

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Akuntansi

Menurut Mursyidi (2010:17) definisi akuntansi adalah:

“Akuntansi adalah proses pengidentifikasian data keuangan, memproses pengolahan dan penganalisisan data yang relevan untuk diubah menjadi informasi yang dapat digunakan untuk pembuatan keputusan.”

Menurut Harrison, Horngren, Thomas dan Suwardy (2011:3) definisi akuntansi adalah:

“Accounting is an information system, it measures business activities, processes data into reports, and communicates result to decision makers who will make decisions that will impact the business activities.”

“Akuntansi adalah suatu sistem informasi, yang mengukur aktivitas bisnis, memproses data menjadi laporan, dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pengambil keputusan yang akan membuat keputusan yang dapat mempengaruhi aktivitas bisnis.”

Menurut Dwi Martani, Sylvia, Ratna, Aria dan Edward (2012:4) definisi akuntansi adalah :

“Akuntansi adalah bahasa bisnis (*business language*), akuntansi menghasilkan informasi yang menjelaskan kinerja keuangan entitas dalam suatu periode tertentu dan kondisi keuangan entitas pada tanggal tertentu. Informasi akuntansi tersebut digunakan oleh para pemakai agar dapat membantu dalam membuat prediksi kinerja di masa mendatang.”

Berdasarkan definisi di atas dapat disimpulkan bahwa akuntansi adalah informasi ekonomi dari kegiatan (transaksi) organisasi ataupun perusahaan dalam proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan dan pelaporan yang berguna bagi para pemakai informasi tersebut dalam pengambilan keputusan.

Adapun peran akuntansi dalam bisnis menurut Wareen, Reeve dalam Damayanti Dian (2009:9) yaitu akuntansi memberikan informasi untuk digunakan oleh manajer dalam menjalankan operasi perusahaan. Akuntansi juga memberikan informasi untuk pihak-pihak lain yang berkepentingan dalam menilai kinerja dan kondisi ekonomi perusahaan. Akuntansi menyediakan informasi bagi para pemangku kepentingan dalam perusahaan melalui proses mengidentifikasi pemangku kepentingan, menilai kebutuhan pemangku kepentingan, merancang sistem informasi akuntansi untuk memenuhi kebutuhan pemangku kepentingan, mencatat data ekonomimengenai aktivitas dan peristiwa perusahaan dan menyiapkan laporan akuntansi bagi para pemangku kepentingan.

2.1.2 Bidang Utama Akuntansi

Hansen dan Mowen dalam Deny Arnos Kwary(2009:9) menjelaskan bahwa informasi akuntansi pada suatu organisasi memiliki dua bidang utama, yaitu akuntansi manajemen dan akuntansi keuangan. Kedua subsistem akuntansi tersebut berbeda tujuan, sifat masukan, dan jenis proses yang digunakan untuk mengubah masukan menjadi keluaran.

2.1.2.1 Akuntansi Keuangan

Firdaus Ahmad Dunia dan Wasilah Abdullah (2012:6) mengungkapkan bahwa akuntansi keuangan (*financial accounting*) merupakan

bidang akuntansi yang menyajikan informasi keuangan yang terutama ditujukan kepada pengguna eksternal atau pihak luar perusahaan yang terdiri dari berbagai pihak yang berkepentingan, meliputi pemegang saham, calon pemegang saham, kreditur, pemerintah dan lain sebagainya. Informasi ini juga digunakan oleh pimpinan tertinggi perusahaan sebagai pihak yang bertanggung jawab atas kegiatan perusahaan secara keseluruhan. Informasi keuangan tersebut merupakan bentuk pertanggungjawaban pimpinan puncak perusahaan kepada pemilik perusahaan atau pemegang saham.

Berbagai pihak luar yang berkepentingan atas informasi keuangan yang dihasilkan oleh bidang akuntansi keuangan adalah pihak yang tidak terlibat secara langsung dalam operasi perusahaan, maka informasi yang disajikan harus diarahkan pada kebutuhan umum pemakai dan disajikan dalam suatu cara yang sama. Untuk itu perlu pedoman atau standar yang mengatur penyusunan laporan keuangan agar terdapat kesatuan pemahaman dari pengguna informasi keuangan tersebut sehingga tidak terjadi kekeliruan dalam menginterpretasikan dan mengambil keputusan-keputusan ekonomi. Pedoman atau standar yang mengatur bidang akuntansi keuangan ini disebut *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP).

Menurut Dwi Martani, Sylvia, Ratna, Aria dan Edward (2012:9) Informasi keuangan secara umum memiliki tujuan sebagai berikut :

1. Memberikan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan suatu entitas yang bermanfaat bagi sejumlah besar pemakai dalam pengambilan keputusan ekonomi.

2. menunjukkan apa yang telah dilakukan manajemen dan pertanggungjawaban sumber daya yang dipercayakan kepadanya.
3. memenuhi kebutuhan bersama sebagian besar pemakai.
4. menyediakan pengaruh keuangan dari kejadian di masa lalu.

2.1.2.2 Akuntansi Manajemen

Lingkungan ekonomi telah mensyaratkan pengembangan praktik-praktik akuntansi manajemen yang inovatif dan relevan. Konsekuensinya, akuntansi manajemen berdasarkan aktivitas banyak dikembangkan dan diimplementasikan oleh organisasi. Selain itu fokus akuntansi manajemen yang diperluas agar memungkinkan para manajer melayani kebutuhan pelanggan dengan lebih baik dan mengelola rantai nilai (*value chain*) perusahaan. Lebih jauh lagi, para manajer harus menekankan waktu, kualitas, dan efisiensi untuk mengamankan dan mempertahankan keunggulan bersaing. Hansen dan Mowen dalam Deny Arnos Kwary, 2009:9)

Menurut Darsono Prawironegoro (2008:2) definisi akuntansi manajemen adalah sebagai berikut :

“Akuntansi manajemen dirancang untuk mengolah dan menyajikan yang diperlukan oleh manajemen untuk mencapai tujuan, sebagai berikut :

1. Merumuskan keseluruhan strategi dan rencana jangka panjang.
2. Membuat keputusan pengalokasian sumber daya untuk menghasilkan produk dan menciptakan kepuasan customer.
3. Merencanakan dan mengendalikan biaya, dengan memberikan fokus pada analisis penghasilan, biaya, aktiva, dan utang berdasarkan segmen, investasi, dan aspek lain dalam wilayah tanggung jawab manajemen.
4. Mengukur dan mengevaluasi kinerja personal yang terlibat dalam organisasi dengan menggunakan ukuran kinerja keuangan dan kinerja non keuangan.”

Menurut Firdaus Ahmad dan Wasilah Abdullah (2012:6) definisi akuntansi manajemen adalah :

“Akuntansi manajemen adalah bidang akuntansi yang berhubungan dengan pelaporan keuangan untuk pengguna internal yang merupakan pihak yang mempunyai banyak kepentingan dengan sistem akuntansi dan informasi akuntansi yang dihasilkan dan juga adalah pihak yang diberi tanggungjawab yaitu melaksanakan kegiatan perusahaan. Pengguna internal yang dimaksud adalah pengelola/manajemen perusahaan tingkat atas, tingkat menengah maupun tingkat bawah.”

Menurut Henry Simamora (2012:12) definisi Akuntansi Manajemen adalah :

“Akuntansi manajemen adalah proses pengidentifikasian, pengukuran, pengumpulan, penganalisaan, penyusunan, penafsiran, dan pengkomunikasian informasi keuangan yang digunakan oleh manajemen untuk merencanakan, mengevaluasi dan mengendalikan kegiatan usaha di dalam sebuah organisasi, serta untuk memastikan penggunaan dan akuntabilitas sumber daya yang tepat.”

Dari pengertian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa akuntansi manajemen ialah suatu kegiatan *me-manage* dengan tujuan menghasilkan informasi keuangan berupa biaya-biaya yang diperuntukkan bagi-bagi pihak-pihak internal perusahaan.

2.1.2.3 Tipe Akuntansi Manajemen

Halim, Bambang, dan Kusufi, (2014:16) mengungkapkan tipe akuntansi manajemen yaitu :

1. Akuntansi penuh (*full accounting*)

Informasi akuntansi penuh menyajikan informasi mengenai pendapatan total, biaya total, dan atau aktiva total, baik pada masa lalu maupun pada masa yang akan datang. Informasi mengenai biaya penuh masa lalu digunakan untuk penyusunan laporan keuangan, umumnya berupa neraca

dan laporan laba rugi. Informasi biaya penuh masa lalu juga bermanfaat untuk menganalisis masing-masing manajer dalam perusahaan, juga untuk menentukan harga jual produk atau penyerahan jasa yang disepakati bersama dalam suatu kontrak jual beli. Informasi biaya penuh masa yang akan datang digunakan untuk menyusun perencanaan, khususnya untuk perencanaan jangka panjang, yang sering pula disebut penyusunan program, dan juga digunakan untuk penetapan harga jual dalam kondisi yang normal.

2. Akuntansi diferensial (*differential accounting*)

Akuntansi diferensial menyajikan informasi mengenai taksiran pendapatan, biaya, dan atau aktiva yang berbeda jika suatu tindakan tertentu dipilih, dibandingkan dengan alternatif tindakan yang lain. Dengan demikian tipe informasi ini sangat diperlukan dalam pemilihan alternatif.

3. Akuntansi pertanggungjawaban (*responsibility accounting*)

Akuntansi pertanggungjawaban menyajikan informasi mengenai pendapatan, biaya, aktiva yang dikaitkan dengan suatu bagian atau unit di dalam perusahaan. Masing-masing bagian atau unit dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggungjawab terhadap bagian yang bersangkutan. Bagian-bagian tersebut disebut sebagai pusat-pusat pertanggungjawaban. Informasi akuntansi pertanggungjawaban masa lalu bermanfaat untuk menganalisis prestasi dari masing-masing manajer pusat pertanggungjawaban, di samping itu informasi akuntansi pertanggungjawaban masa lalu dapat membantu membangkitkan motivasi

para manajer pusat pertanggungjawaban. Informasi akuntansi pertanggungjawaban yang menyangkut masa yang akan datang digunakan untuk kegiatan perencanaan, khususnya perencanaan tahunan yang dikenal dengan nama anggaran.

2.1.2.4 Peran Akuntansi Manajemen

Akuntansi manajemen saat ini telah menjadi bagian integral dari proses manajemen, dan akuntan manajemen merupakan mitra strategis di dalam tim manajemen sebuah organisasi. Hal ini menunjukkan bahwa terjadi perubahan peranan akuntansi manajemen saat ini dengan satu dekade yang lalu. Di masa lalu, akuntan manajemen bekerja dengan kapasitas sebagai staf yang hanya bertugas menyediakan laporan dan informasi bagi manajer serta kedudukannya terpisah dari manajer. Saat ini, akuntan manajemen dapat berperan sebagai konsultan bisnis internal bagi perusahaan yang bekerja dalam sebuah tim manajemen yang berdampingan dengan manajer.

Kecenderungan perusahaan saat ini adalah memposisikan akuntan manajemen pada departemen operasi sehingga mereka dapat bekerja dengan manajer yang lain untuk membuat keputusan dan membantu memecahkan masalah operasional perusahaan dibandingkan menempatkan mereka pada departemen akuntansi. Di dalam sebuah tim manajemen organisasi, akuntansi manajemen memiliki peran penting untuk menciptakan nilai bagi organisasi dengan mengelola sumber daya, aktivitas, dan orang secara efektif untuk mencapai tujuan organisasi.

Seiring dengan perubahan peran akuntan manajemen di dalam sebuah organisasi atau perusahaan yang semakin penting dan strategis, maka mendorong pengembangan akuntansi manajemen menjadi akuntansi manajemen strategik dan meninggalkan akuntansi manajemen tradisional. Pengembangan akuntansi manajemen juga mengikuti perubahan lingkungan perekonomian dunia saat ini yang semakin global dan dinamis dengan dipengaruhi oleh perkembangan teknologi informasi yang cepat dan canggih. (Halim, Bambang, dan Kusufi, 2014:17)

2.1.2.5 Perbedaan Akuntansi Keuangan dan Akuntansi Manajemen

Beberapa perbedaan penting akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen menurut Firdaus Ahmad dan Wasilah Abdullah (2012:7) yaitu :

Tabel 2.1
Perbedaan Akuntansi Keuangan dan Akuntansi Manajemen

Aspek Perbedaan	Akuntansi Keuangan	Akuntansi Manajemen
Pemakai laporan	Menyajikan laporan keuangan dengan menitikberatkan perhatian pada pihak-pihak eksternal, seperti pemegang saham, calon pemegang saham, kreditur, rekanan, pemerintah dan lain-lain, yang akan menggunakan informasi ini untuk mengambil keputusan ekonomi.	Menyajikan informasi yang akan digunakan oleh manajemen untuk kepentingan internal.
Standar penilaian	Semua informasi keuangan yang dipublikasikan untuk digunakan pihak eksternal, harus disajikan menurut prinsip-prinsip akuntansi yang lazim.	Untuk kepentingan internal perusahaan atau pengambil keputusan internal tidak ada prinsip/aturan dan batasan yang mengikat untuk menggunakan berbagai dasar pengukuran data biaya, kecuali dengan

		mempertimbangkan prinsip biaya dan manfaat dari informasi akuntansi yang disajikan.
Perspektif/cakupan Informasi	Menunjukkan hasil operasi dan posisi keuangan perusahaan secara keseluruhan.	Disajikan atas dasar bagian departemen, unit, cabang dan lain-lain.
Sifat dari laporan	Laporan keuangan bersifat historis, yaitu melaporkan kejadian-kejadian yang telah lewat.	Laporan yang dihasilkan oleh akuntansi manajemen menekankan pada masa yang akan datang. Laporan tersebut membantu pimpinan perusahaan (manajemen) merumuskan tujuan dan program operasi membandingkannya dengan hasil-hasil sesungguhnya (<i>control</i>), dan mengambil keputusan-keputusan khusus.
Jenis informasi	Berupa informasi keuangan	Tidak hanya informasi keuangan tetapi juga informasi nonkeuangan.
Periode laporan	Disusun secara periodik baik untuk interim atau pada akhir tahun	Disiapkan sesuai kebutuhan pimpinan perusahaan dan jangka waktunya dapat menjadi fleksibel, bisa harian, mingguan, atau lebih dari satu tahun.

Akuntansi manajemen merupakan bidang akuntansi yang berhubungan dengan pelaporan keuangan untuk pengguna internal, sedangkan akuntansi keuangan merupakan bidang akuntansi yang menyajikan informasi keuangan yang ditujukan kepada pengguna eksternal atau pihak luar perusahaan. Karena akuntansi manajemen menghasilkan informasi untuk pengguna internal seperti manajer, eksekutif dan pekerja, maka akuntansi manajemen dapat disebut akuntansi internal. Akuntansi manajemen juga tidak terikat oleh kriteria formal

apapun yang mendefinisikan sifat dan proses, masukan atau keluarannya. (Hansen dan Mowen dalam Deny Arnos Kwary, 2009:9)

Namun adapun persamaan akuntansi keuangan dengan akuntansi manajemen menurut Halim, Bambang, dan Kusufi, (2014:16) yaitu :

- “1. Akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen, keduanya merupakan tipe informasi akuntansi
2. Prinsip akuntansi yang digunakan untuk penyusunan informasi akuntansi keuangan juga digunakan (relevan) untuk penyusunan informasi akuntansi manajemen.
3. data yang digunakan untuk penyusunan kedua tipe informasi akuntansi tersebut berasal dari informasi operasi.”

2.1.3 Akuntansi Biaya

2.1.3.1 Pengertian Akuntansi Biaya

Akuntansi biaya mempunyai beberapa pengertian, diantaranya Menurut Mulyadi (2009:7) definisi akuntansi biaya adalah proses pencatatan, penggolongan, peringkasan dan penyajian biaya pembuatan dan penjualan produk atau jasa, dengan cara-cara tertentu, serta penafsiran terhadapnya. Objek kegiatan akuntansi biaya adalah biaya.

Menurut Carter yang diterjemahkan oleh Krista (2009:11) menyatakan akuntansi biaya merupakan :

“Akuntansi Biaya merupakan cara perhitungan yang diperlukan untuk aktivitas-aktivitas perencanaan dan pengendalian, memperbaiki kualitas dan efisien, serta membuat keputusan-keputusan yang bersifat rutin maupun strategis.”

Sedangkan menurut Surjadi (2013:1) definisi akuntansi biaya adalah:

“Akuntansi biaya adalah proses pencatatan, penggolongan, peringkasan, dan penyajian biaya-biaya pembuatan dan penjualan produk atau penyerahan jasa dengan cara-cara tertentu beserta penafsiran terhadap hasilnya.”

Berdasarkan definisi di atas dapat disimpulkan bahwa akuntansi biaya adalah penentuan harga pokok suatu produk dengan melakukan suatu proses pencatatan, penggolongan dan penyajian transaksi biaya secara sistematis serta menyajikan informasi biaya dalam bentuk laporan biaya.

2.1.3.2 Peran dan Fungsi Akuntansi Biaya

Menurut Carter dalam Krista (2009:11) peran akuntansi biaya yaitu memperlengkapi manajemen dengan alat yang diperlukan untuk aktivitas perencanaan dan pengendalian, perbaikan kualitas dan efisiensi serta pengambilan keputusan baik yang bersifat rutin maupun yang bersifat strategik. Pengumpulan, penyajian, dan analisis dari informasi mengenai biaya membantu manajemen untuk menyelesaikan tugas-tugas sebagai berikut:

1. Membuat dan melaksanakan rencana dan anggaran untuk beroperasi dalam kondisi kompetitif dan ekonomi yang telah diprediksikan sebelumnya. Suatu aspek penting dari rencana adalah potensinya untuk memotivasi orang agar berkinerja dengan cara yang konsisten dengan tujuan organisasi.
2. Menetapkan metode perhitungan biaya yang memungkinkan pengendalian aktivitas, mengurangi biaya, dan memperbaiki kualitas.
3. Mengendalikan kuantitas fisik dari persediaan, dan menentukan biaya dari setiap produk dan jasa yang dihasilkan untuk tujuan penetapan harga dan untuk evaluasi kinerja dari suatu produk, departemen, atau divisi.
4. Menentukan biaya dan laba perusahaan untuk periode akuntansi satu tahun atau untuk periode lain yang lebih pendek.

5. Memilih diantara dua atau lebih alternatif jangka pendek atau jangka panjang yang dapat mengubah pendapatan atau biaya.

Sedangkan fungsi akuntansi biaya menurut Mulyadi (2009:11) adalah :

“Akuntansi biaya berfungsi untuk mengukur pengorbanan nilai masukan tersebut guna menghasilkan informasi bagi manajemen yang salah satu manfaatnya adalah untuk mengukur apakah kegiatan usahanya menghasilkan laba atau sisa hasil usaha tersebut. Akuntansi biaya juga menghasilkan informasi biaya yang dapat dipakai oleh manajemen sebagai dasar untuk merencanakan alokasi sumber ekonomi yang dikorbankan untuk menghasilkan keluaran”.

2.1.3.3 Tujuan Akuntansi Biaya

Menurut Surjadi (2013:2) tujuan akuntansi biaya adalah menyediakan informasi biaya untuk kepentingan manajemen guna membantu mereka mengelola perusahaan dan bagian-bagiannya, yaitu melalui :

- “1. Perencanaan laba melalui *budget*
2. Pengendalian biaya melalui *responsibility accounting*
3. Menghitung laba setiap periode, termasuk penilaian terhadap persediaan akhir
4. Membantu menetapkan harga jual dan kebijakan harga
5. Memberikan data biaya yang relevan untuk proses analisis pada pengambilan keputusan.”

Tujuan akuntansi biaya diatas dijelaskan sebagai berikut :

1. Perencanaan laba melalui *budget*

Tujuan utama perusahaan adalah mendapatkan laba yang maksimal.

Tercapainya tujuan ini tergantung pada beberapa unsur, antara lain unsur waktu dan kegiatan. Unsur waktu menunjukkan masalah ketidakpastian karena biasanya kita tidak akan bisa meramalkan apa yang akan terjadi di masa yang akan datang. Untuk memperkecil faktor ketidakpastian itu maka perlu adanya perencanaan yang matang yang dituangkan dalam bentuk *budget*. *Budget* adalah rencana tertulis yang dinyatakan dalam satuan uang yang merupakan rencana kegiatan perusahaan untuk mencapai

tujuannya dalam periode tertentu. Dengan adanya *budget*, hasil yang diharapkan dari rencana tertentu dapat diramalkan sebelum rencana tersebut dapat dilaksanakan. Selain itu, perusahaan dapat membandingkan antara realisasi dengan *budget*, sehingga perusahaan dapat mengevaluasi kesalahan-kesalahan yang telah terjadi untuk memperbaiki penyusunan budget periode berikutnya.

2. Pengendalian biaya melalui *responsibility accounting*

Pengendalian biaya merupakan serangkaian kegiatan monitoring dan evaluasi yang dimaksudkan agar tujuan yang telah ditetapkan perusahaan dapat dicapai dengan biaya seminimal mungkin. Dalam pengendalian biaya harus diperhatikan beberapa masalah pokok yaitu:

- Menetapkan tanggungjawab pengendalian biaya.
- Membatasi usaha-usaha pengendalian perorangan pada biaya-biaya yang dapat dikendalikan.
- Laporan pelaksanaan orang-orang yang bersangkutan.

3. Menghitung laba setiap periode, termasuk penilaian terhadap persediaan akhir

Harga pokok produksi merupakan unsur penting dalam menetapkan harga pokok penjualan. Dengan mengetahui harga pokok produksi, kita dapat menentukan harga pokok penjualan, yang membedakan harga pokok produksi dengan harga pokok penjualan adalah nilai persediaan awal dan akhir barang jadi, barang dalam proses, dan bahan baku.

Akuntansi biaya memberikan peranan yang cukup penting dalam penentuan biaya produksi. Data tersebut digunakan untuk menentukan harga pokok penjualan dan penilaian persediaan akhir sehingga laba setiap periode dapat diketahui.

4. Membantu menetapkan harga jual dan kebijakan harga

Penetapan harga jual produk adalah sangat penting bagi perusahaan karena erat hubungannya dengan pendapatan yang akan diperolehnya. Untuk mengetahui harga jual, lebih dahulu harus dihitung biaya produksi per unit, yang kemudian untuk menetapkan kebijakan mengenai harga jual produk tersebut.

5. Memberikan data biaya yang relevan untuk proses analisis pada pengambilan keputusan.

Pimpinan perusahaan sering menghadapi masalah dalam menghadapi keputusan diantara dua alternatif atau lebih. Keputusan-keputusan tersebut sering bersifat kompleks, dalam arti banyak kemungkinan pilihan atau keputusan bersifat sederhana.

2.1.3.4 Hubungan Akuntansi Biaya dengan Akuntansi manajemen

Akuntansi biaya berlandaskan pada prinsip “konsep biaya berbeda untuk tujuan yang berbeda”. Tidak ada satu konsep biaya yang dapat digunakan untuk semua tujuan dari akuntansi biaya. Untuk memperoleh data biaya dan menggunakannya menjadi informasi biaya, seyogyanya memperlihatkan tujuan yang hendak dicapai, apakah untuk penentuan harga pokok, perencanaan biaya, pengendalian biaya, dan pengambilan keputusan.

Hubungan akuntansi biaya dengan akuntansi manajemen, akuntansi biaya membantu manajemen untuk menentukan biaya yang seharusnya terjadi untuk menghasilkan satu unit produk, sejumlah produk, dan suatu tingkat kegiatan tertentu. Berdasarkan akumulasi biaya yang sesungguhnya dapat dilakukan analisis selisih dengan membandingkan biaya yang sesungguhnya dengan biaya yang direncanakan atau yang seharusnya terjadi, sehingga manajemen dapat melakukan penilaian atas prestasi para manajemen di bawahnya. Akuntansi biaya juga dapat menghasilkan informasi biaya yang relevan kepada manajemen untuk membuat berbagai keputusan. (Firdaus Ahmad dan Wasilah Abdullah, 2012:9)

2.1.4 Harga Pokok Produksi

2.1.4.1 Pengertian Harga Pokok Produksi

Harga pokok produksi yang dihasilkan suatu perusahaan meliputi semua biaya dan pengorbanan yang dikeluarkan untuk menghasilkan suatu produk. Harga pokok bagi perusahaan dagang meliputi semua biaya yang dikeluarkan untuk membeli suatu barang dengan tujuan untuk dijual kembali. Sedangkan bagi perusahaan manufaktur, harga pokok produksi merupakan biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan barang melalui serangkaian proses produksi.

Menurut Hansen dan Mowen (2012:60) :

“Harga pokok produksi mencerminkan total biaya barang yang diselesaikan selama periode berjalan. Biaya yang dibebankan ke barang yang diselesaikan adalah biaya manufaktur bahan langsung, tenaga kerja langsung, dan *overhead*. Rincian dari pembebanan biaya ini diuraikan dalam daftar pendukung, yang disebut sebagai laporan harga pokok produksi.”

Sedangkan menurut Mulyadi (2007:10) definisi harga pokok produksi adalah sebagai berikut :

“Harga pokok produksi atau disebut harga pokok adalah pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau kemungkinan terjadi untuk memperoleh penghasilan.”

Dari definisi diatas dapat disimpulkan bahwa pengertian harga pokok produksi adalah total biaya barang yang bersumber dari pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan uang selama periode berjalan. Rincian dari pembebanan biaya seperti biaya manufaktur bahan langsung, tenaga kerja langsung, dan *overhead* diuraikan dalam daftar pendukung yang disebut sebagai laporan harga pokok produksi.

2.1.4.2 Manfaat Informasi Harga Pokok Produksi

Untuk mengetahui laba atau rugi secara periodik suatu perusahaan, dapat dihitung dengan mengurangkan pendapatan yang diperoleh dengan biaya-biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh pendapatan tersebut. Oleh karena itu diperlukan informasi dari harga pokok produksi. Mulyadi (2010:39) menjelaskan manfaat dari perhitungan harga pokok produksi secara garis besar adalah sebagai berikut :

a. Menentukan Harga Jual Produk

Perusahaan berproduksi dengan memproses produknya untuk memenuhi persediaan di gudang dengan demikian biaya produksi dihitung untuk jangka waktu tertentu untuk menghasilkan informasi biaya produksi per satuan produk. Perhitungan harga jual produk, biaya produksi per unit merupakan salah satu data yang dipertimbangkan disamping data biaya lain serta data non biaya.

b. Memantau Realisasi Biaya Produksi

Manajemen memerlukan informasi biaya produksi yang sesungguhnya dikeluarkan dibandingkan dengan rencana produksi yang telah ditetapkan, oleh sebab itu akuntansi biaya digunakan dalam jangka waktu tertentu untuk memantau apakah produksi mengkonsumsi total biaya produksi sesuai dengan yang diperhitungkan sebelumnya.

c. Mengitung Laba Rugi Periodik

Guna mengetahui apakah kegiatan produksi dan pemasaran perusahaan dalam periode tertentu mampu menghasilkan laba bruto. Manajemen memerlukan informasi biaya produksi yang telah dikeluarkan untuk memproduksi produk dalam periode tertentu.

d. Menentukan Harga Pokok Persediaan Produk Jadi dan Produk Dalam Proses yang Disajikan dalam Neraca

Saat manajemen dituntut untuk membuat pertanggungjawaban perperiode, manajemen harus menyajikan laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi, yang menyajikan harga pokok persediaan produk jadi dan harga pokok yang pada tanggal neraca masih dalam proses. Berdasarkan catatan biaya produksi yang masih melekat pada produk jadi yang belum dijual pada tanggal neraca serta dapat diketahui biaya produksinya. Biaya yang melekat pada produk jadi pada tanggal neraca disajikan dalam harga pokok persediaan produk jadi. Biaya produksi yang melekat pada produk yang pada tanggal neraca masih dalam proses pengerjaan disajikan dalam neraca sebagai harga pokok persediaan produk dalam proses.

2.1.4.3 Metode Perhitungan Biaya Produksi

Biaya produksi merupakan biaya yang dikeluarkan dalam pengolahan bahan baku menjadi produk. Dua pendekatan untuk menghitung biaya ke dalam kos produksi, menurut Mulyadi (2010:17).

a. *Full Costing*

Full costing merupakan metode perhitungan kos produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya ke dalam kos produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik, baik yang berperilaku variabel maupun tetap. Dengan demikian kos produksi menurut metode *full costing* terdiri dari unsur biaya produksi berikut ini.

Persediaan Awal (Barang dalam Proses)	xxx
Biaya Bahan Baku	xxx
Biaya Tenaga Kerja	xxx
Biaya <i>Overhead</i> Pabrik Tetap	xxx
Biaya <i>Overhead</i> Pabrik Variabel	<u>xxx</u>
Biaya Produksi	xxx
Harga pada Saat itu	xxx
Persediaan Akhir (Barang dalam Proses)	<u>(xxx)</u>
Harga Pokok Produksi	xxx

Kos produk yang dihitung dengan pendekatan *full costing* terdiri dari unsur kos produksi (biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya

overhead pabrik variabel, dan biaya *overhead* pabrik tetap) ditambah dengan biaya non produksi (biaya pemasaran, biaya administrasi dan umum).

b. Variable Costing

Variable costing merupakan metode perhitungan kos produksi yang hanya memperhitungkan biaya produksi yang berperilaku variabel ke dalam kos produksi, yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik variabel. Dengan demikian kos produksi menurut metode *variable costing* terdiri dari unsur biaya produksi berikut ini.

Persediaan Awal (Barang dalam Proses)	xxx
Biaya Bahan Baku	xxx
Biaya Tenaga Kerja	xxx
Biaya <i>Overhead</i> Pabrik Variabel	<u>xxx</u>
Biaya Produksi	xxx
Harga pada Saat itu	xxx
Persediaan Akhir (Barang dalam Proses)	<u>(xxx)</u>
Harga Pokok Produksi	xxx

Kos Produk yang dihitung dengan pendekatan *variable costing* terdiri dari unsur produksi variabel (biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik variabel) ditambah dengan biaya non produksi variabel (biaya pemasaran variabel dan biaya administrasi dan umum variabel) dan biaya tetap (biaya *overhead* pabrik tetap, biaya pemasaran tetap, biaya administrasi dan umum tetap).

2.1.5 *Activity Based Costing System*

2.1.5.1 *Pengertian Activity Based Costing System*

Menurut V. Wiratna Sujarweni (2015:35) pengertian *activity based costing* adalah sebagai berikut :

“*Activity Based Costing* adalah sistem akumulasi biaya dan pembebanan biaya ke produk dengan menggunakan berbagai cost driver, dilakukan dengan menelusuri biaya dari aktivitas dan setelah itu menelusuri biaya dari aktivitas ke produk.”

Menurut William K. Carter dan Milton F. Usry (2009:496) pengertian *activity based costing* adalah sebagai berikut :

“*Activity Based Costing* adalah suatu sistem perhitungan biaya dimana tempat penampungan biaya *overhead* yang jumlahnya lebih dari satu dialokasikan menggunakan dasar yang memasukkan satu atau lebih faktor yang tidak berkaitan dengan volume.”

Pengertian *Activity Based Costing* yang lain juga dikemukakan oleh Bastian dan Nurlela (2009:24) menjelaskan sebagai berikut :

“*Activity Based Costing* adalah metode membebankan biaya aktivitas-aktivitas berdasarkan besarnya pemakaian sumber daya dan membebankan biaya pada objek biaya, seperti produk atau pelanggan, berdasarkan besarnya pemakaian aktivitas, serta untuk mengukur biaya dan kinerja organisasi dari aktivitas yang terkait dengan proses dan objek biaya.”

Dari definisi diatas dapat disimpulkan bahwa secara umum pengertian *activity based costing* adalah suatu sistem biaya yang mengumpulkan biaya-biaya ke dalam aktivitas yang terjadi dalam perusahaan lalu membebankan biaya atau aktivitas tersebut kepada produk atau jasa, dan melaporkan biaya aktivitas dan produk atau jasa tersebut pada manajemen agar selanjutnya dapat digunakan untuk perencanaan, pengendalian biaya, dan pengambilan keputusan.

2.1.5.2 Pengertian Sistem

Menurut V. Wiratna Sujarweni (2015:95) mendefinisikan sistem adalah sebagai berikut :

“Sistem adalah suatu cara tertentu yang dilakukan berulang-ulang untuk melaksanakan sesuatu atau sekelompok aktivitas.”

Menurut Azhar Susanto (2013:22) definisi sistem adalah :

“Sistem adalah kumpulan atau *group* dari subsistem/komponen apapun baik fisik atau maupun non fisik yang saling berhubungan satu sama lain dan bekerja sama secara harmonis untuk mencapai satu tujuan tertentu.”

Adapun menurut Jogiyanto (2005:2) adalah sebagai berikut :

“Sistem adalah kumpulan dari elemen-elemen yang berinteraksi untuk mencapai suatu tujuan-tujuan tertentu.”

Berdasarkan pengertian-pengertian sistem yang telah dikemukakan diatas, maka dapat disimpulkan bahwa sistem adalah sekumpulan komponen-komponen yang terintegrasi, saling berhubungan, dan saling bekerja sama untuk mencapai tujuan yang telah ditentukan.

2.1.5.3 Manfaat *Activity Based Costing System*

Menurut Supriyono dalam V. Wiratna Sujarweni (2015:37) ada beberapa manfaat dari penerapan sistem *activity based costing* diperusahaan yakni :

1. Sebagai penentu harga pokok produk yang lebih akurat.
2. Meningkatkan mutu pembuatan keputusan.
3. Menyempurnakan perencanaan strategik.
4. Meningkatkan kemampuan yang lebih baik dalam mengelola aktivitas yang melalui penyempurnaan yang berkesinambungan.

Sistem *activity based costing* telah banyak digunakan oleh perusahaan di Amerika namun dalam penerapannya di perusahaan pernah terjadi sebuah kegagalan. Kegagalan ini terjadi karena banyak perusahaan hanya menekankan pada desain arsitektur dan perangkat lunak sistem *activity based costing*, namun kurang memperhatikan faktor perilaku manusia dan organisasi. Menurut Supriyono dalam V. Wiratna Sujarweni (2015) sistem *activity based costing* dapat berhasil jika memperhatikan aspek letak, maksudnya apa arti sistem *activity based costing* dalam hubungannya dengan manajemen biaya dan tujuan organisasi. Perusahaan-perusahaan yang layak memakai sistem *activity based costing* apabila memenuhi syarat-syarat :

1. Perusahaan yang cukup modal (banyak menggunakan mesin).
2. Perusahaan yang memiliki diferensifikasi produk.
3. Menggunakan fasilitas yang sama.
4. Setiap produknya memiliki proses produksi yang berbeda.

Adapun manfaat lain *activity based costing* bagi perusahaan menurut Baldrick Siregar, dkk (2013:239) yaitu :

- “1. Pengukuran profitabilitas yang lebih baik. Biaya setiap aktivitas dapat dibebankan dengan lebih akurat dan terperinci ke dalam produk atau jasa sehingga hasil penawaran produk atau jasa menjadi mudah ditelusur. Selain itu, profitabilitas juga menjadi lebih mudah diketahui kaitannya dengan suatu produk atau jasa.
2. Pembuatan keputusan yang lebih baik. Informasi penggunaan aktivitas yang lebih detail menjadikan manajemen dapat menganalisis dampak atau hasil dari suatu aktivitas sehingga dapat memberi dasar pembuatan keputusan yang lebih akurat.
3. Perbaikan proses (*process improvement*). *ABC* memberikan informasi detail mengenai penggunaan aktivitas. Hal ini memudahkan manajemen menelusur dan menganalisis efektivitas dan efisiensi biaya aktivitas. Kemudian, aktivitas-aktivitas yang dianggap tidak memberi nilai tambah dapat dihilangkan sementara aktivitas-aktivitas yang belum optimal dapat dioptimalkan.

4. Estimasi biaya. Ketersediaan informasi penggunaan aktivitas dan biaya di masa lalu yang terperinci dapat memberikan dasar yang akurat dalam penentuan estimasi biaya di masa depan.
5. Penentuan biaya kapasitas tak terpakai. Estimasi biaya yang akurat atas suatu aset atau sumber daya pada suatu kapasitas yang dianggarkan dapat menjadi dasar penentu nilai biaya dari kapasitas yang tidak digunakan akibat inefisiensi produksi atau pelayanan.”

2.1.5.4 Aktivitas *Activity Based Costing System*

Karena metode menghitung harga pokok produk dengan menggunakan sistem *activity based costing* dan pembebanannya berdasarkan aktivitas yang dilakukan untuk memproduksi produk, maka landasan utama metode *activity based costing* adalah aktivitas. Menurut Supriyono dalam V. Wiratna Sujarweni (2015:38) ada 4 kategori dari aktivitas dalam sistem *activity based costing* yakni sebagai berikut :

1. Aktivitas berlevel unit

Aktivitas berlevel unit adalah aktivitas yang dikerjakan setiap kali 1 unit produk diproduksi. Besar kecilnya aktivitas ini dipengaruhi oleh jumlah unit yang diproduksi. Sebagai contoh, tenaga kerja langsung dan jam mesin.

2. Aktivitas berlevel batch

Aktivitas berlevel batch adalah aktivitas yang besar kecilnya dipengaruhi oleh jumlah batch yang diproduksi. Sebagai contoh, biaya aktivitas setup dan biaya penjadwalan produksi.

3. Aktivitas berlevel produk

Aktivitas berlevel produk adalah aktivitas yang dikerjakan untuk mendukung berbagai produk yang diproduksi oleh perusahaan. Sebagai contoh, aktivitas desain dan pengembangan produk.

4. Aktivitas berlevel fasilitas

Aktivitas berlevel fasilitas meliputi aktivitas yang menopang proses manufaktur secara umum yang diperlukan untuk menyediakan fasilitas atau kapasitas pabrik untuk memproduksi produk namun banyak sedikitnya aktivitas ini tidak berhubungan dengan volume atau bauran produk yang diproduksi. Sebagai contoh, penerangan pabrik, pajak bumi, depresiasi pabrik, pemeliharaan bangunan, biaya kebersihan, keamanan, pertamanan.

2.1.5.5 Cost Driver

Cost driver merupakan suatu faktor yang menyebabkan perubahan biaya aktivitas. Dalam pemilihan *cost driver* menurut Supriyono dalam V. Wiratna Sujarweni (2015:39) memerlukan pertimbangan sebagai berikut :

“1. Biaya pengukuran

Sistem *activity based costing* terdapat *cost driver* yang dapat dipilih untuk digunakan. *Cost driver* yang dipilih sebaiknya memiliki data atau informasi yang tersedia, untuk meminimalkan biaya pengukuran.

2. Pengukuran tidak langsung dan tingkat korelasi. Adanya struktur informasi sebelumnya dapat digunakan dengan cara lain untuk meminimalkan biaya dalam memperoleh kuantitas *cost driver*.”

2.1.5.6 Tahap-tahap Penerapan Activity Based Costing System

Menurut Supriyono dalam V. Wiratna Sujarweni (2015:39) ada beberapa tahapan dalam penerapan *activity based costing system* adalah sebagai berikut :

A. Prosedur Tahap Pertama

Tahap pertama terdiri dari lima langkah yaitu :

1) Penggolongan berbagai aktivitas

Langkah pertama adalah mengklasifikasikan berbagai aktivitas ke dalam beberapa kelompok yang mempunyai suatu interpretasi fisik yang mudah

dan jelas serta cocok dengan segmen-segmen proses produksi yang dapat dikelola.

2) Pengasosiasi berbagai biaya dengan berbagai aktivitas

Langkah kedua adalah menghubungkan berbagai biaya dengan setiap kelompok aktivitas berdasarkan pelacakan langsung dan *driver-driver* sumber.

3) Menentukan *Cost Driver* yang tepat.

Langkah ketiga adalah menentukan langkah *cost driver* yang tepat untuk setiap biaya yang dikonsumsi produk. *Cost driver* digunakan untuk membebankan biaya pada aktivitas atau produk. Di dalam penerapan *Activity Based Costing System* digunakan beberapa macam *Cost Driver*.

4) Penentuan kelompok-kelompok biaya yang homogen (Homogeneous Cost Pool)

Langkah keempat adalah menentukan kelompok-kelompok biaya yang homogen. Kelompok biaya yang homogen (Homogeneous Cost Pool) adalah sekumpulan biaya overhead pabrik yang berhubungan secara logis dengan tugas-tugas yang dilaksanakan dan berbagai macam biaya tersebut dapat diterangkan oleh *Cost Driver* tunggal. Jadi, agar dapat dimasukkan ke dalam suatu kelompok biaya yang homogen, aktivitas-aktivitas *overhead* harus dihubungkan secara logis.

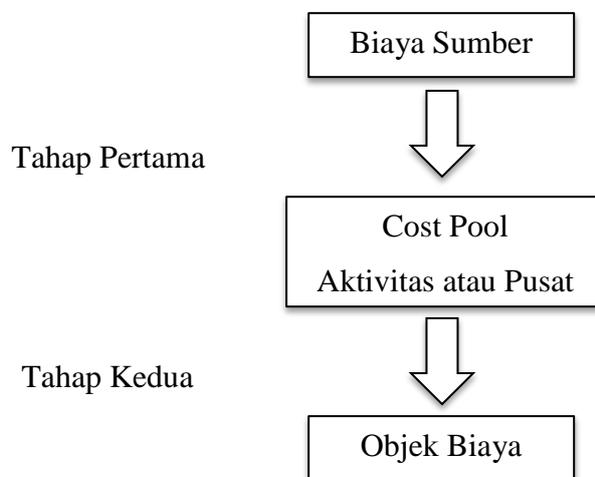
5) Penentuan tarif kelompok (Pool Rate)

Langkah kelima adalah menentukan tarif kelompok . Tarif kelompok (*Pool Rate*) adalah tarif Biaya *Overhead* Pabrik perunit *Cost Driver* yang

dihitung untuk suatu kelompok aktivitas. Tarif kelompok dihitung dengan rumus total Biaya *Overhead* Pabrik untuk kelompok aktivitas tertentu dibagi dengan dasar pengukur aktivitas ke kelompok tersebut.

B. Prosedur Tahap Kedua

Biaya untuk setiap kelompok Biaya *Overhead* Pabrik di lacak ke berbagai jenis produk. Hal ini dilakukan dengan menggunakan tarif kelompok yang dikonsumsi oleh setiap produk. Ukuran ini merupakan penyederhanaan dari kuantitas *Cost Driver* yang di gunakan oleh setiap produk.



Sumber: Blocher, Chen, dan Lin dalam V. Wiratna Sujarweni (2015:41)

Gambar 2.1
Prosedur Dua Tahap Berdasarkan Aktivitas

2.1.5.7 Keunggulan Metode *Activity Based Costing System*

Menurut Bastian dan Nurlela (2009:29) kelebihan *activity based costing system* adalah :

“Kelebihan *activity based costing system* yaitu para manajemen puncak akan setuju menerapkan suatu sistem yang baru di organisasi mereka, jika

mereka percaya bahwa mereka akan memperoleh manfaat yang lebih, jika dibandingkan dengan sistem yang lama.”

Kelebihan *activity based costing system* menurut William dan Carter

(2009:545) adalah sebagai berikut :

- “1. *Activity based costing system (ABC)* mengharuskan manajer melakukan perubahan radikal dalam cara berfikir mereka mengenai biaya. Misal, pada awalnya sulit bagi manajer untuk memahami bagaimana *ABC* akan menunjukkan bahwa produk bervolume tinggi ternyata merugi padahal analisis margin kontribusi menunjukkan bahwa harga jual melebihi biaya produksi variabel
2. *ABC* berusaha untuk menunjukkan konsumsi sumber daya jangka panjang dari setiap produksi, namun tidak memprediksi berapa banyak pengeluaran yang akan dipengaruhi oleh keputusan tertentu
3. *ABC* menunjukkan seberapa banyak aktivitas tingkat *batch* dan tingkat produk yang didedikasikan untuk setiap produk dan bukan seberapa banyak penghematan yang akan terjadi jika lebih sedikit produk atau *batch* di produksi.”

Sedangkan kelebihan sistem *ABC* menurut Blocher (2007:232) adalah sebagai berikut :

1. Pengukuran profitabilitas yang lebih baik

Activity based costing menyajikan biaya produk yang lebih akurat dan informatif, mengarahkan pada pengukuran profitabilitas produk yang lebih akurat dan keputusan strategis yang diinformasikan dengan lebih baik tentang penetapan harga jual, lini produk, dan segmen pasar.

2. Keputusan dan kendali yang lebih baik

Activity based costing menyajikan pengukuran yang lebih akurat tentang biaya yang timbul karena dipicu oleh aktivitas.

3. Informasi yang lebih baik untuk mengendalikan biaya kapasitas

Activity based costing membantu manajer mengidentifikasi dan mengendalikan biaya kapasitas yang tidak terpakai.

2.1.5.8 Keterbatasan *Activity Based Costing System*

Selain manfaat, *activity based costing* juga memiliki beberapa keterbatasan. Berikut adalah keterbatasan-keterbatasan yang terdapat dalam *activity based costing* menurut Baldric Siregar, dkk (2013:239) yaitu :

1. Alokasi

Tidak semua biaya memiliki aktivitas atau pemicu konsumsi sumber daya yang sesuai. Beberapa biaya perlu dialokasikan ke departemen dan produk berdasarkan pengukuran volume arbiter karena mencari aktivitas yang memicu biaya tidak praktis. Contohnya, biaya sistem informasi untuk pemeliharaan fasilitas pabrik, gaji manajer pabrik, asuransi pabrik, dan pajak property pabrik.

2. Pengabaian biaya (*comission of cost*)

Biaya produk atau jasa yang diidentifikasi oleh sistem *ABC* cenderung tidak memasukkan semua biaya yang terkait dengan produk atau jasa, seperti biaya untuk aktivitas pemasaran, riset periklanan, pengembangan dan rekayasa produk. Meskipun beberapa biaya dapat ditelusur langsung ke produk atau jasa individual. Biaya produk tidak memasukkan biaya-biaya ini karena prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (PABU) untuk pelaporan keuangan mengharuskan biaya tersebut diperlukan sebagai biaya periode.

3. Biaya dan waktu

Salah satu kendala terbesar dalam penerapan *ABC* adalah besarnya biaya aplikasi dan lamanya proses implimentasi *ABC*. Hal ini karena *ABC* bukan

masalah menghitung biaya produk semata, tetapi lebih pada cara manajemen mengidentifikasi aktivitas-aktivitas dalam produksi, sumber daya yang dikonsumsinya, hal-hal yang memicu biaya aktivitas tersebut, dan besarnya biaya yang terjadi. Mungkin saja terdapat ratusan bahkan ribuan aktivitas yang harus dilakukan dalam rangka memproduksi satu jenis produk atau jasa. Setiap aktivitas dapat mengonsumsi satu, dua, atau bahkan lebih sumber daya. Satu sumber daya dapat dikonsumsi oleh lebih dari satu aktivitas, misalnya kelistrikan pabrik. Kelistrikan digunakan oleh aktivitas mesin pabrik, aktivitas penerangan pabrik, dan aktivitas pendinginan pabrik. Selain itu, harus ditentukan pula pemicu penggunaan sumber daya/biaya tersebut. Penentuan pemicu aktivitas sangat penting karena menentukan akurasi alokasi biaya dari aktivitas tersebut. Sebuah aktivitas bisa saja memiliki lebih dari satu pemicu, seperti aktivitas mesin pabrik yang menggunakan kelistrikan diatas. Perlu diketahui apakah penggunaan biaya dipicu oleh lamanya mesin menyala, banyaknya kelistrikan yang dikonsumsi, atau lamanya tenaga kerja langsung bekerja.

2.1.5.9 Perbedaan *Activity Based Costing System* dan Biaya Produksi Tradisional

Menurut Rudianto (2013:164) terdapat perbedaan antara metode perhitungan biaya *ABC* dan metode biaya tradisional, khususnya dalam dua hal yaitu :

1. Pusat biaya (*cost pool*) didefinisikan sebagai aktivitas atau pusat aktivitas dan bukan sebagai pabrik atau pusat biaya departemen

2. Pemicu biaya (*Cost Driver*) yang digunakan untuk membebankan biaya aktivitas ke objek adalah pemicu (*driver*) aktivitas yang mendasarkan pada hubungan sebab-akibat. Pendekatan tradisional menggunakan pemicu tunggal yang mendasarkan pada volume yang sering kali tidak melihat hubungan antara biaya sumber daya dan objek biaya.

Adapun perbedaan antara perhitungan *activity based costing system* dengan tradisional costing method menurut Amin Widjaja (2009:100) antara lain :

- “a. *Activity based costing* menggunakan penggerak biaya berdasarkan aktivitas (termasuk yang berdasarkan volume maupun yang tidak berdasarkan volume), sedangkan *traditional costing method* menggunakan penggerak biaya berdasarkan volume.
- b. *Activity based costing* memberikan biaya overhead pertama ke pusat biaya aktivitas dan kedua ke sebelum produk atau jasa, sedangkan *traditional costing method* membebankan biaya overhead pertama ke departemen dan kedua ke produk atau jasa.
- c. *Activity based costing* focus pada pengelolaan proses dan aktivitas serta pemecahan masalah lintas fungsional, sedangkan tradisional *costing method focus* pada pengeloaan biaya departemen fungsional.”

2.1.6 Kinerja Perusahaan

2.1.6.1 Pengertian Kinerja Perusahaan

Kinerja merupakan penampilan hasil kerja pegawai baik secara kuantitas maupun kualitas. Kinerja dapat berupa penampilan kerja perorangan maupun kelompok.

Menurut Mulyadi (2007:337) pengertian kinerja adalah sebagai berikut :

“Kinerja adalah keberhasilan personel, tim atau unit organisasi dalam mewujudkan sasaran strategik yang telah ditetapkan sebelumnya dengan perilaku yang diharapkan.”

Sedangkan menurut Bernardin dan Russel (1993) dalam Pabundu Tika (2010:121) menyatakan bahwa :

“Kinerja sebagai pencatatan hasil-hasil yang diperoleh dari fungsi-fungsi pekerjaan atau kegiatan tertentu selama kurun waktu tertentu”.

Dari definisi diatas dapat diambil kesimpulan bahwa kinerja adalah kemampuan atau prestasi yang dicapai di dalam melaksanakan suatu tindakan tertentu.

Kinerja perusahaan mencerminkan prestasi kerja perusahaan dalam mendapatkan laba agar aktifitas perusahaan dapat berjalan dengan lancar sehingga tujuan perusahaan dapat tercapai.

Menurut Wahyudin Zarkasyi (2008:48) menyatakan kinerja perusahaan adalah sebagai berikut :

“Sesuatu yang dihasilkan oleh organisasi dalam periode tertentu dengan mengacu pada standar yang ditetapkan. Kinerja perusahaan hendaknya merupakan hasil yang dapat diukur dengan menggambarkan kondisi empirik suatu perusahaan dari berbagai ukuran yang disepakati”.

Menurut Helfert (2013:67) pengertian kinerja perusahaan adalah :

“Kinerja perusahaan merupakan sebuah hasil yang dibuat oleh pihak manajemen secara terus menerus. Dalam hal ini, hasil yang dimaksud merupakan hasil dari keputusan banyak individu”.

Sedangkan menurut Imam Widodo (2011) pengertian kinerja perusahaan adalah sebagai berikut :

“Suatu tampilan keadaan secara utuh atas perusahaan selama periode waktu tertentu, merupakan hasil atau prestasi yang dipengaruhi oleh kegiatan operasional perusahaan dalam memanfaatkan sumber daya-sumber daya yang dimiliki”.

Berdasarkan definisi diatas maka dapat disimpulkan bahwa kinerja perusahaan adalah tingkat pencapaian hasil yang diperoleh seseorang atau kelompok dalam organisasi atau perusahaan atas berbagai peran dan fungsi kegiatan yang dilaksanakan untuk mencapai tujuan perusahaan dalam periode waktu tertentu. Untuk mengetahui kinerja yang dicapai maka dilakukan pengukuran kinerja dan menggambarkan kondisi sesungguhnya suatu perusahaan agar perangkat penting perusahaan seperti pemegang saham dapat mengetahui tindakan apa yang selanjutnya harus dilakukan.

2.1.6.2 Pengukuran Kinerja Perusahaan

Pada dasarnya pengukuran kinerja merupakan alat pengendalian bagi perusahaan. Pengukuran kinerja digunakan perusahaan untuk melakukan perbaikan dan pengendalian atas kinerja operasionalnya agar dapat bersaing dengan perusahaan lain. Selain itu, melalui pengukuran kinerja perusahaan juga dapat memilih strategi yang akan dilaksanakan dalam mencapai tujuan perusahaan.

Menurut Patdono (1998) dalam Wibowo (2009:7) pengukuran kinerja dapat didefinisikan sebagai berikut :

“Pengukuran kinerja (*performance measurement*) adalah proses menghitung efisiensi atau efektifitas suatu kegiatan”.

Menurut Moehariono (2012:96) pengertian pengukuran kinerja (*performance measurement*) adalah :

“Pengukuran kinerja (*performance measurement*) suatu proses penilaian tentang kemajuan pekerjaan terhadap tujuan dan sasaran dalam pengolahan sumber daya manusia untuk menghasilkan barang dan jasa,

termasuk informasi atas efisiensi serta efektifitas tindakan dalam mencapai tujuan perusahaan”.

Sedangkan menurut Joel G. Siegel dan Joe K. Shim dalam Irham Fahmi (2012:71) menyatakan bahwa :

“Pengukuran kinerja (*performance measurement*) adalah kualifikasi dari efisiensi perusahaan atau segmen atau keefektifan dalam pengoperasian bisnis selama periode akuntansi”.

Dengan demikian pengertian pengukuran kinerja adalah suatu usaha formal yang dilakukan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas dari aktifitas perusahaan yang telah dilaksanakan dibandingkan dengan standar yang telah ditetapkan pada suatu periode tertentu.

2.1.6.3 Tujuan Pengukuran Kinerja Perusahaan

Pengukuran kinerja merupakan suatu hal yang paling penting dalam proses pengendalian.

Menurut Atty Tri Juniarti (2012:60) tujuan pengukuran kinerja adalah sebagai berikut :

“Untuk memotivasi personel dalam mencapai sasaran organisasi dan untuk menilai kepatuhan terhadap standar yang telah ditetapkan sebelumnya, agar sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan oleh perusahaan”.

Secara umum, tujuan perusahaan mengadakan pengukuran kinerja perusahaan adalah untuk :

1. Menetapkan kontribusi masing-masing divisi atau perusahaan secara keseluruhan atau atas kontribusi dari masing-masing sub divisi dari suatu divisi (ekonomi/evaluasi segmen).

2. Memberikan dasar untuk mengevaluasi kualitas kerja masing-masing divisi (evaluasi manajerial).
3. Memotivasi para manajer divisi supaya konsisten mengoperasikan divisinya sehingga sesuai dengan tujuan pokok perusahaan (evaluasi operasi).

2.1.6.4 Manfaat Pengukuran Kinerja Perusahaan

Pengukuran kinerja merupakan hal yang sangat penting dalam manajemen program secara keseluruhan, karena kinerja yang dapat diukur akan mendorong pencapaian kinerja tersebut. Pengukuran kinerja yang dilakukan secara berkelanjutan memberikan umpan balik (*feedback*), yang merupakan hal yang penting dalam upaya perbaikan secara terus menerus dan mencapai keberhasilan dimasa yang akan datang.

Menurut Ismail Nawawi Uha (2013:235) mengatakan pengukuran kinerja sangat penting peranannya sebagai alat manajemen untuk :

- “1. Memastikan pemahaman para pelaksana akan ukuran yang digunakan untuk pencapaian kinerja.
2. Memastikan tercapainya rencana kinerja yang telah disepakati.
3. Memonitor dan mengevaluasi pelaksana kinerja dan membandingkan dengan rencana kerja serta melakukan tindakan untuk memperbaiki kinerja.
4. Memberikan penghargaan dan hukuman yang objektif atas prestasi pelaksana yang telah diukur sesuai dengan sistem pengukuran kinerja yang telah disepakati.
5. Menjadi alat komunikasi antar bawahan dan pimpinan dalam rangka upaya memperbaiki kinerja organisasi.
6. Mengidentifikasi apakah kepuasan pelanggan sudah terpenuhi.
7. Membantu memahami proses kegiatan instansi pemerintah.
8. Memastikan bahwa pengambilan keputusan dilakukan secara objektif.
9. Menunjukkan peningkatan yang perlu dilakukan.
10. Mengungkapkan permasalahan yang terjadi.”

Sedangkan menurut Mulyadi (2008:417) manfaat kinerja perusahaan adalah sebagai berikut :

- “1. Membantu pengambilan keputusan yang berkaitan dengan penghargaan personel, seperti promosi, transfer dan pemberhentian.
2. Mengelola operasi organisasi secara efektif dan efisien melalui pemotivasian personel secara maksimum.
3. Menyediakan suatu dasar bagi distribusi penghargaan.
4. Mengidentifikasi kebutuhan pelatihan dan pengembangan personel dan untuk menyediakan kriteria seleksi dan evaluasi program pelatihan personel.”

Adapun Menurut Sumanth (1985) dalam Wibowo (2009:9) manfaat dari pengukuran kinerja perusahaan adalah sebagai berikut :

- “1. Perusahaan dapat memperkirakan efisiensi dalam penggunaan sumber daya
2. Perusahaan dapat merencanakan target performansi untuk masa akan datang secara realistis berdasarkan tingkat performansi sekarang
3. Perusahaan dapat melaksanakan strategi peningkatan kinerja berdasarkan jarak antara performansi aktual dengan performansi yang diharapkan (*performance expectation*).”

2.1.6.5 Masalah Pengukuran Kinerja Perusahaan

Kecenderungan yang sering dalam pengukuran kinerja perusahaan adalah mengukur hasil akhir, hal ini biasanya dikaitkan dengan finansial. Jika hal tersebut tidak memenuhi target yang telah direncanakan maka kinerja dikatakan buruk. Menurut Dale Furtwengler (2002:11) yang dialihbahasakan oleh Fandy Tjiptono, ada beberapa masalah dalam pengukuran kinerja, yaitu :

1. Tidak semua hasil dapat diukur
2. Ukuran lain yang bermanfaat adalah yang terlupakan

Pengukuran kinerja dengan pendekatan diatas kurang akurat untuk ditetapkan karena pengukuran kinerja memiliki sasaran dan tujuan yang lebih dari

sekedar teknik untuk mengukur, melainkan sebagai identifikasi kelemahan proses yang ada.

2.1.6.6 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kinerja Perusahaan

Menurut Atmosoeparto dalam Tangkilisan (2005:181) mengemukakan bahwa kinerja organisasi dipengaruhi oleh faktor internal dan eksternal, secara lebih lanjut kedua faktor tersebut diuraikan sebagai berikut :

1. Faktor Eksternal, yang terdiri dari :
 - a. Faktor politik, yaitu hal yang berhubungan dengan keseimbangan, kekuasaan negara yang berpengaruh pada keamanan dan ketertiban, yang akan mempengaruhi ketenangan organisasi untuk berkarya secara maksimal.
 - b. Faktor ekonomi, yaitu tingkat perkembangan ekonomi yang berpengaruh pada tingkat pendapatan masyarakat sebagai daya beli untuk menggerakkan sektor-sektor lainnya sebagai suatu sistem ekonomi yang lebih besar.
 - c. Faktor social, yaitu orientasi nilai yang berkembang di masyarakat, yang mempengaruhi pandangan mereka terhadap etos kerja yang dibutuhkan bagi peningkatan kinerja organisasi.
2. Faktor Internal, yang terdiri dari :
 - a. Tujuan organisasi, yaitu apa yang ingin dicapai dan apa yang ingin di produksi oleh suatu organisasi.
 - b. Struktur organisasi, sebagai hasil desain antara fungsi yang akan di jalankan oleh unit organisasi dengan struktur formal yang ada.

- c. Sumber daya manusia, yaitu kuliatas dan pengelolaan anggota organisasi sebagai penggerak jalannya organisasi secara keseluruhan.

2.1.6.7 Metode Pengukuran Kinerja

Terdapat beberapa metode yang dapat dilakukan untuk mengukur kinerja. Pengukuran kinerja tersebut ada yang bersifat umum dan ada pula yang bersifat khusus. Menurut Wibowo (2009:13) sistem pengukuran kinerja terdiri dari beberapa metode yaitu :

- “1. Prosedur perencanaan dan kontrol pada proyek pembangunan US. Railroad (1860-1870).
2. Awal abad ke-20, Du Pont Firm memperkenalkan *return of investment* (ROI) dan *the pyramid of financial ratio* serta general motor mengembangkan *innovative management accounting of the time*.
3. Sejak tahun 1925, pengukuran kinerja finansial telah dikembangkan sampai sekarang, diantaranya *discount cash flow* (DCF), *residual income* (RI), *economic value added* (EVA) dan *cash flow return on investment* (CFROI).
4. Keegan et al (1989) mengembangkan *performance matriks* yang mengidentifikasi pengukuran dalam biaya dan non biaya.
5. Maskel (1989) memprakarsai penggunaan *performance measurement* berbasis *world class manufacturing* (WCM) dengan pengukuran kualitas, waktu, proses dan fleksibilitas.
6. Cross dan Linch (1988-1989) mengembangkan hubungan antara kriteria kinerja dalam piramid kinerja.
7. Dixon et.al (1990) mengenalkan *questionnaire* pengukuran kinerja.
8. Brignal et.al (1991) menerapkan konsep *non-finansial*.
9. Azzone et.al (1991) memprakarsai tentang pentingnya kriteria waktu pada penggunaan matrik.
10. Kaplan dan Norton (1992, 1993) memperkenalkan *balance scorecard* sebagai konsep baru pengukuran kinerja dengan empat pilar utama yaitu: finansial, konsumen, internal proses dan inovasi.
11. Pada tahun 2000, Chris Adam dan Andy Neely memperkenalkan suatu pengukuran kinerja yang mengedepankan pentingnya menyelaraskan aspek perusahaan (*stakeholder*) secara keseluruhan dalam suatu *framework* pengukuran yang strategis. Konsep pengukuran kinerja ini dikenal dengan istilah *Performance Prism*.”

Dari beberapa metode yang telah diuraikan di atas dalam penelitian ini

penulis menggunakan metode pengukuran *Balance Scorecard*.

2.1.6.8 Pengukuran Kinerja dengan Menggunakan Konsep *Balance Scorecard*

Balance Scorecard (BSC) merupakan alat manajemen kontemporer yang didesain untuk meningkatkan kemampuan perusahaan dalam melipatgandakan kinerja keuangan secara berkesinambungan (*sustainable outstanding financial performance*). Oleh karena itu perusahaan pada dasarnya merupakan institusi pencipta kekayaan., pemanfaatan *balance scorecard* dalam pengelolaan menjanjikan peningkatan signifikan kemampuan perusahaan dalam menciptakan kekayaan (Mulyadi, 2009:3)

Balance Scorecard merupakan konsep manajemen yang diperkenalkan oleh Robert Kaplan pada tahun 1992, sebagai perkembangan dari konsep pengukuran kinerja (*performance measurement*) yang mengukur kinerja perusahaan. Robert dan Kaplan mempertajam konsep pengukuran kinerja dengan menentukan suatu pendekatan efektif yang seimbang (*balanced*) dalam mengukur kinerja dan strategi perusahaan.

Metode pengukuran kinerja dengan *Balance Scorecard* dikembangkan untuk merefleksikan pemikiran baru dalam era kompetitif dan efektivitas perusahaan melalui empat perspektif yang menjadi komponen utama, dan selanjutnya akan dilakukan pengukuran terhadap masing-masing tersebut dengan beberapa alat ukur yang digunakan untuk menilai kinerja perusahaan secara keseluruhan baik untuk kategori keuangan maupun non keuangan.

Keunggulan konsep *Balance Scorecard* dalam sistem perencanaan strategik adalah mampu menghasilkan rencana strategik yang memiliki karakteristik sebagai berikut (Kaplan dan Norton dalam Mulyadi, 2001, 18-23):

1. Komprehensif

Balance Scorecard memperluas perspektif yang dicakup dalam perencanaan strategik, yaitu dari yang sebelumnya hanya terbatas pada perspektif keuangan, meluas ketiga perspektif yang lain seperti pelanggan, proses, serta pembelajaran dalam pertumbuhan.

2. Koheren

Balance Scorecard mewajibkan personel untuk membangun hubungan sebab akibat (*causal relationship*) di antara berbagai sasaran strategik yang dihasilkan dalam perencanaan strategik. Setiap sasaran strategik yang ditetapkan dalam perspektif non keuangan harus mempunyai hubungan kausal dengan sasaran keuangan, baik secara langsung maupun tidak langsung.

3. Seimbang

Keseimbangan sasaran strategik yang dihasilkan dalam 4 perspektif meliputi jangka pendek dan panjang yang berfokus pada faktor internal dan eksternal. Keseimbangan dalam *balance scorecard* juga tercermin dalam selarasnya *scorecard* personal staff dengan *scorecard* perusahaan sehingga setiap personal yang ada didalam perusahaan bertanggungjawab untuk memajukan perusahaan.

4. Terukur

Dasar pemikiran bahwa setiap perspektif dapat diukur adalah adanya keyakinan bahwa *'if we can measure it, we can manage it, if we can manage it, we can achieve it'*. Sasaran strategik yang sulit diukur seperti pada perspektif customer, proses bisnis/intern serta pembelajaran dan pertumbuhan dengan menggunakan *balance scorecard* dapat dikelola sehingga dapat diwujudkan.

Konsep *Balanced Scorecard* adalah suatu konsep pengukuran kinerja yang sebenarnya memberikan kerangka komprehensif untuk menjabarkan visi ke dalam sasaran-sasaran strategik. Sasaran strategik yang komprehensif dapat dirumuskan karena *balance scorecard* menggunakan empat perspektif yang satu sama lainnya saling berhubungan dan tidak dapat dipisahkan.

Di samping itu, sifat *balance scorecard* yang memperluas perspektif yang dicakup (komprehensif) mewajibkan personel untuk membangun hubungan sebab akibat (koheren) menyeimbangkan sasaran strategi yang dihasilkan oleh sistem perencanaan strategi (seimbang) dan memudahkan pencapaian sasaran yang strategi karena sifatnya yang dapat diukur (terukur) menjadikan *Balance Scorecard* suatu alat ukur kinerja yang sangat membantu pihak perusahaan dalam memantau seluruh komponennya.

2.1.6.8.1 Definisi *Balance Scorecard*

Balance scorecard dapat memberikan suatu bahasa yaitu untuk mengkomunikasikan misi dan strategi perusahaan dan menginformasikan pada seluruh pekerja tentang apa yang menjadi penentu kesuksesan yang akan dicapai

pada masa yang akan datang. *Balance scorecard* digunakan untuk mengartikan strategi bisnis, membantu menyatukan individu antar department organisasi untuk mencapai tujuan-tujuan bersama. *Balance scorecard* menurut Mulyadi (2001:1) terdiri dari dua kata, yaitu :

“1. Kartu skor (*scorecard*)

Kartu skor adalah kartu yang digunakan untuk mencatat skor hasil kinerja dari seseorang. Kartu skor juga dapat digunakan untuk merencanakan skor yang ingin diwujudkan kepada seseorang dimasa yang akan datang dibandingkan dengan hasil kinerja sesungguhnya. Dari hasil pertimbangan ini dapat digunakan untuk melakukan evaluasi atas kinerja seseorang yang bersangkutan.

2. Berimbang (*balanced*)

Berimbang (*balanced*) dimaksudkan untuk menunjukkan bahwa kinerja personal diukur secara berimbang dari dua aspek, aspek keuangan dan nonkeuangan, jangka pendek dan jangka panjang, intern dan ekstern.”

Menurut Kaplan dan Norton yang dialihbahasakan oleh Peter R. Yosi Pasla (2001:16-17) mengemukakan bahwa :

“*Balance scorecard* adalah suatu kerangka kerja baru untuk mengintegrasikan berbagai ukuran yang diturunkan dari strategi perusahaan. Selain ukuran kinerja finansial masa lalu, *balance scorecard* juga memperkenalkan pendorong kinerja finansial masa depan. Pendorong kinerja yang meliputi perspektif pelanggan, proses bisnis internal, dan pembelajaran serta pertumbuhan diturunkan dari proses penerjemah strategi perusahaan yang dilaksanakan secara eksplisit dan ketat ke dalam berbagai tujuan dan ukuran yang nyata”.

Menurut Mulyadi (2007:140) definisi *Balance scorecard* adalah :

“*Balance scorecard* adalah metode alternatif yang digunakan perusahaan untuk mengukur kinerja perusahaan secara lebih komprehensif, tidak hanya terbatas pada kinerja keuangan, namun meluas ke kinerja non keuangan, seperti perspektif pelanggan, proses bisnis internal , serta pembelajaran dan pertumbuhan”.

Dari beberapa pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa Balance Scorecard adalah alat untuk mengukur kinerja keuangan dan non keuangan yang

terdiri dari empat perspektif balanced scorecard yaitu perspektif keuangan (*financial perspective*), perspektif pelanggan (*customer perspective*), perspektif proses bisnis internal (*internal business perspective*) serta perspektif pembelajaran dan pertumbuhan (*learning and growth perspective*).

2.1.6.8.2 Empat Perspektif *Balanced Scorecard*

Menurut Anwar Prabu Mangkunegara (2012:47) pengukuran kinerja perusahaan dapat diukur dengan Balanced Scorecard yang mempunyai empat perspektif yang dijadikan alat ukur dalam menilai kinerja perusahaan, yaitu perspektif keuangan, perspektif pelanggan, perspektif proses bisnis internal, serta perspektif pertumbuhan dan pembelajaran.

1. Perspektif Keuangan

Pengukuran kinerja keuangan akan menunjukkan apakah perencanaan dan pelaksanaan strategi memberikan perbaikan yang mendasar bagi keuntungan perusahaan. Perbaikan-perbaikan ini tercermin dalam sasaran-sasaran yang secara khusus berhubungan dengan keuntungan yang terukur, pertumbuhan usaha, dan nilai pemegang saham.

Pengukuran kinerja keuangan mempertimbangkan adanya tahapan dari siklus kehidupan bisnis, yaitu *growth*, *sustain*, dan *harvest*. Setiap tahapan memiliki sasaran yang berbeda, sehingga penekanan pengukuran berbeda pula.

a. Pertumbuhan (*Growth*)

Tahapan awal siklus kehidupan perusahaan dimana perusahaan memiliki produk atau jasa secara signifikan memiliki potensi pertumbuhan terbaik. Disini, manajemen terikat dengan komitmen untuk mengembangkan suatu

produk atau jasa baru, membangun dan mengembangkan suatu produk dan jasa dan fasilitas produksi, menambah kemampuan operasi, mengembangkan sistem, infrastruktur, dan jaringan distribusi yang akan mendukung hubungan global, serta membina dan mengembangkan hubungan dengan pelanggan. Dalam tahap pertumbuhan, perusahaan biasanya beroperasi dengan arus kas yang negative dengan tingkat pengembalian modal yang rendah. Dengan demikian tolak ukur kinerja yang cocok dalam tahap ini adalah tingkat pertumbuhan pendapatan atau penjualan dalam segmen pasar yang ditargetkan.

b. Bertahan (*Sustain*)

Tahap kedua dimana perusahaan masih melakukan investasi atau reinvestasi mengisyaratkan tingkat pengembalian terbaik. Dalam tahap ini, perusahaan mencoba mempertahankan pangsa pasar yang ada, bahkan mengembangkannya. Investasi yang dilakukan umumnya diarahkan untuk menghilangkan *bottleneck*, mengembangkan kapasitas, dan meningkatkan perbaikan operasional secara konsisten. Sasaran keuangan pada tahap ini diarahkan pada besarnya tingkat pengembalian atas investasi yang dilakukan.

c. Memanen (*Harvest*)

Tahapan ketiga dimana perusahaan benar-benar memanen atau menuai hasil investasi di tahap-tahap sebelumnya. Tidak ada lagi investasi besar, baik ekspansi maupun pembangunan kemampuan baru, kecuali pengeluaran untuk pemeliharaan dan perbaikan fasilitas. Sasaran keuangan

utama dalam tahap ini, sehingga diambil sebagai tolak ukur , adalah memaksimalkan arus kas masuk dan pengurangan modal kerja.

2. **Perspektif Pelanggan (*Customer Perspective*)**

Filosofi manajemen menunjukkan pentingnya pengakuan atas *customer focus* dan *customer satisfaction*. Perspektif ini merupakan *leading indicator*. Jadi, jika pelanggan tidak puas, mereka akan mencari produsen lain yang sesuai dengan kebutuhan mereka. Kinerja yang buruk dalam perspektif ini akan menurunkan jumlah pelanggan di masa depan meskipun saat ini kinerja keuangan terlihat baik. Perspektif pelanggan memiliki dua kelompok pengukuran, yaitu :

a. *Customer Core Measurement* memiliki beberapa komponen pengukuran :

➤ *Market Share*

Mengukur ini mencerminkan bagian yang dikuasai perusahaan atas keseluruhan pasar yang ada, yang meliputi antara lain jumlah pelanggan, jumlah penjualan, dan volume unit penjualan.

➤ *Customer Retention*

Mengukur tingkat dimana perusahaan dapat mempertahankan hubungan dengan konsumen.

➤ *Customer Acquisition*

Menaksir tingkat kepuasan pelanggan terkait dengan kriteria kinerja spesifik dalam *volume proporsition*.

b. *Customer Value Proposition*

Merupakan pemicu kinerja yang terdapat pada *core value proporsition* yang didasarkan pada :

➤ *Product/Services/Attributes*

Meliputi fungsi dari produk atau jasa, harga, dan kualitas. Pelanggan memiliki preferensi yang berbeda-beda atas produk yang ditawarkan. Ada yang mengutamakan fungsi dari produk, kualitas, atau harga yang murah. Perusahaan harus mengidentifikasi apa yang diinginkan pelanggan atas produk yang ditawarkan dan selanjutnya pengukuran kinerja ditetapkan.

➤ *Customer Relationship*

Menyangkut perasaan pelanggan terhadap proses pembelian produk yang ditawarkan perusahaan. Perusahaan konsumen ini sangat dipengaruhi oleh reponsivitas dan komitmen perusahaan terhadap pelanggan terkait dengan masalah waktu penyampaian. Waktu merupakan komponen yang penting dalam persaingan perusahaan. Konsumen biasanya menganggap penyelesaian *order* yang cepat dan tepat waktu sebagai faktor yang penting bagi kepuasan mereka.

➤ *Image and Reputation*

Menggambarkan faktor-faktor *intangible* yang menarik seorang konsumen untuk berhubungan dengan perusahaan. Membangun *image* dan reputasi dapat dilakukan melalui iklan dan menjaga kualitas seperti yang dijanjikan.

3. Perspektif Proses Bisnis Internal

Kaplan dan Norton dalam Anwar Prabu Mangkunegara (2012:5), membagi proses bisnis internal dalam 3 hal :

- “a. Proses inovasi
- b. Proses operasi
- c. Proses pelayanan purnajual.”

Penjelasan dari ketiga proses yang ada dalam proses bisnis internal yaitu sebagai berikut :

a. Proses Inovasi

Dalam proses ini unit bisnis menggali pemahaman tentang kebutuhan laten dari pelanggan dan menciptakan produk dan jasa yang mereka butuhkan. Proses inovasi dalam perusahaan biasanya dilakukan oleh bagian *Research and Development* sehingga setiap keputusan pengeluaran suatu produk ke pasar telah memenuhi syarat-syarat pemasaran dan dapat di komersialkan (di dasarkan pada kebutuhan pasar). Aktivitas *Research dan Development* ini merupakan aktivitas penting dalam menentukan kesuksesan perusahaan, terutama untuk jangka panjang.

b. Proses Operasi

Proses operasi adalah proses untuk membuat dan menyampaikan produk atau jasa. Aktivitas di dalam proses operasi terbagi dalam dua bagian, yaitu proses pembuatan produk dan proses penyampaian produk kepada pelanggan. Pengukuran kinerja yang terkait dalam proses operasi dikelompokkan pada waktu, kualitas, dan biaya.

c. Proses Pelayanan Purnajual

Proses ini merupakan jasa pelayanan pada pelanggan setelah penjualan produk/jasa tersebut dilakukan. Aktivitas yang terjadi pada tahapan ini, misalnya, penanganan dan perbaikan penanganan atas barang rusak dan

barang yang dikembalikan serta pemrosesan pembayaran pelanggan. Perusahaan dapat mengukur apakah upayanya dalam pelayanan purna jual ini telah memenuhi harapan pelanggan dengan menggunakan tolok ukur yang bersifat kualitas, biaya dan waktu seperti yang dilakukan dalam proses operasi. Untuk siklus waktu, perusahaan dapat menggunakan pengukuran waktu dari saat keluhan pelanggan diterima hingga keluhan tersebut diselesaikan.

4. Perspektif Pembelajaran dan Pertumbuhan

Aspek pembelajaran dan pertumbuhan memberikan infrastruktur untuk mendukung pencapaian tiga aspek sebelumnya. Perusahaan harus melakukan investasi dalam infrastruktur seperti para pekerja, system, dan prosedur dalam mencapai tujuan pertumbuhan keuangan jangka panjangnya. Tolak ukur kinerja ini dibagi tiga kelompok, yaitu :

- Kemampuan Pekerja (*employee capabilities*)

Dalam era sekarang ini, disadari bahwa kontribusi untuk memperbaiki kinerja tidak hanya datang dari manajer atau eksekutif saja. Ide-ide untuk memperbaiki proses dan kinerja harus datang dari *front employee* yang paling dekat pada pelaksanaan proses internal dari pelanggan. Oleh karena itu diperlukan *capability employee* untuk menggerakkan pikiran dan kemampuan kreatif pegawai.

- Kemampuan Sistem Informasi (*information system capabilities*)

Motivasi dan keahlian pegawai telah mendukung pencapaian tujuan-tujuan perusahaan, masih diperlukan informasi-informasi yang terbaik. Dengan

kemampuan sistem informasi yang memadai, kebutuhan seluruh tingkatan manajemen dan pegawai atau informasi yang akurat dan tepat waktu dapat dipenuhi sebaik-baiknya.

- Motivasi, Pemberdayaan dan Keselarasan (*motivation, empowerment, and alignment*)

Perspektif ini penting untuk menjamin adanya proses yang berkesinambungan terhadap upaya pemberian motivasi dan inisiatif yang sebesar-besarnya bagi pegawai. Ukuran dari motivasi adalah jumlah saran per-pegawai, dimana ukuran ini menangkap partisipasi karyawan yang sedang berlangsung dalam memperbaiki kinerja perusahaan, dan tingkat kualitas partisipasi karyawan dalam memberikan saran untuk peluang perbaikan.

2.1.7 Keunggulan Bersaing

2.1.7.1 Pengertian Keunggulan Bersaing

Menurut Zimmerer dalam Novianty Djafri (2016:47) menjelaskan bahwa pengertian keunggulan bersaing adalah :

“Keunggulan bersaing adalah kumpulan faktor-faktor yang membedakan suatu perusahaan dari pesaingnya dan memberikan posisi yang unik dalam pasar.”

Adapun menurut Bernadin dan Rusell dalam Novianty Djafri (2016:47) mengemukakan pengertian keunggulan bersaing adalah sebagai berikut :

“Keunggulan bersaing adalah kemampuan organisasi untuk memformulasikan strategi dalam memanfaatkan peluang yang menguntungkan, dengan memaksimalkan pengembalian keuntungan dari investasi (*return on investment*). Untuk mencapai keunggulan bersaing tersebut, dilakukan dengan menciptakan nilai dan keunikan bagi pelanggan.”

Selanjutnya menurut Michael E. Porter (2004:1) pengertian keunggulan bersaing adalah sebagai berikut :

“Keunggulan bersaing adalah jantung kinerja perusahaan didalam pasar yang bersaing, namun setelah beberapa dasawarsa adanya perluasan dan kemakmuran yang hebat mengakibatkan banyak perusahaan kehilangan pandangan mengenai keunggulan bersaing dalam upaya perjuangan untuk lebih berkembang dalam mengejar diversifikasi.”

Berdasarkan definisi diatas maka dapat disimpulkan bahwa keunggulan bersaing adalah suatu kemampuan yang dilakukan oleh perusahaan dalam menerapkan strategi-strategi untuk membedakan dengan perusahaan lainnya dengan menciptakan nilai dan posisi keunikan dalam pasar.

2.1.7.2 Landasan Keunggulan Bersaing

Menurut Fahey dalam Novianty Djafri (2016:48) mengemukakan bahwa terdapat tiga landasan yang digunakan untuk keunggulan bersaing suatu organisasi yaitu adalah sebagai berikut :

1. Keunggulan bersaing bersifat relatif, artinya keunggulan bersaing tidak sekedar memiliki atribut : kualitas produk, pelayanan dan harga bersaing melainkan salah satu atau semua atribut tersebut, dirasakan lebih unggul daripada yang di tawarkan oleh pihak pesaing.
2. Keunggulan bersaing harus memiliki banyak basis. Hal ini dimaksudkan keunggulan bersaing harus terdiri dari beberapa dimensi, seperti : harga, waktu penyerahan, mutu, teknologi, estetika dan lain-lain guna mengantisipasi persaingan global yang semakin ketat.

3. Basis yang relevan dengan keunggulan bersaing dapat dan seringkali berubah dengan perjalanan waktu. Perubahan ini dapat diakibatkan oleh perubahan prioritas dan perilaku pelanggan maupun karena dinamika persaingan.

Pergeseran landasan keunggulan bersaing suatu organisasi juga dikemukakan oleh Pfeffer dalam Novianty Djafri (2016:50), bahwa telah terjadi perubahan landasan kesuksesan dalam bersaing yang berlandaskan teknologi produk, proses, pasar yang diproteksi atau diregulasi, akses sumber daya keuangan dan skala ekonomis bergeser kearah organisasi yang didukung oleh keunggulan bersaing sumber daya manusia.

2.1.7.3 Unsur-unsur Keunggulan Bersaing

Menurut Freddy Rangkuti (2005:15) terdapat unsur-unsur keunggulan bersaing yang perlu diperhatikan adalah :

1. Potensi keunggulan bersaing

Setiap perusahaan memiliki potensi sumber daya yang sangat berbeda dengan perusahaan lain. Potensi sumber daya ini meliputi keahlian yang dimiliki para manajer dan karyawan, kemampuan pengelola perusahaan, fasilitas yang dimiliki, dan sebagainya. Semakin tinggi kualitas potensi sumber daya yang dimiliki perusahaan, semakin mudah perusahaan memilih dan mengimplementasikan rencana-rencana strategisnya. Rencana-rencana strategis yang dapat diimplementasikan tersebut misalnya jaringan distribusi yang kuat, kemampuan produksi yang tinggi, kemampuan pemasaran yang ditunjang tim penjualan yang kuat, dan kemampuan menguasai teknologi. Selain potensi keahlian dan sumber daya, perusahaan juga perlu memiliki

kemampuan pengendalian yang sangat baik. Kemampuan pengendalian yang baik ini termasuk kemampuan melakukan pengawasan serta menganalisis jalannya bisnis secara keseluruhan.

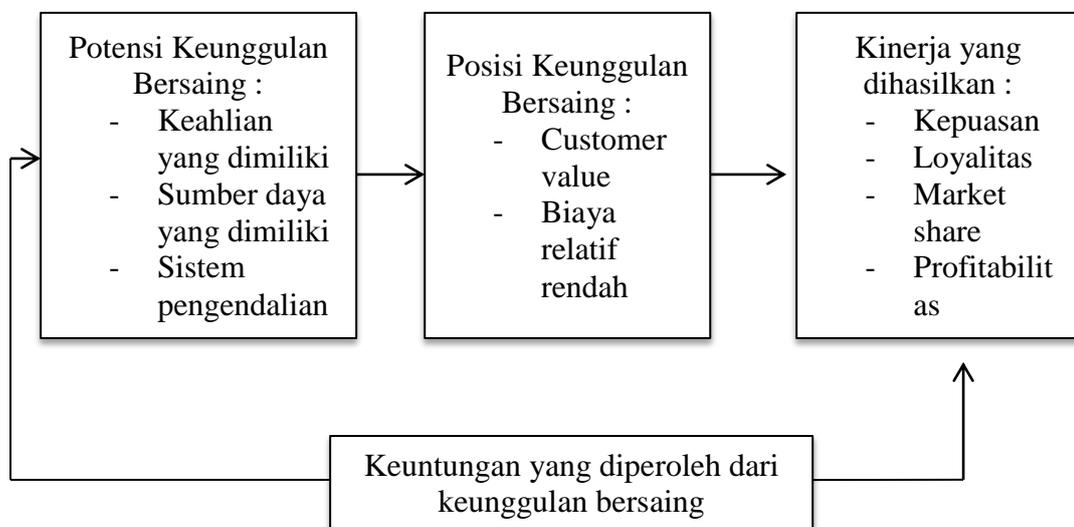
2. Posisi keunggulan bersaing

Posisi keunggulan bersaing dihasilkan dari keunggulan dibidang biaya (*cost leadership*) atau diferensiasi, sehingga pelanggan memperoleh keuntungan dari nilai yang ia peroleh. Artinya, harga yang dibayarkan pelanggan sesuai dengan kualitas produk yang diperoleh. Biaya produksi yang relatif rendah mengakibatkan perusahaan mampu menjual produknya dengan harga yang relatif murah dibandingkan harga jual yang ditawarkan oleh pesaing. Faktor yang sangat penting dalam menentukan posisi keunggulan bersaing ini adalah menentukan kapan, dimana, dan bagaimana kita dapat bersaing.

3. Kinerja yang dihasilkan (*performance outcomes*)

Apabila semua potensi dan posisi keunggulan bersaing yang dimiliki perusahaan digunakan secara optimal maka para pelanggan akan memperoleh keuntungan dari harga pokok yang relative murah daan kualitas produk yang sesuai dengan harapan mereka. Selanjutnya hal ini akan menghasilkan tingkat kepuasan yang tinggi, loyalitas yang tinggi, dan pangsa pasar yang semakin besar. Semua ini memberikan tingkat profitabilitas kepada perusahaan. Kegiatan ini semakin lama semakin besar, sehingga penjualan semakin meningkat dan perusahaan dapat meningkatkan kegiatan produksinya. Muaranya adalah harga jual menjadi semakin rendah dan pelanggan memperoleh lebih banyak manfaat dari perusahaan tersebut. Setelah

keunggulan bersaing dapat diidentifikasi, maka tahap selanjutnya adalah menentukan bagaimana produk tersebut disegmentasikan, kemudian siapa saja yang menjadi pangsa sasaran dan bagaimana *positioning* yang diharapkan terhadap produk tersebut. Semua ini adalah pertanyaan yang sangat penting dalam menyusun strategi pemasaran. Keputusan didalam strategi pemasaran adalah memilih siapa pembeli yang ditargetkan serta bagaimana *positioning* produk yang dihasilkan tersebut untuk masing-masing pasar sasaran.



Sumber: Freddy Rangkuti (2005:16)

Gambar 2.2

Elemen Keunggulan Bersaing

2.1.7.4 Faktor-faktor Yang Menentukan Keunggulan Bersaing

Menurut Porter dalam Freddy Rangkuti (2006:12) terdapat lima kekuatan kompetitif yang akan menentukan keunggulan bersaing dalam industri, yaitu :

- “1. Ancaman Pendatang Baru (*The threat of new entrants*)

Apabila satu perusahaan dapat memasuki suatu industri khusus dengan mudah, maka intensitas persaingan di antara perusahaan-perusahaan tersebut akan meningkat. Pendatang baru akan mengurangi potensi-potensi profit pada industri lama karena biasanya ia akan membawa kapasitas baru, mencari pangsa pasar dan menurunkan margin. Untuk mencegah hal itu, perusahaan-perusahaan yang terlebih dahulu memasuki industri tersebut melakukan serangan balasan, misalnya melakukan penghalang agar perusahaan baru tersebut sulit masuk. Dalam menghadapi penghalang tersebut perusahaan baru menggunakan strategi khusus dalam memasuki industri tersebut, antara lain dengan kualitas produk yang lebih tinggi, atau harga yang lebih murah. Bagi perusahaan lama, hal-hal strategis yang harus dilakukan adalah mengidentifikasi perusahaan baru yang potensial memasuki pasar, memonitor strategi rival baru itu sebagai upaya serangan balasan dan tetap mempertahankan segenap kelebihan dan peluang yang ada.
2. Ancaman Produk Pengganti (*Threat of Substitute Products or Services*)

Pada banyak industri, perusahaan-perusahaan berkompetisi secara ketat dengan para produsen produk pengganti dari industri yang lain, misalnya produsen plastik sebagai pengganti kaca. Kehadiran produk pengganti tersebut merupakan peringatan bagi perusahaan sebelum pelanggan beralih ke produk pengganti tersebut. Tekanan persaingan akibat produk pengganti dapat menyebabkan terjadinya penurunan kualitas produk (*product decline*) karena konsumen merasakan adanya penurunan harga.
3. Kekuatan Tawar-Menawar Pemasok (*Bargaining Power of Supplier*)

Kekuatan tawar-menawar pemasok mempengaruhi intensitas persaingan dalam industri, khususnya apabila terdapat sejumlah besar pemasok, hanya ada beberapa bahan baku pengganti yang baik, atau apabila biaya pengalihan bahan baku menjadi sangat mahal. Hal terbaik yang seyogyanya dilakukan oleh pemasok dan produsen adalah saling membantu dengan harga yang wajar, meningkatkan kualitas, mengembangkan jasa baru, *just-in-time delivery*, mengurangi biaya inventaris, serta mengupayakan kemampuan dalam jangka panjang.
4. Kekuatan Tawar-Menawar Pembeli (Bargaining Power of Buyers/Customers)

Bila persaingan terkonsentrasi, berukuran besar dan konsumen membeli dalam volume besar, maka kekuatan tawar-menawar sangat mempengaruhi intensitas persaingan dalam suatu industri. Perusahaan pesaing mungkin menggunakan pelayanan atau jaminan khusus untuk mendapatkan loyalitas pelanggan apabila pelanggan tersebut memiliki kekuatan tawar-menawar yang substansial. Kekuatan tawar-menawar konsumen juga tinggi bila produk yang dijual adalah standar atau tidak terdiferensiasi. Pada kasus ini, konsumen sering menegosiasikan harga jual, cakupan garansi, dan paket tambahan yang lebih besar.
5. Persaingan Sesama Industri (*Rivalry Among Existing Competitors*)

Persaingan di antara pesaing-pesaing yang telah ada biasanya merupakan persaingan yang paling penting. Kadang-kadang strategi yang

dikembangkan suatu perusahaan dapat berhasil hanya dengan berkonsentrasi pada peningkatan keunggulan kompetitif yang secara langsung menyerang strategi pesaing. Perubahan strategi oleh suatu perusahaan mungkin dihadapi dengan gerakan balasan seperti penurunan harga, peningkatan kualitas, penambahan penampilan, peningkatan pelayanan, penambahan jaminan, atau penggencaran iklan. Intensitas persaingan di antara perusahaan yang bersaing cenderung meningkat apabila terjadi peningkatan jumlah pesaing, para pesaing memiliki kesamaan ukuran dan kapabilitas usaha, penurunan permintaan produk, atau pemotongan harga.”

2.1.7.5 Strategi Dalam Keunggulan Bersaing

Menurut Porter dalam Jatmiko (2004:143) menyatakan bahwa ada tiga pilihan strategi generik yang dapat dilakukan perusahaan untuk memperoleh keunggulan bersaing yaitu diantaranya :

1. Strategi kepemimpinan biaya rendah (*the cost of leadership*)

Strategi kepemimpinan biaya rendah (*the cost of leadership*) yaitu serangkaian tindakan integratif untuk memproduksi dan menawarkan barang/jasa pada biaya paling rendah terhadap para pesaing dengan ciri-ciri yang dapat diterima oleh para pelanggan. Apabila perusahaan menawarkan sebuah produk atau jasa dengan kualitas standar, tetapi biaya jauh lebih rendah dengan biaya-biaya industri, maka organisasi akan superior dalam biaya atau harga. Perusahaan yang memiliki keunggulan biaya menyeluruh dapat memanfaatkan keunggulan ini untuk menetapkan harga rendah atau mengambil margin laba yang lebih tinggi. Perusahaan yang mampu membuat produk/jasa dengan biaya yang lebih rendah dan menjualnya dengan harga yang dapat memberikan laba yang lebih besar dibandingkan pesaing, maka perusahaan berada dalam posisi yang lebih baik, yaitu :

- Memungkinkan perusahaan bertahan dalam situasi persaingan perang harga dan menghalangi pesaing dengan biaya yang lebih tinggi melakukan perang harga (untuk bertahan dari perang harga, menyerang dari sudut harga, menikmati laba yang tinggi).
- Laba yang lebih tinggi dapat di reinvestasikan untuk memperbaiki kualitas dan efisiensi.
- Menghalangi masuknya pesaing baru.
- Kenaikan bahan baku dari supplier dapat diredam oleh keunggulan dalam biaya.

2. Strategi diferensiasi

Strategi diferensiasi yaitu serangkaian tindakan integratif yang dirancang untuk memproduksi dan menawarkan barang/jasa yang dianggap oleh para pelanggan berbeda dalam hal-hal penting dan unik bagi mereka.

3. Strategi fokus

Strategi fokus yaitu serangkaian tindakan integratif yang dirancang untuk memproduksi dan menawarkan barang/jasa yang melayani kebutuhan segmen persaingan tertentu, atau pasar wilayah geografis tertentu (*special product for special segment, or for special market*).

Perusahaan yang bersaing dalam pasar sasaran yang sama selalu akan berada dalam tujuan sumber dayanya. Adapun perusahaan berukuran besar, ada pula yang kecil. Ada yang mempunyai banyak sumber daya, yang lainnya baru dan belum mempunyai pengalaman. Ada yang berusaha keras mencari pertumbuhan

pangsa pasar yang belum cepat, yang lainnya mencari laba jangka panjang. Selanjutnya perusahaan dapat menempati posisi bersaing yang berada di pasaran.

2.1.8 Penelitian Terdahulu

Tabel 2.2
Penelitian Terdahulu

No	Nama Peneliti	Judul Penelitian	Metode Penelitian	Hasil Penelitian	Lokasi
1.	Priyo Hari Adi (2005)	Implementasi <i>Activity Based Costing</i> Terhadap Kinerja Perusahaan	Analisis Deskriptif	Implementasi ABC tidak hanya terfokus pada aspek finansial, namun juga pada aspek non finansial lain yang merupakan indikator keberhasilan/kinerja perusahaan.	-
2.	Erni Suryandari F, Susanto dan Muhammad Ali Aqsa (2006)	Pengaruh <i>Activity Based Costing</i> Terhadap Peningkatan Kinerja Keuangan	Analisis Deskriptif	Ada pengaruh yang signifikan antara keberhasilan ABC terhadap perkembangan kinerja keuangan, disisi lain inisiatif dan enabler lainnya tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap perkembangan kinerja keuangan.	Bursa Efek Jakarta

3.	Rendy dan Devie (2013)	Analisa Pengaruh <i>Activity Based Costing</i> Terhadap Keunggulan Bersaing Dan Kinerja Organisasi	Kuantitatif	<i>Activity based costing</i> berpengaruh terhadap keunggulan bersaing, <i>activity based costing</i> berpengaruh terhadap kinerja perusahaan, dan keunggulan bersaing berpengaruh terhadap kinerja perusahaan.	Perusahaan di Surabaya
4.	Basuki dan Rahmi Widyanti (2014)	Pengaruh Strategi Keunggulan Bersaing Dan Orientasi Pasar Terhadap Kinerja Pemasaran Perusahaan	Analisis Statistik Deskriptif dan Teknik Analisis Statistik Inferensial	Berdasarkan kajian empiric maupun kajian teoritis bahwa orientasi pasar dan strategi keunggulan bersaing serta kinerja pemasaran yang baik bisa dicapai oleh industri UKM ketika mereka bisa memenuhi nilai-nilai dari masing-masing variabel secara terintegrasi.	Seluruh Pengusaha atau Pemilik Usaha Kecil Menengah (UKM)
5.	Nur Fikriansyah Hidayana (2016)	Pengaruh Penerapan <i>Activity Based Costing System</i> Terhadap Kinerja Perusahaan (Dengan	Analisis Deskriptif	Hasil penelitian yang dilakukan dengan menggunakan analisis regresi linier sederhana menyimpulkan bahwa <i>Activity Based Costing System</i>	Perusahaan Textile PT Yutex Surya Abadi

		Pendekatan <i>Performance Prism</i>)		berpengaruh terhadap kinerja perusahaan.	
--	--	---------------------------------------	--	------------------------------------------	--

Tabel 2.3
Tabel Persamaan dan Perbedaan dengan Peneliti Terdahulu

No	Nama Peneliti	Judul Penelitian	Persamaan	Perbedaan
1.	Priyo Hari Adi (2005)	Implementasi <i>Activity Based Costing</i> Terhadap Kinerja Perusahaan	Pembahasan-nya terdapat kesamaan yaitu <i>activity based costing</i> dan kinerja perusahaan.	a) Metode Penelitian b) Dimensi Penelitian c) Tempat Penelitian d) Waktu Penelitian e) Z = Keunggulan Bersaing
2.	Erni Suryandari F, Susanto dan Muhammad Ali Aqsa (2006)	Pengaruh <i>Activity Based Costing</i> Terhadap Peningkatan Kinerja Keuangan	Pembahasan-nya memiliki kesamaan yaitu pengaruh <i>activity based costing</i> terhadap kinerja.	a) Metode Penelitian b) Dimensi Penelitian c) Tempat Penelitian d) Waktu Penelitian e) Y= Kinerja perusahaan dan Z= Keunggulan Bersaing
3.	Rendy dan Devie (2013)	Analisa Pengaruh <i>Acitivity Based Costing</i> Terhadap Keunggulan Bersaing Dan Kinerja Organisasi	Pembahasan-nya memiliki kesamaan yaitu terdapat pengaruh <i>activity based costing</i> ,keunggula n bersaing, dan kinerja organisasi.	a) Dimensi Penelitian b) Responden c) Teknik Sampling d) Tempat Penelitian e) Waktu

				Penelitian f) Perbedaan pada letak judul variabel
4.	Basuki dan Rahmi Widyanti (2014)	Pengaruh Strategi Keunggulan Bersaing Dan Orientasi Pasar Terhadap Kinerja Pemasaran Perusahaan	Pembahasan-nya terdapat kesamaan yaitu keunggulan bersaing dan kinerja perusahaan.	a) Metode Penelitian b) Dimensi Penelitian c) Tempat Penelitian d) Waktu Penelitian e) X= <i>Activity Based Costing System</i> ' Y= Kinerja Perusahaan dan Z= Keunggulan Bersaing
5.	Nur Fikriansyah Hidayana (2016)	Pengaruh Penerapan <i>Activity Based Costing System</i> Terhadap Kinerja Perusahaan (Dengan Pendekatan <i>Performance Prism</i>)	Pembahasan-nya terdapat kesamaan yaitu pengaruh <i>activity based costing system</i> dan kinerja perusahaan.	a) Metode Penelitian b) Dimensi Penelitian c) Tempat Penelitian d) Waktu Penelitian e) Z = Keunggulan Bersaing

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian yang telah dilakukan sebelumnya oleh Rendy dan Devie dalam judul penelitian “Analisa Pengaruh Acitivity Based Costing Terhadap Keunggulan Bersaing Dan Kinerja Organisasi”. Perbedaannya terletak pada judul variabel dimana penulis menggunakan kinerja perusahaan sebagai variabel intervening dan keunggulan bersaing sebagai variabel dependen/terikat. Adapun perbedaan penulis dengan penelitian yang telah

dilakukan sebelumnya yaitu dimensi dari *activity based costing system (ABC System)* pada penelitian terdahulu mencakup biaya-biaya berbasis non unit signifikan dan diversitas produk sedangkan pengembangan peneliti menggunakan semua dimensi dari *activity based costing system*, dan dimensi dari kinerja perusahaan dari peneliti sebelumnya berbeda dengan dimensi kinerja perusahaan dari penulis. Tempat penelitian dari peneliti sebelumnya yaitu pada Perusahaan di Surabaya, sedangkan penulis melakukan penelitian di Perusahaan Bio Farma (Persero) yang ada di Bandung, selain itu tahun penelitian yang dilakukan penulis tahun 2017 sedangkan peneliti sebelumnya melakukan penelitian tahun 2013.

2.2 Kerangka Pemikiran

Perusahaan BUMN dituntut untuk memberikan kinerja sebaik mungkin untuk dapat terus bersaing dan bertahan terhadap serangan perusahaan-perusahaan swasta sejenis yang terus bertumbuhan dan memiliki sumber dana serta promosi gencar. BUMN memiliki tugas untuk mencegah perusahaan-perusahaan swasta agar tidak memonopoli usaha yang berkaitan dengan hajat hidup orang banyak tidaklah memiliki pilihan lain selain untuk terus meningkatkan kualitas kinerjanya.

Perusahaan merupakan suatu organisasi dengan sumber daya dasar (*input*) seperti bahan baku dan tenaga kerja, digabung dan diproses untuk menyediakan barang atau jasa (*output*) untuk pelanggan (wareen, Reeve dalam Damayanti Dian (2009:2). Mengingat semua perusahaan membutuhkan pengelolaan data yang

akurat yang bisa menunjang perusahaan. Maka dari itu sangat penting sekali peran akuntansi dalam perusahaan ataupun pengguna akuntansi itu sendiri.

Adapun peran akuntansi dalam bisnis menurut wareen, Reeve dalam Damayanti Dian (2009:9) yaitu akuntansi memberikan informasi untuk digunakan oleh manajer dalam menjalankan operasi perusahaan. Akuntansi juga memberikan informasi untuk pihak-pihak lain yang berkepentingan dalam menilai kinerja dan kondisi ekonomi perusahaan. Akuntansi menyediakan informasi bagi para pemangku kepentingan dalam perusahaan melalui proses mengidentifikasi pemangku kepentingan, menilai kebutuhan pemangku kepentingan, merancang sistem informasi akuntansi untuk memenuhi kebutuhan pemangku kepentingan, mencatat data ekonomi mengenai aktivitas dan peristiwa perusahaan dan menyiapkan laporan akuntansi bagi para pemangku kepentingan.

Salah satu bidang utama akuntansi adalah akuntansi manajemen, Henry Simamora (2012:12) mengungkapkan bahwa akuntansi manajemen adalah proses pengidentifikasian, pengukuran penghimpunan, penganalisaan, penyusunan, penafsiran, dan pengkomunikasian informasi keuangan yang digunakan oleh manajemen untuk merencanakan, mengevaluasi dan mengendalikan kegiatan usaha di dalam sebuah organisasi, serta untuk memastikan penggunaan dan akuntabilitas sumber daya yang tepat.

Dalam sebuah tim manajemen perusahaan, akuntansi manajemen memiliki peran penting untuk menciptakan nilai bagi organisasi dengan mengelola sumber daya, aktivitas, dan orang secara efektif untuk mencapai tujuan organisasi. Akuntansi manajemen berperan dalam menyediakan informasi keuangan bagi

penyusunan rencana aktivitas, yang memberikan informasi sebagai dasar untuk mengalokasikan sumber daya kepada berbagai aktivitas yang direncanakan.

Akuntansi manajemen menurut Hansen dan Mowen dalam Deny Arnos Kwary, (2009:9) fokus akuntansi manajemen yang diperluas agar memungkinkan para manajer melayani kebutuhan pelanggan dengan lebih baik dan mengelola rantai nilai (*value chain*) perusahaan. Lebih jauh lagi, para manajer harus menekankan waktu, kualitas, dan efisiensi untuk mengamankan dan mempertahankan keunggulan bersaing.

Selain itu, menurut Darsono Prawironegoro (2008:2) definisi akuntansi manajemen adalah akuntansi manajemen yang dirancang untuk mengolah dan menyajikan yang diperlukan oleh manajemen untuk mencapai tujuan, seperti (1) Merumuskan keseluruhan strategi dan rencana jangka panjang, (2) Membuat keputusan pengalokasian sumber daya untuk menghasilkan produk dan menciptakan kepuasan customer, (3) Merencanakan dan mengendalikan biaya, dengan memberikan fokus pada analisis penghasilan, biaya, aktiva, dan utang berdasarkan segmen, investasi, dan aspek lain dalam wilayah tanggung jawab manajemen, (4) Mengukur dan mengevaluasi kinerja personal yang terlibat dalam organisasi dengan menggunakan ukuran kinerja keuangan dan kinerja non keuangan.

Selain itu, dalam kinerja perusahaan terdapat beberapa metode yang dapat dilakukan untuk mengukur kinerja. Pengukuran kinerja tersebut ada yang bersifat umum dan ada pula yang bersifat khusus. Menurut Wibowo (2009:13) sistem pengukuran kinerja terdiri dari beberapa metode salah satunya menurut Keegan et

al (1989) mengembangkan *performance matriks* yang mengidentifikasi pengukuran dalam biaya dan non biaya.

Activity based costing adalah metode yang mengukur biaya suatu produk (barang dan jasa) individual berdasarkan aktivitas-aktivitas yang menghasilkan produk individual itu. Asumsi yang melandasi *ABC* adalah aktivitas-aktivitas mengendalikan biaya, dimana biaya itu dikendalikan oleh produk individual, selanjutnya produk individual itu dikendalikan oleh pelanggan produk itu, menurut Vincent Gaspersz (2006:156).

Judul penelitian ini yaitu pengaruh *activity based costing system* terhadap kinerja perusahaan dan dampaknya pada keunggulan bersaing. Menurut V. Wiratna Sujarweni (2015:35) *activity based costing* adalah sistem akumulasi biaya dan pembebanan biaya ke produk dengan menggunakan berbagai *cost driver*, dilakukan dengan menelusuri biaya dari aktivitas dan setelah itu menelusuri biaya dari aktivitas ke produk. Menurut V. Wiratna Sujarweni (2015:36) Ada empat hierarki dalam sistem *activity based costing* diantaranya terdiri dari (1) *Facility Sustaining Activities Cost*, biaya yang berkaitan dengan aktivitas mempertahankan kapasitas yang dimiliki perusahaan. Misal biaya depresiasi, biaya asuransi, biaya gaji pegawai kunci, (2) *Product Sustaining Activities Cost*, biaya yang berkaitan dengan aktivitas penelitian dan pengembangan produk dan biaya untuk mempertahankan produk untuk tetap dapat dipasarkan. Misal biaya pengujian produk, biaya desain produk, (3) *Batch Level Activities Cost*, biaya yang berkaitan dengan jumlah *batch* produk yang diproduksi. Misal biaya setup mesin, (4) *Unit*

Level Activities Cost, biaya yang berkaitan dengan besar kecilnya jumlah unit produk yang dihasilkan. Misal biaya bahan baku, biaya tenaga kerja.

Kinerja perusahaan menurut Imam Widodo (2011) merupakan suatu tampilan keadaan secara utuh atas perusahaan selama periode waktu tertentu, merupakan hasil atau prestasi yang dipengaruhi oleh kegiatan operasional perusahaan dalam memanfaatkan sumber daya-sumber daya yang dimiliki. Menurut Anwar Prabu Mangkunegara (2012:47) untuk melakukan evaluasi kinerja manajemen perusahaan yang penilaiannya ditinjau dari empat perspektif yaitu : (1) Perspektif Keuangan, (2) Perspektif pelanggan, (3) Perspektif Proses Bisnis Internal, (4) Perspektif Pembelajaran dan Pertumbuhan.

Keunggulan Bersaing yang didefinisikan oleh Porter dalam Novianty Djafri (2016:48) adalah kinerja perusahaan yang dapat tampil di atas rata-rata. Upaya untuk menghasilkan kinerja organisasi diatas rata-rata tersebut, diperlukan keunggulan komitmen untuk selalu melakukan perbaikan secara terus menerus sehingga organisasi mampu menghasilkan produk atau jasa yang memiliki keistimewaan dibandingkan para pesaingnya. Guna mengantisipasi persaingan global yang semakin ketat menurut Novianty Djafri (2016:48) terdapat beberapa landasan keunggulan bersaing yang terdiri dari beberapa dimensi yaitu seperti : (1) Harga, (2) Kualitas, (3) *Delivery Dependability*, (4) Inovasi Produk, (5) *Time to market*.

2.2.1 Pengaruh *Activity Based Costing System* terhadap Kinerja Perusahaan

Menurut Bustami dan Nurlela (2009:25) :

“*Activity Based Costing* adalah metode membebankan biaya aktivitas-aktivitas berdasarkan besarnya pemakaian sumber daya dan membebankan

biaya pada objek biaya, seperti produk atau pelanggan, berdasarkan besarnya pemakaian aktivitas, serta untuk mengukur biaya dan kinerja organisasi dari aktivitas yang terkait dengan proses dan objek biaya.”

Robert Heller yang di alihbahasakan oleh Puji A. L (2008:37) mengemukakan bahwa dalam dunia baru yang berisi pekerja pengetahuan, alat pengukuran baru juga diperlukan. Contohnya, metode akuntansi lama tidak bisa lagi digunakan untuk perekonomian yang berubah dengan cepat. Kinerja harus didefinisikan secara nonfinansial, yang mempunyai arti bagi para pekerja pengetahuan dan menghasilkan komitmen dari mereka. Kehilangan posisi dalam pasar atau kegagalan dalam berinovasi tidak akan terlihat dalam laporan akuntan hingga terjadi kerugian. Kita memerlukan ukuran-ukuran baru sebut saja audit bisnis yang dapat memberikan pengendalian bisnis yang efektif. Secara bertahap, pengendalian hasil diperoleh dari *activity based costing* (penentuan biaya berbasis aktivitas) yang menyebutkan bahwa biaya yang menentukan bagi daya saing dan profitabilitas adalah biaya proses totalnya dan termasuk biaya-biaya tidak mengerjakan apapun (contohnya waktu mesin rusak). Lebih lanjut, perusahaan harus mengetahui biaya seluruh rantai perekonomiannya yaitu biaya diluar perusahaan untuk menentukan biaya akhir yang ditanggung konsumen. Tidak ada cara lain yang lebih baik dalam meningkatkan kinerja sebuah organisasi kecuali dengan mengukur hasil pengeluaran modal terhadap janji dan harapan yang mendasari otorisasinya.

2.2.2 Pengaruh Kinerja Perusahaan terhadap Keunggulan Bersaing

Freddy Rangkuti (2005:15) mengemukakan bahwa terdapat hubungan positif yang sangat erat antara kinerja suatu bisnis dan keunggulan bersaing.

Artinya, semakin baik kinerja suatu perusahaan semakin kuat keunggulan bersaing perusahaan tersebut. Sebaliknya, semakin buruk kinerja suatu perusahaan semakin tipis keunggulan bersaing. Sebagai contoh, jika perusahaan menerapkan strategi harga yang lebih murah dibandingkan pesaing maka perusahaan tersebut mempunyai kemampuan keuangan yang baik. Hal ini berarti bahwa keunggulan bersaing merupakan faktor penting bagi suatu perusahaan untuk memenangkan persaingan.

Porter dalam Novianty Djafri (2016:48) menjelaskan definisi keunggulan bersaing sebagai berikut :

“Keunggulan bersaing adalah kinerja perusahaan yang dapat tampil di atas rata-rata. Upaya untuk menghasilkan kinerja organisasi diatas rata-rata tersebut, diperlukan keunggulan komitmen untuk selalu melakukan perbaikan secara terus menerus sehingga organisasi mampu menghasilkan produk atau jasa yang memiliki keistimewaan dibandingkan para pesaingnya. Dengan demikian organisasi diharapkan memiliki kemampuan bersaing secara dominan.”

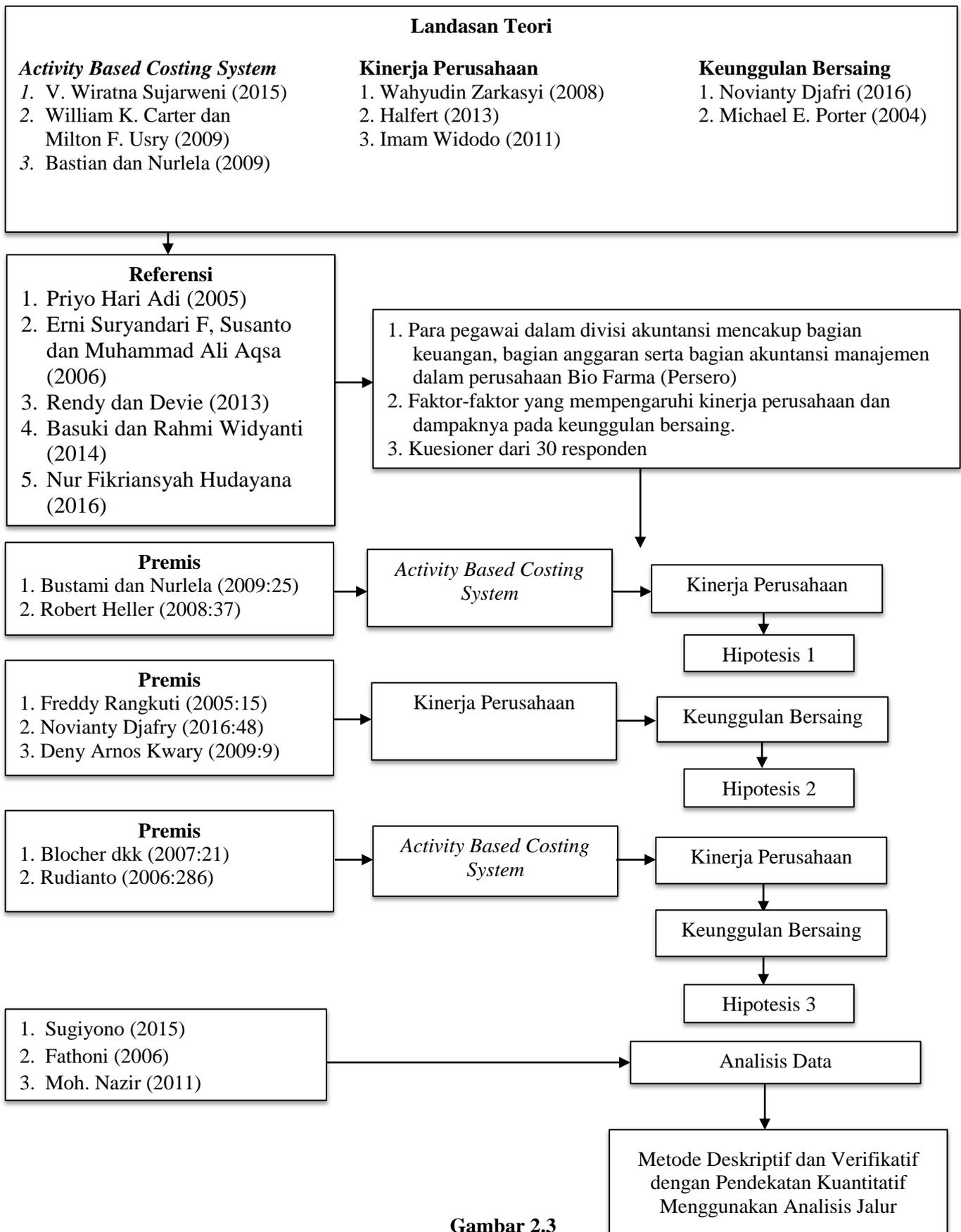
Akuntansi manajemen berdasarkan aktivitas banyak dikembangkan dan diimplementasikan oleh organisasi/perusahaan. Selain itu fokus akuntansi manajemen yang diperluas agar memungkinkan para manajer melayani kebutuhan pelanggan dengan lebih baik dan mengelola rantai nilai (*value chain*) perusahaan. Lebih jauh lagi, para manajer harus menekankan waktu, kualitas, dan efisiensi untuk mengamankan dan mempertahankan keunggulan bersaing. (Hansen dan Mowen dalam Deny Arnos Kwary, 2009:9)

2.2.3 Pengaruh *Activity Based Costing System* Terhadap Kinerja Perusahaan Dan Dampaknya Pada Keunggulan Bersaing

Menurut Blocher dkk (2007:21) sistem *activity based costing* digunakan untuk meningkatkan akurasi analisis biaya dengan memperbaiki cara penelusuran biaya ke produk atau pelanggan individu. Dalam proses menciptakan keunggulan kompetitif perlu dimana perusahaan melakukan kinerja dalam organisasinya dengan mengorganisasikan kembali fungsi-fungsi operasi dan manajemennya.

Jika perusahaan menghadapi persaingan yang sangat ketat dengan para pesaingnya dan penetapan harga jual akan sangat berpengaruh pada keunggulan bersaing maka penggunaan sistem *ABC* akan sangat diperlukan. Karena sistem *ABC* menghasilkan penetapan biaya produksi yang lebih akurat dibanding dengan sistem tradisional maka dapat menolong perusahaan dalam mengelola keunggulan kompetitif yang dimilikinya. Dengan kemampuan menentukan biaya produksi yang lebih akurat maka penentuan harga jual perjenis produk pun akan lebih tepat, sehingga perusahaan tidak salah menetapkan harga jual yang kompetitif untuk suatu jenis produk tertentu. Jika perusahaan memiliki diversitas produk yang sangat tinggi dalam hal volume, ukuran, dan kompleksitas produk maka penggunaan sistem *ABC* akan sangat bermanfaat. Terutama jika biaya untuk mengimplementasikannya lebih rendah dibanding dengan manfaatnya (Rudianto, 2006:286).

Sesuai dengan judul penelitian “Pengaruh *Activity Based Costing System* (*ABC System*) Terhadap Kinerja Perusahaan Dan Dampaknya Pada Keunggulan Bersaing” maka model kerangka pemikiran dapat digambarkan sebagai berikut :



2.3 Hipotesis Penelitian

Menurut Sugiyono (2015:64) hipotesis diartikan sebagai jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan bentuk kalimat pernyataan. Berdasarkan uraian diatas peneliti menentukan hipotesis sebagai berikut :

- H1 : Terdapat pengaruh *activity based costing system (abc system)* terhadap kinerja perusahaan
- H2 : Terdapat pengaruh kinerja perusahaan terhadap keunggulan bersaing
- H3 : Terdapat pengaruh *activity based costing system (abc system)* terhadap kinerja perusahaan dan dampaknya pada keunggulan bersaing