

# Relevansi Akuntansi Manajemen

Oleh :  
Dikdik Saleh Sadikin

## **Pendahuluan**

Menjelang tahun 1992, semua praktik Sistem Akuntansi Manajemen (SAM) yang kita pakai sampai sekarang telah dikembangkan dengan pesat, seperti : penentuan biaya bahan baku, tenaga kerja dan overhead pabrik ; anggaran kas, pendapatan, dan modal ; anggaran fleksibel, ramalan penjualan, biaya standar, analisis selisih, harga transfer dan ukuran kinerja divisi. Setelah tahun tersebut perkembangan SAM menjadi lamban. Sementara itu, terjadi peningkatan yang berkelanjutan dalam diversifikasi produk dan kompleksitas proses produksi. Dengan demikian, SAM tidak mampu lagi memenuhi kebutuhan untuk penentuan harga pokok produk secara akurat dan pengendalian proses produksi secara efektif. Kegagalan SAM mengikuti evolusi teknologi produk dan proses menimbulkan permasalahan : informasi pengendalian proses produksi yang tidak tepat waktu dan rinci, ukuran kinerja jangka pendek yang tidak mencerminkan kenaikan atau penurunan posisi ekonomi organisasi. SAM menjadi tidak mencukupi lagi bagi lingkungan yang terus menerus mengalami perubahan ditandai dengan perubahan teknologi yang cepat, persaingan global dan regional yang ketat, dan peningkatan kemampuan pemrosesan informasi yang luar biasa. SAM mengalami penurunan relevansinya bagi kebutuhan manajemen untuk penentuan harga pokok produk, pengendalian proses produksi, dan evaluasi kinerja aktivitas para manajer.

Artikel ini akan menelusuri sejarah dan perkembangan, stagnasi SAM, dan tantangan-tantangan yang dihadapi untuk merancang kembali SAM di masa yang akan datang yang seluruhnya disarikan dari Johnson dan Kaplan dalam bukunya *Relevance Lost* dan Johnson dalam bukunya *Relevance Regained*.

## **Sejarah dan Perkembangan Sistem Akuntansi Manajemen**

Sistem akuntansi manajemen (SAM) muncul pertama kali di Amerika Serikat ketika organisasi bisnis mulai menjalankan transaksi-transaksi intern di samping transaksi pertukaran dengan pihak luar. Hal ini terjadi pada abad ke-19 dalam industri tekstil, angkutan kereta api, besi dan baja, dan perusahaan dagang (retailer). Perusahaan-perusahaan dalam industri tersebut hanya memiliki aktivitas tunggal-manufaktur, transportasi, atau distribusi yang mengkonversi sumber-sumber daya menjadi produk atau jasa pada masa itu praktik-praktik akuntansi manajemen mempunyai tujuan untuk mengevaluasi proses internal perusahaan, dalam banyak kasus informasi akuntansi baru memusatkan pada efisiensi penggunaan sumber-sumber pada perusahaan yang beraktivitas tunggal untuk proses pengelolaan secara internal.<sup>1</sup>

Organisasi yang pertama mengembangkan SAM adalah pabrik tekstil yang terintegrasi dan menerapkan mekanisasi produksi setelah tahun 1921. Mereka menggunakan biaya per satuan untuk mengetahui biaya tenaga kerja dan overhead pabrik untuk mengkonversi bahan baku menjadi hasil pinal dan tenun.

---

<sup>1</sup> Robert S Kaplan, Thomas Johnson ; *Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting*, HBS Press, 1987, p.87

Informasi ini diperlukan manajemen untuk pengendalian tingkat konsumsi sumber daya (bahan baku, tenaga kerja, dan overhead pabrik) yang dikonversikan ke dalam produk setengah jadi yang tidak tersedia harga pasarnya. Industri lain yang ikut andil mengembangkan SAM adalah industri besi dan baja, bahan makanan, bahan bakar minyak, kimia dan permesinan yang muncul pada akhir tahun 1800-an. Industri ini menjadikan semakin kompleks dan besarnya kegiatan operasi dibanding pada operasi industri tekstil pada awal abad. Namun demikian industri tersebut masih mempunyai karakteristik yang sama dengan industri tekstil yaitu hanya memiliki aktivitas tunggal.

Industri angkutan kereta api yang muncul setelah tahun 1940 juga menunjukkan permasalahan administratif yang paling kompleks pada abad ke-19. Sistem akuntansi biaya dirancang untuk kepentingan evaluasi dan pengendalian proses internal di mana mereka mengkonversi input menjadi jasa. Dengan menggunakan ukuran ton-km sebagai satuan dasar output, mereka menciptakan prosedur akuntansi internal yang kompleks untuk menghitung biaya per ton-km. Industri kereta api merupakan bidang bisnis pertama yang mengenai hirarki manajer yang mengendalikan manajer lain. Di sini dikembangkan informasi akuntansi mengenai dampak bagian organisasi terhadap kinerja keuangan organisasi secara keseluruhan, contoh : *operating ratio* yang menunjukkan seberapa besar variasi dalam bisnis unit organisasi akan mempengaruhi kinerja organisasi secara keseluruhan. Selain perusahaan manufaktur dan transportasi, perusahaan dagang yang sama-sama memiliki aktivitas tunggal juga mempunyai andil besar dalam pengembangan AM. Perusahaan ini muncul pada seperempat akhir abad ke-19 karena sistem pasar pada saat itu tidak memungkinkan lagi perusahaan menjual produk langsung kepada konsumen secara cepat dan efisien. Agar dapat beroperasi secara efisien dan efektif, perusahaan dagang ini menciptakan sistem untuk mengelola volume yang besar, perputaran yang tinggi, dan *margin* yang merupakan ukuran keberhasilan. Untuk memonitor dan mengevaluasi pimpinan departemen, dikembangkan ukuran seperti laba bruto dan perputaran persediaan.

Proses produksi yang kompleks pada seperempat akhir abad ke-19 membuat para manajer mengalami kesulitan mengumpulkan informasi yang tepat dan akurat mengenai efisiensi para pekerja yang ditempatkan pada tugas yang terspesialisasi. Pada saat ini muncul gerakan *scientific management* yang bertujuan meningkatkan efisiensi dan penggunaan bahan dan tenaga kerja. Pada fase ini dikembangkan standar fisik seperti jam kerja langsung per satuan dan kuantitas bahan per satuan yang kemudian dikonversikan menjadi biaya tenaga kerja standar per satuan dan biaya bahan standar per satuan. Kedua biaya standar diagresikan dengan biaya overhead yang dialokasikan membentuk biaya produksi standar per satuan. Pada masa itu para insinyur dan akuntan menggunakan informasi standar - biaya standar untuk mencapai 3 (tiga) tujuan :

1. untuk menganalisis efisiensi potensial tugas-tugas atau proses
2. untuk membandingkan efisiensi sesungguhnya dengan efisiensi potensial ; pelopor pemakaian sistem penganggaran fleksibel
3. untuk menyederhanakan penilaian persediaan produk selesai dan barang dalam proses.<sup>2</sup>

Perkembangan AM pada awal abad ke-20 dimulai dari tumbuhnya perusahaan-perusahaan dengan aktivitas ganda dan terdiversifikasi, pada masa ini dikembangkan

---

<sup>2</sup> R Supriyono, Akuntansi Biaya dan Akuntansi Manajemen untuk Teknologi Maju dan Globalisasi, BPFE, 1994. hal. 94.

teknik-teknik akuntansi manajemen yaitu anggaran (untuk mengkoordinasi dan menyalurkan aliran sumber-sumber dari bahan mentah sampai menjadi produk untuk konsumen akhir). Pada tahap ini, terdapat inovasi yang paling penting dan paling tahan lama dalam AM, yaitu munculnya ukuran *return on investment* (ROI) untuk mengukur laba dibandingkan investasinya. Penggunaan ukuran ROI semakin diperluas pada tahun 1920-an setelah muncul perusahaan yang berbentuk organisasi multidivisional seperti Du Pont setelah berevolusi dan General Motors yang baru reorganisasi.

### **Akuntansi Manajemen Mengalami Stagnasi**

Perkembangan AM dalam abad ke 20 hanya terjadi sampai tahun 1925 dan setelah itu menjadi lamban. Sampai tahun 1920-an, para manajer masih tetap percaya pada informasi tentang proses, transaksi dan kejadian-kejadian yang menghasilkan angka keuangan. Bahkan hal ini masih terjadi menjelang tahun 1960 dan 1970. Prosedur penghitungan harga pokok produk yang relevan bagi manajemen, yang telah dikembangkan manajer teknik perusahaan pengolah baja tahun 1880 - 1910, menghilang dari praktik akuntansi manufaktur dan dari tulisan-tulisan setelah tahun 1947. Sebagai gantinya, muncul prosedur *costing* yang dikembangkan oleh para akuntan abad ke-20. Meskipun prosedur tersebut menghasilkan informasi *cost* yang jelas membantu pelaporan keuangan, namun informasi tersebut pada umumnya menyesatkan dan tidak relevan bagi keputusan produk strategik.

Informasi biaya konversi yang digunakan sebelum tahun 1980 relevan bagi semua keputusan manajerial yang mempengaruhi efisiensi dan laba bersih perusahaan manufaktur dengan aktivitas tunggal. Pada saat itu, keberhasilan dicapai melalui *economic of scale*. Setelah tahun 1980, para manajer perusahaan yang terintegrasi secara vertikal dan perusahaan pengolah baja selain memerlukan informasi tentang efisiensi operasi internal, juga memerlukan informasi untuk mengelola produk dan proses yang terintegrasi. Manajer perusahaan tersebut mencapai keberhasilan melalui *economics of scope*. Menjelang tahun 1910, sistem biaya manufaktur menyediakan informasi yang relevan bagi keputusan yang menyangkut efisiensi dan diferensiasi produk. Sistem tersebut menghilang setelah tahun 1910 karena pertimbangan biaya yang lebih besar dibanding manfaatnya. Perusahaan yang memasarkan lini produk terdiversifikasi terpaksa menggunakan sistem *product costing* yang dikembangkan pada tahun 1880 dan 1890, namun mereka berkesimpulan bahwa sistem tersebut tidak mampu lagi mengumpulkan informasi biaya produk individual secara akurat.

Hilangnya sistem *product costing* dalam perusahaan manufaktur tidak berarti para akuntan meninggalkan sama sekali sistem tersebut setelah Perang Dunia I. Sistem tersebut kemudian terkenal dengan sebutan *cost accounting*. Akan tetapi, *cost accounting* tidak menelusuri sumber daya pada setiap produk untuk tujuan *cost management*, melainkan untuk penilaian persediaan untuk tujuan pelaporan keuangan. Hal ini terjadi karena setelah tahun 1900 terdapat tekanan dari pasar modal, lembaga pembuat peraturan, lembaga pemungut pajak pendapatan akan perlunya pelaporan keuangan perusahaan. Tekanan yang paling kuat berasal dari permintaan laporan keuangan yang telah diaudit oleh akuntan publik. Prosedur penilaian persediaan telah mempengaruhi AM. Prosedur *product costing* yang sebelumnya untuk tujuan evaluasi kesempatan internal untuk memperoleh keuntungan dari penggunaan sumber daya dan pengendalian proses dan kegiatan berubah menjadi bertujuan untuk penyusunan laporan keuangan.

Pihak akademisi juga mempunyai andil dalam meyakinkan manajer modern untuk *manage by the numbers*. Pendidikan akuntansi diarahkan untuk mendidik mahasiswa menjadi akuntan publik.

Konsekuensinya, mahasiswa dalam pendidikan akuntansi dilatih untuk mempelajari pelaporan keuangan modern, bukan AM. Para lulusannya mengawali karier sebagai akuntan publik, tetapi kemudian menjadi manajer keuangan, manajer akuntansi, dan bahkan manajer eksekutif sehingga mereka menggunakan data akuntansi keuangan sebagai informasi utama untuk pembuatan keputusan manajerial.

Pihak universitas telah menyebabkan seolah-olah *cost accounting* hanya berisi penilaian persediaan. Hal ini ditunjukkan dengan terbitnya buku-buku teks tahun 1920 yang membahas *cost accounting* secara seksama terpaku pada penilaian persediaan untuk penyusunan laporan keuangan. Tulisan dan pengajaran oleh para akuntan akademisi telah memberikan kontribusi terhadap hilangnya relevansi *cost accounting* bagi *cost management*.

Para akuntan akademisi sekitar 60 tahun yang lalu telah mencurahkan energi untuk membentuk relevansi manajerial terlepas dari informasi akuntansi keuangan. Pembentukan tersebut dilakukan dengan digunakannya model perusahaan manufaktur sederhana yang memproduksi lini homogen.

Dalam *setting* yang sederhana tersebut, para penulis dari kalangan akademisi membentuk kembali informasi harga pokok persediaan untuk memecahkan masalah-masalah produksi yang sudah teratur. Dalam dunia nyata yang lebih kompleks, tentu saja, informasi harga pokok persediaan tidak relevan bagi keputusan manajemen. Akuntan manajemen dari kalangan akademisi cenderung mengkarakterisasi keputusan manajemen dalam model keputusan yang diturunkan dari teori ekonomi neo-klasik tentang perusahaan. Model-model tersebut terlalu menyederhanakan masalah keputusan yang dihadapi manajer dalam dunia nyata. Dengan penyederhanaan tersebut memungkinkan para penulis dari kalangan akademisi menunjukkan informasi harga pokok persediaan dalam laporan keuangan dapat menjadi relevan bagi keputusan-keputusan manajemen.

Meskipun pihak akademisi ikut memberikan kontribusi hilangnya relevansi *cost accounting* bagi manajemen, namun sampai dengan tahun 1980 mereka berusaha keras membuat *cost accounting* dapat membantu manajemen dalam pembuatan keputusan. Clark mempresentasikan tentang relevansi bahwa *different costs for different purpose*. Ia mengidentifikasi terdapat sepuluh fungsi penting *cost accounting* : (1) membantu penentuan harga jual produk yang normal atau memuaskan, (2) membantu menentukan batas minimum pemotongan harga, (3) menentukan produk yang menguntungkan dan yang tidak, (4) mengendalikan persediaan, (5) menetapkan nilai persediaan, (6) menguji efisiensi proses yang berbeda-beda, (7) menguji efisiensi departemen yang berbeda-beda, (8) mendeteksi terjadinya kerugian, pemborosan dan pencurian, (9) memisahkan biaya karena terjadinya pengangguran dari biaya produksi, dan (10) mengikatkan pada akuntansi keuangan.

Ekonom Ronald Coase memperkuat tentang relevansi biaya variabel bagi keputusan ekonomi, namun kontribusinya yang utama adalah memperkenalkan konsep *opportunity cost* dalam pemikiran akuntansi. Konsep *opportunity cost* memusatkan pada alternatif keputusan daripada sekedar mencatat biaya historis atas keputusan yang dibuat.

Pada tahun 1940, Vatter memperkenalkan bukunya tentang *managerial accounting* sebanyak enam bab yang membahas tentang anggaran dan pengendalian manajerial. Ia menyimpulkan bukunya dengan menekankan kembali bahwa tujuan pokok *managerial*

*accounting* sebanyak enam bab yang membahas tentang anggaran dan pengendalian manajerial. Ia menyimpulkan bukunya dengan menekankan kembali bahwa tujuan pokok manajerial *accounting* adalah membantu manajemen. Adopsi terhadap pendekatan *discounted cash flow* untuk mengevaluasi proyek investasi modal menjadi inovasi utama dalam praktik akuntansi manajemen selama 60 tahun yang lalu. Akan tetapi, pendekatan tersebut sebagai alat manajemen untuk menevaluasi usulan investasi tidak muncul sampai tahun 1950. Setelah PD II muncul *residual income* (RI) sebagai perluasan ROI untuk mengatasi kelemahan ROI. Namun konsep tersebut tidak nampak dalam literatur AM sampai tahun 1960. Pada pertengahan tahun 1950-an para peneliti yang tertarik pada organisasi yang tersentralisasi menemukan masalah harga transfer.

Anthony mengusulkan suatu *hierarchical framework* untuk aktivitas perencanaan dan pengendalian terdiversifikasi yang dilakukan oleh organisasi. Diantara tahun 1960 dan 1975 muncul beberapa artikel yang menunjukkan bahwa teknik *operation research* dapat diaplikasikan dalam data biaya untuk menyediakan informasi yang relevan bagi berbagai keputusan manajemen dan masalah pengendalian. Dalam teknik dimasukkan program matematik untuk optimalisasi keputusan komposisi produk.

Pada tahun 1980 an, *cost accounting* dan SAM tidak lagi menyediakan signal-signal yang akurat tentang efisiensi dan profitabilitas transaksi-transaksi internal. Konsekuensinya, para manajer tidak lagi menggunakan informasi untuk membantu membandingkan antara transaksi internal dan eksternal yang menarik. Ketika para manajer senior tidak lagi memperoleh informasi yang akurat tentang efisiensi dan efektifitas operasi internal, organisasi menjadi rawan terhadap kompetisi dari organisasi yang lebih kecil dan terfokus. Organisasi yang lebih kecil yang melakukan transaksi di pasar daripada dalam hirarkhi menjadi lebih efisien daripada perusahaan raksasa yang mengelola proses produksi yang kompleks dengan informasi yang tidak cukup. Begitu juga dengan organisasi yang terfokus akan bersaing dengan memusatkan pada lini produk atau rentang aktivitas internal yang sempit.

Organisasi yang terfokus memerlukan informasi yang lebih sedikit daripada organisasi yang mengelola tahap-tahap ganda dalam proses produksi.

#### Daftar Pustaka

1. Robert S Kaplan, Thomas Johnson ; *Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Bussiness School Press, 1987.
2. R Supriyono, *Akuntansi Biaya dan Akuntansi Manajemen untuk Teknologi Maju dan Globalisasi*, BPFE, 1994.

Bersambung ..... (Bagian II )