

**PENGUKURAN KINERJA DALAM BISNIS INTERNAL DAN
KEUANGAN
(Studi Kasus Pada Unit Bisnis PT "Pabrik Sepatu" Sidoarjo)**

Musliki

Universitas Muhammadiyah Sidoarjo

ABSTRACT

The study of PT Pabrik Sepatu Sidoarjo's performance process in the internal business and its finance was measured by using 3 phases of opinion approaches. The framework of the first opinion phase simply compared between actual budget on each estimation of group in the loss and profit. The framework of the second opinion phase used management approach by the variant analysis. The analysis is to know each product performance because there are different characteristic and results of operational profit. And in the third phase will be used as an analysis strategic focus. This focuses the cost analysis concept and control operation for strategy followed.

The results indicate that product 1 has good enough performance, and product 2 have less gratify performance, while product 3 is very gratifying. This matter affirm that the variance analysis strategic focus represent the appliance of the performance measurement which can give the significant information for the company management

Key word: Performance Measurement, Internal Business, and Monetary

PENDAHULUAN

Secara umum, laba adalah perbedaan antara pendapatan dan biaya. Menurut Hansen dan Mowen (1995:611) laba adalah, " ... a measure of the difference between what a firm puts into making and selling a product or service and what it receives. It is the degree to which firm becomes wealthier on account of engaging in transactions." Banyak cara dalam mengukur laba, salah satunya adalah membandingkan antara laba aktual dan laba yang diharapkan, maka pengukuran laba dapat menggunakan pendekatan *variance analysis* atau *profit variance analysis*. *Profit variance analysis* adalah analisis yang membandingkan antara laba aktual yang dicapai dengan rencana laba yang telah ditetapkan. Perbedaan yang timbul antara laba aktual dan laba yang dianggarkan disebut dengan varian. Varian yang terjadi bisa merupakan *favorable variance (F)* ketika laba aktual melebihi anggaran yang ditetapkan, atau *unfavorable variance (U)* ketika laba

aktual tidak mencapai anggaran yang telah ditetapkan. Varian-varian yang timbul perlu dianalisis untuk mengetahui penyebab terjadinya perbedaan laba. Analisis ini berguna untuk menentukan tindakan korektif yang dapat diambil oleh manajemen perusahaan dalam rangka meningkatkan kinerja dan mencapai target yang ditentukan.

Biasanya perusahaan hanya menggunakan anggaran tahunan sebagai bagian dari anggaran laba jangka panjang perusahaan. Anggaran direvisi setiap tahun sesuai dengan keadaan pada tahun yang bersangkutan. Cara yang digunakan dalam mengukur kinerja keuangan ini cukup sederhana, sehingga tidak dapat memberikan umpan balik bagi manajemen perusahaan. Oleh karena itu sistem akuntansi manajemen tradisional menghadapi tantangan perubahan lingkungan untuk tujuan pengambilan keputusan strategik yang diperlukan manajemen dalam menghadapi persaingan. *Variance analysis strategic focus* merupakan suatu kerangka berpikir strategik yang menyediakan umpan balik dalam mengevaluasi perencanaan dan kinerja suatu unit bisnis (Shank dan Govindorajan, 1993:121-123). Analisis strategik ini menghubungkan sistem pengevaluasian dalam rangka pengendalian berdasarkan konteks strategi (misi strategik dan keunggulan bersaing) yang diadopsi oleh masing-masing unit bisnis. Analisis varian laba strategik ini melengkapi kekurangan analisis varian yang sederhana.

Sebelum tulisan ini ditulis, penulis mengkaji tulisan Kristyohadi (1996). Kesimpulan penelitiannya adalah sebagai berikut:

- a. Pengambilan keputusan strategik menuntut dukungan informasi yang obyektif dan tepat, sedangkan informasi yang disajikan dengan hanya menggunakan analisis tradisional tidak cukup memberikan gambaran analisis untuk pengambilan keputusan strategik.
- b. Konsep strategi positioniong analysis dapat menggambarkan kinerja masing-masing produk dan kontribusinya terhadap kesuksesan perusahaan serta mampu menyoroti bagaimana management control system yang berfokus pada strategi dan *product positioning* yang dipilih.

Kemudian Penelitian yang ditulis Noviana (2003) berjudul, "Varian Analysis *Strategic Focus* sebagai alat pengukuran kinerja keuangan" dimana penelitian ini menekankan pada pengukuran kinerja keuangan. Persamaan antara penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan Kristyohadi dan Noviana adalah penggunaan profit variance sebagai analisis. Sedangkan perbedaannya terletak pada: (a) topik yang dibahas pada penelitian ini yang menekankan pada pengukuran kinerja dalam perspektif proses bisnis internal dan keuangan, (b) obyek penelitian dan tahun penelitiannya. Dalam penelitian ini akan meneliti bagaimana pengukuran kinerja dengan menggunakan *variance analysis strategic focus* yaitu pada perspektif bisnis internal dan perspektif keuangan dalam rangka pengendalian berdasarkan konteks strategi (misi strategik dan keunggulan bersaing) yang diadopsi oleh Devisi PT Pabrik Sepatu Sidoarjo.

RUMUSAN MASALAH

Penelitian yang dilakukan pada Unit Bisnis PT "Pabrik Sepatu" Sidoarjo ini didapat rumusan masalah sebagai berikut:

1. Bagaimana mengukur kinerja dalam bisnis internal dan kinerja keuangan pada Unit Bisnis PT "Pabrik Sepatu" Sidoarjo ?
2. Bagaimana hasil pengukuran kinerja dalam bisnis internal dan kinerja keuangan digunakan untuk evaluasi strategi pada Unit Bisnis PT "Pabrik Sepatu" Sidoarjo ?

LANDASAN TEORI

Proses Pengukuran Kinerja

Pengukuran kinerja adalah aktifitas pengukuran yang dilakukan terhadap berbagai aktivitas pada perusahaan. Hasil pengukuran tersebut kemudian digunakan sebagai umpan balik yang akan memberikan informasi tentang aktifitas perusahaan.

Kaplan, Robert S, Anthony A, (1992:54) mendefinisikan pengukuran kinerja sebagai: "*the activity of measuring the performance of an activity or the entire value chain.*"

Dari definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa pengukuran kinerja adalah aktifitas pengukuran yang dilakukan terhadap berbagai aktivitas pada perusahaan. Hasil pengukuran tersebut kemudian digunakan sebagai umpan balik yang akan memberikan informasi tentang prestasi pelaksanaan suatu rencana dan titik dimana perusahaan memerlukan penyesuaian-penyesuaian atas aktivitas perencanaan dan pengendalian.

Proses Pengukuran Kinerja Menurut Bellman dkk, (1994:9), yang dibagi menjadi 12 langkah. Diagram ini adalah sebuah pedoman untuk menunjukkan proses secara umum. Berikut adalah gambaran singkat dari masing-masing langkah proses (1) *Identify the process flow.*, alur proses diidentifikasi agar pengukuran kinerja dapat dilakukan secara efektif dan efisien. (2) *Identify the critical activity to be measured.* Mengidentifikasi aktivitas kritis adalah aktivitas puncak dimana lokasi paling penting diidentifikasi untuk menetapkan pengawasan dan menetapkan pengukuran kinerja dalam sebuah proses. (3) *Establish performance goal (s) or standards.* Semua pengukuran kinerja harus berhubungan dengan tujuan yang sudah ditetapkan atau standar. (4) *Establish performance measurement (s).* membuat sistem pengukuran kinerja dengan mengidentifikasi pengukuran secara rinci. (5) *Identify responsible party (s).* Mengidentifikasi pihak-pihak yang bertanggung jawab, (6) *Collect data.* Selanjutnya mengumpulkan data, dimana data yang ada akan dilakukan analisis awal secara rutin untuk dilakukan observasi dan mengkonfirmasi kelengkapan sistem pengumpulan data. (7) *Analyze actual performance.* Langkah ini secara formal melakukan konversi data mentah

ke dalam pengukuran kinerja, ditampilkan dalam bentuk yang dapat dimengerti, dan diterbitkan dalam bentuk laporan. (8) *Compare actual performance to goal(s)*. membandingkan kinerja, sebagaimana ditampilkan dalam laporan dengan *goals* atau *standards*, (9) *Are corrective actions necessary?* Tergantung pada besarnya perbedaan (deviasi) antara ukuran dan tujuan yang sudah ditentukan (*goals*), (10) *Make changes to bring back in line with goal*. Langkah ini adalah terutama berhubungan dengan keputusan manajemen. (11) *Meggunakan sistem manajemen yang baik, perubahan mungkin tetap perlu dilakukan*. (12) *Goals dan standards* perlu dilakukan evaluasi secara periodik sebagai tindakan pengawasan terhadap kinerja proses internal bisnis yang terkini.

Konsep dan Definisi Analisis Varian Laba

Analisis varian laba adalah analisis yang membandingkan antara laba actual dengan anggaran laba yang telah ditetapkan. Perbedaan yang timbul antara laba actual dan laba yang dianggarkan disebut varian. Varian yang terjadi biasanya merupakan *favorable variance (F)* atau *unfavorable variance (U)*. Varian dikatakan *favorable* ketika laba actual melebihi anggaran yang telah ditetapkan, dan varian dikatakan *unfavorable* ketika laba actual tidak mencapai anggaran yang telah ditetapkan. Istilah *favorable* dan *unfavorable variance* tidak berarti bahwa varian itu baik atau buruk. Oleh karena itu, varian yang timbul perlu dianalisis. (Hansen dan Mowen 2003:337)

Perhitungan Varian

Biasanya perusahaan melakukan analisis bulanan terhadap perbedaan antara pendapatan unit bisnis dan pengeluaran yang aktual. Dan yang dianggarkan untuk tiap unit bisnis dan untuk keseluruhan perusahaan. Hasil yang diperoleh dari analisis ini tidak dapat menjelaskan mengapa varian tersebut dapat terjadi. Karena itu diperlukan analisis yang lebih mendalam untuk mengetahui penyebab terjadinya varian hingga pada level manajemen yang paling rendah.

METODOLOGI PENELITIAN

Metode Kualitatif

Metode Kualitatif menurut Moleong bahwa (1) menyesuaikan metode kualitatif lebih mudah bila berhadapan dengan kenyataan, (2) peneliti dan responden berhubungan langsung, dan (3) lebih peka. Moleong (2001: 5)

Ada tiga kriteria untuk menentukan metodologi yang paling tepat bagi penelitian kwalitatif (Robert K. Yin, 2002:7) yaitu, (1) Tipe pertanyaan pada rumusan masalah, (2) Kontrol yang dimiliki peneliti terhadap peristiwa perilaku yang akan ditelitinya, (3) Fokus terhadap fenomena penelitian Dalam penelitian ini, penulis menggunakan penelitian studi kasus dengan tiga kriteria seperti diatas yang harus dipertimbangkan

Pada penelitian ini pertanyaan yang diajukan oleh peneliti adalah: (1) Bagaimana mengukur kinerja dalam perspektif proses bisnis internal dan perspektif keuangan pada Unit Bisnis PT "Pabrik Sepatu" Sidoarjo? (2) Bagaimana hasil pengukuran kinerja dalam perspektif proses bisnis internal dan perspektif keuangan digunakan untuk evaluasi strategi pada Unit Bisnis PT "Pabrik Sepatu" Sidoarjo? dalam penelitian ini lebih bersifat menjelaskan.

Sumber Data

Menurut Yin (2002:103), sumber data untuk penelitian studi kasus ada 6 macam, yaitu: dokumentasi, rekaman arsip, wawancara, observasi langsung, observasi peran serta, dan perangkat fisik. Dari keenam sumber data di atas, penelitian ini menggunakan sumber-sumber data sebagai berikut:

1. Dokumentasi: berupa struktur organisasi dan bagan proses produksi Unit Bisnis PT "Pabrik Sepatu" Sidoarjo., dan penerapan strategi fokus Unit Bisnis PT "Pabrik Sepatu" Sidoarjo, yaitu *cost leadership* dan *diffentiation*.
2. Data-data untuk pengukuran kinerja dalam perspektif bisnis internal:
 - a. Pengambilan data dari system informasi manajemen, yaitu seluruh komponen biaya yang meliputi: konsumsi kulit (*leather*), konsumsi material, konsumsi komponen, konsumsi bahan pendukung, R&D, upah tenaga kerja langsung (*wages*), limbah (*waste*), biaya overhead (OH), penjualan (*sales*).
 - b. Varian atas laporan keuangan yang berupa laporan Laba-Rugi yang difokuskan pada analisis *strategic cost management* sebagai dasar keputusan strategic
3. Wawancara: dengan general manager, manager finance, dan operation.
4. Observasi Langsung: pada PT "Pabrik Sepatu" Sidoarjo.

Teknik Analisis

1. *Variance analysis strategic focus* merupakan suatu kerangka berpikir strategik yang menyediakan umpan balik dalam mengevaluasi perencanaan dan kinerja suatu unit bisnis (Shank dan Govindorajan, 1993:111). Analisis strategik ini menghubungkan sistem pengevaluasian dalam rangka pengendalian berdasarkan konteks strategi (misi strategik dan keunggulan bersaing) yang diadopsi oleh masing-masing unit bisnis.

2. Varian Analisis Strategik

Analisis varian kontribusi margin dan biaya tetap lainnya disajikan menurut kelompok produknya untuk melihat bagaimana masing-masing produk berkinerja dalam bisnis.

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Gambaran Singkat Perusahaan

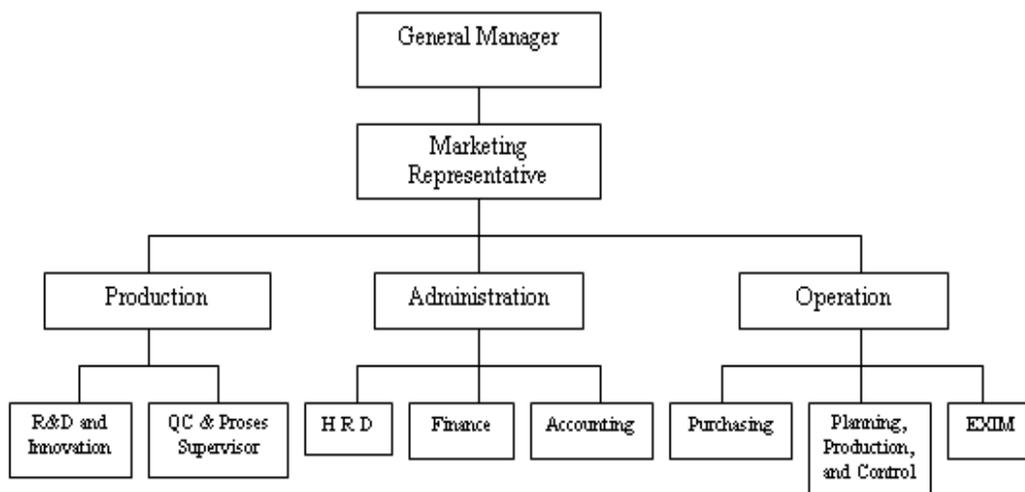
Unit Bisnis PT "Pabrik Sepatu" Sidoarjo mempunyai 2 unit produksi yaitu: pabrik penyamakan kulit (*tannery*) dan pabrik sepatu (*upper shoe*). Awalnya pabrik ini hanya memproses *wet blue* menjadi kulit jadi. Pada Juni 1997, *beam house* dibangun sehingga sejak itu proses penyamakan dari kulit mentah (*raw hide*) dimulai. Kapasitas *tannery* adalah 65.000 sf (sq.foot = kaki persegi) per hari.

Sebagian dari kulit mentah yang diproses diperoleh dari pulau Jawa dan sisanya diimpor. *Wet blue* yang dihasilkan sebagian digunakan untuk membuat kulit jadi (*leather*) di Unit Bisnis PT "Pabrik Sepatu" Sidoarjo sendiri dan dipakai untuk proses produksi kap sepatu di Unit Bisnis PT "Pabrik Sepatu" Sidoarjo dan sebagian lagi diekspor Thailand, India, Polandia dan Portugal serta pabrik rekanan, dan pihak eksternal lain.

Struktur Organisasi Perusahaan

Posisi dalam struktur organisasi PT "Pabrik Sepatu" Sidoarjo adalah sebagai berikut:

1. *Management Representative* adalah wakil manajemen yang mempunyai tugas untuk memastikan bahwa system mutu diwujudkan dg standar internasional
2. *Marketing Representative* adalah wakil manajemen yang bertanggung jawab atas pemasaran produk.
3. *Production* adalah departemen yang bertanggung jawab dalam merencanakan, merumuskan, dan menetapkan kebijakan-kebijakan, sasaran-sasaran serta program kerja yang berkaitan dengan produksi.
4. *Research, Development, dan Innovation* merupakan departemen yang bertanggung jawab untuk melaksanakan penelitian, pengembangan produk dan inovasi produk, mengontrol tiap-tiap bahan baku yang masuk agar sesuai dengan standar, mutu, jumlah, waktu, harga, melakukan analisis jika terjadi produk reject dan melakukan pencegahan.



Gambar 1
Struktur Organisasi PT “Pabrik Sepatu Sidoarjo

5. *Administration* adalah departemen yang terdiri dari finance, accounting, dan sumber daya, seperti yang dirangkum dalam penjelasan berikut ini.
 - a. *Finance* bertugas menyusun dan merencanakan kebutuhan keuangan sesuai dengan target penjualan, melaksanakan pengendalian atas biaya dan menganalisis laporan keuangan secara bulanan serta tahunan.
 - b. *Accounting* bertugas melakukan administrasi pembukuan seperti mencatat transaksi harian dan membuat laporan keuangan bulanan serta tahunan.
 - c. *HRD (Human Resources Development)* adalah departemen yang bertanggung jawab untuk mengelola sumberdaya yang dibutuhkan perusahaan dalam menjalankan kegiatan sehari-hari. Departemen ini terdiri dari human resources Department (HRD), infrastruktur dan lingkungan kerja.
 - 1) Human resources development bertanggung jawab atas perekrutan tenaga kerja, pelatihan serta pengembangan tenaga kerja.
 - 2) Infrastruktur dan lingkungan kerja bertanggung jawab atas infrastruktur dan lingkungan kerja yang dibutuhkan untuk menunjang proses produksi dan aktivitas unit bisnis yang lainnya.

6. *Operation* adalah departemen yang bertanggung jawab dalam merencanakan, merumuskan, dan menetapkan kebijakan-kebijakan, sasaran-sasaran serta program kerja yang berkaitan dengan produksi. Departemen produksi ini terdiri dari *Planning, Production, and Control (PPC)*.
 - a. *Purchasing* bertanggung jawab atas pemesanan dan pembelian bahan baku yang diperlukan dalam produksi.

- b. PPC bertugas untuk melakukan perencanaan-perencanaan system pengendalian produksi dan pengendalian kualitas, melakukan rencana pembelian bahan baku, melakukan proses kontrol terhadap produksi. PPC wajib melaporkan hasil kinerjanya pada manajer operasi.
- c. *EXIM (Export & Import)* bertugas melaksanakan, mengawasi dan mengontrol proses export & import sesuai jadwal yang telah direncanakan.

Analisis Strategi Unit Bisnis PT”Pabrik Sepatu”Sidoarjo

Unit Bisnis PT”Pabrik Sepatu” Sidoarjo menerapkan strategi Fokus, yaitu *differentiation* dan *cost leadership*. Sebagaimana diungkapkan Potter:

1. Strategi differensiasi adalah bahwa perusahaan mengambil keputusan untuk membangun persepsi pasar potensial terhadap suatu produk/jasa yang unggul agar tampak berbeda dengan produk yang lain. Dengan demikian, diharapkan calon konsumen mau membeli dengan harga mahal karena adanya perbedaan itu. Strategi diferensiasi dapat melalui berbagai jalan seperti: desain produk, kesan merek, teknologi, layanan pelanggan, jaringan distribusi, dan lain sebagainya. Sebagaimana diungkapkan CEO dan COO head quarter perusahaan dalam wawancara di *News Letter*: “*Whenever we must choose between volume and quality, our company will always choose quality*”.
2. Setrategi kepemimpinan biaya (*Cost Leadership*) adalah bahwa perusahaan lebih memperhitungkan pesaing daripada pelanggan dengan cara memfokuskan harga jual produk/jasa yang murah. Dalam strategi kepemimpinan biaya, bisnis unit berusaha menekan biaya untuk mencapai posisi biaya yang rendah. Dengan posisi biaya yang rendah bisnis unit akan dapat menempatkan pada posisi yang menguntungkan dalam menghadapi para pesaing. Akan tetapi CEO dan COO head quarter perusahaan dalam wawancara di *News Letter* mengatakan bahwa: “nama perusahaannya” dan “murah” sama sekali tidak berjalan bersama-sama:
“Our company” and “Value”: Yes
“Our company” and “Cheap”: No Way

Analisis Kinerja Proses Bisnis Internal pada Unit Bisnis PT”Pabrik Sepatu” Sidoarjo

Analisis penelitian ini menggunakan pendekatan yang dikemukakan oleh Shank dan Churchill (1977) yaitu pendekatan yang terdiri dari 3 fase pemikiran. Analisis varian keuntungan merupakan proses pengiktisaran transaksi yang telah terjadi dalam suatu periode kedalam suatu laporan yang memberi penekanan pada masalah-masalah manajerial.

Kerangka pemikiran fase 1 secara sederhana membandingkan antara budget dengan aktual setiap kelompok perkiraan yang ada pada laporan Laba-Rugi. Kerangka pemikiran fase 2 menggunakan pendekatan manajemen melalui analisis varian keuntungan ditujukan pada hal-hal yang mempengaruhi keuntungan.

Analisis untuk mengetahui kinerja masing-masing produk perlu dilakukan karena karakteristiknya yang berbeda dan menghasilkan tingkat laba operasi yang berbeda. Dalam analisis fase 3 akan dilakukan pembahasan dengan titik fokus pada konsep analisis biaya dan pengendalian yang disesuaikan dengan strategi yang diikutinya.

Analisis tersebut akan meliputi sebagai berikut:

1. Analisis biaya yang dimaksudkan dapat membantu mengidentifikasi perbedaan posisi strategik dari varitas produk.
2. Dengan menggunakan sistem pengendalian manajemen yang disesuaikan dengan strategi yang dipilihnya dimaksudkan untuk dapat melihat faktor kunci sukses dari varitas produk.

Jadi analisis biaya ini akan dapat membantu mengidentifikasi posisi strategik yang menunjukkan peran manajemen biaya didalam mengimplementasikan strategi yang dipilihnya.

Pengukuran Kinerja Laporan Laba Rugi Fase I

Pengukuran kinerja dengan cara membandingkan antara laba anggaran dan laba aktual tahunan (*variance analysis*). Pengukuran semacam ini disebut oleh Shank dan Govindarajan sebagai pengukuran kinerja tahap pertama, yaitu analisis varian dengan menggunakan pendekatan laporan tahunan. Dalam analisis varian ini, pengukuran kinerja dilakukan dengan membandingkan antara dan hasil analisis varian tahap ini tidak dapat menjelaskan varian-varian yang terjadi. Berikut adalah laporan laba rugi tradisional dengan membandingkan antara aktual dan budget:

Berdasarkan laporan laba rugi dibawah, diketahui bahwa penjualan perusahaan mengalami kenaikan demikian pula laba yang diperoleh juga mengalami kenaikan jika dibandingkan actual dan budget. Perhitungan analisis varian terhadap laporan laba rugi tersebut dapat dilihat pada table 2. Tipe analisis varian ini sering kita lihat dalam laporan keuangan yang dipublikasikan oleh perusahaan-perusahaan yang *go-public*. Tipe analisis seperti ini akan memberikan gambaran yang sangat terbatas mengenai kinerja perusahaan.

Tabel 1
LAPORAN LABA RUGI

LAPORAN LABA RUGI UNIT BISNIS PT "X" INDONESIA
Untuk periode yang berakhir 31 Desember 2005
(dalam '000 rupiah)

Diskripsi	Aktual	Budget
Penjualan bersih	705,199,142.80	652,673,667.23
Harga pokok penjualan	539,364,032.60	500,311,052.72
Laba kotor	165,835,110.20	152,362,614.51
Beban operasional:		
Penjualan	10,965,856.35	-
Administrasi	60,817,658.86	75,188,884.51
R&D	45,566,104.00	40,426,551.00
Total beban operasional	117,349,619.21	115,615,435.51
Laba sebelum pajak	48,485,491.00	36,747,179.00

Sumber: data interna perusahaan (diolah)

Analisis varian Unit Bisnis PT “Pabrik Sepatu” SIDOARJO memberikan kesimpulan sebagai berikut:

1. Penjualan menunjukkan kinerja yang bagus, dimana penjualan aktual yang terjadi Rp 705,199,142.80 melebihi budget penjualan 8%.
2. Terjadi *loss* pada biaya penjualan sebesar Rp 4,474,503.00.
3. Biaya administrasi terjadi *saving* Rp 7,879,872,30 atau 10.5% dari budget, hal ini menunjukkan bahwa perusahaan memiliki kontrol yang luar biasa terhadap biaya administrasi.
4. Tetapi pada waktu yang sama biaya R&D terjadi *loss* sebesar -Rp 5,139,553,00, atau 12.7% dari budget.

Tabel. 2
Perhitungan Analisis Varian

LAPORAN LABA RUGI UNIT BISNIS PT "X" INDONESIA
Untuk periode yang berakhir 31 Desember 2005
(dalam '000 rupiah)

Diskripsi	Aktual	%	Budget	%	Varian	%	F/U
Penjualan bersih	705,199,142.80	100.0%	652,673,667.23	100.0%	52,525,475.57	8.0%	F
Harga pokok penjualan	539,364,032.60	76.5%	500,311,052.72	76.7%	39,052,979.88	7.8%	U
Laba kotor	165,835,110.20	23.5%	152,362,614.51	23.3%	13,472,495.69	8.8%	U
Beban operasional:							
Penjualan	4,474,503.00	1.6%	-	0.0%	4,474,503.00	#DIV/0!	U
Administrasi	67,309,012.21	8.6%	75,188,884.51	11.5%	(7,879,872.30)	-10.5%	U
R&D	45,566,104.00	6.5%	40,426,551.00	6.2%	5,139,553.00	12.7%	U
Total beban operasional	117,349,619.21	16.6%	115,615,435.51	17.7%	1,734,183.70	1.5%	U
Laba sebelum pajak	48,485,491.00	6.9%	36,747,179.00	5.6%	11,738,312.00	31.9%	F

Sumber: data internal perusahaan (diolah)

5. Penilaian kinerja secara keseluruhan adalah sangat memuaskan, dimana kinerja laba mengalami *gain* 31.9% terhadap budget.

Hasil analisis ini tidaklah sepenuhnya akurat. Budget merupakan rencana keuangan yang dibuat berdasarkan asumsi dan harapan terhadap industri maupun kondisi internal (pangsa pasar, harga jual, dan struktur biaya). Oleh karena itu, hasil analisis dan perhitungan varian perlu memperhitungkan setiap perubahan yang terjadi pada tahun 2005. tabel :2. menunjukkan analisis yang belum dapat mengidentifikasi faktor-faktor penyebab terjadinya varian. Analisis tersebut perlu dilengkapi untuk dapat membantu manajemen dalam mengambil langkah-langkah strategis demi kelangsungan perusahaan.

Pengukuran Kinerja dengan Orientasi Management

Pendekatan orientasi manajemen merupakan pengembangan analisis varian tradisional. Dalam pendekatan ini, analisis varian dirinci berdasarkan faktor-faktor penyebab laba. Faktor-faktor penyebab yang mempengaruhi varian laba antara lain adalah total pasar, pangsa pasar, bauran penjualan, harga jual dan biaya. Informasi mengenai keempat faktor penyebab ini tercantum pada tabel.3.

Berdasarkan informasi yang tersedia dalam table 3. tersebut varian dengan pendekatan orientasi manajemen dilakukan. Analisisnya terbagi atas 4 level, yaitu: level 1 sampai dengan level 4. Analisis varian level 1 adalah varian keseluruhan. Analisis varian level 2 terdiri atas: (a) volume dan bauran penjualan, (b) biaya dan harga jual. Analisis varian

level 3 terdiri atas: (a) volume penjualan, (c) harga jual, dan (d) beban. Analisis varian level 4 terdiri atas: (a) besarnya pasar, (b) pangsa pasar, (c) harga jual, (d) biaya produksi variable dan (e) biaya tetap.

Tabel 3
Informasi Tambahan Unit Bisnis PT “Pabrik Sepatu” Sidoarjo
Tahun 2005

Diskripsi		Produk 1	Produk 2	Produk 3	Total
Average standard price	Rp.	11.84	22.10	103.65	137.59
Average actual price	Rp.	12.47	18.11	108.75	139.33
Variable product cost per unit					
Average standard manufacturing cost	Rp.	11.56	20.50	103.65	135.71
Average actual manufacturing cost	Rp.	12.11	22.62	106.85	141.57
Contribution standard margin per unit					
Average standard contribution margin	Rp.	2.05	23.67	18.70	
Average standard contribution margin	%	10.9%	15.2%	16.9%	
Volume information					
Actual unit produced	Unit	9,830,357	13,904,652	6,179,318	29,914,327
Planned unit produced	Unit	9,053,500	15,248,000	4,840,300	29,141,800
Actual unit sold	Unit	9,907,285	2,662,429	6,082,541	18,652,255
Planned unit sold	Unit	6,888,311	3,140,722	4,840,300	14,869,333
Planned unit proportion	%	33%	46%	21%	100%
Total industri sales, actual	Unit	19,500,000	16,000,000	16,363,900	51,863,900
Total industri sales, planned	Unit	18,500,000	15,000,000	14,520,900	48,020,900
Actual share of the market					
Planned	%	51%	17%	37%	105%
Actual unit produced	%	37%	21%	33%	92%
Firmwide fixed expenses per unit					
		Planned	Actual		
Fixed manufacturing expenses	Rp.	49,989,571	54,128,440		
Fixed sales expenses	Rp.	-	-		
Fixed administrative expenses	Rp.	41,927,517	42,994,218		
Fixed R&D expenses	Rp.	920,741	658,022		
Total fixed expenses	Rp.	92,837,829	97,780,680		

Sumber: data internal Unit Bisnis PT “Pabrik Sepatu” SIDOARJO, diolah

Penilaian kinerja dengan pendekatan orientasi manajemen secara keseluruhan dapat disimpulkan bahwa kinerja manajer unit bisnis cukup memuaskan, karena banyak varian yang positif. Secara keseluruhan, perhitungan menunjukkan varian positif sebesar Rp. 216,313,392.01. Kinerja tiap area fungsional secara ringkas disajikan pada table 7.

Tabel 4
Ringkasan Varian dengan Pendekatan Orientasi Manajemen
(dalam '000 Rp)

Keterangan			Jumlah	F/U
Pasar keseluruhan mengalami kenaikan			12,368,379.00	F
Pangsa pasar meningkat			8,453,802.48	F
Perubahan bauran penjualan			(3,332,880.47)	U
Harga jual meningkat			199,869,629.00	F
	Produk 1	14,862,710.00	F	
	Produk 2	9,165,935.00	F	
	Produk 3	175,840,984.00	F	
Kenadali terhadap biaya produksi			(241,556)	U
	Beban variabel	3,897,313.00	F	
	Biaya tetap	(4,138,869.00)	U	
Varian beban lainnya:				
	Sales		-	
	Administrasi		(1,066,701)	U
	R & D		262,719	F
Total Varian			216,313,392.01	F

Keterangan:

F = favorable U = unfavorable

Sumber: Hasil Perhitungan (tabel 3)

Tabel 5
Ringkasan Penilaian kinerja dengan Pendekatan Orientasi Manajemen
(dalam '000 Rp)

Area Fungsional	Komentar	Varian		Kinerja secara keseluruhan
Penjualan	Pangsa pasar meningkat dan menguntungkan bagi perusahaan	199,869,629.00	F	Baik
	Bauran penjualan berubah dan margin laba menurun	(3,332,880.47)	U	Buruk
	Beban penjualan terkendali dengan baik	-		
	Total	196,536,748.53	F	
	Pasar industri mengalami Peningkatan	12,368,379.26	F	Sangat baik
Produksi	Pengendalian perusahaan terhadap biaya produksi masih rendah	(241,556.00)	U	Cukup baik
R&D	Beban R&D melebihi anggaran	(262,719)	U	Cukup baik
Administrasi	Beban administrasi lebih kecil dari anggaran	1,066,701	F	Baik

Sumber : komentar pada tabel 4

Kinerja tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

a. Pemasaran

Secara umum, kinerja pemasaran adalah sangat baik, dimana pangsa pasar mengalami peningkatan seiring dengan meningkatnya pasar industri. Untuk bauran penjualan mengalami penurunan.

b. Produksi

Bagian produksi secara umum menunjukkan kinerja yang cukup baik. Dimana total varian biaya produksi negatif sebesar Rp 241,556.00, dimana varian terbesar terjadi terjadi pada biaya produksi variabel yang terdiri atas beban bahan baku, tenaga kerja langsung, dan beban overhead variabel yang disebabkan meningkatnya volume produksi.

c. Administrasi dan R&D

Bagian administrasi menunjukkan kinerja yang sangat baik, dimana beban administrasi kurang dari anggaran yang ditetapkan sebesar Rp 1,066,701.00. Sedangkan bagian R&D terjadi negatif sebesar Rp 262,719,00 terhadap anggaran.

Analisis varian dengan pendekatan orientasi manajemen ini sebenarnya sudah mampu menguraikan varian secara lebih dalam dibandingkan analisis varian yang tradisional, tetapi analisis ini masih memiliki kelemahan. Analisis ini didasarkan pada asumsi bahwa perusahaan bersaing dalam satu industri, dimana perusahaan memiliki satu produk dengan jenis yang berbeda. Kenyataannya, produk 1, produk 2, dan produk 3 memiliki karakteristik industri yang berbeda dan bersaing apada pasar yang berbeda sehingga ketiga produk memerlukan strategi yang berbeda. Oleh karena itu, lebih baik jika perhitungan market size dan pangsa pasar untuk ketiganya dipisahkan sesuai dengan strategi setiap produk.

Pengukuran Kinerja dengan Menggunakan Kerangka Strategi

Pengukuran kinerja dengan pendekatan kerangka strategi (*variance analysis using strategic framework*) merupakan pengembangan dari pengukuran kinerja yang sebelumnya. Dalam tahap ini, varian yang terjadi dianalisis berdasarkan konteks strategi (*mission and positioning strategy*) yang diterapkan oleh unit bisnis. Dua macam strategik (*build, hold, dan harvest*) dan keunggulan kompetitif (*low cost, differentiation*). Konteks strategi ini dibutuhkan untuk mengetahui bagaimana masing-masing produk bersaing dalam industri.

Tabel.6. merupakan konteks strategi dari ketiga produk penelitian ini, menunjukkan bahwa produk 1, 2, dan 3 memiliki misi strategik yang sama yaitu strategi *build* (berkembang) dengan keunggulan kompetitif diferensiasi. Selain itu ketiga produk memiliki karakteristik yang berbeda walaupun mereka saling terkait, dimana produk 1 digunakan sebagai bahan utama dari produk 2, dan produk 2 digunakan bahan utama dari

produk 3, tetapi mereka bersaing secara bebas dalam industri. Kinerja ketiga produk dapat dilihat melalui perhitungan varian yang tersaji pada tabel.7.

Tabel 6
Strategic Context of the Businesses
Unit Bisnis PT “Pabrik Sepatu” Sidoarjo(dalam ‘000 Rp)

No	Diskripsi		Produk 1	Produk 2	Produk 3
1	<i>Overall market (unit)</i>	<i>Plan</i>	18.500.000	15.000.000	14.520.900
		<i>Actual</i>	19.500.000	16.000.000	16.363.900
			Pasar meningkat 5%	Pasar meningkat 6%	Pasar meningkat 11%
2	<i>Market share</i>	<i>Plan</i>	37%	21%	33%
		<i>Actual</i>	51%	17%	37%
3	<i>Selling price per unit</i>	<i>Plan</i>	Rp 11.84	Rp 22.10	Rp 103.65
		<i>Actual</i>	Rp 12.47	Rp 18.11	Rp 108.75
4	<i>Gross net margin</i>	<i>Plan</i>	Rp 2.05	Rp 23.67	Rp 18.70
		<i>Actual</i>	Rp 12.47	Rp 18.11	Rp 108.750
5	<i>Industri price</i>	<i>Actual</i>	Rp 13.43	Rp 16.13	Rp 99.5
			Harga lebih rendah dari pasar	Harga lebih tinggi dari pasar	Harga lebih tinggi dari pasar
6	<i>Product market characteristic</i>		Dewasa (mature)	Dewasa (mature)	Dewasa (mature)
			Teknologi lebuah tinggi	Teknologi lebuah tinggi	Teknologi lebuah tinggi
			Pasar naik	Pasar naik	Pasar naik
			Harga jual tinggi	Harga jual tinggi	Harga jual tinggi
7	<i>Apperent strategic mission</i>		Harga industri relatif tetap	Harga industri relatif tetap	Harga industri relatif tetap
			<i>Build</i>	<i>Build</i>	<i>Build</i>
8	<i>Apperent strategic strategy</i>		Harga yang tinggi mengacu pada kualitas produk yang tinggi dan strategi diferensiasi	Harga yang tinggi mengacu pada kualitas produk yang tinggi dan strategi diferensiasi	Harga yang tinggi mengacu pada kualitas produk yang tinggi dan strategi diferensiasi
9	<i>More plausible strategy</i>		<i>Hold</i>	<i>Hold</i>	<i>Hold</i>
10	<i>Key success factor</i>		Pertahankan kualitas	Pertahankan kualitas	Pertahankan kualitas

Sumber: data internal Unit Bisnis PT “Pabrik Sepatu” Sidoarjo dan hasil wawancara, diolah

Tabel 7

Variance Calculation Using Strategic Framework by John and Vilay Govindarajan, Unit Bisnis PT “Pabrik Sepatu”Sidoarjo(dalam ‘000 Rp)

Key Causal Factors:		[1]	[2]	[3]	[4]	[5]
Total market	A	Expected	Actual	Actual	Actual	Actual
Market share	B	Expected	Expected	Actual	Actual	Actual
Selling price	C	Expected	Expected	Expected	Expected	Actual
Variable Costs	D	Expected	Expected	Expected	Expected	Expected
Product 1						
Sales	E	111,317,929	117,335,114	85,990,203	90,526,202	90,540,332
Variable costs	F	108,634,122	114,506,237	83,917,032	83,917,032	87,902,240
Contribution	G	2,683,807	2,828,877	2,073,171	6,609,170	2,638,093
Market Size	G [2-1]	145,071				
Market Share	G [3-2]		(755,706)			
Sales Price	G [4-3]			4,535,999		
Manufacturing Cost	G [5-4]				(3,971,077)	
Product 2						
Sales		55,158,099	58,835,306	74,031,781	60,681,975	60,670,374
Variable costs		41,160,023	43,904,025	55,243,924	55,243,924	75,766,661
Contribution		13,998,076	14,931,281	18,787,857	5,438,051	(15,096,287)
Market Size	G [2-1]	933,205				
Market Share	G [3-2]		3,856,576			
Sales Price	G [4-3]			(13,349,806)		
Manufacturing Cost	G [5-4]				(20,534,338)	

lanjutan table 7

Product 3						
Sales		559,440,061	630,444,477	565,362,972	593,194,768	593,191,375
Variable costs		470,485,929	530,200,242	475,467,064	475,467,064	582,803,490
Contribution		88,954,132	100,244,235	89,895,908	117,727,704	10,387,885
Market Size	G [2-1]	11,290,104				
Market Share	G [3-2]		(10,348,327)			
Sales Price	G [4-3]			27,831,795		
Manufacturing Cost	G [5-4]				(107,339,819)	
Firm Fixed Cost						
		Budget	Actual	Variance		
Manufacturing		49,989,571	54,128,440	(4,138,869)		
Sales		-	-	-		
Administration		41,927,517	42,994,218	(1,066,701)		
R&D		920,741	658,022	262,719		
TOTAL PRODUCT						
Sales		725,916,089	806,614,897	725,384,957	744,402,945	744,402,081
Variable costs		620,280,074	688,610,503	614,628,020	614,628,020	746,472,391
Contribution		105,636,014	118,004,394	110,756,936	129,774,924	(2,070,310)
TOTAL CONTRIBUTION VARIANCE ANALYSIS (FAVORABLE / UNFAVORABLE)						
Market Size	G [2-1]	12,368,379				
Market Share	G [3-2]		(7,247,457)			
Sales Price	G [4-3]			19,017,988		
Manufacturing Cost	G [5-4]				(131,845,234)	

Sumber : data internal unit bisnis PT “ Pabrik Sepatu “ Sidoarjo

Dalam perhitungan analisis varian menggunakan kerangka strategi tidak dilakukan analisis terhadap varian bauran penjualan (sales mix varian). Hal ini disebabkan jenis dan kinerja ketiga produk yang diteliti berbeda karena unit produk yang berbeda. Ketiga produk memiliki pasar yang berbeda dan bersaing secara bebas, walaupun strategi yang diterapkan sama. Ringkasan hasil perhitungan analisis varian dapat dilihat pada tabel 8. dan 9.

Tabel 8
Ringkasan Varian dengan Pendekatan Orientasi Manajemen
(dalam '000 Rp)

Produk 1		F / U
Market size	145,071	F
Market share	(755,706)	U
Sales price	4,535,998.89	F
Manufacturing cost	(3,971,077)	U
Produk 2		
Market size	933,205	F
Market share	3,856,576	F
Sales price	(13,349,806.37)	U
Manufacturing cost	(20,534,338)	U
Produk 3		
Market size	11,290,104	F
Market share	(10,348,327)	U
Sales price	27,831,795.37	F
Manufacturing cost	(107,339,819)	U
Firmwide Fixed Cost		
Manufacturing	(4,138,869)	U
Marketing	-	
Administration	(1,066,701.00)	U
R & D	262,719.00	F

Keterangan: *F = favorable U = unfavorable*

Sumber: Hasil Perhitungan (table 7)

Berdasarkan penilaian kinerja dengan menggunakan kerangka strategi (tabel 9), perusahaan dapat mengambil langkah pengendalian pada masing-masing fungsi pemasaran, R&D, dan administrasi dalam konteks strategi. Shank dan Govindarajan mengungkapkan bahwa komponen proses pengendalian manajemen unit bisnis perlu disesuaikan dengan strategi yang dipilih. Strategi unit bisnis dapat dikategorikan menurut misi strategik dan keunggulan bersaingnya, hal ini bisa diterapkan pada penempatan posisi bersaing dari ketiga produk perusahaan. Ketiga jenis produk ini menghadapi persaingan pada pasar yang berbeda sehingga menghasilkan kinerja yang berbeda seperti yang ditunjukkan pada tabel 9.

Tabel 9
Ringkasan Penilaian Kinerja untuk Strategik Framework
(dalam '000 Rp)

Area Fungsional	Produk 1 F / U	Produk 2 F / U	Produk 3 F / U	Beban tetap persakaan F / U
Penjualan				
Komentar	Pasar industri meningkat dan kondisi ini menguntungkan bagi perusahaan Rp 145,070.63 F	Pasar industri meningkat dan kondisi ini menguntungkan bagi perusahaan Rp 333,205.06 F	Pasar industri meningkat dan kondisi ini menguntungkan bagi perusahaan Rp 11,230,103.57 F	Beban pemasaran terjadi buruknya kontrol terhadap kualitas produk Rp (10,965,856.00) U
	Pangsa pasar menurun margin laba menurun Rp (755,706) U	Pangsa pasar meningkat margin laba menurun Rp 3,856,576 F	Pangsa pasar menurun margin laba menurun Rp (10,348,327) U	
	Harga jual meningkat Rp 4,535,998.89 F	Harga jual menurun Rp (13,349,806.37) U	Harga jual meningkat Rp 27,831,795.37 F	
	Harga naik secara agresif Rp 3,325,363.03 F	Harga turun secara drastis Rp (8,560,024.96) U	Harga naik secara agresif Rp 28,773,571.82 F	
Penilaian	Cukup baik	Buruk	Cukup baik	
Penilaian				
Produksi				
Komentar	Biaya variabel tidak terkendali dengan baik Rp (3,371,077) U	Biaya variabel tidak terkendali dengan baik Rp (20,534,338) U	Biaya variabel tidak terkendali dengan baik Rp (107,333,819) U	Biaya produksi melebihi budget karena meningkatnya volume produksi Rp (4,138,869) U
Penilaian	Cukup baik	Buruk	Cukup baik	
R&D				
Komentar	Beban R&D <i>gawir</i> terhadap budget Rp 262,719 F	Beban R&D <i>gawir</i> terhadap budget Rp 262,719 F	Beban R&D <i>gawir</i> terhadap budget Rp 262,719 F	
Penilaian	Cukup baik	Cukup baik	Cukup baik	
Administrasi				
Komentar	Beban administrasi cukup terkontrol terhadap anggaran Rp (1,066,701) U	Beban administrasi cukup terkontrol terhadap anggaran Rp (1,066,701) U	Beban administrasi cukup terkontrol terhadap anggaran Rp (1,066,701) U	
Penilaian	Cukup baik	Cukup baik		

Keterangan: F=favorable U=unfavorable

Sumber: Hasil Perhitungan (table 7)

Tujuan digunakannya strategi fokus oleh Unit Bisnis PT”Pabrik Sepatu”Sidoarjo adalah untuk bisa menarik perhatian customer dari berbagai segment, semetara pada saat yang sama mempertahankan “*loyal customer*” tetap setia. Apabila dilihat dari kinerja proses bisnis dan keuangan mulai tahun 2001, secara keseluruhan terjadi peningkatan signifikan. Unit Bisnis PT”Pabrik Sepatu” Sidoarjo adalah salah satu perusahaan multinasional dengan *head quarter* yang bermarkas di salah satu Negara Eropa, yang mampu mengimplementasikan strategi defferensiasi dan low cost leadership secara bersama-sama,

(1) dengan cara menempatkan produk-produknya di negara asia dengan strategi low cost leadership (upah tenaga kerja, bahan baku, pajak, dan pembuangan limbah dengan biaya yang relatif murah), (2) menjual produk-produknya dengan harga mahal di country origin dan negara-negara maju dengan harga yang relatif mahal untuk mencapai profit margin yang tinggi. Oleh karena itu pengukuran kinerja operasional menjadi indikator sebagai pemacu kinerja keuangan.

Keterbatasan Penelitian

1. Tidak adanya data pengklasifikasian customer, pangsa pasar, dan layanan purna jual, sehingga mempersulit pengukuran kinerja pasar.
2. Keterbatasan akses peneliti pada divisi marketing karena divisi ini bermarkas di head quarter.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Penelitian ini membahas tentang pengukuran kinerja dalam perspektif proses bisnis internal dan perspektif keuangan dengan analisis strategi fokus pada Unit Bisnis PT "Pabrik Sepatu" Sidoarjo periode tahun 2005. Dengan mengacu pada pendapat Shank dan Govindarajan, penelitian ini melakukan analisis biaya strategik sebagai perluasan dari *management accounting*. Berdasarkan permasalahan yang diteliti maka dapat dikemukakan sebagai berikut:

- a. Pengukuran kinerja yang ada dalam perusahaan selama ini dilakukan dengan cara membandingkan antara laba anggaran dan laba aktual. Dalam hal ini berarti perusahaan belum menghubungkan hasil analisisnya dengan konteks strategi yang diterapkan. Hal ini dapat mengakibatkan: penilaian kinerja yang tidak benar, pemberian informasi yang kurang memadai untuk pengambilan keputusan yang berkenaan dengan konteks strategi, penyusunan budget yang tidak realistis, serta sistem kompensasi yang kurang tepat.
- b. Pengukuran kinerja dalam perspektif proses bisnis dan perspektif keuangan dengan menggunakan *varian analysis strategic focus*, penekanan analisisnya pada faktor-faktor terjadinya laba. Selanjutnya, hasil pengukuran dianalisis berdasarkan kondisi industri dan konteks strategi, sehingga dapat memberikan penilaian kinerja yang lebih realistis sebagai evaluasi misi strategik yang diterapkan.

Hasil pengukuran kinerja menunjukkan bahwa produk 1 mempunyai kinerja yang baik, produk 2 mempunyai kinerja yang kurang memuaskan (*unfavorable*), dan produk 3 mempunyai kinerja yang sangat memuaskan (*favorable*).

Saran

- a. Untuk meningkatkan kinerja pada proses bisnis internanya, Unit Bisnis PT "Pabrik Sepatu" Sidoarjo perlu menyediakan Departemen Controller yang kuat, yang dapat menyediakan analisis-analisis yang lebih detail hingga tingkat manajemen yang terendah.
- b. Demi keakuratan, dan kecepatan penyajian, maka penggunaan teknologi informasi lanjutan adalah suatu keharusan, yaitu segera diimplemetasikan 'enterprise resource planning (ERP) software'. ERP, sehingga menghubungkan masing-masing fungsi aktivitas secara bersama-sama dapat meningkatkan produktivitas secara menyeluruh, sehingga *management accounting* dapat menyajikan laporan yang terintegrasi dengan cara yang tepat, akurat, dan cepat yang berpengaruh terhadap keakuratan sebuah keputusan.

DAFTAR PUSTAKA

- Bellman, R.; Droemer, D. ; Lohman, M.; C., (1994). *Performance Measurement Process*. Energy Citations Database, <http://www.osti.go/energycitations/product.biblio.jsp?id=10194212>
- Hansen, Don R., and Maryanne M. Mowen, (1995). *Cost Accounting: Accounting and Control*. Ohio: South-Western College Publishing.
- Kaplan, Robert S., Anthony A., (1992). *Advanced Management Accounting*. Prentice Hall International, Inc.
- Kristyohadi, Mugino. (1996). *Strategic Cost Management: Kajian Strategic Positioning Analysis pada P.T. XYZ di Surabaya*. Tesis Surabaya: Universitas Airlangga.
- Moleong, Lexy J., (2001). "*Metodologi Penelitian Kualitatif*". Bandung: P.T. Remaja Rosdakarya
- Noviana, Stellamaris Ika Dian (2003). *Variance Analysis Strategi Focus Sebagai Alat Pengukuran Kinerja Keuangan di P.T. Agrindo Rubber Roll Unit di Gresik*. Tesis Surabaya: Universitas Airlangga.
- Shank, John, K dan Govindarajan, Vijay, (1993). *Strategic Cost Management*. New York: The Free Press.
- Yin,Robert,K (2003). *Studi Kasus (Desain dan Metode)*. Edisi Revisi,Jakarta,Rajawali Press