

## **PENGUKURAN KINERJA NON FINANSIAL Suatu Cara meningkatkan 'Value' Perusahaan**

Oleh :  
Ietje Nazaruddin

### ***Abstract***

*The primary purpose performance evaluation is to motivate employees to attain organizational goals and to comply with predetermined behavior standards to produce desired actions and outcomes. The behavior standards could be prescribed managerial policies or formal plans for desired integrated actions (Siegel, 1989). Innovation in measuring the financial performance of these organizations played a vital role in their successful growth at the industrial age. Unfortunately, financial measures used for monitoring purposes are not under the complete control of the people being monitored (Zimmerman, 1995). At its heart, an overemphasis on achieving and maintaining short-term financial results can cause companies to overinvest in short-term fixes and to underinvest in long-term value creation, particularly in the intangible and intellectual assets that generate (Kaplan, 1999) The emergence of the information era requires the new measurement systems, that complete financial measurement to improve competitive organizations. The non-financial measurement complements financial measures of the drivers of future performance to superior performance. Non-financial measures can solve the overemphasis on maximizing short-term financial results if only financial measures are used. Kaplan introduces the way to solve the irresistible force to build long-range competitive capabilities and the immovable object of the historical-cost financial accounting model has created a new synthesis: the Balanced Scorecard*

*Key words: performance evaluation, Financial performance, non-financial performance, balanced scorecard*

### **Pendahuluan**

Sejalan dengan perkembangan dunia bisnis saat ini, manajemen perlu ber-upaya mengeksplorasi semua kemungkinan yang ada dan dimiliki perusahaan untuk meningkatkan *competitive advantage*. Peningkatan keunggulan kompetitif menuntut manajemen selalu akurat dalam perencanaan, di samping itu manajemen harus mengetahui apa yang diinginkan, kebutuhan apa yang diperlukan dan bagaimana cara meraihnya serta mempertahankan dalam kondisi lingkungan yang selalu berubah.

Kematangan dalam perencanaan sebagai salah satu faktor yang penting dan akan terkait dengan tingkat kinerja (*performance*) perusahaan pada masa yang akan datang. Hal ini sesuai pernyataan 'akhir (kinerja) itu merupakan awal (perencanaan) yang berproses'. Kondisi seperti ini menarik untuk dikaji. Dalam tulisan akan dibahas salah satu aspek

penting yang biasanya ada pada proses *manage* yaitu perencanaan alat ukur kinerja terutama sekali kinerja non finansial dan peranannya didalam meningkatkan 'Value' suatu perusahaan.

### Arti Penting Pengukuran Kinerja

Sistem informasi akuntansi manajemen merupakan suatu sistem informasi yang menghasilkan *output* dengan menggunakan *input* dan proses, yang diguna-kan untuk memuaskan manajemen didalam memecahkan permasalahan yang ada serta didalam menjalankan roda kehidupan perusahaan. Peran sistem informasi akuntansi manajemen semakin besar lagi karena perkembangan perusahaan saat ini yang mengarah pada desentralisasi atau pendelegasian wewenang didalam meningkatkan kinerja manajerial karena dengan desentralisasi ternyata semakin membutuhkan sistem informasi akuntansi manajemen yang andal dalam rangka untuk meningkatkan kinerja para manajer tersebut (Ietje, 1998).

Salah satu *output* sistem informasi akuntansi manajemen adalah ukuran kinerja. Mengapa pengukuran itu penting?. Pengukuran itu penting, hal ini diungkapkan oleh Kaplan dan Northon dengan kalimat '***If you can't measure it, you can't manage it***' Sistem pengukuran akan berpengaruh terhadap perilaku manusia yang ada di dalam perusahaan maupun di luar organisasi. Begitu pula dengan pengukuran terhadap kinerja perusahaan karena pada hakekatnya peng-ukuran kinerja merupakan salah satu alat *control* perusahaan yang bertujuan untuk memotivasi karyawan di dalam mencapai apa yang dikehendaki (kinerja yang dikehendaki) perusahaan. Penggunaan alat ukur kinerja yang tepat juga menyebabkan kemampuan perusahaan untuk mencapai superioritas *performance* semakin terbuka. Superioritas kinerja ini merupakan salah satu indikasi perusahaan memiliki tingkat kompetitif yang tinggi adalah adanya superioritas dalam *performance* (Slater, 1996).

Sejalan dengan hal di atas Siegel (1989) juga mengatakan bahwa tujuan utama evaluasi terhadap kinerja atau perlunya pengukuran kinerja adalah untuk memotivasi karyawan dalam mencapai *goals* dan bertujuan agar karyawan me-matuhi standar perilaku yang telah ditetapkan sebelumnya, sehingga segala aktivitas tetap berada pada jalur kehendak perusahaan. Siegel juga kemudian mengidentifi-kasi pengukuran kinerja bisa dimanfaatkan untuk:

1. Mengelola operasi perusahaan secara efektif dan efisien melalui pemberian motivasi secara maksimal kepada para karyawan.
2. Membantu di dalam pengambilan kebijakan yang bersifat personal seperti kebijakan promosi, transfer maupun pemberhentian karyawan yang ber-sangkutan
3. Mengidentifikasi kebutuhan untuk pelatihan dan pengembangan karyawan, serta memberikan kriteria penyeleksian dan evaluasi program pelatihan tersebut.
4. Menyediakan umpan balik bagi karyawan mengenai bagaimana persepsi atasan mereka tentang kinerja.
5. Memberikan dasar untuk pemberian penghargaan.

Pengukuran kinerja akan berpengaruh pada setiap komponen dari manajemen pertanggung jawaban.

## Perkembangan Pengukuran Kinerja

Di era industrialisasi antara tahun 1850-1975, perusahaan akan mengalami kesuksesan dengan cara seberapa baik mereka dapat merebut manfaat dari *economies of scale*. Pada era ini perusahaan banyak mengembangkan sistem pengendalian keuangan (*financial control system*) untuk membantu dan memonitor efisiensi alokasi finansial dan *physical capital*. Pengukuran finansial seperti *return on capital employed* (ROCE) juga secara langsung menekankan pada penggunaan finansial dan modal secara physical untuk mengukur produktivitas serta memonitor efisiensinya dalam upaya menciptakan *value* bagi pihak-pihak yang berkepentingan.

Perkembangan teknologi informasi menyebabkan era saat ini sering disebut dengan era informasi. Pada zaman ini pengukuran finansial ternyata kurang memuaskan perusahaan, karena ukuran finansial lebih menitikberatkan pada pengendalian atau lebih menekankan pada objektivitas tetapi kurang memperhatikan terhadap pengendalian yang berhubungan dengan perilaku individu. Kekurangan pengukuran finansial ini menyebabkan perlunya alat ukur lainnya.

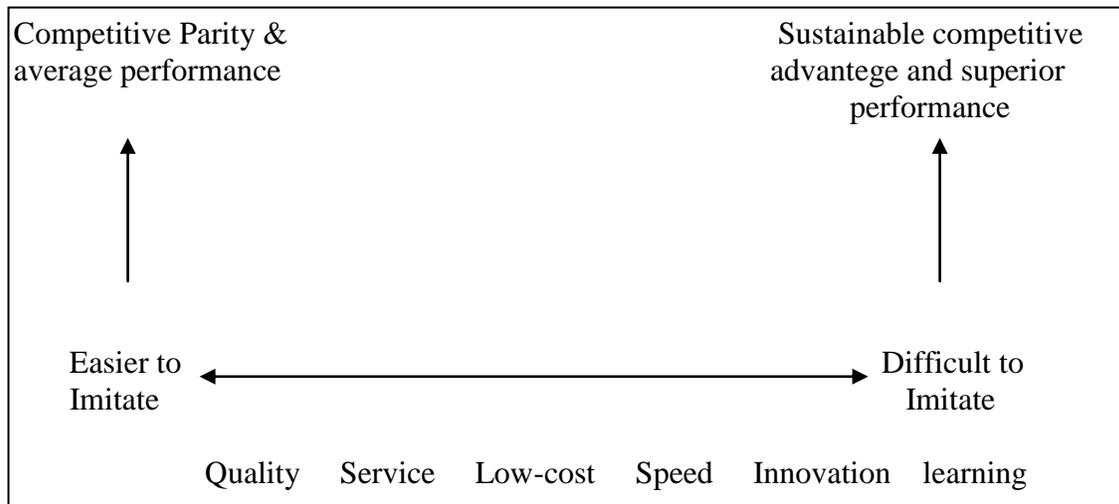
Era informasi ini menyebabkan pula terjadi pergeseran secara fundamental asumsi-asumsi yang digunakan di era industrialisasi yang sangat memfokuskan pada segi finansial. Pada saat ini perusahaan manufaktur dan jasa membutuhkan kemampuan yang baru agar unggul dalam persaingan. Kemampuan perusahaan untuk mengerahkan dan mengeksploitasi *intangible assets* atau *invisible assets* menjadi berperan penting daripada sekadar investasi dan manajemen *tangible assets*. Hal ini juga dapat dilihat dari hasil penelitian Lusch (1994) yang menyatakan bahwa pada kenyataannya daya saing perusahaan saat ini tidak hanya terletak pada kemampuannya memanfaatkan *assets* yang ada di dalam *balance sheet* saja, tetapi kemampuan memanfaatkan semaksimal mungkin *intangible assets* (*off-balance-sheet*) akan membawa pengaruh yang luar biasa dalam meningkatkan daya saing perusahaan.

Era informasi menggeser cara pandang perusahaan ke arah konsumen atau sering juga dikatakan berorientasi pada *customer value*. *Value* disini maksudnya adalah perbedaan antara manfaat yang dirasakan pelanggan dari produk atau jasa dengan biaya yang mereka keluarkan untuk menemukan, mendapatkan dan memanfaatkan produk atau tersebut. Jika manfaat melebihi *cost* maka para pelanggan setidaknya akan mempertimbangkan untuk membeli produk atau jasa yang ditawarkan. Suatu produk atau jasa dikatakan semakin tinggi '*value*' nya apabila produk tersebut kinerjanya semakin mendekati atau melebihi dari apa yang diharapkan atau dipersepsikan oleh konsumen. Memahami *value* dari persepsi konsumen merupakan kunci dalam meraih keunggulan dan sering pula perusahaan jatuh bila tidak memperhitungkannya.

Melihat perubahan paradigma ke arah *customer value* maka perusahaan mulai berusaha mencari bagaimana 'mempertahankan dan meningkatkan *value*' dimata pelanggan. Perusahaan kemudian mencoba melihat pihak-pihak yang terlibat di dalam penciptaan *value* tersebut yaitu karyawan, pemilik perusahaan (pemegang saham), dan pelanggan. Mengingat banyaknya pihak yang terkait maka sudah selayaknya perusahaan meningkatkan hubungan pada pihak-pihak yang terkait. Pemuasan pihak-pihak yang terkait ini secara tidak langsung akan meningkatkan *value* perusahaan, karena komitmen pihak-pihak tersebut terhadap perusahaan akan meningkat. Selain itu perusahaan sudah selayaknya memahami bahwa pada era saat ini ada berbagai tahapan yang perlu

diperhatikan agar perusahaan dapat mencapai dan dapat mempertahankan *competitive advantage* dan *superior performance*. Slater (1996) mengklasifikasikan tahapan superioritas kinerja dari yang paling mudah ditiru sampai yang sukar untuk ditiru oleh perusahaan lainnya (Gambar 1.) dalam rangka mempertahankan *competitive advantage* dan *superior performance*.

**GAMBAR 1**  
**Capabilities & Competitive Advantage**



Sumber: Stanley F. Slater, *The Challenge of Sustaining Competitive Advantage*, Industrial Marketing Management, 1996.

Untuk meningkatkan kepuasan berbagai pihak maka perusahaan perlu melakukan perencanaan yang terintegrasi dan terkoordinasi dalam upaya memuaskan berbagai pihak dan tetap selaras dengan strategi perusahaan untuk mencapai visi dan misi yang telah ditetapkan perusahaan sebelumnya. Salah satu cara yang dapat dilakukan adalah dengan melakukan perencanaan pengukuran kinerja finansial dan kinerja non finansial yang bisa mengetahui sampai sejauh mana tingkat kepuasan berbagai pihak telah terpenuhi.

### Ukuran Kinerja Finansial

Penelitian yang dilakukan Maisel (1996) menunjukkan bahwa perusahaan lebih menitikberatkan pada penekanan pengukuran finansial dibanding dengan *business performance* dan *organizational Effectiveness*. Ukuran finansial yang diteliti dalam penelitian tersebut adalah *sales growth and profitability, product cost and margin, EPS, ROA, dan ROI*. Hal ini menunjukkan sebagian besar perusahaan ternyata menganggap ukuran finansial lebih penting atau lebih ditekankan. Pengukuran finansial pada dasarnya lebih objektif walaupun kurang diperhitungkan didalan pengambilan keputusan.

Ukuran kinerja finansial mempunyai kendala di dalam pencapaian misi/visi perusahaan. Contohnya: suatu bagian dalam mencapai efisiensi akan berusaha menyimpan persediaan yang berlebihan untuk menghindari laporan varian volume pada sistem akuntansi biaya tradisional. Sejenis dengan masalah tersebut, dalam mengurangi biaya

tenaga kerja mungkin suatu perusahaan lebih menyukai menggunakan tenaga kerja kontrak atau tenaga kerja dari luar untuk dapat mengurangi biaya pada departemen gaji, untuk menghasilkan biaya material yang rendah dan mengeliminasi varian harga beli maka perusahaan akan memilih *supplier* yang menawarkan harga terendah. Kejadian tersebut sering dijumpai pada perusahaan yang hanya menggunakan ukuran-ukuran kinerja finansial karena kondisi tersebut akan memberi tanda positif yang salah. Tanda positif yang salah itu timbul sebab dilihat dari segi departemen tertentu terlihat efektif dan efisien tetapi dilihat dari perusahaan secara keseluruhan sebetulnya tidak efektif. Ukuran-ukuran finansial itu juga akan mengakibatkan pembuatan strategi agar karyawan dan manajer cenderung mengambil tindakan untuk menguntungkan evaluasi kinerja pekerja tetapi mengganggu kegiatan bisnis secara keseluruhan

Bagaimanapun ukuran finansial merupakan hasil keputusan masa lalu bukan merupakan langkah aktivitas untuk mencapai keberlangsungan hidup yang lebih kompetitif pada masa yang akan datang. Keterbatasan ukuran finansial juga dikuatkan oleh *The AICPA Special Committee on Financial Reporting* (1994) yang menyatakan para pengguna berorientasi pada masa yang akan datang ketika laporan finansial bisnis berorientasi ke masa lalu. Walaupun dikatakan tetap disetujui informasi tentang masa lalu merupakan indikator yang berguna untuk kinerja masa yang akan datang, namun para pengguna juga sangat perlu untuk mengetahui informasi ke depan. Komite ini juga mengakui perlunya pelaporan sampai seberapa baik proses yang telah dilakukan perusahaan di dalam menciptakan '*value*' pada masa yang akan datang.

### **Ukuran Kinerja Non Finansial**

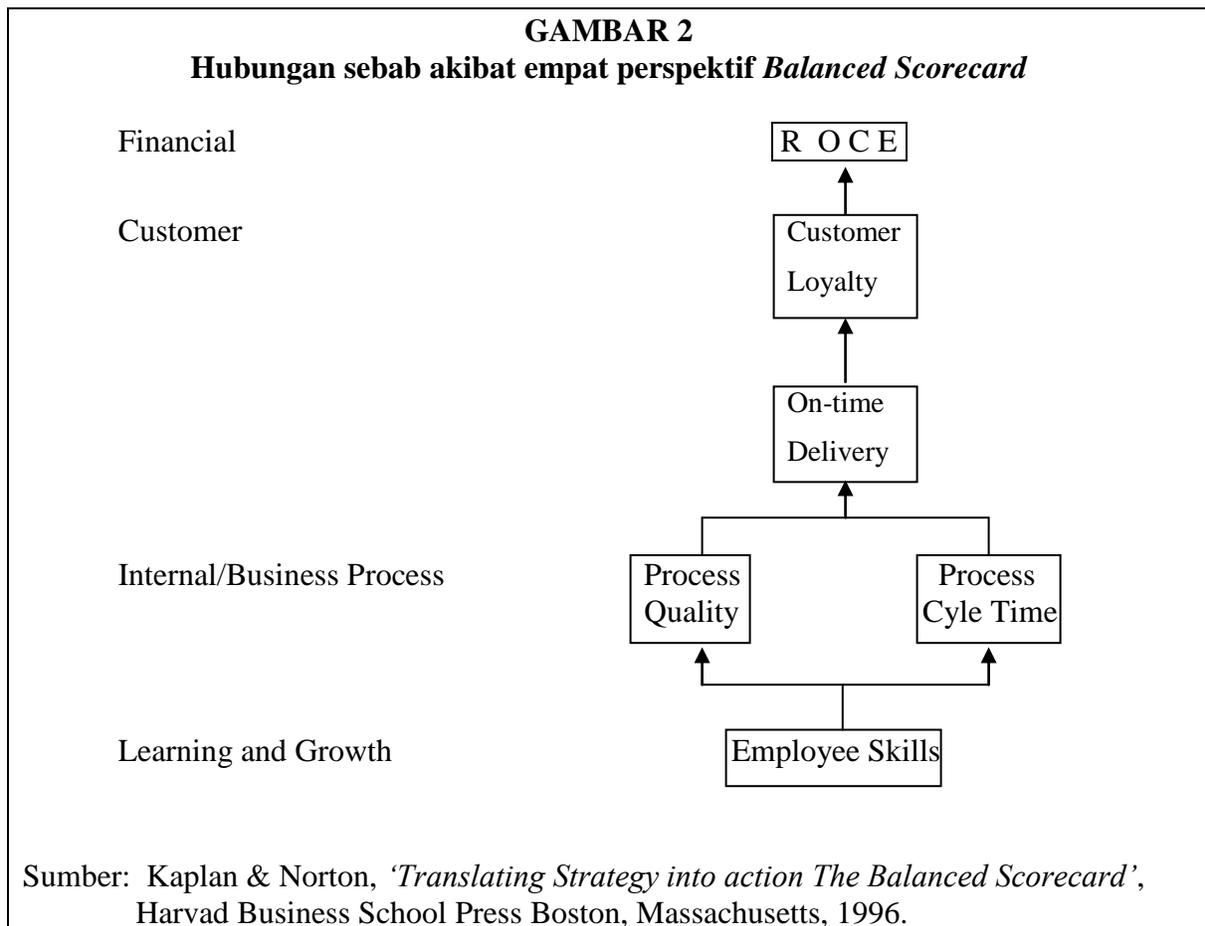
Kaplan (1996) mengatakan bahwa pengukuran kinerja finansial di dalam perusahaan akan mendorong perusahaan terlalu berpegang pada pencapaian dan pertahanan keuntungan finansial jangka pendek, hal ini menyebabkan perusahaan lebih banyak menanamkan investasi jangka pendek dan kurang memperhatikan investasi yang bisa menciptakan *value* jangka panjang, seperti *intangibile* dan *intellectual assets* yang bisa menghasilkan pertumbuhan pada masa yang akan datang. Penekanan pada pengukuran kinerja finansial menyebabkan perusahaan mengurangi pengeluaran untuk pengembangan produk, peningkatan proses produksi, pengembangan sumber daya manusia, teknologi informasi, *data bases* dan sistem, serta pengembangan pasar dan konsumen. Dalam jangka pendek keputusan yang berorientasi pada kinerja finansial terlihat mengurangi pengeluaran dan meningkatkan *income* yang tercantum pada laporan laba-rugi, tetapi kondisi tersebut memberikan efek kanibalisme bagi *assets* perusahaan serta penciptaan *economic value* pada masa yang akan datang.

Keterbatasan pengukuran kinerja finansial menyebabkan kebutuhan pelengkap yang dapat mengantisipasi keterbatasan tersebut. Melihat kendala yang dialami bila perusahaan hanya berpegang pada pengukuran kinerja finansial maka Kaplan (1996) mengenalkan suatu konsep yang dinamakan dengan *Balanced Scorecard* yaitu suatu instrumen yang akan menjadi navigasi manajer untuk sukses dalam bersaing pada masa yang akan datang. *Balanced Scorecard* (BSC) mentranslasikan misi dan strategi perusahaan ke dalam suatu ukuran kinerja yang komprehensif yang akan menjadi *framework* untuk *strategic measurement* dan *management system*. BSC mengukur kinerja perusahaan melalui empat perspektif yaitu *financial*, *customers*, *internal business processes* dan *learning and growth*. BSC memungkinkan perusahaan untuk tetap menekankan pada hasil finansial dan secara

bersama-sama memonitoring proses dalam membangun *capabilities* dan memperoleh *intangible assets* yang dibutuhkan untuk pertumbuhan pada masa yang akan datang.

Perspektif finansial melihat kinerja dari kemampuan untuk memberikan kontribusi finansial yang dapat meningkatkan *bottom-line* dalam laporan keuangan. Tipe dari tujuan berdasarkan perspektif finansial berhubungan dengan *profitability-measured*, seperti *operating income*, *return-on-capital-employed*, *economic value-added*. Tujuan lainnya adalah mempercepat *sales growth* atau *cash flows*.

Dalam perspektif konsumen, BSC melihat konsumen dan pangsa pasar. Ukuran kinerja yang digunakan adalah target segmen yang dijadikan ajang berkompetisi dengan produk/jasa perusahaan lainnya. Ukuran kinerja yang bisa digunakan pada perspektif ini adalah *customer satisfaction*, *customer retention*, *new customer acquisition*, *customer profitability* dan *market and account share* dari segmen yang ditargetkan. Ukuran ini digunakan untuk mendorong loyalitas konsumen karena loyalitas konsumen merupakan iklan yang sangat berharga bagi perusahaan sebagai alat yang efektif untuk membawa konsumen baru pada perusahaan (Reichheld, 1996). Ukuran lainnya juga termasuk *deliver to customers* seperti *on-time delivery*, *value short lead times*.



Perspektif proses bisnis internal memerlukan tindakan pengidentifikasian proses internal terpenting yang harus tercapai oleh perusahaan dan merupakan program unggulan perusahaan. Menurut perspektif proses bisnis internal manajer perlu mendefinisikan secara

lengkap *internal-process value chain* yang dimulai dengan proses indentifikasi kebutuhan konsumen saat ini dan masa yang akan datang, solusi pengembangan produk baru untuk memenuhi kebutuhan tersebut hingga jasa yang perlu ditawarkan setelah produk tersebut terjual sehingga tindakan-tindakan yang dilakukan tersebut dapat menambah 'value' perusahaan dimata konsumen.

Menurut Perspektif pembelajaran dan pertumbuhan, BSC melakukan indentifikasi terhadap tiga sumber daya organisasi lainnya yaitu : *people, system and organizational procedure*. Pengukuran kinerja pada perspektif ini adalah kinerja yang didasarkan pada karyawan atau *employee-based measures*, seperti *employee satisfaction, employee retention*, dan *employee productivity*. Jika dilihat hubungan keempat perspektif tersebut bisa digambarkan seperti gambar 2 di atas.

### **Kekuatan dan Kelemahan Ukuran Kinerja Non Finansial**

Banyak kelebihan yang ditawarkan oleh ukuran non finansial dibandingkan dengan sistem biaya standar untuk tujuan pengendalian. Pertama, ukuran *performance* non finansial lebih dapat diselaraskan dengan strategi perusahaan. Manajemen dapat merasakan kemajuan atau peningkatan dengan menggunakan pengukuran non finansial terhadap kesuksesan strategi perusahaan. Manfaat lain ukuran non finansial adalah *actionable*. Contohnya: jatuhnya kualitas secara cepat dapat direspon, sehingga langkah perbaikan akan lebih cepat diambil untuk memecahkan masalah. Contoh lainnya adalah ketika terjadi rendahnya respon perusahaan kepada konsumen yang biasanya sulit ditangkap pada pengukuran finansial menjadi hal yang mudah bila perusahaan menggunakan pengukuran non finansial.

Banyaknya manfaat dari ukuran kinerja non finansial tidak berarti sistem ini bisa luput dari kekurangan. Salah satu kesulitan utama sistem non finansial adalah ketidakmampuan merupiahkan peningkatan yang terjadi apabila pengukuran nonfinansial ini diadopsi. Hubungan peningkatan pada nonfinansial tidak secara jelas terlihat pada profit perusahaan atau tidak dapat diukur secara jelas. Para manager tidak terlalu yakin bahwa usaha-usaha mereka akan dihargai. Contohnya: apabila manager sanggup melakukan penurunan siklus waktu pada proses produksi, maka akan sulit mengkuantitatifkan kemampuan ini ke dalam rupiah.

### **Kemampuan Pengukuran Kinerja Non Finansial dalam Meningkatkan Value Perusahaan**

Ukuran kinerja nonfinansial mulai diperhitungkan ketika terjadi pergeseran paradigma seperti yang telah diterangkan sebelumnya, yaitu paradigma '*customer value*'. Demikian juga perkembangan teknologi yang cepat juga merupakan salah satu faktor yang perlu mendapatkan perhatian perusahaan agar dapat melakukan respon dengan cepat terhadap segala perubahan. Pergeseran paradigma ini memacu cara pandang perusahaan untuk selalu terjadi peningkatan yang berkelanjutan (*continuous improvement*) dan *actionable* terhadap segala perubahan.

Ukuran kinerja non finansial memungkinkan perusahaan melakukan *continues improvement* dan *actionable* dengan demikian perusahaan dapat menciptakan 'Value' di prespektif konsumen serta dapat meningkatkan daya saing perusahaan. Namun demikian perusahaan tetap membutuhkan pengukuran kinerja finansial. Pengukuran finansial dan non

finansial dapat dengan menggunakan *balanced scorecard* yang menawarkan cara bagaimana mengukur kinerja secara terintegrasi dan terkoordinasi selain itu juga merupakan suatu sistem manajemen yang menawarkan bagaimana caranya mencapai misi/visi perusahaan. Hal ini juga sejalan dengan pendapat AICPA *Special Committee on Financial Reporting* yang menyatakan bahwa untuk pengukuran kinerja yang bisa menciptakan 'value' perlu pengukuran kinerja yang :

1. Menyediakan informasi yang bisa digunakan untuk perencanaan, *oportunities*, resiko dan ketidakpastian.
2. Lebih berfokus pada faktor-faktor yang dapat menciptakan *longer-term value*
3. Menyediakan informasi yang selaras dengan kebutuhan eksternal sehingga manajemen dapat melakukan *manage* yang lebih baik terhadap perusahaannya.

### **Kesimpulan**

Keterbatasan pengukuran kinerja finansial, terutama sekali karena perkembangan teknologi informasi menyebabkan munculnya ukuran kinerja nonfinansial yang dianggap akan mampu menjadi suplemen alat ukur kinerja dalam suatu organisasi ataupun perusahaan. Lebih jauh lagi ternyata kebutuhan pengukuran kinerja non finansial itu ternyata dapat memacu perusahaan untuk melakukan perbaikan dengan lebih cepat dan dapat mendorong 'value' ke arah *superior long-term financial and competitive performance*. Pengukuran kinerja finansial dan non finansial ini ditawarkan di dalam *balanced scorecard* yang tidak hanya berperan sebagai alat pengukuran kinerja tetapi juga sebagai salah satu sistem manajemen. Dengan menggunakan konsep *balanced scorecard* maka perbaikan berkesinambungan akan bisa terjadi sehingga hasil yang akan dicapai memungkinkan menciptakan 'value' lebih bagi konsumen.

### **Referensi**

- Frederick F Reichheld. 1996. Learning from Customer Defection, Harvard Business Review, hal. 56-69.
- Jerold L. Zimmerman. 1995. Accounting for Decision Making and Control, Richard D Irwin, Inc.
- Ietje. 1998. Pengaruh Desentralisasi dan Karakteristik Informasi Sistem Akuntansi Manajemen terhadap Kinerja Manajerial, Jurnal Riset Akuntansi Indonesia, hal 141-162.
- Lawrence S Maisel. 1996. Performance Measurement: The Balanced Scorecard Approach, hal. 1-6.
- Robert E Lusch, Michael. 1994. The Case for an off-Balanced-Sheet Controller, Sloan Management Review, Hal 101-104.
- Robert S Kaplan, David P Norton .1996. Using the Balanced Scorecard as Strategic Management System, Harvard Business Review, Hal. 75-85.
- . 1992. The Balanced Scorecard measure that Drive Performance, Harvard Business Review , hal 71-79.
- . 1996. Translating Strategy into Action 'The Balanced Scorecard', Harvard Business Scholl Press Boston
- Siegel. 1989. Behavioral Accounting, South-western Publishing Co.

Stanley F Slater. 1996. The Challenge of Sustaining Competitive Advantage, *Industrial Marketing Management*, Hal. 79-86.