

## MENYONGSONG PERGESERAN PERAN PROFESI AKUNTAN MANAJEMEN DALAM ERA TEKNOLOGI INFORMASI

Mulyadi

Universitas Gadjah Mada

### ABSTRACT

*Canadian management accountants have shifted their roles from accounting staff whose functions are generating routine accounting information and report to a position as senior member of management team whose jobs are making strategic decisions. They also changed the knowledge used as a basis for their professional competence from traditional cost accounting to advanced management control process. In the information technology era, companies need professionals who have competence in designing, installing, and operating management control system which can be used to multiply companies' performances. Indonesian management accounting profession needs to shift its role, such as that has been done by Canadian management accounting profession. The shift is a respond to the more intensive and extensive use of information technology in the process of providing customer value. The shift has a great impact on the education of students who want to enter management accounting profession and new skills needed by management accountant practitioners. This paper discussed the shifting role of management accountants in the information technology era and its impact on the knowledge used as a new basis of professional competence of management accounting profession. In this paper, I analyzed the scope and modernity of the content of several books on management control system, for providing information to lecturers in choosing an appropriate textbook for building the new basis of management accountant professional competence.*

### PENDAHULUAN

Telah terjadi pergeseran teknologi yang digunakan oleh masyarakat dalam memenuhi kebutuhan hidup mereka, dari *hard automation* ke *smart technology*. Pergeseran ini berdampak luar biasa terhadap pekerjaan, tipe pekerja, dan sistem manajemen yang digunakan untuk mengelola sumber daya manusia. Dalam *smart technology era*, pekerjaan berubah radikal, dari yang mengandalkan pada otot dan ketrampilan, ke *knowledge-based work*—pekerjaan yang lebih mengandalkan pada otak dan pengetahuan. Dengan demikian, tipe pekerja yang dominan dalam *smart technology era* adalah *knowledge workers*—pekerja yang mengguna-

kan pengetahuannya untuk menghasilkan produk dan jasa. Sistem manajemen yang digunakan untuk mengelola *knowledge workers* sangat berbeda dengan yang digunakan untuk mengelola *skilled workers*. Jika untuk *skilled workers* diperlukan aturan rinci dan pengawasan ketat melalui supervisor dalam pengelolaannya, untuk *knowledge workers* diperlukan sistem manajemen yang mendorong kreativitas mereka. Perubahan sistem manajemen ini menuntut peninjauan kembali peran profesi akuntan manajemen agar profesi tersebut *value-adding* dalam sistem manajemen baru tersebut.

Pendidikan tinggi merupakan wadah untuk mendidik lulusannya untuk siap menjadi profesional dalam memasuki lingkungan kerja. Lulusan program studi akuntansi merupakan keluaran pendidikan tinggi yang dituntut untuk siap menjadi profesional dalam memasuki lingkungan kerja. Program studi akuntansi perlu mengantisipasi dampak pergeseran peran profesi akuntan manajemen tersebut terhadap pendidikan calon akuntan manajemen. Perlu diantisipasi kompetensi yang diperlukan oleh profesi akuntan manajemen agar *tetap value adding* dalam lingkungan bisnis baru dan pengetahuan yang dapat dijadikan basis bagi keahlian profesional akuntan manajemen.

Makalah ini kami susun untuk menjelaskan pergeseran peran akuntan manajemen dalam era teknologi informasi (sering pula disebut *smart technology era*) dan pengetahuan yang dipakai sebagai basis baru bagi kompetensi profesi akuntan manajemen. Diperlukan buku yang dapat digunakan sebagai referensi untuk membangun kompetensi baru profesi akuntan manajemen. Dalam makalah ini kami uraikan lingkup pengendalian manajemen menurut berbagai penulis buku SPM dan modernitas materi yang dibahas oleh berbagai penulis tersebut: Robert N. Anthony dan Vijay Govindarajan, Kenneth A. Merchant, Arief Suadi, Joseph A. Maciariello dan Calvin J. Kirby, Mulyadi dan Johny Setyawan. Dari uraian tersebut dapat diketahui materi yang diperlukan untuk membangun kompetensi baru profesi akuntan manajemen dan buku yang dapat dipakai sebagai referensi untuk memenuhi kebutuhan tersebut. Makalah ini kami akhiri dengan uraian mengenai keunggulan *contingency approach* dan *human resource leverage approach* yang kami pakai dalam pendesainan SPM.

#### **MENYONGSONG PERGESERAN PERAN AKUNTAN MANAJEMEN DALAM ERA TEKNOLOGI INFORMASI**

Di masa depan ini, akan terjadi pergeseran peran profesi akuntan manajemen dan dengan

demikian akan terjadi pula pergeseran pengetahuan yang menjadi basis keahlian profesional akuntan manajemen. Diperlukan buku yang menyediakan materi untuk menyiapkan calon akuntan manajemen dan untuk *reskilling* praktisi akuntan manajemen dalam memasuki lingkungan bisnis di masa depan tersebut.

Profesi akuntan manajemen Kanada telah memelopori perubahan peran mereka menjadi sebagai berikut: (Ross, 1995: 275)

- a. Menempatkan profesi akuntan manajemen sebagai anggota senior dalam tim manajemen, yang berperan serta aktif dalam penentuan sasaran-sasaran strategik perusahaan, bukan lagi sebagai penyedia informasi akuntansi bagi pengambil keputusan,
- b. Mendasarkan keahlian teknis profesi akuntan manajemen pada pengetahuan mendalam *tentang advanced management control process*, bukan lagi pada *traditional cost accounting*,
- c. Memperluas tanggung jawab profesi akuntan manajemen ke proses pengendalian di luar daerah yang murni keuangan, dan
- d. Mengarahkan orientasi profesi akuntan manajemen ke bisnis yang lebih bersifat strategik, bukan yang bersifat rutin dan operasional.

#### **Pergeseran Peran Profesi Akuntan Manajemen sebagai Anggota Senior dalam Tim Manajemen**

Dalam era teknologi informasi, komputer merupakan alat produksi yang dominan dan *knowledge workers* merupakan sumber daya manusia yang dominan dalam menjalankan bisnis. Dalam lingkungan bisnis seperti itu, akuntan manajemen yang mendasarkan keahlian profesional mereka *pada traditional cost accounting*, dan yang hanya berperan dalam *“generating routine accounting information and report,”* akan menghadapi risiko digeser peran mereka oleh ahli komputer dan profesional lain, serta paket perangkat lunak

komputer.<sup>1</sup> Oleh karena itu, untuk *tetap value adding* di dalam era teknologi informasi, akuntan manajemen perlu menggeser perannya dan harus mengubah basis keahlian profesionalnya. Profesi akuntan manajemen tidak lagi sebagai penyedia informasi keuangan bagi pengambil keputusan, namun mereka perlu menempatkan diri sebagai pengambil keputusan itu sendiri, dengan bergabung sebagai anggota senior dalam tim manajemen yang mengambil keputusan-keputusan strategik.

### Keahlian yang Menjadi Basis Profesi Akuntan Manajemen

Apa keahlian yang diperlukan oleh profesi akuntan manajemen untuk menjadi anggota senior dalam tim manajemen, sehingga keanggotaannya *value adding* dalam tim tersebut? Akuntan manajemen perlu menggunakan *advanced management control process* sebagai pengetahuan yang menjadi basis profesinya.

Apa yang dimaksud dengan *advanced management control process*? Gerald H.B. Ross menjelaskan yang dimaksud dengan "*advanced controls*" are those that reinforce the combination of high flexibility and low cost to provide the corporation with competitive advantage (Ross, 1995: 274). Prinsip-prinsip pengendalian yang termasuk dalam kategori modern (*advanced*) menurut Ross (Ross, 1995: 275) adalah sebagai berikut:

- a. Menempatkan pengendalian pada lokasi tempat operasi berlangsung. Dalam manajemen tradisional, pengendalian menjadi tanggung jawab pengawas (*supervisor*). Dalam manajemen modern, pengendalian dilakukan melalui pemberdayaan karyawan, sehingga pengendalian berupa *self-imposed control*.
- b. Menggunakan "*real time*" control, bukan *after-the-fact control*. Melalui pemberdayaan karyawan, isu dan masalah diselesaikan

pada sumbernya oleh karyawan yang sesungguhnya melaksanakan pekerjaan.

- c. Merumuskan kembali asumsi yang melandasi akuntansi manajemen untuk membangun kepercayaan, bukan ketidakpercayaan. *Hi-flex organization* dibangun bukan atas dasar kepatuhan, namun pada pemberdayaan karyawan. Informasi bukan untuk mengendalikan karyawan, namun dimanfaatkan untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan.
- d. Menggeser pengendalian ke pengendalian berbasis norma. Pengendalian digeser dari pengendalian melalui aturan ke pengendalian melalui visi dan *values*. Dalam manajemen tradisional pengendalian dilakukan melalui aturan yang ketat dan memerlukan *supervisor* yang mengamati kesesuaian pekerjaan karyawan dengan aturan yang telah ditetapkan. Manajemen modern dibangun dalam *smart technology era*. Teknologi ini hanya produktif di tangan *knowledge workers*. *Smart technology* menuntut *keaktifan knowledge workers* dalam memasukkan *knowledge* ke dalam produk dan jasa yang dihasilkan. Kreativitas tidak dapat dihasilkan melalui aturan rinci, namun memerlukan visi organisasi yang memberikan gambaran kondisi yang ingin diwujudkan di masa depan. Hanya melalui visi dan *values*, kreativitas *knowledge workers* dapat diarahkan oleh manajemen.
- e. Merumuskan sistem insentif untuk membangun daya tanggap dan kerja tim. Untuk menghadapi lingkungan bisnis yang turbulen, diperlukan kerja tim dan daya tanggap yang tinggi terhadap perubahan lingkungan. Perusahaan perlu merumuskan sistem insentif untuk meningkatkan daya tanggap personel terhadap perubahan lingkungan bisnis dan untuk meningkatkan kemampuan personel dalam kerja tim.

Lebih lanjut Ross membuat pernyataan sebagai berikut: *In this world, management*

<sup>1</sup> Perangkat lunak komputer sekarang sudah dapat melakukan jurnal adjustment akhir periode secara otomatis, tanpa memerlukan keahlian akuntan

*accountants are those professionals to whom a corporation turns when it needs to know what control process will help it be the most fiercely competitive.* Dengan demikian akuntan manajemen di era teknologi informasi ini diharapkan mampu berperan sebagai profesional yang memiliki keahlian dalam mendesain, menginstalasi, dan mengoperasikan *management control process* yang digunakan oleh perusahaan agar tetap kompetitif. Mengingat control tidak mungkin dilaksanakan tanpa didahului dengan planning, dan mengingat process tidak mungkin dilaksanakan tanpa didahului dengan pembangunan *structure*, maka yang dimaksud dengan *advanced management control process* tersebut adalah *management planning and control system* yang mencakup *management planning and control structure* dan *management planning and control process* untuk menghadapi lingkungan bisnis masa yang akan datang (*advanced*).

#### **Perluasan Tanggung Jawab Profesi Akuntan Manajemen Ke Proses Pengendalian Di Luar Daerah yang Murni Keuangan**

Dalam manajemen tradisional, pencapaian visi organisasi *sebagai wealth creating institution* diukur hanya dengan menggunakan ukuran keuangan. *Return on investment (ROI)* dan *residual income* merupakan ukuran keuangan yang biasa digunakan untuk mengukur kemampuan organisasi sebagai pencipta kekayaan. Dalam tahun 1990-an diperkenalkan *economic value added (EVA)*—laba bersih usaha setelah pajak dikurangi *dengan cost of capital*—sebagai penyempurnaan terhadap ukuran keuangan terdahulu (*ROI dan residual income*) untuk mengukur kemampuan perusahaan dalam menghasilkan kekayaan.

Ukuran keuangan tidak dapat menggambarkan penyebab yang menjadikan perubahan kekayaan yang diciptakan oleh organisasi. Ukuran keuangan juga menyebabkan eksekutif hanya memfokuskan pengerahan sumber daya organisasi untuk tujuan-tujuan jangka pendek—suatu tujuan yang dalam jangka pendek cepat

menghasilkan *financial returns*. Investasi ke tujuan-tujuan yang bersifat jangka panjang, seperti pengembangan sistem yang digunakan untuk memuaskan kebutuhan *customer*, pendidikan dan pelatihan karyawan untuk pemberdayaan karyawan, pengembangan *cross-functional organization* dan pengembangan sistem informasi manajemen untuk kecepatan respon terhadap kebutuhan *customer* dan pemasok tidak mendapatkan perhatian dari eksekutif karena tidak digunakannya ukuran kinerja non-keuangan untuk mendorong usaha eksekutif ke arah itu.

Dalam manajemen modern, perencanaan dan pengendalian diarahkan untuk menghasilkan kinerja keuangan yang berjangka panjang. Untuk itu maka perencanaan diarahkan ke empat *perspektif: profit, product, process, dan people* (4P). Untuk menjadikan organisasi sebagai *wealth-creating institution*, organisasi harus berkemampuan untuk menghasilkan laba (*profit*) memadai sehingga organisasi memiliki keunggulan di bidang keuangan. Untuk memiliki keunggulan jangka panjang di bidang keuangan ini, organisasi harus memiliki tiga faktor: (1) produk (*product*) yang mampu memuaskan kebutuhan *customer*, (2) proses (*process*) yang *cost effective*, dan (3) personel (*people*) yang produktif dan berkomitmen. Oleh karena itu, perencanaan dan pengendalian perlu diarahkan ke *perspektif profit, product, process, dan perspektif people*. Dengan demikian, perluasan perspektif perencanaan tersebut menuntut perluasan tanggung akuntan manajemen, tidak hanya terbatas ke perspektif keuangan, namun mencakup pula perspektif nonkeuangan: *product, process, dan people*.

#### **Perubahan Orientasi Profesi Akuntan Manajemen Ke Bisnis yang Lebih Bersifat Strategik, Bukan yang Bersifat Rutin dan Operasional**

Menurut hasil survai yang dilakukan oleh Chartered Management Accountants Kanada (*Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 1998:

68), dengan semakin meningkatnya otomatisasi dalam berbagai tugas-tugas akuntansi, akuntan manajemen dituntut untuk berperan proaktif dalam *strategic business decision making* pada tahap awal karier mereka. Di samping itu, pimpinan perusahaan mulai menuntut akuntan manajemen baru untuk lebih secara aktif ikut serta dalam *bidang strategic management* dan *system design*.

Ross menggambarkan daerah baru yang menjanjikan masa depan profesi akuntan manajemen sebagaimana terlihat dalam Gambar 1. Akuntan manajemen tidak dengan sendirinya memiliki hak untuk mengisi kebutuhan pengendalian yang diperlukan oleh perusaha-

an, namun jika profesi akuntan manajemen tidak mengambil inisiatif untuk mengisi kebutuhan tersebut, profesi lain dalam bidang sistem informasi, konsultansi manajemen, dan kualitas akan lebih dahulu memasuki daerah baru tersebut.

Dalam Gambar 1 tersebut, *customer* atau pasar jasa profesional dibagi dalam dua dimensi. Dimensi pertama pada sumbu horisontal menunjukkan *tipe management control process* yang digunakan: tradisional, transisi, atau modern (*advanced*). Dimensi kedua pada sumbu vertikal menunjukkan pada tingkat atau fokus pengambilan keputusan: operasional, taktis, atau strategik.

**Gambar 1** Segmen Pasar yang Potensial Menjanjikan Masa Depan Profesi Akuntan Manajemen  
(Ross, 1995: 276)

Banyak akuntan manajemen yang masih nyaman berada pada peran sebagai "*bean counter*" yang menempati segmen pasar tradisional-operasional (kotak paling kiri dan paling

bawah pada Gambar 1). Dalam segmen pasar tersebut akuntan berperan secara rutin mengumpulkan dan memproduksi informasi bagi pengambil keputusan. Profesional dalam

bidang sistem informasi bergerak ke pasar jasa pengendalian manajemen yang lebih modern, namun tetap memiliki unsur tradisional dan berkaitan dengan operasi harian. Profesional di bidang kualitas bergerak secara cepat ke pengendalian modern, namun tetap berfokus ke keputusan yang bersifat operasional. Profesi akuntan publik (*certified public accountants* atau *CPA*) dan akuntan biaya tetap bergelut dengan berbagai peraturan perundangan sehingga tertahan di pengendalian yang bersifat tradisional. Segmen pasar yang dicakup konsultan manajemen lebih bersifat heterogin, mulai dari pengendalian manajemen yang tradisional sampai ke yang modern.

Dari Gambar 1 tersebut tampak bahwa sebagian besar profesi lain bergerak dalam segmen pasar yang kurang strategik dan dalam lingkup pengendalian manajemen yang tradisional. Kondisi demikian memberikan peluang bagi profesi akuntan manajemen untuk memasuki segmen *pasar advanced management control process*, suatu daerah yang belum diakui dan dinyatakan sebagai daerah profesi lain.

#### **BUKU TEKS APA YANG DAPAT DIGUNAKAN SEBAGAI REFERENSI DALAM MENDIDIK PROFESI AKUNTAN MANAJEMEN?**

Untuk membangun pengetahuan yang dipakai sebagai basis baru keahlian profesi akuntan

manajemen, diperlukan buku acuan yang dapat memenuhi kebutuhan tersebut. Oleh karena profesi akuntan manajemen perlu menggeser perannya ke segmen pasar yang bersifat *strategic-advanced* (kotak paling kanan dan paling atas pada Gambar 1), buku acuan yang diperlukan untuk membangun kompetensi baru profesi akuntan manajemen harus berlingkup strategik dan bersifat modern. Buku acuan yang berlingkup strategik adalah buku yang membahas SPM yang mencakup materi *strategic control* dan *management control*. *Strategic control* mencakup perumusan strategi dan perencanaan strategik. *Management control* mencakup: penyusunan program, penyusunan anggaran, implementasi, dan pengendalian. Buku acuan yang bersifat modern (*advanced*) adalah buku SPM yang memiliki karakteristik pengendalian sebagaimana yang diuraikan oleh Ross di atas. Untuk mencari buku yang memenuhi persyaratan itu, berikut ini diuraikan tiga hal penting: (1) lingkup, dan (2) modernitas materi, serta (3) peta tentang lingkup dan modernitas materi SPM yang dibahas dalam berbagai buku teks.

#### **Lingkup Materi Berbagai Buku Teks SPM**

Buku SPM telah dikembangkan oleh berbagai penulis sejak tahun 1965. Daftar berikut ini menunjukkan para penulis yang mengembangkan buku SPM dan tahun penerbitan edisi pertama buku mereka.

Nama Penulis	Judul Buku	Tahun Penerbitan Edisi Ke-1
Robert N. Anthony	Management Control Systems	1965
Joseph A. Maciariello	Management Control Systems	1984
Arief Suadi	Sistem Pengendalian Manajemen	1995
Kenneth A. Merchant	Modern Management Control Systems	1998
Mulyadi dan Johnny Setyawan	Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen	1999

Berbagai penulis tersebut mendefinisikan lingkup pengendalian manajemen berbeda satu dengan lainnya. Berikut ini disajikan uraian tentang perbedaan lingkup pengendalian manajemen yang dibahas oleh berbagai penulis tersebut dalam buku mereka.

#### *Anthony dan Govindarajan*

Dalam bukunya yang sangat berpengaruh, Anthony dan Govindarajan membedakan konsep *strategic planning*, *management control*, dan *task control*. Ketiga konsep tersebut terpisah namun berkaitan erat satu dengan lainnya dalam proses perencanaan dan pengendalian. Menurut dua pengarang tersebut, pengendalian manajemen merupakan “proses yang digunakan oleh manajer untuk mempengaruhi anggota lain organisasi dalam mengimplementasikan strategi organisasi.” (Anthony dan Govindarajan, 1995: 8). Menurut pandangan ketiga pengarang tersebut, daerah semestinya yang dicakup oleh SPM adalah pada pengimplementasian strategi organisasi. Mereka tidak memasukkan proses perumusan strategi sebagai bagian dari proses pengendalian manajemen. Jika proses perencanaan dibagi menjadi empat tahap: perumusan strategi, perencanaan strategik, penyusunan program, dan penyusunan anggaran, dan proses pengendalian dibagi menjadi dua tahap: implementasi dan pengendalian, maka menurut Anthony dan Govindarajan, SPM mencakup semua tahap kecuali perumusan strategi. Lihat Gambar 2 untuk memahami lebih jelas lingkup yang dicakup oleh konsep SPM menurut Anthony dan Govindarajan.

Buku *Management Control Systems* Anthony dan Govindarajan mengajarkan konsep SPM dan bagaimana sistem tersebut bekerja. Desain SPM yang dijelaskan dalam buku tersebut lebih difokuskan pada pengendalian atas implementasi strategi. Buku tersebut tidak mengajarkan ketrampilan untuk mendesain SPM.

#### *Kenneth A. Merchant*

Kenneth A. Merchant membedakan pengertian *strategic control* dari *management control* (Merchant, 1998: 4-5). Menurut Merchant, *strategic control* mencakup penetapan tujuan dan perumusan strategi, sedangkan *management control* meliputi implementasi strategi untuk mewujudkan tujuan. *Strategic control* berfokus ke aspek luar organisasi perusahaan, seperti kondisi lingkungan makro, lingkungan industri, kekuatan dan kelemahan perusahaan, peluang dan ancaman yang dihadapi perusahaan dan strategi untuk mewujudkan visi perusahaan. Di lain pihak, *management control* lebih berfokus ke aspek intern perusahaan, yang berkaitan dengan bagaimana manajemen mempengaruhi perilaku karyawan melalui cara yang diinginkan.

Buku *Modern Management Control Systems* karangan Merchant berfokus ke *management control* dengan menggunakan kerangka objek pengendalian (*object-of-control framework*): tindakan (*action*), hasil (*results*), dan personel (atau kultur) (Merchant: 1995: xi). Dengan demikian konsep pengendalian yang dianut oleh Merchant tidak berbeda dari konsep pengendalian manajemen menurut pandangan Anthony dan Govindarajan. Perbedaan yang terdapat dalam buku Anthony dan Govindarajan dengan buku Merchant terletak pada kerangka yang digunakan dalam membahas pengendalian manajemen. Fokus buku Merchant adalah pada bagaimana mendesain pengendalian yang *fit* dengan objek yang dikendalikan dan objek yang dikendalikan adalah implementasi strategi.

#### *Arief Suadi*

Arief Suadi menulis buku *Sistem Pengendalian Manajemen* dalam tahun 1995. Dari definisi SPM yang digunakan dan isi bukunya, dapat disimpulkan bahwa pendekatan yang digunakan untuk menyusun buku tersebut mengacu ke buku Anthony dan Govindarajan. Menurut Arief Suadi, SPM adalah sebuah

sistem yang terdiri dari beberapa anak sistem yang saling berkaitan, yaitu: pemrograman, penganggaran, akuntansi, dan pertanggungjawaban untuk membantu manajemen mempengaruhi orang lain dalam sebuah perusahaan, agar mau mencapai tujuan perusahaan melalui strategi tertentu secara efektif dan efisien (Suadi, 1995:8-9). Definisi ini memiliki inti yang sama dengan definisi SPM Anthony dan

Govindarajan berikut ini: SPM adalah suatu proses yang digunakan oleh manajer untuk mempengaruhi anggota lain organisasi dalam mengimplementasikan strategi organisasi (Anthony dan Govindarajan: 1995: 3) Oleh karena itu, daerah yang dicakup oleh SPM menurut Arief Suadi tidak berbeda dengan pandangan Anthony dan Govindarajan.

**Gambar 2** Lingkup yang Dicakup oleh SPM Menurut Anthony dan Govindarajan

Buku *Sistem Pengendalian Manajemen* Arief Suadi mengajarkan konsep SPM dan bagaimana sistem tersebut bekerja. Desain SPM yang dijelaskan dalam buku tersebut lebih difokuskan pada pengendalian atas implementasi strategi. Buku tersebut tidak mengajarkan ketrampilan untuk mendesain SPM.

#### *Maciariello dan Kirby*

Joseph A. Maciariello menulis buku *Management Control Systems* edisi ke-1 dalam tahun 1984. Dalam tahun 1994 ia menerbitkan edisi kedua buku tersebut bersama dengan Calvin J. Kirby. Dalam buku edisi kedua, Maciariello dan Kirby membuat definisi tentang SPM sebagai berikut (Maciariello dan Kirby, 1994: 1):

*SPM adalah suatu rangkaian struktur yang berkaitan satu dengan lainnya yang memberikan kemudahan dalam pengolahan informasi untuk tujuan membantu manajemen dalam mengkoordinasi bagian-bagian dalam perusahaan untuk mewujudkan tujuan organisasi secara keseluruhan secara berkelanjutan.*

Mereka menyebutkan bahwa tujuan SPM adalah membantu manajemen dalam mengkoordinasikan bagian-bagian organisasi dan mengarahkan bagian-bagian tersebut untuk mewujudkan visi, tujuan, dan sasaran organisasi secara keseluruhan (Maciariello dan Kirby, 1994: 1).

Pandangan Maciariello dan Kirby tentang daerah yang dicakup oleh pengendalian manajemen berbeda dengan pandangan Anthony dan Govindarajan. Maciariello dan Kirby menggunakan *theory of cybernetics* dalam mendefinisikan daerah yang dicakup oleh pengendalian manajemen. Dalam teori ini, keseluruhan organisasi dipandang sebagai sistem pengendalian. "Pengendalian" dipandang sebagai suatu karakteristik atau atribut suatu sistem pengendalian; pengendalian terjadi bilamana organisasi mewujudkan

visinya. Visi dan perwujudan visi merupakan pusat bekerjanya sistem pengendalian.

Maciariello dan Kirby mendefinisikan pengendalian manajemen berbeda dengan definisi yang dikemukakan oleh Anthony dan Govindarajan. Menurut Maciariello dan Kirby, pengendalian manajemen mencakup baik pengendalian terhadap strategi maupun pengendalian terhadap operasi. Lihat Gambar 3 untuk memahami lebih jelas lingkup yang dicakup oleh konsep SPM menurut Maciariello dan Kirby.

Buku *Management Control Systems* Maciariello dan Kirby mengajarkan konsep SPM dan bagaimana mendesain sistem pengendalian yang adaptif terhadap perubahan lingkungan bisnis.

#### *Mulyadi dan Johny Setyawan.*

Kami menulis buku *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen: Sistem Pelipatganda Kinerja Perusahaan* dalam tahun 1999. Kami menggunakan konsep SPM yang sama dengan konsep yang digunakan oleh Maciariello dan Kirby, namun dengan definisi SPM yang sedikit berbeda dengan definisi SPM Maciariello dan Kirby. Di samping itu, rerangka yang kami gunakan untuk menyusun buku tersebut sangat berbeda dengan rerangka yang dipakai oleh Maciariello dan Kirby. Buku kami bertujuan untuk menanamkan ketrampilan akuntan manajemen dalam mendesain sistem pengendalian yang efektif untuk lingkungan bisnis yang akan dimasuki oleh perusahaan. Di samping itu, secara eksplisit kami menggunakan *contingency approach* dan *human resource leverage approach* dalam mendesain SPM.

Kami mendefinisikan SPM sebagai suatu sistem yang digunakan untuk merencanakan berbagai kegiatan perwujudan visi organisasi melalui misi yang telah dipilih dan untuk mengimplementasikan dan mengendalikan pelaksanaan rencana kegiatan tersebut (Mulyadi dan Johny Setyawan, 1999: 2)

Untuk mewujudkan visi organisasi, melalui misi yang telah dipilih, diperlukan suatu sistem perencanaan dan pengendalian kegiatan perusahaan—suatu rangkaian langkah berurutan untuk merencanakan kegiatan yang ditempuh oleh perusahaan dalam mewujudkan visi organisasi. Sistem perencanaan kegiatan untuk mewujudkan visi organisasi terdiri dari empat

langkah utama: (1) perumusan strategi (*strategy formulation*), (2) perencanaan strategik (*strategic planning*), (3) penyusunan program (*programming*), (4) penyusunan anggaran (*budgeting*). Keempat tahap perencanaan kegiatan tersebut seringkali disebut dengan perencanaan menyeluruh bisnis (*total business planning*).

Untuk melaksanakan rencana kegiatan yang telah disusun, diperlukan langkah-langkah implementasi dan pengendalian pelaksanaan rencana tersebut. SPM merupakan sistem untuk mengimplementasikan dan

mengendalikan pelaksanaan rencana kegiatan. Lihat Gambar 4 untuk memahami lebih jelas lingkup yang dicakup oleh konsep SPM menurut kami.

**Gambar 4** Lingkup yang Dicakup oleh SPM Menurut Mulyadi dan Johny Setyawan

#### **Modernitas Materi yang Dibahas dalam Berbagai Buku Teks SPM**

Di atas telah disebutkan bahwa untuk membangun kompetensi baru profesi akuntan manajemen, diperlukan buku acuan yang di samping berlingkup strategik, juga bersifat modern. Untuk mengevaluasi modernitas materi yang dibahas dalam berbagai buku teks SPM, diperlukan kriteria tentang modernitas materi. Berikut ini disajikan kriteria untuk mengevaluasi modernitas materi SPM yang dibahas dalam berbagai buku teks SPM dan

evaluasi atas modernitas materi dalam berbagai buku tersebut.

#### *Kriteria Untuk Mengevaluasi Modernitas Materi yang Dibahas dalam Berbagai Buku Teks SPM*

Dalam menilai modernitas materi SPM yang dibahas dalam buku-buku tersebut, kami menelaah buku edisi terakhir yang ditulis oleh para pengarang tersebut.

Evaluasi atas modernitas materi buku SPM ini kami maksudkan untuk menggambarkan terpenuhi atau tidaknya kebutuhan profesi akuntan manajemen dari buku yang dapat dipakai sebagai sumber acuan tentang *advanced management control process*. Karakteristik pengendalian modern sebagaimana yang ditulis oleh Ross di atas kami gunakan untuk menyusun kriteria sebagai acuan dalam menilai modernitas materi SPM yang dibahas dalam buku-buku tersebut. Materi SPM bersifat modern jika memenuhi karakteristik berikut ini:

1. Struktur SPM didesain *fit* dengan kebutuhan perusahaan untuk memasuki era teknologi informasi.
2. Proses SPM didesain berdasarkan struktur yang *fit* dengan lingkungan bisnis era teknologi informasi.

Di masa depan, perusahaan-perusahaan memasuki era teknologi informasi yang memiliki karakteristik berikut ini: (1) *information sharing* sangat luas dijalankan di dalam pengelolaan perusahaan dan dalam pelaksanaan bisnis, (2) *customer* memegang kendali bisnis, (3) persaingan menjadi tajam dan kompleks, serta (4) perubahan berubah menjadi konstan, pesat, radikal, serentak, dan pervasif. SPM yang bersifat modern adalah sistem yang didesain untuk memasuki lingkungan bisnis era teknologi informasi tersebut.

#### *Struktur SPM yang bersifat modern*

Struktur sistem pengendalian manajemen terdiri dari struktur organisasi, jaringan informasi, dan sistem penghargaan. Struktur SPM disebut modern jika ketiga unsur struktur tersebut di desain untuk memasuki lingkungan bisnis di era teknologi informasi.

Struktur organisasi yang *fit* dengan era teknologi informasi adalah yang memiliki karakteristik sebagai berikut:

1. Didesain untuk memanfaatkan fasilitas *information sharing* yang disediakan oleh teknologi informasi,

2. Difokuskan untuk menghasilkan *value* terbaik bagi *customers*,
3. Didesain sebagai *boundaryless organization* agar kohesif untuk menghadapi persaingan yang tajam,
4. Didesain sebagai *destabilizer* untuk menghadapi perubahan yang konstan, pesat, radikal, serentak, dan pervasif.

Jaringan informasi yang *fit* dengan era teknologi informasi adalah jaringan informasi yang didesain untuk menipiskan batas-batas vertikal dan horisontal dalam perusahaan, sehingga menjadikan organisasi lebih datar dan hubungan lintas fungsional menjadi terwujud. Di samping itu, jaringan informasi modern juga didesain untuk menipiskan batas-batas eksternal dan geografis, sehingga jaringan organisasi (*organization network*) dapat dibangun untuk menghasilkan *value* terbaik bagi *customer* dan untuk menghadapi persaingan global.

*Information sharing* yang disediakan oleh teknologi informasi memungkinkan karyawan ikut serta bertanggung jawab atas jalannya bisnis perusahaan, sehingga terjadi pergeseran tanggung jawab dalam perusahaan, yang semula terpusat di tangan manajemen puncak, bergeser ke tangan karyawan. Pergeseran tanggung jawab ini menuntut perubahan sistem penghargaan, dari penghargaan berbasis posisi (*position-based reward*) ke penghargaan berbasis kinerja (*performance-based reward*). Oleh karena lingkungan bisnis yang dimasuki oleh perusahaan dalam era teknologi informasi sangat kompetitif dan turbulen, kinerja yang dituntut dari karyawan adalah kemampuan dalam membangun organisasinya untuk memiliki daya tanggap (*responsiveness*) terhadap perubahan kebutuhan *customers* melalui kerja tim. Diperlukan sistem penghargaan yang mampu memotivasi karyawan dalam meningkatkan daya tanggap organisasinya terhadap perubahan kebutuhan *customers* dan meningkatkan kemampuan karyawan untuk kerja tim

dalam menghasilkan produk dan jasa bagi *customers*.

#### *Proses SPM yang bersifat modern*

Proses SPM terdiri dari enam tahap: (1) perumusan strategi, (2) perencanaan strategik, (3) penyusunan program, (4) penyusunan anggaran, (5) implementasi, (6) pengendalian. Proses SPM yang modern adalah proses yang didesain untuk memanfaatkan secara optimum teknologi informasi dalam *information sharing*, yang berfokus untuk menghasilkan *value* terbaik bagi *customers*, yang menghasilkan *strategic plan* yang komprehensif dan koheren, dan yang memfasilitasi *improvement* berkelanjutan terhadap sistem yang digunakan untuk menghasilkan *value* bagi *customers*. Proses SPM yang didesain seperti itu akan mampu membawa perusahaan dalam mengarungi lingkungan bisnis yang memiliki karakteristik berikut ini: (1) *information sharing* sangat luas dijalankan di dalam pengelolaan perusahaan dan dalam pelaksanaan bisnis, (2) *customer* memegang kendali bisnis, (3) persaingan menjadi tajam dan kompleks, serta (4) perubahan berubah menjadi konstan, pesat, radikal, serentak, dan pervasif.

Menurut Paul Sharman (Sharman, 1996: 3), di tahun 2000 yang akan datang, akuntan manajemen dituntut untuk berperan serta aktif dalam *strategic planning* dengan *balanced scorecard* sebagai penyelar antara sistem pengukuran kinerja dengan strategi. Paul Sharman juga memperkirakan bahwa *activity-based costing* akan diterima oleh semua organisasi sebagai mekanisme penentuan *object cost*. Di samping itu, *cross-functional*, *process-based*, *activity-based budgeting* akan dengan segera menggantikan *functional based budgeting*.

#### **Evaluasi Terhadap Modernitas Materi yang Dibahas dalam Berbagai Buku Teks SPM**

Berdasarkan kriteria modernitas yang kami uraikan di atas, berikut ini kami uraikan eva-

luasi terhadap modernitas materi yang dibahas oleh para penulis buku SPM. Hasil evaluasi ini akan disajikan dalam suatu peta untuk menggambarkan posisi setiap buku dalam memenuhi kebutuhan untuk membangun kompetensi baru profesi akuntan manajemen.

#### *Anthony dan Govindarajan*

Buku Anthony dan Govindarajan berisi materi yang termasuk dalam kategori tradisional, jika kita menggunakan kriteria modernitas SPM sebagaimana yang diuraikan di atas. Struktur pengendalian manajemen yang diuraikan dalam buku Anthony dan Govindarajan masih berfokus pada pusat-pusat pertanggungjawaban: pusat biaya, pusat laba, pusat investasi, *transfer pricing*. Dalam pengendalian modern, struktur pengendalian manajemen yang pas adalah organisasi lintas fungsional, jaringan *organisasi (organization network)*, dan *boundaryless organization*, untuk memungkinkan perusahaan dengan cepat memberikan respon terhadap kebutuhan *customers*, *fleksibel* dalam menghadapi lingkungan bisnis yang turbulen, terpadu dalam menyediakan produk dan jasa bagi *customers*, dan *inovatif* dalam menghasilkan *value* terbaik bagi *customers*. Pembentukan pusat-pusat pertanggungjawaban dan penilaian kinerja berdasarkan karakteristik pusat pertanggungjawaban yang bersangkutan adalah bertentangan dengan *requirements* lingkungan bisnis yang memiliki karakteristik berikut ini: *information sharing* sangat luas dijalankan di dalam pengelolaan perusahaan dan dalam pelaksanaan bisnis, *customer* memegang kendali bisnis, persaingan menjadi tajam dan kompleks, serta perubahan berubah menjadi konstan, pesat, radikal, serentak, dan pervasif.

*Transfer pricing* juga menjadi tidak relevan dalam jaman persaingan antarjaringan organisasi yang mewarnai lingkungan bisnis masa yang akan datang ini. Dalam lingkungan bisnis yang di dalamnya *customer* memegang kendali, paradigma produsen terhadap produk telah mengalami pergeseran. Produk dipan-

dang sebagai satu bundel jasa yang dihasilkan untuk memuaskan kebutuhan *customer*. Tidak ada produsen yang mampu memenuhi keseluruhan jasa yang membentuk produk. Produsen perlu menggalang kemitraan usaha dengan produsen lain untuk mampu memuaskan kebutuhan tertentu *customer*. Melalui *focused strategy*, produsen memilih bisnis yang menjadi kompetensi intinya, dan melakukan *outsourcing* atas bisnis yang bukan menjadi kompetensi intinya. Jadilah jaringan organisasi yang membentuk kesatuan entitas untuk secara bersama-sama menghasilkan *value* terbaik bagi *customers*. Semangat untuk membangun jaringan organisasi dan semangat untuk menempuh *focused strategy* (dengan konsekuensi *outsourcing* semua bisnis bukan inti) merupakan kekuatan untuk menghadapi persaingan tajam dalam memperebutkan *customers*. *Transfer pricing* bertentangan dengan semangat *outsourcing* karena dalam *transfer pricing*, unit-unit organisasi didorong untuk melakukan *in-house sourcing* (memenuhi kebutuhan produk dan jasa dari sumber di dalam perusahaan itu sendiri).

Dalam buku edisi ke-8, Anthony dan Govindarajan membahas proses SPM terdiri dari *strategic planning*, *budget preparation*, *management control of operation*, dan *analyzing performance report*. Pendekatan *balanced scorecard* untuk menghasilkan *strategic plan* yang komprehensif dan koheren tidak dibahas dalam *strategic planning* yang disajikan dalam buku tersebut. *Budget preparation* yang dibahas dalam buku tersebut berorientasi ke *functional-based budgeting*, suatu sistem penyusunan anggaran yang cocok dengan organisasi fungsional hirarkhis dalam manajemen tradisional. Dalam *analyzing performance report* (Chapter 11), Anthony dan Govindarajan lebih berfokus ke *after-the-fact control*, bukan “*real time*” control.

#### Arief Suadi

Materi yang dibahas dalam buku Arief Suadi mengacu ke buku Anthony dan

Govindarajan. Dengan demikian materi SPM yang dibahas dalam buku Arief Suadi termasuk dalam kategori tradisional. Struktur SPM yang dibahas dalam buku Arief Suadi terdiri dari pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba dan harga transfer, pusat investasi. Struktur ini dibangun dalam organisasi yang tebal batas-batasnya (*boundaryful organization*), yang menjadikan organisasi tidak cepat dalam memberikan respon terhadap kebutuhan *customers*, tidak fleksibel dalam menghadapi perubahan, tidak terpadu dalam menyediakan produk dan jasa bagi *customers*, dan tidak inovatif. Desain proses SPM yang dibahas dalam buku tersebut juga tidak memotivasi personel untuk melakukan *improvement* terhadap sistem yang digunakan untuk menghasilkan *value* bagi *customers*. *Balanced scorecard* yang merupakan pendekatan untuk penyusunan rencana strategik, *activity-based budgeting* untuk penjabaran program ke dalam anggaran, dan *activity-based management* yang merupakan sistem untuk memotivasi personel dalam melakukan *improvement* terhadap sistem yang digunakan untuk menghasilkan *value* bagi *customers* tidak dibahas dalam buku tersebut.

#### Kenneth A. Merchant

Buku *Modern Management Control Systems* karangan Merchant berisi topik-topik campuran antara SPM tradisional dan modern. Topik-topik SPM tradisional yang dibahas dalam buku tersebut di antaranya adalah: *financial responsibility centers*, *transfer pricing problems*, *planning and budgeting systems*. Topik-topik SPM modern yang dibahas dalam buku tersebut di antaranya adalah *performance-dependent rewards (and punishment)*, *personnel and cultural controls*. Dengan demikian, materi SPM yang dibahas oleh Merchant dapat digolongkan dalam kategori transisi.

#### Maciariello dan Kirby

Edisi kedua buku *Management Control Systems: Using Adaptive Systems to Attain*

*Control* karangan Maciariello dan Kirby terbit dalam tahun 1994. Buku ini berisi materi SPM modern. Dalam buku ini telah dibahas berbagai topik SPM seperti: (1) sisi bayangan pengendalian manajemen (*informal control system*), (2) dampak gaya manajemen dan kultur terhadap desain SPM, (3) bagaimana membangun kultur yang berfokus ke *customer* dan *total quality*, (4) bagaimana membangun organisasi yang adaptif terhadap perubahan lingkungan bisnis, (5) sistem penghargaan dengan rerangka *balanced scorecard*, (6) *activity-based cost systems*, dan (7) *continuous improvement*. Beberapa topik SPM tradisional masih dibahas dalam buku ini, seperti (1) *autonomy*, *responsibility centers*, and *performance measurement*, (2) *strategic planning and programming*, (3) *managerial costing: traditional costing*. Dalam *performance measurement* belum dibahas secara spesifik *performance-based reward* sebagai salah satu upaya untuk pemberdayaan karyawan. Dalam membahas *strategic planning*, belum dibahas tentang *strategic planning* dengan rerangka *balanced scorecard*.<sup>2</sup>

Mulyadi dan Johny Setyawan. Dengan *contingency approach* yang kami gunakan untuk menyusun buku *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen: Sistem Pelipatganda Kinerja Perusahaan*, kami membahas bagaimana mendesain SPM yang *fit* dengan lingkungan bisnis yang dimasuki oleh perusahaan. Pendesainan struktur SPM yang kami sajikan dalam buku tersebut kami arahkan untuk menghasilkan organisasi yang *fit* untuk memasuki era teknologi informasi (*cross-functional organization*, *boundaryless organization*, pemberdayaan karyawan)

Dalam buku tersebut, pendesainan proses SPM kami tujukan untuk memotivasi karya-

wan dalam melakukan *improvement* berkelanjutan terhadap sistem yang digunakan untuk menghasilkan *value* bagi *customers*. Perumusan strategi kami tujukan untuk menghasilkan *value-based strategy*, perencanaan strategik menggunakan *balanced scorecard* untuk menghasilkan *strategic plan* yang komprehensif dan koheren, penyusunan anggaran menggunakan *activity-based budgeting*, implementasi anggaran menggunakan *activity-based management*, dan pengendalian menggunakan *activity-based cost system*. Semua sistem yang kami desain untuk melaksanakan proses SPM kami orientasikan untuk memuasi kebutuhan *customers*, kami gunakan untuk memotivasi *improvement* berkelanjutan terhadap sistem, dan kami manfaatkan untuk mengintegrasikan proses layanan kepada *customers*.

Berdasarkan gambaran ringkas isi buku kami tersebut, materi SPM yang kami bahas dalam buku kami dapat digolongkan dalam kategori modern.

#### **Peta Tentang Lingkup dan Modernitas Materi Berbagai Buku SPM**

Berdasarkan hasil pembahasan tentang lingkup konsep SPM yang dicakup oleh para penulis tersebut di atas dan evaluasi modernitas materi yang dibahas dalam masing-masing buku tersebut, dapat digambarkan pada segmen *customer* atau pasar mana masing-masing buku tersebut berada. Lihat Gambar 5 yang melukiskan perbandingan lingkup dan modernitas materi yang dibahas oleh para penulis buku SPM.

Di antara berbagai buku SPM tersebut di atas, lingkup materi buku Maciariello dan Kirby dan buku Mulyadi dan Johny Setyawan mencakup *strategic control* dan *management control* (lihat Gambar 3 dan Gambar 4). Lingkup materi buku Anthony dan Govindarajan, dan buku Arief Suadi, serta buku Kenneth A. Merchant tidak mencakup *strategic control* namun mencakup *management control* saja (lihat Gambar 2).

<sup>2</sup> Pada waktu buku Maciariello dan Kirby tersebut ditulis dalam tahun 1994, *balanced scorecard* sedang diujicobakan di U.S.A. sebagai inti *strategic planning*. Uji coba tersebut mulai dilakukan pada tahun 1993 dan baru menunjukkan keberhasilannya dalam tahun 1995.

Di tinjau dari modernitas materi berbagai buku SPM tersebut di atas, buku yang membahas SPM tradisional adalah buku Anthony dan Govindarajan dan buku Arief Suadi. Buku Merchant membahas SPM masa transisi. Buku Maciariello dan Kirby dan buku Mulyadi dan Johny Setyawan berisi materi SPM modern.

Dengan demikian, buku Maciariello dan Kirby dan buku Mulyadi dan Johny Setyawan dapat dipakai sebagai acuan untuk membangun pengetahuan yang menjadi basis baru kompetensi profesi akuntan manajemen.

**Gambar 5** Perbandingan Lingkup dan Modernitas Materi yang Dibahas dalam Berbagai Buku SPM

#### **PENDEKATAN YANG KAMI GUNAKAN UNTUK MENDESAIN SPM**

Buku *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen: Sistem Pelipatganda Kinerja Perusahaan* kami susun untuk menyongsong pergeseran peran akuntan manajemen di era teknologi informasi. Dalam era ini, akuntan manajemen diharapkan akan berperan sebagai profesional yang memiliki keahlian dalam pendesainan, instalasi, dan pengoperasian SPM

(profesi akuntan manajemen Kanada menyebut *advanced management control process*).

Telah disebutkan di muka bahwa SPM terdiri dari dua komponen: struktur sistem dan proses sistem. Struktur sistem terdiri dari struktur organisasi, jaringan informasi, dan sistem penghargaan. Proses sistem terdiri dari enam tahap: perumusan strategi, perencanaan strategik, penyusunan program, penyusunan anggaran, implementasi, dan pengendalian. Buku *Sistem Perencanaan dan Pengendalian*

*Manajemen: Sistem Pelipatganda Kinerja Perusahaan* kami susun untuk menanamkan keahlian bagi calon akuntan manajemen dan untuk *reskilling* para praktisi akuntan manajemen dalam mendesain, menginstalasi, dan mengoperasikan struktur dan proses SPM.

Dalam rangka menanamkan keahlian pendesainan, instalasi, dan pengoperasian struktur dan proses SPM tersebut, kami menggunakan dua pendekatan: *contingency approach* dan *human resource leverage approach*.

### Contingency Approach dalam Pendesainan SPM

*Contingency approach* mengajarkan kepada kita bahwa kondisi lingkungan bisnis yang akan diterapi suatu sistem merupakan landasan untuk mendesain sistem tersebut, agar sistem tersebut dapat dimanfaatkan secara efektif untuk mewujudkan visi perusahaan dalam lingkungan bisnis yang bersangkutan. Oleh karena itu, dalam Bab 1 buku tersebut, kami sajikan kerangka konseptual yang sebaiknya digunakan oleh akuntan manajemen di dalam mendesain SPM.

Gambar 6 memperlihatkan kerangka konseptual pendesainan SPM berdasarkan *contingency approach*. Pendesainan sistem berangkat dari penentuan karakteristik lingkungan bisnis yang akan dimasuki oleh perusahaan. Lingkungan bisnis ibarat suatu teritorial, yang untuk menjelajahnya diperlukan suatu peta. Peta yang menggambarkan lingkungan bisnis yang dihadapi oleh manajemen disebut paradigma—*the way we see the world*. Dengan paradigma tertentu, kita memandang dunia yang kita hadapi, dan dengan paradigma ini kita bersikap dan bertindak. Berdasarkan paradigma ini, kita mendesain sistem—suatu alat yang kita gunakan untuk mengorganisasi berbagai sumber daya untuk mewujudkan tujuan sistem. Setiap sistem terdiri dari dua bagian: struktur dan proses. Struktur sistem merupakan komponen-komponen yang berkaitan satu dengan lainnya yang secara

bersama-sama membentuk suatu sistem. Proses sistem merupakan tahap-tahap yang harus dilalui untuk mewujudkan tujuan sistem. Proses sistem menjelaskan bekerjanya masing-masing komponen pembentuk sistem (struktur) dalam mewujudkan tujuan sistem. Setiap sistem yang didesain memerlukan kompetensi tertentu untuk menjalankan sistem tersebut. Kompetensi untuk menjalankan SPM disebut *managerial skill*.

*Contingency approach* akan menyadarkan personel tentang pentingnya *trendwatching* terhadap lingkungan bisnis untuk memungkinkan dilakukannya *up dating* terhadap *mindset* personel dan *improvement* berkelanjutan terhadap desain SPM. *Contingency approach* sangat efektif untuk menghadapi lingkungan bisnis yang turbulen.

### Human Resource Leverage Approach dalam Pendesainan SPM

*Human resource leverage approach* mengajarkan kepada kita bahwa dalam lingkungan bisnis yang kompetitif, sumber daya yang menjadikan perusahaan *distinct* dalam persaingan adalah sumber daya manusia, yaitu pada kemampuan sumber daya manusia dalam menerapkan pengetahuan.<sup>3</sup> Oleh karena itu, keahlian yang dituntut dari profesi akuntan manajemen adalah kemampuan dalam mendesain SPM yang dapat menempatkan perusahaan pada posisi kompetitif melalui *human resource leverage*. Dengan demikian, dalam pendesainan SPM, struktur sistem dan proses sistem harus didesain sedemikian rupa agar dapat melepaskan (*unleashing*) dan memusatkan (*focusing*) seluruh potensi sumber daya manusia ke perwujudan visi perusahaan.

<sup>3</sup> Peter F. Drucker menyatakan demikian: "What does make a business distinct and what is its peculiar resource is its ability to use knowledge of all kinds—from scientific and technical knowledge to social, economic, and managerial knowledge." Lihat Peter F. Drucker, *The Executive in Action: Managing for Results, Innovation and Entrepreneurship, the Effective Executive* (New York: HarperBusiness, 1996), p. 17

*Human resource leverage* kami yakini dapat melipatgandakan kinerja organisasi perusahaan untuk menciptakan kekayaan.

*Human resource leverage approach* yang kami gunakan untuk mendesain SPM ini terlihat pada:

1. Pembangunan *mindset* sumber daya manusia berdasarkan lingkungan bisnis yang

akan dimasuki oleh perusahaan dan menggunakan *mindset* tersebut sebagai landasan pendesainan SPM.

2. Perhatian terhadap perlunya ketrampilan manajerial dalam *managing the shadow side of organization* agar personel mampu secara efektif menjalankan SPM.

**Gambar 6** Rerangka Konseptual Pendesainan SPM (Mulyadi dan Johny Setyawan, 1999: 4)

*Human resource leverage melalui penggunaan mindset personel untuk melandasi pendesainan SPM.*

Organisasi pada dasarnya merupakan kumpulan orang yang memiliki kompetensi yang berbeda-beda, yang saling tergantung satu dengan lainnya, yang berusaha untuk mewujudkan kepentingan bersama mereka, dengan memanfaatkan berbagai sumber daya. Organisasi akan efektif dalam mewujudkan visinya jika sumber daya manusianya memiliki *mind-*

*set* yang mencerminkan kondisi lingkungan yang dimasuki oleh organisasi tersebut.

Untuk mewujudkan visi organisasi diperlukan SPM yang dibangun berlandaskan *mindset* personel yang mencerminkan kondisi lingkungan yang dimasuki oleh organisasi tersebut. Keserasian *mindset* yang digunakan untuk mendesain SPM dengan mindset personel yang mengoperasikan sistem tersebut akan membangkitkan motivasi luar biasa dalam diri personel dalam mewujudkan visi organisasi. Oleh karena pada dasarnya organisasi diba-

ngun untuk menciptakan kekayaan, pelipatgandaan kinerja organisasi dapat diwujudkan melalui *human resource leverage* dengan menggunakan *mindset* untuk melandasi pendesainan SPM.

*Human resource leverage melalui pengembangan managerial skill dalam pengelolaan sisi bayangan organisasi.*

SPM merupakan sistem formal untuk merencanakan berbagai kegiatan perwujudan visi organisasi melalui misi yang telah dipilih dan untuk mengimplementasikan dan mengendalikan pelaksanaan rencana kegiatan tersebut. Untuk menjalankan sistem formal tersebut diperlukan tiga macam *managerial skills*: (1) ketrampilan dalam pengelolaan proses bisnis dan organisasi melalui sistem formal, (2) ketrampilan dalam mengelola perubahan melalui sistem formal, dan (3) ketrampilan dalam mengelola sisi bayangan organisasi.

SPM merupakan sistem formal yang didesain dan diimplementasikan untuk mewujudkan visi perusahaan. Efektivitas sistem formal tersebut sangat ditentukan oleh sumber daya manusia yang menjalankan sistem tersebut. Implementasi sistem formal tersebut tidak pernah dapat dilakukan secara sempurna. Ada keterbatasan dalam diri setiap manusia karena adanya faktor *arationality* dalam tindakan setiap orang. *Arationality* adalah penyimpangan dari akal orang pada umumnya. Tidaklah mungkin bagi para manajer merencanakan masa depan perusahaan hanya atas dasar aturan-aturan formal yang telah ditetapkan dalam SPM. Terdapat banyak sekali sisi bayangan organisasi yang ikut serta dalam membentuk keputusan-keputusan yang diambil para manajer. SPM yang didesain dengan fokus ke *human resource leverage* memerlukan ketrampilan manajerial dalam pengelolaan sisi bayangan organisasi, agar sistem tersebut efektif dalam melipatgandakan kinerja organisasi.

## KEUNGGULAN CONTINGENCY APPROACH DALAM PENDESAINAN SPM

*Contingency approach* dalam pendesainan SPM memiliki keunggulan sebagai berikut:

1. Menjamin desain SPM yang dihasilkan *fit* dengan *requirements* lingkungan bisnis yang dimasuki oleh perusahaan, sehingga meningkatkan efektivitas SPM untuk mewujudkan visi organisasi.
2. Menumbuhkan awareness tentang pentingnya kemampuan *trendwatching* terhadap perubahan lingkungan bisnis yang akan dimasuki oleh perusahaan untuk melakukan *improvement* secara berkelanjutan terhadap SPM.
3. Memudahkan pemahaman atas SPM yang didesain dengan adanya hubungan sebab akibat (*rationale*) antara kondisi lingkungan bisnis dengan SPM yang didesain.

## Ketepatan Desain dengan Kondisi Lingkungan Bisnis

*Contingency approach* mendasarkan desain SPM pada kondisi lingkungan yang akan dimasuki oleh perusahaan, agar sistem yang dihasilkan efektif untuk mewujudkan visi perusahaan. Lingkungan bisnis di era teknologi informasi ini sangat turbulen, penuh dengan perubahan-perubahan besar yang semakin meningkat frekuensinya. Dengan demikian SPM yang digunakan oleh perusahaan perlu didesain sedemikian rupa agar adaptif terhadap setiap perubahan yang terjadi dalam lingkungan bisnis yang dimasuki oleh perusahaan. *Contingency approach* dalam pendesainan SPM akan melengkapi fasilitas "*change sensing radar*" dalam SPM untuk memungkinkan adaptasi sistem terhadap perubahan lingkungan bisnis.

## Pentingnya Kemampuan Trendwatching terhadap Lingkungan Bisnis

*Contingency approach* menyadarkan personel tentang pentingnya kemampuan *trend-*

*watching* terhadap perubahan lingkungan bisnis yang akan terjadi di masa depan. Jika kita amati secara seksama, di dunia ini tidak pernah terjadi perubahan yang mendadak. Setiap perubahan selalu memerlukan waktu tertentu. Perubahan mendadak pada dasarnya terjadi karena kita tidak mampu mendeteksi berlangsungnya proses awal perubahan, sehingga perubahan menjadi seolah-olah bersifat mendadak. Oleh karena itu, diperlukan *trendwatching* secara terus menerus terhadap perubahan yang terjadi di lingkungan bisnis, untuk memungkinkan dilakukannya pergeseran *mindset* yang diperlukan dan *improvement* terhadap SPM. *Contingency approach* dalam pendesainan SPM menjanjikan dihasilkannya sistem yang mampu menjadikan organisasi ibarat sebagai makhluk hutan, yang secara terus menerus waspada mengamati perubahan lingkungannya, dan yang secara responsif menanggapi setiap perubahan yang terjadi dalam lingkungan tersebut.

#### Pemahaman atas SPM yang Didesain

*Contingency approach* mampu memberikan penjelasan tentang kondisi lingkungan bisnis dan *mindset* yang dipakai sebagai basis untuk pendesainan SPM. Sebagai contoh, lingkungan bisnis yang di dalamnya *customer* memegang kendali memerlukan *customer value mindset* dalam diri personel perusahaan, agar personel dapat menjalankan bisnis perusahaan secara berhasil dalam lingkungan bisnis tersebut. Atas dasar kondisi lingkungan bisnis dan *customer value mindset* tersebut, kemudian didesain struktur organisasi lintas fungsional yang berfokus ke pemuasan kebutuhan *customers*. Melalui *contingency approach*, alasan (*rationale*) yang dipakai sebagai landasan pendesainan struktur SPM (organisasi lintas fungsional) menjadi jelas, yaitu *customer value mindset* dan kondisi lingkungan bisnis yang di dalamnya *customer* memegang kendali. Dengan kejelasan hubungan antara kondisi lingkungan bisnis, *mindset* personel, dan desain SPM akan memudahkan pemahaman

personel terhadap penggunaan SPM untuk menghadapi lingkungan bisnis. Pemahaman tersebut dapat meningkatkan komitmen personel dalam mengoperasikan SPM.

#### KEUNGGULAN HUMAN RESOURCE LEVERAGE APPROACH DALAM PENDESAINAN SPM

Pendekatan *human resource leverage* dalam pendesainan SPM memiliki keunggulan sebagai berikut:

1. SPM yang didesain menjanjikan peningkatan daya saing perusahaan, karena *leverage* diletakkan pada sumber daya yang mampu menjadikan perusahaan *distinct* dalam persaingan.
2. SPM yang didesain mampu melepaskan (*unleashing*) dan memfokuskan potensi seluruh personel (manajer dan karyawan) perusahaan, sehingga menjanjikan pelipatgandaan kinerja perusahaan.
3. Menempatkan *mindset* personel dan keterampilan manajer dalam pengelolaan sisi bayangan organisasi sebagai faktor penentu keberhasilan SPM untuk memfasilitasi perwujudan visi organisasi.

#### Peningkatan Daya Saing Perusahaan Melalui Keunggulan

Dalam lingkungan bisnis yang kompetitif, daya saing perusahaan dapat dibangun jika perusahaan memiliki keunggulan tertentu dibandingkan dengan pesaing. Hanya dengan membangun kemampuan personel dalam penerapan dan peningkatan kinerja pengetahuan, perusahaan dapat *distinct* dalam persaingan. Rosabeth Moss Kanter menekankan pentingnya sumber daya manusia dalam menempatkan perusahaan pada posisi kompetitif melalui pernyataannya sebagai berikut (Kanter, 1997: 143): “*To compete effectively, business must attract, retain, motivate, and utilize effectively the most talented people they can find.*” SPM perlu didesain sedemikian rupa sehingga mampu menarik, mempertahankan,

memotivasi, dan memanfaatkan secara efektif sumber daya manusia yang paling berbakat yang dapat diperoleh perusahaan.

Peter F. Drucker menyatakan demikian (Drucker, 1994: 49): *The function of organization is to make knowledges productive.*” Dengan demikian, tanggung jawab akuntan manajemen adalah bagaimana mendesain SPM yang memungkinkan organisasi berfungsi untuk menjadikan pengetahuan produktif. Melalui pendekatan *human resource leverage*, SPM didesain untuk memfasilitasi penerapan pengetahuan oleh karyawan dalam menghasilkan produk dan jasa, sehingga pengetahuan yang dimiliki oleh karyawan produktif. Di samping itu, SPM perlu didesain untuk memfasilitasi para manajer dalam menerapkan pengetahuan pada pengelolaan.

#### **Pelipatgandaan Kinerja Perusahaan Melalui Human Resource Leverage**

Dalam manajemen tradisional, tanggung jawab atas jalannya bisnis perusahaan terbatas hanya di tangan manajemen puncak. Karyawan hanya berfungsi sebagai orang bayaran (*hired hands*) yang melaksanakan semua perintah yang dibuat oleh manajemen puncak. Oleh karena itu, SPM dalam manajemen tradisional didesain sedemikian rupa sehingga tanggung jawab atas jalannya bisnis perusahaan hanya terpusat di kalangan terbatas—manajemen puncak.

Untuk menghadapi lingkungan bisnis yang kompetitif, yang di dalamnya *customer* memegang kendali bisnis, tanggung jawab atas jalannya bisnis perusahaan tidak dapat lagi hanya dipikul oleh manajemen puncak. Diperlukan penerahan potensi seluruh personel perusahaan untuk menghadapi lingkungan bisnis yang kompetitif. Oleh karena itu, organisasi perlu diubah dari *responsibility at the top ke responsibility-based organization*—suatu organisasi yang seluruh personelnnya (dari manajemen puncak sampai dengan karyawan) bertanggung jawab atas jalannya bisnis per-

sahaan. Sebagai akibatnya, SPM perlu didesain sedemikian rupa agar mampu melepaskan (*unleashing*) dan memfokuskan potensi seluruh personel (manajer dan karyawan) perusahaan, sehingga menjanjikan pelipatgandaan kinerja perusahaan.

#### **Pentingnya Mindset dan Ketrampilan Pengelolaan Sisi Bayangan Organisasi**

Pendekatan *human resource leverage* dalam pendesainan SPM mencari benang merah yang menghubungkan antara kondisi lingkungan yang dimasuki oleh perusahaan, *mindset* personel yang mencerminkan kondisi lingkungan tersebut, dan penggunaan mindset personel sebagai landasan pendesainan SPM. Di samping itu, pendekatan *human resource leverage* juga memandang pentingnya ketrampilan manajer dalam mengelola sisi bayangan organisasi, mengingat sebagai sistem formal, SPM akhirnya harus dijalankan oleh sumber daya manusia yang memiliki sifat *arationality*. Keserasian antara *mindset* personel dengan kondisi lingkungan yang dimasuki oleh perusahaan dan keserasian antara *mindset* personel dengan *mindset* yang digunakan untuk mendesain SPM akan menumbuhkan komitmen personel dalam memanfaatkan SPM untuk mewujudkan visi organisasi. Ketrampilan manajer dalam mengelola sisi bayangan organisasi menjadikan manajer bijaksana (*wise*) dalam menggunakan SPM sebagai sistem formal untuk mewujudkan visi organisasi. Kebijaksanaan (*wisdom*) ini diperlukan karena sebagai sistem formal, SPM dijalankan oleh sumber daya manusia yang kompleks, bukan oleh mesin yang tidak berjiwa.

#### **PENUTUP**

Dalam era teknologi informasi, perusahaan membutuhkan profesional yang memiliki keahlian untuk mendesain, menginstalasi, dan mengoperasikan SPM yang mampu melipatgandakan kinerja perusahaan. Profesi akuntan manajemen perlu menggeser perannya, dari

staf akuntansi yang berfungsi sebagai penyedia informasi akuntansi yang bersifat rutin, ke anggota senior tim manajemen yang berpartisipasi dalam pengambilan keputusan strategis. Pergeseran peran ini terjadi sebagai respon terhadap semakin intensif dan ekstensifnya pemanfaatan teknologi informasi dalam proses untuk menghasilkan produk dan jasa bagi *customers*. Pergeseran peran ini berdampak besar terhadap pendidikan calon akuntan manajemen dan *reskilling* praktisi akuntan manajemen. Pendidikan profesi perlu diarahkan untuk membangun kompetensi akuntan manajemen dalam mendesain, menginstalasi dan mengoperasikan SPM modern. Diperlukan buku SPM sebagai acuan untuk membangun pengetahuan yang dipakai sebagai basis baru keahlian profesi akuntan manajemen. Buku tersebut harus mencakup SPM yang berlingkup strategik dan berisi materi yang modern, mengingat segmen pasar yang potensial menjanjikan masa depan profesi akuntan manajemen adalah pasar jasa yang bersifat strategik dan modern (lihat kembali Gambar 1).

Pelipatgandaan kinerja perusahaan dalam lingkungan bisnis yang kompetitif hanya dapat diwujudkan melalui peletakan *leverage* pada sumber daya yang menjadikan perusahaan *distinct* dalam persaingan. Hanya sumber daya manusia yang mampu menjadikan perusahaan *distinct* dalam persaingan. Oleh karena itu, pendekatan *human resource leverage* dalam pendesainan SPM menjanjikan dihasilkannya sistem yang memfasilitasi pelepasan (*unleashing*) dan pemfokusan potensi seluruh sumber daya manusia dalam mewujudkan visi perusahaan. SPM yang seperti itu menjanjikan pelipatgandaan kinerja perusahaan.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, Robert N. dan John Dearden, 1980. *Management Control Systems*. Fourth Edition. Homewood, Ill.: Richard D. Irwin.
- Anthony, Robert N. dan Vijay Govindarajan, 1992. *Management Control Systems*. Seventh Edition. Homewood. Ill.: Richard D. Irwin.
- Drucker, Peter F., 1996. *The Executive in Action: Managing for Results, Innovation and Entrepreneurship, the Effective Executive*. New York: HarperBusiness.
- Drucker, Peter F., 1994. *Post-Capitalist Society*. New York: HarperBusiness.
- Kanter, Rosabeth Moss, 1997. *Restoring People to the Hearth of the Organization of the Future* dalam *The Organization of the Future*. San Francisco: Jossey-Bass Publishers.
- Maciariello, Joseph A. dan Calvin J. Kirby, 1994. *Management Control Systems: Using Adaptive Systems to Attain Control*. Second Edition. Englewood Cliffs: Prentice-Hall International, Inc.
- Maciariello, Joseph A., 1984. *Management Control Systems*. First Edition. Englewood Cliffs: Prentice-Hall International, Inc.
- Merchant, Kenneth A., 1998. *Modern Management Control Systems*. Upper Sadle River, N.J.: Prentice Hall Inc.
- Management Accounting: *Magazine for Chartered Management Accountants*, September 1998. Vol. 76 Issue 8.
- Mulyadi dan Johny Setyawan, 1999. *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen: Sistem Pelipatganda Kinerja Perusahaan*. Yogyakarta: Aditya Media.
- Ross, Gerald H.B, 1995. *Revolution in Management Control: The JIT World Can't Be Run By Layers of Supervision and Control* dalam S Mark Young. *Readings in Management Accounting*. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall Inc.
- Sharman, Paul. *Journal of Cost Management*, Summer 1996, Vol. 10 Issue 2.
- Suadi, Arief, 1995. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Yogyakarta: BPFE Yogyakarta.

