

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Penelitian

Di masa sekarang ini, perubahan yang terjadi di lingkungan bisnis membuat persaingan antar perusahaan dalam merebut pasar menjadi sangat kompetitif. Aktivitas menjadi hal penting dalam melakukan pengendalian dan penilaian *performance* lingkungan yang dinamis. Dalam masa perkembangan industri 4.0 yang bukan hanya meningkatkan kemodernan peralatan industri namun juga memberikan dampak yang sangat signifikan terhadap persaingan industri baik dalam industri jasa, manufaktur, maupun perdagangan.

Arus perubahan lingkungan bisnis membuat persaingan antar perusahaan dalam merebut pasar menjadi sangat kompetitif. Ditambah lagi banyaknya perusahaan-perusahaan luar negeri yang rata-rata menawarkan produk yang berkualitas dengan harga bersaing. Selama ini perusahaan cenderung menerapkan sistem akuntansi tradisional dan sistem pemerataan biaya yang terbukti memiliki banyak kelemahan dan tidak sesuai lagi dengan kondisi perusahaan yang beroperasi dalam lingkungan yang dinamis karena hanya terfokus pada pengelolaan biaya dan pengalokasian biaya overhead pabrik ke produk dan pelanggan yang didasarkan pada volume produksi, karena tidak semua pemicu biaya adalah volume produksi, tetapi aktivitas yang menyebabkan biaya. Salah satu cara yang dapat digunakan perusahaan untuk mencapai efisiensi biaya adalah melalui Manajemen berbasis aktivitas atau *activity based management*.

Informasi Akuntansi Manajemen dapat membantu perusahaan mengidentifikasi suatu masalah, menyelesaikan masalah dan mengevaluasi kinerja yang dibutuhkan oleh perusahaan manufaktur maupun jasa. Pengelolaan aktivitas (*activity management*) merupakan suatu proses pengidentifikasian aktivitas yang dijalankan oleh perusahaan, penentuan nilainya bagi perusahaan, pemilihan serta pelaksanaan aktivitas yang menambah nilai bagi konsumen, mengidentifikasikan atau menghilangkan semua aktivitas tak bernilai tambah dan memperbaiki aktivitas bernilai tambah sehingga menghasilkan penurunan biaya.

Menurut Hansen dan Mowen:

Bahwa manajemen berbasis aktivitas atau *activity based management* merupakan suatu keseluruhan sistem yang terintegrasi dan berfokus pada perhatian manajemen pada berbagai aktivitas dengan tujuan untuk meningkatkan value bagi pelanggan dan laba yang dicapai dengan mewujudkan value tersebut.¹

Dengan kata lain *activity based management* memfokuskan pada efektivitas bisnis, serta untuk meningkatkan nilai yang diterima pelanggan dan memberikan laba bagi perusahaan. Perusahaan dituntut untuk dapat mengidentifikasi aktivitas-aktivitas produksi yang dilakukan dan perhitungan biaya produksi yang menentukan harga penjualan dari produk perusahaan. Pengidentifikasian aktivitas dapat dibagi menjadi 2 (dua), yaitu aktivitas bernilai tambah (*value added activity*) dan aktivitas tidak bernilai tambah (*non value added activity*). Proses aktivitas perusahaan memiliki pengaruh besar untuk mendapatkan laba yang diharapkan, serta dapat mengidentifikasi penyebab

¹Hansen dan Mowen, **Akuntansi Manajerial**, Buku I, Edisi Kedelapan, Salemba Empat: Jakarta, 2009, hal. 224

terjadinya biaya itu sendiri, yang akibatnya akan menurunkan biaya produksi dan meningkatkan perolehan laba.

Manajemen perusahaan harus bijak dalam membuat kebijakan-kebijakan berkaitan dengan kelangsungan hidup perusahaan. Untuk mempertahankan kelangsungan hidupnya, suatu perusahaan harus dapat mencapai tujuannya yaitu memperoleh laba maksimum. Biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan harus benar-benar biaya yang memberikan nilai tambah bagi produk sehingga tidak akan ada pemborosan biaya. Oleh karena itu, efisiensi biaya mempunyai arti penting bagi perusahaan dalam mempertahankan keberadaannya di dunia bisnis sebagai salah satu upaya menghadapi persaingan global yang semakin tajam. Aktivitas yang memberikan nilai tambah adalah aktivitas yang dibutuhkan atau diharuskan untuk melaksanakan bisnis dan menambah nilai produk, sedangkan aktivitas yang tidak memberikan nilai tambah adalah aktivitas yang tidak perlu atau aktivitas-aktivitas yang perlu namun tidak efisien dan dapat disempurnakan dan tidak menambah nilai produk.

ABM juga mendukung pencarian perbaikan terus-menerus dengan memungkinkan manajemen untuk mendapatkan wawasan baru menjadi kinerja kegiatan dengan memfokuskan perhatian pada sumber-sumber permintaan untuk kegiatan dan memungkinkan manajemen untuk menciptakan perilaku insentif untuk meningkatkan satu atau lebih aspek bisnis.

Afian Gunarso dalam penelitiannya yang berjudul “Analisis penggunaan *Activity Based Management* (ABM) untuk Meningkatkan Efisiensi Biaya Produksi dan Profitabilitas pada Perusahaan Tahu UD. 3 S’ PRIMA Kota Batu” dalam hasil penelitian ini menunjukkan bahwa masih ada aktivitas yang bernilai

tambah rendah bagi perusahaan, yaitu aktivitas persiapan, inspeksi, pemindahan, dan penggoerngan tahu. Dengan menerapkan ABM pengambilan keputusan dapat lebih akurat karena data yang disediakan lebih relevan. Penerapan ABM dapat menghilangkan aktivitas yang bernilai tambah rendah sehingga dapat menghindari biaya-biaya yang tidak memberikan manfaat bagi perusahaan.

Berdasarkan latar belakang serta penelitian terdahulu yang telah diuraikan tersebut maka penulis tertarik untuk membuat sebuah studi literatur yang berjudul: **ANALISIS PENERAPAN ABM (*ACTIVITY BASED MANAGEMENT*) DALAM MENINGKATKAN EFISIENSI BIAYA PRODUKSI DAN PROFITABILITAS.**

1.2 Rumusan Masalah

Masalah merupakan keadaan atau hal yang tidak sesuai dengan harapan serta dapat mengganggu jalannya operasi perusahaan. Masalah ini dapat berbeda beda bergantung pada situasi dan kondisi perusahaan itu sendiri. Masalah penelitian berfungsi sebagai dasar dari studi penelitian, yang bila diformulasikan dengan baik maka dapat diperoleh penelitian yang baik pula.

Abuzar Asra, Puguh Irawan dan Agus Purwoto mengungkapkan :

“Masalah Penelitian adalah suatu kondisi yang perlu diperbaiki, atau hambatan yang perlu dihilangkan, atau adanya kemenduaan arti (*ambiguities*) dari suatu fenomena, atau bahkan tentang suatu pertanyaan yang belum terjawab dari penelitian-penelitian terdahulu.”²

Berdasarkan uraian latar belakang yang di kemukakan, maka yang menjadi rumusan masalah adalah: **Bagaimana penerapan ABM (*Activity Based Management*) untuk meningkatkan efisiensi biaya produksi dan profitabilitas?**

²Abuzar Asra, Puguh Bodro Irawan dan Agus Purwoto, **Metode Penelitian Survei: In Media**, Bogor, 2014, Hal.22

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan latar belakang dan rumusan masalah yang diuraikan diatas, maka tujuan dilakukannya penelitian ini adalah untuk mengetahui Penerapan ABM (*Activity Based Management*) untuk meningkatkan Efisiensi Biaya Produksi dan Profitabilitas.

1.4 Manfaat Penelitian

1.4.1 Manfaat Teoritis

Hasil penelitian ini diharapkan mampu memberikan tambahan pengetahuan dalam bidang akuntansi keuangan dan manajemen keuangan serta wawasan yang luas tentang mengevaluasi penerapan ABM (*activity based management*) untuk meningkatkan efisiensi biaya produksi dan profitabilitas dimasa mendatang. Selain itu juga diharapkan dapat dijadikan sebagai bahan pertimbangan bagi mahasiswa dalam pembuatan penelitian atau kegiatan yang lain.

1.4.2 Manfaat Praktis

Secara praktis, hasil dari penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan bagi berbagai pihak yaitu :

- a. Bagi akademik, penelitian ini diharapkan mampu menambah wawasan yang berkaitan dengan *activity based management* dengan hubungannya dalam memberikan dampak yang positif untuk efisiensi produksi dan profitabilitas perusahaan.
- b. Bagi pembaca, penelitian ini diharapkan dapat menambah pengetahuan dan wawasan serta sebagai bahan referensi dan diskusi bagi penelitian yang serupa dimasa mendatang.

BAB II

URAIAN TEORITIS

2.1 Konsep Aktivitas

2.1.1 Pengertian Aktivitas

Aktivitas merupakan tindakan-tindakan atau pekerjaan yang dilakukan dalam rangka menghasilkan barang dan jasa. Aktivitas menyediakan hubungan antara sumber daya organisasi, produk dan jasa yang dihasilkan serta pemberiannya kepada pelanggan.

Menurut Hansen dan Mowen:

Aktivitas adalah unit dasar kerja yang dilakukan dalam sebuah organisasi dan dapat juga digambarkan sebagai suatu pengumpulan tindakan dalam suatu organisasi yang berguna bagi para manajer untuk melakukan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan.³

Sedangkan Blocher, Edward Jet all menjelaskan “**aktivitas merupakan tugas atau tindakan spesifik dari pekerjaan yang dilakukan. Aktivitas dapat berupa satu tindakan atau *batch* dari beberapa tindakan**”.⁴

Dari beberapa defenisi diatas kita dapat menarik kesimpulan bahwa aktivitas merupakan sekumpulan tindakan atau kegiatan yang dilakukan oleh seseorang atau sub unit dalam organisasi yang dilakukan secara terus menerus sebagi bagian dari tugas yang telah ditetapkan sebelumnya oleh perusahaan dalam rangka pengukuran efisiensi penggunaan sumber daya perusahaan dan efektivitas kinerja karyawan dalam melaksanakan tugasnya.

³ Hansen dan Mowen, **Op. Cit**, hal 41

⁴ Blocher, Edward J., et.all. **Manajemen Biaya**, Edisi Tiga, Salemba Empat: Jakarta, 2011, hal. 205.

2.1.2 Elemen-elemen Aktivitas

Suatu aktivitas dibentuk oleh elemen – elemen aktivitas yang saling berkaitan. Elemen – elemen aktivitas menurut Brimson (2008: 49-53) adalah :

1. *Event* (kejadian) adalah akibat yang dihasilkan dari suatu tindakan eksternal ke aktivitas, dalam hal ini kejadian akan memicu pelaksanaan suatu aktivitas.
2. *Transactions* (transaksi) adalah aliran informasi yang berkaitan dengan dokumen fisik, sebelum kejadian berhubungan dengan aktivitas, kejadian terlebih dahulu berhubungan dengan transaksi.
3. *Resources* (sumber daya) merupakan faktor – faktor dari jasa operasi, yaitu tenaga kerja, teknologi, perlengkapan, informasi, dan sebagainya baik yang berasal dari faktor internal maupun eksternal perusahaan yang digunakan untuk melakukan suatu aktivitas.
4. *Cost driver* (pemicu biaya) merupakan suatu faktor yang menimbulkan biaya.
5. *Activity process* (proses aktivitas) adalah cara aktivitas dilakukan yang merupakan kombinasi manusia, teknologi, bahan baku, metode, dan lingkungan yang menghasilkan suatu jasa tertentu.
6. *Business rules* (aturan – aturan bisnis) adalah sarana untuk mengendalikan aktivitas – aktivitas. Di dalam aturan bisnis terdapat tujuan – tujuan, strategi, dan peraturan yang mengatur aktivitas.
7. *Output* (keluaran) adalah hasil akhir transformasi sumber daya oleh suatu aktivitas, dalam hal ini keluaran dapat diartikan sesuatu yang dapat diproduksi aktivitas atau sesuatu yang diterima oleh pengguna aktivitas selanjutnya.

Hubungan yang terjadi dari elemen – elemen aktivitas di atas pada awalnya dimulai dengan suatu kejadian. Kejadian tersebut selanjutnya akan mengakibatkan terjadinya transaksi. Dalam waktu yang bersamaan, pemicu biaya mendorong terjadinya konsumsi sumber daya untuk melakukan proses aktivitas yang dikendalikan oleh aturan – aturan bisnis. Pada akhirnya, proses transformasi sumber daya akan menghasilkan keluaran yang berupa ukuran aktivitas dan produk sampingan.

2.1.3 Klasifikasi Aktivitas

Untuk mengidentifikasi biaya sumber daya pada berbagai aktivitas, perusahaan perlu mengklasifikasikan seluruh aktivitas menurut cara bagaimana aktivitas tersebut mengkonsumsi sumber daya. Menurut Blocher, aktivitas diklasifikasikan ke dalam satu dari empat kategori aktivitas berikut:

1. **Aktivitas tingkat unit (*unit level activity*)**
Merupakan aktivitas-aktivitas yang dilakukan setiap kali memproduksi satu unit produk atau aktivitas yang melekat dan mempengaruhi pada satu unit produk yang dihasilkan. Contohnya jam mesin, contoh dari biaya tipe ini adalah biaya pemelihara mesin, pemakaian bahan baku langsung, pemakaian jam kerja langsung, serta pemasukan komponenen dan inspeksi setiap unit.
2. **Aktivitas tingkat kelompok (*batch level activity*)**
Merupakan aktivitas-aktivitas yang dilakukan setiap kali memproduksi satu batch produk atau jasa. Contoh aktivitas tingkat kelompok adalah persiapan mesin, pengaturan pesanan pembelian, penjadwalan produksi, inspeksi yang dilakukan oleh batch, penanganan bahan baku dan percepatan proses produksi. Semakin banyak batch yang diproduksi, semakin banyak pula sumber daya yang diperlukan. Besar kecilnya biaya dari aktivitas ini tergantung frekwensi order produksi yang diolah, biaya ini tidak dipengaruhi oleh jumlah unit produk yang diproduksi dalam setiap order.
3. **Aktivitas tingkat produk (*product level activity*)**
Aktivitas-aktivitas yang digunakan untuk mendukung berbagai produk yang digunakan oleh perusahaan, contohnya desain produk, pembelian suku cadang yang dibutuhkan oleh produk serta engineering change. Biaya yang timbul dari aktivitas ini tidak dipengaruhi oleh jumlah unit produk maupun jumlah batch produksi yang dihasilkan.

4. Aktivitas tingkat fasilitas (*facility level activity*)

Merupakan aktivitas-aktivitas yang mendukung proses manufaktur secara keseluruhan dalam pabrik agar dapat menyediakan kapasitas operasi tingkat dasar untuk menunjang aktivitas produksi diperusahaan. Contohnya manajemen pabrik, penyediaan keamanan untuk memelihara mesin pabrik dengan fungsi umum, pengelolaan pabrik, pembayaran pajak bangunan dan asuransi pabrik, serta penutupan buku setiap bulan. Beberapa perusahaan menyebutkan aktivitas ini sebagai aktivitas pendukung bisnis atau infrastruktur.⁵

2.1.4 Analisis Aktivitas

Analisis aktivitas merupakan suatu pemeriksaan atas cara perusahaan menjalankan fungsi saat ini dan mengarah pada perencanaan aktivitas yang menentukan sumber daya yang diperlukan, serta menunjukkan bagaimana proses bisnis dapat diselesaikan dengan mengeliminasi aktivitas yang berlebihan dan boros. Analisis aktivitas juga melibatkan penambahan aktivitas baru yang dapat meningkatkan nilai dan merupakan kunci untuk mencapai tujuan penurunan biaya.

Menurut Hansen dan Mowen “**bahwa analisis aktivitas merupakan suatu proses pengidentifikasian, penjelasan, dan pengevaluasian aktivitas yang dilakukan perusahaan**”⁶. Pemahaman ini menekankan pada pengendalian aktivitas atas biaya yang terjadi dan pengeleminasian aktivitas yang tidak menambah manfaat. Biaya-biaya dapat ditelusuri ke individual-individual yang bertanggung jawab atas munculnya biaya dengan melakukan analisis aktivitas yang terdapat dalam aktivitas operasi perusahaan, sehingga dapat mengukur apakah biaya dan tingkat produktivitas perusahaan telah berjalan dengan baik. Sedangkan menurut Horngren dan Charles T.,et.all mengemukakan“**analisis aktivitas adalah proses mengidentifikasi biaya yang tepat dan pengaruhnya**

⁵Blocher, **Op.Cit.**, hal. 210.

⁶ Hansen & Mowen, **Manajemen Biaya, Edisi Bahasa Indonesia**, Buku Kedua, Salemba Empat: Jakarta, 2004, hal. 489

terhadap biaya pembuatan produk atau penyediaan layanan”⁷. Dalam hal ini analisis aktivitas merupakan proses untuk mengidentifikasi, menjelaskan, dan mengevaluasi berbagai aktivitas yang dilakukan oleh perusahaan.

Menurut Hansen dan Mowen analisis aktivitas yang dilakukan oleh suatu organisasi akan menghasilkan empat macam informasi yaitu :

1. **Aktivitas apa yang telah dilakukan.**
2. **Berapa banyak jumlah tenaga kerja yang melakukan aktivitas.**
3. **Waktu dan jumlah sumber daya yang diperlukan untuk melakukan aktivitas**
4. **Penghitungan nilai aktivitas untuk organisasi, termasuk rekomendasi untuk memilih dan hanya mempertahankan aktivitas yang menambah nilai⁸.**

Dari beberapa definisi tersebut dapat dibuat kesimpulan bahwa analisis aktivitas adalah suatu proses sistematis yang dilakukan oleh organisasi untuk mengidentifikasi aktivitas-aktivitas yang menjadi pemicu biaya dalam penciptaan suatu produk atau pemberian jasa kepada pelanggan sehingga aktivitas yang tidak memberikan nilai tambah dalam dieleminasi guna mencapai efisiensi biaya. Dengan dieliminasi pemborosan, maka biaya dapat dikurangi. Penurunan biaya mengikuti eliminasi pemborosan. Pemborosan dapat diartikan sebagai sesuatu yang tidak bernilai tambah, sehingga aktivitas yang tidak perlu harus dihilangkan. Tantangan dalam aktivitas adalah mencari jalan untuk memproduksi barang tanpa melakukan aktivitas-aktivitas yang tidak penting. Dengan demikian akan terjadi pengurangan biaya secara efektif dan efisien.

Analisis aktivitas dapat mengurangi biaya dengan cara berikut:

⁷Horngren, Charles T., et.all, **Akuntansi Biaya : Penekanan Manajerial**, Buku Kedua, Edisi Kesebelas, (Diterjemahkan oleh : Desi Adhariani), Indeks: Jakarta, 2008, hal. 89.

⁸ Hansen, Don R., dan Maryanne M. Mowen, **Management Accounting, 8 th Edition**, South-Western,USA: Thomson Learning, 2007, hal. 383.

1. Eliminasi aktivitas

Memusatkan pada aktivitas yang tidak bernilai tambah. Aktivitas-aktivitas yang tidak bernilai tambah harus diidentifikasi dan diukur untuk mengeliminasi aktivitas-aktivitas tersebut dalam organisasi.

2. Seleksi aktivitas

Dalam seleksi aktivitas melibatkan antara seperangkat aktivitas yang berbeda yang disebabkan oleh strategi-strategi persaingan. Strategi yang berbeda menyebabkan aktivitas yang berbeda.

3. Pengurangan aktivitas

Memusatkan pada pengurangan waktu dan sumber-sumber yang diperlukan oleh aktivitas.

4. Pembagian aktivitas

Pembagian aktivitas dapat meningkatkan efisiensi aktivitas yang diperlukan dengan cara menggunakan ekonomi skala.

Tujuan dari analisis aktivitas mengarah pada manajemen aktivitas yang berusaha untuk mengidentifikasi dan mengeliminasi semua aktivitas tidak bernilai tambah, dan juga secara bersamaan meningkatkan efisiensi aktivitas-aktivitas bernilai tambah yang belum efisien. Analisis aktivitas ini pada akhirnya akan mengarah pada manajemen aktivitas yang sangat berguna dalam membantu perusahaan untuk dapat mengklasifikasikan dan mengendalikan aktivitas-aktivitas dalam perusahaan serta menggunakan sumber daya yang ada dengan efisien sehingga dapat mencapai tujuan perusahaan.

2.1.5 Aktivitas Bernilai Tambah dan Tidak Bernilai Tambah

Aktivitas yang memiliki nilai tambah merupakan aktivitas yang memang benar-benar diidentifikasi oleh perusahaan untuk meningkatkan produktivitas serta efisiensi perusahaan.

Menurut Hansen dan Mowen:

Aktivitas bernilai tambah (*value added activities*) merupakan berbagai aktivitas yang dibutuhkan untuk dapat bertahan dalam bisnis, terdiri dari aktivitas yang diwajibkan (*mandatory*) berdasarkan peraturan serta aktivitas pertimbangan (*discretionary*) jika memenuhi syarat sebagai berikut:

1. **Aktivitas yang menghasilkan perubahan kondisi (mentah ke jadi).**
2. **Perubahan kondisi yang tidak dapat dicapai melalui aktivitas sebelumnya.**
3. **Aktivitas yang memungkinkan berbagai aktivitas lainnya dilakukan.⁹**

Sedangkan aktivitas tidak bernilai tambah (*non value added activities*) menurut Hansen dan Mowen adalah **“semua aktivitas selain berbagai aktivitas yang paling penting untuk tetap bertahan dalam bisnis sehingga dipandang tidak perlu”**.¹⁰ Aktivitas tidak bernilai tambah atau *Non Value Added* (NVA) merupakan aktivitas yang dilakukan namun tidak memberikan nilai tambah atau benefit bagi suatu perusahaan. Aktivitas ini seperti produksi barang yang berlebih, tata letak lokasi yang tidak efisien, penimbunan bahan baku yang lebih, kreativitas karyawan yang tidak dimanfaatkan, perjalanan yang tidak perlu, terlalu lama waktu menunggu, serta banyak lagi proses aktivitas yang tidak bernilai tambah. Perusahaan harus dapat mengidentifikasi aktivitas tersebut agar dapat mengoptimalkan dari segi biaya maupun waktu perusahaan.

⁹ Hansen dan Mowen, **Akuntansi Manajemen**, Buku Kedua, Erlangga: Jakarta, 2006, hal. 176

¹⁰**Ibid**, hal. 177

2.1.6 Tahap – Tahap Pelaksanaan Analisis Aktivitas

Menurut Atkinson dan Anthony secara spesifik analisis aktivitas dapat dilaksanakan melalui empat tahap yaitu:

1. **Identifikasi tujuan proses**
Tujuan dari proses ini diketahui dari keinginan atau harapan konsumen dari proses tersebut.
2. **Pencatatan aktivitas**
Mencatat seluruh aktivitas yang digunakan untuk produk atau jasa dari awal sampai akhir.
3. **Klasifikasi**
Mengklasifikasikan seluruh aktivitas sebagai *value added* maupun *non value added*.
4. **Perbaikan berkelanjutan**
Meningkatkan efisiensi seluruh aktivitas dan merencanakan aktivitas yang tak bernilai tambah secara berkesinambungan.¹¹

Dalam proses pelaksanaan dapat mengetahui informasi tentang aktivitas yang digunakan oleh perusahaan untuk menghasilkan produk atau jasa bagi konsumen. Daftar aktivitas dan hubungan berbagai aktivitas yang memberntuk proses merupakan basis yang kuat untuk melakukan pengelolaan terhadap aktivitas dengan mengidentifikasi *value added* dan *non value added activities* yang terdapat dalam aktivitas yang digunakan oleh perusahaan untuk menghasilkan produk dan jasa bagi konsumen tersebut.

2.1.7 Pengukuran Kinerja Aktivitas

Kinerja atau *performance* merupakan gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu program kegiatan atau kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, visi, dan misi organisasi yang dituangkan melalui perencanaan strategis suatu organisasi. Dengan kata lain, kinerja merupakan prestasi yang dapat dicapai oleh organisasi dalam periode tertentu.

Menurut Robert sondan Mohamad Mahsun:

¹¹ Atkinson, Anthony A. **Manajemen Biaya**, Salemba Empat : Jakarta, 2007, hal. 53

Pengukuran kinerja adalah proses penilaian kemajuan pekerjaan terhadap tujuan dan sasaran yang telah ditentukan sebelumnya, termasuk informasi atas: efisiensi penggunaan sumber daya dalam menghasilkan barang dan jasa; kualitas barang dan jasa (seberapa baik barang dan jasa diserahkan kepada pelanggan dan sampai seberapa jauh pelanggan terpuaskan); hasil kegiatan dibandingkan dengan maksud yang diinginkan, dan efektivitas tindakan dalam mencapai tujuan.¹²

Sedangkan Menurut Hansen dan Mowen: **“Pengukuran kinerja merupakan penilaian seberapa baik aktivitas dan proses yang dilakukan, yang akan menjadi dasar bagi pihak manajemen dalam meningkatkan profitabilitas”**¹³

Terdapat dua ukuran kinerja aktivitas antara lain:

1. Ukuran keuangan bagi kinerja aktivitas

a. Pelaporan biaya bernilai tambah dan tidak bernilai tambah

Sistem akuntansi perusahaan harus membedakan antara biaya bernilai tambah dengan biaya tidak bernilai tambah karena peningkatan kinerja aktivitas memerlukan eliminasi aktivitas tidak bernilai tambah dan mengoptimalkan aktivitas bernilai tambah. Jadi, perusahaan harus mengidentifikasi dan secara formal melaporkan biaya bernilai tambah dan tidak bernilai tambah bagi aktivitas.

2. Pelaporan trend biaya aktivitas

Pelaporan trend biaya aktivitas adalah dengan membandingkan biaya untuk setiap aktivitas sepanjang waktu. Tujuannya adalah memperbaiki aktivitas yang ditunjukkan oleh penurunan biaya dan dengan demikian dapat dilihat penurunan biaya tidak bernilai tambah dari suatu periode ke periode selanjutnya.

¹² Robert sondan Mohamad Mahsun, **Pengukuran Kinerja Sektor Publik**, Penerbit BPFE: Yogyakarta, 2006, hal 25.

¹³Hansen dan Mowen, **Op.Cit**, hal. 241

3. Peranan Standar Keizen

Perhitungan biaya keizen mengacu pada pengurangan biaya produk dan proses yang ada. Dalam istilah operasional, hal ini diartikan ke daam pengurangan biaya tidak bernilai tambah. Pengontrolan proses pengurangan biaya ini, melalui pengulangan penggunaan dua sub siklus utama, yaitu:

- a. Siklus perbaikan berkelanjutan / keizen Siklus ini didefinisikan dengan urutan Rencana - Lakukan – Periksa - Bertindak.
- b. Siklus pemeliharaan Siklus ini didefinisikan dengan urutan Standar- Lakukan – Periksa - Bertindak.

4. *Benchmarking*

Benchmarking merupakan suatu pendekatan dalam penentuan standar yang digunakan untuk membantu mengidentifikasi peluang perbaikan aktivitas, mencapai praktek terbaik dalam industri silang untuk meningkatkan kinerja perusahaan dalam hal tugas, aktivitas atau proses. Tujuannya adalah untuk menjadi yang terbaik dalam pelaksanaan aktivitas dan proses.

5. Perhitungan Anggaran Biaya Daur hidup

Daur biaya hidup adalah waktu keberadaan produk dari pengonsepan hingga tidak terpakai. Biaya daur hidup produk adalah semua biaya yang berhubungan dengan produk untuk keseluruhan daur hidupnya. Hal ini meliputi pengembangan (perencanaan, rancangan, dan pengujian), produksi (aktivitas konveksi), dan dukungan logistik (pengiklanan, pendistribusian, jaminan, dan lain-lain). Biaya hidup keseluruhan adalah biaya daur hidup suatu produk ditambah dengan biaya pasca pembelian

oleh pelanggan, meliputi operasional, dukungan, pemeliharaan dan pembuangan.

6. Anggaran Fleksibel aktivitas

Anggaran fleksibel aktivitas memungkinkan dilakukannya prediksi biaya aktivitas yang akan terjadi dengan berubahnya aktivitas. Analisis varians dalam rangka aktivitas ini membuat manajemen dapat membagi biaya aktivitas menjadi komponen bernilai tambah dan tidak bernilai tambah. Membedakan antara dampak biaya dan dampak volume, serta melaporkan biaya kapasitas aktivitas yang digunakan atau tidak. Juga kemampuan untuk menghitung biaya dari berbagai tingkat penggunaan aktivitas memungkinkan perhitungan biaya yang diperkirakan sebagai standar aktiva intern.

Contoh ukuran kinerja keuangan adalah biaya per unit output, tingkat pengembalian atas penjualan, biaya dari aktivitas setiap departemen yang memberikan nilai tambah yang tinggi dan rendah.

2. Ukuran *non*-keuangan bagi kinerja aktivitas.

a. Ukuran efisiensi

Produktifitas mengukur seberapa efisien masukan (*input*) yang digunakan untuk memproduksi keluaran (*output*).

b. Ukuran kualitas

Ukuran *non*-keuangan yang digunakan untuk mengukur kualitas yang berkaitan dengan melakukan aktivitas dengan benar sejak aktivitas tersebut

dilakukan pertama kali. Output aktivitas yang cacat perlu diulang hingga pembebanan biaya yang tidak dibutuhkan dan pengurangan efisiensi.

c. Ukuran waktu

Terdapat dua karakteristik kinerja yang berhubungan dengan waktu yaitu keandalan (*Reliability*) dan ketertanggapan (*Responsiveness*). Keandalan berarti kemampuan untuk memenuhi tanggal pengiriman yang dijanjikan. Ketertanggapan mengukur waktu tenggang yang dibutuhkan untuk membuat keluaran yang diperlukan.

Pengukuran kinerja aktivitas digunakan untuk mengevaluasi pekerjaan yang dilaksanakan dan hasil-hasil yang dicapai atau menilai seberapa baik pekerjaan dilaksanakan. Pengukuran kinerja aktivitas juga dirancang untuk mengetahui adanya perbaikan berkelanjutan. Ukuran kinerja aktivitas berpusat pada:

a. Efisiensi

Efisiensi memfokuskan hubungan antara masukan aktivitas dan keluaran aktivitas.

b. Efektivitas

Yang dimaksud efektivitas yakni melakukan serangkaian pelaksanaan kegiatan dengan benar.

c. Kualitas

Kualitas menggambarkan hubungan dengan pelaksanaan kegiatan sejak awal sampai akhir yang tidak mengandung rusak atau cacat.

d. Waktu

Waktu yang diperlukan untuk melakukan suatu aktivitas merupakan titik kritis karena waktu yang lebih lama lebih banyak sumber daya yang digunakan.

2.2 *Activity Based Management*

Activity Based Management (ABM) merupakan suatu konsep yang mengarahkan perhatian pada konsumsi sumber daya terhadap aktivitas yang dilakukan oleh suatu perusahaan, sehingga untuk dapat mengetahui bagaimana suatu perusahaan menggunakan sumber dayanya, maka terlebih dahulu haruslah dipahami mengenai aktivitas-aktivitas apa sajakah yang telah terjadi didalam perusahaan tersebut. ABM menata aktivitas untuk memperbaiki nilai produk atau jasa bagi pelanggan dan meningkatkan keuntungan perusahaan. ABM menarik ABC sebagai sumber utama informasinya dan berfokus pada efisiensi, efektivitas proses, dan aktivitas bisnis utama. Dengan menggunakan ABM, manajemen dapat menentukan wilayah untuk melakukan perbaikan operasi, mengurangi biaya, atau meningkatkan nilai bagi pelanggan. Dengan mengidentifikasi sumber daya yang dipakai pelanggan, produk dan aktivitas, ABM memperbaiki fokus manajemen atas faktor-faktor kunci keberhasilan perusahaan dan meningkatkan keunggulan kompetitifnya..

2.2.1 *Pengertian Activity Based Management (ABM)*

ActivityBased Management (ABM) merupakan suatu pendekatan di seluruh sistem dan terintegrasi, yang memfokuskan perhatian manajemen pada berbagai aktivitas, dengan tujuan meningkatkan nilai untuk pelanggan dan laba sebagai hasilnya.

Menurut Mulyadi :

***Activity Based Management (ABM)* adalah pendekatan manajemen yang memusatkan pengelolaan pada aktivitas dengan tujuan untuk melakukan *improvement* berkelanjutan terhadap value yang dihasilkan bagi customer, dan laba yang dihasilkan dari penyedia value tersebut.**¹⁴

Sedangkan menurut Baldrice Siregar, “***Activity Based Management* merupakan suatu metode pengelolaan aktivitas yang bertujuan untuk meningkatkan nilai (*value*) produk atau jasa untuk konsumen, meningkatkan daya saing, dan meningkatkan profitabilitas perusahaan**”.¹⁵

Dengan demikian ABM merupakan pendekatan pengelolaan terpadu dan bersistem terhadap aktivitas dengan tujuan untuk meningkatkan *customer value* dan laba yang dicapai dari penyediaan value tersebut, kemudian ABM merupakan proses manajemen untuk menggunakan informasi yang dipasok oleh biaya dasar aktivitas untuk meningkatkan profitabilitas organisasional.

Dari definisi yang dikemukakan diatas, dapat disimpulkan bahwa ABM merupakan suatu pendekatan pengelolaan terpadu yang menekankan pada tingkat efisiensi dan efektivitas aktivitas-aktivitas perusahaan yang dapat memberi nilai tambah bagi pelanggan dan meningkatkan laba perusahaan. Dalam penerapan ABM dapat diklasifikasikan menjadi dua kategori, ABM operasional dan ABM strategis. ABM operasional meningkatkan efisiensi operasi dan tingkat penggunaan asset serta menurunkan biaya. Fokusnya adalah melakukan sesuatu dengan benar dan melakukan aktivitas dengan lebih efisien. Penerapan ABM

¹⁴ Mulyadi, **Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen**, Salemba Empat: Jakarta, 2007, hal. 731.

¹⁵ Baldrice Siregar, **Akuntansi Manajemen**, Salemba Empat: Jakarta, 2013, hal. 253.

operasional menggunakan teknik manajemen seperti aktivitas manajemen, proses rekayasa ulang bisnis, manajemen mutu total, pengukuran kinerja.

ABM strategis berusaha meningkatkan permintaan akan aktivitas dan profabilitas pada efisiensi aktivitas saat ini atau efisiensi aktivitas yang telah ditingkatkan. ABM strategis berfokus pada pemilihan aktivitas yang tepat untuk operasi. Dengan menggunakan ABM strategis, perusahaan meningkatkan profabilitas melalui pengurangan aktivitas yang tidak menguntungkan penghilangan aktivitas yang tidak penting dan pemilihan pelanggan yang paling menguntungkan. Penerapan ABM strategis menggunakan teknik manajemen seperti perancangan proses, bauran lini produk pelanggan, hubungan dengan pemasok, hubungan dengan pelanggan. ABM menggunakan analisis penggerak biaya, analisis aktivitas dan pengukuran kinerja untuk memperbaiki operasi.

2.2.2 Tujuan dan Manfaat *Activity Based Management*.

ABM merupakan pusat dari sistem manajemen biayadan oleh karena itu untuk mengelola organisasi atau perusahaan dengan baik harus menekankan pada ABM. ABM bertujuan untuk meningkatkan nilai produk atau jasa yang diterima olehpara konsumen, dan oleh karena itu dapat digunakan untuk mencapai laba dengan menyediakan nilai tambah bagi konsumennya.

Manfaat yang diperoleh dengan menggunakan ABM adalah manajemen dalam menentukan wilayah untuk melakukan perbaikan operasi, mengurangi biaya atau meningkatkan nilai bagi pelanggan. Dengan mengidentifikasi sumber daya yang dipakai konsumen, produkdan aktivitas. ABM memperbaiki fokus manajemen atas faktor-faktor kunci perusahaan dan meningkatkan keunggulan kompetitif.

Menurut Blocher, "*Activity Based Management* memiliki beberapa manfaat sebagai berikut:

1. Melakukan perbaikan operasi
2. Mengurangi biaya
3. Meningkatkan nilai bagi suatu perusahaan"¹⁶

Adapun manfaat utama *Activity Based Management* adalah selain dapat digunakan sebagai pengukur kinerja keuangan maupun non-keuangan, perusahaan akan dapat melakukan efisiensi biaya-biaya yang terjadi dalam operasi perusahaan dengan cara mengeliminasi aktivitas tidak bernilai tambah. Di samping itu, ABM dapat menjamin bahwa pembuatan keputusan, perencanaan, dan pengendalian didasarkan pada isu-isu bisnis dari luar dan tidak semata-mata berdasarkan informasi keuangan.

2.2.3 Keunggulan *Activity Based Management*

Menurut Rudianto keunggulan utama *Activity Based Management* sebagai berikut:

1. ABM mengukur efektifitas proses dan aktivitas (termasuk aktivitas bisnis kunci) serta mengidentifikasi bagaimana proses dan aktivitas tersebut bisa diperbaiki untuk menurunkan biaya dan meningkatkan nilai (*value*) bagi pelanggan.
2. ABM memperbaiki fokus manajemen dengan cara mengalokasikan sumber daya demi menambah nilai aktivitas kunci, pelanggan kunci, produk kunci, dan metode untuk mempertahankan keunggulan kompetitif perusahaan¹⁷.

Dengan penerapan dan keunggulan *activity based management* selain dapat digunakan sebagai pengukur kinerja keuangan maupun non keuangan, perusahaan akan dapat melakukan efisiensi biaya-biaya yang terjadi dalam operasi

¹⁶Blocher, *Op. Cit.*, hal. 131

¹⁷Rudianto, *Akuntansi Manajemen Informasi untuk Pengambilan Keputusan Strategis*, Jakarta: Erlangga, 2013, hal. 172

perusahaan dengan cara mengeliminasi aktivitas tidak bernilai tambah dalam mempertahankan laba yang dihasilkan oleh perusahaan.

2.2.4 Langkah – langkah *Activity Based Management*

Menurut Supriyono, langkah-langkah yang perlu dilakukan dalam penerapan ABM sebagai berikut:

- 1. Mengidentifikasi aktivitas – aktivitas.**
- 2. Membedakan antara aktivitas yang bernilai tambah dengan aktivitas yang tidak bernilai tambah untuk produk atau jasa tertentu.**
- 3. Menelusuri arus produk atau jasa melalui aktivitas yang terjadi.**
- 4. Membebaskan nilai – nilai waktu dan biaya pada setiap aktivitas.**
- 5. Menentukan keterkaitan antara aktivitas – aktivitas dengan fungsi – fungsi dan lintas fungsi.**
- 6. Membuat arus produk dan jasa lebih efisien.**
- 7. Mengurangi atau meniadakan aktivitas – aktivitas yang tidak bernilai tambah.**
- 8. Menganalisa dua atau lebih aktivitas yang saling berhubungan untuk menentukan *trade of* diantara aktivitas – aktivitas tersebut agar mengarah pada pengurangan biaya.**
- 9. Menyempurnakan berkesinambungan¹⁸.**

Penerapan *activity based management* merupakan salah satu strategi yang dapat dipilih oleh perusahaan guna menghemat biaya dengan cara menganalisis nilai proses, sehingga dapat diketahui aktivitas yang bernilai tambah dan tidak bernilai tambah. *Activity based management* juga merupakan pendekatan yang terintegrasi yang memfokuskan perhatian manajemen pada aktivitas yang bertujuan untuk meningkatkan nilai yang diterima oleh pelanggan (*customer value*) dan meningkatkan efisiensi yang didapatkan oleh perusahaan dalam menghitung biaya produksi, sehingga dapat diketahui tingkat efisiensi perusahaan dalam perolehan laba. Pihak perusahaan dapat bertahan dalam menghadapi persaingan dengan cara, yaitu berfokus pada peningkatan proses dan aktivitas, peningkatan kualitas, fleksibilitas, dan efisiensi biaya.

¹⁸ Supriyono, **Akuntansi Biaya**, Buku Dua, Edisi Kedua, Yogyakarta: BPFE, 2010, hal. 358.

2.2.5 Faktor-faktor yang Mendukung Keberhasilan Penerapan *Activity Based Management*.

1. Budaya organisasi

Budaya organisasi mencerminkan kerangka berfikir dari karyawan termasuk perilaku nilai dan keyakinan yang dianut oleh karyawan.

2. Dukungan dan komitmen manajemen puncak

Penerapan ABM membutuhkan waktu dan sumber daya sehingga dukungan dan peran dari manajemen puncak sangat diperlukan untuk keberhasilan penerapannya.

3. Perubahan proses

Perubahan bisa terjadi apabila diterapkannya suatu proses yang sudah dirancang untuk menghasilkan perubahan tersebut. Perbaikan dari proses yang sudah ada sangat mendukung keberhasilan penerapannya.

4. Pelatihan berkelanjutan

Memberikan kesempatan kepada karyawan untuk mengikuti pelatihan serta meningkatkan keahlian mereka terhadap lingkungan kerja mereka yang cepat berubah sangatlah penting.

2.2.6 Dimensi *Activity Based Manajemen*

Menggunakan *Activity Based Management* untuk menghilangkan aktivitas dan biaya yang tidak bernilai tambah. ABM menekankan baik pada *product costing* maupun *process value analysis*. Terdapat 2 dimensi pada *Activity Based Management* yaitu:

1. Dimensi Biaya

Dimensi biaya memberikan informasi biaya dari sumber daya (*resources*), aktivitas (*activity*), produk dan pelanggan (*customer*). Dimensi biaya mencerminkan kebutuhan organisasi untuk menelusuri sumber-sumber pada aktivitas-aktivitas dan akhirnya membebankannya pada objek-objek untuk menganalisa keputusan- keputusan penting suatu organisasi. Ada tiga tahapan yang digunakan dalam menyempurnakan keakuratan penelusuran biaya pada objek-objek biaya. Adapun tahapan-tahapannya adalah sebagai berikut:

- 1) Mengidentifikasi biaya sumber daya.

Maksudnya adalah unsur ekonomis yang dibebankan atau digunakan dalam pelaksanaan aktivitas.

- 2) Menelusuri biaya-biaya sumber pada aktivitas.

Aktivitas diartikan sebagai semua proses atau prosedur yang dilaksanakan oleh perusahaan.

- 3) Membebankan biaya pada objek-objek biaya.

Objek biaya adalah segala sesuatu yang menjadi tujuan pembebanan biaya pada aktivitas.

2. Dimensi Proses

Dimensi proses memberikan informasi tentang aktivitas-aktivitas apa saja yang dilakukan, mengapa aktivitas dilakukan, dan bagaimana pelaksanaannya. Dimensi ini ingin mengetahui kinerja setiap aktivitas yang dilakukan perusahaan. Dimensi ini menunjukkan informasi tentang *continoues improvement* yang dilakukan perusahaan.

Dari pemahaman mengenai ABM, jelas bahwa untuk dapat mencapai sasaran manajemen tidak cukup hanya mengandalkan informasi dari sistem

tradisional, namun dibutuhkan informasi yang lebih akurat dan relevan yang dapat menunjang manajer dalam memahami mengenai aktivitas-aktivitas yang ada didalamnya sebelum mengambil keputusan-keputusan operasionalnya dan itu hanya ada dalam ABM.

2.3 Biaya Produksi

2.3.1 Pengertian Biaya Produksi

Keberhasilan sebuah perusahaan sangat erat kaitannya dengan peranan manajemennya dalam mengelola setiap fungsi yang ada terutama dalam mengolah biaya, baik itu biaya produksi maupun non produksi. Biaya produksi dapat diartikan sebagai biaya yang digunakan dalam proses produksi yang terdiri dari bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik. Biaya produksi ini disebut juga dengan biaya produk yaitu biaya-biaya yang dapat dihubungkan dengan suatu produk, dimana biaya ini merupakan bagian dari persediaan.

Menurut Riwayadi, **“Biaya produksi adalah biaya yang terjadi pada fungsi produksi, dimana fungsi produksi merupakan fungsi yang mengolah bahan baku menjadi barang jadi”**¹⁹.

Sedangkan menurut Firdaus dan Wasilah,

“Biaya produksi merupakan biaya yang terjadi sehubungan dengan kegiatan manufaktur atau memproduksi suatu barang terdiri atas bahan langsung, tenaga kerja langsung, dan overhead pabrik”²⁰.

¹⁹ Riwayadi, **Akuntansi Biaya**, Universitas Andalas, Padang, 2006, hal. 64.

²⁰ Firdaus dan Wasilah, **Akuntansi Biaya**, Edisi Kedua, Salemba Empat, 2009, hal. 42.

Berdasarkan beberapa pengertian diatas maka dapat disimpulkan bahwa biaya produksi merupakan sejumlah biaya yang harus dikeluarkan oleh perusahaan untuk proses produksi. Biaya produksi terdiri atas bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik.

2.3.2 Unsur Biaya Produksi

Unsur biaya yang termasuk kedalam biaya produksi perusahaan adalah sebagai berikut:

1. Biaya Tetap atau *fixed Cost*

Fixed cost merupakan biaya dengan jumlah tetap serta tidak bergantung pada produksi yang didapatkan pada periode tertentu. Sebagai contoh, pajak perusahaan, sewa gedung, biaya administrasi dan sebagainya.

2. Biaya Variabel atau *Variable Cost*

Biaya variabel ini besarnya bisa berubah-ubah disesuaikan dengan hasil produksi. Dalam artian hasil produksi yang semakin besar maka biaya variabel juga akan semakin besar. Seperti, upah bagi pekerja, biaya bahan baku yang digunakan sesuai dengan jumlah produksi.

3. Biaya Total atau *Total Cost*

Pada periode tertentu sebuah perusahaan menghasilkan barang jadi. Maka total dari biaya tetap dan biaya variabel yang digunakan perusahaan tersebut dihitung sebagai besarnya *production*.

4. Biaya Rata-rata atau *Average Cost*

Adanya *production cost* per unit yang dihasilkan oleh perusahaan yang menghasilkan barang produksi dalam jumlah banyak dan average cost ini

dihitung melalui pembagian total biaya dengan jumlah produksi yang dihasilkan di perusahaan.

5. *Marginal Cost*

Biaya marginal merupakan biaya tambahan yang dibutuhkan dalam menghasilkan unit barang yang sudah jadi. Marginal cost yang muncul saat adanya perluasan produksi pada saat akan menambah jumlah barang yang dihasilkan.

Biaya produksi yang telah diklasifikasikan menurut komponen dalam proses manufaktur. Klasifikasi atas biaya produksi perlu dilakukan untuk tujuan pengukuran laba dan penentuan harga pokok produk yang akurat atau tepat serta pengendalian biaya.

2.3.3 Sistem Perhitungan Biaya Produksi

Menurut Carter dan Usry, sistem perhitungan biaya produksi yang paling banyak digunakan terbagi atas dua yaitu :

1. Sistem Perhitungan Biaya Berdasarkan Pesanan

Sistem perhitungan biaya berdasarkan pesanan biasanya digunakan apabila produk yang diproduksi bersifat heterogen. Dalam perhitungan biaya berdasarkan pesanan mengakumulasikan biaya bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan biaya overhead yang dibebankan ke setiap pesanan. Sebagai hasilnya, perhitungan biaya berdasarkan pesanan dapat dipandang dalam tiga bagian yang saling berhubungan. Akuntansi bahan baku memelihara catatan persediaan bahan baku, membebankan bahan baku langsung ke pesanan, dan membebankan bahan baku tidak langsung ke overhead. Akuntansi tenaga kerja memelihara akun-akun yang berhubungan dengan beban gaji, membebankan tenaga kerja langsung ke pesanan dan membebankan tenaga kerja tidak langsung ke overhead. Akuntansi overhead mengakumulasi biaya overhead, memelihara catatan terinci atas overhead dan membebankan sebagian dari overhead ke pesanan.

2. Sistem Perhitungan Biaya Berdasarkan Proses

Perhitungan biaya berdasarkan prosesbiasanya digunakan apabila produksi yang diproduksi bersifat homogen. Dalam perhitungan biaya berdasarkan proses, bahan baku, tenaga kerja, dan overhead pabrik dibebankan ke pusat biaya. Biaya yang dibebankan ke setiap unit ditentukan dengan membagi total biaya yang dibebankan ke pusat biaya dengan total unit yang diproduksi. Jika produk dari suatu proses menjadi bahan baku dari proses berikutnya, maka biaya per unit dihitung untuk setiap proses²¹.

Sistem perhitungan biaya bertujuan untuk menentukan biaya dari barang atau jasa yang dihasilkan oleh perusahaan. Perhitungan biaya membebankan sejumlah biaya ke setiap produk sedemikian rupa sehingga merefleksikan biaya dari sumber daya yang digunakan untuk memproduksi produk tersebut.

2.4 Efisiensi

2.4.1 Pengertian Efisiensi

Efisiensi merupakan ukuran dari tingkat keberhasilan sebuah kegiatan atau aktivitas yang dinilai dengan berdasarkan besaran sumber daya yang digunakan untuk mencapai hasil yang diinginkan, semakin kecil sumber daya yang digunakan dalam mencapai tujuan yang diinginkan maka dapat dikatakan proses yang dilakukan semakin efisien. Suatu kegiatan atau aktivitas dapat dikatakan efisien apabila ada perbaikan pada prosesnya, misalnya sistem pencatatan penjualan yang dilakukan kasir secara manual di perbaharui dengan menggukan sistem mesin kasa sehingga penjualan dijurnal dan di rekap secara otomatis sesuai dengan rentang waktu yang diinginkan.

Menurut Ghiselli & Brown, yang dikutip oleh Ibnu Syamsi **“istilah efisiensi mempunyai pengertian yang sudah pasti, yaitu menunjukkan**

²¹ Carter dan Usry, **Akuntansi Biaya**. Edisi Ketigabelas, Buku Satu Jakarta: Salemba Empat, 2006, hal. 127.

adanya perbandingan antara keluaran (*output*) dan masukan (*input*)”²². Sedangkan menurut Edward J. Blocher, **Perusahaan dengan operasi yang efisien tidak akan membuang sumber daya. Sebuah operasi tidak efisien jika perusahaan mengeluarkan sumber daya melebihi dari jumlah yang diperlukan”²³.**

Berdasarkan pendapat diatas, dapat disimpulkan efisiensi adalah usaha mencapai prestasi yang sebesar-besarnya dengan menggunakan kemungkinan-kemungkinan yang tersedia (material, mesin, dan manusia) dalam tempo yang sependek-pendeknya, didalam keadaan yang nyata (sepanjang keadaan itu bisa berubah) tanpa mengganggu keseimbangan antara faktor-faktor tujuan, alat, tenaga dan waktu. Efisiensi adalah perbandingan terbaik antara suatu hasil dengan usahanya.

2.4.2 Tujuan dan Manfaat Efisiensi

Efisiensi ini sering dilakukan pada segala macam bidang kehidupan manusia yang tentunya mempunyai tujuan ialah sebagai alasan dilakukannya efisiensi. Secara umum, tujuan dan manfaat efisiensi ini ialah sebagai berikut:

- a) Untuk mencapai sebuah hasil atau tujuan sesuai dengan yang diharapkan
- b) Untuk menghemat atau juga mengurangi penggunaan sumber daya didalam melakukan aktivitas atau kegiatan.

²² Ibnu Syamsi, Efisiensi, **Sistem, dan Prosedur Kerja**, Bumi Aksara, Jakarta, 2004, hal.4

²³ Edward J. Blocher, **Op. Cit.**, hal.725

- c) Untuk bisa memaksimalkan penggunaan segala sumber daya yang di punya sehingga tidak ada yang terbuang dengan percuma.
- d) Untuk bisa meningkatkan kinerja suatu unit kerja sehingga hasil atau outputnya semakin maksimal.
- e) Untuk bisa memaksimalkan keuntungan yang mungkin didapatkan.

Dari penjelasan diatas kita mengetahui bahwa tujuan dan manfaat dari segala macam upaya efisiensi ini adalah untuk mencapai efisiensi optimal.

2.4.3 Syarat-Syarat Tercapainya Efisiensi

Manusia itu selalu berupaya untuk dapat melakukan efisiensi dalam segala aspek bidang kehidupan. Supaya efisiensi tersebut dapat dikatakan berhasil maka harus memenuhi beberapa syarat berikut;

1. Berhasil guna

Suatu kemampuan sebuah unit kerja dalam mendatangkan hasil serta manfaat. Contohnya seperti; barang yang di produksi bermanfaat bagi masyarakat.

2. Ekonomis

Merupakan suatu tindakan untuk bisa mendapatkan input (barang atau jasa) yang berkualitas dengan tingkat pengeluaran sekecil mungkin.

2.4.4 Jenis dan Contoh Efisiensi

Berdasarkan pemahaman tentang pengertian efisiensi, perlu untuk mengetahui contoh efisiensi yang sering dilakukan oleh manusia. Dibawah ini merupakan beberapa contoh efisiensi adalah sebagai berikut:

1. Efisiensi optimal

Efisiensi optimal merupakan suatu perbandingan terbaik antara pengorbanan yang dilakukan untuk bisa mendapatkan suatu hasil yang diharapkan. Contohnya; seorang manajer mencapai suatu output/hasil produktivitas (*performance*) yang lebih tinggi jika dibandingkan dengan masukan-masukan (tenaga kerja, uang, waktu dan bahan) yang dipakai.

2. Efisiensi dengan tolak ukur

Efisiensi dengan tolak ukur merupakan suatu perbandingan antara hasil minimum yang ditentukan dengan hasil riil yang dicapai. Dimana dapat dikatakan efisien itu apabila hasil riil lebih besar dari angka minimum yang ditentukan. Contohnya; misanya satu pabrik tahu melakukan produksi dengancara manual diganti dengan sistem otomatis atau mesin cetak, apabila hasil menggunakan mesin cetak lebih besar daripada yang diharapkan maka sistem tersebut dapat dikatakan efisiensi.

2.5 Profitabilitas

2.5.1 Pengertian Profitabilitas

Profitabilitas atau kemampuan memperoleh laba adalah suatu ukuran dalam persentase yang digunakan untuk menilai sejauh mana perusahaan mampu menghasilkan laba pada tingkat yang dapat diterima. Profitabilitas suatu perusahaan dapat dinilai melalui berbagai cara tergantung pada laba dan aset atau modal yang akan diperbandingkan satu dengan lainnya.

Menurut Agus Sartono bahwa:

Profitabilitas merupakan rasio yang mengukur kemampuan perusahaan untuk menghasilkan laba baik dalam hubungannya dengan penjualan,

asset maupun laba bagi modal sendiri. Dengan demikian bagi investor jangka panjang akan sangat bekepentingan dengan analisis profitabilitas ini misalnya bagi pemegang saham akan melihat keuntungan yang benar-benar akan diterima dalam bentuk dividen.²⁴

Rasio yang menggambarkan kemampuan perusahaan menghasilkan laba disebut juga *operating ratio*. Beberapa jenis rasio rentabilitas atau profitabilitas, adalah sebagai berikut:

1. Margin Laba (*Profit Margin*)

Angka ini menunjukkan beberapa besar persentase pendapatan bersih yang diperoleh dari setiap penjualan. Semakin besar rasio ini semakin baik karena dianggap kemampuan perusahaan dalam mendapatkan laba cukup tinggi.

2. Aset turn over (*Return on aset*)

Rasio ini menggambarkan perputaran aktiva diukur dari volume penjualan. Semakin besar rasio ini semakin baik. Hal ini berarti bahwa aktiva dapat lebih cepat berputar dan meraih laba.

3. Return on Investment (*Return on Equity*)

Rasio ini menunjukkan berapa persen diperoleh laba bersih bila diukur dari modal pemilik. Semakin besar semakin bagus.

4. *Return on Total Aset*

Rasio ini menunjukkan berapa besar laba bersih diperoleh perusahaan bila diukur dari nilai aktiva.

5. *Basic Earning Power Ratio*

Rasio ini menunjukkan kemampuan perusahaan memperoleh laba diukur dari jumlah laba sebelum dikurangi bunga dan pajak dibandingkan dengan total aktiva. Semakin besar rasio ini semakin baik.

²⁴Agus Sartono, **Manajemen Keuangan Teori dan Aplikasi**, Edisi 4, BPFE: Yogyakarta, 2012, hal. 122

6. *Earning Per Share*

Rasio ini menunjukkan berapa besar kemampuan per lembar saham menghasilkan laba.

7. *Contribution Margin*

Rasio ini menunjukkan kemampuan perusahaan melahirkan laba yang akan menutupi biaya-biaya tetap atau biaya operasi lainnya.

8. Rasio rentabilitas

Ini bisa juga digambarkan dari segi kemampuan karyawan, cabang, aktiva tertentu dalam meraih laba.

Profitabilitas juga dapat dijadikan alat evaluasi kinerja manajemen untuk mengetahui apakah mereka telah bekerja efektif atau tidak. Jika berhasil mencapai target yang telah ditentukan, mereka dikatakan telah berhasil namun jika sebaliknya dikatakan gagal. Kegagalan ini harus diselidiki dimana letak kesalahan dan kelemahannya sehingga kejadian tersebut tidak terulang kembali. Oleh karena itu, rasio profitabilitas juga sering disebut sebagai salah satu alat ukur kinerja manajemen.

2.5.2 Tujuan dan Manfaat Rasio Profitabilitas

Rasio profitabilitas tidak hanya bermanfaat untuk perusahaan saja, melainkan juga pihak luar dari perusahaan. Tujuan rasio profitabilitas secara keseluruhan yaitu:

1. Untuk mengukur kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba selama periode tertentu.
2. Untuk menilai posisi laba perusahaan tahun sebelumnya dengan tahun sekarang.

3. Untuk menilai perkembangan laba dari waktu ke waktu.
4. Untuk mengukur seberapa besar jumlah laba bersih yang akan dihasilkan dari setiap rupiah dana yang tertanam dalam total aset.
5. Untuk mengukur seberapa besar jumlah laba bersih yang akan dihasilkan dari setiap rupiah dana yang tertanam dalam total ekuitas.
6. Untuk mengukur margin laba kotor atas penjualan bersih.
7. Untuk mengukur margin laba operasional atas penjualan bersih.
8. Untuk mengukur margin laba bersih atas penjualan bersih.

Sedangkan manfaat yang diperoleh dari rasio profitabilitas yaitu:

1. Mengetahui besarnya tingkat laba yang diperoleh perusahaan dalam satu periode.
2. Mengetahui posisi laba perusahaan tahun sebelumnya dengan tahun sekarang.
3. Mengetahui perkembangan laba dari waktu ke waktu.
4. Mengetahui besarnya laba bersih sesudah pajak dengan modal sendiri.
5. Mengetahui produktivitas dari seluruh dana perusahaan yang digunakan baik modal pinjaman maupun modal sendiri.

2.5.3 Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Profitabilitas

Profitabilitas adalah rasio yang mengukur kemampuan perusahaan menghasilkan laba. Rasio profitabilitas (*profitability ratio*) menunjukkan pengaruh gabungan dari likuiditas, manajemen aktiva, dan utang terhadap hasil operasi. Adapun faktor-faktor yang dapat mempengaruhi profitabilitas suatu perusahaan antara lain:

1. *Current Ratio* (CR)

Rasio yang digunakan untuk mengukur kemampuan perusahaan dalam memenuhi kewajibannya. Semakin rendahnya nilai dari CR, maka akan mengindikasikan ketidakmampuan perusahaan dalam memenuhi kewajiban jangka pendeknya, sehingga hal ini dapat mempengaruhi tingkat profitabilitas perusahaan, di mana perusahaan yang tidak mampu memenuhi kewajibannya akan dikenai beban tambahan atas kewajibannya.

2. *Total Asset Turnover (TATO)*

Merupakan rasio yang digunakan untuk mengukur efektivitas penggunaan aset dalam menghasilkan pendapatan dari penjualan. Semakin efisien suatu perusahaan dalam menggunakan asetnya untuk memperoleh pendapatan, maka akan menunjukkan semakin baiknya profit yang akan diterima, dan sebaliknya, ketidakefisienan perusahaan dalam menggunakan aset yang dimiliki hanya akan menambah beban perusahaan berupa investasi yang tidak mendatangkan keuntungan.

3. *Debt To Equity Ratio (DER)*

Merupakan rasio yang digunakan untuk mengukur tingkat penggunaan hutang terhadap total aset yang dimiliki. Semakin tingginya jumlah hutang yang digunakan untuk membeli aset akan menyebabkan semakin tingginya bunga pinjaman yang akan ditanggung oleh perusahaan, sehingga akan menjadi permasalahan pada semakin rendahnya jumlah laba yang mampu diperoleh.

4. *Debt Ratio (DR)*

Merupakan rasio perbandingan hutang terhadap ekuitas perusahaan atau kondisi yang menunjukkan kemampuan perusahaan memenuhi kegiatan operasionalnya dengan menggunakan modal sendiri.

5. Pertumbuhan Penjualan dan Ukuran Perusahaan

Tingkat pertumbuhan penjualan dapat juga mempengaruhi profitabilitas perusahaan. Semakin tingginya penjualan bersih yang dilakukan oleh perusahaan dapat mendorong semakin tingginya laba kotor yang mampu diperoleh, sehingga dapat mendorong semakin tingginya profitabilitas perusahaan. Demikian dengan besarnya ukuran perusahaan, maka akan mencerminkan semakin besarnya sumber daya yang tersedia untuk memenuhi permintaan produk. Di samping itu, dengan semakin besarnya ukuran dari sebuah perusahaan, maka perusahaan memiliki kesempatan untuk menjangkau pangsa pasar yang lebih luas untuk melakukan pemasaran produknya, sehingga membuka peluang diperolehnya laba yang semakin tinggi.

2.6 Hasil-Hasil Peneliti Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu yang peneliti temukan dari berbagai sumber baik dalam bentuk *e-journal*, jurnal dan skripsi terdahulu yang berkaitan dengan judul penelitian deskriptif yang penulis ajukan. Penelitian terdahulu ini harapannya nanti dapat menjadi referensi serta bahan data sekunder untuk penelitian penulis nantinya. Berikut beberapa penelitian terdahulu yang penulis temukan mengenai penerapan ABM tertera pada Tabel 2.1.

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

| No. | Nama Peneliti | Judul Penelitian | Metode Penelitian | Hasil Penelitian | Persamaan dan Perbedaan |
|-----|--|--|---|---|--|
| 1 | Marcellia Helmy Sitorus, Agus T. Poputra, Treesje Runtu (2014) | Penerapan <i>Activity Based management</i> untuk meningkatkan efisiensi pada hotel Sahid Kawanua Manado | Penelitian yang digunakan bersifat deskriptif | Hasil penelitian menunjukkan pada divisi <i>room</i> ditemukan aktivitas tak bernilai tambah yang cukup besar dan setelah dilakukan manajemen aktivitas, maka biaya tak bernilai tambah dapat direduksi dengan menerapkan metode <i>Activity Based Management</i> . Manajemen dapat melakukan pengurangan biaya tak bernilai tambah, sehingga dapat menciptakan efisiensi. | Persamaannya sama-sama menggunakan Metode perhitungan <i>Activity Based Management</i> . Sedangkan perbedaannya pada objek penelitian |
| 2 | Meiny Parengkuan (2013) | Identifikasi <i>non value added Activity</i> melalui <i>activity based management</i> untuk meningkatkan efisiensi Hotel Sedona Manado | Penelitian yang digunakan Bersifat deskriptif | Dengan menerapkan metode <i>Activity Based Management</i> , Hotel Sedona Manado melakukan pengurangan biaya tidak bernilai tambah sehingga hal ini dapat menciptakan efisiensi tanpa harus mengurangi kualitas pelayanan yang diberikan pihak Hotel Sedona Manado kepada para pelanggan dan dengan menggunakan <i>Activity-Based Management</i> maka total biaya di divisi <i>room</i> Hotel Sedona Manado dapat berkurang sebanyak | Persamaannya sama-sama menggunakan Metode <i>Activity Based Management</i> . Sedangkan perbedaannya pada objek penelitian |

| | | | | | |
|---|---|---|--|---|--|
| | | | | Rp. 129.030.624,92 dari Rp.1.272.182.106,80 menjadi Rp.1.143.151.481,88. | |
| 3 | Afian Gunarso (2011) | Analisis penggunaan Activity Based Management (ABM) untuk Meningkatkan Efisiensi Biaya Produksi dan Profitabilitas pada Perusahaan Tahu UD. 3 S'PRIMA Kota Batu | Penelitian yang dilakukan bersifat Kualitatif dengan menggunakan studi kasus | Hasil penelitian menunjukkan bahwa masih ada aktivitas yang bernilai tambah rendah bagi perusahaan, yaitu aktivitas persiapan, Inspeksi, pemindahan, dan penggorengan tahu. Dengan menerapkan ABM pengambilan keputusan dapat lebih akurat karena data yang disediakan lebih relevan. Penerapan ABM dapat menghilangkan aktivitas yang bernilai tambah rendah sehingga dapat menghindari biaya-biaya yang tidak memberikan manfaat bagi perusahaan. | Persamaannya sama-sama menggunakan Metode Perhitungan <i>Activity Based Management</i> . Perbedaannya peneliti Variabel dependen tidak hanya efisiensi biaya produksi tapi juga meningkatkan efisiensi. |
| 4 | Dyah Mahastuti Retno Widarti, Nazaruddin M, Anizar (2013) | Peningkatan efisiensi biaya produksi dengan metode activity based management di Pt. XYZ | Jenis penelitian yang digunakan <i>applied research</i> | Dengan menggunakan Activity Based Management, yaitu memperpendek jarak pemindahan material yang merupakan aktivitas tidak bernilai tambah, maka penghematan yang seharusnya dapat dilakukan oleh pihak manajemen PT. XYZ selama April 2012 sampai Maret 2013 adalah sebesar Rp.106.799.849 Dengan demikian tercapai efisiensi pengurangan biaya produksi sebesar 0,23%. | Persamaannya sama-sama menggunakan Metode <i>Activity Based Management</i> |

| | | | | | |
|---|--|--|---|--|---|
| 5 | Reika Fichristika Kutika, David. P.E. Saerang, Natalia Y.T Gerungai (2018) | Analisis <i>Non Value Added Activity</i> Melalui Penerapan <i>Activity Based Management</i> Untuk Meningkatkan Efisiensi PT. Indofood CBP Sukses Makmur, Tbk Cabang Bitung | Jenis penelitian yang digunakan <i>applied research</i> | Aktivitas-aktivitas tidak bernilai tambah yang terjadi pada PT. Indofood CBP Sukses Makmur, Tbk cabang Bitung yang dapat dihilangkan antara lain menyimpan tepung di gudang khusus tepung, pengecekan bumbu, minyak <i>sauce</i> dan <i>solid ingredient</i> dengan menggunakan mesin <i>rejector</i> , dan menyimpan barang jadi ke gudang khusus barang jadi. Dengan menerapkan ABM pada tahun 2016, maka penghematan yang seharusnya dapat dilakukan oleh pihak manajemen yaitu sebesar Rp 2,384,750,669.84 dan tercapainya efisiensi perusahaan dalam hal ini efisiensi biaya produksi yaitu sebesar 20,30%. | Persamaannya sama-sama menggunakan Metode Perhitungan <i>Activity Based Management</i> . Perbedaannya peneliti Variabel berfokus pada <i>Non Value Added Activity</i> dalam meningkatkan efisiensi. |
| 6 | Annisa Fatimah, Agus Arief Santoso (2020) | Peningkatan Efisiensi Biaya Melalui <i>Activity Based Management</i> | Penelitian yang digunakan analisis deskriptif kuantitatif | <ul style="list-style-type: none"> - Hasil penelitian menunjukkan bahwa Metode ABM perlu diterapkan untuk mengurangi pemborosan akibat biaya-biaya yang timbul pada aktivitas yang tidak bernilai tambah. - Menekankan kembali pentingnya menyelaraskan serta menanamkan mindset mengenai metode ABC dan metode ABM pada jajaran manajemen terutama pada departemen produksi dan departemen akuntansi agar tujuan strategis dapat dicapai bersama-sama. | Persamaannya sama-sama menggunakan Metode Perhitungan <i>Activity Based Management</i> . Perbedaannya penelitian menggunakan <i>Activity Based Costing</i> dalam membuat perbandingan efisiensi biaya. |

| | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|
| | | | | Tidak hanya sampai disitu saja, perlunya niat yang ekstra dan konsisten mengadosi penggunaan metode perhitungan harga pokok produksi metode ABC dan ABM. | |
|--|--|--|--|--|--|

Sumber: Hasil olahan penulis sendiri (2021)

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Desain Penelitian

Desain penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif yang desainnya bersifat umum serta fleksibel atau berkembang sesuai dengan situasi dilapangan. Metode ini berkenaan dengan interpretasi terhadap data yang ditemukan dilapangan oleh peneliti sebelumnya. Desain penelitian kuantitatif biasanya menggunakan angka-angka untuk dianalisis sesuai dengan tujuan pembahasan yang akan dicapai dalam penelitian ini yaitu untuk menganalisis efisiensi biaya dalam meningkatkan laba dengan cara menghilangkan aktivitas tidak bernilai tambah selama proses produksi.

3.2 Jenis Data Penelitian

Jenis data dalam penelitian ini adalah berupa tekstual atau konsep-konsep, karena penelitian ini merupakan sebuah studi literatur. Dengan demikian aspek-aspek yang peneliti analisis meliputi definisi, konsep, kajian teoritis, pandangan, dan data biaya produksi dan laba dari suatu contoh yang terdapat dalam literatur yang relevan dengan judul penelitian.

Dalam melakukan penelitian, peneliti menggunakan studi kepustakaan. Beberapa sumber kepustakaan yang peneliti gunakan diantaranya merupakan jurnal, skripsi, serta buku yang relevan dari berbagai sumber.

3.3 Sumber Data Penelitian

Sumber data penelitian ini merupakan faktor yang penting menjadi pertimbangan dalam penentuan metode pengumpulan data. Adapun sumber data dalam penelitian ini adalah sumber data sekunder. Menurut Sugiyono, **“Data sekunder merupakan sumber yang tidak langsung memberikan data kepada pengumpul data, misalnya lewat orang lain atau lewat dokumen”**.²⁵ Data sekunder umumnya merupakan data yang diperoleh dari literatur atau menggunakan cara studi pustaka dengan tujuan mengumpulkan data informasi dengan bantuan bermacam-macam materi yang terdapat diruang perpustakaan, maupun dari berbagai *e-journal*.

3.4 Metode Penelitian dan Pengumpulan Data.

3.4.1 Metode penelitian

Metode penelitian adalah suatu cara yang ditempuh dalam pengumpulan data informasi yang berguna untuk dikembangkan guna mencapai suatu tujuan. Adapun metode penelitian yang digunakan dalam pengumpulan data skripsi ini yaitu melalui penelitian kepustakaan (*library research*).

Mardalis mengemukakan bahwa:

“Penelitian perpustakaan, bertujuan untuk mengumpulkan data dan informasi dengan bantuan bermacam-macam material yang terdapat diruangan perpustakaan, seperti buku-buku, majalah, dokumen, catatan dan kisah-kisah sejarah dan lain-lainnya”.²⁶

Penelitian kepustakaan ini dilakukan dengan cara mengumpulkan bahan penulisan melalui suatu kegiatan membaca serta mempelajari pustaka yang berhubungan dengan masalah yang dibahas, sumber jurnal serta teori lainnya yang turut mendukung dalam penelitian ini.

3.4.2 Metode Pengumpulan Data

²⁵Sugiyono, **Metode Penelitian: Kuantitatif, Kualitatif, Dan R&D**, Edisi Terbaru, Alfabeta, Bandung, 2016, hal.225.

²⁶ Mardalis, **Metode Penelitian: Suatu Pendekatan Proposal**, Edisi Pertama, Cetakan Kesepuluh: PT Bumi Aksara, Jakarta, 2008, hal. 28.

Metode pengumpulan data yang dipergunakan penulis yaitu metode dokumentasi yang dilakukan dengan pengambilan atau pengumpulan data dari suatu jurnal, buku-buku atau bahan-bahan yang tertulis untuk suatu teori-teori dalam penulisan sesuai dengan judul skripsi.

3.5 Metode Analisis Data

Metode penelitian merupakan cara atau alat yang digunakan oleh peneliti untuk menjawab serangkaian pertanyaan yang dirumuskan dalam rumusan masalah. Metode analisis data yang digunakan untuk menganalisis data yang telah dikumpulkan adalah metode analisis deskriptif. Metode penelitian ini dikategorikan sebagai penelitian deskriptif, karena pendekatan yang dilakukan adalah pendekatan deskriptif kuantitatif. Studi deskriptif yaitu mengumpulkan data sebanyak banyaknya mengenai faktor-faktor yang merupakan pendukung terhadap penelitian dan laporan dari deskriptif akan berupa kutipan kutipan data untuk memberikan gambaran penyajian pada laporan tersebut.

Dalam penelitian ini peneliti mengumpulkan data yang berkaitan dengan penerapan ABM dalam meningkatkan efisiensi biaya produksi dan profitabilitas. Dengan demikian, penulis menganalisis data secara teoritis sesuai dengan topik pembahasan, kemudian dilanjutkan dengan mencari data berupa contoh empiris yang relevan ataupun mendukung terhadap topik yang dibahas. Setelah menganalisis data, penulis melakukan interpretasi atau penafsiran terhadap data untuk memperoleh kesimpulan setelah melakukan perbandingan antara teori dengan pelaksanaan ABM pada perusahaan.

