

## CONTROL OF MANUFACTURING OVERHEAD COSTS IN PRODUCT COSTING: A SYSTEMATIC LITERATURE REVIEW

Andre Saputra Hutajulu<sup>1</sup>, Adisti Amalia<sup>2</sup>, Ernita<sup>3</sup>, Raujatul Jannah<sup>4</sup>, Rozatul Zahara<sup>5</sup>, Wirzi Karisa<sup>6</sup>, Mariana<sup>7</sup>

Jurusan Bisnis, Program Studi Akuntansi Sektor Publik, Politeknik Negeri  
Lhokseumawe

[andrehutajulu9@gmail.com](mailto:andrehutajulu9@gmail.com)<sup>1</sup>, [adistiamalia23@gmail.com](mailto:adistiamalia23@gmail.com)<sup>2</sup>,  
[ernita19062006@gmail.com](mailto:ernita19062006@gmail.com)<sup>3</sup>, [rauzatuljannah972@gmail.com](mailto:rauzatuljannah972@gmail.com)<sup>4</sup>,  
[rozatulzahara965@gmail.com](mailto:rozatulzahara965@gmail.com)<sup>5</sup>, [wrzkrisa@gmail.com](mailto:wrzkrisa@gmail.com)<sup>6</sup>, [mariana@pnl.ac.id](mailto:mariana@pnl.ac.id)<sup>7</sup>

### Abstract

*The control of manufacturing overhead costs is a critical challenge in determining accurate product costs. This systematic literature review analyzes 17 selected articles to examine the effectiveness of costing methods, the influence of firm characteristics, and the methodological profile of research in this field. The findings indicate that Activity-Based Costing (ABC) consistently outperforms traditional systems in providing accurate overhead cost allocation and relevant information for strategic decision-making. The success of implementing such systems heavily depends on firm contingency factors, with product mix complexity and availability of organizational resources emerging as key determinants. Methodologically, existing research is still dominated by qualitative approaches and case studies, highlighting the need for more inferential quantitative research to strengthen external validity and the generalizability of findings. The implications of this research emphasize the necessity of aligning costing systems with specific firm contexts and encourage the development of further studies with mixed-methods designs to address the complexities of overhead cost control in the modern manufacturing era.*

**Keywords:** Manufacturing overhead costs, Activity-Based Costing, cost control

### Abstrak

Pengendalian biaya overhead manufaktur merupakan tantangan kritis dalam penentuan harga pokok produk yang akurat. Tinjauan literatur sistematis ini menganalisis 17 artikel terpilih untuk mengkaji efektivitas metode kalkulasi biaya, pengaruh karakteristik perusahaan, dan profil metodologi penelitian di bidang ini. Temuan menunjukkan bahwa Activity-Based Costing (ABC) secara konsisten lebih unggul dibanding sistem tradisional dalam menyediakan alokasi biaya overhead yang akurat dan informasi yang relevan untuk pengambilan keputusan strategis. Keberhasilan implementasi sistem ini sangat bergantung pada faktor kontinjensi perusahaan, di mana kompleksitas lini produk dan ketersediaan sumber daya organisasi muncul sebagai determinan utama. Secara metodologis, penelitian yang ada masih didominasi oleh pendekatan kualitatif dan studi kasus, sehingga diperlukan lebih banyak penelitian kuantitatif inferensial untuk memperkuat validitas eksternal dan kapasitas generalisasi temuan. Implikasi penelitian ini menyoroti perlunya keselarasan antara sistem biaya dengan konteks spesifik perusahaan serta mendorong pengembangan studi lanjutan dengan desain mixed-methods untuk menjawab kompleksitas pengendalian biaya overhead di era manufaktur modern.

**Kata kunci:** Biaya overhead manufaktur, Activity-Based Costing, kontrol biaya,

## PENDAHULUAN

Lingkungan manufaktur yang semakin kompetitif, kontrol biaya overhead produksi (manufacturing overhead costs) merupakan aspek kritis dalam penentuan harga pokok produk yang akurat dan pengambilan keputusan strategis (Brierley, 2015). Biaya

overhead, yang mencakup semua biaya produksi tidak langsung selain bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung, seringkali menjadi komponen terbesar dan paling kompleks untuk dialokasikan secara tepat (Al-Mekhlafi & Othman, 2023). Kesalahan dalam alokasi dan kontrol biaya ini dapat menyebabkan distorsi biaya produk, keputusan penetapan harga yang keliru, dan akhirnya mengikis profitabilitas perusahaan (Rohma & Sholihah, 2022).

Tantangan dalam mengelola biaya overhead semakin diperparah oleh karakteristik perusahaan yang beragam, seperti ukuran, sektor industri, kompleksitas lini produk, dan tingkat kecanggihan teknologi proses manufaktur (Adamova, 2021). Perusahaan dengan lini produk yang terdiversifikasi dan proses manufaktur yang kompleks sering menemui keterbatasan pada sistem biaya tradisional yang mengalokasikan overhead berdasarkan ukuran volume tunggal, seperti jam tenaga kerja langsung (Firmandani et al., 2024). Akibatnya, muncul kebutuhan untuk sistem yang lebih canggih seperti Activity-Based Costing (ABC) dan Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC), yang dirancang untuk memberikan alokasi biaya yang lebih akurat dengan mengidentifikasi *cost driver* yang sesungguhnya (Fateh Tarzibashi & Ozyapici, 2019; Sharma, 2023).

Namun, penerapan sistem yang lebih akurat ini tidak lepas dari tantangan. Studi menunjukkan bahwa adopsi ABC, misalnya, masih berada pada tahap awal di banyak negara, seperti Malaysia dengan tingkat adopsi hanya 36%, yang dipengaruhi oleh faktor seperti kegunaan informasi bagi pengambilan keputusan dan dukungan organisasi (Maelah & Ibrahim, 2017). Selain itu, efektivitas sistem biaya berbeda-beda tergantung pada besarnya biaya overhead itu sendiri, di mana sistem TDABC dianggap menghasilkan hasil yang lebih berbeda dan akurat ketika biaya overhead sangat tinggi (Fateh Tarzibashi & Ozyapici, 2019).

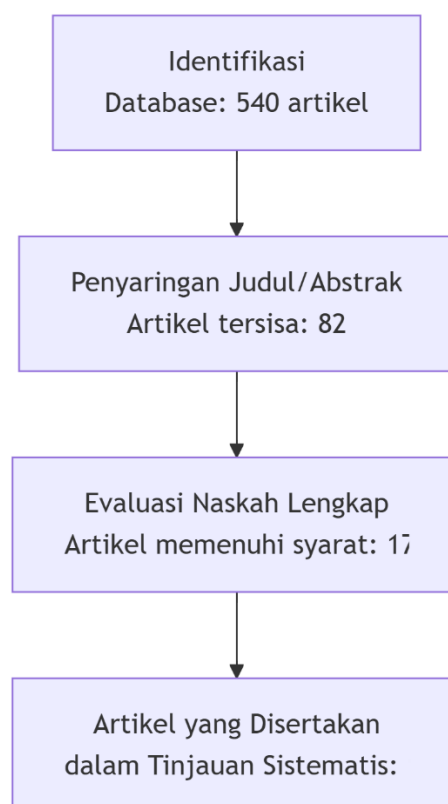
Oleh karena itu, tinjauan literatur sistematis ini bertujuan untuk mensintesis temuan empiris dan konseptual terkini mengenai strategi dan sistem untuk mengontrol biaya overhead manufaktur. Fokusnya adalah untuk menganalisis: (1) efektivitas berbagai metode kalkulasi biaya (tradisional vs. berbasis aktivitas) dalam mengontrol biaya overhead, (2) pengaruh karakteristik perusahaan terhadap pilihan dan keberhasilan strategi pengendalian biaya overhead, dan (3) karakteristik metodologis dari penelitian-penelitian yang ada di bidang ini. Dengan melakukan sintesis ini, tinjauan ini diharapkan dapat memberikan peta pengetahuan yang komprehensif serta mengidentifikasi celah penelitian untuk pengembangan studi di masa depan.

## **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini menggunakan pendekatan Systematic Literature Review (SLR) yang dilaksanakan dengan mengacu pada pedoman PRISMA (Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses) guna menjamin proses penelusuran, seleksi, dan analisis literatur yang transparan, sistematis, dan dapat direplikasi. Proses SLR dilakukan melalui tiga tahapan utama (Adira et al., 2024; Fikra et al., 2025; Mariana, Firdaus, et al., 2025). Tahap pertama (pencarian dan identifikasi) dilakukan dengan menelusuri basis data

Scopus, Web of Science, dan Google Scholar menggunakan kombinasi kata kunci (“manufacturing overhead” OR “factory overhead”) AND (“cost control” OR “cost allocation”) AND (“product costing” OR “Activity-Based Costing” OR “ABC”). Kriteria inklusi meliputi artikel jurnal dan prosiding ilmiah yang berfokus pada sektor manufaktur, membahas sistem atau pengendalian biaya overhead, diterbitkan pada periode 2013–2024, serta ditulis dalam bahasa Inggris. Adapun kriteria eksklusi mencakup publikasi non-ilmiah, penelitian pada sektor non-manufaktur, dan artikel duplikat.

Tahap kedua (penyaringan dan seleksi) dilakukan melalui proses dua tahap, yaitu penyaringan berdasarkan judul dan abstrak, dilanjutkan dengan penelaahan teks lengkap untuk memastikan kesesuaian dengan kriteria yang telah ditetapkan (Firdaus et al., 2024; Imelda et al., 2024; Kuratul et al., 2024; Mariana, Diana, et al., 2025). Alur seleksi studi tersebut dirangkum dalam Diagram Alur PRISMA pada Gambar 1. Berdasarkan proses ini, sebanyak 17 artikel dinyatakan layak dan digunakan sebagai bahan analisis. Tahap ketiga (ekstraksi dan analisis data) dilakukan dengan mengekstraksi data ke dalam template standar yang mencakup informasi umum (penulis, tahun, judul, dan jurnal), tujuan dan konteks penelitian, temuan utama terkait pengendalian biaya overhead dan sistem biaya yang digunakan, faktor-faktor penentu yang memengaruhi penerapan, serta metodologi penelitian. Analisis data dilakukan secara naratif dan tematik untuk mensintesis temuan ke dalam tema-tema utama, seperti efektivitas sistem biaya, faktor adopsi, dan pengaruh karakteristik perusahaan terhadap pengendalian biaya overhead.



Gambar 1. Diagram Alur PRISMA Proses Seleksi Studi

## **LANDASAN TEORETIS**

### **Konsep Biaya Overhead Manufaktur (Manufacturing Overhead)**

Biaya overhead manufaktur didefinisikan sebagai seluruh biaya produksi tidak langsung yang tidak dapat ditelusuri secara langsung ke suatu unit produk tertentu (Horngren et al., 2015). Biaya ini melengkapi biaya bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung dalam membentuk total biaya produksi. Contohnya meliputi sewa pabrik, penyusutan mesin, gaji supervisor, utilitas pabrik, dan biaya pemeliharaan. Karakteristik utama biaya overhead adalah sifatnya yang tidak langsung (indirect) dan bersifat menyeluruh (common) terhadap berbagai produk. Hal ini menjadikan alokasi biaya overhead sebagai proses yang arbitrer dan kompleks, berbeda dengan penelusuran langsung yang dapat dilakukan pada bahan baku dan tenaga kerja. Church (2020) menekankan bahwa biaya overhead pada dasarnya adalah "biaya kesiapan manufaktur" (cost of manufacturing preparedness), yaitu biaya untuk mempertahankan kapasitas proses produksi agar siap beroperasi.

### **Sistem Akuntansi Biaya dan Alokasi Overhead**

Terdapat dua pendekatan utama dalam mengalokasikan biaya overhead ke produk:

1. **Sistem Biaya Tradisional (Traditional Costing System):**

Sistem ini mengalokasikan biaya overhead menggunakan tarif overhead tunggal berbasis volume, seperti jam tenaga kerja langsung, jam mesin, atau unit yang diproduksi (Alhabeeb & Abdullah, 2022). Metode ini cocok untuk lingkungan produksi yang sederhana dengan lini produk homogen. Namun, kelemahan utamanya adalah distorsi biaya (cost distortion), di mana produk yang volumenya tinggi tetapi tidak banyak menggunakan aktivitas pendukung akan dibebani overhead yang berlebihan (overcosted), sementara produk yang kompleks dan volumenya rendah justru kurang dibebani (undercosted) (Firmandani et al., 2024).

2. **Sistem Activity-Based Costing (ABC):**

ABC adalah pendekatan yang lebih canggih yang mengalokasikan biaya overhead berdasarkan aktivitas-aktivitas yang menjadi penyebab (driver) timbulnya biaya tersebut. Prosesnya melibatkan:

- **Identifikasi Aktivitas:** Mengidentifikasi aktivitas utama dalam rantai nilai produksi (misalnya, penyetelan mesin, pemeriksaan kualitas, pemesanan bahan).
- **Penelusuran Biaya ke Aktivitas:** Mengelompokkan biaya overhead ke dalam kolam biaya aktivitas (activity cost pool).
- **Penentuan Cost Driver:** Menentukan pemicu biaya (cost driver) untuk setiap aktivitas (misalnya, jumlah penyetelan, jumlah pemeriksaan).
- **Alokasi ke Produk:** Mengalokasikan biaya dari setiap kolam ke produk berdasarkan proporsi penggunaan cost driver oleh produk tersebut (Kaplan & Anderson, 2004).

ABC diakui menghasilkan alokasi biaya yang lebih akurat karena mencerminkan konsumsi sumber daya yang sebenarnya oleh setiap produk, sehingga memberikan informasi yang lebih baik untuk pengendalian biaya dan pengambilan keputusan strategis (Sharma, 2023; Rohma & Sholihah, 2022). Time-Driven ABC

(TDABC) merupakan penyempurnaan dari ABC yang menggunakan "persamaan waktu" untuk memperkirakan konsumsi sumber daya, sehingga lebih sederhana dan adaptif (Fateh Tarzibashi & Ozyapici, 2019).

### **Pengendalian Biaya Overhead (Overhead Cost Control)**

Pengendalian biaya overhead adalah proses memastikan bahwa biaya overhead aktual tidak menyimpang dari standar atau anggaran yang telah ditetapkan, serta mengidentifikasi area untuk efisiensi. Pengendalian yang efektif memerlukan:

- Penganggaran yang Tepat: Menyusun anggaran overhead fleksibel yang memperhitungkan level aktivitas yang berbeda (Sokolov & Sungatullina, 2015).
- Analisis Varians: Menganalisis selisih antara biaya aktual dan biaya standar/anggaran untuk mengetahui penyebabnya (misalnya, varians efisiensi atau varians pengeluaran).
- Manajemen Berbasis Aktivitas (ABM): Menggunakan informasi dari sistem ABC untuk mengidentifikasi dan mengurangi atau menghilangkan aktivitas yang tidak bernilai tambah (non-value-added activities), sehingga pada akhirnya mengurangi biaya overhead (Rosiawan et al., 2019).

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

**Tabel 1. Sintesis Penelitian Terdahulu**

| <b>No.</b> | <b>Peneliti (Tahun)</b>     | <b>Fokus</b>                       | <b>Temuan Kunci terkait</b>   | <b>Pengaruh Karakteristik Perusahaan</b>   | <b>Karakteristik Metodologis</b>   |
|------------|-----------------------------|------------------------------------|---|--|--|
| 1          | Al-Mekhlafi & Othman (2023) | Efektivitas ABC                    | ABC efektif mengendalikan biaya overhead melalui efisiensi produksi & peningkatan kontrol biaya administrasi/keuangan.          | Tidak dianalisis secara spesifik. Fokus pada perusahaan manufaktur Arab Saudi produsen "Bahan Baku".   | Kuantitatif deskriptif. Data kuesioner dari 154 staff. Tidak detail teknik statistik.                              |
| 2          | Brierley (2015)             | Efektivitas & Faktor Inklusi Biaya | Inklusi biaya overhead non-manufaktur dipengaruhi secara signifikan oleh persentasenya terhadap total biaya (hubungan negatif). | Ukuran perusahaan (sales/employees): Tidak signifikan. Kompleksitas produk (kustomisasi): Tidak signifikan. Sumber daya ada, tetapi keputusan berdasarkan pertimbangan cost-benefit. | Kuantitatif inferensial. Survei kuesioner, 169 responden. Analisis regresi logistik. Uji validitas & reliabilitas. |
| 3          | Rohma & Sholihah (2022)     | Perbandingan Akurasi Metode        | ABC dinilai sebagai metode paling   | Tidak dianalisis secara spesifik.  | Studi Literatur (Literature Review). Tidak   |

| No. | Peneliti (Tahun)       | Fokus  | Temuan Kunci terkait  | Pengaruh Karakteristik Perusahaan   | Karakteristik Metodologis  |
|-----|------------------------|--|---|---|--|
|     |                        |  | akurat. Keakuratannya tergantung pada kemampuan mengidentifikasi cost driver.   |   | ada analisis data primer.  |
| 4   | Firmandani dkk. (2024) | Perbandingan Tradisional vs. ABC (Studi Kasus) | ABC lebih akurat daripada plantwide rate. Metode tradisional menyebabkan undercosting & pengakuan laba yang overstated. | Kompleksitas produk: Tinggi (beragam produk alat bangunan). Implikasi: ABC cocok untuk diversifikasi produk. Sumber Daya: Memiliki staf akuntansi.  | Studi Kasus Kualitatif. Data wawancara & dokumentasi keuangan CV XYZ.  |
| 5   | Gowardy & Brata (2015) | Penerapan ABC (Studi Kasus)                    | ABC mengalokasikan biaya lebih akurat & mengurangi distorsi (overcosting) dibanding metode tradisional.                 | Sektor Industri: Pengolahan karet. Kompleksitas Produk: Beberapa jenis produk (SIR 20 & compound).  | Studi Kasus. Data wawancara & dokumen keuangan PT. Sumber Djantini Sambas.   |
| 6   | Adamova (2021)         | Analisis Kritis Tradisional & Justifikasi ABC  | Penggunaan ABC dibenarkan untuk meningkatkan akurasi. Metode tradisional tidak justified untuk produk beragam.          | Ukuran/Kompleksitas: Perusahaan dengan portofolio produk beragam dan proses otomatis (overhead tinggi) butuh ABC. Sumber Daya: ABC intensif sumber daya, kurang cocok untuk perusahaan kecil. | Konseptual / Analitis. Menggunakan metode abstraksi, analisis-sintesis. Tidak ada data empiris.                                  |
| 7   | Sharma (2023)          | Evaluasi Efisiensi ABC                         | ABC memberikan alokasi biaya & tarif overhead yang lebih akurat, meningkatkan profitabilitas & kompetitif.              | Sektor: Otomotif. Kompleksitas: Beragam (mesin, transmisi). Sumber Daya: Tersedia untuk implementasi ABC. Ukuran: Menengah-Besar.   | Mixed-Methods. Gabungan tinjauan literatur & studi kasus. Analisis data kuantitatif (laporan keuangan) & kualitatif (wawancara). |
| 8   | Church (2020)          | Konsep & Kontrol Overhead                      | Overhead yang legitimate adalah biaya kapasitas proses standar. Dikendalikan  | Tidak dianalisis secara spesifik.   | Konseptual. Tidak ada metode empiris atau data spesifik.   |

| No. | Peneliti (Tahun)                   | Fokus                             | Temuan Kunci terkait   | Pengaruh Karakteristik Perusahaan  | Karakteristik Metodologis  |
|-----|------------------------------------|-----------------------------------|--|--|--|
|     |                                    |                                   | via anggaran terstandardisasi terhadap kapasitas normal.   |  |  |
| 9   | Sokolov & Sungatullina (2015)      | Metode Alokasi per Grup Peralatan | Akuntansi overhead per kelompok peralatan membantu menentukan biaya tidak langsung per unit & mengontrol biaya lebih akurat.                 | Tidak dianalisis secara spesifik.  | Konseptual. Memberikan rekomendasi teknis tanpa uji empiris.                 |
| 10  | Fateh Tarzibashi & Ozyapici (2019) | Perbandingan ABC vs. TDABC        | Terdapat hubungan signifikan antara besarnya overhead dan perbedaan hasil ABC-TDABC. TDABC memberi hasil lebih berbeda saat overhead tinggi. | Implisit: Perusahaan dengan overhead sangat tinggi (industri berat, telekomunikasi) lebih diuntungkan TDABC.         | Kuantitatif (Meta-Analisis). Review 37 artikel. Analisis korelasi & regresi. |
| 11  | Maelah & Ibrahim (2017)            | Faktor Adopsi ABC                 | Tingkat adopsi ABC di Malaysia rendah (36%). Dipengaruhi oleh penggunaan keputusan, dukungan organisasi, & ukuran kinerja internal.          | Sumber Daya Organisasi (Dukungan): Faktor kunci adopsi. Karakteristik lain (ukuran, sektor) tidak dianalisis detail. | Kuantitatif deskriptif. Survei kuesioner via pos. Sampling purposif.         |
| 12  | Alhabeeb & Abdullah (2022)         | Peran Akuntansi Biaya             | Akuntansi biaya penting untuk menghitung total biaya & mengontrol biaya produksi (termasuk overhead).  | Tidak dianalisis secara spesifik.  | Studi Kasus Deskriptif. Analisis cost sheet perusahaan XYZ.                  |
| 13  | Rosiawan dkk. (2019)               | Pendekatan ABM untuk Overhead     | Pendekatan Activity Based Management (ABM) efektif mengukur biaya overhead &   | Konteks: Perusahaan manufaktur sepatu (produksi 120 pasang/hari). Implikasi untuk                                    | Studi Kasus Aplikatif. Menggunakan pendekatan ABM,                           |

| No. | Peneliti (Tahun)      | Fokus  | Temuan Kunci terkait  | Pengaruh Karakteristik Perusahaan  | Karakteristik Metodologis  |
|-----|-----------------------|--|---|--|--|
|     |                       |  | manfaat ekonomi dari manajemen risiko.  | UKM/manufaktur padat karya.  | observasi, data biaya.   |
| 14  | Asada dkk. (2021)     | Biaya Kualitas (CoQ) & Kontrol               | Biaya konformansi (conformity costs) dapat dikendalikan melalui proses perencanaan. Relevan untuk kontrol overhead terkait kualitas.  | Tidak dianalisis secara spesifik.  | Literature Review.   |
| 15  | Abdullayev (2022)     | Rekomendasi Alokasi Overhead                 | Metode ABC disarankan untuk alokasi overhead yang lebih akurat, leading ke manajemen biaya & stabilitas keuangan yang lebih baik.     | Implisit: ABC relevan untuk organisasi dengan proses kompleks & sumber daya untuk akuntansi biaya.   | Konseptual / Analitis. Menggunakan metode analitis, sintesis, komparatif. Data sekunder.       |
| 16  | Parikh & Japee (2018) | Akurasi ABC sebagai Alat                     | ABC adalah alat kalkulasi biaya yang akurat dengan mengalokasi biaya berdasarkan aktivitas, memberikan representasi biaya yang logis. | Sektor: Juga berguna di sektor jasa. Regional: Adopsi terbatas di India (faktor budaya/sumber daya). | Konseptual. Tinjauan atas keunggulan ABC.  |
| 17  | Huang (2018)          | Perbandingan Edukasional Tradisional vs. ABC | Studi kasus mengilustrasikan perbedaan alokasi biaya overhead antara sistem tradisional dan ABC.                                      | Tidak dianalisis. Studi kasus fiktif untuk tujuan edukasi.   | Studi Kasus Edukasional. Dirancang untuk latihan & diskusi teoritis, bukan penelitian empiris. |

### **Efektivitas Berbagai Metode Kalkulasi Biaya dalam Mengontrol Biaya Overhead**

Tinjauan literatur ini mengungkap konsistensi temuan mengenai superioritas sistem berbasis aktivitas dibandingkan pendekatan tradisional dalam mengelola biaya overhead manufaktur. Sistem biaya tradisional yang mengandalkan alokasi berbasis volume tunggal, seperti jam tenaga kerja langsung atau unit produksi, secara empiris terbukti menghasilkan distorsi biaya yang signifikan dalam lingkungan produksi yang kompleks. Penelitian oleh



Firmandani dkk. (2024) pada CV XYZ dan Gowardy & Brata (2015) pada industri karet menunjukkan bahwa penggunaan *plantwide rate* menyebabkan produk tertentu mengalami overcosting sementara produk lain undercosting. Distorsi ini bersumber dari asumsi keliru bahwa semua produk mengonsumsi sumber daya overhead secara proporsional dengan volume output, padahal dalam realitas, variasi dalam kompleksitas, ukuran batch, dan kebutuhan dukungan teknis membuat konsumsi aktivitas tidak langsung sangat bervariasi antar produk.

Di sisi lain, Activity-Based Costing (ABC) secara tegas dikonfirmasi sebagai metode yang mampu menghasilkan alokasi biaya overhead yang lebih akurat dan relevan untuk pengambilan keputusan. Mekanisme ABC yang menelusuri biaya ke aktivitas penyebab (*cost drivers*) sebelum dialokasikan ke produk berhasil merepresentasikan konsumsi sumber daya yang sesungguhnya. Al-Mekhlafi & Othman (2023) membuktikan bahwa implementasi ABC pada perusahaan manufaktur Saudi tidak hanya meningkatkan akurasi biaya tetapi juga secara operasional mendorong efisiensi produksi dan pengendalian biaya administratif. Lebih dari itu, informasi akurat dari ABC berfungsi sebagai fondasi untuk strategi manajemen yang lebih kompetitif. Sharma (2023) menegaskan bahwa dengan tarif overhead yang tepat, manajemen dapat mengoptimalkan alokasi sumber daya, menetapkan harga yang reflektif, dan menyusun portofolio produk yang memaksimalkan profitabilitas, sehingga secara langsung meningkatkan daya saing organisasi.

Perkembangan mutakhir dalam bidang ini memperkenalkan Time-Driven ABC (TDABC) sebagai penyempurnaan yang menawarkan kemudahan implementasi dan adaptabilitas yang lebih besar. Penelitian komparatif oleh Fateh Tarzibashi & Ozyapici (2019) mengungkap dinamika penting: terdapat hubungan positif antara besaran biaya overhead dan tingkat perbedaan hasil antara ABC konvensional dengan TDABC. Dalam konteks perusahaan dengan intensitas overhead sangat tinggi, seperti di industri berat atau telekomunikasi, TDABC yang menggunakan persamaan waktu dinilai menghasilkan kalkulasi yang lebih akurat dan lebih tanggap terhadap perubahan kondisi operasional. Temuan ini mengindikasikan bahwa evolusi metodologi kalkulasi biaya terus berlangsung untuk menjawab tantangan spesifik dari beragam lingkungan industri.

### **Pengaruh Karakteristik Perusahaan terhadap Pilihan dan Keberhasilan Strategi Pengendalian**

Analisis terhadap literatur yang ada mengonfirmasi bahwa karakteristik internal perusahaan berperan sebagai faktor kontinjensi kritis yang memoderasi kesesuaian dan efektivitas sistem pengendalian biaya overhead. Di antara berbagai karakteristik, kompleksitas dan diversifikasi lini produk muncul sebagai penggerak utama yang menentukan kebutuhan akan sistem biaya yang lebih canggih. Adamova (2021) dan Firmandani dkk. (2024) secara eksplisit menyatakan bahwa dalam setting manufaktur dengan variasi produk yang tinggi dan proses yang heterogen, sistem tradisional tidak hanya menjadi tidak akurat tetapi juga berpotensi menyesatkan keputusan strategis. Kompleksitas produk menciptakan variasi yang luas dalam permintaan terhadap aktivitas tidak langsung (seperti penyetelan, penanganan material, inspeksi), sehingga hanya sistem berbasis aktivitas seperti ABC yang mampu menangkap dan mengalokasikan biayanya secara adil.

Dengan demikian, tingkat kompleksitas produk secara langsung berkorelasi dengan nilai manfaat (*benefit*) dan mendesaknya kebutuhan (*need*) untuk mengadopsi sistem alokasi biaya yang lebih detail.

Faktor sumber daya organisasional dan dukungan manajemen menempati posisi sebagai prasyarat praktis sekaligus penentu keberhasilan implementasi. Maelah & Ibrahim (2017) dalam studi tentang adopsi ABC di Malaysia menemukan bahwa dukungan organisasi yang kuat merupakan salah satu faktor prediktor signifikan. Sumber daya ini mencakup tidak hanya anggaran finansial tetapi juga kompetensi SDM di bidang akuntansi manajemen dan komitmen dari manajemen puncak. Namun, temuan Brierley (2015) memberikan perspektif yang lebih nuansa: penelitiannya menunjukkan bahwa ukuran perusahaan (yang sering diasosiasikan dengan kelimpahan sumber daya) tidak secara statistik signifikan mempengaruhi keputusan untuk memasukkan biaya overhead non-manufaktur ke dalam biaya produk. Implikasinya, keberadaan sumber daya saja tidak cukup; pertimbangan rasional mengenai trade-off antara manfaat dan biaya (*cost-benefit analysis*) dari sistem yang lebih kompleks menjadi pertimbangan akhir yang paling krusial bagi manajemen.

Karakteristik teknologi proses dan intensitas overhead juga memberikan pengaruh yang tidak dapat diabaikan. Perusahaan yang mengadopsi teknologi manufaktur canggih dan otomatis mengalami pergeseran struktur biaya, di mana proporsi biaya overhead (dari penyusutan mesin, pemeliharaan, dan sistem teknologi) meningkat sementara biaya tenaga kerja langsung menurun. Pergeseran ini, seperti dijelaskan Adamova (2021), membuat *driver* alokasi tradisional berbasis tenaga kerja menjadi semakin tidak relevan. Lingkungan yang padat modal dan teknologi ini secara inherent menuntut sistem biaya yang dapat menangkap *driver* berbasis transaksi atau kapasitas mesin, sehingga semakin mendorong kebutuhan akan sistem seperti ABC atau TDABC. Konteks industri dan lingkungan eksternal, meskipun kurang banyak dieksplorasi secara mendalam dalam sampel penelitian ini, juga disiratkan memiliki pengaruh tidak langsung melalui tekanan kompetitif dan karakteristik operasi industri spesifik (Anggia et al., 2024; Fikra et al., 2025; Maulidi et al., 2025; Syahputri et al., 2025; Zahrani et al., 2025).

### **Karakteristik Metodologis dari Penelitian-Penelitian yang Ada**

Pemetaan terhadap karakteristik metodologis dari 17 artikel yang ditinjau mengungkap dominasi pola tertentu serta mengidentifikasi celah signifikan dalam pendekatan penelitian di bidang ini. Pola yang paling mencolok adalah dominasi studi kualitatif dengan desain studi kasus. Sebagian besar penelitian, seperti yang dilakukan Firmandani dkk. (2024), Gowardy & Brata (2015), dan Rosiawan dkk. (2019), memilih pendekatan studi kasus mendalam untuk mengeksplorasi implementasi sistem biaya dalam konteks organisasi yang spesifik. Keunggulan pendekatan ini terletak pada kemampuannya memberikan kedalaman analisis, kontekstualisasi yang kaya, dan pemahaman holistik tentang proses dan tantangan implementasi. Namun, kelemahan mendasarnya terletak pada validitas eksternal yang terbatas; temuan dari satu atau beberapa kasus sulit untuk digeneralisasi ke populasi perusahaan manufaktur yang lebih luas dengan karakteristik yang beragam.

Di sisi lain, terdapat kelangkaan penelitian kuantitatif inferensial yang menggunakan sampel besar dan teknik analisis statistik yang robust untuk menguji hubungan antar variabel. Karya Brierley (2015) yang menggunakan analisis regresi logistik pada 169 responden dan penelitian Fateh Tarzibashi & Ozyapici (2019) yang menerapkan analisis korelasi-regresi pada data 37 artikel, merupakan contoh yang langka namun berharga. Kelangkaan penelitian dengan desain semacam ini menciptakan kesenjangan bukti; meskipun kita memahami mekanisme dan manfaat ABC dari banyak studi kasus, kita memiliki dasar yang lemah untuk membuat generalisasi statistik atau menyimpulkan hubungan kausal yang kuat antara karakteristik perusahaan tertentu dengan kinerja sistem pengendalian biaya overhead secara ilmiah.

Variasi dalam level analisis dan fokus kajian juga tampak jelas. Spektrum penelitian berkisar dari level teknis-prosedural (membandingkan akurasi numerik antar metode) hingga level strategis-organisasional (mengkaji faktor adopsi dan dampak finansial). Penelitian konseptual dan tinjauan literatur (Rohma & Sholihah, 2022; Adamova, 2021) memainkan peran penting dalam melakukan sintesis, refleksi kritis, dan pengembangan kerangka pemikiran. Pola metodologis yang terungkap ini memberikan implikasi jelas untuk arah penelitian masa depan. Pertama, dibutuhkan lebih banyak penelitian kuantitatif dengan desain survei yang melibatkan sampel lintas industri dan negara guna menguji model-model kontinjensi secara lebih komprehensif dan menghasilkan temuan yang dapat digeneralisasi. Kedua, pengembangan studi kasus komparatif atau penelitian longitudinal dapat memperkaya pemahaman tentang jalur implementasi dan faktor penentu keberhasilan dalam jangka panjang. Kombinasi pendekatan mixed-methods, seperti yang mulai dicontohkan oleh Sharma (2023), menawarkan jalan tengah yang promising untuk menjembatani kedalaman wawasan kualitatif dengan kekuatan generalisasi kuantitatif.

## **KESIMPULAN**

Berdasarkan tinjauan sistematis terhadap literatur yang ada, dapat disimpulkan bahwa Activity-Based Costing (ABC) terbukti lebih efektif daripada sistem tradisional dalam mengendalikan biaya overhead manufaktur, terutama pada perusahaan dengan lini produk yang kompleks dan terdiversifikasi. Keunggulan ABC terletak pada kemampuannya memberikan alokasi biaya yang lebih akurat melalui penelusuran ke *cost driver* yang sesungguhnya, sehingga menghasilkan informasi yang andal untuk pengambilan keputusan strategis seperti penetapan harga dan optimalisasi bauran produk. Namun, efektivitas implementasi sistem ini sangat dipengaruhi oleh karakteristik kontinjensi perusahaan, dimana kompleksitas produk, ketersediaan sumber daya organisasi, dan tingkat kecanggihan teknologi menjadi faktor penentu utama dalam kesuksesan adopsi dan pengelolaan sistem biaya yang lebih canggih.

Dari perspektif metodologi penelitian, bidang ini masih didominasi oleh pendekatan kualitatif dan studi kasus yang memberikan kedalaman analisis kontekstual namun memiliki keterbatasan dalam hal generalisasi temuan. Kelangkaan penelitian kuantitatif inferensial dengan sampel besar dan analisis statistik yang robust menciptakan kesenjangan dalam kemampuan untuk menguji hubungan kausal antar variabel secara lebih meyakinkan dan menghasilkan temuan yang dapat digeneralisasi ke populasi yang lebih luas.

## SARAN

Berdasarkan temuan dan keterbatasan yang teridentifikasi, penelitian di masa depan disarankan untuk mengembangkan desain penelitian mixed-methods yang mengombinasikan pendekatan kualitatif untuk memperdalam pemahaman kontekstual dengan pendekatan kuantitatif survey berskala besar untuk menguji model kontinjensi secara lebih komprehensif. Studi-studi tersebut sebaiknya melibatkan sampel lintas industri dan negara untuk mengeksplorasi bagaimana karakteristik perusahaan yang berbeda (seperti ukuran, struktur organisasi, dan lingkungan kompetitif) memoderasi hubungan antara pilihan sistem biaya dengan efektivitas pengendalian biaya overhead, sehingga dapat menghasilkan rekomendasi yang lebih aplikatif bagi praktisi di berbagai konteks industri manufaktur.

## DAFTAR PUSTAKA

- Abdullayev, E. (2022). Overhead allocation techniques and financial performance. *PAHTEI-Proceedings of Azerbaijan High Technical Educational Institutions*, 18(7), 55-59. <https://doi.org/10.36962/pahte18072022-55>
- Adamova, G. (2021). Improving the accounting and distribution of overhead costs based on the use of functional cost accounting and ABC system. *Вестник университета*, (1), 70-76. <https://doi.org/10.26425/1816-4277-2021-1-70-76>
- Adira, S., Saputri, C. A., Arnita, A., & Mariana, M. (2024). Peran Inspektorat Daerah dalam Peningkatan Kualitas Pengelolaan Keuangan Pemerintah Daerah. *Ekalaya : Jurnal Ekonomi Akuntansi*, 2(4), 78–90. [www.depkeu.com](http://www.depkeu.com)
- Alhabeeb, O. K. A., & Abdullah, K. J. (2022). Key factors and perspectives in cost accounting with real-time patterns. *South Asian Journal of Social Sciences and Humanities*, 3(5), 1-14. <https://doi.org/10.48165/sajssh.2022.3508>
- Al-Mekhlafi, M. A., & Othman, M. S. E. (2023). The role of activity based costing system in cost control in Saudi manufacturing firms. *International Journal for Quality Research*, 17(2), 603-618. <https://doi.org/10.24874/ijqr17.02-19>
- Anggia, D., Siti Nabila, & Mariana Mariana. (2024). Mengidentifikasi Kesalahan dan Kecurangan dalam Pengelolaan Keuangan Daerah: Sebuah Tinjauan Literatur. *EKALAYA : Jurnal Ekonomi Akuntansi*, 2(4), 9–17. <https://doi.org/10.59966/ekalaya.v2i4.1389>
- Asada, R. Y., Kumar, Y., & Al-Hubaishi, W. (2021). A review: Models costing quality and its impact on the planning and control processes in manufacturing industries. *Granthaalayah*, 9(4), 1-8. <https://doi.org/10.29121/granthaalayah.v9.i4.2021.3858>
- Brierley, J. (2015). An examination of the factors influencing the inclusion of non-manufacturing overhead costs in product costs. *International Journal of Management and Financial Accounting*, 7(1), 25-38. <https://doi.org/10.1504/ijmfa.2015.071195>
- Church, A. (2020). Overhead-the cost of production preparedness. Dalam *The Contributions of Alexander Hamilton Church to Accounting and Management* (hlm. 283-290). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781003056584-36>

- Fateh Tarzibashi, O. F., & Ozyapici, H. (2019). The impact of the magnitude of overhead costs on the difference between ABC and TDABC systems. *Foundations of Management*, 11(1), 79-92. <https://doi.org/10.2478/fman-2019-0007>
- Fikra, Z., Putri, N. A., Malau, W. A., Afianda, M., & Mariana, M. (2025). Meningkatkan Efisiensi Organisasi: Peran Klasifikasi Biaya Dalam Pengambilan Keputusan. *HEI EMA : Jurnal Riset Hukum, Ekonomi Islam, Ekonomi, Manajemen Dan Akuntansi*, 4(1), 153–163.
- Firdaus, A., Arifai, M., Mariana, M., Fahira, A., Silvia, I., Azaria, P. S., & Azzahra, R. (2024). Environmental Disclosure In Local Government Financial Reports: A Systematic Literature Review. *HEI EMA : Jurnal Riset Hukum, Ekonomi Islam, Ekonomi, Manajemen Dan Akuntansi*, Vol. 3 No. 2 (2024): Juli, 153–163. <https://jurnal.stisalhilalsigli.ac.id/index.php/jhei/article/view/366/268>
- Firmandani, W., Fortuna, A. D., & Nurul, M. (2024). Activity-based costing implementation for capturing the complexity of manufacturing process: The case of CV XYZ. *TIJAB (The International Journal of Applied Business)*, 8(1), 56-68. <https://doi.org/10.20473/tijab.v8.i1.2024.47402>
- Gowardy, G., & Brata, H. (2015). Penerapan metode activity based costing dalam menentukan harga pokok produksi karet PT. Sumber Djantin Sambas. *Jurnal Ekonomi Bisnis dan Kewirausahaan*, 4(3), 169-180. <https://doi.org/10.9767/JEBIK.V4I3.19091>
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2015). *Cost accounting: A managerial emphasis* (edisi ke-15). Pearson Education.
- Huang, Q. (2018). Skylar, Inc.: Traditional cost system vs. activity-based cost system – A managerial accounting case study. *Applied Finance and Accounting*, 4(2), 8-18. <https://doi.org/10.11114/afa.v4i2.3496>
- Imelda, T., Shintia, A., Wati, W., Julana, P. R., & Mariana, M. (2024). Strategi Pengelolaan Keuangan Negara: Implementasi Akuntansi Pemerintahan untuk Efisiensi dan Transparansi. *Ekalaya : Jurnal Ekonomi Akuntansi*, 2(4), 60–66. [www.depkeu.com](http://www.depkeu.com)
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*, 82(11), 131-138.
- Kuratul, C., Marina, R., Roja, D., Firdaus, A., Arifai, M., Mariana, M., & Aini, I. (2024). Implementing Sharia Accounting Principles In The Public Sector: A Systematic Literature Review Of Challenges And Opportunities. *HEI EMA : Jurnal Riset Hukum, Ekonomi Islam, Ekonomi, Manajemen Dan Akuntansi*, Vol. 3 No. 1 (2024): Januari, 83–93. <https://jurnal.stisalhilalsigli.ac.id/index.php/jhei/article/view/367/269>
- Mariana, M., Diana, D., Arifai, M., & Jannah, M. (2025). Public Sector Accounting Reform: A Systematic Literature Review. *HEI EMA : Jurnal Riset Hukum, Ekonomi Islam, Ekonomi, Manajemen Dan Akuntansi*, 4(2), 132–141.
- Mariana, M., Firdaus, A., Arifai, M., Diana, D., Nursyidah, N., & Indah, Y. (2025). The Role of Environmental and Social Accounting in Public Sector Sustainable Finance. *Proceedings of the 2nd International Conference of Economics, Management, Accounting, and Business Digital (ICEMAB 2025)*, *Icemab*, 61–67. <https://doi.org/10.2991/978-94-6463-974-2>

- Maulidi, M. R., Saafira, Z., Nabila, J., & Mariana, M. (2025). Digital Transformation In Local Government: Enhancing Financial Transparency Through The Regional Financial Information System (SIKD). *HEI EMA : Jurnal Riset Hukum, Ekonomi Islam, Ekonomi, Manajemen Dan Akuntansi*, 4(1), 54–66.
- Page, M. J., McKenzie, J. E., Bossuyt, P. M., Boutron, I., Hoffmann, T. C., Mulrow, C. D., ... & Moher, D. (2021). The PRISMA 2020 statement: An updated guideline for reporting systematic reviews. *BMJ*, 372, n71. <https://doi.org/10.1136/bmj.n71>
- Parikh, C. N., & Japee, G. P. (2018). Activity based costing – A tool of accurate costing. *GAP Interdisciplinarity - A Global Journal of Interdisciplinary Studies*, 1(2), 94-100. <https://doi.org/10.47968/gapin.12009>
- Rohma, F. F., & Sholihah, S. (2022). The urgency of determining accurate costing methods in the cost of goods manufactured. *Neo Journal of Economy and Social Humanities*, 1(2), 43-48. <https://doi.org/10.56403/nejesh.v1i2.9>
- Rosiawan, M., Singgih, M., & Widodo, E. (2019). Measurement of cost & benefit for implementation of risk management in the production process. *IPTEK Journal of Proceedings Series*, (5), 169-175. <https://doi.org/10.12962/j23546026.y2019i5.6428>
- Sharma, S. K. (2023). Evaluating the efficiency of activity-based costing in modern manufacturing enterprises. *International Journal for Multidisciplinary Research*, 5(5), 1-13. <https://doi.org/10.36948/ijfmr.2023.v05i05.17829>
- Sokolov, A., & Sungatullina, L. (2015). Management accounting of production overheads by groups of equipment. *Asian Social Science*, 11(11), 379-384. <https://doi.org/10.5539/ass.v11n11p379>
- Syahputri, E. O., Sihombing, S. B., Nurhaliza, N., Wati, I., & Mariana, M. (2025). PENGENDALIAN BIAYA PRODUKSI DALAM MANUFAKTUR : TEKNIK DAN TANTANGAN. *HEI EMA : Jurnal Riset Hukum, Ekonomi Islam, Ekonomi, Manajemen Dan Akuntansi*, 4(1), 30–41.
- Zahrani, M., Purba, A. E., Hilal, F., Mariana, M., & Diana, D. (2025). Concept And Methodology Of Job Order Costing Theory And Practice. *HEI EMA : Jurnal Riset Hukum, Ekonomi Islam, Ekonomi, Manajemen Dan Akuntansi*, 4(1), 79–90.