

Mungkinkah untuk Menerapkan *Activity Based Costing/Management* pada Organisasi Pemerintah? Sebuah Tinjauan Pustaka

Sudarman Ifolala Sarumaha¹
M. Muflik Teguh Yuli Pitoyo²

^{1,2}Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Airlangga, Indonesia

*Correspondences: sudarman.ifolala.sarumaha-2021@feb.unair.ac.id

ABSTRAK

Sebagai salah satu alat manajemen pada organisasi sektor swasta, *Activity Based Costing/Management* (ABC/M) menyediakan informasi dan pengetahuan untuk membuat keputusan. Penelitian bertujuan untuk mengusulkan gagasan kemungkinan implementasi ABC/M pada organisasi pemerintah. Penelitian dilakukan menggunakan pendekatan *Systematic Literature Riview*. Penulis mengumpulkan berbagai artikel baik dari jurnal bereputasi maupun prosiding menggunakan database Google Scholar. Pemilihan artikel disesuaikan dengan kriteria inklusi dan eksklusi yang telah ditetapkan. Sebanyak 30 artikel terpilih dianalisis dan disintesa. Hasil temuan menunjukkan bahwa sistem ABC/M sangat mungkin untuk diterapkan pada organisasi sektor pemerintah. Berkaca dari keberhasilan implementasi metode ABC/M di sektor publik penulis menemukan ternyata proses implementasinya tidak mudah. Hal ini didukung dari temuan berbagai tantangan dan hambatan yang beranekaragam yang dihadapi oleh organisasi sektor publik. Penelitian ini berkontribusi untuk meyakinkan para pengambil kebijakan bahwa metode ABC/M dapat diimplementasikan dan secara teoritis berkontribusi dalam memperkaya literatur teori ABC/M di sektor publik khususnya di sektor pemerintah.

Kata Kunci: Activity-Based Costing (ABC); Activity-Based Management (ABM); Organisasi Pemerintah

Is It Possible to Completely Implement Activity Based Costing/Management in Government Organizations? A Literature Review

ABSTRACT

As one of the management tools in private sector organizations, Activity Based Costing/Management (ABC/M) provides information and knowledge to make decisions. This study aims to propose an idea of the possibility of implementing ABC/M in government organizations. The research was conducted using a Systematic Literature Review approach. The author collects various articles from reputable journals and proceedings using the Google Scholar database. The selection of articles was adjusted to predetermined inclusion and exclusion criteria. A total of 30 selected articles were analyzed and synthesized. The findings show that the ABC/M system is very likely to be applied to government sector organizations. Reflecting on the successful implementation of the ABC/M method in the public sector, the authors found that the implementation process was not easy. This is supported by the findings of various challenges and obstacles faced by public sector organizations. This research contributes to convincing policy makers that the ABC/M method can be implemented and theoretically contributes to enriching the ABC/M theoretical literature in the public sector, especially in the government sector.

Keywords: Activity-Based Costing (ABC); Activity-Based Management (ABM); Government Organizations

Artikel dapat diakses : <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>



e-ISSN 2302-8556

Vol. 33 No. 5
Denpasar, 26 Mei 2023
Hal. 1345-1359

DOI:
10.24843/EJA.2023.v33.i05.p15

PENGUTIPAN:
Sarumaha, S. I., & Pitoyo, M. M. T. Y. (2023). Mungkinkah untuk Menerapkan *Activity Based Costing/Management* pada Organisasi Pemerintah? Sebuah Tinjauan Pustaka. *E-Jurnal Akuntansi*, 33(5), 1345-1359

RIWAYAT ARTIKEL:
Artikel Masuk:
3 Maret 2023
Artikel Diterima:
25 Mei 2023

PENDAHULUAN

Tuntutan masyarakat terhadap kinerja organisasi pemerintah semakin meningkat, mereka menyuarakan gagasan *do more with less* (Fabian, 2002; Webster & Cokins, 2020). Organisasi pemerintah tidak berorientasi mencari laba seperti pada organisasi swasta, sehingga mereka cenderung kurang memiliki inisiatif menjalankan kegiatan operasional secara efektif dan efisien dibanding organisasi swasta. Bahkan organisasi pemerintah cenderung berpikiran bagaimana menghabiskan anggaran daripada meningkatkan kualitas layanan. Proporsi pengeluaran *overhead* yang berkaitan dengan anggaran telah meningkat secara signifikan akhir-akhir ini (Segovia, 2014). Hal ini memicu potensi bagi pejabat publik untuk melakukan tindakan korupsi. Namun perspektif seperti itu seharusnya diubah, meskipun tidak berorientasi laba, organisasi pemerintah seharusnya berorientasi layanan yang maksimal dan berkualitas kepada masyarakat. Activity-Based Costing/ Management (ABC/M) telah menjadi salah satu alat manajemen pendukung paling efektif di lingkungan pemerintahan (Fabian, 2002).

Dalam perkembangannya, penerapan ABC/M saat ini lebih banyak di dominasi pada organisasi swasta. Simanjuntak (2016) menjelaskan bahwa sejak tahun 1990an, banyak perusahaan besar di dunia menerapkan ABC/M, seperti Hewlett-Packard dan Tektronix di Amerika, Siemens di Jerman, dan Ericsson di Swedia. Pada tahun 2004, dari 400 perusahaan Australia yang bergerak di bidang manufaktur dan jasa, lebih dari 75 persen memilih menggunakan Activity-Based Costing (ABC). Di Republik Ceko, Pokorná (2016) menyampaikan bahwa ekspansi ABC/M pada perusahaan telah berkembang menjadi 22 persen pada tahun 2013. Kemampuan ABC dalam memberikan informasi rinci mengenai biaya layanan sangat penting untuk pengambilan keputusan manajemen sehingga membuat ABC dilirik sebagai alat untuk mengatasi isu efisiensi dan efektivitas. ABC adalah jantung perspektif ABM, yang meliputi perencanaan, penganggaran, evaluasi, dan keputusan manajemen (Brown et al., 1999). Meskipun ABC dengan cepat diadopsi oleh perusahaan di banyak industri, tetapi juga diadopsi oleh organisasi pemerintahan dan organisasi lain seperti lembaga keuangan atau sektor jasa (Brown et al., 1999; Kumar & Mahto, 2016).

Penelitian Carmo & Padovani (2012) yang dilakukan di Sekretaris Anggaran Federal, Pemerintah Brasil, menunjukkan kebutuhan sistem kontrol berdasarkan struktur informasi biaya yang terperinci sebagai dukungan terbaik untuk pengelolaan sektor publik. De Souza Amaral et al. (2020) menunjukkan bahwa ABC adalah metode paling memadai untuk menganalisis biaya layanan di sektor publik. Metode ABC mengalokasikan biaya yang berkaitan dengan sumber daya manusia dan material sehingga dapat menghindari pengalokasian biaya yang sewenang-wenang. Tuccillo & Agliata (2018) menyarankan penggunaan metode ABC pada organisasi sektor publik karena mampu mendukung proses pengambilan keputusan dan menginformasikan kepada manajemen mengenai sumber daya yang dibutuhkan. Informasi yang diperoleh memungkinkan untuk mengidentifikasi proses mana yang lebih mahal dan alternatif evaluasi untuk membuat biaya di sektor publik menjadi lebih murah (De Souza Amaral et al., 2020). Penelitian Arnaboldi & Lapsley (2003) menekankan pentingnya mengidentifikasi biaya riil yang terkait dengan penyediaan layanan,

menunjukkan bahwa ABC adalah alat penting untuk manajemen keuangan yang baik. Dengan demikian, organisasi swasta maupun publik dapat menggunakan alat ini untuk mengontrol dan mengatur aktivitasnya.

Metode ABC merupakan pendekatan untuk memecahkan masalah sistem manajemen biaya tradisional (Chea, 2011). Sistem akuntansi biaya tradisional seringkali tidak dapat mengidentifikasi dengan benar biaya proses yang sebenarnya. Akibatnya, manajer tidak dapat membuat keputusan yang tepat atau membuat keputusan berdasarkan data yang tidak akurat. Penelitian terdahulu (Nuhu et al., 2017; Sorros et al., 2017) melaporkan bahwa tingkat adopsi praktik akuntansi manajemen masih rendah di organisasi sektor publik. Organisasi sektor publik masih nyaman menggunakan metode yang lama atau tradisional. Sorros et al. (2017) menemukan permasalahan utama rendahnya praktik adopsi akuntansi manajemen di organisasi sektor publik yaitu kurangnya sumber daya manusia terlatih serta biaya yang mahal. Sedangkan Abdul Wahab et al. (2018) mengemukakan dua alasan penyebabnya yaitu pertama proses dari teknik ABC itu sendiri sangat kompleks dan kedua kompleksitas organisasi sektor publik. Oleh karena itu, penelitian ini bertujuan untuk menyajikan gagasan kemungkinan implementasi ABC/M pada organisasi sektor publik khususnya organisasi pemerintah.

Penelitian mengenai praktik ABC, ABM, maupun ABC/M di organisasi sektor publik sebelumnya telah dilakukan, diantaranya Sorros et al. (2017) menyelidiki potensi lembaga pendidikan dalam menerapkan metode ABC. Hasil temuan menunjukkan bahwa sebagian besar lembaga pendidikan di Yunani kesulitan mengalokasikan biaya secara akurat dan tidak mampu menerapkan metode ABC. Abdul Wahab et al. (2018) menemukan bahwa proses pengembangan sistem ABC di Departemen Umum Akuntan Malaysia membutuhkan waktu yang cukup lama. Priyatmo & Akbar (2019) menganalisis penerapan metode ABC di salah satu Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) Jakarta menunjukkan bahwa metode ABC dapat digunakan untuk menghitung biaya produk per unit di KPPN Jakarta. Penelitian lainnya membahas ABC/M ke dalam mode Result-Based Budgeting (Segovia, 2014); manfaat implementasi ABC/M di sektor publik (Fabian, 2002; Pokorná, 2016); evaluasi kemajuan dan tantangan penerapan sistem ABC di sektor publik (Arnaboldi & Lapsley, 2003; Carmo & Padovani, 2012; Oseifuah, 2014; Vazakidis et al., 2010); penggunaan ABC/M di organisasi sektor swasta (Chea, 2011; Pratama et al., 2017); hambatan dan tantangan implementasi ABC/M di perguruan tinggi (Hamid, 2021).

Hasil penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa praktik ABC/M di sektor publik khususnya di sektor pemerintahan masih sangat jarang dilakukan. Sejauh pengamatan penulis penelitian yang membahas secara mendalam mengenai adopsi dan implementasi ABC/M pada organisasi pemerintah masih jarang ditemukan. Penulis setuju dengan pernyataan Gosselin & Journeault (2021) yang mengemukakan bahwa meskipun metode ABC/M sudah dikenal luas dan menjadi topik berbagai penelitian di organisasi sektor swasta, akan tetapi masih jarang penelitian yang mendokumentasikan adopsi dan penerapan ABC/M di sektor publik khususnya di organisasi pemerintah. Hal ini yang memotivasi penulis untuk menyajikan gagasan kemungkinan implementasi metode ABC/M

pada organisasi pemerintah. Penelitian ini diharapkan memberikan kontribusi kepada pengambil kebijakan di organisasi pemerintah yang akan mengimplementasikan ABC/M. Selain itu, penelitian ini memberikan kontribusi secara teoritis dalam memperkaya literatur teori ABC/M di sektor publik khususnya di sektor pemerintahan.

Sisa penelitian ini terbagi menjadi tiga bagian, bagian berikutnya menjelaskan tentang metode penelitian yang digunakan yaitu literature review. Penelitian ini mengumpulkan penelitian yang sudah ada tentang adopsi dan implementasi ABC/M di organisasi swasta maupun publik. Metode penelitian ini dipilih agar penelitian memiliki wawasan luas dalam membahas implementasi ABC/M. Bagian berikutnya menyajikan pembahasan mengenai manfaat, hambatan, tantangan, dan kemungkinan implementasi ABC/M pada organisasi pemerintah. Bagian akhir penelitian ini memberikan kesimpulan bahwa metode ABC/M dapat diadopsi oleh organisasi pemerintah, akan tetapi proses penerapan dan adaptasi metode ini tidak sederhana.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini adalah penelitian kualitatif menggunakan pendekatan *literature review* seperti beberapa penelitian terdahulu (Carmo & Padovani, 2012; Chea, 2011; Goldberg & Kosinski, 2011; Gupta & Galloway, 2003; Kumar & Mahto, 2016; Maccarrone, 1998; Oseifuah, 2014; Segovia, 2014). *Literature review* merupakan cara terbaik untuk mensintesis temuan penelitian terdahulu dalam menciptakan kerangka kerja teoretis dan membangun model konseptual (Snyder, 2019). Selain itu, literature review juga mampu memberikan gambaran umum tentang masalah atau penelitian tertentu khususnya dalam topik terkait dengan adopsi ABC/M. Menurut Snyder (2019) terdapat tiga jenis metode yang biasa digunakan dalam literature review yaitu systematic literature review, semi-systematic review dan integrative review. Penelitian ini menggunakan metode systematic literature review karena mampu mengidentifikasi dan menganalisis data dari penelitian yang telah dikumpulkan sesuai dengan kriteria yang telah ditentukan. Langkah-langkah dalam melakukan literature review penelitian ini mengacu pada penelitian Snyder (2019) yang terdiri dari empat tahapan, yaitu merancang review, melakukan review, analisis, dan menulis review.

Pada tahap pertama perancangan review, kami telah merumuskan pertanyaan penelitian sehingga dapat diidentifikasi penelitian yang relevan dengan topik, yaitu implementasi ABC/M. Pada tahap ini kami mengumpulkan berbagai penelitian yang diterbitkan dalam jurnal bereputasi dan prosiding dari database Google Scholar. Kami melakukan pencarian dengan kata kunci "activity-based costing", "activity-based management", "implementasi abc/m". Adapun pemilihan artikel relevan yang akan dimasukkan dalam tinjauan di dasarkan pada kriteria inklusi berikut: (i) artikel diterbitkan dalam jurnal bereputasi dan prosiding mulai tahun 1998-2021; (ii) artikel dipublikasikan dalam bahasa Inggris dan bahasa Indonesia; (iii) artikel membahas abc/m secara khusus di sektor publik dan pemerintah. Untuk memperkuat proses pencarian dan seleksi artikel kami juga menyertakan kriteria eksklusi sebagai berikut : (i) penelitian yang tidak membahas implementasi abc/m sebagai focus utama penelitian; (ii) penelitian yang tidak membahas tantangan dan hambatan abc/m; (iii) penelitian yang tidak

menggambarkan atau mendeskripsikan metode abc/m di sektor swasta/publik/pemerintah. Kami menggunakan kriteria inklusi dan eksklusif sebagai panduan dalam memperoleh artikel yang berkualitas dan relevan dengan topik penelitian. Selain itu, kami juga menggunakan artikel yang terbit dan tersedia dari tahun 1998-2021 untuk memperkaya literatur dan membantu kedalaman pembahasan mengenai ABC/M sehingga bisa menjawab tujuan penelitian dan sampai pada kesimpulan.

Tahap kedua kami melakukan riviur untuk menyeleksi artikel yang akan digunakan dalam penelitian ini. Proses pada tahapan ini dilakukan bersamaan setelah tahap pertama. Saat menemukan artikel yang sesuai kriteria dilakukan peninjauan secara bertahap dimulai dengan membaca abstrak dan kata kunci terlebih dahulu, kemudian membaca pendahuluan dan kesimpulan. Artikel yang tidak sesuai dengan kriteria tidak diikuti dalam analisis. Sehingga pada tahap ini setidaknya terdapat 30 artikel relevan yang kami identifikasi dan akan digunakan dalam analisis penelitian. Artikel-artikel terpilih yang kami identifikasi di antaranya, Arnaboldi & Lapsley (2003), Abdul Wahab et al. (2018), Baird (2007), Brown et al. (1999), Chea (2011), Cardos & Stefan (2011), Doyle et al. (2009), Fabian (2002), Goldberg & Kosinski (2011), Hughes (2005), Ismail (2010), (Hamid, 2021), Pokorná (2016), Sorros et al. (2017), Segovia (2014) dan Vazakidis et al. (2010), Priyatmo & Akbar (2019) secara umum membahas perkembangan, adopsi dan implementasi ABC/M; Carmo & Padovani (2012), Oseifuah (2014) dan Simanjuntak (2016) membahas mengenai tantangan dan hambatan ABC/M; De Souza Amaral et al. (2020), Gupta & Galloway (2003), Khan & Sharifi (1998), Maccarrone (1998) dan Pratama et al. (2017) menganalisis implikasi dan kegunaan sistem ABC/M; Cokins & Capusneanu (2011), Tuccillo & Agliata (2018) membahas mengenai manfaat ABC/M; Fatimah & Santoso (2020) meneliti tentang peningkatan efisiensi biaya melalui Activity Based Management; Gosselin & Journeault (2021) menganalisis peran pemangku kepentingan terhadap keberhasilan implementasi ABC/M.

Pada tahap ketiga, kami melakukan *mind mapping* melalui identifikasi tema dan diskusi pembahasan dari masing-masing artikel. Kami membaca setiap artikel dengan seksama dan memahami apa yang disampaikan oleh penulis dalam konsep yang dikemukakan. Untuk memudahkannya kami membuat ringkasan dan catatan tentang poin-poin utama yang dibahas dalam artikel. Setiap artikel yang memiliki makna, tema, ide atau pembahasan yang kurang lebih sama kami lakukan sintesa. Secara garis besar kami mendapatkan informasi terkait dengan tantangan implementasi adopsi ABC/M, manfaat adopsi ABC/M, dan perkembangan adopsi ABC/M. Tahap terakhir melakukan penulisan sintesa. Tahap ini secara detail dibahas pada bagian hasil dan pembahasan yang akan mengulas lebih dalam kemungkinan penerapan ABC/M pada organisasi pemerintah berdasarkan hasil analisis artikel terpilih yang dijadikan sebagai referensi.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Activity-Based Costing and Management (ABC/M) adalah teknik yang dikembangkan pada awal 1980-an oleh Cooper dan Kaplan dengan tujuan mengelola, mengendalikan, dan mengurangi biaya *overhead* atau biaya tidak

langsung (Segovia, 2014). Sistem ABC dan ABM muncul untuk memenuhi kebutuhan akan informasi yang akurat tentang kebutuhan biaya sumber daya masing-masing produk, konsumen dan jasa. ABC/M memodelkan penggunaan sumber daya organisasi oleh aktivitas yang dilakukan dan menghubungkan biaya aktivitas tersebut dengan output, seperti produk dan jasa (Chea, 2011). Setiap produk membutuhkan sejumlah aktivitas seperti perancangan, pengembangan, pembelian, produksi, dan pemeriksaan kualitas yang mengonsumsi sumber daya dari berbagai kategori. Pemicu biaya sering kali merupakan ukuran dari aktivitas yang dilakukan seperti jumlah unit yang diproduksi, jam kerja, jumlah pesanan diterima dan lain-lain. Dalam sistem akuntansi biaya tradisional, bahan langsung dan tenaga kerja adalah satu-satunya biaya yang dapat ditelusuri langsung ke produk. Dengan menggunakan sistem ABC, aktivitas dapat dikategorikan sebagai aktivitas bernilai tambah dan aktivitas tidak bernilai tambah (Pratama et al., 2017).

ABM berfokus pada aktivitas manajemen sebagai cara untuk terus meningkatkan nilai bagi pelanggan dan keuntungan bagi organisasi dari penyediaan nilai tersebut. ABM mencakup analisis penggerak biaya, analisis berdasarkan aktivitas, dan pengukuran kinerja, dengan menggunakan ABC sebagai sumber data utama (Cardos & Stefan, 2011). Singkatnya, ABC mengubah data menjadi informasi dan ABM menggunakan informasi yang dihasilkan untuk proses analisis dan pengambilan keputusan (Cokins & Capusneanu, 2011). ABC dan ABM bersama sama menyediakan alat dan pengetahuan untuk membuat keputusan yang berhubungan dengan penetapan harga, manajemen, dan peningkatan produk dan layanan. Mereka digunakan untuk mendapatkan pemahaman yang lebih baik tentang dinamika biaya riil dan struktur biaya operasional.

ABC juga dikenal sebagai biaya horisontal atau lintas fungsional yang dapat memberikan wawasan berbasis fakta tentang pengeluaran dan profitabilitas produk, layanan, pelanggan, distrik, jalur distribusi, dan lain-lain. Sebagai sebuah teknik, ABC berakar pada sektor industri dan sebagian besar literatur ABC membahas penggunaannya di sektor industri (Pratama et al., 2017). Namun, harus diakui bahwa kegiatan ekonomi yang signifikan dan berkembang terjadi di sektor non-industri. Penting untuk dicatat bahwa prinsip ABC berlaku untuk semua jenis bisnis. Misalnya, perusahaan jasa dalam menghadapi lingkungan perubahan mengharuskan modifikasi praktik manajemen biaya agar tetap kompetitif (Goldberg & Kosinski, 2011). Gupta & Galloway (2003) menjelaskan proses pengembangan sistem ABC/M setidaknya melibatkan: (i) identifikasi sumber daya, yaitu apa yang digunakan untuk melakukan aktivitas; (ii) identifikasi penggerak sumber daya, yaitu apa yang membebankan biaya sumber daya ke aktivitas berdasarkan biaya yang dikeluarkan; (iii) identifikasi aktivitas, yaitu pekerjaan yang dilakukan; (iv) identifikasi penggerak aktivitas, yaitu membebankan biaya aktivitas ke produk berdasarkan pola konsumsi yang unik; dan (v) identifikasi objek pekerjaan, terkait untuk apa atau untuk siapa pekerjaan dilakukan.

Menurut Cardos & Stefan (2011) ABM bersama dengan ABC memungkinkan para manajer untuk lebih memahami (a) profitabilitas produk (b) biaya proses bisnis, dan (c) bagaimana cara memperbaikinya. ABC membantu manajer memahami dengan tepat tindakan yang harus dilakukan dalam

menciptakan keuntungan bagi perusahaan. Manajer dapat menggunakan ABC untuk menganalisis banyak aspek lain dari kegiatan operasi perusahaan dengan membandingkan keuntungan yang dihasilkan oleh berbagai pelanggan, lini produk, merek, atau wilayah. Manfaat ABC/M sebenarnya adalah menyediakan data dengan berbagai detail kepada manajer dan karyawan sehingga memungkinkan untuk melihat, menganalisis, dan mengelola biaya dan aktivitas yang berada dalam kendali mereka. Doyle et al. (2009) mengemukakan bahwa alasan mengadopsi sistem ABC/M pada rumah sakit di Irlandia, yaitu, adanya informasi biaya yang lebih akurat dan perubahan mekanisme pendanaan. Dengan demikian, ABC/M dapat sangat membantu organisasi dalam peningkatan efisiensi dan efektivitas kegiatan, proses evaluasi manfaat ekonomi, evaluasi biaya produk dan penganggaran, serta pengendalian kegiatan pengembangan produk.

Baik organisasi swasta maupun publik telah mengadopsi ABC/M. Pada sektor swasta seperti yang telah dibahas oleh Pratama et al. (2017) yaitu penerapan metode activity based management (ABM) pada Perusahaan Daerah Air Minum (PDAM) Tirta Taman Sari Kota Madiun untuk mengetahui efisiensi biaya produksi dan distribusi. Sementara penerapan ABC/M pada organisasi sektor publik seperti yang dibahas oleh Fabian (2002) dan Simanjuntak (2016). Simanjuntak (2016) menjelaskan bahwa beberapa rumah sakit di Inggris merasakan banyak manfaat dengan pendekatan ABC. Menurutnya, penerapan ABC di lingkungan pemerintah daerah juga menunjukkan beberapa perkembangan yang cukup menarik karena merasakan manfaat yang sangat baik dalam praktik ABC. Departemen Pertahanan dan Departemen Transportasi Pemerintah Amerika menggunakan ABC dalam upaya untuk merangkai ulang proses-proses yang sangat kritis dalam organisasi. Fabian (2002) menjelaskan adopsi ABC/M pada Stasiun Penelitian Rocky Mountain (RMS) dari Dinas Kehutanan Amerika Serikat yang terletak di Fort Collins, Colorado, Office of Rural Economic and Community Development (RECD), dan The Natural Resources Research Center (NRRC). Pada tahun 1996, RMS melakukan inisiatif manajemen berbasis aktivitas (Activity-Based Management/ABM) untuk menganalisis keuangan, personel, dan fungsi pengadaan dan mengidentifikasi area untuk peningkatan biaya dan yang paling penting mengembangkan daftar harga layanan. Selanjutnya, Office of Rural Economic and Community Development (RECD) mengimplementasi ABC/M untuk menganalisis Management Control Process (MCP). Tujuannya adalah untuk mengidentifikasi biaya sebenarnya terhadap pengendalian manajemen, mengidentifikasi bidang-bidang yang memerlukan perbaikan dan mewujudkan penghematan biaya dari peningkatan bidang-bidang utama. Selanjutnya, yaitu The Natural Resources Research Center (NRRC), menggunakan ABC untuk membangun fasilitas operasi penelitian sumber daya alam yang mampu memberikan manfaat ilmiah dan ekonomi, mengidentifikasi layanan administrasi yang dapat dibagi atau digabungkan antar lembaga untuk mengurangi keseluruhan biaya administrasi ke NRRC, mengurangi biaya dan layanan duplikatif.

Abdul Wahab et al (2018) dalam penelitiannya tentang implementasi sistem Activity-Based Costing (ABC) di Departemen Akuntan Umum Malaysia mengemukakan bahwa implementasi sistem ABC dalam suatu organisasi akan menghasilkan perubahan besar dan transformasi sistem manajemen organisasi.

Penyelidikan terhadap persepsi kegunaan informasi ABC mengungkapkan temuan yang menarik. Hasil survei menunjukkan manfaat yang paling dominan adalah sistem ABC dapat memberikan informasi biaya yang lebih akurat, meningkatkan manajemen alokasi sumber daya dan membantu dalam mengidentifikasi aktivitas-aktivitas yang tidak bernilai tambah. Manfaat ini tentu saja dapat diterapkan pada sektor pemerintah, informasi tersebut dapat mengevaluasi kinerja organisasi berdasarkan efisiensi penggunaan sumber daya untuk menghasilkan output yang sama. Informasi biaya yang diperoleh dari sistem ABC memungkinkan pengguna dalam memberikan saran tentang bagaimana meningkatkan pengelolaan sumber daya untuk menghemat biaya. Hal ini merupakan bukti tidak langsung bahwa informasi ABC cukup berguna dalam membantu organisasi untuk meningkatkan efisiensi. Lebih lanjut Abdul Wahab et al (2018) menjelaskan bahwa informasi ABC dapat digunakan oleh Departemen Akuntan Umum Malaysia untuk mengidentifikasi dan mengeliminasi aktivitas yang tidak bernilai tambah. Penggunaan ABC dalam sektor pemerintah memberikan peluang untuk mengidentifikasi sumber daya yang kurang dimanfaatkan dan meningkatkan alokasi sumber daya.

Oseifuah (2014) berpendapat bahwa ABC diperlukan di sektor publik, seperti perguruan tinggi, untuk menerjemahkan total saldo akun buku besar ke dalam aktivitas kerja mereka. Sistem biaya tradisional yang menghasilkan informasi buku besar terlalu mendasar untuk digunakan dalam pengambilan keputusan keuangan. ABC menawarkan sebuah mekanisme yang dapat membantu perguruan tinggi menentukan cara terbaik untuk mencapai tujuan yakni dengan memantau penggunaan sumber daya. Penelitian Priyatmo & Akbar (2019) menganalisis prospek penerapan Activity Based Costing (ABC) pada organisasi pemerintah di Indonesia, mengungkapkan bahwa metode ABC dapat digunakan untuk menghitung biaya satuan produk di KPPN Jakarta. Penelitian ini berhasil menerapkan metode ABC dalam menentukan harga pokok 3 (tiga) produk, yaitu LKP, SP2D, dan LKPP. Keberhasilan ini tentu saja memberikan kemampuan bagi setiap instansi pemerintah untuk menghitung biaya satuan dari produknya. Lebih lanjut Priyatmo & Akbar (2019) mengungkapkan pentingnya analisis biaya karena berkaitan dengan biaya produk untuk setiap instansi pemerintah. Selain itu, analisis biaya berkaitan dengan produktivitas pegawai, efisiensi, evaluasi kinerja dan juga sebagai dasar perencanaan anggaran dalam membandingkan jenis dan kategori layanan yang dihasilkan oleh suatu instansi. Fatimah & Santoso (2020) menganalisis penggunaan metode ABM untuk peningkatan efisiensi biaya produksi di PT. Cakra Guna Cipta. Hasil temuannya menunjukkan bahwa penggunaan ABC dan ABM mampu mengidentifikasi aktivitas-aktivitas yang tidak bernilai tambah pada kegiatan produksi sehingga dapat menekan biaya *overhead* produksi dan menekan pemborosan.

Seperti yang ditunjukkan oleh beberapa temuan diatas, ABC/M dapat diterapkan pada berbagai sektor publik dengan cara yang berbeda untuk mencapai hasil yang berbeda. Ini adalah metode yang fleksibel dan kuat yang memiliki kemampuan unik untuk memberikan informasi biaya yang sebenarnya. Karena tekanan meningkat dan anggaran berkurang, sektor publik khususnya di pemerintahan membutuhkan informasi ini untuk membuat keputusan dan hasil yang efektif. Dengan keberhasilan dan manfaat ini diharapkan dapat

meningkatkan kesadaran akan potensi penerapan ABC/ABM di seluruh organisasi pemerintah

Adopsi dan implementasi ABC/M di organisasi pemerintah tentu saja tidak mudah. Banyak hambatan dan tantangan yang dihadapi oleh organisasi. Bahkan tidak jarang manajer menolak penerapan ABC/M. Informasi penggerak biaya (*cost driver*) dan aktivitas yang rinci tentu akan memberikan dukungan informasi pada pengambilan keputusan manajemen yang baik. Namun, semakin luas cakupan data masukan maka semakin rumit proses yang dibutuhkan (Pokorná, 2016). Tantangan berikutnya, implementasi ABC/M mahal dan memakan waktu (Chea, 2011; Oseifuah, 2014; Pokorná, 2016). Arnaboldi & Lapsley (2003) dan Pokorná (2016) mengatakan bahwa biaya untuk implementasi ABC/M cukup besar, terutama ketika melibatkan konsultan eksternal. Selain dari sisi teknis, ternyata hambatan dan tantangan implementasi ABC/M juga bersumber dari internal organisasi sendiri. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian Chea (2011); Doyle et al. (2009); dan Oseifuah (2014) yang berpendapat bahwa keinginan untuk beralih dari sistem tradisional ke sistem ABC/M menemui keengganan di tingkat manajemen puncak. Hal ini disebabkan karena manajemen puncak merasa nyaman dengan metode lama, merasa takut terhadap perubahan, dan belum memahami manfaat yang akan diperoleh setelah mengimplementasi ABC/M.

Teknologi informasi ternyata berperan penting dalam implementasi ABC/M. Kurangnya pengembangan sistem teknologi informasi menjadi salah satu permasalahan (Doyle et al., 2009; Ismail, 2010). Ismail (2010) mengilustrasikan mengapa rumah sakit meninggalkan ABC/M, ternyata disebabkan oleh kerumitan sistem dan kesulitan dalam mengidentifikasi pemicu biaya yang sesuai. Ismail (2010) juga menjelaskan bahwa kendala implementasi ABC/M di universitas adalah kesulitan dalam mendapatkan data keuangan, data operasional, dan data pengukuran kinerja. Singkatnya, sistem akuntansi dan informasi yang merupakan bagian dari sistem informasi universitas, tidak cukup untuk mendukung upaya sistem ABM. Sistem informasi universitas hanya berfokus pada sistem pemrosesan transaksi, tetapi kurang menekankan pada sistem pemrosesan analitik. Menurut Hamid (2021) kurangnya minat manajemen untuk memperbaharui sistem dan kurangnya kesadaran akan ABC/M oleh pihak akademik merupakan alasan mengapa universitas tidak mengadopsi ABC/M. Sorros et al. (2017) mengemukakan bahwa sektor pendidikan di Yunani kekurangan data sehingga membutuhkan analisis biaya yang lebih akurat untuk meminimalkan biaya *overhead*. Lembaga-lembaga tersebut menunjukkan kesulitan dalam mengalokasikan biaya secara akurat dan tidak sepenuhnya menyadari pentingnya ABC sebagai alat pengambilan keputusan. Implementasi ABC/M di Skotlandia melalui jalan yang cukup panjang akibat kurangnya keahlian, sumber daya yang terbatas, tidak adanya budaya yang mendukung ABC (Arnaboldi & Lapsley, 2003).

Salah satu faktor mengapa organisasi sektor publik merasa sulit untuk mengadopsi praktik manajemen akuntansi sektor swasta yaitu karena kompleksitas kegiatan operasional. Fakta ini tentu saja berlaku bagi organisasi sektor pemerintah yang memiliki kompleksitas kegiatan operasional dan kegiatan yang beraneka ragam (Abdul Wahab et al., 2018). Tantangan ditemukan dalam penelitian-penelitian sebelumnya (Abdul Wahab et al., 2018; Arnaboldi & Lapsley,

2003; Baird, 2007; Sorros et al., 2017). Contohnya dalam penelitian Abdul Wahab et al. (2018) menemukan bahwa kompleksitas operasional terhadap proses penerapan sistem ABC di Departemen Akuntan Umum Malaysia menjadi permasalahan, terutama pada tahap perancangan. Kompleksitas operasional dapat mempersulit proses identifikasi aktivitas dan pemicu biaya. Arnaboldi & Lapsley (2003) menyatakan bahwa kompleksitas aktivitas dalam organisasi sektor publik yang memulai adopsi sistem ABC akan membutuhkan konsultan eksternal dengan keahlian yang relevan untuk membantu mengembangkan sistem ABC. Dengan cara ini, waktu pengembangan sistem ABC dapat dikurangi. Namun, dalam kasus di Departemen Akuntan Umum Malaysia, proses pengembangan sistem ABC berlangsung lama meskipun telah menggunakan konsultan eksternal. Hal ini mengimplikasikan bahwa konsultan eksternal tidak dapat begitu saja menerapkan sistem tersebut ke sektor publik. Selain itu, perubahan dalam organisasi pemerintah akibat adanya politik internal menyebabkan keterlambatan dalam pengambilan keputusan serta fakta bahwa organisasi sektor pemerintah yang birokratis dan resisten terhadap perubahan serta kurang fleksibel juga menjadi tantangan penerapan ABC/M. Oseifuah (2014) berpendapat bahwa tantangan yang melekat pada adopsi ABC/M adalah resistansi terhadap perubahan, kurangnya komitmen antar departemen, kurangnya pengetahuan tentang ABC/M, adanya permasalahan dalam menentukan pemicu biaya dan mengidentifikasi aktivitas.

Hambatan dan tantangan lain yang menjadi perhatian selain isu-isu teknis dan isu-isu organisasional yang dibahas dalam penelitian sebelumnya yakni regulasi terkait ABC/M. Pemerintah turut andil dalam membuat regulasi untuk mempromosikan penggunaan ABM/M sehingga dapat meningkatkan praktik adopsi ABC/M. Tanpa regulasi yang jelas mustahil untuk menerapkan ABC/M. Abdul Wahab et al. (2018) menjelaskan bahwa keputusan untuk mengadopsi sistem ABC di Departemen Akuntan Umum Malaysia dilakukan karena adanya penerapan sistem akuntansi pemerintah yang baru, yaitu Government Financial Management Accounting System (GFMAS) pada tahun 2006. Sistem Akuntansi Pemerintah yang lama masih bersifat tradisional, mencatat semua informasi biaya dan menyiapkan laporan secara manual. Sangat tidak cocok dengan GFMAS, hampir semua proses akuntansi di Departemen Akuntan Umum Malaysia harus bergantung pada data elektronik untuk menghasilkan output. Sistem GFMAS diciptakan menggantikan sistem yang lama untuk memastikan informasi biaya dihasilkan dengan cara yang efisien dan tepat waktu. Seperti yang dijelaskan sebelumnya, implementasi sistem ABC/M sangat kompleks, membutuhkan sumber daya yang bertalenta, membutuhkan waktu/proses yang panjang, dan biaya yang besar. Oleh karena itu, sebaiknya organisasi pemerintah mengimplementasi ABC/M secara bertahap dan diimplementasikan sesuai tujuan prioritas pada bagian tertentu.

Manajemen aktivitas lebih mungkin diadopsi pada organisasi yang lebih besar karena permintaan yang lebih besar untuk informasi manajemen aktivitas dan fakta bahwa organisasi yang besar lebih siap untuk melakukan praktik ABC/M (Baird, 2007). Organisasi pemerintah dengan keragaman aktivitas yang lebih besar dan proporsi biaya *overhead* tinggi berpotensi untuk mengadopsi praktik ABC/M. Meskipun informasi manajemen aktivitas dapat mengurangi

distorsi biaya, praktik tersebut hanya akan diadopsi jika informasi tersebut relevan untuk tujuan pengambilan keputusan. Karakteristik ini tidak hanya dimiliki oleh organisasi sektor swasta tetapi juga melekat pada organisasi sektor publik khususnya pemerintah. Sehingga praktik ABC/M sangat mungkin diterapkan di pemerintahan. Organisasi yang lebih inovatif akan lebih mungkin bereksperimen dengan praktik-praktik baru, seperti manajemen aktivitas. Organisasi dengan budaya berorientasi hasil cenderung tertarik pada praktik manajemen aktivitas, yang mengklaim dapat memfasilitasi perbaikan dalam proses peningkatan kinerja dan daya saing (Cokins & Capusneanu, 2011).

Kebutuhan akan informasi berkualitas dalam membuat berbagai keputusan, perencanaan dan penganggaran mengharuskan organisasi pemerintah untuk mengadopsi metode ABC/M. Konsep dan prinsip berbasis aktivitas ini menyediakan alat yang ampuh untuk menciptakan model biaya ekonomi organisasi yang valid. Dengan menggunakan "lensa ABC/M," organisasi dari semua ukuran dan jenis dapat mengembangkan model ekonomi yang valid yang diperlukan bagi para eksekutif dan manajer untuk membuat keputusan yang menciptakan nilai dan mengambil tindakan untuk meningkatkan produktivitas dan penggunaan sumber daya dan pada akhirnya untuk melayani para pemangku kepentingan dengan lebih baik (Webster & Cokins, 2020). Pola dan sistem penganggaran pemerintah saat ini masih menganggap bahwa anggaran adalah sejumlah batas pengeluaran yang telah ditentukan sebelumnya, sehingga ketika pemerintah membelanjakan anggaran yang telah dialokasikan sesuai dengan kegiatan/programnya maka anggaran tersebut telah tercapai. Dengan cara berfikir seperti ini, tujuan anggaran hanya sebagai alat kontrol, bukan sebagai alat analisis dan alokasi sumber daya (Webster & Cokins, 2020). Oleh karena itu, metode ABC/M menjadi penting untuk diadopsi oleh organisasi pemerintah karena membantu penyusunan (Maccarrone, 1998; Vazakidis et al., 2010) dan pengelolaan anggaran (Hughes, 2005) yang lebih baik. Dalam ABC/M, pengeluaran dianalisis dengan lebih rinci dan biaya dikelompokkan menurut aktivitas yang dikonsumsi. ABC/M menganalisis semua aktivitas dan memberikan informasi kepada pejabat, pimpinan atau pembuat keputusan di organisasi pemerintah tentang aktivitas yang tidak bernilai tambah atau menghabiskan lebih banyak biaya. Dengan demikian, anggaran yang disusun menjadi lebih akurat karena menggunakan rincian aktivitas dan biaya.

Implementasi metode ABC/M dalam organisasi sektor swasta terbukti lebih rumit dari yang diperkirakan sebelumnya. Demikian juga dalam organisasi sektor publik, dengan kompleksitas yang melekat implementasi ABC/M menjadi tantangan bagi pemerintah. Metode ABC/M membutuhkan niat, keterlibatan dan partisipasi dari banyak pelaku (Gosselin & Journeault, 2021). Tantangan semakin meningkat ketika dihadapkan dengan banyaknya pelaku yang beraneka ragam. Implementasi sistem ABC/M di organisasi pemerintah merupakan proses yang panjang dengan berbagai tantangan, termasuk perbaikan sistem. Namun, hal ini dapat dianggap sebagai "proses normal" yang dihadapi dalam mengimplementasikan sistem ABC/M, seperti yang telah disajikan dalam berbagai literatur (Abdul Wahab et al., 2018; Baird, 2007; Pokorná, 2016). Dari berbagai uraian literatur sebelumnya, kami berpendapat bahwa terdapat beberapa alasan mengapa organisasi pemerintah perlu mengadopsi ABC/M. Pertama

ABC/M menyediakan informasi biaya yang lebih akurat karena memperhitungkan seluruh aktivitas yang terlibat. Kedua, ABC/M meningkatkan efisiensi dan efektivitas. Dengan menggunakan ABC/M, organisasi pemerintah dapat mengidentifikasi aktivitas yang tidak memiliki nilai tambah dan menargetkan upaya peningkatan efisiensi dan efektivitas dalam proses tersebut. Hal ini dapat membantu organisasi pemerintah mengurangi biaya dan meningkatkan produktivitas. Ketiga, ABC/M membantu peningkatan transparansi. ABC/M menyediakan informasi yang lebih detail tentang biaya yang terlibat dalam layanan yang diberikan oleh organisasi pemerintah. Ini dapat membantu meningkatkan transparansi dan akuntabilitas dalam proses pengambilan keputusan di organisasi pemerintah. Terakhir, ABC/M membantu organisasi pemerintah dalam meningkatkan layanan terhadap masyarakat yakni dengan mengetahui biaya yang terlibat dalam layanan yang diberikan. Organisasi pemerintah dapat mempertimbangkan harga yang lebih tepat sesuai dengan biaya yang dilibatkan sehingga biaya yang dikenakan kepada masyarakat adil dan sesuai dengan kemampuan.

SIMPULAN

Penelitian ini mengumpulkan berbagai literatur untuk memberikan gagasan kemungkinan implementasi ABC/M pada organisasi pemerintah. Hasil temuan menunjukkan bahwa sistem ABC/M sangat mungkin untuk diterapkan pada organisasi sektor pemerintah. Sebagai salah satu alat manajemen pada sektor swasta, ABC/M menjadi solusi atas tuntutan masyarakat yang tinggi terhadap organisasi pemerintah untuk bekerja lebih efektif dan efisien. Tentu saja proses implementasi ABC/M di organisasi pemerintah tidak mudah. Hal ini didukung oleh temuan berbagai tantangan dan hambatan yang dihadapi oleh organisasi sektor publik seperti tingginya biaya implementasi ABC/M, resistansi terhadap perubahan, kurangnya dukungan pimpinan, kurangnya kerja sama dan komitmen antar instansi, kurangnya pengetahuan mengenai ABC/M, masalah dalam mendefinisikan pemicu biaya, masalah dalam mengidentifikasi aktivitas, dan tingginya biaya konsultasi. Terlepas dari tantangan dan hambatan tersebut, penelitian ini menemukan bahwa metode ABC/M dapat diimplementasikan di organisasi pemerintah karena memiliki keragaman aktivitas yang lebih besar dan proporsi biaya *overhead* tinggi seperti yang dimiliki oleh organisasi sektor swasta.

Penelitian ini berusaha menguraikan alasan yang ditemukan dari berbagai literatur agar pemerintah perlu mengadopsi ABC/M, di antaranya menemukan bahwa metode ABC/M menyediakan informasi biaya yang lebih akurat, meningkatkan efisiensi dan efektivitas, meningkatkan transparansi, menghasilkan pengendalian biaya yang lebih baik, pengambilan keputusan yang tepat dan meningkatkan kepuasan masyarakat. Dengan dukungan anggaran dan sumber daya yang besar, pemerintah dapat melakukan peningkatan sistem teknologi dan informasi, peningkatan kemampuan sumber daya manusia, dan menyewa konsultan eksternal. Berkaca dari keberhasilan implementasi metode ABC/M di sektor publik penulis menemukan ternyata tidak semua organisasi mengikuti jalur yang sama. Harus disesuaikan dengan keunikan, struktur, kemampuan, dan kebutuhan dari organisasi. Informasi ABC/M harus memenuhi kebutuhan para pengambil keputusan maupun pelaku dalam organisasi pemerintah serta

mendukung upaya dalam menciptakan nilai bagi semua kalangan. Uraian mengenai keberhasilan dan manfaat dalam penelitian ini diharapkan dapat meningkatkan kesadaran akan potensi penerapan ABC/ABM bagi organisasi pemerintah.

Dalam proses analisis penulis menemukan banyak penelitian yang hanya berfokus membahas mengenai metode ABC tetapi tidak mengikutsertakan metode ABM. Ada tetapi sedikit yang menggabung kedua metode tersebut. Hal ini menjadi keterbatasan dalam penelitian ini karena literatur yang digunakan untuk mengulas ABC/M pada sektor pemerintah sedikit. Penyebabnya adalah minimnya artikel terkait ABC/M pada sektor pemerintah yang beredar. Cakupan penelitian ini tidak mendalam membahas mengenai bagaimana model ABC/M dan proses dalam implementasi ABC/M pada organisasi pemerintah. Sehingga, penulis menyarankan untuk penelitian selanjutnya agar dapat menganalisis model dan proses implementasi ABC/M sektor pemerintah secara mendalam dan membuktikan apakah metode tersebut benar efektif dan efisien terhadap kinerja pemerintah. Penelitian ini diharapkan berkontribusi dalam meyakinkan para pengambil kebijakan bahwa metode ABC/M adalah sebuah alat yang dapat diadopsi dalam pemerintahan untuk dipelajari dikembangkan dan diimplementasikan. Selain itu penelitian ini dapat memberikan kontribusi secara teoritis dalam memperkaya literatur teori ABC/M di sektor publik khususnya di organisasi pemerintah.

REFERENSI

- Abdul Wahab, A. B., Mohamad, M. H. S., & Mohd Said, J. (2018). The Implementation of Activity-based Costing in the Accountant General's Department of Malaysia. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 9, 63-76. <https://doi.org/10.17576/AJAG-2018-09-06>
- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2003). Activity based costing, modernity and the transformation of local government: A field study. *Public Management Review*, 5(3), 345-375. <https://doi.org/10.1080/1471903032000146946>
- Baird, K. (2007). Adoption of Activity Management Practices in Public Sector Organizations. *Accounting and Finance*, 47(4), 551-569. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2007.00225.x>
- Brown, R. E., Myring, M. J., & Gard, C. G. (1999). Activity-Based Costing in Government: Possibilities and Pitfalls. *Public Budgeting & Finance*, 19(2), 3-21.
- Cardos, I. R., & Stefan, P. (2011). Activity-based Costing (ABC) and Activity-based Management (ABM) Implementation - Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability? *Romanian Journal of Economics*, 32(issue 1(41)), 151-168.
- Carmo, L. P. F., & Padovani, F. (2012). Advances and Challenges for Adoption of Activity Based Costing (ABC) by Public Sector: A Comparative Study of Brazil, Colombia, Uruguay and United States. *International Business Research*, 5(2), 150-158. <https://doi.org/10.5539/ibr.v5n2p150>
- Chea, A. (2011). Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness. *International Journal of Business and Management*, 6(11), 3-10. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v6n11p3>
- Cokins, G., & Capusneanu, S. (2011). Sustaining an Effective ABC-ABM System.

- Theoretical and Applied Economics*, XVIII(2), 47–58.
<https://doi.org/article/8c866f4aef3f447e8bfa3433a74840ff>
- De Souza Amaral, T., Araujo De Souja Junior, A., Costa Da Silva Bandeira, R., & Luiz Reis, D. (2020). Using the ABC costing system - Activity-based costing to calculate costs in the public sector. *International Journal for Innovation Education and Research*, 8(7), 188–202. <https://doi.org/10.31686/ijer.vol8.iss7.2466>
- Doyle, G., Duffy, L., & McCahey, M. (2009). *An Empirical Study of Adoption / Non-adoption of Activity Based Costing in An Empirical Study of Adoption / Non-adoption of Activity Based Costing in Hospitals in Ireland* (Issue November).
- Fabian, A. (2002). *Activity-Based Management in the Public Sector. SAS White Paper, SAS Institute, Cary, NC.*
- Fatimah, A., & Santoso, A. A. (2020). Peningkatan Efisiensi Biaya Melalui Activity Based Management. *Jurnal Riset Dan Aplikasi: Akuntansi Dan Manajemen*, 4(2), 229–238. <https://doi.org/10.33795/jraam.v4i2.010>
- Goldberg, M. J., & Kosinski, L. (2011). Activity-Based Costing and Management in a Hospital-Based GI Unit. *Clinical Gastroenterology and Hepatology*, 9(11), 947–949.e1. <https://doi.org/10.1016/j.cgh.2011.08.010>
- Gosselin, M., & Journeault, M. (2021). The Implementation of Activity-Based Costing by a Local Government: an Actor-Network Theory and Trial of Strength perspective. *Qualitative Research in Accounting & Management*. <https://doi.org/10.1108/QRAM-05-2020-0073>
- Gupta, M., & Galloway, K. (2003). Activity-Based Costing/Management and Its Implications for Operations Management. *Technovation*, 23(2), 131–138. [https://doi.org/10.1016/S0166-4972\(01\)00093-1](https://doi.org/10.1016/S0166-4972(01)00093-1)
- Hamid, F. A. H. (2021). Obstacles and reasons for non-adoption of activity-based costing/management at Saudi Universities. *2021 International Conference of Women in Data Science at Taif University, WiDSTaif 2021*. <https://doi.org/10.1109/WIDSTAI52235.2021.9430195>
- Hughes, A. (2005). ABC/ABM - activity-based costing and activity-based management: A profitability model for SMEs manufacturing clothing and textiles in the UK. *Journal of Fashion Marketing and Management: An International Journal*, 9(1), 8–19. <https://doi.org/10.1108/13612020510586370>
- Ismail, N. A. (2010). Activity-based management system implementation in higher education institution: Benefits and challenges. *Campus-Wide Information Systems*, 27(1), 40–52. <https://doi.org/10.1108/10650741011011273>
- Khan, Z. U., & Sharifi, M. F. (1998). Activity-based management for procurement: Case and teaching note. *Journal of Accounting Education*, 16(3–4), 525–544. [https://doi.org/10.1016/S0748-5751\(98\)00025-6](https://doi.org/10.1016/S0748-5751(98)00025-6)
- Kumar, N., & Mahto, D. (2016). Current Trends of Application of Activity Based Costing (ABC): A Review. *Global Journal of Management and Business Research Accounting and Auditing*, 13(3), 16.
- Maccarrone, P. (1998). Activity-based management and the product development process. *European Journal of Innovation Management*, 1(3), 148–156. <https://doi.org/10.1108/14601069810230234>
- Nuhu, N. A., Baird, K., & Appuhamilage, A. B. (2017). The adoption and success of contemporary management accounting practices in the public sector. *Asian Review of Accounting*, 25(1), 106–126. [1358](https://doi.org/10.1108/ARA-02-2016-</p></div><div data-bbox=)

0017

- Oseifuah, E. K. (2014). Activity based costing (ABC) in the public sector: Benefits and challenges. *Problems and Perspectives in Management*, 12(4), 581–588.
- Pokorná, J. (2016). The Expansion of Activity-Based Costing/Management in the Czech Republic. *Central European Journal of Management*, 2(1,2). <https://doi.org/10.5817/CEJM2015-1-2-3>
- Pratama, P. C., Isharijadi, & Murwani, J. (2017). Analisis Penggunaan Metode Activity Based Management (ABM) Guna Menghilangkan Non Value Added Activity Untuk Efisiensi Biaya. *The 9th FIPA: Forum Ilmiah Pendidikan Akuntansi*, 5(1), 681–691.
- Priyatno, T., & Akbar, R. (2019). Analysis of the Prospect of Implementing Activity-Based Costing (ABC) in Governmental Organisations : A Study at the State Treasury Office Jakarta IV. *Journal of Accounting and Investment*, 20(1), 1–22. <https://doi.org/10.18196/jai.2001105>
- Segovia, J. J. (2014). Incorporating Activity-Based Costing/Management Into The Results-Based Budgeting Technique: A Bulletproof Anti-Corruption Management Control Tool: A Case Study The West East Institute 2. *Journal of WEI Business and Economics-December*, 3(3), 1–25.
- Simanjuntak, A. M. A. (2016). Peluang Dan Tantangan Penerapan Activity-Based Costing Dalam Proses Penyusunan Analisa Standar Belanja Pemerintah Daerah Provinsi Papua Dan Relevansinya Terhadap Penganggaran Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi & Keuangan Daerah*, 11(2), 74–84.
- Snyder, H. (2019). Literature review as a research methodology: An overview and guidelines. *Journal of Business Research*, 104(July), 333–339. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.07.039>
- Sorros, J., Karagiorgos, A., & Mpelesis, N. (2017). Adoption of Activity-Based Costing: A Survey of the Education Sector of Greece. *International Advances in Economic Research*, 23(3), 309–320. <https://doi.org/10.1007/s11294-017-9640-1>
- Tuccillo, D., & Agliata, F. (2018). The ABC as Tool for Decision Making in Public Administrations. *Open Journal of Accounting*, 07(02), 125–138. <https://doi.org/10.4236/ojacct.2018.72009>
- Vazakidis, A., Karagiannis, I., & Tsialta, A. (2010). Activity-Based Costing in the Public Sector. *Journal of Social Sciences*, 6(3), 376–382. <https://doi.org/10.3844/jssp.2010.376.382>
- Webster, D. W., & Cokins, G. (2020). *Value-based Management in Government*. John Wiley & Sons.