

# Peranan Informasi Kos dalam Keputusan Manajemen dan Perubahan Lingkungan Manufaktur di Indonesia

Andan Yunianto

*e-mail: andan\_yunianto@yahoo.com*

Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

## **ABSTRACT**

*In theory, the use of management information for business decision boarding. Management decisions include decisions on new product launches, product selling prices, make or buy a product, and product retirement. in this regard, this study aims to determine the extent to which management uses boarding information products in support of its decision. Information about boarding role in decision-making are important information in the development of appropriate methods to calculate kos product. The method can be used is the conventional method and the method of Activity-Based Costing (ABC). The use of a calculation method kos product is inseparable from the corporate environment. Therefore, the second and third goals of this study was to determine the extent to which the changes occurred in the Indonesian manufacturing environment and the calculation method boarding what products are in accordance with the conditions of the manufacturing environment. This study uses primary data collected through questionnaires in early 1999. The questionnaire was sent to the finance manager of a manufacturing company that is contained in the book *Top Companies & Big Groups in Indonesia 6th edition 1996-1997* published by PT Kompas. Of the amount of existing manufacturing companies taken at random sample of 250 companies as respondents and only 60 can be used as a sample for further processing as a basis for analysis. Data analysis is done by comparing visually without statistical test through to the number of respondents were grouped into three categories of answers.*

**Keywords:** *Product Cost, Overhead Factory Cost, Conventional Methods, Activity-Based Costing.*

## **ABSTRAK**

Dalam teori, manajemen menggunakan informasi kos untuk pengambilan keputusan bisnis. Keputusan Manajemen tersebut antara lain keputusan dalam peluncuran produk baru, harga jual produk,

membuat atau membeli suatu produk, dan penghentian produk. berkaitan dengan hal tersebut, penelitian ini bertujuan untuk mengetahui sejauh mana manajemen menggunakan informasi kos produk dalam mendukung keputusannya. Informasi tentang peranan kos dalam pengambilan keputusan merupakan informasi yang penting dalam pengembangan metode yang tepat untuk menghitung kos produk. Metode yang dapat digunakan adalah metode Konvensional dan metode Activity-Based Costing (ABC). Penggunaan suatu metode penghitungan kos produk tidak terlepas dari lingkungan perusahaan. Oleh karena itu tujuan kedua dan ketiga dari penelitian ini adalah untuk mengetahui sejauh mana perubahan lingkungan manufaktur terjadi di Indonesia dan metode perhitungan kos produk apa yang sesuai dengan kondisi lingkungan manufaktur tersebut. Penelitian ini menggunakan data primer yang dikumpulkan melalui kuisioner pada awal tahun 1999. Kuisioner tersebut dikirimkan kepada manajer keuangan perusahaan manufaktur yang termuat dalam buku *Top Companies & Big Groups in Indonesia* edisi ke-6 tahun 1996-1997 yang diterbitkan oleh PT Kompas. Dari jumlah perusahaan manufaktur yang ada diambil secara acak sebanyak 250 perusahaan sebagai responden dan hanya sebanyak 60 yang dapat digunakan sebagai sampel untuk diolah lebih lanjut sebagai dasar analisa. Analisa data dilakukan dengan membandingkan secara visual tanpa melalui uji statistik terhadap jumlah jawaban responden yang dikelompokkan dalam tiga kategori jawaban.

**Kata Kunci:** Kos produk, Kos Overhead Pabrik, Metode Konvensional, Activity-Based Costing.

## PENDAHULUAN

Pada era globalisasi persaingan diantara perusahaan-perusahaan manufaktur untuk mendapatkan konsumen semakin ketat. Hal ini menguntungkan bagi konsumen, sebab persaingan tersebut pada umumnya berdampak pada penurunan harga-harga produk, peningkatan kualitas produk, dan konsumen lebih banyak memiliki pilihan produk (Garrison dan Noreen, 1997). Untuk memenangkan persaingan yang ketat tersebut, perusahaan harus mengambil strategi yang berorientasi pasar (*market driven strategy*). Strategi yang berorientasi pasar adalah suatu cara berfikir manajemen untuk memenuhi kebutuhan konsumen dibandingkan dengan keterbatasan teknologi yang dimiliki oleh perusahaan (Mulyadi, 1993).

Komitmen perusahaan menerapkan strategi yang berorientasi pasar membawa konsekuensi pada perusahaan tersebut untuk selalu memenuhi kebutuhan konsumen. Perusahaan dituntut untuk membuat produk yang beraneka ragam sesuai dengan kebutuhan konsumen yang bermacam-

macam dan cepat berubah. Hal ini mengharuskan perusahaan untuk dapat memproduksi secara cepat dan fleksibel agar selalu sesuai dengan kebutuhan konsumen.

Selain kecepatan perusahaan dalam memenuhi kebutuhan konsumen, masalah harga produk tidak dapat diabaikan. Dalam membeli suatu produk, konsumen akan memilih produsen yang mampu menghasilkan produk yang memiliki mutu tinggi dengan harga murah (Mulyadi, 1993). Untuk menghasilkan produk yang berkualitas dengan harga yang murah, perusahaan harus dapat melakukan produksi secara efektif dan efisien. Kemampuan perusahaan untuk memproduksi secara efektif dan efisien membuat perusahaan tidak akan dibebani kos-kos yang tak perlu terjadi. Keadaan ini membuat konsumen tidak akan dibebani kos-kos tersebut dengan cara penentuan harga produk yang layak, suatu tingkat harga yang tidak merugikan konsumen maupun perusahaan.

Penentuan harga jual produk tidak terlepas dari metode yang digunakan perusahaan dalam menghitung kos yang dikeluarkan untuk menghasilkan produk tersebut. Dengan menggunakan metode yang akurat, maka perusahaan akan dapat menentukan kos yang dikeluarkan dengan tepat. Hal ini dapat menghindarkan perusahaan mengalami *overstate* maupun *understate* dalam perhitungan kos yang dikeluarkannya.

Perhitungan kos yang terlalu tinggi (*overstate*) menyebabkan produk yang dipasarkan kurang dapat bersaing. Penentuan harga yang terlalu tinggi tersebut disebabkan oleh metode perusahaan dalam menghitung kos produknya yang kurang akurat. Sebaliknya perhitungan kos yang terlalu rendah (*understate*) akan mengakibatkan perusahaan mengalami kerugian dengan mematok harga yang terlalu rendah dengan berdasarkan perhitungan kos yang lebih rendah dari yang seharusnya. Keadaan ini akan dapat merugikan perusahaan, sebab harga produk yang ditentukan tersebut tidak memberikan keuntungan yang optimal bagi perusahaan.

Selain bermanfaat untuk menghitung besarnya sumber daya yang telah dikorbankan perusahaan, informasi kos yang dihasilkan perusahaan juga bermanfaat untuk pengendalian proses produksinya. Informasi kos yang terjadi tersebut dapat digunakan manajemen untuk melacak pemborosan sumber daya yang terjadi, sehingga manajemen dapat memfokuskan perhatiannya untuk perbaikan proses secara terus menerus (*continuous improvement*). Pada akhirnya manajemen dapat menghilangkan aktivitas-aktivitas bukan penambah nilai (*non value added activity*), sehingga proses yang efektif dan efisien dapat dicapai oleh perusahaan.

Metode terbaru yang dikembangkan saat ini untuk menghasilkan informasi kos yang dibutuhkan manajemen adalah *Activity-Based Costing*. *Activity-Based Costing* merupakan metode yang digunakan dalam menentukan harga pokok produk (*product costing*) yang ditujukan untuk

menghasilkan informasi harga pokok produk secara cermat bagi kepentingan manajemen, dengan mengukur secara cermat konsumsi sumber daya dalam setiap aktivitas yang digunakan untuk menghasilkan produk tersebut (Mulyadi, 1993). Berbeda dengan metode konvensional yang dikembangkan sebelum *Activity-Based Costing* yang memfokuskan perhitungan kos berdasarkan perilaku kos yang dipengaruhi volume produksi, *Activity-Based Costing* lebih memusatkan perhatian pada aktivitas yang menimbulkan kos.

## **PERMASALAHAN**

Dalam teori, informasi kos produk merupakan informasi yang sangat penting bagi manajemen dalam pengambilan keputusan strategis maupun keputusan operasional. Tetapi dalam praktik di Indonesia, belum diketahui sejauh mana manajemen menggunakan informasi kos produk tersebut. Sehingga pengembangan metode perhitungan kos produk agar dapat menghasilkan informasi kos yang akurat akan menjadi aktivitas pemborosan sumber daya, jika ternyata informasi kos produk tersebut tidak dimanfaatkan manajemen dalam pengambilan keputusan.

Selain itu perubahan lingkungan manufaktur telah terjadi di dunia. Penggunaan metode konvensional yang dikembangkan pada teknologi manufaktur masa lalu untuk perhitungan kos produk perusahaan akan mengalami kegagalan dalam memberikan informasi kos secara akurat kepada manajemen di dalam lingkungan manufaktur baru. Bersamaan dengan itu muncul metode perhitungan kos produk yang dinamakan *Activity-Based Costing*. Dengan menggunakan *Activity-Based Costing* manajemen akan mendapat informasi kos produk yang lebih akurat dalam lingkungan manufaktur baru tersebut. Namun penelitian yang memberikan informasi sejauh mana perubahan lingkungan manufaktur terjadi pada perusahaan-perusahaan di Indonesia belum dilakukan. Sehingga belum diketahui sejauh mana kemungkinan penerapan metode *Activity-Based Costing* dalam perhitungan kos produk pada perusahaan manufaktur di Indonesia

## **TUJUAN PENELITIAN**

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui:

- (1) Sejauh mana peranan informasi kos produk dalam pengambilan keputusan oleh manajemen.
- (2) Sejauh mana perubahan lingkungan manufaktur terjadi di Indonesia
- (3) Sejauh mana kemungkinan penerapan metode *Activity-Based Costing* untuk menggantikan metode konvensional dalam menghitung kos produk pada perusahaan-perusahaan manufaktur di Indonesia.

## **METODE PENELITIAN**

### **Sumber Data**

Sumber Data dalam penelitian ini adalah manajer keuangan dari perusahaan-perusahaan manufaktur yang termasuk perusahaan-perusahaan besar papan atas di Indonesia yang terdapat dalam buku *Top Companies & Big Groups in Indonesia* edisi ke-6 tahun 1996-1997 yang diterbitkan oleh PT Kompas Indonesia. Manajer-manajer keuangan dari perusahaan yang termasuk dalam perusahaan besar tersebut merupakan responden yang sesuai dengan permasalahan dalam penelitian ini. Perilaku mereka dalam menghadapi persaingan global dan perubahan lingkungan manufaktur akan dapat mencerminkan sikap dan tindakan perusahaan manufaktur lain di Indonesia.

### **Sampel Penelitian**

Buku *Top Companies & Big Groups in Indonesia* tidak hanya memuat perusahaan manufaktur saja, tetapi semua jenis usaha yang termasuk perusahaan besar di Indonesia. Sehingga untuk mendapatkan sampel harus memilih perusahaan manufaktur berdasarkan informasi produk yang dihasilkan.

Selanjutnya dari seluruh perusahaan manufaktur tersebut dipilih sebanyak 250 perusahaan secara acak untuk dijadikan sebagai responden. Dari seluruh responden yang dikirim kuesioner terdapat 24% responden atau 60 perusahaan yang mengisi kuesioner dengan sempurna untuk diolah.

### **Instrumen Penelitian**

Instrumen yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah kuesioner. Kuesioner yang digunakan merupakan kuesioner dengan jawaban tertutup. Responden hanya menjawab dengan memberikan satu jawaban untuk setiap pertanyaan dengan jawaban yang bertingkat, yaitu sangat setuju, setuju, tidak tahu, tidak setuju, dan sangat tidak setuju.

### **Variabel Penelitian**

Variabel-variabel dalam penelitian ini dapat dikelompokkan dalam tiga kelompok sesuai dengan tujuan penelitian ini, yaitu:

- (1) Penggunaan informasi Akuntansi Manajemen oleh manajemen dalam pengambilan keputusan. Kelompok ini terdiri dari 3 Variabel yaitu keputusan harga jual produk, Keputusan produk (keputusan penghentian produk), dan Keputusan perbaikan proses yang terus menerus.

- (2) Perubahan lingkungan manufaktur. Kelompok ini terdiri dari 3 Variabel yaitu kompleksitas produk perusahaan, permanufakturan yang fleksibel, dan *Just-in-Time (JIT)*.
- (3) Proporsi dan basis alokasi kos overhead pabrik pada produk. Kelompok ini terdiri dari 2 Variabel yaitu proporsi kos overhead pabrik dan basis alokasi kos overhead pabrik.

### **Pengukuran**

Data yang berasal dari jawaban responden disusun dalam lima macam kategori jawaban yang dapat dipilih, yaitu: sangat setuju, setuju, tidak tahu, tidak setuju, dan sangat tidak setuju. Sedangkan untuk keperluan pengolahan data, kelima kategori tersebut diubah menjadi angka sebagai berikut:

- (1) Sangat setuju dan setuju, diubah menjadi angka 3
- (2) Tidak tahu, diubah menjadi angka 2
- (3) Tidak setuju dan sangat tidak setuju, diubah menjadi angka 1.

### **Pengujian Instrumen Penelitian**

Uji validitas butir pertanyaan dalam penelitian ini menggunakan korelasi *product moment*. Hasil uji validitas menunjukkan bahwa semua butir pertanyaan valid. Sedangkan untuk Uji Reliabilitas dengan *SPSS 10.0 for Windows* diperoleh nilai *Alpha Cronbach* sebesar 0,5761. Nilai *Alpha Cronbach* tersebut menunjukkan bahwa instrumen penelitian dalam penelitian ini reliabel.

### **Pengolahan Data**

Untuk dapat melakukan analisa terhadap data hasil jawaban seluruh responden, maka dilakukan pengolahan data. Pengolah data dilakukan dengan cara sebagai berikut:

- (1) Mengelompokan butir pertanyaan berdasarkan variabelnya
- (2) Menghitung jumlah perusahaan sesuai dengan kategori jawaban yang diberikan untuk tiap-tiap pertanyaan
- (3) Menghitung persentase jawaban menurut kategori jawaban yang diberikan untuk tiap-tiap pertanyaan.

## **ANALISA DATA PENELITIAN**

### **Penggunaan Informasi Kos Produk oleh Manajemen**

Dalam teori, informasi kos produk digunakan oleh manajemen dalam pengambilan keputusan. Kos produk yang akurat digunakan manajemen

untuk mengambil keputusan dalam meluncurkan produk baru, penentuan harga produk, keputusan membuat sendiri atau membeli produk, dan keputusan untuk menghentikan pembuatan produk (Hendricks, 1988).

### **Keputusan Harga Jual**

Penetapan harga jual produk dapat dilakukan oleh manajemen baik berdasarkan suatu perhitungan secara kuantitatif maupun dengan sembarang menentukan harga produk sesuai harga pesaing di pasar. Penentuan harga produk tanpa mempertimbangkan perhitungan kuantitatif, misalnya kos produk, akan memiliki risiko yang sangat tinggi bagi perusahaan. Harga yang dipatok oleh perusahaan mungkin lebih rendah dari kos yang digunakan, sehingga perusahaan akan mengalami kerugian, sebab harga jual produk perusahaan tidak dapat menutup kos yang digunakan. Sedangkan penentuan harga jual yang terlalu tinggi dari harga pesaing akan membuat produk perusahaan kelihatan mahal dari sudut pandang konsumen.

Untuk menentukan harga jual produk yang tepat, manajemen perusahaan harus memiliki dan menggunakan berbagai informasi yang diperlukan untuk menentukan harga jual produk. Dengan menggunakan informasi kos, manajemen akan dapat mengetahui sejumlah pengorbanan yang telah dikeluarkan, sehingga dapat menentukan harga lebih tinggi dari kos yang telah dikeluarkan perusahaan.

Hasil penelitian yang ditunjukkan pada tabel 1 memperlihatkan bahwa terdapat 88% atau 53 perusahaan menggunakan informasi kos dalam pengambilan keputusan penentuan harga jual produknya. Hal ini menunjukkan bahwa manajemen sangat membutuhkan informasi kos dalam penentuan harga jual produknya secara tepat.

**Tabel 1. Distribusi jawaban tentang pengambilan keputusan harga jual produk**

Keterangan	Jumlah			
	TS	T T	S	Total
Menggunakan informasi kos sebagai pertimbangan utama dalam penentuan harga jual	6	1	53	60
Pertimbangan subyektif manajemen dominan dalam penentuan harga jual	40	4	16	60

Selain dapat menggunakan informasi kuantitatif yang berupa informasi kos, manajemen juga dapat menggunakan pertimbangan subyektifnya. Manajemen dapat menggunakan intuisi yang telah terlatih untuk pengambilan keputusan penentuan harga produk. Namun pertimbangan

subyektif manajemen tersebut tidak dominan dalam penentuan harga jual produk. Hal ini ditunjukkan di dalam tabel 1 sebesar 27% atau 16 perusahaan yang menempatkan pertimbangan subyektif manajemen sebagai faktor yang dominan dalam penentuan harga jual.

### Keputusan Produk

Keputusan tentang produk perusahaan menyangkut keputusan tentang penambahan produk baru, keputusan menjual atau memproses lebih lanjut sebuah produk, membuat atau membeli suatu komponen produk, dan keputusan untuk menghentikan pembuatan suatu produk. Untuk membuat keputusan tentang produk tersebut manajemen dapat menggunakan informasi kuantitatif maupun hanya menggunakan intuisi manajemen dalam pengambilan keputusan.

Informasi kuantitatif yang dapat digunakan oleh manajemen untuk membuat keputusan produk adalah informasi tentang laba kontribusi (*contribution margin*). Laba kontribusi suatu produk yang lebih tinggi menunjukkan kemampuan lebih produk tersebut dibandingkan dengan produk lainnya dalam menutup kos yang digunakan. Oleh karena itu manajemen perusahaan akan memilih suatu produk yang memiliki laba kontribusi yang terbesar diantara alternatif produk yang ada didalam membuat keputusan produk.

Hasil penelitian yang ditunjukkan dalam tabel 2, memperlihatkan bahwa 63% atau 38 perusahaan menggunakan informasi kuantitatif berupa laba kontribusi dalam membuat keputusan produk. Ini berarti bahwa manajemen dalam mengambil keputusan produk sangat membutuhkan informasi kos, sehingga dalam mengambil keputusan produk manajemen dapat menentukan sebuah produk yang menguntungkan untuk terus diproduksi dan produk yang harus dihentikan proses produksinya secara tepat.

**Tabel 2. Distribusi jawaban tentang pengambilan keputusan produk**

Keterangan	Jumlah			
	TS	T T	S	Total
Menggunakan margin kontribusi untuk keputusan memproduksi atau menghentikan suatu produk	20	2	38	60
Pertimbangan subyektif manajemen dominan dalam keputusan memproduksi atau menghentikan suatu produk	37	4	19	60

Selain menggunakan pertimbangan kuantitatif, manajemen juga dapat menggunakan pertimbangan subyektif dalam pengambilan keputusan. Namun dari data dalam tabel 2 menunjukkan bahwa penggunaan pertimbangan subyektif tidak dominan, hanya 33% atau 19 perusahaan yang menempatkan pertimbangan subyektif manajemen sebagai faktor yang dominan dalam keputusan produk.

### **Keputusan Perbaikan Proses**

Melalui proses produksi, perusahaan mengubah bahan mentah maupun suatu produk menjadi produk baru yang lebih bermanfaat bagi konsumen. Dalam melaksanakan proses produksi, kadang pemborosan sumber daya terjadi. Pemborosan sumber daya terjadi pada saat proses produksi berjalan tidak efisien. Akibat pemborosan sumber daya tersebut perusahaan akan mengalami kerugian. Kerugian terjadi karena kos yang diperlukan untuk menghasilkan suatu produk menjadi bertambah tinggi, padahal sebenarnya perusahaan dapat memproduksi dengan kos yang lebih rendah lagi, sehingga keadaan tersebut akan menurunkan laba perusahaan.

Dalam mengendalikan proses produksi agar berjalan secara efisien, manajemen dapat menggunakan informasi kos. Kenaikan kos atau penyimpangan kos dalam suatu proses dapat dijadikan indikasi bahwa telah terjadi ketidakefisienan di dalam proses produksi. Dengan diketahuinya ketidakefisienan proses produksi, manajemen dapat mencari penyebabnya. Selanjutnya untuk menunjang program perbaikan yang berkesinambungan (*continous imrovement*), maka manajemen dapat mengambil keputusan yang tepat untuk menghilangkan pemborosan sumber daya perusahaan tersebut.

**Tabel 3. Distribusi jawaban responden dalam pengambilan keputusan perbaikan proses**

Keterangan	Jumlah			
	TS	TT	S	Total
Menggunakan informasi kos (penyimpangan Biaya) untuk mendeteksi proses yang tidak efisien	13	2	45	60
Manajemen memandang penyimpangan biaya sebagai masalah yang serius	3	0	57	60

Data penelitian yang ditunjukkan dalam tabel 3 memperlihatkan bahwa 73% atau 44 perusahaan menggunakan informasi kos untuk mendeteksi proses yang tidak efisien. Ini berarti bahwa manajemen sangat membutuhkan informasi kos dalam membuat keputusan yang menyangkut proses produksi perusahaan. Hal ini diperkuat bukti bahwa sebesar 95%

atau 57 perusahaan yang menempatkan penyimpangan kos sebagai masalah yang serius. Sehingga penyimpangan kos yang terjadi akan menarik perhatian manajemen, yang selanjutnya dapat dilakukan perbaikan agar pemborosan sumber daya tidak terjadi lagi.

### Perubahan Lingkungan Manufaktur

Perubahan lingkungan perusahaan yang terjadi menurut Hansen dan Mowen (1994) yang mengutip pendapat Kaplan (1986) serta Howel dan Soucy (1987) adalah sebagai berikut:

1. Implementasi *just-in-time (JIT)*
2. Peningkatan kualitas produk
3. Peningkatan keragaman dan kompleksitas produk dengan daur hidup produk yang semakin pendek
4. Pengenalan manufaktur yang terintegrasi dengan komputer (*computer integrated manufacturing/CIM*)
5. Kemajuan teknologi informasi
6. Deregulasi industri jasa

### Kompleksitas Produk

Untuk memenuhi kebutuhan konsumen yang tidak sama, perusahaan harus menghasilkan produk yang beragam. Dengan tersedianya produk perusahaan yang beragam tersebut, konsumen akan dapat memilih produk yang sesuai untuk dirinya. Data penelitian pada tabel 4 menunjukkan bahwa 92% atau 55 perusahaan menghasilkan produk dengan kompleksitas yang berbeda. Hal ini berarti bahwa perusahaan-perusahaan berusaha menghasilkan beragam produk untuk memenuhi permintaan konsumen agar mampu bertahan dalam persaingan.

Tabel 4. Distribusi jawaban tentang kompleksitas produk

Keterangan	Jumlah			
	TS	TT	S	Total
Perusahaan memproduksi lebih dari satu macam produk	3	0	57	60
Kompleksitas setiap produk berbeda	5	0	55	60

Peningkatan keragaman produk perusahaan akan berdampak pada ketelitian perhitungan kos overhead suatu produk. Hal ini sebagai akibat kesusulitan penelusuran kos yang digunakan untuk membuat suatu produk tertentu. Pada perusahaan dengan kompleksitas produk rendah penghitungan kos produk lebih mudah dari pada perusahaan yang memiliki kompleksitas produk yang tinggi.

### ***Permanufakturan yang Fleksibel***

Otomatisasi peralatan produksi semakin populer di Indonesia. Otomatisasi ini semakin luas bersamaan dengan perkembangan dunia komputer. Komputer dimanfaatkan untuk mengendalikan operasi peralatan produksi untuk memproses produk perusahaan. Sehingga pekerjaan dapat dilakukan secara lebih cermat. Otomatisasi peralatan produksi di perusahaan menyebabkan kebutuhan tenaga kerja menjadi berkurang, baik tenaga kerja langsung maupun tenaga kerja tidak langsung yang mengoperasikan peralatan produksi. Data penelitian dalam tabel 5 menunjukkan bahwa 57% atau 34 perusahaan telah melakukan otomatisasi dalam proses produksi.

**Tabel 5. Distribusi jawaban tentang permanufakturan yang fleksibel**

Keterangan	Jumlah			
	TS	TT	S	Total
Perusahaan menggunakan mesin yang terotomatisasi untuk berproduksi	26	0	34	60
Perusahaan menggunakan satu mesin untuk memproses beberapa jenis produk	24	1	35	60

Dalam pemanfaatan peralatan produksi secara optimal, perusahaan tidak hanya menggunakan peralatan produksi untuk menghasilkan satu macam produk saja. Perusahaan menggunakan satu jenis peralatan produksi untuk dapat menghasilkan beragam produk. Hal ini ditunjukkan oleh sebanyak 58% atau 35 perusahaan menggunakan satu jenis peralatan produksi untuk digunakan menghasilkan beragam produk.

Penggunaan satu peralatan produksi untuk memproses beragam produk menyebabkan terjadinya proses produk bergabung (*common produk*). Proses produk bergabung yaitu produk yang memiliki kos bahan baku dan kos tenaga kerja langsung yang dapat dilacak dalam produk, namun kos overheadnya tidak dapat dilacak dalam produk yang bersangkutan. Kos overhead dalam proses produk bergabung tersebut dikenal dengan nama *join overhead cost* (Halim, 1996).

### ***Just-In-Time (JIT)***

Dalam perusahaan manufaktur dikenal tiga macam sediaan (Garrison dan Noreen, 1997), yaitu:

- (1) Bahan baku (*raw material*), yaitu bahan-bahan/material yang digunakan untuk membuat suatu produk
- (2) Barang dalam proses (*work in process*), yaitu produk yang belum lengkap dan akan dikerjakan lagi sebelum siap dijual ke konsumen

- (3) Produk jadi (*finished goods*), yaitu produk yang sudah lengkap, tetapi belum dijual ke konsumen.

Perusahaan sering menyimpan sediaan untuk langkah antisipasi keadaan masa depan yang tidak tentu. Keadaan ini menyebabkan perusahaan harus mengeluarkan tambahan kos, yaitu kos penyelenggaraan sediaan. Untuk menghemat sumber daya, perusahaan kemudian melakukan penggantian sistem sediannya dengan menggunakan *just-in-time (JIT)*. Perusahaan yang menggunakan *JIT* akan mengurangi sediaan di perusahaan sampai dalam jumlah yang minimal bahkan persediaan sebesar nol. Hal tersebut sebagai akibat bahan baku dibeli dan diproses hanya sebesar yang dibutuhkan untuk memenuhi permintaan konsumen (Garrison dan Noreen, 1997).

Kebanyakan perusahaan di Indonesia menyimpan sediaan dalam jumlah besar. Data penelitian dalam tabel 6 menunjukkan 63% atau 38 perusahaan menyimpan sediaan dalam jumlah besar untuk mengantisipasi keadaan masa yang akan datang yang tidak pasti.

Tabel 6. Distribusi jawaban tentang penerapan *just-in-time*

Keterangan	Jumlah			
	TS	TT	S	Total
Perusahaan menyimpan sediaan produk untuk antisipasi	21	1	38	60
Perusahaan menyimpan sediaan bahan baku untuk antisipasi	22	0	38	60

### Proporsi Kos Overhead Pabrik di perusahaan

Besarnya kos overhead pabrik dalam perusahaan akan berubah sejalan dengan perubahan proses produksinya. Perusahaan yang menggunakan mesin yang intensif akan memiliki kos overhead yang lebih besar dari pada jika perusahaan menggunakan tenaga kerja langsung. Data penelitian di dalam tabel 7 menunjukkan bahwa 85% atau 51 perusahaan memiliki kos overhead yang lebih besar dari pada kos tenaga kerja langsung. Namun kos overhead pabrik lebih kecil dari pada kos bahan baku. Data penelitian dalam tabel 7 juga menunjukkan bahwa 95% atau 57 perusahaan memiliki kos bahan baku lebih besar dari pada kos overhead pabrik. Ini berarti bahwa kos overhead pabrik menduduki urutan kedua dalam hal jumlah, sedangkan jumlah terbesar adalah kos bahan baku, dan kos tenaga kerja langsung berada dalam urutan ketiga.

Kos overhead pabrik tersebut terdiri dua jenis, yaitu kos overhead yang berhubungan dengan volume produksi dan kos overhead pabrik yang

tidak berhubungan dengan volume produksi. Dari data seperti yang terdapat dalam tabel 7 terlihat bahwa proporsi kos overhead yang tidak berhubungan dengan produk mengalami peningkatan. Hal ini ditunjukkan dengan data penelitian dalam tabel 7 yang memperlihatkan bahwa 45% atau 27 perusahaan menyatakan kos *set up* meningkat, namun hanya 38% atau 23 perusahaan yang menyatakan kos tersebut tidak meningkat.

**Tabel 7. Distribusi jawaban tentang proporsi kos overhead pabrik**

Keterangan	Jumlah			
	TS	TT	S	Total
Kos overhead pabrik lebih besar dari pada kos tenaga kerja langsung	6	3	51	60
Kos overhead pabrik lebih besar dari pada kos bahan baku	57	0	3	60
Proporsi kos set up dalam overhead pabrik meningkat	23	10	27	60
Proporsi kos inspeksi dalam overhead pabrik meningkat	26	11	23	60

Penggunaan metode konvensional pada perusahaan yang mengalami peningkatan proporsi kos overhead pabrik yang tidak berhubungan dengan unit akan menghasilkan informasi kos yang tidak akurat. Perhitungan kos dengan metode konvensional akan menghasilkan informasi yang tidak akurat paling sedikit disebabkan oleh dua hal (Hansen dan Mowen,1994), yaitu:

- (1) Proporsi kos overhead pabrik yang tidak berhubungan dengan unit terhadap total kos overhead pabrik
- (2) Tingkat keragaman produk.

Metode konvensional menggunakan kos tenaga kerja langsung, jam tenaga kerja langsung, jam mesin, dan kos material sebagai dasar alokasi kos overhead pabrik ke produk (Brunton, 1988). Sistem kos konvensional tersebut memiliki asumsi bahwa konsumsi overhead memiliki korelasi yang tinggi dengan jumlah unit yang diproduksi. Informasi kos yang dihasilkan oleh metode konvensional akan mengalami ketidakakuratan pada saat kos overhead pabrik yang tidak berhubungan dengan unit dalam jumlah yang besar.

### **Alokasi Kos Overhead Pabrik**

Di perusahaan yang masih menggunakan sistem konvensional akan menggunakan basis alokasi yang berhubungan dengan volume produksi, misalnya jam mesin, kos bahan baku, dan jam tenaga kerja langsung dalam membebaskan kos overhead pabrik ke produk. Selain menggunakan dasar

yang berkaitan dengan volume produksi, perusahaan juga dapat menggunakan aktivitas sebagai dasar alokasi kos overhead pabrik. Hanya 33% atau 20 perusahaan yang menggunakan aktivitas sebagai dasar pembebanan kos inspeksi ke produk dan 43% atau 30 perusahaan yang menggunakan aktivitas sebagai dasar pembebanan kos *set up* ke produk.

**Tabel 8. Distribusi jawaban tentang basis alokasi kos overhead pabrik**

Keterangan	Jumlah			
	TS	TT	S	Total
Alokasi kos inspeksi setiap jenis produk berdasarkan jumlah jam inspeksi	30	10	20	60
Alokasi kos <i>set up</i> setiap jenis produk berdasarkan jumlah waktu <i>set up</i>	26	8	26	60

## PENUTUP

### Simpulan

Secara umum hasil penelitian menunjukkan bahwa manajemen perusahaan-perusahaan manufaktur yang ada dalam sample membutuhkan informasi kos produk yang dihasilkan oleh Akuntansi Manajemen dalam mengambil keputusan-keputusan strategis maupun keputusan-keputusan operasi. Keputusan-keputusan strategis tersebut antara lain keputusan dalam menentukan harga jual produk dan keputusan tentang produk. Sedangkan keputusan operasi, antara lain keputusan perbaikan proses.

Perusahaan-perusahaan manufaktur tersebut belum dapat menerapkan *JIT* dalam mengelola sediaan. Sebagian besar dari perusahaan-perusahaan tersebut masih menyimpan sediaan dalam jumlah besar sebagai langkah antisipasi keadaan masa depan yang tidak menentu. Namun perubahan lingkungan manufaktur yang terjadi di dunia ternyata juga dialami oleh perusahaan-perusahaan manufaktur di Indonesia. Perusahaan-perusahaan tersebut membuat beragam produk untuk memenuhi berbagai keinginan konsumen yang berbeda-beda. Untuk memproduksi beragam produk tersebut perusahaan-perusahaan manufaktur di Indonesia menggunakan peralatan produksi yang sama. Sehingga peralatan produksi perusahaan tidak hanya untuk memproduksi satu jenis produk saja, namun secara fleksibel peralatan tersebut digunakan untuk menghasilkan beragam produk.

Penggunaan teknologi permanufacturan yang semakin modern membuat proporsi kos berubah. Di perusahaan-perusahaan manufaktur tersebut kos overhead pabrik lebih besar dari pada kos tenaga kerja langsung, namun kos overhead pabrik tersebut lebih kecil dari kos bahan

baku. Secara umum perusahaan-perusahaan tersebut masih menggunakan basis alokasi berdasarkan volume produksi untuk membebankan kos overhead pabrik ke produk.

Kompleksitas produk dan peningkatan kos overhead pabrik yang terjadi di perusahaan manufaktur merupakan masalah besar bagi perusahaan-perusahaan di Indonesia yang masih menggunakan metode konvensional dalam menghitung kos produk. Apalagi manajemen perusahaan-perusahaan tersebut membutuhkan informasi kos produk yang akurat. Perubahan metode perhitungan kos yang sesuai dengan perubahan lingkungan permanufacturan tersebut perlu dilakukan. Penggunaan metode *Activity-Based Costing* merupakan jawaban untuk memperbaiki metode perhitungan kos produk yang sesuai dengan lingkungan manufaktur yang baru.

### **Saran**

Dalam penelitian ini, pemilihan perusahaan sebagai responden masih perlu untuk disempurnakan. Untuk mendapatkan sampel perusahaan yang lebih baik, seharusnya seluruh perusahaan manufaktur dikelompokkan menurut jenis industrinya terlebih dahulu. Setelah itu baru dilakukan pengambilan sampel secara acak pada setiap jenis industri yang ada. Hal ini dilakukan agar mendapat sampel yang merata dalam setiap jenis industri, sehingga dapat digunakan untuk menganalisa kondisi perusahaan manufaktur menurut jenis industrinya.

Untuk penelitian di masa yang akan datang, jumlah sampel perlu untuk diperbanyak. Jika sampel yang digunakan dalam penelitian jumlahnya mendekati populasi yang ada, maka sampel tersebut akan lebih tepat dalam menggambarkan keadaan populasi yang sebenarnya. Demikian juga dalam penelitian ini, semakin banyak sampel perusahaan akan semakin baik dalam menjelaskan kondisi perusahaan manufaktur di Indonesia. Namun untuk mendapatkan sampel yang besar diperlukan responden yang lebih banyak dan biaya yang dikeluarkan juga akan semakin besar.

Agar analisa data dapat dilakukan berdasarkan uji beda dengan statistik, sebaiknya pada penelitian yang akan datang, jawaban responden hanya dikategorikan dalam dua kelompok saja, yaitu setuju dan tidak setuju dengan menghilangkan jawaban tengah (tidak tahu). Hal ini memiliki keuntungan dalam analisa data tidak hanya dilakukan secara visual dengan melihat jumlah jawaban, namun dapat dilihat perbedaannya secara statistik.

### **DAFTAR PUSTAKA**

*Top Companies and Big Groups in Indonesia*, Edisi ke-6, Jakarta: PT Kompas, 1996

- Arikunto, S., *Prosedur Penelitian - Suatu Pendekatan Praktek*, Jakarta: Rineka Cipta, 1996
- Brunton, N. M., "Evaluation Of Overhead Allocations", *Management Accounting*, Juli 1988, h. 22 - 26
- Garrison, R. H. dan E. W. Noreen, *Managerial Accounting*, Eighth Edition, Irwin, 1997
- Halim, A., *Dasar-Dasar Akuntansi Biaya*, Edisi 4, Yogyakarta: BPFE, 1996
- Hansen, D. R. dan M. M. Mowen, *Management Accounting*, 3rd Edition, College Division South-Western Publising Co, 1994
- Hendricks, J. A., "Applying cost Accounting to Factory Automation", *Management Accounting*, Desember 1988, h. 24 - 30
- Mulyadi, *Akuntansi Manajemen - Konsep, Manfaat, dan Rekayasa*, Edisi Ke-2, Yogyakarta: Bagian Penerbitan Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN, 1993