

## **BAB II**

### **PENILAIAN KINERJA AKTIVITAS**

#### **2.1 Manajemen Berbasis Aktivitas (*Activity-Based Management*)**

##### **2.1.1 Definisi ABM**

Menurut Hansen & Mowen:

“Manajemen Berbasis Aktivitas adalah pendekatan yang luas dan terpadu yang memfokuskan perhatian manajemen pada aktivitas dengan tujuan perbaikan nilai pelanggan dan laba yang dicapai dengan menyediakan nilai tersebut.”

Dari definisi di atas dapat diketahui bahwa ABM berfokus pada pengelolaan aktivitas secara terpadu dan menyeluruh, dengan tujuan untuk meningkatkan pelanggan atau *customer value* dan laba.

##### **2.1.2 Dimensi ABM**

Manajemen berbasis aktivitas mencakup dua dimensi yaitu dimensi biaya (*activity-based costing*) dan dimensi proses (*process value analysis*).

###### **1. Dimensi Biaya**

Dimensi biaya yaitu dimensi ABM yang melakukan penghitungan sumber daya yang dikonsumsi aktivitas untuk menghasilkan produk dan jasa. Dimensi ini bertujuan untuk penyempurnaan keakuratan penelusuran biaya pada obyek-obyek biaya dengan cara:

- a. Sumber-sumber, tahap pertama ABM yang mengidentifikasi biaya sumber-sumber.
- b. Aktivitas-aktivitas, tahap kedua ABM yang menelusuri biaya-biaya sumber-sumber pada aktivitas-aktivitas.

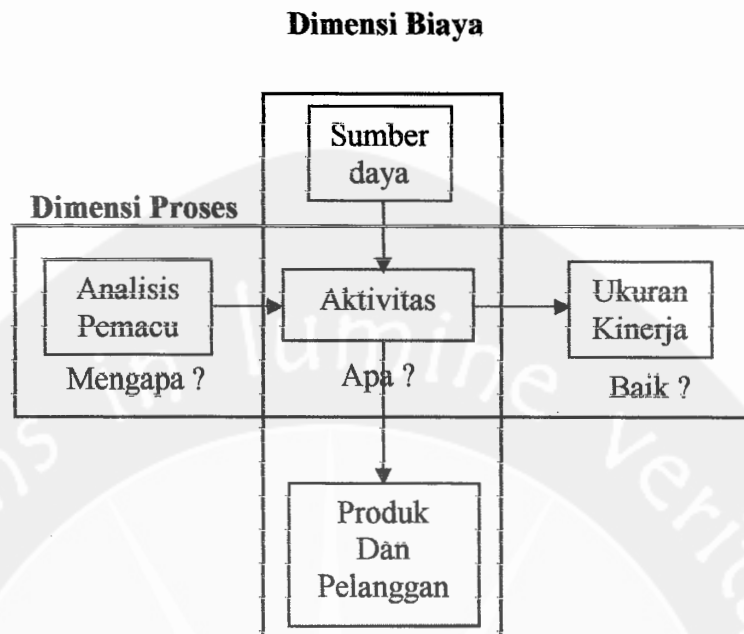
- c. Objek biaya, tahap ketiga ABM yang membebankan biaya pada obyek-obyek biaya.

## 2. Dimensi Proses

Dimensi ABM yang kedua adalah dimensi proses. Dimensi proses adalah evaluasi nilai terhadap nilai yang dapat dihasilkan oleh suatu proses. Suatu proses terdiri dari serangkaian aktivitas untuk menghasilkan nilai bagi *customer*.

Dimensi ABM ini mengendalikan aktivitas-aktivitas dengan cara:

- a. Menganalisis driver-driver biaya adalah mengidentifikasi faktor-faktor yang menyebabkan biaya aktivitas atau menjelaskan mengapa biaya aktivitas terjadi.
- b. Mengidentifikasi aktivitas adalah menilai aktivitas-aktivitas apa yang dilaksanakan.
- c. Menganalisis kinerja adalah mengevaluasi aktivitas-aktivitas yang dilaksanakan untuk menilai seberapa baik kinerja.



**Gambar 2.1. MODEL DUA DIMENSI ABM**

### 2.1.3 Tujuan dan Manfaat ABM

Tujuan ABM adalah untuk meningkatkan nilai produk atau jasa yang diserahkan pada para konsumen, dan oleh karena itu dapat digunakan untuk mencapai laba ekstra dengan menyediakan nilai tambah bagi konsumennya.

Manfaat dari ABM adalah sebagai berikut:

- a. Mengukur kinerja keuangan dan pengoperasian (nonkeuangan) organisasi dan aktivitas-aktivitasnya.
- b. Menentukan biaya-biaya dan profitabilitas yang “bener” (true) untuk setiap tipe produk dan jasa.
- c. Mengidentifikasi aktivitas-aktivitas (faktor-faktor yang mendrive biaya-biaya) dan mengendalikannya.

- d. Mengelompokkan aktivitas-aktivitas bernilai tambah dan mengeliminasi aktivitas-aktivitas tidak bernilai tambah.
- e. Menjamin bahwa pembuatan keputusan, perencanaan, dan pengendalian didasarkan pada isu-isu bisnis dari luar dan tidak semata berdasarkan informasi keuangan.
- f. Menilai pencipta rangkaian nilai tambah (*value-added chain*) untuk memenuhi kebutuhan dan kepuasan konsumen (Supriyono, 1999:356).

## 2.2 *Process Value Analysis*

*Process value analysis* adalah pengidentifikasian komponen *value* dan *non-value added activities* pada berbagai aktivitas yang membentuk subproses dan proses dimana nilainya ditentukan dari sudut pandang *customer* (Mulyadi, 2003: 277). *Process value analysis* merupakan pendekatan yang digunakan oleh perusahaan untuk memahami aktivitas dalam menghasilkan produksi dan jasa bagi *costumer*. *Process value analysis* berkaitan dengan (1) analisis pemacu (*driver analysis*), (2) analisis aktivitas (*activity analysis*), dan (3) pengukuran kinerja (*performance measurement*) (Hansen&Mowen, 2000:393).

### a. Analisis Pemacu (*Driver Analysis*)

Pemacu atau driver adalah penyebab timbulnya konsumsi sesuatu. Pemacu biaya (*cost driver*) ada dua macam yaitu: *resource driver* dan *activity driver*. *Resource driver* adalah faktor yang menjadi penyebab konsumsi sumber daya oleh aktivitas. *Activity driver* adalah faktor

yang menjadi penyebab timbulnya konsumsi aktivitas oleh *cost object*. Sebagai contoh, kuantitas produk yang dipesan oleh *customer* merupakan pemacu aktivitas proses pengolahan produk, sehingga kuantitas produk merupakan *activity driver*.

Aktivitas pengolahan produk menjadi penyebab konsumsi bahan baku, karena besarnya biaya bahan baku ditentukan oleh kuantitas produk yang dipesan oleh *customer*.

Analisis pemacu adalah usaha untuk mencari faktor yang menjadi penyebab timbulnya biaya suatu aktivitas jika penyebab timbulnya telah diketahui, dapat dicari tindakan untuk melakukan *improvement* terhadap aktivitas.

b. Analisis Aktivitas (*Activity analysis*)

Inti *Process value analysis* terletak pada analisis aktivitas. Analisis aktivitas adalah proses pengidentifikasian, penggambaran, dan evaluasi aktivitas yang dilaksanakan oleh organisasi. Analisis aktivitas menghasilkan empat manfaat yaitu (1) aktivitas apa yang dikerjakan, (2) berapa orang yang terlibat dalam aktivitas, (3) waktu dan sumber daya yang diperlukan untuk melaksanakan aktivitas tersebut, dan (4) menilai aktivitas-aktivitas yang dilaksanakan. Nilai aktivitas-aktivitas dapat digolongkan menjadi dua, yaitu aktivitas bernilai tambah dan aktivitas tidak bernilai tambah.

### c. Pengukuran Kinerja (*Performance Measurement*)

Pengukuran kinerja aktivitas digunakan untuk menilai bagaimana aktivitas dilaksanakan dan hasil yang diperoleh. Pengukuran kinerja aktivitas merupakan dasar yang melandasi usaha untuk meningkatkan kemampuan perusahaan untuk menghasilkan laba. Pengukuran kinerja ini dapat dilakukan dalam bentuk keuangan maupun nonkeuangan yang berpusat pada tiga dimensi: efisiensi, kualitas, dan waktu.

Efisiensi memfokuskan hubungan antara masukan aktivitas dengan keluaran aktivitas. Kualitas berkaitan dengan pelaksanaan aktivitas pada kesempatan pertama kali aktivitas tersebut dilaksanakan. Waktu yang digunakan untuk melaksanakan aktivitas juga merupakan faktor kritis. Semakin lama suatu aktivitas memerlukan waktu, biasanya semakin banyak sumber daya yang dikonsumsi untuk aktivitas tersebut.

## 2.3 Aktivitas

### 2.3.1 Definisi Aktivitas

Aktivitas secara umum dapat diartikan sebagai peristiwa, tugas, atau satuan pekerjaan dengan tujuan tertentu. Dalam lingkungan pembahasan tentang akuntansi, khususnya akuntansi biaya. Aktivitas yang dimaksud meliputi aktivitas dalam rangka memproduksi barang dan jasa. Aktivitas menggambarkan cara yang digunakan perusahaan untuk menggunakan waktu dan sumber daya untuk menghasilkan keluaran, menurut Brimson

(1994: 46). Aktivitas adalah kombinasi dari manusia, teknologi, bahan, metode, dan lingkungan untuk menghasilkan produk dan jasa.

Setiap aktivitas mengkonsumsi sumber-sumber untuk menghasilkan keluaran. Fungsi aktivitas adalah mengubah sumber-sumber daya baik itu berupa bahan, tenaga kerja, teknologi dan lain-lainnya untuk menghasilkan keluaran barang dan jasa. Sekumpulan aktivitas yang dihubungkan oleh tujuan bersama disebut dengan fungsi.

### 2.3.2 Hirarki Aktivitas

Aktivitas yang dilaksanakan oleh perusahaan mempunyai hirarki aktivitas. Hirarki ini menunjukkan bahwa suatu aktivitas dapat dipecahkan menjadi aktivitas yang lebih spesifik maupun digabung menjadi aktivitas yang lebih umum. Hirarki aktivitas adalah sebagai berikut:

#### a. Fungsi (*Function*)

Fungsi merupakan sekumpulan aktivitas-aktivitas yang memiliki tujuan umum tertentu. Pengertian fungsi dalam SMB (Sistem Manajemen Biaya) lebih luas dibandingkan dengan pengertian fungsi dalam organisasi, contohnya tanggung jawab atas mutu. Menurut organisasi tradisional, tanggung jawab atas mutu terletak pada departemen pengendalian mutu. Dalam SMB, tanggung jawab mutu terletak pada aktivitas-aktivitas yang sama-sama mempunyai kesamaan tujuan untuk bertanggung jawab atas mutu. Aktivitas-aktivitas yang

bertanggung jawab adalah aktivitas perencanaan mutu desain produk, aktivitas inspeksi mutu proses pengolahan, dan aktivitas pengerjaan kembali. Aktivitas-aktivitas ini mempunyai kesamaan tujuan untuk menghasilkan produk yang bermutu bagi konsumen.

b. Proses bisnis (*Business process*)

Proses bisnis terdiri dari serangkaian aktivitas-aktivitas yang saling berhubungan dalam satu jaringan kerja yang dilaksanakan untuk mencapai tujuan tertentu. Aktivitas-aktivitas ini berhubungan karena aktivitas lain timbul karena adanya aktivitas yang terjadi sebelumnya. Aktivitas-aktivitas tersebut memiliki hubungan sebab akibat yang kuat. Keluaran aktivitas yang satu akan menjadi masukan aktivitas yang lain.

c. Aktivitas (*Activity*)

Aktivitas adalah tindakan yang diperlukan untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran fungsi dengan mengkombinasikan manusia, teknologi, bahan baku, metode, dan lingkungan secara bersama-sama untuk menghasilkan produk dan jasa.

d. Tugas (*Task*)

Tugas merupakan kombinasi elemen-elemen kerja atau operasi suatu aktivitas. Tugas adalah bagaimana aktivitas dilaksanakan.

e. Operasi (*Operation*)

Operasi merupakan unit kerja terkecil yang digunakan untuk tujuan perencanaan dan pengendalian.



Fungsi	: manufaktur
Proses bisnis	: produksi
Aktivitas	: persiapan cetak
Tugas	: menyiapkan peralatan cetak
Operasi	: menyetel posisi cetak

**GAMBAR 2.2. HUBUNGAN HIRARKI AKTIVITAS**

#### **2.4. Value-Added Activities**

Aktivitas yang dilaksanakan untuk menghasilkan barang dan jasa dalam organisasi dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu aktivitas bernilai tambah (*value-added activity*) dan aktivitas yang tidak bernilai tambah (*non-value-added activity*). Aktivitas bernilai tambah adalah aktivitas-aktivitas yang diharuskan untuk melaksanakan bisnis atau menciptakan nilai yang dapat memuaskan bagi para konsumennya. Jika aktivitas bernilai tambah dieliminasi akan mengurangi pelayanan produk kepada *customer* dalam jangka panjang. Apabila perusahaan mengeliminasi aktivitas ini maka produk yang dihasilkan tidak dapat memuaskan pelanggan lagi sehingga banyak *customer* yang tidak akan membeli atau mengkonsumsi lagi. Hal ini akan menyebabkan kekalahan dalam persaingan dipasar dan perusahaan tidak akan bertahan.

Suatu aktivitas dikatakan aktivitas bernilai tambah jika memenuhi kondisi sebagai berikut: (1) aktivitas menghasilkan perubahan keadaan, (2) perubahan keadaan tidak dapat dicapai oleh aktivitas sebelumnya, dan (3)

aktivitas yang dilaksanakan memungkinkan aktivitas-aktivitas lain dapat dilaksanakan (Hansen&Mowen, 2000:383).

Apabila aktivitas bernilai tambah telah diidentifikasi, maka dapat diketahui biaya bernilai tambah. Biaya bernilai tambah adalah biaya-biaya yang digunakan untuk melakukan aktivitas-aktivitas bernilai tambah secara efisien.

### **2.5. *Non-Value-Added Activities***

Aktivitas tidak bernilai tambah adalah aktivitas yang tidak diperlukan dalam menghasilkan *value* bagi *customer* (Mulyadi, 2001:621).

Aktivitas tidak bernilai tambah dapat diidentifikasi dengan kondisi berikut: (1) aktivitas yang tidak menyebabkan perubahan, (2) perubahan keadaan tersebut dapat dicapai melalui aktivitas sebelumnya, dan (3) aktivitas tersebut tidak memungkinkan aktivitas lain dapat dilaksanakan (Mulyadi, 2003:277).

Aktivitas tidak bernilai tambah jika kurang atau dihilangkan tidak akan mengurangi pelayanan produk kepada konsumen, sehingga perusahaan tetap dapat memuaskan pelayanan yang diterima oleh konsumen. Jika aktivitas ini dihilangkan tidak akan berpengaruh terhadap produk yang dihasilkan. Aktivitas tidak bernilai tambah jika dilaksanakan akan menambah biaya yang tidak perlu dan merintangì kinerja perusahaan dengan kata lain menimbulkan biaya tidak bernilai tambah. Biaya tidak bernilai tambah adalah biaya yang disebabkan oleh aktivitas-aktivitas yang tidak bernilai

tambah atau aktivitas-aktivitas bernilai tambah yang dilaksanakan tidak efisien.

Dalam kegiatan manufaktur, terdapat lima golongan aktivitas tidak bernilai tambah:

1. Pembuatan skedul

Penyusunan skedul adalah penggunaan waktu dan sumber daya untuk menentukan kapan berbagai produk yang berbeda dimasukkan ke dalam proses produksi dan bagaimana berbagai produk tersebut diproduksi.

2. Pemindahan

Pemindahan adalah aktivitas yang menggunakan waktu dan sumber daya untuk memindahkan bahan baku, produk dalam proses, dan produk jadi dari satu departemen ke departemen yang lain.

3. Penantian

Penantian adalah aktivitas yang di dalamnya bahan baku dan produk dalam proses menggunakan waktu dan sumber daya dalam menanti proses berikutnya.

4. Inspeksi

Inspeksi adalah aktivitas yang mengkonsumsi waktu dan sumber daya untuk menjamin produk yang dihasilkan sesuai dengan spesifikasi mutu yang telah ditetapkan.

## 5. Penyimpanan

Penyimpanan adalah aktivitas yang menggunakan waktu dan sumber daya, selama produk dan bahan baku disimpan sebagai sediaan (Mulyadi, 2001:624).

### 2.6. *Cost Effectiveness*

Ukuran kinerja dalam manajemen tradisional menggunakan konsep efisiensi dan produktivitas. Konsep efisiensi ini berkaitan dengan seberapa jauh suatu proses mengkonsumsi masukan untuk menghasilkan keluaran tertentu, sedangkan konsep produktivitas berkaitan dengan seberapa jauh suatu proses menghasilkan keluaran dengan mengkonsumsi masukan tertentu.

Efisiensi dan produktivitas merupakan suatu ukuran tentang seberapa efisien suatu proses mengkonsumsi masukan dan seberapa produktif suatu proses menghasilkan keluaran. Konsep efisien merupakan ratio antara keluaran dengan masukan suatu proses, yang berfokus pada konsumsi masukan. Produktivitas merupakan rasio antara masukan dan keluaran yang lebih berfokus pada keluaran yang dihasilkan oleh suatu proses.

Dalam lingkungan bisnis yang sudah berubah dimana *customer* memegang kendali bisnis, konsep efisiensi dan produktivitas digantikan oleh *cost effectiveness*. Dalam konsep *cost effectiveness*, komponen *customer* dimasukkan ke dalam hubungan antara masukan, proses, dan keluaran. Jadi komponen kegiatan bisnis perusahaan terdiri dari unsur : masukan, proses,

keluaran dan *costumer*. Proses yang dijalankan perusahaan disebut *cost effective* jika dalam menghasilkan keluaran, masukan hanya dikonsumsi untuk menjalankan aktivitas penambahan nilai.

Untuk menciptakan proses yang *cost effective*, perusahaan memerlukan pengelolaan aktivitas untuk meningkatkan efisiensi pelaksanaan aktivitas bernilai tambah dan mengurangi serta akhirnya menghilangkan aktivitas tidak bernilai tambah. Terdapat empat cara untuk melakukan pengelolaan aktivitas bernilai tambah dan tidak bernilai tambah ini, yaitu:

1. Pemilihan aktivitas (*activity selection*)

Pengurangan biaya dapat dicapai dengan melakukan pemilihan aktivitas dari serangkaian aktivitas yang diperlukan untuk melaksanakan berbagai strategi yang kompetitif. Setiap strategi memiliki serangkaian aktivitas dan biaya yang bersangkutan, sehingga jika keadaan lain tetap, strategi yang memerlukan lebih sedikit aktivitas dengan biaya terendah yang dipilih manajemen.

2. Pembagian aktivitas (*activity sharing*)

Pengurangan biaya dapat dicapai dengan menaikkan efisiensi aktivitas penambah nilai dengan meningkatkan aktivitas ke tingkat skala ekonomi (*economic of scale*). Dengan menaikkan aktivitas sampai ke tingkat skala ekonomi, tanpa disertai dengan kenaikan total biaya aktivitas itu sendiri, pengurangan biaya per satuan aktivitas akan diperoleh.

### 3. Pengurangan aktivitas (*activity reduction*)

Pengurangan biaya dapat dicapai dengan mengurangi aktivitas bukan penambah nilai. Informasi yang memicu minat personel untuk melakukan pengurangan aktivitas bukan penambah nilai adalah ukuran *cycle effectiveness* (CE). Aktivitas yang memiliki CE di bawah 1 memberi peluang kepada personel perusahaan untuk melakukan pengurangan terhadap aktivitas bukan penambah nilai yang ada dalam aktivitas tersebut. Pengurangan aktivitas merupakan strategi jangka pendek yang ditempuh dalam melakukan *improvement* terhadap aktivitas.

### 4. Penghilangan aktivitas (*activity elimination*)

Pengurangan biaya dapat dicapai dengan melakukan penghilangan aktivitas bukan penambah nilai. Seperti halnya pengurangan aktivitas, minat personel untuk melakukan penghilangan aktivitas dipicu oleh ukuran CE. Aktivitas yang memiliki CE di bawah 1 memberi peluang kepada personel perusahaan untuk melakukan strategi jangka panjang yang ditempuh dalam melakukan *improvement* terhadap aktivitas.

Pengelolaan yang dilakukan perusahaan terhadap aktivitas bernilai tambah dan tidak bernilai tambah ini dapat membantu perusahaan dalam melakukan pengurangan biaya. Hal ini disebabkan karena pemborosan yang terjadi akibat adanya aktivitas tidak bernilai tambah dan ketidakefisienan pelaksanaan aktivitas bernilai tambah dapat dikurangi. (Mulyadi,2001: 626)

## 2.7. Penghitungan *Cycle Effectiveness (CE)*

*Cycle Effectiveness (CE)* adalah ukuran yang menunjukkan seberapa besar nilai suatu aktivitas bagi pemenuhan kebutuhan *customer*. CE dihitung dengan memanfaatkan data *cycle time*. *Cycle time* merupakan keseluruhan waktu yang diperlukan untuk mengolah bahan baku menjadi produk jadi atau proses penyerahan jasa. *Cycle time* dibagi menjadi empat komponen, yaitu *processing time* yang merupakan *value added activities*, *moving time*, dan *inspection time* dimana kegiatan merupakan *non-value added activities*. Formula *cycle time* yang digunakan untuk menghitung *cycle effectiveness* adalah (Mulyadi 2003:278) :

$$\text{Cycle time} = \text{processing time} + \text{waiting time} + \text{moving time} + \text{inspection time}$$

Proses produksi yang ideal akan menghasilkan *cycle time* sama dengan *processing time*. Ukuran *cost effectiveness* proses dihitung dengan membandingkan *processing time* dengan *cycle time* yang dikenal dengan istilah *cycle effectiveness (CE)*. CE dihitung dengan rumus:

$$CE = \frac{\text{Processing Time}}{\text{Cycle Time}} \times 100\%$$

## 2.8. Penilaian Aktivitas

Langkah-langkah yang perlu ditempuh adalah:

1. Mengetahui informasi tentang aktivitas yang digunakan oleh perusahaan untuk menghasilkan produk atau jasa bagi *customer* (intern atau ekstern). Untuk melakukan *improvement* terhadap

aktivitas, pertama kali harus dipahami aktivitas apa saja yang digunakan oleh perusahaan dalam memberikan layanan kepada *customer*, baik *customer* intern maupun *customer* ekstern. Daftar aktivitas dan hubungan berbagai aktivitas yang membentuk subproses, dan hubungan berbagai subproses yang membentuk proses merupakan basis yang kuat untuk mengelola aktivitas.

2. Mengidentifikasi *value-* dan *non-value-added activities* yang terdapat didalam aktivitas yang digunakan oleh perusahaan untuk menghasilkan keluaran bagi *customer* tersebut. Usaha pengurangan biaya difokuskan pada *improvement* terhadap aktivitas yang termasuk dalam kategori *non-value-added activities*. Hasil identifikasi kategori aktivitas tersebut digunakan untuk memilih cara pengelolaan yang sesuai dengan kategori setiap aktivitas. Seleksi aktivitas dan pembagian aktivitas diterapkan dalam pengelolaan terhadap *value-added activities*. Pengurangan aktivitas dan eliminasi aktivitas diterapkan dalam pengelolaan *non-value-added activities*.
3. Mengidentifikasi apakah aktivitas yang dilaksanakan oleh perusahaan memiliki *customer*. Setiap aktivitas layak untuk tetap dijalankan jika *cost object* yang dihasilkan mempunyai *customer* yang memanfaatkan *cost object* tersebut. Aktivitas yang tidak memiliki *customer* atau *customer*-nya tidak memperoleh manfaat



dari adanya *cost object* yang dihasilkan oleh aktivitas yang menjadi target untuk dieliminasi.

4. Mengidentifikasi aktivitas yang memiliki *cycle effectiveness (CE)* rendah. CE adalah ukuran seberapa besar *non-value-added activities* terhadap dalam aktivitas yang digunakan untuk melayani *customer*. Suatu aktivitas yang memiliki CE rendah (misalnya dibawah 40%) merupakan aktivitas jangka pendek atau dieliminasi dalam jangka panjang, karena 60% aktivitas tersebut terdiri dari *non-value-added activities*. Jadi, seperti halnya dengan *customer*, CE merupakan informasi yang digunakan untuk mengelola aktivitas.
5. Mencari dan memilih cara yang digunakan untuk mengurangi atau mengeliminasi *non-value-added activities* (Mulyadi, 2003:215).