



AKUNTANSIADIBRATA



AKUNTANSI MANAJEMEN STRATEGIK

**DEPARTEMEN KAJIAN KEILMUAN
HIMPUNAN MAHASISWA AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS ISLAM BANDUNG
PERIODE 2024-2025**

DAFTAR ISI

DAFTAR ISI	2
PENDAHULUAN	3
Materi Akuntansi Manajemen Strategik	3
MATERI 1 <i>Advanced Manufacturing Technology, Just-In-Time (JIT), Target Costing, dan Product Life-Cycle Costing</i>	4
<i>Advanced Manufacturing Technology (AMT)</i>	4
MATERI 2 <i>Quality Costing, Total Quality Management (TQM), dan Management Accounting Systems (MAS)</i>	6
MATERI 3 <i>Value-Chain Analysis and Accounting</i>	9
Konsep <i>Value Chain</i>	9
MATERI 4 <i>Customer Profitability Analysis (CPA)/Customer Accounting</i>	10
Definisi <i>Customer Profitability Analysis (CPA)</i>	10
MATERI 5 <i>The Balanced Scorecard</i>	15
MATERI 6 <i>Public Sector Management Accounting and Controls</i>	19
MATERI 7 <i>The Changing Role of Managerial Accounting in a Dynamic Business Environment</i>	21

PENDAHULUAN

1. Deskripsi Mata Kuliah

Pada mata kuliah ini Mahasiswa/i Aktif Program Studi Akuntansi FEB Unisba belajar tentang Akuntansi Manajemen Strategik dilihat dari konsep, prosesnya, dan *issue-issue* yang terjadi. Mahasiswa/i Aktif Program Studi Akuntansi FEB Unisba juga belajar pengertian Akuntansi Manajemen Strategik, pengendalian manajemen dalam pandangan Islam, teknik-teknik Akuntansi Manajemen Strategik, dan akuntansi manajemen pada sektor publik serta pengendaliannya.

2. Capaian Pembelajaran (CP)

1. Mahasiswa/i Aktif Program Studi Akuntansi FEB Unisba mampu menguraikan konsep dasar pengendalian manajemen dalam pandangan Islam untuk diterapkan dalam penyelesaian masalah akuntansi secara prosedural.
2. Mahasiswa/i Aktif Program Studi Akuntansi FEB Unisba mampu mempertunjukkan penggunaan alat akuntansi manajemen strategis dan peran akuntan manajemen dalam lingkungan bisnis global secara logis, kritis, sistematis, dan inovatif untuk mendukung pengembangan ilmu pengetahuan, teknologi, serta penguatan iman dan takwa.

3. Bahan Kajian/Materi Pembelajaran

1. *Advanced Manufacturing Technology, Just-In-Time (JIT), Target Costing, dan Product Life-Cycle Costing.*
2. *Quality Costing, Total Quality Management (TQM), dan Management Accounting Systems (MAS).*
3. *Value-Chain Analysis and Accounting.*
4. *Customer Profitability Analysis (CPA)/Customer Accounting.*
5. *The Balanced Scorecard.*
6. *Public Sector Management Accounting and Controls.*
7. *The Changing Role of Managerial Accounting in a Dynamic Business Environment.*

Materi Akuntansi Manajemen Strategik

MATERI 1 *Advanced Manufacturing Technology, Just-In-Time (JIT), Target Costing, dan Product Life-Cycle Costing*

1. *Advanced Manufacturing Technology (AMT)*

Perusahaan-perusahaan besar telah berinvestasi pada *Advanced Manufacturing Technology (AMT)* misalnya:

- a. Desain dengan bantuan komputer.
- b. Manufaktur dengan bantuan komputer.
- c. Robotika.
- d. Rekayasa dengan bantuan komputer.
- e. Mesin kontrol numerik terkomputerisasi.
- f. Sistem perencanaan sumber daya perusahaan.
- g. Sistem manufaktur fleksibel.

2. Strategi Manajemen Produksi

1. Sistem perencanaan kebutuhan material dan sumber daya manufaktur (*Material Requirements Planning*).
2. Teknologi produksi yang dioptimalkan (*Optimized Production Technology*).
3. Sistem manufaktur *Just-In-Time (JIT)*.

3. *The Just-In-Time Approach*

- a. Penghapusan aktivitas yang tidak bernilai tambah.
- b. Persediaan nol.
- c. Nol cacat.
- d. Ukuran *batch* satu.
- e. Nol kerusakan.
- f. Layanan pengiriman tepat waktu 100 persen.

4. *Just-In-Time (JIT) versus Traditional Manufacturing*

	<i>Traditional Manufacturing</i>	<i>Just-In-Time (JIT) Manufacturing</i>
Waktu keluaran	Waktu pemrosesan + waktu inspeksi + waktu pengangkutan + waktu tunggu	Waktu pemrosesan saja
Ukuran lot yang optimal (produksi)	Lebih dari satu	Satu
Waktu dan biaya pengaturan	Waktu persiapan yang lama dan biaya yang tinggi	Waktu persiapan nol dan karenanya tidak ada biaya persiapan
Kebutuhan untuk menyimpan persediaan	Ada cadangan untuk menjaga produksi tetap berjalan	Persediaan nol
Manajemen mutu	Penyediaan limbah, skrap, pengerjaan ulang, dan lain-lain	Tanpa cacat, lingkungan berkualitas
Jumlah pemasok dan hubungan	Jumlah pemasok yang besar dan hubungan jangka pendek	Lebih sedikit pemasok dan hubungan jangka panjang
Tata letak pabrik	Dibutuhkan lebih banyak ruang	Mengurangi kebutuhan akan ruang
Sistem akuntansi manajemen	Penekanan lebih besar pada biaya (strategi jangka pendek)	Penekanan lebih besar pada manajemen biaya (strategi jangka panjang)
Sistem evaluasi kinerja	Penekanan lebih besar pada indikator keuangan misalnya <i>Return on Investment (ROI)</i>	Penekanan lebih besar pada indikator non keuangan (misalnya kepuasan pelanggan)

5. Penetapan Biaya Siklus Hidup Produk

Panggung	Muncul	Pertumbuhan	Dewasa	Menurun
Penjualan	Rendah	Meningkat dengan cepat	Penjualan puncak	Menurun
Harga	Tinggi	Jatuh	Rendah	Jatuh
Keuntungan/satuan	Negatif	Tinggi/meningkat	Rata-rata	Menurun
Pelanggan	Inovator	Pengadopsi awal	Mayoritas terlambat	Terbelakang
Pesaing	Sedikit	Jumlahnya terus bertambah	Angka yang menurun	Penurunan lebih lanjut

MATERI 2 *Quality Costing, Total Quality Management (TQM), dan Management Accounting Systems (MAS)*

Kualitas adalah derajat atau tingkat keunggulan. Dalam istilah operasional, kualitas mengadopsi fokus pelanggan. Ada yang mengatakan kualitas adalah kesesuaian untuk penggunaan, yaitu tingkat di mana suatu produk atau layanan memenuhi keinginan pelanggan atau tingkat di mana suatu produk sesuai dengan spesifikasi desain dan persyaratan rekayasa. Intinya, semua fitur ini melibatkan pelanggan dan perbaikan berkelanjutan. Kualitas adalah istilah yang digunakan dalam buku ini untuk menunjukkan penyediaan barang dan jasa yang memenuhi atau melampaui harapan pelanggan.

Ada tiga isu berbeda yang berkaitan dengan proses mutu:

1. Kontrol Kualitas

Kontrol kualitas adalah penggunaan teknik dan kegiatan untuk mencapai, mempertahankan, dan meningkatkan mutu suatu produk atau layanan. Pengendalian mutu melibatkan hal-hal berikut:

- a. Spesifikasi apa yang dibutuhkan.
- b. Desain produk atau layanan untuk memenuhi spesifikasi.
- c. Produksi atau instalasi untuk memenuhi maksud spesifikasi secara penuh.
- d. Pemeriksaan untuk menentukan kesesuaian dengan spesifikasi.
- e. Tinjauan penggunaan untuk memberikan informasi untuk revisi spesifikasi jika diperlukan.

2. Kontrol Kualitas Statistik

Kontrol kualitas statistik merupakan salah satu cabang pengendalian mutu. Pengendalian mutu statistik adalah pengumpulan, analisis, dan penafsiran data untuk digunakan dalam kegiatan pengendalian mutu.

3. Jaminan Kualitas

Jaminan kualitas adalah tindakan yang diperlukan untuk memberikan keyakinan memadai bahwa suatu produk atau layanan akan memenuhi kebutuhan konsumen. Jaminan mutu menentukan efektivitas sistem mutu, menilai mutu saat ini, menentukan area masalah mutu atau area potensial, dan membantu dalam perbaikan atau minimalisasi area masalah ini.

1. Dimensi Kualitas

Literatur manajemen mutu mengidentifikasi dimensi mutu sebagai berikut:

1. Pertunjukan: seberapa konsisten dan seberapa baik suatu produk atau layanan berfungsi.
2. Estetika: menyangkut penampilan produk nyata.
3. Kemudahan servis: mengukur kemudahan pemeliharaan dan/atau perbaikan produk.
4. Keandalan: kemungkinan bahwa suatu produk atau jasa akan menjalankan fungsi yang dimaksudkan selama jangka waktu tertentu.
5. Fitur: merujuk pada karakteristik suatu produk yang membedakan produk yang secara fungsional serupa.
6. Daya tahan: lamanya waktu suatu produk berfungsi.
7. Kualitas kesesuaian: ukuran seberapa baik suatu produk memenuhi spesifikasinya.
8. Kebugaran penggunaan: kesesuaian produk untuk menjalankan fungsi yang diiklankan.

2. Biaya Kualitas

Biaya terkait kualitas adalah biaya untuk memastikan dan menjamin kualitas serta kerugian yang terjadi ketika kualitas tidak tercapai. Biaya kualitas adalah biaya yang terjadi karena adanya kualitas yang buruk atau karena kualitas yang buruk memang ada.

Biaya mutu dikeluarkan untuk memastikan bahwa standar mutu terpenuhi atau karena standar mutu tidak terpenuhi. Efisiensi bisnis apapun diukur dalam bentuk dolar. Oleh karena itu, seperti aktivitas bisnis lainnya, biaya kualitas harus diketahui.

Biaya kualitas merupakan alat manajemen yang penting. Biaya ini menyediakan:

1. Suatu metode untuk menilai efektivitas keseluruhan program mutu.
2. Sarana untuk membuat program guna memenuhi kebutuhan secara keseluruhan.
3. Suatu metode untuk menentukan area permasalahan dan prioritas tindakan.
4. Suatu teknik untuk menentukan jumlah upaya optimal antara berbagai aktivitas kualitas.
5. Informasi untuk penentuan harga produk atau penawaran pekerjaan.

3. Pelaporan Kualitas

Suatu organisasi dapat menggunakan alat berikut untuk mengidentifikasi dan melaporkan masalah terkait kualitas:

- a. Laporan biaya kualitas

Laporan biaya kualitas menunjukkan berbagai kategori biaya kualitas yang dinyatakan sebagai persentase penjualan.

b. Analisis tren

Analisis tren menyediakan informasi untuk perencanaan jangka panjang. Analisis ini juga menyediakan informasi untuk investigasi dan penilaian program peningkatan kualitas. Analisis tren dapat dilakukan berdasarkan kategori biaya, sub kategori, produk, basis pengukuran, pabrik dalam suatu perusahaan, departemen, pusat kerja, dan kombinasinya. Data untuk analisis tren berasal dari laporan *host* kualitas bulanan.

4. Analisis Pareto

Distribusi Pareto memiliki beberapa item yang mewakili jumlah substansial dari total. *Item-item* ini disebut sebagai "sedikit yang vital". Distribusi Pareto juga memiliki banyak item yang mewakili jumlah kecil dari total. *Item-item* ini disebut sebagai "banyak yang remeh". Distribusi Pareto dapat ditetapkan untuk biaya kualitas berdasarkan operasi, mesin, departemen, jenis cacat, atau lini produk.

Manajemen kualitas total didefinisikan sebagai perjalanan menuju kualitas memiliki sejarah panjang yang dimulai sejak awal perkembangan organisasi industri besar. Pencarian terus berlanjut melalui manajemen ilmiah dan pendekatan statistik untuk kontrol kualitas selama kuartal pertama abad kesembilan belas. Saat ini, istilah kualitas digunakan secara luas di perusahaan bisnis untuk menggambarkan fokus yang jauh lebih luas pada kualitas. Gagasan kualitas kini telah meluas hingga mencakup setiap aspek operasi bisnis. Literatur telah menyebutnya manajemen kualitas total atau singkatnya TQM (*Total Quality Management*).

5. Dimensi budaya TQM (*Total Quality Management*)

TQM (*Total Quality Management*) merupakan sebuah filosofi sekaligus cara berbisnis pada tahun 1990-an. Organisasi harus merenungkan tentang apa, bagaimana, dan mengapa mereka melakukan apa yang mereka lakukan. Mereka harus mengambil tindakan yang tepat secara terus-menerus untuk mendengarkan pelanggan mereka dan dengan demikian meningkatkan kinerja bisnis mereka.

Dengan demikian, budaya TQM (*Total Quality Management*) dapat bervariasi dalam sejumlah dimensi. Powell (1995) menyoroti hal berikut:

- a. Komitmen eksekutif puncak terhadap inisiatif kegiatan yang berhubungan dengan mutu.
- b. Penerapan filosofi mutu yang termasuk dalam pernyataan misi organisasi.
- c. Menjalin hubungan yang erat dengan pelanggan dan mencari masukan pelanggan terkait kebutuhan mereka.

Morgan dan Murgatroyd (1994) berpendapat bahwa perubahan budaya yang signifikan yang diwakili oleh TQM (*Total Quality Management*) memerlukan analisis dan perencanaan strategis yang signifikan sebelum implementasi agar berhasil. Pekerja di semua tingkatan terlibat dalam keseluruhan proses. Jadi, TQM (*Total Quality Management*) seharusnya tidak hanya berfokus pada kinerja keuangan tetapi juga harus memperhatikan pekerja dan kesejahteraan serta kepuasan mereka.

MATERI 3 *Value-Chain Analysis and Accounting*

1. Konsep *Value Chain*

Rangkaian fungsi penciptaan nilai yang dibutuhkan untuk membawa suatu produk atau jasa kepada pelanggan (dimulai dari bahan baku dasar dari pemasok, berlanjut ke serangkaian aktivitas bernilai tambah yang terlibat dalam produksi dan pemasaran suatu produk atau jasa, dan berakhir dengan distributor yang menyalurkan produk atau jasa akhir ke tangan pelanggan akhir) (Hoque, 2003:108).

Michael Porter (1980, 1985) telah mengembangkan konsep rantai nilai ini sebagai alat untuk membantu analisis bisnis dalam struktur biaya dan mengidentifikasi strategi kompetitif. Porter mengusulkan untuk memperluas analisis rantai nilai di luar nilai bisnis untuk mempertimbangkan hubungan dengan pemasok dan pelanggan, serta rantai nilai pesaing.

2. Sistem Akuntansi Manajemen Dalam Kerangka Rantai Nilai

Menurut Porter, metodologi manajemen biaya rantai nilai melibatkan langkah-langkah berikut:

- a. Identifikasi rantai nilai, lalu tetapkan biaya, pendapatan, dan aset ke aktivitas nilai.
- b. Mendiagnosis penggerak biaya yang mengatur setiap aktivitas.
- c. Mengembangkan keunggulan kompetitif yang berkelanjutan, baik melalui pengendalian pendorong biaya lebih baik dari pesaing, atau dengan mengkonfigurasi ulang rantai nilai.

Dalam kerangka rantai nilai, biaya diklasifikasikan menjadi dua jenis:

- 1) Struktural.
- 2) Eksekusional.

3. Penggerak Biaya Struktural

Penggerak biaya struktural berasal dari pilihan perusahaan tentang struktur ekonomi yang mendasarinya. Pilihan ini mendorong posisi biaya untuk setiap kelompok produk

tertentu. Setidaknya ada lima pilihan strategis yang harus dibuat perusahaan mengenai struktur ekonomi yang mendasarinya:

- 1) Tetapkan ukuran investasi dalam sumber daya manufaktur, *Research and Development* (R&D), dan pemasaran.
- 2) Ruang lingkup: tingkat integrasi vertikal.
- 3) Pengalaman: berapa banyak item di masa lalu yang telah dibuat oleh perusahaan dan apa yang dilakukannya lagi.
- 4) Teknologi: teknologi proses apa yang digunakan pada setiap langkah rantai nilai perusahaan.
- 5) Kompleksitas: seberapa luas rangkaian produk atau layanan yang ditawarkan kepada pelanggan.

4. Penggerak Biaya Eksekusi

Penggerak biaya eksekusi merupakan penentu posisi biaya perusahaan yang bergantung pada kemampuannya untuk mengeksekusinya dengan sukses. Penggerak biaya ini mencakup:

- 1) Keterlibatan tenaga kerja.
- 2) Manajemen kualitas total.
- 3) Pemanfaatan kapasitas.
- 4) Efisiensi tata letak pabrik.
- 5) Konfigurasi produk.
- 6) Hubungan dengan pemasok dan pelanggan.

MATERI 4 *Customer Profitability Analysis* (CPA)/*Customer Accounting*

1. Definisi *Customer Profitability Analysis* (CPA)

Anandarajan dan Christopher (1986, p.86) mendefinisikan *Customer Profitability Analysis* (CPA) adalah sebagai berikut: "Evaluasi, analisis, dan isolasi semua biaya signifikan yang terkait dengan pelayanan pelanggan/kelompok pelanggan tertentu sejak pesanan diterima, melalui pembuatan, hingga pengiriman akhir, serta pendapatan yang terkait dengan menjalankan bisnis dengan pelanggan/kelompok pelanggan tertentu tersebut".

Menurut Boehler (2002), *Customer Profitability Analysis* (CPA) adalah suatu pendekatan manajemen biaya dan manfaat dari melayani pelanggan atau kelompok pelanggan tertentu untuk meningkatkan profitabilitas organisasi secara keseluruhan.

Customer Profitability Analysis (CPA) adalah satu-satunya cara untuk mengidentifikasi kekuatan (keuntungan) dan kelemahan (kerugian) *customer*.

Keuntungan pelanggan telah didefinisikan (Kotler, Leong dan Tan, 1999, hal. 53) sebagai berikut: "Pelanggan yang menguntungkan adalah orang, rumah tangga, atau perusahaan yang dari waktu ke waktu menghasilkan aliran pendapatan yang melebihi jumlah yang dapat diterima dari aliran biaya perusahaan untuk menarik, menjual, dan melayani pelanggan tersebut." Fokus utama *Customer Profitability Analysis* (CPA) adalah pada aliran pendapatan dan biaya seumur hidup, bukan pada keuntungan dari transaksi tertentu (Kotler et al., 1999).

Manajer perusahaan membutuhkan informasi spesifik tentang produk atau pelanggan dalam hubungan antara pendapatan penjualan secara umum dan biaya yang terkait dengan tingkatan dari pendapatan.

2. Menjaga Kepuasan Pelanggan: Kunci Kesuksesan

Membuat pelanggan senang adalah pertahanan terbaik melawan persaingan. Perusahaan dapat menjaga kesenangan pelanggan dengan salah satu dari dua cara (Lele and Shet, 1987). **Bekerja** untuk memastikan bahwa performa dari produk mereka **melebihi harapan** pelanggan. Secara alternatif, ekspektasi mereka bisa lebih rendah dari pelanggan tentang produk mereka hingga memuaskan pelanggan apapun yang diberikan perusahaan.

***Customer Profitability Analysis* (CPA) memberikan arahan baru di masa yang akan datang untuk akuntansi manajemen:**

- a) Kebanyakan sistem akuntansi manajemen tidak berfokus pada pelanggan melainkan pada produk departemen atau wilayah geografis. Jarang sistem akuntansi manajemen yang memberikan informasi mengenai angka profitabilitas pelanggan.
- b) Mengapa? Dalam bahasa sederhana alasan pentingnya *Customer Profitability Analysis* (CPA) ini adalah karena setiap dollar pendapatan tidak memberikan kontribusi yang sama terhadap laba (Foster et al. 1996).
- c) Profitabilitas tidak hanya tergantung pada biaya unit produk/jasa, tetapi juga tergantung pada *back end* alias sektor hilir perusahaan (pemasaran, distribusi, dan *customer service*).
- d) Salah satu tantangan dalam analisis profitabilitas pelanggan adalah bagaimana menggambarkan dan menelusuri profitabilitas pelanggan dalam waktu yang lama.

Contoh perusahaan yang fokus pada pelanggan:

- 1) *Corning International*: memberikan kebutuhan pelanggan, tepat waktu, dan setiap saat.
- 2) *Federal Express*: 100% kepuasan pelanggan, dengan melakukan 100% sesuai standar kami, seperti yang dirasakan oleh pelanggan.
- 3) *P&G*: setiap orang di dalam organisasi pantang menyerah dan terus meningkatkan upaya untuk memahami, memenuhi, dan melampaui harapan pelanggan.

2. Fokus *Customer Profitability Analysis* (CPA)

Fokus pada *Customer Profitability Analysis* (CPA) bisa bervariasi menurut konteksnya. Pada level yang lebih rendah, fokus pada masing-masing pelanggan secara perorangan. Sedangkan pada level yang lebih luas, *Customer Profitability Analysis* (CPA) ini berfokus kepada sekelompok pelanggan. (Contoh dari pengelompokan berdasarkan pendapatan, rata-rata transaksi, jumlah transaksi, dan lain-lain).

Mengapa Menggunakan *Customer Profitability Analysis* (CPA)?

Pelanggan yang menguntungkan adalah pelanggan yang mampu memberikan kontribusi yang besar terhadap laba bersih perusahaan, yang tidak hanya diukur dengan melihat volume hasil usaha atau laba kotor yang dihasilkan. Setiap pelanggan memiliki karakteristik yang berbeda sehingga pelayanan dan biaya yang dikeluarkan menjadi bervariasi.

3. Hubungan antara *Customer Profitability Analysis* (CPA) dan *Activity Based Management* (ABM)

Dengan menggunakan Guilding et al. (2001), dapat disarankan bahwa *Activity Based Management* (ABM) menggambarkan bagaimana aktivitas dapat berfungsi sebagai unit analisis yang tepat dalam latihan manajemen biaya dan menyoroti manfaat yang dapat diperoleh dari mempertimbangkan berbagai objek biaya. Dalam konteks ini, sebagaimana yang dinyatakan oleh Guilding et al. (2001, hlm. 175), "bahwa potensi alokasi biaya diferensial kepada pelanggan (yaitu memperlakukan pelanggan sebagai objek biaya) telah menarik minat baru".

Perbedaan profitabilitas pelanggan berasal dari:

a. Perbedaan Pendapatan

Pendapatan pelanggan yang dimaksud adalah pendapatan yang diperoleh perusahaan dalam melakukan usahanya. Perbedaan pendapatan pelanggan ini dapat berasal dari:

- a) Perbedaan dalam pembebanan harga/unit pada pelanggan.

- b) Pelanggan tingkat volume penjualan diantara pelanggan.
- c) Perbedaan dalam penawaran produk/jasa kepada pelanggan yang berbeda.
- d) Perbedaan dalam pemberian produk secara gratis kepada pelanggan.

b. Perbedaan Biaya

Biaya pelanggan yang dimaksud adalah biaya yang dibebankan kepada konsumen pada saat konsumen mengkonsumsi produk atau aktivitas. Perbedaan biaya pelanggan berasal dari perbedaan cara tiap pelanggan menggunakan sumber daya perusahaan.

Contoh perbedaan biaya:

Perusahaan manufaktur/farmasi:

Cara pelanggan dalam penggunaan sektor hilir (pemasaran, distribusi, dan *customer service*) nya bervariasi. Waktu yang dibutuhkan untuk mempromosikan produk mereka berbeda untuk setiap pelanggan. Diskon harga merupakan pendukung pemasaran yang utama.

c. Perbedaan Tingkat Pelayanan Pelanggan

Tingkat pelayanan yang berbeda akan mempengaruhi sektor hulu perusahaan (*research and development, product design, and manufacture*). Contoh: sebuah perusahaan komputer mengizinkan kelompok pelanggan besarnya untuk melakukan pemesanan produk dengan spesifikasi khusus. Hal ini akan menyebabkan perubahan dalam sektor hulu perusahaan yaitu mulai dari penelitian dan pengembangan produk, *design* dan produksi.

Perusahaan Jasa:

Perusahaan dalam sektor jasa sangat memperhatikan bagaimana pelanggan menggunakan sumber daya mereka. Perusahaan jasa yang memiliki banyak infrastruktur seperti hotel, biasanya sudah memiliki pilihan yang jelas untuk masing-masing.

4. Penerapan *Customer Profitability Analysis* (CPA)

Menurut (Wilson dan Gilligan, 1998) menunjukkan tahap-tahap implementasi dari *Customer Profitability Analysis* (CPA) sebagai berikut:

- 1) Mengidentifikasi dan mendefinisikan kelompok pelanggan berdasarkan kebutuhan dari setiap kelompok.
- 2) Mengidentifikasi faktor yang menyebabkan variasi dalam biaya pelayanan untuk kepentingan kelompok pelanggan tertentu. Dalam melakukan identifikasi, elemen kunci dari kombinasi pemasaran digunakan untuk setiap kelompok pelanggan.

- 3) Menganalisis cara dalam penawaran pelayanan yang berbeda antara kelompok pelanggan Untuk instansi hal perdagangan dapat bervariasi antara bisnis rumahan luar negeri atau antara pelanggan besar dan kecil, mungkin tingkat pelayanan kepada *key account*.
- 4) Mengidentifikasi sumber-sumber biaya yang dapat digunakan untuk mendukung setiap kelompok pelanggan, termasuk sumber daya manusia, fasilitas gudang, salinan administrasi, dan lain-lain.
- 5) Menentukan cara-cara dalam memilih sumber biaya (tahap 4) yang dapat dilengkapi untuk kelompok pelanggan.
- 6) Menghubungkan pendapatan dan biaya untuk setiap kelompok pelanggan dengan menimbulkan profit sebagai perbedaan.

5. Fitur Kunci *Customer Profitability Analysis* (CPA)

- a. *Entire value chain Customer Profitability Analysis* (CPA) memangkas semua biaya dari semua bagian yang potensial dalam rantai ini.
- b. *Multiple transaction*. Analisis ini lebih berfokus pada banyak transaksi pelanggan daripada *single transaction*.
- c. *Multiple product*. Analisis ini lebih berfokus pada pembelian produk yang beragam oleh satu pelanggan daripada satu produk dibeli oleh banyak pelanggan.
- d. *Customer specific costs*. Analisis ini menghubungkan biaya dengan pelanggan tetapi tidak dihubungkan secara spesifik untuk produk, pelayanan, departemen, atau area geografis.
- e. *Aggregate or narrow focus*. Analisis ini dapat dilaksanakan pada tingkat yang lebih tinggi.

6. Tantangan Dalam Mengembangkan Informasi Profitabilitas Pelanggan

Bagaimana mengembangkan pendapatan dan biaya pelanggan yang dapat dipercaya?

- 1) Analisis pendapatan pelanggan. Tantangan yang dihadapi perbedaan distribusi/keadaan geografis, perbedaan desentralisasi pembelian, adanya banyak nama dan kode yang belum menentukan banyak pelanggan yang sebenarnya, perbedaan cara pembayaran kredit/tunai, serta perbedaan isu pendapatan.
- 2) Analisis biaya pelanggan. Hal yang perlu diperhatikan: alokasi biaya, data yang diperlukan untuk keseluruhan *value chain*, sistem, dan lain-lain.

MATERI 5 *The Balanced Scorecard*

Balanced Scorecard adalah suatu mekanisme sistem manajemen yang mampu menerjemahkan visi dan strategi organisasi ke dalam tindakan nyata di lapangan. *Balanced Scorecard* adalah penerjemahan misi dan strategi organisasi menjadi serangkaian ukuran kinerja yang komprehensif untuk mengontrol kegiatan organisasi.

1. *Balanced Scorecard* dan Pengukuran Kinerja

Balanced Scorecard adalah filosofi pengukuran kinerja. Pendekatan *Balanced Scorecard* berfokus pada pengukuran kinerja keuangan. *Balanced Scorecard* memberikan suatu cara untuk mengkomunikasikan strategi suatu perusahaan pada manajer-manajer di seluruh perusahaan. *Balanced Scorecard* adalah kumpulan ukuran kinerja yang terintegrasi yang diturunkan dari strategi perusahaan yang mendukung strategi perusahaan secara keseluruhan (Amien Widjaya Tunggal, 2001).

Tujuan dan ukuran *Balanced Scorecard* diturunkan dari visi dan strategi. Tujuan dan ukuran memandang kinerja perusahaan dari empat perspektif, finansial, pelanggan, proses bisnis internal, serta pembelajaran dan pertumbuhan (Kaplan dan Norton, 2001). Tujuan dan pengukuran keuangan dalam *Balanced Scorecard* bukan hanya penggabungan dari ukuran-ukuran keuangan dan nonkeuangan yang ada melainkan merupakan hasil dari proses *top-down* berdasarkan misi dan strategi dari suatu unit usaha. Misi dan strategi harus diterjemahkan oleh *Balanced Scorecard* menjadi suatu tujuan dan ukuran yang nyata.

Konsep *Balanced Scorecard* mengakui pentingnya mengukur kinerja pada berbagai dimensi keuangan dan nonkeuangan untuk mempengaruhi kinerja bisnis. *Balanced Scorecard* merupakan suatu sistem manajemen pengukuran dan pengendalian secara cepat dan komprehensif dapat memberikan pemahaman kepada manajemen tentang kinerja bisnis. Pengukuran kinerja tersebut memandang unit bisnis dari empat perspektif, yaitu perspektif keuangan, pelanggan, proses bisnis dalam perusahaan serta proses pembelajaran, dan pertumbuhan.

2. Perspektif Keuangan

Balanced Scorecard menggunakan perspektif keuangan karena penilaian kinerja merupakan ikhtisar dari konsekuensi ekonomis yang telah dilakukan. Penilaian kinerja keuangan dapat dijadikan indikator apakah strategi perusahaan, implementasi, dan keputusannya sudah memberikan perbaikan yang pengukurannya keseluruhannya melalui persentase rata-rata pertumbuhan pendapatan dan rata-rata pertumbuhan penjualan dalam *target market*. Pengukuran kinerja keuangan mempertimbangkan adanya tahapan dan

siklus kehidupan bisnis yaitu: bertumbuh (*growth*), tahap bertahan (*sustain*), dan tahap penuaian (*harvest*).

3. Perspektif Pelanggan

Suatu produk atau jasa dikatakan mempunyai nilai bagi pelanggannya jika manfaat yang diterimanya relatif lebih tinggi daripada pengorbanan yang dikeluarkan oleh pelanggan tersebut untuk mendapatkan produk atau jasa itu. Suatu produk atau jasa semakin bernilai apabila manfaatnya mendekati atau bahkan melebihi dari apa yang diharapkan pelanggan.

Kaplan dan Norton (2001) mengharapkan perusahaan membuat suatu segmentasi pasar dan ditentukan target pasarnya yang paling mungkin untuk dijadikan sasaran sesuai dengan kemampuan, sumber daya, dan rencana jangka panjang perusahaan. Dalam *Balanced Scorecard* terdapat dua kelompok pengukuran dalam perspektif konsumen yaitu: kelompok pengukuran inti konsumen dan kelompok pengukuran diluar kelompok utama.

4. Perspektif Proses Internal Bisnis

Dalam perspektif proses internal bisnis, perusahaan harus mengidentifikasi proses internal yang penting dimana perusahaan harus melakukannya dengan sebaik-baiknya, karena proses internal tersebut memiliki nilai-nilai yang diinginkan pelanggan dan akan memberikan pengembalian yang diharapkan oleh pemegang saham. Para manajer harus memfokuskan perhatiannya pada proses bisnis internal yang menjadi penentu kepuasan pelanggan. Kinerja perusahaan dari perspektif tersebut diperoleh dari proses bisnis internal yang diselenggarakan perusahaan.

5. Perspektif Pembelajaran dan Bertumbuh

Perspektif ini menyediakan infrastruktur bagi tercapainya ketiga perspektif sebelumnya, dan untuk menghasilkan pertumbuhan dan perbaikan jangka panjang. Penting bagi suatu badan usaha saat melakukan investasi tidak hanya pada peralatan untuk menghasilkan produk/jasa, tetapi juga melakukan investasi pada infrastruktur yaitu sumber daya manusia, sistem, dan prosedur.

6. Dimensi *Balanced Scorecard* dan Ukurannya

Dimensi <i>Balanced Scorecard</i>	Indikator Utama (atau ukuran)
Finansial	Pendapatan operasional, <i>Return on Investment</i> (ROI), laba bersih, <i>Earnings per Share</i> (EPS), pertumbuhan penjualan, penciptaan arus kas, dan nilai tambah ekonomi.
Proses bisnis internal	Desain produk, pengembangan produk, layanan purna jual, efisiensi, dan kualitas manufaktur.

Pembelajaran dan pertumbuhan	Kemampuan intelektual karyawan, sistem informasi, prosedur organisasi untuk mengelola bisnis dan beradaptasi terhadap perubahan, pelatihan dan pengembangan karyawan, serta kepuasan karyawan.
Pelanggan	Survei kepuasan pelanggan, retensi pelanggan, akuisisi pelanggan baru, waktu respons pelanggan, pangsa pasar, dan profitabilitas pelanggan.

7. Keterbatasan Penggunaan *Balanced Scorecard*

- a. Korelasi yang buruk antara ukuran perspektif nonfinansial dan hasilnya

Tidak ada jaminan bahwa keuntungan masa depan akan mengikuti pencapaian target dalam perspektif nonfinansial, mungkin ini adalah masalah terbesar dalam *Balanced Scorecard* karena terdapat asumsi bahwa keuntungan masa depan tidak mengikuti atau berkaitan dengan pencapaian tujuan *nonfinansial*.

- b. Terpaku pada hasil keuangan (*fixation on financial result*)

Manajer adalah yang paling bertanggung jawab terhadap kinerja keuangan. Hal ini menyebabkan manajer lebih peduli terhadap aspek finansial dibandingkan aspek lainnya.

- c. Tidak ada mekanisme perbaikan (*no mechanism for improvement*)

Banyak perusahaan dalam memperbesar tujuan mereka tidak memiliki alat untuk meningkatkannya. Ini adalah salah satu kelemahan *Balanced Scorecard*. Tanpa metode untuk peningkatan, peningkatan tidak disukai untuk terjadi meskipun sebaik apapun tujuan baru tersebut.

- d. Ukuran-ukuran tidak diperbaharui (*measures are not up to date*)

Banyak perusahaan tidak memiliki mekanisme formal untuk meng-*update* ukuran untuk mencocokkan dengan perubahan strategi. Hasilnya perubahan masih menggunakan ukuran yang berbasis strategis lama.

- e. Terlalu banyak pengukuran (*measurement overload*)

Tidak ada jawaban untuk pertanyaan seberapa kritis ukuran yang seseorang manajer dapat ukur pada saat bersamaan tanpa kehilangan fokus. Jika terlalu sedikit manajer akan mengabaikan ukuran yang sangat penting dalam mencapai sukses. Bila terlalu banyak, akan menimbulkan risiko manajer bisa kehilangan fokus dan mencoba untuk melakukan terlalu banyak hal dalam waktu bersamaan.

- f. Kesulitan dalam menetapkan *trade-off* (*difficult in establishing trade off*)

Beberapa perusahaan mengkombinasikan ukuran nonfinansial dengan finansial dalam satu laporan dan memberikan bobot pada masing-masing ukuran, tapi *Balanced Scorecard* tidak menampilkan bobot yang jelas pada masing-masing ukuran. Tidak adanya bobot tersebut, menjadi sangat sulit untuk menggabungkan aspek finansial dan nonfinansial.

8. *Balanced Scorecard* dan *Total Quality Management*

Total Quality Management (TQM) merupakan upaya yang dilakukan terus-menerus oleh setiap orang dalam organisasi untuk memahami, memenuhi, melebihi harapan pelanggan *Total Quality Management* (TQM) adalah filosofi yang didasarkan pada gagasan perbaikan berkelanjutan.

Balanced Scorecard menyediakan mekanisme umpan balik untuk mengukur keberhasilan organisasi dalam mencapai kualitas di semua dimensi organisasi. Untuk itu, agar efektif dalam mencapai sasaran *Total Quality Management* (TQM), perusahaan *Total Quality Management* (TQM) harus menerapkan sistem pengukuran kinerja seperti *Balanced Scorecard*.

9. Faktor Kontinjensi

a. *Size*

Hoque dan James (2000) dengan dasar kerangka kontinjensi berargumen dan menemukan bukti bahwa perusahaan besar lebih cenderung menggunakan *Balanced Scorecard* (BSC) dibanding perusahaan kecil. Perusahaan yang mengikuti strategi *analyzer* menggunakan keempat perspektif *Balanced Scorecard* (BSC) lebih ekstensif dibanding perusahaan yang mengikuti strategi *defender* atau prospektor, dan organisasi pada tahap awal siklus hidup produknya lebih kurang penekanannya pada pengendalian keuangan tradisional dan lebih cenderung menggunakan *Balanced Scorecard* (BSC).

b. *Product life-cycle*

Tahap siklus hidup produk berkaitan dengan evolusi produk dalam hal model siklus hidup produk yang diterima secara luas. Konsep siklus hidup produk bisa dimanfaatkan oleh manajer agar bisa memahami dinamika produk dan pasar. Manfaat sesungguhnya bisa beragam tergantung dari situasi pengambilan keputusan. Sebagai alat perencanaan, konsep daur hidup produk bisa membantu memperjelas tantangan-tantangan pemasaran pada setiap tahap dan alternatif strategi apa saja yang bisa digunakan perusahaan. Sebagai alat pengendalian, konsep ini membantu perusahaan dalam membandingkan prestasi dengan produksi sejenis di masa lalu.

c. Market position

Posisi pasar mengacu pada pangsa pasar organisasi dalam kaitannya dengan kompetitornya di pasar tertentu. Pengaruh posisi pasar terhadap penggunaan *Balanced Scorecard* (BSC) oleh perusahaan dapat sangat signifikan. ini karena lingkungan yang kompetitif saat ini menuntut komunikasi yang lebih besar di semua bidang organisasi untuk menjaga kejelasan perkembangan pasar.

MATERI 6 Public Sector Management Accounting and Controls

1. Implikasi Reformasi Sektor Publik terhadap Akuntansi

Reformasi sektor publik telah mengubah peran akuntansi tradisional menjadi peran yang berfokus pada akuntabilitas dan alokasi sumber daya yang efisien. Ini berarti bahwa akuntansi harus berkonsentrasi pada *output*, efisiensi pengukuran kinerja, penghematan biaya, produktivitas, dan pengukuran kinerja.

a. Akuntansi Akrua

Sektor publik dalam beberapa tahun terakhir telah beralih dari akuntansi berbasis kas ke akuntansi akrual sebagai respons terhadap penerapan prinsip-prinsip komersial.

b. Perencanaan Pemrograman Sistem Penganggaran

Upaya untuk menghubungkan rencana, tujuan, lingkungan tempat organisasi bekerja, dan umpan balik dari informasi kontra.

c. Penganggaran Berbasis Nol

Merupakan suatu teknik dimana biaya dasar ditambah kenaikan setiap item yang termasuk dalam anggaran yang diusulkan harus disesuaikan dan disetujui.

d. Akuntansi Anggaran

Meliputi jumlah yang dianggarkan dan jumlah aktual dalam sistem entri ganda.

2. Akuntansi Akrua

Akuntansi kas mengharuskan pencatatan arus masuk dan arus keluar kas. Sebaliknya, akuntansi akrual mengharuskan pendapatan diakui pada periode di mana manfaat ekonomi dapat diukur secara andal. Demikian pula, biaya diakui ketika konsumsi barang dapat diukur secara andal. Ada beberapa alasan mengapa perpindahan ke akuntansi akrual tidak dapat dihindari.

1) Pertama

Akuntansi akrual menawarkan manfaat peningkatan akuntabilitas dan peningkatan manajemen sumber daya (Funnell dan Cooper, 1998).

2) Kedua

Untuk meningkatkan pengambilan keputusan dengan memberikan informasi mengenai total biaya operasional dan sumber daya yang digunakan untuk memberikan layanan kepada publik.

3) Ketiga

Memberikan pemerintah kesempatan untuk meminimalkan biaya mereka melalui identifikasi biaya (Guthrie, 1999).

3. Sistem Perencanaan Program Penganggaran

Presiden Amerika Serikat Johnson memperkenalkan sistem ini pada tahun 1965 ke dalam literatur sektor publik pemerintah federal (Coombs dan Jenkins, 1995, Jones dan Pendlebury, 2000).

a. Anggaran Berbasis Nol

Disarankan bahwa tidak ada tingkat pengeluaran dasar atau minimum yang dapat diterima untuk kegiatan apa pun. Sumber daya tidak harus dialokasikan sesuai dengan pola tahun sebelumnya. Pendekatan tersebut memerlukan evaluasi ulang terhadap semua pengeluaran dan semua kegiatan: semua kegiatan dimulai dari dasar nol.

b. Keunggulan Anggaran Berbasis Nol

- 1) Ia mengalokasikan sumber daya berdasarkan prioritas antara yang penting dan yang kurang penting.
- 2) Ini meningkatkan pengambilan keputusan karena alokasi anggaran terkait dengan tujuan.
- 3) Hal ini membuat manajer merencanakan ke depan dan mempertahankan anggaran mereka sehingga menciptakan rasa kepemilikan yang lebih besar terhadap anggaran tersebut (Cooms dan Jenkins, 1995: Jones dan Pendlebury, 2000).

c. Masalah dengan Anggaran Berbasis Nol

- 1) Ini adalah latihan yang memakan waktu.
- 2) Tidak mungkin untuk menilai semua kegiatan setiap tahun
- 3) Hal ini diberlakukan karena alasan legislatif dan politik.
- 4) Ini menghasilkan sejumlah besar informasi yang tidak dapat diasimilasi secara memadai oleh para pengambil keputusan (Cooms dan Jenkins 1995. Jones dan Pendlebury, 2000).

4. Akuntansi Anggaran

Dengan menggunakan akuntansi anggaran, laporan anggaran untuk semua departemen disiapkan sebelum dimulainya periode pelaporan. Laporan yang dianggarkan

kemudian dibandingkan dengan laporan aktual untuk periode tersebut, dan selisih antara keduanya ditetapkan. Laporan selisih merupakan cara mudah untuk mengetahui apakah anggaran telah dipatuhi atau apakah masing-masing departemen telah mengeluarkan lebih atau kurang dari anggaran.

MATERI 7 *The Changing Role of Managerial Accounting in a Dynamic Business Environment*

1. Bagaimana Akuntansi Manajerial Memberikan Nilai Tambah bagi Organisasi

- 1) Menyediakan informasi untuk pengambilan keputusan dan klarifikasi.
- 2) Membantu manajer dalam mengarahkan dan mengendalikan kegiatan.
- 3) Memotivasi manajer dan karyawan lainnya menuju tujuan organisasi.
- 4) Mengukur kinerja aktivitas, manajer dan karyawan lainnya.
- 5) Menilai posisi kompetitif organisasi.

Akuntansi Manajerial versus Keuangan

	Akuntansi Manajerial	Akuntansi Keuangan
Pengguna informasi	Manajer dalam perusahaan	Pihak luar yang berkepentingan
Peraturan	Tidak diperlukan karena untuk internal	Diperlukan. Harus sesuai dengan GAAP yang diatur oleh FASB dan SEC
Sumber data	Sistem akuntansi dasar ditambah berbagai sumber lainnya	Hampir secara eksklusif dari sistem akuntansi dasar
Sifat laporan dan prosedur	Laporan sering kali berfokus pada sub unit. Berdasarkan kombinasi data historis, estimasi, dan proyeksi kejadian di masa mendatang	Laporan berfokus pada perusahaan secara keseluruhan. Berdasarkan transaksi historis

2. Pengendali

Kepala akuntan manajerial dan keuangan bertanggung jawab untuk:

- 1) Perencanaan dan analisis keuangan.
- 2) Pengendalian biaya.
- 3) Pelaporan keuangan.
- 4) Sistem informasi akuntansi.

3. Bendahara

Bertanggung jawab untuk mengumpulkan modal dan menjaga aset organisasi.

- 1) Mengawasi hubungan dengan lembaga keuangan.
- 2) Bekerja dengan investor dan calon investor.
- 3) Mengelola investasi.
- 4) Menetapkan kebijakan kredit.

4. Auditor Internal

Bertanggung jawab untuk meninjau prosedur akuntansi, catatan, dan laporan di area tanggung jawab pengawas dan bendahara. Mengungkapkan pendapat kepada manajemen puncak mengenai efektivitas sistem akuntansi organisasi.

5. Etika Profesional

Praktik bisnis yang etis membangun kepercayaan dan mendorong hubungan yang loyal dan produktif dengan pelanggan, karyawan, dan pemasok. Banyak perusahaan memiliki kode etik tertulis yang berfungsi sebagai panduan bagi karyawan untuk diikuti.

- 1) Kompetensi.
- 2) Kerahasiaan.
- 3) Integritas.
- 4) Objektivitas.
- 5) Penyelesaian konflik etika.

6. Penyelesaian Konflik Etika

- 1) Ikuti kebijakan yang ditetapkan organisasi Anda.
- 2) Jika belum terselesaikan atau jika kebijakan tidak ada:
 - a. Klarifikasi konsep yang relevan dalam diskusi rahasia dengan penasihat yang objektif untuk mengeksplorasi kemungkinan tindakan.
 - b. Diskusikan masalah dengan atasan langsung
 - c. Jika atasan langsung terlibat dalam perilaku tidak etis, diskusikan di tingkat berikutnya.
 - d. Jika masalah tidak terselesaikan, jalan terakhir adalah mengundurkan diri.
 - e. Secara umum, jangan mengkomunikasikan konflik etika kepada pihak luar.

Sumber: Hoque, Zahirul. 2003. *Strategic Management Accounting: Concepts, Processes and Issues, Second Edition*. USA: Spiro Press.

Sekian Modul Akuntansi Manajemen Strategik yang dapat kami sampaikan.
Mohon maaf apabila ada kesalahan atau kekurangan dalam penyampaian Modul.
Semoga kita selalu diberi kelancaran dalam menjalankan ujian.

Terima kasih.