

8.08.08

Digital
copy 3/13

ANALISA PRAKTEK AKUNTANSI MANAJEMEN DI JEPANG, AMERIKA SERIKAT DAN INDONESIA

Oleh :

Hamfri Djajadikerta



658.151.1
DJA
a.

658.151.1

**FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS KATOLIK PARAHYANGAN**

121007 R/PE
S. 3. 08.

ANALISA PRAKTEK AKUNTANSI MANAJEMEN DI JEPANG , AMERIKA SERIKAT DAN INDONESIA

Oleh:

Hamfri Djajadikerta



1. PENDAHULUAN

Perkembangan teknologi informasi sangat pesat dan membawa dampak yang kompleks, menerobos batas-batas antar negara, sehingga dibidang komunikasi informasi dunia tampak tanpa batas antar negara. Dilain pihak pesatnya perkembangan ini juga mendorong semakin tidak terbandungnya arus pengaruh globalisasi.

Derasnya arus globalisasi menjadikan pengaruh lingkungan usaha dimana perusahaan beroperasi menjadi semakin luas dan kompleks. Berbagai aspek lingkungan usaha yang melingkupi tidak saja terbatas pada aspek keekonomian tetapi juga meliputi aspek teknologi, politik dan sosial, yang berinteraksi dengan operasi perusahaan. Dengan demikian perangkat yang dipergunakan untuk pengambilan keputusan semakin banyak yang perlu dipertimbangkan. Tidak saja di lingkungan sekitar yang dekat, seperti peraturan pemerintah, undang-undang yang berlaku, praktek bisnis domestik dan keadaan ekonomi dalam negeri. Tetapi juga kesepakatan dan regulasi serta praktek bisnis yang telah disepakati secara regional dan internasional, seperti GATT, APEC, OPEC dan perubahan peta ekonomi politik hubungan internasional. Dengan hapusnya blok-blok, negara yang tadinya menutup investasi bagi negara asing sekarang berusaha membuka pintunya, dengan memberikan berbagai insentif yang menarik bagi calon investor. Selain itu berbagai negara konsumen melakukan praktek-praktek untuk menghambat ketergantungannya terhadap produk yang dikonsumsi, seperti pengenaan pajak bagi produk hidrokarbon serta isu yang berkenaan dengan masalah lingkungan hidup. Hal ini menimbulkan suasana persaingan yang dihadapi oleh perusahaan-perusahaan semakin menekan.

Keadaan demikian menjadikan pimpinan perusahaan harus dapat memperoleh informasi yang relevan dan tepat secara cepat untuk mengantisipasi perubahan-perubahan yang cepat terjadi pada lingkungan usahanya. Informasi tersebut tidak saja dipergunakan sebagai alat untuk mengukur kinerja perusahaan tetapi juga dapat digunakan untuk memprediksi keadaan-keadaan dimasa yang akan datang.

Untuk memperoleh informasi yang tepat dan akurat guna menentukan keputusan-keputusan operasional dan strategis diperlukan sistem informasi manajemen. Didalam pengertian sistem informasi tersebut, termasuk juga tugas akuntan manajemen yang tidak saja mengetahui posisi perusahaan dan memahami lingkungan dimana perusahaan saat ini berada, tetapi juga memiliki wawasan kedepan dan secara terus menerus melakukan penyempurnaan, baik perangkat lunak maupun perangkat keras termasuk sumber daya manusianya.

Sistem informasi manajemen merupakan suatu sistem informasi yang selain melakukan pengolahan transaksi bagi kepentingan organisasi/perusahaan, juga memberikan dukungan informasi dan pengolahan bagi manajemen dalam pengambilan keputusan.

Tujuan utama sistem informasi manajemen adalah untuk membantu proses fungsi manajemen pada suatu organisasi/perusahaan. Informasi mempunyai hubungan yang sangat erat dengan pengambilan keputusan, apabila belum terdapat alternatif solusi maka informasi tersebut dianggap belum dapat membantu sama sekali bagi pemakainya atau manajer dan data-data atau statistik masih perlu diolah kembali agar berfungsi sebagai informasi untuk dapat mengambil keputusan.

Jika sistem pengambilan keputusan dikaitkan dengan yang terjadi pada tiap tingkatan manajer, maka pengambilan keputusan pada yang sifatnya lebih rendah sifatnya berulang (repetitive), terpola, dan biasanya menggunakan informasi yang telah tersedia & distandarisasi. Sedangkan pada manajer puncak, keputusan yang diambil biasanya tidak berulang (nonrecurring) & tingkat keperluannya tidak dapat diprediksi lebih dahulu. Informasi yang dibutuhkan juga biasanya tidak selalu tersedia secara rutin & tidak harus mengikuti standar yang ada.

Jenis informasi yang dibutuhkan para pengambil keputusan/manajer juga tidak sama, tetapi tergantung dari tingkat manajer tersebut. Informasi yang dibutuhkan oleh manajer hirarki pertama dan menengah biasanya lebih bersifat rinci dan faktual (fakta yang sebenarnya). Bagi manajer puncak (*top manager*) informasi yang dibutuhkan adalah informasi yang sifatnya eksepsi, dalam keadaan out of control yang mempengaruhi perusahaan secara global, peramalan (*forecasting*), khusus (yang berguna untuk mengantisipasi masalah khusus) dan gabungan beberapa fungsi. Laporan akuntansi keuangan yang menyajikan biaya dan penghasilan secara keseluruhan, bukan saja berdasarkan fungsi-fungsi yang ada dalam perusahaan, adalah salah satu contoh laporan gabungan fungsi-fungsi (*cross functional report*).

Dari begitu banyaknya sistem informasi yang tercakup didalam sistem informasi manajemen, sistem informasi akuntansi merupakan salah satu yang terpenting. Sistem informasi akuntansi sendiri terdiri dari dua kategori; yang pertama adalah sistem yang menghasilkan informasi keuangan yang ditujukan terutama untuk pihak-pihak diluar manajemen perusahaan yang dikenal sebagai **akuntansi keuangan**, dan kedua sistem informasi yang menghasilkan informasi finansial yang dibutuhkan manajemen, yaitu **akuntansi manajemen**

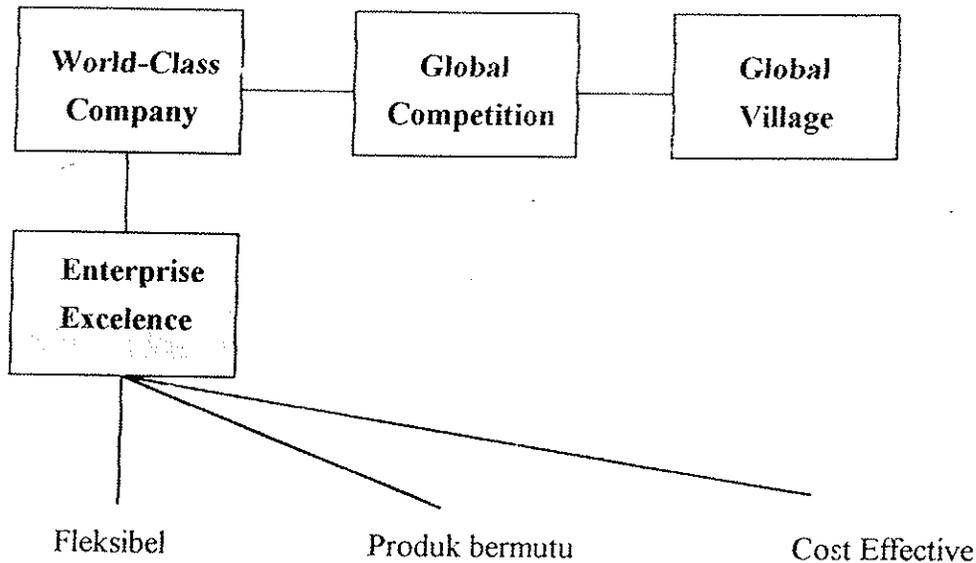
Akuntansi keuangan dimaksudkan sebagai pertanggungjawaban kepada pemilik sumber-sumber ekonomi yang lazim disebut pihak luar. Laporan keuangan, yang disajikan oleh akuntan manajemen, bertujuan memberikan informasi mengenai penilaian dan penyajian harta benda dan kewajiban suatu perusahaan yang disebabkan aktivitas ekonomi/transaksi yang dinyatakan dalam istilah moneter, yang berguna untuk pengambilan keputusan. Laporan keuangan perusahaan terdiri dari Neraca, Laporan Laba-rugi, Laporan Arus Kas dan Catatan Atas Laporan Keuangan

Sedangkan Akuntansi Manajemen disediakan untuk membantu para pimpinan dalam pengambilan keputusan mengenai bagaimana sumber-sumber daya yang dimiliki perusahaan harus dialokasikan dan berkaitan dengan masa depan perusahaan dan dalam pengendalian terhadap implementasi keputusan yang telah dibuat.

2. DAMPAK PERKEMBANGAN TEKNOLOGI INFORMASI TERHADAP KEBUTUHAN MANAJEMEN AKAN INFORMASI AKUNTANSI.

Teknologi informasi mencakup komputer (baik perangkat keras dan perangkat lunak), berbagai peralatan kantor elektronik, ekuipment pabrik robotik, dan telekomunikasi. Perkembangan teknologi informasi yang pesat menyebabkan perubahan besar di berbagai bidang kehidupan manusia. Dalam dunia bisnis, pemanfaatan teknologi informasi menyebabkan perubahan yang luar biasa dalam persaingan, produksi, pemasaran, pengelolaan sumber daya manusia, penanganan transaksi pertukaran antara perusahaan dengan pelanggannya dan dengan perusahaan lain. Dengan teknologi informasi pada tingkat perkembangannya sekarang, manajemen mampu memproduksi produk dengan cara yang tidak terbayangkan sebelumnya, dan dengan mudah dapat memperoleh informasi yang diperlukan untuk menjalankan bisnis mereka. Di lain pihak, akuntan manajemen mampu melakukan rekayasa informasi yang sebelumnya tidak mungkin dilaksanakan dengan cara manual. Perkembangan teknologi informasi menyebabkan dunia menjadi seperti kampung saja, ditinjau dari sudut bisnis, batas-batas antar negara menjadi semakin tidak jelas dengan semakin meluasnya perdagangan bebas di seluruh dunia dan persaingan bersifat global dan tajam. Sifat persaingan ini menyebabkan laba yang diperoleh perusahaan-perusahaan yang memasuki tingkat persaingan dunia menjadi semakin menciut. Persaingan tingkat dunia yang tajam menyebabkan para investor mengarahkan penanaman dana mereka kedalam usaha-usaha yang berkemampuan besar dalam menghasilkan laba, sedangkan usaha yang mampu menghasilkan laba besar akan segera menarik banyak investor untuk menanamkan modal kedalam usaha tersebut. Sebagai akibatnya, persaingan dalam usaha tersebut menjadi tajam dan menyebabkan penciutan laba yang diperoleh perusahaan yang beroperasi dalam usaha tersebut. Penciutan laba memaksa manajemen mencari berbagai strategi baru yang menjadikan perusahaan mampu bertahan dan berkembang dalam tingkat persaingan dunia. Hanya perusahaan-perusahaan yang manajemennya berhasil menjadikan perusahaannya memiliki tingkat keunggulan pada tingkat dunialah yang mampu bertahan dan berkembang pada persaingan global dan tajam.

Gambar berikut melukiskan berbagai faktor yang mendorong penggunaan teknologi informasi maju dan persyaratan untuk menjadi perusahaan tingkat dunia.



Gambar 1: Faktor Yang Mendorong Penggunaan Teknologi Informasi Maju Dan Persyaratan Untuk Menjadi World Class Company

Perkembangan teknologi informasi mempunyai dampak terhadap teknologi pembuatan produk, sejak saat didesain dan dikembangkan, diproduksi, sampai dengan didistribusikan kepada konsumen. Di samping itu, perkembangan teknologi informasi mempunyai dampak terhadap sistem pengolahan informasi akuntansi untuk memenuhi kebutuhan manajemen, yaitu :

- (a) informasi biaya produk yang lebih cermat,
- (b) informasi biaya *overhead* yang cermat,
- (c) informasi biaya daur hidup produk.

2.1 Informasi Biaya Produk yang Cermat

Persaingan tingkat dunia memaksa manajemen perusahaan memperhitungkan dengan cermat biaya produk mereka dengan tujuan:

- (1) konsumen tidak dibebani biaya-bukan penambah nilai (*non-value-added costs*) bagi mereka,
- (2) laba yang diperoleh perusahaan yang memasuki persaingan global dan tajam adalah rendah sehingga hanya perusahaan - perusahaan yang *cost - effective* saja yang mampu bertahan dan berkembang dalam situasi persaingan semacam itu.

Dengan demikian, manajemen perusahaan-perusahaan yang memasuki persaingan global memerlukan informasi biaya produk mereka jauh lebih cermat dibandingkan dengan sebelum mereka menghadapi situasi tersebut. Informasi biaya produk yang sekedar untuk penilaian persediaan (*inventory valuation*) tidak lagi memadai bagi manajemen perusahaan yang bersaing secara global. Dengan semakin besarnya sumber daya yang dikonsumsi perusahaan dalam fase desain dan fase distribusi produk, manajemen memerlukan informasi biaya yang mencakup semua fase pembuatan produk: fase desain, fase produksi, dan fase distribusi. Dengan demikian akuntansi tradisional yang hanya menitikberatkan biaya produk pada fase produksi tidak lagi mampu menghasilkan informasi biaya yang relevan dengan kebutuhan manajemen perusahaan yang bersaing secara global.

2.2 Informasi Biaya *Overhead* yang Cermat

Penggunaan teknologi maju dalam proses manufaktur menyebabkan kenaikan yang signifikan persentase biaya *overhead* pabrik dalam struktur biaya produk. Besarnya proporsi biaya *overhead* pabrik dalam keseluruhan biaya produk tersebut memaksa

manajemen untuk tidak sekadar mengalokasikan biaya tersebut kepada produk, namun mendorong manajemen untuk mencari cara agar mereka mampu mengelola biaya tersebut. Biaya *overhead* pabrik bukan terjadi untuk sekadar dialokasikan kepada produk yang menikmati terjadinya biaya tersebut, namun jauh lebih dari itu, biaya *overhead* pabrik mencerminkan konsumsi sumber daya dalam pelaksanaan aktivitas tertentu. Biaya *overhead* pabrik yang semula sebagian besar berupa biaya yang bervariasi dengan jumlah unit produk yang diproduksi (disebut *unit-related costs*), dalam lingkungan manufaktur maju sebagian besar terdiri dari *non-unit related costs*. Perusahaan-perusahaan yang menghasilkan berbagai macam produk (*product diversification*), yang setiap jenis produk yang dihasilkan mengkonsumsi *non-unit related costs* dengan proporsi yang berbeda-beda, memerlukan metode pembebanan biaya *overhead* pabrik yang lebih cermat, yang mencerminkan konsumsi biaya tersebut oleh produk. Oleh karena itu, biaya *overhead* pabrik yang besar memerlukan teknologi pengelolaan biaya yang dirancang untuk memungkinkan manajemen memantau konsumsi sumber daya dalam setiap aktivitas yang dilaksanakan untuk menghasilkan produk.

Manajemen memerlukan informasi sumber daya dalam setiap aktivitas perusahaan untuk menghasilkan produk agar mereka mampu melakukan perbaikan secara terus-menerus terhadap *value-added activities* dan dapat menghilangkan *non-value-added activities*. Dalam posisi ini manajemen akan mampu menjadikan perusahaannya *cost-effective*, salah satu daya saing (*competitive edge*) yang harus dimiliki perusahaan-perusahaan kelas dunia.

2.3 Informasi Biaya Daur Hidup

Dengan pesatnya perkembangan pemanfaatan komputer dalam tahap desain, *engineering*, dan produksi, jarak waktu yang diperlukan dari ide rancangan sampai dengan proses produksi menjadi sangat pendek. Kondisi ini memungkinkan perusahaan-perusahaan kelas dunia memilih strategi inovasi sebagai senjata untuk memenangkan perebutan pasar dunia. Strategi ini menjadikan daur hidup produk (*product-life cycle*)

menjadi pendek. Oleh karena itu, manajemen yang bersaing di kelas dunia, tidak lagi cukup hanya memperoleh informasi biaya periodik yang dihasilkan oleh sistem akuntansi biaya tradisional, namun jauh lebih penting dari itu, manajemen memerlukan informasi *product-life cycle costs*. Informasi *product-life cycle cost* memungkinkan manajemen melakukan *strategic cost analysis* pada saat mempertimbangkan peluncuran produk baru, penghentian produksi produk yang ada, dan *product profitability analysis*.

3. AKUNTANSI MANAJEMEN DAN PERUBAHAN LINGKUNGAN

Sejarah mencatat bahwa perkembangan profesi akuntansi senantiasa sejalan dengan dinamika perkembangan dibidang ekonomi dan bisnis. Menengok kebelakang, akuntansi sebagai alat pertanggungjawaban mulai dirasakan kebutuhannya ketika tumbuh perusahaan berskala besar, yang memerlukan pemisahan antara pemilik dengan pengelolanya. Kondisi terus berkembang sejalan dengan meningkatnya kompleksitas transaksi bisnis. Pendekatan dan teknologi baru dibidang akuntansi muncul silih berganti, menjawab tuntutan kebutuhan dunia bisnis. Muncul dan berkembangnya disiplin akuntansi manajemen juga tak lepas dari perkembangan semacam itu.

Akuntansi manajemen berintikan akuntansi biaya yang dikembangkan di U.S.A mulai akhir abad ke -19 dan permulaan abad ke-20. Hampir semua prosedur penentuan harga pokok produk (*product costing*) dan prosedur akuntansi manajemen yang digunakan dalam abad ke-20 sekarang ini dikembangkan di U.S.A antara tahun 1880 dan 1925. Pada tahap awal perkembangannya (sampai dengan sekitar tahun 1914), akuntansi manajemen berorientasi pada penentuan harga pokok produk dengan penelusuran profitabilitas produk secara individual dan penggunaan informasi tersebut untuk pengambilan keputusan strategik. Informasi yang dihasilkan oleh akuntansi manajemen terutama dimanfaatkan oleh pemilik yang sekaligus pemilik perusahaan dan pemakai intern lainnya.

Mulai tahun 1925, dengan dikembangkannya pasar modal di U.S.A, hampir semua usaha akuntansi manajemen untuk menghasilkan informasi bagi pemakai intern kemudian dihentikan dan diganti dengan penentuan harga pokok persediaan (*inventory costing*), yang merupakan pembebanan biaya produksi kepada produk sedemikian rupa sehingga harga pokok persediaan dapat dilaporkan dalam laporan keuangan kepada pemakai luar. Perubahan orientasi manajemen dari penyediaan informasi bagi pemakai intern (untuk kepentingan pengambilan keputusan strategik) ke penyediaan informasi keuangan bagi pihak luar perusahaan berlangsung terus sampai dengan awal tahun 90-an.

Pelaporan keuangan kepada pihak luar menjadi pendorong utama dalam perancangan sistem akuntansi biaya sejak pasar modal dikembangkan di U.S.A. Manajer perusahaan bersedia untuk menerima informasi biaya rata-rata produk yang kasar. Pada saat itu, informasi biaya produk secara individual yang lebih rinci dan teliti tidak diperlukan. Selama perusahaan memiliki produk yang homogen, yang mengkonsumsi sumber daya dengan proporsi yang sama, informasi yang disediakan oleh sistem akuntansi biaya lebih berorientasi ke penyediaan informasi keuangan bagi pemakai luar adalah cukup baik. Sebagai tambahan untuk beberapa perusahaan, meskipun diversifikasi produk meningkat, kebutuhan untuk memperoleh informasi biaya yang lebih teliti pada saat itu selalu diimbangi dengan tingginya biaya pengolahan informasi. Bagi kebanyakan perusahaan, biaya untuk menjalankan sistem akuntansi biaya yang lebih rinci kenyataannya melebihi manfaat yang diperoleh.

Dalam tahun 1950-an dan 1990-an, telah dilakukan beberapa usaha untuk memperbaiki manfaat sistem akuntansi biaya konvensional untuk kepentingan manajemen. Diperkenalkannya *variable costing* untuk penyempurnaan harga pokok produk pada dasarnya ditujukan untuk memperbaiki penentuan harga pokok persediaan yang disajikan dalam neraca dan dalam perhitungan rugi laba. Usaha untuk memperbaiki akuntansi biaya pada saat itu, pada hakikatnya hanya terpusat pada bagaimana membuat informasi akuntansi keuangan lebih bermanfaat bagi pemakai luar, tidak ditujukan untuk menghasilkan informasi akuntansi yang khusus diperuntukan bagi kepentingan manajemen.

Metode penentuan harga pokok produk dan praktik akuntansi manajemen yang telah dikembangkan dan digunakan selama beberapa dekade yang lalu adalah sesuai dengan keadaan lingkungan bisnis dan jenis pengambilan keputusan manajemen serta untuk teknologi manufaktur yang digunakan pada waktu itu. Dalam tahun-tahun terakhir ini, lingkungan bisnis yang diwarnai dengan persaingan tingkat dunia yang tajam telah mengubah sifat ekonomi U.S.A. dan telah menimbulkan respon dari banyak perusahaan manufaktur di U.S.A., yang secara dramatis mengubah cara perusahaan-perusahaan tersebut menjalankan bisnis mereka. Perubahan ini menimbulkan lingkungan baru bagi akuntansi manajemen -- paling tidak bagi sebagian besar organisasi. Dengan perubahan lingkungan ini, sistem akuntansi manajemen tradisional tidak lagi berlaku. Bagi kebanyakan perusahaan, manfaat yang diperoleh dari informasi akuntansi biaya yang lebih rinci dan cermat sekarang telah melebihi biaya untuk menghasilkannya. Oleh karena itu, sistem akuntansi manajemen baru kemudian muncul

Sekurang-kurangnya ada empat tahap perkembangan akuntansi manajemen, sebagaimana diuraikan oleh William L. Ferara, CPA (1995). Dalam artikelnya di majalah *Manajemen Accounting*, edisi Desember 1995 berjudul *Cost Management Accounting: The 21st Century Paradigm*. Ia mengelompokan empat periode perkembangan akuntansi manajemen : Periode sampai dengan 1940-an; Periode 1940 sampai dengan 1980-an; Periode akhir 1980 sampai dengan 1990-an; dan Periode 1990-an sampai sekarang.

Periode pertama disebut sebagai era Revolusi Industri Plus. Pada kurun waktu yang didominasi oleh produksi massal ini, tekanannya lebih kepada pengendalian biaya dalam bentuk standar. Dua isu utama yang menjadi perhatian adalah penetapan biaya per unit serta penetapan laba yang diinginkan.

Pada periode kedua mulai dirasakan kebutuhan untuk membedakan biaya tetap dan biaya variabel. Perbedaan ini diperlukan untuk menganalisis hubungan antara biaya, volume, dan laba (*Cost Volume Profit Analysis*), serta penetapan harga pokok dengan metode pembebanan biaya langsung (*direct costing*). Dua isu utama dari periode ini adalah penetapan biaya variabel per unit serta biaya variabel yang berubah menjadi biaya tetap dalam jangka waktu tertentu.

Periode ketiga ditandai dengan munculnya kebutuhan untuk menetapkan harga pokok secara lebih akurat. Sebagai jawaban dari kebutuhan ini, muncullah *Activity Based Costing* (ABC), suatu metode penetapan harga pokok dengan dasar aktivitas yang dikonsumsi oleh produk beragam, ABC sangat bermanfaat untuk mengalokasikan biaya *overhead* secara tepat sehingga diperoleh harga pokok yang akurat.

Perkembangan yang cukup revolusioner terjadi pada periode keempat. Dasar penetapan harga jual bukan lagi ditentukan oleh harga pokok produk, melainkan sebaliknya: harga jual yang dijadikan *reference* penetapan harga pokok. Dalam persaingan yang demikian ketat, harga jual ditentukan oleh pasar bukan oleh perusahaan, karena itu perusahaan harus mengusahakan harga pokok produknya agar tetap kompetitif di pasar. Ada tiga isu yang muncul dari periode ini dalam kaitannya dengan penentuan tingkat laba yang diinginkan, yaitu total biaya per unit tidak boleh melebihi target total biaya, target total biaya harus selalu diturunkan melalui perbaikan secara terus menerus, dan cara kerja yang harus berubah dalam rangka mengurangi biaya.

Dari perkembangan yang diuraikan diatas, kita bisa menarik benang merah antara satu periode dengan periode lainnya. Tampak jelas bahwa teori perkembangan akuntansi manajemen dipengaruhi oleh perkembangan dalam dunia bisnis. Periode keempat adalah contoh nyata, yang muncul ketika sukses tidaknya sebuah bisnis ditentukan oleh daya saingnya di pasar. Karena itu, disebut *The 21st Century Paradigm*. Sebuah paradigma berfikir dan bekerja yang diarahkan oleh kekuatan pasar.

Kalau kita perhatikan, sensitivitas terhadap kekuatan pasar merupakan kunci sukses dalam memenangkan persaingan. Kini dan di masa depan, yang ditentukan oleh kekuatan pasar bukan hanya harga pokok, melainkan juga standar mutu produk, mutu pelayanan. Bahkan bukan tidak mungkin pendekatan dan metode kerja pun akan "didikte" oleh kekuatan pasar. Karena itu, tidak ada jalan lain bagi siapapun yang ingin *survive* dan berkembang, kecuali dengan meningkatkan sensitivitas terhadap tuntutan kebutuhan konsumennya.

Disiplin ilmu akuntansi manajemen pun, tak terkecuali, harus menyesuaikan diri dengan tuntutan semacam itu. Pada paruh waktu dekade 90-an, di sekitar akuntansi manajemen muncul berbagai isu, yang mau tidak mau harus menjadi perhatian kalangan profesi akuntansi. Ronald W. Hilton (1994) secara sistematis mendokumentasikan sejumlah isu kontemporer itu sebagai berikut :

- Maraknya laju pertumbuhan industri jasa mengalahkan pertumbuhan perusahaan manufaktur.
- Munculnya bidang-bidang industri yang sama sekali baru seperti : rekayasa genetika dibidang agribisnis, pabrik jantung tiruan dan industri berbasis teknologi tinggi lainnya.
- Globalisasi yang mendorong keunggulan mutu produk dan jasa, jauh melampaui standar mutu yang pernah ada.
- Sistem manajemen persediaan *just in time* yang memaksa perusahaan industri untuk mengubah pendekatan dan metode produksi.
- Munculnya industri dan manufaktur berbasis komputer yang terintegrasi yang ditandai oleh otomatisasi proses produksi dan pemanfaatan mesin-mesin dalam sebagian besar proses produksi.
- Isu di seputar peningkatan mutu seperti *Total Quality Management*, sertifikasi ISO, dan kepuasan pelanggan.
- Semakin pendeknya *Product Life Cycles* sejalan dengan semakin cepatnya proses penemuan teknologi-teknologi baru.

4. PRAKTEK AKUNTANSI MANAJEMEN JEPANG VS AMERIKA SERIKAT

Tahun 1970-an merupakan tahun kebangkitan Industri Jepang, dari semula dikenal sebagai bangsa peniru pada akhirnya berhasil mengembangkan Genkai (untuk inovasi produk dan proses baru) serta Genkaizen (perbaikan yang berkesinambungan) dengan kegiatan khas Jepang seperti orientasi pada pelanggan, pengendalian mutu terpadu (TQC), robotik, otomasi, kanban, Just in Time (JIT) dan sebagainya. Hasilnya adalah produk Jepang dapat bersaing secara global karena mempunyai keunggulan dalam memenuhi kebutuhan konsumen, yaitu dalam bentuk :

- Sumberdaya manusia yang disiplin dan berkualitas baik.
- Produk atau Jasa yang berkualitas baik
- Berkinerja tepat waktu seperti misalnya dalam pengiriman.
- Berbiaya (harga jual) yang relatif rendah.

Kekalahan perusahaan-perusahaan manufaktur di U.S.A. dalam bersaing di tingkat dunia dengan perusahaan sejenis dari Jepang, menyadarkan manajemen perusahaan-perusahaan Amerika, bahwa persaingan di tingkat dunia hanya dapat dimasuki oleh perusahaan-perusahaan yang fleksibel dalam memenuhi kebutuhan konsumen, yang memiliki kemampuan untuk menghasilkan produk-produk yang bermutu kelas dunia, dan yang *cost-effective*.

Fleksibilitas merupakan tuntutan pasar yang senantiasa menghendaki perusahaan mampu menghasilkan produk dan jasa yang memenuhi kebutuhan konsumen yang selalu berubah. Fleksibilitas menuntut manajemen perusahaan secara terus menerus melakukan perbaikan manfaat yang terkandung didalam produk dan jasa bagi konsumen. Kemampuan perusahaan dalam menyesuaikan dengan cepat setiap perubahan kebutuhan konsumen menjadi kunci keberhasilan perusahaan dalam menempatkan diri setapak lebih maju dari perusahaan pesaing.

Perkembangan teknologi informasi mengakibatkan konsumen mudah melakukan akses terhadap mutu produk dan jasa yang akan mereka beli. Dengan demikian, hanya perusahaan yang mampu menghasilkan produk dan jasa yang memenuhi mutu yang dibutuhkan konsumen, yang mampu menjadi pemimpin dalam persaingan di pasar.

Biaya merupakan faktor penting dalam menjamin kemenangan perusahaan dalam persaingan di pasar. Konsumen akan memilih produsen yang mampu menghasilkan produk dan jasa yang memiliki mutu tinggi dengan harga yang murah. Harga murah hanya dapat dihasilkan oleh produsen yang secara terus menerus melakukan perbaikan terhadap aktivitas-penambah nilai (*non-value-added activities*) bagi konsumen. Dengan demikian perusahaan yang senantiasa berusaha menghilangkan aktivitas-penambah nilai (*non-value-added activities*) bagi konsumen yang akan memenangkan persaingan jangka panjang di pasar.

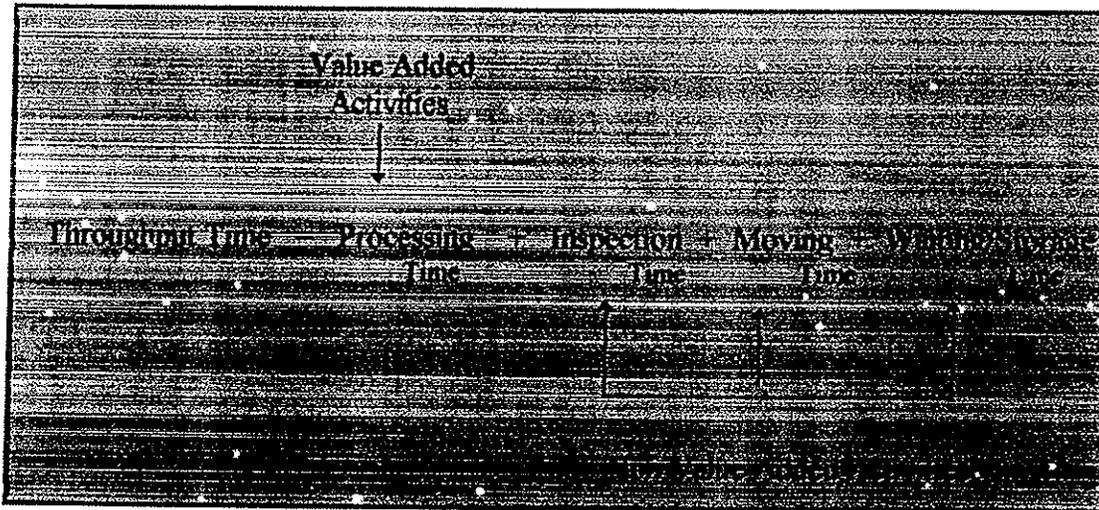
Persyaratan mutu, fleksibilitas, dan *cost-effectiveness* tersebut memaksa manajemen perusahaan-perusahaan manufaktur di U.S.A. mengganti strategi lama mereka untuk memenangkan persaingan mereka di pasar dunia. Strategi penting yang ditiru oleh manajemen perusahaan-perusahaan manufaktur di U.S.A. dari rekan mereka di Jepang adalah : *non-value-added activities strategy* dan *market-driven strategy*.

4.1 Value-Added Activities Strategy Versus Non-Value-Added Activities Strategy

Dengan kekalahan Jepang dalam Perang Dunia II, Jepang mencari peluang bisnis perusahaan manufaktur dengan memilih strategi untuk memperbaiki kelemahan-kelemahan di bidang proses pembuatan produk . Kemerosotan daya saing AS relatif terhadap Jepang dapat dipahami dengan lebih mudah melalui perumusan sederhana berikut ini.

Dalam proses pembuatan produk diperlukan *throughput time* yang merupakan keseluruhan waktu yang diperlukan untuk mengolah bahan baku menjadi produk jadi atau merupakan tenggang waktu proses yang berlangsung sepanjang untai mata rantai proses produksi yang aktual. Tenggang waktu yang seharusnya diperlukan disebut *processing time*, dan perbedaan antara waktu aktual dan waktu yang seharusnya merupakan waktu yang tidak diperlukan dalam proses produksi dan dikenal sebagai *non value added time*.

Throughput time dibagi menjadi empat komponen seperti disajikan pada gambar 2 berikut :



Gambar 2 : Unsur Waktu Yang Membentuk Throughput Time Dan Jenis Aktivitas Yang Mengonsumsi Waktu tersebut

Pada gambar tersebut dilukiskan berbagai jenis waktu yang membentuk *throughput time* dan dua jenis aktivitas yang mengonsumsi waktu tersebut: *value-added activities* dan *non-value-added activities*. Produksi yang ideal akan menghasilkan *throughput time* yang sama dengan *processing time*. Ukuran efektivitas proses produksi dihitung dengan membandingkan *processing time* dengan *throughput time* atau dikenal dengan nama *manufacturing cycle efficiency* (MCE). Seberapa besar *non-value-added activities* dihilangkan dari proses pembuatan produk dapat diukur dengan MCE, dengan formula :

$$\text{MCE} = \frac{\text{Processing time}}{\text{Throughput time}}$$

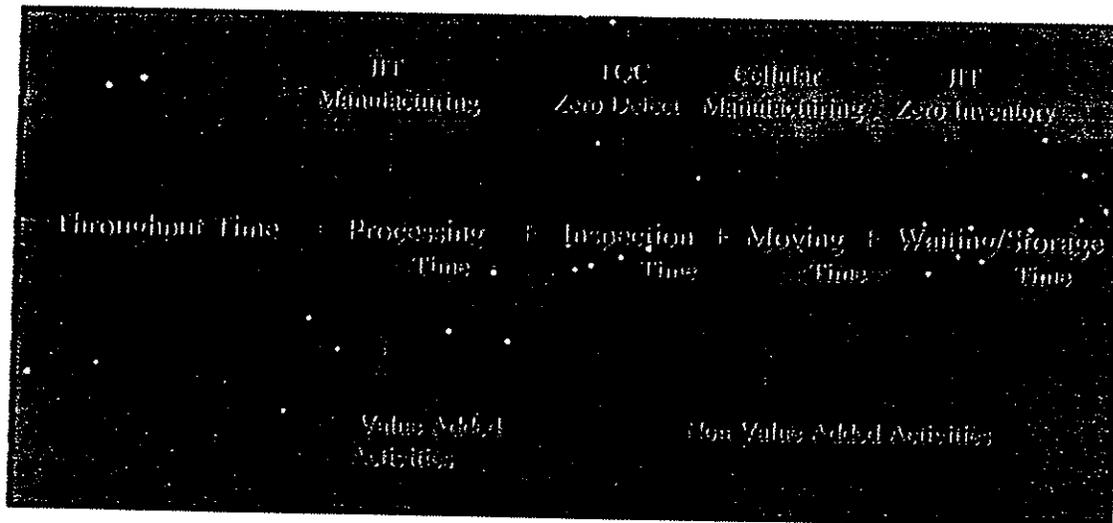
Jika proses pembuatan produk menghasilkan **MCE sebesar 1**, maka *non-value-added activities* telah dapat dihilangkan dalam proses pengolahan produk, sehingga konsumen produk tersebut tidak dibebani dengan biaya-biaya untuk aktivitas bukan penambah nilai bagi mereka. Sebaliknya, jika proses pembuatan produk menghasilkan MCE kurang dari 1, berarti proses pengolahan produk masih mengandung aktivitas-bukan-penambah nilai bagi konsumen.

Dalam posisinya sebagai negara yang menang perang, perusahaan-perusahaan manufaktur di U.S.A. menerapkan strategi memasuki pasar dunia dengan menekankan pada penyempurnaan *value-added activities* dengan mengesampingkan *non-value-added activities*. *Non-value-added activities* dianggap sebagai suatu aktivitas yang tidak dapat dihindari dalam proses pembuatan produk, sehingga diperlukan berbagai model untuk membenarkan keberadaannya. Oleh karena itu, pada waktu itu perusahaan-perusahaan manufaktur di U.S.A, dengan gerakan *scientific management*-nya melakukan berbagai usaha untuk mengurangi *processing time* diantaranya dengan *time and motion study*. Di samping itu, mereka mengembangkan berbagai model, seperti *economical order quantity*, *safety stock*, dan perhitungan produk rusak yang normal (*normal defect*) atau *acceptable quality level* (AQL), untuk membenarkan berbagai *non-value-added activities* yang hadir dalam proses pembuatan produk. Gambar 3 berikut melukiskan strategi yang diterapkan oleh perusahaan-perusahaan manufaktur di U.S.A.dalam memasuki pasar dunia pasca Perang Dunia II.



Gambar 3 : Penekanan Manajemen Amerika Terhadap Penyempurnaan Value - Added Activities Dan Berbagai Model Untuk Membenarkan Non - Value-Added Activities

Berbeda dengan rekan mereka dari Amerika, para produsen Jepang menemui kesulitan dalam memasuki pasar dunia, jika menerapkan strategi yang sama dengan yang ditempuh oleh produsen Amerika. Oleh karena itu, para produsen Jepang memilih strategi yang berbeda dengan yang ditempuh oleh rekan mereka dari Amerika. Mereka menitikberatkan strategi produksinya pada usaha-usaha untuk menghilangkan *non-value-added activities*. Sementara itu, mereka mengambil semua hasil penyempurnaan *value-added activities* yang dilakukan oleh para produsen Amerika. Bagi produsen Jepang, *non-value-added activities* merupakan aktivitas yang tidak seharusnya menjadi beban konsumen, sehingga seharusnya dihilangkan dari proses pembuatan produk. Oleh karena itu, produsen Jepang kemudian mengurangi *inspection time* dengan mengembangkan *total quality control* dan *zero defect manufacturing*, mengurangi *moving time* dengan mengembangkan *cellular manufacturing*, dan mengurangi *waiting/storage time* dengan mengembangkan *just-in-time inventory system*. Gambar 4 melukiskan strategi yang diterapkan oleh perusahaan-perusahaan manufaktur di Jepang dalam memasuki pasar dunia pasca Perang Dunia II.



Gambar 4 : Penekanan Manajemen Jepang terhadap Penghapusan Non-value Added Activities dan Berbagai Model untuk menghilangkan Non Value Added Activities.

Menurut Cooper dan Kaplan, pada banyak operasi manufaktur di Amerika Serikat, MCE atau processing time relatif terhadap throughput time rata-ratanya berkisar kurang

dari 5 % , dan ini berarti 95 % sisanya merupakan non value added time Jadi dalam 30 hari kerja , waktu yang produktif hanya 1,5 hari dan sisanya 28.5 hari merupakan waktu yang sia-sia karena tidak produktif.

Pada masa lalu , perhatian operasi manufaktur di AS terutama ditujukan pada usaha untuk mengefektifkan processing time, sedangkan di Jepang non value added time sudah sejak lamamendapat perhatian yang sama besarnya. Oleh karena itu , tidaklah mengherankan kalau daya saing Jepang jauh lebih unggul dibandingkan dengan AS, karena penghematan waktu non value added time dengan proporsi 95 % jauh lebih berarti daripada penghematan waktu processing time yang porsinya hanya 5 %.

4.2 Technology-Driven Strategy versus Market-Driven Strategy

Technology-driven strategy adalah suatu cara berpikir manajemen yang meletakkan teknologi sebagai pendorong perusahaan dalam memasuki pasar. Berangkat dengan teknologi yang dimiliki serta keterbatasan yang melekat di dalamnya, perusahaan-perusahaan Amerika memasuki pasar dunia sejak Perang Dunia II selesai. Dengan posisi sebagai negara yang memenangkan perang, strategi tersebut menjadikan produsen Amerika mampu memasuki pasar dunia tanpa hambatan yang berarti. Tidak demikian dengan produsen Jepang. Dengan *technology-driven strategy*, produsen Jepang sangat sulit memasuki pasar dunia pada waktu itu. Oleh karena itu, mereka kemudian mencari celah-celah peluang yang memungkinkan mereka memasuki pasar dunia dengan memilih *market-driven strategy*. *Market-driven strategy* adalah suatu cara berpikir manajemen yang memberi prioritas kepada persyaratan pasar atau konsumen dibandingkan dengan keterbatasan teknologi yang dimiliki oleh perusahaan. Di atas segalanya, perhatian manajemen harus dicurahkan terhadap kecenderungan perkembangan pasar dan apa yang diinginkan dan dibutuhkan oleh konsumen, bukan terhadap keterbatasan teknologi yang dimiliki oleh perusahaan. Dengan *market-driven strategy*, manajemen selalu dipaksa untuk menghilangkan hambatan teknologi untuk memenuhi kebutuhan pasar atau konsumen. Dengan strategi ini, manajemen bertanggung jawab untuk mencari terobosan-terobosan

baru guna menghilangkan hambatan yang bersifat teknologi, sehingga manajemen senantiasa didorong untuk menyempurnakan teknologi yang digunakan untuk memenuhi kebutuhan pasar.

Sejak selesainya Perang Dunia II, para produsen Jepang memilih *market-driven strategy*, terutama dalam industri mobil dan *consumer electronic*, dalam memasuki persaingan pasar dunia. Sementara itu, para produsen mobil dan *consumer electronic* di U.S.A. pada saat yang sama menikmati posisi persaingan yang sangat diuntungkan karena negara mereka memenangkan Perang Dunia tersebut, sehingga dengan teknologi yang mereka miliki, mereka mampu menguasai pasar dunia.

4.3 Perubahan Strategi Amerika Serikat

Akibat dari kemerosotan keunggulan daya saing dalam skala global, sejak dasawarsa 1980-an, perusahaan-perusahaan AS mulai mencurahkan perhatian yang lebih besar pada *manufacturing* dan *operasional strategy*. Mereka mulai mempelajari langkah-langkah yang harus diambil untuk meningkatkan daya saing produk dan sampai pada kesimpulan bahwa mereka harus melakukan berbagai terobosan yang pada hakekatnya tidak jauh berbeda dengan yang sekian lama telah dipraktikkan Jepang, yaitu melalui perbaikan kualitas dan daya tahan produk-produk yang dihasilkan sesuai keinginan konsumen serta mengurangi biaya manufaktur.

Menurut Cooper dan Kaplan, mereka menganut filosofi *Just In Time* untuk meningkatkan MCE dan filosofi *Total Quality Management (TQM)* untuk meningkatkan kualitas produk yang dihasilkan. Filosofi ini menekankan kelancaran arus barang yang berkesinambungan sepanjang untaian mata rantai proses penciptaan nilai dan *zero defects* dengan memotivasi para perancang untuk menciptakan produk-produk yang dapat diproduksi dengan lebih efektif dan efisien. Strategi yang dijalankan tersebut diantaranya :

a. Implementasi JIT Manufacturing

Just-in time (JIT) merupakan *manufacturing philosophy* yang telah diterapkan di Jepang dalam tahun tujuh puluhan dan baru diterapkan oleh perusahaan-perusahaan di U.S.A. dua puluh tahun kemudian. Dengan filosofi ini, perusahaan hanya memproduksi berdasarkan permintaan, tanpa memanfaatkan tersedianya persediaan dan tanpa menanggung biaya persediaan. Setiap operasi hanya memproduksi untuk memenuhi permintaan dari operasi berikutnya. Produksi tidak akan terjadi sebelum ada tanda dari proses selanjutnya yang menunjukkan permintaan produksi. Suku cadang dan bahan tiba pada saat yang ditentukan untuk dipakai dalam produksi. Dalam JIT, produksi ditentukan oleh permintaan. Oleh karena itu, JIT tidak mungkin diterapkan dalam perusahaan yang permintaan atas produknya sangat sulit diperkirakan. JIT merupakan usaha untuk mengurangi waktu penyimpanan (*storage time*) yang merupakan salah satu akibat dari aktivitas-bukan penambah nilai bagi konsumen (*non-value-added activities*). JIT mempunyai dampak signifikan terhadap tingkat persediaan tata letak pabrik (*plant layout*), dan penyediaan jasa pendukung.

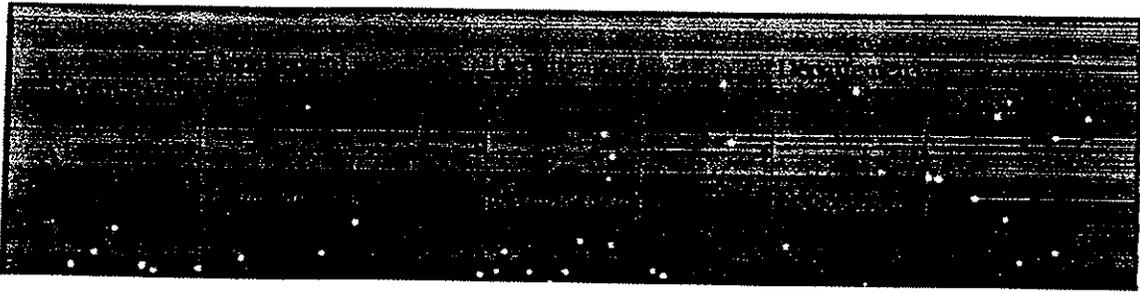
b. JIT dan Persediaan

Salah satu dampak *JIT manufacturing* adalah berkurangnya persediaan ke tingkat yang sangat rendah dibandingkan dengan sistem produksi yang tradisional. Dalam sistem produksi tradisional, bahan disediakan dan suku cadang diproduksi dan ditransfer ke operasi berikutnya tanpa memperhatikan permintaan dari operasi berikutnya. Dalam sistem tersebut, persediaan akan terjadi jika produksi melebihi jumlah yang diminta. Biasanya, sistem produksi tradisional menghasilkan tingkat persediaan yang jauh lebih tinggi bila dibandingkan dengan *JIT Manufacturing*.

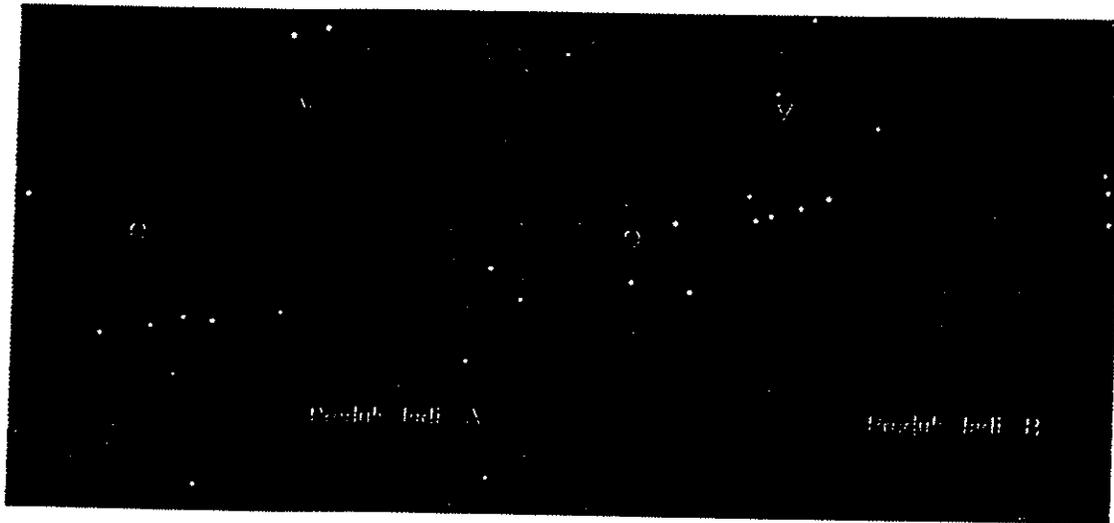
c. JIT dan Cellular Manufacturing

Dalam sistem produksi tradisional, produk bergerak dari satu kelompok mesin yang sama ke kelompok mesin yang sama berikutnya. Dalam sistem ini, mesin yang memiliki fungsi yang sama ditempatkan bersama dalam suatu daerah

yang disebut departemen atau proses. Karyawan yang memiliki keahlian yang sama dalam mengoperasikan mesin ditempatkan dalam departemen untuk mengoperasikan satu kelompok mesin yang sama. Gambar 5 melukiskan tata letak mesin dalam sistem produksi tradisional. JIT mengubah pola tata letak mesin tersebut dengan membentuk *manufacturing cell* seperti dilukiskan pada gambar 6.



Gambar 5 : Tata Letak Mesin dan Sistem Produksi Tradisional



Gambar 6 : Tata Letak Mesin dengan Cellular Manufacturing

Manufacturing CELL terdiri dari mesin-mesin yang dikelompokkan kedalam satu keluarga mesin, biasanya dalam bentuk setengah lingkaran. Mesin-mesin ini disusun sedemikian rupa sehingga dapat digunakan untuk melaksanakan berbagai operasi yang berurutan. Setiap *cell* dirancang untuk memproduksi produk tertentu atau satu keluarga produk tertentu. Produk bergerak dari satu mesin ke mesin yang lain dalam *cell*. Karyawan ditugasi dalam *cell* tertentu dan dilatih untuk mampu mengoperasikan semua mesin yang ada dalam *cell*. Oleh karena itu, tenaga kerja dalam lingkungan JIT memiliki keterampilan beragam, bukan merupakan tenaga spesialis, yang hanya memiliki keterampilan dalam bidang tertentu saja. Setiap manufacturing *cell* pada dasarnya merupakan pabrik mini, sehingga setiap *cell* dalam lingkungan JIT disebut pabrik dalam pabrik. Gambar 5 dan 6 melukiskan perbedaan tata letak mesin secara fisik dalam sistem produksi tradisional dan dalam *cellular manufacturing*.

d. JIT dan Desentralisasi Jasa Pendukung

JIT memerlukan akses yang cepat dan mudah terhadap jasa pendukung. Oleh karena itu, departemen jasa yang dibentuk untuk melayani secara terpusat semua departemen produksi perlu diperkecil skalanya dan karyawannya dibebani tugas untuk secara langsung mendukung produksi dalam *cell* tertentu. Sebagai contoh, untuk memenuhi kebutuhan bahan baku setiap *cell*, JIT memerlukan titik penempatan bahan baku di dekat mesin yang akan menggunakan bahan tersebut. Dengan demikian tidak diperlukan gudang pusat untuk menyimpan bahan baku tersebut.

e. TQM dan Tuntutan Mutu

JIT Manufacturing menuntut ketepatan waktu produksi dan penyerahan produk akhir kepada pelanggan maupun produk antara dari satu tahap produksi ke tahap produksi berikutnya. Dengan demikian, untuk menjamin ketepatan waktu

dan ketepatan jumlah produk yang diproduksi oleh tahap tertentu proses produksi maupun oleh perusahaan secara keseluruhan, dituntut produksi tanpa cacat atau rusak, dan bahan baku yang dimasukkan proses sesuai dengan spesifikasi yang ditetapkan tanpa cacat, serta kondisi mesin dan ekuipmen produksi tanpa kerusakan. Untuk menghasilkan produk sesuai dengan spesifikasi mutu yang dijanjikan kepada pelanggan dibutuhkan pengendalian menyeluruh atau *total quality control* (TQC). TQC merupakan konsep pengendalian yang meletakkan tanggung jawab pengendalian di pundak setiap karyawan yang terlibat didalam proses pembuatan produk, sejak desain sampai proses produksi, sampai produk mencapai pembeli. Tanggung jawab pengendalian produk bukan hanya menjadi tanggung jawab fungsi pengendalian mutu (Departemen Pengendalian Mutu). Konsep pengendalian mutu tradisional menitikberatkan pada identifikasi kesalahan, bukan pada pencegahan terjadinya kesalahan. Konsep pengendalian tradisional menggunakan pendekatan *acceptable quality level* (AQL), yang dapat menerima produk rusak atau cacat sampai dengan tingkat tertentu. Oleh karena itu, pengendalian mutu tradisional ini menggunakan teknik *acceptance sampling* dan *process control*, yang secara keseluruhan sering disebut *statistical quality control*. Konsep pengendalian mutu modern menitikberatkan pada orang, bukan pada proses, dan karyawan didorong agar berusaha menghasilkan “*zero defect*”.

Usaha-usaha yang telah dilakukan sejak pertengahan dasawarsa 1980-an oleh perusahaan-perusahaan di Amerika Serikat tersebut ternyata membawa hasil yang sangat menakjubkan, terbukti dengan peningkatan produktivitas sebesar 6 %, yang menurut Peter Drucker suatu peningkatan yang belum pernah terjadi sebelumnya.

Dalam proses implementasi strategi tersebut, perusahaan-perusahaan AS yang semula mempertahankan sistem akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen tradisional, yang dalam praktek hanya diperlakukan sebagai by product dari akuntansi keuangan, menghadapi banyak hambatan. Ukuran kinerja baru yang berhasil dikembangkan ternyata tidak konsisten atau sering bertentangan dengan ukuran kinerja sistem tradisional. Dengan perkataan lain usaha pembaruan ini terhambat oleh hal-hal inheren dalam sistem akuntansi

tradisional, khususnya sistem alokasi biaya usang yang mengalokasikan overhead menurut bobot tenaga kerja langsung.

Sistem alokasi yang dirancang pada waktu perusahaan masih padat karya yang tentunya tidak lagi memadai bagi perusahaan teknologi tinggi padat modal. dimana biaya tenaga kerja langsung biasanya tidak melebihi 5 % dari total beban manufaktur. ternyata juga menimbulkan implikasi perilaku disfungsional yang sangat merugikan perusahaan dan kenyataan ini tidak disadari selama beberapa dasawarsa.

Dengan demikian, disamping menghasilkan ukuran-ukuran yang tidak konsisten dengan ukuran baru, 'pemujaan' ukuran-ukuran yang dihasilkan oleh sistem biaya tradisional yang telah digunakan selama beberapa dasawarsa tersebut juga terbukti telah menimbulkan berbagai dampak fungsional terhadap perilaku yang sangat merugikan perusahaan.

Beberapa kasus implikasi perilaku disfungsional sebagai akibat dari "pemujaan" angka-angka akuntansi manajemen tradisional yang hanya diperlakukan sebagai *by products* dari akuntansi keuangan yang sebenarnya dimaksudkan untuk tujuan yang sangat berbeda, menurut pengamatan Johnson dan Kaplan diikhtisarkan sebagai berikut ini:

[1] Biaya pengolahan data tenaga kerja yang terlalu mahal.

Johnson dan Kaplan melihat suatu pabrik dimana 65 % dari kode komputer buku besar memproses transaksi-transaksi tenaga kerja langsung padahal biaya tenaga kerja hanya meliputi 4 % dari biaya total. Belum lagi waktu yang dibutuhkan untuk menganalisis varians tenaga kerja yang jumlah nilainya tidak berarti relatif terhadap biaya-biaya lain.

[2] Jumlah overhead yang terus meningkat terlepas dari perhatian manajer.

Manfaat penurunan *overhead* di suatu pusat biaya atas inisiatif seorang manajer akan tersebar ke semua pusat biaya dan secara relatif akan lebih mudah dinikmati oleh pusat-pusat biaya yang tidak melakukan inisiatif semacam itu. Untuk kepentingannya sendiri, seorang manajer lebih baik menghemat jam dan/atau biaya tenaga kerja daripada menghemat biaya-biaya lain, karena beban *overhead* ke pusat biaya dialokasikan berdasarkan jam atau biaya tenaga kerja yang terlibat di pusat biaya yang bersangkutan. Dengan demikian, penurunan biaya tenaga kerja yang tidak berarti lebih

disukai daripada penurunan *overhead* yang besar. Demi untuk mengurangi *overhead*, departemen perekayasaan yang tidak menerima alokasi tenaga kerja langsung karena karyawannya terdiri dari para insinyur yang menerima gaji yang tinggi bisa dipaksa untuk melakukan tugas-tugas sederhana yang sebenarnya dapat dilakukan oleh para buruh yang bergaji rendah.

[3] Keputusan membeli atau menjual yang salah.

Berhubung pekerjaan yang memerlukan banyak karyawan langsung diduga sangat mahal, adalah lebih menguntungkan bagi seorang manajer untuk membeli subrakitan dari luar daripada membuat sendiri. Pekerjaan subkontrak tersebut bahkan telah meluas sampai Amerika Latin dan Asia Timur. Padahal tingginya biaya dalam pembuatan sendiri tidak disebabkan karena tingginya biaya tenaga kerja langsung tetapi pada muatan *overhead* yang dialokasikan berdasarkan tarif jam kerja atau upah karyawan langsung. Selanjutnya, sebagai akibat dari banyaknya pekerjaan yang di subkontrakkan, *overhead* juga ikut meningkat karena pekerjaan tambahan yang dilakukan oleh departemen pembelian [untuk membuat spesifikasi dan mencari penjual yang memenuhi syarat]; departemen penerimaan dan inspeksi [memproses kedatangan barang]; dan departemen hutang [pembayaran kepada penjual]. Perlu diperhatikan bahwa berhubung barang-barang subrakitan yang dibeli atau di impor tidak mengandung muatan tenaga kerja langsung, maka *overhead* ini dibebankan ke produk-produk lain yang padat karyawan langsung sehingga menjadi bertambah mahal, yang selanjutnya mendorong seorang manajer untuk mensubkontrakkan pekerjaan lain sampai semua subrakitan disubkontrakkan.

[4] Distorsi biaya-biaya produk dan subsidi silang dari produk-produk yang kurang padat karyawan langsung ke produk-produk yang lebih padat karyawan langsung. Bahkan meskipun perusahaan menggunakan anggaran fleksibel, ukuran aktivitas yang digunakan tetap jam kerja langsung meskipun masih terdapat ukuran-ukuran lain yang juga relevan seperti jam mesin, jumlah dan waktu *set-up*, jumlah inspeksi atau pergerakan dan penanganan bahan. Akibatnya *variable overhead*

produk-produk yang bervolume kecil dengan muatan tenaga kerja yang sedikit tetapi memerlukan *set-up*, penanganan dan pengendalian kualitas yang lebih intensif bergeser ke produk-produk yang padat karyawan langsung, terutama yang bervolume besar. Subsidi produk-produk bervolume besar kepada produk-produk yang bervolume kecil ini memacu perusahaan untuk memperluas produk-produk bervolume kecil atas pengorbanan produk-produk yang bervolume besar. Sebagai akibat dari penyerapan biaya *overhead* menurut biaya atau jam tenaga kerja langsung ini, produk-produk perusahaan dengan volume besar tidak bisa bersaing dengan barang-barang impor. Motivasi perusahaan untuk menjadi *full-line producer* dalam hubungan ini jelas bukan *economies of scope* karena perluasan jalur produk tidak dimaksudkan untuk memanfaatkan kelebihan kapasitas yang menurunkan biaya unit tetapi bahkan akan berpacu meningkatkan biaya-biaya *overhead* yang lain.



[5] Menghambat perencanaan dan pengendalian biaya dan sering menimbulkan konflik-konflik antara para akuntan dan para manajer profesional.

Penggunaan anggaran fleksibel yang didasarkan pada jam kerja langsung sering menciptakan varians-variens yang sulit ditelusuri sebab-sebabnya sehingga menyebabkan budaya "saling lempar tanggung jawab" karena biaya-biaya variabel tidak semata-mata berubah selaras dengan perubahan jam kerja langsung, tetapi juga dengan ukuran-ukuran aktivitas lain seperti jam mesin, jam kilowatt, jam *set-up*, bahan baku dan sebagainya.

Berhubung dengan kenyataan ini perusahaan-perusahaan di AS akhirnya menyadari bahwa sasaran TQM, JIT, dan DFM tidak mungkin tercapai kalau sistem biaya yang ada ingin tetap dipertahankan.

Biaya standar yang digunakan dalam sistem biaya konvensional merupakan ukuran efisiensi yang bersifat statis, yang bertentangan dengan JIT dan TQM philosophy yang menekankan pada perbaikan yang berkesinambungan. Dalam sistem biaya standar, kinerja manajer diukur dengan membandingkan biaya sesungguhnya dengan biaya standar yang ditetapkan pada saat tertentu dimasa lalu, dengan demikian jika telah dilakukan usaha

untuk memperbaiki efisiensi operasi namun belum dilakukan perbaikan standar maka pengukuran penilaian kinerja menjadi tidak efektif. Biaya standar adalah standar biaya yang dapat sekarang dapat dicapai (currently attainable standart) . dan karenanya masih memberikan kesempatan pada karyawan untuk melaksanakan pekerjaan secara tidak efisien dalam proses pembuatan produk, dan karenanya bertentangan dengan konsep JIT dan TQM . JIT dan TQM memandang efisiensi secara dinamis , yang menuntut usaha secara terus menerus untuk memperbaiki mutu produk, memperbaiki efisiensi, mencari cara yang lebih baik dalam melakukan tugas yang sama.

Analisis selisih dalam Sistem biaya standar mendorong manajer yang bertanggung jawab untuk mencapai angka standar dengan menghasilkan selisih yang menguntungkan , namun usaha ini dapat membuat manajer berperilaku tidak semestinya, misalnya seorang manajer pembelian dapat membeli bahan baku yang tidak bermutu baik dalam jumlah yang besar agar menghasilkan favourable prioce variance. Sebagai akibatnya bahan baku tersebut akan mengakibatkan meningkatnya scrap , spoiled goods, dan defective goods serta juga persediaan bahan baku yang terlampaui banyak. dan ini bertentangan dengan JIT dan TQC yang menekankan kualitas baik dan zero inventory.

Dalam lingkungan manufaktur, selisih efisiensi tenaga kerja dapat mendorong karyawan untuk memproduksi lebih banyak Perhitungan selisih efisiensi bahan baku juga menimbulkan masalah dengan adanya karyawan yang tetap menyerahkan produk yang kurang baik pada departemen berikutnya untuk diproses lebih lanjut untuk menghindari selisih efisiensi bahan baku yang tidak menguntungkan, , dan hal ini akan mengganggu kelancaran proses produksi di departemen tersebut, dan jelas ini bertentangan dengan JIT dan TQC.

Analisis selisih biaya overhead juga berlawanan dengan JIT philosophy, manajer produksi dapat mengambil langkah untuk menghasilkan selisih menguntungkan misalnya dengan cara meniadakan pemeliharaan mesin dan peralatan secara preventif, dan akibatnya mesin dan peralatan lainnya tidak dalam kondisi siap digunakan saat diperlukan .

Selanjutnya, perkembangan teknologi baru untuk menghadapi globalisasi telah membuat *large scale mass production* menjadi *obsolete* sehingga keunggulan daya saing

perusahaan sangat tergantung pada kemampuan untuk memproduksi beraneka ragam produk, masing-masing dengan siklus kehidupan produk [*product life-cycle*] yang relatif singkat. Bagi perusahaan yang telah menghasilkan produk dengan siklus kehidupan produk dengan siklus kehidupan yang pendek [seringkali disebut perusahaan "*high-technology*"] ini, proyek penurunan biaya akan lebih efektif kalau difokuskan pada produk-produk masa depan daripada yang ada sekarang. Beberapa estimasi menunjukkan bahwa 90 % dari biaya suatu produk ditentukan selama tahap perancangan. Penghematan potensial dari rancangan yang lebih baik untuk produk-produk masa depan, terutama kalau produk-produk yang ada mendekati akhir siklus kehidupan produk, akan jauh lebih tinggi daripada usaha untuk melakukan pengurangan besar-besaran terhadap biaya produk yang ada sekarang.

Kecenderungan ke arah peningkatan kompleksitas produksi dalam *multibatch*, *multi product*, *multi process*, dan *multi firms* tidak mungkin dihadapi dengan sistem biaya tradisional yang lebih menekankan *resource spending*. Perkembangan tersebut perlu dihadapi dengan perhitungan biaya produk yang lebih canggih, tidak semata-mata untuk *inventory valuation* tetapi juga untuk *strategic profitability analysis* sebagai *attention directing information* untuk menyoroiti apakah masalah yang dihadapi perusahaan menyangkut perubahan-perubahan unit, *batch*, *product*, *process*, atau *facility* sehingga keputusan yang diambil serta tindakan yang dilakukan selaras dengan masalah yang dihadapi, baik jangka pendek, jangka menengah, maupun jangka panjang. Sistem yang disarankan Cooper dan Kaplan disebut sistem *Activity-Based Costing* [ABC] meskipun sering pula digunakan sebutan lain seperti *Cost Driver System*, yang lalu dikembangkan lebih lanjut menjadi *Activity Based Management*.

Definisi dari *Activity Based Costing* dikemukakan oleh Douglas T. Hick (1992) sebagai berikut :

ABC is a cost accounting concept based on the premise that products require an organization to perform activities and that those activities require to incur cost.

Jadi ABC membebankan biaya kepada produk atau pelanggan berdasarkan sumber daya yang dikonsumsi dengan mengidentifikasi biaya dari setiap aktivitas yang dibutuhkan untuk menghasilkan produk tersebut. Aktivitas-aktivitas tersebut kemudian

ditelusuri kepada produk atau pelanggan tertentu yang memicu atau menyebabkan terjadinya aktivitas tersebut

Sedangkan Activity Based Management didefinisikan oleh Mihael O'guin sebagai berikut :

Activity Based Management is a System which links resources consumption to the activities a company performs and the activities to products and customers. This system drastically improves an executive's ability to manage his or her business. ABC provides executives with entirely new view of interrelationship between a business and processes and to customers. Activity Based Management uses ABC to improve and control these relationship.

Activity Based Management ini menitik beratkan pada pertanggungjawaban aktivitas, dan bukan pertanggungjawaban biaya. Biaya terjadi akibat adanya aktivitas, oleh karenanya fokus pengendalian harus diubah dari terhadap biaya menjadi terhadap penyebab terjadinya biaya dan dalam hal ini aktivitas. Karena aktivitas tidak dibatasi oleh pusat pertanggung jawaban, maka activity based responsibility accounting bersifat menyeluruh dan merupakan pendekatan menyeluruh terhadap pengendalian biaya menembus batas-batas pusat-pusat pertanggung jawaban.

Oleh karena itu jika dibandingkan dengan sistem biaya konvensional, ABC mempunyai kelebihan seperti :

- ABC dapat mengatasi diversitas volume dan produk serta dapat mengidentifikasi biaya overhead dengan kegiatan yang menimbulkan biaya tersebut sehingga dapat melaporkan biaya produk dengan lebih akurat sehingga dapat lebih tepat misalnya dalam penentuan harga jual.
- ABC dapat mengatur hubungan dengan pelanggan. Sistem biaya konvensional biasanya memandang biaya secara total dan mengabaikan biaya-biaya yang dikenal sebagai *below the line* seperti biaya penjualan, distribusi, umum dan administrasi, penelitian dan pengembangan dan biasanya dibebankan sama bear untuk semua pelanggan, walaupun sebenarnya tidak semua pelanggan berkaitan dengan aktivitas yang dijalankan, sehingga seharusnya terdapat perbedaan biaya, misalnya karena perbedaan

jumlah pesanan, tingkat peyayanan, kombinasi produk, saluran distribusi, letak geografis dan sebagainya.

- ABC system dapat mengurangi biaya perusahaan dengan mengidentifikasi value added dan non value added activities.

Namun disamping semua kelebihanannya sebenarnya ABC system juga mempunyai kelemahan seperti

- Sulit untuk mendapatkan data dan menganalisis tiap aktivitas penyebab biaya.
- Masalah joint cost tidak dapat teratasi dengan ABC system
- ABC system melaporkan biaya dengan cara pembebanan biaya untuk suatu periode penuh dan tidak mempertimbangkan untuk mengamortisasi long term pay back expenses, sebagai contoh biaya pengembangan yang besar untuk periode yang singkat akan langsung ditelusuri ke produk sehingga biaya produk tersebut dapat menjadi sangat besar.

5. PRAKTEK AKUNTANSI MANAJEMEN DI INDONESIA

Sejak awal 1980-an, baik di Indonesia seperti juga di AS terjadi perubahan lingkungan pasar yang mengakibatkan terjadinya pergeseran struktur pasar dari *sellers market* ke *buyer market*. Namun demikian, perubahan ini terjadi dalam kondisi lingkungan serta proses yang jauh berbeda dan dengan alasan yang jauh berbeda pula.

Kalau struktur *sellers market* di Indonesia yang berlangsung sejak Perang Dunia II disebabkan karena stagnasi sektor produksi sebagai akibat dari kemiskinan sumber daya [seperti modal, tenaga terdidik dan terlatih serta keterampilan manajemen] yang diperlukan untuk memacu proses produksi, maka sejak Perang Dunia II kekuasaan penjual dalam lingkungan pasar di Negara Barat pada umumnya dan AS pada khususnya disebabkan karena keunggulan daya saing akibat rancangan serta fungsionalitas produk superior yang dipacu oleh inovasi. Akibatnya, produk-produk AS praktis tidak ada tandingannya tidak saja dalam lingkup domestik, tetapi juga dalam skala global.

Di Indonesia, proses pergeseran dari *sellers' market ke buyers' market* dimulai menjelang *oil boom* melalui strategi dan program Pemerintah Orba yang difokuskan berturut-turut pada peningkatan produk pertanian, produk industri yang mendukung sektor pertanian, dan produk industri substitusi impor, masing-masing dengan pembiayaan yang sebagian besar dari dana minyak bumi dan penanaman modal serta pinjaman luar negeri. Selama pasca *oil boom* strategi dan program pemerintah lebih difokuskan pada peningkatan produk-produk industri ekspor non-migas dengan pembiayaan terutama dari sektor swasta dan penanaman serta pinjaman luar negeri. Dalam proses industrialisasi tersebut, tidak dapat disangkal bahwa struktur pasar lambat laun telah bergeser dari *sellers' market ke buyers' market*, meskipun pada beberapa sektor industri seperti industri automotif proses tersebut belum begitu terasa.

Setelah menyadari kenyataan ini, meskipun berlangsung dalam lingkungan dan proses yang berbeda, pergeseran dalam struktur pasar dari *sellers' market ke buyers' market* di Indonesia seperti juga di AS tampaknya memerlukan tanggapan untuk mencapai sasaran yang tidak jauh berbeda. Baik perusahaan-perusahaan AS maupun Indonesia perlu melakukan reorientasi strategi dengan sasaran memperkecil kerugian yang ditimbulkan oleh *non-value added time* atau dengan perkataan lain, meningkatkan *production effectiveness*. *Production efficiency* sekaligus akan tercapai kalau tambahan manfaat yang dapat dicapai dalam usaha ini lebih besar dari tambahan biaya yang diperlukan.

Untuk menciptakan *external economies* setelah berakhirnya *oil boom*, Pemerintah Indonesia telah melakukan reformasi struktural melalui kebijaksanaan deregulasi dan debirokratisasi sejak awal dasawarsa 1980-an. Reorientasi strategi tersebut dalam batas-batas tertentu juga telah ditanggapi oleh dunia usaha dengan melakukan reorientasi dari strategi reaktif ke strategi proaktif.

Namun demikian, berbagai paket deregulasi yang dirasakan terlalu diarahkan pada pengaturan *resource spending* daripada *resource utilization*, baik dalam lingkup makro maupun mikro, masih menciptakan berbagai permasalahan kontemporer, khususnya *stagflation*, yang menghambat pertumbuhan ekonomi pada awal dasawarsa 1980-an dan masih terasa hingga kini, apalagi ditambah dengan krisis moneter yang sedang terjadi saat ini. Program deregulasi dan debirokratisasi yang belum banyak menjangkau sektor riil ,

lintas departemental tampaknya kurang mampu mempersingkat *external non-value added time* dalam tingkat yang cukup berarti.

Perilaku dunia usaha juga masih belum bebas dari kecenderungan untuk lebih memprioritaskan *economic rent* daripada *economic profit* sehingga perbaikan dalam sarana-sarana organisasi dan manajemen tampaknya belum merupakan prioritas utama. Akibatnya, usaha untuk mempersingkat *internal non-value added time* juga belum mampu meningkatkan daya saing secara global.

Kalau dibandingkan dengan AS, Akuntansi Manajemen di Indonesia tentunya masih jauh terbelakang. Kendala utama yang dihadapi akuntan manajemen adalah gejala kemiskinan sumber daya informasi yang hampir merata pada setiap perusahaan, dari pegel [pengusaha golongan ekonomi lemah] sampai konglomerat. Kemiskinan ini tampaknya wajar dan tentunya tidak dapat dibandingkan dengan AS yang telah merdeka lebih dari 200 tahun. Tidak berbeda dengan negara-negara yang sedang berkembang lainnya, lingkungan perekonomian Indonesia masih sarat dengan gejala inefisiensi pasar lintas sektoral. Masalah inefisiensi pasar pada hakekatnya menggejala sebagai akibat dari kelangkaan informasi, bukan sebaliknya. Dalam lingkungan yang sarat dengan *information inefficiency*, proliferasi berbagai isu yang menyangkut *exchange inefficiency*, *production inefficiency* dan *allocative inefficiency* tampaknya sulit dihindarkan. Untuk memadamkan isu semacam ini, perbaikan sistem informasi, sebagai salah satu faktor produksi [sebagai substitusi dari resiko], jelas perlu mendapat prioritas serta perhatian yang lebih besar dimasa depan.

Tidak jelas apakah kenyataan bahwa sistem akuntansi tradisional [sebagai *by products* dari akuntansi keuangan] yang telah *obsolete* di AS dan belum sem diimplementasikan pada sebagian besar perusahaan di Indonesia merupakan suatu *ironi* atau *blessing in disguise*. Disatu segi, keterlambatan penerapan tersebut dapat dipandang sebagai suatu ironi mengingat bahwa *state of the art* perkembangan akuntansi di Indonesia masih jauh terbelakang dan belum mencapai tahap tersebut. Dengan perkataan lain, kalau *main product*-nya saja belum dapat dikembangkan secara layak, bagaimana mungkin mengembangkan *by product*? Dewasa ini sistem akuntansi keuangan di Indonesia masih sangat terbelakang sehingga implementasi akuntansi manajemen tradisional belum terkejar.

Ditinjau dari segi lain, keterlambatan tersebut dapat pula dipandang sebagai *blessing in disguise* mengingat bahwa implementasi sistem akuntansi manajemen tradisional di AS, sebagaimana telah dibahas di muka, telah mengakibatkan proliferasi atau pembiakan perilaku disfungsional yang tidak saja telah mengikis keunggulan daya saing dalam lingkup mikro, tetapi bahkan dalam skala global.

Kemiskinan dalam sumber daya informasi tampaknya dapat menjelaskan sendiri kendala besar yang dihadapi akuntan manajemen mengingat bahwa satu-satunya informasi kuantitatif-finansial mungkin hanya terbatas pada laporan akuntansi keuangan yang masih jauh dari sempurna. Namun demikian hal ini bukan berarti bahwa perusahaan-perusahaan di Indonesia belum memiliki ikhtisar-ikhtisar akuntansi manajemen, karena ternyata banyak juga perusahaan yang telah memiliki ikhtisar-ikhtisar tersebut walau hanya sebagai by product dari sistem akuntansi keuangan.

Menurut Eddie Gunadi Martokusumo (1992), dari hasil suatu penelitian yang diadakan dalam rangka meneliti laporan keuangan di Indonesia, terdapat beberapa hal yang menunjukkan bahwa penyajian ikhtisar manajerial untuk menunjang proses pengambilan keputusan umumnya belum/kurang mendapat perhatian yang sepadan.

Yang menjadi persoalan disini adalah sampai sejauh mana ikhtisar-ikhtisar tersebut dimanfaatkan dalam rangka pengambilan keputusan maupun dalam rangka perencanaan dan pengendalian. Dari hasil penelitian diatas masih banyak perusahaan di Indonesia yang meskipun tidak memiliki ikhtisar manajerial tersebut namun proses pengambilan keputusan, perencanaan maupun pengendalian tetap dapat dilaksanakan, mungkin mengingat aktivitas perusahaannya belum cukup rumit sehingga proses tersebut diatas dapat ditampung dan diolah dalam memori manajer yang bersangkutan sebagai **human information processor**.

Umumnya manajemen perusahaan di Indonesia lebih concerned terhadap accounting information sistem berupa Laporan Rugi/Laba dan Neraca, dibanding sistem informasi yang dapat membantu mereka dalam proses pengambilan keputusan.

Konsep-konsep sunk cost, differential costing, net present value dan lain sebagainya praktis tidak dikenal karena umumnya peranan akuntansi hanya terbatas pada **accountability oriented function** dan bukan sebagai **decision usefulness**.

Pada posisi dan aktivitas perusahaan yang masih mungkin diawasi secara langsung, pengawasan melalui media laporan bahkan belum terlampau dirasakan manfaat dan keperluannya, komplikasi transaksi masih bisa ditampung dan diolah dalam memori manajer atau pemilik perusahaan yang bersangkutan.

Dengan semakin meningkatnya kompleksitas transaksi dan berkembangnya kegiatan perusahaan serta keterbatasan daya ingat/memori pemilik perusahaan, maka dalam situasi demikian penyelenggaraan sistem pencatatan dan pembukuan merupakan kebutuhan yang tidak dapat dihindarkan. Pengolahan lebih lanjut untuk berbagai tujuan mulai dapat dilakukan secara langsung maupun melalui model deskriptif seperti ikhtisar persediaan barang, ikhtisar piutang, ikhtisar hutang, dan lain sebagainya.

Dengan semakin berkembangnya perusahaan maka menuntut pengendalian yang semakin handal dan canggih termasuk pengembangan daripada sistem akuntansinya sendiri untuk dapat mengakomodir data finansial untuk menghasilkan laporan akuntansi manajemen. Namun ternyata untuk kondisi Indonesia hal itu barulah sebatas , misalnya membandingkan anggaran dengan data realisasi maka dapat dihasilkan laporan deviasi (*exceptional report*) secara intra komptabel untuk menarik perhatian manajemen yang selanjutnya akan memacu *problem solving* dan dituangkan dalam suatu *management decisions*.

Dalam menghadapi alam persaingan bebas dewasa ini , tentu saja kondisi tersebut belumlah cukup atau dapat dikatakan masih jauh dari cukup. Didalam perencanaan dan penetapan strategi perusahaan, sebagian besar pimpinan perusahaan mempunyai suatu peran fungsional. Mereka cenderung memandang hal-hal tertentu hanya dari visi yang dimilikinya. Demikian pula dengan para akuntan manajemen, biasanya memandang suatu peristiwa dalam satuan finansial (*financial term*) yang dikaitkan dengan suatu aktivitas yang telah terjadi. Sebagai akibatnya seringkali suatu sistem akuntansi manajemen konvensional yang ada tidak akan banyak membantu pimpinan dalam meningkatkan kinerja (*performance*) perusahaannya.

Kecenderungan penelaahan kebelakang (*retrospective introspection*) perlu diperhatikan secara mendasar apabila pengendalian strategis ingin dicapai.

Metode akuntansi manajemen konvensional misalnya, dapat saja memberikan peran dalam pengendalian modal kerja dan peningkatan kinerja (*performance*) perusahaan. Tetapi jika perusahaan sedang menurun atau sedang mengalami tekanan persaingan yang sangat berat, atau tertinggal dalam penerapan teknologi yang ada, sistem akuntansi manajemen konvensional tidak akan banyak membantu pimpinan dalam meningkatkan kinerja (*performance*) perusahaannya.

Kepentingan utama keberhasilan suatu perusahaan adalah kemampuannya untuk mendapatkan, mengalokasikan dan menggunakan sumber-sumber yang dimilikinya untuk menangkap peluang-peluang yang ada dalam lingkungan usahanya (*environmental opportunities*) dan menghindari ancaman dari lingkungan usahanya (*environmental threats*). Oleh karena itu sistem akuntansi manajemen haruslah mendukung dalam pemberian informasi-informasi yang dibutuhkan.

Demikian pula di dalam proses pengendalian strategis, informasi yang dihasilkan dari praktek-praktek akuntansi manajemen yang tepat oleh para akuntan manajemen akan sangat menentukan tingkat pertumbuhan dan perkembangan perusahaan.

Dengan cara memantau perubahan pangsa pasar misalnya, pimpinan perusahaan dapat melihat apakah perusahaannya dalam posisi menguat atau sebaliknya. Disamping itu penelitian terhadap pangsa pasar akan mengindikasikan kekuatan-kekuatan yang dimiliki oleh perusahaan-perusahaan pesaing. Pelaporan pangsa pasar didalam laporan manajemen akan menjadikan informasi akuntansi manajemen lebih berguna sebagai alat penetapan strategi usaha. Perubahan dalam market share harus dimonitor secara ketat karena hal ini dapat menjadi indikator yang menunjukkan posisi perusahaan didalam persaingan, dimana hal ini akan mempengaruhi keuntungan perusahaan di masa yang akan datang.

Iklm dunia usaha yang kompetitif sekarang ini memerlukan keputusan yang cepat dan akurat. Untuk dapat berperan dalam membantu para pimpinan perusahaan dalam pembuatan keputusan, akuntan manajemen perlu mengikuti setiap aktivitas dan fungsi manajemen.

Untuk mencapai kualitas informasi akuntansi yang diharapkan, para akuntan manajemen dituntut untuk semaksimal mungkin mendayagunakan keahliannya berupa pemahaman metode dan tehnik akuntansi yang terus berkembang.

Para akuntan manajemen perlu tanggap terhadap perubahan lingkungan, baik lingkungan ekstern maupun intern serta meningkatkan kualitas profesi seiring dengan perkembangan dunia usaha. Perkembangan dalam profesi harus diikuti dan diterapkan sesuai dengan kondisi dan keperluan perusahaan. Hal ini dapat dicapai apabila para akuntan manajemen melaksanakan *long life education* serta memanfaatkan fungsi organisasi profesi sebagai wahana pengembangan profesinya.

Dilain pihak para pimpinan perusahaan sebagai pengguna informasi akuntansi untuk pengambilan keputusan harus pula mengembangkan pendekatan secara terpadu (*integrated approach*), yaitu pendekatan yang mutlak harus dikembangkan dalam mendorong lebih berperannya para akuntan manajemen di perusahaan-perusahaan tempatnya bekerja. Seberapa besar peranan akuntan manajemen dalam membantu para pimpinan perusahaan dalam pembuatan keputusan memerlukan iklim yang kondusif.

Kondisi-kondisi seperti *corporate culture* juga mempunyai pengaruh dominan terhadap sikap dan pandangan manajemen perusahaan atas pentingnya keberadaan akuntansi manajemen dan menyadari manfaat yang akan dapat diperoleh. Kesadaran akan pentingnya manfaat yang akan diperoleh dari produk akuntansi manajemen merupakan variabel penting dalam menentukan sejauh mana para akuntan manajemen dapat berperan serta merupakan suatu titik awal dalam menunjang dan mendorong peran akuntan manajemen yang lebih besar.

Untuk dapat mencapai kondisi seperti yang diharapkan diatas tentunya banyak kendala atau tantangan besar yang harus dihadapi oleh Bangsa Indonesia dan yang terutama adalah tantangan dalam mengembangkan :

a. Sistem Informasi

Didalam pengertian sistem informasi tersebut, termasuk juga tugas akuntan manajemen yang tidak saja mengetahui posisi perusahaan dan memahami lingkungan dimana perusahaan saat ini berada, tetapi juga memiliki wawasan kedepan dan secara terus menerus melakukan penyempurnaan dalam teknologi informasi, baik perangkat lunak maupun perangkat keras termasuk sumber daya manusianya.

Teknologi Informasi yang baik mutlak diperlukan, hal ini disebabkan jika Akuntan manajemen tetap menggunakan proses pembebanan biaya menggunakan cara manual dalam proses pengolahan datanya, maka dia tidak akan mampu secara cepat dan tepat waktu dalam memenuhi kebutuhan informasi biaya yang rinci dan cermat bagi manajemen. Teknologi komputer seharusnya dimanfaatkan sepenuhnya untuk mengumpulkan data rinci biaya untuk memungkinkan manajemen memperoleh tipe informasi akuntansi apa saja dan kapan saja untuk memungkinkan manajemen memantau konsumsi sumber daya dalam berbagai aktivitas untuk menghasilkan produk atau jasa. Teknologi komputer mampu untuk mengolah ratusan jenis biaya di ratusan aktivitas dalam berbagai pusat pertanggungjawaban untuk mengolah ratusan jenis produk. Dengan memanfaatkan teknologi informasi pada tingkat perkembangannya sekarang, akuntansi manajemen mampu menyediakan informasi akuntansi untuk memungkinkan manajemen memantau konsumsi berbagai sumber daya dalam semua aktivitas untuk menghasilkan berbagai produk atau jasa.

b. Sumber Daya Manusia

Sumber daya manusia yang jumlahnya relatif banyak di Indonesia, walau mungkin upahnya relatif 'murah' ternyata sebagian besar kurang dalam disiplin dan kualitas yang diperlukan dalam lingkungan persaingan dewasa ini, misalnya dalam lingkungan Advanced Manufacturing Technology, sehingga kalah bersaing dengan tenaga kerja asing dalam memperebutkan kesempatan kerja yang menuntut keahlian tinggi.

Untuk meningkatkan mutu tenaga kerja dalam menghadapi globalisasi diperlukan pendidikan dan pelatihan yang berkesinambungan sesuai dengan perubahan lingkungan, dan untuk ini pendidikan di Indonesia perlu dirancang untuk menghadapi persaingan global, termasuk juga dalam pendidikan akuntansi, kurikulumnya jangan hanya menekankan pada laporan keuangan untuk pihak eksternal, namun juga perlu menekankan pada kebutuhan manajemen seperti misalnya dengan memasukan akuntansi berdasarkan aktivitas.

6. PENUTUP

Literatur akuntansi manajemen dan akuntansi biaya yang terbit pada tahun 1970-an cenderung membatasi fungsi akuntan manajemen sebagai penyedia data, yang merupakan dukungan bagi manajemen dalam pengambilan keputusan. Don T. DeCoster dan Eldon L. Schafer (1979) misalnya, menjelaskan bahwa akuntan manajemen menjalankan fungsi sebagai manajer *database* yang digunakan dalam pengambilan keputusan perencanaan dan pengendalian operasi perusahaan.

Peran akuntan manajemen terus berkembang, sejalan dengan semakin rumitnya transaksi bisnis yang dilakukan perusahaan, akuntan manajemen semakin dilibatkan dalam proses pengambilan keputusan. Dukungan serta bantuan akuntan manajemen dalam mengarahkan serta mengendalikan operasi perusahaan semakin hari semakin dibutuhkan oleh manajer. Ronald W. Hilton (1994) dalam bukunya *Managerial Accounting*, menguraikan peran akuntan manajemen dalam perusahaan secara lebih dinamis yaitu :

- Menyediakan informasi bagi manajer untuk pengambilan keputusan dan perencanaan,
- Membantu manajer dalam mengarahkan dan mengendalikan operasi perusahaan,
- Memotivasi manajer dan karyawan lain untuk mencapai tujuan perusahaan, serta
- Mengukur kinerja subunit, manajer, dan karyawan lain dalam organisasi.

Dari uraian diatas, dapat ditarik kesimpulan bahwa peran akuntan manajemen dalam pengelolaan perusahaan berkembang sedemikian rupa, semakin dilibatkan pada proses pengambilan keputusan. Secara tradisional, tugas akuntan manajemen pada masa lalu hanya bersifat konvensional, yaitu mulai dari membuat laporan keuangan, penyusunan sistem dan pengendalian internal perusahaan, sampai perencanaan jangka panjang.

Pada saat ini, Akuntansi Manajemen sebagai subsistem dari Sistem Informasi Manajemen merupakan suatu conceptual sistem yang dimaksudkan untuk membantu manajemen dalam pelaksanaan fungsi-fungsinya demi efisiensi dalam mengalokasikan sumber-sumber daya yang langka dalam rangka pencapaian tujuan perusahaan.

Tantangan utama bagi para akuntan manajemen dewasa ini adalah memberikan informasi yang bertujuan untuk membantu meningkatkan keunggulan kompetitif perusahaan dengan mengembangkan praktek-praktek akuntansi manajemen yang dapat mendukung tugas-tugas manajerial. Akuntansi manajemen diharapkan mampu menghadapi perubahan-perubahan di lingkungan operasi perusahaan, sehingga perusahaan dapat bertahan, tumbuh dan berkembang (*survival and growth*).

Untuk dapat bertahan, tumbuh dan berkembang, para pimpinan perusahaan tidak hanya cukup mendapatkan informasi mengenai tingkat kinerja (*performance*) maupun kemampuan labaan (*profitability*) perusahaannya saja, seperti yang diperoleh dari sistem akuntansi manajemen konvensional. Para pimpinan perusahaan yang ingin mengamankan posisi strategis perusahaannya harus pula mengetahui dengan baik siapa, seberapa jauh serta mengapa para pesaingnya dapat memenangkan atau dapat dikalahkan dalam persaingan usaha.

Di masa depan perubahan dan perkembangan peran masih akan terus berlangsung, dengan percepatan yang kian meningkat. Prediksi ini didasarkan pada sejumlah fenomena masa depan seperti diuraikan dibawah ini :

a. Perkembangan Teknologi Komputer dan Informasi

Di masa depan, bahkan juga pada waktu ini, sebagian besar peran tradisional akuntan akan digantikan oleh komputer. Rekonsiliasi bank, penyusunan laporan keuangan, sistem penagihan, sistem pembayaran, dan lain-lain, akan dikerjakan oleh *software* komputer. Informasi-informasi keuangan yang dibutuhkan manajer akan tersedia hanya dengan menekan *keyboard* komputer. Sebagian besar tugas klerikal akuntan akan digantikan oleh komputer.

Jika demikian yang terjadi, apa tugas akuntan manajemen dalam perusahaan? Peran akuntan manajemen di masa mendatang akan lebih mengarah ke analisis dan dukungan penuh kepada pengambilan keputusan oleh manajer, baik manajer bagian, manajer divisi, maupun manajer puncak dalam perusahaan.

Dengan kata lain, akuntan manajemen akan lebih berperan sebagai *high level decision support specialist*.

Seperti yang dikatakan seorang manajer keuangan Hewlett Packard: " *We are not accountants, we are analysts and business partners* "

b. Lingkungan Kerja

Lingkungan kerja di masa depan akan bertumpu pada kerja tim bukan lagi kerja individu. Struktur pekerjaan akan berkembang sedemikian rupa, bersifat lintas fungsional, melibatkan orang-orang dari berbagai fungsi dan latar belakang. Dalam situasi seperti ini, akuntan manajemen akan berperan memberikan perspektif keuangan dalam pembuatan keputusan. Peran ini membutuhkan tidak saja keterampilan berkomunikasi dan *interpersonal skill*, tetapi juga kemampuan untuk memahami semua aspek bisnis secara tajam dan menyeluruh, serta apresiasi yang tinggi terhadap hubungan timbal balik antara fungsi keuangan dengan fungsi *marketing*, produksi, dan fungsi-fungsi lain dalam perusahaan.

c. Penggunaan Istilah *Finance*

Akuntan manajemen mendatang akan lebih memilih menjadi bagian dari fungsi *finance* ketimbang menjadi bagian dari fungsi *accounting*, karena fungsi *finance* mempunyai konotasi yang lebih luas. Pertimbangan lain adalah *accounting* melaporkan hal-hal yang terjadi di masa lalu sementara *finance* berfokus ke masa depan. Beberapa akuntan manajemen di perusahaan Amerika lebih suka menyebut diri mereka *decision support specialist*. Alasannya, ungkapan tersebut lebih tepat untuk menggambarkan peran yang mereka lakukan di perusahaan .

Jika kita lihat kedepan, peran akuntan manajemen akan berubah dari sekedar mengumpulkan data dan menyiapkan laporan keuangan ke arah analisis keuangan dan *partner* dari bagian-bagian lain dalam perusahaan. Seperti yang diungkapkan beberapa praktisi bisnis perusahaan-perusahaan terkenal berikut ini :

" We will get more to the point where accountants won't spend a lot of time doing accounting, but they will be more an analytical and more planning oriented and more of partner with the operational side of the business (ITT Automotive). "

"...what we think we should become in the future is a business partner who help people understand what the financials are saying, help them design their business, showing them what financial expectations can be, not beating them up with the numbers but showing them trends and helping them understand how they can measure themselves. This term means 'partnering' (S West)"

"In my mind, cost accountant are going to be business analyst (Boeing)."

Lebih jauh lagi, akuntan manajemen juga akan berperan lebih dari sekedar partner bisnis. Peran akuntan manajemen akan berkembang menjadi *partner* strategis karena akuntan manajemen juga harus melihat pada dasar tempat perusahaan berada dan pada situasi kompetisi perusahaan beroperasi. Hal ini menuntut akuntan manajemen berpikir lebih strategis, bervisi tajam dan bersikap lebih produktif.

Jika diperhatikan pada awal mula perkembangannya, akuntansi manajemen berorientasi kepada penyediaan informasi akuntansi bagi kepentingan pemilik dan pemimpin perusahaan. Namun dalam perkembangan selanjutnya, akuntansi keuangan sangat mendominasi perancangan sistem akuntansi manajemen untuk memenuhi kebutuhan pihak luar perusahaan. Dalam lingkungan bisnis yang dipenuhi dengan tajamnya persaingan di tingkat dunia, informasi akuntansi yang dihasilkan oleh akuntansi manajemen tradisional tidak lagi memiliki relevansi dengan kebutuhan manajemen. Sebagai respon terhadap kebutuhan manajemen, diperlukan perubahan orientasi, dari yang terpusat pada pemenuhan kebutuhan pihak luar, ke yang terpusat kepada penyediaan informasi bagi pihak intern sendiri. Akuntansi manajemen yang selama ini berorientasi untuk penentuan harga pokok persediaan (*inventory costing*), sejak awal dasa warsa 1990-an mengubah orientasinya kembali ke orientasi pada awal masa perkembangannya, menyediakan informasi akuntansi bagi kepentingan manajemen untuk memungkinkan manajemen melakukan pengelolaan aktivitas dalam mencapai tujuan perusahaan.

Untuk memenuhi kebutuhan manajemen tersebut, akuntansi manajemen melakukan berbagai perubahan yang sifatnya mendasar sebagai berikut:

1. Akuntansi manajemen melepaskan dominasi akuntansi keuangan dengan memfokuskan perekayasa informasi akuntansi untuk memenuhi kebutuhan manajemen. Informasi biaya yang dihasilkan akuntansi manajemen tidak sekadar ditujukan untuk memenuhi kebutuhan pelaporan keuangan (*financial reporting*) bagi pihak luar perusahaan, namun untuk memungkinkan manajemen melakukan pengelolaan aktivitas (*activity management*) berdasarkan informasi biaya.
2. Akuntansi manajemen memanfaatkan teknologi komputer untuk merekayasa informasi biaya produk yang lebih cermat. Pemanfaatan teknologi komputer ini memungkinkan pembebanan biaya *overhead* (*overhead cost assignment*) kepada produk menjadi jauh lebih cermat, sehingga memungkinkan manajemen melakukan analisis kemampuan produk dalam menghasilkan laba (*product profitability analysis*) dan keputusan penetapan harga jual (*pricing decision*).
3. Akuntansi manajemen berusaha mencerminkan konsumsi sumber daya dalam setiap aktivitas untuk menghasilkan produk dengan menerapkan *activity-based cost system*.
4. Akuntansi manajemen menciptakan *target costing* untuk memungkinkan manajemen menerapkan *market-driven strategy* dalam memasuki pasar dunia.
5. Akuntansi manajemen menyajikan informasi *product-life cycle cost* untuk memungkinkan manajemen melakukan *strategie cost analysis*.

Untuk dapat bersaing dipasar global ,tampaknya tidak ada alternatif lain bagi negara-negara yang sedang berkembang ,baik makro maupun mikro(yang pada hakekatnya sarat dengan faktor ketidakpastian di berbagai sektor,) untuk segera memperbaiki sistem informasi agar penampilan masalah yang inheren dalam proses pembangunan menjadi lebih transparan, dan tidak berupa *black box* yang belum terbuka, seperti kenyataan yang menggejala pada saat ini.

--- ### ---

DAFTAR BACAAN:

1. Abda'oe, Faizal, Peranan yang Diharapkan dari Akuntansi bagi Perusahaan di Indonesia, 7 Juli 1994
2. Besterfield, Dale H. Quality Control, 4th edition, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall Book Inc., 1994
3. Dale, Barrie G, Managing Quality, 2nd edition, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall Book Inc., 1994
4. Feigenbaum, Armand V, Total Quality Control, 3rd edition revised, USA; McGraw-Hill Book Co., 1991
5. Hafid, Mencapai Keunggulan Daya Saing Perusahaan Dengan Penerapan Metoda 'Kaizen', Usahawan no.10, Oktober 1996.
6. Hansen, Don R and Mowen, Maryanne M. Management Accounting, 2nd edition, Cincinati, Ohio: South-Western Publishing Co. ,1992
7. Hatvany, Nina and Pucik, Vladimir, An Integrated Management System : Lesson From the Japanese Experience, Academy of Management Review Vol 6, 1981.
8. Hicks, Doughlas T, ABC for Small and Medium Size Business : an Implementation Guide, John Willey & Sons Inc, Canada, 1992
9. Hilton, Ronald W, Managerial Accounting, 2nd edition, Mc Graw Hill, 1994
10. Horngren, Charles T; Foster, George; Datar, Srikant M., Cost Accounting : A Managerial Emphasis, 9th edition USA, Prentice Hall inc, 1997.
11. Kaplan, Robert S. and Atkinson, Anthony A., Advanced Management Accounting , 2nd edition, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall Book Inc., 1989
12. Martokusumo, Eddy Gunadi, Aplikasi Akuntansi Manajemen di Lingkungan Bisnis di Indonesia, Konvensi Nasional Akuntansi ke 2, Yogyakarta, 3-5 Desember 1992.
13. Mulyadi, Activity Based Costing Sebagai Media Peningkatan Efisiensi Usaha, Jakarta 11-12 Agustus 1993.
14. O'guyin, Michael, The Complete Guide to Activity Based Costing, Prentice Hall, Inc, New Jersey, 1991.



15. Sandwell, Richard and Molyneux, Norman , *Will Accountants Be Just In Time ?* , Accountancy, September, 19989.
16. Soedjais, Zaenal, *Perubahan Peran dan Tanggung Jawab Akuntan Manajemen Dalam Pengelolaan Perusahaan*, Konvensi Nasional Akuntansi ke 3, Semarang 12-13 September 1996.
17. Supriyono, R.A , *Tranformasi Akuntansi Biaya Tradisional ke ABC*, VISI, Kajian dan Journal Fakultas Ekonomi Unika Soegijapranata, edisi III, Juni-Agustus 1996.
18. Young, Mark S., Shields, Michael D., and Wolf,Gerrit, *Manufacturing Controls And Performance :an Experiment*, Accounting Organizations and Society vol 13, 1988

--- *** ---