

## **Kritik terhadap Akuntansi Pertanggungjawaban Tradisional**

Hamzah Ritchi<sup>1</sup>  
Pupung Purnamasari<sup>2</sup>

### **Abstrak**

Pandangan tradisional akuntansi pertanggungjawaban selama ini cenderung individualis dan sangat tergantung pada varian dalam mengukur kinerja pusat pertanggungjawaban biaya. Dituntut pergeseran pola pandang dalam lingkungan yang cepat berubah dengan tingkat kompetisi yang menuntut efisiensi berkelanjutan, terhadap peran akuntansi pertanggungjawaban dalam mengelola fungsi pengendalian manajerial. Hal ini dilakukan dengan merubah pola pandang individu ke arah proses bisnis secara menyeluruh, dan mengubah peran varian tidak lagi sebagai alat satu-satunya penilaian kinerja pusat pertanggungjawaban. Diharapkan perubahan peran akuntansi pertanggungjawaban ini memberi dampak positif pada perilaku perilaku disfungsi divisional secara kolektif.

**Kata Kunci** : Akuntansi pertanggungjawaban, pusat pertanggungjawaban, pengendalian manajemen

### **Pendahuluan**

Sistem akuntansi yang dirancang dengan baik tidak hanya harus memungkinkan untuk menentukan harga produk dan laba periodik secara akurat, tapi juga harus menjadi alat yang berguna dalam membantu manajemen menjalankan fungsi pengendalian terhadap biaya dan laba yang wajar. Sistem akuntansi pertanggungjawaban digunakan untuk dapat menjawab kebutuhan pengendalian ini. Akuntansi pertanggungjawaban (responsibility accounting) dirancang sedemikian rupa sehingga biaya yang muncul dapat ditelusuri sebagai hasil dari aktifitas dalam perusahaan, yang kemudian direkam dan dilaporkan ke pengelola pusat pertanggungjawaban.

---

<sup>1</sup> Dosen dan Peneliti Jurusan Akuntansi FE Universitas Padjadjaran

<sup>2</sup> Dosen dan Peneliti Jurusan Akuntansi FE Universitas Islam Bandung

Walaupun akuntansi dan pelaporan pertanggungjawaban telah diterapkan secara meluas dalam praktek, sistem ini sering disalahartikan dan disalahgunakan. Kebutuhan akan perbaikan yang berkelanjutan (continuous improvement) dan pergeseran filosofis manajemen dari kinerja individu ke arah kinerja berbasis tim, semakin membuat posisi dan peran akuntansi pertanggungjawaban tradisional ini semakin dipertanyakan efektifitasnya.

Oleh karena itu, diperlukan sebuah mekanisme perubahan cara pandang yang memberikan peran baru sistem akuntansi pertanggungjawaban agar terus dapat selaras dengan kebutuhan manajemen di lingkungan yang relatif cepat berubah dan intensif terhadap informasi. Tulisan ini menggagas peran alternatif yang dapat dijalankan oleh responsibility accounting tradisional dalam hubungannya terhadap pengendalian dan perencanaan biaya.

### **Pembatasan Masalah**

Ruang lingkup tulisan ini adalah bagaimana fungsi akuntansi pertanggungjawaban dapat menjawab kebutuhan informasi perencanaan dan pengendalian divisional yang berorientasi pada perbaikan berkelanjutan dan pandang berbasis proses bisnis. Selain itu, batasan masalah juga difokuskan pada pelaporan pusat pertanggungjawaban biaya (cost center).

### **Pandangan Tradisional**

Responsibility accounting adalah suatu konsep yang mendasari sistem penilaian kinerja. Ide awalnya adalah bahwa organisasi besar yang terdiversifikasi cenderung sulit, jika tidak mungkin untuk dikelola sebagai satu segmen. Sehingga mereka harus didesentralisasikan

atau dipisah-pisah menjadi bagian-bagian yang dapat dikelola (McNair dan Carr, 1994).

Pandangan tradisional akuntansi pertanggungjawaban menganggap bahwa dalam rangka mengendalikan biaya, bagian-bagian yang memiliki otoritas untuk mengendalikan aktifitas bisnis harus diberikan tanggungjawab untuk segala sumber daya yang dikonsumsi oleh aktifitas tersebut. Pengendalian biaya ini tercermin melalui proses evaluasi yang menggunakan laporan akuntansi pertanggungjawaban. Jika pada laporan ini ditemukan bahwa sumberdaya yang ada tidak digunakan secara efisien dan biaya akan disefisiensi tersebut signifikan, penyebabnya harus dapat diinvestigasi, dan dilakukan tindakan untuk menjamin ketidakefisienan tidak terjadi lagi.

Proses pengidentifikasian tersebut dilakukan dengan membandingkan biaya yang sebenarnya terjadi pada periode tertentu dengan biaya yang seharusnya timbul menurut anggaran menurut pemicu biaya yang sesungguhnya terjadi. Perbedaan ini disebut varian, atau penyimpangan. Varian ini dapat menguntungkan atau merugikan bagi perusahaan. Varian tersebut kemudian turut dilaporkan dalam laporan akuntansi pertanggungjawaban yang didistribusikan kepada para manajer yang bertanggungjawab terhadap timbulnya varian tersebut. Selanjutnya para manajer yang bertanggungjawab, diharapkan melakukan tindakan lebih lanjut untuk mencegah hal yang sama terjadi lagi.

Adapun format pelaporan akuntansi pertanggungjawaban bertingkat tingkat, dari laporan yang paling rinci yang biasanya berasal dari divisi terkecil, terus beranjak hingga laporan yang lebih umum, yang berada pada tingkat manajemen senior. Misalnya, pada sebuah pabrik besi, divisi pemotongan mengeluarkan biaya terkendali total sebesar \$ 500,000. Biaya tersebut akan menjadi komponen biaya divisi produksi

yang totalnya sebesar \$1,800,000. Pengelompokan ini akan terus berlanjut hingga akhirnya biaya total di tingkat presiden akan diketahui seluruhnya. Ilustrasi dapat dilihat pada gambar 1.

## Responsibility Accounting Reports

President's Responsibility Report

|                                 | Budget             | Actual             | Variance          |
|---------------------------------|--------------------|--------------------|-------------------|
| President's Office              | \$50,000           | \$52,000           | \$2,000 U         |
| Controller                      | 25,000             | 24,000             | 1,000 F           |
| Production Vice-President       | 1,800,000          | 1,829,000          | 29,000 U          |
| Sales Vice-President            | 525,000            | 550,000            | 25,000 U          |
| <b>Total Controllable Costs</b> | <b>\$2,400,000</b> | <b>\$2,455,000</b> | <b>\$55,000 U</b> |

Production Vice-President's Responsibility Report

|                                 | Budget             | Actual             | Variance          |
|---------------------------------|--------------------|--------------------|-------------------|
| Vice President's Office         | \$10,000           | \$11,000           | \$1,000 U         |
| Cutting Department              | 500,000            | 498,000            | 2,000 F           |
| Machining Department            | 990,000            | 1,000,000          | 10,000 U          |
| Assembly Department             | 300,000            | 320,000            | 20,000 U          |
| <b>Total Controllable Costs</b> | <b>\$1,800,000</b> | <b>\$1,829,000</b> | <b>\$29,000 U</b> |

Cutting Department Responsibility Report

|                                 | Budget           | Actual           | Variance         |
|---------------------------------|------------------|------------------|------------------|
| Direct Material                 | \$250,000        | \$253,000        | \$3,000 U        |
| Direct Labor                    | 100,000          | 90,000           | 10,000 F         |
| Variable Overhead               | 50,000           | 52,000           | 2,000 U          |
| Fixed Overhead                  | 100,000          | 103,000          | 3,000 U          |
| <b>Total Controllable Costs</b> | <b>\$500,000</b> | <b>\$498,000</b> | <b>\$2,000 F</b> |

Gambar 1 Ilustrasi Pelaporan Akuntansi Pertanggungjawaban

Sumber: Diadopsi dari McNair C.J, and Carr, L. P.. 1994.

Responsibility redefined: Changing concepts of accounting-based control. *Advances in Management Accounting* (3): 85-117

### Permasalahan pada pandangan tradisional

Beberapa permasalahan yang dihadapi pandangan tradisional terkait dengan fungsi pengendalian antara lain disebutkan pada penjelasan berikut ini.

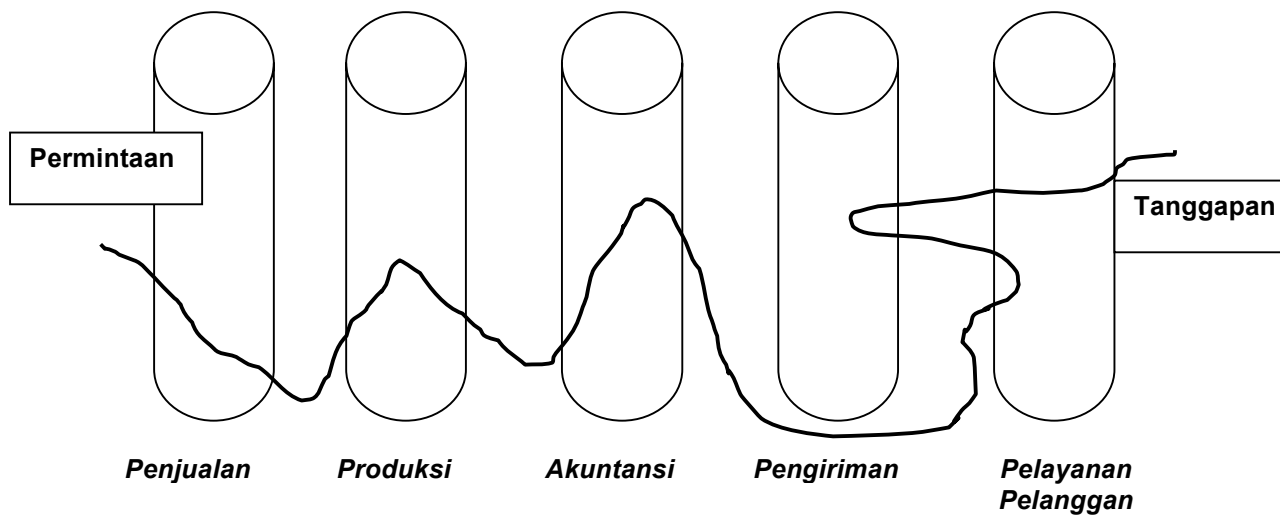
Meningkatnya tingkat persaingan industri bermuara pada meningkatnya tuntutan akan efisiensi dalam proses penciptaan produk. Sementara itu, sistem akuntansi pertanggungjawaban yang

ada sekarang ini, oleh perusahaan cenderung dijadikan sebagai alat utama atau bahkan satu satunya media pengukuran kinerja akan kemampuan manajer untuk meningkatkan efisiensi divisi yang bersangkutan. Hal ini mengakibatkan disfungsi tingkah laku manajer yang cenderung bertindak untuk kepentingan pribadi karena penilaian mereka hanya didasarkan dari laporan akuntansi pertanggungjawaban (Heerema dan Rogers, 1991).

Responsibility accounting yang digunakan perusahaan juga berdasarkan pada pola pikir perusahaan yang tersekat sekat oleh wilayah fungsional. Serupa seperti diatas, hal ini memicu tingkah laku pada manajer masing masing fungsi untuk bertindak selaras dengan kepentingan divisi masing masing. Akibatnya, proses bisnis perusahaan secara menyeluruh tidak tercermin dari aktifitas bisnis yang dilakukan oleh masing masing manajer (Walford, 1999). Dalam hal pengendalian biaya, kelemahan ini terlihat dari tidak meratanya efisiensi biaya antara divisi yang saling berkaitan yang berada di bawah satu pengawasan. Sebuah terobosan efisiensi yang dilakukan oleh satu manajer tidak berdampak secara kausal terhadap divisi lain yang masih berada dalam satu mata rantai produksi. Gambaran sulitnya mengendalikan biaya dari seluruh proses karena sekat fungsional dapat dilihat pada gambar 2 berikut.

Gambar 2 Proses yang berbasis fungsional dengan pola pandang silinder

Pandangan silindris yang dimiliki masing masing fungsi menurut perusahaan secara luas justru memperlambat waktu ke pasar. Dalam hal ini tanggapan diberikan dengan



Lebih lanjut lagi, responsibility accounting berasumsi bahwa manajer dapat mengendalikan biaya dengan tujuan efisiensi. Ini merupakan salah satu filosofis tradisional, karena efisiensi dipandang dapat dilakukan dengan mempertimbangkan volume sebagai pemicu biaya. Sehingga, biaya dapat dikurangi antara lain dengan memfokuskan perhatian pada bagaimana mengelola input dengan harga yang murah atau mengurangi penentuan kapasitas yang normal dapat digunakan. Hal ini tentu saja dapat memberikan dampak pada berkurangnya kualitas atau tidak tercapainya target produksi sesuai dengan pasar.

Cara pandang yang salah terhadap varian juga menjadi kendala bagi responsibility accounting. Karena ketidakefisienan dibebankan pada individu dan ukuran ketidakefisienan dititikberatkan pada munculnya

varian, para manajer lebih berkonsentrasi pada pencapaian anggaran daripada level terbaik yang dapat dilakukan manajer tersebut (Boer, 1991). Penekanan ini dapat menghambat semangat perbaikan berkesinambungan yang dicanangkan pada lingkungan manufaktur sekarang ini. Inisiatif dan optimalisasi produksi beresiko tidak muncul.

Interpretasi terhadap varian pun juga bukan suatu hal yang mudah dilakukan. Investigasi terhadap varian memakan waktu dan biaya yang tidak murah, dan memungkinkan berpalingnya prioritas manajer yang bertanggungjawab dari tugas yang lebih penting. Para manajer yang berfokus pada anggaran, yang merupakan target jangka pendek, berpotensi mengabaikan dampak jangka panjang karena prioritas yang ditekankan pada jangka pendek. Praktek seperti menunda penggantian mesin produksi menggiring ke kerusakan mesin dan penggantian lebih dini.

Masalah lain yang muncul dari ketergantungan berlebihan pada varian adalah meningkatnya tingkat frustrasi manajer yang kompeten dan efisien, namun tidak mampu menghadapi pola evaluasi semacam ini. Bahkan menyebabkan berujungnya pemutusan hubungan kerja.

Kesulitan teknik dalam responsibility accounting tradisional adalah sulitnya menentukan biaya yang dapat dikontrol dan yang tidak dapat dikontrol. Hal ini dikarenakan karena dalam pengeluaran biaya selalu ada dua komponen, harga dan kuantitas. Dan usaha memisahkan efek dari harga dan kuantitas ini walaupun mungkin, sangatlah mahal. Penentuan biaya variabel dan biaya tetap untuk menentukan dapat atau tidaknya mengontrol biaya, tidak sepenuhnya dapat dibenarkan. Karena, dalam hal pengalokasian biaya overhead, tidak adanya hubungan sebab-akibat antara pemicu biaya (tradisional menggunakan basis volume) dengan biaya yang muncul



menyebabkan analisis varian tidak memberikan informasi yang berguna untuk tindak lanjut.

### **Pandangan Alternatif**

Pandangan tradisional sistem akuntansi dan pelaporan pertanggungjawaban adalah bahwa biaya yang muncul dalam melakukan aktifitas bisnis harus dilaporkan kepada manajer yang mengendalikan aktifitas bisnis tersebut. Varian dilaporkan dengan tujuan sebagai berikut: untuk memberikan tanggungjawab kepada manajer bersangkutan atas timbulnya biaya, dan menyajikan informasi yang dapat digunakan manajer terkait untuk mengendalikan aktifitas bisnis secara efisien.

Dengan memperhatikan beragam tantangan yang dihadapi oleh sistem tradisional ini, pandangan alternatif memberikan beberapa rekomendasi dalam mengevaluasi kinerja, antara lain penggunaan tren dalam kinerja aktual setiap waktu (Fisher, 1992) dan anggaran yang berdasarkan estimasi kurva pembelajaran (McNair, 1990). Manfaat yang dapat diperoleh adalah reorientasi dari fokus jangka pendek ke jangka panjang. Namun perlu diperhatikan bahwa pendekatan tersebut hanyalah menggantikan ekspektasi dari jangka pendek ke jangka panjang, bukan menyembuhkan masalah. Selama para manajer masih dinilai berdasarkan suatu ukuran yang telah ditetapkan sebelumnya, mereka masih dimungkinkan melakukan apapun untuk memenuhi target tersebut walaupun tidak memberikan manfaat secara menyeluruh ke perusahaan.

Pendekatan lain dalam masalah disfungsi perilaku adalah memberhentikan praktek menggunakan varian sebagai basis utama untuk mengevaluasi manajer individual. Sesuai dengan tuntutan

pandangan berorientasi proses bisnis, laporan varian sebaiknya digunakan untuk mengevaluasi efisiensi operasional aktifitas bisnis daripada individual. Dengan demikian, manajer dibebaskan dari posisi mempertahankan posisi disalahkan, dan sebaliknya mereka bebas bereksperimen dan mencari jalan baru untuk mengembangkan proses.

Dari sudut pandang penggunaan anggaran sebagai dasar pembuatan laporan akuntansi pertanggungjawaban, penggunaan perhitungan berbasis aktifitas dapat dijadikan solusi dimana hubungan pemicu biaya dan nilai biaya memiliki keeratan kausalitas yang dapat diuji. Dengan demikian, penilaian pertanggungjawaban dapat lebih secara akurat mengenai sasaran.

Sifat dan jenis data kontrol juga harus diperbaiki. Selama ini, data kontrol cenderung bersifat agregat, keuangan, dan tidak tepat waktunya. Dalam hal agregat, analisis secara mendalam kurang dapat dilakukan untuk menemukan penyebab “sesungguhnya” suatu varian bila sifat data yang diperoleh terlalu umum. Hal ini menyulitkan pihak yang ingin melakukan pencegahan dikemudian hari terhadap varian tersebut. Sifat data sistem akuntansi pertanggungjawaban juga harus diparalelkan dengan data yang bersifat non keuangan. Hal ini memberikan kemudahan terutama kepada pihak penanggungjawab yang lebih mampu memaknai laporan akuntansi pertanggungjawaban. Biasanya data ini bersifat aktifitas pemicu biaya. Sifat data yang tidak tepat dapat diatasi dengan penyajian informasi operasional dan statistik yang dapat menjalankan fungsi harian daripada data pertanggungjawaban.

### **Kesimpulan**

Sebagai konsekuensi perubahan paradigma dan lingkungan manufaktur yang berorientasi pada perbaikan berkesinambungan,

sistem akuntansi dan laporan pertanggungjawaban tradisional menghadapi sejumlah tantangan. Perubahan peran akuntansi pertanggungjawaban diperlukan untuk dapat menghadapi perubahan paradigma yang ada.

Perubahan peran tersebut dapat dilakukan dengan memandang laporan pertanggungjawaban sebagai laporan pelengkap usaha pengendalian yang menyajikan informasi penilaian efektifitas ekonomi dari sistem operasional dalam mengendalikan aktifitas bisnis. Perubahan peran juga harus dilakukan dalam hal fokus terhadap varian yang ada. Varian harus dipandang sebagai tanggungjawab kolektif dan berkaitan dengan proses bisnis perusahaan secara keseluruhan.

### **Daftar Pustaka**

- Douglas L.Heerema and Richard L. Rogers,. 1991. Is Your Cost Accounting System Benching Your Team Players. Management Accounting.Vol.73,No.3 P.40
- Fisher, Joseph,. 1992.Use of Nonfinancial Performance Measures. Journal of Cost Management, Vol.6, No.1,pp.35-56
- Germain B. Boer. August 1991 Making Accounting a Value-Added Activity. Management Accounting. Vol.73, No.2,p.39
- McNair C.J, and Carr, L. P.. 1994. Responsibility redefined: Changing concepts of accounting-based control. Advances in Management Accounting (3): 85-117
- McNair, C. J. 1990. Interdependence and control: Traditional vs. activity-based responsibility accounting. Journal of Cost Management (Summer): 15-23.
- Walford, B. Robert,.1999. Business Process Implementation:For IT Professionals and Managers. Artech House Publishers. London. 5