



EVOLUSI AKUTANSI MANAJEMEN DALAM  
MENGHADAPI PERSAINGAN ERA GLOBAL

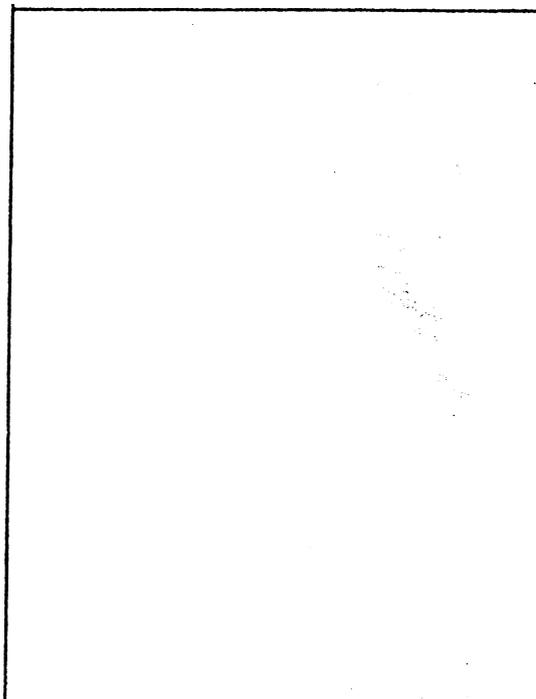
Disusun oleh:  
Elizabeth Tiur Manurung  
Arthur Purboyo

*Telah dipresentasikan pada Pertemuan Ilmiah para Dosen se Bandung, bertempat di FE Lantai 8 Gd 9  
Unpar Bandung*

UNIVERSITAS KATOLIK PARAHYANGAN  
BANDUNG  
2003



## **PENDAHULUAN**





## **EVOLUSI AKUNTANSI MANAJEMEN DALAM MENGHADAPI PERSAINGAN ERA GLOBAL**

### **Pendahuluan.**

Dimulai pada pertengahan Tahun 1970an, dunia usaha mengalami perubahan-perubahan pesat yang dipicu karena adanya kompetisi dan inovasi teknologi secara global yang berdampak munculnya era globalisasi sehingga batas-batas negara secara ekonomis menjadi baur dan tidak jelas. Globalisasi yang menimbulkan perdagangan global menciptakan konsumen dan produsen yang mengglobal pula yang tidak dibatasi baik oleh tempat maupun waktu. (Kaplan/Cost & Effect; 1998:p.1).



Globalisasi yang dampaknya mendunia, tidak dapat dipungkiri berdampak pula terhadap negara kita. Secara umum, kemakmuran negara lain (negara maju) akan mempengaruhi/meningkatkan kemakmuran negara kita pula, sebaliknya krisis yang terjadi di negara lainpun akan mempengaruhi kondisi ekonomi negara kita pula. Hal ini kita alami beberapa waktu yang lalu seperti pada pertengahan Tahun 1997, resesi ekonomi dan depresiasi mata uang negara lain (Thailand) berdampak terhadap melemahnya kurs Rupiah terhadap *Dollar* Amerika sehingga kondisi ekonomi Indonesia menjadi terpuruk.

Belajar dari pengalaman krisis tersebut, kenyataan menunjukkan bahwa perusahaan yang memiliki skala usaha besar banyak yang tidak mampu bertahan dalam menghadapi krisis dengan berbagai alasan. Perusahaan besar biasanya memiliki hutang luar negeri yang besar dalam mata uang asing (misalnya USD, Yen) sehingga banyak dari perusahaan tersebut



tidak mampu membayar kembali hutang-hutangnya karena kurs Rupiah yang melemah. Disamping itu banyak pula perusahaan yang tidak dapat melanjutkan operasinya karena harga bahan masukan yang diimpor melambung sangat tinggi. Kenyataan lain, terlihat pula ada perusahaan-perusahaan menengah & kecil yang tidak mendanai usahanya dari pinjaman luar negeri serta tidak terlalu tergantung pada bahan masukan impor justru dapat lebih bertahan dalam menghadapi krisis tersebut. Dengan demikian bila para pengusaha menengah tersebut lebih fokus dalam hal efisiensi dan efektivitas niscaya kontribusinya akan meningkat dan dapat menjadi penopang yang kuat dalam menyangga perekonomian nasional yang lebih baik dan lebih stabil.

Dalam menghadapi persaingan yang semakin tajam, perusahaan perlu melakukan peninjauan kembali atas seluruh operasi yang dilakukannya termasuk peninjauan kembali atas sistem akuntansi manajemen yang diterapkannya. Hal ini



diperlukan guna menyesuaikan diri dan menjawab tantangan berat yang telah terbentang dihadapannya pada era globalisasi dan krisis ini. Pada dasarnya, dalam akuntansi manajemen di mana visi dan misi perusahaan yang telah diterjemahkan lebih rinci ke dalam tujuan dan program (Kaplan, Norton/Balance scorecard; thn : p. ) sangatlah memerlukan informasi yang dapat digunakan untuk pengambilan keputusan yang menunjang pencapaian tujuan perusahaan. Informasi tersebut bisa bersifat historis maupun informasi yang akan datang yang dapat menggambarkan kinerja yang telah dicapai oleh perusahaan. Informasi seperti ini dapat dihasilkan oleh akuntansi manajemen (Meigs & Meigs; 1999 : p.17).

Berbicara mengenai sejarah akuntansi manajemen, akuntansi manajemen telah muncul sejak dua abad yang lampau yaitu sejak awal abad 19 yang dapat ditelusuri pada pabrik-pabrik tekstil maupun persenjataan (Kaplan & Atkinson; 1998). Pada saat itu akuntansi manajemen menghasilkan



Informasi seperti biaya konversi produk dan biaya per unit output per departemen atau per pekerja. Selanjutnya berkembang lagi lebih lanjut untuk menghasilkan informasi biaya penuh (*full manufacturing cost*), biaya diferensial (*differential cost* ataupun *relevant cost*) dan informasi yang berkaitan dengan pusat pertanggung jawaban (Fauzi 1999: p.41). Di Eropa khususnya di Jerman Model Akuntansi Manajemen di atas disebut GPK (*Grenzplankostenrechnung*) sebagaimana dikembangkan oleh Kilger dan Plaut pada tahun 1970an (T. Jones; 1991: p. 34-42). Kemudian pada tahun 1980an para akademisi dan praktisi di A.S. mengembangkan akuntansi manajemen modern (kontemporer) dalam rangka memenuhi tantangan deregulasi dan kompetisi global (Kaplan & Atkinson; 1998: p.9). Hal ini mengakibatkan munculnya perubahan kebutuhan akan informasi bukan saja informasi yang bersifat keuangan tetapi juga informasi yang bersifat non-keuangan yang semakin diperlukan, kebutuhan ini mendorong



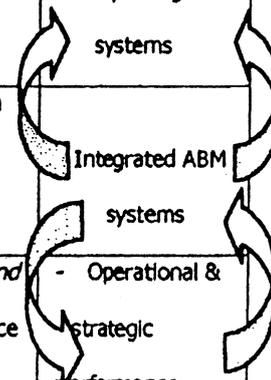
terjadinya pergeseran yang sifatnya mendasar dalam akuntansi manajemen, sehingga dapatlah dikatakan telah terjadi **evolusi** dalam ilmu akuntansi manajemen. Evolusi ini dapat digambarkan (lihat gambar 1) dengan empat tahap dari tahap yang sangat tradisional sampai dengan tahap yang paling canggih yaitu tahap integrasi teknologi global (Kaplan & Cooper; 1998: p.11).



**Gambar 1.**

**Four-stage Model of Cost System Design**

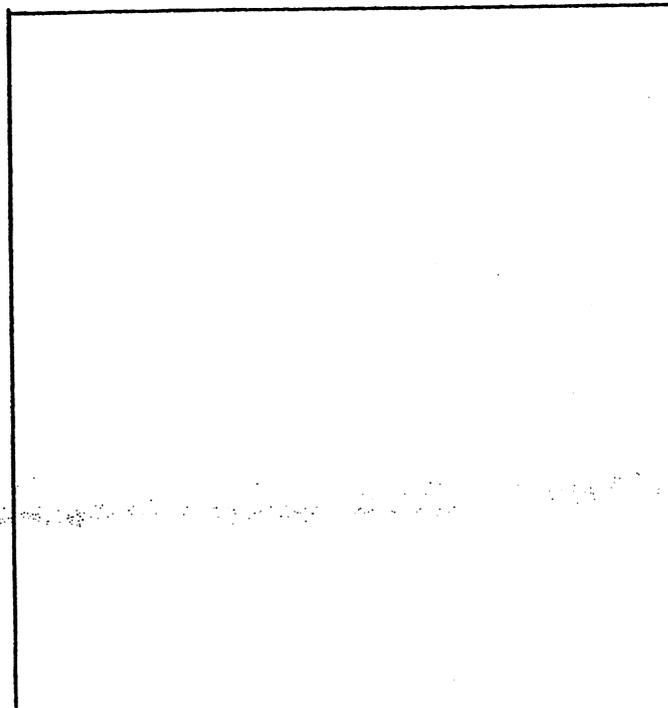
<b>Systems Aspects</b>	<b>Stage I Systems Broken</b>	<b>Stage II Systems Financial reporting driven</b>	<b>Stage III Systems Specialized</b>	<b>Stage IV Systems Integrated</b>
<b>Data Quality</b>	- Many errors - Large variances	- No 'surprise' - meets audit standards	Data base & stand alone digunakan bersama secara Informal	Fully linked Databases And systems
<b>External Financial Reporting</b>	- Inadequate	- Tailored to financial reporting needs	System tahap II Tetap digunakan	Financial Reporting systems
<b>Product/Customer costs</b>	- inadequate	- Inaccurate - Hidden cost & profit	beberapa system ABC stand-alone	Integrated ABM systems
<b>Operational &amp; Strategic Control</b>	- Inadequate	- limited feedback - delayed feedback	Several stand alone performance measurement systems	- Operational & strategic performance measurement systems



Sumber: Kaplan & Cooper; 1998: p. 11.



# **Sistem Tahap I**





Bila kita menelaah sistem biaya & pengukuran kinerja atas, banyak perusahaan di Indonesia khususnya perusahaan kecil dan menengah masih berada pada Stage I systems, sebagian kecil masih berada pada Stage II systems ataupun sedang menuju Stage III systems.

### **Sistem Tahap I: Tidak memadai untuk Pelaporan Keuangan**

Sistem biaya ini dianggap tidak memadai walaupun untuk menghasilkan laporan keuangan, karena lemahnya pengendalian intern dalam fungsi pencatatan akuntansi. Biaya tidak langsung pada tahap ini dialokasikan pada produk dengan cara yang kurang tepat dan nilai buku persediaan biasanya tidak sesuai dengan hasil perhitungan fisiknya. Perusahaan yang berada pada tahap ini biasanya merupakan perusahaan yang baru berdiri atau perusahaan yang telah lama berdiri tapi belum



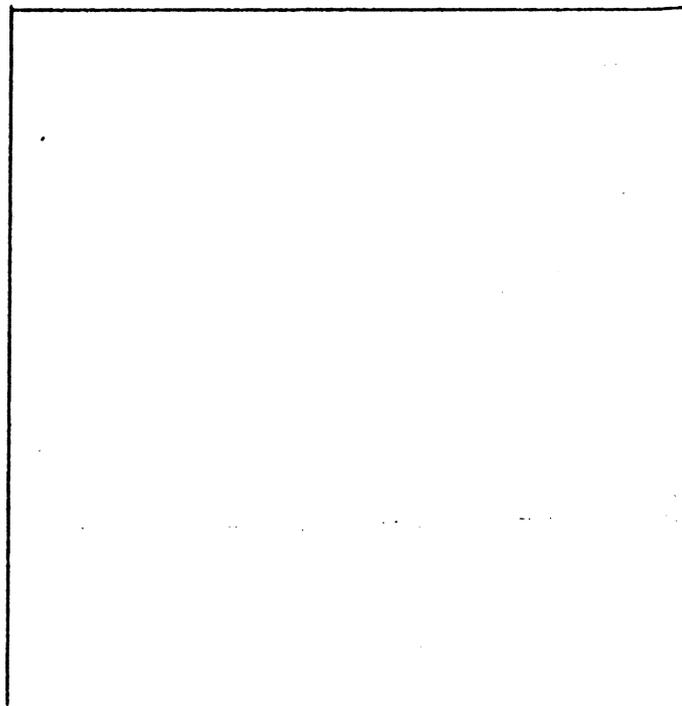
mengubah sistemnya, teknologi yang digunakan telah ketinggalan dan hampir tidak mungkin untuk dipertahankan, biasanya karena pencipta sistem tersebut telah meninggalkan perusahaan dan telah terjadi perubahan yang tidak didokumentasikan, sehingga tidak ada seorangpun yang mengetahui secara utuh sistem yang ada. Walaupun begitu, sistem ini tidak bisa dibuang begitu saja karena merupakan satu-satunya mekanisme pencatatan transaksi yang masih diakui dan ada.

Karakteristik sistem biaya tahap I:

- a. Memerlukan waktu yang lama dan sumber daya yang besar untuk menyusun laporan setiap periode.
- b. Sering terjadi selisih-selisih antara catatan dengan fisik barang
- c. Dilakukannya penurunan/pengurangan nilai persediaan setelah dilakukan pemeriksaan internal dan eksternal



## **Sistem Tahap II**





- d. Perlu banyak dilakukan *closing entries*
- e. Lemahnya auditabilitas dan integritas sistem

### **Sistem Tahap: II- Sistem Yang dipacu Pelaporan Keuangan.**

Pada sistem ini, telah terdapat beberapa kelebihan diantaranya:

- a) Dapat memenuhi kebutuhan akan laporan keuangan,
- b) Tersedianya laporan biaya per *responsibility center*.

Namun juga masih terdapat beberapa kelemahan, yaitu:

- a) Laporan *product cost* yang sangat terdistorsi/tidak memadai
- b) Tidak adanya informasi *customer costs* , bila tersediapun biasanya tidak memadai
- c) Penyediaan umpan balik untuk manajer dan karyawan yang sangat terlambat, agregat, dan terlalu menekankan sisi finansial.



**Kelebihan** sistem tahap II lainnya dibandingkan sistem tahap I, diantaranya:

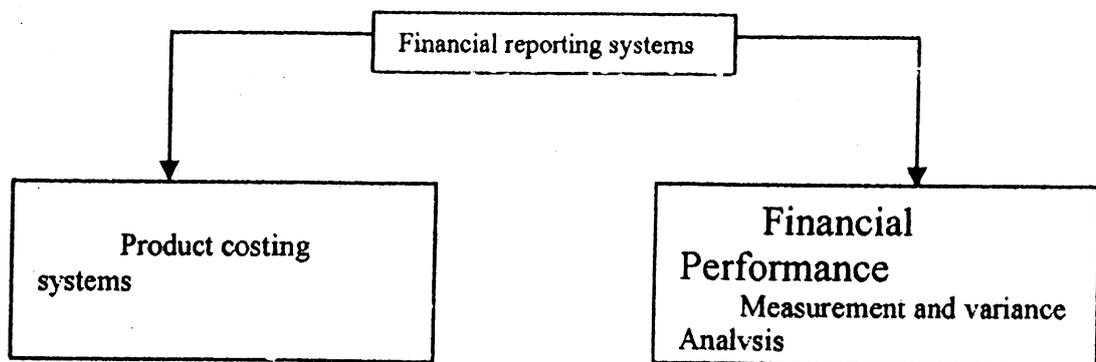
- a. Baik dalam menilai persediaan untuk tujuan penyusunan laporan keuangan periodik.
- b. Menyediakan laporan yang konsisten dan sesuai dengan standar yang ditetapkan untuk tujuan pelaporan keuangan eksternal.
- c. Melaporkan *product cost* secara individual dengan menggunakan metode yang bersifat agregat, sederhana dan sama dengan metode yang digunakan untuk menyusun laporan eksternal.
- d. Menyediakan *financial feedback* untuk manajer dan karyawan dengan siklus pelaporan yang sama dengan yang digunakan untuk menyusun laporan keuangan perusahaan secara keseluruhan seperti pada gambar di bawah ini.



## Gambar 2.

### Stage II: *Cost systems driven from Financial Reporting*

#### *Requirements*



Sumber: Kaplan & Cooper; 1998: p. 14

Sistem tahap II ini tidak memadai untuk memenuhi dua tujuan manajerial, yaitu:

- a. Untuk estimasi biaya aktivitas dan bisnis proses, biaya dan profitabilitas atas produk/jasa dan pelanggan.
- b. Menyediakan umpan balik yang berguna untuk memperbaiki proses bisnis

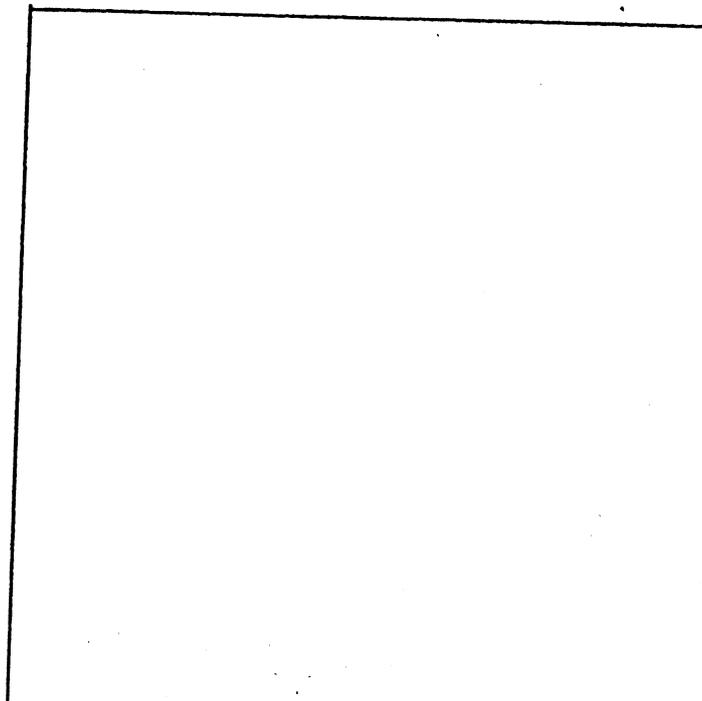


**Kelemahan** yang terdapat dalam sistem biaya tahap II, diantaranya:

- a. Pembebanan biaya pada produk kurang tepat, terutama untuk pembebanan biaya tidak langsung. Meskipun telah dilakukan upaya perbaikan dengan menambah jumlah *cost center* tetapi tetap belum mencerminkan pemakaian sumber daya ekonomi secara tepat oleh produk/jasa/aktivitas ataupun pelanggan terutama untuk perusahaan dengan proses produksi yang kompleks dengan produk berbagai jenis dan langganan yang berbeda-beda pula
- b. Berfokus pada *responsibility center*, sehingga tidak diperoleh informasi tentang biaya aktivitas ataupun *business process*
- c. Produk hanya dibebani biaya produksi, biaya nonproduksi misalnya *selling, general cost, customer cost* tidak dibebankan sepenuhnya pada pemikul biaya



## **Sistem Tahap III**





seperti produk, jasa dan pelanggan tetapi diperlakukan  
sebagai *period cost*.

- d. Demikian pula untuk perusahaan jasa, banyak perusahaan tidak mengetahui berapa harga pokok jasanya.

### **Sistem Tahap III: *Customized, Managerially Relevant, Stand Alone***

Filosofi konsep pembiayaan baru muncul pada sistem tahap III ini, baik untuk pelaporan keuangan, pengukuran biaya serta pengukuran kinerja manajemen.

#### **Karakteristik sistem tahap III:**

- a. Sistem keuangan tradisional (Tahap 2) tetap dipakai untuk menangani transaksi-transaksi keuangan serta



menyediakan laporan yang memadai untuk pihak eksternal

- b. Diterapkannya sistem ABC yang mengambil data dari sistem keuangan tradisional (tahap 2), serta sistem operasi untuk mengukur secara tepat biaya aktivitas, *process, product, service, customers* dan unit organisasi.
- c. Diterapkannya '*operational feedback systems*' yang dapat menyediakan informasi untuk operator *dan front line employee* secara cepat dan tepat, baik yang bersifat *financial* maupun *non financial* dalam rangka memperbaiki efisiensi, kualitas maupun siklus waktu produksi.

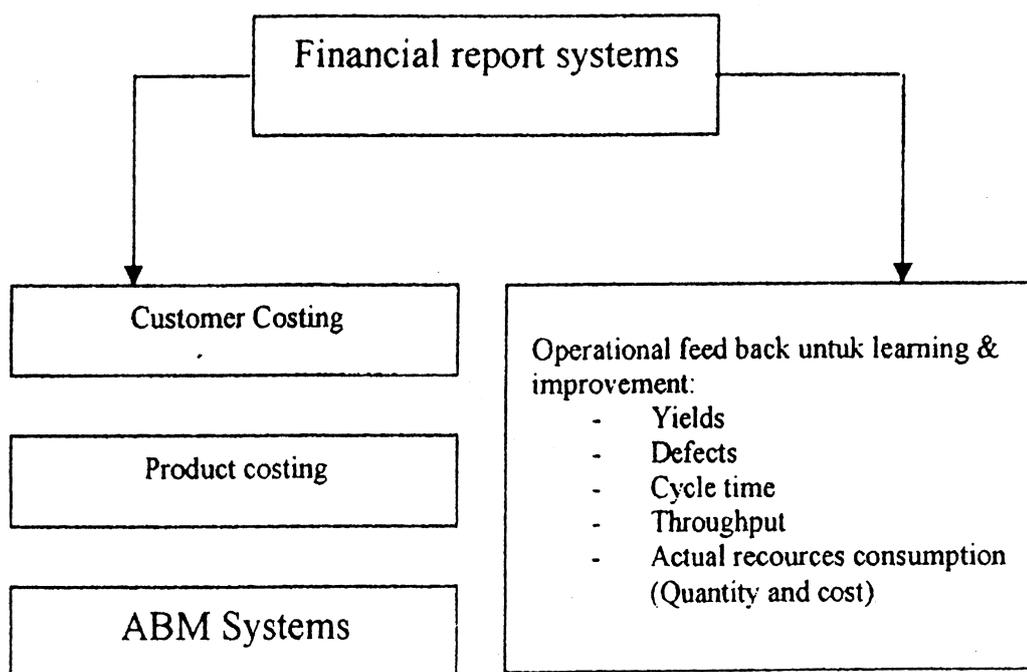
Pada tahap ini perusahaan masih mempertahankan keberadaan sistem keuangan untuk penyusunan laporan keuangan bagi pihak eksternal namun perusahaan menambahkan sistem aktivitas untuk keputusan manajerial serta untuk aktivitas



*learning & improvement (operational feedback systems)*, namun tetap menggunakan *financial reporting systems* sebagai titik tolak sistem sebagaimana dapat dilihat pada gambar di bawah ini:

**Gambar 3.**

**Stage III: *Specialized, Customized Managerial Systems***



Sumber: Kaplan, Cooper: 1998: p. 20.



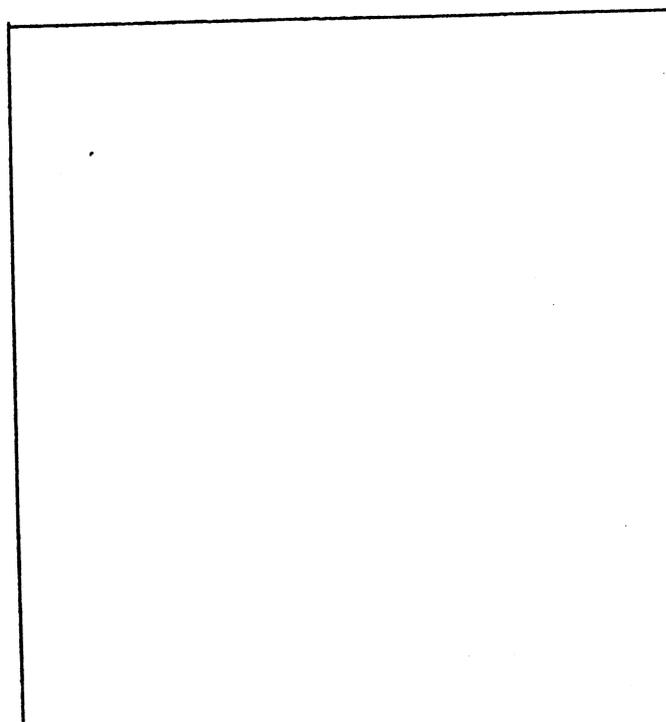
Dengan demikian dalam tahap III manajer dapat saja memiliki 3 sub sistem yang terpisah:

- a. Sistem tradisional untuk pelaporan keuangan
- b. Sistem ABC untuk informasi mengenai biaya proses, produk dan pelanggan
- c. Sistem umpan balik untuk meningkatkan efisiensi dan perbaikan proses.

**Kelemahan** yang terdapat pada sistem tahap III, diantaranya:  
Ketiga sub sistem yang dijalankan bersama-sama tetapi tidak berkaitan (diintegrasikan), umumnya menyulitkan perusahaan, khususnya ketika informasi yang dihasilkan dari masing-masing sub sistem berbeda tentang hal yang sama.



# Sistem Tahap IV





## **Sistem Tahap IV: Manajemen Biaya dan Pelaporan Keuangan yang Diintegrasikan**

Dalam Tahap IV *ABC system* dan *feed back* sistem diintegrasikan dan secara bersama-sama menjadi dasar untuk penyusunan laporan keuangan eksternal serta untuk kebutuhan manajerial (lihat gambar 4). Tidak terdapat perbedaan yang fundamental antara *product cost* yang dihitung dengan *ABC system* dibandingkan ketentuan pelaporan keuangan untuk tujuan eksternal serta untuk penilaian persediaan dan harga pokok produk. *Cost driver* dalam *ABC system* dapat digunakan untuk membebankan *indirect & support cost* pada produk untuk pelaporan keuangan.

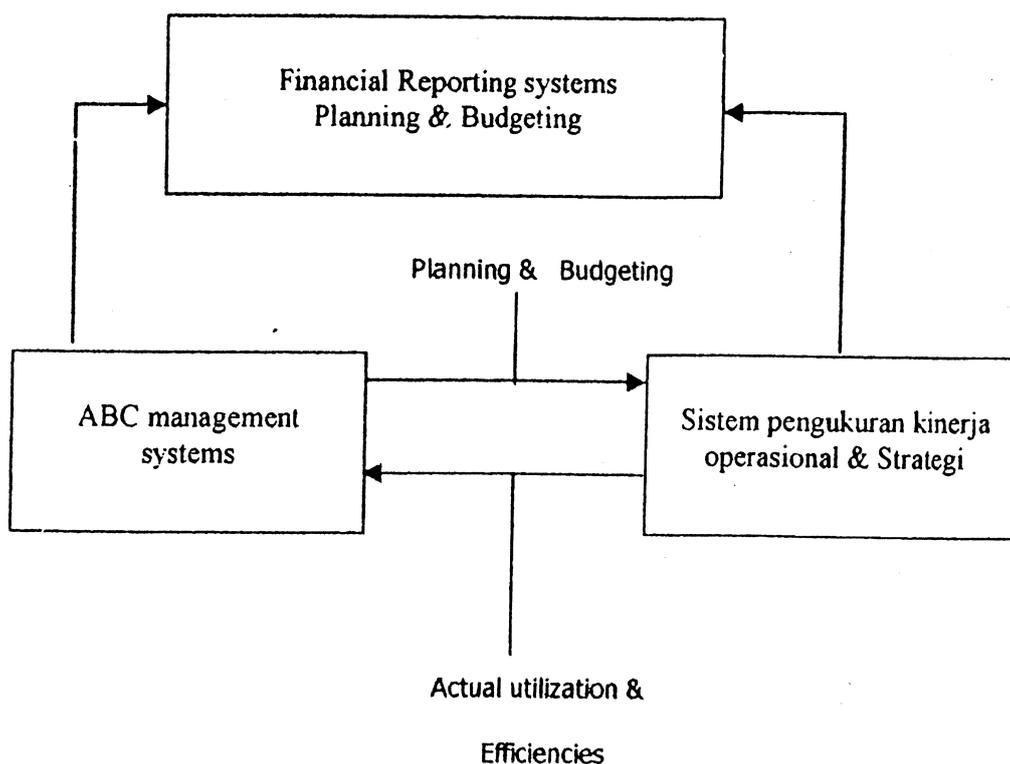
Demikian pula data aktual (misalnya biaya yang sebenarnya) yang diperlukan untuk menyusun laporan keuangan dapat diperoleh dari *operational feedback systems*. Data keuangan yang dihasilkan *operational feedback systems*



secara harian/mingguan dapat diakumulasikan secara bulanan/triwulanan ataupun tahunan dan diserahkan pada bagian akuntansi keuangan untuk menyusun laporan keuangan. Dengan demikian *operational feedback systems* menjadi terintegrasi dengan sistem pelaporan keuangan

**Gambar 4.**

**Stage IV: Tomorrow**



Sumber: Kaplan, Cooper; 1998: p. 23



Pada tahap IV ini terjadi perubahan paradigma dari akuntansi manajemen, yaitu *'financial reporting systems'* tidak lagi dijadikan fokus, tetapi *ABC systems & Operational feedback systems* yang menjadi sistem yang utama. Disamping itu informasi yang dihasilkan pada tahap ini cenderung proaktif bukannya reaktif seperti pada informasi yang dihasilkan pada tahap-tahap sebelumnya. Kelebihan lainnya adalah sistem pada tahap 4 ini dapat diakses dimanapun penggunaanya ingin memanfaatkannya. Hal ini dapat terjadi karena terintegrasinya ketiga subsistem di atas dan digunakannya teknologi dan perangkat lunak yang canggih seperti EWS (enterprise-wide systems) ataupun ERP (enterprise- resources planning).

**\*\*\*\***



## DAFTAR PUSTAKA

Bennis, Warren and Mische, Michael. *The 21<sup>st</sup> Century Organization: Reinventing through Reengineering*. San Diego: Pfeffer & Co., 1995.

Davenport, H. Thomas. *Process Innovation*. Harvard Business School, 1995

Fauzi Hasan, *Sistem Akuntansi Manajemen Dan Kinerja Manajer*, Dalam Majalah Usahawan No. 09 Th. XXVIII, September 1999.

Horngren Charles T, Goerge Foster, Srikant Datar, *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, 10 th edition, Prentice Hall Inc., 2000.

IAI – Kompartemen Akuntansi Manajemen. *Transformasi Balance Scorecard dari Pengukuran Kinerja ke Manajemen Strategis*. Buletin, Januari 2002.

Idris SE., Ak. *Merumuskan Konsep Strategi dan Beragam Sudut Pandang Kepentingan Bisnis*. Buletin IAI-KAM, Januari 2002.

Jones P., *Product Costing at Cater Pillar*, Management Accounting, Februari 1991.



Kaplan Robert S, Atkinson Anthony A, *Advanced Management Accounting*, 3<sup>rd</sup> editon, Prentice Hall Inc., 1998.

Kaplan Robert S, Robin Cooper, *Cost & Effect – Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, 1998

Kaplan Robert S, Robin Cooper, *The Design of Cost Management Systems*, 2 edition, Prentice Hall, 1999

Miller, A. John. *Implementing Activity-Based Management in Daily Operations*. Canada: John Wiley & Sons Inc. 1996.

Nick, Obolensky. *Practical Business Reengineering*. London: Kogan Page Ltd. 1994.

Subroto Asto S, *Mengukur Service Performance Bank*, Dalam Majalah SWA 16/XVII/9- Agustus 2001.

Umar, Drs. Husein SE, MM, MBA, *Riset Akuntansi*. Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama. 1998.

Zabidi Yasrin, *Supply Chain Management: Teknik Terbaru dalam Mengelola Aliran Material/Produk dan Informasi dalam Memenangkan Persaingan*, Dalam Majalah Usahawan NO. 02 Th XXX, Februari 2001.