

ARAH DAN TOPIK PENELITIAN DALAM BIDANG AKUNTANSI MANAJEMEN

Nur Indriantoro

Universitas Gadjah Mada

ABSTRACT

This paper presents a systematic framework on several recent topics, theories, approaches, and directions in management accounting research. Accordingly, this paper examines several literature reviewed by Kaplan (1993), Shields (1997), Foster and Young (1997), and that of Atkinson et.al. (1997). In this regard, topics in management accounting research are ranked as follows (started with the topic being studied most frequently): management control system ranked first, cost accounting ranked second, and cost management ranked third. Apparently, more than half of management accounting studies employ economic-based theories, and the remaining half employ theories from organizational behaviour, psychology, production/operation management, sociology, strategic management, and a combination of the five, in terms of directions four research resources are still of today's trend: (1) extensions from previous literature, (2) new research theories and methodologies introduced by doctoral students, (3) teaching byproducts, and (4) issues in management accounting practice.

PENDAHULUAN

Pertanyaan yang sering diajukan oleh peneliti pernula adalah bagaimana memilih topik penelitian. Anjuran yang biasa diberikan adalah mempersempit bidang amatan. Ketika kemudian peneliti tersebut telah mempersempit bidang yang akan diteliti menjadi hanya penelitian bidang akuntansi manajemen, rupanya masih juga tidak mudah untuk memperoleh topik untuk diteliti.

Tulisan ini akan mencoba memberikan gambaran umum mengenai topik dan arah penelitian dalam bidang akuntansi manajemen. Beberapa hasil review literatur yang telah dilakukan terutama oleh Kaplan (1993), Shields (1997), Foster dan Young (1997), Atkinson et.al. (1997) akan dijadikan basis pembahasan. Beberapa review lain secara okasional juga akan diambil sebagai rujukan.

TOPIK RISET

Dalam reviewnya atas 152 hasil penelitian setelah tahun 1990 yang diterbitkan pada lima jurnal utama akuntansi, Shields (1997) menunjukkan bahwa

kebanyakan artikel tersebut merupakan ekstensi dari topik yang telah biasa dipublikasi pada jurnal yang bersangkutan. Disamping topik, penelitian-penelitian ini umumnya menggunakan metode riset dan basis teori yang sama dengan penelitian sebelumnya. Hanya sedikit sekali penelitian yang mengupas masalah akuntansi biaya¹ dan manajemen biaya baru seperti ABC, biaya kualitas dan waktu, ukuran kinerja non-keuangan, dan penentuan target biaya. Distribusi topik yang diteliti ini yang paling banyak adalah topik dalam bidang Sistem Pengendalian Manajemen dengan urutan dimulai dari yang paling banyak diteliti: Insentif, Anggaran atau penganggaran, pengukuran kinerja, penentuan harga transfer, akuntansi pertanggungjawaban, dan pengendalian internasional. Sedangkan topik yang menduduki urutan kedua adalah sub bidang akuntansi biaya meliputi: akuntansi biaya secara umum, alokasi biaya, penentuan biaya berbasis aktivitas (ABC) penentuan harga pokok produk, dan variansi biaya. Urutan ketiga adalah topik untuk sub bidang Manajemen Biaya yang meliputi: Kualitas, JIT, penggunaan biaya untuk pengambilan keputusan, benchmarking, dan sejarah. Setelah itu urutannya adalah topik untuk sub bidang Pemicu Biaya, Teori dan Metode Riset Akuntansi Manajemen, Informasi dan Sistem, dan Penganggaran Kapital dan Keputusan Investasi.

Hasil review Shields (1997) tersebut sangat bertentangan dengan harapan yang disampaikan Kaplan (1983, 1986, 1989, dan 1993) bahwa penelitian akuntansi manajemen mestinya diarahkan pada penemuan sistem biaya baru yang lebih representatif mewakili perkembangan baru dalam proses manufaktur dan bisnis yaitu menurunnya biaya tenaga kerja langsung yang tinggal kurang dari 10 persen saja. Senada dengan itu Foster dan Young (1997) juga menyayangkan bahwa peneliti masih terikat pada kriteria penelitian ilmiah tradisional. Setuju dengan Kaplan, mereka memasukkan juga artikel yang dipublikasi dalam jurnal penelitian terapan

¹ Untuk memudahkan pembaca yang lebih mengenal terjemahan cost dalam bahasa Indonesia menjadi biaya, harga pokok, atau harga perolehan penulsa sementara menggunakan kata tersebut dalam tulisan ini. Penulis setuju dengan Suwardjono (1992) bahwa terjemahan cost menjadi biaya, harga pokok, atau harga perolehan sebenarnya tidak tepat. Suwardjono mengusulkan kata kos sebagai terjemahan cost. Untuk memahami argumen bahwa kata kos adalah lebih tepat, silakan baca Suwardjono (1992).

dan jurnal praktis, buku-buku manajemen populer, dan kasus-kasus sebagai suatu hasil penelitian yang baik.

Foster dan Young (1997) mengevaluasi hasil penelitian dengan kerangka yang sebelumnya dibangun dari hasil kuesioner untuk menangkap beberapa pandangan manajemen pada akuntansi manajemen. Mengenai prioritas manajemen, Foster dan Young menganalisis bahwa ada pergeseran prioritas manajemen pada era 1980-an yang lebih berfokus, unit yang paling penting; Manajemen biaya/ pengendalian biaya, pertumbuhan, profitabilitas, kepuasan/profitabilitas konsumen, dan pangsa pasar menjadi lebih berfokus pada tahun 1990-an pada kepuasan/profitabilitas konsumen, manajemen biaya/pengendalian biaya, kualitas, pertumbuhan, dan profitabilitas. Dari sini, Foster dan Young mencoba mengkaitkan antara isu yang penting menurut pandangan manajer dengan isu yang penting bagi peneliti seperti tercermin pada hasil penelitiannya yang dipublikasi pada jurnal terkemuka. Tidak begitu mengejutkan bagi mereka, hasilnya secara umum adalah isu yang penting bagi manajer adalah isu yang paling tidak penting bagi peneliti akuntansi manajemen dan sebaliknya.

Review yang dilakukan Foster dan Young (1997) tersebut menghasilkan kesimpulan yang sebenarnya sangat menyedihkan yaitu penelitian akuntansi selama ini sebagian besar tidak menghasilkan formulasi akuntansi manajemen yang lebih baik. Ini kontras dengan misalnya penelitian bidang kedokteran dan farmasi yang telah membantu profesi dalam menghasilkan pendekatan pengobatan dan obat yang lebih baik. Atas dasar ini Foster dan Young menyarankan agar peneliti menggunakan kehebatan intelektualnya yang secara tradisional telah ditunjukkan sementara secara simultan menjawab isu yang relevan untuk manajer. Kesulitan yang dihadapi adalah besarnya risiko untuk melakukan apa yang disarankannya.

Sangat sekali review yang dilakukan oleh Shields (1997) dan Foster dan Young (1997) ini hanya memasukkan artikel dari enam jurnal utama saja yaitu JMAR, TAR, AOS, JAR, CAR, dan JAE. Keduanya tidak mereview artikel, misalnya, yang diterbitkan di *Behavioral Research in Accounting* meskipun banyak hasil penelitian keperilakuan dalam bidang akuntansi manajemen yang dipublikasikan di jurnal ini. Bimberg et.al. (1998), misalnya, memberikan review yang bagus

mengenai penelitian keperilakuan yang lepas dari diskusi mengenai penelitian bidang keperilakuan yang ditulis oleh Bamber (1993) dan Kren (1997).

TEORI DAN PENDEKATAN

Lebih dari setengah dari 152 penelitian yang direview Shields (1997) ternyata menggunakan teori yang berbasis pada ilmu ekonomi, Baru sisanya yang kurang dari 50% terdistribusi menggunakan teori perilaku keorganisasian, psikologi, manajemen produksi dan operasi, sosiologi, manajemen strategi, atau gabungan antara beberapa teori ini. Menurut pengamatan Shields (1997) secara khusus teori yang digunakan tersebut bisa disimpulkan sebagai:

1. teori ekonomi yang digunakan hampir semuanya eksklusif pada teori principalagent dan ekonomi biaya produksi;
2. teori yang berasal dari psikologi meliputi teori kognitif, lintas-kultural, motivasi, dan psikologi sosial;
3. studi yang bersifat sosiologis menggunakan perspektif Foucauldian, teori institusi, teori kontinjensi keorganisasian;
4. penelitian yang berbasis perilaku keorganisasian mengandaikan teori yang berkaitan dengan kepemimpinan, motivasi (teori ekspektansi, teori ekuitas, penentuan tujuan), negosiasi, perancangan organisasional, perubahan dan pengembangan organisasional, manajemen dan pengambilan keputusan partisipatif, peran, dan kelompok kerja;
5. teori manajemen produksi dan operasi berkaitan dengan teknologi, kualitas, penjadwalan dan tata-letak proses produksi; dan
6. teori manajemen strategik terkait dengan proses strategi, tipologi strategi, kontinjensi dan ketidakpastian strategik, dan pengendalian strategik.

Metode penelitian yang paling banyak digunakan oleh peneliti yang artikelnya direview oleh Shields (1997) ternyata adalah riset analitis. Pengamatan Shields menunjukkan bahwa riset analitis yang digunakan lebih banyak yang bergeser dari konteks umum menjadi lebih spesifik pada isu akuntansi manajemen dalam keadaan yang juga spesifik. Menurut Shields (1997) riset analitis tersebut akan semakin memberikan kontribusi kalau asumsi yang digunakan juga menggunakan basis teori dari sosiologi dan psikologi matematis.

Urutan metode penelitian yang digunakan kemudian adalah survai, arsip, eksperimentasi lab, review literatur, studi kasus/lapangan metode penelitian berganda, dan mula keperilakuan. Shields (1997) mengusulkan beberapa kemungkinan memperbaiki pendekatan survai ini dengan:

1. mengandalkan pada teori dan metode penelitian kontemporer misalnya teori kontinjensi berganda;
2. menggunakan pendekatan yang lebih terinci mengenai konteks organisasi dan lingkungan;
3. menggunakan sampel acak jumlah besar dengan tingkat respons yang tinggi;
4. memperbaiki pengukuran validitas konstruk dan reliabilitas misalnya dengan visit lapangan untuk mencari informasi tentang karakteristik konstruk akuntansi manajemen yang ada pada populasi target sebelum membuat instrumen survai;
5. menggunakan perancangan cross-lagged dalam rangka untuk mulai menghilangkan kausalitas temporal; dan
6. memberikan uji simultan mengenai reliabilitas dan hubungan struktural dengan menggunakan, misalnya, model persamaan struktural;

ARAH PENELITIAN

Dari review yang dilakukannya. Shields (1997) tampaknya yakin bahwa sumber penelitian di masa yang akan datang masih berasal dari empat sumber yaitu: ekstensi dari literatur yang sudah ada, pengenalan teori dan metode riset baru terutama yang diperoleh oleh mahasiswa doktoral dari kuliah-kuliahnya, hasil sampingan dari pengajaran, dan terakhir dari isu penting yang dihadapi oleh praktek akuntansi manajemen. Seperti halnya Kaplan, Shields menyayangkan bahwa penelitian yang lebih menggunakan pendekatan lapangan agaknya akan berjalan lambat karena sistem tenure di universitas terutama di Amerika Serikat memberikan insentif yang rendah pada pendekatan riset berbasis lapangan ini.

Shields (1997) menyarankan penelitian akuntansi manajemen di masa mendatang sebaiknya mengakomodasi perubahan organisasi dan lingkungan yang relevan. Perubahan pada organisasi dan lingkungan ini meliputi perubahan persaingan (deregulasi, globalisasi, permintaan konsumen), teknologi operasi (misalnya, JIT, TQM, sistem manufaktur yang fleksibel, CIM), teknologi pengolahan informasi

(misalnya, pengukuran, komunikasi, pengolahan, pelaporan, analysis) dan perancangan organisasi (misalnya, strategi kompetitif, tim multifungsi yang horisontal, pipih, dan tanpa diarahkan, kerja sama operasi, jaringan, kemitraan pemasok-konsumen). Karena perubahan ini akuntansi manajemen juga berubah {misalnya, ABC, biaya kualitas, penentuan biaya target, ukuran kinerja non-keuangan, insentif berbasis kerjasama tim, analisis biaya kompetitor, benchmarking}. Idealnya penelitian di masa mendatang difokuskan pada perubahan tersebut dengan menggunakan teori perubahan dan metode penelitian yang bisa mendeteksi, mengukur, dan menguji perubahan tersebut. Shields juga mengusulkan peneliti akuntansi manajemen untuk mulai mengeksplorasi topik-topik penelitian akuntansi manajemen yang terkait dengan akuntansi horisontal misalnya dengan menggunakan teori mengenai konseptualisasi pembelajaran (agregasi informasi, redundansi, ketepatan, prediktif atau akurasi diagnostik).

Topik lain yang diusulkan oleh Shields adalah topik yang terkait dengan akuntansi stratejik. Topik yang terkait dengan menginvestigasi konteks strategic yang melekat pada akuntansi manajemen bisa dijadikan arah misalnya strategi SBU vs korporat. Hal lain yang terkait dengan topik ini meliputi monitoring lingkungan (pesaing dan analisis industri, benchmarking): formulasi strategi termasuk misi, penemuan posisi, tipologi dan proses stratejik (misalnya bagaimana hal ini terkait dengan penganggaran, pengukuran kinerja, insentif, dan manajemen biaya), dan pengendalian stratejik.

Shields (1997) juga menyarankan agar penelitian lebih memperluas fokus dari akuntansi manajemen menjadi akuntansi organisasi. Perubahan ini menyebabkan amatan peneliti tidak lagi hanya sekedar manajer tingkat menengah seperti yang selama ini dilakukan tetapi lebih pada investigasi mengapa, bagaimana, kapan dan dimana karyawan non manajemen ber interface dengan akuntansi organisasi.

Selain itu juga diusulkan oleh Shields untuk mengamati perubahan kearah akuntansi virtual yang lebih menghendaki hubungan kausal yang memudahkan pembelajaran dan menekankan cara berpikir yang horisontal akibat perubahan sistem informasi. Penelitian yang dilakukan bisa difokuskan pada pengamatan pemicu biaya dalam konteks stratejik, rangkain nilai, dan/atau industri. Riset juga bisa diarahkan pada pemicu penghasilan, profit, dan aset. Dan yang terakhir. Shields (1997)

menyarankan untuk peneliti agar lebih banyak melakukan penelitian yang integratif dalam beberapa dimensi: topik, setting, teori, metode penelitian, dan penelitiannya sendiri. Selain Shields (1997) dan Foster dan Young (1997), sekelompok peneliti lain yang dilaporkan dalam Atkinson et.al. (1997) melakukan review dan memberikan arah penelitian akuntansi manajemen. Atkinson et.al. membagi arah penelitian di masa mendatang menjadi kelompok Akuntansi Manajemen dan Perubahan Keorganisasian, Akuntansi Manajemen dan Struktur Keorganisasian, dan ketiga Akuntansi Manajemen dan Pengambilan Keputusan.

Pendekatan-pendekatan yang selama ini jarang digunakan seperti studi kasus dan pendekatan alternatif lain seperti yang direview oleh, misalnya, Keating (1995) dan Covaleski et.al. (1996) mestinya akan memberikan kontribusi seperti yang secara dini disarankan oleh Kaplan (1983).

REFERENSI

- Atkinson, Anthony A., Ramji Balakrishnan, Peter Booth, Jane M. Cote, Tom Groot, Teemu Malmi, Hanno Roberts, Enrico Uliana, dan Anne Wu, 1997, New Directions in Management Accounting Research, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, hal. 79-108.
- Bamber, E. Michael, 1993, "Opportunities in Behavioral Accounting Research," *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 5, hal. 1-29.
- Binberg, Jacob G., Vicky B. Hoffman, dan Donald V. Moser, 1998, "Comparing and Contrasting Two New Resources for the Behavioral Accounting Researcher," *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 10, hal. 1-22.
- Covaleski, Mark A., Mark W. Dirsmith, dan Sajay Samuel, 1996, "Managerial Accounting Research: The Contributions of Organizational and Sociological Theories," *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 8, hal. 1-37.
- Foster, George dan S. Mark Young, 1997, "Frontiers of Management Accounting Research," *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, hal. 63-78.

- Kaplan, Robert S., 1983, "Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Management Accounting Research," *The Accounting Review*, October, hal. 686-705.
- _____, 1986, "The Role for Empirical Research in Management Accounting," *Accounting, Organizations and Society*, hal. 429-452.
- _____, 1989, "Connecting the Research-Teaching-Practice Triangle," *Accounting Horizons*, March, hal. 129-132.
- _____, 1993, "Research Opportunities in Management Accounting," *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5, hal. 1-14.
- Keating, Patrick J., 1995, "A Framework for Classifying and Evaluating the Theoretical Contributions of Case Research in Management Accounting," *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 7, hal. 66-86.
- Kren, Leslie. 1997, "The Role of Accounting Information in Organizational Control: The State of the Art," Hal. 1-48. dalam Vicky Arnold dan Steve G. Sutton, *Behavioral Accounting Research: Foundations and Frontiers*, American Accounting Association: Sarasota, FL.
- Shield, Michael D. 1997, "Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s," *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, hal. 3-62.
- Suwardjono, 1992, "What Does Cost Really Mean?" dalam Suwardjono, *Gagasan Pengembangan Profesi dan Pendidikan Akuntansi di Indonesia: Kumpulan Artikel*, Yogyakarta: BPFE. Hal 81-104.