

**APLIKASI *ACTIVITY BASED COSTING* (ABC)  
DALAM ANALISIS *VALUE CHAIN* DAN KEUNGGULAN KOMPETITIF**

**I Ketut Sujana**

*Jurusan Akuntansi*

*Fakultas Ekonomi, Universitas Udayana, Denpasar*

**ABSTRAK**

Perusahaan dapat menggunakan sistem *Activity Based Costing* (ABC) untuk menganalisis aktivitas. Penerapan ABC merupakan inovasi yang salah satunya adalah untuk mengurangi aktivitas yang tidak memberikan nilai tambah, menambah nilai tambah kepada produk/jasa yang akan dihasilkan, dan mengeliminasi aktivitas-aktivitas yang tidak sesuai dengan keinginan pelanggan atau yang tidak menciptakan nilai tambah. ABC dapat mengidentifikasi aktivitas-aktivitas kunci, *cost driver*, dan cara-cara untuk memperbaiki proses sehingga dapat menurunkan biaya pada analisis *value chain*.

Analisis *value chain* merupakan alat analisis yang berguna untuk memahami aktivitas-aktivitas dan dapat memberikan informasi posisi perusahaan pada *value chain* yang membentuk nilai suatu produk atau jasa. Analisis *value chain* dapat diklasifikasikan menjadi analisis yang berhubungan dengan pihak luar perusahaan, yaitu hubungan dengan supplier (*supplier linkages*) dan hubungan dengan konsumen (*customer linkages*). Di samping itu, juga *value chain* internal perusahaan (*the company's internal value chain*). Analisis *value chain* membantu perusahaan dalam mengidentifikasi posisi perusahaan dan menganalisis aktivitas-aktivitas yang ada dalam rantai nilai serta mengurangi atau mengeliminasi aktivitas yang tidak menciptakan nilai tambah pada produk atau jasa. Selanjutnya perusahaan dapat menentukan strategi kompetitifnya, yaitu *low-cost* atau *differentiation*. Perusahaan juga harus menjaga dan meningkatkan hubungan baik yang saling memanfaatkan dengan pemasok dan memelihara hubungan baik dengan pelanggan, yang akhirnya diharapkan dapat meningkatkan daya saing produk. Di samping itu, perusahaan perlu mempertimbangkan menggunakan teknologi informasi karena membantu dalam memaksimalkan nilai produk atau jasa.

Kata kunci: *activity based costing, supplier linkages, customer linkages, the company's internal value chain, strategi kompetitif, low-cost, differentiation*

**THE IMPLEMENTATION OF *ACTIVITY BASED COSTING* (ABC)  
IN *VALUE CHAIN* ANALYSIS AND COMPETITIVE SUPERIORITY**

**ABSTRACT**

The company may apply *Activity Based Costing* (ABC) system to analyze activity. The application of ABC is an innovation, one of which is to minimize activities providing no additional value and add additional value to a product produced as well as to eliminate activities considered unnecessary with customer's demand or not creating additional value. ABC can identify key activities, *cost driver* and procedures to improve process so it can decrease cost on *value chain* analysis.

Value analysis is a valueable analytical tool to understand activities and provide information on company position in the value in the form of a product and service value. *Value chain* analysis can be classified into analysis related to outside parties such as *supplier linkages* and *customer linkages* and the company's *value chain* analysis. The *value chain* analysis helps the company to identify a company position and analyze activities in *value chain* and to reduce

or eliminate activities that are not create additional value of product and service. The company further can determine competitive strategy, namely, low cost or differentiation. The company must maintain and improve the relationship both with supplier and keep relation with customers, which is finally expected to be able to improve competitive power of he products. The company is necessasry to consider application of informative technology since it is necessasy to maximize product value.

Key words : Activity based costing, supplier linkages, customer linkages, the company's internal value chain, competitive strategy, low-cost, differentiation

## 1. PENDAHULUAN

Dalam era kompetisi global seperti sekarang ini telah terjadi pergolakan dalam setiap aktivitas bisnis jasa, perdagangan, dan industri. Hal ini mungkin disebabkan oleh dampak globalisasi, seperti pemberlakuan AFTA, NAFTA, Uni Eropa, dan WTO. Di samping itu, adanya kecenderungan lingkungan yang semakin berubah, yaitu teknologi maju dengan pesat, daur hidup produk semakin pendek, kerumitan produksi semakin meningkat, standar kualitas yang dibutuhkan oleh konsumen semakin meningkat, banyaknya dan diversifikasi produk meningkat.

Salah satu yang terpengaruh dengan adanya perubahan lingkungan tersebut adalah proses produksi, yaitu otomatisasi pabrikasi. Dengan penerapan teknologi ini, maka proporsi biaya *overhead* dalam elemen harga pokok produksi akan menempati porsi yang lebih besar sehingga diperlukan kalkulasi dan pembebanannya kepada harga pokok produk sesuai dengan proporsi aktivitas yang dikonsumsi. Dalam sistem kalkulasi biaya tradisional biaya *overhead* dialokasikan secara *arbitrer* kepada harga pokok produk. Hal ini akan menghasilkan harga pokok produk yang tidak akurat atau terjadinya distorsi penentuan harga pokok produk per unit sehingga tidak bisa diandalkan dalam mengukur efisiensi dan produktivitas.

Penentuan harga pokok per unit yang lebih akurat penting bagi manajemen sebagai dasar untuk pembuatan keputusan. Manajemen dapat dipermudah dalam membuat berbagai keputusan, antara lain (1) menentukan harga jual, (2) mempertimbangkan menolak atau menerima suatu pesanan, (3) memantau realisasi biaya, (4) menghitung labarugi tiap

pesanan, dan (5) menentukan harga pokok persediaan produk jadi dan produk dalam proses yang akan disajikan di neraca (Daljono, 2004). Agar tidak terjadi distorsi penentuan harga pokok per unit, banyak perusahaan yang mengadopsi penggunaan sistem penentuan harga pokok (*costing*) berbasis aktivitas (ABC) dengan harapan manajemen melakukan analisis profitabilitas, mendorong perbaikan proses, mengembangkan ukuran kinerja yang lebih inovatif, dan dapat berpartisipasi dalam perencanaan strategis (Moh. Syafruddin, 1999).

Informasi manajemen biaya merupakan informasi yang dibutuhkan untuk mengelola secara efektif perusahaan atau organisasi nonprofit, baik berupa informasi keuangan tentang biaya dan pendapatan maupun informasi nonkeuangan yang relevan, yaitu produktivitas, kualitas, dan faktor kunci sukses lainnya untuk perusahaan. Informasi ini sebagai salah satu informasi penting bagi manajemen dalam melaksanakan fungsinya, yaitu pembuatan keputusan yang bersifat strategis untuk pengembangan posisi kompetitif sehingga keunggulan kompetitif dapat menyebabkan kesuksesan yang berkesinambungan. Fungsi manajemen biaya adalah memberikan informasi yang berguna bagi manajer dalam pembuatan keputusan strategis dan meningkatkan efisiensi dan efektivitas perusahaan.

Salah satu alat analisis manajemen biaya yang dapat digunakan untuk memberikan informasi guna membuat keputusan strategis dalam menghadapi persaingan bisnis adalah analisis *value chain*. Poster dalam John K. Shank dan Vijay Govindarajan (2000) mengungkapkan bahwa keputusan untuk menentukan

strategi kompetitif yang dapat diaplikasikan adalah salah satu dari dua strategi, yaitu (1) strategi biaya rendah (*a low-cost strategy*) atau (2) strategi diferensiasi (*a differentiation strategy*).

Penekanan strategi biaya rendah atau strategi diferensiasi adalah berbeda. Strategi biaya rendah penekanannya pada harga jual yang lebih rendah dibandingkan dengan kompetitor untuk menarik konsumen atau memberikan nilai yang sama atau lebih baik kepada pelanggan dengan biaya yang lebih rendah dibandingkan pesaing. John K. Shank dan Vijay Govindarajan (2000) mengungkapkan bahwa strategi biaya rendah dilakukan dengan cara kepemimpinan biaya atau keunggulan pada biaya (*cost leadership*) dengan beberapa pendekatan, yaitu ekonomis dalam skala produksi (*economies of scale in production*); pengalaman (*experience curve effects*); pengendalian biaya (*tight cost control*); dan meminimumkan biaya dalam biaya tertentu, seperti penelitian dan pengembangan, pelayanan, tenaga penjualan, dan advertensi (*cost minimization in such areas as research and development, service, sales force, or advertising*).

Strategi diferensiasi berusaha keras untuk meningkatkan nilai pelanggan dengan meningkatkan apa yang diterima pelanggan. Penekanannya perusahaan mempunyai keunggulan diferensiasi. Perusahaan menciptakan sesuatu di mana konsumen disugahi sesuatu yang dirasakan unik. Keunggulan bersaing diciptakan dengan memberikan sesuatu kepada pelanggan yang tidak diberikan oleh para pesaing. Misalnya perbedaan dalam bentuk beberapa atribut, baik berwujud maupun tidak berwujud dari produk, perbedaan bersifat fungsional, estetika, atau gaya bahasanya. Produk yang bersifat unik ini dapat dicapai melalui beberapa cara, yaitu loyalitas merek (*brand loyalty*); pelayanan yang istimewa kepada konsumen (*superior customer service*); jaringan dealer (*dealer network*); desain dan ciri-ciri produk (*product design and product features*); atau teknologi (*technology*). Adapun strategi yang diambil oleh perusahaan, apakah strategi biaya rendah atau strategi

diferensiasi, kesuksesannya sangat tergantung pada kemampuan perusahaan tersebut untuk mengelola *value chain* yang dimilikinya.

Demi keunggulan kompetitif, dengan perilaku para konsumen yang makin berkembang, seperti menghendaki produk-produk yang lebih beraneka ragam dengan mutu serta pelayanan serba prima dan harga yang terjangkau dalam era globalisasi ini harus ditanggapi dengan meniadakan ketidakekonomisan (*diseconomies*) yang terjadi yang cenderung menghambat kelancaran arus proses penciptaan nilai tambah dari para pemasok sampai ke para konsumen sepanjang *value chain*. Untuk itu, perlu diidentifikasi dan ditiadakan biaya yang diakibatkan dari aktivitas-aktivitas yang tidak memberikan nilai tambah sepanjang *value chain*.

Artikel ini bertujuan mengungkapkan peranan biaya berdasarkan aktivitas (ABC) dalam analisis *value chain* untuk meningkatkan keunggulan kompetitif. Pembahasan ini meliputi sistem ABC; pengertian *value chain* mencakup *supplier linkages*, *customer linkages*, dan *the company's internal value chain*; peranan ABC dalam analisis *value chain* untuk meningkatkan keunggulan kompetitif serta beberapa hasil penelitian; dan simpulan

## 2. SISTEM ABC

Suatu sistem akuntansi yang memfokuskan pada aktivitas dalam perhitungan harga pokok produk. Biaya (sumber daya) ditelusuri ke aktivitas dan aktivitas ditelusuri ke produk berdasarkan pemakaian aktivitas dari setiap produk. ABC terkenal juga dengan *transaction costing* (pembebanan harga pokok produk berdasarkan transaksi) (Daljono, 2004).

Penerapan sistem ABC banyak memberikan manfaat. Menurut Adji Suratman (1999) manfaat penerapan sistem ABC, yaitu (1) penerapan ABC akan menghasilkan langkah-langkah yang lebih kompetitif sehingga dapat meningkatkan kualitas produk/jasa sambil mengurangi biaya *overhead*; (2) penerapan ABC akan membawa manajemen kepada suatu posisi di mana manajemen dapat melakukan penawaran yang lebih kompetitif dan wajar;

(3) penerapan ABC akan membantu pembuatan keputusan apakah memproduksi atau justru membeli produk/jasa; (4) penerapan ABC dalam operasi yang bervolume rendah manajemen dapat melakukan analisis biaya yang lebih akurat agar mencapai titik impas; dan (5) penerapan ABC akan membantu manajemen dalam merekayasa kembali (*re-engineer*) suatu proses manufaktur agar lebih efisien dan berkualitas. Robin Cooper dan Robert S. Kaplan (1991) dalam Supriyono (2002) mengungkapkan bahwa manfaat yang dihasilkan oleh sistem ABC adalah sebagai berikut. (1) Memperbaiki mutu pembuatan keputusan. Dengan informasi biaya produk yang lebih teliti, kemungkinan manajemen melakukan pembuatan keputusan yang salah dapat dikurangi. Informasi biaya produk yang lebih teliti sangat penting artinya bagi manajemen jika perusahaan menghadapi persaingan sangat tajam. (2) Memungkinkan manajemen melakukan perbaikan terus-menerus terhadap kegiatan untuk mengurangi biaya *overhead*. Sistem ABC mengidentifikasi biaya *overhead* dengan aktivitas yang menimbulkan biaya tersebut. Informasi biaya yang dihasilkannya dapat digunakan oleh manajemen untuk memantau secara terus-menerus berbagai kegiatan yang digunakan oleh perusahaan untuk menghasilkan produk dan melayani konsumen. Perbaikan berbagai aktivitas (kegiatan) untuk menghasilkan produk dan penghilangan aktivitas yang tidak menambah nilai dan. (3) Memberikan kemudahan dalam penentuan biaya relevan untuk keputusan yang lebih luas.

Biaya berbasis aktivitas adalah suatu sistem perencanaan biaya yang menekankan pada suatu proses perbaikan. ABC itu sendiri berawal dari suatu keyakinan bahwa di mana ada proses produksi di situ ada aktivitas. ABC mampu mengidentifikasi apakah suatu aktivitas bernilai tambah atau tidak sehingga aktivitas yang tidak bernilai tambah dapat dieliminasi. Dengan demikian, keseluruhan waktu yang diperlukan bagi proses pembuatan produk (*throughput time*) dibentuk oleh dua jenis aktivitas (kegiatan),

yaitu aktivitas yang mendatangkan nilai tambah, seperti aktivitas-aktivitas yang dilakukan pada proses produksi (*processing time*) dan aktivitas yang tidak mendatangkan nilai tambah atau waktu yang tidak bernilai tambah (*non value added time*), yaitu waktu yang terus berjalan tanpa proses manufaktur. Waktu yang tidak bernilai tambah terdiri atas waktu pindah (*move time*), waktu inspeksi (*inspection time*), dan waktu tunggu (*wait time*). Waktu pindah adalah waktu yang digunakan untuk memindahkan produk dari suatu operasi/departemen ke operasi/departemen lain. Waktu inspeksi adalah waktu yang digunakan untuk menemukan produk yang rusak atau mengerjakan ulang unit yang rusak.

Waktu tunggu adalah waktu yang dihabiskan suatu produk karena menunggu untuk dikerjakan ketika sampai pada operasi/departemen berikutnya.

Waktu yang tidak bernilai tambah tersebut adalah waktu pemborosan (*waste time*) yang harus diperkecil atau dihilangkan. Caranya adalah dengan mengidentifikasi dan mengeliminasi aktivitas-aktivitas yang tidak bernilai tambah. Cara yang dapat ditempuh adalah dengan melakukan restrukturisasi proses manufaktur, melakukan penataan kembali fasilitas-fasilitas yang ada, dan sebagainya. Eka Ardhani Sisdyani (1996) mengungkapkan bahwa biaya aktivitas/kegiatan yang tidak mendatangkan nilai tambah dapat dihilangkan atau dikurangi dengan beberapa cara, seperti (1) kegiatan inspeksi dapat dihilangkan dengan mengembangkan *total quality control* dan *zero defect manufacturing*, *movement time* dapat dikurangi dengan mengembangkan *cellular manufacturing*, dan *waiting-storage time* dapat dikurangi dengan mengembangkan sistem persediaan *just-in time* (JIT); (2) memilih alternatif-alternatif kegiatan yang membutuhkan biaya terendah; (3) mengurangi waktu dan sumber daya yang dikonsumsi oleh suatu kegiatan; dan (4) meningkatkan efisiensi kegiatan yang mendatangkan nilai tambah ke tingkat skala ekonomi tanpa diikuti oleh kenaikan total biaya kegiatan tersebut

sehingga biaya per unit kegiatan yang dibebankan kepada produk akan menurun.

### 3. ANALISIS VALUE CHAIN

Analisis *value chain* merupakan alat untuk memahami rantai nilai yang membentuk suatu produk. Analisis ini merupakan total *value chain* dari suatu produk mulai dari desain produk sampai dengan pemanufakturan produk, bahkan jasa setelah penjualan. Analisis *value chain* merupakan alat analisis strategis yang digunakan untuk memahami secara lebih baik keunggulan kompetitif, mengidentifikasi di mana *value* pelanggan dapat ditingkatkan atau penurunan biaya, dan memahami secara lebih baik hubungan perusahaan dengan pemasok/*supplier*, pelanggan, dan perusahaan lain dalam industri (Blocher/Chen/Lin, 1999 diterjemahkan oleh A. Susty Ambarriani, 2000). Hansen & Mowen (1997). alih bahasa Acella A. Hermawan (2000) mengungkapkan bahwa analisis *value chain* adalah upaya mengidentifikasi dan menjelaskan hubungan internal dan eksternal dengan tujuan untuk mengetahui kekuatan posisi strategis perusahaan. Lebih lanjut Shank dan Govindarajan mengungkapkan bahwa *value chain framework* adalah sebuah metode untuk menjabarkan rantai jaringan yang dimiliki perusahaan dari bahan baku sampai dengan konsumen pengguna akhir ke dalam aktivitas relevan yang bersifat strategis untuk memahami perilaku biaya dan berbagai sumber yang berbeda. Untuk dapat mencapai keuntungan yang bersifat kompetitif secara berkelanjutan perusahaan harus memahami keseluruhan *value delivery system*. Oleh karena itu, secara keseluruhan analisis *value chain* merupakan alat analisis untuk memahami dan mengidentifikasi rantai nilai suatu produk yang mulai dari pemasok, manufaktur, pemasaran, serta penanganan purnajual ke dalam aktivitas relevan yang bersifat strategis. Di samping itu, untuk memahami perilaku biaya dan berbagai sumber yang berbeda untuk mengetahui kekuatan posisi perusahaan dalam rangka mencapai keunggulan kompetitif.

Aktivitas-aktivitas mulai dari tahap pemasok, manufaktur, dan konsumen terjadi secara terpisah, namun aktivitas tersebut mempunyai suatu hubungan, yaitu pembentukan nilai pada produk. Aktivitas itu tidak independen, tetapi interdependen sehingga perlu dijaga hubungannya dalam rangka untuk memaksimalkan nilai produk yang dihasilkan. Perusahaan harus mengidentifikasi posisi perusahaan pada *value chain* tersebut untuk memahami karakteristik industri dan saingan yang ada.

Konsep *value chain* berbeda dengan konsep *value added*. Konsep *value added* merupakan analisis nilai tambah yang dimulai dari saat pembelian bahan baku sampai dengan produk jadi, yang penekanannya pada penambahan nilai produk selama proses di dalam perusahaan. John K. Shank dan Vijay Govindarajan mengatakan bahwa dari sudut pandang perspektif strategis konsep *value added* memiliki dua kelemahan, yaitu (1) terlalu lambat dimulai (*It start too late*) dan (2) terlalu cepat diakhiri (*It stops too soon*).

Analisis *value added* mengakibatkan kerugian bagi perusahaan karena analisisnya terlalu lambat dimulai, yaitu analisisnya baru dimulai saat bahan baku dibeli dari pemasok dan tidak memperhatikan saat pembentukan nilai yang terjadi pada aktivitas yang dilakukan pemasok bahan baku sehingga perusahaan dapat kehilangan kesempatan untuk memanfaatkan hubungan dengan pemasok. *Value added* terlalu cepat diakhiri karena *value added* menghentikan analisis biaya pada saat penjualan serta penanganan setelah itu. Akibatnya, perusahaan dapat kehilangan semua peluang untuk memanfaatkan keterkaitan dengan pelanggan perusahaan.

Analisis *value chain* menghubungkan perusahaan dengan para pemasok dan para konsumennya. Konsep *value chain* lebih luas dibandingkan dengan *value added* karena analisis *value chain* merupakan analisis aktivitas-aktivitas yang menghasilkan nilai, baik yang berasal dari dalam perusahaan maupun dari luar perusahaan.

### 3.1 Hubungan Pemasok (*Supplier*

#### *Linkages*)

Hubungan antara perusahaan dengan pemasoknya akan memberikan manfaat bagi perusahaan dalam hal peningkatan kualitas bahan baku, waktu pengantaran bahan baku lebih tepat atau lebih memungkinkan mengaplikasikan teknik *just in time*, dan dapat menghemat biaya. Menjaga hubungan yang saling menguntungkan antara perusahaan dengan pemasok merupakan hal yang penting bagi perusahaan karena dapat memberikan peluang untuk meningkatkan keunggulan kompetitif perusahaan, baik dalam hal pengurangan biaya maupun atau peningkatan kualitas.

### 3.2 Hubungan Konsumen (*Customer*

#### *Linkages*)

Hubungan perusahaan dengan konsumen akan memberikan manfaat bagi perusahaan dalam loyalitas konsumen terhadap produk perusahaan. Untuk memanfaatkan peluang tersebut, maka hubungan tersebut harus dipelihara dengan baik dan saling memanfaatkan (saling menguntungkan) satu sama lain. Pemanfaatan hubungan dengan konsumen merupakan ide kunci dalam *life-cycle costing*, yang menyatakan bahwa seluruh biaya pengadaan produk harus ikut diperhitungkan sebagai biaya produk. *Life-cycle costing* secara eksplisit menyatakan bahwa ada hubungan antara biaya yang telah dikeluarkan oleh konsumen untuk mendapatkan sebuah produk dengan total biaya yang dikeluarkan selama umur produk. *Life-cycle costing* juga memandang bahwa dalam konsep *value chain* hubungan konsumen mempunyai peranan penting dalam meningkatkan laba.

### 3.3 *Value Chain Internal Perusahaan*

#### *(The Company's Internal Value Chain)*

*Value chain internal* perusahaan merupakan penyusunan seluruh aktivitas penciptaan nilai yang ada di dalam perusahaan tertentu. *Value chain* ini terdiri atas seluruh aktivitas, baik yang bersifat fisik maupun teknologi yang ada di dalam perusahaan yang dapat menambah nilai

produk. Hal penting untuk menganalisis *value chain internal* perusahaan adalah dengan memahami setiap aktivitas dalam perusahaan yang dilakukan untuk menciptakan keunggulan kompetitif. Kemudian mengelola aktivitas-aktivitas itu lebih baik daripada perusahaan-perusahaan lain yang ada dalam industri tersebut.

*Value chain internal* perusahaan dapat dicapai dengan beberapa langkah. Menurut Josep G. Donelan dan Edward A. Kaplan langkah-langkah yang diterapkan dalam pencapaian *value chain internal* perusahaan, yaitu (1) mengidentifikasi aktivitas-aktivitas *value chain*; (2) menentukan aktivitas *value chain* yang mana paling strategis; (3) menelusuri biaya-biaya setiap aktivitas *value chain*; (4) menggunakan informasi biaya aktivitas untuk mengelola setiap aktivitas *value chain* secara lebih baik daripada perusahaan lain dalam industri tersebut.

Perkembangan teknologi (teknologi informasi) akan membawa pengaruh terhadap kekuatan-kekuatan yang mendorong perbaikan dalam teknologi produk dan proses. Monger dalam Wahjudi Prakarsa (1995) menyatakan bahwa perkembangan teknologi telah membawa tiga dampak utama yang berpengaruh terhadap struktur organisasi dan struktur industri, yaitu (1) otomatisasi, (2) disintermediasi, dan (3) integrasi. Motivasi otomatisasi lambat laun telah beralih dari substitusi tenaga kerja langsung ke pengurangan fungsi dan waktu yang tidak menciptakan nilai tambah dalam rangka untuk memenuhi tuntutan para pelanggan. Disintermediasi dimaksudkan untuk meniadakan proses antara, seperti pembagian kerja. Melalui jalan pintas, aktivitas yang tidak bernilai tambah dapat dihindarkan sehingga mempercepat *throughput time*. Integrasi digunakan dalam berbagai konteks, misalnya integrasi sarana, integrasi *input*, integrasi proses, integrasi *output*, dan integrasi komunikasi. Penggunaan teknologi berarti berperan untuk meningkatkan produktivitas, efektivitas, dan efisiensi dari pemasok sampai dengan konsumen sepanjang *value chain*.

#### 4. PERANAN ABC DALAM ANALISIS VALUE CHAIN UNTUK MENINGKATKAN KEUNGGULAN KOMPETITIF

Supaya perusahaan/organisasi bisa unggul dalam persaingan yang sangat ketat dengan lingkungan yang selalu berubah dan adanya perilaku konsumen yang semakin cerewet dan rewel, maka perusahaan perlu mengantisipasi, menanggapi, dan mengurangi atau mengeliminasi hal-hal yang menyebabkan ketidakekonomisan yang terjadi dalam perusahaan. Sebagian besar perusahaan akan berusaha untuk bisa bertahan, bahkan berkembang dalam bisnisnya sehingga yang menjadi andalan adalah keunggulan bersaing. Perusahaan pada umumnya mampu memperoleh keunggulan persaingan jika posisi yang dimiliki mampu memberi kekuatan yang menonjol di atas kekuatan pesaing dan kemampuannya untuk mengembangkan *image* produk perusahaan terhadap pelanggan (*product positioning*). Untuk mencapai hal itu perusahaan akan menerapkan strategi bersaing. Menurut Hax dan Majluf (1995) dalam Triyono Budiwibowo dan Arfan Ikhsan (2003) strategi yang diterapkan agar bisa tetap bertahan adalah strategi yang disesuaikan dengan *core competencies* yang dimiliki perusahaan.

Menurut Porter, yang telah diungkap di atas terdapat dua bentuk strategi dasar atau strategi generik yang dapat digunakan perusahaan dalam bersaing, yaitu *cost leadership* dan *differentiation*. Tiap-tiap strategi tersebut dijadikan dasar bagi perusahaan untuk mempertahankan keunggulan kompetitif dan mendefinisikan potensi-potensi yang dapat dikembangkan dalam organisasi. Kesuksesan penerapan tiap-tiap strategi dipengaruhi oleh sumber daya, keterampilan, desain organisasi, dan sistem kontrol yang dimiliki oleh perusahaan.

*Strategi cost leadership* berusaha untuk meningkatkan pangsa pasar dengan menekankan *low cost* dibandingkan dengan pesaing. Secara umum *strategi low cost leadership* sangat baik untuk perusahaan yang lebih besar yang mampu mengambil keuntungan dari skala ekonomi, akses yang

lebih besar terhadap sumber daya dan *overhead* yang lebih rendah, dapat menghasilkan biaya per unit yang lebih rendah secara keseluruhan. Sebaliknya, dalam *strategi differentiation* perusahaan mencapai keunggulan bersaing melalui pemberian produk atau jasa yang menawarkan kualitas yang unik yang diinginkan oleh konsumen. Perusahaan yang mengadopsi *strategi differentiation* biasanya memiliki target pembeli yang tidak sensitif terhadap harga tinggi dan perusahaan tersebut sering mempunyai pangsa pasar yang rendah secara relatif. *Strategi differentiation* yang berhasil *backed up* dengan banyak aktivitas yang berbiaya tinggi, seperti yang ekstensif, desain produk dan pengeluaran pemasaran (Miller dan Friesen, 1986 dalam Triyono Budiwibowo dan Arfan Ikhsan, 2003).

Analisis *value chain* merupakan salah satu alat analisis manajemen biaya yang dapat digunakan untuk memberikan informasi guna membuat keputusan strategis dalam menghadapi persaingan bisnis. Analisis *value chain* merupakan analisis aktivitas-aktivitas yang relevan sepanjang rantai nilai (*value chain*) yang membentuk suatu produk, yang meliputi proses pengadaan, penyimpanan, penggunaan, transformasi dan disposisi sumber daya, mulai dari aktivitas pemasok *value chain* sampai dengan konsumen *value chain* yang dapat meningkatkan nilai bagi konsumen dan pemegang saham. Perusahaan harus mampu mengenali posisinya pada *value chain* yang membentuk suatu produk atau jasa tersebut. Nilai bagi konsumen berarti perusahaan harus memberikan harga yang lebih rendah dengan kualitas yang sama atau memberikan kualitas yang lebih tinggi dengan harga yang sama jika dibandingkan dengan pesaing. Sebaliknya, nilai yang diterima oleh pemegang saham adalah adanya peningkatan nilai saham (Mas'ud Machfoedz, 2004).

Untuk dapat meningkatkan nilai bagi konsumen dan pemegang saham atau perusahaan, maka biaya-biaya yang dibebankan dalam nilai produk yang berasal dari aktivitas-aktivitas yang tidak menciptakan nilai tambah harus dikurangi

atau dieliminasi. Dengan menerapkan sistem ABC merupakan inovasi yang salah satunya adalah untuk mengurangi sebanyak mungkin aktivitas yang tidak memberikan nilai tambah kepada produk yang akan dihasilkan dan menambah aktivitas yang dapat memberi nilai tambah kepada produk. Wahjudi Prakarsa (1995) mengatakan bahwa melalui sistem ABC perusahaan dapat mengidentifikasi aktivitas-aktivitas yang tidak sesuai dengan keinginan pelanggan atau yang tidak menciptakan nilai tambah.

Aktivitas mempunyai nilai tambah jika aktivitas menghasilkan perubahan bentuk/kondisi, sedangkan perubahan tersebut tidak terjadi pada aktivitas sebelumnya dan aktivitas tersebut memungkinkan dilakukannya aktivitas yang lain. Menurut Supriyono (2002) aktivitas tidak bernilai tambah adalah aktivitas-aktivitas yang tidak perlu atau aktivitas-aktivitas yang perlu, namun tidak efisien dan dapat diperbaiki. Jika aktivitas tidak bernilai tambah dilaksanakan, akan berakibat menambah biaya yang tidak perlu dan merintangai kinerja, sehingga menimbulkan biaya tidak bernilai tambah. Biaya tidak bernilai tambah adalah biaya yang disebabkan oleh aktivitas-aktivitas yang tidak bernilai tambah. Biaya tidak bernilai tambah dapat diartikan sebagai biaya atas aktivitas-aktivitas yang dapat dieliminasi tanpa menimbulkan kesan buruk dari para pelanggan mengenai kinerja, fungsi, atau ukuran mutu lainnya suatu produk.

Analisis aktivitas dapat menurunkan biaya dengan cara peniadaan aktivitas, pemilihan aktivitas, pengurangan aktivitas, dan penggunaan aktivitas secara bersama. Horngren Charles T. dan George Foster (1991) dalam Supriyono (2002) mengungkapkan bahwa dalam kegiatan manufaktur ada lima aktivitas utama sering merupakan pemborosan dan tidak perlu, yaitu penjadwalan, pemindahan, penungguan, inspeksi, dan penyimpanan. Biaya dari aktivitas yang tidak menciptakan nilai tambah harus dikurangi atau dieliminasi. Lebih lanjut Horngren Charles T. dan George Foster mengungkapkan bahwa mengurangi biaya dapat dilakukan

dengan empat cara, yaitu (1) mengeliminasi, (2) menyeleksi, (3) mengurangi, dan (4) membagi aktivitas. Eliminasi aktivitas, aktivitas yang gagal untuk menambah nilai harus diidentifikasi dan diukur untuk mengeliminasi aktivitas-aktivitas tersebut dalam perusahaan/organisasi. Contoh inspeksi komponen. Pemakaian komponen yang jelek dapat mengakibatkan produk final yang dihasilkan jelek. Aktivitas inspeksi hanya diperlukan karena kinerja mutu para pemasok jelek. Dengan demikian, perlu diadakan pemilihan pemasok komponen yang bermutu atau sanggup untuk memperbaiki kinerja mutunya. Contoh seleksi aktivitas, yaitu strategi rancangan produk. Jika semua strategi rancangan produk tersebut hasilnya sama, maka strategi yang dipilih adalah yang berbiaya terendah. Contoh pengurangan aktivitas berupa mengurangi waktu dan sumber-sumber yang diperlukan oleh aktivitas adalah aktivitas setup. Dan pembagian aktivitas dapat meningkatkan efisiensi aktivitas yang diperlukan dengan cara menggunakan ekonomi skala.

Keunggulan dalam hal biaya (*cost leadership*) merupakan salah satu strategi bisnis untuk mencapai keunggulan kompetitif. ABC merupakan hal yang sangat penting untuk mencapai strategi ini karena ABC mengidentifikasi aktivitas-aktivitas kunci, *cost driver*, dan cara-cara untuk memperbaiki proses sehingga dapat menurunkan biaya. ABC dapat membantu manajer dalam hal mengidentifikasi peluang-peluang dalam memperbaiki nilai (*value*) dan dapat mengidentifikasi perubahan aktivitas dan komponen yang mempengaruhi pemasok (*supplier*) dan konsumen (*customer*) dalam rantai nilai (*value chain*). Di samping itu, ABC juga dapat mengidentifikasi dan mengeliminasi aktivitas yang tidak bernilai tambah.

Setelah memahami posisinya dalam rantai nilai (*value chain*) produk, maka perusahaan menentukan strategi kompetitif untuk bersaing. Strategi kompetitif berupa *low cost* atau diferensiasi.

Beberapa hasil penelitian tentang pengaruh strategi kompetitif terhadap hubungan antara komitmen organisasi

kepada karyawan dalam hubungannya dengan kinerja perusahaan adalah sebagai berikut. Hasil penelitian Wahyuningsih (2002) dalam Triyono Budiwibowo dan Arfan Ikhsan (2003) menemukan bahwa perusahaan yang menggunakan strategi *cost leadership* berpengaruh positif dan signifikan pada kinerja, sedangkan untuk strategi *diferrentiation* ditemukan tidak signifikan terhadap kinerja. Triyono Budiwibowo dan Arfan Ikhsan (2003) mengungkapkan bahwa hubungan komitmen organisasi kepada karyawannya terhadap motivasi kerja pada strategi *cost leadership*, menunjukkan hubungan positif dan signifikan. Di samping itu, dengan penerapan strategi diferensiasi hubungan komitmen organisasi kepada karyawannya terhadap motivasi kerja berdampak positif dan signifikan.

## 5. SIMPULAN

Perusahaan dapat menggunakan sistem ABC untuk menganalisis aktivitas. Penerapan sistem ABC merupakan inovasi yang salah satunya adalah untuk mengurangi sebanyak mungkin aktivitas yang tidak memberikan nilai tambah kepada produk/jasa yang akan dihasilkan, menambah aktivitas yang dapat memberi nilai tambah kepada produk/jasa, serta perusahaan dapat mengidentifikasi dan mengeliminasi aktivitas-aktivitas yang tidak sesuai dengan keinginan pelanggan atau yang tidak menciptakan nilai tambah. ABC dapat mengidentifikasi aktivitas-aktivitas kunci, *cost driver* dan cara-cara untuk memperbaiki proses sehingga dapat menurunkan biaya. Di samping itu, ABC dapat membantu manajer dalam hal mengidentifikasi peluang-peluang dalam memperbaiki nilai (*value*) di dalam perusahaan (*the company's internal*), mengidentifikasi perubahan aktivitas yang mempengaruhi pemasok (*supplier*) dan konsumen (*customer*) pada *value chain*.

Analisis *value chain* merupakan alat analisis yang berguna untuk memahami aktivitas-aktivitas yang membentuk nilai pada produk dan dapat memberikan informasi posisi perusahaan pada *value chain*. Pembentukan nilai suatu produk dimulai pada saat penanganan dan

pengadaan bahan baku dari pemasok, proses produksi, penjualan suatu produk, sampai dengan penanganan purnajual.

Perusahaan harus mampu mengidentifikasi posisinya pada *value chain*. Selanjutnya perusahaan menentukan strategi kompetitifnya, yaitu *low-cost strategy* atau *differentiation strategy*. Perusahaan juga harus menjaga dan meningkatkan hubungan baik yang saling memanfaatkan dengan pemasok dan memelihara hubungan baik dengan pelanggan, yang akhirnya diharapkan dapat meningkatkan daya saing produk. Di samping itu, perusahaan perlu mempertimbangkan menggunakan teknologi informasi karena membantu dalam memaksimalkan nilai produk.

## DAFTAR PUSTAKA

- Adji Suratman.1999. *Akuntansi Manajemen, Menciptakan SDM yang Berkualitas*. Cetakan pertama. Jakarta: Penerbit PT. Sumisa
- Blocher/Chen/Lin, 1999. Diterjemahkan oleh A. Susty Ambarriani, 2000. *Manajemen Biaya*. Jilid 1. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Daljono. 2004. *Akuntansi Biaya Penentuan Harga Pokok & Pengendalian*. Edisi 2. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Eka Ardhani Sisdyani. 1996. "Teknik-Teknik Akuntansi Manajemen dalam Lingkungan Dunia Usaha yang Senantiasa Berkembang". *Buletin Studi Ekonomi*. Volume I. Nomor 3 Tahun 1996.
- Hansen & Mowen. 2000. *Cost Management, Accounting and Control*. 3 Edition. Thomson Learning: South-Western College Publishing.
- John K. Shank dan Vijay Govindarajan. *Strategic Cost Management and the Value Chain*. James M. Reeve:2000, Reading And Issues In Cost Management. Second Edition. Thomson Learning: South-Western College Publishing.
- , 1993. *Strategic Cost Management, The New Tool For Competitive Advantage*, The Free Press, A Division of Macmillan, Inc. 866 Third Avenue, New York, N.Y. 10022.

- Josep G. Donelan dan Edward A. Kaplan. Value Chain Analysis: A Strategic Approach To Cost Management. James M. Reeve:2000. Reading And Issues In Cost Management. Second Edition. Thomson Learning: South-Western College Publishing
- Mas'ud Machfoedz. 2004. "Perubahan Peran Akuntan Manajemen". *Media Akuntansi* 38/Maret/Tahun XI/2004.
- Moh. Syafruddin.1999. "Peran Akuntan Manajemen pada Era Pasca Orde Baru". *Media Akuntansi*. No. 35/Th.VI/Juni 1999.
- Supriyono. 2002. *Akuntansi Biaya dan Akuntansi Manajemen untuk Teknologi Maju dan Globalisasi*. Edisi 2.Yogyakarta: BPFE.
- Triyono Budiwibowo dan Arfan Ikhsan. 2003. "Pengaruh Strategik Komperatif, Motivasi dan Budaya Kerja terhadap Hubungan Antara Komitmen Organisasi kepada Karyawan dengan Kinerja Preusan". Simposium Nasional Akuntansi VI, Membangun Citra Akuntan Melalui Peningkatan Kualitas Pengetahuan, Pendidikan dan Etika Profesi, Surabaya, IAI Kompartemen Akuntan Pendidik.
- Wahjudi Prakarsa. 1995. "SIM Sebagai Pendukung dan Penentu Keunggulan Strategi Organisasi". *Media Akuntansi*. No. 05/THN II/1995.