

kelompok fokus (*focus groups*). Dewan pemasok ini bisa bertemu secara reguler, sementara kelompok-kelompok fokus bisa bertemu pada waktu-waktu yang khusus. Ketika volume bisnis perusahaan semakin meningkat, para pemasok juga dapat diundang untuk bergabung dalam gugus kendali mutu departemen akuntansi, sehingga membuat para pemasok menjadi bagian integral dari departemen akuntansi. Yang terakhir ini paling sering terjadi ketika perusahaan menggunakan jasa perusahaan in-house service, seperti jasa pengolahan data kontrak (*a contract data processing service*) atau kontraktor bahan baku (*contractor for material*), dan jasa manajemen persediaan (*inventory management*). Lebih bagus lagi jika pemasok juga menerapkan just-in-time. Yang jelas, departemen akuntansi perlu melibatkan siapapun yang mempunyai kaitan langsung dengan akuntansi ataupun siapapun yang seharusnya dilibatkan. Keterlibatan dari pemasok ini penting dalam kaca mata lembaga pemberi sertifikasi mutu. Apalagi jika perusahaan dapat membangun kerja sama yang berkelanjutan. Ada tidaknya kerja sama (*partnership*) jangka panjang antara perusahaan dengan pemasoknya merupakan salah satu hal yang diperhatikan lembaga sertifikasi dalam menilai layak tidaknya suatu perusahaan mendapatkan sertifikat mutu.

Jika pemasok tidak terlibat secara dekat dengan proses produksi suatu perusahaan, maka pemasok itu masih dapat diundang untuk bergabung dalam tim kerja perusahaan. Khususnya jika pemasok mempunyai tugas untuk mengerjakan proses-proses yang berkaitan dengan fakturnya atau dokumennya yang lain.

F. RANGKUMAN

Disamping departemen akuntansi menjadi penyedia informasi akuntansi bagi departemen-departemen lain di dalam perusahaan maupun bagi para pelanggan akuntansi yang berada di luar perusahaan, pada gilirannya departemen akuntansi juga merupakan pelanggan dari departemen-departemen lain maupun rekanan di luar perusahaan. Dalam posisinya sebagai pelanggan dari pihak-pihak non-akuntansi, departemen akuntansi perlu memasukkan perwakilannya ke dalam gugus kendali mutu maupun tim kerja pada departemen-departemen non-akuntansi. Terhadap pihak-pihak di luar perusahaan, yakni perusahaan jasa eksternal maupun perusahaan pemasok, departemen akuntansi dapat mengundang mereka di dalam gugus kendali mutu maupun tim kerja akuntansi, khususnya jika terdapat hubungan secara langsung antara departemen bersangkutan dengan departemen akuntansi. Dengan menilik pada penjelasan ini, bisa dikatakan bahwa implementasi prinsip keterlibatan atau partisipatoris ini berjalan dua arah.

Bab

8

PERBAIKAN PRODUK AKUNTANSI

Dalam rangka mencapai perbaikan mutu yang berkelanjutan pada produk akuntansi, departemen akuntansi perlu terus-menerus mencari peluang-peluang perbaikan pada produknya. Upaya perbaikan yang terus-menerus itu juga perlu dilakukan untuk membangun citra bahwa departemen akuntansi mempunyai keinginan dan kemampuan untuk menjadi bagian dari tim besar perusahaan, yakni dengan memberikan kontribusi kepada pihak manajemen dalam mencapai keberhasilan bisnis. Pada bab ini akan dibahas mengenai perlunya melakukan perbaikan produk akuntansi untuk memenuhi kebutuhan pelanggan akuntansi itu, apa perbaikan-perbaikan akuntansi yang telah diupayakan, dan kemungkinan-kemungkinan yang dapat dilakukan kalangan akuntansi untuk menyediakan produk akuntansi yang lebih baik bagi kebutuhan manajemen.

A. KELEMAHAN-KELEMAHAN SISTEM AKUNTANSI

Informasi keuangan yang disajikan oleh akuntansi merupakan indikator kinerja yang diterima secara umum, bahkan bagi banyak perusahaan diyakini sebagai satu-satunya indikator untuk mengukur kinerja perusahaan. Namun di tengah respon yang positif terhadap informasi keuangan itu, terdapat pula kritik terhadap akuntansi. Kritik itu menyatakan bahwa informasi akuntansi tidak benar-benar mendukung operasi dan strategi perusahaan. Akuntansi, dalam pandangan kalangan yang mengkritik akuntansi, dinilai tidak cukup bagi manajer yang membutuhkan informasi yang mendukung operasi dan strategi perusahaan untuk melakukan perbaikan mutu. Johnson dan Kaplan, dalam bukunya *Relevance Lost -The Rise and Fall of Management Accounting* (1987), menyatakan bahwa informasi akuntansi hanya berperan kecil dalam upaya perusahaan mengurangi biaya dan meningkatkan mutu serta produktivitas perusahaan. Mereka juga menyatakan bahwa akuntansi manajemen juga telah menjadi tidak relevan untuk menunjang manajemen dalam mengambil keputusan taktis harian. Kelemahan sistem akuntansi ini semakin dirasakan ketika persaingan bisnis menjadi semakin ketat. Dengan semakin ketatnya persaingan bisnis saat ini, muncullah berbagai tren baru dalam industri

manufaktur, yang kemudian melahirkan implikasi-implikasi baru yang harus dihadapi perusahaan. Tabel 8.1. menggambarkan berbagai tren yang dihadapi industri manufaktur tersebut.

Tabel 8.1.
Tren dan Implikasi Pada Industri Manufaktur Saat Ini

Tren	Implikasi terhadap Mutu
Fokus pada strategi manufaktur	Mutu menjadi inti strategi keunggulan kompetitif
Memproduksi barang bermutu tinggi	Mutu secara langsung berkaitan dengan pangsa pasar, pertumbuhan, dan keuntungan
Pengurangan persediaan dengan <i>Just-In-Time</i> (JIT)	Pengurangan biaya berkaitan dengan pengurangan persediaan
Jadwal yang ketat	Peningkatan ketersediaan bagi pelanggan, keunggulan kompetitif lain yang diterima sebagai mutu oleh pelanggan
Bauran produk (<i>product mix</i>) dan keragaman produk	Memunculkan fokus kepada strategi dan segmentasi pasar
Otomatisasi peralatan	Memungkinkan dilakukannya perbaikan mutu dan produktivitas
Daur hidup produk yang semakin pendek	Menuntut kemampuan untuk mengimbangi percepatan pergeseran pasar dan menggunakan teknologi baru, serta memberi penekanan lebih pada program manajemen mutu
Perubahan organisasi	Memunculkan tanggung jawab kepada unit bisnis strategis dan para manajer produksi untuk memperhatikan mutu
Teknologi informasi	Memungkinkan dilakukannya pengendalian yang lebih besar atas biaya mutu, manajemen mutu, dan pengintegrasian yang sifatnya antar-fungsi

Sumber: Johnson, H. Thomas dan Robert S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1991, dalam Ross, Joel E., *Total Quality Management: Text, Cases and Readings*, Kogan Page Ltd., Edisi ke-2, 1994.

Pakar manajemen, Peter Drucker, juga mengemukakan adanya kelemahan-kelemahan dalam akuntansi. Menurut Peter Drucker, akuntansi mempunyai kelemahan karena:

1. Akuntansi biaya didasarkan pada realita yang terjadi pada tahun 1920-an, ketika tenaga kerja langsung mempunyai porsi sebesar 80 persen dari biaya manufaktur di luar bahan baku mentah. Sementara, sekarang, porsi tenaga kerja langsung

sudah menjadi 8 hingga 12 persen, dan pada beberapa sektor industri, seperti industri teknologi informasi, porsi tenaga kerja hanya sekitar 3 persen.

2. Biaya tenaga kerja tidak langsung, yang bisa mencapai 90 persen, dialokasikan secara sewenang-wenang dan salah, karena dialokasikan ke dalam biaya tenaga kerja menurut proporsinya. Sementara, keuntungan dari suatu perubahan proses dialokasikan dengan cara yang sama.
3. Sistem biaya mengabaikan terjadinya biaya dari sesuatu yang tidak menghasilkan (nilai), baik yang terjadi karena *downtime*, *stockouts*, kerusakan, atau biaya non-mutu lain.
4. Sistem biaya tidak dapat mengukur, memprediksi, atau membenarkan/menjustifikasi perubahan atau inovasi dalam produk atau proses. Dengan kata lain, akuntansi mengukur biaya langsung atau biaya riil, dan bukan keuntungan.
5. Informasi akuntansi tidak mampu mengenali keterkaitan antara fungsi-fungsi, aktivitas, atau proses.
6. Keputusan manufaktur tidak dapat dibuat sebagai keputusan bisnis berdasarkan informasi yang disediakan oleh akuntansi. Sistem biaya membatasi dirinya dalam keputusan mengenai sesuatu yang berwujud (*tangible*) dan obyektif, serta tidak dapat mengukur sesuatu yang tak berwujud (*intangible*).

B. AKUNTANSI BIAYA KONTEMPORER: Pengembangan Metode-metode Akuntansi Biaya Baru

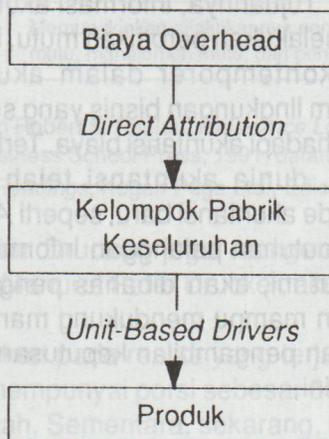
Dengan mempertimbangkan kritik maupun keinginan dari para pengguna informasi akuntansi seperti dijelaskan di muka, maka kalangan akuntansi harus berupaya memperbaiki produk akuntansi. Tujuannya, informasi akuntansi dapat relevan dengan kebutuhan dunia bisnis dalam melakukan perbaikan mutu. Pada bab 3, khususnya pada sub-bab mengenai isu-isu kontemporer dalam akuntansi biaya, kami telah menggambarkan bahwa di dalam lingkungan bisnis yang semakin kompetitif akhir-akhir ini, terdapat berbagai isu yang dihadapi akuntansi biaya. Terhadap kritik maupun berbagai perkembangan dunia bisnis, dunia akuntansi telah memberi respon dengan mengembangkan metode-metode akuntansi baru, seperti *Activity-Based Costing* (ABC), dengan maksud memenuhi kebutuhan pelanggan informasi akuntansi yang semakin kompleks. Pada bagian berikut ini, akan dibahas pengembangan metode-metode akuntansi baru yang diharapkan mampu mendukung manajemen dalam menjalankan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan manajemen di dalam dunia bisnis yang semakin kompleks ini.

1. Activity-Based Costing

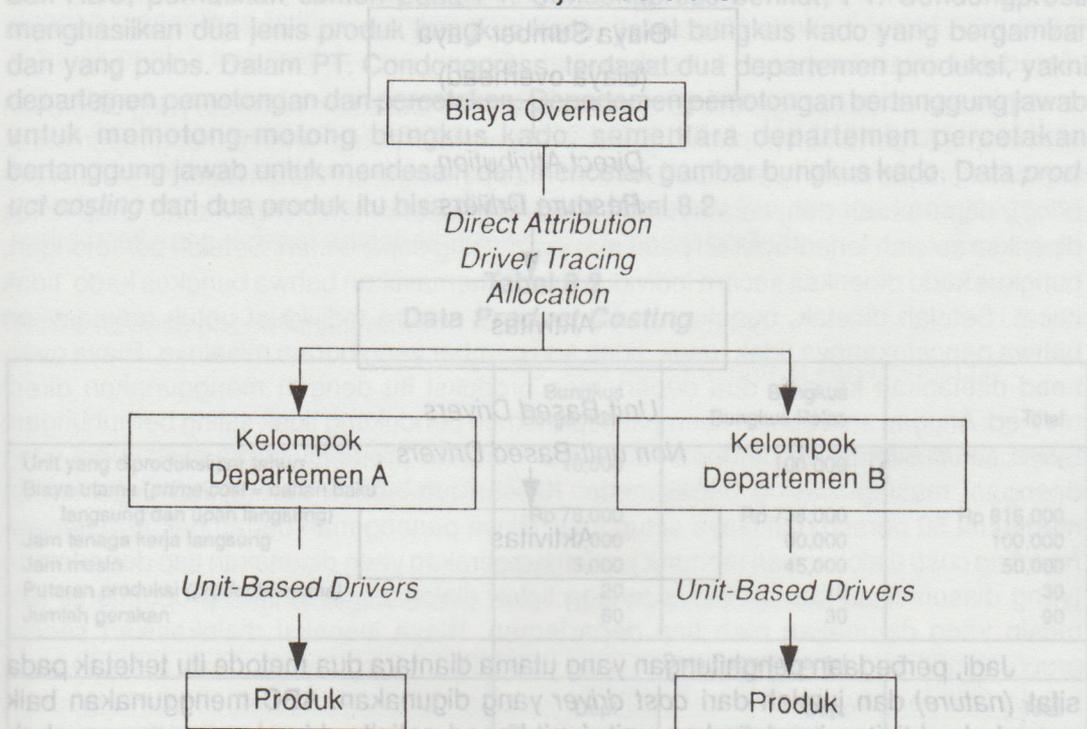
Dalam rangka memenuhi kebutuhan informasi manajemen akan informasi yang relevan dengan upaya manajemen melakukan perbaikan mutu, kalangan akuntansi telah mengembangkan metode *activity-based costing*. ABC merupakan metode yang sangat membantu dalam implementasi mutu terpadu, karena ABC dapat membantu manajemen untuk menganalisis aktivitas-aktivitas yang terjadi dan menentukan nilai dari aktivitas-aktivitas itu bagi pelanggan. ABC sangat bermanfaat terutama ketika perusahaan hendak mengukur biaya mutu.

ABC kini sangat diperlukan, karena sistem akuntansi biaya tradisional mempunyai kelemahan-kelemahan. Berbeda dengan ABC, sistem biaya tradisional hanya menggunakan penyebab atau pendorong aktivitas berdasarkan unit (*unit-based activity driver*) untuk menetapkan biaya kepada produk. *Unit-based activity driver* adalah faktor-faktor yang menyebabkan terjadinya perubahan dalam biaya seiring dengan berubahnya unit yang diproduksi. *Unit-based activity driver* ini menetapkan overhead kepada produk dengan menggunakan baik tarif overhead pabrik keseluruhan (*plantwide overhead rate*) atau tarif departemental (*departmental rate*) (lihat gambar 8.2 dan 8.3). Penggunaan *unit-based activity driver* semata untuk menetapkan biaya overhead kepada produk mengandung asumsi bahwa overhead yang dikonsumsi oleh produk adalah sangat berkaitan dengan jumlah unit yang diproduksi, yang diukur dengan faktor-faktor seperti jam tenaga kerja langsung, jam mesin, atau biaya bahan baku.

Gambar 8.1.
Penetapan Tarif Overhead Pabrik Keseluruhan
pada Sistem Biaya Tradisional

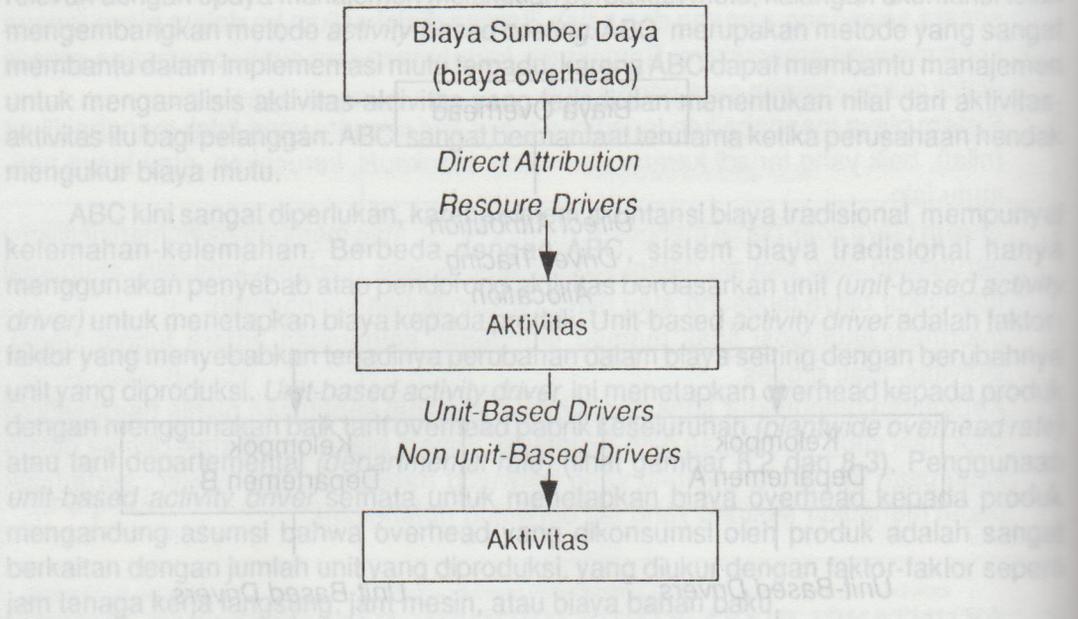


Gambar 8.2.
Penetapan Tarif Overhead Pabrik Keseluruhan
ada Sistem Biaya Tradisional



Dari gambar 8.1. dan 8.2. tersebut, dapat dilihat bahwa penetapan biaya overhead tradisional terdiri dari dua tahap: pertama, biaya overhead ditetapkan kepada suatu unit organisasional (pabrik atau departemen), dan kedua, biaya overhead kemudian ditetapkan kepada produk. ABC adalah sistem yang pertama, melacak biaya kepada aktivitas, kemudian kepada produk (lihat gambar 8.3.). Jadi ABC juga merupakan proses dua tahap, tetapi dalam tahap pertama, ABC melacak biaya overhead kepada aktivitas, bukan kepada unit organisasional seperti pabrik atau departemen. Pada tahap kedua, baik penetapan biaya tradisional maupun ABC sama-sama menetapkan biaya kepada produk. Kendati begitu, sistem ABC menekankan pada *direct attribution* dan pelacakan penyebab terjadinya aktivitas (*driver*), atau dengan kata lain ABC menekankan pada adanya hubungan sebab-akibat, sementara sistem biaya tradisional cenderung menekankan pada alokasi (*allocation-intensive*) atau dengan kata lain mengabaikan hubungan sebab-akibat.

Gambar 8.3.
Penetapan Biaya Dua Tahap ABC



Jadi, perbedaan penghitungan yang utama diantara dua metode itu terletak pada sifat (*nature*) dan jumlah dari *cost driver* yang digunakan. ABC menggunakan baik penyebab aktivitas berdasarkan unit (*unit-based activity driver*) maupun penyebab aktivitas berdasarkan non-unit (*non-unit-based activity driver*). Penyebab-penyebab aktivitas itu harus mencerminkan suatu hubungan sebab-akibat. Secara umum, jumlah penyebab aktivitas pada ABC lebih banyak daripada penyebab aktivitas berdasarkan unit yang digunakan dalam sistem tradisional. Sehingga ABC akan menghasilkan akurasi penetapan biaya produk yang lebih tinggi.

Dari perspektif manajerial, sistem ABC tidak hanya menghasilkan informasi biaya produk yang lebih akurat, melainkan juga menyediakan informasi mengenai biaya dan kinerja dari berbagai aktivitas dan sumber daya, dan ABC dapat melacak biaya secara akurat kepada obyek biaya selain produk, seperti pelanggan dan jaringan distribusi. Sebagai contoh, dengan mengetahui biaya dari berbagai aktivitas, pentingnya biaya-biaya itu, maupun seberapa efisien kinerjanya, akan membuat manajer dapat memfokuskan perhatian pada aktivitas-aktivitas yang memungkinkan dilakukannya penghematan biaya.

a. Perbandingan Antara Biaya Produk Tradisional dan ABC

Untuk lebih jauh melihat perbandingan antara penetapan biaya produk tradisional dan ABC, perhatikan contoh pada PT. Condongpress berikut; PT. Condongpress menghasilkan dua jenis produk bungkus kado, yakni bungkus kado yang bergambar dan yang polos. Dalam PT. Condongpress, terdapat dua departemen produksi, yakni departemen pemotongan dan percetakan. Departemen pemotongan bertanggung jawab untuk memotong-motong bungkus kado, sementara departemen percetakan bertanggung jawab untuk mendesain dan mencetak gambar bungkus kado. Data *product costing* dari dua produk itu bisa dilihat pada tabel 8.2.

Tabel 8.2.
Data Product Costing

	Bungkus Bergambar	Bungkus Bungkus Polos	Total
Unit yang diproduksi per tahun	10,000	100,000	
Biaya utama (<i>prime cost</i> = bahan baku langsung dan upah langsung)	Rp 78,000	Rp 738,000	Rp 816,000
Jam tenaga kerja langsung	10,000	90,000	100,000
Jam mesin	5,000	45,000	50,000
Putaran produksi (<i>production runs</i>)	20	10	30
Jumlah gerakan	60	30	90
Data Departemental			
	Dept. Pemotongan	Dept. Pencetakan	Total
Jam tenaga kerja langsung:			
Bungkus bergambar	3,000	7,000	10,000
Bungkus polos	77,000	13,000	90,000
Total	80,000	20,000	100,000
Jam mesin:			
Bungkus bergambar	1,000	4,000	5,000
Bungkus polos	9,000	36,000	45,000
Total	10,000	40,000	50,000
	Dept. Pemotongan	Dept. Pencetakan	Total
Biaya overhead:			
<i>Setup</i>	Rp 60,000	Rp 60,000	Rp 120,000
Penanganan bahan baku (<i>materials handling</i>)	30,000	30,000	60,000
Tenaga listrik	10,000	90,000	100,000
Pengawasan	8,000	72,000	80,000
Total	Rp 108,000	Rp 252,000	Rp 360,000

Unit produk yang tercantum dalam data itu adalah kotak-kotak yang berisi satu lusin bungkus kado. Kuantitas bungkus kado polos lebih besar sepuluh kali lipat dibanding bungkus kado bergambar, sehingga bungkus kado polos bisa disebut produk volume besar, dan bungkus kado bergambar disebut produk volume kecil. Bungkus kado itu diproduksi dalam tumpukan-tumpukan (*batch*).

Dalam PT Condongpress terdapat empat jenis aktivitas overhead, yang dilakukan oleh empat departemen pendukung, yakni departemen pengesetan perlengkapan untuk tiap batch, departemen pemindahan batch atau penanganan bahan baku (*material handling*), departemen penyedia tenaga listrik, dan departemen pengawasan. Tiap kotak diperiksa setelah terjadi operasi pada masing-masing departemen. Setelah pemotongan, bungkus kado diperiksa secara individual untuk memastikan bahwa bungkus kado tidak cacat. Setelah dicetak, bungkus kado diperiksa secara individual untuk memastikan bahwa pencetakannya tidak rusak, tidak ada gambar yang buram misalnya. Biaya overhead ditetapkan kepada dua departemen produksi itu dengan menggunakan *direct method*. Anggap saja bahwa keempat departemen pendukung tidak saling berhubungan. Biaya setup ditetapkan berdasarkan jumlah putaran produksi (*production runs*) yang ditangani masing-masing departemen. Karena jumlahnya sama, tiap departemen menerima 50 persen dari biaya setup total. Biaya penanganan bahan baku (*materials-handling cost*) dialokasikan menurut jumlah pergerakan yang digunakan tiap departemen (yang diasumsikan sama). Biaya tenaga listrik dialokasikan secara proporsional jam mesin yang digunakan oleh tiap departemen. Biaya inspeksi dialokasikan secara proporsional jam tenaga kerja langsung yang digunakan (pengalaman menunjukkan bahwa jam pengawasan hampir selalu berkorelasi dengan jam tenaga kerja langsung). Untuk menjelaskan perbandingan antara sistem biaya tradisional dengan ABC, pertama akan dijelaskan mengenai sistem akuntansi biaya tradisional, kemudian dilanjutkan penetapan biaya produk dengan pendekatan ABC.

b. Tarif Overhead Pabrik Keseluruhan (*Plantwide Overhead Rate*)

Pada Tabel 8.2 di muka, kami telah menggambarkan pendekatan penetapan biaya overhead tradisional, yakni dengan menggunakan tarif overhead pabrik keseluruhan. Untuk tarif overhead pabrik keseluruhan, biaya overhead pertama diakumulasi dalam sebuah kelompok besar pabrik keseluruhan (tahap pertama penetapan biaya). Biaya overhead ditetapkan kepada kelompok itu hanya dengan menambahkan semua biaya overhead yang diidentifikasi dalam buku besar. Dalam tahap pertama ini, obyek biayanya adalah pabrik, dan *direct attribution* dapat digunakan untuk menetapkan biaya kepada kelompok pabrik keseluruhan (*plantwide pool*). Setelah biaya diakumulasi dalam kelompok ini, kemudian dihitung tarif pabrik keseluruhan dengan menggunakan satu

driver, yang biasanya adalah jam tenaga kerja langsung. Diasumsikan produk mengkonsumsi sumber daya *overhead* sesuai proporsinya dengan jam tenaga kerja langsung yang digunakan. Jadi dalam tahap kedua biaya *overhead* ditetapkan produk dengan mengalikan tarifnya dengan jam tenaga kerja langsung total yang benar-benar digunakan oleh tiap produk.

Dalam contoh ini, *overhead* total pabrik adalah Rp 360.000, jumlah dari *overhead* untuk tiap departemen (Rp 108.000 + Rp 252.000). Diasumsikan bahwa jam tenaga kerja langsung digunakan sebagai penyebab aktivitas berdasarkan unit (*unit-based activity driver*). Dengan membagi *overhead* total dengan jam tenaga kerja langsung, maka hasil yang didapat adalah tarif *overhead* sebagai berikut:

$$\begin{aligned}\text{Tarif } \textit{overhead} \text{ pabrik keseluruhan} &= \text{Rp } 360.000/100.000 \\ &= \text{Rp } 3,60 \text{ per jam tenaga kerja langsung}\end{aligned}$$

Dengan menggunakan tarif *overhead* ini dan informasi lain dari tabel 8.2., biaya unit untuk tiap produk dihitung dan disajikan dalam tabel 8.3. berikut.

Tabel 8.3.
Penghitungan Biaya Unit: Tarif Pabrik Keseluruhan

	Bergambar	Polos
Biaya utama (<i>prime cost</i>)	Rp 78.000	Rp 738.000
Biaya <i>overhead</i> :		
Rp 3,60 x 10.000	36.000	
Rp 3,60 x 90.000		324.000
Biaya pabrikasi total (<i>total manufacturing cost</i>)	<u>Rp 114.000</u>	<u>Rp 1.062.000</u>
Unit produksi	10.000	100.000
Biaya unit (biaya total/unit)	Rp 11,40	Rp 10.62

c. Tarif Departemental

Berdasar pada distribusi jam tenaga kerja dan jam mesin dalam Tabel 8.2., departemen pemotongan adalah departemen yang padat karya (*labor-intensive department*) dan departemen percetakan adalah intensif menggunakan mesin (*machine-intensive department*). Biaya overhead dari departemen pemotongan sebesar 40% dari biaya overhead pada departemen percetakan. Berdasar pada pengamatan ini, dapat dikatakan bahwa tarif overhead departemental akan mencerminkan konsumsi overhead yang lebih baik dari tarif overhead pabrik keseluruhan. Pendekatan ini akan menghasilkan tarif overhead departemental sebagai berikut, dengan menggunakan jam tenaga kerja langsung untuk departemen pemotongan dan jam mesin untuk departemen percetakan:

Tarif overhead dept. pemotongan	= Rp 108.000/80.000 jam tenaga kerja langsung
	= Rp 1,35 per jam tenaga kerja langsung
Tarif overhead dept. percetakan	= Rp 252.000/40.000 jam mesin
	= Rp 6,30 per jam mesin

Dengan menggunakan tarif ini dan data dari Tabel 8.2, maka penghitungan biaya unit untuk tiap produk akan tampak seperti pada Tabel 8.4 berikut.

Tabel 8.4.
Penghitungan Biaya Unit: Tarif Overhead Departemental

	Bergambar	Polos
Biaya utama (<i>prime cost</i>)	Rp 78.000	Rp 738.000
Biaya overhead:		
$[(Rp 1,35 \times 3.000) + (Rp 6,30 \times 4.000)]$	29.250	
$[(Rp 1,35 \times 77.000) + (Rp 6,30 \times 36.000)]$		330.750
Biaya pabrikasi total (<i>total manufacturing cost</i>)	<u>Rp 107.250</u>	<u>Rp 1.068.750</u>
Unit produksi	10.000	100.000
Biaya unit (biaya total/unit)	Rp 10,73	Rp 10,69

d. Prosedur Tahap Pertama ABC menentukan biaya homogen dan menentukan biaya

Pada tahap pertama dari ABC, aktivitas-aktivitas diidentifikasi, biaya dihubungkan dengan aktivitas individual, kemudian aktivitas dan biaya yang dikaitkan dengannya dikelompokkan dalam kelompok masing-masing. Aktivitas adalah pekerjaan yang dilakukan di dalam sebuah organisasi. Jadi, identifikasi aktivitas ini membutuhkan adanya daftar dari semua jenis pekerjaan yang ada, seperti penanganan bahan baku, pengawasan, rekayasa proses, dan lain-lain. Sebuah perusahaan biasanya mempunyai ratusan aktivitas yang berbeda. Ketika suatu aktivitas sudah ditentukan, biaya untuk melakukan aktivitas itu kemudian ditentukan. Pada titik ini, perusahaan dapat menentukan penyebab aktivitas yang berkaitan dengan tiap aktivitas dan menghitung tarif *overhead* aktivitas individual (*individual activity overhead rate*). Ini bisa menghasilkan ratusan tarif *overhead*, dan tentu tidak praktis. Untuk mengurangi jumlah tarif *overhead* dan mempersingkat prosesnya, aktivitas-aktivitas dikelompokkan ke dalam kelompok-kelompok yang homogen berdasar pada karakteristik yang serupa, yakni (1) mereka secara logis berkaitan, dan (2) mereka mempunyai rasio konsumsi yang sama untuk semua produk. Biaya dikaitkan dengan masing-masing kelompok homogen ini dengan menjumlahkan biaya-biaya dari aktivitas individual yang masuk dalam kelompok itu. Jumlah dari biaya *overhead* yang berkaitan dengan masing-masing kelompok aktivitas itu disebut kelompok biaya homogen (*homogeneous cost pool*). Ketika suatu kelompok biaya telah ditentukan, per unit biaya dari penyebab terjadinya aktivitas itu dihitung dengan memisahkan biaya kelompok itu menurut kapasitas praktis dari penyebab aktivitas itu, yang disebut dengan tarif kelompok (*pool rate*). Penghitungan tarif kelompok ini adalah akhir dari tahap pertama. Jadi tahap pertama terdiri dari lima aktivitas: (1) aktivitas diidentifikasi, (2) biaya ditetapkan kepada aktivitas, (3) aktivitas yang berkaitan dikelompokkan bersama untuk membentuk kelompok-kelompok homogen, (4) biaya dari aktivitas-aktivitas yang dikelompokkan itu dijumlahkan untuk menentukan kelompok biaya homogen, dan (5) tarif (*overhead*) kelompok dihitung.

Untuk menjelaskan hal ini, dapat dilihat kembali contoh pada PT. Condongpress. Dalam PT. Condongpress, terdapat empat aktivitas *overhead* yakni setup, penanganan bahan baku, penyediaan tenaga listrik, dan pengawasan. Diantara keempat aktivitas itu, terdapat hubungan yang logis. Aktivitas setup dan penanganan bahan baku dilakukan tiap kali sebuah *batch* produk diproduksi. Jadi dua aktivitas ini berkaitan secara logis dengan aktivitas produksi *level batch* yang lebih umum. Demikian juga aktivitas pengawasan dan penyediaan tenaga listrik dilakukan tiap kali suatu unit produk diproduksi (tiap unit diawasi). Dua aktivitas ini secara logis berkaitan dengan aktivitas yang lebih umum untuk memproduksi suatu unit atau produk. Dalam Tabel 8.2., telah digambarkan bahwa biaya dari aktivitas individual dari keempat aktivitas *overhead* itu telah ditetapkan. Dari data tersebut dapat dihitung rasio konsumsi untuk dua produk (lihat tabel 8.5.).

Tabel 8.5.
Keragaman Produk: Rasio Konsumsi

Aktivitas Overhead	Bungkus Bergambar	Bungkus Polos	Activity Drivers
Setup	0.67 ^a	0.33 ^a	Putaran Produksi
Penanganan bahan baku	0.67 ^b	0.33 ^b	Jumlah gerakan
Tenaga listrik	0.10 ^c	0.90 ^c	Jam mesin
Pengawasan	0.10 ^d	0.90 ^d	Jam tenaga kerja langsung

^a 20/30 (bergambar) dan 10/30 (polos)

^b 60/90 (bergambar) dan 30/90 (polos)

^c 5.000/50.000 (bergambar) dan 45.000/50.000 (polos)

^d 10.000/100.000 (bergambar) dan 90.000/100.000 (polos)

Catatan: Karena jam tenaga kerja langsung sangat berkaitan dengan jam pengawasan (*inspection hours*), maka jam tenaga kerja langsung digunakan sebagai *activity driver* untuk inspection driver (ditambah dengan kenyataan bahwa pengumpulan jam pengawasan menurut produk berhenti ketika korelasinya didokumentasikan).

Dari Tabel 8.5. tampak bahwa pengelompokan aktivitas setup dengan penanganan bahan baku serta penyediaan tenaga listrik dengan pengawasan mempunyai rasio konsumsi yang sama untuk kedua produk. Dengan demikian dapat dilakukan penggabungan empat aktivitas itu ke dalam dua kelompok aktivitas. Dua kelompok aktivitas ini sekarang dapat digunakan untuk membentuk kelompok biaya yang homogen. Kelompok aktivitas setup dengan penanganan bahan baku dapat disebut dengan kelompok *level batch* (*level-batch pool*), sementara kelompok aktivitas penyediaan tenaga listrik dan pengawasan dapat disebut kelompok level unit (*unit-level pool*). Biaya total yang dikaitkan dengan masing-masing kelompok merupakan penjumlahan dari aktivitas-aktivitas yang saling berkaitan itu. Dua kelompok biaya itu dapat dilihat berikut ini.

Kelompok Level Batch		Kelompok Level Unit	
Setup	Rp 120.000	Tenaga listrik	Rp 100.000
Penanganan bahan baku	60.000	Pengawasan	80.000
	<u>Rp 180.000</u>		<u>Rp 180.000</u>

Setelah mengidentifikasi kelompok biaya homogen dan menentukan biaya-biayanya, kemudian ditetapkan biaya kelompok itu kepada tiap produk. Untuk itu suatu tarif kelompok harus dihitung berdasarkan pada penyebab aktivitasnya (*activity driver*). Untuk kelompok biaya level-batch, jumlah produksi yang dijalankan atau jumlah gerakan dapat digunakan sebagai penyebab aktivitas. Karena dua penyebab aktivitas mempunyai rasio konsumsi yang sama, maka baik penyebab aktivitas, jumlah setup atau jumlah gerakan, akan menetapkan besarnya overhead yang sama kepada kedua produk. Untuk kelompok biaya level-unit (tenaga listrik dan pengawasan), jam mesin atau jam tenaga kerja langsung dapat dipilih sebagai penyebab aktivitasnya. Jika diumpamakan seperti ini, maka hasil dari tahap pertama ini adalah sebagai berikut (lihat Tabel 8.6).

Tabel 8.6.
Prosedur Tahap Pertama: Activity-Based Costing

<i>Kelompok level batch:</i>	
Biaya setup	Rp 120.000
Biaya penanganan bahan baku	60.000
Biaya total	Rp 180.000
Putaran produksi	30
Tarif kelompok (biaya per putaran)	Rp 6.000
<i>Kelompok level unit:</i>	
Biaya tenaga listrik	80.000
Tunjangan tambahan tenaga kerja langsung (<i>direct labor fringe benefits</i>)	80.000
Biaya total	Rp 180.000
Jam mesin	50.000
Tarif kelompok (biaya per jam mesin)	Rp 3,60

e. Prosedur Tahap Kedua ABC

Pada tahap kedua, biaya dari tiap kelompok overhead dilacak ke produk. Ini dilakukan dengan menggunakan tarif kelompok yang dihitung pada tahap pertama maupun pengukuran jumlah sumber daya yang dikonsumsi oleh tiap produk. Ukuran ini semata-mata merupakan kuantitas atau jumlah dari penyebab aktivitas yang digunakan oleh tiap produk. Dalam contoh di buku ini, ukuran itu adalah putaran produksi dan jam mesin yang digunakan oleh tiap jenis bungkus kado. Jadi overhead yang ditetapkan dari tiap kelompok biaya kepada tiap produk dihitung sebagai berikut:

Overhead yang ditetapkan (ke suatu produk)
 = Tarif kelompok x Aktivitas (*activity usage*)

Sebagai ilustrasi, ambil contoh penetapan biaya dari kelompok overhead pertama kepada bungkus kado polos. Dari Tabel 8.6. tampak bahwa tarif untuk kelompok level batch adalah Rp 6.000 per putaran produksi (*production run*). Dari Tabel 8.2. diketahui bahwa bungkus bergambar menggunakan 20 putaran produksi dan 5.000 jam mesin. Jadi, overhead yang ditetapkan ke bungkus bergambar dari kelompok biaya level-batch adalah Rp 120.000 (Rp 6.000 x 20 putaran), dan jumlah yang ditetapkan dari kelompok level-unit adalah Rp 18.000 (Rp 3,60 x 5.000 jam mesin). Penetapan biaya overhead yang sama juga dilakukan untuk bungkus polos. Biaya manufaktur total untuk tiap produk diperoleh dengan menambahkan biaya utama (*prime cost* = biaya bahan baku langsung dan upah langsung) ke biaya overhead yang ditetapkan. Jumlah keseluruhannya kemudian dibagi dengan jumlah unit yang diproduksi. Hasilnya adalah biaya manufaktur per unit. Tabel 8.7. menunjukkan penghitungan biaya produk berdasarkan aktivitas untuk tiap produk.

Tabel 8.7.
Biaya Unit: Activity-Based Costing

	Bergamba	Polos
Biaya utama (bahan langsung dan upah langsung)	Rp 78.000	Rp 738.000
Biaya overhead		
Kelompok level batch: (Rp 6.000 x 20) (Rp 6.000 x 10)	120.000	60.000
Kelompok Level unit: (Rp 3,60 x 5.000) (Rp 3,60 x 45.000)	18.000	162.000
Biaya pabrikasi total	Rp 216.000	Rp 960.000
Unit produksi	10.000	100.000
Biaya unit (Biaya total/unit)	Rp 21,60	Rp 9,60

Dari penjelasan ini, dapat dibandingkan antara penetapan biaya tradisional dengan penetapan biaya berdasarkan aktivitas (ABC). Dalam Tabel 8.8, biaya unit dari penetapan biaya berdasarkan aktivitas (ABC) dibandingkan dengan biaya unit yang dihasilkan dengan penetapan biaya tradisional yang menggunakan tarif pabrik keseluruhan atau tarif departemental. Perbandingan ini dengan jelas menunjukkan pengaruh yang muncul jika hanya menggunakan penyebab aktivitas berdasarkan unit (*unit-based activity driver*) untuk menetapkan biaya overhead. Penetapan biaya berdasarkan aktivitas dapat merefleksikan dengan lebih baik pola dari konsumsi overhead, sehingga mampu memberikan informasi yang lebih akurat dibanding penetapan biaya tradisional. Penetapan biaya berdasarkan aktivitas menunjukkan bahwa metode tradisional mencatat biaya bungkus bergambar secara lebih rendah (*undercost*) dan mencatat biaya bungkus polos secara lebih tinggi (*overcost*). Sementara penetapan biaya ABC melipatgandakan biaya bungkus bergambar dan menurunkan biaya bungkus polos kurang lebih Rp 1.00 per kotak.

Tabel 8.8.
Perbandingan Biaya ABC
dengan Sistem Akuntansi Tradisional

	Bungkus Bergambar	Bungkus Polos	Sumber
Biaya unit berdasarkan aktivitas	Rp 21,60	Rp 9,60	Tabel 8.7
Biaya unit berdasarkan sistem tradisional:			
Tarif pabrik keseluruhan	11,40	10,62	Tabel 8.3
Tarif departemental	10,73	10,69	Tabel 8.4

Dari tabel ini, bisa dikatakan bahwa dengan hanya menggunakan activity driver berdasarkan unit akan dapat memunculkan hasil bahwa produk yang satu seperti mendubsidi produk yang lain (seperti bahwa bungkus polos mensubsidi bungkus bergambar). Hal ini terjadi karena penetapan biaya yang tidak tepat atau distortif. Subsidi ini dapat mengakibatkan penilaian kelompok produk yang satu lebih menguntungkan dan berpengaruh buruk terhadap penetapan harga dan daya saing dari kelompok produk yang lain. Informasi seperti ini tidak baik digunakan untuk melakukan perencanaan dan pengambilan keputusan, karena distortif.

2. Manajemen Biaya Strategik (*Strategic Cost Management*)

Secara tradisional, analisis biaya dipandang sebagai proses penilaian pengaruh keuangan dari keputusan manajerial alternatif. Manajemen biaya strategik berbeda dibanding analisis biaya tradisional itu. Manajemen biaya strategik adalah analisis biaya yang konteksnya lebih luas, dimana elemen-elemen strategik menjadi lebih ditekankan, eksplisit, dan formal. Dalam manajemen biaya strategik, data biaya digunakan untuk mengembangkan strategi-strategi yang unggul dalam rangka menghasilkan keunggulan kompetitif yang berkelanjutan.

Perlu dipahami bahwa perusahaan harus mengambil keputusan yang berpengaruh terhadap posisi kompetitif jangka panjang dan profitabilitas perusahaan. Dalam konteks seperti ini, sistem akuntansi biaya tradisional tidak sepenuhnya mampu menyediakan informasi yang diperlukan oleh manajemen untuk melakukan perencanaan strategik dan pengambilan keputusan guna mencapai keunggulan kompetitif tersebut. Untuk menghasilkan keunggulan kompetitif perusahaan, sistem akuntansi biaya tradisional memang dapat digunakan dalam beberapa hal, misalnya digunakan untuk melakukan penilaian persediaan atau untuk melakukan pengambilan keputusan operasi jangka pendek. Namun untuk melakukan analisis strategik, manajemen juga memerlukan informasi non-biaya seperti data mengenai pelanggan, pesaing, maupun regulasi pemerintah. Informasi-informasi ini tidak mampu disediakan oleh sistem akuntansi biaya tradisional, sistem yang mampu memenuhi kebutuhan informasi strategik itu adalah yang disebut manajemen biaya strategik (*strategic cost management*).

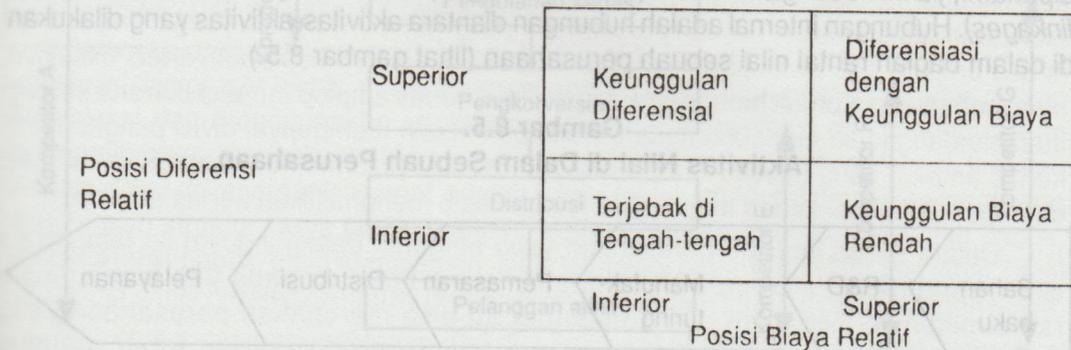
Pengambilan keputusan yang berpengaruh terhadap posisi kompetitif perusahaan dalam jangka panjang (strategik) harus secara eksplisit mempertimbangkan elemen-elemen strategik dari suatu keputusan. Elemen strategik yang paling penting untuk sebuah perusahaan adalah pertumbuhan dan keberlanjutan jangka panjangnya. Jadi pengambilan keputusan strategik adalah suatu pemilihan suatu strategi alternatif diantara strategi alternatif yang ada dengan tujuan untuk menyeleksi strategi yang dapat menjamin pertumbuhan dan keberlanjutan perusahaan dalam jangka panjang. Kunci dari pencapaian target ini adalah memperoleh keunggulan kompetitif.

Definisi manajemen biaya strategik adalah penggunaan data biaya untuk mengembangkan dan mengidentifikasi strategi-strategi unggul yang akan menghasilkan suatu keunggulan kompetitif yang berkelanjutan. Keunggulan kompetitif adalah suatu penciptaan nilai pelanggan (*customer value*) yang lebih baik dengan biaya yang sama atau lebih rendah dibandingkan dengan biaya pihak kompetitor atau pesaing, atau penciptaan nilai yang sama/sebanding dengan biaya yang lebih rendah dari biaya pihak kompetitor. Nilai pelanggan adalah perbedaan atau selisih antara apa yang diterima pelanggan dengan apa yang diserahkan pelanggan atau pengorbanan oleh pelanggan.

Apa yang diterima pelanggan adalah produk total yang diberikan perusahaan. Produk total meliputi baik keuntungan-keuntungan yang berwujud (*tangible*) maupun yang tak berwujud (*intangible*) yang diterima pelanggan atas produk yang dibelinya. Produk total ini meliputi bentuk (*feature*), pelayanan, mutu, petunjuk penggunaan, reputasi, nama merk, maupun faktor-faktor lain dari produk dasar dan khusus yang dianggap penting oleh pelanggan. Sementara, pengorbanan oleh pelanggan meliputi baik biaya pembelian produk, waktu dan usaha yang dilakukan untuk mengenal dan mempelajari bagaimana menggunakan produk, maupun biaya-biaya pasca pembelian, yakni biaya penggunaan, pemeliharaan, dan pembuangan produk.

Dalam disiplin manajemen, ada dua strategi umum untuk mencapai keunggulan kompetitif yang keberlanjutan, yakni kepemimpinan biaya (*cost leadership*) dan strategi diferensiasi produk. Strategi kepemimpinan biaya bertujuan untuk menyediakan nilai yang sama atau lebih baik bagi pelanggan pada tingkat biaya yang lebih rendah daripada biaya pihak kompetitor. Jika definisi dari nilai pelanggan adalah perbedaan antara realisasi atau apa yang diterima pelanggan dengan pengorbanan yang dilakukan pelanggan, maka strategi kepemimpinan biaya berarti meningkatkan nilai pelanggan dengan meminimalkan pengorbanan oleh pelanggan. Jadi targetnya adalah menjadikan biaya serendah mungkin. Sebagai contoh, sebuah perusahaan yang berusaha merancang ulang suatu produk agar komponen yang dibutuhkan bisa lebih sedikit, bisa melakukan strategi kepemimpinan biaya produksi dan biaya pemeliharaan produk pasca pembeliannya.

Gambar 8.4.
Mengembangkan Keunggulan Kompetitif



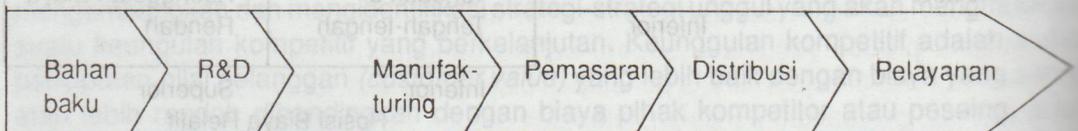
Sumber: Shank, John K. dan Vijay Govindarajan, *Strategic Cost Management: the New Tool for Competitive Advantage*, the Free Press, 1993.

Strategi diferensiasi adalah strategi untuk meningkatkan nilai pelanggan dengan meningkatkan apa yang diterima pelanggan. Dengan strategi ini, keunggulan kompetitif dicapai dengan menyediakan sesuatu kepada pelanggan yang tidak disediakan oleh pesaing. Sebagai contoh, perusahaan produsen vitamin tablet anak mengeluarkan produk vitamin tablet yang berbentuk berbagai macam binatang, dengan tujuan untuk membedakan produknya dari produk merk lain yang menggunakan bentuk tablet standar seperti bulat atau kotak. Namun produk dengan bentuk-bentuk unik itu bisa bernilai di mata pelanggan jika pelanggan juga melihat bahwa bentuk-bentuk tablet yang unik itu sebagai sesuatu yang penting. Disamping itu, nilai tambah bagi pelanggan dengan diferensiasi itu seharusnya lebih tinggi dibandingkan dengan biaya yang dikeluarkan untuk melakukan diferensiasi itu. Hal ini merupakan syarat untuk mencapai keunggulan kompetitif.

Untuk mencapai kepemimpinan biaya (*cost leadership*) dan strategi diferensiasi, manajer harus mengetahui aktivitas-aktivitas yang mendukung pencapaian mereka dan memahami rantai nilai industrial (*industrial value chain*). Rantai nilai industrial adalah sekumpulan aktivitas saling terkait yang menciptakan nilai (*linked set of value-creating activities*) mulai dari ketika produk itu masih dalam bentuk bahan baku hingga ketika produk itu dibuang oleh pelanggan akhir.

Memilah-milah rantai nilai ke dalam aktivitas-aktivitas yang relevan secara strategik merupakan dasar untuk dapat mengimplementasikan kepemimpinan biaya dan strategi diferensiasi. *Framework* rantai nilai adalah pendekatan yang bagus dalam rangka memahami aktivitas-aktivitas perusahaan yang penting secara strategik. Dalam *framework* rantai nilai, diakui bahwa ada hubungan dan saling keterkaitan antar aktivitas baik di dalam maupun di luar perusahaan. Ada dua hubungan yang harus dianalisis dan dipahami, yakni hubungan internal (*internal linkages*) dan hubungan eksternal (*external linkages*). Hubungan internal adalah hubungan diantara aktivitas-aktivitas yang dilakukan di dalam bagian rantai nilai sebuah perusahaan (lihat gambar 8.5.).

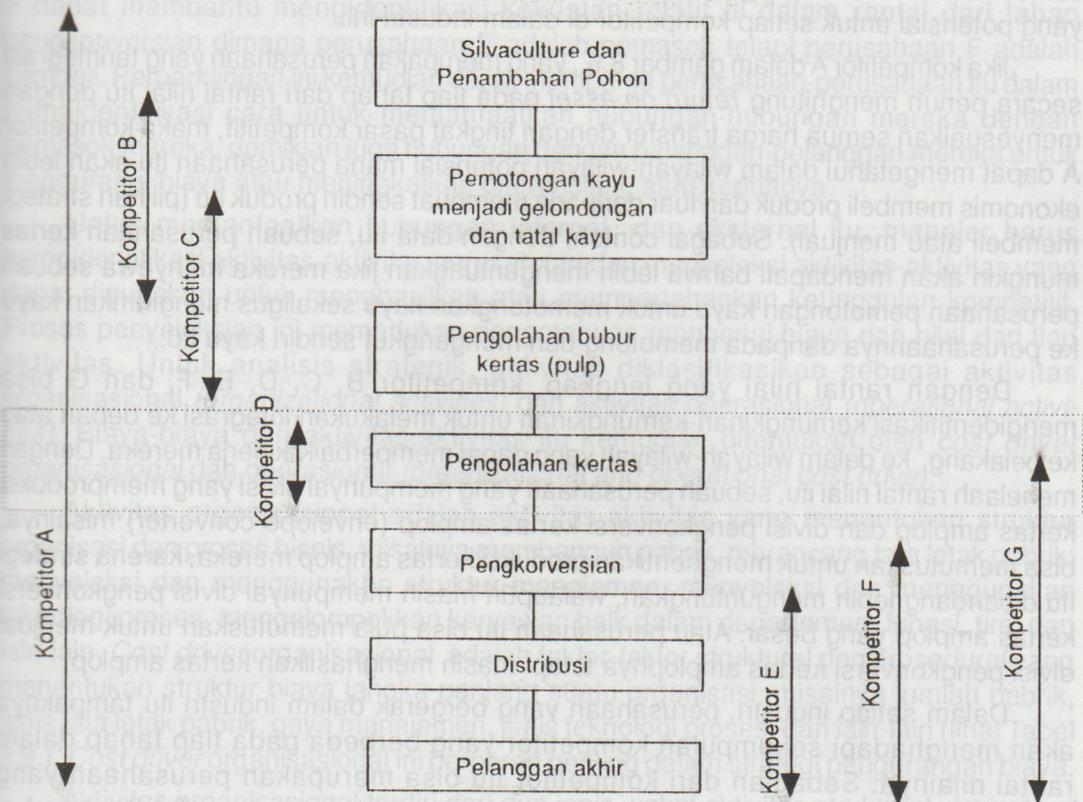
Gambar 8.5.
Aktivitas Nilai di Dalam Sebuah Perusahaan.



Rantai nilai perusahaan melekat di dalam suatu sistem yang lebih besar yang meliputi rantai nilai pemasok dan pelanggan. Sebuah perusahaan dapat meningkatkan profitabilitasnya tidak hanya dengan memahami rantai nilainya sendiri dari perancangan hingga distribusi, melainkan juga dengan memahami bagaimana aktivitas rantai nilai perusahaan dapat sesuai dengan rantai nilai pemasok dan pelanggan.

Hubungan eksternal adalah hubungan dari aktivitas-aktivitas rantai nilai suatu perusahaan yang dilakukan dengan pemasok dan pelanggan. Hubungan eksternal terdiri dari dua jenis; hubungan pemasok (*supplier linkages*) dan hubungan pelanggan (*customer linkages*).

Gambar 8.6.
Rantai Nilai dalam Industri Kertas.



Sumber: Shank, John K. dan Vijay Govindarajan, *Strategic Cost Management: the New Tool for Competitive Advantage*, the Free Press, 1993.

Gambar 8.6. menunjukkan suatu rantai nilai konseptual pada industri kertas. Aktivitas-aktivitas yang saling mempunyai nilai berbeda, seperti penanaman kayu, pemotongan kayu menjadi gelondongan, pabrik bubur kertas, pabrik kertas, maupun pabrik pengkonversian, adalah blok-blok bagi industri ini untuk menghasilkan produk yang bernilai bagi pembeli. Masing-masing perusahaan di dalam gambar 8.6, baik kompetitor A, B, C, D, E, F, maupun G adalah pembeli sekaligus penjual di dalam rantai nilai itu.

Nilai ekonomis yang tercipta pada tiap-tiap tahap produksi dapat dikuantifikasi dengan mengidentifikasi biaya, pendapatan, dan aset untuk tiap aktivitas. Masing-masing perusahaan yang tergambar disitu bisa menyusun suatu rantai nilai untuk keseluruhan industri kertas yang memecah nilai keseluruhan dalam rantai nilai itu ke dalam sumber-sumber nilai ekonomis yang mendasar. Analisis seperti itu mempunyai implikasi strategik yang potensial untuk setiap kompetitor di dalam industri ini.

Jika kompetitor A dalam gambar 8.6., yang merupakan perusahaan yang terintegrasi secara penuh menghitung *return on asset* pada tiap tahap dari rantai nilai itu dengan menyesuaikan semua harga transfer dengan tingkat pasar kompetitif, maka kompetitor A dapat mengetahui dalam wilayah-wilayah potensial mana perusahaan itu akan lebih ekonomis membeli produk dari luar daripada membuat sendiri produk itu (pilihan strategi membeli atau menjual). Sebagai contoh, dengan data itu, sebuah perusahaan kertas mungkin akan mendapati bahwa lebih menguntungkan jika mereka menyewa sebuah perusahaan pemotongan kayu untuk memotong kayu sekaligus mengirimkan kayu ke perusahaannya daripada memotong dan mengangkut sendiri kayu itu.

Dengan rantai nilai yang lengkap, kompetitor B, C, D, E, F, dan G bisa mengidentifikasi kemungkinan-kemungkinan untuk melakukan integrasi ke depan atau ke belakang, ke dalam wilayah-wilayah yang dapat memperbaiki kinerja mereka. Dengan menelaah rantai nilai itu, sebuah perusahaan yang mempunyai divisi yang memproduksi kertas amplop dan divisi pengkonversi kertas amplop (*envelope converter*) misalnya, bisa memutuskan untuk menghentikan produksi kertas amplop mereka, karena strategi itu dipandang lebih menguntungkan, walaupun masih mempunyai divisi pengkonversi kertas amplop yang besar. Atau perusahaan itu bisa pula memutuskan untuk menjual divisi pengkonversi kertas amploponya tetapi masih menghasilkan kertas amplop.

Dalam setiap industri, perusahaan yang bergerak dalam industri itu tampaknya akan menghadapi sekumpulan kompetitor yang berbeda pada tiap tahap dalam rantai nilainya. Sebagian dari kompetitor itu bisa merupakan perusahaan yang terintegrasi penuh dan sebagian yang lain mungkin secara lebih dangkal memfokuskan pada spesialisasi operasi mereka. Sebagai contoh, perusahaan D dalam gambar 8.6 menghadapi kompetisi dari perusahaan A, C, dan G pada tahap pabrik kertas.

Namun perusahaan A, C, dan G mempunyai keunggulan kompetitif yang sangat berbeda pada tahap ini untuk berhadapan dengan perusahaan D. Perusahaan D bisa berkompetisi secara efektif dengan perusahaan A, C, dan G hanya dengan memahami keseluruhan rantai nilai itu dan *cost driver* yang menyebabkan tiap aktivitas. Sebagai contoh, jika *driver* struktural kunci (*key structural driver*) dari biaya pabrik kertas adalah cakupan (integrasi vertikalnya), maka perusahaan A mempunyai keunggulan yang signifikan dan perusahaan D secara signifikan, tidak mempunyai keunggulan dalam pasar itu.

Karena setiap perusahaan dalam gambar 8.6 adalah pembeli sekaligus penjual dalam rantai nilai industri kertas, maka menghitung keuntungan (*return on asset*) yang didapatkan pada tiap tahap dalam rantai nilai akan sangat membantu dalam memahami perbandingan antara kekuatan pembeli dan penjual pada tahap itu. Sebagai misal, membandingkan *return on asset* untuk perusahaan E dibandingkan dengan perusahaan F dapat membantu mengidentifikasi kekuatan relatif di dalam rantai dari tahap pengkonversian dimana perusahaan E adalah pemasok tetapi perusahaan F adalah pembeli. Perbandingan ini kemudian dapat membantu perusahaan-perusahaan itu dalam mengidentifikasi cara untuk memanfaatkan hubungan-hubungan mereka dengan pemasok mereka, demikian juga hubungan dengan pelanggan-pelanggan mereka untuk mengurangi biaya atau meningkatkan diferensiasi, atau keduanya.

Untuk memanfaatkan hubungan internal dan eksternal itu, manajer harus mengidentifikasi aktivitas-aktivitas perusahaan dan menyeleksi aktivitas-aktivitas yang dapat digunakan untuk menghasilkan atau mempertahankan keunggulan kompetitif. Proses penyeleksian ini memerlukan pengetahuan mengenai biaya dan nilai dari tiap aktivitas. Untuk analisis strategik, aktivitas diklasifikasikan sebagai aktivitas organisasional (*organizational activities*) dan aktivitas operasional (*operational activities*). Biaya-biaya dari aktivitas-aktivitas itu kemudian ditentukan oleh *cost driver* organisasional dan operasional (*organizational and operational cost drive*).

Aktivitas organisasional adalah aktivitas-aktivitas yang menentukan struktur organisasi dan proses bisnis, misalnya membangun pabrik, merancang tata letak pabrik, menyeleksi dan menggunakan struktur manajemen, menyeleksi dan menggunakan teknologi proses, mengelompokkan karyawan baik dalam departemen, fungsi, tim, dan lain-lain. *Cost driver* organisasional adalah faktor-faktor struktural dan prosedural yang menentukan struktur biaya jangka panjang suatu organisasi, misalnya jumlah pabrik, jenis tata letak pabrik, gaya manajemen, jenis teknologi proses, dan lain-lain (lihat Tabel 8.9.). *Cost driver* organisasional ini berperan penting dalam strategi pengurangan biaya.

Aktivitas organisasional terdiri dari dua jenis, yakni aktivitas struktural (*structural activities*) dan aktivitas prosedural (*procedural or executional activities*). Aktivitas organisasional adalah aktivitas-aktivitas yang menentukan struktur ekonomi yang

mendasari organisasi. Aktivitas prosedural adalah aktivitas-aktivitas yang menentukan proses dari suatu organisasi, dan oleh karenanya secara langsung terkait dengan kemampuan organisasi untuk melaksanakan operasinya dengan berhasil.

Cost driver organisasional dikategorikan ke dalam dua kategori, yakni *cost driver* struktural (*structural cost driver*) dan *cost driver* prosedural (*procedural or executional cost driver*) (lihat Tabel 8.9.).

Tabel 8.9.
Cost Driver Aktivitas Organisationsa

Aktivitas Struktural	Cost Driver Struktural
Pembangunan pabrik Struktural manajemen Pengelompokan karyawan Kompleksitas Pengintegrasian secara vertikal Pemilihan dan penggunaan teknologi proses	Jumlah pabrik, ukuran, tingkat sentralisasi Gaya dan filosofi manajemen Jumlah dan tipe-tipe unit kerja Jumlah lini produk, jumlah proses yang unik, jumlah suku cadang yang unik Kekuatan membeli, kekuatan menjual Tipe-tipe teknologi proses
Aktivitas Prosedural	Cost Driver Prosedural (Eksekusional)
Menggunakan karyawan Menyediakan mutu Menyediakan layout pabrik Merancang dan memproduksi produk Menyediakan kapasitas	Tingkat keterlibatan Pendekatan manajemen mutu Efisiensi layout pabrik Konfigurasi produk Penggunaan kapasitas

Aktivitas operasional adalah aktivitas-aktivitas harian yang dilakukan sebagai hasil dari struktur dan proses yang diseleksi oleh perusahaan. Contohnya adalah penerimaan dan pemeriksaan komponen yang masuk, pemindahan bahan baku, pengiriman produk, pengujian produk baru, penyusunan perlengkapan, dan lain-lain. *Cost driver* operasional adalah faktor-faktor yang mendorong atau memacu terjadinya biaya aktivitas operasional, meliputi faktor-faktor seperti jumlah komponen, jumlah gerakan, jumlah produk, jumlah order pelanggan, dan jumlah produk yang dikembalikan. Aktivitas operasional dan *cost driver* operasional ini merupakan fokus dari *activity-based costing*.

Aktivitas struktural dan prosedural menentukan jumlah dan sifat dari aktivitas harian yang dilakukan di dalam perusahaan. Sebagai contoh, jika suatu perusahaan memutuskan untuk memproduksi lebih dari satu produk pada suatu pabrik, maka pilihan struktural ini menghasilkan suatu kebutuhan untuk melakukan penjadwalan, suatu aktivitas level-produk (*product-level activity*). Demikian juga penyediaan suatu desain pabrik menentukan sifat dan luasnya aktivitas penanganan bahan baku (biasanya aktivitas level-batch). Walaupun aktivitas organisasional menentukan aktivitas operasional, analisis dari aktivitas dan cost driver operasional dapat digunakan sebagai bahan pertimbangan untuk membuat pilihan strategik dari aktivitas dan cost driver organisasional. Sebagai contoh, dengan mengetahui bahwa jumlah gerakan merupakan ukuran mengenai konsumsi dari aktivitas penanganan bahan baku oleh produk individual, maka kita mengetahui bahwa pengeluaran sumber daya dapat dikurangi jika rancangan pabrik dirancang ulang untuk mengurangi jumlah gerakan yang diperlukan. Aktivitas operasional dan organisasional dan cost driver-nya mempunyai saling keterkaitan yang sangat kuat.

Tabel 8.10.
Aktivitas dan Cost Driver Operasional

Aktivitas Level-Unit	<i>Cost Driver</i> Level-Unit
Menggerinda suku cadang Memasang suku cadang Mengebor lubang Menggunakan bahan baku Menggunakan kekuatan	Jam-mesin menggerinda Jam kerja pemasangan Jam mesin pengeboran Berat dari bahan baku Jumlah jam listrik (kilowatt hours)
Aktivitas Level-Batch	<i>Cost Driver</i> Level-Batch
Set up peralatan Menggerakkan batch-batch Memeriksa batch-batch Mengerjakan ulang produk	Jumlah setup Jumlah gerakan Jam pemeriksaan Jumlah unit yang rusak
Aktivitas Level-Produk	<i>Cost Driver</i> Level-Produk
Merancang ulang produk Mempercepat (pekerjaan) Menjadwalkan Menguji produk	Jumlah permintaan perubahan Jumlah order yang terlambat Jumlah produk yang berbeda Jumlah prosedur

3. Life Cycle Costing

Manajemen biaya strategis menekankan pentingnya suatu fokus eksternal dan pentingnya mengenali dan memanfaatkan hubungan internal dan hubungan eksternal. *Life-cycle costing* adalah pendekatan yang terkait dengan manajemen biaya strategis. *Life cycle costing* membangun suatu kerangka konseptual yang memfasilitasi kemampuan manajemen untuk memanfaatkan hubungan internal dan eksternal. *Life cycle costing* merupakan teknik pengorganisasian biaya sesuai dengan tahap-tahap dalam daur hidup suatu produk atau jasa dan kemudian menggunakan profil tersebut untuk mengambil keputusan mengenai produk. Penekanan antara *life cycle costing* dengan biaya mutu adalah sama. Penekanan biaya mutu adalah pada upaya pencegahan terjadinya kerusakan, sedangkan *life cycle costing* menekankan pada fase pra-operasi dari suatu produk atau jasa, yaitu fase yang pengaruhnya paling tinggi dalam mempengaruhi biaya.

Untuk memahami apa yang dimaksud dengan *life cycle costing*, terlebih dulu perlu kami jelaskan mengenai konsep dasar dari daur hidup produk (*product life cycle*).

a. Daur Hidup Produk

Daur hidup produk adalah jangka waktu suatu produk itu ada atau eksis, yakni dari tahap perancangan hingga ke pembuangan. Dengan kata lain suatu produk mempunyai tahap-tahap kehidupan, dari tahap perancangan hingga tahap yang paling akhir yakni tahap pembuangan tersebut. Dalam tahap-tahap kehidupan produk itu, terdapat tiga titik pandang daur hidup produk, yakni:

- Titik pandang produksi
- Titik pandang pemasaran
- Titik pandang pelanggan

• Titik Pandang Produksi

Perusahaan sebagai produsen barang atau jasa mempunyai dua titik pandang berkaitan dengan daur hidup produk, yakni titik pandang produksi dan pemasaran. Titik pandang produksi menetapkan tahap-tahap daur hidup menurut perubahan-perubahan dalam jenis aktivitas yang dilakukan: aktivitas-aktivitas penelitian dan pengembangan, produksi, dan logistik. Titik pandang produksi menekankan biaya daur hidup.

Biaya daur hidup adalah biaya-biaya yang dikaitkan dengan produk untuk keseluruhan daur hidupnya. Biaya-biaya ini meliputi biaya penelitian (perancangan produk), pengembangan (perencanaan, perancangan, dan pengujian), produksi (aktivitas pengkonversian), dan pendukung logistik (periklanan, distribusi, penjaminan, pelayanan

pelanggan, pereparasian produk, dan lain-lain). Sembilan puluh persen atau lebih biaya yang terkait dengan suatu produk adalah biaya yang dikomitmenkan terjadi selama tahap pengembangan daur hidup produk. Dikomitmenkan terjadi ini berarti bahwa sebagian besar biaya yang akan terjadi adalah biaya yang telah ditetapkan sebelumnya, ditetapkan menurut sifat perancangan produk dan proses yang dibutuhkan untuk menghasilkan rancangan itu.

• Titik Pandang Pemasaran

Titik pandang pemasaran menggambarkan pola penjualan umum dari suatu produk seiring ketika produk itu melalui tahap-tahap daur hidup yang berbeda-beda. Tahap-tahap dalam pola penjualan umum itu meliputi tahap pengenalan, pertumbuhan, kedewasaan, dan penurunan. Tahap pengenalan dicirikan dengan adanya aktivitas pra-produksi dan permulaan; fokusnya adalah memperoleh pegangan di pasar. Dalam tahap pengenalan ini, belum ada penjualan, dan kemudian mulai tumbuh penjualan pelan-pelan seiring dengan diperkenalkannya produk. Tahap pertumbuhan adalah suatu periode ketika penjualan meningkat dengan tingkat pertumbuhan yang semakin tinggi. Tahap kedewasaan adalah periode ketika penjualan meningkat dengan tingkat pertumbuhan yang menurun. Tahap penurunan adalah periode ketika penjualan menurun hingga kurva penjualan menjadi negatif. Jika titik pandang produksi menekankan pada biaya daur hidup, titik pandang pemasaran menekankan pada perilaku pendapatan penjualan.

• Titik Pandang Pelanggan

Seperti daur hidup produksi, tahap-tahap dalam daur hidup konsumsi juga berkaitan dengan berbagai aktivitas. Aktivitas-aktivitas ini terdiri dari empat tahap, yakni pembelian, pengoperasian atau penggunaan, pemeliharaan, dan pembuangan. Titik pandang pelanggan dari daur hidup produk menekankan kinerja produk dibandingkan dengan suatu tingkat harga. Harga adalah biaya untuk mendapatkan produk, termasuk juga elemen-elemen biaya pembelian, pengoperasian, pemeliharaan, dan pembuangan. Jadi kepuasan total dari pelanggan dipengaruhi baik oleh harga pembelian maupun biaya pasca pembelian. Karena kepuasan pelanggan dipengaruhi oleh biaya pasca pembelian, maka produsen juga mempunyai kepentingan yang besar dalam mengelola tingkatan dari biaya-biaya ini. Sejauh mana produsen mampu memanfaatkan hubungan dari aktivitas-aktivitas pasca pembelian dengan aktivitas-aktivitas yang dilakukan produsen merupakan elemen kunci dalam *life-cycle costing*.

b. Memanfaatkan Titik Pandang-Titik Pandang Daur Hidup Produk

Ketiga titik pandang daur hidup itu memberikan pandangan yang dapat bermanfaat bagi produsen. Sebuah program *life-cycle costing* yang komprehensif seharusnya memperhatikan ketiga titik pandang daur hidup itu. *Life-cycle costing* terdiri dari pelaksanaan tindakan-tindakan yang menyebabkan suatu produk dirancang, dikembangkan, diproduksi, dipasarkan, didistribusikan, dipelihara, diperbaiki, dan dibuang, dengan tujuan agar keuntungan dapat ditingkatkan. Jika perusahaan ingin memaksimalkan keuntungan daur hidup, maka perusahaan harus memahami dan memperhatikan hubungan yang ada diantara ketiga titik pandang daur hidup tersebut. Jika hubungan itu dipahami, maka perusahaan dapat mengambil tindakan yang dapat meningkatkan pendapatan maupun mengurangi biaya.

Titik pandang pemasaran menaruh perhatian pada sifat (*nature*) dari pola penjualan selama daur hidup produk. Dengan kata lain titik pandang pemasaran merupakan titik pandang yang berorientasi kepada pendapatan (*revenue-oriented viewpoint*). Titik pandang produksi menekankan pada aktivitas-aktivitas internal yang diperlukan untuk mengembangkan, memproduksi, memasarkan, dan memperbaiki produk. Tahap produksi ada untuk mendukung tujuan penjualan dari tahap pemasaran. Dukungan penjualan ini memerlukan pengeluaran sumber daya; dengan kata lain, daur hidup produksi adalah titik pandang yang berorientasi pengeluaran (*expense-oriented viewpoint*). Daur hidup konsumsi memperhatikan kinerja dan harga produk, termasuk biaya pasca pembelian. Kemampuan untuk menghasilkan pendapatan dan mengurangi tingkat pengeluaran sumber daya berkaitan dengan kinerja dan harga produk. Produsen harus memperhatikan apa yang diterima dan apa yang diberikan atau dikeluarkan oleh pelanggan. Jadi daur hidup konsumsi adalah titik pandang yang berorientasi pada nilai pelanggan (*customer-value oriented viewpoint*).

• Memanfaatkan Titik Pandang Daur Hidup untuk Meningkatkan Pendapatan

Pendekatan yang digunakan untuk menghasilkan pendapatan tergantung pada tahap daur hidup pemasaran dan pengaruh yang muncul dari nilai yang dipegang pelanggan (*customer value effect*). Sebagai contoh, strategi penetapan harga (*pricing strategy*) akan berbeda dari satu tahap ke tahap yang lain. Pada tahap pengenalan, harga yang tinggi dapat ditetapkan karena pelanggan masih kurang sensitif terhadap harga dan lebih tertarik dengan kinerja produk. Pada tahap kedewasaan, pelanggan menjadi sangat sensitif baik terhadap harga maupun kinerja. Oleh karenanya, pada tahap kedewasaan, produsen harus mampu menambahkan *feature* produk, meningkatkan ketahanan pakai, memperbaiki kemudahan pemeliharaan produk, dan menawarkan produk yang ramah pakai (*user friendly*). Pada tahap kedewasaan ini,

diferensiasi merupakan strategi yang penting untuk diimplementasikan. Pada tahap penurunan, pendapatan dapat ditingkatkan dengan mencari cara penggunaan yang baru dari produk maupun mencari pelanggan baru.

• Memanfaatkan Titik Pandang Daur Hidup untuk Mengurangi Biaya

Pengurangan biaya, bukan pengendalian biaya, adalah titik tekan dari *life-cycle costing*. Perusahaan yang menerapkan strategi pengurangan biaya seharusnya mengenali bahwa tindakan-tindakan yang diambil pada tahap-tahap awal dari daur hidup produksi dapat menurunkan biaya pada tahap produksi dan konsumsi berikutnya. Karena 90 persen atau lebih dari biaya daur hidup ditentukan selama tahap pengembangan, maka adalah masuk akal untuk menitikberatkan manajemen aktivitas selama tahap pengembangan. Tampaknya terdapat peluang yang besar untuk melakukan pengurangan biaya sebelum produksi dimulai. Manajer perlu mengeluarkan investasi lebih untuk aset pra-produksi dan mengalokasikan sumber daya yang lebih kepada aktivitas-aktivitas pada tahap-tahap permulaan dari daur hidup produk, sehingga produksi, pemasaran, dan biaya pasca pembelian dapat dikurangi. Pengurangan biaya ini bisa diupayakan pada tahap perancangan produk dan proses, yakni dengan cara:

1. Melakukan perancangan untuk mengurangi biaya pabrikasi;
2. Melakukan perancangan untuk mengurangi biaya pendukung logistik;
3. Melakukan perancangan untuk mengurangi biaya pasca pembelian, termasuk di dalamnya waktu yang dikeluarkan pelanggan untuk memelihara, memperbaiki, dan membuang produk.

Untuk mewujudkan itu, manajer harus mempunyai pemahaman yang baik mengenai aktivitas, *cost driver*, dan bagaimana aktivitas-aktivitas itu saling berkaitan. Aktivitas manufaktur, logistik, dan pasca pembelian adalah aktivitas-aktivitas yang tidak independen. Sebagian rancangan mungkin akan mengurangi biaya pasca pembelian tapi meningkatkan biaya manufaktur. Sementara rancangan yang lain bisa secara terus-menerus mengurangi biaya produksi, logistik, dan pasca pembelian. Hanya saja, jika hubungan-hubungan itu tidak dipahami dan *cost driver* dari aktivitas-aktivitas itu tidak dispesifikasikan secara tepat, maka nilai lebih dari *life-cycle costing* dapat hilang.

Sistem biaya tradisional tidak mampu menyediakan informasi yang diperlukan pada *life-cycle costing*. Sistem biaya tradisional menekankan pada menggunakan *cost driver* berdasarkan unit untuk menggambarkan perilaku biaya, memfokuskan pada aktivitas produksi, dan mengabaikan aktivitas-aktivitas logistik dan pasca pembelian, serta memperlakukan biaya penelitian dan pengembangan dan biaya-biaya manufaktur yang lain sebagai *expense* ketika biaya-biaya itu terjadi. Sistem biaya tradisional tidak pernah

mengumpulan informasi yang lengkap mengenai biaya-biaya produk selama masa daur hidupnya. Sistem biaya yang berbasis pada *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) tidak mampu mendukung informasi-informasi yang dibutuhkan dalam *life-cycle costing*. Sebaliknya, sistem biaya berdasarkan aktivitas akan menghasilkan informasi mengenai aktivitas, baik aktivitas-aktivitas pra-produks, pasca produksi, dan *cost driver*.

Ambil contoh kasus misalnya, PT. Hari Indah adalah perusahaan peralatan listrik. Perusahaan ini menggunakan sistem biaya berdasarkan unit tradisional, yang mengasumsikan bahwa semua biaya konversi disebabkan oleh jam tenaga kerja langsung. Karena adanya tekanan kompetitif, manajemen telah menginstruksikan *design engineer*-nya untuk mengembangkan rancangan produk dan proses yang baru untuk produk yang ada dengan tujuan untuk mengurangi biaya manufaktur (produk yang diperbaiki rancangannya itu diperkirakan akan memasuki tahap pertumbuhan akhir dari daur hidup pemasarannya). Yang menjadi masalah adalah, jika biaya manufaktur disebabkan oleh faktor-faktor selain jam tenaga kerja langsung, maka bukankah langkah perancangan itu bisa menyebabkan biaya yang sangat berbeda dari yang diharapkan? Sebagai contoh, jika engineer itu mempertimbangkan rancangan dua produk baru untuk salah satu alat listriknya. Kedua rancangan itu mengurangi kandungan bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung. Perbandingan pengaruh dari dua rancangan itu terhadap aktivitas manufakturing, logistik, dan aktivitas pasca pembelian dalam sistem biaya tradisional dan ABC adalah sebagai berikut.

Tabel 8.11.
Perilaku Biaya

Sistem berdasarkan-unit:	
Biaya aktivitas konversi variabel	: Rp 40 per jam tenaga kerja langsung
Biaya penggunaan bahan baku	: Rp 8 per bagian
Sistem ABC:	
Penggunaan tenaga kerja	: Rp 10 per jam tenaga kerja langsung
Penggunaan bahan baku (bahan baku langsung)	: Rp 8 per bagian
Penggunaan mesin	: Rp 28 per jam mesin
Aktivitas pembelian	: Rp 60 per order pembelian
Aktivitas setup	: Rp 1.000 per jam setup
Aktivitas penjaminan	: Rp 200 per unit yang dikembalikan (biasanya memerlukan pengerjaan ulang yang ekstensif)
Biaya reparasi pelanggan	: Rp 10 per jam reparasi

Tabel 8.12.
Informasi Mengenai Aktivitas dan Penggunaan Sumber Daya
(perkiraan tahunan)

	Rancangan A	Rancangan B
Unit yang diproduksi	10.000	10.000
Penggunaan bahan baku langsung	100.000 bagian	60.000 bagian
Penggunaan tenaga kerja	50.000 jam	80.000 jam
Jam mesin	25.000	20.000
Permintaan pembelian	300	200
Jam <i>setup</i>	200	100
Unit yang dikembalikan	400	75
Waktu perbaikan (pelanggan)	800	150

Tabel 8.12. menggambarkan analisis biaya untuk tiap rancangan dalam sistem biaya tradisional dan ABC. Sistem biaya berdasarkan-unit menghitung biaya produk unit hanya dengan menggunakan biaya pabrikasi (*manufacturing cost*). Hasil dari analisis tradisional tampak pada rancangan A. Perusahaan Indah Jaya memilih rancangan A daripada rancangan B. Analisis ABC menunjukkan suatu gambaran yang sangat berbeda. Berbeda dengan rancangan A, rancangan B secara terus-menerus mengurangi biaya dari aktivitas manufaktur, logistik, dan pasca pembelian. Dengan mengabaikan biaya pasca pembelian, keunggulan biayanya adalah Rp 331.000 per tahun untuk rancangan B. Walaupun biaya pasca pembelian tampak relatif kecil, biaya itu bisa menjadi penting atau signifikan dalam suatu lingkungan yang kompetitif. Jam perbaikan pelanggan per unit yang diproduksi untuk rancangan A adalah 0,8 ($800/10.000$) dan hanya 0,15 ($150/10.000$) untuk rancangan B. Ini menunjukkan bahwa rancangan B mempunyai tingkat keterlayanan (*serviceability*) yang lebih baik daripada rancangan A dan oleh karenanya, rancangan B mempunyai nilai pelanggan (*customer value*) yang lebih daripada rancangan A.

Tabel 8.13.
Analisis Biaya: Rancangan Produk
dengan Sistem Biaya Tradisional dan ABC

A. Sistem Biaya Tradisional	Rancangan A	Rancangan B
Bahan baku langsung ^a	Rp 800.000	Rp 480.000
Biaya konversi ^b	2.000.000	3.200.000
Biaya pabrikasi total	<u>Rp 2.800.000</u>	<u>Rp 3.680.000</u>
Unit yang diproduksi	10.000	10.000
Biaya unit	Rp 280	Rp 368
a Rp 8 x 100.000; Rp 8 x 60.000 b Rp 40 x 50.000; Rp 40 x 80.000		
B. Sistem ABC	Rancangan A	Rancangan B
Bahan baku langsung	Rp 800.000	Rp 480.000
Tenaga kerja langsung ^a	500.000	800.000
Penggunaan mesin ^b	700.000	560.000
Pembelian ^c	18.000	12.000
Setup ^c	200.000	100.000
Jaminan ^c	80.000	15.000
Biaya produk total	<u>Rp 2.298.000</u>	<u>Rp 1.967.000</u>
Unit yang diproduksi	10.000	10.000
Biaya unit	Rp 230	Rp 197
Biaya pasca pembelian	Rp 8.000	Rp 1.500
a Rp 10 x 50.000; Rp 10 x 80.000 b Rp 28 x 25.000; Rp 28 x 20.000 c Rp 60 x 300; Rp 60 x 200; dst.		

4. Target Costing

Dalam kompetisi bisnis yang sangat ketat, setiap perusahaan mempunyai tugas berat untuk dapat menyediakan produk yang mempunyai mutu memuaskan bagi pelanggan pada tingkat harga yang dapat dijangkau pelanggan. Tren ini khususnya menguat dalam industri yang daur hidupnya pendek, seperti mikrokomputer, elektronik, maupun industri otomotif. Perusahaan-perusahaan dalam industri-industri tersebut kini menghadapi kompetisi yang menuntut agar mereka dapat merendahkan harga produk

mereka sambil mencari suatu sistem biaya yang dapat mendukung perusahaan untuk mencapai profitabilitas tinggi. Sistem "*target costing*", yang dikembangkan di Jepang, adalah sistem manajemen biaya yang dapat mendukung perusahaan untuk merealisasikan tingkat harga yang kompetitif tersebut.

Pada bagian sebelumnya, kami telah menjelaskan mengenai *life cycle costing*. *Target costing* mempunyai hubungan yang dekat dengan *life-cycle costing*. Kedua metode atau sistem ini berkaitan dengan pengembangan produk dan jasa baru. *Target costing* adalah metode yang digunakan untuk memmanajementi keuntungan perusahaan keseluruhan yang berpusat pada tahap pengembangan produk baru. *Target costing* ini berorientasi pada manajemen keuntungan. Secara singkat, bisa dikatakan bahwa *target costing* menggabungkan manajemen keuntungan selama tahap pengembangan produk baru.

Dalam *target costing*, terdapat proses yang akan dilakukan perusahaan, yakni 1) merencanakan produk yang mempunyai mutu memuaskan bagi pelanggan, 2) menentukan biaya target (termasuk *target investment cost*) bagi produk baru untuk menghasilkan *target profit* yang diperlukan dalam jangka menengah hingga jangka panjang pada kondisi pasar tertentu, dan 3) mencari cara untuk membuat rancangan produk agar mencapai *target cost* sekaligus memuaskan kebutuhan pelanggan akan mutu yang baik dan pengiriman yang tepat waktu.

Proses *target costing* itu diintegrasikan dengan proses manajemen keuntungan perusahaan dan diawali dengan perencanaan keuntungan umum untuk jangka menengah hingga jangka panjang. Elemen-elemen kunci di dalam rencana umum ini adalah: rencana pengembangan produk baru, rencana penjualan, rencana investasi pabrik, rencana rekrutmen personalia, dan seterusnya. Rencana-rencana ini digunakan untuk menetapkan *target profit* untuk tiap model produk. *Target profit* adalah target yang hendak dicapai dengan dilakukannya semua aktivitas *target costing*.

Biaya target (*target cost*) adalah selisih antara harga penjualan yang diperlukan untuk memperoleh suatu pangsa pasar yang hendak diraih dengan keuntungan yang diinginkan per unit. Jika *target cost*-nya lebih kecil daripada apa yang saat ini dapat dicapai, maka manajemen menganggarkan pengurangan biaya yang menggerakkan biaya aktual (*actual cost*) menuju *target cost*. Kemajuannya diukur dengan membandingkan biaya aktual dengan *intermediate target cost*. Sebagai contoh, harga penjualan saat ini dari suatu produk adalah Rp 20 dan pangsa pasar yang dimiliki adalah 24 persen. Manajer pemasaran menyatakan bahwa mengurangi harga penjualan hingga menjadi Rp 17 akan meningkatkan pangsa pasar dari 24 persen menjadi 36 persen. Produk itu saat ini telah menghasilkan keuntungan Rp 4 per unit. Presiden komisaris menyatakan bahwa keuntungan Rp 4 per unit itu harus dipertahankan. Jadi jika keuntungan per unit dapat dipertahankan dan pangsa pasar dapat ditingkatkan, maka

keuntungan total akan meningkat. Peningkatan pangsa pasar akan memperkuat posisi kompetitif perusahaan dalam jangka panjang. Dalam contoh ini, *target price* sebesar Rp 17 dan *target profit* sebesar Rp 4 per unit akan menunjukkan *target cost*-nya. *Target cost* dihitung sebagai berikut:

$$\text{Target cost} = \text{Rp } 17 - \text{Rp } 4 = \text{Rp } 13$$

Apabila diasumsikan biaya saat ini adalah Rp 15 per unit untuk menghasilkan produk, maka pengurangan biaya yang diperlukan untuk mencapai *target cost* dan keuntungan yang diinginkan adalah Rp 2 (Rp 15 - Rp 13). Untuk merealisasikan *target cost* itu, manajemen harus melakukan pengurangan biaya dengan melakukan analisis dan manajemen aktivitas secara bijaksana. Intinya adalah untuk mencapai pengurangan biaya yang diperlukan. Berkaitan dengan *life cycle costing*, jika *life cycle costing* menekankan pengurangan biaya, maka *target costing* bisa digunakan sebagai alat yang bermanfaat untuk mewujudkan tujuan pengurangan biaya itu.

a. Tujuan Target Costing

Sistem *target costing* mempunyai dua tujuan umum, yakni:

1. Untuk merendahkan biaya produk baru sehingga tingkat keuntungan yang diinginkan dapat dijamin akan dicapai, sementara produk baru itu memenuhi standar mutu, ketepatan pengiriman, dan tingkat harga yang diinginkan oleh pasar.
2. Untuk memotivasi semua karyawan perusahaan untuk mencapai target profit selama pengembangan produk baru dengan menjadikan *target costing* sebagai aktivitas manajemen keuntungan bagi keseluruhan perusahaan.
 - Sistem apapun yang mendukung pengambilan keputusan dalam sebuah perusahaan harus mengarahkan dan memotivasi jajaran staf dari berbagai departemen untuk menggunakan kreatifitas mereka dan meraih target yang ditetapkan. Karyawan perusahaan itu harus diajak bersama untuk mencapai target yang sama dan tidak boleh ada yang ditinggalkan.
 - Sistem target costing adalah sebuah sistem yang mendukung pengambilan keputusan kelompok dalam sebuah perusahaan. Dalam konteks ini, target costing mempunyai tujuan-tujuan sebagai berikut:
 - a. Menetapkan *target cost* untuk produk baru yang memungkinkan perusahaan untuk mencapai target profit-nya dan membuat target ini lebih dapat dicapai dengan mengupayakan pengurangan biaya untuk merendahkan perkiraan biaya tahap perancangan.

- b. Menciptakan serangkaian langkah yang menindaklanjuti sebuah jadwal untuk periode tertentu, misalnya dua tahun atau empat tahun.
- c. Menggunakan kreatifitas orang dari berbagai departemen untuk mencari rencana-rencana alternatif yang memungkinkan pengurangan biaya lebih lanjut.
- d. Menggunakan metode yang menarik bagi sebagian besar orang, secara kritis mempelajari rencana-rencana alternatif dan memilih yang terbaik.

Poin kuncinya adalah bahwa sistem target costing beroperasi pada tahap pengembangan produk baru sebagai sebuah mekanisme yang digunakan untuk mengurangi biaya dengan menjalin kerja sama dari keseluruhan elemen di perusahaan. Untuk itu, yang diperlukan adalah kemampuan untuk menjalin kerja sama dari keseluruhan elemen di perusahaan, dan kemampuan untuk meningkatkan efisiensi dengan melakukan penghematan biaya yang lebih besar dalam rentang waktu yang lebih pendek.

5. Teknik Pengendalian Statistik dan Informasi Akuntansi

Gerakan mutu terpadu sangat menekankan pada pengendalian mutu statistik (*statistical quality control*). Penekanan pada pengendalian mutu statistik ini muncul setelah melalui perkembangan diskursus mutu yang cukup panjang. Pada bab 2 dijelaskan bahwa dalam gerakan mutu terpadu telah terjadi perkembangan pandangan tentang upaya perbaikan mutu, yakni dari pandangan yang berfokus pada inspeksi produk hingga menuju pada pandangan yang berfokus pada pengendalian proses. Poin penting dari perkembangan pandangan ini adalah bahwa pemeriksaan produk, atau melakukan pengendalian output setelah kenyataan terjadi, merupakan suatu tindakan yang sifatnya semata historis dan dengannya perbaikan produk baru bisa dilakukan setelah suatu kerusakan terjadi. Sistem seperti ini tentu tidak menguntungkan. Berkebalikan dengan sistem pemeriksaan ini, muncul pandangan bahwa yang diperlukan adalah sistem yang dapat mencegah terjadinya kerusakan maupun penyimpangan. Lebih bagus jika sistem itu dapat memperbaiki proses. Sistem yang seperti inilah yang melatarbelakangi ide tentang pengendalian proses.

Pengendalian mutu statistik adalah metode pengendalian proses yang tertua dan paling dikenal luas. Pengendalian mutu statistik menggunakan teknik-teknik statistik, seperti grafik pengendalian, untuk menganalisis suatu proses kerja atau outputnya. Data yang didapatkan darinya dapat digunakan untuk mengidentifikasi penyimpangan dan untuk mengambil tindakan yang diperlukan untuk mencapai dan mempertahankan

suatu keadaan yang disebut "terkendali secara statistik" dan untuk memperbaiki kemampuan proses.

Setelah sedikit kilas balik mengenai pengendalian mutu statistik tersebut, dalam bagian ini yang menjadi pertanyaan adalah, apakah informasi akuntansi dapat digunakan dalam aplikasi pengendalian statistik? Jawabnya, tentu saja bisa. Sebab sebenarnya informasi adalah data pengukuran yang tidak berbeda dari ukuran-ukuran fisik produk. Perbedaannya hanyalah bahwa informasi akuntansi mengukur karakteristik-karakteristik operasi dari aktivitas bisnis perusahaan, bukannya karakteristik-karakteristik fisik dari suatu obyek.

Dengan karakteristik seperti ini, informasi akuntansi memang kurang bisa segera dikaitkan dengan aktivitas individual. Namun jika melihat pada jumlah keseluruhan dari aktivitas keseluruhan itu, akan dapat diketahui mengenai akibat dari aktivitas-aktivitas individual itu yang digolongkan menurut golongan aktivitasnya. Oleh karenanya, jika pengukuran kinerja lapangan bisa memberi tahu, apakah bagian operasi bekerja dengan benar atau tidak, maka informasi akuntansi juga dapat memberi tahu, kapan perusahaan tidak lagi beroperasi seperti yang diharapkan. Dengan informasi akuntansi seperti itu, kemudian dapat dicari sebab-sebab khususnya.

Jika terjadi penyimpangan kinerja, sebab-sebab itu bisa jadi merupakan sebab-sebab internal, dan perusahaan mungkin tidak beroperasi seperti yang seharusnya. Jika informasi akuntansi menunjukkan adanya perbaikan kinerja perusahaan, maka dapat dicari tahu sebab-sebab apa yang mengakibatkan adanya perbaikan itu, sehingga dapat diupayakan perbaikan yang berkelanjutan. Sebaliknya, jika informasi akuntansi menunjukkan bahwa kinerja perusahaan menurun, maka perusahaan dapat mencari sebab-sebab khususnya dan mengoreksinya. Jika sebab-sebab khusus itu berada di luar perusahaan, seperti adanya pesaing baru atau karena adanya resesi ekonomi, maka perusahaan dapat merubah kebijakan perusahaan, sehingga perusahaan dapat beradaptasi dengan kondisi yang baru itu.

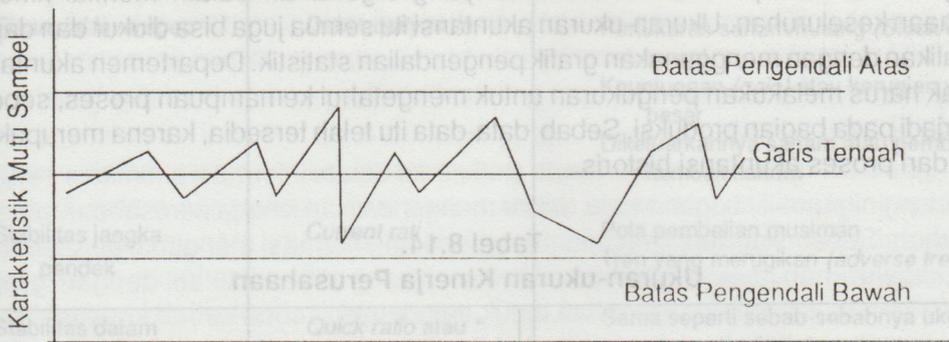
Jadi pada dasarnya informasi akuntansi bisa digunakan dalam mendukung gerakan mutu terpadu, yakni dalam rangka mendukung perusahaan melakukan pengendalian mutu. Untuk lebih jauh menelaah bagaimana informasi akuntansi dapat digunakan dalam melakukan pengendalian mutu tersebut, perlu melihat bagaimana mekanisme pengendalian mutu statistik, dan dimana letak informasi akuntansi bisa berperan. Pemahaman mengenai hal ini penting bagi akuntan dalam rangka melakukan perbaikan produk akuntansi. Sebab jika departemen akuntansi bisa menyajikan informasi yang bisa digunakan dalam pengendalian mutu statistik, maka akuntansi sama artinya bisa memberikan kontribusi kepada manajemen dengan informasi yang relevan.

Berikut ini adalah prosedur-prosedur untuk melakukan pengendalian statistik terhadap perilaku organisasi, yang menggunakan data akuntansi. Prosedur ini sama dengan prosedur-prosedur yang digunakan untuk melakukan pengendalian statistik atas perilaku mekanis (*mechanical behavior*) yang menggunakan data fisik:

1. Menggambarkan kemampuan proses.
2. Membuat grafik pengendalian.
3. Membuat grafik atas hasil-hasil pengukuran periodik.
4. Mencari penyimpangan-penyimpangan atau pola-pola yang menyimpang.
5. Menyelidiki sebab-sebab penyimpangan.
6. Mempertahankan pengaruh-pengaruh yang baik atau mengoreksi sebab-sebab yang menghasilkan output yang buruk.

Suatu grafik pengendalian menggunakan ukuran-ukuran dari suatu proses untuk menentukan normal tidaknya suatu proses. Bentuk grafik pengendalian statistik bisa dilihat pada gambar 8.5.

Gambar 8.5.
Grafik Pengendalian Statistik.



Dalam grafik itu, garis tengah merupakan nilai rata-rata karakteristik mutu, yang mencerminkan bahwa proses yang sedang diukur berada dalam keadaan terkontrol. Garis mendatar yang berada di atas disebut batas pengendali atas (BPA). Garis mendatar yang berada di bawah disebut batas pengendali bawah (BPB). Terdapat pula grafik yang naik turun, yang ini merupakan karakteristik mutu yang telah diukur atau dihitung dari sampel. BPA dan BPB ini merupakan batas-batas toleransi apakah suatu proses itu terkendali atau tidak. Selama titik sampel itu berada di dalam batas-batas pengendali

(BPA dan BPB), maka proses dianggap dalam keadaan terkendali, dan tidak perlu dilakukan tindakan apapun. Jika ada satu titik misalnya berada di luar BPA dan BPB, maka artinya bahwa proses sudah tidak terkendali, dan oleh karenanya diperlukan tindakan penyelidikan dan perbaikan untuk mencari dan menghilangkan sebab-sebab terjadinya penyimpangan mutu itu. Disamping itu, jika titik-titik sampel itu terletak di antara BPA dan BPB namun mempunyai pola yang sistematis atau tidak random, misalnya apabila dari 18 dari 20 titik itu berada di atas garis tengah dan di bawah BPA, serta membentuk garis yang cenderung lurus misalnya, maka proses ini perlu diwaspadai. Dalam grafik pengendali statistik, proses itu terkendali jika semua titik yang tergambar mempunyai pola yang acak atau random. Gambar 8.5. menunjukkan bahwa titik-titik itu berpola random.

Pengendalian statistik juga dapat diaplikasikan untuk mengendalikan informasi akuntansi. Misalnya, pengendalian statistik ini diaplikasikan untuk mengendalikan kas harian (*dailiy cash balance*). Untuk mengendalikan pengeluaran kas harian dengan menggunakan pengendalian statistik, pengeluaran-pengeluaran kas harian itu diukur mean-nya, dan digambarkan dalam suatu garis dalam grafik pengendalian. Pada intinya, grafik pengendalian statistik dapat diaplikasikan pada data akuntansi pada departemen maupun tingkatan apapun dalam perusahaan.

Akuntansi telah mempunyai ukuran-ukuran yang telah dikenal luas. Tabel 8.14. menunjukkan beberapa ukuran akuntansi yang digunakan dalam menilai kinerja perusahaan keseluruhan. Ukuran-ukuran akuntansi itu semua juga bisa diukur dan dapat dikendalikan dengan menggunakan grafik pengendalian statistik. Departemen akuntansi pun tidak harus melakukan pengukuran untuk mengetahui kemampuan proses, seperti yang terjadi pada bagian produksi. Sebab data-data itu telah tersedia, karena merupakan bagian dari proses akuntansi historis.

Tabel 8.14.
Ukuran-ukuran Kinerja Perusahaan

Karakteristik	Ukuran
<i>Efisiensi operasi</i>	<i>Return on assets</i>
<i>Efisiensi keuangan</i>	<i>Return on equity</i>
<i>Financial leverage</i>	<i>Debt/equity ratio</i>
Stabilitas jangka pendek	<i>Current ratio</i>
Stabilitas dalam waktu segera (<i>immediate stability</i>)	<i>Quick ratio</i> atau " <i>acid test</i> "
Efektivitas	Pangsa pasar dan pertumbuhan

Tabel 8.15. memperlihatkan beberapa sebab-sebab khusus yang mungkin menyebabkan terjadinya penyimpangan pada karakteristik-karakteristik yang diukur dengan ukuran-ukuran akuntansi.

Tabel 8.15.
Sebab-sebab penyimpangan dari karakteristik yang diukur dengan ukuran akuntansi.

Karakteristik	Ukuran	Kemungkinan sebabnya
Efisiensi operasi	<i>Return on assets</i>	Perubahan harga Kelangkaan sumber daya Pabrik atau perlengkapan baru
Efisiensi keuangan	<i>Return on equity</i>	Perubahan operasi Pertukaran saham/hutang (<i>Stock/debt swap</i>) Keuntungan (<i>gain</i>) atau kerugian yang luar biasa (seperti penjualan suatu divisi atau cabang)
<i>Financial leverage</i>	<i>Debt/equity ratio</i>	Pertukaran saham/hutang (<i>Stock/debt swap</i>) Keuntungan (<i>gain</i>) atau kerugian yang besar Dikeluarkannya saham atau pembelian kembali saham
Stabilitas jangka pendek	<i>Current rati</i>	Pola pembelian musiman Tren yang merugikan (<i>adverse trend</i>)
Stabilitas dalam waktu cepat	<i>Quick ratio</i> atau " <i>acid test</i> "	Sama seperti sebab-sebabnya ukuran <i>current ratio</i>
Efektivitas	<i>Market share</i> dan pertumbuhan	Kompetitor baru Produk atau teknologi baru Perubahan dalam selera pelanggan atau industri

Kemungkinan sebab-sebab yang ditunjukkan dalam Tabel 8.15. tentu belum memasukkan semua kemungkinan, tetapi telah menunjukkan jenis-jenis masalah yang

dapat terjadi pada suatu perusahaan. Contoh-contoh dari kemungkinan sebab-sebab khusus penyimpangan ukuran-ukuran keuangan dalam Tabel 8.15. tersebut mengindikasikan sebuah keadaan yang berulang-ulang terjadinya dan diperkirakan terjadinya secara musiman. Antara satu perusahaan dengan perusahaan yang lain mungkin akan berbeda polanya dari musim ke musim. Namun yang paling umum adalah musiman. Jika ukuran-ukuran keuangan yang dituangkan dalam grafik dapat disesuaikan menurut perubahan-perubahan yang diketahui atau diprediksi seperti secara musiman, maka penyebaran statistiknya akan menjadi jauh lebih kecil dan sebab-sebab khusus dari suatu penyimpangan akan menjadi jelas lebih cepat atau berada pada tingkat yang lebih rendah.

Prosedur untuk menghitung faktor-faktor musiman ini sama dengan yang digunakan oleh Departemen Perdagangan untuk menghitung indeks aktivitas ekonomi nasional yang disesuaikan secara musiman. Prosedur ini memerlukan lebih banyak angka-angka daripada hanya sekedar mean dan penghitungan deviasi standar, tetapi keunggulan yang dimiliki data akuntansi adalah bahwa akuntansi bisa melakukan penghitungannya dengan biaya yang rendah. Dalam buku tidak dijelaskan secara detail mengenai hal ini. Para ahli statistik akan segera mengenali prosedur matematik yang diperlukan untuk menerjemahkan ini.

Penyajian informasi akuntansi dalam grafik pengendalian statistik bisa menjadikan informasi akuntansi relatif lebih mudah dipahami oleh manajer, terutama yang telah terbiasa dengan grafik pengendalian atau yang berorientasi pada tampilan data secara visual. Oleh karenanya penyajian informasi akuntansi dalam grafik pengendalian statistik ini ada untungnya dalam rangka mengupayakan dihasilkannya informasi akuntansi yang relevan bagi para manajer.

Pengaplikasian pengendalian mutu statistik ke dalam informasi akuntansi ini juga mengandung nilai positif bagi manajer dalam mengendalikan kinerja perusahaan secara keseluruhan. Sebab akuntansi mampu menghasilkan informasi mengenai perusahaan secara keseluruhan, sehingga data akuntansi yang dikendalikan dengan grafik pengendalian statistik dapat digunakan untuk mendeteksi sebab-sebab khusus dalam proses perusahaan keseluruhan. Lebih dari itu data akuntansi juga dapat digunakan untuk mendeteksi sebab-sebab khusus variasi yang mungkin terjadi pada bagian perusahaan tertentu.

C. KESERAGAMAN INTERPRETASI SEBAGAI DASAR UNTUK MENGEMBANGKAN PRODUK AKUNTANSI YANG LEBIH RELEVAN

Para manajer lini sering mengeluh bahwa laporan akuntansi sulit dibaca, tidak jelas, dan tidak diberi nama dengan jelas. Sebaliknya, para akuntan pun mempunyai kritik terhadap para manajer lini itu. Para akuntan berpendapat bahwa sebenarnya para manajer lini itulah yang telah menyebabkan sebagian besar informasi akuntansi itu sulit dibaca. Ini terjadi karena tiap manajer mempunyai usulan yang saling berbeda mengenai apa yang penting untuk disajikan dalam laporan akuntansi. Di satu sisi, ada manajer yang tidak suka dengan penyajian laporan akuntansi yang tampak kacau, karena adanya "rincian-rincian" yang rumit. Kalangan ini mengusulkan agar informasi akuntansi, khususnya informasi akuntansi biaya, yang disajikan departemen akuntansi adalah informasi yang sifatnya ringkasan. Sementara pada sisi yang lain, ada manajer yang ingin tahu bagaimana informasi itu diturunkan, sehingga akuntansi harus berulang kali memasukkan data dan melakukan penghitungan, walaupun sebenarnya bagi manajer intinya tidak pada rincian itu, tetapi dalam kesimpulannya.

Permasalahan seperti ini muncul karena pada satu sisi, departemen akuntansi mencoba untuk memenuhi keinginan pelanggannya, namun, pertama, para manajer menggunakan pendekatan manajemen personal yang saling berbeda. Kedua, masing-masing manajer mempunyai dasar pengalaman dan pengetahuan yang berbeda. Dan ketiga, tiap departemen benar-benar berbeda satu sama lain, dan informasi yang dibutuhkan untuk memanejemeni departemen-departemen itu berbeda-beda pula.

Yang menjadi pertanyaan adalah, bagaimana memecahkan masalah ini? Permasalahan ini mungkin akan berkurang, atau departemen akuntansi akan sangat terbantu dalam memproduksi laporan yang dapat dibaca secara mudah oleh setiap orang di dalam perusahaan, jika para manajer membaca dan menginterpretasikan informasi dalam cara yang sama. Interpretasi yang seragam atas informasi itu memerlukan pemahaman yang seragam mengenai operasi perusahaan dan pemahaman akan makna dari informasi keuangan. Oleh karenanya, diperlukan training yang memberikan keseragaman pengetahuan merupakan dasar yang penting. Pada bab sebelumnya, telah dijelaskan bahwa training adalah bagian yang esensial dari implementasi mutu terpadu; tiap manajer dan pekerja harus mempunyai pengetahuan dan pemahaman yang diperlukan untuk melaksanakan pekerjaan dasarnya dan untuk mencari peluang perbaikan berkelanjutan. Training yang memberi mereka pengetahuan untuk melakukan interpretasi atas informasi akuntansi, khususnya atas informasi mengenai biaya yang relevan dengan bagiannya masing-masing, akan memberi bekal bagi para manajer untuk mencari dan menggunakan informasi yang hanya mencerminkan kejadian-kejadian yang dapat mereka kontrol dan yang benar-benar dapat dipengaruhi

oleh pilihan-pilihan manajemen yang mereka hadapi. Dengan pengetahuan ini, mereka akan mampu mengenali informasi mana yang mencerminkan kejadian-kejadian yang berada di luar kontrol mereka, dan informasi mana yang mungkin bermanfaat bagi tiap jenis keputusan manajemen yang mereka ambil.

Jika para manajer telah mempunyai pemahaman yang seragam tentang operasi perusahaan serta pengetahuan mengenai mana informasi yang relevan bagi pekerjaan mereka, maka upaya perbaikan akuntansi akan relatif mudah dilakukan. Departemen akuntansi melalui gugus kendali mutu dan tim kerja akan dapat membuat format laporan yang akan mudah dibaca dan relevan, sebab para manajer sebelumnya telah mengetahui apa yang sebenarnya mereka inginkan. Jadi gugus kendali mutu dan tim kerja tinggal mewujudkan apa yang telah diinginkan oleh para manajer, yang telah mempunyai kesepahaman atas laporan yang mereka butuhkan. Dengan kata lain, perubahan-perubahan yang dibuat akan konsisten dengan kebutuhan para pengguna.

E. MENGGUNAKAN TEKNIK MUTU TERPADU UNTUK MEMPERBAIKI PRODUK AKUNTANSI

Untuk melakukan perbaikan produk akuntansi, departemen akuntansi bisa menggunakan teknik mutu terpadu. Ada beberapa langkah yang bisa ditempuh dalam mengupayakan perbaikan produk akuntansi tersebut, yakni:

1. Melibatkan pelanggan.
2. Mengetahui apa yang diinginkan dan dibutuhkan pelanggan.
3. Mengaplikasikan teori ekonomi dan praktik akuntansi untuk menyediakan produk-produk akuntansi.

Departemen akuntansi bisa melibatkan pelanggan dengan mengimplementasikan teknik manajemen mutu terpadu, yakni dengan membentuk gugus kendali mutu dan tim kerja. Untuk mengetahui kebutuhan-kebutuhan dari pelanggan, manajemen mutu terpadu mengajarkan departemen akuntansi untuk melakukan suatu investigasi. Investigasi ini meliputi berbagai upaya, baik dengan melakukan survei, meminta kritik dari pengguna informasi akuntansi, maupun dengan memasukkan perwakilan departemen akuntansi di dalam gugus kendali mutu departemen pengguna, dan sebaliknya.

Dua tahap ini telah dijelaskan tersendiri pada bab 5 dan bab 7. Setelah dua tahap itu, maka pada tahap selanjutnya departemen akuntansi dapat mengaplikasikan metode akuntansi untuk menyediakan kebutuhan pelanggan, baik dengan menggunakan teknik-

teknik akuntansi seperti *standard costing*, *activity-based costing*, maupun *direct costing*, tergantung mana yang paling bermanfaat sesuai dengan lingkungan perusahaan.

Pada tahap ini, gugus kendali mutu dan tim kerja menetapkan format laporan baru. Setelah itu, yang perlu dilakukan adalah membuat salinan percobaan dari laporan yang baru. Salinan percobaan diperlukan untuk menguji beberapa pertanyaan, pertama, apakah laporan baru itu masih merupakan bidang garap akuntansi? Kedua, apakah data yang diperlukan untuk membuat laporan yang baru itu tersedia? Ketiga, apakah aritmatika bisa digunakan dan memang menghasilkan informasi yang diinginkan? Terakhir, apakah format laporan baru itu sudah disetujui oleh para pengguna laporan akuntansi?

Tiga tahap implementasi teknik mutu terpadu ini pada prinsipnya akan dapat membantu departemen akuntansi untuk menghasilkan informasi akuntansi yang lebih baik. Logika yang mendasari diimplementasikannya teknik mutu terpadu ini cukup sederhana, yakni bahwa informasi akuntansi yang dikembangkan secara terpisah dari penggunaannya tidak akan menghasilkan informasi yang sesuai dengan kebutuhan pengguna informasi itu. Sebaliknya, informasi akuntansi yang dikembangkan dengan bersama dengan pengguna informasi yang bersangkutan adalah informasi yang akan relevan dengan kebutuhan pengguna informasi itu.

F. AKUNTANSI TERBUKA

Dalam manajemen tradisional, informasi mengenai kinerja perusahaan yang di dalamnya termasuk pula informasi akuntansi, adalah suatu hal yang rahasia. Sehingga hanya mereka yang membutuhkan informasi yang bisa atau boleh mendapatkannya. Perlakuan terhadap informasi yang dirahasiakan ini kenyataannya justru tidak menguntungkan perusahaan. Sebab dengan pandangan ini hanya sedikit orang di dalam perusahaan yang membutuhkan informasi yang menyeluruh mengenai kinerja suatu unit, lebih sedikit lagi yang membutuhkan informasi mengenai operasi keseluruhan perusahaan, dan hampir tidak ada orang yang diijinkan untuk mengetahui situasi keuangan keseluruhan.

Akuntansi mutu terpadu mengajarkan hal yang berkebalikan. Dalam TQA diajarkan bahwa informasi, termasuk informasi keuangan, seharusnya juga disosialisasikan kepada seluruh orang di dalam perusahaan. Hal ini tidak berarti bahwa TQA mengajarkan kepada perusahaan untuk "membanjiri" pekerja dengan informasi keuangan, tetapi mengajak perusahaan untuk mengakui bahwa semua sejawat dalam perusahaan menginginkan yang terbaik untuk perusahaan mereka. Setiap orang perlu dianggap dan seharusnya diperlakukan sebagai "orang yang layak turut mengetahui", dan sebenarnya para pekerja pada tiap level itu cerdas.

Dalam akuntansi mutu terpadu, sistem yang memungkinkan untuk mensosialisasikan informasi keuangan kepada seluruh karyawan di perusahaan itu adalah suatu sistem yang disebut akuntansi terbuka (*open accounting*). Kebanyakan perusahaan yang menerapkan manajemen mutu terpadu akan menerapkan akuntansi terbuka. Perusahaan-perusahaan itu percaya bahwa para pekerja mempunyai kecerdasan dan niat baik kepada perusahaan, dan mereka menghilangkan kerahasiaan mengenai informasi yang ada; mereka membuat hasil-hasil keuangan perusahaan seperti buku yang terbuka bagi sesama rekan di dalam perusahaan maupun pihak luar. Perusahaan seperti itu juga menyadari bahwa keunggulan kompetitifnya sebenarnya justru terletak pada keunggulan tenaga kerja dan mutu dari jasa yang mereka hasilkan, bukan pada kerahasiaan hasil-hasil keuangan mereka. Dengan mensosialisasikan informasi kepada pekerja, maka sama artinya bahwa perusahaan memungkinkan karyawan untuk mampu beradaptasi, berubah dalam situasi yang dihadapinya dan memberikan kontribusi untuk memperbaikinya. Dengan begini, maka perusahaan juga akan mendapatkan loyalitas dari pekerja dan membuat mereka sebagai bagian dari tim perusahaan.

Dalam akuntansi terbuka, informasi akuntansi ini disosialisasikan kepada semua elemen yang ada, baik kepada karyawan di bengkel, cabang, pabrik, atau unit-unit kerja lain. Elemen-elemen perusahaan itu masing-masing akan mendapatkan laporan keuangan untuk bagiannya sendiri-sendiri maupun pada departemen atau wilayah lain.

Dalam menerapkan akuntansi terbuka, perusahaan dapat menyajikan laporan yang sesuai dengan kebutuhannya, tergantung pada perusahaan dan lingkungannya. Laporan keuangan itu bisa disajikan baik oleh supervisor, akuntan pabrik, atau suatu perwakilan departemen akuntansi yang ditunjuk, bisa disajikan secara bulanan, dua bulanan, atau triwulanan, serta disosialisasikan dengan menggunakan laporan tertulis ataupun dipresentasikan.

Semua pilihan ini tergantung kepada masing-masing perusahaan. Poin yang penting adalah bahwa untuk membuat pekerja dapat bergabung dalam tim perbaikan berkelanjutan, maka mereka layak mengetahui bagaimana sebenarnya kinerja mereka dan bagaimana kinerja perusahaan secara keseluruhan. Mereka layak mengetahui informasi keuangan secara regular, dan sebaiknya mereka mengetahui itu dari rekan mereka sendiri di dalam perusahaan, dalam hal ini departemen akuntansi atau pihak lain yang ditunjuk, bukan melalui surat kabar atau sumber informasi luar yang lain.

Untuk mencapai hasil yang baik, ada baiknya jika karyawan mendapatkan informasi keuangan itu secara rutin, dan dalam jangka waktu yang tidak begitu lama. Sebab dengan semakin dekat jangka waktu penyajian informasi itu, pekerja akan terus-menerus dapat "diingatkan" tentang hasil-hasil keuangan dari seksi mereka. Ada baiknya juga

jika laporan akuntansi itu disampaikan melalui suatu presentasi kepada para pekerja. Dalam pertemuan ini, departemen akuntansi bisa menjelaskan mengenai penetapan biaya yang tercantum dalam laporan keuangan pada suatu departemen atau seksi itu, atau dengan menjelaskan hubungan kausal diantara elemen-elemen biayanya. Dengan metode seperti ini, diharapkan para pekerja dapat membuat pilihan-pilihan yang lebih cerdas dalam menggunakan sumber daya perusahaan. Dalam pertemuan itu pula, dimungkinkan bagi para pekerja untuk menunjuk mana hubungan kausal yang keliru dalam laporan keuangan yang disajikan, jika ada. Hal ini merupakan input yang bagus untuk departemen akuntansi, sebab input ini sifatnya tepat waktu dan langsung datang dari mereka yang melakukan pekerjaan di lapangan.

Jenis-jenis informasi yang dipublikasikan itu juga bisa bermacam-macam, bisa meliputi biaya per unit, bahan baku per unit, bahan baku tidak langsung, waktu tunggu rata-rata per mesin, jasa internal yang dikonsumsi, atau nilai produksi per investasi modal (*production value per dollar of capital investment*), faktor-faktor lain yang terpengaruh oleh aktivitas kerja sehari-hari secara langsung, maupun indikator-indikator mutu yang lain. Untuk informasi mengenai keseluruhan perusahaan, bisa dimasukkan informasi mengenai return on asset, margin operasi, laba bersih, tumpukan order, maupun harga persediaan (*stock price*). Informasi-informasi itu bisa disajikan dalam bentuk tabel maupun grafik.

Di perusahaan-perusahaan yang telah menerapkan akuntansi mutu terpadu, informasi-informasi yang disajikan secara terbuka itu antara lain:

1. Kerusakan rata-rata per unit. Disamping itu disajikan pula informasi kerusakan-kerusakan yang terjadi pada lini produk, dari awal hingga akhir, yang dipisahkan menurut jumlah unitnya.
2. Audit mutu (*outgoing quality audits*)
3. Mutu lapangan awal (*initial field quality*)
4. Tuntutan permintaan garansi dari pelanggan (*warranty claims*)
5. Biaya yang terjadi karena adanya mutu yang buruk

Diantara berbagai informasi itu, indikator yang menggunakan satuan uang hanyalah biaya karena adanya mutu yang buruk, dan fungsi akuntansi yang mempunyai tugas untuk menghitung biaya mutu ini.

G. RANGKUMAN

Dalam lingkungan bisnis yang semakin kompetitif akhir-akhir ini, terdapat berbagai isu yang dihadapi akuntansi biaya. Berbagai isu itu pada prinsipnya mengarah pada kesimpulan bahwa akuntansi dituntut untuk mampu menyajikan informasi akuntansi yang benar-benar mendukung operasi dan strategi perusahaan untuk melakukan perbaikan mutu.

Terhadap tuntutan itu, dunia akuntansi telah memberi respon dengan mengembangkan metode-metode akuntansi baru. Bab ini, membahas mengenai metode-metode akuntansi baru yang telah dikembangkan dunia akuntansi dalam rangka mendukung manajemen dalam menjalankan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan manajemen di dalam dunia bisnis yang semakin kompleks.

Metode-metode itu adalah *activity-based costing* (ABC), manajemen biaya strategik, *life-cycle costing*, dan *target costing*. Dengan metode-metode baru ini, diharapkan akuntansi akan dapat menyajikan informasi akuntansi yang relevan dengan kebutuhan manajemen dalam mengupayakan perbaikan mutu yang berkelanjutan.

Bab

9

PERBAIKAN PROSES AKUNTANSI

Dimuka telah dibahas peluang-peluang untuk melakukan perbaikan produk akuntansi. Bagi para pengguna informasi akuntansi, perbaikan pada produk akuntansi dipandang lebih penting daripada perbaikan dalam proses internal departemen akuntansi. Namun demikian, perbaikan pada proses akuntansi juga perlu dilakukan, karena dua alasan: pertama, departemen akuntansi harus bertanggungjawab terhadap penggunaan sumber daya perusahaan. Jika dibanding upaya perbaikan pada departemen-departemen lain, perbaikan pada produk akuntansi oleh departemen akuntansi hanya memerlukan sebagian kecil sumber daya perusahaan. Penggunaan sumber daya itu harus dipertanggungjawabkan oleh manajemen departemen akuntansi, dan oleh karenanya harus digunakan seefektif mungkin. Untuk itu, maka departemen akuntansi perlu mempunyai proses yang efektif dan efisien. Kedua, sebagai sebuah departemen di dalam perusahaan yang menerapkan mutu terpadu, departemen akuntansi seharusnya mengerjakan perbaikan proses bersama dengan departemen-departemen lain, supaya departemen akuntansi tetap menjadi bagian yang dapat dipercaya dari tim besar perusahaan.

Pertanyaannya adalah, Bagaimana caranya memperbaiki proses internal departemen akuntansi? Bagaimana agar akuntansi tidak hanya mempunyai produk yang lebih baik, melainkan juga dapat melaksanakan pekerjaan akuntansi secara internal dalam departemen akuntansi dengan lebih baik? Pada bab ini akan dibahas cara-cara yang dapat ditempuh untuk melakukan perbaikan pada proses internal departemen akuntansi.

A. VARIABILITAS PROSES AKUNTANSI

Perbaikan proses akuntansi kurang lebih sama dengan perbaikan pada proses di departemen lain di dalam suatu perusahaan. Yang membedakan hanyalah karakteristik proses akuntansi berbeda dengan departemen lain. Tujuan perbaikan proses sendiri adalah mengarahkan departemen-departemen yang ada dalam perusahaan agar dapat

mengerjakan proses kerjanya secara lebih baik dengan melakukannya secara lebih murah, menghemat sumber daya, dan lebih cepat. Dalam konteks departemen akuntansi, tujuan perbaikan proses akuntansi adalah agar departemen akuntansi dapat melakukan pekerjaannya secara lebih murah, menghemat sumber daya, dan lebih cepat. Dalam arti, memproduksi informasi lebih dekat dengan saat terjadinya aktivitas yang dilaporkan itu, departemen akuntansi melakukan kompetisi berdasarkan waktu (*time-based competition*).

Upaya pertama yang dilakukan dalam perbaikan proses adalah menjaga agar produk akuntansi dapat terus-menerus hanya mempunyai tingkat variabilitas atau penyimpangan yang kecil atau rendah. Di bawah ini langkah-langkah yang dapat ditempuh untuk mengurangi variabilitas dari laporan akuntansi. Teknik-teknik ini juga berlaku pada proses apapun, tetapi kami akan membahasnya dalam konteks proses akuntansi:

1. Menghentikan konfigurasi (*freeze configuration*)
2. Lakukan modifikasi dalam blok-bloknya (*release modification in blocks*)
3. Menggunakan pengendalian mutu statistik
4. Melakukan pengecekan kesalahan secara rutin

Menghentikan konfigurasi (*freeze configuration*) berarti bahwa ketika informasi akuntansi seperti laporan atau grafik telah disetujui, setelah melalui tahap-tahap pendisainan dan pengesahan yang telah dibahas pada bab terdahulu, dan didistribusikan secara regular, laporan atau grafik itu jangan diubah-ubah. Meskipun pengguna mungkin masih mempunyai saran-saran perbaikan atas laporan akuntansi itu ketika mereka mendapatkan informasi baru, tetapi sebaiknya laporan itu tidak diubah-ubah terlebih dahulu, baik dalam format, isi, maupun metode kalkulasi biayanya. Dengan kata lain, sistemnya dibuat agar stabil. Sistem yang stabil ini dipersyaratkan dalam upaya perbaikan mutu terpadu. Sistem yang stabil ini diperlukan untuk dapat memperbandingkan laporan suatu periode dengan periode berikutnya. Jika laporan itu belum-belum sudah diubah dan kemudian diubah lagi dalam suatu periode, maka laporan dalam satu periode tidak dapat dibandingkan dengan periode berikutnya. Akibatnya, kegunaan informasi itu menjadi berkurang. Sebenarnya dalam akuntansi manajemen tidak ada aturan yang melarang adanya perubahan akuntansi, dan dalam manajemen mutu diajarkan agar perusahaan melakukan perbaikan yang sifatnya berkelanjutan. Artinya, perbaikan dalam proses akuntansi akan terus-menerus dilakukan, tidak akan pernah selesai. Namun laporan yang disetujui pada suatu periode sebaiknya tidak dulu diubah setidaknya pada periode itu juga. Sebab konsistensi format laporan akuntansi pada suatu periode diperlukan untuk memperbandingkan laporan-laporan antar periode. Masing-masing perusahaan bisa menentukan sendiri kapan harus melakukan perubahan ini, baik per

tahun, per dua tahun, ataupun dalam jangka waktu yang lebih lama. Pada prinsipnya, perbaikan yang berkelanjutan itu tetap memungkinkan departemen akuntansi untuk memperbandingkan laporan antar periode yang dihasilkannya.

Yang juga penting mengenai variabilitas proses ini adalah bahwa perubahan yang terlalu sering dan tidak teratur itu akan tidak mendidik pihak yang menghasilkan informasi untuk belajar mengenai kerutinan atau proses yang stabil. Tanpa proses yang stabil, maka tidak akan ada penentuan kemampuan proses, dan karenanya tidak ada pengendalian statistik. Jika dilihat dengan perspektif lain, ketika laporan itu terus-menerus diubah sewaktu-waktu dan tidak beraturan, maka tidak ada aturan yang dapat dipegang, dan tidak akan ada jaminan bahwa laporan itu "baik". Aturan yang tidak bisa dipegang tidak bisa digunakan untuk meyakinkan manajer maupun pekerja tingkat bawah, sehingga nilainya kecil. Jadi secara umum bisa dikatakan bahwa hanya dengan membatasi perubahan produk dan proses, departemen akuntansi dapat membangun proses yang dapat diperbaiki.

Yang dimaksud dengan melakukan modifikasi dalam blok (*release modification in blocks*) adalah bahwa departemen akuntansi dapat mengakumulasi rekomendasi-rekomendasi mengenai perbaikan produk akuntansi. Setelah rekomendasi-rekomendasi itu dikumpulkan, departemen akuntansi akan dapat merubah produk dan proses seperti yang dibutuhkan. Memasukkan semua perubahan pada tiap tanggal perubahan akan memungkinkan pendefinisian produk baru dan proses baru, dengan kemampuan proses yang baru. Dengan produk dan proses baru yang telah disetujui itu, maka para pengguna dapat mempelajari produk yang baru, pekerja dapat mempelajari prosesnya yang baru, dan departemen akuntansi akan mempunyai sistem yang stabil.

Keuntungan lain dari modifikasi blok adalah bahwa metode ini bisa mengurangi biaya operasi, sebagai hasil dari proses yang stabil. Pengecekan-pengecekan jaminan mutu dapat dibatasi ketika prosesnya stabil dan layak dipercaya. Kebutuhan untuk mempelajari prosedur-prosedur baru jika terjadi perubahan, rata-rata kesalahan, dan inefisiensi dari para partisipan dapat berkurang. Oleh karenanya, modifikasi blok memperbaiki produk akuntansi dan efisiensi operasi dari departemen akuntansi.

Metode ketiga untuk memperbaiki mutu proses akuntansi adalah dengan menggunakan pengendalian proses statistik. Pengendalian proses statistik menunjukkan bagaimana sebenarnya kemampuan proses dari departemen akuntansi, sehingga departemen akuntansi dapat mengetahui perbaikan apa yang seharusnya diupayakan. Pengendalian proses statistik memberi informasi kepada departemen akuntansi jika telah terjadi penyimpangan-penyimpangan dari kemampuan proses, sehingga dengan informasi ini departemen akuntansi dapat mengetahui dan mengoreksi sebab-sebabnya. Disamping itu, pengendalian statistik dari proses akuntansi membuat

departemen akuntansi dapat terintegrasi ke dalam proses manajemen mutu terpadu, dengan cara yang dapat dipahami pekerja produksi yang harus menggunakan informasi akuntansi. Mereka ini harus mempunyai keyakinan pada keterandalan (*reliability*) dari departemen akuntansi.

Dengan pengendalian proses statistik, departemen akuntansi dapat membuat grafik atau tabel untuk tiap pekerjaan, dan kemudian menyerahkannya kepada pekerja yang bertanggung jawab ditempel di seksi tempat pekerja yang bertanggung jawab itu berada, sehingga semuanya dapat melihat. Hal ini tergantung kepada tingkat kerja sama tim dan kepercayaan dalam seksi itu. Jika kerja sama timnya bagus dan satu dengan yang lain saling percaya, maka informasi itu dapat dipublikasikan secara luas. Secara umum, mungkin lebih baik tidak mengumumkannya secara terbuka, karena itu akan membuat pekerja merasa terancam ketimbang merasa terinspirasi untuk memperbaiki prosesnya. Yang perlu menjadi catatan di sini adalah bahwa salah satu prinsip manajemen mutu terpadu menyebutkan bahwa suatu masalah jarang diakibatkan oleh pekerjanya, tetapi oleh sistemnya.

Perusahaan juga bisa menggunakan suatu teknik tertentu dan menyusun sistem manajemen harian. Dalam manajemen harian ini, masing-masing pekerja bisa mendefinisikan apa pekerjaan yang paling penting. Pekerjaan itu digambarkan dalam *flow chart*, dan indikator-indikator mutu dan efisiensi dibuat dan digambarkan dalam grafik. Berikut ini adalah indikator-indikator yang dapat digunakan:

1. Dapat dikuantifikasi dan diukur
2. Berfokus pada pelanggan
3. Bersifat mendukung tujuan
4. Dapat diulangi
5. Sederhana
6. Dapat diterima
7. Sensitif terhadap variabilitas

Kriteria-kriteria ini memungkinkan adanya pemilihan karakteristik yang digambarkan dalam grafik dan dapat diuji sebagai bahan untuk melakukan perbaikan yang mungkin dapat dilakukan. Beberapa karakteristik yang dipilih itu bisa berupa:

1. Kesalahan data (harga, bunga, dan lain-lain)
2. Kesalahan penghitungan
3. Jangka waktu dari tanggal permintaan (*voucher* pengeluaran, laporan pengeluaran, atau sumber dokumen dari luar yang lain) hingga tanggal responnya (pengecekan laporan, atau respon yang lain)
4. Permintaan dari pelanggan akan klarifikasi atau informasi lanjutan (suatu indikator yang menunjukkan tidak cukupnya informasi untuk tujuan yang ingin dicapai pelanggan)

Disamping departemen akuntansi dapat membuat grafik pengendalian tentang karakteristik-karakteristik pekerjaan yang paling penting dari masing-masing pekerja, departemen akuntansi juga dapat membuat grafik-grafik untuk tiap proses yang berkaitan dengan jumlah pekerja yang terlibat. Grafik pengendalian seperti ini dan *flow chart* proses dapat digunakan untuk menemukan peluang untuk melakukan perbaikan. Grafik-grafik itu dapat dikirimkan kepada semua pekerja pada masing-masing seksi proses, agar para pekerja dapat memberikan saran-saran untuk melakukan perbaikan. Grafik-grafik itu juga bisa digunakan oleh gugus kendali mutu dan tim kerja dalam pekerjaan mereka.

Disamping ketiga metode itu, metode keempat untuk melakukan perbaikan proses akuntansi adalah dengan melakukan pengecekan kesalahan secara rutin. Para akuntan biasanya mempunyai program auditor lembar kerja (*spreadsheet auditor program*). Dengan program itu akuntan dapat melakukan pengecekan total atas kertas kerja, melakukan penghitungan, dan membandingkan hasil-hasilnya. Prinsip kerja dalam program ini juga bisa diterapkan untuk mengecek proses apapun yang berhubungan dengan kesimpulan-kesimpulan yang sifatnya numerik.

Ada dua cara yang mendasar untuk melakukan pengecekan kesalahan:

1. Melakukan proses dua kali secara paralel, dan membandingkan hasilnya.
2. Membuat mekanisme umpan balik (*feedback loop*), dimana hasil akhir yang didapat dibandingkan dengan data awal, guna melihat apakah kesimpulan yang didapat berhubungan dengan data yang berkaitan, atau bahkan apakah kesimpulannya hanya berbunyi, "beralasan dalam keadaan itu".

Metode pertama, melakukan proses secara paralel, sebenarnya merupakan metode yang tidak bagus, karena akuntan harus menduplikasi atau melakukan suatu pekerjaan yang sama dua kali. Disamping itu, jika pekerjaan yang pertama keliru, yang kedua mungkin juga akan keliru. Data yang sulit dibaca dapat dibaca secara salah untuk kedua kalinya, dan kesalahannya terulang dalam proses paralel itu. Metode ini seharusnya hanya digunakan jika tidak ada metode pengecekan lain yang dapat dilakukan. Dan jika metode ini digunakan, metode ini bisa digunakan untuk mengecek pemasukan data yang menggunakan kartu kerja dan beberapa proses pemasukan data, tetapi apabila mungkin lebih baik jika menggunakan metode umpan balik.

Metode kedua, metode umpan balik (*feedback loop*), merupakan metode pengecekan yang membandingkan hasil dengan data sumber untuk melihat kecocokannya. Metode ini bisa digunakan dalam pengecekan pencatatan persediaan daripada melakukan pengecekan ulang satu per satu semua dokumen transaksi, proses pemasukan datanya, atau penghitungannya, cukup ke gudang dan menghitung barangnya untuk melihat apakah jumlahnya sama dengan yang ada di catatan. Aktivitas

pengecekan ini akan lebih bagus jika perusahaan menggunakan sistem komputer yang terintegrasi, sebab aktivitas pengecekan akan menjadi sederhana dan cepat.

Melakukan pengecekan kesalahan ini penting, karena pengecekan ini akan memastikan bahwa pemasukan data dilakukan dengan benar, atau memastikan bahwa karyawan bagian produksi mengambil bahan baku dengan mengisi daftar pengambilan barang terlebih dahulu. Dengan melakukan pengecekan kesalahan ini, akuntan akan mempunyai bahan untuk melakukan penanggulangan kesalahan melalui perancangan proses yang mantap, sehingga dapat membuahkan hasil yang bagus. Ini semua perlu didukung dengan kedisiplinan yang tinggi dari perusahaan dalam menerapkannya, sebab dengan disiplin ini perusahaan benar-benar melaksanakan metode-metode ini. Metode-metode ini terbukti telah bermanfaat ketika digunakan dalam pendisainan sistem akuntansi, namun metode-metode ini lebih bagus lagi jika diterapkan dalam proses akuntansi mutu terpadu, atau dalam perusahaan yang mengimplementasikan mutu terpadu.

B. ANALISIS NILAI PROSES UNTUK MEMPERBAIKI PROSES AKUNTANSI

Di muka telah dibahas beberapa langkah untuk memperbaiki proses akuntansi, khususnya mengenai langkah-langkah yang dapat ditempuh agar variabilitas dari laporan akuntansi bisa berkurang. Di bagian ini, akan dibahas cara atau teknik lain yang dapat digunakan untuk melakukan perbaikan pada proses akuntansi.

Dalam manajemen mutu terpadu, terdapat suatu teknik yang dapat digunakan untuk mengkaji proses usaha, yang kemudian dapat digunakan untuk mendukung manajer dalam mencapai perbaikan kinerja. Teknik ini disebut Analisis Proses Usaha (*Business Process Analysis*). Analisis Proses Usaha dirancang untuk mengkaji proses suatu organisasi secara keseluruhan, maupun proses suatu departemen, misalnya pada proses akuntansi.

Dalam konteks perusahaan, Analisis Proses Usaha merupakan suatu teknik yang digunakan untuk mengidentifikasi proses-proses yang ada dalam suatu perusahaan dan memecah proses-proses itu ke dalam aktivitas-aktivitas, sehingga dapat digunakan untuk menetapkan suatu dasar untuk mengelola biaya dari berbagai sudut dan tujuan. Analisis Proses Usaha ini bisa pula digunakan untuk mengidentifikasi proses dalam lingkup departemen. Bagi departemen akuntansi, analisis proses usaha ini dapat digunakan untuk mengidentifikasi proses akuntansi dan memecah proses akuntansi ke dalam aktivitas-aktivitas yang kemudian aktivitas-aktivitas ini dihubungkan dengan spesifikasi atau persyaratan yang diajukan pelanggan informasi akuntansi, analisis nilai.

waktu siklus, biaya, mutu, organisasi, maupun akar penyebab masalahnya. Faktor-faktor itu kemudian dapat digunakan sebagai dasar untuk melakukan perbaikan kinerja. Dalam buku ini akan dibahas aplikasi langsung dari Analisis Proses Usaha dalam konteks proses departemental, khususnya pada departemen akuntansi.

Teknik utama dalam Analisis Proses Usaha adalah apa yang disebut dengan Analisis Nilai Proses (*Process Value Analysis*). Analisis Nilai Proses mengidentifikasi apakah aktivitas-aktivitas dalam proses akuntansi itu bernilai tambah (yakni bahwa aktivitas itu dipandang oleh pelanggan sebagai aktivitas yang penting untuk dilakukan) atau tidak bernilai tambah (yakni bahwa aktivitas itu dipandang oleh pelanggan sebagai aktivitas yang tidak penting atau tidak bernilai untuk dibayar). Aktivitas yang tidak bernilai tambah adalah aktivitas yang tidak mempengaruhi mutu, kinerja, atau fungsionalitas/keberfungsian dari output suatu proses. Dengan melakukan analisis nilai dan mengidentifikasi akar penyebab dari aktivitas yang tidak bernilai tambah, manajer departemen akuntansi akan mempunyai dasar untuk melakukan perbaikan yang signifikan dan berkelanjutan, dalam biaya maupun kinerjanya. Perbaikan ini dilakukan baik dengan menghilangkan, menggabungkan, memparalelkan, melewati dalam keadaan khusus, mengubah urutan, mengubah lokasi, mengubah bauran, menyederhanakan, mengotomatisasi, mengintegrasikan, atau meminimalkan aktivitas yang tidak bernilai tambah itu. Selain itu jika dipandang penting manajer departemen akuntansi juga dapat merancang ulang proses akuntansi. Pembahasan mengenai perancangan ulang ini akan disajikan pada bab ini pula, yakni pada sub-bab mengenai rekayasa ulang akuntansi.

Untuk melakukan Analisis Proses Usaha, ada tahap-tahap yang harus dilaksanakan oleh departemen akuntansi, yakni:

1. Mengembangkan suatu model proses
2. Mengembangkan definisi aktivitas proses
3. Melaksanakan Analisis Nilai Proses
4. Mengembangkan rencana perbaikan

1. Mengembangkan Model Proses

Dalam suatu perusahaan, terdapat berbagai macam proses. Michael Porter, dalam bukunya berjudul "*Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*", menyatakan bahwa sebuah perusahaan pada dasarnya merupakan serangkaian proses yang saling berhubungan, atau yang disebut rantai nilai (*value chain*). Salah satu proses itu adalah proses akuntansi.

Dalam lingkup perusahaan secara keseluruhan, berbagai pekerjaan atau proses dalam departemen akuntansi merupakan sub-proses dari proses perusahaan. Dalam departemen akuntansi sendiri terdapat berbagai macam proses yang saling berhubungan

satu dengan lain, yang kemudian pada gilirannya akan berhubungan dengan proses lain yang ada di perusahaan itu. Proses-proses akuntansi itu dapat dipecah ke dalam sub-proses dan dapat dipecah lagi ke dalam aktivitas-aktivitas akuntansi.

Untuk dapat memahami departemen akuntansi dengan baik, harus memahami hubungan yang terjadi diantara proses-proses yang ada dalam departemen akuntansi. Untuk memahami hubungan antar proses akuntansi ini, langkah pertama yang dianjurkan dalam Analisis Proses Usaha adalah mengembangkan model proses.

Tujuan model proses adalah mengidentifikasi arus proses departemen akuntansi. Model proses dalam akuntansi pada dasarnya merupakan suatu bagan arus dari proses tingkat atas akuntansi yang menunjukkan arus proses akuntansi, yang lebih jauh dapat dipecahkan ke dalam sub-proses dan aktivitas-aktivitas pendukung.

2. Mengembangkan Definisi Aktivitas Proses

Setelah mendefinisikan sub-proses, langkah selanjutnya dalam Analisis Proses Usaha adalah memecah sub-proses ke dalam aktivitas-aktivitas. Untuk memecah aktivitas-aktivitas dari sub-proses, terdapat tiga pendekatan yang dapat digunakan. Pendekatan pertama adalah pendekatan atas-bawah (*top-down approach*). Pendekatan ini merupakan kelanjutan dari pemecahan proses ke dalam sub-proses. Dengan pendekatan ini, aktivitas dapat dipecah sampai suatu tingkat tertentu. Pendekatan kedua adalah pendekatan bawah-atas (*bottom-up approach*). Pendekatan ini membentuk aktivitas-aktivitas, sub-proses, dan proses dari bawah ke atas. Pendekatan ketiga adalah pendekatan gabungan, yakni merupakan gabungan dari pendekatan atas-bawah dan pendekatan bawah-atas. Lihat gambar 9.1 berikut.

Gambar 9.1.
Pendekatan-pendekatan Identifikasi Proses

Pendekatan atas-bawah		Pendekatan bawah-atas		Pendekatan Gabungan	
Keuntungan	Kelemahan	Keuntungan	Kelemahan	Keuntungan	Kelemahan
- Konsistensi - Kesederhaan	- Resiko ketidak-lengkapan	- Kelengkapan	- Memerlukan banyak siklus perbaikan	- Kelengkapan - Konsistensi - Meminimalkan siklus perbaikan	- Memerlukan perbaikan definisi proses

Sumber: Otrenge, Michael R., Terrence R.O. Zan, Robert D. McIlhattan, dan Marcus D. Harwood, *The Ernst & Young Guide to Total Cost Management, Improve your company's bottomline with this insightful guide to managing the total product cost of your business*, John Wiley & Sons, 1992.

Teknik-teknik yang dapat digunakan untuk memecah sub-proses ke dalam aktivitas adalah sebagai berikut:

1. Wawancara satu per satu
2. Menggunakan sesi kelompok
3. Menggambarkan aktivitas dalam suatu grafik (*activity-charting*)
4. Menggunakan model-model normatif dari pengalaman sebelumnya
5. Mengambil sampel
6. Menjabarkan masalah di papan tulis (*Storyboarding*)

3. Melakukan Analisis Nilai Proses

Analisis Nilai Proses merupakan suatu teknik yang tepat digunakan untuk mengidentifikasi peluang-peluang perbaikan ketika terjadi masalah-masalah sebagai berikut:

1. Suatu pekerjaan yang dilakukan dipertanyakan, apakah tidak perlu dilakukan atau apakah pekerjaan itu berlebihan.
2. Waktu dan biaya yang dibutuhkan untuk menyelesaikan suatu pekerjaan tampaknya terlalu mahal.
3. Suatu proses tampak lebih rumit dari yang seharusnya.
4. Aktivitas-aktivitas yang memakan sumber daya perusahaan tampaknya tidak menguntungkan.

Analisis Nilai Proses ini didasarkan pada masukan dari pelanggan, baik pelanggan internal maupun eksternal perusahaan. Kami telah menjelaskan bahwa departemen akuntansi mempunyai pelanggan di dalam perusahaan maupun di luar perusahaan. Jika dalam kaca mata pelanggan, suatu aktivitas itu dipandang tidak bernilai tambah - dalam arti bahwa suatu aktivitas itu menambah waktu dan biaya yang harus dikeluarkan departemen akuntansi tetapi nilainya tidak bertambah, maka departemen akuntansi harus melakukan perbaikan pada aktivitas itu. Dalam konteks ini, Analisis Nilai Proses membantu mengidentifikasi aktivitas-aktivitas yang tidak bernilai tambah, dan menghilangkannya dengan melakukan analisis berdasarkan akar penyebabnya dan memusatkan perhatian pada penyebab-penyebab itu.

Secara teknis, dalam Analisis Nilai Proses departemen akuntansi melalui suatu tim kerjanya mengumpulkan, mengorganisasi, dan menyajikan informasi untuk menuntun pengembangan rencana perbaikan. Data dasar yang dibutuhkan untuk melakukan analisis itu terdiri dari waktu siklus, biaya, dan penilaian terhadap nilai (yang dimiliki) pelanggan. Untuk melaksanakan Analisis Nilai Proses, terdapat langkah-langkah yang harus dilakukan departemen akuntansi, yakni:

- a. Memilih suatu proses untuk dianalisis
- b. Menentukan waktu siklus
- c. Membuat model aktivitas
- e. Memperkirakan biaya untuk setiap aktivitas atau segmen
- f. Memutakhirkan model aktivitas
- g. Melakukan penilaian nilai tambah (*Value Added Assessment*)
- h. Memutakhirkan model aktivitas

a. Memilih Suatu Proses untuk Dianalisis

Langkah pertama dalam Analisis Nilai Proses adalah memilih suatu proses untuk dianalisis. Proses yang dipilih untuk dianalisis ini kemudian dinyatakan dalam suatu kalimat yang mencerminkan tujuan proyek yang sedang dilakukan. Misalnya, pengurangan tahap dalam pemrosesan laporan, pengurangan biaya penyusunan laporan, pengurangan biaya dan waktu yang diperlukan untuk membayar suatu faktur, atau pengurangan biaya khusus yang lain. Dalam tahap ini, asumsinya adalah bahwa departemen akuntansi sebelumnya telah mengidentifikasi proses yang akan dianalisis itu.

Berikut ini adalah petunjuk-petunjuk yang dapat digunakan untuk memilih proses untuk dianalisis.

- Petunjuk ke-1
Semakin banyak orang yang terlibat dalam suatu proses, semakin tinggi kemungkinan adanya pekerjaan yang tidak bernilai tambah.
- Petunjuk ke-2
Semakin banyak otorisasi yang diperlukan dalam suatu proses, semakin besar kemungkinan adanya pekerjaan yang tidak bernilai tambah.
- Petunjuk ke-3
Semakin lama waktu siklus yang diperlukan untuk menghasilkan output, semakin besar kemungkinan adanya aktivitas yang tidak bernilai tambah.
- Petunjuk ke-4
Semakin tinggi tingkat kerumitan suatu proses, semakin tinggi pula kemungkinan adanya aktivitas-aktivitas yang tidak bernilai tambah.

b. Menentukan Waktu Siklus

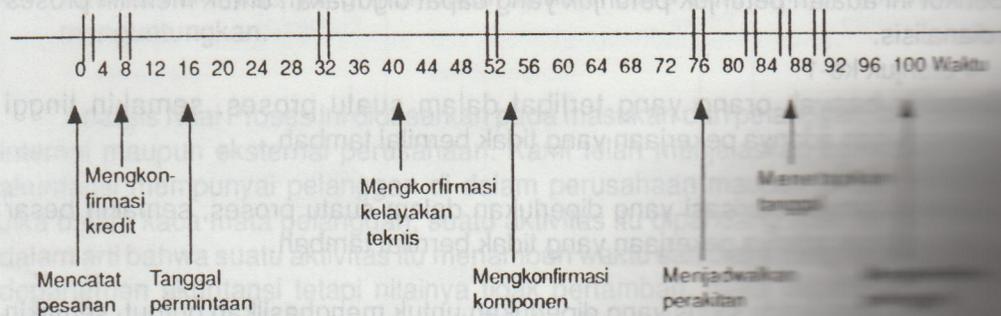
Jika proses yang akan dianalisis telah dipilih, dan aktivitas-aktivitas proses telah diidentifikasi, maka langkah berikutnya adalah mengumpulkan data mengenai waktu siklus (*cycle time*). Waktu siklus suatu proses adalah jangka waktu yang diperlukan untuk menyelesaikan proses secara keseluruhan. Data waktu siklus yang harus dikumpulkan adalah data waktu siklus rata-rata (*average cycle time*) dan waktu siklus maksimum (*maximum cycle time*). Contoh dari data waktu siklus adalah: waktu yang diperlukan untuk membayar suatu faktur; dan waktu yang diperlukan untuk melakukan tutup buku akhir kuartal.

Analisis waktu siklus dilakukan pertama dengan meruntut ke tangan siapa saja pekerjaan itu mampir, atau aktivitas apa saja yang diperlukan untuk melakukan pekerjaan itu. Kemudian dicatat berapa waktu yang dibutuhkan untuk mengerjakan pekerjaan itu pada masing-masing aktivitasnya.

c. Membuat Model Aktivitas

Setelah mendokumentasikan waktu siklus proses, langkah selanjutnya adalah menyajikan informasi waktu siklus itu dalam bentuk grafik. Dalam model waktu siklus, terdapat garis horisontal yang menunjukkan lamanya total waktu siklus proses. Kemudian setiap aktivitas yang dinyatakan dalam aktivitas individualnya, ditempatkan pada garis horisontal untuk menunjukkan waktu siklus setiap aktivitas. Lihat gambar 9.2.

Gambar 9.2.
Lini Waktu Aktivitas



Sumber: Otrenga, Michael R., Terrence R.O. Zan, Robert D. Molihattan, dan Michael J. Molihattan, *Ernst & Young Guide to Total Cost Management, Improve your company's performance with an insightful guide to managing the total product cost of your business*, 2000, p. 100.

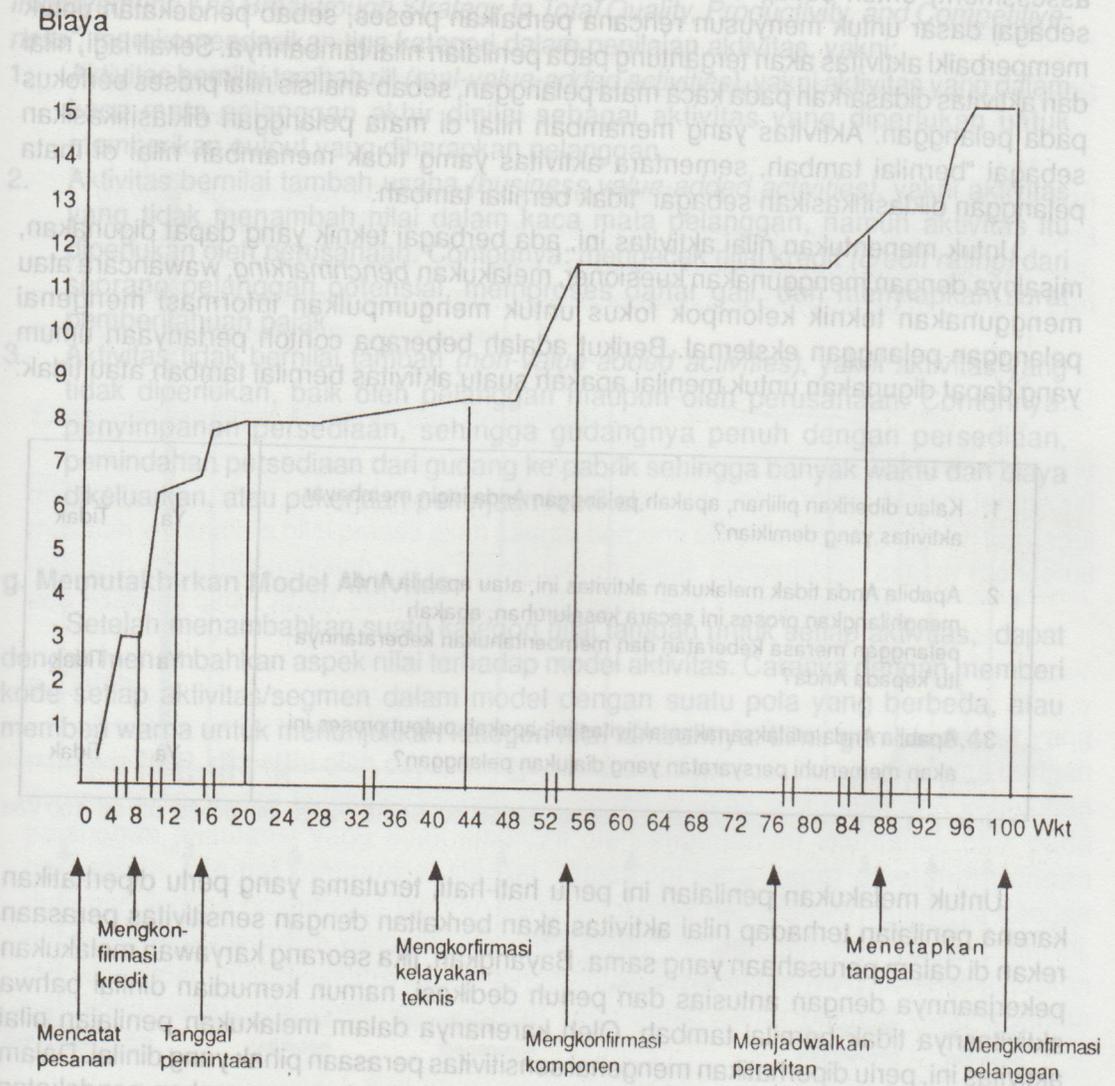
d. Memperkirakan Biaya untuk Setiap Aktivitas/Segmen

Setelah mengidentifikasi aktivitas-aktivitas dan mengestimasi waktu siklus sebelumnya dalam menyelesaikan Analisis Nilai Proses adalah memperkirakan biaya yang diperlukan untuk setiap aktivitas/segmen dalam proses.

e. Memutakhirkan Model Aktivitas

Apabila sumber daya yang diperlukan untuk setiap aktivitas diestimasi sebelumnya pada tahap ketiga - yakni membuat model waktu siklus untuk setiap aktivitas yang ada, maka pada tahap ini dimensi biaya terhadap model aktivitas itu (lihat gambar 9.3).

Gambar 9.3.
Model Aktivitas dengan Waktu dan Biaya



f. Melakukan Penilaian Nilai Tambah

Langkah berikutnya adalah melakukan suatu "penilaian nilai tambah" (value added assessment) untuk setiap aktivitas/segmen dalam proses. Penilaian ini diperlukan sebagai dasar untuk menyusun rencana perbaikan proses, sebab pendekatan untuk memperbaiki aktivitas akan tergantung pada penilaian nilai tambahnya. Sekali lagi, nilai dari aktivitas didasarkan pada kaca mata pelanggan, sebab analisis nilai proses berfokus pada pelanggan. Aktivitas yang menambah nilai di mata pelanggan diklasifikasikan sebagai "bernilai tambah, sementara aktivitas yang tidak menambah nilai di mata pelanggan diklasifikasikan sebagai "tidak bernilai tambah.

Untuk menentukan nilai aktivitas ini, ada berbagai teknik yang dapat digunakan, misalnya dengan menggunakan kuesioner, melakukan *benchmarking*, wawancara atau menggunakan teknik kelompok fokus untuk mengumpulkan informasi mengenai pelanggan-pelanggan eksternal. Berikut adalah beberapa contoh pertanyaan umum yang dapat digunakan untuk menilai apakah suatu aktivitas bernilai tambah atau tidak:

1. Kalau diberikan pilihan, apakah pelanggan Anda ingin membayar aktivitas yang demikian?	Ya	Tidak
2. Apabila Anda tidak melakukan aktivitas ini, atau apabila Anda menghilangkan proses ini secara keseluruhan, apakah pelanggan merasa keberatan dan memberitahukan keberatannya itu kepada Anda?	Ya	Tidak
3. Apabila Anda melaksanakan aktivitas ini, apakah output proses ini akan memenuhi persyaratan yang diajukan pelanggan?	Ya	Tidak

Untuk melakukan penilaian ini perlu hati-hati, terutama yang perlu diperhatikan karena penilaian terhadap nilai aktivitas akan berkaitan dengan sensitivitas perasaan rekan di dalam perusahaan yang sama. Bayangkan, jika seorang karyawan melakukan pekerjaannya dengan antusias dan penuh dedikasi, namun kemudian dinilai bahwa aktivitasnya tidak bernilai tambah. Oleh karenanya dalam melakukan penilaian nilai aktivitas ini, perlu diperhatikan mengenai sensitivitas perasaan pihak yang dinilai. Dalam konteks ini, manajer departemen akuntansi harus mampu menggunakan pendekatan yang tepat. Bahasa, sikap, maupun pendekatan yang digunakan dalam usaha perbaikan harus menunjukkan sikap menghargai kepada orang-orang yang aktivitasnya dinilai.

Disamping dua kategori yang sering digunakan untuk mencatat penilaian aktivitas, yakni “bernilai tambah” dan “tidak bernilai tambah”, ada pula yang menggunakan tiga kategori. James Harrington, Kepala Ernst & Young, dalam bukunya *“Business Process Improvement: The Breakthrough Strategy to Total Quality, Productivity, and Competitiveness”*, merekomendasikan tiga kategori dalam penilaian aktivitas, yakni:

1. Aktivitas bernilai tambah riil (*real-value-added activities*), yakni aktivitas yang dalam kaca mata pelanggan akhir dinilai sebagai aktivitas yang diperlukan untuk memberikan output yang diharapkan pelanggan.
2. Aktivitas bernilai tambah usaha (*business value-added activities*), yakni aktivitas yang tidak menambah nilai dalam kaca mata pelanggan, namun aktivitas itu diperlukan oleh perusahaan. Contohnya: mengecek nilai kredit (*credit rating*) dari seorang pelanggan potensial, memproses daftar gaji, dan menyiapkan surat pemberitahuan pajak.
3. Aktivitas tidak bernilai tambah (*non-value-added activities*), yakni aktivitas yang tidak diperlukan, baik oleh pelanggan maupun oleh perusahaan. Contohnya: penyimpanan persediaan, sehingga gudangnya penuh dengan persediaan, pemindahan persediaan dari gudang ke pabrik sehingga banyak waktu dan biaya dikeluarkan, atau pekerjaan-pekerjaan klerikal.

g. Memutakhirkan Model Aktivitas

Setelah menambahkan suatu kategori nilai tambah untuk setiap aktivitas, dapat dengan menambahkan aspek nilai terhadap model aktivitas. Caranya dengan memberi kode setiap aktivitas/segmen dalam model dengan suatu pola yang berbeda, atau memberi warna untuk menunjukkan kategori nilai tambahnya. Lihat gambar 9.4.