan tarif Rp 140.000 dan pasien B yang mengalami perawatan parah akan dikenakan tarif sebesar Rp200.000.

II.7. TARIF RUMAH SAKIT

II.7.1. Penentuan Tarif Rumah Sakit Pemerintah

Tarif rumah sakit adalah seluruh biaya penyelenggaraan kegiatan di rumah sakit yang dibebankan kepada masyarakat sebagai imbalan jasa yang diterima. Definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa tarif rumah sakit adalah harga jual pada jasa pelayanan yang diberikan oleh rumah sakit.

Faktor yang mempengaruhi tarif rumah sakit negeri menurut SK Menkes tahun 1997 adalah :

1. Biaya unit

Biaya merupakan faktor tunggal yang memiliki kepastian relatif tinggi dalam penentuan tarif rumah sakit. Biaya memberikan informasi batas terendah tarif diijinkan untuk ditetapkan.

2. Kemampuan dan keadaan sosial ekonomi masyarakat setempat

Penentuan tarif rumah sakit negeri harus memperhatikan kemampuan dan keadaan sosial ekonomi masyarakat setempat.

3. Tarif rumah sakit setempat lainnya

Penentuan tarif rumah sakit harus memperhatikan tarif rumah sakit setempat lainnya dengan tujuan menghindari perang tarif.

4. Kebijakan subsidi silang yang digunakan rumah sakit

Penentuan tarif juga dipengaruhi oleh kebijakan subsidi silang sehingga untuk kelas perawatan tertentu dibebani subsidi untuk kelas perawatan yang lain.