

REKAYASA ULANG AKUNTANSI BIAYA: SINTESIS COSTING BASIS FUNGSIONAL DAN AKTIFITAS

Hamzah Ritchi¹

ABSTRACT

This study evaluates on how traditional Functional-Based Costing (FBC)and Activity-Based Costing (ABC) are used to the extent of overhead allocation, cost driver, and allocation bases. Both methods separately are found not optimal in delivering value for management accounting due to its unintegrated nature. Therefore, sysntesis of both methods are considered to be important for implementation in terms of business process and practice reengineering. The integration of ABC to FBC may provide real benefit for which cost information on value-added activities becomes basis for real decision making in achieving margin in conventional environment.. This study utilizes literatures and proposes viable reengineered cost accounting so that cost accounting information system may bring accurate, inexpensive, and simpler information. These practices are not necessarily viewed sequentially, but act more as generally perspective.

Key Words: Functional-Based Cost Accounting, Activity-Based Cost Accounting, , Sistem Akuntansi Formal, dan Rekayasa Ulang Akuntansi Biaya.

Pendahuluan

George Wilhelm Friederich Hegel (1770-1831) menunjukkan sebuah dialektika berpikir yang dikenal sebagai “tesis-antitesis-sintesis” dalam penelusuran sebuah ide. Suatu pemikiran awal (tesis) akan memicu munculnya pemikiran lawan (antitesis) yang menawarkan proses yang lebih baik dan cenderung berlawanan dengan tesis sebelumnya. Keduanya melebur menjadi sebuah sintesis. Sintesis ini menjelma sebagai tesis yang akan ditantang atau disempurnakan lagi oleh antitesis selanjutnya. Pola ini terus berulang hingga dirasakan cukup atau tidak terbantahkan lagi, yang mana ini pun sesuatu yang sulit diterima.

Diawali pemikiran yang sudah diterima umum (tesis) tentang dimensi penentuan harga pokok (*costing*) dari sistem konvensional berorientasi struktur fungsionalitas (*functional-based costing* atau FBC) perusahaan, kearah pemikiran baru (antitesis) dimana perhitungan HPP menggunakan aktifitas sebagai pemicu biaya (*activity-based costing* atau ABC).

Namun, dalam prakteknya, kedua teknik ini belum memberikan hasil yang optimal sejalan dengan kebutuhan organisasi secara luas. Perencanaan ulang sistem akuntansi biaya (*Cost Accounting Reengineering*) dipandang sebagai proses sintesis dari kedua dialektika di atas. Bagian selanjutnya akan menelaah

¹ Dosen Akuntansi dan Sistem Informasi Bisnis Fakultas Ekonomi Universitas Padjadjaran.

kedua teknik lebih rinci, yang dilanjutkan dengan sebuah analisis konseptual berbasis literatur untuk menjawab mengapa diperlukan sintesis antara kedua teknik tersebut dan langkah apa saja yang ditawarkan.

Functional Based-Cost Accounting

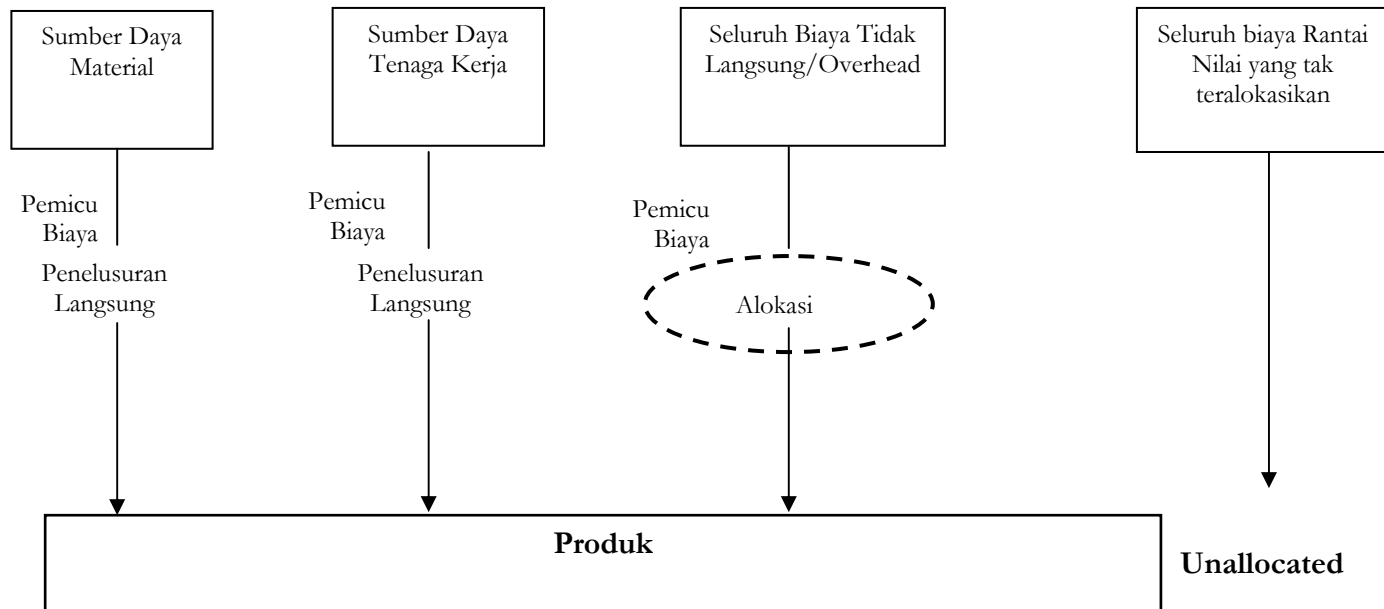
Functional Based-Cost Accounting dipandang sebagai sistem akuntansi biaya tradisional. Sejarah perkembangannya biaya cenderung berkorelasi dengan perkembangan akuntansi manajemen. Emblemstvag (2002) berpendapat, metode akuntansi biaya tradisional/fungsional dirancang sekitar tahun 1870-1920 dimana penggunaan tenaga kerja intensif (*labor intensive*), otomatisasi tidak berperan besar, variasi produk terbatas dan biaya tidak langsung pabrik (*overhead*) dalam perusahaan umumnya sangat rendah. Sistem ini sejarahnya berkembang berdasarkan pola konsumsi atas sumber daya produksi sekira tahun 1400-1600, hingga disusunnya suatu struktur yang dikenal secara umum sebagai harga pokok produksi (*Cost of Goods Manufactured*) oleh Henry Metcalf pada tahun 1885 ((Kaplan and Atkinson, 1998). Realitas tersebut menunjukkan bahwa fungsi *costing* lebih mendapat perhatian utama akuntansi biaya daripada peran perencanaan dan pengendalian (*planning and controlling*) dan pengambilan keputusan (*decision making*).

Pengertian

Sistem konvensional mengakomodasi kebutuhan penentuan biaya hingga saat ini dalam konteks pelaporan eksternal. Secara definisi, FBC adalah suatu teknik perhitungan harga pokok produksi (HPP) yang dalam penelusuran biaya overheadnya hanya menggunakan pemicu aktifitas berbasis unit atau volume keluaran yang diproduksi (*unit-based activity driver*) dalam perhitungan harga pokoknya (Hansen dan Mowen, 2004).

Kriteria yang paling utama tentunya adalah acuan terhadap volume dan unit fungsional dalam perhitungan overhead, sehingga struktur ini disebut sistem *costing* berbasis fungsional. Hal ini tercermin melalui kelompok-kelompok biaya di tiap departemen, bersifat heterogen – biaya ini muncul dari beragam proses dan umumnya tidak disebabkan oleh satu pemicu. Selanjutnya, karena basis volume dianggap penting, sistem ini mengasumsikan bahwa seluruh biaya dapat diklasifikasikan sebagai tetap atau variabel. Terakhir, metode ini tidak mampu untuk menelusuri seluruh biaya overhead ke objek-objek biaya dengan prinsip kausalitas yang akurat dan handal. Sehingga alokasi berbasis unit produksi dijadikan dasar sebagai pendekatan dalam menghitung pemicu biaya yang dibebankan ke produk. Pemicu biaya seperti jam kerja mesin dan jam kerja buruh yang sangat berkaitan dengan volume unit dalam perspektif fungsional dipandang penting dalam aktifitas *costing*. Semakin besar jam kerja mesin atau buruh yang digunakan, maka meningkat pula biaya overhead yang dialokasikan ke HPP. Oleh karena itu, FBC dikatakan berorientasi pada alokasi (*allocation-oriented*). Gambar 1 mengilustrasikan akuntansi biaya berbasis fungsional.

Gambar 1
Functional-Based Cost Accounting



Tantangan Functional Based-Accounting

Sejalan dengan berkembangnya kompleksitas dan pola pabrikasi produk, sejumlah tantangan muncul terhadap FBC antara lain dengan perubahan paradigma mengemukakan unsur manajemen dalam akuntansi, faktor komposisi dalam proses *costing* (Gurses, 1999), pergeseran peran akuntansi pertanggungjawaban (McNair dan Carr, 1994), dan penekanan pada perspektif proses bisnis lintas fungsional.

Perubahan Paradigma Akuntansi Manajemen

Sejak 1960— khususnya 1980an – paradigma orientasi terhadap *costing* berangsur-angsur berubah dan semakin mengacu pada peran akuntansi manajemen. Beberapa faktor pendorong – orientasi pada pelanggan, penggunaan informasi yang intensif (*information intensive*), meningkatnya teknologi informasi yang berorientasi pada waktu dan kualitas produk, serta tentunya kompetisi global yang mengarah pada keunggulan kompetitif yang tahan lama – menuntut perlunya perencanaan dan pengendalian atas sumber daya yang digunakan dan tindakan apa saja yang harus diambil oleh para eksekutif agar pengelolaan dapat dilakukan dengan tepat dan cermat. Akuntansi biaya berbasis fungsional dituntut berevolusi untuk lebih berorientasi pada kebutuhan manajerial yang lebih condong pada perencanaan dan pengendalian serta pengambilan keputusan yang tepat waktu, tidak hanya berfokus pada perhitungan HPP (*costing*).

Berkurangnya komponen biaya buruh

Perluasan filosofi akuntansi manajemen yang berorientasi pada perbaikan berkelanjutan memunculkan konsep konsep seperti *Just-in Time*, *Kanban production*, *Total Quality Management (TQM)*, *Flexible Manufacturing*, *Target Costing* maupun *Throughput Costing*, yang berperan mengurangi komponen tenaga kerja dalam ongkos produksi. Sebaliknya, Gurses (1999) menunjukkan bahwa komponen overhead semakin besar berkontribusi dalam perhitungan ongkos produksi. Biaya overhead pabrik antara lain mencakup penjadwalan produksi, sistem informasi, pembelian, penanganan bahan baku, penyusutan gedung, pembangkit listrik, penerangan, pajak bangunan, dan asuransi. Biaya-biaya ini, dibandingkan biaya buruh yang digunakan, lebih mempengaruhi keseluruhan biaya produk (Granof, Platt, dan Vaysman, 2000). Mendasarkan tarif overhead hanya pada biaya buruh atau dasar fungsional lainnya memungkinkan *overcosting* atau *undercosting* relatif pada kompleksitas dan jumlah produk pada produk yang variatif.

Efektifitas Akuntansi Pertanggungjawaban Fungsional

Rentang kendali manajemen yang semakin landai dan distribusi tanggung jawab yang tidak hanya berfokus pada minimisasi biaya dan efisiensi biaya buruh langsung pada lingkungan manufaktur fleksibel (Hilton, 2000) semakin mengurangi relevansi sistem akuntansi pertanggungjawaban fungsional (*functional responsibility accounting*) sebagai alat pengendalian. Sistem ini cenderung mengarah pada persaingan individual antar pusat penanggung yang bila tidak dirancang dengan baik menghasilkan skeptisme bahwa akuntansi pertanggungjawaban lebih menekankan pada pembebanan kesalahan daripada peran informasi. Sistem ini hanya menghasilkan informasi varian yang selain detail namun nilai mata uangnya kecil, juga terdistorsi akibat penggunaan tarif berbasis volume produk yang berlaku pada suatu unit fungsional. Diperlukan suatu mekanisme yang mampu menyediakan manajer kemampuan untuk mengeliminasi biaya yang tidak bernilai tambah bagi produk.

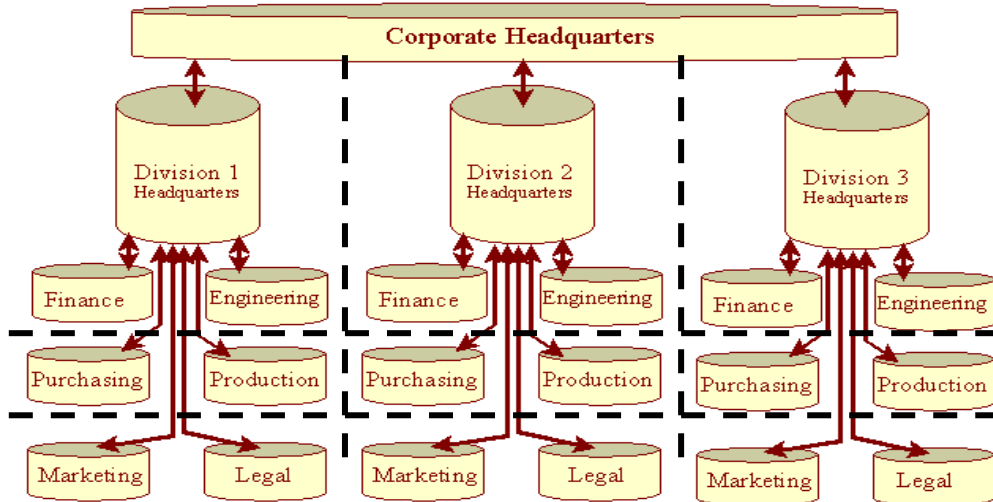
Penekanan pada Pandangan terhadap Organisasi Berbasis Proses

Selanjutnya, penekanan pada kinerja individu ataupun segmen-segmen individu menciptakan apa yang beberapa kritik sebut sebagai pola pandang pipa atau pola pikir tabung. Bisnis seharusnya dipandang sebagai sebuah urutan proses yang mengalir horizontal melintasi tiap fungsi organisasi tanpa tersekat oleh batasan-batasan vertikal. Cara memandang fungsional dan vertikal menimbulkan duplikasi dan ketidaktahuan proses menyeluruh yang pada akhirnya merugikan konsumen atau pelanggan dalam hal penundaan waktu ke pasar, peningkatan biaya produk karena komunikasi yang sulit mencerna keinginan konsumen. Gambar 3.2 mengilustrasikan pandangan tabung dalam organisasi umum yang tersekat oleh fungsionalitas masing-masing, dimana tiap fungsi tidak mengetahui proses yang sesungguhnya terjadi dan terbaik untuk merespon pelanggan.

Gambar 2

Organisasi Bersifat Pipa Tabung yang Individualistis

Informasi mengalir secara vertikal seperti ditunjukkan oleh panah, bukan secara horisontal. Tidak ada cara pandang perusahaan yang luas dalam proses bisnis



Diadopsi dari McNair C.J, and Carr, L. P.. 1994. Responsibility redefined: Changing concepts of accounting-based control. *Advances in Management Accounting* (3): 85-117

4. ACTIVITY-BASED COST ACCOUNTING

4.1 Pengertian

Activity-Based Cost Accounting atau yang sering disebut sebagai *Activity-Based Costing* (ABC) menjawab tantangan yang dihadapi sistem fungsional dengan fokus pada aktifitas atau proses bisnis yang sesungguhnya dikerjakan sumberdaya organisasi daripada berfokus hanya pada lokasi atau unit fungsional sebuah pusat pertanggungjawaban (Kaplan and Atkinson, 1998). ABC tetap mempertahankan aktifitas konversi seperti di sistem konvensional, tapi juga mengakui pekerjaan lain yang sifatnya pendukung dan tidak secara langsung terlibat dalam proses fisik mengubah bahan baku menjadi barang jadi. Melalui analisis aktifitas, ABC berusaha untuk sebanyak mungkin dapat menelusuri pemicu biaya yang ada sehingga dihasilkan suatu nilai HPP yang representatif terhadap proses bisnis yang melatarbelakanginya.

Dengan sistem ini, penetapan biaya overhead ke objek biaya lebih akurat dilakukan, karena terdapat hubungan sebab akibat antara kumpulan biaya dan pemicu biaya yang ditetapkan. ABC juga memiliki karakteristik utama. Pertama yaitu penetapan overhead pabrik yang tidak lagi hanya mengandalkan satu pemicu biaya berbasis volume pada sebuah unit fungsional. Terobosan ini tidak hanya menggunakan pemicu aktifitas atas unit saja, tapi juga pemicu aktifitas atas non-unit (*nonunit-based activity driver*) (Hansen dan Mowen, 2004). Pada ABC terdapat jenjang biaya yang mencakup aktifitas tingkat-unit, aktifitas tingkat-batch, aktifitas penanganan produk, aktifitas tingkat fasilitas. Kedua yaitu pentingnya proses bisnis secara menyeluruh dalam bentuk identifikasi aktifitas yang bernilai tambah bagi produk sehingga. Terakhir, karena sifat ABC yang mensyaratkan hubungan rasional antara biaya dengan pemicunya, ABC juga disebut berorientasi pada penuluran (*tracing-oriented*)

Bila dibandingkan dengan FBC, ABC lebih memenuhi kebutuhan akuntansi manajemen. Dalam hal komponen ongkos produksi, penetapan overhead cenderung lebih akurat karena berdasarkan prinsip kausalitas. Dari sisi perencanaan dan pengendalian, penggunaan akuntansi pertanggungjawaban berbasis aktifitas memberikan kesempatan pada seluruh manajer melihat secara agregat proses bisnis yang perlu diperbaiki. Hal ini mereduksi perilaku tidak menguntungkan akibat persaingan tidak sehat yang cenderung melekat pada sistem konvensional. Dan dari proses pengambilan keputusan, ABC memberi informasi mengenai kapasitas yang tidak digunakan, identifikasi aktifitas yang bernilai tambah, dan pengambilan tindakan dalam koridor *Activity-Based Management (ABM)*. Sebagai ilustrasi, perbandingan antara FBC dengan ABC, dapat dilihat pada tabel 3.1. Mekanisme ABC juga diilustrasikan pada gambar 4.1.

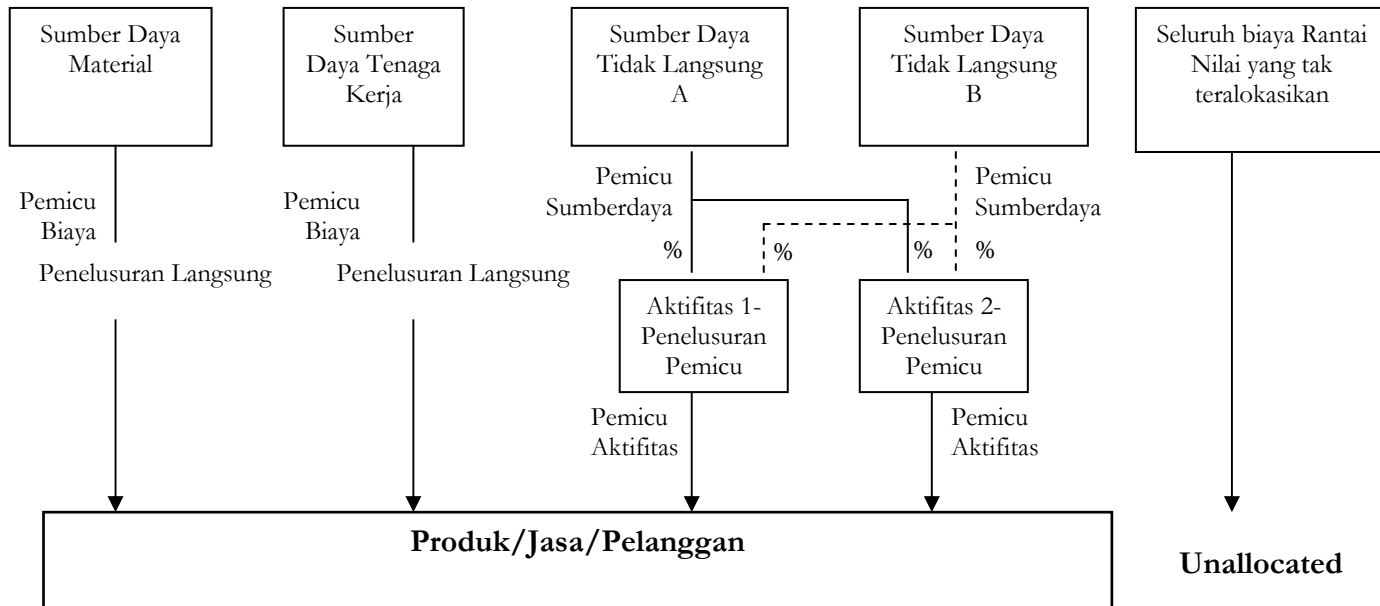
Tabel 1
Perbedaan antara ABC dan FBC

	Activity-Based	Functional-Based
Kumpulan Biaya	ABC mengakumulasikan biaya ke dalam kumpulan biaya. Kumpulan ini dirancang agar menghubungkan aktifitas utama atau proses bisnis.	Sistem ini mengakumulasikan biaya ke kumpulan biaya departemental atau fungsional. Biaya di tiap kumpulan biaya heterogen, yakni berbagai biaya tersebut merupakan biaya atas berbagai proses utama dan umumnya tidak disebabkan oleh satu faktor tunggal.

	Activity-Based	Functional-Based
Dasar Alokasi	ABC mengalokasi biaya ke produk, jasa, dan obyek biaya lainnya dari kumpulan biaya berbasis aktifitas dengan menggunakan dasar alokasi yang berhubungan sebab akibat dengan pemicu biaya	Sistem tradisional mengalokasikan berbagai biaya ke produk dengan menggunakan dasar alokasi berbasis volume, seperti unit, input buruh langsung, jam kerja mesin, nilai uang penjualan, yang tidak berkausalitas.
Hirarki Biaya	Membolehkan ketidaklinearan biaya dalam organisasi dengan eksplisit mengakui bahwa beberapa biaya tidak disebabkan oleh jumlah unit yang diproduksi.	Umumnya mengestimasi seluruh biaya sebuah organisasi sebagai sesuatu yang dipicu oleh volume produk atau jasa yang dikerjakan.
Obyek Biaya	Fokus pada perkiraan biaya atas berbagai obyek biaya yang terkait: unit, batch, lini produk, proses bisnis, pelanggan, dan pemasok.	Fokus pada perkiraan biaya sebagai obyek biaya tunggal, yakni unit
Dukungan Keputusan	Karena kemampuannya menyelaraskan dasar alokasi dengan pemicu biaya, ABC menyajikan informasi yang lebih akurat untuk mendukung keputusan manajemen.	Karena tidak mampu menyelaraskan dasar alokasi dengan pemicu biaya, sistem fungsional menggiring ke permasalahan kelebihan atau kekurangan perhitungan HPP.
Pengendalian Biaya	Dengan menyediakan rangkuman biaya atas aktifitas organisasi, ABC memungkinkan prioritas akan manajemen biaya.	Pengendalian biaya dipandang sebagai tugas departemental daripada usaha lintas fungsional
Biaya	Relatif mahal dalam penerapan dan pemeliharaan	Tidak mahal
Fokus	Mempertanyakan sumberdaya atau kegiatan apa yang benar benar dilakukan untuk kegiatan produksi tersebut. Befokus pada aktifitas	Mempertanyakan biaya apa yang dibelanjakan untuk produksi (buruh, peralatan, perlengkapan). Berfokus pada unit fungsional/struktural

Sumber: (a) Michael H. Granof, David E. Platt, Igor Vaysman, Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively. The PricewaterhouseCoopers Endowment for The Business of Government, Grant Report . Januari 2000. (b) Kaplan, Robert S and Atkinson, Anthony A, Advanced Management Accounting, 3rd International Edition, Prentice Hall, Inc, New Jersey, 1998.

Gambar 3
Activity-Based Cost Accounting



Tantangan Activity-Based Cost Accounting

Pada kenyataannya, antitesis ini (ABC) masih dihadapkan pada kritik praktis. Studi Faktor dari Cobb, Innes, dan Mitchell (1992) menunjukkan kurangnya sumberdaya internal, khususnya waktu, dan kendala sistem informasi, walaupun kecepatan perubahan teknologi informasi kini sudah dapat menjawab tantangan tersebut. Sementara Malmi (1997) mengemukakan bahwa kendala ABC terletak motivasi rasional ekonomi, politik, dan budaya organisasi yang bersangkutan. Motivasi rasional ekonomi berputar pada ketidakacuhan – bila tidak bisa dikatakan penolakan – manajemen lini depan yang terbiasa memperoleh informasi relatif sama dari sumber informal untuk keperluan pengendalian aktifitas. Projek ABC juga dipandang memicu biaya dalam hal pekerjaan tambahan (misalnya pengerjaan anggaran atau jumlah aktifitas yang melebihi anggaran yang ditetapkan pusat pertanggungjawaban) ditingkat unit fungsional, sementara manfaat yang diperoleh justru dirasakan di tempat lain di organisasi.

Motivasi politik terkait dengan perubahan wewenang atas penentuan transfer harga yang dikuasai oleh unit fungsional yang menjadi titik kritis dalam perolehan pendapatan. Dimungkinkan munculnya pengetahuan akan biaya “sebenarnya” yang sebelumnya disembunyikan karena menutupi defisiensi proses di unit fungsional tersebut. Hal ini pada akhirnya mengarah pada pengendalian langsung dari grup manajemen kepada unit fungsional kritisal tersebut.

Motivasi budaya organisasi berbicara tentang kecilnya “suara” akuntansi biaya di tingkat manufaktur. Hal ini dikarenakan karena telah menguatnya nuansa *engineering* dimana peran akuntansi biaya dan akuntansi pertanggungjawaban internal tidak mendapat perhatian utama dikalangan para teknisi.

Lebih jauh lagi, peran ABC juga dipertanyakan dalam hal substansi akan daya tarik praktisnya, relevansinya terhadap pengambilan keputusan dan masalah perancangan, penerapan, dan operasi yang mahal dan problematis (Innes, Mitchell, dan Sinclair, 2000). Keegan dan Eiler (1994) juga memprihatinkan sifat ABC yang tidak terintegrasi dengan sistem akuntansi biaya formal, dengan apa yang ditampilkan di laporan rugi laba, ketidak praktisan dalam analisis ABC, dan tentunya investasi pada sistem informasi yang mendukung. Karena perannya yang relatif masih dipandang sebagai alternatif, ABC tidak dapat memperbaiki masalah sistem akuntansi biaya yang tidak efektif.

Sintesis Metode Costing

Sistem fungsional dapat menimbulkan distorsi dalam penghitungan HPP karena asumsinya yang masih mengandalkan satu pemicu biaya untuk seluruh kumpulan biaya yang berbasiskan unit unit fungsional. Sementara ABC, dengan kemampuannya merepresentasikan biaya overhead dengan dasar pemicu biaya yang lebih akurat, serta selaras dengan penekanan pada aktifitas yang bernilai tambah, masih belum dapat dikatakan sepenuhnya mengganti sistem fungsional

yang dari sudut pandang eksternal, masih sangat diperlukan dalam memberikan informasi margin.

Bagian ini membahas upaya-upaya perekayasa ulang (*reengineering*) yang dapat dilakukan terhadap akuntansi biaya ditengah lingkungan yang berfokus pada proses bisnis organisasi secara luas. Hal ini dapat dilakukan dengan mensintensis apa yang telah dipelajari dari ABC ke dalam sistem akuntansi biaya yang formal yang berorientasi pada kebutuhan eksternal. *Reengineering* memungkinkan perusahaan untuk tetap mengalokasikan overhead dengan benar, menyederhanakan rincian akunting dan mempercepat arus informasi sambil menggunakan sistem yang ada untuk menyajikan pengukuran kinerja. Rekomendasi tindakan *reengineering* ini tidak hanya memberikan informasi yang lebih baik, tapi juga memangkas biaya.

Eliminasi Pelaporan Penggunaan Buruh

Bagi sebagian besar perusahaan, kontribusi biaya buruh pada ongkos produksi semakin menyusut. Dalam jangka pendek, biaya ini tidak benar-benar variabel meskipun sistem akuntansi biaya memperlakukannya seperti itu. Pelaporan buruh pun tidak lagi memberikan nilai nyata bila dibandingkan dengan proses pelaksanaannya yang bila dikonversi ke nilai uang menjadi mahal. Memindahkan tanggungjawab untuk mengendalikan biaya buruh kepada penyelia lini pertama, memberikan prioritas lebih kepada elemen biaya yang lebih penting seperti bahan baku dan overhead. Dengan bukti empiris yang ada tentang semakin kecilnya komponen buruh, mensyaratkan manajemen untuk tidak lagi mengandalkan laporan buruh.

Penyederhanaan Job Order Costing

Rekayasa ini lebih berlaku untuk pemanufaktur yang tidak didominasi oleh produk berbasis pesanan. Manajemen harus mempertimbangkan untuk memodifikasi sistem *job order* mereka – bila perlu diacuhkan, karena sistem ini cenderung sulit untuk menghitung ongkos pekerjaan dengan benar. Pada prakteknya, pekerja di pabrik sering meminjam bahan baku dari satu “pekerjaan” ke “pekerjaan” yang lain, atau mencatat kode pekerjaan yang salah dalam laporan produksinya. Mahalnya proses pengumpulan data tingkat pabrikasi hanya mempercepat pelaporan yang sudah salah dari awalnya ini. Hal ini mengakibatkan bertambahnya pekerjaan para insinyur dan analis pabrik untuk membetulkan input dari laporan kemarin. Terlepas dari usaha ini, kerugian bahan baku tetap tak terjadi dan menjadi perhatian fungsi akuntansi biaya, bukan manajemen lini pertama di tingkat pabrikasi.

Lebih jauh lagi, ketika perusahaan mulai menerapkan produksi bersistem selular, penghitungan HPP *job order* tidak mencerminkan lingkungan operasi dengan baik. Sistem produksi berbasis sel berkepentingan untuk menciptakan produksi yang berkelanjutan dengan perubahan yang cepat untuk meningkatkan kecepatan tingkat pengeluaran produk (*throughput*) dan memperbaiki kualitas. Urutan pekerjaan tidak lagi diprioritaskan.

Penggunaan Anggaran Berbasis Aktifitas

Perusahaan dapat mengintegrasikan elemen pemicu aktifitas ke dalam proses pembentukan anggaran. Dengan kualitas informasi yang dapat disajikan oleh ABC dan dengan sedikit usaha, perusahaan dapat mengalokasikan biaya administrasi umum dan overhead dari sistem fungsional dengan cara yang lebih tepat ke produk, lini produk, atau saluran distribusi. Dengan menggunakan mekanisme ini ke dalam tarif yang digunakan untuk membentuk biaya produksi yang resmi, laba kotor produk akan mencerminkan informasi ABC.

Integrasi ini dapat dilakukan dengan mengidentifikasi aktifitas departemen dan penerima aktifitas-aktifitas tersebut. Kemudian informasi ini diakumulasikan dan didistribusikan sebagai tarif aktifitas ke pusat biaya atau produk yang sesuai.

Langkah selanjutnya adalah dengan mengidentifikasi dan menetapkan beberapa elemen biaya produksi yang signifikan dengan merangkum anggaran berbasis ABC ke beberapa kumpulan aktifitas. Tujuan dari langkah ini adalah menekankan biaya yang besar yang bervariasi sehingga dapat mencerminkannya ke biaya produk. Dari proses penelusuran tersebut, dapat diidentifikasi biaya bahan baku dan buruh. Namun, juga dapat diidentifikasi biaya perekayasaan proses, biaya dokumen pabrik, dan aktifitas lainnya.

Memberi Manajemen Lini Pertama Tanggungjawab Persediaan

Dalam lingkungan "*Pull*" *manufacturing*, jumlah persediaan dalam proses cenderung mengecil dimana penyimpangan apapun akan dapat segera teridentifikasi. Dengan mengplot fokus pada pasokan persediaan harian yang tertentu ke tiap orang di unit-unit operasi, dan meminta penyelia lini pertama menginvestigasi perbedaan aktual dan sesungguhnya, manajemen dapat menarik perhatian pada bahan baku dan mengenyampingkan keharusan untuk hanya mengurangi biaya buruh saja.

Selanjutnya, perusahaan perlu, dengan bantuan sistem informasi, mengakumulasikan sisa persediaan dalam proses yang akurat di tiap departemen atau untuk tiap bagian besar di pabrik. Dengan konsentrasi ini, perusahaan dapat mengurangi jumlahnya, dan biaya modal pun dapat dihemat.

Eliminasi Actual Costing

Actual Costing dapat bekerja dengan baik dalam lingkungan proses manufaktur yang sangat sederhana. Namun, sistem ini lambat dan mahal dalam memberikan informasi yang dibutuhkan seiring dengan semakin meningkatnya kompleksitas proses manufaktur. Terlebih lagi, banyak perusahaan yang bahkan tidak mampu mendefinisikan arti aktual itu sendiri. Oleh karena itu, basiskan sistem akuntansi biaya pada perkiraan yang telah ditentukan akan biaya aktual yang mungkin terjadi.

Kalaupun *actual costing* digunakan, terlalu sering terjadi fluktuasi yang diakibatkan oleh faktor-faktor seperti jumlah hari kerja dalam sebulan, pembelian spot bahan baku murah, atau tingginya produksi yang tidak biasa. Sehingga perusahaan pun harus merata-ratakan biaya aktual bulanan tersebut

untuk melihat tren. Namun, tren ini didasarkan oleh informasi biaya yang historis, sementara *normal costing* atau *standard costing* mampu memberikan informasi berorientasi masa depan.

Subdivisi dan Pengelompokan Pusat Biaya

Perusahaan dapat memperoleh manfaat ABC dengan hanya membagi pusat-pusat biayanya ke dalam pengelompokan yang logis. Langkah ini menghindari distorsi biaya produk bila overhead disebar dengan cara yang tidak tepat. Bila biaya produk salah, seringkali perusahaan menyalahkan proses pengelompokan pusat-pusat biaya pabrik. Dengan merubah pola pengelompokan ini, dan dengan menyebarkan biaya dari beberapa departemen jasa dengan menggunakan pemicu yang lebih baik, manajemen dapat meningkatkan informasi biayanya secara signifikan tanpa harus mengganti sistem yang mendasari.

Selain itu, penggunaan ABC mensyaratkan penggunaan kapasitas praktikal tiap aktifitas sebagai dasar menghitung tarif pemicu aktifitas, bukan kapasitas yang diramalkan atau aktual. (Kaplan dan Cooper, 1998). Kapasitas praktikal memberikan gambaran yang wajar sebagai dasar pemilihan aktifitas bernilai tambah.

Penyederhanaan Pelaporan Penyimpangan(Variations)

Usahakan untuk mengklasifikasikan varian pada kategori terbatas yang memberikan interpretasi dengan relevan, seperti varian harga material, efisiensi buruh, pengeluaran dan anggaran. Daripada menambah kerumitan sistem akuntansi biaya untuk mencapai kesimpulan yang benar, manajemen dapat meminta manajer departemen penjelasannya, dengan menciptakan sebuah pengukuran kinerja yang seimbang dan menggunakannya sebagai media berkomunikasi.

Penyederhanaan analisis varian juga menuntut adanya integrasi antara sistem pengendalian produksi dengan sistem informasi biaya. Integrasi ini dapat diwujudkan dengan penggunaan sistem informasi seperti *Enterprise Resources Planning (ERP)* dengan modul modul yang sudah terintegrasi antara produksi dengan mata rantai lainnya. Tidak menggabungkan akuntansi biaya dengan pengendalian produksi menimbulkan ketidakefisienan dimana akuntan harus memodifikasi sistem yang ada dengan cara menambal sulam sistem untuk merekonsiliasi datanya dengan produksi. Dengan mengintegrasikan sistem akuntansi biaya dengan pengendalian produksi, menggambarkan sebuah sistem yang memiliki elemen ABC, namun pada kenyataannya adalah sebuah sistem standard berbasis fungsional.

Acuan pada Penciptaan Nilai atas Biaya Modal

ABC walaupun mampu mengelola biaya operasi, menunjukkan kekurangan khususnya ketika investasi modal menjadi beragam secara substansial, karena variasi volume produksi, setup, teknologi, bahan baku atau kompleksitas produk (Hubbell, 1996a; Hubbell, 1996b). Bila investasi modal

beragam secara substansial, sistem ABC dapat diintegrasikan penggunaannya dengan sistem penilaian kinerja yang berorientasi pada biaya modal.

Penggabungan ABC dengan alat *Economic Value Added* dianggap dapat mendemonstrasikan pemahaman tentang tingkat pengembalian perusahaan sesungguhnya dari modal yang sudah ditanam pemegang saham, yang tidak terbatas pada profit dan jangka pendek saja. Pembebanan modal yang ditambahkan ke aktifitas dan ditelusuri ke produk mencoba memperhitungkan penggunaan modal dan membantu manajemen memahami biaya modal terkait dengan proses produksi (Roztocki dan Needy, 1998; Roztocki, 2000)

Fokus pada Proses Bisnis Organisasi

Integrasi ABC dan EVA diatas tidak membuat perbaikan pada proses bisnis, tapi hanya memberikan manajemen informasi yang dapat mengarahkan ke usaha perbaikan. Untuk itu, pola pandang bahwa organisasi sebagai aliran proses dipandang perlu. Sintesis antara sistem fungsional dengan ABC merupakan cerminan pandangan yang berbasis pada proses bisnis. Pandangan terhadap proses menggiring pada eliminasi aktifitas yang tidak bernilai tambah, keterpaduan sistem akuntansi pertanggungjawaban yang lintas fungsi sehingga mengikis persaingan individualistis, dan juga mengurangi biaya yang timbul akibat duplikasi fungsi fungsi dari sistem konvensional. Hal ini sekali lagi ditunjang dengan penggunaan optimal dari sistem informasi strategis organisasi.

Perlu juga digunakan pengukuran kinerja yang tidak hanya berbasis finansial saja. Pengukuran kinerja non finansial ini merupakan turunan dari strategi perusahaan seperti waktu kirim pengembangan produk, kualitas produk kelas satu, indeks kepuasan pelanggan, dan pangsa pasar. Indikator-indikator ini akan menciptakan keseimbangan secara menyeluruh.

Perhatian Serius pada Komponen Manusia

Setiap proyek *reengineering* esensinya adalah merubah secara radikal praktek-praktek yang tidak efisien dengan praktek terbaik untuk memperoleh manfaat yang sangat substantial. Untuk itu, dukungan dari penggagas di manajemen level strategis mutlak diperlukan. Keberhasilan ABC, dari sudut pandang kegunaan tergantung pada konteks sosioteknikal dengan memperhatikan dan menyelesaikan perilaku dan rutinitas defensif karyawan yang terbiasa (Argyris and Kaplan, 1994; Brewer, 1998). Selain itu, diperlukan komitmen untuk benar-benar menggunakan data dari ABC untuk membantu mengambil keputusan (Cooper et al., 1992; Brewer, 1998).

Kesimpulan dan Saran

Functional-Based Cost Accounting telah menunjukkan kelemahannya dalam mengalokasikan biaya overhead ke produk. ABC sendiri pun tidak berjalan efektif tanpa penggunaan nyata dalam sistem formal. *Reengineering* sistem akuntansi biaya menunjukkan bahwa analisis ABC dapat diintegrasikan ke sistem fungsional dan mampu memberikan hasil yang signifikan. Dengan *reengineering*,

informasi akuntansi memenuhi kebutuhan manajemen untuk menentukan harga produk, mengendalikan sumberdaya, dan mengambil keputusan. Karena setiap pihak menggunakan dasar fakta yang sama, diharapkan tidak ada perbedaan antara jawaban ABC dengan angka-angka dari FBC dalam kaitannya dengan fungsi manajerial. *Reengineering* akuntansi biaya menciptakan sistem ABC yang relatif lebih murah, lebih akurat dan lebih sederhana dalam pengoperasian di lingkungan berbasis fungsional.

Beberapa upaya perekayasaan ulang masih dapat dilakukan agar sistem akuntansi biaya benar benar memberikan nilai bagi perusahaan dan pemegang saham. Upaya-upaya tersebut dapat dilakukan ke beberapa fokus, misalnya di tingkat khusus suatu perusahaan atau di tingkat umum yang menyangkut seluruh organisasi. Studi ini memotivasi peneliti selanjutnya untuk menawarkan konsep *reengineering* yang lebih tangguh.

Daftar Pustaka

- Argyris, C. and Kaplan, R., 1994. *Implementing new knowledge: the case of activity-based costing*. Accounting Horizons. September, 83]105.
- Brewer, Peter C. 1998. *National culture and activity-based costing systems: a note*. Management Accounting Research, 9, 241]260
- Cagwin, Douglass and Bouwman, Marinus J. 2002. *The association between activity-based costing and improvement in financial performance*. Management Accounting Research, 13, 1–39. Available online at <http://www.idealibrary.com> on
- Cobb, I., Innes, J. and Mitchell, F., 1992. *Activity-Based Costing: Problems in Practice*. London, CIMA.
- Cooper, R., Kaplan, R., Maisel, L., Morrissey, E. and Oehm, R., 1992. *Implementing Activity-Based Cost Management: Moving From Analysis to Action*, Montvale, NJ, Institute of Management Accountants.
- Emblemsvåg, Jan. *ABC*. 2002. (on-line). Accessed on 10 September 2003. Retrieved from www.emblemsvag.com
- Granof, Michael H., Platt ,David E., Vaysman, Igor, 2000. *Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively*. The PricewaterhouseCoopers Endowment for The Business of Government, Grant Report .

- Gurses, Ayse Pinar, 1999. *An Activity – Based Costing and Theory of Constraints Model for Product- Mix Decisions*. Thesis. June 29,. Faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University
- Harsh, Mary Frances, 1993. *The Impact of Activity Based Costing on Managerial Decisions: An Empirical Analysis*, Ph.D. Dissertation, Virginia Polytechnic Institute & State University, Blacksburg, VA, USA.
- Hansen, Don R. and Mowen, Maryanne M, 2003.*Cost Management: Accounting and Control*. 4th ed, Thomson South-Western, Ohio
- Hilton, Ronald W., *Managerial Accounting*, 2000. 4th ed, McGraw-Hill, Singapore
- Hubbell, W. W. (1996a, Spring). *Combining Economic Value Added and Activity-Based Management*. *Journal of Cost Management*, 10(1), 18-29.
- Hubbell, W. W. (1996b, Summer). *A Case Study in Economic Value Added and Activity-Based Management*. *Journal of Cost Management*, 10(2), 21-29.
- Innes, John, Mitchell, Falconer and Sinclair, Donald. 2000. *Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results*. *Management Accounting Research*, 11, 349–362. <http://www.idealibrary.com>
- Kaplan, R.S. and Cooper R., 1998. *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance* .Boston, MA: Harvard Business School Press, 116-117, 126-131.
- Kaplan, R.S and Atkinson, Anthony A, 1998. *Advanced Management Accounting*, 3rd International Edition, Prentice Hall, Inc, New Jersey.
- Keegan, Daniel P. and Eiler, Robert G., 1994. *Let's Reengineer cost accounting*.*Management Accounting Magazine*.
- Malmi, Teemu, 1997. *Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization*. *Management Accounting Research*, , 8, 459]480
- McNair C.J, and Carr, L. P.. 1994. *Responsibility redefined: Changing concepts of accounting-based control*. *Advances in Management Accounting* (3): 85-117
- McNair, C. J. 1996. *Responsibility accounting and controllability networks*. Chapter E4, *Handbook of Cost Management*. Warren, Gorham & Lamont

Roztock, Narcyz. *The Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added System as a Strategic Management Tool: A Field Study*. 2000 Pacific Conference on Manufacturing Proceedings, Southfield-Detroit, MI, USA, September 6-8, 2000, pp. 84-89.

Roztock, N., & Needy, K. L. (1998). *An Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added System as an Engineering Management Tool for Manufacturers*. Proceedings from the 1998 ASEM National Conference, 77-84.