
Strategic Management Accounting For Competitive Advantage

Oleh : Hisar Pangaribuan

Abstract

The tight business competitions, has forced managements to take the efforts in order to be able to survive or even to lead in its business. Management accounting should able to support the processing and presentation of information for further making decision in implementation of corporate strategy which is often associated with the Strategic Management Accounting (SMA). In specified theory of SMA has shown that, its pattern techniques existence has not standardized (yet), it is because of the application of SMA is based on the conditions and orientations of the organization when setting the strategy plan. Because SMA associated with determining the future direction, long-term and external oriented, then the linkage task management accountant with other executive functions (such as marketing) become indispensable, as well as its role in competitive advantage becomes very clear in the future.

Keywords: *Activity Based Management, Target Costing, Product life cycle costing, Customer Profitability Analysis, Backflushing Accounting, Balanced Scorecard*

Pendahuluan dan Tujuan

Dengan pertumbuhan teknologi informasi yang cepat, dinamika yang sangat pesat yang memicu persaingan dalam bisnis yang semakin tajam, maka manajemen memerlukan strategi yang tepat agar perusahaan mampu bertahan atau memimpin dalam industri yang digelutinya.

Kata strategi yang berasal dari Yunani kuno “strategos”, kata ini awalnya berkaitan dengan siasat komandan pada medan perang dan upaya untuk memenangkan pertempuran. Namun kata strategi ini semakin berkembang di berbagai bidang. Secara umum Strategi merupakan rencana-rencana yang ditetapkan perusahaan untuk mencapai tujuan (*goals*) yang umumnya jangka panjang. *Goals* dalam hal ini bisa mencakup yang luas seperti pada level korporasi maupun pada level unit bisnis. *Goals* dapat juga ditetapkan secara *financial* dan *non-financial*.

Menurut Garrison, Noreen dan Brewer (2010), satu strategi adalah satu rencana permainan (*game plan*) yang memungkinkan perusahaan untuk menarik pelanggan dengan membedakan diri dari pesaing. Sehingga suatu perusahaan akan mampu bersaing bila pelanggan memiliki suatu alasan untuk memilihnya sebagai pemasok jika dibandingkan dengan yang lainnya.

Dalam memformulasikan strategi maka perusahaan harus memfokuskan pada kelima faktor yang sangat mempengaruhi berikut: a) Para Pesaing, b) Potensi Pendaatang Baru dalam Industri, c) Produk atau Jasa yang Setara, d) *Bargaining Power* para Pelanggan, dan e) *Bargaining Power* Para Pemasok. Atau bila diringkas itu adalah menjadi: *Competitors, Products or Services and Costumers*.

Jack (2009:6) mengatakan bahwa *strategic management accounting* semakin mulai diadopsi tetapi masih lebih pada industry produksi. Cara yang paling banyak digunakan adalah melalui *benchmarking* dalam bentuk analisa comparative, business improvement group atau nascent process benchmarking, yang digunakan untuk memberikan informasi dalam pengambilan keputusan.

Secara konvensional Istilah Akuntansi manajemen strategis/*Strategic Management Accounting* (SMA) digunakan sebagai masalah penggunaan yang sesuai atas sistem biaya (*fitting cost system*) untuk lingkungan bisnis tertentu dan dengan adopsi teknologi yang ada, namun pada saat ini istilah SMA digunakan untuk menggambarkan proses penyajian dan analisis data/informasi akuntansi manajemen tentang bisnis dan pesaing untuk pemantauan dan pengembangan strategi bisnis.

The Chartered Institute of Management Accountants, dalam Roslender dan Hart (2002:278) mendefinisikan Strategic Management Accounting (SMA) sebagai: *A form of management accounting in which emphasis is placed on information which relates to factors external to the firm, as well as non-financial information and internally generated information. Sehingga dapat dilihat bahwa SMA terkait dengan penyajian informasi yang mendukung rencana strategis perusahaan serta keputusan-keputusan yang dibuat dalam bisnis tersebut.*

Penulisan ini adalah penelitian pustaka yang tujuannya adalah untuk mencari tahu sejauh manakah pemahaman manajemen (melalui peneliti sebelumnya) tentang SMA? dan sejauh manakah pola *Strategic Management Accounting* yang ada diimplementasikan?

Bahasan

Secara konvensional SMA memfokuskan tentang apa yang sedang dilakukan oleh para pesaing, dan akhirnya manajemen akan memposisikan harus melakukan apa sehubungan dengan yang dilakukan oleh pesaing kita tersebut yang tentunya melalui pendekatan manajemen akuntansi.

Bhimani *et al* (2008) mengatakan, pemahaman secara mendalam dan luas akan lingkungan bisnis (bukan hanya pesaing) adalah merupakan keharusan bagi bisnis yang terus berkembang. Manajemen harus memahami tentang apa yang sedang dan potensi yang akan terjadi di depan terkait dengan para pesaing, produk dan pelanggannya. Beberapa komentar manajemen akuntansi membuat dimensi *Strategic Management Accounting* adalah: *Activity-Based Management, Target Costing, Product Life-Cycle Costing, Customer Profitability Analysis, Backflush Accounting* dan *Balanced Scorecard*.

Berikut ini dibahas tentang dimensi teknik dan ukuran di atas agar manajer dapat memahami ancaman dari kedua pihak tersebut serta tentunya untukantisipasi ke depan. Teknik-teknik itu adalah:

Activity Based Management

Activity-Based Management dan *Activity-Based Costing* telah membawa perubahan yang radikal pada *cost management systems*. Prinsip-prinsip dan filosofi *Activity-Based Management* dan *Activity-Based Costing* bukan hanya berlaku untuk perusahaan industri pabrikan, tetapi juga untuk perusahaan jasa, perusahaan dagang dan instansi pemerintah.

Atrill dan McLaney (2009:136) mengatakan, *Activity-Based Management* (ABM) adalah metode untuk mengidentifikasi dan mengevaluasi kegiatan bisnis yang dilakukan menggunakan *Activity*

Based Costing (ABC) untuk melaksanakan analisis rantai nilai atau inisiatif rekayasa ulang untuk meningkatkan keputusan strategis dan operasional dalam suatu organisasi. Proses manajemen yang menggunakan informasi yang dipasok oleh ABC ini berguna untuk meningkatkan profitabilitas organisasi.

ABM juga mendukung pencarian perbaikan terus-menerus dengan memungkinkan manajemen untuk mendapatkan wawasan baru menjadi kinerja kegiatan dengan memfokuskan perhatian pada sumber-sumber permintaan untuk kegiatan dan memungkinkan manajemen untuk menciptakan perilaku insentif untuk meningkatkan satu atau lebih aspek bisnis. Avis (2009: 208), mengatakan aspek yang dilakukan dalam ABM adalah:

1. Eliminasi aktivitas yang tidak bernilai tambah

ABC menyediakan informasi perihal aktivitas-aktivitas dan sumber-sumber daya yang dibutuhkan untuk melaksanakan aktivitas-aktivitas tersebut, sehingga dengan ABC manajemen dapat melihat adanya aktivitas yang tidak bernilai tambah sehingga dengan mudah dapat dieliminasi.

2. Penentuan efisiensi dan efektivitas

Secara tradisional akuntan lebih peduli dengan ukuran-ukuran kinerja keuangan, tetapi melalui ABM, evaluasi kinerja aktivitas-aktivitas diperluas dengan mencakup banyak ukuran non financial (tingkat kerusakan produk, banyaknya keluhan pelanggan, jumlah pengerjaan ulang dan lain-lain)

Rasmussen, Savory dan Williams (1999) dalam papernya yang melakukan simulasi terintegrasi dengan pendekatan *activity-based management* dalam menentukan skema urutan terbaik dalam pemrosesan part pada produksi sel di pabrikan menemukan bahwa, hasil urutan simulasi yang dikembangkan menghasilkan biaya manufaktur per unit lebih rendah, meminimalkan waktu rata-rata terpakai dalam sistem dan biaya persediaan sel, dan memaksimalkan kapasitas produksi yang tidak terpakai. Lebih lanjut dikatakan bahwa, walaupun ruang lingkup simulasi penelitian yang dilakukan terbatas pada manufaktur pada sel skala yang kecil, namun telaah konsep biaya ini telah diterapkan secara umum untuk manufaktur pada semua tingkatan lain.

Gupta dan Galloway (2003), mengatakan bahwa dengan penggunaan sistem *Activity Based Costing/Activity Based Management*, maka akan meningkatkan pengambilan keputusan operasional dengan demikian akan meningkatkan kualitas dalam proses pengambilan keputusan bagi manajer operasional.

Target Costing

Target Costing adalah satu strategi dengan penentuan biaya yang diharapkan untuk suatu produk berdasarkan harga yang kompetitif, sehingga produk tersebut akan dapat memperoleh laba yang

diharapkan. *In target costing, cost is not used to set the price which is mainly determined by market conditions, but cost will affect a firm's decision whether to market the product at all. The procedure involves assessing the market's willingness to pay for a product which then establishes its target price* (Cooper *et al.*, 2005). Pada *target costing* maka harga pasar yang kompetitif harus ditentukan lebih dahulu berikut diikuti dengan penetapan *cost target* untuk selanjutnya produksi dan lain-lainnya akan mengikuti. Hal ini dilakukan untuk memenuhi permintaan konsumen atas produk yang bermutu tinggi dengan harga yang bersaing, jadi perusahaan perlu menjalankan Sistem Manajemen Biaya Total yang terkait dengan: a) Penentuan Biaya Target, dan b) Penentuan biaya Keizen.

Target Costing menentukan biaya berdasarkan harga yang kompetitif, sehingga yang digunakan dalam *target costing* harus sering mengadopsi ukuran-ukuran penurunan biaya yang ketat atau merancang ulang produk atau proses produksi agar dapat memenuhi harga yang ditentukan pasar namun tetap mendapatkan laba yang diinginkan.

Target Costing dapat dicapai jika dipaksa untuk melakukan efisiensi/ pengeliminasian pemborosan-pemborosan atau dengan melakukan kaizen (*continuous improvement*), artinya tentukan harga serendah-rendahnya untuk memaksa tiap orang memaksimalkan efisiensi di segala hal agar mendapat untung maksimum. Dengan demikian Target Costing membuat perusahaan menjadi lebih kompetitif.

Tahapan dalam mengimplementasikan *target costing* (Bhimani *et al.*, 2008) adalah:

1. Menentukan harga pasar kompetitif
2. Menentukan laba yang diharapkan
3. Menghitung target biaya pada harga pasar dikurangi laba yang diharapkan
4. Gunakan rekayasa nilai guna penurunan biaya produksi
5. Estimasi Biaya setelah rekayasa nilai
6. Aktivitas-aktivitas untuk mencapai biaya target dapat dilakukan dengan *Keizen Costing*.

Dekker dan Peter (2003), yang melakukan penelitian tentang penggunaan *Target Costing* pada perusahaan-perusahaan yang listed di Belanda, yaitu pada the *Amsterdam Stock Exchange*. Penggunaan tertinggi adalah pada perusahaan perakitan, dengan target utama mereka adalah *cost reduction*, hal ini sehubungan dengan persaingan yang ketat dan karena lingkungan yang tidak dapat diprediksikan.

Kaizen Costing

Kaizen merupakan sebuah istilah yang cukup populer dalam manajemen Jepang, terutama di bidang industri. Dalam bahasa Inggris, padanannya adalah *Continuous Improvement* (CI), yang dapat diartikan usaha untuk terus-menerus (secara perlahan) melakukan perbaikan, hal ini seperti yang dikatakan oleh Avis (2009:174) *Kaizen is the Japanese term for making improvements to a process through small incremental amounts, rather than through large innovations.*

Kaizen dijalankan melalui proses dan siklus PDCA atau *Plan-Do-Check-Action*, yaitu merencanakan, melakukan, mengevaluasi, melakukan *Preventive Action* (PA atau tindakan pencegahan) dan *Corrective Action* (CA atau tindakan perbaikan). Dengan adanya siklus PDCA ini, terutama dari adanya CA dan PA, maka standar dan hasil kerja semakin lama akan semakin baik. Tindakan Kaizen dapat dilakukan pada seluruh proses, apakah pada P, D, C, atau A. Tetapi pada praktiknya, Kaizen lebih banyak dilakukan pada proses *action*, yaitu CA dan PA. Pada CA dan PA, akan muncul rekomendasi, apakah ada saran perbaikan untuk P, D, dan C (Tjoa, 2008).

Dalam Kaizen setiap orang yang terlibat ditanamkan *mindset* untuk selalu berpikir ke arah yang lebih baik, untuk selalu belajar dan memperbaiki diri. Hal yang menarik pada Kaizen adalah melibatkan semua orang, mulai dari manajer sampai karyawan pada level bawah, mengandalkan pengamatan di tempat kerja, dilakukan dengan biaya yang cukup murah, dan berhasil meningkatkan keunggulan bersaing produk pada mutu dan harga (Atrill dan McLaney, 2009).

Industrial and Financial System (2001) mengatakan bahwa *Kaizen Costing* memberikan hasil berupa *cut costs*, dan juga memberikan solusi atas permasalahan pekerjaan kelompok dengan *Cost Rationalization*. Dengan pertanyaan yang mendasar adalah “*Who contributed to what?*” maka *Kaizen Costing* membantu mengatasi di mana setiap aktivitas yang ada akan didukung oleh tim (kelompok) kerja yang memberikan kontribusi pada hasil kerjanya.

Product Life-cycle Costing

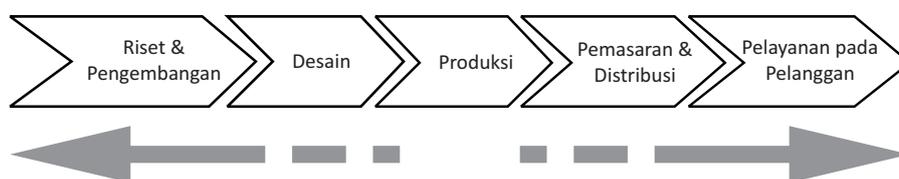
Bhimani *et al* (2008:394) mengatakan cakupan waktu dari *product life cycle* adalah dari upaya awal perencanaan pembuatan suatu produk, termasuk penelitian dan pengembangan produk (*Research and Development*) hingga saat di mana pelanggan diperoleh oleh perusahaan. Misalnya untuk produk kendaraan bermotor, rentang waktu ini dapat berkisar dari 5 sampai 10 tahun. Untuk beberapa produk farmasi, rentang waktu mungkin 3-5 tahun. Untuk fashion produk pakaian, rentang waktu mungkin kurang dari 1 tahun.

Tujuan utama dari analisis *Life-cycle Costing* adalah untuk menghitung total biaya kepemilikan suatu produk sepanjang siklus hidup penuh dari produk atas proyek tersebut, yang meliputi penelitian dan pengembangan, konstruksi, operasi dan pemeliharaan, dan pembuangan (*disposal*). Yang mana hasil *Life-cycle Costing* adalah informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dalam pembelian produk, mengoptimalkan desain, penjadwalan perawatan, atau berencana untuk merubah produk. Laporan ini menyajikan prosedur *Life-cycle Costing* yang terdiri dari enam langkah, yang termasuk di dalamnya adalah: *Problems Definition, Cost Elements Definition, System Modeling, Data Collection, Cost Profile Development, dan Evaluation*.

Steffan (2008:51) mengatakan *Life cycle costing* memberikan perspektif jangka panjang karena mempertimbangkan semua biaya selama umur produk atau jasa. Total biaya selama siklus hidup dibagi menjadi 3, yaitu:

1. Biaya hulu, terdiri dari riset dan pengembangan, desain yang membuat *prototype*, pengujian, teknis, dan pengembangan kualitas.
2. Biaya produksi, terdiri dari pembelian, biaya produksi langsung, biaya produksi tidak langsung.
3. Biaya hilir, terdiri dari pemasaran dan distribusi pengemasan, pengangkutan, contoh, promosi, advertensi, dan pelayanan serta garansi keluhan, pelayanan, pertanggungjawaban produk, dukungan kepada pelanggan (Park *et al*, 2002).

Biaya hulu dan biaya hilir dikelola dengan beberapa cara, misalnya dengan meningkatkan hubungan antara supplier dan distributor, desain produk dan proses produksi, dan analisis value chain yang menghubungkan aktivitas hulu dan hilir dengan aktivitas produksi pada perusahaan.



Lebih lanjut Park *et al* (2002), mengatakan meskipun *product life cycle cost* dilakukan sejak pada tahap perancangan awal, pada kenyataannya para perancang tidak mempertimbangkan biaya yang disebabkan dalam tahap berikutnya dari siklus hidup. Lebih lanjut dikatakan bahwa metode untuk memperkirakan biaya siklus hidup produk yang sangat dibutuhkan ini sering menjadi kendala dalam LCC, kendala ini dikarenakan kurangnya informasi rinci dan waktu untuk LCC untuk berbagai variasi.

Customer Profitability Analysis

Mengingat keterbatasan sumber daya perusahaan, maka perlu melakukan kegiatan yang selektif dan efektif dalam mengalokasikan sumber daya kepada pelanggan agar memberikan keuntungan bagi perusahaan, hal ini mengingat bahwa sering sekali peningkatan volume pelayanan kepada pelanggan akan juga meningkatkan biaya dengan adanya aktivitas tambahan atas itu.

Hartgraves *et al* (2009:191) mengatakan bahwa *Customer-profitability analysis* adalah satu pendekatan manajemen biaya yang mengidentifikasi cost and benefit dari pelanggan tertentu, atau tipe-tipe pelanggan yang memberikan kontribusi profitabilitas bagi perusahaan, yang secara khusus implementasi dari *customer-profitability analysis* ini memiliki dua tujuan, yaitu: untuk mengukur profitabilitas dari konsumen yang ada bagi perusahaan atau tipe konsumen yang ada, dan untuk mengidentifikasi efektif atau tidaknya tiap-tiap konsumen dengan aktivitas yang berhubungan.

Dalam analisa ini dihitung *revenue* (pendapatan) yang dilakukan oleh seorang customer sepanjang dia menjadi pelanggan produk perusahaan itu (*lifetime value of customer*). Kemudian estimasi *revenue* ini dibandingkan dengan biaya akuisisi (*customer acquisition cost*) dan juga biaya pemeliharaan supaya pelanggan loyal (*maintenance cost*). Jika potensi *revenue* lebih tinggi, berarti pelanggan itu menguntungkan. Namun jika lebih rendah, maka pelanggan itu tidak memberikan sumbangan profit bagi

perusahaan (mungkin lebih baik akan 'dikeluarkan' dari perusahaan).

Customer-profitability analysis ini menjadi sangat penting, seperti yang disebutkan Bhimani *et al* (2008), bahwa dari hasil survei pada para manajer di Amerika dan Australia yang menanyakan tiga prioritas penting (diurut dari yang terpenting) yang dihadapi manajemen pada saat ini adalah:

1. *Customer profitability/satisfaction*
2. *Cost management/cost control*
3. *Quality*
4. *Growth.*

Lebih lanjut dikatakan bahwa hasil sebuah survei pada sejumlah perusahaan di Inggris menunjukkan bahwa 50% perusahaan yang ada telah memulai penggunaan *customer-profitability analysis* ini, dan 12% dari perusahaan yang ada juga akan menggunakannya.

Backflush Accounting

Backflush accounting adalah satu pendekatan *product costing* yang biasanya digunakan pada *just-in-time* lingkungan operasi, di mana *costing* ditunda hingga persediaan produk selesai dilakukan (Bhimani *et al*, 2008). Maka hasilnya adalah bahwa pelacakan uraian *cost* akan dihilangkan. Ayat jurnal pencatatan untuk persediaan akan tertunda hingga saat penyelesaian produksi atau bahkan hingga saat penjualan dilakukan, dan standar cost digunakan untuk penempatan cost pada unit-unit ketika ayat jurnal dibuat, itulah sebabnya disebut dengan *to flush costs backward* pada titik dimana persediaan itu ada.

Dengan demikian dapat dikatakan dengan *backflush accounting* maka dilakukan pendekatan yang mempersingkat akuntansi dari biaya manufaktur. *backflushing* dapat diterapkan ke sistem *just in time* dimana diperlukan kecepatan begitu tinggi sehingga akuntansi tradisional tidak lagi praktis. *Backflushing* biasa juga disebut *backflush costing* atau *backflush accounting*.

Pada *backflushing* maka akan mengurangi jumlah kejadian yang diukur dan dicatat dalam sistem akuntansi. Dengan demikian bahwa backflush accounting tidak cocok bilamana proses produks yang adalah panjang. Perbedaan backflushing dengan job order costing dan process costing adalah kurangnya penelusuran terinci atas biaya *work in process* (WIP), akun persediaan tidak lagi disesuaikan selama periode akuntansi, tetapi saldonya dikoreksi menggunakan ayat jurnal pada akhir periode (Avis, 2009).

Balanced Scorecard

Sistem penilaian kinerja konvensional yang hanya melihat dari sisi financial dilihat tidak mencukupi pada lingkungan yang sangat kompetitif, melihat kekurangan tersebut, pada tahun 1992, Robert Kaplan dan David Norton dari Harvard University mengumumkan sebuah sistem pengukuran kinerja yang sesuai untuk perusahaan di era globalisasi, bernama *Balanced Scorecard*. Sistem ini pertama kali diuji coba oleh perusahaan *Analog Devices* pada tahun 1987 (Kaplan dan Norton, 1992).

Balanced scorecard menekankan keseimbangan antara ukuran strategis dalam upaya mencapai keselarasan tujuan, sehingga mendorong bawahan untuk bertindak sesuai dengan tujuan perusahaan. Untuk mendukung keselarasan tujuan, *balanced scorecard* merupakan alat dalam memfokuskan organisasi, meningkatkan komunikasi, menetapkan tujuan organisasi, dan menyediakan umpan balik bagi manajemen.

Balanced scorecard menciptakan gabungan ukuran strategis: ukuran hasil dan ukuran pemicu, ukuran keuangan dan non keuangan, dan ukuran internal dan ukuran eksternal. Perspektif yang terkait dalam penilaian kinerja pada *balanced scorecard* adalah dari prospektif keuangan, prospektif pelanggan, prospektif bisnis internal dan prospektif pertumbuhan dan proses. Kinerja keuangan mengukur kinerja perusahaan dalam memperoleh laba dan nilai pasar. Ukuran keuangan biasanya diwujudkan dalam profitabilitas, pertumbuhan dan nilai pemegang saham. Alat ukur yang biasa digunakan adalah *Return on Investment* dan *Residual Income*.

Kepuasan pelanggan ini diukur dari bagaimana perusahaan dapat memuaskan pelanggan. Alat ukur yang biasa digunakan adalah *market share*, *customer retention*, *customer acquisition*, *customer satisfaction* dan *customer probability*. Dalam perspektif ini kinerja perusahaan diukur dari bagaimana perusahaan dapat menghasilkan produk atau jasa secara efisien dan efektif. Ukuran yang biasa digunakan adalah kualitas, *response time*, *cost* dan pengenalan produk baru. Pada prospektif pertumbuhan dan proses, menekankan pada bagaimana perusahaan dapat berinovasi dan terus tumbuh dan berkembang agar dapat bersaing di masa sekarang maupun yang akan datang. Oleh karena itu sumber daya dituntut untuk produktif dan terus belajar agar mempunyai kemampuan dalam berinovasi dan mengembangkan produk baru yang memiliki value bagi customer. Alat ukur yang biasa dipakai adalah *employee satisfaction* dan *information system available*. Misalnya investasi yang dilakukan untuk pelatihan bagi para staf bagian penjualan (dalam perspektif pertumbuhan dan pembelajaran), akan dapat meningkatkan ke arah kemajuan pada pelayanan setelah penjualan dilakukan (proses bisnis *internal*), yang selanjutnya mempengaruhi tingkat kepuasan pelanggan (lingkungan pelanggan), hingga akhirnya akan meningkatkan pendapatan dan laba perusahaan (kinerja keuangan).

Keempat perspektif tersebut adalah menjadi perhatian dalam penilaian dan pertumbuhannya diarahkan supaya seimbang (baik finansial maupun yang non finansial, serta baik secara internal maupun eksternal). Implementasi *balanced scorecard* memberikan dampak yang sangat positif bagi perusahaan, namun pada praktiknya tidak banyak perusahaan yang menggunakannya, mengingat kerumitan implementasinya. Atkinson dan Epstein dalam Bhimani *et al* (2008) mengatakan bahwa penggunaan *Balanced scorecard* memberikan manfaat bagi banyak perusahaan yang menggunakannya, tetapi beberapa akuntansi manajemen percaya bahwa mengembangkan *balanced scorecard* tanpa adanya masukan dan keterlibatan pihak perencana dan strategi perusahaan akan membawa malapetaka *balanced scorecard* itu sendiri dan akan menjadi kontroversi bagi perusahaan karena tidak akan terintegrasi dan tidak terfokus.

Speckbacher *et al* (2003) dari hasil penelitiannya atas implementasi balanced scorecard di Jerman menemukan hanya minoritas dari responden (26%) yang menggunakan *balanced scorecard* dan kebanyakan dari yang menggunakan itu adalah dalam lingkup yang terbatas atau tidak lengkap pada keseluruhan perspektif yang ada, yakni sepertiga darinya tidak menggunakan “*learning and growth prespective*”, hal yang menarik lainnya bahwa lebih dari dua pertiga dari perusahaan tersebut mengintegrasikannya sistem penghargaannya dengan *balanced scorecard*, dengan kata lain bahwa banyak perusahaan tersebut tidak memperhatikan rantai *cause-and-effect* atas penggunaan sistem penghargaan dengan *balanced scorecard* itu sendiri.

Para Peneliti Terdahulu

Semakin ketat persaingan dunia usaha membutuhkan upaya yang lebih sungguh-sungguh, terarah, tepat efisien dan efektif, atau dapat dikatakan manajemen memerlukan strategi yang tepat agar perusahaan mampu mengatasi ketatnya persaingan demi mampu bertahan atau memimpin dalam industri yang digelutinya. Akuntansi manajemen harus dapat memenuhi kebutuhan informasi demi upaya strategis tersebut.

Walaupun sejak sekitar akhir tahun delapan puluhan kritik terhadap praktik konvensional akuntansi manajemen telah banyak dilakukan, namun hingga pada saat ini masih belum ada pola baku yang komprehensif tentang strategi manajemen akuntansi perusahaan seharusnya diterapkan, hal ini dikarenakan luasnya cakupan aspek strategi yang harus diterapkan.

Istilah SMA hanya dibahas di sebagian kecil buku teks sejak ditemukan oleh Simmonds pada tahun 1981, dan dalam perkembangan pada masa tersebut banyak pihak memandang bahwa topik ini tidaklah begitu penting dibandingkan dengan topik-topik lain pada akuntansi manajemen. Namun sejalan dengan perkembangan waktu maka banyak pihak akhirnya menyadari bahwa topik ini memberikan kontribusi yang signifikan dalam penetapan arah dan strategi untuk memenangkan pasar persaingan. Simmonds (1982) yang meneliti tentang bagaimana SMA yang tepat digunakan dalam pricing strategy mengatakan bahwa penurunan harga jual pasar yang begitu agresif dari satu perusahaan dengan mengaplikasikan SMA, akan dapat mengakibatkan pada para pesaingnya akan menarik diri (mengundurkan diri) dari pasar persaingan tersebut, dan itulah yang dia temukan dalam penelitiannya pada pasar produk elektronik di Inggris.

Lebih lanjut Simmonds (1982) mengatakan bahwa ada tiga hal penting dalam penghitungan SMA sebagai dasar penentuan harga pada perusahaan sehingga dapat digunakan sebagai alat dalam persaingan, yakni: (1) Harga harus dikomunikasikan dengan tepat, (2) Harga bisa dan gampang diperbaiki, dan (3) Harga harus dapat digunakan dalam analisa sensitivitas.

Lord (1996) mengatakan, meskipun banyak makalah yang ada pada topik SMA ini, namun nampaknya masih kurang contoh-contoh SMA digunakan. Roslender dan Hart (2002) menemukan bahwa sejumlah organisasi mulai mempraktikkan SMA, walau perusahaan tersebut tidak menyadari istilah SMA

itu sendiri. Terutama perusahaan pertanian di mana para manajemen perusahaan semakin menggunakan data-data eksternal maupun internal, data-data keuangan dan non-keuangan, untuk membuat keputusan strategis yang berfokus pada pelanggan, lebih kompetitif dan peduli dengan membangun strategic position dalam pasar global agri-food. Dalam tulisan lain Roslender dan Hart (2003) mengatakan lebih lanjut bahwa SMA dipahami sebagai pendekatan umum akuntansi untuk penentuan posisi strategis. Ini didefinisikan untuk upaya mengintegrasikan pandangan dari akuntansi manajemen dan manajemen pemasaran dalam kerangka manajemen strategis. Untuk saat ini, teknik atribut biaya telah menjadi yang paling menarik dalam pembentukan SMA. Fokus pada biaya-manfaat yang terkait dengan produk dan atribut tersebut memerlukan kontribusi dari kedua disiplin ini. Sehingga ke depannya bisa muncul ukuran kinerja untuk brand yang baru bersamaan dengan munculnya disiplin bidang ilmu baru dari kedua kombinasi tersebut.

Meskipun Bhimani *et al* (2008) telah menuliskan dimensi Strategic dalam pelaksanaan SMA ini (*Activity-Based Management, Target Costing, Product Life-Cycle Costing, Customer Profitability Analysis, Backflush Accounting dan Balanced Scorecard*), namun beberapa penulis lain tidak memiliki pola dan atau teknik yang sama dengan Bhimani ini. Atrill dan McLaney (2009) misalnya, tidak secara khusus membuat pola dimensi teknik dari SMA itu (meskipun teknik-teknik yang sama ada disebutkan ditambah dengan teknik lainnya seperti *Shareholder value analysis, Net present value, Economic value added* dan sebagainya), tetapi lebih kepada bagaimana manajemen akuntansi dapat memenuhi kebutuhan pelaksanaan strategi itu sendiri melalui informasi yang diolah dan dihasilkan melalui teknik pengolahan yang sesuai untuk itu.

Istilah SMA hingga sebegitu jauh memiliki berbagai variasi pengertian dan tujuan dari para peneliti dan para ahli belum memiliki kerangka kesepakatan tunggal dalam hal ini. Misalnya SMA adalah *accounting for strategic position* (Simmonds, 1982), SMA sebagai *strategic cost management* (Shank, 1996). Dan ada yang berpendapat sebagai *accounting for strategic management*. Tomkins dan Carr (1996) dari hasil penelitiannya mengatakan pada bukti kasus telah ditunjukkan bahwa organisasi tidak memperkenalkan teknik SMA inovatif dalam bentuk/cara yang bertingkah aneh dan sekedar tambahan perubahan, tetapi menerapkan teknik ini sebagai respon terhadap tantangan bentuk organisasi dan kondisi pasar yang baru. Yi Ma and Tayles (2009) mengatakan bahwa praktik SMA berfokus pada pesaing dan orientasi jangka panjang, dan fitur ini melakukan cara-cara baru dalam pekerjaan akuntan manajemen. Dalam semua laporan yang diproduksi oleh akuntan manajemen, maka tidak hanya laporan keuangan konvensional yang disajikannya, tetapi yang lebih penting indikator non-finansial dari operasi seperti prioritas strategis, *brand performance, supply chain issues*, atau *customer service*. Tugas yang berdampak jangka panjang adalah menjadi penting juga sebagai ganti yang hanya berjangka singkat dan yang hanya dampak se-segera saja (*immediate*) seperti sekedar pada laporan keuangan rugi laba. Dengan demikian bahwa reputasi akuntan manajemen menjadi lebih terapresiasi.

Roslender, Hart dan Ghosh (1998) mengatakan bahwa CIMA bahkan sudah mengarahkan dan menyetujui pendanaan penelitian dan kepada penelitian yang menghubungkan antara akuntansi manajemen dengan marketing, sehingga kepada arah konsep yang disebut *Strategic Marketing Management Accounting*, sehingga hasilnya akan membawa kearah yang lebih jelas keterkaitan antara akuntansi manajemen dengan marketing dalam perusahaan dan yang diharapkan akan sangat memberikan dampak hasil dalam penentuan strategi perusahaan. Penelitian lebih terkait dengan dengan keuangan juga telah ada yang melakukannya sehubungan dengan SMA ini. Simons (1987) menemukan bahwa ROI satu perusahaan menjadi meningkat ketika sistem pengendalian akuntansi dan strategic manajemen perusahaan diterapkan secara terkait. Lebih jauh, penelitian Said *et al* (2003) menemukan bahwa penerapan SMA secara signifikan berhubungan dengan *future accounting-based* dan *market based returns*, walau hal ini tidak berlaku untuk semua perusahaan. Namun hasil penelitiannya mengatakan bahwa *benefit* dari pemakaian SMA secara signifikan berhubungan juga dengan berbagai faktor, seperti *innovation oriented strategy, length of product development, industry regulation*, dan juga *level of financial stress*.

Simpulan

Strategic Management Accounting (SMA) merupakan bagian akuntansi manajemen di mana penekanannya adalah menyajikan informasi yang berhubungan dengan faktor-faktor eksternal perusahaan sehubungan dengan informasi keuangan dan juga non keuangan serta dikaitkan dengan informasi internal yang dihasilkan yang akan bermanfaat bagi perusahaan dalam pelaksanaan strategi agar perusahaan dapat bersaing atau bertahan dalam bisnis yang digelutinya. Dengan demikian bahwa SMA sangat erat kaitannya dengan perencanaan strategi perusahaan, yakni dalam hal mendukungnya pada pemrosesan data atau informasi yang bermanfaat untuk pengambilan keputusan manajemen di dalam perusahaan.

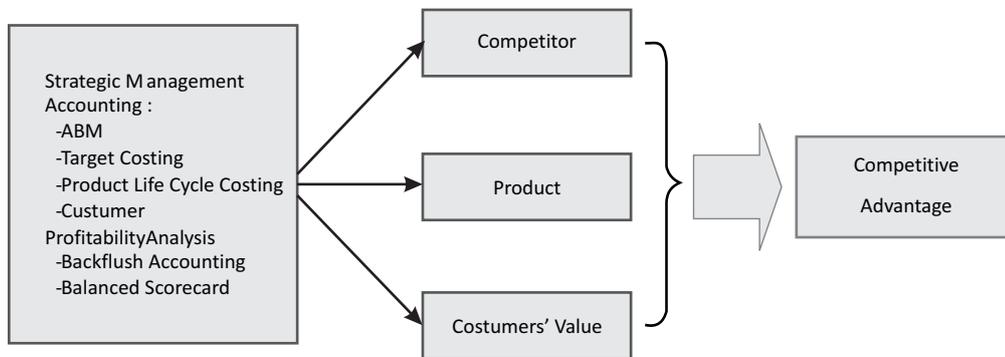
Dalam teori, secara khusus pola teknik-teknik penggunaan strategi manajemen akuntansi belum ada yang terstandar, mengingat pemakaiannya adalah berdasarkan kebutuhan dan orientasi organisasi itu sendiri dalam menetapkan rencana strateginya. Bhimani *et al* (2008) menyampaikan dimensi SMA adalah terdiri dari: *Activity-Based Management, Target Costing, Product Life-Cycle Costing, Customer Profitability Analysis, Backflush Accounting* dan *Balanced Scorecard*. Sementara penulis lain tidak memiliki pola dan atau teknik yang sama dengan Bhimani. Atrill dan McLaney (2009) tidak secara khusus membuat pola dimensi teknik dari SMA itu (meskipun teknik-teknik yang sama ada ditambah dengan teknik lainnnya seperti *Shareholder value analysis, Net present value, Economic value added, dsb*). Penulis melihat perbedaan pandangan pola teknik ini adalah didasarkan pada berbedanya kondisi perusahaan dan juga adanya perbedaan perencanaan strategy antara perusahaan.

Pada perusahaan, penggunaan teknik SMA itu sendiri menjadi berbeda antar berbagai perusahaan, bahkan ada perusahaan yang tidak memahami istilah SMA walaupun perusahaan tersebut

telah menggunakan teknik yang dimaksudkan. Dalam pengambilan keputusan strategis, secara bertahap kebutuhan akan peran akuntan manajemen semakin dianggap penting, bahkan SMA dalam dekade akhir ini telah dipandang sebagai satu pendekatan yang tepat dalam formulasi strategi dan implementasinya. Hal ini juga menunjukkan akuntan manajemen mulai bergerak menjauh dari aktivitas murni keuangan saja menjadi memberikan kontribusi lebih luas masalah bisnis. Perubahan akuntansi manajemen telah menarik perhatian penelitian yang signifikan dalam beberapa tahun terakhir. Studi kasus telah mengeksplorasi isu-isu yang melihat perubahan dan memungkinkan penerapan SMA dan reposisi manajemen akuntan menjadi lebih strategis. Penelitian empiris yang berbasis pada perusahaan melalui rangkaian berkepanjangan, wawancara dan pertemuan ilmiah memungkinkan aktivitas selama beberapa tahun untuk peninjauan SMA. Ini untuk mengungkapkan strategi peningkatan peran akuntan manajemen dalam menginformasikan pembuatan keputusan strategis, khususnya untuk mengetahui pengaruh perubahan peran dari akuntansi manajemen secara eksternal dan internal pada output kerjanya untuk penetapan strategi yang tepat. Dengan demikian dapat diambil beberapa kesimpulan sebagai berikut:

- a. SMA memiliki karakter yang berfokus pada eksternal, tidak seperti akuntansi manajemen yang di kenal lebih berfokus kepada internal perusahaan, artinya terjadi pergeseran karakter fokusnya. Dan bila secara konvensional akuntansi manajemen lebih fokus pada keputusan yang jangka pendek, tetapi dalam SMA keputusan jangka panjang.
- b. Upaya pengembangan manfaat akuntansi manajemen dilakukan melalui pengumpulan data biaya, volume dan harga yang dianalisa, dikembangkan dan hasilnya digunakan untuk persaingan dan formulasi strategi usaha, hal inilah yang banyak digunakan dalam SMA. Dengan demikian, semakin ketat persaingan usaha maka kebutuhan akuntan manajemen yang handal menjadi krusial agar bisnis mampu menghadapi tantangan usahanya.
- c. Dengan tersedianya akuntan manajemen yang kompeten maka bersama fungsi lain yang terkait akan mengembangkan bentuk strategi yang tepat. Bila hal ini dapat dilakukan maka perusahaan dapat berjalan dengan lebih baik. Fungsi manajemen akuntan menjadi strategis dalam arti profesi yang menjanjikan bahkan jenjang level yang lebih tinggi (*top management*).
- d. Lebih lanjut, manajemen akuntansi melalui SMA tidak sekedar mengumpulkan data biaya perusahaan dan para pesaingnya, tetapi bisa lebih lagi dalam mengevaluasi *competitive advantage* perusahaan dibandingkan pesaingnya hingga strategi jangka panjang perusahaan.
- e. Istilah SMA menjadi issue yang lebih luas yang berorientasi ke luar perusahaan, berorientasi kepada pasar dan menjadi hal yang sangat penting bagi para senior manajemen, sebuah komoditi yang sangat berharga. Dengan demikian dalam fungsi profesional dalam perusahaan, akuntan manajemen berhadapan dengan tantangan baru untuk dapat menyediakan informasi yang berharga untuk dapat mendukung strategi dalam penyajian informasi yang mengarah lebih kepada *strategic oriented*.

- f. Untuk itu penulis menggambarkan pola hubungan SMA terhadap *competitive advantage* yang dimediasi oleh aspek *competitor*, *product* dan *customer's value* dalam bentuk model tersebut di bawah ini.



Gambar 1. Model Hubungan SMA dengan Competitive Advantage
Sumber: model pemikiran penulis

Daftar Pustaka

- Atrill, P., dan E. McLaney. (2009). *Management Accounting for Decision Makers* (6th ed.). New Jersey: Prentice Hall.
- Avis, J. (2009). *Performance Management CIMA Official Learning System*. Elsevier.
- Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., dan G. Foster. (2008). *Management and Cost Accounting* (4th ed.). New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Cooper, C. L., Argyris, C., and W. H. Starbuck. (2005). *The Blackwell Encyclopedia of Management Accounting* (2nd ed.) (Ed. Collin Clubb). BlackWell Publishing.
- Dekker, H., dan P. Smidt. (2003). A survey of the Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms. *International Journal of Production Economics*.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., dan P. C. Brewer. (2010). *Managerial Accounting* (13th ed.). New York: McGraw Hill.
- Gupta, M., dan K. Galloway. (2003). Activity-Based Costing/Management and Its Implications for Operations Management. *Technovation*, 23.
- Hartgraves A. L., Morse, W. J., dan D. J. Richard. (2009). *Managerial Accounting* (5th ed.). Cambridge Press.
- Industrial and Financial System. (2001). *Kaizen Costing and Value Analysis*. White Paper. IFS World.
- Jack, L. (2009). *The Adoption of Strategic Management Accounting Tools in Agriculture Post Subsidy Reform: A Comparative Study of Practices in The UK, The US, Australia and New Zealand*. London: CIMA.
- Kaplan, R. S., dan D. P. Norton. (1992). The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1):71-9.

- Lord, B. R. (1996). Strategic Management Accounting: The Emperor's New Clothes? *Management Accounting Research*, 7(3): 347-366.
- Park J. H., Seo K. K., Wallace D., dan K. I. Lee. (2002). Approximate Product Life Cycle Costing Method for the Conceptual Product Design. *CIRP Analysis Manufacturing Technology, Volume 51, Issue 1*.
- Rasmussen, R. R., Savory, P. A., dan R. E. Williams. (1999). Integrating Simulation with Activity-Based Management to Evaluate Manufacturing Cell Part Sequencing. *Computers & Industrial Engineering*, 37.
- Roslender, R., Hart, S. J. dan J. Ghosh. (1998). Strategic Management Accounting: Refocusing the Agenda. *Management Accounting (UK)*, 76(10):44-46.
- Roslender, R. dan S. J. Hart. (2002). *Marketing and Management Interfaces in the Enactment of Strategic Management Accounting Practices: An Exploratory Investigation*. London: CIMA.
- _____. (2003). In Search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspectives. *Management Accounting Research*, 14(3), 255-279.
- Said, A. A., Hassabelnaby, H. R., dan W. Benson. (2003). An Impirical Investigation of The Performance Consequences of Non Financial Measures. *Journal of Management Accounting Research*, 15.
- Shank J. K., (1996), *Analyzing Technology Investment from NPV to Strategy Cost Management*, Management Accounting Resesarch, 7(2).
- Simmonds, K. (1982). Strategic Management Accounting for Pricing: A Case Example. *Accounting and Business Research*, Vol. 12 Issue 47 p. 206.
- Simons, R. (1987). Accounting Control System and Business Strategy; An Impirical Analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4).
- Speckbacher, G., Bischof, J., dan T. Pfeiffer. (2003). A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking Countries. *Management Accounting Research*, Academic Press
- Steffan, B. (2008). *Essential Management Accounting: How to Maximize Profit and Boost Financial Performance*. London: The Sunday Times.
- Tomkins, C. dan C. Carr. (1996). Reflection on The Paper In This Issue and Commentary on The State of Strategic Management Accounting. *Management Accounting Research*, 7 (2) 271-280.
- Tjoa, X. (27 Januari 2008). *Toyota IS Business Planning: All About Plan Do Check Act*. Amsterdam: Vrije Universiteit Amsterdam.
- Yi Ma dan M. Tayles. (2009). On the Emergence of Strategic Management Accounting: An Institutional Perspective, *Accounting and Business Research*, Vol. 39 No. 5, pp. 473-495.

Hisar Pangaribuan Adalah Dosen Tetap Fakultas Ekonomi Universitas Advent Indonesia, Bandung
