

Pentingnya Penerapan Strategi *Cost Reduction* bagi Suatu Perusahaan

Nelly Masnila

Jurusan Akuntansi Politeknik Negeri Sriwijaya
nilahilal@yahoo.com

Abstrak

Di masa lalu, berbagai usaha pengurangan biaya (*cost reduction*) telah banyak dilakukan oleh perusahaan dalam usaha mencapai posisi persaingan yang kompetitif. Umumnya pengurangan biaya tersebut dilakukan dengan melakukan pemangkasan berbagai biaya dalam aktivitas perusahaan. Secara jangka pendek pemangkasan ini memberikan dampak positif bagi perusahaan, namun tidak dalam menemukan akar permasalahan, serta tidak atau kurang memberikan keuntungan dalam jangka panjang. Tulisan ini membahas usaha-usaha yang telah dilakukan dalam rangka *cost reduction* ini serta mengungkap beberapa faktor yang menyebabkan usaha tersebut kurang berhasil. Berikut disajikan pula beberapa strategi *cost reduction* yang memungkinkan kelemahan strategi sebelumnya dapat diatasi.

Kata kunci: strategi, *cost reduction*, biaya

Abstract

In the past, there were some cost reduction have been applied by companies in order to achieve competitive position in market. Those cost reductions were conducted by crashing cost components in some level of activities. In the short run, those gave positive impact but did not in the long run. This article discusses the efforts about cost reduction that is used in the past and in the recent time, and also studies some factors that causing the failures of those past efforts.

Keywords: strategy, cost, cost reduction.

1. Pendahuluan

Dalam manajemen biaya tradisional, akuntansi biaya lebih diorientasikan pada informasi biaya produksi untuk satu periode akuntansi atau kurang. Informasi biaya yang ini hanya digunakan untuk mengevaluasi biaya produksi anggaran dibandingkan dengan biaya produksi realisasinya. Dengan demikian analisis yang dilakukan hanya mampu menemukan dan menentukan besarnya penyimpangan antara biaya yang dianggarkan dengan realisasinya, namun tidak mampu menemukan penyebab sesungguhnya dari penyimpangan tersebut.

Berbeda dengan manajemen biaya tradisional, manajemen biaya modern memerlukan informasi biaya yang dapat digunakan untuk mengurangi biaya dalam jumlah yang signifikan, jangka panjang,

dan mampu menyingkap apa yang menyebabkan timbulnya biaya tersebut.

Sebenarnya di masa lalu telah dilakukan berbagai usaha dan strategi dalam rangka pengurangan biaya produksi. Pada tahun 70-an sampai tahun 80-an, banyak perusahaan-perusahaan di Amerika Serikat melakukan pengurangan biaya melalui berbagai bentuk *crash program*. *Crash program* ini berfokus pada pemotongan biaya upah dan gaji serta penghapusan pekerjaan. Namun berbagai bentuk usaha tersebut selalu gagal mencapai pengurangan biaya yang diinginkan. Belajar dari kegagalan yang terjadi, usaha dan strategi pengurangan biaya tetap dilanjutkan sampai diperoleh suatu program pengurangan biaya yang bersifat strategik yang disebut *strategic cost reduction*.

Tulisan ini membahas mengenai *strategic cost reduction* dalam kaitannya dengan fase pertumbuhan dan kematangan suatu perusahaan, berbagai bentuk *strategic cost reduction* yang banyak digunakan, dan berbagai bentuk informasi biaya yang menunjang *strategic cost reduction*.

2. Metode

Dalam usaha mencapai posisi yang kompetitif, berbagai usaha pengurangan biaya telah banyak dilakukan oleh perusahaan. Di Amerika Serikat sendiri pada tahun 1970-an sampai 1980-an dilakukan usaha pengurangan biaya yang disebut dengan *crash program*. Usaha pengurangan biaya melalui *crash program* ini berorientasi pada penekan biaya gaji dan upah, yaitu dalam bentuk (Mulyadi:2003):

1. Pendekatan Teknologi
2. Program *Lean and Mean*
3. Pemindehan pabrik ke lokasi yang upah tenaga kerjanya lebih rendah
4. Merger
5. Diversifikasi.

Strategi pengurangan biaya seperti pada pendekatan di atas ternyata secara jangka panjang tidak menguntungkan bagi perusahaan. Pendekatan teknologi, misalnya, melakukan pengurangan biaya melalui penggantian tenaga manusia dengan tenaga mesin. Upaya ini dilakukan dengan tujuan untuk meningkatkan efisiensi operasi, namun konsekuensinya adalah perlunya investasi dana yang cukup besar. Selain itu sumber daya manusia yang mendampingi teknologi yang digunakan memerlukan keahlian dan keterampilan yang lebih tinggi. Dengan demikian tidak semua perusahaan dapat menerapkan pendekatan ini.

Program *lean and mean* merupakan program pengurangan biaya yang sangat terkenal di Amerika Serikat pada tahun 1980-an. Fokus pendekatan ini adalah upaya pengurangan jumlah karyawan perusahaan. Pada satu sisi usaha ini dapat berhasil mengurangi jumlah biaya namun

demikian tidak menjamin efisiensi dan produktivitas akan lebih baik. Di samping itu program ini tidak menyentuh sumber penyebab biaya yang sebenarnya karena aktivitas-aktifitas yang sebenarnya tidak diperlukan, justru tidak dikurangi/dihilangkan.

Pemindehan pabrik ke lokasi yang upah tenaga kerjanya lebih rendah. Pada awalnya usaha ini dianggap akan berhasil mengurangi biaya, karena perusahaan dapat menyerap biaya tenaga kerja yang lebih murah. Namun biaya keseluruhan yang dikeluarkan perusahaan tentunya bukan hanya biaya tenaga kerja saja. Pada akhirnya upaya ini justru mengakibatkan pembengkakan biaya yang lebih besar karena pemindehan pabrik ke lokasi tertentu akan mengakibatkan timbulnya investasi dana yang besar. Selain itu hasil yang diperoleh belum tentu akan lebih baik. Merger adalah salah satu usaha pengembangan usaha dengan menggabungkan dua atau lebih perusahaan. Dengan merger diharapkan perusahaan memperluas usahanya dengan biaya yang relatif sedikit karena adanya penggabungan sumberdaya-sumber daya yang telah ada, dimana *overlapping* tenaga kerja, produk, dan kantor/pabrik dapat dihilangkan. Namun pada *merger* sering timbul masalah antara lain berkaitan dengan proses penyesuaian antar dua atau lebih perusahaan yang tentunya mempunyai gaya kepemimpinan dan budaya perusahaan yang berbeda, bahkan mungkin visi, misi, produk dan teknologi yang digunakan. Biaya yang timbul karena adanya proses penyesuaian tersebut terkadang cukup besar. Hal ini mengakibatkan tujuan utama *merger*, yaitu pengurangan biaya, itu sendiri kurang

Usaha lain dalam pengurangan biaya melalui diversifikasi juga gagal, karena dengan diversifikasi perusahaan seringkali mengalami kesulitan khususnya berkaitan dengan pengembangan dan pengimplementasian produk/teknologi

baru. Akibatnya adalah biaya yang timbul akibat diversifikasi tersebut menjadi jauh lebih besar dari yang seharusnya.

3. Hasil dan Pembahasan **Faktor Penyebab Kegagalan Program Pengurangan Biaya**

Uraian di atas menunjukkan beberapa upaya pengurangan biaya yang pernah dilakukan. Namun upaya-upaya tersebut umumnya gagal, karena sumber dari penyebab biaya itu sendiri tidak teridentifikasi dengan jelas. Bahkan upaya pengurangan tersebut pada akhirnya malah mengakibatkan timbulnya biaya yang lebih besar lagi. Terdapat beberapa faktor yang menyebabkan kegagalan pengimplementasian upaya pengurangan biaya yang pernah dilakukan di masa lalu. Faktor-faktor tersebut (Mulyadi:2003) yaitu:

1. Tidak ada tujuan yang jelas, seringkali upaya pengurangan biaya tidak didukung oleh pemahaman yang jelas mengenai mengapa dan untuk apa upaya pengurangan biaya tersebut dilakukan. Tujuan upaya itu sendiri juga harus dikomunikasikan kepada seluruh karyawan sehingga mereka turut dilibatkan dan dibangkitkan motivasinya untuk ikut serta dalam upaya tersebut sekaligus membentuk komitmen agar apa yang menjadi tujuan bersama itu dapat dicapai.
2. Berorientasi jangka pendek. Pada umumnya upaya penurunan biaya jangka pendek dilakukan secara tiba-tiba dan dalam waktu yang singkat dan untuk tujuan jangka pendek pula, sehingga seringkali mengabaikan dan mengorbankan tujuan jangka panjang perusahaan. Akibatnya secara jangka panjang upaya penurunan biaya ini tidak memberikan hasil yang baik, bahkan terkadang memberikan dampak yang buruk. Selain itu upaya pengurangan biaya jangka pendek umumnya dilakukan secara temporer, artinya

upaya tersebut dihentikan jika dianggap telah membuahkan hasil yang diinginkan sehingga peningkatan biaya akan dapat terjadi lagi pada waktu-waktu berikutnya.

3. Bersifat reaktif. Seperti yang telah disinggung sebelumnya bahwa upaya pengurangan biaya di masa lalu umumnya difokuskan untuk jangka pendek saja, yang mana terjadi secara reaktif, yaitu dilakukan tiba-tiba dan drastis. Hal yang dilakukan secara demikian umumnya dapat memberikan akibat yang buruk. Selain itu tidak memberikan solusi yang terbaik bagi posisi kompetitif perusahaan di pasaran.
4. Tidak adanya pengetahuan yang memadai mengenai sifat biaya. Hal lain yang juga perlu diperhatikan dalam upaya pengurangan biaya adalah memahami terlebih dahulu mengenai sifat biaya itu sendiri, agar apa yang telah dilakukan dapat efektif. Di masa lalu, upaya pengurangan biaya yang dilakukan adalah yang berkaitan dengan upah tenaga kerja. Hal ini dilakukan karena merupakan upaya yang paling mudah yang dapat dilakukan oleh manajemen. Sementara biaya upah tenaga kerja itu sendiri merupakan sebagian kecil saja dari total biaya yang ada.
5. Tidak tersedianya informasi tentang penyebab terjadinya biaya. Faktor ini berkaitan dengan faktor sebelumnya yaitu kurangnya pemahaman mengenai sifat biaya itu sendiri. Umumnya mengapa dan apa yang menyebabkan biaya timbul belum diketahui dan dipahami dengan baik atau bisa juga karena kesalahan persepsi tentang penyebab biaya itu sendiri. Hal ini berakibat pada kesalahan terhadap keputusan yang diambil yang berkaitan dengan upaya pengurangan biaya tersebut.

Pembahasan

Pengurangan biaya yang dilakukan agar dapat memberikan posisi yang kompetitif bagi perusahaan, khususnya yang dalam masa/fase pertumbuhan dan kematangan, adalah upaya yang memperhatikan lima faktor penyebab kegagalan pengurangan biaya yang sebelumnya pernah dilakukan. Karena perusahaan diharapkan akan terus bertahan dan berkembang untuk jangka waktu yang lama, maka upaya pengurangan biaya ini harus dilakukan untuk jangka panjang pula. Untuk itu perlu upaya yang bersifat strategik (*strategic cost reduction*).

Pendekatan strategik yang digunakan dalam upaya pengurang biaya memiliki karakteristik sebagai berikut (Mulyadi:2003):

1. Mempunyai tujuan menempatkan perusahaan pada posisi yang kompetitif. Salah satu tujuan yang dapat digunakan adalah menempatkan perusahaan pada posisi yang kompetitif. Hal ini mempunyai implikasi pengurangan biaya yang diupayakan tersebut harus memadukan seluruh sumber daya yang ada, yang meliputi penggunaan berbagai strategi yang strategik, yang diarahkan dan dikoordinasikan secara sinergis untuk mencapai tujuan tersebut.
2. Mempunyai lingkup luas. Upaya pengurangan biaya yang bersifat strategik (*strategic cost reduction*) harus dilandasi oleh cara berpikir yang mencakup seluruh aspek manajemen. Hal ini berarti pula bahwa pengurangan biaya yang dilakukan tidak hanya pada tahapan, fungsi atau biaya tertentu saja dalam per-usahaan melainkan mencakup keseluruhan mata rantai nilai, tahapan dan biaya yang ada dalam suatu perusahaan.
3. Bersifat jangka panjang. Upaya pengurangan biaya yang bersifat jangka pendek umumnya mengorbankan kepentingan jangka panjang perusahaan, padahal didirikannya suatu usaha diharapkan untuk jangka waktu yang

lama dan tidak terbatas. Hal tersebut berarti bila per-usahaan dianggap akan terus *going concern* maka fokus perhatian manajemen adalah perencanaan posisi kompetitif dan perkembangan perusahaan untuk jangka panjang.

4. Berkelanjutan. *Strategic cost reduction* harus didasarkan pada kemauan dan kesepakatan untuk terus melakukan perbaikan-perbaikan yang berkelanjutan dan bukannya bersifat temporer. Dengan demikian hasil yang diharapkan akan memberikan manfaat dalam jangka panjang bagi pertumbuhan dan perkembangan perusahaan.
5. Bersifat proaktif. *Strategic cost reduction* yang digunakan harus mampu meng-antisipasi kondisi-kondisi yang mungkin dapat terjadi dan mengatasi permasalahan-permasalahan yang bakal ditemui perusahaan dengan menyediakan berbagai alternatif solusi yang dapat digunakan perusahaan.
6. Berfokus ke seluruh mata rantai nilai. *Strategic cost reduction* yang berhasil adalah *strategic cost* yang mencakup keseluruhan mata rantai nilai, baik yang ada di dalam perusahaan (intern) maupun yang terkait dengan pihak luar perusahaan (ekstern). Mata rantai intern adalah keseluruhan mata rantai tahapan produksi sampai dengan distribusi produk hasilnya serta layanan purna jual. Sedangkan mata rantai nilai ekstern meliputi semua aktivitas mulai dari aktivitas yang berkaitan dengan pemasok, perusahaan sampai dengan customer.
7. Berfokus kepada *customer* dan *continuous improvement*. Salah satu strategi untuk dapat menempatkan perusahaan pada posisi yang kompetitif adalah dengan cara menjalin kemitraan dengan pelanggan karena pada hakikatnya tujuan perusahaan adalah menciptakan dan mempertahankan pelanggan melalui kepuasan pelanggan

akan produk yang dihasilkan oleh perusahaan. Adanya kepuasan pelanggan memberikan manfaat antara lain (Tjiptono dan Diana 2003):

- a. Hubungan antara perusahaan dan para pelanggan yang harmonis
 - b. Memberikan dasar yang baik bagi pembelian ulang
 - c. Dapat mendorong terciptanya loyalitas pelanggan
 - d. Membentuk suatu rekomendasi dari mulut ke mulut (*word-of-mouth*) yang menguntungkan bagi perusahaan
 - e. Reputasi perusahaan menjadi baik di mata pelanggan
 - f. Laba yang diperoleh meningkat.
8. Adanya keterlibatan karyawan. Upaya pengurangan biaya membutuhkan keterlibatan karyawan atau sering disebut juga kemitraan internal atau pemberdayaan karyawan. Kemitraan itu sendiri merupakan usaha penciptaan suatu lingkungan yang mendukung terciptanya lingkungan saling mendukung antara manajer dan karyawan, baik secara individual maupun dalam bentuk *teamwork*. Usaha ini pada gilirannya akan meningkatkan potensi sumber daya manusia sekaligus meningkatkan produktivitas perusahaan.
9. Adanya keseriusan manajemen puncak. Salah satu hal yang menentukan berhasilnya upaya pengurangan biaya adalah kemampuan manajemen puncak untuk dapat merumuskan sasaran strategik yang akan dicapai. Manajemen puncak dan seluruh karyawan harus memiliki komitmen dalam mewujudkan sasaran strategik tersebut. Manajemen puncak harus memberikan contoh nyata dan melibatkan diri bersama karyawannya dalam program pengurangan biaya tersebut serta menunjukkan kepedulian terhadap karyawannya.
10. Berfokus pada TQM (*Total Quality Management*). *Total Quality*

Management diartikan sebagai sistem manajerial yang mengangkat kualitas sebagai strategi usaha dan berorientasi pada kepuasan pelanggan dengan melibatkan seluruh anggota organisasi (Tjiptono dan Diana: 2003). Dalam era globalisasi dan liberalisasi perdagangan terjadi perubahan dalam lingkungan pemanufakturan yang mensyaratkan kualitas sebagai salah satu kebutuhan konsumen atas produk/jasa yang dikonsumsinya. Kelangsungan hidup perusahaan tergantung pada kemampuannya untuk memberikan respon terhadap perubahan-perubahan tersebut secara efektif. Dengan demikian TQM memfokuskan pada peningkatan kualitas produk dan proses yang ada dalam organisasi dalam rangka melayani kebutuhan customer serta mendapatkan posisi yang kompetitif di pasaran.

Belajar dari pengalaman masa lalu, dimana upaya pengurangan biaya yang berfokus pada penekanan biaya tenaga kerja tidak memberikan hasil sebagaimana yang diinginkan, maka pengurangan biaya yang ditempuh selanjutnya diarahkan pada upaya yang berkarateristik seperti yang telah diuraikan di atas. Strategi pengurangan biaya yang banyak ditempuh adalah sebagai berikut (Mulyadi:2003):

1. *Employee empowerment* (pemberdayaan karyawan)
2. *Just-in-time purchasing*
3. *Vendor-managed inventory*
4. *Just-in-time manufacturing*
5. *Cross-functional teamwork*
6. *Strategic alliance*
7. *Open-Book management*

Di masa lalu pengurangan biaya dianggap data dilakukan dengan mengganti manusia dengan teknologi. Padahal teknologi hanya membantu manusia dalam melaksanakan kegiatan perusahaan, dan teknologi tidak akan dapat berjalan/beroperasi dengan sendirinya tanpa adanya campur tangan

manusia yang dalam hal ini adalah karyawan yang mempunyai pendidikan yang memadai, berketerampilan tinggi, bermotivasi tinggi dan tentunya mempunyai komitmen yang tinggi pula terhadap semua kegiatan yang ingin diwujudkan oleh perusahaan. Dengan demikian pemberdayaan karyawan merupakan hal yang penting dalam usaha perusahaan melakukan upaya *strategic cost reduction*.

Pemberdayaan dapat dilakukan melalui empat langkah berikut (Mulyadi:2003):

- a. Pembangunan kompetensi karyawan sesuai dengan tuntutan pekerjaannya.
- b. Pemberian wewenang untuk pengambilan keputusan atas pekerjaan yang menjadi tanggungjawabnya.
- c. Penyediaan informasi dan pemberian wewenang untuk akses ke pusat informasi agar memungkinkan karyawan melakukan pengambilan keputusan atas dasar informasi yang baik.
- d. Pemberian penghargaan berbasis kinerja karyawan.

Just-in-time purchasing merupakan suatu sistem dimana pembelian dilakukan hanya pada saat barang/bahan diperlukan oleh perusahaan. Tujuannya agar perusahaan mendapat barang yang berkualitas sesuai yang dibutuhkan dan tanpa mengeluarkan biaya-biaya penyimpanan dan pemeliharaan yang berkaitan dengan bahan tersebut. *JIT purchasing* membutuhkan komitmen dan kemitraan yang baik dengan pemasok. Tujuan kemitraan ini adalah untuk menciptakan dan memelihara hubungan yang loyal, saling percaya, dan dapat diandalkan sehingga menguntungkan kedua belah pihak. Bagi perusahaan sendiri hubungan kemitraan ini dapat membantu perusahaan meningkatkan penyempurnaan kualitas, produktivitas dan daya saing secara berkesinambungan.

Vendor-managed inventory merupakan sistem pengadaan bahan, dimana pengelolaan dan penyediaan bahan sesuai dengan spesifikasi, kuantitas, kualitas

sesuai yang di-butuhkan serta penyerahannya yang tepat waktu, merupakan tanggung jawab pemasok. Dengan demikian bagi perusahaan dapat mengurangi biaya-biaya inspeksi serta biaya-biaya non *value added* lainnya yang berkaitan dengan bahan tersebut. *Vendor-managed inventory* ini berkaitan erat dengan *just-in-time purchasing* maupun *manufacturing*. Adanya suatu *JIT manufacturing* mengharuskan dilakukan pula *vendor-managed inventory* dan *JIT purchasing*.

Just-in-time manufacturing merupakan sistem produksi yang dilakukan berdasarkan permintaan pelanggan dan bukan untuk memiliki simpanan persediaan barang dalam proses atau barang jadi di gudang. Adanya simpanan persediaan tersebut dapat meningkatkan biaya akibat kemungkinan timbulnya kerusakan (*defect*), investasi yang besar untuk penyediaan tempat, serta diperlukannya tenaga penyimpanan dan pemeliharaan selama persediaan tersebut berada di gudang. *JIT manufacturing* akan menyebabkan turunnya *throughput time*, yang selanjutnya merupakan salah satu upaya *strategic cost reduction*.

Pendekatan yang integratif dan menyeluruh yang menggabungkan semua keahlian dari semua fungsi yang ada dalam perusahaan sangat diperlukan dalam lingkungan yang dinamis dan kompetitif. Perhatian perusahaan difokuskan pada pemuasan kebutuhan *customer*. Dengan demikian dibentuknya tim antar fungsi diharapkan akan menghasilkan kualitas produk yang dapat memuaskan konsumen melalui perbaikan dan peningkatan proses kegiatan dalam berbagai sistem/aspek organisasi. Setiap *teamwork* yang ada bertanggung jawab sepenuhnya terhadap kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya. Karena *team* ini berasal dari berbagai fungsi yang ada dalam perusahaan maka kegiatan tersebut akan memberikan hasil yang optimal dalam

men-capai apa yang menjadi sasaran dan tujuan perusahaan.

Strategic alliance adalah kemitraan yang dibangun antara perusahaan dengan mitra bisnis untuk memuasi kebutuhan tertentu *customer* (Mulyadi:419). Strategi ini harus dibangun berdasarkan kom-petensi dan kepercayaan (*trust*) bahwa *customer* akan diberikan kualitas dan kualitas serta pelayanan yang terbaik. *Strategic alliance* ini juga merupakan cara yang ditempuh perusahaan dalam rangka pengurangan biaya jangka panjang. Pengurangan biaya ini terjadi melalui hubungan baik (*quality relationship*) antara perusahaan dengan mitra bisnisnya yang ditujukan pada peningkatan kualitas dan produktivitas proses yang ada dalam suatu perusahaan.

Open-book management merupakan suatu sistem dalam perusahaan dimana setiap karyawan dapat mengakses semua informasi yang dibutuhkannya dan memberikan kesempatan bagi setiap karyawan tersebut untuk menggunakan dan memanfaatkan informasi yang ada untuk meningkatkan kinerjanya bagi kelangsungan perusahaan secara jangka panjang. Perusahaan yang melakukan *open-book management* akan menjadi tempat yang kondusif bagi dilaksanakannya upaya *strategic cost reduction* karena menimbulkan rasa memiliki bagi karyawannya yang pada akhirnya memberikan dampak pada peningkatan produktivitas dan kinerja karyawan itu sendiri di satu sisi serta mengurangi inefisiensi di sisi lain.

4. Kesimpulan

Beberapa program pengurangan biaya di masa lalu mengalami kegagalan dalam penerapannya disebabkan antara lain tidak ada tujuan yang jelas, berorientasi jangka pendek, bersifat reaktif, tidak adanya pengetahuan yang memadai mengenai sifat biaya, tidak tersedianya informasi tentang penyebab terjadinya biaya.

Di masa kini, pendekatan *strategic kontemporer* yang digunakan dalam rangka *cost reduction* mempunyai karakteristik antara lain mempunyai tujuan menempatkan perusahaan pada posisi yang kompetitif, mempunyai lingkup luas, bersifat jangka panjang, berkelanjutan, bersifat proaktif, berfokus ke seluruh mata rantai nilai, berfokus kepada *customer* dan *continous improvement*, membutuhkan keterlibatan karyawan, membutuhkan keseriusan manajemen puncak, dan berfokus pada TQM.

Strategi pengurangan biaya yang banyak ditempuh antara lain *employee empowerment*, *just-in-time purchasing*, *vendor-managed inventory*, *just-in-time manufacturing*, *cross-functional teamwork*, *strategic alliance*, dan *open-book management*.

Daftar Pustaka

- Blocher, Edward J., Chen, Kung H., and Lin, Thomas W. 2000. *Manajemen Biaya*. Terjemahan oleh Susty Ambarriani. Jakarta: salemba Empat.
- Fandy Tjiptono dan Anastasia Diana. 2003. *Total Quality management*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Foster, G., Gupta M., and Sjoblom L. Sring, 1966. *Customer Profitability Analisis: Challenges and New Directions*, Journal of Cost Management.
- Garrison, Ray H. and Noreen, Eric W. 2000. *Akuntansi Manajerial*. Terjemahan oleh A. Totok Budisantoso. Jakarta: Salemba Empat.
- Lere, John C. 2000. *Activity Based Costing: A Powerful Tool of Pricing*. Journal of Business and Industrial Marketing. Vol.15 No.1.

Mulyadi. 2003. *Activity-Based Cost System: Sistem Informasi Biaya untuk Pengurangan Biaya*. Yogyakarta: Penerbit UPP AMP YKPN.

Reeve, James M. 2000. *Reading and Issues in Cost Management*. South-Western College Publishing.