

Pengaruh *Activity Based Costing* terhadap Peningkatan Kinerja Keuangan (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Jakarta)

Erni Suryandari F, Susanto & Muhammad Ali Aqsa

Email : Ernistryandari@gmail.com

Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

ABSTRACT

This research was done to identify the influence of Activity-Based Costing toward the development of financial performance (Empirical Study in Stock Exchange of Jakarta). The respondents of this research are internal auditors in manufacturing companies whose names are registered in Indonesian Capital Market Directory in 2004. The obtained primary data in this research was from questionnaires that was sent to the respondents by using cross-sectional survey method. The data was processed by using Structural Equation Modeling (SEM) through goodness of fit index, confirmatory model and structural similarities experiments. The three tested factors in this research are ABC success, other initiative and enabler are listed in hypothesis that influence toward financial performance. The result of the research shows there is significant influence between ABC success toward the development of financial performance; on the other hand, other initiative and enablers don't have significant influence toward the development of financial performance.

Key word: *ABC Success, Other Initiative, Enablers, Financial Performance.*

ABSTRAK

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh Activity Based Costing-terhadap perkembangan kinerja keuangan (Studi Empiris di Bursa Efek Jakarta). Responden dari penelitian ini adalah auditor internal di perusahaan manufaktur yang namanya tercatat dalam direktori Pasar Modal Indonesia pada tahun 2004. data primer yang diperoleh dalam penelitian ini adalah kuesioner yang dikirimkan kepada responden dengan menggunakan metode survei cross-sectional. Data tersebut diolah dengan menggunakan Structural Equation Modeling (SEM) melalui kebaikan fit indeks, Model konfirmatori dan percobaan kesamaan struktural. Tiga faktor yang diuji dalam penelitian ini adalah ABC sukses, inisiatif lain dan enabler tercantum dalam hipotesis

yang mempengaruhi terhadap kinerja keuangan. Hasil penelitian menunjukkan ada pengaruh yang signifikan antara keberhasilan ABC terhadap perkembangan kinerja keuangan; di sisi lain, inisiatif dan enabler lainnya tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap perkembangan kinerja keuangan.

Kata kunci: Keberhasilan ABC, Inisiatif Lainnya, Enabler, Kinerja Keuangan.

PENDAHULUAN

Latar Belakang

Banyak perusahaan menyadari bahwa sistem biaya mereka tidak memadai untuk berkompetisi dalam keadaan sekarang ini. Meningkatnya kompetisi global mengakibatkan pergolakan dalam setiap macam industri dan perniagaan. Suatu temuan yang konsisten dari sistem biaya yang tradisional adalah ketidaktepatan dalam menggunakan informasi biaya untuk “menjalankan” suatu pabrik manufaktur. Kelemahan utama dari sistem kalkulasi biaya produk yang konvensional adalah ketidakmampuan mereka melaporkan biaya produk yang “akurat” pada kebanyakan keadaan manufakturing (Amin,1993).

Permasalahan yang serius bagi perusahaan adalah bagaimana mengalokasikan biaya *overhead* ke dalam produk atau jasa. Sistem akuntansi tradisional menerapkan alokasi dengan dasar unit yang diproduksi sehingga naik turunnya alokasi per unit produk akan bergantung pada unit produksi. Kaplan (1993) menyatakan bahwa biaya *overhead* tidak dikendalikan oleh unit produksi melainkan oleh aktivitas-aktivitas tertentu. Untuk itu, perlu dilakukan identifikasi untuk menentukan aktivitas-aktivitas apa yang merupakan pengendali atau penentu (*cost driver*) dari produk.

Dalam pendekatan akuntansi, aktivitas suatu biaya produk aktivitas diperoleh dengan mengidentifikasi material dan aktivitas yang diperlukan untuk membuat suatu produk dan menentukan kuantitas aktivitas untuk setiap produk. Biaya produk ditentukan dengan menjumlahkan biaya dari semua aktivitas yang dapat ditelusuri. Akuntansi aktivitas merupakan alat yang kuat untuk mengelola operasi usaha yang rumit, melalui penilaian yang terinci terhadap aktivitas. Kebutuhan khusus untuk biaya produk yang “akurat” dan dapat diterima telah menstimulasi pengembangan suatu pendekatan terhadap kalkulasi biaya (Mulyadi, 1993). *Activity-based costing* (ABC) meluruskan distorsi yang terjadi sehingga orang akan tahu berapa sebenarnya sumber daya yang diserap oleh suatu proses atau produk. Ketidakmampuan akuntansi biaya konvensional dalam menghasilkan biaya produk yang akurat mendorong perusahaan menerapkan ABC yang mampu memberikan informasi yang akurat, relevan dan tepat waktu.

Lebih jauh dikatakan bahwa ABC mendorong perusahaan untuk menghasilkan produk yang mempunyai keunggulan kompetitif (Reimann dalam Adi, 2005). 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 dapat dihindari lebih dini. Kemampuan untuk menghindari pemborosan ini mendorong perusahaan untuk menghasilkan produk yang lebih berkualitas.

Keunggulan lain ABC adalah kemampuannya untuk membantu produksi secara tepat waktu. Apabila dari deteksi yang dilakukan ditemukan adanya aktivitas yang sesungguhnya tidak bernilai tambah maka paling tidak ada dua kemungkinan langkah yang akan diambil. Pertama, perusahaan akan mengganti dengan aktivitas yang bernilai tambah dan yang kedua, perusahaan akan mengeliminasi aktivitas tersebut. Apabila kemungkinan yang kedua yang dipilih, selain dapat mengurangi biaya produk hal ini berarti juga proses produksi dapat berjalan lebih singkat sehingga produk dapat lebih cepat dipasarkan (Adi, 2005). ABC mampu memberikan informasi yang akurat, relevan dan tepat waktu mengenai aktivitas yang dilakukan dan obyek dari aktivitas tersebut, yaitu produk dan biaya (Tunggal dalam Adi, 2005).

Terdapat dua alasan yang mendorong popularitas sistem penentuan biaya pokok produk dasar aktivitas. *Pertama*, profitabilitas produk-produk dan pelanggan-pelanggan akan diukur secara lebih akurat melalui sistem ABC. Seiring dengan meningkatnya kompetisi global, keputusan-keputusan bauran produk, penentuan harga, dan lainnya memerlukan informasi biaya produk yang lebih akurat. *Kedua*, banyak manajer yang menemukan kenyataan bahwa pengendalian biaya akan dilakukan secara paling baik dengan memusatkan perhatian secara langsung pada penggunaan aktivitas-aktivitas yang efisien, bukan terpusat pada produk (Henry, 1999), sebagai contoh: penghematan bisa saja dilakukan dalam aktivitas penanganan bahan baku, kesempatan seperti ini kelihatannya paling cepat tersedia dari sistem ABC.

ABC telah dipromosikan dan diadopsi sebagai dasar untuk pembuatan keputusan yang strategis dan untuk meningkatkan kinerja laba (Bjornenak dan Mitchell, 1999). Perusahaan-perusahaan yang telah mengadopsi ABC melaporkan bahwa pemahaman mereka tentang profitabilitas lini produk dan konsumen mereka meningkat (Cooper dan Kaplan, 1991). Sebagai tambahan, informasi ABC kini juga digunakan secara luas untuk menilai *continuous improvement* dan untuk memonitor proses kinerja. Walaupun ABC dapat diterima secara luas dan cepat, tetapi ada keanekaragaman pendapat mengenai fungsi ABC (McGowan dan Klammer, 1997). Tidak ada penjelasan secara empiris untuk mengetahui secara jelas kelebihan-kelebihan ABC (Shim dan Stagliano, 1997). Oleh karena itu, diperlukan penelitian empiris untuk mendokumentasi konsekuensi implementasi ABC (Kennedy, et. al. dalam Cagwin dan Bougman, 2002).

Penelitian sebelumnya telah menyarankan bahwa kelebihan-kelebihan ABC lebih siap untuk direalisasikan dalam kondisi-kondisi yang memungkinkan seperti halnya teknologi informasi yang canggih, lingkungan yang kompetitif, proses

perusahaan yang kompleks, biaya yang relatif tinggi, dan kapasitas tak terpakai relatif rendah serta transaksi yang terjadi dalam perusahaan. Variabel-variabel yang mewakili kondisi-kondisi ini sewajarnya disatukan ke dalam suatu model untuk menguji keberhasilan ABC.

ABC sistem dapat merefleksikan hakekat ekonomi dari produksi, sehingga dapat memberikan bimbingan yang lebih baik kepada manajer dalam pembuatan keputusan, seperti penetapan harga, pengelolaan hubungan dengan pelanggan, kombinasi produk, rancangan produk dan aktivitas perbaikan proses. ABC sistem adalah sebuah sistem informasi yang mengidentifikasi bermacam-macam aktivitas yang dikerjakan di dalam suatu organisasi dan mengumpulkan biaya berdasarkan sifat dari aktivitas. Para manajer mengimplementasikan ABC pada saat mereka yakin bahwa manfaat yang diperoleh lebih besar dari biaya pengukuran tambahan yang diperlukan. ABC akan menghasilkan informasi biaya produk yang akurat, apabila perusahaan mengkonsumsi sumberdaya perusahaan tersebut mempunyai tidak langsung dalam jumlah yang relatif besar pada proses produksinya, atau beranekaragam produk, jasa, proses produksi dan konsumen. Informasi biaya produk yang akurat akan meningkatkan ketepatan keputusan yang dibuat, informasi yang akurat menjadi sangat penting bagi perusahaan yang menghadapi tekanan persaingan yang tajam.

Namun demikian, sebenarnya gagasan tentang implementasi 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 (*system costing*) yang lebih efektif dan relevan dari pada 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 detail demikian juga dengan kinerja dan efisiensi penggunaan sumber daya lebih dapat diukur (Narayanan dan Sarkar dalam Adi, 2005).

Berkaitan dengan hal tersebut, penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris mengenai pengaruh *activity-based costing* terhadap peningkatan kinerja keuangan (studi empiris pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta).

KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Pada saat ini, ABC mulai banyak diterapkan di berbagai perusahaan di Amerika Serikat dan di berbagai negara lainnya. Namun, banyak perusahaan yang menghadapi masalah dalam penerapan sistem ABC atau bahkan ada yang gagal. Beberapa hasil riset menjadi acuan dalam membahas persoalan-persoalan menyangkut implementasi ABC. Riset-riset ini dilakukan pada berbagai organisasi, baik organisasi pemerintahan, perusahaan manufaktur, lembaga-lembaga keuangan maupun berbagai perusahaan yang go publik. Berbagai riset

menunjukkan bahwa kemanfaatan ABC bersifat umum (dapat diterapkan pada organisasi apapun) (Morakul dan Wu dalam Adi, 2005). Ho dan Kidwell dalam Adi (2005) berhasil mengidentifikasi pada beberapa organisasi pemerintahan kota di amerika. Sistem ABC merupakan salah satu alternatif alat manajemen untuk meningkatkan kinerja.

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.

Penelitian yang dilakukan oleh Narayanan dan Sarkar dalam Adi (2005) justru menghasilkan temuan yang mendorong kemanfaatan ABC. Hasil riset menunjukkan, perusahaan mengambil keputusan yang 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 dalam Adi, 2005).

Temuan Kennedy dan Graves dalam Adi (2005) juga mendukung kemanfaatan implementasi sistem ABC. Penelitian mereka 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 lagi yang perlu dicatat dari hasil penelitian ini adalah bahwa pengaruh implementasi ABC tidak akan secara langsung terdeteksi. Hasil riset ini mendukung temuan Compton dalam Adi (2005) yang membuktikan bahwa kinerja terbaik dapat tercapai pada perusahaan yang mengadopsi ABC.

Swenson (1995) menemukan bahwa perusahaan yang mengadopsi ABC tidak hanya menggunakan informasi yang dihasilkan untuk penentuan biaya produk secara akurat, tetapi juga untuk kepentingan strategi operasional, baik yang menyangkut perbaikan proses desain produk maupun pengukuran kinerja. ABC tidak hanya dimanfaatkan untuk kepentingan yang ber aspek finansial tetapi juga untuk aspek-aspek non-finansial, misalnya menyangkut ketepatan waktu

pemasaran, kualitas produk dan kepuasan pelanggan (Dolinsky dan Vollman dalam Adi, 2005).

Hasil penelitian Narayanan dan Sarkar dalam Adi (2005) memberikan indikasi bahwa sistem ini mempunyai kemampuan untuk meningkatkan profabilitas perusahaan. Sistem tidak hanya mampu memperhitungkan biaya produk secara akurat, tetapi juga mampu mengidentifikasi produk, harga maupun pelanggan yang tidak menguntungkan. Strategi awal perusahaan untuk segera mengeliminasi unsur yang tidak menguntungkan merupakan langkah awal peningkatan profitabilitas. Dengan menggunakan asumsi bahwa unit terjual sama dengan tahun sebelumnya. Strategi lain yang dapat dilakukan adalah melakukan diversifikasi produk. Dilakukannya diversifikasi produk ini akan mendorong peningkatan produktifitas perusahaan.

Salah satu penyebab masalah atau gagalnya penerapan ABC adalah karena banyak perusahaan yang hanya menekankan pada desain arsitektur dan perangkat lunak ABC, namun kurang memperhatikan faktor-faktor perilaku manusia dan organisasi (Eko, 1995). Memang desain teknis ABC berguna untuk menjamin dapat dihasilkannya informasi yang relevan untuk pembuatan keputusan strategis dan pelaksanaannya, namun desain teknis ABC seringkali hanya sedikit dihubungkan dengan isu-isu yang berhubungan dengan perilaku manusia dan organisasi. Pencapaian keunggulan arsitektur dan perangkat lunak ABC tidak cukup untuk menciptakan kesuksesan jangka panjang sistem ABC. Strategi-strategi ABC seharusnya memusatkan pada variabel-variabel manusia dan organisasi karena variabel-variabel tersebut penting bagi kesuksesan implementasi sistem biaya termasuk pula dalam penerapan sistem ABC (Mulyadi, 1998).

Penelitian empiris tentang keberhasilan ABC telah dikonsentrasikan pada pengidentifikasian sistem ABC secara sukses dan pembuatan faktor-faktor model yang mendorong kearah kesuksesan ini. Kesuksesan telah digambarkan sebagai “*use for decision making*” (Innes dan Mitchell, 1995; Krumwiede, 1998, Cagwin dan Bouwman, 2002), “*satisfaction*” dengan sistem biaya (Shield, 1995; Swenson, 1995; McGowan dan Klammer, 1997; Cagwin dan Bouwman, 2002), yang memberikan “*financial benefit*” suatu pengukuran dikotomi dengan tanpa referensi terhadap kriteria manfaat (Shields1995; Krumwiede, 1998), atau keuntungan non-finansial lainnya (McGowan dalam Cagwin dan Bouwman, 2002).

Ukuran kesuksesan ABC dan perubahan dalam kinerja keuangan

Peneliti sebelumnya sudah mengembangkan dan menguji mengenai faktor penentu kesuksesan ABC. Kesuksesan telah dilakukan dengan materi survei apakah responden percaya bahwa sistem sukses (Shield, 1995), apakah mereka puas dengan sistem biaya (Swenson, 1995), apakah ABC berharga untuk diterapkan (Krumwiede, 1998) atau meminta responden untuk mengidentifikasi tingkat kepuasan dalam pengimplementasian ABC (McGowan dan Klammer, 1997). Peneliti sudah secara implisit mengasumsikan bahwa sistem ABC yang

sukses mendorong ke arah kinerja keuangan. Ukuran kesuksesan spesifik yang diuji dalam penelitian ini meliputi:

- (1) Kesuksesan yang dirasakan dari implementasi ABC.
- (2) Kepuasan dengan sistem biaya.
- (3) Ekspresi kepercayaan bahwa ABC telah menjadi implementasi berharga.

Berdasarkan hal tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis, sebagai berikut:
H₁: Kesuksesan ABC (*ABC success*) berpengaruh terhadap peningkatan kinerja keuangan.

Kondisi-kondisi yang memungkinkan (ENABLERS)

Penelitian Pattison dan Arend (1994), Estrin (1994), Cooper dan Kaplan (1991) telah mengidentifikasi kondisi-kondisi lingkungan yang spesifik yang memberikan manfaat bagi penggunaan ABC (ENABLERS). ENABLERS terbentuk dengan adanya praktek-praktek sejenis ABC (INIT), teknologi informasi (INFO), keragaman produk dan kompleksitas proses produksi/*complexity diversity* (COMLEX), pentingnya biaya (IMPORT) dan transaksi dalam perusahaan/*intra company transaction* (INTRA).

Adanya kompetisi dalam lingkungan manufaktur mendorong perusahaan untuk menawarkan produk-produk yang lebih bersaing. Perusahaan-perusahaan akhirnya menyadari adanya kebutuhan untuk melakukan terobosan dalam perbaikan kualitas dan ketahanan produk-produk yang dihasilkan, serta mengurangi biaya manufaktur. Penjajagan tersebut mendorong perusahaan untuk menggunakan berbagai praktek/penggunaan inisiatif lainnya (INIT) dalam rangka meningkatkan kinerja, seperti: *total quality management* (TQM), *just-in time* (JIT), *design for manufacturing* (DFM). Perusahaan menyadari bahwa sasaran TQM dan JIT tidak mungkin tercapai apabila system biaya konvensional tetap dipertahankan (Sulastiningsih, 2000). ABC sistem memegang peranan penting dalam implementasi *design for manufacturability*, yaitu membantu para perancang produk dalam memahami implikasi ekonomi dari pilihan rancangan. Setiap perusahaan menghadapi keterbatasan sumberdaya dan permintaan untuk masing-masing produknya. Keterbatasan ini disebut dengan *constraints*. *Theory of constraints* (TOC) mengenali bahwa setiap kinerja organisasi dibatasi oleh *constraints* tersebut. TOC kemudian mengembangkan suatu pendekatan tertentu untuk mengelola *constraints* dalam mendukung tujuan *continuous improvement*. Sasaran TOC adalah memaksimumkan tujuan suatu organisasi yang dibatasi oleh suatu *constraints* (Widiatmoko, 2003).

Berdasarkan hal tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis, sebagai berikut:
H₂: *Other initiatives* (INIT) berpengaruh terhadap peningkatan kinerja keuangan.

Perkembangan teknologi pemanufakturan, seperti: *computer aided design* (CAD), *computer integrated manufacturing* (CIM) dan *computer aided engineering* (CAE) telah mengubah variabilitas antara biaya tenaga kerja langsung dengan volume produk sehingga biaya *overhead* pabrik menjadi komponen

produk yang dominan (Sulastiningsih, 2000). 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 dalam Adi, 2005).

Berdasarkan hal tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis, sebagai berikut:
H_{3a} : *Information technology* (INFO) berpengaruh terhadap *enabling conditions* (ENABLERS).

Penelitian sebelumnya Pattison dan Arendt (1994), Estrin (1994), Cooper dan Kaplan (1991), Cagwin dan Bouwman (2002) telah mengidentifikasi kondisi-kondisi lingkungan yang spesifik (kompetisi dan kompleksitas) yang memberikan manfaat bagi penggunaan ABC. Diversitas produk mengakibatkan rasio-rasio konsumsi antara aktivitas-aktivitas berbasis unit dan non-unit berbeda-beda. Jika dalam suatu perusahaan mempunyai diversitas produk maka diperlukan penerapan sistem ABC (Mulyadi, 1998). Keanekaragaman produk dan kompleksitas proses produksi telah ditunjukkan pada pentingnya faktor penentu menyangkut kebutuhan akan pemeriksaan ulang alokasi biaya prosedur (Gosselin, 1997).

Berdasarkan hal tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis, sebagai berikut:
H_{3b} : *Complexity diversity* (COMPLEX) berpengaruh terhadap *enabling conditions* (ENABLERS).

Sekalipun ABC pada hakikatnya bisa mengurangi penyimpangan biaya produk, hal tersebut tidaklah menjadi hal yang bermanfaat kecuali jika perusahaan benar-benar bisa menggunakan informasi biaya yang lebih baik dalam proses pengambilan keputusannya. Keunggulan dalam hal biaya (*cost leadership*) merupakan salah satu strategi bisnis untuk mencapai keunggulan kompetitif. ABC merupakan hal yang sangat penting untuk strategi ini karena ABC mengidentifikasi aktivitas-aktivitas kunci, *cost driver* dan cara-cara untuk memperbaiki proses sehingga dapat menurunkan biaya. Menyediakan *costumer value* yang unggul merupakan strategi bisnis lainnya untuk meningkatkan keunggulan kompetitif (Blocher et. al., 2000).

Berdasarkan hal tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis, sebagai berikut:
H_{3c} : *Importance of cost* (IMPORT) berpengaruh terhadap *enabling conditions* (ENABLERS).

Ketika sebuah perusahaan memiliki transaksi *intra-company*/ transaksi dalam perusahaan yang besar, kinerja keuangan dari unit bisnis individu mungkin menyedatkan karena perpindahan metodologi penetapan harga dan batasan pada pengambilan keputusan mengenai sumber pemilihan pelanggan dan persediaan (Swenson, 1995; Cagwin dan Bouwman, 2002).

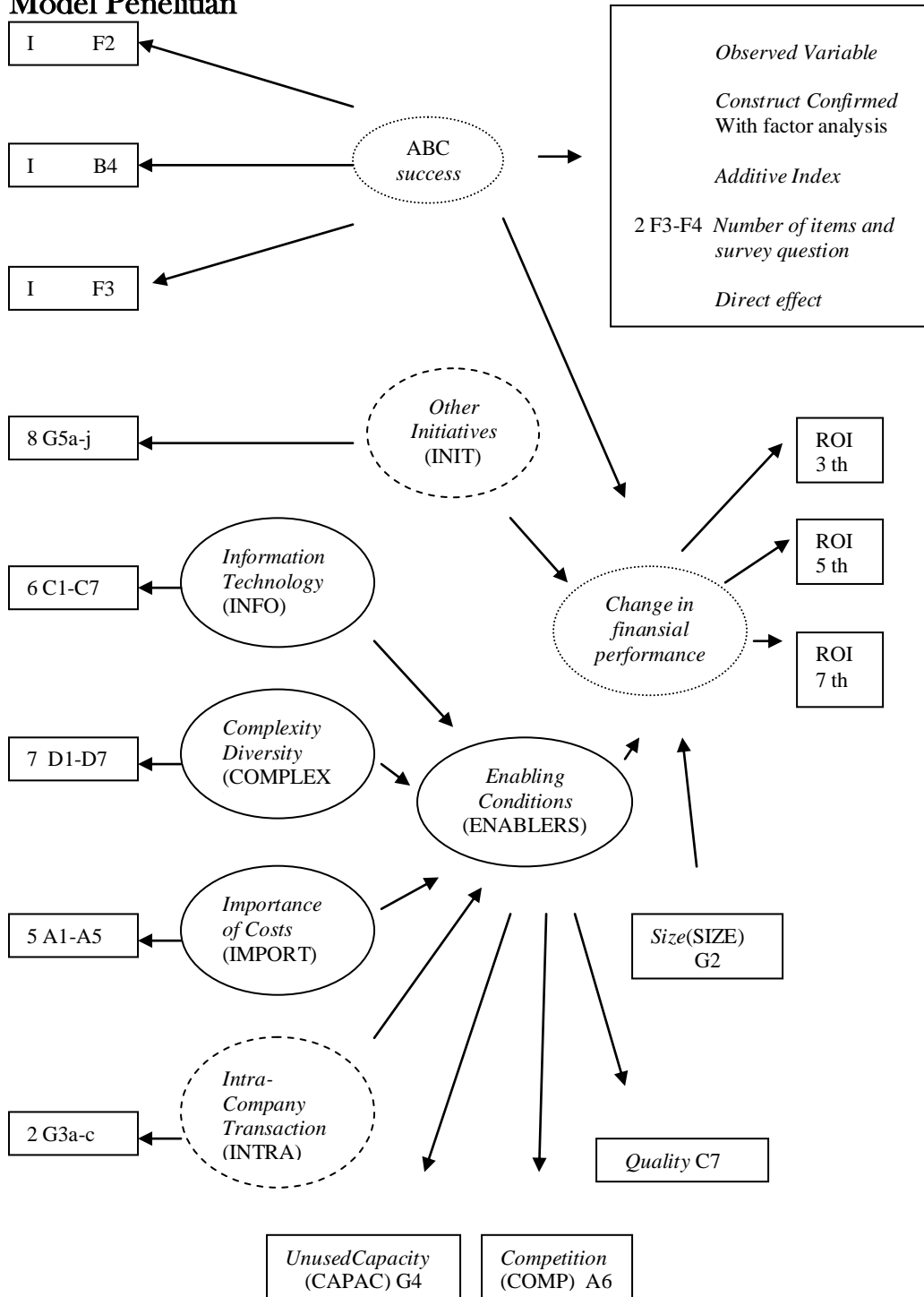
Berdasarkan hal tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis, sebagai berikut:

H_{3d} : *Intra-company transaction* (INTRA) berpengaruh terhadap *enabling conditions* (ENABLERS).

Persaingan global yang dihadapi perusahaan manufaktur memaksa manajemen untuk mencari berbagai alternatif pembuatan produk yang *cost effective*. Untuk dapat menghasilkan produk dengan biaya efisien, manajemen harus mengidentifikasi *value added activities* dan *non value added activities*. Dengan demikian, manajemen memerlukan informasi biaya yang mencerminkan konsumsi sumber daya dalam berbagai aktivitas untuk menghasilkan produk (Sulastiningsih, 2000). Apabila *non-value added activities* dihilangkan tentunya perusahaan akan memilih aktivitas lain yang mempunyai *value*. Dalam hal ini, misalkan aktivitas untuk menambah kualitas dari produk yang dihasilkan. Reiman dalam Adi (2005), mengatakan bahwa ABC mendorong perusahaan untuk menghasilkan produk yang mempunyai keunggulan kompetitif.

Berdasarkan hal tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis, sebagai berikut:
H₄ : *Enabling conditions* (ENABLERS) berpengaruh terhadap peningkatan kinerja keuangan.

Model Penelitian



GAMBAR 2.2

Pengaruh *Activity-Based Costing* Terhadap Peningkatan Kinerja Keuangan

METODA PENELITIAN

Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel

Untuk mencapai tujuan penelitian ini, sampel diambil dari populasi perusahaan manufaktur yang terdaftar di *Indonesian Capital Market Directory*

(ICMD) tahun 2004 sebanyak 137 perusahaan. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan metoda *purposive sampling*, dengan kriteria sampel adalah perusahaan manufaktur dan respondennya adalah auditor internal perusahaan bersangkutan.

Data diperoleh dengan mengirim kuesioner kepada para auditor internal perusahaan melalui *cross-sectional mail survey* dan petunjuk pengisian kuesioner dengan menggunakan *skala likert*.

Pengukuran Variabel

- (1) Variabel Dependen dalam penelitian ini adalah *change of financial performance*/peningkatan kinerja keuangan yang diproksi dengan *Return on investment (ROI)*. ROI adalah perbandingan antara EAT (*Earning After Tax*) dengan total aktiva dan digunakan untuk mengukur kemampuan modal yang diinvestasikan dalam keseluruhan aktiva untuk mengukur keuantungan bersih (S. Alwi dalam Taufan, 2003)
- (2) Variabel Independen dalam penelitian ini adalah:
 - a) *ABC success* (kesuksesan ABC). Dalam hal ini bisa dilihat dengan kenaikan tingkat ROI untuk beberapa tahun setelah pengimplementasian ABC.
 - b) Penggunaan inisiatif lainnya (INIT) adalah berbagai praktek seperti TQM, JIT, BPR, CIM, EMS, DFM, teori batasan (TOC) dan rantai nilai analisa (VCA).
 - c) *Enabling Conditions (ENABLERS)* adalah mengidentifikasi kondisi-kondisi lingkungan yang spesifik yang memberikan manfaat bagi penggunaan ABC. ENABLERS terdiri dari:
 1. Kapasitas yang tidak terpakai (CAPAC)
 2. Mutu (QUALITY)
 3. Tingkat kompetisi (COMP)
- (3) Variabel kontrol
Variabel kontrol dalam penelitian ini adalah ukuran unit bisnis (SIZE). SIZE merupakan logaritma alami dari *mid-point* dari suatu *eight-point* kategori penjualan *self-reported* dari suatu item survei yang diadaptasi dari Krumwiede (1996).

Alat Ukur Variabel Penelitian

Pengukuran variabel dalam penelitian ini menggunakan pernyataan mengenai pengaruh kesuksesan pengimplementasian ABC terhadap kinerja keuangan. Instrumen yang digunakan adalah instrumen yang diadopsi dari penelitian yang dilakukan oleh Cagwin dan Bouwman (2002) dan kuesionernya diambil dari penelitian yang sama dengan beberapa penyesuaian.

Teknik Penentuan Skala

Hasil pengukuran variabel dioperasionalkan dalam bentuk nilai. Pengukuran nilai tersebut menggunakan skala tertentu, yaitu skala *likert*. Skala *likert* 5 poin merupakan alat ukur variabel, yang mengukur sikap dengan menyatakan setuju atau ketidaksetujuannya terhadap subyek, obyek atau kejadian tertentu (Indriantoro dan Soepomo dalam Agung, 2004). Cara pengukuran ini dengan menghadapkan seorang responden dengan pertanyaan-pertanyaan dan kemudian diminta memberikan jawaban: “sangat setuju”, “setuju”, “ragu-ragu”, “tidak setuju”, “sangat tidak setuju”. Data yang dihasilkan dari hasil penelitian terhadap responden dengan kuesioner tersebut kemudian dijumlahkan dan jumlah ini merupakan total skor. Total skor dari hasil penjumlahan tersebut ditafsirkan sebagai posisi responden dalam skala *likert*.

Uji Validitas dan Reliabilitas

Pengujian validitas dan reliabilitas dalam penelitian ini dilakukan dengan analisis faktor konfirmatori. Uji validitas dimaksudkan untuk mengetahui bahwa instrumen tersebut memiliki kemampuan untuk mengukur apa yang hendak diukur. Instrumen penelitian yang digunakan dalam hal ini adalah kuesioner. Suatu instrumen dikatakan memiliki validitas yang tinggi apabila butir-butir pertanyaan tersebut memiliki signifikansi $p < 0,05$ dan nilai *factor loading* (λ) lebih besar dari 0,4 (Dillon, 1984).

Uji reliabilitas adalah suatu pengujian untuk mengukur sejauh mana hasil suatu pengukuran tetap konsisten, bila dilakukan pengukuran lebih dari satu kali terhadap gejala yang sama dengan menggunakan alat ukur yang sama. Perhitungan reliabilitas dilakukan untuk semua butir pertanyaan yang sudah dinyatakan valid. Selain harus signifikan dalam mengukur variabel laten (*construct*), konstruk yang dibentuk juga harus mempunyai tingkat keandalan yang tinggi, yaitu mendekati satu atau lebih dari 0,7 sehingga dapat diinterpretasikan data penelitiannya reliabel dalam membentuk konstruk (Hair, 1998).

Construct Reliability diperoleh melalui rumus berikut ini:

$$\text{Construct Reliability} = \frac{(\sum \text{Std. Loading})^2}{(\sum \text{Std. Loading})^2 + \sum \varepsilon_j}$$

Dimana:

- *Std. Loading* diperoleh langsung dari *standardized loading* untuk tiap-tiap indikator.
- ε_j adalah *measurement error* dari tiap-tiap indikator.

Analisis Data

Pada penelitian ini, peneliti melakukan pengujian dengan menggunakan metoda *Structural Equation Modeling* (SEM) dengan melakukan beberapa pengujian sebagai berikut:

- (1) Ukuran Sampel

Ukuran sampel memegang peranan penting dalam estimasi dan interpretasi. Rumus untuk menghitung besar *sampling* untuk pemodelan SEM sampai sekarang belum ada, tetapi beberapa pengalaman yang pernah ditulis menunjukkan besar sampel yang cukup adalah berkisar 100-200 (Agusty, 2004).

(2) Uji kesesuaian model (*Goodness-Of-Fit*)

Untuk menguji apakah model yang diajukan sesuai/*fit* dengan teori dan konsep yang melandasi model tersebut atau tidak, maka harus digunakan model untuk mengukur indeks kesesuaian yang digunakan dalam SEM. Beberapa indeks kesesuaian yang digunakan dalam menguji model SEM, meliputi:

a. *Chi-Square* (χ^2).

Alat uji ini bersifat sangat sensitif terhadap besarnya sampel yang digunakan. Model yang diuji akan dipandang baik atau memuaskan bila nilai *chi-squared*nya tinggi dengan $p > 0.05$ (Hulland dalam Agusty, 2002).

b. CFI (*Comparative Fit Index*).

Besaran indeks ini adalah pada rentang nilai sebesar 0 - 1, di mana semakin mendekati 1 mengidentifikasi tingkat *fit* yang paling tinggi. Indeks CFI adalah identik dengan *Relatif Noncentrality Index* (RNI) dari Mc Donald dan Marsh dalam Agusty (2002), yang diperoleh dari rumus berikut ini:

$$CFI = RNI = 1 - \frac{C - d}{C_b - d_b}$$

Dimana:

C = diskrepansi dari model yang dievaluasi.

d = *degrees of freedom*.

C_b dan d_b = diskrepansi dan *degrees of freedom* dari *baseline* model yang dijadikan pembanding.

c. GFI (*Goodness of Fit Index*).

Indeks kesesuaian (*fit index*) ini akan menghitung proporsi tertimbang dari varians dalam matriks kovarians sampel yang dijelaskan oleh matriks kovarians populasi yang terestimasi. GFI adalah sebuah ukuran non statistik yang mempunyai rentang nilai antara 0 (*poor fit*) sampai 1.0 (*perfect fit*). Nilai yang tinggi dalam indeks ini menunjukkan sebuah "*better fit*" (Agusty, 2002).

d. AGFI (*Adjusted Goodness of Fit Index*).

Tanaka dan Huba dalam Agusty (2002) menyatakan bahwa GFI adalah analog dari R^2 dalam regresi berganda. Fit indeks ini dapat *diadjust* terhadap *degrees of freedom* yang tersedia untuk menguji diterima atau

tidaknya model (Arbuckle dalam Agusty, 2002). Indeks ini diperoleh dengan rumus sebagai berikut:

$$AGFI = 1 - (1-GFI)\frac{d_b}{d}$$

Dimana:

$$d_b = \sum_{R=1}^G p^{(R)} = \text{jumlah sampel moments.}$$

d = *degress of freedom*.

Tingkat penerimaan yang direkomendasikan adalah bila AGFI mempunyai nilai sama dengan atau lebih besar dari 0.90 (Hair, *et. al* dalam Agusty, 2002).

e. TLI (*Tucker Lewis Index*)

TLI adalah sebuah alternatif *incremental fit index* yang membandingkan sebuah model yang diuji terhadap sebuah *baseline* model. Model yang direkomendasikan sebagai acuan untuk diterimanya sebuah model adalah penerimaan ≥ 0.95 (Hair dalam Agusty, 2002) dan nilai yang sangat mendekati 1 menunjukkan *a very good fit* (Arbuckle dalam Agusty, 2002).

Indeks ini diperoleh dengan rumus sebagai berikut:

$$TLI = \frac{\frac{C_b}{d_b} - \frac{C}{d}}{\frac{C_b}{d_b} - 1}$$

Dimana:

C = diskrepansi dari model yang dievaluasi.

d = *degrees of freedom*.

C_b dan d_b = diskrepansi dan *degrees of freedom* dari *baseline* model yang dijadikan pembandingan.

f. RMSEA (*The Root Mean Square Error of Approximation*).

RMSEA adalah sebuah indeks yang dapat digunakan untuk mengkompensasi *chi-square* statistik dalam sampel yang besar. Nilai RMSEA yang lebih kecil atau sama dengan 0.08 merupakan indeks untuk dapat diterimanya model yang menunjukkan sebuah *close fit* dari model itu berdasarkan *degrees of freedom* (Brown dan Cudeck dalam Agusty, 2002).

(3) Uji Hipotesis

Uji hipotesis dilakukan untuk memperoleh gambaran mengenai hubungan antara variabel independen dan variabel dependen. Variabel independen dalam penelitian ini yaitu ABC *success*, INIT, *enabling conditions* dan

ukuran unit bisnis (*size*) yang diprediksi mempengaruhi variabel dependen yaitu kinerja keuangan. Untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini menggunakan SEM (AMOS). Model persamaannya dapat ditulis sebagai berikut:

$$CFP = f(ABC\ success, init, enablers, size)$$

Dimana:

CFP= *Change in financial performance* (kinerja keuangan).

ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

Analisis Deskriptif

Responden atau subyek penelitian dalam penelitian ini adalah auditor internal pada perusahaan yang bersangkutan. Tingkat pengembalian kuesioner dalam penelitian ini dapat dilihat pada tabel 4.1.

TABEL 4.1
Distribusi dan Pengembalian Kuesioner

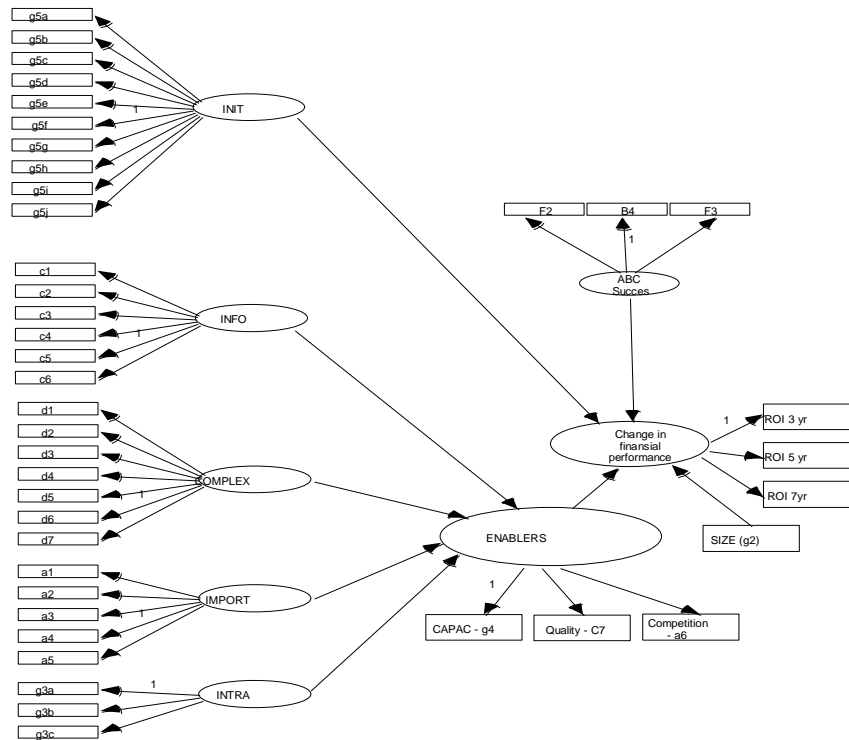
Keterangan	Jumlah	Persentase
Keseluruhan kuesioner yang dikirim	685 kuesioner	
Keseluruhan kuesioner yang kembali	165 kuesioner	24.09%
Kuesioner yang kembali tidak ada respon	5 kuesioner	0.73%
Kuesioner yang kembali diisi tetapi tidak lengkap	10 kuesioner	1.46%
Jumlah kuesioner yang dapat diolah	150 kuesioner	21.90%

Dari tabel 4.1 tampak bahwa keseluruhan kuesioner yang sudah dikirim sebanyak 685 kuesioner dan terdapat 165 responden yang bersedia mengirim jawaban. Dari jumlah tersebut terdapat 150 jawaban yang memenuhi syarat, sedangkan 15 jawaban yang lain tidak memenuhi syarat untuk digunakan dalam analisis data. Tampak bahwa tingkat pengembalian kuesioner sebesar 24.09%, sedangkan kuesioner yang dapat diolah sebesar 21.90%. Nama-nama perusahaan manufaktur yang dijadikan sampel dalam penelitian ini selengkapnya dapat dilihat pada lampiran.

Evaluasi Kesesuaian Model

Pengujian hipotesis yang diajukan memerlukan pengujian awal. Pengujian awal dilakukan guna menguji apakah model sesuai dengan teori dari konsep yang melandasi model tersebut. Jalur ditentukan berdasarkan teori-teori terkait dan juga merefleksikan dari penelitian Cagwin dan Bouwman (2002). Tujuh dari delapan variabel laten merupakan variabel eksogen, yaitu *ABC success*, *Other Initiative (INIT)*, *Information Technology (INFO)*, *Complexity Diversity (COMPLEX)*,

Importance Cost (IMPORT), Intra Company Transaction (INTRA) dan Enabling Condition (ENABLERS). Sisanya merupakan laten endogen, yaitu change in financial performance. Lihat gambar gambar 4.1



GAMBAR 4.1

Pengaruh ABC *Success* terhadap *Finansial Performance*

Pengujian terhadap model memberikan hasil *goodness of fit index* dengan kai kuadrat dengan probabilitas di bawah 0.05 menunjukkan adanya perbedaan signifikan antara kovarian sampel dengan kovarian populasi yang diestimasi, dengan demikian model yang diajukan tidak dapat diterima. Selanjutnya dilakukan modifikasi pada kovarian untuk mendapatkan *fit index* yang dapat diterima.

TABEL 4.2
Hasil *Goodnes of Fit*

N o	Index	Kriteria	Hasil	Keterang an
1	Prob X ²	≥ 0.05	0.092	Baik
2	CFI	≥ 0.90 atau besar (mendekati 1)	0.972	Baik

3	GFI	≥ 0.95 atau besar (mendekati 1)	0.897	Moderat
4	AGFI	≥ 0.95 atau besar (mendekati 1)	0.866	Moderat
5	TLI	≥ 0.95 atau besar (mendekati 1)	0.969	Baik
6	RMSEA A	≤ 0.08 (kecil)	0.022	Baik

Nilai kai kuadrat (X^2) sebesar 799.928 dengan probabilitas (p) sebesar 0.092 (lebih dari 0.05) menjelaskan bahwa tidak terdapat perbedaan antara kovarian sampel dengan kovarian populasi atau terdapat kesesuaian. Berarti pada model yang diuji antara sampel dengan estimasi populasi sudah sesuai atau model dapat diterima. Kesesuaian juga dapat dijelaskan dari besarnya residual yang terjadi, ditunjukkan oleh nilai RMSEA sebesar 0.022. Nilai residual paling rendah adalah 0, menunjukkan pada model yang diuji sampel berhasil mengestimasi populasi dengan sempurna.

Uji Kualitas Data

Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

Berdasarkan pengujian validitas pada tabel 4.3 tersebut menunjukkan bahwa semua item memiliki koefisien *loading factor* (λ) positif dengan nilai signifikansi lebih besar dari 0.4. Hasil ini menunjukkan bahwa seluruh item pertanyaan tersebut adalah valid.

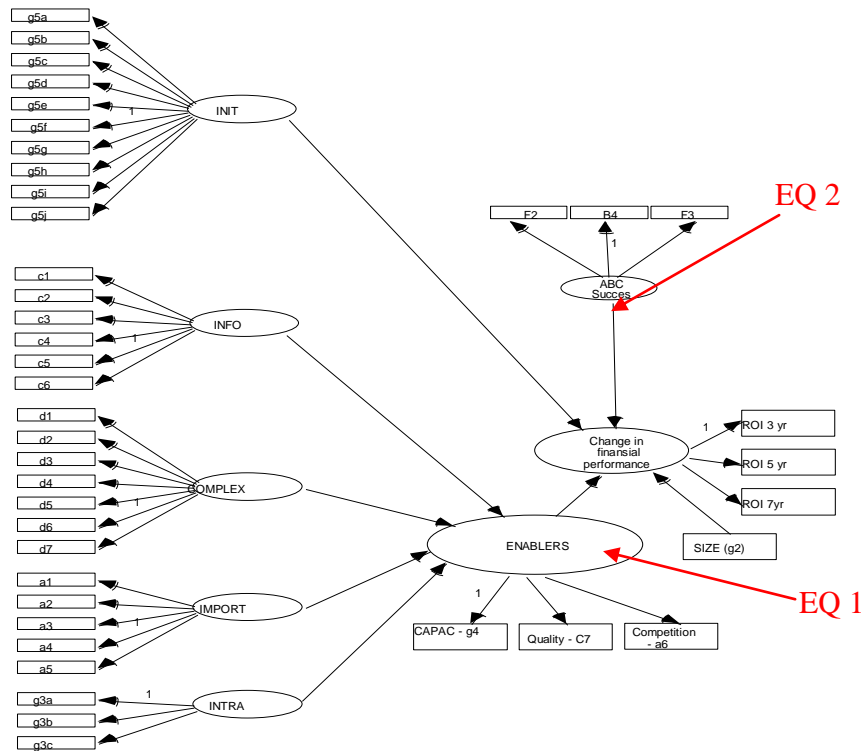
Hasil pengujian reliabilitas pada tabel 4.3 tersebut menunjukkan bahwa masing-masing konstruk memiliki *construct reliability* lebih besar dari 0.7. Hasil ini menunjukkan bahwa butir-butir pertanyaan tersebut reliabel untuk digunakan.

TABEL 4.3.
Hasil Uji *Confirmatory Factor Analysis*

Konstruk	Item	λ	Keterangan	Reliabilitas Konstruk
<i>Other Initiative</i> (INIT)	g5f	0.609	valid	0.957
	g5a	0.581	valid	
	g5d	0.461	valid	
	g5e	0.595	valid	
	g5c	0.588	Valid	
	G5b	0.53	Valid	
	G5g	0.547	Valid	
	G5h	0.509	Valid	
	G5i	0.5	Valid	
	G5j	0.572	Valid	

<i>ABC Succes</i>	b4	0.735	Valid	0.961
	f2	0.647	Valid	
	f3	0.554	Valid	
<i>Information Technology (INFO)</i>	c5	0.533	Valid	0.915
	c3	0.515	Valid	
	c4	0.624	Valid	
	c2	0.592	Valid	
	c1	0.533	Valid	
	c6	0.524	Valid	
<i>Complexity Diversity (COMPLEX)</i>	d6	0.524	Valid	0.930
	d1	0.491	Valid	
	d4	0.557	Valid	
	d5	0.531	Valid	
	d3	0.559	Valid	
	d2	0.582	Valid	
	d7	0.59	Valid	
<i>Importance Cost (IMPORT)</i>	a4	0.405	Valid	0.839
	a2	0.431	Valid	
	a3	0.512	Valid	
	a1	0.516	Valid	
	a5	0.476	Valid	
<i>Intra Company Transcation</i>	g3a	0.522	Valid	0.929
	g3b	0.613	Valid	
	g3c	0.535	Valid	
<i>Change in Finansial Performance</i>	b1	0.522	Valid	0.923
	b2	0.613	Valid	
	b3	0.535	Valid	
<i>Enabling Condition</i>	g4	0.532	Valid	0.876
	a6	0.586	Valid	
	c7	0.565	Valid	

Hasil Pengujian Hipotesis



Gambar 4.2.

Kausalitas Struktural Penggunaan ABC terhadap Kinerja Finansial.

TABEL 4.4
Hasil Persamaan Struktural

No	Fungsi	Eksogen	β	CR	P	Ket
1	$ENABLERS = f(info, complex, import, intra)$ $ENABLERS = -0.697 info - 1.067 complex + 0.051 import + 2.693 intra$	Info	-	-	0.76	NS
		Comple x	-	-	0.69	NS
		Import	0.051	0.079	0.93	NS
		Intra	2.693	0.734	0.46	NS
2	$CFP = f(ABC success, init, enablers, size)$ $CFP = 0.840 ABC success - 2.681 init + 3.322 enablers + 0.287 size$	Abc succes	0.840	2.388	0.01	S*
		Init	-	-	0.44	NS
		Enabler s	3.322	0.969	0.33	NS

		Size	0.287	0.654	0.51 3	NS
--	--	------	-------	-------	-----------	----

* signifikan pada 5%

Berdasarkan tabel 4.4 pada pengujian probabilitas dengan variabel *ABC success* berpengaruh secara signifikan terhadap *Change in financial performance* atau dengan kata lain dengan tingkat P sebesar 0.0017 lebih kecil dari Alpha sebesar 0,05. Dengan demikian, hasil penelitian ini adalah H1 diterima yang artinya terdapat pengaruh antara *ABC success* terhadap peningkatan kinerja keuangan. Hasil penelitian ini konsisten atau mendukung penelitian terdahulu yang dilakukan Cagwin dan Bouwman (2002) dan juga penelitian yang dilakukan Kennedy dan Graves dalam Adi (2005) menyatakan bahwa kinerja perusahaan setelah mengadopsi ABC mengalami kenaikan dengan meningkatnya profit perusahaan. Penelitian ini juga mendukung penelitian Shank dan Govindarajan dalam Adi (2005) dan Narayanan dan Sarkar dalam Adi (2005) yang menegaskan bahwa ABC mempunyai kemampuan untuk meningkatkan profitabilitas perusahaan. Penelitian ini juga mendukung temuan Compton dalam Adi (2005) yang membuktikan bahwa kinerja terbaik dapat dicapai pada perusahaan yang mengadopsi ABC.

TABEL 4.5
Hasil Persamaan Struktural

Pengaruh Variabel	β	C R	p	K et
ENABLERS----- COMPLEX	- 1.067	- 0.396	0.69 2	N S
ENABLERS----- INTRA	2.693	0.734	0.46 3	N S
ENABLERS----- IMPORT	0.051	0.079	0.93 7	N S
ENABLERS----- INFO	- 0.697	- 0.297	0.76 6	N S
Change in financial performance INIT	- 2.681	- 0.770	0.44 1	N S
Change in financial performance ENABLERS	3.322	0.969	0.33 3	N S
Change in financial performance ABC Success	0.840	2.388	0.01 7	S*
Change in financial performance SIZE	0.287	0.654	0.51 3	N S

* signifikan pada 5%

Dari tabel 4.5 terlihat bahwa dari beberapa variabel hanya *ABC success* yang mempunyai nilai Probabilitas $< \alpha$, sedangkan *complex, intra, import, info* mempunyai nilai probabilitas lebih dari 0,05. Dengan demikian *complex, intra, import* dan *info* tidak berpengaruh signifikan terhadap *enablers*. Sehingga hasil persamaan ini menolak H_{3a} , H_{3b} , H_{3c} , dan H_{3d} . Hal ini berarti *enabling conditions* (ENABLERS) tidak dipengaruhi oleh *complex, intra, import* dan *info*. Sedangkan untuk variabel *other initiatives* (INIT) terhadap *change in financial performance* menghasilkan nilai probabilitas 0,441 lebih besar dari 0,05/alpha. Dari hasil persamaan tersebut menunjukkan bahwa *other initiatives* (INIT) tidak berpengaruh secara signifikan terhadap *change in financial performance*/peningkatan kinerja keuangan sehingga H_2 ditolak. Untuk variabel *enabling conditions* (ENABLERS) dari persamaan di atas menghasilkan nilai probabilitas 0,333. Nilai ini lebih besar dari nilai alpha sebesar 0,05 yang berarti bahwa *enabling conditions* (ENABLERS) tidak berpengaruh terhadap peningkatan kinerja keuangan/*change in financial performance* sehingga dapat disimpulkan bahwa H_1 ditolak.

KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN IMPLIKASI

Kesimpulan

Model yang dikembangkan dalam penelitian ini merupakan replikasi dari Cagwin dan Bouwman (2002) yang telah mengalami penyesuaian dan dapat diterima karena mempunyai *goodness fit indeks* yang memenuhi kriteria.

Tujuan dilakukannya penelitian ini adalah untuk meneliti pengaruh kesuksesan ABC, *other initiative* (INIT) dan *enabling conditions* (ENABLERS) terhadap kinerja keuangan..

Berdasarkan hasil analisis yang telah dilakukan, hanya variabel kesuksesan ABC (*ABC success*) yang terbukti berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja keuangan. Hal ini terbukti dari nilai probabilitas sebesar 0.017 atau $< \alpha$ sebesar 0.05.

Hasil analisis terhadap variabel *other initiative* (INIT), *complex, intra, import, info* dan *enablers* terbukti secara signifikan tidak berpengaruh terhadap kinerja keuangan. Hal ini terbukti dari nilai probabilitas lebih dari α atau diatas 0,05.

Keterbatasan

Dalam penelitian ini terdapat keterbatasan yang apabila diatasi dapat memberikan hasil yang sempurna pada penelitian selanjutnya. Keterbatasan tersebut adalah sebagai berikut:

- (1) Sampel penelitian yang digunakan terbatas hanya pada perusahaan manufaktur yang *go public* saja. Penelitian selanjutnya dapat memperluas jumlah sampel yang digunakan demi kebaikan hasil yang akan dicapai.

- (2) Penelitian ini menggunakan instrumen kuesioner untuk mengumpulkan data, cara ini sangat tergantung pada pemahaman responden terhadap pertanyaan yang ada. Oleh karena itu, dapat menimbulkan bias apabila persepsi responden tidak sesuai dengan keadaan yang sesungguhnya.
- (3) Hasil analisis ini hanya dapat dijadikan analisis pada obyek penelitian yang terbatas pada perusahaan manufaktur saja sehingga penelitian ini tidak dapat digunakan sebagai dasar generalisasi.

Implikasi Penelitian

Mengacu pada keterbatasan yang melekat pada penelitian ini, maka penelitian selanjutnya dapat memperbaiki kekurangan penelitian ini. Misalnya penelitiannya tidak hanya pada perusahaan manufaktur saja bisa juga pada perusahaan jasa lainnya. Sehingga bisa dilihat perbedaan penerapan *activity based costing* pada perusahaan manufaktur dan jasa.

DAFTAR PUSTAKA

- Adi Hari Adi, 2005, "Implementasi *Activity Based Costing* Terhadap Kinerja Perusahaan (Telaah Literatur)", *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, Vol. XI 2, Maret, hal 101-118.
- Agusty Adipradana, 2004, "Analisis Kinerja Keuangan Terhadap Perusahaan yang Melakukan Seasoned Equity Offerings (Studi Kasus pada BEJ)", *Skripsi FE UMY*, Yogyakarta.
- Agus Susanto, 2002, "Analisis Penerapan ABC (Studi Kasus pada CV. Sahabat Klaten)", *Skripsi FE UMY*, Yogyakarta.
- Akbar Rusdi, 1995, "*Activity-Based Costing (ABC)*", *Kajian Bisnis*, No. 6, September, hal 34-37.
- Agusty Ferdinand, 2002, *Structural Equation Modeling dalam Penelitian Manajemen*, UNDIP, Semarang.
- Bjornenaqk, T. and Mitchell, F 1999, A Study of the Development of the Activity based Costing Journal Literature 1987-1998, Working paper, University of Pittsburgh.
- Cagwin, D dan Bouwman, J. Marinus, 2002, "The Association Between Activity-Based Costing and improvement in Financial Performance", *Management Accounting Reseach*, No. 13, March, hal 1-39.

- Cooper, R. and Kaplan, R.S., 1991. *The Design of Cost Management System: Text, Cases, and Reading*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall.
- Dini Wusti Amriyah, 2002, "Analisis Variabel *Costing* dalam Perencanaan Laba melalui Pendekatan Konvensional dan ABC", *Skripsi-FE UMY*, Yogyakarta.
- Dillon, W. R., 1984, *Multivariate Analysis Methods and Application*, John Wiley and Sons, America.
- Eko Suwardi, 1995, "Applying Activity-Based Costing For Strategic Decision Making", *Kajian Bisnis*, No.15, Januari, hal 10-15.
- Estrin, T. L., Kantor, J. and Albers, D., 1994. "Is ABC Suitable For Your Company?" *Management Accounting*, April, 40-45.
- Gordon, L. A. and Sylvester, K.J., 1999. "Stock Market Reaction to Activity Based Costing Adoptions", *Journal of Accounting and Public Policy*, September, 18, 229-251.
- Gosellin, M., 1997, "The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity Based Costing", *Accounting, Organization, and Society*, 22, 105-122.
- Ghofar Abdul dan Sudin Alam Syarif, 2004, "Pengaruh Strategi Manufaktur terhadap Kinerja (Studi pada Industri Manufaktur Menengah dan Besar di Yogyakarta)", *Buletin Ekonomi*, Vol. II 3, Desember, hal 208-221.
- Hair, J. F., et. al., 1998, *Multivariate Data Analysis*, Fifth Edition, Prentice-Hall International. Inc, New Jersey.
- Henry Simamora, 2002, *Akuntansi Manajemen*, Edisi 2, Cetakan 1, UPP AMP YKPN, Yogyakarta.
- Innes, J. and Mitchell, F., 1995. "A Survey of Activity Based Costing in the U.K.'s largest Companies", *Management Accounting Research*, June, 137-153.
- Imam Ghozali dan Fuad, 2005, *Structural Equation Modeling : Teori, Konsep dan Aplikasi dengan Program Lisrel 8.54*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.

- Indriantoro, N. , 1996, “Potensi dan Bahaya Penggunaan *Activity-Based Costing/Activity Based Management (ABC / ABM)* sebagai Implikasi Perubahan Lingkungan Usaha”, *Kajian Bisnis*, No. 7, Januari, hal 45-58.
- Kaplan, R. S., 1993, “Research Opportunities in Management Accounting”, *Journal of Management Accounting Research*, fall. 1-14.
- Krumwiede, K.R.,1998. “The Implementation Stages of Activity Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors”, *Journal of Management Accounting Research*, 10, 239-277.
- Mc Gowan, A.S. and Klammer, T.P.,1997. “Satisfaction with Activity based Cost Management Implementation”, *Journal of Management Accounting Research*, 9, 217-237.
- Mabruroh, 2003, “Membangun Kepuasan Konsumen dan Akses Loyalitas”, *Benefit*, Vol. VII 2, Desember, hal 167-175.
- Mulyadi, 1993, *Akuntansi Manajemen: Konsep, Manfaat dan Rekayasa*, Edisi 2, Cetakan 1, STIE YKPN, Yogyakarta.
- Mulyadi, 1998, *Total Quality Management*, Edisi 1, Cetakan 1, Aditya Media, Yogyakarta.
- Mulyadi dan Setyawan Johny, 1999, *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen*, Edisi 2, Cetakan 1, Salemba Empat, Jakarta.
- Munawir S., 2002, *Analisis Informasi Keuangan*, Edisi 1, Cetakan 1, Liberty Yogyakarta, Yogyakarta.
- Muyassaroh, 2002, ”Analisis Perbandingan Sistem Biaya Tradisional dan Sistem ABC (Suatu Alternatif)”, *Jurnal Ekonomi Keuangan dan Perbankan*, Vol. VII 1, April, hal 64-82.
- Pattison, D.D. and Arendt, C.G., 1994. “Activity Based Costing: It Doesn’t Work All the Time”, *Management Accounting*, April, 55-61.
- Shields, M. D., 1995. “An Empirical Analysis of Firm’s Impementation Experiences with Activity Based Costing: *Journal of Management Accounting Research*, Fall, 148-166.

- Swenson, D., 1995. "The benefits of Activity Based Cost management to the Manufacturing Industry", *Journal of Management Accounting Research*, fall, 167-180.
- Sulastiningsih, 2000, "Peran *Activity-Based Costing System* dalam Mempengaruhi Perilaku", *Kajian Bisnis*, No. 18, Januari-Mei, hal 1-12.
- Shim, E and Stagliano, A. J., 1997, "A Survey of U.S Manufactures on Implementation of ABC", *Journal of Cost management*, March/April, 39-41.
- Tarmizi Irfan M, 2001, "*Activity Based Costing System* Sebuah Fenomena Baru dalam Jasa Perawatan Kesehatan", *Fordema*, Vol. I 1, Juli, hal 22-28.
- Widiatmoko, J., 2003, "Optimalisasi Produksi dengan Mengintegrasikan *Activity-Based Costing dan Theory of Constraint*", *Fokus Ekonomi*, No. 1, April, hal 32-43.
- Yulastuti Sari Niluh, 2002, "Perhitungan Harga Pokok dalam Perkembangan Teknologi Dewasa ini dengan *ABC System*", *Media Akuntansi*, Edisi 23, Januari, hal 57-59.
- , 2004, *Structural Equation Modeling (Pemodelan Persamaan Struktural)*, Angkatan VI, Lembaga Penelitian Universitas Airlangga, Surabaya.