



TEORI AKUNTANSI MANAJEMEN DALAM STANDAR AKUNTANSI MANAJEMEN

Dituturkan Dr Jan Hoesada

PENDAHULUAN

Berbagai periset menyatakan bahwa IFRS Board menyisipkan teori akuntansi baru dalam standarnya, diperkirakan juga berlaku pada standar akuntansi manajemen. Berbagai teori akuntansi manajemen tersirat pada standar akuntansi manajemen. Akuntansi manajemen berbasis standar global akuntansi manajemen disusun ICPA (*International Certified Professional Accountant*) yang dibentuk AICPA dan CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*) dinobatkan sebagai jantung ilmu pengambilan keputusan karena secara sistematis mampu memberi informasi untuk keperluan pelestarian bisnis, dengan dasar pikiran berupa empat prinsip utama yang digunakan dalam 14 praktik utama dalam berakuntansi manajemen .

BERBAGAI TEORI TERSEMBUNYI DALAM STANDAR AKUNTANSI MANAJEMEN

Pertama, Teori persaingan. Akuntansi manajemen merupakan sebuah sarana manajemen. Manajemen menggunakan berbagai sumber informasi, selain akuntansi manajemen, dalam proses pengambilan keputusan. Output akuntansi manajemen tidak akan digunakan oleh manajemen bila kalah tepat waktu dan kalah andal dibanding sumber info di luar akuntansi manajemen. Karena itu akuntansi manajemen harus lebih andal (*reliable*), terpercaya (*trustworthy*), dapat diaudit (*auditable*), lengkap (*comprehensive*), tepat guna (*specific decision based on specific info*) dan tepat waktu (*on time*), dibanding sumber info di luar akuntansi manajemen. Organisasi akuntansi manajemen dan sistem akuntansi manajemen

dalam sebuah perusahaan akan dibubarkan, apabila terdapat info substitusi yang lebih andal dan lebih murah.

Kedua, Teori penyederhanaan informasi. Pada subjudul “intended audience” dalam PAS 1919 versi CIMA, ditemukan secara empiris bahwa setiap pelanggan melakukan 70 keputusan berbagai ragam pembelian perhari, berdasar beratus-ratus ragam faktor pertimbangan pribadi. Sebagian besar CEO/CFO di muka bumi tertimbun informasi dalam/luar perusahaan (*info overload*), sulit memilah dan menganalisis informasi “mentah” berlebih tersebut sebagai dasar pengambilan keputusan, sehingga muncullah gagasan (1) mengidentifikasi keputusan penting, keputusan berprioritas tinggi dan keputusan sering berulang, (2) menemukan faktor pertimbangan apa saja yang dibutuhkan untuk setiap jenis keputusan manajemen yang berulang tersebut, (3) menyediakan data berkualitas tinggi berbasis akuntansi manajemen sebagai sistem pendukung pengambilan keputusan strategis (*Management Accounting Decision Support System*) bidang tertentu saja, misalnya info harga jual berbasis *cost plus required margin* terbanding dengan harga produk sejenis para pesaing utama berbasis big-data, informasi biaya perfitur dalam produk telepon genggam, (4) yang makin berciri kecerdasan artifisial dan real time untuk memecahkan berbagai masalah tidak terstruktur dengan sistem informasi akuntansi manajemen yang andal, terstruktur, dan terkomunikasi kepada seluruh lapis/hirarki manajemen, menimbulkan aksi korektif/positif yang terintegrasi.



Ketiga, Teori prinsip akuntansi manajemen. Secara empiris tak ditemukan wacana tentang konvensi, postulat/asumsi akuntansi manajemen, sementara rumpun prinsip terancukan dengan konsep dalam PAS 1919 versi CIMA. Tujuan pembentukan prinsip akuntansi

manajemen dimaksud sebagai dasar penetapan/pilihan sistem akuntansi manajemen yang paling tepat untuk mendukung proses pengambilan keputusan manajemen dalam mencapai sasaran dengan strategi terpilih dalam melestarikan nilai (*value*) yang diutamakan entitas, untuk menjamin sukses entitas dalam meraih tujuan nilai idaman tersebut berdasar praktik akuntansi manajemen non-efektif. Sebagai misal, nilai diidamkan adalah nilai tambah (*value added*) > optimalisasi keinginan pasar > kepuasan pelanggan utama akan produk/jasa utama, diatas kinerja pesaing/produk saingan.

Empat prinsip akuntansi manajemen dalam Standar Akuntansi Manajemen versi CIMA PAS 1919 mencakupi (1) Prinsip Pengaruh (*Influence*), bahwa komunikasi berbasis akuntansi manajemen sejak awal hingga akhir berbasis dialog akan berpengaruh besar dalam proses penghapusan sekat-pikiran antar sub-organisasi, pemikiran terintegrasi menghasilkan kedalaman-pemahaman (*insight*) sinergestis, menghasilkan pengambilan-keputusan yang lebih baik, bahwa (1.a) pengembangan dan pelaksanaan strategi berbasis dialog, (1.b) komunikasi dirancang, (1.c) komunikasi harus terbukti menghasil keputusan lebih berkualitas, (2) Prinsip Relevan (*Relevance*), bahwa akuntansi manajemen bertugas memproduksi informasi relevan dan tersedia setiap saat bagi pengambilan keputusan manajemen, bahwa (2.1) penyediaan informasi sudah maksimal, (2.b) bahwa informasi andal dan terakses, (2.c) informasi harus kontekstual. Informasi relevan mencakupi (a) informasi keuangan & non keuangan, (b) informasi sosial, lingkungan hidup & ekonomi, yang terklasifikasi menjadi (c) informasi internal & eksternal dan (d) informasi masa-lalu, sekarang & masa depan, (3) Prinsip Analisis Dampak atas Nilai, bahwa akuntansi manajemen menghubungkan strategi terpilih entitas dengan model bisnis, menghasilkan berbagai skenario dampak dalam memelihara nilai-bisnis, bahwa (3.a) simulasi memberi pemahaman-lebih-mendalam (*insight*) menuju pilihan & keputusan, (3.b) rencana aksi diprioritaskan oleh besar dampak akan hasil (*impact on outcome*), (4) Kepercayaan, bahwa stewardship membangun kepercayaan. Akuntabilitas dan pemeriksaan terhadap sistem dan output akuntansi manajemen membuat pengambilan keputusan lebih obyektif, penyeimbangan tujuan keuangan jangka-pendek dan nilai-jangka-panjang untuk pemangku kepentingan akan menghasilkan kredibilitas dan kepercayaan terhadap akuntansi manajemen, bahwa (4.a) akuntabilitas dan kredibilitas akuntansi manajemen adalah utama, (4.b) bahwa dukungan akuntansi manajemen bersifat lestari, (4.c) bahwa akuntansi manajemen berbasis kejujuran dan etika.

Keempat, Teori aktivitas kunci dalam akuntansi manajemen. Empat prinsip utama akuntansi manajemen dalam Standar Akuntansi Manajemen versi CIMA PAS 1919 diterjemahkan menjadi 14 aktivitas kunci (*key activities*) dalam kegiatan berakuntansi-manajemen sebagai berikut. Memilih metode akuntansi manajemen yang tepat, misalnya apakah menggunakan akuntansi biaya tetap & variabel, akuntansi biaya standar, penetapan target biaya, TQM accounting, EMA atau pilihan metode lain, mempertimbangkan penggunaannya bagi 14 peran sebagai berikut; (1) Manajemen biaya dan transformasi biaya, menurut standar global tersebut adalah upaya menghapus biaya nir-nilai-tambah, terutama pemborosan (*waste*), melalui akuntansi manajemen strategis, manajemen biaya bersifat strategis (*strategic cost management*) berfokus pada manajemen pemicu-biaya (*cost driver management*) dan penetapan-biaya-berbasis target (*target costing*), melalui investasi inovasi produk/proses menghasilkan nilai tambah, mendorong budaya bersih hambatan (*lean management*), bermuara pada peremajaan rantai-nilai-tambah yang kian efektif-efisien-ekonomis. (2) Pelaporan eksternal berbasis akuntansi manajemen, dari manajemen eksekutif cq CEO kepada board of directors (setara komisaris pada UUPT) dan pemangku kepentingan, tentang pemikiran terintegrasi penjagaan kelestarian bisnis, sesuai hukum berlaku, tentang target strategis berlatar belakang target kinerja operasional dan keuangan, model bisnis dan manajemen risiko. (3) Strategi keuangan terkait akuntansi manajemen, terfokus pada (3.1) berbagai pemicu biaya akibat kondisi keuangan entitas yang berada diluar yuridiksi akuntansi manajemen, seperti (a) leverage strategy RUPS dan keputusan pembagian dividen terlalu besar menyebabkan pinjaman meningkat, biaya bunga menyebabkan harga pokok tinggi dan menurunkan daya saing, (b) beli atau sewa, (c) manajemen efisiensi beban pajak, (d) working capital management, asset-liabilities management (ALM), (3.2) usulan perubahan sistem untuk menghapus kecurangan dan pemborosan, berbasis opportunity costing, direct costing, relevan cost management, (3.3) dampak ekspor produk dan kurs pada kinerja penjualan & dampak impor input dan kurs pada harga perolehan dan harga pokok. (4) Pengendalian internal terkait akuntansi manajemen, bahwa sistem-kendali-internal dan manajemen-risiko mampu menjaga sumber daya keuangan dan non-keuangan secara baik, denda salah-janji kepada pemangku kepentingan, dan pemastian kendali-internal akan kualitas & ketersediaan informasi akuntansi manajemen untuk dasar pengambilan keputusan. (5) Penilaian investasi versi akuntansi manajemen, bahwa investasi bertujuan melestarikan dan meningkatkan nilai bisnis, strategic cost manajemen bermula dari pertimbangan konsekuensi investasi baru kepada biaya operasi dan dampak investasi pada produktivitas, biaya produksi, konsekuensi perubahan SDM sebagai syarat investasi baru dan struktur biaya SDM, dan pertimbangan

biaya pemeliharaan aset produktif. (6) Manajemen anggaran versi akuntansi manajemen, bahwa akuntan manajemen di ikut-sertakan dalam penganggaran biaya estimasian sampai biaya standar setiap input bagi produk utama/jasa utama, target volume produksi/layanan tahun anggaran, anggaran beban pemasaran/penjualan, produksi, administrasi dan umum yang berpengaruh pada manajemen produksi/operasional utama, ikut serta dalam kegiatan butir 3 dan 5 tersebut diatas agar akuntansi manajemen dapat berperan optimal. Akuntansi manajemen dapat mengusulkan pengurangan produk utama/ jasa utama penyebab kerugian (*product/service pruning*) atau sebaliknya, memperbesar volume produksi produk tertentu bermargin tebal. (7) Manajemen pemasaran, pemosisian pasar dan penargetan pasar, manajemen harga jual dan promosi pemasaran yang berpengaruh pada margin-bruto, seperti kebijakan obral, potongan kuantitas, layanan purnajual dan jangka kredit. (8) Manajemen proyek, bahwa akuntan manajemen ikut serta membahas sinergi investasi baru dengan aset yang di miliki, evaluasi manajemen risiko dan peluang peningkatan daya saing, peningkatan kualitas produk/layanan dan penurunan harga pokok, dampak pada perubahan pada sistem, budaya, kualitas SDM dan perubahan sistem akuntansi manajemen setelah proyek selesai. (9) Manajemen kepatuhan terhadap regulasi nasional dan internasional, misalnya pasar produk sadar lingkungan (*green product market*), limbah proses produksi dan limbah produk habis pakai, hukum perburuhan, persyaratan AMDAL dan perpajakan, environmental management accounting (EMA), CSR management, triple bottom line management dan sustainability reporting yang di susun manajemen entitas. (10) Manajemen sumber daya, bahwa akuntansi manajemen menyajikan peta sumber daya, evaluasi berkala kecukupan jenis & kualitas sumberdaya sebagai dasar minimum melestarikan nilai bisnis, bermuara pada proposal berkala untuk prioritas penyempurnaan sumberdaya dimiliki entitas terkait upaya penurunan harga pokok dan peningkatan kualitas produk/jasa utama, berbasis kaidah manajemen biaya tetap & variabel, manajemen biaya relevan, dan biaya peluang (*opportunity cost*). (11) Manajemen risiko sepanjang proses produk/jasa utama, manajemen ketidakpastian lingkungan eksternal, unjuk rasa buruh akibat penerapan sistem akuntansi manajemen yang baru, risiko pasar cq kehilangan pelanggan, risiko kehilangan pemasok karena standar kualitas pemasok dan kualitas pasok yang baru. (12) Manajemen pajak strategis terkait akuntansi manajemen, terkait strategi beli atau bikin sendiri (*made or buy decision*), sewa vs beli, outsourcing vs insourcing, pilihan investasi sarana produksi padat mesin vs padat karya, manajemen imbalan kerja dan PPh 21, pilihan produksi barang mewah atau bukan barang mewah terkait PPh dan PPNBM, pilihan lokasi produksi, misalnya bonded warehouse area untuk barang ekspor berbasis bahan impor. (13) Manajemen perbendaharaan atau manajemen

kas, terkait penempatan dana tunai, manajemen kredit kepada bank, pilihan masuk bursa untuk menekan biaya modal dan biaya keuangan, pilihan outsourcing ketimbang mendirikan lini pabrik tambahan, manajemen risiko keuangan dan denda salah-janji, manajemen nilai tukar untuk ekspor hasil produksi dan impor bahan baku, dan manajemen dividen. (14) Audit internal, bahwa akuntansi manajemen meminta bantuan jasa auditor internal untuk menemukan bukti pemborosan atau kecurangan tertentu. Internal audit melakukan management audit terhadap akuntansi manajemen, apakah benar bahwa akuntansi manajemen efektif/berguna bagi manajemen dalam meningkatkan kualitas, daya saing harga dan margin laba melalui pengendalian biaya. Auditor internal memeriksa dampak program perang terhadap pemborosan dan isu akuntansi manajemen yang lain.



Kelima, Teori pemangku kepentingan akuntansi manajemen (*Stakeholder theory of management Accounting*). Apabila akuntansi keuangan bermuara pada LK berterima umum berbasis Standar Akuntansi Keuangan, produk akuntansi manajemen setara LK tersebut adalah berbagai informasi dasar pengambilan keputusan strategis (bagi RUPS, CEO) terkait strategi investasi dalam bingkai biaya-peluang (*opportunity cost*) dan akuntansi biaya strategis, keputusan keuangan (bagi CFO) terkait strategi leverage, investasi dan dividen, keputusan operasional dan keputusan taktis (bagi manajemen operasional seperti manajemen pemasaran, manajemen keuangan, manajemen produksi, manajemen operasi layanan perusahaan jasa, manajemen SDM dan manajemen teknologi informasi), misalnya terkait informasi fluktuasi biaya relevan dapat dikendalikan bernilai tambah (*value added controllable relevant cost management*), seringkali bersifat rahasia & tak boleh diketahui pesaing.

Keenam, Teori posisi, letak dan kedudukan akuntansi manajemen. PAS 1919 versi CIMA menjelaskan bahwa akuntansi manajemen terletak di jantung sebuah organisasi, terposisi pada persimpangan jalan yang mempertemukan wilayah keuangan (*finance*) dengan wilayah manajemen.

Ketujuh, Teori pelaporan informasi akuntansi manajemen. Sejalan dengan nilai-nilai pelaporan LK dalam akuntansi keuangan, akuntansi manajemen bermuara pada pelaporan informasi kinerja periode akuntansi masa-lalu (*strategic failure turnaround based on feedback loop*), posisi pada periode akuntansi sekarang (*realtime current accounting period inprocess result monitoring, adaptive approach & action adjustment*) dan prospek & rencana raih kinerja periode akuntansi yang akan datang (*strategic planning based on feedforward loop*). Menurut PAS 1919 versi CIMA, desain akuntansi input, process & output harus andal-terpercaya, berfitur (1) benang merah dengan sasaran entitas, (2) proses akumulasi dan klasifikasi input /proses / output berbasis sistem akuntansi berkualitas tinggi, (3) kumpulan informasi input, informasi sedang dalam proses dan informasi keluaran dari sistem akuntansi manajemen terkoneksi pada kebutuhan data pengambilan keputusan manajemen, terbukti dibutuhkan dan benar-benar digunakan. Akuntansi manajemen sadar bahwa terdapat berbagai info dari sumber yang bukan akuntansi manajemen, yang bersaing berebut tempat di hati/pikiran manajemen, (4) kerahasiaan dan kemudahan akses data akuntansi manajemen, (5) bukti dan catatan akuntansi dapat di audit, (6) penggunaan istilah/nomenklatur konsisten berbasis daftar definisi, (7) sistem akuntansi manajemen adaptif terhadap perubahan model bisnis entitas, dengan (8) efisiensi optimal biaya berakuntansi manajemen. Laporan info relevan bagi manajemen berbasis konsep transparansi, konsep kejujuran (*prudence*), konsep stewardship dan konsep reliabilitas dengan meng-eliminasi informasi imaterial dan jargon bombastis. Secara longgar PAS 1919 versi CIMA menggunakan istilah prinsip akuntansi dan konsep akuntansi secara bergantian dan kontekstual.

Kedelapan, Teori kualitas akuntan manajemen. Sesuai CGMA Competency Framework, para akuntan manajemen ideal ber etika, berintegritas profesional, bermental dan berperilaku profesional, ber keakhlian teknis akuntansi manajemen, akuntansi dan keuangan (*finance*), ber pengetahuan tentang bisnis entitas pangguna akuntansi manajemen, ke keahlian mempengaruhi manajemen dengan informasi akuntansi manajemen, dan berkeahlian kepemimpinan umumnya, kemampuan membawa manajemen agar berorientasi pada akuntansi manajemen, sehingga akuntan manajemen berkinerja nyata dalam mencipta nilai

idaman entitas (*value*) sebagai output & outcomes nyata akuntansi manajemen, menghubungkan strategi terpilih kepada model bisnis dalam sebuah sistem manajemen kinerja (*performance management system*) dalam konteks manajemen sumberdaya cq cost management, manajemen hasil/output dan manajemen risiko. Hanya dengan demikian, akuntansi manajemen dihargai manajemen.

PENUTUP

Sepanjang berpuluh tahun terdapat paradigma bahwa standar akuntansi manajemen tidak dapat dibentuk karena bagi anggota perkumpulan profesi akuntan manajemen, standar bersifat mewajibkan pengguna akuntansi manajemen, padahal manajemen adalah seni dan teori akuntansi manajemen seharusnya boleh digunakan secara bebas, bahkan termodifikasi, oleh para pengguna, yaitu manajemen entitas.

Kemudian pada tahun 1916 munculah PAS 1919 terbitan BSI bagi keperluan kerjasama CIMA dan AICPA, berbentuk standar akuntansi manajemen bertaraf global.

Berbeda dengan IFRS atau IPSAS yang telah matang berkembang, PAS 1919 merupakan lontaran bola pertama ke lapangan bermain akuntansi manajemen, sehingga masih diharapkan tumbuh menjadi standar berusia remaja, lalu dewasa. Standar belum mengakomodasi secara dalam dan lengkap, bagaimana memilih dan menggunakan metode akuntansi manajemen yang tepat, tersuai dengan entitas penerap standar tersebut. Pada tataran teori, tak terdapat benang merah antara teori akuntansi klasik dengan teori tersembunyi dalam PAS 1919 yang terasa kurang bercitarasa teknologi akuntansi biaya dan akuntansi manajemen.

Jakarta, 1 Oktober 2021.