

**AKUNTANSI MANAJEMEN JEPANG:  
GENKA KIKAKU DAN KAIZEN**

**RA Supriyono**

**ABSTRAK**

*Metode manajemen biaya yang digunakan oleh suatu perusahaan harus bermanfaat untuk pembuatan keputusan, perencanaan dan pengendalian dalam memproduksi produk baru yang sesuai dengan permintaan pembeli, dengan harga rendah, dan juga membantu untuk mengurangi biaya produk yang ada dengan mengeliminasi pemborosan. Untuk mencapai hal ini, perusahaan memerlukan **sistem manajemen biaya total (total cost management)** yang mencakup penentuan biaya target (*target costing*) dan penentuan biaya Kaizen (*Kaizen costing*). Langkah-langkah manajemen biaya total meliputi: (1) rencana produk yang dapat memenuhi permintaan mutu dari para pelanggan, (2) menentukan biaya target sesuai dengan mutu yang diminta para pelanggan dapat dicapai dengan menggunakan cetak biru yang didasarkan pada perekayasa nilai (*value engineering, VE*) atau pengurangan biaya dalam arti sempit, dan (3) menentukan proses untuk mencapai biaya target (*target cost*) dalam kinerja produksi (*pengendalian biaya*). (Yasuhiro, 1989, hal. 15-16).*

*Tulisan ini bertujuan untuk menjelaskan karakteristik sistem akuntansi manajemen Jepang, khususnya manajemen biaya total. Sistem ini banyak digunakan dalam perusahaan mobil Jepang. Tulisan ini berisi dua pilar utama sistem manajemen biaya total yaitu: (1) "**Target costing**" adalah sistem untuk mendukung proses pengurangan biaya dalam tahap pengembangan dan perancangan model baru; dan (2) "**Kaizen costing**," adalah sistem untuk mendukung proses pengurangan biaya dalam tahap pemanufakturan produk yang ada. Sistem akuntansi manajemen berfungsi sangat baik melalui *target costing* dan *Kaizen costing* dalam perusahaan mobil Jepang. Kedua sistem ini memerlukan keterlibatan semua orang dalam organisasi.*

## **Pengantar**

Perusahaan-perusahaan di Jepang mengalami perubahan lingkungan yang tajam. Misalnya dalam industri mobil, terjadi peningkatan yang tinggi terhadap nilai yen (saat ini dikenal istilah yendaka), pendeknya daur hidup produk, diversifikasi permintaan, tajamnya persaingan, dan sebagainya. Dengan perubahan tersebut, metode manajemen biaya yang digunakan harus seksama agar perusahaan dapat memproduksi produk baru yang sesuai dengan permintaan pembeli, dengan biaya rendah, dan juga mengurangi biaya produk yang ada dengan mengeliminasi pemborosan. Perubahan lingkungan tersebut mendorong perusahaan-perusahaan besar di Jepang menggunakan praktik-praktik akuntansi manajemen dan manajemen biaya sebagai berikut (Maficfo, 1991, hal. 3):

1. Pengurangan biaya cenderung ditekankan pada tahap perencanaan dan perancangan.
2. Perusahaan yang memproduksi berbagai barang maupun yang memproduksi produk tunggal, cenderung menggunakan akuntansi biaya taksiran dalam sistem akuntansi keuangannya.
3. Terdapat dua sistem manajemen biaya untuk setiap produk. Pertama, sistem yang disusun untuk fungsi-fungsi pengurangan biaya dan pengendalian biaya. Kedua, sistem untuk fungsi pengurangan biaya saja. Sistem kedua saat ini lebih umum digunakan dalam lingkungan pemanufakturan.

Untuk menghadapi perubahan-perubahan tersebut di atas, perusahaan memerlukan manajemen biaya total yang mencakup aktivitas pengembangan dan perancangan produk maupun aktivitas produksi. Sistem ini berlawanan dengan manajemen biaya tradisional yang memusatkan pada pengendalian biaya dalam tahap produksi. Kenyataannya, sebagian besar biaya dalam tahap produksi ditentukan dalam tahap pengembangan dan perancangan produk baru yang menunjukkan perlunya manajemen biaya total.

Tujuan tulisan ini untuk menjelaskan karakteristik sistem manajemen biaya total, khususnya dalam perusahaan mobil Jepang. Sebagaimana judulnya,

tulisan ini berisi dua pilar utama yaitu *genkakikaku* atau *target costing* (penentuan biaya target dan metode Untuk mencapainya) dan *genkakaizen* atau *Kafzen costing*. Kedua istilah tersebut dapat didefinisikan secara ringkas sebagai berikut (*Monden dan Hamada, 1991, hal. 16-34*)

- a. ***Genkakikaku*** atau ***Target costing*** adalah sistem untuk mendukung proses pengurangan biaya dalam tahap pengembangan dan perencanaan produk model baru tertentu, perubahan model secara penuh atau pembahan model secara minor.
- b. ***Genkakaizen*** atau ***Kafzen costing*** adalah sistem untuk mendukung proses pengurangan biaya dalam tahap pemanufakturan model produk yang (sudah) ada. Kata "Kaizen" dalam bahasa Jepang untuk istilah Kaizen costing mungkin agak sedikit berbeda dengan kata "improvement" dalam bahasa Inggris. "Kaizen" menunjukkan akumulasi berkesinambungan aktivitas perbaikan atau penyempurnaan kecil daripada perbaikan inovatif. Oleh karena itu, "Kaizen costing" mencakup pengurangan biaya dalam tahap pemanufakturan produk yang ada. Perbaikan inovatif didasarkan atas inovasi teknologi baru yang biasanya dikenalkan dalam tahap pengembangan dan perancangan.

*Target costing* dan *Kaizen costing*, jika dikaitkan bersama-sama, merupakan sistem manajemen biaya total perusahaan Jepang. Manajemen biaya "total" dalam konteks ini meliputi manajemen biaya dalam semua tahap hidup produk. Konsep manajemen biaya total juga berasal dari keterlibatan total semua orang dalam semua departemen melalui perusahaan.

Konsep *Kaizen costing* cukup baru di Indonesia, tulisan ini akan menjelaskan konsep, prosedur, dan hubungannya dengan *target costing*. Sebagian orang berpendapat bahwa aktivitas pengendalian tingkat-lantai (pabrik) dapat lebih bermanfaat dalam pabrik pemanufakturan modern dengan menggunakan sistem produksi JIT dan TQC, dan dengan menggunakan kedua sistem tersebut berakibat pengendalian akuntansi dengan menggunakan akuntansi manajemen tradisional kurang berguna dan kurang diperlukan. Namun, dalam bab ini

membahas sistem akuntansi manajemen yang dapat berfungsi dengan baik untuk target costing dan *Kaizen costing* khususnya dalam perusahaan mobil di Jepang.

### **Karakteristik Genkakikaku**

Secara luas dapat dikatakan bahwa tahap perencanaan laba jangka panjang dan menengah dicakup dalam proses *genkakikaku* (*target costing*). Penafsiran sempit target costing dapat dikatakan bahwa target costing berisi dua proses yang dapat digolongkan ke dalam: (a) proses perencanaan produk baru tertentu yang memuaskan permintaan pembeli dan menentukan target biaya yaitu sebesar target harga jual produk baru dikurangi target laba, dan (b) proses merealisasi target biaya dengan menggunakan "perekayasa nilai (*value engineering* atau *VE*)" dan perbandingan biaya target dengan pencapaiannya.

Dalam bagian tulisan ini diuraikan mengenai perlunya memahami VE. Gagasan pokok *VE* adalah bahwa produk dan jasa mempunyai fungsi-fungsi untuk dilaksanakan dan jumlah nilainya diukur oleh rasio fungsi-fungsinya terhadap biayanya. Dengan proses tersebut, dibuat keputusan apakah produk akan diproduksi. Untuk tujuan tersebut fungsi setiap produk, komponen, dan jasa perlu dijelaskan dan semua fungsi perlu dikuantitatifkan. Sebagai contoh, aktivitas *VE* untuk bahan baku dapat diimplementasikan berhubungan dengan mutu bahan, atau perubahan ukuran, pengurangan jumlah komponen, perubahan bentuk komponen, penggunaan biaya komponen alternatif, pengubahan metode pengecatan, dan sebagainya.

*VE* berbeda dengan aktivitas pengendalian yang didasarkan pada akuntansi biaya standar tradisional dan hal ini memerlukan usulan rencana rancangan kreatif untuk mengurangi biaya standar. Berlawanan dengan akuntansi biaya standar yang menekankan penentuan dan pencapaian standar prestasi biaya.

Teknik-teknik *VE* itu sendiri dikembangkan pertama kali pada GE. Namun, dalam kasus GE, mereka mula-mula bermaksud mengurangi biaya komponen yang dibeli, dan aktivitas *VE*nya tidak diikat pada target laba perusahaan dan target biaya sebagaimana di Jepang. Secara umum, target costing mempunyai karakteristik sebagai berikut:

- a. *Target costing* diterapkan dalam tahap pengembangan dan perancangan dan costing ini berbeda dari sistem pengendalian biaya standar yang diterapkan dalam tahap produksi.
- b. *Target costing* bukan merupakan metode manajemen untuk pengendalian biaya dalam pemikiran tradisional, namun salah satu tujuannya adalah untuk mengurangi biaya.
- c. Dalam proses penentuan biaya target, banyak metode ilmu manajemen digunakan, sebab tujuan manajerial penentuan biaya target meliputi teknik-teknik pengembangan dan perancangan produk.
- d. Kerjasama banyak departemen diperlukan dalam melaksanakan target costing.
- e. Target costing lebih sesuai dalam produksi produk ganda-kecil daripada perusahaan memproduksi beberapa produk-besar.

Selain alasan-alasan tersebut di atas, target costing menjadi penting di Jepang juga dikarenakan rasio biaya variabel terhadap biaya total pemanufakturan meningkat (90% dalam industri mobil) dan rasio biaya bahan baku dengan biaya variabel total kira-kira 85% dalam perusahaan sebagaimana tampak dalam laporan tahunan perusahaan-perusahaan tersebut. Hal ini berarti bahwa manajemen biaya variabel menjadi sangat penting. Namun, rasio biaya tenaga kerja langsung terhadap biaya pemanufakturan total kira-kira 6% dalam perusahaan mobil, dengan demikian manajemen biaya bahan baku dalam target costing menjadi lebih penting daripada biaya tenaga kerja langsung.

Meskipun tujuan langsung pertimbangan dalam *target costing* adalah biaya, namun *target costing* harus dihubungkan dengan perencanaan laba perusahaan. Sebagai contoh, kasus suatu perusahaan yang berhasil mengembangkan produk yang dapat dijual dengan harga jual yang sangat tinggi yang jauh melebihi biayanya yang tinggi dikarenakan mutu produk tersebut tinggi. Jika perusahaan hanya memusatkan pada biaya, mungkin timbul bias bahwa produk berbiaya tinggi, labanya juga tinggi. Dengan menghubungkan target costing dan perencanaan laba, bias tersebut dapat dicegah dan para

karyawan dapat memahami fakta yang menjadi tujuan akhir perusahaan yaitu bukan pengurangan biaya saja, namun tujuannya adalah laba yang tinggi.

Proses *target costing* secara luas dapat dibagi ke dalam 5 tahap sebagai berikut: (a) perencanaan perusahaan, (b) pengembangan proyek produk baru tertentu, (c) penentuan rencana dasar untuk produk baru tertentu, (d) rancangan produk, dan (e) rencana pemindahan produk. Setiap tahapan tersebut akan di bahas pada uraian selanjutnya dalam tulisan ini.

### **Sistem Penentuan Biaya Target**

Dalam pembahasan mengenai karakteristik Genkakikaku telah diuraikan bahwa Genkakikaku atau penentuan biaya target dapat dibagi ke dalam 5 tahap sebagai berikut: (a) perencanaan korporasi (perusahaan), (b) pengembangan proyek produk baru tertentu, (c) penentuan rencana dasar untuk produk baru tertentu, (d) rancangan produk, dan (e) rencana pemindahan produk. Di bawah ini akan dibahas setiap tahap tersebut.

#### **a. Perencanaan Korporasi**

Dalam tahap ini, manajemen menyusun rencana laba jangka panjang dan menengah untuk perusahaan secara keseluruhan dan menentukan target laba secara menyeluruh untuk setiap periode yang terinci untuk setiap produk. Rencana tersebut dapat berbentuk: (a) laba kontribusi (sebesar penjualan dikurangi biaya variabel), (b) laba langsung (sebesar laba kontribusi dikurangi biaya tetap tertelusur), dan (c) laba bersih usaha (sebesar laba langsung dikurangi alokasi biaya tetap) untuk jangka waktu tiga tahunan agar menggambarkan pengembangan serangkaian model-model yang disusun. Selanjutnya, berdasarkan pada gambaran setiap model produk yang dikembangkan, disusun rencana laba dengan menggunakan ketiga jenis ukuran laba tersebut. Dalam perhitungan laba usaha, biaya depresiasi fasilitas, biaya pengembangan dan biaya pembuatan prototype dialokasikan untuk setiap model. Rasio kembalian atas penjualan seringkali digunakan sebagai indikator rasio laba untuk menyusun target laba karena rasio tersebut mudah dihitung untuk setiap produk.

Biasanya, rencana korporasi dibuat "draft"nya oleh departemen perencanaan korporasi. Sebagai bagian rencana, rencana pengembangan produk baru disusun draftnya oleh departemen perencanaan perekayasaan. Dalam rencana tersebut, rerangka waktu pengembangan produk baru, perubahan model produk, dan modifikasi model disusun untuk setiap jenis produk.

**b. Pengembangan Proyek Produk Baru Tertentu**

Untuk menentukan bentuk umum rencana produk baru, departemen perencanaan memberikan informasi kepada departemen perencanaan perekayasaan mengenai jenis produk baru yang ingin dikembangkan dan isi perubahan model yang didasarkan atas riset pasar. Jenis produk baru yang ingin dikembangkan tersebut dibahas pada rapat atau pertemuan perencanaan produk yang diadakan oleh manajemen puncak dan usulan perencanaan produk dipersiapkan dalam rapat tersebut. Manajer produk selanjutnya memberikan bentuk pada rencana dan menentukan rencana produk dasar.

Dalam tahap ini, departemen manajemen biaya menaksir biaya untuk rencana tersebut dan menyelidiki apakah rencana tersebut dapat mencapai laba target. Beberapa perusahaan di Jepang menggunakan metode jangka waktu payback sebagai alat bantu untuk menilai kemampuan laba. Biasanya jangka waktu payback mencakup tidak lebih dari dua daur hidup model, misalnya delapan tahun. Biasanya payback untuk suatu model tidak lebih dari empat tahun. Salah satu perusahaan besar produsen mobil di Jepang menggunakan biaya akuntansi, termasuk di dalamnya biaya bunga, untuk memutuskan penambahan fasilitas. Jika proyek dinilai tidak menguntungkan, departemen diminta memodifikasi atau mengeliminasi. Hanya proyek yang menguntungkan yang dapat diterima.

**c. Penentuan Rencana Dasar untuk Produk Baru Tertentu**

Dalam tahap ini, faktor-faktor biaya utama misalnya biaya rancangan dan struktur ditentukan dan biaya target disusun. Manajer produk meminta

setiap departemen untuk menelaah: (1) bahan yang diperlukan, (2) proses pengolahan, dan (3) menaksir biaya. Sesuai dengan laporan yang dibuat oleh departemen-departemen tersebut, dihitung biaya taksiran total.

Dalam waktu yang sama, harga target ditentukan oleh divisi pemasaran domestik dan luar negeri. Dari harga target dan laba target, selanjutnya dapat dihitung biaya yang diperkenankan (allowable cost) atau biaya target dengan rumus:

$$\text{Biaya target} = \text{Harga jual target} - \text{Laba target}$$

Biaya target atau biaya yang diperkenankan adalah biaya yang sangat diinginkan oleh manajemen puncak untuk dapat dicapai. Jika biaya tersebut digunakan sebagai target usaha, pencapaiannya memerlukan usaha-usaha keras dan tidak dapat dicapai dengan segera. Di lain pihak, biaya taksiran tidak cukup mencerminkan target usaha. Jadi, diperlukan penentuan "biaya target" yang dapat dicapai dan memotivasi para karyawan agar berusaha untuk mencapai "biaya yang diperkenankan." Berdasar alasan tersebut, diperlukan penelitian dan penerapan secara positif faktor-faktor motivasional untuk mempengaruhi perilaku para karyawan.

Penentuan biaya target memerlukan penelaahan berdasar berbagai dimensi yang berhubungan dengan ukuran kesenjangan antara biaya yang diperkenankan dan biaya taksiran. Setelah biaya target ditentukan, dan jika rencana tersebut disahkan, manajemen puncak mengatur perkembangan berdasar rencana yang telah disahkan tersebut. Selanjutnya, setiap departemen mengimplementasikan aktivitas-aktivitas VE yang berhubungan dengan metode rancangan bekerjasama dengan departemen lain untuk mengidentifikasi produk yang berbiaya efektif yang akan memenuhi permintaan para pelanggan.



Selanjutnya, departemen perencanaan perekayasa merinci biaya target ke dalam setiap elemen biaya dan elemen fungsional dengan bantuan departemen manajemen biaya. Elemen-elemen biaya tersebut adalah c. biaya bahan, biaya pembelian komponen, biaya tenagakerja langsung, biaya depresiasi, dan sebagainya. Untuk perusahaan manufaktur mobil, elemen-elemen fungsional tersebut adalah mesin, sistem transmisi, kasis, dan sebagainya. Rincian penggolongan tersebut diperlukan untuk memperjelas biaya target. Departemen rancangan juga merinci biaya target ke dalam setiap komponen. Penggolongan ini dibuat sebagai tindaklanjut aktivitas pencapaian target dalam tahap rancangan produksi termasuk untuk departemen pembelian. Berdasar alasan tersebut, penggolongan biaya perlu terinci.

**d. Rancangan Produk**

Dalam tahap ini, departemen rancangan menyusun draft cetak biru percobaan untuk sekumpulan biaya target untuk setiap komponen. Untuk menyusun draft ini, departemen rancangan memerlukan informasi dari setiap departemen. Departemen rancangan juga membuat produk percobaan yang sesungguhnya sesuai dengan cetakbiru yang telah disesuaikan dengan informasi yang diterima dari departemen lain, dan departemen manajemen biaya menaksir biaya produk tersebut.

Jika timbul kesenjangan antara biaya target dan biaya taksiran, departemen-departemen tersebut harus melaksanakan analisis VE dengan saling bekerjasama satu dengan lainnya dan menyesuaikan cetak biru percobaan tersebut. Setelah mengulangi proses tersebut beberapa kali, akhirnya disusun cetakbiru final.

**e. Rencana Pemindehan Produksi**

Dalam tahap ini, kondisi persiapan ekuipmen produksi dicek dan departemen manajemen biaya menaksir biaya sesuai dengan cetakbiru final. Departemen perekayasa produksi menyusun standar nilai bahan yang

dikonsumsi, biaya tenaga kerja langsung, dan sebagainya. Nilai-nilai tersebut disajikan pada pabrik.

**Standar nilai** digunakan sebagai dasar data dalam menghitung biaya untuk tujuan akuntansi keuangan dan untuk perencanaan kebutuhan bahan (*material requirement planning, MRP*). Standar nilai biasanya ditetapkan untuk satu tahun. Ada pula perusahaan yang menamakan standar nilai dengan istilah "biaya dasar." Pada tahap ini, departemen pembelian juga harus mulai menegosiasi harga komponen-komponen atau bahan yang akan dibelinya.

Segera setelah biaya target ditentukan, produksi dimulai. Selanjutnya, evaluasi kinerja penentuan biaya target diimplementasikan setelah produk baru diproduksi selama jangka waktu tertentu, misalnya tiga bulan, pada tiga bulan pertama biasanya timbul nilai-nilai yang tidak normal.

Evaluasi kinerja penentuan biaya target diimplementasikan untuk memeriksa tingkat pencapaian biaya target. Jika biaya target tidak tercapai, manajemen melakukan investigasi untuk menjelaskan tanggung jawab tidak tercapainya biaya target dan timbulnya kesenjangan. Investigasi tersebut juga digunakan untuk menilai efektivitas aktivitas-aktivitas penentuan biaya target.

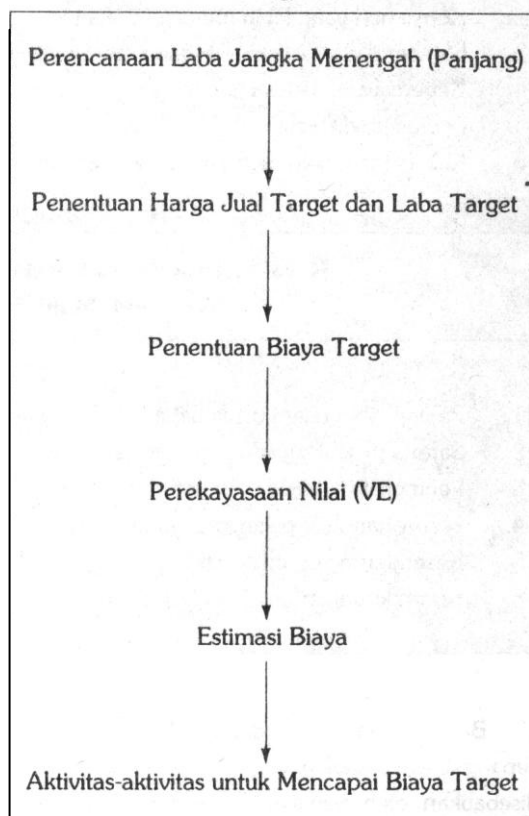
Kelima langkah tersebut di atas dapat disajikan dalam Peraga 4.1. Dari penjelasan tersebut dapat disimpulkan bahwa penentuan biaya target berhubungan dengan pengembangan dan perancangan produk baru. Dalam pengembangan produk baru diperlukan banyak metode-metode perekayasaan yang bersifat teknis. Namun, sistem akuntansi manajemen sangat diperlukan agar penentuan laba target, biaya target, dan biaya taksiran secara efektif.

### **Karakteristik Kaizen**

Di Jepang, strategi Kaizen mulai disadari peranannya dalam menghadapi krisis minyak bumi tahun 1970an. Namun strategi Kaizen tidak hanya digunakan untuk menghadapi krisis minyak bumi, strategi ini juga digunakan untuk menghadapi tantangan persaingan tahun 1980an, 1990an, dan dekade selanjutnya yang disifati oleh kemajuan teknologi dan persaingan global. Jepang cepat

tanggap untuk menghadapi persaingan yang tajam dengan menggunakan Kaizen, sementara itu negara-negara barat masih terbuai dengan strategi inovasi yang mengantarkan keberhasilan mereka dalam bertumbuh dengan pesat dan memperoleh laba yang tinggi sebelum krisis minyak bumi. Padahal, strategi inovasi yang digunakan oleh negara-negara barat sebelum krisis minyak bumi disifati oleh karakteristik-karakteristik bisnis yang sangat berbeda dengan karakteristik-karakteristik setelah timbulnya krisis minyak bumi dan teknologi maju dan persaingan global. Perbedaan karakteristik kedua kondisi tersebut tampak pada Peraga 4.2. (*Masaaki Imai*, 1991, hal. xvii).

**Gambar 1.**  
**Langkah-langkah Proses Penentuan Biaya Target**



Negara-negara barat terlambat dalam mengantisipasi perubahan karakteristik tersebut sehingga dalam tahun 1980an dan 1990an kalah bersaing dengan Jepang yang lebih cepat mengantisipasi perubahan-perubahan tersebut

di atas dengan menerapkan strategi Kaizen. Namun, dengan menggunakan strategi Kaizen tidak berarti inovasi tidak diperlukan. Inovasi dan Kaizen keduanya diperlukan jika perusahaan ingin bertumbuh dan mencapai tujuan jangka panjangnya. Inovasi berhubungan dengan Genkai-kaku. Untuk memperjelas perbedaan antara inovasi dan Kaizen di bagian akhir bab ini akan dibahas keduanya.

**Peraga 2**  
**Perbedaan Karakteristik Bisnis**  
**Sebelum dan Sesudah Krisis Minyak Bumi 1970an**

| <b>Karakteristik Bisnis Sebelum Krisis Minyak Bumi 1970an</b>  |
|--|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pasar yang berkembang dengan pesat.</li> <li>2. Konsumen yang lebih mengutamakan kuantitas daripada mutu.</li> <li>3. Sumber daya yang murah dan berlimpah.</li> <li>4. Kepercayaan bahwa sukses dengan produk yang diperbaiki dapat mengalahkan kelambanan operasi tradisional.</li> <li>5. Manajemen lebih mengutamakan peningkatan penjualan daripada pengurangan biaya.</li> </ol>             |
| <b>Karakteristik Bisnis Setelah Krisis Minyak Bumi 1970an<br/>(Teknologi Maju dan Persaingan Global)</b>   |
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Peningkatan tajam biaya bahan, energi, dan karyawan.</li> <li>2. Sarana produksi yang melebihi kapasitas</li> <li>3. Peningkatan persaingan antarperusahaan dengan pasar yang jenuh.</li> <li>4. Perubahan nilai pelanggan yang menuntut mutu lebih baik.</li> <li>5. Kecenderungan untuk lebih cepat memperkenalkan produk baru</li> <li>6. Kecenderungan untuk menurunkan titik impas</li> </ol> |

Banyak pihak berpendapat bahwa kesuksesan Jepang dalam teknologi maju dan persaingan global disebabkan oleh budayanya yang bersifat khas. Namun, Masaaki Imai menyatakan bahwa berbagai praktik manajemen Jepang berhasil hanya karena menerapkan manajemen yang baik. Keberhasilan ini tidak ada hubungannya dengan factor kebudayaan. Tidak adanya hubungan dengan kebudayaan berarti bahwa praktik ini dapat diterapkan dengan sukses di tempat lain. (Masaki Imai, 1991, hal. xviii). Beberapa perusahaan Jepang yang lamban dalam menghadapi perubahan teknologi dan persaingan global menjadi bangkrut.

Beberapa perusahaan di Amerika yang segera tanggap dalam menghadapi perubahan teknologi dan persaingan global juga mencapai sukses.

**Kaizen** adalah penyempurnaan yang berkesinambungan yang melibatkan setiap orang dalam organisasi. Orang-orang dalam organisasi yang terlibat dalam Kaizen mencakup manajemen puncak, manajemen madya, manajemen operasional, maupun para karyawan. Kaizen tidak hanya dapat diterapkan dalam organisasi, namun juga dalam kehidupan semua manusia karena manusia hidup sebaiknya menggunakan *filsafat Kaizen* yaitu berusaha selalu melaksanakan penyempurnaan yang berkesinambungan dalam hidupnya misalnya dalam: berkarya, mencintai Tuhan dan sesama manusia, bernegara dan berbangsa, berkehidupan sosial, berkehidupan rumah tangga, dan sebagainya. Dalam kehidupan manusia seharusnya tidak satu haripun boleh berlalu tanpa penyempurnaan yang berkesinambungan dalam hidupnya.

Dalam suatu organisasi, Kaizen menciptakan cara berpikir yang berorientasi proses dan bukan berorientasi hasil. ***Kaizen berorientasi proses*** berarti bahwa penyempurnaan yang berkesinambungan dalam organisasi mencakup masukan, proses, dan keluaran organisasi. Kaizen harus digunakan sebagai strategi sehingga dikenal istilah strategi Kaizen. Pokok ***strategi Kaizen*** adalah strategi yang didorong oleh para pelanggan agar manajemen berusaha melaksanakan penyempurnaan yang berkesinambungan sehingga dapat memuaskan pelanggan dan memenuhi kebutuhannya jika perusahaan ingin bertahan hidup dan mencapai laba. Soichiro Honda dari Honda Motor menyatakan bahwa Kaizen dapat digunakan sebagai alat manajemen untuk melaksanakan perannya yaitu berusaha secara berkesinambungan menghasilkan produk dengan mutu yang lebih baik dan dengan harga yang lebih rendah, Kaizen merupakan konsep payung dalam arti Kaizen memayungi sebagian besar praktik-praktik kegiatan produksi "khas Jepang" seperti misalnya. (Masaafcf *Imal*, 1991, hal. 3).

1. Orientasi pelanggan
2. Pengendalian mutu total (terpadu)
3. Robotik
4. Gugus kendali mutu

5. Sistem saran
6. Otomasi
7. Disiplin di tempat kerja
8. Pemeliharaan produktivitas terpadu
9. Kanban
10. Penyempumaan mutu
11. Tepat waktu (JIT)
12. Tanpa cacat
13. Aktivitas kelompok kecil
14. Hubungan kerjasama karyawan-manajemen
15. Pengembangan produk baru

#### **Karakteristik Kaizen Costing**

Untuk mendukung penerapan Kaizen para akuntan manajemen Jepang mengembangkan "*Kaizen costing*." Semula, jika seorang akuntan Jepang mendengar istilah "*Kaizen costing*," ia mengharapkan suatu hubungan pada sistem pengendalian biaya berdasar akuntansi biaya standar. Namun, *Kaizen costing* dalam perusahaan mobil Jepang tidak mengimplementasikan penentuan biaya standar. Hal ini berarti bahwa perusahaan tidak mengimplementasikan analisis selisih biaya tradisional atas selisih antara biaya standar dan biaya sesungguhnya setiap periode. *Kaizen costing* diimplementasikan di luar sistem biaya standar sebagai bagian sistem pengendalian anggaran secara menyeluruh. Dalam esensinya, biaya sesungguhnya per mobil untuk periode terakhir merupakan anggaran biaya Kaizen yang harus dikurangi dalam setiap periode berikutnya untuk mencapai laba target.

Alasan mengapa perusahaan mobil Jepang mengimplementasikan *Kaizen costing* di luar sistem akuntansi biaya standar bukan karena pengurangan biaya dalam tahap produksi dilaksanakan kurang serius, namun karena pengurangan biaya merupakan hal yang sangat penting. Penentuan biaya standar terbatas oleh tujuan akuntansi keuangannya dalam perusahaan mobil Jepang, dan oleh karena

itu karakteristik biaya standar tidak cocok untuk pengurangan biaya dalam tahap pemanufakturan.

Konsep penentuan biaya Kaizen mencakup makna yang luas daripada konsep pengendalian biaya tradisional yang menggunakan standar untuk menilai kinerja biaya, menginvestigasi selisih yang timbul, dan melakukan tindakan koreksi yang diperlukan jika terjadi selisih. Aktivitas penentuan biaya Kaizen mencakup aktivitas pengurangan biaya yang mensyaratkan perubahan dalam cara-cara perusahaan mengolah produk yang ada. Ketidacukupan biaya standar bagi tujuan penentuan biaya Kaizen adalah bertitik-pandang dari konsep "Kaizen." Karena biasanya biaya standar hanya diubah setelah jangka waktu satu tahun. Secara garis besar, aktivitas penentuan biaya Kaizen digolongkan menjadi dua jenis yaitu:

- a. Aktivitas-aktivitas yang diimplementasikan pada kinerja sesungguhnya kaizen jika terjadi perbedaan antara biaya sesungguhnya dan biaya target cukup besar setelah produk baru diproduksi dalam jangka waktu tiga bulan.
- b. Aktivitas-aktivitas lainnya yang diimplementasikan secara berkesinambungan setiap periode untuk mengurangi perbedaan antara laba target dan laba taksiran dan dengan demikian untuk mencapai "biaya yang diperkenankan."

Dalam suatu perusahaan, seringkali dibentuk tim proyek khusus yang dinamakan "komite Kaizen biaya" yang diorganisasi dan merupakan tim yang mengimplementasikan aktivitas-aktivitas VE. VE mempunyai perbedaan dibandingkan dengan analisis nilai (*value analysis, VA*). *VE* adalah aktivitas pengurangan biaya yang mencakup perubahan-perubahan fungsi pokok dalam tahap pengembangan produk baru. *VA* adalah aktivitas pengurangan biaya yang mencakup perubahan rancangan produk yang sudah ada. Namun, seringkali pembedaan kedua istilah tersebut tidak dilakukan dan hanya digunakan istilah VE. Penentuan komite Kaizen biaya berarti bahwa model-model produk berdasar Kaizen memperoleh prioritas yang sangat tinggi.

Contoh nyata aktivitas-aktivitas komite Kaizen biaya adalah sesaat setelah krisis minyak tahun 1973. Pada saat itu profitabilitas salah satu model mobil yang

diproduksi oleh Jepang menunjukkan penurunan pasar karena peningkatan biaya yang berhubungan dengan minyak. Pada saat tersebut, manajer pabrik membuat usulan-usulan berikut ini dalam rapat penurunan biaya dengan manajemen puncak:

- a. Menyusun komite Kaizen biaya yang dipimpin oleh manajer pabrik.
- b. Mempromosikan program pengurangan biaya perusahaan secara menyeluruh untuk model tertentu.
- c. Mengsubstrukturisasi komite ke dalam subkomite-subkomite:
  1. Produksi dan perakitan.
  2. Perancangan dan perekayasaan
  3. Pembelian.
- d. Menentukan sasaran pengurangan biaya, sebagai contoh sebesar ¥ 10.000 (kira-kira \$ 75) per mobil pada saat itu.
- e. Mengharapkan sasaran pengurangan biaya tersebut di atas tercapai dalam jangka waktu tertentu, sebagai contoh 6 bulan.

Setelah jangka waktu enam bulan berakhir, melalui kerjasama semua departemen berdasar keputusan komite Kaizen biaya, hasil sesungguhnya yang dicapai oleh perusahaan tersebut sebesar 128% dari sasaran yang direncanakan.

Jenis kedua kelompok penentuan biaya Kaizen dicapai dengan menentukan target-target biaya untuk setiap departemen sebagai hasil rencana laba jangka pendek. Metode yang digunakan untuk mencapai target biaya dapat berbeda-beda karena perbedaan biaya variabel dengan biaya tetap. Sebagai contoh, dalam pabrik mobil biaya variabel misalnya bahan-bahan, cat, energi, dan biaya tenaga kerja langsung dikelola dengan menentukan jumlah biaya Kaizen setiap unit untuk setiap jenis produk. Biaya tetap merupakan subyek dari "manajemen dengan tujuan" (*management by objectives, MBO*) berdasar pada jumlah biaya Kaizen secara menyeluruh daripada jumlah Kaizen per unit produk.

Departemen pembelian bertanggung jawab untuk mengendalikan harga beli komponen-komponen atau bahan yang dibeli dari pemasok luar, sedangkan departemen pabrik bertanggung jawab menggunakan aktivitas VE untuk



mengurangi konsumsi. Biasanya, departemen pembelian tidak mengalokasikan jumlah target biaya Kaizen untuk departemen biayanya sendiri, namun berusaha untuk mengurangi bahan atau komponen dengan mempromosikan usulan-usulan VE pemasok maupun dengan menegosiasi harga dengan para pemasok.

Untuk biaya tenagakerja langsung, digunakan pengendalian moneter maupun pengendalian fisik dalam ukuran jam kerja untuk menurunkan jumlah biaya sebagaimana ditentukan dalam target biaya Kaizen. Pendekatan serupa juga digunakan untuk perbaikan biaya bahan.

Para karyawan pabrik dapat dengan mudah memahami target-target Kaizen jika jumlah target-target pengurangan biaya, baik biaya tetap maupun biaya variabel, disajikan secara individual daripada hanya disajikan target biaya total. Perhitungan penentuan biaya Kaizen akan dibahas di bawah ini.

### **Perhitungan Jumlah Target Biaya Kaizen**

Perusahaan-perusahaan di Jepang, khususnya pabrik mobil, menentukan jumlah peningkatan laba (disebut laba Kaizen) berdasar pada perbedaan antara laba target (direncanakan dengan pendekatan top-down) dan taksiran laba (dihitung sebagai taksiran bottom-up). Jumlah laba Kaizen tersebut dicapai dengan cara: (1) meningkatkan penjualan, dan (2) menurunkan biaya. Memang, jika industri mengalami resesi, misalnya mengalami krisis minyak atau apresiasi nilai mata uang yang tinggi, akan mengganggu pengurangan biaya. Berikut ini dibahas cara pencapaian laba Kaizen:

1. **Peningkatan penjualan.** Peningkatan penjualan dapat meningkatkan laba karena laba kontribusi meningkat. Dengan peningkatan penjualan, selain dapat meningkatkan rasio laba terhadap penjualan, juga meningkatkan rasio perputaran aktiva, sehingga kembalian investasi (ROI) juga naik. Peningkatan penjualan dapat ditempuh dengan meningkatkan harga jual atau peningkatan volume penjualan. Peningkatan harga jual harus diusahakan agar volume yang dijual tidak menurun sehingga dengan peningkatan harga jual tersebut laba dapat meningkat. Demikian pula dalam peningkatan volume penjualan harus diusahakan agar harga jualnya tidak menurun.

- 2. Penurunan biaya.** Penurunan biaya dapat dicapai dengan menimbulkan penghematan biaya (*cost savings*). Penghematan biaya dapat dilakukan terhadap biaya variabel maupun biaya tetap. Oleh karena biaya produksi tetap diperlukan untuk mempertahankan pertumbuhan yang berkesinambungan, biasanya perusahaan-perusahaan mobil di Jepang berpendapat bahwa jumlah biaya Kaizen dalam pabrik pada dasarnya harus dicapai dengan mengurangi biaya variabel, khususnya biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung. Namun, dalam departemen nonpabrik, jumlah pengurangan biaya Kaizen adalah untuk biaya tetap. Departemen nonpabrik misalnya kantor pusat, departemen riset dan pengembangan, dan departemen penjualan. Departemen perancangan biasanya tidak dibebani jumlah biaya Kaizen dan departemen pembelian juga tidak dibebani biaya Kaizen kecuali pada kasus khusus misalnya krisis minyak atau apresiasi yen.

Biaya terkendalik secara langsung oleh pabrik meliputi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, biaya overhead variabel, dan sebagainya. Biaya terkendalik secara langsung tersebut biasanya tidak termasuk biaya tetap misalnya biaya depresiasi. Jumlah biaya Kaizen untuk setiap pabrik selanjutnya dibagi dan dibebankan untuk setiap lini produk (divisi) dan selanjutnya untuk setiap unit produk secara individual yang dihasilkan oleh organisasi tersebut.

Target biaya Kaizen dicapai melalui aktivitas-aktivitas Kaizen sehari-hari. Sistem produksi JIT juga mempunyai pengaruh yang besar pada berbagai pengurangan pemborosan dalam pabrik melalui aktivitas-aktivitas harian tersebut. Namun, Penentuan biaya Kaizen dan sistem produksi JIT mempunyai hubungan yang erat satu sama lain.

### **Penentuan Biaya Kaizen Melalui MBO**

Setiap pabrik mempunyai tujuan efisiensi, mutu, biaya, dan sebagainya. Biasanya, target-target konkret tujuan secara fisik ditentukan dan dievaluasi dalam rapat produksi, namun target-target biaya Kaizen ditentukan dan dalam rapat biaya Kaizen.

Rapat-rapat mengenai biaya dilakukan pada berbagai tingkat organisasi, misalnya pada tingkat pabrik, divisi, departemen, seksi, dan proses. Dalam rapat mengenai biaya untuk setiap tingkat organisasi, jumlah biaya Kaizen, yaitu jumlah target pengurangan biaya, dibebankan melalui manajemen dengan tujuan (MBO) pada level organisasi tersebut. Pembebanan tersebut dinamakan *dekomposisi tujuan* dan diimplementasikan sesuai dengan manfaat konkret dan kebijakan yang ditentukan di muka.

Namun, dekomposisi tujuan tersebut tidak diimplementasikan secara seragam, pengimplemen-tasiaannya dengan mempertimbangkan kekhususan setiap kasus. Demikian pula penentuan setiap tujuan, evaluasi, pemberian balas jasa, dan sebagainya harus diimplementasikan secara fleksibel tergantung pada setiap situasi tertentu.

Para manajer setiap tingkat organisasi menentukan kebijakan dan alat-alat untuk mencapai target biaya Kaizen dalam departemennya. Kebijakan dan alat-alat tersebut sebagian besar merupakan ukuran-ukuran nonkeuangan, namun tujuannya untuk merealisasi target biaya Kaizen. Para manajer juga mempunyai tujuan mutu dan produktivitas maupun target biaya Kaizen. Dalam target biaya Kaizen, para manajer pada setiap tingkat mencoba untuk mengurangi jam kerja sesungguhnya dan biaya overhead berdasarkan atas jam kerja sesungguhnya tersebut. Selanjutnya, jam kerja sesungguhnya dan biaya tenaga kerja sesungguhnya pada setiap tingkat organisasi dipublikasikan setiap bulan dan hasilnya digambarkan melalui insentif yang dibayarkan bersama-sama dengan gaji karyawan. Ukuran tersebut harus sangat mendorong insentif untuk para karyawan. Jadi, manajemen produksi dan akuntansi manajemen (pengendalian manajemen) berfungsi pada saat yang sama dalam suatu perusahaan.

Dalam aktivitas-aktivitas tingkat operasi, sistem produksi JIT mempunyai sumbangan yang besar untuk mengurangi biaya. **Sistem produksi JIT** adalah sistem produksi tepat waktu, mutu, dan jumlah untuk mengurangi biaya dengan melalui peniadaan pemborosan dalam pabrik. Pengurangan persediaan mengakibatkan para manajer mengetahui masalah-masalah dalam pabriknya. Jika persediaan dapat dikurangi, kemungkinan terjadinya penghentian lini menjadi

lebih tinggi jika pabrik tersebut menghadapi masalah sehingga mendorong pengurangan biaya dengan menginvestigasi penyebab lini tersebut berhenti karena unit produk rusak, penghentian mesin, dan sebagainya.

Sebagaimana diuraikan tersebut di atas, melalui proses penentuan biaya Kaizen, pengendalian manajemen digunakan untuk membebaskan target-target biaya Kaizen pada pabrik, divisi, departemen, dan sebagainya serta mengendalikan produksi dan mutu dengan menggunakan ukuran-ukuran nonkeuangan untuk aktivitas-aktivitas pengendalian tingkat operasi (*floor*). Dalam operasi pema-nufakturan, setiap orang harus terlibat dalam aktivitas Kaizen melalui lingkaran pengendalian mutu (QC) dan sistem yang digunakan. Jadi, dalam perusahaan-perusahaan mobil Jepang, pengendalian akuntansi maupun pengendalian operasi merupakan bagian integral proses penentuan biaya Kaizen.

### **Pertimbangan Motivasi dalam TCM**

Manajemen perlu menyadari bahwa penentuan biaya target mungkin mendorong permintaan karyawan yang tidak masuk akal. Sebagaimana telah diuraikan di muka, pertimbangan perilaku harus digunakan untuk mencapai biaya-biaya target.

Dalam aktivitas-aktivitas penentuan biaya Kaizen, harus ditentukan setepatnya jumlah target biaya Kaizen dan untuk membebaskan secara tepat jumlah biaya untuk setiap divisi, departemen, dan sebagainya. Dalam pembebanan jumlah biaya tersebut tidak sangat dipengaruhi oleh kekuatan struktur organisasi. Namun, prinsip "pengendalian sendiri" (manajemen terotonomi oleh setiap kelompok karyawan) harus berlaku dan setiap target harus ditentukan melalui konsultasi antara manajer dengan para bawahannya.

Untuk mengimplementasikan penentuan biaya target dan penentuan biaya Kaizen secara efektif, setiap karyawan harus melaksanakan pengurangan biaya secara positif. Perusahaan perlu memikirkan metode-metode yang dapat memotivasi para karyawan untuk mencapai target-targetnya secara positif. Selain itu, sebagai aktivitas-aktivitas VE memerlukan akses pada berbagai jenis

informasi dalam berbagai departemen, perlu digunakan metode-metode yang mendorong aktivitas-aktivitas kelompok dan kerjasama di antara mereka.

Semua orang pada semua departemen, termasuk departemen pembelian dan para pemasok, dilibatkan dalam penentuan biaya target, meskipun demikian, manajer produk setiap model dalam departemen perencanaan perekayasaan harus melaksanakan pertanggungjawaban pokok melalui tahap-tahap pengembangan dan perancangan. Manajer produk memainkan peranan sebagai pemimpin proyek dalam sistem manajemen matrik. Semua orang dalam setiap tingkat pabrik dilibatkan dalam pencapaian target biaya Kaizen. Jadi "keterlibatan semua orang" adalah sangat penting dalam perusahaan-perusahaan Jepang untuk melaksanakan penentuan biaya target maupun penentuan biaya Kaizen. Keterlibatan semua orang dalam Kaizen dapat disusun dalam hirarki sebagai berikut. (*Masaaki Imai*, 1991, hal. 8).

#### **Manajemen Puncak:**

1. Bertekadlah untuk mengintroduksi Kaizen sebagai strategi perusahaan.
2. Berikan dukungan dan pengarahan untuk Kaizen dengan mengalokasikan sumber daya.
3. Tetapkan kebijakan Kaizen dan sasaran fungsionalitas silang.
4. Realisasi sasaran Kaizen melalui penyebarluasan kebijakan dan audit.
5. Buat sistem, prosedur, dan struktur yang membantu Kaizen.

#### **Manajemen Madya dan Staf:**

1. Sebarluaskan dan implementasikan sasaran Kaizen sesuai pengarahan manajemen puncak melalui penyebarluasan kebijakan dan manajemen fungsional silang.
2. Pergunakan Kaizen dalam kapabilitas fungsional.
3. Tetapkan, pelihara, dan tingkatkan standar.
4. Usahakan karyawan sadar Kaizen melalui program latihan intensif.
5. Bantu karyawan memperoleh keterampilan dan alat pemecah masalah.

**Penyelia (supervisor):**

1. Pergunakan Kaizen dalam peranan fungsional.
2. Formulasi rencana untuk *Kaizen* dan berikan bimbingan kepada karyawan.
3. Sempumakan komunikasi dengan karyawan dan pertahankan moral tinggi.
4. Dukung aktivitas kelompok kecil (seperti gugus mutu) dan sistem saran individual.
5. Introduksi disiplin di tempat kerja.
6. Berikan saran Kaizen.

**Karyawan:**

1. Libatkan diri dalam Kaizen melalui sistem saran dan aktivitas kelompok kecil.
2. Praktekkan disiplin di tempat kerja.
3. Libatkan diri dalam pengembangan diri yang terus menerus supaya menjadi pemecah masalah yang lebih baik.
4. Tingkatkan keterampilan dan keahlian performa pekerjaan dengan pendidikan silang.

**Kesimpulan**

Sistem manajemen biaya total merupakan metode manajemen biaya yang digunakan oleh suatu perusahaan harus bermanfaat untuk pembuatan keputusan, perencanaan dan pengendalian dalam memproduksi produk baru yang sesuai dengan permintaan pembeli, dengan harga rendah, dan juga membantu untuk mengurangi biaya produk yang ada dengan mengeliminasi pemborosan. Sistem ini mencakup penentuan biaya target dan penentuan biaya Kaizen.

Penentuan biaya target adalah sistem untuk mendukung proses pengurangan biaya dalam tahap pengembangan dan perancangan model baru. Penentuan biaya Kaizen adalah sistem untuk mendukung proses pengurangan biaya dalam tahap pemanufakturan produk yang ada. Kedua sistem ini memerlukan keterlibatan semua orang dalam organisasi.

**Daftar Pustaka**

- Makido, (1991) *Recent Trends in Japan.s Cost Management Practices*, **Journal of Management Accounting Research**, American Accounting Association. Volume 3, Fall.
- Masaaki Imai, (1991) **Kaizen: Kunci Sukses Jepang dalam Persalngan**. Jakarta: FT Pustaka Binaman Pressindo (Terjemahan).
- Monden, (1989) *Total Cost Management System in Japanse Automobile Corporation*, **Japanese Management Accounting: A Worrld Class Approach to Profit Management**, Cambridge: Productivity Press.
- Monden, dan Hamada, (1991) *"Target Costing and Kaizen Costing In Japanese Automobile Companies"*, **Journal of Management Accounting Research**. American Accounting Association. Volume 3, Fall.