

**RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING: SEBUAH ALTERNATIF
SISTEM MANAJEMEN BIAYA**

Yetimani Duha

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Gempol

ABSTRACT

Resources consumption accounting (RCA) is an emerging management accounting method that blends the advantages of German managerial accounting's emphasis on resources with those of the activity/process view provided by activity-based costing (ABC). This system goes far beyond "cost accounting" to provide superior underlying information (broader availability and greater accuracy), which is fully integrated throughout the organization across the various reporting and planning systems. Three pillars are key to resource consumption accounting: the view of resources, the view of the nature of cost, and a quantity-based approach to cost modeling. As a comprehensive, integrated system based on this new foundation, RCA has a ripple effect throughout the entire enterprise management process. RCA essentially retains the resource-centric conceptual foundation and generates incremental expenditure and marginal analyses while also having the capability to generate activity-based, long-term consumption model cost data. The principal operational control and improvement feature of both GPK and RCA systems is flexible budget variance analysis. Direct costs are accumulated for each cost center, and indirect costs are assigned based on planned and actual consumption of outputs of other cost centers. The single output per cost center combined with the committed/proportional cost classification allows the cost center budget to be easily flexed to reflect actual cost center output.

Keywords: RCA, ABC, Cost Management

PENDAHULUAN

Dunia bisnis adalah lingkungan yang dinamis, selalu mengalami perubahan dan perkembangan. Perubahan teknologi, kompetisi, politik dan lainnya sering sekali terjadi. Tingkat kompetisi yang semakin ketat menuntut perusahaan untuk menerapkan strategi bersaing yang tepat. Untuk itu diperlukan sistem informasi yang dapat mendukung perusahaan dalam memenangkan persaingan, salah satunya adalah sistem informasi akuntansi. Namun sistem akuntansi yang sudah ada dianggap tidak relevan, karena tidak dapat memberikan informasi yang tepat pada waktunya untuk mendukung keputusan perencanaan dan pengendalian manajemen.

Untuk mengatasi masalah tersebut, pada tahun 1980an diperkenalkan konsep *activity-based costing* (ABC) oleh Robin Cooper dan Robert S. Kaplan. Konsep ABC memberikan perhitungan biaya yang lebih relevan dan akurat dibandingkan dengan sistem akuntansi biaya tradisional. ABC menyediakan informasi yang lebih detail dari proses sampai penilaian biaya dan mengelola kapasitas untuk banyak level, sedang akuntansi biaya tradisional hanya mengalokasikan biaya, atau kapasitas agar sesuai, yang kemudian dialokasikan pada obyek biaya tanpa mempertimbangkan hubungan “sebab-akibat”. Dan implementasi ABC oleh banyak perusahaan menunjukkan adanya perubahan yang signifikan dalam proses *product pricing*, promosi dan bauran keputusan, yang menyebabkan peningkatan profitabilitas dan daya saing.

Saat ini ABC telah mengalami perkembangan. Sistem manajemen biaya ini menekankan pada peningkatan proses baik untuk biaya produk maupun jasa. Namun kompetisi global dalam industri semakin meningkat, dan banyak manajer yang masih tidak puas dengan informasi yang disediakan oleh sistem informasi manajemen perusahaannya, termasuk ABC (Grasso, 2005). Dan kenyataannya banyak perusahaan yang tidak mengadopsi ABC, dan banyak juga perusahaan yang sudah mencoba menerapkan ABC malah meninggalkannya. Paul Sharman melakukan suatu studi yang hasilnya menunjukkan sebanyak 80% perusahaan yang jadi respondennya di Amerika Serikat masih menggunakan sistem akuntansi tradisional¹. Hasil studinya juga menunjukkan bahwa sebanyak 60% perusahaan yang telah mengaplikasikan ABC, dua pertiga diantaranya sudah tidak mengaplikasikannya lagi.

¹ Paul A. Sharman, The Case for Management Accounting, *Strategic Finance*, October 2003, hal.44-46

Sharman (2003) menyarankan sebuah sistem sebagai alternatif ABC yaitu *German Cost Accounting* atau yang dikenal dengan nama *Grenzplankostenrechnung* (GPK). Istilahnya dalam bahasa Inggris *Flexible Analytic Cost Planning and Accounting*, kadang disebut juga *flexible standard costing*. Anton van der Merwe dan David E. Keys satu langkah lebih jauh dari Sharman, yaitu dengan memperkenalkan konsep *Resource Consumption Accounting* (RCA). RCA merupakan kombinasi antara ABC dan GPK.

PEMBAHASAN

Activity Based Costing (ABC)

Konsep ABC muncul karena kurang relevannya metode akuntansi biaya tradisional. Akuntansi biaya tradisional dirancang sekitar tahun 1870-1920, dimana dimasa itu sifat dari industri adalah padat karya, tidak ada otomatisasi, jenis produk tidak terlalu banyak dan biaya overhead pabrik secara umum sangat rendah dibandingkan masa sekarang (Emblemsvag, 2000). Perubahan lingkungan bisnis yang cukup drastis terjadi di era 1960an-1980an memunculkan konsep ABC yang dianggap sebagai inovasi dan solusi atas keterbatasan akuntansi biaya tradisional. ABC menawarkan alternatif alokasi biaya dan biaya produk yang lebih relevan.

Sistem ABC pertama-tama menelusuri biaya aktivitas dan kemudian ke produk. ABC adalah proses dua tahap, tahap pertama menelusuri biaya overhead ke aktivitas dan kemudian tahap kedua membebankan biaya ke produk. Sistem ABC menekankan penelusuran langsung dan penelusuran *drivers* dengan menekankan pada hubungan sebab akibat (Hansen, Mowen, 1999).

ABC menggunakan *activity cost drivers* berdasarkan unit maupun non unit. Dari perspektif manajerial, ABC menawarkan informasi biaya produk yang lebih akurat dibandingkan dengan sistem biaya tradisional. ABC juga menyediakan informasi tentang biaya dan kinerja dari aktivitas dan *resource* serta dapat menelusuri biaya-biaya secara lebih akurat ke obyek biaya selain produk, misalnya pelanggan dan saluran distribusi.

Keuntungan dari ABC yaitu dengan penelusuran aktivitas secara sistematis, tidak hanya kelebihan aktivitas yang bisa diidentifikasi, tapi juga kapasitas yang kurang dan *misallocation* kapasitas. Dengan demikian biaya bisa dikurangi, dan bisa dilakukan

realokasi kapasitas sesuai dengan yang dibutuhkan, sehingga dihasilkan produktivitas yang tinggi dan lebih efektif.

Konsep ABC merupakan *process-oriented* dan memperoleh informasi dari proses, karena itu konsep ini bisa digunakan untuk mengidentifikasi kebutuhan apa yang harus dipenuhi dan bagaimana mengalokasikan *resource* dengan cara yang paling produktif. Dengan demikian manajer bisa memadukan kebutuhan *resource* dengan kapasitas yang tersedia seefektif mungkin yang pada akhirnya bisa meningkatkan produktivitas. Meskipun memiliki kelebihan dibandingkan sistem biaya tradisional, ABC tidak dapat digunakan untuk mengidentifikasi kapasitas yang tidak terpakai.

Namun nampaknya banyak manajer yang beranggapan bahwa biaya untuk mengembangkan ABC ini lebih besar daripada manfaat yang akan diperoleh perusahaan. Dalam *Relevance Regained*, Johnson menyatakan bahwa sistem ABC tidak sesuai untuk peningkatan dan pengendalian operasional karena ABC adalah sistem yang dikendalikan secara *top-down* oleh staf pusat daripada oleh personel yang secara actual melakukan pekerjaan tersebut (Grasso, 2005). Selain itu, sistem ini tidak *customer-oriented* dan bersifat terlalu agregrat untuk mengidentifikasi *customer* internal dan untuk menunjukkan bagaimana individu atau tim memberikan kontribusi kepada kepuasan *customer* internal maupun eksternal. Johnson menyimpulkan bahwa ABC adalah inovasi besar dalam praktek biaya yang berfokus pada manajemen di masanya (1980an), namun bukanlah suatu alat yang bisa digunakan untuk mengelola operasional perusahaan secara kompetitif di era ekonomi global ini (Grasso, 2005). Faktor-faktor inilah yang mendorong manajemen untuk mencari alternatif lain selain sistem tradisional dan ABC.

Grenz Plan Kostenrechnung (GPK)

GPK dirancang dengan tujuan untuk membantu manajemen dalam pengambilan keputusan, terkait dengan bagaimana produk atau jasa diberikan, bagaimana menentukan harganya, dan bagaimana untuk merencanakan dan mengendalikan operasi. GPK dibuat sebagai respon atas sistem akuntansi keuangan yang tidak dapat menyediakan informasi yang dibutuhkan untuk mengelola bisnis.

GPK memiliki perbedaan dengan *standard costing* yang dipakai di Amerika Serikat (AS). Standar *costing* yang dipakai perusahaan manufaktur di AS, biasanya

mencakup bahan langsung dan tenaga kerja yang ditambahkan pada alokasi overhead. Kebanyakan perusahaan mengalokasikan overhead dengan maksud untuk mencakup semua biaya. Hal ini tidak terjadi dalam GPK, yang lebih menekankan pada *marginal costing* tapi dengan karakteristik ABC sebagaimana terkait dengan departemen produksi dan departemen pembantu. *Cost-center* dalam GPK mirip dengan detail level yang bisa ditemui dalam *activity-center* ABC, tetapi dengan perbedaan penting yaitu hasil dari *cost pools* lebih berfokus pada *a resource-centric view* (Sharman, 2003).

Dalam GPK, elemen biaya dibebankan pada *cost center*. *Cost center* ditentukan dengan kriteria sebagai berikut (Merwe dan Keys, 1999 dalam Grasso, 2005):

1. *Cost center* harus memiliki output yang dapat diukur dan diidentifikasi, terpisah dari biaya spesifik output yang diproduksi.
2. Output yang dihasilkan harus berulang dan merupakan subyek dari perencanaan.
3. Biaya, teknologi, tipe *resource* dan pekerjaan dalam *cost center* harus sejenis.
4. Ukuran *cost center* harus dibatasi, dan secara geografis terpadu.
5. Seorang manajer seharusnya hanya memiliki tanggung jawab atas satu *cost center*, meskipun seorang manajer mungkin bertanggung jawab atas lebih dari satu *cost center*.

Cost centers dirancang hanya terlibat dalam satu aktivitas dimana tiap departemen hanya memiliki satu *cost driver*, misalnya jumlah tes yang dilakukan oleh *quality-test cost center*. Seorang manajer bisa menerima laporan dari beberapa *cost centers*, namun dalam ABC seorang manajer akan mengelola satu *cost center* yang memiliki banyak aktivitas. Biaya *cost center* dalam ABC didistribusikan pada aktivitas. Apa yang dilakukan di GPK namun tidak ada di ABC yaitu menciptakan entitas aktivitas/*cost center* didalam akuntansi biaya/sistem manajemen dan untuk itu terdapat sistem penganggaran dan pelaporan.

Berbeda dengan ABC yang berfokus pada aktivitas, GPK lebih berfokus pada *resource*, sehingga hasilnya akan lebih detail. Contohnya, sebuah *cost pool* aktivitas dalam ABC untuk aktivitas yang memakai *resource* dari beberapa departemen akan membutuhkan *cost center* yang berlipat dalam GPK.

GPK memiliki keterbatasan dalam menggunakan *volume-based resource driver*. Semua alokasi *resource* dibuat berdasarkan ukuran dari output *cost center*. *Cost driver* yang berdasarkan pada *nonvolume*, seperti kompleksitas, tidak digunakan. Ini berarti

biaya yang terkait dengan *nonvolume-related driver* tidak bisa dialokasikan dalam GPK, atau diklasifikasikan sebagai biaya tetap dengan *volume-based driver*.

Resource Consumption Accounting (RCA): Sebuah Alternatif

RCA adalah metode akuntansi manajemen yang memadukan antara GPK yang menekankan pada *resources* dengan sudut pandang aktivitas/proses yang disajikan oleh ABC. Dengan tiga pilar utamanya, RCA dapat meningkatkan akuntansi manajemen di beberapa area, termasuk informasi biaya produk dan jasa yang lebih akurat, pernyataan jasa dan hubungan timbal balik antar biaya yang lebih baik, sistem pembuat keputusan outsourcing yang lebih kuat, dan sebagainya. Tiga pillar utama RCA yaitu: cara pandang yang comprehensive atas *resources*, biaya berdasarkan kuantitas, dan sifat dari biaya (Xiao-yan, 2007).

Berdasarkan cara pandang yang comprehensive atas *resources*, RCA membedakan *resource pool* dan *resource element*. *Resource element* adalah unit dasar dalam *resource pool* dimana biaya *resource* tercipta. *Resource pool* adalah obyek biaya pertama selama proses penghubungan biaya yang terdiri dari dua sumber biaya, yaitu biaya utama (*primary cost*) yang berasal dari konsumsi *resource* yang utama, dan biaya sekunder (*secondary cost*) yang berasal dari output *resource pool*. *Resource pool* dalam RCA mencakup semua *resources* (termasuk biaya untuk menyediakan *resources*). RCA mengakui keberadaan beberapa *resources* adalah untuk melayani *resources* yang lain. Karena itu biayanya harus dibebankan pada *resources* yang memakainya. Dalam RCA ini dikenal dengan istilah *fully costed resources*.

RCA menggunakan ukuran output yang dapat dikuantifikasi untuk *resource pool*. RCA mematuhi prinsip bahwa nilai mengikuti kuantitas, dan mengakui hubungan timbale balik diantara *resources pool* yang ada. RCA mengukur soutput *resources* dalam unit yang dapat dikuantifikasi. Pendekatan *quantity-based* ini memberikan dasar pembedaan antara konsumsi *resources* dan pembebanan biaya. Pembedaan ini dapat digunakan untuk menghitung analisis variance dengan memisahkan antara kuantitas yang dikonsumsi dengan nilainya.

RCA mengakui dua dimensi utama dari sifat biaya. Yang pertama adalah sifat biaya bawaan yaitu sifat tetap atau proporsional dalam pola konsumsi *resources*. Sifat biaya dari *secondary resources* ditransfer ke *resource pool*, termasuk biaya tetap dan

proporsional. Dimensi kedua yaitu sifat potensial dari biaya proporsional kemungkinan berubah pada titik tertentu selama proses konsumsi. Berikut tabel sifat biaya dalam RCA.

Tabel 1. Sifat Biaya dalam RCA

Consuming way	Fixed Quantity	Proportional Quantity
Original cost nature		
Fixed rate	Fixed	Fixed
Proportional rate	Fixed	Proportional

Sumber: Xiao-yan, 2007

Aplikasi RCA dapat dilakukan melalui tiga pendekatan. Pertama, sebuah sistem RCA bisa digunakan. Kedua, prinsip RCA dapat diimplementasikan sebagai tambahan. Ketiga, prinsip RCA dapat digunakan secara subyektif tanpa harus merubah sistem manajemen biaya. Ketiga pendekatan ini harus dipertimbangkan dalam implementasi RCA jika sebuah organisasi memiliki permasalahan sebagai berikut:

- *Waste resource* yang sulit diprediksi misalnya kelebihan kapasitas atau ada kapasitas yang menganggur, atau adanya ketidakmampuan untuk meramalkan kebutuhan *resource-to-resource* dan pemanfaatan *resource*.
- Adanya complain dari manajer produk dan *service-line* atas pembebanan biaya yang tidak adil terhadap kapasitas menganggur yang tidak disebabkan oleh departemen yang menjadi tanggung jawabnya.
- Manajer bekerja dengan cara pandang yang tidak konsisten atas sifat biaya.
- Tidak tersedianya *resource* yang cukup atau adanya ketidakmampuan untuk menentukan dimana *resource* harus disebarluaskan.
- Pembebanan biaya terlalu rendah dari tingkat actual.
- Keputusan outsourcing tidak memberikan hasil seperti yang diharapkan.
- Ketidakmampuan untuk mengambil tindakan yang tepat terkait dengan kurangnya perbandingan antara rencana dan hasil actual.

Konsep RCA menyatakan bahwa *resource* bisa berubah dengan tetap memperhatikan aktivitas, karena itu kapasitas berada dalam *resource*, bukan dalam aktivitas. Kelebihan atau adanya kapasitas yang menganggur dilaporkan sebagai

variance, namun tidak dialokasikan pada unit produk individual. Variance ini bisa ditelusuri ke level kelompok atau *plant*.

Penekanan pada penghitungan kelebihan/kapasitas menganggur sangat nampak dalam RCA dan kapasitas produktif pun bisa dikelola. RCA mengasumsikan bahwa kelebihan /kapasitas menganggur seharusnya diatribusikan kepada orang atau tingkat pertanggungjawaban untuk mengendalikan atau mempengaruhinya. Penggunaan konsep *capacity-supplied* memberikan pengungkapan yang lengkap kepada manajemen atas ketersediaan *resource*.

RCA merupakan sebuah sistem operasional. Hal ini mengimplikasikan bahwa sistem akuntansi (atau akuntan) tidak memiliki kebijakan untuk menentukan rencana operasional (seperti tingkat kapasitas) atau menentukan tingkat volume yang digunakan. Berapa tingkat kapasitas untuk digunakan (dan bagaimana menentukan/mengukurnya) adalah sebuah keputusan yang melibatkan personel operasional atau *engineering* yang bekerja sama dengan personel akuntansi biaya.

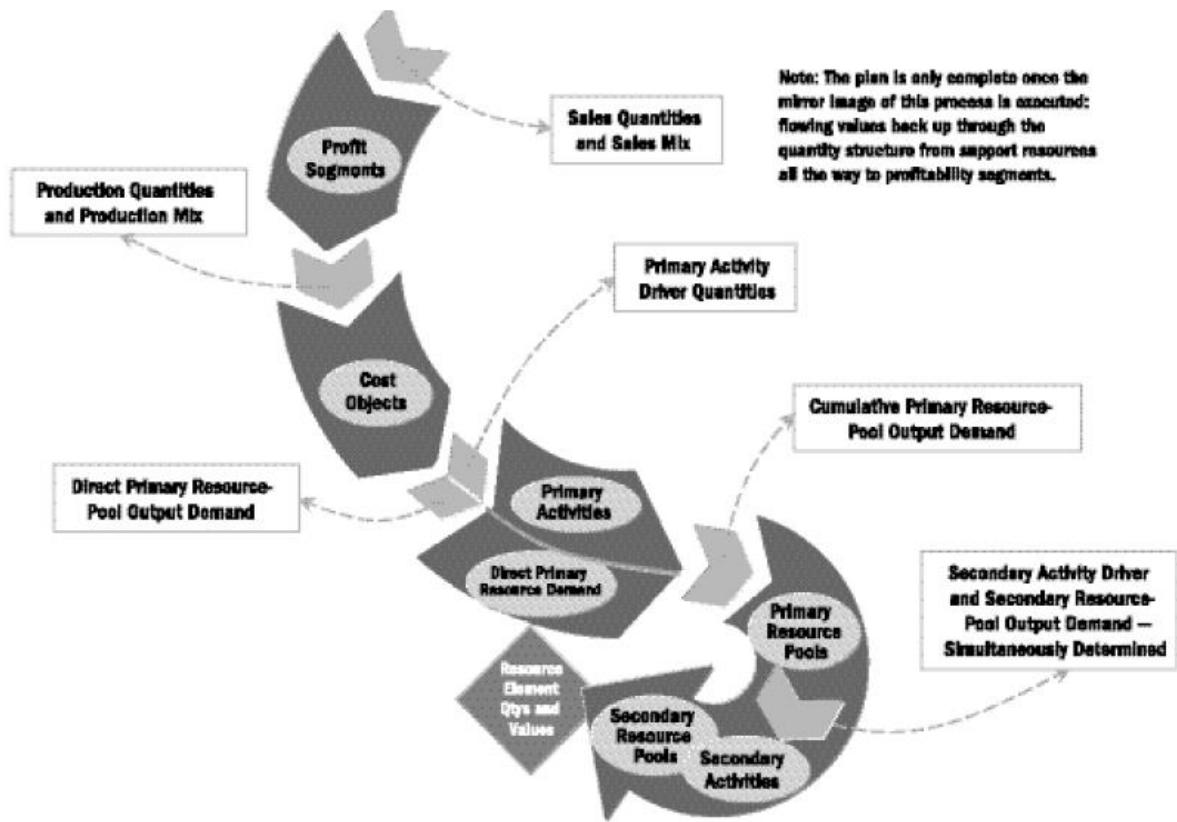
Manfaat yang diperoleh perusahaan dengan mengimplementasikan RCA antara lain seperti yang disebutkan dalam hasil penelitian Webber dan Clinton (2004). Mereka meneliti penerapan RCA pada perusahaan yang bernama Cloppay, dan salah satu hasilnya menyebutkan manfaat RCA yaitu:

- Dengan mengatribusikan biaya kepada proses produksi yang spesifik dan output yang dihasilkan, maka pembebanan biaya pun lebih akurat dan menciptakan pemahaman yang lebih baik atas pola konsumsi *resources*.
- Dengan pembebanan biaya yang lebih akurat maka akan tersipta kemampuan untuk mengelola perencanaan *resources* hanya dengan menggunakan biaya relevan.
- Penggunaan biaya *replacement* untuk depresiasi mengeliminasi isu ketidakseimbangan pembebanan biaya untuk produk yang serupa yang mengkonsumsi *resources* dan *support activities* yang serupa.
- Biaya produk hanya terdiri dari biaya *resources* yang dipakai.
- Jumlah kapasitas yang menganggur atau yang berlebih bisa terlihat.
- Pembebanan biaya hanya didasarkan pada hubungan sebab akibat yang dapat mengurangi biaya.

Kombinasi antara struktur kuantitas dan sifat bawaan dari biaya memberikan pondasi tidak hanya untuk proses *costing* produk atau jasa saja, tetapi juga untuk penganggaran dan perencanaan. Dimensi penganggaran dan perencanaan dalam RCA ini disebut *Activity Based Resource Planning (ABRP)*, yang terdiri dari empat langkah yaitu:

1. Membentuk standar unit *resource-pool level* untuk *resources*.
2. Membentuk standar unit *resource output consumption* untuk konsumen.
3. Menentukan rencana permintaan *resource output*.
4. Mengkonversikan rencana permintaan *resource output* kedalam unit moneter.

Berikut disajikan gambar ABRP *Quantity-based Backflush*.



Gambar 1. ABRP's Quantity-Based Backflush

Sumber: Van der Merwe dan Keys, 2002

Pendekatan ABRP ini memberikan banyak manfaat bagi perusahaan, antara lain:

- Dapat membuat proyeksi yang lebih akurat dari ekuivalen moneter untuk scenario perencanaan berdasarkan aktivitas dan output.

- Memberikan kemampuan untuk melakukan rekonsiliasi permintaan dan penawaran output *resources* secara proaktif.
- Memberikan dukungan yang cukup kuat dalam pengambilan keputusan sebagai tambahan untuk keputusan investasi berdasarkan pengetahuan yang terkait dengan permintaan *resources* dan sifat biaya dari *resources pool*.

Dengan mengkombinasikan prinsip RCA dan penganggaran berbasis aktivitas, ABRP mampu menyediakan proyeksi yang akurat terkait dengan permintaan *resources* dan biaya yang terkait dengan *resources* tersebut. Hal ini memberikan dasar bagi pengendalian organisasi yang cukup kuat.

KESIMPULAN

Lingkungan dimana organisasi beroperasi terus mengalami perubahan yang dinamis dan kompleks. Organisasi dituntut untuk bisa beradaptasi dengan lingkungan yang semakin kompleks tersebut. Seiring dengan pertumbuhan organisasi, perusahaan merekrut lebih banyak karyawan, meningkatkan keragaman kerja, menjual lebih banyak produk atau jasa, membutuhkan lebih banyak *resources* dan aktivitas. Hubungan timbal balik antara *resources* dan aktivitas menjadi lebih kompleks. Karena itu, perusahaan membutuhkan sistem manajemen biaya yang lebih komprehensif.

Konsep ABC yang semula dikembangkan untuk memberikan perhitungan biaya yang lebih relevan dan akurat dibandingkan dengan sistem akuntansi biaya tradisional ternyata tidak dapat memberikan respon yang baik atas perubahan lingkungan bisnis. Perkembangan berikutnya disarankan untuk mengaplikasikan sistem akuntansi Jerman yang dikenal dengan GPK. Dan selangkah lebih maju lagi mulai diperkenalkan konsep RCA.

RCA adalah sebuah sistem manajemen biaya yang dinamis, terintegrasi dan komprehensif. RCA mengkombinasikan prinsip manajemen biaya Jerman (GPK) dengan *activity-based costing* (ABC). Kombinasi ini menghasilkan tampilan yang memberikan peningkatan yang signifikan dibandingkan sistem manajemen biaya yang lain.

RCA menyedian informasi akuntansi yang lebih detail yang dapat mendukung praktek manajemen konvensional. RCA menyediakan data *marginal cost*, memberikan kemampuan menyediakan informasi *activity-based* untuk penganggaran dan pembuatan

keputusan jangka panjang. RCA menekankan pada pertanggungjawaban individual dan cara pandang yang *resources-centric*. RCA berfokus pada optimisasi local dan bergantung pada mekanisme *transfer pricing* untuk mengendalikan ketergantungan diantara aktivitas yang ada.

REFERENSI

Emblemsvag, Jan. 2000. *ABC*. www.emblemsvag.com/abc/htm (diakses 19 April 2008)

Grasso, Lawrence P. 2005. Are ABC and RCA Accounting System Compatible With Lean Management?. *Management Accounting Quarterly*. Vol.7 No. 1. Halaman 12-27

Hansen, Don R., Maryanne M. Mowen. 1999. *Akuntansi Manajemen*. Jakarta: Erlangga.

Sharman, Paul A. 2003. Bring On German Cost Accounting. *Strategic Finance*. halaman 30-38.

Van der Merwe, Anton., David E. Keys. 2002. *Strategic Finance*. Halaman 1- 6.

Webber, Sally., B. Douglas Clinton. 2004. Resource Consumption Accounting Applied: The Clopay Case. *Management Accounting Quarterly*. Vol.6 No. 1. Halaman 1- 14

Xiao-yan, Zhao. 2007. Authorized Variance Analysis with Consumption Rate. *Journal of Modern Accounting and Auditing*. Vol.3. No.4. Halaman 42-46.