

## SISTEM ABC: APAKAH MANFAATNYA RELEVAN?

Basuki

Program Magister Management Universitas Airlangga

### ABSTRACT

*The idea of activity-based costing emerged when people, such as managers and management accountants, thought that the existing cost systems were no longer able to fulfill their needs. Increased competition has required that companies make changes in their technology, in their production process, product design, and in the effectiveness of decision concerning pricing. The major criticism of the existing cost accounting and management control systems is that they are considered unlikely to provide useful information for managing today's manufacturing operations. Conventional systems fail to provide accurate product costs in most manufacturing settings, because they rely heavily on drivers that are attributes of the unit product.*

*Activity-Based Costing is aimed to address and solve these problems. The factor that led to the emergence of ABC systems implies that implementation of an ABC system requires certain environment to gains its significant benefits. These required circumstances are high overhead, low direct labour, high diversity and variety of products, and high levels of computer technology in manufacturing process. Since the theory was developed, the ABC system has been implemented in these situations. There is no literature or any research experience of implementing an ABC system under different conditions.*

*This research was undertaken using a single case study in different circumstances as required by the ABC system. The methodology used was the Yin's case study methodology. The ABC system was prototyped in the site for 3 months. The results show that an ABC system still produces significant gains in this special condition. However, the site also has to pay the cost of implementing if they are willing to implement such a system. The implementation of ABC system also has behavioural impacts that will change the company's working behaviour, and will affect management policy. The gains as well as the costs are split between quantitative and qualitative justification.*

### 1. Latar Belakang

Ide sistem *Activity-Based Costing* (ABC) muncul ketika para manajer dan akuntan manajemen merasakan bahwa sistem biaya yang berlaku saat ini sudah tidak lagi memenuhi kebutuhan mereka. Ketika persaingan di anatra perusahaan semakin

meningkat, perusahaan dituntut untuk mengubah teknologi, proses produksi, desain produk, dan efektifitas keputusan berkenaan dengan penentuan harga. Untuk dapat berada di posisi depan dalam persaingan, perusahaan membutuhkan informasi proses produksi yang akurat, informasi tentang sumber daya yang dikonsumsi untuk memproduksi barang/jasa dan menjualnya ke pelanggan.

Kritik terbesar terhadap sistem biaya dan pengendalian manajemen yang berlaku saat ini adalah sistem tersebut dianggap tidak mampu menyediakan informasi yang berharga untuk *manage* operasi *manufacturing* maju saat ini. Sistem tradisional telah gagal menyajikan informasi biaya yang akurat di banyak *manufacturing* karena sistem ini terlalu menyandarkan diri pada pemicu biaya yang beratribut unit produk. Kaplan (1991, 63) menyatakan bahwa sistem tradisional "...considered as imperfectly reflecting the increase in manufacturing efficiency and effectiveness that occurs when companies achieve total quality control, the Just-In-Time (JIT) system, and computer-integrated manufacturing processes".

Sistem tradisional menganggap bahwa produk dan apa-apa yang berkaitan dengan produk menimbulkan biaya. Sistem ini menggunakan ukuran-ukuran volume produk (*volume-based driver*), seperti upah langsung, jam kerja langsung, jam mesin, biaya bahan, dll untuk mengalokasikan biaya *overhead* ke produk. Hal itu wajar-wajar saja, karena di dalam sistem akuntansi tradisional, bahan dan tenaga kerja adalah bagian atau elemen terpenting dari biaya produksi. Di dalam sistem tradisional diasumsikan bahwa semua biaya *overhead* dikonsumsi secara sama oleh semua produk relatif dengan volume produksi (Sharman, 1990, 8).

Sesungguhnya penggunaan tenaga kerja, sebagai dasar alokasi biaya *overhead* adalah hal yang wajar dan cukup ketika upah langsung masih merupakan komponen utama biaya produksi. Tetapi dalam era *manufacturing* maju di mana lingkungan manufaktur telah penuh dengan otomatisasi, di mana produksi sudah dipandu oleh komputer dan/atau robot (*computer-aided production or robotic-aided production*), upah langsung sekarang hanya merupakan bagian kecil dari total biaya produksi. Walaupun di Jepang, yang merupakan *world-leader* dalam dunia teknologi manufaktur, ternyata masih banyak perusahaan yang menggunakan tenaga kerja langsung sebagai dasar alokasi biaya *overhead*. Survey oleh Shields dkk (1991, 64) yang dilakukan di perusahaan-perusahaan Amerika Serikat dan Jepang menunjukkan bahwa 58,3% perusahaan Jepang dan 35,7% perusahaan AS masih menggunakan dasar tenaga kerja langsung. Alasan Jepang masih menggunakan dasar tenaga kerja langsung adalah: tenaga kerja langsung masih mempunyai peran di dalam pabrik yang menggunakan otomatisasi (Scarborough, 1991, 33), dan karena alasan perilaku dan budaya (Hiromoto, 1988). Bagi orang Jepang, penggunaan sistem akuntansi adalah lebih digunakan untuk memotivasi karyawan untuk bertindak/bekerja sesuai dengan strategi jangka panjang daripada untuk memberikan data biaya,

jadi biaya yang menggunakan tenaga kerja sebagai dasar alokasi biaya itu, & unit produk apt dijadikan pemicu biaya

penyimpangan, atau laba kepada manajemen. "Accounting plays more of an 'influencing' role than an 'informing' role" (Hiromoto, 1988, 23).

Terlepas dari masalah Jepang tersebut di atas, mempertahankan *volume-based driver* di era manufaktur maju ini akan mendistorsi informasi yang dihasilkan yang selanjutnya akan menyesatkan pengambil keputusan. Dalam hal tersebut, penggunaan sistem alternatif yang dikenal dengan sistem ABC ini perlu dipertimbangkan. Sistem ABC ini dilahirkan di negara maju di mana keterlibatan tenaga kerja langsung dalam proses produksi sudah semakin menyusut. Oleh karenanya sistem ini, kata beberapa ahli, hanya akan memberikan benefit yang optimum apabila diterapkan pada tempat yang sesuai atau mirip dengan lingkungan kelahirannya. Dalam hal diterapkan di lingkungan yang berbeda dengan kondisi tempat sistem ini dilahirkan, benefit yang diberikan oleh sistem ini tidaklah sebesar yang diharapkan.

Indonesia adalah negara dengan populasi nomor 4 terbesar di dunia setelah RRC, India, dan AS. Kelebihan yang nampak nyata dari negara dengan banyak penduduk adalah ketersediaan tenaga kerja yang melimpah. Dengan melimpahnya tenaga kerja sementara kesempatan kerja dirasa kurang, mengharuskan pemerintah membuat aturan tentang tenaga kerja. Diharapkan perusahaan di Indonesia mampu menyerap tenaga kerja sebanyak mungkin, kecuali perusahaan yang sudah menerapkan otomatisasi tentunya. Keadaan tersebut membuat suatu dilema bagi bangsa Indonesia yang akan menerapkan teknologi maju dari luar. Kebanyakan teknologi maju akan melibatkan otomatisasi yang berakibat lebih lanjut kemungkinan terjadinya pengurangan penggunaan tenaga kerja. Karenanya penerapan teknologi yang dirasa cocok ditetapkan di Indonesia adalah jeins teknologi madya. Mantan Menteri Perindustrian, AR Soehoed (1988, 52) menyatakan: "... *it is better to develop standards for local manufacture than to import sophisticated but very expensive equipment, which will decrease instead of increase labour involvement.*"

Hal yang antagonistik inilah yang menjadi inspirasi penelitian ini. Penerapan ABC di satu pihak merupakan usaha yang harus dipertimbangkan untuk dilakukan oleh perusahaan di Indonesia agar dapat berdiri sama tinggi dalam persaingan. Di pihak lain, penerapan sistem ini yang mungkin berakibat pengurangan tenaga kerja akan bertentangan dengan fungsi *social interest* perusahaan tertentu.

## 2. Studi Kepustakaan

Sebetulnya istilah *activity costing* bukanlah istilah yang baru. Staubus di tahun 1971 telah menulis buku berjudul *Activity Costing and Input-Output Accounting*. Dalam bukunya tersebut dia menyatakan bahwa "*activity accounting is essential to*

*cost control*" (Staubus, 1971, 11) Bahkan Vater (1954) yang juga dikutip oleh Staubus (1971, 15) menyatakan: "Cost must be related to things being done, and this largely a matter of a 'setting costs against decisions'" (huruf tebal dari penulis-Bsk). Berdasarkan sitasi tersebut sebetulnya jauh di tahun 1954 Vater sudah berusaha mengkaitkan antara biaya dengan sesuatu aktivitas yang dilakukan. Apa yang baru, mungkin, adalah minat para praktisi terhadap *cost accounting* yang lebih teliti semakin meningkat pada dekade 80 an. Mungkin pada saat itu orang-orang tidak begitu berminat, karena memang masanya belum membutuhkan. Atau kondisi belum ter-setup untuk munculnya ABC. Setelah kondisi dipicu oleh berubahnya lingkungan manufaktur ke arah lingkungan manufaktur maju (*advance manufacture environment*), Kaplan dan Cooper yang mendevlop sistem ABC ini ternyata berhasil menjawab permasalahan yang tidak berhasil dijawab oleh sistem tradisional.

Dalam sejarah perkembangan pemikiran akuntansi, sistem ABC merupakan sistem tercepat yang diterapkan oleh para praktisi sejak ide sistem tersebut dikemukakan pada akhir tahun 1989 oleh Robert S. Kaplan dan Robin Cooper. Survey terhadap 179 perusahaan di Inggris oleh Nicholls yang dilakukan pada Mei 1990 - Januari 1991 menunjukkan bahwa 10% telah menerapkan ABC secara utuh, 18% telah menerapkan sebagai *pilot project*, 62% mempelajari ABC dalam rangka penerapannya, 5% sedang menerapkan, dan 5% sisanya tidak berminat menerapkannya (Nicholls, 1992, 22). Survey ini memperkuat penelitian oleh Bailey (1991) yang menyatakan bahwa sejak Nopember 1988 - Juli 1990 sudah 10 perusahaan besar di Inggris menerapkan sistem ABC, walaupun beberapa di antaranya adalah perusahaan AS, seperti IBM dan Hewlett-Packard.

### 3. Penelitian-penelitian terdahulu

Bhimani dan Pigott (1992) mengadakan penelitian tentang penerapan sistem ABC di perusahaan farmasi di Inggris menemukan bahwa penerapan sistem ANC akan membawa konsekuensi perilaku dan budaya. Studi ini memperkuat pernyataan oleh Bromwich dan Bhimani (1989, 192) bahwa penerapan sistem ini akan "... it has been acknowledge that behavioural, organisational and social factors are likely implicated in replacing conventional costing systems with more complex and innovative accounting techniques." Riset ini menunjukkan adanya disagreement di antara departemen-departemen di perusahaan, yaitu bagian akuntansi dan manajer pabrik setuju penerapan sistem ABC, bagian penjualan justru menolaknya. Alasannya karena adanya revisi biaya yaitu biaya-biaya yang *undercosted* menjadi meningkat, akibatnya *profit margin* menurun. Akibat berikutnya produk tertentu yang sebelumnya dinyatakan *profitable* oleh sistem tradisional justru dilaporkan *unprofitable* oleh sistem ABC.

ABC for Ap+ digunakan % efisiensi biaya

Lawson (1994) melaporkan penerapan sistem ABC di rumah sakit dan organisasi kesehatan. Penerapan ABC dengan pilot study di bagian transplantasi sumsum tulang belakang RS Prince Andrew menunjukkan terjadinya cost reduction atau penghematan sebesar 30%. Riset bersama antara lain Institute of Management Accountants, KPMG Peat Marwick, Lawrence Maisel, Robert Kaplan dan Robin Cooper terhadap perusahaan-perusahaan yang sudah menerapkan sistem ABC. 8 perusahaan yang diriset terdiri dari 5 perusahaan manufaktur, perusahaan jasa, perusahaan keuangan, dan perusahaan distribusi. Semua perusahaan tersebut menggunakan komputer PC dengan paket program yang dimodifikasi khusus untuk sistem ABC. Tidak ada perubahan terhadap sistem keuangan yang sedang berjalan, semua perusahaan tetap mengoperasikan existing sistem-nya masing-masing paralel dengan penerapan ABC. Simpulan riset ini adalah sebagai berikut:

- *Activity-based cost management is more than a system, It is a management process. Managers at each company understood that the ABC information enabled them to manage activities and processes by providing a cross-functional, integrated view of the firm.*
- *ABC management benefits both strategic and operational decisions. Companies were using the information to make major decisions on product lines, market segments, and customer relationships as well as to stimulate process improvement and activity management.*
- *An ABC model can supplement and coexist with traditional financial systems. Companies continued to operate their existing financial system while developing and interpreting ABC models.*
- *ABC systems information, by itself, does not invoke actions and decisions leading to improved profits and operating performance. Management must institute a conscious process of organizational change and implementation if the organization is to receive benefits from the improved insights resulting from an ABC analysis" (Cooper et al., 1992, 7)*

Berdasarkan sekian banyak penelitian empirik, nampak bahwa ke delapan perusahaan tersebut di atas menerima keuntungan dari penerapan sistem ABC, apapun jenis perusahaannya. Keuntungan yang diperoleh dari penerapan sistem ABC langsung terkenal di seluruh dunia, baik dunia praktisi maupun akademisi, namun boleh dikatakan bahwa banyak kalangan salah persepsi terhadap sistem ABC. sehingga kadang-kadang menganggapnya seperti "tongkat sihir" yang dapat merubah kinerja perusahaan seketika begitu sistem tersebut diterapkan. Bahkan Cooper sendiri menyatakan bahwa sistem ABC akan berhubungan dengan bermacam atribut yang harus diukur, dan "measuring these attributes can be expensive, and there is no

mengidentifikasi biaya ke atribut → biaya an ABC

Agg bs tje cost reduction ?

sejama ini, pembatasan bi bgr sumsum tlg blkg tlu bsr pdkt stanya ter berawal dr bgr ini. mgkn tje su di bilang dimana tje lain mgkn bi tlu bsr, sedangkan bgr lain ter biangnya stg dikatan tje p hematan (cost reduction)

guarantee that the cost of the additional measurements required by an ABC system will be offset by the benefits" (Cooper, 1998, 41).

Kesalahan persepsi tersebut disebabkan oleh *overboasting information* yang diterima beberapa kalangan tanpa mempelajari *historical environment* tempat lahirnya sistem tersebut. Berdasarkan beberapa penulis seperti Kaplan (1988), Cooper (1988), O'Guin (1990), Innes and Mitchell (1990), Turney (1992), Bellis-Jones and Develin (1992) dan masih banyak lagi dapat disimpulkan bahwa kondisi saat dan tempat lahirnya ABC mengakibatkan sistem tersebut hanya akan memberikan manfaat yang optimum bila diterapkan pada kondisi tersebut. Kondisi ini disebut dengan "*conventional wisdom*" yaitu keadaan yang menyebabkan lahirnya ABC dan merupakan keadaan yang paling cocok buat ABC untuk diterapkan. *The conventional wisdom* tersebut adalah sbb:

1. Operasi perusahaan mempunyai upah langsung antara 5-10% dari total biaya produksi (beberapa penulis bahkan sangat ekstrim dengan menyebut porsi kurang dari 3%).
2. Tenaga kerja langsung rendah, variasi dan kompleksitas produk tinggi.
3. Diversitas volume produksi tinggi, dan terdapat diversitas ukuran, diversitas bahan dan setup.
4. Biaya *overhead* sangat tinggi karena adanya otomatisasi dan proses produksi yang dipandu komputer (*computer-aided production*).

Berbeda dengan kondisi *conventional wisdom*, perusahaan di Indonesia mempunyai kondisi yang berbeda dengan kondisi yang disyaratkan oleh ABC. Kondisi yang akan sering ditemukan di banyak perusahaan di Indonesia adalah tenaga kerja langsung tinggi, *overhead* rendah sampai menengah, dan penggunaan komputer teknologi dalam proses produksi belum banyak digunakan. Dengan demikian mungkin sistem ABC tidak akan menghasilkan keuntungan yang optimum bila diterapkan di Indonesia.

#### 4. Research Question (Rumusan Masalah)

Dalam hal *conventional wisdom* tersebut diterima, maka banyak lingkungan perusahaan di Indonesia yang tidak akan cocok untuk penerapan sistem ABC. maka keunggulan sistem ABC yang dikenal dapat menekan biaya tidak akan dapat dinikmati oleh perusahaan-perusahaan Indonesia. Pada lingkungan yang seperti itulah maka beberapa *research question* yang dapat dihasilkan adalah sebagai berikut:

1. Apakah sistem ABC menghasilkan keunggulan bila organisasi atau perusahaan mempunyai: tenaga kerja langsung tinggi, *overhead* rendah, variasi dan diversifikasi produk rendah, kompleksitas proses produksi rendah, dan rendahnya penggunaan teknologi komputer dalam proses produksi?

Pertanyaan ini muncul karena adanya kondisi yang kontradiktif antara yang diinginkan dan yang senyatanya ada di banyak perusahaan di Indonesia. Usaha menjawab pertanyaan ini berarti "menantang" *conventional wisdom* dari ABC. Pertanyaan ini juga dimaksudkan untuk mengelaborasi fungsi dari sistem ABC bila dihadapkan dengan situasi tertentu yang berbeda dengan kriteria *conventional wisdom*. Karenanya penelitian ini juga bertujuan untuk menguji kriteria ABC tersebut.

2. Dampak dalam bentuk perilaku apakah yang diakibatkan dengan penerapan ABC dalam lingkungan yang surplus tenaga kerja?
3. Bagaimana sistem ABC akan memberikan manfaat yang optimum dalam negara yang sedang berkembang?

Untuk menjawab pertanyaan ini diperlukan perbandingan antara kedua sistem. Penelitian ini juga akan melihat bagaimana persepsi manajer terhadap manfaat yang diberikan oleh sistem ABC.

#### 5. Research Issues

Secara tradisional, hipotesis dapat dirumuskan berdasarkan pada *research question* di atas. Oleh karena penelitian ini dimaksud untuk menyelidiki pokok bahasan (*issues*) tertentu dalam kondisi yang tertentu pula, maka tidak ada hipotesis yang diformulasikan. Sebagai gantinya *research issues* dapat dirumuskan dari rumusan masalah di atas sebagai berikut:

1. Penerapan sistem ABC di perusahaan di Indonesia akan menghasilkan keuntungan walaupun terdapat perbedaan situasi antara situs riset dan *conventional wisdom*.

Pokok bahasan ini berhubungan dengan perbedaan kondisi antara yang seharusnya dan yang senyatanya. Selama ini belum pernah sistem ABC diterapkan pada kondisi yang berlawanan dengan *conventional wisdom*. Keunggulan yang diharapkan tentunya adalah informasi biaya yang lebih akurat, lebih dapat dipercaya, dan lebih relevan di samping keunggulan lain baik dalam bentuk "uang" atau "pengetahuan". Ada beberapa *issues* alternatif yang dapat dimunculkan di sini ternyata sistem menghasilkan hasil yang berbeda yaitu:

2. Di dalam kondisi kebanyakan perusahaan di Indonesia, sistem ABC akan menghasilkan informasi biaya yang lebih akurat, relevan, dapat dipercaya dibanding sistem tradisional.

Alternatif ini akan menunjukkan bahwa bila informasi yang dihasilkan seperti itu, maka penerapan sistem ABC akan menghasilkan informasi yang berguna bagi manajemen. Dengan membandingkan kedua sistem, peneliti akan mendapatkan apakah sistem ABC memang "lebih baik" dibanding sistem tradisional.

3. Sistem ABC tidak menghasilkan keuntungan-keuntungan tersebut, tetapi akan menghasilkan keuntungan lain yang lebih berguna bagi pengambilan keputusan manajemen dibanding sistem tradisional.

Alternatif ketiga ini menunjukkan bahwa meskipun informasi yang dihasilkan mungkin berbeda, tetapi masih memberikan informasi bagi manajemen untuk pengambilan keputusan. Karena perlu diingat bahwa sistem ABC bukan hanya sekedar sistem biaya, melainkan merupakan sistem manajemen. Untuk dapat memperoleh keuntungan ini semua tingkat manajemen haruslah *committed* dengan sistem baru ini. Kleinsorge dan Tanner (1991,84) menyatakan "*if people perceive that top manager are merely payig lip service to ABC, the message will be that ABC is just another program that will pass, in other word, that the ABC system is not important.*"

4. Pada kondisi perusahaan di Indonesia, keuntungan yang dihasilkan oleh ABC akan melebihi biaya yang dibutuhkan oleh sistem ini.

Alternatif keempat ini menunjukkan bahwa keuntungan yang dihasilkan oleh ABC masih relevan bila sistem tersebut diterapkan dalam kondisi yang berbeda dengan *conventional wisdom*. Relevansi ini dijustifikasi dengan analisis biaya dan manfaat. Dengan semakin rumit, dan detail, serta kompleknya sistem ABC dibanding dengan sistem tradisional, mungkin biaya yang ditimbulkannya akan melebihi keuntungan yang dihasilkan.

## 6. Tujuan penelitian

Tujuan utama penelitian ini adalah untuk "menguji kelayakan" sistem ABC yang diterapkan di kondisi negara yang mempunyai tenaga kerja tinggi seperti Indonesia. Indonesia adalah contoh yang baik untuk negara berkembang, sebab selain banyak mempunyai sumber daya manusia, industrinya sedang bergerak ke arah teknologi tinggi. Karenanya akan sangat beruntung bagi Indonesia, bila dapat menikmati keunggulan sistem ABC yang sudah dinikmati oleh negara-negara maju, sehingga Indonesia akan dapat bersaing dengan mereka, atau paling tidak untuk *survive* dalam pasar global. Tujuan kedua adalah untuk "menantang" *conventional wisdom* dari sistem ABC. Jadi ini merupakan usaha untuk menentukan apakah ABC juga relevan pada kondisi yang berbeda dengan lingkungan manufaktur maju.

## 7. Metodologi Penelitian

Penelitian ini akan dilakukan dengan menggunakan pendekatan studi kasus (*case study*) yang merupakan salah satu dari pendekatan alternatif (*Alternative Approach*). walaupun studi kasus dianggap sebagai metodologi yang lemah di antara metodologi penelitian ilmu sosial, studi kasus ternyata banyak sekali digunakan akhir-akhir ini. Studi kasus adalah salah satu dari banyak metodologi dalam penelitian ilmu sosial. Sayangnya tidak ada definisi yang tepat untuk menggambarkan studi kasus, walaupun ada ternyata tidak memberikan gambaran yang jelas, yang diberikan justru topik-topik riset yang menggunakan studi kasus. Namun Yin (1985, 23) memberikan "definisi teknis" tentang studi kasus sebagai berikut:

*A case study is an empirical enquiry that:*

- *Investigates a contemporary phenomenon with its real-life context; when*
- *The boundaries between phenomenon and context are not clearly evident; and in which*
- *Multiple sources of are used*

Dengan definisi tersebut Yin tidak hanya memberikan petunjuk untuk mengetahui studi kasus, tetapi juga membedakan studi kasus dengan metodologi lainnya seperti sejarah, eksperimen, *ethnography*, dan *participant observation*.

Sebagai contoh, istilah "*contemporary phenomenon*" ini membedakan studi kasus dengan pendekatan sejarah, karena pendekatan sejarah pasti "*non-contemporary events*". Sistem ABC merupakan fenomena kontemporer yang penerapannya membutuhkan situasi khusus, karenanya studi kasus akan melihat pengaruh perbedaan situasi terhadap benefit yang dihasilkan. Studi kasus ini juga akan melihat bagaimana para manajer akan menyikapi penerapan sistem ABC. Kaplan (1986, 445) menyatakan bahwa peneliti yang menggunakan pendekatan studi kasus ini akan memperoleh 2 keuntungan, yaitu:

- *Case study provides the basis for other forms of research activities,*
- *Case study provides contemporary practice and the evolving skill of the best practitioners.*

Studi kasus yang mengharuskan peneliti terlibat secara langsung dan aktif dalam situs penelitian selama waktu tertentu, diharapkan penelitian dengan menggunakan pendekatan ini akan dapat "menangkap dan mengkomunikasikan" secara "*deep, rich slices of organization life*" (Kaplan, 1986, 484). Penelitian ini tidak dimaksudkan untuk menggeneralisasikan hasilnya, karena hasil penelitian ini mungkin cocok pada

kondisi tertentu di perusahaan tertentu, dan mungkin tidak cocok untuk perusahaan lain. Beberapa faktor lain seperti faktor budaya, sosial, manajemen, politik, dan organisasi tidak dibahas demi terfokusnya penelitian ini.

## 8. Desain Penelitian

Situs penelitian dilakukan di sebuah perusahaan milik negara di Surabaya, yang dengan sangat menyesal karena satu dan lain hal tidak dapat disebutkan namanya, tetapi akan digunakan nama fiktif yaitu PT. ABS. Sistem ABC akan diprototipekan di perusahaan ini tanpa mengganggu aktivitas normal perusahaan. Peneliti mulai melakukan pendekatan ke perusahaan pada Oktober 1992, dan ijin diberikan untuk tinggal di situs bulan Januari 1993 – Juni 1993. Ada 2 langkah utama dalam penelitian yaitu langkah Pengenalan, dan langkah Desain dan Implementasi. Langkah Pengenalan terdiri atas:

- Mempelajari tujuan perusahaan dan struktur organisasi. Ini merupakan pertama yang dilakukan dengan tujuan pemetaan (*mapping*).
- Mereview sistem yang berlaku di perusahaan (*the existing system*). Langkah ini merupakan salah satu bagian terpenting dalam penelitian ini. Termasuk dalam langkah ini mempelajari struktur biaya, anggaran, lini produk, dan lain-lain.
- Interview atau wawancara terhadap manajer dan staf. Wawancara adalah merupakan bagian penting. Pemilihan sampel responden yang diwawancarai berkisar dari level direktur sampai ke mandor, dipilih dengan metode *snowball sampling*. Kuisener yang diajukan berbentuk *open-ended* kuisener jawaban langsung direkam, dicatat, dan diminta persetujuan kembali kepada responden.
- Seminar untuk mengenalkan sistem ABC dan sistem prototipe. Tahap pengenalan ini memakan waktu kira-kira 1 sampai 1,5 bulan. Hasil tahap ini dipakai sebagai dasar untuk mendesain sistem ABC prototipe.

Tahap desain dan implementasi prototipe terdiri dari beberapa langkah antara lain:

- Identifikasi dan menentukan aktifitas. Tahap ini adalah tahap tersulit dan merupakan bagian terpenting dari tahap desain sistem.
- Identifikasi pemicu biaya.
- Mendesain model. Pada dasarnya model yang digunakan adalah model Cooper (*The Cooper's Five Design Choices Model*) dengan beberapa modifikasi. Modifikasi ini diperlukan karena adanya perbedaan situasi di situs penelitian.
- Seminar. Seminar kedua ini untuk mendiskusikan sistem yang diprototipekan.
- Implementasi pada unit analisis yang dipilih.

Pada tahapan ini sekelompok orang dilibatkan sebagai tim yang bertugas untuk mengimplementasikan, dan mengawasi proses implementasi. Agar tidak mengganggu

kegiatan operasional, sistem yang lama tetap berjalan sebagaimana biasa. Semua transaksi masih dicatat dengan menggunakan sistem yang berlaku, tetapi penghitungan biaya produksi dilakukan dua kali, dengan sistem lama dan sistem prototipe. Tahap desain ini memerlukan waktu hampir 2 bulan.

#### 9. Keterbatasan Penelitian

Beberapa keterbatasan penelitian ini antara lain:

1. Dengan digunakannya pendekatan studi kasus, maka hasil riset ini tidak akan dapat digeneralisir. Penerapan pada perusahaan sejenis mungkin akan menghasilkan hasil yang berbeda. Yin (1985, 21) menyatakan: *"the case study, like the experiment, is generalizable to theoretical propositions and not to populations or universes."* Oleh karenanya, tujuan peneliti adalah *"to expand and generalize theory (analytic generalization) and not to enumerate frequencies (statistical generalization)."*
2. Pada saat penelitian berlangsung, perusahaan juga sedang mengadakan pembenahan dengan mendesain sistemnya sendiri. Akibatnya seluruh staf/karyawan yang terlibat dalam penelitian ini perhatiannya terpecah antara tugas perusahaan (mendesain, mempelajari, dan menggunakan sistemnya sendiri) dengan tugas membantu lancarnya penelitian (yang merupakan komitmen perusahaan pada peneliti).

#### 10. Hasil Penelitian dan Analisis

##### a. Organisasi dan sistem biaya

Pada saat yang bersamaan dengan penelitian ini, perusahaan sedang melakukan perubahan sistem. Perubahan ini meliputi perubahan struktur organisasi, perubahan sistem akuntansi biaya, dan perubahan lainnya di mana perubahan-perubahan ini dilakukan secara bertahap sejak 11 Pebruari 1993 dan diharapkan tuntas pada akhir Desember 1993. Alasan diadakannya perubahan ini adalah:

1. Manajemen menemukan bahwa sistem yang lama sudah tidak cocok lagi dengan kebutuhan.
2. Manajemen menemukan bahwa harga beberapa produk perusahaan besarnya 3 kali lebih besar dibanding harga pesaing.
3. Manajemen ingin meningkatkan kinerja perusahaan dan menang dalam persaingan.

Dengan adanya usaha perbaikan tersebut, maka pada saat penelitian ini berlangsung perusahaan mempunyai 3 sistem biaya yang dijalankan bersamaan paling tidak dalam kurun waktu 6 bulan, yaitu sistem lama, sistem baru yang didesain oleh perusahaan sendiri, dan sistem yang didesain dalam rangka penelitian. Berdasarkan alasan nomor 2, peneliti sudah mulai merasa bahwa pasti ada sesuatu yang salah dengan sistem biaya perusahaan. Setelah mempelajari sistem biaya yang ada, peneliti menemukan antara lain hal-hal sebagai berikut:

1. Di dalam struktur biaya terdapat akun Biaya Mesin Langsung di samping adanya akun Biaya Tidak Langsung (*Overhead*). Mesin-mesin yang dapat dihitung jam operasionalnya diklasifikasikan sebagai "mesin besar" dan biaya mesin tersebut dikelompokkan ke dalam Biaya Mesin Langsung, sedangkan mesin yang jam operasinya tidak dapat dihitung dikelompokkan ke dalam "mesin kecil" dan biayanya masuk ke dalam akun Biaya *Overhead*.
2. Cara perhitungan dasar alokasi *overhead* sangatlah "menggampangkan" sehingga hasilnya sangat bias. Untuk menghitung kapasitas mesin dilakukan dengan cara mengalikan jam kerja dengan jumlah hari kerja dan persentase jam produktif. Misal : jam kerja per minggu 40 jam atau 8 jam per hari. Jam hilang secara empiris 0,5 jam sehari. Jam produktif 70% dari jam normal. Masa kerja 246 hari dalam setahun. Sehingga kapasitas mesin dihitung:  $70\% \times 246 \times (8-0,5) = 1.291,5$  atau dibulatkan 1.292 jam setahun.

Berdasarkan 2 hal tersebut di atas, nampak sudah adanya indikasi yang menyebabkan sistem biaya tidak dapat menghasilkan informasi yang tepat bagi manajemen. Kapasitas mesin hanya dihitung sebesar 1292 jam setahun adalah jauh di bawah kapasitas mesin berdasarkan spesifikasi pabrik. Selain itu sama sekali tidak dibedakan mesin baru dengan mesin lama, mesin manual dengan mesin semiotomatis, dan mesin otomatis, sehingga kapasitas mesin yang menganggur sangatlah banyak, dan ini menyerap biaya. Oleh karena itu tidak aneh bahwa harga pokok yang dihitung oleh perusahaan membengkak, sehingga sewaktu menentukan harga jual terpaksa menjadi 3 kali lipat harga kompetitor.

#### b. The Cooper's Five Design Choices Model

Seperti telah disebutkan sebelumnya bahwa model yang dipakai untuk mendesain prototipe adalah model Cooper yang dikenal dengan the Cooper's Five Design Choices Model. Perlu diketahui bahwa model ini adalah masih pada tahap "the first generation of ABC" yang ditulis Cooper tahun 1988. Design model adalah sebagai berikut:

Tarif BOP : Anggaran BOP  
 Kapasitas aktual  
 Rencana BOP :  $\frac{\text{Anggaran BOP}}{\text{Kapasitas aktual}} \times \text{aktual aktual}$

Kapasitas rencana =  $\frac{\text{BOP}}{\text{tarif BOP}}$

Dlm psl 79 dlm ABC ko descriptan su telah biasan sumber daya

- 5 tahap
1. *Aggregating actions into activities*
  2. *Reporting the cost of activities*
  3. *Selecting the first-stage allocation bases*
  4. *Identifying the activity centers*
  5. *Selecting the second stage cost drivers* (Cooper, 1989, 38-40)

Berdasarkan kelima tahap ini, maka tahap pertama adalah yang paling sulit. Tahap ini dilakukan dengan wawancara dengan staf mulai dari kepala unit sampai ke karyawan pelaksana. Responden dipilih dengan menggunakan *snowball sampling method*, sehingga dihasilkan informasi yang menyeluruh dan dapat dipercaya. Sampling model ini pertama kali ditentukan sebanyak 10 orang yang diwawancarai. Kemudian jumlah tersebut berkembang, karena masing-masing responden akan menunjuk orang lain yang diperkirakan dapat memberikan informasi tambahan. Cek dan ricek dilakukan beberapa kali dengan cara direkam, *dicross-check (triangulation)* dengan responden lain, dipersilahkan responden membaca hasil wawancara, direvisi bila perlu sampai dengan responden setuju. Tidak jarang responden tidak mau namanya disebut, beberapa minta informasinya *off the record*, dan masih banyak lagi. Aktivitas yang berhasil diidentifikasi kemudian dikelompokkan lagi. Aktivitas sejenis, aktivitas yang mempunyai *cost driver* sama, aktivitas yang hampir mirip digabung menjadi satu. Setelah melalui kompromi dengan berbagai pihak, akhirnya dihasilkan sekelompok aktivitas dengan pemicu biayanya seperti tampak pada Lampiran 1.

Berdasarkan pada aktivitas-aktivitas dan pemicu biaya yang telah disepakati tersebut, tim implementasi mencoba untuk menghitung biaya produksi dengan menggunakan model tersebut. Sebagai *pilot project* dipilih 2 produk yang paling representatif yaitu Buldozer 110 HP (MTD110) dan Vibrating Roller kapasitas 6 ton (MG6), karena dari 80 unit dari 11 jenis produk yang berhasil dijual, MTD110 dijual sebanyak 25 unit, dan MG6 sebanyak 35 buah. Penerapan ini dilakukan selama lebih kurang 6 bulan, sehingga pada akhir tahun 1993 dapat dihitung seluruh biaya produksi khususnya kedua produk pilihan tersebut.

Hasil perhitungan dengan menggunakan sistem yang diusulkan kemudian dibandingkan dengan hasil perhitungan sistem yang selama ini dipergunakan oleh perusahaan. Perbandingan kuantitatif dapat dilihat pada Lampiran 2. Perbedaan hasil tersebut karena pada sistem tradisional perusahaan mengandalkan pada jam mesin saja sebagai dasar alokasi. Sementara dari analisis diketahui bahwa perhitungan kapasitas mesin sudah tidak tepat. Sementara sistem yang diusulkan mempunyai banyak dasar alokasi.

### c. Komentar dan Persepsi Manajemen

Setelah sistem diterapkan, maka langkah penting lagi bagi penelitian ini adalah mendengarkan tanggapan, persepsi pengguna yaitu manajemen. Persepsi diminta tidak hanya dari segi teknis, tetapi juga segi manajerialnya. Responden terdiri dari dua level manajemen. Manajemen puncak diwakili oleh direktur keuangan, manajemen menengah diwakili oleh bagian akuntansi dan akuntansi manajemen. Jumlah pertanyaan beragam antara manajemen puncak dan manajemen menengah. Manajemen bawah tidak dimintai tanggapan langsung, tetapi diminta untuk memberi tanggapan ke manajemen tengah. Tanggapan yang diminta dari manajemen bawah melulu masalah teknis. Pertanyaan ini diajukan sekitar bulan April 1994, dan jawaban diterima sekitar Juli 1994, setahun setelah implementasi sistem ABC pada *pilot project*. Kontak langsung antara peneliti dengan situs penelitian berlangsung melalui telepon internasional, sehingga bila ada keraguan peneliti terhadap jawaban tertulis, peneliti langsung menanyakannya lewat telepon.

#### (1) Komentar dan persepsi Manajemen Puncak

Pertanyaan terhadap manajemen puncak dapat diringkas menjadi 4 pertanyaan di bawah ini:

1. Apakah manajemen puas dengan informasi yang dihasilkan oleh sistem tradisional? Pada aspek apa saja sistem ini dirasa lemah?
2. Apakah sistem baru yang dirancang oleh perusahaan telah diterapkan? Apakah manajemen puas dengan sistem baru tersebut?
3. Begitu sistem ABC diterapkan, dia akan menimbulkan banyak perubahan fundamental, seperti perubahan etos kerja, budaya kerja, atau lebih ekstrim kemungkinan tindakan PHK bagi *non-value added employee*, yang membutuhkan komitmen dari manajemen. Apakah manajemen siap dengan perubahan-perubahan tersebut?
4. Bila jawabannya "ya", bagaimana manajemen akan "bermain" antara kebijakan bisnis dan kebijakan pemerintah yang harus diikuti oleh perusahaan, sementara kedua kebijakan itu kadang bertentangan?

Jawaban atas pertanyaan pertama adalah manajemen merasa tidak puas dengan informasi yang dihasilkan oleh sistem lama, khususnya informasi yang berkaitan dengan pengambilan keputusan. Sering terjadi manajemen menerima informasi yang tidak *up to date*. Ketidak tepatan waktu adalah faktor utama lemahnya sistem lama. Lebih-lebih perusahaan kekurangan tenaga yang *qualified* menganalisis informasi yang diterima. Informasi yang dihasilkan oleh sistem lama sering merepotkan manajemen dalam mengambil keputusan, sebagai contoh informasi harga yang 3 kali lipat harga kompetitor menyebabkan manajemen sulit menerima tawaran di bawah harga tersebut, akibatnya pelanggan lari ke kompetitor. Oleh karena itu perusahaan berusaha

menciptakan sistem baru untuk menyelesaikan masalah-masalah yang dihasilkan oleh sistem lama. Tidak hanya sistemnya yang diubah, bahkan struktur organisasinya pun disempurnakan.

Jawaban atas pertanyaan kedua adalah sampai dengan bulan Juli 1994 sistem baru ini pun belum dapat diterapkan. Sambil berusaha menerapkan sistem baru, perusahaan berusaha meningkatkan SDMnya. Kendala terbesar untuk penerapan sistem baru ini adalah keterbatasan dana. Sebagai perusahaan milik pemerintah, garis otorisasi untuk mengeluarkan sejumlah yang kadang-kadang sampai ke menteri. Oleh karena itu tidak mengherankan bahwa proses implementasi sistem yang dirancang oleh perusahaan sendiri sangat lambat, namun demikian diharapkan paling lambat akhir 1995 sistem tersebut sudah dapat diterapkan.

Budaya kerja atau etos kerja memang merupakan masalah paling krusial dalam perusahaan, apalagi budaya seperti itu telah dilakukan amat sangat lama, sehingga membutuhkan waktu untuk merubahnya. Manajemen puncak menyadari bahwa budaya kerja yang tidak sehat harus diubah, tetapi pelan-pelan. Langkah pertama adalah dengan merekrut *Executive Officer* yang saling tidak mempunyai hubungan apapun, baik hubungan darah dengan karyawan yang ada sekarang. Dengan demikian diharapkan para karyawan baru ini dapat menjalankan perusahaan secara professional.

Pertanyaan keempat memang membutuhkan penanganan khusus. Manajemen menyadari bahwa untuk dapat bersaing dan maju, perusahaan harus bertindak professional dan *open-minded*. Teknologi baru yang diterapkan dan yang membutuhkan pemberhentian karyawan akan dilakukan juga dengan cara yang bijaksana. Pertama adalah memilih karyawan yang sudah tua dan tidak produktif dengan cara melakukan percepatan pensiun, misalnya. Karyawan muda masih dipertimbangkan untuk diberi pendidikan tambahan.

Karena banyaknya hambatan yang muncul pada saat penelitian ini dilakukan, maka manajemen puncak tidak begitu mengikuti hasil penerapan sistem ABC di perusahaan, karenanya mereka mengandalkan laporan, tanggapan dan komentar dari manajemen tengah yang sekaligus berisi tanggapan dari manajemen bawah.

## (2) Komentar dan persepsi dari Manajemen Tengah

Pertanyaan-pertanyaan yang diajukan kepada level manajemen ini kebanyakan bersifat teknis daripada yang bersifat kebijakan. Seperti telah disebutkan bahwa peneliti terpaksa meninggalkan situs penelitian dan memonitornya dari jarak jauh, oleh karena itu pertanyaan yang diajukan juga menyinggung kesulitan-kesulitan saat implementasi sistem ABC. Secara garis besar pertanyaan dapat dikelompokkan menjadi 8 kelompok sebagai berikut:

1. Sistem ABC yang diusulkan menunjukkan cara yang berbeda dalam mengassign biaya ke aktivitas. Apakah cara ini lebih sulit dibanding dengan sistem yang lama (*the existing system*)?
2. Bagaimana tanggapan anda tentang simplisitas atau kemudahan diterapkannya sistem ABC yang diusulkan dibanding dengan sistem yang berlaku?
3. Apakah peralatan komputer yang dimiliki perusahaan membantu penerapan sistem yang diusulkan ini?
4. Apakah 20 kelompok aktivitas cukup mewakili aktivitas perusahaan?
5. Apakah perusahaan telah menerapkan sistem baru yang dirancang oleh perusahaan? Mana yang lebih mudah: sistem lama atau sistem baru, atau sistem ABC yang diusulkan?
6. Sistem mana yang akan anda pilih, apabila anda diperbolehkan memilih? Mengapa?
7. Sistem ABC akan menghapus *non-value added activities*. Dalam titik ekstrimnya adalah PHK bagi karyawan yang tidak bernilai tambah. Sebagai manajer tengah, bagaimana persepsi anda dengan situasi ini?
8. Dengan SDM yang dimiliki, apakah mereka *qualified* bila sistem ini diterapkan di divisi anda?

Manajemen setuju bila sistem ABC ini diterapkan, tetapi dalam prakteknya banyak sekali kesulitan yang ditemui. Pertama bagian produksi kesulitan dalam proses penghitungan dan pengukuran aktivitas, misalnya aktivitas Cutting, Rolling dan Milling dalam sistem lama berdiri sendiri ini lebih mudah diukur, tetapi dalam sistem ini dijadikan satu karena alasan tertentu, ini sulit.

Sistem yang baru ini mengharuskan penghitungan aktivitas secara rinci, sementara kebiasaan lama adalah menghitung jam mesin dan jam kerja secara kasar dan sederhana. Ini menyulitkan pelaksana. Sangat asing bagi mereka untuk merubah perhitungan tarip tersebut dengan menghitung tarip upah untuk setiap aktivitas yang dilakukan perusahaan, walaupun demikian manajemen berusaha dengan segala keterbatasan yang dimiliki untuk menerapkannya secara pelan-pelan.

Jumlah 20 kelompok aktivitas ternyata terlalu banyak, mungkin 19 lebih masuk akal, karena adanya *overlapping* antara *Final Assembling* dengan *Product Quality Control*, walaupun itu tidak tertutup kemungkinan untuk menambah kelompok aktivitas, bila infrastrukturnya tersedia, rasanya saat ini ke 19 kelompok aktivitas ini cukup mewakili mengingat keterbatasan *hardware* dan pengetahuan tentang sistem baru. Bila di masa depan perusahaan betul-betul akan menerapkan sistem ini, kelompok aktivitas perlu dimekarkan.

Dengan situasi yang ada saat ini, rasanya perusahaan belum siap dengan sistem ABC. Komputer yang dimiliki masih dari generasi tua (Catatan pada saat itu 1993 masih banyak komputer jenis XT dimiliki perusahaan, dan beberapa jenis 286). Sistem baru yang dirancang manajemen belumlah diterapkan. Manajemen tengah tidak mempunyai kapasitas untuk menjawab mengapa sistem itu belum diterapkan. Sistem yang digunakan masih sistem lama walaupun target akhir 1995 sistem baru tersebut harus sudah diterapkan. Bila dibanding sistem lama, sistem baru dan sistem ABC, manajemen tengah lebih senang memilih sistem baru. Alasannya skill dari SDM yang dimiliki, pengetahuan yang terbatas tentang sistem ABC, kemudahan sistem baru, dll. Bagi kami sistem ABC terlalu kompleks dan rinci. Keluhan banyak diterima dari pelaksana di bawah (manajemen bawah) tentang sulitnya menghitung biaya produksi dengan sistem ABC yang diusulkan. Sistem ABC juga akan "menghancurkan kebiasaan lama" yang berlaku di perusahaan. Dikuatirkan dengan penerapan sistem ABC ini akan mengganggu instabilitas pekerjaan di level menengah dan bawah.

Dengan melihat kemampuan SDM yang dimiliki tersebut, manajemen tengah merasa bahwa penerapan sistem ABC saat ini justru akan menghasilkan informasi yang menyesatkan. Manajemen tidak percaya bahwa penerapan sistem ABC saat ini dengan situasi perusahaan yang ada akan menghasilkan informasi yang lebih baik dibandingkan dengan sistem lama. Bahkan manajemenpun masih tidak percaya bahwa dengan SDM yang ada akan dapat menerapkan sistem baru yang dirancang oleh perusahaan untuk diterapkan. Perusahaan masih harus mencari tenaga yang *qualified* untuk meningkatkan kinerja perusahaan. Mungkin persepsi ini akan berbeda bila sebelumnya manajemen dilatih sistem ABC terlebih dahulu, sebab suatu hal yang menarik bahwa manajemen dapat menghitung biaya dari setiap aktivitas yang dilakukan oleh perusahaan. Sesuatu yang tidak pernah terjadi selama ini. Rasanya kalau dapat mengetahui biaya setiap aktivitas, kami akan dapat mengendalikan biaya secara rinci dibanding dengan sebelumnya, tetapi sebagai manajemen yang tidak berwenang dalam kebijakan, keputusan penerapan sistem ABC terletak di tangan manajemen puncak. PHK adalah problem lain yang harus diselesaikan secara bijaksana. Hampir semua karyawan di perusahaan ini adalah pegawai negeri. Banyak aturan yang ahrus dilalui dalam masalah PHK ini, bahkan berada di luar kekuasaan perusahaan walaupun perusahaan dapat mengusulkannya.

Berdasarkan pertimbangan-pertimbangan di atas, bagi manajemen tengah sistem ABC ini cukup berguna, dan cukup menjanjikan. Tetapi manajemen masih merasa saat ini belum tepat untuk menerapkan sistem ABC mengingat kondisi dan situasi perusahaan. Namun bila manajemen puncak berniat menerapkannya sekarang, sebagai bawahan manajemen tengah akan tunduk.

## 7. Simpulan

Berdasarkan diskusi di atas nampaknya penerapan sistem ABC di perusahaan ini masih dapat memberikan manfaat yang dirasakan oleh manajemen, walaupun itu akan mempengaruhi aspek budaya, politik, dan keuangan. Karenanya mungkin perlu dipikirkan penerapan ABC yang sudah dimodifikasikan sesuai dengan situasi setempat (modified ABC).

Ditinjau dari aspek budaya, sistem ABC dengan konsep value-addednya akan merombak budaya, kebiasaan tidak sehat yang ada di perusahaan. Perubahan budaya ini adalah bagian yang paling sulit. Setiap orang suka dengan perubahan, tetapi orang akan *resist* bila perubahan itu menimpa dirinya sendiri. Karenanya komitmen dari seluruh level manajemen sangat diperlukan.

Aspek politik berkenaan dengan harus pandai-pandainya manajemen bermain di dua kepentingan yang berbeda yaitu antara *business interest* dan *social interest*. Kegagalan menangani masalah ini dengan bijaksana akan berakibat manajemen puncak sendiri yang mungkin terlempar dari perusahaan.

Aspek keuangan menyangkut *cost of implementation* dari ABC sendiri yang meliputi: *software*, *hardware*, perancangan sistem baru, pendidikan dan *training* tentang sistem baru, pesangon bagi karyawan yang terpaksa dilepas, dll. Tentunya selain *cost*, *benefit* yang akan diterima dari penerapan ABC juga harus dihitung. Sulitnya adalah tidak semua *cost* dan *benefit* dapat dikuantifikasikan. *Cost* mungkin dapat dihitung dengan segera, tetapi *benefit* mungkin baru dirasakan 5 tahun yang akan datang. Di sini manajemen harus mempunyai indra keenam, kapan dia memerlukan ABC dan kapan belum. Cooper (1988, 47) menyatakan bahwa penerapan sistem ABC ini akan dijustifikasi bila "*cost of installing and operating...are more than offset by its long-term benefits (which although real, are to difficult to quantify)*." Karena itu jawaban apakah sistem ABC ini perlu atau tidak harus ditanyakan bagaimana persepsi manajemen terhadap sistem itu sendiri.

Dengan segala keterbatasan, kendala yang ditemukan selama proses penelitian, mungkin penelitian lebih lanjut sangat diperlukan. "*This is not the end. It is not even the beginning of the end. But it is, perhaps, the end of the beginning.*" Kata Winston Churchill.

Tabel - 1  
ACTIVITY POOLS AND COST DRIVERS

No	Group Activities	Cost Drivers
1	Cutting, Rolling, Milling	Number of pieces or parts
2	Olate bending and Sandblasting	Square metre
3	Heavy Duty Head Dishing	Machine Cycles
4	Heavy Duty Head Flanging	Machine Cycles
5	Gear Making	Direct Labour Hour
6	Flange Mking	Setup Hour + Metre
7	Forging	Direct Labour Hour
8	Press Machine	Machine Cycles
9	Hot Treatment	Setup Hour + No of Parts
10	Automatic Weld	Setup Hour + Metre
11	Manual Weld	Metre
12	Semi Automatic Weld	Setup Hour + Metre
13	Small Lathe Work	Direct Labour Hour
14	Big Lathe Work	Machine Hour
15	NC Assembling	Setup Hour + No of Parts
16	CNC Assembling	Setup Hour
17	Grinding Assembling	Direct Labour Hour
18	Drilling Assembling	Machine Hour
19	Production Quality Control	Number of Products
20	Final Assembling	Direct Labour Hour

Tabel - 2  
COMPARISON BETWEEN THE SYSTEM'S RESULT

Method	Cost per unit MTD110 (x Rp 1.000,00)	Cost per unit MG6 (x Rp 1.000,00)
Traditional	134.050	48.646
ABC	124.363	54.071

## Daftar Kepustakaan:

- Bailey, J. 1991. Implementation of ABC Systems by UK Companies. *Management Accounting (UK)*. (February): 30-32
- Belis-Jones, R and N. Develin. 1992. Activity-Based Cost Management. *Management Accountant Digest*. (Spring): 1-36
- Bhimani, A and D. Pigott. 1992. Implementing ABC: A Case Study of Organisational Behavioural Consequences. *Management Accounting Research*. Vol. 3: 119-132
- Bromwich, M and A. Bhimani. 1989. *Management Accounting: Evolution not Revolution*. London: The Chartered Institute of Management Accountants.
- Cooper, R. 1988. The Rise of Activity-Based Costing-Part One: What Is an Activity-Based Cost System? *Journal of Cost Management*. (Summer): 45-54
- , 1989(a). The Rise of Activity-Based Costing-Part Two: When Do I need Activity-Based Cost System? *Journal of Cost Management*. (Fall): 41-48
- , 1989(b). The Rise of Activity-Based Costing-Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need and How Do You Select? *Journal of Cost Management*. (Winter): 34-46
- Hiramoto, T. 1988. Another Hidden Edge-Japanese Management Accounting. In *The Design of Cost Management System* by R.S. Kaplan and R. Cooper. Pp 461-465. New Jersey: Prentice-Hall
- Innes J. and F. Mitchell. 1990. Activity-Based Costing Research. *Management Accounting (UK)*. (May): 28-29
- Lawson, R.A. 1994. Activity-Based Costing Systems for Hospital Management. *CMA Magazine*. (June): 31-35
- Kaplan, R.S. 1988. One Cost System Isn't Enough. *Harvard Business Review*. (January/February): 61-66
- , 1986. The Role of Empirical Research in Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 11. No.4/5: 429-452.

- Kleinsorge, I.K. and R.D. Tanner. 1991. Activity-Based Costing Eight Questions to Answer Before You Implement. *Journal of Cost Management*. (Fall): 84-88.
- Nicholls, B. 1992. ABC in the UK – A Status Report. *Management Accounting (UK)*. (May): 22-28.
- O'Guin, M. 1990. Focus the Factory with Activity-Based Costing. *Management Accounting*. (February): 36-41
- Scarborough, P. A.J. Nanni, Jr, and M. Sakurai. 1991. Japanese Management Accounting Practices and the Effects of Assembly and Process Automation. *Management Accounting Research*. Vol. 2: 27-46.
- Sharman, P.A. 1990. A Practical Look at Activity-Based Costing. *CMA Magazine*. (February): 8-12
- Shields, M.D. et al. 1991. Management Accounting Practices in the US and Japan: Comparative Survey Findings and Research Implications. *Journal of International Financial Management and Accounting*. Vol. 3. (January): 61-77.
- Soekhoed, A.R. 1988. Reflections of Industrialisation and Industrial Policy in Indonesia. *Bulletin of Indonesian Economic Studies*. Vol. 24 (August): 43-57
- Staubus, G.J. 1971. *Activity Costing and Input-Output Accounting*. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin.
- Turney, P.B.B. 1990. Ten Myths About Implementing an Activity-Based Cost System. *Cost Management*. (Spring): 24-32.
- Yin, R.K. 1989. *Case Study Research: Design and Method*. California: Sage Publication, Inc.

# IMPLEMENTASI *ACTIVITY BASED COSTING* TERHADAP KINERJA PERUSAHAAN (Telaah Literatur)

Priyo Hari Adi<sup>1</sup>

*Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Satya Wacana*

*Activity Based Costing (ABC) has come as an attractive tool to traditional costing systems. Traditional accounting has tendency to provide information, which though accurate is often late, irrelevant, and misleading. ABC system has been identified as one suitable approach to address these problems.*

*The adoption of the ABC systems has been believed as the one of the key factor for better performance of the organizations. Nevertheless, researches found various results about the impact of ABC systems adoption. The result showed a better performance in one side, On the other side the adoption of the systems brought no significant change in the organization performance. These indicate the importance of using contingency approach to see the impact of implementation of the ABC systems.*

**Keywords:** *Activity-Based Costing, traditional cost, performance, firm value, strategic decision.*

## Perdahuluan

Gagasan tentang *Activity Based Costing (ABC)* yang dikemukakan Kaplan pada tahun 1980-an dengan cepat menjadi wacana dan pusat perhatian para manajer maupun akademisi dalam menjawab persoalan biaya *overhead*. Kaplan (1990) berpendapat bahwa sistem akuntansi tradisional gagal untuk menyediakan informasi yang tepat dan relevan dalam pengambilan keputusan strategis (internal) perusahaan.

Permasalahan yang serius bagi perusahaan adalah bagaimana alokasi biaya *overhead* ke dalam produk/jasa. Sistem akuntansi tradisional menetapkan alokasi dengan dasar unit yang diproduksi, sehingga naik-turunnya alokasi per unit produk akan bergantung pada unit produksi. Kaplan sebagaimana dikutip Reimann (1990) menyatakan bahwa biaya *overhead* tidak dikendalikan oleh unit produksi melainkan oleh aktivitas-aktivitas tertentu. Setiap produk diasumsikan mengkonsumsi aktivitas-aktivitas tertentu, untuk itu perlu dilakukan identifikasi untuk menentukan aktivitas-aktivitas apa yang merupakan pengendali/penentu (*cost driver*) dari produk.

<sup>1</sup> Email : priyohari@uksw.edu

MILIK PERPUSTAKAAN  
Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia  
(STIESIA) SURABAYA

Analisis ABC membantu perusahaan untuk mengidentifikasi produk, harga, maupun pelanggan yang menguntungkan (*profitable*) dan yang tidak menguntungkan (*unprofitable*). Kebijakan selanjutnya perusahaan dapat memutuskan apakah akan melanjutkan atau menghentikan unsur-unsur yang tidak menguntungkan tersebut.

Lebih jauh dikatakan bahwa ABC mendorong perusahaan untuk menghasilkan produk yang mempunyai *keunggulan kompetitif* (Reimann 1990). Alasan yang mendasari adalah selain dapat mengatasi pemborosan yang selama ini melekat pada produk, implementasi ABC memungkinkan perusahaan untuk membuat produk dalam jumlah unit dan kualifikasi yang diharapkan (Nair 2002). Dalam konteks ini, ABC juga membantu perusahaan melakukan diversifikasi produk.

ABC dapat dikatakan sebagai sistem yang memberikan kontribusi terpadu bagi berbagai pengambilan keputusan strategis. ABC mampu memberikan informasi yang akurat, relevan, dan tepat waktu. ABC oleh banyak kalangan dipandang sebagai terobosan dalam sistem akuntansi biaya yang selama ini tidak diakomodasi oleh sistem akuntansi tradisional/konvensional. Tabel 1 memberikan gambaran tentang perbedaan antara ABC dengan sistem tradisional.

Tabel 1 Perbedaan Antara ABC dan Sistem Tradisional

Keterangan	Activity Based Costing	Sistem Tradisional
Dasar Alokasi	Aktivitas	Unit Produksi, Jam Tenaga Kerja, dsb
Fokus pengukuran	Biaya, kualitas, skala produk, data keuangan dan waktu	Kinerja keuangan jangka pendek
Klasifikasi biaya	Biaya variabel jangka pendek, biaya variabel jangka panjang dan biaya tetap	Biaya variabel dan biaya tetap

Sumber : Tungal 2000, Lambert dan Whitworth 1996

Alokasi *overhead* berdasar aktivitas berimplikasi pada pengukuran biaya produk yang akurat. Pemanfaatan ABC mengurangi kemungkinan terlalu bervariasi selisih biaya produk dibanding dengan yang dianggarkan (biaya aktual relatif mendekati yang dianggarkan). Bagi perusahaan yang memproduksi massal, hal ini merupakan keuntungan tersendiri mengingat dampaknya pada penentuan harga jual produk yang tidak terlalu tinggi.

Selain itu, secara internal pemanfaatan ABC mendorong *efektivitas pengendalian internal*. Penganggaran biaya produk akan lebih tepat dikarenakan perusahaan mampu mendeteksi adanya pemborosan sehingga penganggaran yang berlebihan (*over budget*) dapat dihindari lebih dini. Kemampuan untuk menghindari pemborosan ini mendorong perusahaan untuk menghasilkan produk yang lebih berkualitas. Secara teoritis, apabila biaya produk yang dianggarkan tetap sama, maka selisih yang ada dapat dimanfaatkan untuk menambah nilai (mutu) dari produk itu sendiri.

Keunggulan lain ABC adalah kemampuannya untuk membantu produksi secara tepat waktu. Produk dianggap mengkonsumsi aktivitas; dari deteksi yang dilakukan, dimungkinkan adanya temuan aktivitas yang sesungguhnya tidak bernilai tambah. Apabila diperoleh temuan tersebut, paling tidak ada dua kemungkinan langkah yang diambil; *pertama* perusahaan akan mengganti dengan aktivitas yang bernilai tambah dan yang *kedua* perusahaan akan mengeliminasi aktivitas tersebut. Apabila kemungkinan kedua yang dipilih selain dapat mengurangi biaya produk, hal ini berarti juga proses produksi dapat berjalan lebih singkat, sehingga produk dapat lebih cepat dipasarkan.

Pemaparan di atas menunjukkan bahwa implementasi ABC secara positif akan mendorong tercapainya keunggulan kompetitif perusahaan. ABC mampu memberikan informasi yang akurat, relevan dan tepat waktu mengenai aktivitas yang dilakukan dan obyek dari aktivitas tersebut, yaitu produk dan biaya (Tunggal 2000). ABC mendorong perusahaan untuk melakukan penyempurnaan proses secara terus-menerus (*process improvement*) baik dari segi biaya, waktu, skala maupun mutu produk (Lambert dan Whitworth 1996).

Gambaran awal ini semakin menunjukkan bahwa pengimplementasian ABC akan semakin mendorong perusahaan lebih efisien dalam menghasilkan produk. Apabila diimplementasikan secara benar, ABC dapat menjadi alat manajemen yang efektif untuk mencapai tujuan perusahaan, khususnya untuk mendapatkan keuntungan. Penelitian terkait dengan penggunaan alat-alat manajemen ini dilakukan oleh Katty dan Kidwell (2000). Artikel ini mengkaji temuan-temuan hasil penelitian terkait dengan penerapan ABC, implementasi strategis dan implikasinya terhadap kinerja perusahaan.

### Perkembangan ABC

Gagasan Kaplan yang berorientasi pada aktivitas ini, ternyata tidak hanya untuk menentukan biaya produk. Informasi yang dihasilkan ABC ini diintegrasikan untuk berbagai pengambilan keputusan strategis lain, misal: keputusan terkait dengan penggunaan sumber daya (*resources decision*), dan keputusan strategis operasional (misal : perbaikan proses, desain produk dan

sebagainya). Penelitian terkait dengan hal ini antara lain dilakukan Swenson (1995) dan Zhuang (1992).

Gambaran ini menunjukkan bahwa pemanfaatan ABC tidak hanya melioatkan bagian akuntansi saja tetapi juga bagian lain dalam perusahaan. Partridge dan Perren (1998) menyatakan perlu tim indisipliner (antar bagian) perusahaan dalam implementasi ABC dalam pengambilan keputusan strategis. Hal senada dikemukakan oleh Friedman dan Lyne (1995) yang menegaskan pengimplementasian ABC memperbaiki hubungan antara akuntan dengan manajer non finansial. Tampak bahwa implementasi ABC menuntut partisipasi aktif manajer dari berbagai lini menurut keputusan strategis yang akan diambil.

ABC menjadi wacana yang semakin populer. Kajian tentang ABC menjadi sangat menarik dan (bahkan) menjadi substansi dalam pembelajaran ilmu akuntansi (*dhi akuntansi manajemen*). Bagi praktisi sendiri, ABC menjadi alternatif solusi yang cukup penting dan layak untuk diujicobakan dalam mengatasi pemborosan biaya overhead dalam penentuan biaya produk (*product costing*).

Namun demikian, sebenarnya gagasan tentang implentasi ABC ini masih menimbulkan pro dan kontra. Mereka yang *menolak* beralasan bahwa sistem akuntansi (biaya) tradisional masih relevan dan efektif untuk digunakan, sementara yang lain berpendapat ada alat yang lain (sistem costing) yang lebih efektif dan relevan daripada ABC. ABC dianggap belum memberikan bukti yang cukup dapat meningkatkan kinerja perusahaan. Sedangkan yang *mendukung* berpendapat bahwa implementasi sistem akan *memberikan gambaran operasional* secara lebih detil demikian juga dengan kinerja dan efisiensi penggunaan sumber daya lebih dapat diukur (Narayanan dan Sarkar 1999).

Sebagai sistem yang relatif masih baru, sudah wajar bila masih banyak yang meragukan efektivitas maupun efisiensi dari ABC. Adopsi ABC harus dipertanyakan apabila tidak mempunyai pengaruh yang positif terhadap pasar (Gordon dan Silvester 1999). Lebih jauh Innes dan Mitchel (1990) menegaskan bahwa tidak ditemukan bukti bahwa ABC mampu memperbaiki profitabilitas. Hal ini merupakan tantangan bagi ABC mengingat sebagai sebuah sistem yang terintegrasi, implementasi dari sistem ini diharapkan dapat meningkatkan kinerja perusahaan, seiring dengan naiknya profitabilitas. Peningkatan kinerja ini pada gilirannya dapat mempengaruhi pasar secara positif.

Dalam konteks ini harus dipahami bahwa implementasi ABC tidak hanya dilakukan pada organisasi yang berorientasi pada profit, namun juga dapat

ditera  
lain y  
meng  
sistem  
katka  
lisis  
rintal  
biaya  
sasi p  
nemb  
tenga  
  
Kaji  
  
Bebe  
meny  
popu  
tasi  
gamb  
berik  
  
Risel  
taha  
peru  
faata  
(Mo  
  
Inne  
keua  
guna  
an s  
dem  
mini  
belu  
sasi  
  
Has  
men  
kan  
sign  
juga  
tida

diterapkan pada berbagai organisasi pemerintahan, sosial, maupun organisasi lain yang tidak berorientasi pada profit. Riset Ho dan Kidwell (2000) berhasil mengidentifikasi pada beberapa organisasi pemerintahan kota (di Amerika), sistem ABC merupakan salah satu alternatif alat manajemen untuk meningkatkan kinerja. Amos dkk (1997) menyatakan informasi ABC dan teknik analisis nilai (*value analysis*) dapat digunakan oleh berbagai organisasi pemerintahan untuk mengeliminasi atau mengurangi penggunaan waktu maupun biaya yang tidak bernilai tambah (*non value added time/cost*). Bagi organisasi pemerintahan pendekatan ini sangatlah tepat mengingat seringnya terjadi pemborosan. Organisasi berhadapan dengan keterbatasan sumber dana di tengah tuntutan pemberian layanan dan kinerja yang lebih baik.

#### Kajian Singkat Beberapa Hasil Riset

Beberapa hasil riset menjadi acuan dalam membahas persoalan-persoalan menyangkut implementasi ABC. Hasil riset yang dipaparkan terkait dengan popularitas, kemampuan memperbaiki kinerja, dan kemanfaatan implementasi sistem ini (lihat tabel 2). Kajian hasil riset tersebut juga memberikan gambaran bagaimana minat dari perusahaan untuk mengimplementasikan ABC berikut dengan faktor-faktor yang melatarbelakangi.

Riset-riset ini dilakukan pada berbagai organisasi, baik organisasi pemerintahan, perusahaan manufaktur, lembaga-lembaga keuangan maupun berbagai perusahaan yang go publik. Berbagai riset ini menunjukkan bahwa kemanfaatan ABC bersifat umum (dapat diterapkan pada organisasi apapun (Morakul dan Wu 2001).

Innes dan Mitchell (1997) melakukan riset terhadap para manajer lembaga keuangan, baik yang menggunakan ABC (*ABC users*) dan yang tidak menggunakan ABC (*non ABC users*). ABC digunakan untuk berbagai kepentingan strategis yang erat kaitannya dengan peningkatan profitabilitas. Namun demikian, meskipun mempunyai beragam kemanfaatan, ABC tidak menarik minat lembaga-lembaga keuangan yang belum mengadopsi. ABC dianggap belum memberikan fakta empiris yang menunjukkan bahwa kinerja organisasi akan menjadi lebih baik setelah mengimplementasi sistem ini.

Hasil penelitian Gordon dan Silvester (1999) tampaknya dapat menjelaskan mengapa ABC bukan merupakan alat yang paling diminati. Mereka menemukan bahwa kinerja perusahaan yang mengadopsi ABC tidak berbeda secara signifikan dengan perusahaan yang tidak mengadopsi. Selain itu ditemukan juga bahwa kinerja perusahaan sebelum dan sesudah mengadopsi ABC juga tidak berbeda secara signifikan.

Tabel 2 Hasil Riset Terkait dengan ABC

RISET-RISET YANG TIDAK (KURANG) MENDUKUNG ADOPTSI ABC		
Peneliti (Tahun)	Tujuan Penelitian (dan Obyek Penelitian)	Temuan Penelitian
Innes dan Mitchell (1997)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mengetahui kemanfaatan ABC pada berbagai lembaga keuangan</li> <li>Mengetahui pandangan lembaga keuangan bukan pengguna ABC (<i>Non users of ABC</i>) terhadap ABC</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>94% responden menggunakan ABC untuk kepentingan pengurangan biaya (<i>cost reduction</i>), 82% untuk penentuan harga (<i>output pricing</i>), 71% untuk pemodelan biaya, 59% untuk penganggaran.</li> <li>Hanya 1 (satu) dari 14 (empat belas) Lembaga non pengguna ABC yang mempertimbangkan penggunaan ABC, namun demikian hal itu kemudian dihentikan. Mereka berpandangan masih ada sistem lain yang lebih tepat dan efektif untuk diadopsi daripada ABC</li> </ul>
Gordon dan Silvester (1999)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mengetahui apakah profitabilitas berubah setelah implementasi ABC.</li> <li>Mengetahui apakah terjadi perubahan nilai perusahaan (<i>firm value</i>) setelah mengimplementasi ABC</li> </ul> <p>Studi dilakukan pada berbagai perusahaan (industri) yang telah <i>go public</i>.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Profitabilitas perusahaan tidak berubah secara signifikan setelah implementasi ABC (kinerja tidak berbeda).</li> <li>Tidak ada perubahan nilai perusahaan yang signifikan setelah implementasi ABC.</li> </ul>
Kathy dan Kidwell (2000)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mengetahui alat manajemen kontemporer yang digunakan pada berbagai perusahaan (di USA)</li> <li>Mengetahui efektifitas penggunaan alat-alat manajemen tersebut.</li> </ul> <p>Studi dilakukan pada berbagai organisasi pemerintahan kota</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>yang paling populer digunakan adalah Benchmarking (BM) dan Rekayasa Proses (RP). ABC dan ABM hanya menempati urutan 4 dan 5 dari 6 alat yang diteliti.</li> <li>95% dari pengguna balance scorecard menyatakan alat ini efektif, 94% dari pengguna RP menyatakan alat tersebut efektif. Sementara dari organisasi yang mengadopsi ABC dan ABM tercatat 88% dan 90% yang menyatakan alat manajemen tersebut efektif.</li> <li>BM dan RP dianggap sebagai alat yang paling tepat disusul TQM, ABC dan ABM</li> </ul>

RISET-RISET YANG MENDUKUNG ADOPSI ABC

Peneliti (Tahun)	Tujuan Penelitian (dan Obyek Penelitian)	Temuan Penelitian
Narayanan dan Sarkar (1999)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mengetahui apakah perusahaan mengambil keputusan yang tepat terhadap produk, harga dan pelanggan yang tidak menguntungkan</li> </ul> <p>Studi dilakukan pada berbagai perusahaan manufaktur.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Jumlah jenis produk dan harga produk yang tidak menguntungkan tahun 1996 (berdasar analisis ABC) secara signifikan tidak dilanjutkan pada tahun berikutnya (<math>\alpha \leq 2\%</math>)</li> <li>Jumlah pelanggan yang tidak menguntungkan tahun 1996 (berdasar analisis ABC) secara tidak signifikan tidak dilanjutkan pada <math>\alpha=5\%</math>, tetapi signifikan pada <math>\alpha=10\%</math></li> </ul>
Kennedy dan Graves (2001)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mengetahui apakah terdapat perubahan kinerja setelah mengadopsi ABC</li> <li>Mengetahui apakah terdapat perbedaan kinerja antara perusahaan yang mengadopsi dan yang tidak mengadopsi ABC</li> <li>Mengetahui apakah implementasi ABC/M mempengaruhi nilai perusahaan.</li> </ul> <p>Studi dilakukan pada berbagai perusahaan yang telah <i>go public</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ada perbedaan kinerja yang signifikan sebelum dan sesudah mengadopsi ABC</li> <li>Ada perbedaan kinerja yang signifikan antara perusahaan yang mengadopsi dan yang tidak mengadopsi ABC:</li> <li>Implementasi ABC berpengaruh secara signifikan terhadap pertumbuhan modal dan akuisisi (saham) perusahaan.</li> </ul>
Swenson (1995)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mengetahui apakah ABC digunakan untuk kepentingan strategis lain.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Terkait dengan kepentingan untuk penentuan biaya produk : 24% pengadopsi ABC memanfaatkan untuk <i>product sourcing decision</i>, 72% untuk <i>pricing dan mix product decision</i> dan hanya 36% untuk kepentingan pemasaran, distribusi dan penjualan.</li> <li>Terkait dengan kepentingan operasional 92% pengadopsi ABC menggunakan untuk keputusan perbaikan proses dan 48% untuk desain produk. Sementara hanya 28% yang menggunakan untuk mengukur kinerja.</li> </ul>

Sumber : Riset Terkait

Temuan ini tidak sejalan dengan ide awal pemanfaatan ABC maupun ABM. Acanya proses penentuan biaya produk yang tepat akan memudahkan perusahaan dalam penentuan harga, penjualan maupun dalam pembuatan kebijakan strategis yang lain. Kemampuan ABC untuk menghasilkan informasi biaya yang akurat terhadap produk, jasa, dan pelanggan merupakan alasan mendasar mengapa ABC memegang peranan yang penting dalam pengambilan keputusan operasional (internal) perusahaan. Shank dan Govindarajan (1993) menegaskan bahwa pemanfaatan ABC dapat mendorong peningkatan profitabilitas dan nilai (saham) perusahaan. Pendapat senada dikemukakan oleh Ward dan Patel (1990).

Temuan Gordon dan Silvester (1999) justru bertolak belakang dengan apa yang dikemukakan oleh para peneliti di atas. Hasil riset menunjukkan bahwa frekuensi pertumbuhan modal dan akuisisi saham perusahaan tidak berbeda secara signifikan sebelum dan sesudah pengimplementasian ABC. Implementasi ABC tidak merangsang pasar secara positif untuk mengakuisisi saham perusahaan. Bisa jadi, tidak adanya perubahan kinerja merupakan alasan yang mendasar mengapa investor tidak tertarik untuk membeli saham perusahaan yang mengadopsi sistem ABC tersebut.

Penelitian yang dilakukan Narayanan dan Sarkar (1999) justru menghasilkan temuan yang mendukung kemanfaatan dari ABC. Hasil riset menunjukkan, perusahaan mengambil keputusan tepat terhadap jenis dan harga produk. Perusahaan mengambil keputusan untuk menghentikan produksi produk-produk yang tidak menguntungkan dan terkait dengan harga-harga produk yang tidak menguntungkan, perusahaan tidak lagi menggunakan harga-harga tersebut atau dengan kata lain perusahaan melakukan revisi terhadap harga produk. Berkaitan dengan pelanggan, tampaknya perusahaan tidak dengan gegabah memutuskan hubungan dengan pelanggan yang menurut analisis tidak menguntungkan. Strategi yang tepat dilakukan terhadap pelanggan adalah *bagaimana tetap mempertahankan pelanggan dan menjadikan mereka pelanggan yang menguntungkan*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa ABC mempunyai kemampuan untuk mengidentifikasi *kerugian yang tersembunyi (hidden loss)* yang disebabkan oleh pelanggan (Reimann 1990).

Temuan Kennedy dan Graves (2001) juga mendukung kemanfaatan implementasi sistem ABC. Kennedy dan Graves (2001) membuktikan bahwa kinerja perusahaan setelah mengadopsi ABC mengalami kenaikan yang signifikan, hal ini ditunjukkan dengan semakin meningkatnya profit perusahaan. Kenaikan ini juga dibarengi dengan semakin tingginya nilai kapitalisasi pasar (saham) perusahaan yang bersangkutan. Kedua peneliti ini juga berhasil membuktikan nilai kapitalisasi pasar (saham) perusahaan yang mengadopsi ABC berbeda lebih dari 27 persen di atas perusahaan yang tidak mengadopsi ABC. Satu hal yang perlu dicatat dari hasil penelitian ini adalah

bahwa pengaruh implementasi ABC tidak akan secara langsung terdeteksi. Hasil riset ini mendukung temuan Compton (1996) yang membuktikan bahwa kinerja terbaik dapat tercapai pada perusahaan yang mengadopsi ABC sistem. Kennedy dan Graves (2001) menemukan bahwa perubahan mulai tampak pada pertengahan tahun ketiga dilakukannya studi ini. Dimensi waktu ini justru diabaikan (menjadi titik lemah) riset Gordon dan Silvester (1999).

Sebagaimana dipaparkan di muka, informasi ABC dapat diintegrasikan untuk kepentingan-kepentingan strategis lain. Swenson (1995) menemukan bahwa perusahaan yang mengadopsi ABC tidak hanya menggunakan informasi yang dihasilkan untuk penentuan biaya produk secara akurat, tetapi juga untuk kepentingan strategis operasional, baik yang menyangkut perbaikan proses, desain produk maupun pengukuran kinerja.

ABC tidak hanya dimanfaatkan untuk kepentingan yang beraspek finansial, tetapi juga untuk aspek-aspek non finansial, misal menyangkut ketepatan waktu pemasaran, kualitas produk dan kepuasan pelanggan (Dolinsky dan Vollman 1991). Lebih jauh, Johnson (1992) menegaskan bahwa perusahaan yang terlalu fokus terhadap penentuan biaya produk akan kehilangan perspektif terhadap pelanggan. Fokus yang bersifat sepihak justru akan menjadi kontra produktif mengingat dapat menurunkan profitabilitas perusahaan.

### **Implementasi Efektif ABC dan Peningkatan Kinerja**

Dari paparan dan telaah hasil riset diperoleh gambaran bahwa ABC merupakan sistem yang sangat komprehensif dan kompleks. Pengadopsian sistem ini tidak selamanya memberikan manfaat sebagaimana diharapkan.

Belajar dari riset Gordon dan Silvester (1999), diperlukan pertimbangan dan studi kelayakan yang matang sebelum memutuskan untuk menggunakan sistem ini. Bila diabaikan, maka pengadopsian sistem justru menjadi kontra produktif, dikarenakan sistem baru tidak akan memberikan kontribusi yang berarti bagi perusahaan. Hal lain yang perlu dipertimbangkan adalah bahwa sistem (manajemen) biaya yang baru ini membutuhkan biaya dan membutuhkan waktu yang tidak sedikit (Swenson 1995).

Rendahnya minat berbagai organisasi di Amerika (Ho dan Kidwell 2000) memberikan indikasi awal bahwa sistem ini mempunyai resistensi yang cukup tinggi untuk diadopsi. Sebagai sistem yang integratif, ABC seharusnya dapat diterapkan untuk berbagai jenis perusahaan. Kenyataannya tidak demikian, bahkan Kaplan dan Cooper sendiri (Narayanan dan Sarkar 1999) menyatakan bahwa yang seharusnya mengadopsi ABC adalah perusahaan-perusahaan yang mempunyai karakteristik sebagai berikut :

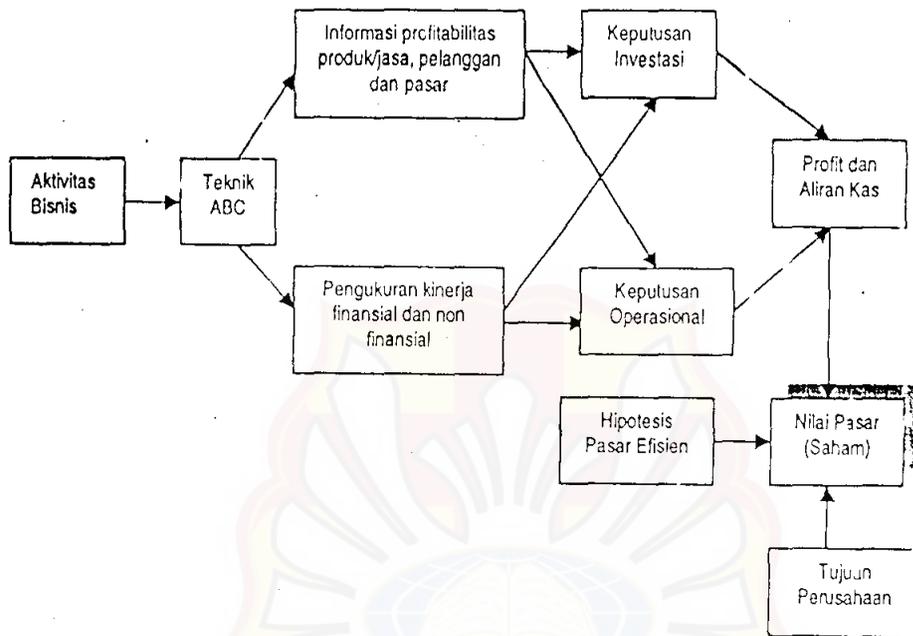
1. Berfokus terhadap area yang mengkonsumsi biaya besar, khususnya terkait dengan penggunaan sumber daya pendukung dan tidak langsung.
2. Bervariasi dalam produk, pelanggan dan proses.

Dari karakteristik potensial tersebut, tampak bahwa perusahaan yang bersifat ekspansif dan menghasilkan produk secara massal seharusnya mengadopsi sistem ini. Sistem ABC berkarakteristik dinamis, mengingat semakin bervariasinya produk, pelanggan maupun proses berarti semakin bervariasi pula aktivitas yang dikonsumsi.

Namun demikian, ABC tetap memberikan perspektif positif terhadap perbaikan kinerja perusahaan. Hasil penelitian Narayanan dan Sarkar (1999) memberikan indikasi bahwa sistem ini mempunyai kemampuan untuk meningkatkan profitabilitas perusahaan. Sistem tidak hanya mampu memperhitungkan biaya produk secara akurat, tetapi juga mampu mengidentifikasi produk, harga maupun pelanggan yang tidak menguntungkan. Strategi perusahaan untuk segera mengeliminasi unsur yang tidak menguntungkan merupakan langkah awal peningkatan profitabilitas. Dengan menggunakan asumsi bahwa unit terjual dengan sama dengan tahun sebelumnya, maka perusahaan sebenarnya telah berhasil meningkatkan keuntungan. Strategi lain yang dapat dilakukan adalah melakukan diversifikasi produk. Dilakukannya diversifikasi produk ini akan mendorong peningkatan produktifitas perusahaan.

Sebagaimana disebutkan, strategi untuk mengeliminasi merupakan langkah awal dalam upaya untuk meningkatkan kinerja. Pengambilan keputusan strategis merupakan upaya yang komprehensif, dikarenakan melibatkan fungsi-fungsi yang lain. Informasi ABC dapat digunakan untuk berbagai kepentingan lain, misal untuk pengambilan keputusan strategis operasional menyangkut perbaikan proses dan desain produk baru (Swenson 1995). Partridge dan Perren (1998) mengidentifikasi ada 25 kebijakan strategis yang dapat dilakukan setelah memanfaatkan informasi ABC. Gambaran tersebut menunjukkan bahwa, dalam praktiknya, implementasi ABC membutuhkan partisipasi dan kerjasama aktif antar berbagai bagian/departemen yang ada dalam perusahaan.

Apabila dapat berjalan dengan baik, implementasi ABC ini tidak hanya menyebabkan perbaikan kinerja (naiknya profit), tetapi juga menaikkan nilai pasar (saham) perusahaan. Ward dan Patel (1990) menegaskan bahwa ABC memberikan *gema (sound foundation)* akan proyeksi aliran kas dimasa mendatang. Alasan yang mendasari adalah ABC mendorong investasi pada aktivitas yang bernilai tambah yang mendukung produk, jasa, pelanggan, dan pangsa pasar sehingga pada akhirnya dapat meningkatkan nilai saham (*shareholder*) perusahaan. Gambar 1 menjelaskan hubungan yang dikemukakan Ward dan Patel.



Gambar 1 : Hubungan antara ABC dan Nilai Pasar (Ward & Patel :1990)

Hubungan yang dipaparkan Ward dan Patel (1990) menunjukkan bahwa ABC merupakan sistem yang kompleks. Pemanfaatan ABC selain mendorong pengambilan keputusan investasi juga memungkinkan perusahaan menetapkan standar operasional yang tepat, baik dari segi pemanfaatan waktu, SDM maupun sumber daya yang lainnya. Pemanfaatan ABC relatif memberikan jaminan adanya alokasi sumber daya secara efisien dan efektif, khususnya dalam rangka untuk menghasilkan keuntungan.

Perbaikan kinerja seiring dengan naiknya keuntungan merupakan sinyal positif untuk menaikkan nilai (saham) perusahaan. Secara teoritis kondisi ini relatif menguntungkan para pemilik (saham) perusahaan. Kemungkinan mendapatkan deviden saham lebih terbuka, sedangkan bagi yang berniat menjual saham keuntungan yang diperoleh (gain) juga akan lebih besar seiring dengan naiknya nilai jual saham yang dimiliki.

Gambaran tersebut menunjukkan bahwa dilihat dari dimensi waktunya, implementasi ABC memberikan keuntungan baik secara jangka pendek maupun jangka panjang. Implementasi ABC dapat memberikan reaksi positif terhadap pasar, keuntungan yang diterima dapat digunakan untuk melakukan pebaik-

an secara terus-menerus, akibatnya dalam jangka panjang operasional perusahaan relatif lebih terjamin eksistensinya.

Hubungan yang dipaparkan Ward dan Patel (1990) ini juga menunjukkan bahwa ABC berpeluang untuk diintegrasikan dengan sistem lain sebagai alat manajemen strategis dalam pencapaian tujuan perusahaan. ABC - seperti digambarkan - dapat diimplementasikan tidak hanya mempertimbangkan aspek finansialnya, tetapi juga mempertimbangkan aspek-aspek non finansial yang sebenarnya mendorong capaian tujuan-tujuan finansialnya.

Terkait dengan hal tersebut Kaplan dan Norton (1996) mengembangkan alat pengukuran kinerja baru yang dikenal dengan *Balanced Scorecard* (BSC). BSC ini merupakan alat pengukuran kinerja yang tidak hanya melihat aspek finansial tetapi juga aspek-aspek non finansial, yaitu pelanggan (*customer*), proses bisnis internal (*internal business process*, dan pembelajaran dan pertumbuhan (*learning and growth*). Persoalan Visi dan Misi (strategi) menjadi hal penting dalam perumusan pengukuran kinerja dengan menggunakan BSC ini. Apabila dikaitkan dengan BSC, gambaran hubungan yang dipaparkan oleh Ward dan Patel (1990) mempunyai relevansi yang kuat, mengingat implementasi ABC juga bertitik tolak pada tujuan (erat kaitannya dengan visi dan strategi) dan ABC dapat digunakan untuk menentukan standar pengukuran finansial dan non finansial, serta dapat memberikan informasi profitabilitas terkait dengan produk/jasa, pelanggan dan pasar (lihat gambar 1).

Penelitian terkait dilakukan oleh Magia dan Jacobs (2003). Penelitian tersebut mencoba mengkaji interaksi antara ABC dan BSC terhadap kinerja perusahaan. Hasil penelitian menemukan bahwa secara keseluruhan ABC berinteraksi secara positif dengan keempat perspektif dalam BSC. Interaksi ini mempunyai pengaruh yang positif pula terhadap kinerja perusahaan. Hal ini berarti apabila diimplementasikan secara integratif, sistem ini semakin memberikan peluang terjadinya perbaikan kinerja. Eksistensi dan perkembangan perusahaan relatif lebih terjamin dengan mengimplementasikan sistem ini.

#### Faktor Perentu Keberhasilan Sistem

Responsi terhadap dinamika dalam dunia bisnis membutuhkan SDM (khususnya para manajer pengambil keputusan) yang mempunyai kompetensi dan dinamis. Perubahan strategis dalam dunia bisnis harus direspon juga dengan kebijakan strategis. Mengingat kebijakan berada dalam aras konsep, maka diperlukan SDM yang mempunyai kemampuan untuk secara berkelanjutan mempelajari dan menganalisis perubahan, kemudian merumuskan langkah strategis yang tepat.

Berbagai faktor perlu dipertimbangkan agar implementasi ABC dapat berjalan secara efektif dan efisien. Nair (1999) menyebutkan paling tidak terdapat tiga faktor penting yang harus dipertimbangkan, yaitu teknologi (informasi), orang-orang (tim) dan proses (mekanisme) kontrol.

- *Dukungan Teknologi (Informasi)*

Sebagaimana disebutkan, sistem ini harus dapat memberikan respon yang cepat dalam mengatasi dinamika yang terjadi, khususnya pasar. Perusahaan harus mengambil keputusan secara cepat untuk menarik produk, mengevaluasi dan merevaluasi harga produk, memperbaiki fungsi dan bentuk, melakukan diversifikasi ataupun melakukan keputusan strategis lain. Dukungan teknologi (informasi) yang memadai akan mendorong perusahaan untuk segera mengambil keputusan yang relevan dan tepat waktu dalam merespon dinamika yang terjadi dalam dunia bisnis, terkhusus dalam menghadapi persaingan (Nair 1999). Akses terhadap teknologi merupakan *kunci sukses* dalam memenangkan persaingan.

- *Kerja Tim*

Implementasi ABC tidak hanya melibatkan bagian akuntansi saja, tetapi juga bagian lain (Partridge dan Perren 1998 ; Friedmar dan Lyne 1995). Dengan kata lain implementasi ABC sebenarnya berpotensi untuk menimbulkan konflik horisontal, mengingat adanya kemungkinan setiap karyawan yang terlibat lebih mengutamakan kepentingan dan tujuan bagian masing-masing. Kerja tim merupakan variabel yang penting dalam pengambilan keputusan untuk mengimplementasi ABC (Morakul dan Wu 2001). Dalam konteks ini dapat dilihat bahwa jenis dan fungsi dalam struktur organisasi memegang peranan penting dalam pengimplementasian sistem. Persoalan tugas dan delegasi wewenang menjadi hal yang penting dalam pembentukan dan peningkatan kerjasama tim guna menunjang efektifitas sistem. Faktor penting lain yang dapat menumbuhkan semangat kerja kolektif tersebut adalah bagaimana budaya organisasi yang dikembangkan dan bagaimana proses komunikasi intra/ interpersonal terjalin dalam perusahaan.

- *Mekanisme Kontrol dan Pengukuran Kinerja yang Tepat*

Sebuah sistem akan berjalan dengan baik, apabila didukung dengan mekanisme kontrol dan pengukuran kinerja yang memadai. Manajemen harus mempunyai seperangkat pengukuran yang jelas untuk mengevaluasi dan menilai efektifitas pelaksanaan sistem (mengukur aktivitas-aktivitas) dan menilai kinerja (profitabilitas). Pengendalian perusahaan tidak hanya terfokus pada output, tetapi juga pada proses. Baik proses maupun output (yang tercermin dalam *kinerja*) tersebut akan dievaluasi dengan mengacu pada rencana strategis yang disepakati. Sebagai sistem yang integrasi, ABC hendaknya tidak hanya memprioritaskan aspek

untuk menggunakan sistem ini masih sangat kecil. Artinya masih ada alternatif sistem lain yang diyakini dapat membantu perusahaan dalam usaha untuk mencapai tujuan organisasi.

Implementasi sistem ini selain membutuhkan SDM yang berkompeter, juga memerlukan dukungan teknologi dan semangat kerja tim. Selain itu, seperangkat alat untuk kepentingan mekanisme kontrol perlu disusun agar supaya sistem dapat berjalan efektif dan efisien. Selain dapat mengevaluasi dan mengukur kinerja, alat kontrol ini dapat memberikan umpan balik untuk perbaikan rencana strategis perusahaan.

Berbagai temuan riset tersebut memberikan implikasi adanya riset berikutnya antara lain :

- Perlunya dikembangkan pendekatan kontinjensi dalam penelitian terkait. Implementasi ABC yang memberikan pengaruh yang berbeda-beda terhadap kinerja menunjukkan adanya faktor-faktor lain yang menunjang keberhasilan implementasi ABC (Kennedy dan Graves 2001, Narayanan dan Sarkar 1999). Hal ini disebabkan adanya perbedaan lingkungan organisasi. Shield dan Young (1989) menyatakan bahwa salah satu kendala terbesar akan suksesnya implementasi sistem manajemen biaya adalah resistensi (individual) untuk berubah. Sistem tidak hanya akan merubah perilaku dan sikap, namun juga ditentukan oleh kedua faktor tersebut (Mc Gowan 1994). Dengan kata lain ada interaksi timbal balik antara implementasi sistem biaya baru dengan sikap dan perilaku. Pendekatan kontinjensi ini dapat berpola interaktif, yaitu dengan menguji berbagai alternatif variabel moderasi maupun dapat berpola kausalis, atau dengan kata lain pengaruh sistem akan dilihat dalam konteks hubungan tidak langsungnya terhadap kinerja. Salah satu faktor yang sering direkomendasikan adalah budaya organisasi. Morakul dan Wu (2001) merekomendasikan perlunya modifikasi terhadap budaya organisasi agar sistem manajemen biaya baru dapat berjalan secara efektif. Faktor lain yang dapat diteliti terkait dengan implementasi sistem baru adalah pemahaman terhadap struktur, pemahaman terhadap sistem, dan komunikasi interpersonal (Jones 2003). McGowan dan Klammer (1997) juga merekomendasikan beberapa faktor penting suksesnya implementasi sistem ABC, yaitu dukungan manajemen puncak, kompensasi dan pelatihan pada karyawan.
- Perlunya diteliti faktor-faktor apa sajakah yang mempengaruhi perusahaan mengimplementasikan ABC atau sebaliknya. Hasil temuan yang berbeda terhadap minat perusahaan untuk mengadopsi ABC menunjukkan bahwa implementasi ABC bukan variabel yang berdiri sendiri, tetapi ditentukan oleh faktor-faktor (variabel) penyebab lain/variabel anteseden (Kathy dan Kidwell 2000, Innes dan Mitchell 1997). Malmi (1999) menyatakan bahwa adopsi sistem ABC bergantung pada beberapa faktor,

yaitu ukuran perusahaan (firm size), derajat sentralisasi, diversivitas produk, dan ratio biaya tidak langsung terhadap biaya langsung.

- Kecenderungan perbedaan minat terhadap penggunaan alat strategis menunjukkan bahwa alat-alat tersebut memberikan kontribusi yang berbeda-beda terhadap kinerja perusahaan (Kathy dan Kidwell 2000, Innes dan Mitchell 1997). Perlu dilakukan analisis komparatif lebih spesifik terhadap pengaruh implementasi suatu sistem dengan sistem yang lain terhadap kinerja. Dari riset tersebut dapat diperoleh gambaran alat strategis manakah yang paling efektif untuk diterapkan sehingga menghasilkan kinerja yang optimal bagi perusahaan.

#### Referensi

- Amos, Tracey , Cynthia Paolillo, and Denise Joseph, 1997. Enhancing CFO, GMRA & GPRA Implementation with Activity Based Management. *Government Accountants Journal*. Arlington. Hal : 28 - 34
- Dollinsky, LR and Vollman, TE. 1991. Transaction Based Overhead Consideration for Product Design. *Journal of Cost Management*.
- Friedman, AL and SR Lyne. 1995. *Activity Based Techniques: The Real Consequences*. Chartered of Institute Management Accountant, London.
- Gordon, L.A., and K.J. Silvester. Stock Market Reaction to Activity-Based Costing Adoption. *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol 18. Hal : 229-251
- Innes, John dan Falconer Mitchell. 1997. The Application of Activity-Based Costing in United Kingdom's Largest Financial Institutions. *The Service Industries Journal*. Vol 17. Hal : 190-203
- Johnson, HT. 1992. *It's Time to Stop Overselling Activity Based Concepts*. Management Accounting.
- Jones, Gareth R. 2003. *Organization Theory*. 3<sup>rd</sup> Edition. Prentice Hall. New York.
- Kaplan, Robert S and David P Norton. 1996. *Translating Strategy into Action The Balanced Scorecard*. Harvard Business School Press. Boston, Massachusetts.

Ho, Kath

Kennedy

Lambert

Magia,

Malmi.

McGow

Moraku

Nair, M

Naraya

Partrid

Reima

Shank

Ho, Kathy, (Shih and Linda Achey Kidwell, 2000). A Survey of Management Techniques Implemented by Municipal Administrators. *The Government Accountants Journal*, Arlington, Hal: 46-51

Kennedy, Tom and John Affies, Graves, 2001. The Impact of Activity Based Costing Techniques on Firm Performance. *Journal of Management Accounting Research*, Sarasota, Hal: 119-45.

Lambert, Don and John Whitworth, 1996. How ABC can Help Service Industry Organization. *CMA Management*, *ABINFORM Research*, Hal: 24-28

Magia, Adam S and Fred A Jacobs, 2003. Balance Scorecard, Activity Based Costing and Company Performance: An Empirical Analysis. *Journal of Managerial Issues*, *ABINFORM Research*, Hal: 283-301

Malmi, T., 1997. Toward Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting and Control in Decentralized Organization. *Management Accounting Research*, Vol 36, Hal: 459-480

McGowan, A.S., and T.P. Klammer, 1997. Satisfaction with Activity Based Cost Management Implementation. *Journal of Management and Accounting Research*, Vol 9, Hal 217-237

Morakul, Supicha, and Fredrick Wu, 2001. Cultural Influences on The Implementation in Thailand's Environment. *Journal of Managerial Psychology*, Bradford, Hal : 142-154

Nair, Mohan, 2002. *Sistem Informasi Berbasis Aktivitas*, Salemba Empat, Jakarta.

Narayanan, VG and Ratna Sarkar, 1999. *The Impact of Activity Based Costing on Managerial Decisions at Insteel Industries-A Field Study*. Harvard Business School, Boston.

Partridge, Mike and Perren Lew, 1998. *An Integrated Framework for Activity Based Decision Making*, Management Decision, London. Hal : 580-590.

Reimann, Benard C, 1990. *The ABC of Accounting of Value Creation*, *ABINFORM Research*, Hal: 33-34

Shank, JK and Govindarajan, 1993. *Strategic Cost Management*, The Free Press, New York.

