

ABSTRACT

COST CALCULATION ANALYSIS THROUGH ACTIVITY-BASED COSTING APPROACH IN THE VILLAGE UNIT COOPERATIVE (A Case Study at “KUD DAU” Malang)

By:

Nurhendro Yoga Pratikto

Supervisor:

Noval Adib, Ph.D., Ak., CA.

The study aims to analyze how cost calculation is carried out in the Milk Processing Unit of KUD-DAU and examine what if the calculation employs activity-based cost calculation for cost analysis, cost reporting, and decision making. The essential idea lies on the comparison between conventional cost accounting system and the activity-based costing (ABC). The result of the study shows that the conventional cost calculation method applied by the KUD has emerged a variance of different value to the cost calculated through the ABC method. The use of ABC method shows that the UPS KUD-DAU over-calculates pasteurized milk products in 140ml and 200ml cups, and under-calculates the pasteurized milk products in 1 Lt and 600ml bottles, fresh bulk, flavored bulk, and plain bulk. The use of ABC method enables the unit to estimate the overhead cost of the consumed products more accurately rather than the conventional one does because the conventional method charges the overhead directly on the product without exploring the activity causing such an overhead. The use of ABC method is, therefore, recommended to assist the KUD-DAU UPS management in making the right decision and improving performance in production activities in order to achieve the best level of effectiveness and efficiency.

Keywords: Conventional Method, Activity-based Costing, Activity Costs, Production Costs

PENDAHULUAN

Dewasa ini dunia bisnis semakin berkembang dan menjadi semakin kompetitif, tidak memandang perusahaan kecil ataupun besar, semua memiliki beban persaingan yang ketat. Sistem manajemen hingga akuntansi juga dituntut untuk mengikuti dinamika dunia bisnis agar dapat memberikan manfaat yang lebih menguntungkan perusahaan. Meskipun begitu, pengembangan sistem perusahaan juga bergantung pada kemampuan perusahaan itu sendiri, sedangkan bagi yang tidak dapat mengikuti perkembangan tersebut perlu memikirkan strategi untuk mengatasi berbagai permasalahan yang akan dihadapi oleh perusahaan akibat dinamika dunia bisnis ini.

Kegiatan seperti kegiatan produksi, distribusi, konsumsi sering jelas terlihat dalam dunia bisnis. Berbagai macam jenis perusahaan didirikan untuk melakukan kegiatan bisnis tersebut. Berbagai karakteristik yang dapat ditemui dari banyak perusahaan bisnis. Banyak organisasi atau perusahaan bisnis yang berorientasi pada laba, namun Indonesia memiliki bentuk usaha dengan ciri yang khas, yaitu bergerak berdasarkan asas kekeluargaan. Terdapat penjelasan dalam Undang-Undang Dasar 1945 pasal 33 ayat 1 yang menjelaskan bahwa perekonomian Indonesia disusun sebagai usaha bersama berdasar atas asas kekeluargaan. Bentuk usaha di Indonesia yang mencerminkan perekonomian yang disusun sebagai usaha bersama dengan berlandaskan asas kekeluargaan adalah koperasi.

Berdasar pada Undang-Undang Republik Indonesia nomor 17 tahun 2012, koperasi umumnya merupakan bentuk badan usaha yang kegiatannya berdasar pada asas kekeluargaan dengan pemisahan kekayaan para anggotanya sebagai modal dalam menjalankan usaha. Koperasi memiliki tujuan meningkatkan kesejahteraan masyarakat pada umumnya dan anggota pada khususnya, koperasi juga sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari tatanan perekonomian nasional yang demokratis dan berkeadilan. Nilai-nilai yang mendasari koperasi yaitu kekeluargaan, menolong diri sendiri, bertanggung jawab, demokrasi, persamaan, berkeadilan, dan kemandirian merupakan kekuatan dalam peran koperasi di masyarakat. Sedangkan nilai yang diyakini anggota koperasi adalah kejujuran, keterbukaan, tanggung jawab, dan kepedulian terhadap orang lain.

Peran dan fungsi dasar koperasi ialah mensejahterakan ekonomi dan sosial umumnya pada masyarakat dan khususnya pada anggota. Salah satu kegiatan yang mendukung peran dan fungsi koperasi ialah kegiatan produksi suatu produk jual yang bermanfaat. Dengan adanya produksi mandiri dari koperasi, diharapkan hasil yang didapatkan dapat memberikan kesejahteraan kepada masyarakat dan anggota koperasi itu sendiri. Kegiatan produksi merupakan kegiatan usaha menciptakan atau menambah nilai suatu barang atau produk sehingga memiliki nilai manfaat yang nantinya dapat dikonsumsi oleh konsumen. Dalam kegiatan produksi, erat kaitannya dengan biaya yang dihasilkan karena perlu ada modal untuk melaksanakannya. Pengelolaan biaya yang baik akan menghasilkan hasil produksi yang baik dan akan memberikan pilihan harga produk yang optimal bagi produsen. Sehingga dengan begitu koperasi dapat memberikan manfaat bagi masyarakat dan anggotanya.

Koperasi Unit Desa DAU (KUD-DAU) merupakan salah satu koperasi aktif di Indonesia. Kegiatan usaha KUD-DAU berorientasi pada kebutuhan para anggotanya

dan masyarakat disekitarnya. Bidang usaha KUD-DAU meliputi Unit Formula Makanan Ternak DAU (FORMADA), Unit Warung Serba Ada (WASERDA), Unit Simpan Pinjam, Unit Pengadaan Pangan, Unit Sapi Perah, Unit Listrik, Unit Pasteurisasi, Unit Tebu Rakyat Intensif (TRI), dan Unit Rumah Pemotongan Hewan (RPH). Sedangkan kegiatan usaha pokok KUD-DAU ialah memproduksi susu yang berkualitas. KUD-DAU memproduksi dua macam jenis susu yaitu susu segar dan susu pasteurisasi. Dalam usahanya, KUD-DAU menjalin kerjasama dengan beberapa perusahaan seperti PT. PAL Surabaya, PT. Aneka Jasa Gresik, PT. Bharata Surabaya, PT. Sampurna Lamongan, serta beberapa perusahaan di daerah Bojonegoro, dan Jombang.

Unit Pengolahan Susu (UPS) KUD-DAU menggunakan sistem perhitungan akuntansi biaya yang bisa dibilang masih tradisional. Sistem perhitungan biaya secara tradisional memang menawarkan kesederhanaan dalam perhitungannya namun juga memiliki tingkat keakuratan yang kurang baik. Hansen dan Mowen (2011:189) dalam bukunya menjelaskan bahwa banyak aktivitas *overhead* yang tidak berkaitan dengan jumlah yang diproduksi, sistem perhitungan biaya seperti itu tidak dapat membebankan biaya dari aktivitas *overhead* yang tidak berkaitan dengan jumlah unit secara benar. Aktivitas *overhead* digunakan oleh produk dalam proporsi yang berbeda sesuai kebutuhan, karenanya pembebanan *overhead* dengan hanya menggunakan penggerak berdasarkan unit, dapat menimbulkan distorsi pada biaya produk.

Jalinan kerjasama dengan beberapa perusahaan membuat KUD-DAU perlu mengelola usahanya dengan lebih baik, termasuk dalam mengelola biaya atas produk yang dihasilkan. Sistem akuntansi biaya pada KUD-DAU perlu diberikan perhatian dan pengembangan yang baik agar dapat mendukung keputusan manajemen yang akan diambil nantinya. Biaya sebisa mungkin dikendalikan secara efektif dan efisien agar menghasilkan laba yang optimal dan tidak terlalu memberatkan pihak konsumen nantinya.

Menurut Partomo (2009:35) tujuan usaha perusahaan koperasi ada dua yaitu, (1) mempertahankan, jika mungkin meningkatkan bagian pasar dari satu (beberapa) barang dan jasa, dan menekankan serendah-rendahnya biaya produksi, yang harus lebih rendah atau sekurang-kurangnya sama dengan biaya produksi para pesaingnya, (2) melindungi potensi ekonomisnya, menjaga/mengamankan likuiditasnya, dan menciptakan inovasi. Tujuan tersebut mungkin sama dengan perusahaan bisnis lainnya, namun koperasi memiliki tujuan paling dasar yaitu untuk meningkatkan kesejahteraan anggota khususnya, dan masyarakat pada umumnya. Untuk memenuhi kedua tujuan perusahaan koperasi tersebut, diperlukan peran akuntansi manajemen yang baik dan tepat.

Sistem akuntansi biaya yang tidak memadai dapat memberikan masalah yang fatal bagi produsen. Masalah tersebut dapat berpengaruh terhadap sistem atas fungsi lain dari kegiatan usaha suatu perusahaan atau koperasi. Masalah tersebut antara lain, pengambilan keputusan yang tidak memuaskan, potensi kecurangan oleh pihak-pihak tak bertanggung jawab, tanggungan biaya yang melonjak, kesalahan perhitungan dalam akuntansi, harga produk yang tidak bersaing dan tidak menarik, alokasi biaya yang tidak tepat, dan lain sebagainya. Harga pokok produksi merupakan faktor yang

perlu dipertimbangkan dalam pengambilan keputusan begitu pula dengan harga pokok penjualan nantinya. Harga pokok produksi dan penjualan serta keputusan manajemen memiliki hubungan yang saling berkaitan satu sama lain. Suatu sistem akuntansi yang sudah berjalan perlu dievaluasi secara berkala agar dapat menyesuaikan dengan keadaan yang sedang berjalan.

Dengan sistem akuntansi manajemen yang selalu memadai, diharapkan keputusan yang diambil oleh manajemen selalu bermanfaat bagi koperasi sehingga koperasi dapat terus memberikan kesejahteraan ekonomi bagi masyarakat sekitar dan anggotanya. Sistem akuntansi manajemen yang memadai perlu didukung oleh komponen-komponen penting akuntansi biaya yang meliputi: aktivitas pengendalian biaya, aktivitas pengelompokan biaya produksi, penentuan dan pengendalian dasar alokasi biaya, alokasi biaya bersama, dan pengawasan sistem akuntansi biaya. Semua komponen tersebut akan mendukung tercapainya sistem akuntansi biaya yang memadai. Namun yang memiliki peran besar adalah bagaimana metode atau cara perhitungan biaya dilakukan untuk menyediakan informasi biaya yang akurat demi menghasilkan keputusan manajemen yang tepat dan terbaik bagi organisasi.

Sistem perhitungan biaya berdasar aktivitas atau *activity based costing* (ABC) menawarkan perhitungan biaya yang lebih akurat namun dengan tingkat kerumitan yang tinggi. Menurut Hansen dan Mowen (2011:187) sistem perhitungan biaya berdasarkan aktivitas memperbaiki perhitungan harga pokok produk dengan mengakui bahwa biaya *overhead* banyak yang tetap, ternyata bervariasi secara proporsional dengan perubahan selain volume produksi. Dengan mempelajari dan memahami penyebab meningkat atau menurunnya biaya *overhead* tersebut, biaya tersebut dapat ditelusuri pada setiap produk. Dengan begitu, hal ini memungkinkan manajer untuk memperbaiki keakuratan harga pokok produk dan pengambilan keputusan secara signifikan. Hansen dan Mowen (2011:188) menambahkan bahwa pengetahuan tentang perilaku yang mendasari biaya-biaya aktivitas *overhead* akan memungkinkan manajer untuk menggunakan lebih banyak pengendalian atas berbagai aktivitas yang menjadi penyebab timbulnya biaya-biaya tersebut.

TINJAUAN PUSTAKA

Koperasi

Koperasi diambil dari bahasa asing yaitu kata *Co-Operation*, *Co* berarti bersama dan *Operation* berarti bekerja, sehingga dapat diartikan secara harfiah sebagai bekerja atau berusaha bersama-sama (Hudiyanto, 2002:47). Pada UU RI No. 25 Tahun 1992 tentang perkoperasian, koperasi adalah badan usaha yang beranggotakan orang-orang atau badan hukum koperasi dengan melandaskan kegiatannya berdasarkan prinsip koperasi sekaligus sebagai gerakan ekonomi rakyat yang berdasar atas asas kekeluargaan. Kemudian definisi tersebut diperbaharui pada UU RI tentang perkoperasian yang terbaru, yaitu UU RI No. 17 Tahun 2012 bahwa definisi koperasi adalah badan hukum yang didirikan oleh orang perseorangan atau badan hukum koperasi, dengan pemisahan kekayaan para anggotanya sebagai modal untuk menjalankan usaha, yang memenuhi aspirasi dan kebutuhan bersama di bidang ekonomi, sosial, dan budaya sesuai dengan nilai dan prinsip koperasi.

Definisi koperasi sendiri menurut Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dalam bukunya Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 27 (2009:27.1) adalah “badan usaha yang mengorganisir pemanfaatan dan pendayagunaan sumber daya ekonomi para anggotanya atas dasar prinsip-prinsip koperasi pada kaidah ekonomi untuk meningkatkan taraf hidup anggota pada khususnya dan masyarakat pada umumnya, dengan demikian koperasi merupakan gerakan ekonomi dan sokoguru perekonomian nasional.”

International Co-operative Alliance (ICA) mendefinisikan koperasi sebagai “A co-operative is an autonomous association of persons united to meet their common economic, social, and cultural needs and aspiration through a jointly-owned and democratically-controlled enterprise”. Definisi tersebut dapat diterjemahkan sebagai “sebuah koperasi adalah asosiasi otonom yang terdiri dari orang-orang yang bersatu secara sukarela untuk memenuhi kebutuhan ekonomi, sosial, budaya dan aspirasi mereka melalui sebuah perusahaan milik bersama dan dikendalikan secara demokratis”.

Definisi koperasi berdasar dari referensi tersebut kurang lebih adalah badan usaha milik bersama yang beranggotakan secara sukarela dari kalangan masyarakat dengan tujuan untuk memberikan kesejahteraan dari aspek ekonomi, sosial, budaya dan aspirasi bagi anggota secara khusus dan bagi masyarakat secara umum. Selain itu, koperasi juga merupakan badan usaha milik bersama yang kegiatannya berdasarkan asas kekeluargaan.

KUD merupakan salah satu jenis koperasi yang pengertiannya sendiri menurut Instruksi Presiden Republik Indonesia No. 04 tahun 1973 adalah bentuk antara Badan Usaha Unit Desa (BUUD) sebagai suatu lembaga ekonomi berbentuk koperasi, yang dalam perkembangannya kemudian dilebur atau disatukan menjadi satu KUD. Secara sederhana jenis koperasi ini dapat juga disebut sebagai koperasi produsen yang anggotanya terdiri dari para produsen.

Sistem Akuntansi Biaya

Sistem akuntansi biaya memiliki hubungan erat dengan sistem pengawasan produksi karena areal fokus sistem tersebut adalah pada fungsi produksi. Menurut Mulyadi (1993:417), sistem pengawasan produksi terdiri dari jaringan prosedur untuk mengawasi order produksi yang dikeluarkan agar terjadi koordinasi antara kegiatan penjualan, penyediaan bahan baku, fasilitas pabrik, dan penyediaan tenaga kerja guna memenuhi order tersebut, sedangkan sistem akuntansi biaya terdiri dari jaringan prosedur untuk mengumpulkan, mengklasifikasikan data biaya produksi dan biaya nonproduksi guna menyajikan informasi biaya bagi kebutuhan manajemen. Dari definisi tersebut, sistem akuntansi biaya memiliki peran yang membantu memenuhi kebutuhan manajemen seperti pengambilan keputusan dan menentukan kebijakan khususnya yang terkait dengan kegiatan produksi. Mulyadi (1993:426) menyimpulkan beberapa faktor yang mempengaruhi perancangan sistem akuntansi biaya dalam suatu perusahaan, yaitu: (1) Metode *costing* yang digunakan: *full costing* atau *variable costing*. (2) Sistem akuntansi biaya standar atau sistem akuntansi biaya historis. (3) Proses produksi: produksi berdasar pesanan atau proses berdasar proses

Perhitungan Biaya Berdasarkan Aktivitas (ABC)

Perhitungan biaya berdasarkan aktivitas atau *activity-based costing* (ABC) memiliki perbedaan yang mendasar dengan perhitungan biaya tradisional khususnya pada pembebanan biaya *overhead*. Menurut Hansen & Mowen (2011: 175) pembebanan biaya *overhead* tradisional menggunakan dua tahap, yaitu pertama, biaya *overhead* dibebankan pada unit organisasi, kemudian kedua, biaya *overhead* dibebankan pada produk tanpa menghiraukan hubungan sebab akibat. Sedangkan pembebanan biaya *overhead* pada sistem perhitungan biaya berdasarkan aktivitas melalui penelusuran biaya pada aktivitas, kemudian pada produk. Ide utama yang mendasari adalah aktivitas menggunakan sumber daya dan produk yang pada saatnya menggunakan aktivitas sehingga aktivitas dirasa perlu untuk dijadikan pertimbangan. Sistem ABC menekankan penelusuran langsung dan penelusuran penggerak, dengan kata lain menekankan hubungan sebab akibat.

Pada tahap awal perhitungan biaya berdasarkan aktivitas, aktivitas diidentifikasi, biaya dihubungkan dengan aktivitas individual, dan aktivitas diklasifikasikan sebagai aktivitas primer atau sekunder. Pada tahap selanjutnya, biaya dari aktivitas sekunder dibebankan kembali pada aktivitas primer. Terakhir, biaya dari aktivitas primer dibebankan pada produk atau pelanggan. Tarif aktivitas dibutuhkan untuk membebankan biaya pada aktivitas lain atau membebankan biaya pada produk pelanggan. Prinsip utamanya, terdapat suatu tarif aktivitas yang dihitung untuk setiap aktivitas (Hansen & Mowen, 2011:185).

METODE PENELITIAN

Dalam penelitian ini penelitian akan dilakukan dengan pendekatan kualitatif positif dimana data yang menjadi bahan penelitian merupakan data gabungan atau kombinasi dari angka-angka, hasil wawancara, catatan observasi lapangan, literatur terkait, dan dokumen resmi lainnya yang kemudian dianalisis berdasar teori yang ada. Penelitian ini dimaksudkan untuk mendeskripsikan bagaimana sistem akuntansi biaya khususnya pada perhitungan biaya di UPS KUD-DAU dan untuk memenuhi tujuan awal penelitian. Metode yang digunakan dalam penelitian adalah metode studi kasus di mana penulis berusaha untuk menganalisa penerapan perhitungan biaya pada KUD-DAU Malang. Metode tersebut dinilai cocok untuk jenis penelitian ini karena objek yang diteliti memiliki bentuk kegiatan yang masih erat kaitannya dengan unsur sosial.

Dalam kegiatan analisa pada penelitian ini, dibutuhkan data-data yang akurat dan sistematis agar mendapatkan hasil analisa data yang mampu mendeskripsikan situasi, kondisi, dan permasalahan pada objek penelitian dengan baik. Teknik pengumpulan data yang dilakukan penulis antara lain adalah: (1) teknik observasi, Dalam penelitian kualitatif, teknik observasi merupakan salah satu teknik pengumpulan data yang utama. Dalam observasi yang dilakukan, diharapkan penulis dapat mengamati secara langsung peristiwa yang terjadi di lapangan objek penelitian sehingga informasi dapat diterima dengan baik. (2) Teknik wawancara, Moleong (2005:186) mengartikan wawancara sebagai percakapan dengan adanya maksud tertentu dimana percakapan

tersebut dilakukan oleh dua pihak, yaitu pewawancara (*interviewer*) sebagai pihak yang mengajukan pertanyaan, dan terwawancara (*interviewee*) sebagai pihak yang memberikan jawaban atas pertanyaan itu. Dalam teknik wawancara ini, beberapa pihak penting akan diwawancarai seperti ketua, ketua unit pengolahan susu, manajer/staff, dan beberapa pegawai KUD-DAU. (3) Teknik dokumentasi, merupakan teknik pengumpulan data yang cara kerjanya dengan mencatat atau mendokumentasikan apa yang dialami oleh penulis yang dianggap dapat membantu proses penelitian ini seperti rekaman perbincangan dengan pegawai UPS KUD-DAU, video observasi, foto, serta catatan lapangan. Dalam penelitian ini teknik dokumentasi dibutuhkan untuk memberikan informasi pendukung dalam menjaga kelancaran proses penelitian.

Analisis penelitian dilakukan dengan tiga tahap yaitu: (1) Reduksi data, penulis mengidentifikasi bagian-bagian dalam data penelitian yang memiliki makna sesuai dengan fokus dan masalah penelitian sehingga bagian data yang tidak memiliki keterkaitan dapat disisihkan. (2) Klasifikasi data, penulis memilah-milah bagian-bagian data yang telah diidentifikasi sebelumnya dan mengaitkan satu sama lain data-data tersebut sesuai dengan fokus dan masalah penelitian. (3) Penarikan kesimpulan, setelah identifikasi dan klasifikasi data, akan lebih mudah untuk menganalisa data-data yang telah dihasilkan dalam penelitian, setelah itu penarikan kesimpulan berdasar hal-hal yang ditemukan dalam penelitian dapat dilakukan sesuai dengan fokus dan masalah penelitian.

HASIL TEMUAN

KUD-DAU khususnya pada Unit Pengolahan Susu menggunakan sistem biaya standar. Dalam prakteknya, biaya yang menjadi dasar perhitungan untuk harga pokok produksi hingga penjualan merupakan biaya yang sudah ditetapkan di awal periode sebelum periode berjalan. Penetapan biaya dilakukan dengan menganalisa biaya yang sudah terealisasi di periode sebelumnya. Dalam hal menentukan target Sisa Hasil Usaha (SHU) untuk pencapaian usaha di periode berikutnya, Unit Pengolahan Susu menerapkan suatu sistem penganggaran yang mana dalam penetapan tersebut, target SHU yang akan dicapai dinaikkan sebesar 10% dari realisasi periode sebelumnya. Kenaikan 10% tersebut berlaku tanpa memandang apakah periode sebelumnya unit usaha mengalami kerugian atau keuntungan yang melebihi target maupun tidak.

UPS KUD-DAU dalam penentuan harga pokoknya memperhitungkan semua biaya produksi. Biaya produksi tersebut mencakup bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, biaya *overhead* pabrik variabel dan biaya *overhead* pabrik tetap. Dengan begitu harga pokok pada produk telah mencakup semua elemen biaya yang terjadi dalam proses produksi, dengan kata lain harga pokok produksi UPS KUD-DAU sudah meliputi biaya variabel dan biaya tetap.

Sistem akuntansi biaya UPS KUD-DAU memiliki prosedur dalam proses produksi dan penjualan yang melibatkan tiga bagian utama, yaitu bagian order, bagian produksi dan bagian gudang atau *finishing*. Secara garis besar tahapan prosedur dimulai dari bagian order atau penjualan yang melakukan order ke bagian produksi, kemudian setelah produk selesai di produksi, produk diserahkan kepada

bagian gudang atau *finishing* dan kemudian produk kembali lagi pada bagian order atau penjualan untuk dijual. Di setiap masing-masing bagian tersebut terdapat laporan yang harus diisi oleh penanggung jawab dari masing-masing bagian untuk dilaporkan kepada kepala unit usaha. Isi dari laporan tersebut bergantung pada permasalahan atau kegiatan di setiap bagian tersebut, seperti di bagian produksi isi laporannya adalah jumlah produksi per tanggal efektif, bagian penjualan melaporkan jumlah barang yang diterima dan dijual per tanggal efektif, dan bagian gudang melaporkan barang yang dikeluarkan dan disimpan dalam penyimpanan.

Dalam hal penyusunan harga pokok, KUD-DAU menyerahkan wewenang atas pembebanan biaya atau harga pokok suatu produk kepada masing-masing unit namun tidak seluruhnya. Setelah laporan harga pokok penjualan disusun, laporan tersebut perlu disampaikan kepada manajer terlebih dahulu untuk dievaluasi kemudian diberikan kepada pengurus untuk pengambilan keputusan.

Dalam penelitian ini ditemukan informasi akuntansi UPS KUD-DAU, yaitu pemakaian bahan baku sebesar Rp751.403.870, biaya tenaga kerja langsung sebesar Rp67.264.800, biaya *overhead* Rp777.994.354, dengan total biaya produksi sebesar Rp1.596.663.024, total produksi dalam liter sebanyak 217.620,64 L, dan total unit produksi sebanyak 896.813 unit.

UPS KUD-DAU memperhitungkan tarif biaya bahan baku langsung di setiap produknya dengan cara membagi biaya bahan baku dengan total bahan baku langsung yang dibeli sehingga mendapatkan tarif per literanya. Untuk biaya tenaga kerja langsung dialokasikan dengan membagi biaya tenaga kerja langsung dengan total unit yang diproduksi. Untuk biaya *overhead*, sebagian besar dialokasikan dengan membagi komponen biaya *overhead* sesuai dengan total unit produksi, sebagian kecil dialokasikan sesuai volume pemakaian.

PEMBAHASAN

Berbagai perbedaan praktek akuntansi KUD-DAU dengan teori yang menjadi pedoman penelitian ini memberikan berbagai dampak bagi akuntansi KUD-DAU. Yang pertama yaitu dalam prakteknya UPS KUD-DAU tidak menggunakan akun *overhead* dalam catatan akuntansinya, dampak yang dihasilkan mungkin tidak begitu signifikan namun dalam pencatatan biaya *overhead* akan memakan lebih banyak tempat dalam pelaporan biaya produksi, tetapi hal ini dinilai lebih dapat memberikan informasi yang cukup jelas bagi pengguna informasi tanpa harus melihat laporan yang menyediakan informasi terkait akun biaya *overhead* saja, apalagi pengguna informasi di KUD-DAU sebagian ada yang kurang mengerti akuntansi sehingga dapat lebih memudahkannya. Kemudian yang kedua, pada prakteknya UPS KUD-DAU hanya mencatat kelebihan atau kekurangan pembebanan biaya *overhead* pada laporan laba rugi atau laporan sisa hasil usaha (SHU), dampak yang dihasilkan yaitu ketika ada selisih biaya *overhead* baik besar maupun kecil, semua itu akan mempengaruhi sisa hasil usaha atau laporan laba rugi KUD-DAU tanpa mempertimbangkan selisih tersebut dilibatkan atau tidak.

Perbedaan yang keempat, kelima dan keenam memiliki dampak yang cukup signifikan pada UPS KUD-DAU. Dalam poin keempat, UPS KUD-DAU

mengalokasikan biaya *overhead* tidak berdasarkan proporsi yang sesuai melainkan hanya melihat berapa banyak hasil produk yang dihasilkan dan membagi rata biaya tersebut pada semua produk, hal ini mengakibatkan alokasi yang kurang akurat melihat keberagaman dasar alokasi biaya *overhead* yang tersedia seperti jam tenaga kerja langsung dan jam mesin. Pada poin kelima, hal ini merupakan bagian yang cukup fatal karena UPS KUD-DAU mengalokasikan biaya bahan bakunya dengan cara biaya pembelian bahan baku dibagi total liter pembelian bahan baku susu segar sehingga didapatkan tarif bahan baku per liter yang kemudian dibebankan secara penuh sesuai volume isi di setiap produk. Hal tersebut akan mengakibatkan distorsi biaya yaitu pembengkakan biaya ketika biaya bahan baku di jumlahkan sesuai jumlah produksi yang ada, karena tidak mencerminkan berapa banyak bahan baku yang dipakai di setiap produk mengingat dalam tiap produknya terdapat tambahan bahan baku pembantu sehingga pemakaian bahan baku tidak sepenuhnya sesuai dengan volume isi tiap produk.

Terakhir pada poin keenam, UPS KUD-DAU mengalokasikan biaya tenaga kerja langsung dengan dasar alokasi jumlah unit produk. hal tersebut berdampak signifikan pada biaya tenaga kerja langsung yang dibebankan di setiap produk karena tiap produk memiliki jatah proporsional pemakaian tenaga kerja langsung seperti jam tenaga kerja langsung sehingga dasar alokasi yang lebih cocok adalah persentase pemakaian jam tenaga kerja langsung setiap jenis produk.

Analisis Akuntansi Biaya UPS KUD-DAU dengan Pendekatan sistem ABC

Hal penting yang dilakukan untuk mengetahui biaya-biaya yang akan dibebankan dengan menggunakan sistem pembiayaan berdasar aktivitas adalah yang pertama identifikasi aktivitas. Identifikasi aktivitas diperlukan untuk mengetahui penggerak biaya yang nantinya akan menjadi pondasi untuk perhitungan sistem pembiayaan ini. Berdasar observasi serta data-data yang telah didapatkan dari KUD-DAU khususnya pada Unit Pengolahan Susu, penulis telah mengidentifikasi beberapa aktivitas yang dianggap penting dan berpengaruh untuk diperhitungkan pada sistem pembiayaan berdasar aktivitas. Berikut daftar aktivitas yang akan digunakan dalam sistem pembiayaan berdasar aktivitas: (1) pemasangan stiker dan tanggal, (2) pengoperasian mesin pasteurisasi, (3) *packing* produk kemasan cup, (4) *packing* produk kemasan botol, (5) penuangan kembali susu segar, (6) pemberian rasa dan warna, (7) pergudangan, (8) pembersihan pasca produksi, (9) penjadwalan produksi, (10) pemeliharaan mesin, (11) pengawasan, (12) pengujian mutu produk, (13) pengiriman produk. Untuk setiap aktivitas tersebut perlu ditentukan *cost driver* yang sesuai, *cost driver* tersebut antara lain secara berurutan adalah: (1) jumlah unit, (2) jam mesin, (3) jumlah kemasan, (4) jumlah kemasan, (5) jumlah tuangan, (6) jumlah *batch*, (7) jumlah perpindahan, (8) jam tenaga kerja, (9) jumlah *batch*, (10) jumlah jam perbaikan, (11) jumlah jam inspeksi, (12) jumlah pengujian, (13) jumlah jarak. Setiap *cost driver* tersebut telah dipertimbangkan sesuai dengan bagaimana biaya pada setiap aktivitas terjadi atau timbul.

Setelah identifikasi dilakukan dan kamus aktivitas dibuat, maka selanjutnya menentukan tarif biaya setiap aktivitas, setiap aktivitas memiliki porsinya masing-

masing dalam mengkonsumsi biaya *overhead* UPS KUD-DAU. Dengan petunjuk berapa banyak setiap aktivitas mengkonsumsi biaya *overhead* tarif biaya aktivitas diperhitungkan dengan membagi total biaya aktivitas dengan jumlah *cost driver* setiap aktivitas. Setelah mendapatkannya, maka hal selanjutnya yang dilakukan adalah membebankan biaya aktivitas kepada setiap produk dengan cara mengalikan jumlah pemakaian *cost driver* tiap produk dengan tarif biaya aktivitas. Total pemakaian *cost driver* setiap produk menunjukkan proporsi penggunaan aktivitas dalam siklus kegiatan produksinya. Untuk mengetahui bagaimana sistem pembiayaan berdasar aktivitas memberikan dampak pada perhitungan harga pokok produksi, perlu dilakukan analisis varian atas perbandingan harga pokok produksi dengan sistem pembiayaan berdasar aktivitas dengan harga pokok produksi sistem tradisional.

Analisa Perbandingan Hasil Perhitungan Sistem ABC dengan Sistem Pembiayaan Konvensional.

Terdapat perbandingan yang cukup signifikan antara sistem tradisional yang diterapkan oleh UPS KUD-DAU dengan sistem pembiayaan secara ABC. Untuk produk susu pasteurisasi dengan kemasan *cup* 140 ml dan *cup* 200 ml memiliki pembebanan biaya *overhead* lebih kecil dibanding pembebanan biaya dengan cara tradisional yaitu dengan selisih Rp. 178,20 dan Rp. 162,62. Untuk produk botol dengan ukuran 1 Liter dan 600 ml lebih murah biayanya jika menggunakan sistem tradisional dengan jumlah selisih secara berurutan, yaitu Rp. 1.682,12 dan Rp. 1.265,40 per unit. Kemudian untuk biaya *overhead* produk *bulk* tawar dan *bulk* flavor juga lebih murah jika menggunakan sistem pembiayaan tradisional dengan selisih masing-masing sebesar Rp. 2.421,71 dan Rp. 3.103,00 per unit. Terakhir untuk produk susu curah juga menunjukkan biaya *overhead* yang dibebankan lebih murah jika menggunakan sistem pembiayaan tradisional dengan selisih Rp. 1.676,88 tiap unitnya. Jika dilihat dari biaya secara per unit, untuk produk dengan kemasan *cup* mungkin selisihnya terlihat tidak begitu signifikan, namun jika melihat total biaya keseluruhan setiap jenis produk pada tabel 5.19, maka akan terlihat betapa signifikannya varian pembebanan biaya antara sistem tradisional dengan sistem ABC.

Tabel 1. Varian Biaya per Unit Produk (Rupiah)

Produk	Biaya Produksi		Varian
	Tradisional	ABC	
<i>Cup 140ml</i>	1.412,25	1.234,05	178,20
<i>Cup 200ml</i>	1.680,08	1.517,46	162,62
Botol 1Lt	6.412,18	8.094,29	(1.682,12)
Botol 600ml	4.626,65	5.892,05	(1.265,40)
<i>Bulk Tawar</i>	4.660,06	7.081,78	(2.421,71)
<i>Bulk Flavour</i>	5.080,48	8.183,47	(3.103,00)
Curah	4.660,06	6.336,94	(1.676,88)

Tabel 2. Varian Biaya Setiap Jenis Produk (Rupiah)

Produk	Jumlah Unit	Biaya Produksi		Varian
		Tradisional	ABC	
<i>Cup 140ml</i>	201.686	284.831.392,36	248.890.358,97	35.941.033,40
<i>Cup 200ml</i>	610.563	1.025.794.896,87	926.506.829,83	99.288.067,04
Botol 1L	26.022	166.857.665,16	210.629.719,78	(43.772.054,61)
Botol 600ml	43.230	200.010.182,08	254.713.275,57	(54.703.093,48)
<i>Bulk Tawar</i>	7.170	33.412.636,68	50.776.327,39	(17.363.690,71)
<i>Bulk Flavour</i>	4.029	20.469.247,18	32.971.217,97	(12.501.970,79)
Curah	4.113	19.166.830,50	26.063.843,70	(6.897.013,20)

Pembebanan biaya secara tradisional secara keseluruhan mungkin lebih murah dibandingkan dengan sistem ABC, hal ini karena biaya *overhead* tidak dialokasikan sesuai dengan porsi pemakaiannya melainkan dialokasikan secara merata tanpa melihat apakah produk tersebut benar-benar mengkonsumsi biaya *overhead* yang bersangkutan. selain itu karena produk dengan kemasan *cup* diproduksi lebih banyak maka biaya *overhead* juga lebih banyak beralih pada produk kemasan *cup*, namun jika menganalisa pemakaian biaya *overhead*, produk dengan kemasan *cup* tidak menghabiskan biaya *overhead* sebesar jumlah yang sudah diperhitungkan dengan cara tradisional.

KESIMPULAN

UPS KUD-DAU memiliki kekurangan dalam mengalokasikan biaya-biaya produksinya sehingga menimbulkan distorsi biaya yang cukup signifikan yaitu pada alokasi biaya bahan baku, tenaga kerja langsung dan biaya *overhead*. Alokasi biaya tersebut dinilai kurang mencerminkan berapa banyak biaya yang ditanggung oleh suatu produk UPS KUD-DAU. Tidak seperti sistem ABC, sistem perhitungan biaya

secara tradisional tidak menelusuri biaya dengan penelusuran aktivitas hanya sekedar mengalokasikan biaya pada unit produksi.

Sistem ABC dapat mengalokasikan biaya-biaya aktivitas dalam kegiatan produksi secara akurat karena melalui dua tahap penelusuran yaitu penelusuran biaya pada aktivitas, kemudian pada produk, sehingga distorsi biaya dapat diminimalisir. Hasil penelitian ini mengungkapkan bahwa cukup banyak biaya-biaya produksi yang tidak dialokasikan secara sesuai dengan pemakaian aktivitas *overhead* di setiap produk jadi UPS KUD-DAU. Perbandingan hasil perhitungan sistem tradisional milik UPS KUD-DAU dengan sistem ABC menunjukkan distorsi biaya yang signifikan disetiap produknya. Hal tersebut seharusnya dapat dijadikan bahan acuan bagi pihak manajemen untuk melakukan review atau analisa aktivitas-aktivitas dalam kegiatan produksi dan penjualan susu pasteurisasi UPS KUD-DAU.

Dengan menggunakan sistem ABC sebagai acuan evaluasi, pihak manajemen lebih dapat mengambil keputusan dalam hal pengendalian aktivitas-aktivitas dalam kegiatan produksi dan penjualan yang mempengaruhi harga pokok produksi. Selain itu pihak manajemen juga dapat melihat konsumsi biaya aktivitas setiap produk dengan lebih seksama sehingga pengembangan usaha dapat dilakukan secara lebih tepat dan sesuai dengan keinginan koperasi.

Sistem ABC dinilai cukup baik sebagai alat untuk melakukan evaluasi biaya produksi namun memiliki tingkat kerumitan lebih dibanding sistem perhitungan biaya secara tradisional. Tetapi dengan mengadaptasi sistem ABC ini diharapkan UPS KUD-DAU dapat mengembangkan sistem yang lebih diperlukan daripada sistem ABC murni untuk meningkatkan keakuratan perhitungan biaya UPS KUD-DAU.

Saran

Setelah melakukan penelitian dan analisis terkait sistem akuntansi biaya dan juga sistem ABC pada UPS KUD-DAU, beberapa saran yang dapat diberikan penulis, yaitu, pertama, pihak manajemen UPS KUD-DAU perlu melakukan analisa dasar alokasi biaya bahan baku yang dibebankan pada produk, karena ditemukan adanya distorsi pada pembebanan biaya bahan baku pada produk. Dengan dilakukannya analisis lebih lanjut diharapkan biaya bahan baku tidak mengalami pembengkakan atau distorsi

Kemudian Perlu adanya peningkatan tolok ukur jam tenaga kerja langsung untuk setiap produk agar alokasi biaya tenaga kerja langsung dapat dialokasikan sesuai dengan porsi pemakaian setiap produk. Pencatatan data secara komputerisasi dirasa cukup diperlukan mengingat data-data yang dihasilkan cukup banyak untuk sistem akuntansi biaya, hal tersebut berguna untuk membantu mengorganisir data-data yang diperlukan untuk kepentingan sistem dan juga agar data-data tersebut tidak mudah hilang. Mungkin memang membutuhkan biaya yang lebih, tapi jika dibarengi dengan peningkatan kinerja dan juga mutu, biaya tersebut seakan-akan hanyalah sebagai batu lompatan menuju usaha yang lebih berkembang.

Terakhir, jika UPS KUD-DAU ingin menerapkan sistem ABC maka beberapa hal perlu diperhatikan seperti pembagian *Standart Operating Procedure* yang lebih spesifik agar akurasi biaya aktivitas lebih maksimal, pencatatan dan rekapitulasi data

yang lebih kompleks dengan berbagai informasi terkait *cost driver* pada berbagai aktivitas serta konsumsinya, dan juga peningkatan kinerja pegawai untuk mendukung efektivitas sistem ABC.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2011). *Management Control Systems*, 12th edition. Tangerang Selatan, Karisma Publishing Group.
- Baswir, R. (2000). *Koperasi Indonesia*. Yogyakarta, BPFE.
- Bayangkara, IBK. (2010). *Audit Manajemen: Prosedur dan Implementasi*. Jakarta, Penerbit Salemba Empat.
- Bungin, B. (2008). *Penelitian Kualitatif: Komunikasi, Ekonomi, Kebijakan Publik, dan Ilmu Sosial Lainnya*. Jakarta, Penerbit Kencana.
- Bustami, B., & Nurlela. (2013). *Akuntansi Biaya, edisi 4*. Jakarta, Penerbit Mitra Wacana Media.
- Carter, W. K. (2009). *Akuntansi Biaya, edisi 14*. Jakarta, Penerbit Salemba Empat.
- Ciptani, M. K. (2001). Peningkatan Produktivitas dan Efisiensi Biaya Melalui Integrasi Time & Motion Study dan Activity Based Costing. *Jurnal Akuntansi & Keuangan*, 3(1), 30-50.
- Hadhikusuma, R. T. S. R. (2005). *Hukum Koperasi Indonesia*. Jakarta, PT. Rajagrafindo Persada.
- Hansen, Don R., & Maryanne M. M. (2011). *Akuntansi Manajerial, edisi 8*. Jakarta, Penerbit Salemba Empat.
- Horngren, C. T., Srikant, M.D., & George, F. (2008). *Akuntansi Biaya, Penekanan Manajerial edisi kedua belas*. Jakarta, Penerbit Erlangga.
- Hudiyanto. (2002). *Sistem Koperasi – Ideologi dan Pengelolaan*. Yogyakarta, UII Press Yogyakarta.
- Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI). (2009). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 27*. Jakarta, Penerbit Salemba Empat.
- International Cooperative Alliance. (1995). *What is a co-operative*. Retrieved from International Cooperative Alliance website: <http://www.ica.coop/en/what-co-operative>
- Moerdiono. (1992). *Undang-Undang Republik Indonesia Tentang Perkoperasian*. Jakarta, Mahkamah Konstitusi.
- Moleong, L. J. (2005). *Metodologi Penelitian Kualitatif edisi revisi*. Bandung, PT. Remaja Rosdakarya Offset.
- Mulyadi. (1993). *Sistem Akuntansi*. Yogyakarta, Bagian Penerbitan Sekolah YKPN.
- Mulyadi, M. (2011). Penelitian Kuantitatif dan Kualitatif serta Pemikiran Dasar Menggabungkannya. *Jurnal Studi Komunikasi dan Media*, 15(1), 127-138.
- Partomo, T. S. (2009). *Ekonomi Koperasi*. Bogor, Penerbit Ghalia Indonesia.
- Sekaran, U. (2009). *Research Methods For Business, 4th edition*. Jakarta, Penerbit Salemba Empat.
- Subekti, N. (2007). *Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945*. Jakarta, Mahkamah Konstitusi.

- Syamsudin, A. (2012). *Undang-Undang Republik Indonesia Tentang Perkoperasian*. Jakarta, Kementerian Sekretariat Negara Republik Indonesia.
- Turney, P. B. B. (2008). *Activity-Based Costing An Emerging Foundation for Performance Management*. Portland, Cost Technology, Inc.
- Weigandt, J. J., Kieso, D. E., & Kimmel, P. D. (2009). *Accounting Principles (Pengantar Akuntansi)*. Jakarta, Salemba Empat.
- Widiatmoko, J. (2003). Optimalisasi Produksi Dengan Mengintegrasikan Activity-Based Costing Dan Theory Of Constraints. *Fokus Ekonomi*, 2(1), 32-43.