

RISET AKUNTANSI MANAGEMEN: TELAAH TIGA PERSPEKTIF

Ertambang Nahartyo

Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta
Email: ertambang@gmail.com

Intiyas Utami

Fakultas Ekonomi, Universitas Kristen Satya Wacana, Salatiga
Email: intiyas@staff.uksw.edu

Abstract

The purpose of this paper is to discuss the development of management accounting research from three perspectives: reserach topics, theoretical foundations, and research methods. We base our discussion on previous literature reviews in the US, Australia, China, Finland, and other countries. We propose research opportunities in the field of management accounting in Indonesia. We argue that certain topics such as budgeting, performance evaluation, and management accounting techniques implementation are still interesting topics to study further in Indonesia context. As many studies have supported theoretical and practical development, we conjecture that management accounting research in Indonesia should be conducted to answer the question of 'what does happen' instead of 'what should happen'. In line with the conjecture, we contend that research is to focus on practicality aspects and the endeavor to find new frontiers in management accounting practice.

Keywords: *management accounting research, management accounting theory*

Mukadimah

Literatur akuntansi managemen dewasa ini mendefinisi akuntansi managemen sebagai proses penyediaan informasi yang relevan, baik finansial maupun nonfinansial, bagi manager dan karyawan organisasi untuk pengambilan keputusan, alokasi sumberdaya, monitoring, evaluasi, dan pemberian imbalan atas kinerja (misal Atkinson dkk. 2012).Chenhall (2007) mendefinisi akuntansi managemen sebagai sekumpulan teknik yang digunakan untuk mendukung fungsi-fungsi managemen dengan tujuan utama untuk peningkatan nilai organisasional. Berbeda dengan praktik akuntansi yang lain, praktik akuntansi managemen ditimbulkan oleh kebutuhan managemen alih-alih kebutuhan pemegang kepentingan eksternal organisasi. Tampak pada definisi tersebut,

akuntansi managemen sudah mempunyai karakteristik yang lebih maju. Pertama, informasi akuntansi managemen mencakup finansial dan nonfinansial. Kedua, akuntan managemen adalah seorang komunikator informasi yang mampu membentuk persepsi penerima informasi secara efektif. Informasi akuntansi managemen yang disajikan besar kemungkinan berdampak pada perilaku manusia sehingga aspek perilaku ini merupakan wacana yang penting dalam akuntansi managemen. Aspek perilaku tersebut dapat meliputi hal-ihwal motivasi, sikap, aspirasi, maupun penilaian. Ketiga, terdapat kriteria tentang efektivitas yang berimplikasi pada keharusan untuk menyajikan informasi yang relevan dalam upaya peningkatan nilai organisasional.

Sebagai sebuah bidang penelitian, akuntansi manajemen merupakan area yang produktif dan menghasilkan banyak temuan yang digunakan dalam lapangan bisnis sejak abad lalu. Riset akuntansi manajemen (RAM) yang bermula dari fokus ke akuntansi kos dewasa ini sudah mencakup aneka domain yang semakin meluas. Area riset yang digarap bervariasi dari teknik-teknik managerial seperti analisis kos dan titik impas hingga ke manajemen lingkungan hidup dan kualitas. Latar belakang konseptual maupun teori pun semakin beraneka, dari ekonomika, teori organisasi, psikologi, riset operasi, hingga sosiologi. Metoda penelitian yang digunakan untuk mengeksplorasi maupun mengeksploitasi dunia akuntansi manajemen juga semakin komplet dan menyeluruh, mulai dari metoda riset lapangan, kasus, eksperimen, hingga kearsipan (*archival*). Sejumlah perkembangan ini senada dengan kritik dan harapan para pandit (*scholar*) yang menyarankan integrasi bidang akuntansi manajemen dengan konteks organisasional yang lebih luas, sehingga akuntansi manajemen tak hanya berkuat pada desain teknik dan sistem baru yang miskin relevansi.

Masih hangat dalam ingatan, kritik tajam yang dilontarkan oleh Johnson dan Kaplan (1987) yang menyatakan bahwa informasi akuntansi manajemen terlalu agregat, terlalu terdistorsi, dan terlalu terlambat untuk disebut sebagai informasi yang relevan dalam pengambilan keputusan. Akuntansi manajemen ditengarai tidak berhasil menyajikan informasi kos produk yang akurat sehingga tak mampu membantu manajemen dalam upaya peningkatan efisiensi dan produktivitas. Di tengah tekanan kompetisi bisnis dan kebutuhan investor untuk memperoleh informasi keuangan jangka pendek, akuntansi manajemen semakin kehilangan relevansinya. Kritik lain yang relatif senada dilontarkan oleh Hopwood (2008), yang secara spesifik menyoroti ketidakdekatan antara riset akuntansi (manajemen) dengan dunia praktik. Secara keras Hopwood mengecam para periset akuntansi yang tidak mempunyai pengetahuan yang memadai tentang praktik akuntansi yang mengakibatkan

riset semakin terdorong menjauh dari relevansi lapangan dunia nyata. Berlawanan arah dengan kritik Hopwood, Zimmerman (2011) mengkritisi RAM yang terlalu berorientasi ke praktik sehingga menyesatkan para peneliti ke fokus yang keliru, yaitu fokus deskriptif dan bersifat konsultatif dan melupakan pengembangan dan pengujian teori-teori yang relevan. Secara khusus Zimmerman melukiskan RAM sebagai aktivitas para peneliti yang mencari-cari temuan dan fakta di perusahaan tanpa didasari teori dan hipotesis yang matang. Menurutnya, RAM seharusnya lebih berorientasi pada upaya menghasilkan seperangkat teori yang terintegrasi yang mampu menjelaskan dunia praktik secara komprehensif.

Setelah mengalami perkembangan selama sekian dasawarsa, sudah selayaknya kajian dan penelitian akuntansi manajemen memperoleh evaluasi yang kritis. Teori dan metoda penelitian akuntansi manajemen yang selama ini digunakan dapat ditelaah untuk memperoleh perspektif baru tentang kesempatan riset di masa mendatang. Selanjutnya, senjang pengetahuan yang masih ada dapat ditutup dengan kemunculan ide-ide penelitian baru sehingga pustaka bidang akuntansi manajemen akan lebih kuat. Literatur sudah menunjukkan sejumlah telaah dari pelbagai negara dengan pendekatan yang bervariasi. Namun, belum ada telaah yang secara spesifik didesain untuk kebutuhan periset akuntansi manajemen di Indonesia.

Tulisan ini bertujuan untuk mendeskripsi perkembangan RAM dari tiga perspektif: topik penelitian, teori yang menjadi pondasi, dan metoda penelitian yang digunakan. Dengan kalimat lain, tulisan ini hendak menjawab pertanyaan apa yang telah dilakukan, bagaimana penelitian dilaksanakan, dan dalih apa yang dipakai dalam perumusan masalah dan pengembangan dugaan penelitian. Materi tulisan ini bersumber dari pelbagai telaah yang telah dilakukan di beberapa negara, seperti Amerika Serikat (misalnya Lindquist dan Smith 2009), Australia (Chenhall dan Smith 2011), Cina (Duh, Xiao, dan Chow 2008), Finlandia (Kihn dan Näsi 2010), dan multinegara (Harris dan Durden 2012).

Materi tersebut diolah kembali untuk menghasilkan sintesis berupa kemungkinan atau kesempatan RAM di Indonesia dari tiga sudut pandang di atas.

Struktur penulisan makalah ini setelah bagian mukadimah adalah sebagai berikut. Bagian selanjutnya akan memaparkan klasifikasi dan tema RAM. Kemudian, tinjauan teoritis yang digunakan dalam RAM dikupas. Metoda penelitian RAM memperoleh porsi dipaparkan dan dianalisis pada bagian berikutnya. Tulisan ini ditutup dengan penyajian ikhtisar, konklusi, dan saran untuk RAM di kemudian hari di Indonesia.

Tema Riset Akuntansi Manajemen

Pustaka menunjukkan bahwa dari waktu ke waktu riset akuntansi manajemen (RAM) mengalami perubahan berlanjutan. Hesford, Lee, Van der Stede, dan Young (2007) mengklasifikasi topik penelitian akuntansi manajemen menjadi tiga bagian besar: akuntansi kos, pengendalian manajemen, dan topik lain. Sejalan dengan Hesford dkk. (2007), Harris dan Durden (2012) menyoroti empat area RAM: pengendalian manajemen, akuntansi kos, manajemen sumber daya intelektual, dan area lain. Kedua peneliti ini menelaah 138 karya ilmiah yang dipublikasi pada empat jurnal internasional bereputasi tinggi, yaitu *Journal of Applied Management Accounting Research*(JAMAR), *Management Accounting Research*(MAR), the *Journal of Management Accounting Research*(JMAR), dan *Accounting, Organizations and Society*(AOS). Telaah tersebut juga sejalan dengan analisis yang dilakukan oleh Lindquist dan Smith (2009), baik dari perspektif sumber pustaka maupun dari sudut klasifikasi akuntansi manajemen yang digunakan. Bedanya, Lindquist dan Smith lebih berfokus pada pengalaman JMAR pada dua puluh tahun pertama penerbitannya. Mereka menelaah 186 artikel yang diterbitkan oleh jurnal tersebut selama kurun waktu 1989 hingga 2008. Selain itu, kedua peneliti terakhir lebih luas mengupas RAM dari sisi metoda penelitian dan teori yang digunakan.

Chenhall dan Smith (2011) meninjau ulang 231 artikel akuntansi manajemen hasil tulisan periset Australia selama kurun waktu 1980 hingga 2009 pada 10 jurnal ternama dunia, yaitu *The Accounting Review* (TAR), *Journal of Accounting Research*(JAR), *Contemporary Accounting Research* (CAR), *Journal of Accounting and Economics*(JAE), *Accounting, Auditing and Accountability Journal* (AAAJ), *Behavioral Research in Accounting* (BRIA), *Accounting and Finance*(A & F), AOS, MAR, dan JMAR. Duh dkk (2008) menelaah 283 artikel akuntansi manajemen terbitan 18 jurnal ternama Cina, utamanya *Accounting Research* (AR) dan *Finance and Accounting* (FA) selama kurun waktu 1997 hingga 2005. Kihn dan Näsi (2010) membuat analisis dan sintesis terhadap 43 riset doctoral bidang akuntansi manajemen yang diterbitkan di Finlandia sejak 1990 hingga 2009.

Kihn dan Näsi (2010) sebagaimana Harris dan Durden (2012) menggunakan klasifikasi RAM yang digariskan oleh Hesford dkk (2007). Untuk tema tambahan, Kihn dan Näsi (2010) mengidentifikasi sistem *enterprise resource planning*, *benchmarking*, *total quality management*, *just in time*, dan manajemen strategik. Penambahan ini tidak begitu jelas mengingat pada Hesford dkk (2007) artikel yang berkaitan dengan manajemen strategik sudah dikategorikan dalam pengendalian organisasional. Kemungkinan, Kihn dan Nasi (2010) memisahkan antara manajemen strategik dengan pengendalian organisasional karena mereka beranggapan pengendalian manajemen organisasional lebih berfokus ke dalam dan lemah kaitannya dengan strategi. Chenhall dan Smith (2011) seperti Duh dkk (2008) lebih mendasarkan klasifikasi pada arahan Shields (1997). Pada dasarnya artikel dikategorikan sebagai sistem pengendalian manajemen, akuntansi kos dan manajemen, metoda pengambilan keputusan, akuntansi manajemen berorientasi eksternal, aplikasi teknologi informasi, dan kategori lain. Khusus untuk untuk kategori sistem pengendalian manajemen, terdapat pengkhususan lagi

menjadi penganggaran operasi, pengukuran kinerja, penentuan harga transfer, akuntansi pertanggungjawaban, sistem evaluasi kinerja, hingga kompensasi. Untuk kepentingan makalah ini, kami membagi RAM sesuai dengan pengkategorian yang dilakukan oleh Harris dan Durden (2012) mengingat prinsip kesederhanaan dan relevansi dengan pengajaran dan penelitian akuntansi manajemen di Indonesia.

Keseluruhan telaah menunjukkan bahwa bidang pengendalian manajemen, yang utamanya berisi riset penganggaran, pengendalian organisasional, dan penilaian kinerja, masih mendominasi RAM. Walaupun mempunyai tren menurun, bidang pengendalian manajemen menguasai pangsa 69 persen menurut Chenhall dan Smith (2011), 60 persen (Harris dan Durden 2012), 53% (Lindquist dan Smith 2009), dan 47% mengacu pada Duh dkk (2008). Di Finlandia, meskipun riset pengenalan manajemen “hanya” berpangsa 37%, namun masih boleh dibilang mempunyai porsi yang cukup signifikan (Kihn dan Näsi 2010). Riset penganggaran, meskipun sudah digarap secara ekstensif dan intensif oleh para peneliti selama puluhan tahun, bisa dikatakan sebagai area yang tetap dinamis dan menarik. Libby dan Lindsay (2007) memberikan bukti kuat bahwa penganggaran masih merupakan bidang riset dan praktik yang relevan. Kedua peneliti ini melakukan survei terhadap 212 akuntan manajemen yang bekerja pada perusahaan jasa dan manufaktur. Hasil penelitian menunjukkan bahwa para responden tak dapat meninggalkan anggaran dalam proses pekerjaan mereka. Justru, penelitian mereka menunjukkan bahwa di masa mendatang penganggaran dapat dikembangkan dengan konteks yang lebih strategis dan memenuhi tuntutan jaman.

Riset penilaian kinerja pun tampaknya berperan besar dalam menampilkan daya tarik bidang pengendalian manajemen. Bisa dibilang riset penilaian kinerja telah menggantikan peran riset penganggaran sebagai topik dominan dalam pengendalian manajemen. Salah satu indikasi-

nya adalah jumlah riset yang dipublikasi pada JMAR tahun 2009-2010 yang mencapai 64% dari total makalah yang diajukan. Topik riset bervariasi dari benchmarking, pengukuran kinerja, hingga insentif. Penelitian bidang ini mendapatkan atensi yang berlipat dari para periset dunia, utamanya untuk subbidang ukuran kinerja nonfinansial (Chenhall dan Smith 2011). Dikolli, Hofmann, dan Kulp (2009) misalnya, dengan berdasar model keagenan meneliti tentang hubungan antarukuran kinerja dan interaksinya dengan upaya managerial. Penelitian mereka menghasilkan temuan bahwa hubungan antarukuran kinerja dapat mempengaruhi perhatian yang diberikan manajemen terhadap ukuran kinerja dan pada gilirannya bisa mengubah alokasi upaya mereka atas aktivitas-aktivitas pekerjaan. Dalam penelitian ini, para periset menunjukkan bahwa hubungan antarukuran kinerja yang erat dapat mempengaruhi laba perusahaan. Singkatnya, penelitian ini berhasil mendemonstrasikan pentingnya pemahaman atas hubungan antarukuran kinerja di dalam organisasi perusahaan.

Di Cina, mayoritas riset bidang penilaian kinerja berfokus pada *balanced-scorecard* (BSC). Artikel yang ditelaah Duh dkk (2008) menekankan pada bagaimana BSC mempunyai kelebihan dibandingkan dengan sistem pengukuran kinerja tradisional. Sejumlah artikel juga menyoroti kelemahan BSC, baik dari sisi kos implementasi hingga kesulitan manajemen dalam menentukan target dan bobot kinerja. Penelitian lainnya mengupas tentang bagaimana BSC dapat disinergikan dengan alat managerial seperti EVA dan ERP untuk memperoleh keunggulan kompetitif perusahaan. Hubungan antara kompensasi berbasis kinerja dengan kebijakan akuntansi juga memperoleh perhatian dari para peneliti. Berlandaskan pada teori keagenan dari Barat, para periset Cina menganalisis determinan kompensasi eksekutif, seperti kinerja perusahaan, pengendalian manajemen, kepemilikan manajemen, diversifikasi, maupun risiko perusahaan.

Bidang kedua RAM, yaitu riset tentang akuntansi kos dibagi ke studi tentang alokasi kos, analisis *cost driver*, *activity-based costing* (ABC), dan analisis profitabilitas berbasis aktivitas. Selanjutnya, Cadez dan Guilding (2008) mengemukakan formulasi strategik untuk akuntansi kos, yaitu *life-cycle costing*, *quality costing*, *target costing*, dan *value-chain costing*. Kihn dan Näsi (2010) menambahkan penentuan harga strategik dan penentuan harga transfer dengan alasan keduanya berbasis pada informasi akuntansi kos. Menurut Harris dan Durden (2012), riset akuntansi kos mempunyai porsi 8 persen dari seluruh makalah yang mereka telaah. Bidang ini berisi riset berkenaan dengan *activity-based costing* (ABC) dan manajemen kos. ABC diteliti berkaitan dengan partisipasi pemakai dan aspek kepemimpinan yang digunakan dalam implementasinya (Hoozee dan Bruggeman 2010), siklus hidup organisasi yang menerapkannya (Kallunki dan Silvola 2008), atau manfaat yang diperoleh dari penerapannya (Banker, Bardhan, dan Chen 2008). Varian ABC yang lebih maju, yaitu Time-Driven ABC, diteliti oleh Tse dan Gong (2009), sementara penerapan ABC di Australia menjadi fokus penelitian Byrne, Stower, dan Tony (2009). Sementara itu di Finlandia, ABC juga mendapatkan perhatian yang tidak kecil, bahkan sejak tahun 1997 (Kihn dan Näsi 2010). Selanjutnya, ABC diteliti dalam kaitannya dengan adopsi dan penerapan ABC dari pelbagai aspek, seperti motif institusi, maupun dalam beberapa konteks, seperti rumah sakit umum.

Hal yang mendapatkan perhatian khusus oleh Harris dan Durden (2012) adalah kemunculan bidang baru, yaitu manajemen sumber daya intelektual. Bidang ini mempunyai bagian lebih dari 9 persen dari seluruh artikel yang mereka analisis. Manajemen sumber daya intelektual meliputi manajemen pengetahuan (*knowledge management*) hingga pembelajaran organisasional (*organizational learning*). Namun, hasil analisis Chenhall dan Smith (2011) tidak mengindikasikan adanya perhatian besar dari para peneliti Australia terhadap bidang ini. Hanya

terdapat 9 artikel dari 231 penelitian yang mereka telaah yang mengupas bidang ini. Kesembilan artikel ini oleh Chenhall dan Smith dikategorikan sebagai *other advanced techniques*. Sementara itu, di Cina, bidang ini juga belum mendapat sambutan yang besar. Duh dkk (2008) menunjukkan bahwa hanya sebagian kecil artikel yang menyoroti bidang kontemporer ini.

Harris dan Durden (2012) juga memberikan penekanan pada bidang akuntansi manajemen strategik dan manajemen lingkungan dan sustainabilitas. Penelitian akuntansi manajemen strategik erat kaitannya dengan hubungan antara pengendalian manajemen dengan strategi. Penelitian ini juga mempunyai perhatian pada akuntansi pelanggan, akuntansi pesaing, teori kendala, dan manajemen rantai pasokan. Harris dan Durden mengidentifikasi bidang-bidang terakhir ini sebagai titik-titik fokus RAM di masa depan. Para peneliti ini juga menambahkan bahwa tema riset yang lebih menarik untuk diangkat adalah penggabungan area-area tersebut dengan pelbagai konsep yang berasal dari ranah psikologi dan teori organisasi seperti kepercayaan (*trust*), kepemimpinan, dan keadilan organisasional (*organizational justice*).

Sinyalemen ini disepakati oleh Kihn dan Näsi (2010). Kedua peneliti Finlandia ini memaparkan bukti adanya pergeseran topik ke arah tema kontemporer bernuansa strategik. Tema yang sudah mulai mendapatkan perhatian adalah tahap siklus hidup perusahaan dan proses perumusan strategi perusahaan. Selain itu, sudah dimulai juga upaya untuk menganalisis hubungan antara strategi dengan pengendalian manajemen, baik dalam konteks strategi multi domestik atau global.

Pondasi Teoritis

Studi akuntansi manajemen, seperti halnya penelitian bidang lain, membutuhkan panduan teori untuk desain riset, pengumpulan data, hingga interpretasi hasil penelitian. Teori memberikan penjelasan dan prediksi terhadap fenomena penelitian sehingga muncul manfaat yang diperoleh dari sebuah riset. Malmi dan

Granlund (2009) menyatakan bahwa suatu teori semestinya dapat menjelaskan hubungan sebab akibat dalam konteks akuntansi manajemen. Hopwood (2008) menambahkan, teori harus dapat menjelaskan bagaimana seharusnya praktik akuntansi manajemen dilakukan. Dalam bahasa Malmi dan Granlund (2009), teori yang bermanfaat adalah teori yang bisa memberikan tilikan praktis. Dengan mengacu pada kedua pendapat tersebut, dapat dikatakan bahwa manfaat teori dalam akuntansi manajemen adalah untuk meningkatkan kualitas praktik akuntansi manajemen.

Dalam RAM, sejumlah teori dapat diaplikasi untuk meneliti praktik akuntansi manajemen dari pelbagai perspektif. Teori-teori dapat saling melengkapi dan menutup senjang yang belum dapat dijelaskan dengan hanya menggunakan teori tunggal. Penggunaan teori secara multipel tersebut tidak dimaksudkan sebagai pertempuran antarteori, namun hendaknya dianggap sebagai multi cara untuk memahami akuntansi manajemen (Gong dan Tse 2009). Teori yang selama ini digunakan dalam riset akuntansi manajemen meliputi teori ekonomika, keuangan, psikologi, perilaku organisasi, strategi, manajemen operasi, sosiologi, dan lainnya. Dewasa ini belum ada teori akuntansi manajemen, yang ada baru teori *tentang* variabel-variabel dalam akuntansi manajemen yang dipinjam dari bidang lain (Malmi dan Granlund 2009). "Teori" lain yang digunakan dalam RAM bersifat normatif, sehingga tak dapat menjelaskan secara komprehensif fenomena yang diteliti. Teori normatif ini lebih cocok disebut sebagai teknik atau metoda. ABC untuk membebaskan kos overhead dan BSC untuk desain sistem pengendalian merupakan contoh-contoh teori normatif.

Gong dan Tse (2009) menyebut empat teori yang paling sering digunakan dalam RAM: teori kontingensi, teori sosiologi, teori keagenan, dan teori psikologi. Dalam perspektif teori kontingensi, kesuksesan praktik akuntansi manajemen tergantung pada beberapa variabel kontekstual, seperti lingkungan eksternal,

teknologi, struktur organisasional, ukuran organisasi, budaya, strategi (Covaleski, Dismith, dan Samuel 1996). Artinya, tidak ada satu praktik akuntansi manajemen pun yang bisa sukses dalam segala situasi dan kondisi. Chenhall (2007), misalnya, menemukan bahwa organisasi yang menerapkan teknologi produksi massal membutuhkan pengendalian yang cenderung formal dan mekanistik untuk mendukung tugas-tugas manajemen. Teori sosiologi memandang institusi sebagai hasil interaksi antara manusia, organisasi, dan masyarakat sehingga daya tahan suatu organisasi untuk tetap berdiri tergantung pada kesesuaiannya dengan norma sosial atau perilaku yang berterima umum (Covaleski dkk. 1996). Dari perspektif sosiologi, akuntansi manajemen adalah praktik sosial dan bukan hanya seperangkat teknik untuk meningkatkan efisiensi organisasi.

Menurut perspektif teori keagenan, praktik akuntansi manajemen merupakan konsekuensi perilaku individu. Teori keagenan mengasumsi manusia sebagai makhluk sadar ego yang selalu berupaya mengedepankan kepentingannya dan bertindak oportunistik. Dalam sebuah hubungan keagenan di mana ada pihak yang berposisi sebagai prinsipal dan pihak lain yang berperan sebagai agen, tindakan oportunistik dibarengi dengan kondisi asimetri informasi akan memicu masalah-masalah keagenan. Hubungan antara agen dengan prinsipal menjadi hubungan ekonomi murni. Sebagai agen seseorang akan mengesampingkan kepentingan organisasi demi kepentingannya sendiri. Baik pihak prinsipal maupun agen akan memandang praktik akuntansi manajemen sebagai media tawar-menawar untuk menempatkan kepentingan mereka masing-masing pada tingkat tertinggi. Sebagai konsekuensinya, tindakan ini bisa mengakibatkan perilaku sesat fungsi (*dysfunctional behavior*) yang membawa kerugian organisasi (Jensen dan Meckling 1976).

Teori psikologi menampilkan pentingnya manusia sebagai komponen utama organisasi. Teori ini menjelaskan implikasi perilaku manusia terhadap organisasi dan sebaliknya. Terdapat tiga

cabang teori psikologi yang digunakan dalam RAM, yaitu psikologi kognitif, psikologi motivasi, dan psikologi sosial (Birnberg, Luft, dan Shields 2007). Psikologi kognitif membahas kemampuan dan pola individu dalam memproses informasi. Sebagai contoh, Kaplan, Petersen, dan Samuels (2012) meneliti bagaimana seorang evaluator kinerja mengalami bias dalam penilaiannya ketika dihadapkan pada informasi ukuran kinerja yang bervariasi. Mereka menemukan bahwa dalam kondisi kinerja yang kurang memuaskan, para evaluator mengalami bias negatif terhadap ukuran kinerja yang berhubungan dengan strategi. Psikologi motivasi menjelaskan tentang bagaimana motivasi seseorang berubah sejalan dengan rangsangan yang ia terima. Fessler (2003) meneliti bagaimana tipe insentif mempengaruhi kinerja dalam kondisi daya tarik tugas yang berbeda-beda. Dia menemukan bahwa daya tarik tugas berkorelasi positif dengan kinerja, dan dalam kondisi di mana daya tarik tugas dipersepsi tinggi, kompensasi berbasis insentif justru akan menurunkan kinerja seseorang. Teori psikologi sosial berfokus pada bagaimana hubungan antarpersonal mempengaruhi perilaku masing-masing aktor. Nahartyo dan Utami (2014) menginvestigasi bagaimana individu mengubah perilaku egoistik mereka dalam beberapa kondisi keadilan prosedural dan transparansi informasi tentang pihak lain. Para peneliti menemukan bahwa keadilan prosedural mampu memitigasi perilaku egoistik individu dan perilaku individu juga cenderung menguntungkan organisasi tatkala mereka memperoleh tekanan sosial.

Telaah yang dilakukan Chenhall dan Smith (2011) mengkonfirmasi betapa RAM di Australia mengandalkan teori-teori yang dibahas di atas. Teori yang secara intensif digunakan pada periode pra 1980 adalah teori ekonomika, sedangkan pada periode pasca 1980an teori organisasi dan berperilaku mulai mengambil alih. Sebagai pondasi riset, teori kontingensi mempunyai dominasi dengan porsi 47% dari seluruh makalah yang diteliti. Teori psikologi dan sosiologi menempati peringkat kedua dan ketiga

dengan masing-masing bagian 17 persen dan 15 persen. Teori agensi dan ekonomika, meskipun berporsi kecil yaitu 4%, masih mempunyai tempat yang tak dapat dikesampingkan. Makalah yang diteliti terutama dipublikasi pada AOS dan AAAJ; dua jurnal yang mendapat pengakuan internasional dalam hal pengembangan teori, termasuk untuk RAM. Duh dkk (2008) mengklasifikasi artikel berdasarkan teori yang digunakannya, yaitu ekonomika, keuangan, psikologi, perilaku organisasi, strategi, manajemen operasi dan produksi. Artikel yang tidak secara eksplisit menyebutkan teori yang digunakan diinvestigasi lebih lanjut untuk mengungkapkan teori yang secara implisit dijadikan pondasi penelitian. Meskipun begitu, sebagian besar penelitian yang mereka analisis (80 persen) ternyata tidak menggunakan teori. Delapan persen artikel mengadopsi teori keuangan, enam persen menggunakan teori ekonomika, dua setengah persen memanfaatkan teori organisasional, dua persen mendasarkan pada teori strategi, dan hanya kurang dari satu persen yang berpijak pada teori psikologi. Lebih jauh, Duh dkk (2008) membandingkan proporsi teori yang mendasari artikel terbitan jurnal ilmiah di Cina untuk kurun waktu 1997-2001 dengan periode 2002-2005. Hasilnya adalah terjadi penurunan proporsi artikel tanpa teori untuk periode yang lebih kini yang signifikan secara statistik.

Lindquist dan Smith (2009) mengidentifikasi lima disiplin yang menyediakan pijakan teori untuk RAM: ekonomika, psikologi, sosiologi, manajemen produksi dan operasi, serta sejarah. Teori ekonomika meliputi teori keagenan, organisasi industri, dan ekonomika mikro. Sejarah mencakup permulaan dan perkembangan praktik dan sistem akuntansi manajemen. Manajemen produksi dan operasi berfokus pada programasi linear dan pengendalian proses pada tatanan perusahaan pemanufakturan. Psikologi berisi psikologi kognitif dan perilaku organisasional. Sedangkan sosiologi menekankan pada faktor-faktor kontingen dari praktik akuntansi manajemen.

Studi Lindquist dan Smith tidak berhasil menemukan landasan teori untuk 52 artikel dari 186 artikel yang diteliti (28%), suatu porsi yang cukup menimbulkan pertanyaan. Bidang ekonomika menyumbang pondasi teori untuk 46 artikel (24,7%), diikuti oleh bidang manajemen operasi dan produksi (39 artikel atau 21%), kemudian bidang psikologi (23 artikel atau 12%), lalu bidang sosiologi mempunyai porsi 8% (15 artikel), dan terakhir adalah bidang sejarah (11 artikel atau 6%).

Metoda Riset

Setelah pertanyaan penelitian dirumuskan, giliran berikutnya jatuh pada metoda penelitian yang hendak digunakan. Metoda tersebut harus cocok dengan pertanyaan penelitian sehingga jawaban yang nantinya diperoleh dalam sebuah studi akan bersifat komprehensif dengan tingkat validitas yang tinggi. Setiap metoda riset mempunyai kelemahan dan kelebihan masing-masing.

Metoda eksperimen mempunyai kelebihan utama dibandingkan dengan metoda lainnya dalam pengujian hubungan sebab akibat antara variabel independen dengan variabel dependen. Dengan kalimat lain, validitas internal yang tinggi merupakan andalan metoda eksperimen. Metoda ini membutuhkan dalih teoritis yang kuat untuk pengembangan hipotesis yang akan diuji serta identifikasi variabel independen yang akan dimanipulasi. Suatu studi yang menggunakan eksperimen membutuhkan kontrol yang kuat atas variabel-variabel ekstrane yang tidak relevan dalam penelitian. Kontrol tersebut dapat dilakukan dengan randomisasi subjek, pepadanan, atau kontrol statistis (lihat Nahartyo 2013).

Metoda riset lapangan (*field research*) menekankan pada penelitian mendalam pada suatu fenomena dunia nyata lewat kontak langsung dengan para partisipan (Merchant dan Van der Stede 2006). Dengan pendalaman yang memadai, metoda ini dapat mengungkapkan konteks penelitian yang kaya sehingga dapat menjawab pelbagai pertanyaan mulai dari *apa*

(identifikasi), *bagaimana* (eksplanasi), dan *mengapa* tentang fenomena yang diteliti. Cara pengumpulan data yang dapat digunakan dengan metoda riset lapangan cukup bervariasi, mulai dari wawancara, observasi, hingga pemeriksaan data arsip. Seperti halnya metoda eksperimen, metoda riset lapangan tidak berfokus pada pemilihan sampel untuk tujuan generalisasi, melainkan pemilihan partisipan yang mempunyai keunikan sesuai dengan teori yang digunakan. Merchant dan Van der Stede (2006, h. 118) menyebut proses pemilihan sampel ini sebagai *theoretical sampling* dan bukan *statistical sampling*. Selain digunakan dalam proses pembangunan suatu teori sehingga penelitian bersifat eksploratori, metoda ini dapat berperan dalam proses pengujian teori yang sudah ada (bersifat eksplanatori). Dengan menggunakan metoda ini, periset akuntansi manajemen tak hanya membatasi penelitiannya pada teori tentang praktik melainkan juga memperluas cakupan risetnya pada eksplorasi teori untuk praktik.

Metoda riset lapangan mempunyai variasi bentuk, dari yang berskopa sempit namun dalam (studi kasus) hingga yang berskopa luas namun dangkal (metoda survei). Di antara keduanya terdapat studi kasus multipel dan studi lapangan antarseksi (*cross sectional field studies*). Bidang akuntansi manajemen mempunyai karakteristik sarat konteks dan tidak stabil serta sulit untuk direplikasi. Studi kasus merupakan metoda yang paling populer untuk meneliti konteks yang kaya dalam akuntansi manajemen. Namun demikian, metoda kasus mempunyai kelemahan utama yaitu generalisasi yang rendah dan hubungan yang lemah dengan landasan teori dalam akuntansi manajemen. Sementara itu, metoda survei memberikan tingkat generalisasi yang tinggi dan kemudahan untuk direplikasi. Kelemahannya, metoda survei hanya cocok digunakan untuk penelitian yang berkonstruksi relatif sederhana sehingga responden tidak perlu memperoleh kesempatan untuk mengklarifikasi konstruk tersebut. Untuk mempertahankan keunggulan studi kasus yang kaya konteks

sekaligus keunggulan survei yang mencakup luas, studi lapangan antarseksi dapat dimanfaatkan. Metoda ini memberikan kedalaman yang memadai tentang suatu fenomena sambil tetap memberikan keluasan yang cukup sehingga dapat digeneralisasi ke pelbagai konteks dan suasana (Lillis dan Mundy 2005).

Telaah Lindquist dan Smith (2009) menunjukkan bahwa studi akuntansi manajemen menggunakan pelbagai metoda penelitian, mulai dari analitis, *archival* (kearsipan), eksperimen, studi lapangan, revidu, survei, dan lainnya (termasuk simulasi). Selama kurun waktu 20 tahun penerbitan JMAR, metoda analitis dan kearsipan banyak digunakan untuk penelitian yang berlatar belakang teori ekonomika (17 artikel); riset dengan pondasi manajemen operasi dan produksi menggunakan studi kasus; studi berbasis psikologi menggunakan eksperimen; dan survei merupakan metoda yang sering digunakan dalam penelitian yang berpijak pada teori sosiologi.

Riset yang dilakukan peneliti Australia banyak dipengaruhi oleh periset dari Inggris yang menggunakan metoda penelitian yang lebih menekankan pada pertanyaan 'apa yang terjadi' daripada 'apa yang seharusnya terjadi'. Artinya, penelitian banyak berfokus pada kondisi praktik akuntansi manajemen. Peneliti Australia paling banyak menggunakan tiga metoda riset berikut selama periode 1980 hingga 2009: survei (93 artikel), studi kasus (56 artikel), dan eksperimen (24 artikel) (Chenhall dan Smith 2011). Kecenderungan yang terjadi adalah penggunaan metoda kasus yang semakin mendominasi, bahkan pada penghujung 2009, metoda ini telah mengambil alih kepemimpinan metoda survei. Metoda eksperimen tidak banyak memperoleh atensi pada periode yang sama seperti halnya metoda berbasis data kearsipan. Chenhall dan Smith (2011) menyatakan bahwa kondisi ini akan menghambat publikasi para peneliti Australia pada jurnal-jurnal bergengsi Amerika (misalnya TAR, JAR, JAE) karena di sana metoda eksperimen justru lebih populer dibandingkan dengan metoda kasus dan survei.

Duh dkk (2008) mencatat kebanyakan artikel akuntansi manajemen yang diterbitkan di Cina bersifat normatif atau konseptual (72%). Sisanya menggunakan metoda kasus (16%), survei (7%), studi lapangan dengan data sekunder (4%) serta analitis (1%). Metoda eksperimen sama sekali tidak mendapatkan tempat. Artikel normatif memberikan komentar, pemikiran, dan masukan terhadap praktik dan riset akuntansi manajemen di Cina. Perspektif yang digunakan para penulis berbasis pada observasi dan pengalaman para penulis di dunia praktik. Kebanyakan artikel normatif ini mengulas tentang akuntansi manajemen dan pengendalian serta penerapan metoda penentuan kos, seperti ABC dan ABM. Metoda kasus kebanyakan digunakan untuk menginvestigasi kondisi dan situasi objek penelitian secara mendalam. Para peneliti tidak terlalu mempedulikan hubungan sebab akibat antarvariabel maupun landasan teori yang dipakai pun juga validitas eksternal penelitian. Metoda survei berfokus pada pertanyaan penelitian tentang praktik akuntansi manajemen di pelbagai perusahaan di Cina. Pertanyaan penelitian yang dijawab berkisar dari faktor-faktor yang menyebabkan adopsi metoda akuntansi manajemen kontemporer serta peranan akuntansi manajemen dalam proses tersebut. Metoda riset lapangan berbasis data sekunder dimanfaatkan dalam riset-riset replikasi, utamanya bersumber dari Barat, yang meneliti kompensasi manajemen dan ukuran kinerja. Metoda pemodelan analitis digunakan peneliti dalam menyelesaikan masalah penjualan dan aktivitas optimal.

Kihn dan Näsi (2010) memberi perspektif yang agak berbeda dengan ketiga penelaahan yang lain. Metoda riset, misalnya, di Finlandia diklasifikasi menjadi empat besar: nomotetik, konseptual, analitis berorientasi keputusan, dan analitis berorientasi tindakan. Metoda nomotetik lebih dekat pada ilmu pasti alam yang menekankan pada data empiris dengan jumlah besar untuk menjelaskan hubungan sebab akibat dan pengujian hipotesis. Metoda analitis keputusan ditujukan untuk menemukan model

normatif yang dapat digunakan membantu manajemen mengambil keputusan. Metoda analitis berorientasi tindakan digunakan untuk memperoleh pemahaman mendalam atas suatu fenomena. Termasuk dalam kategori metoda ini adalah studi kasus dan lapangan. Dari 43 disertasi yang ditelaah oleh Kihn dan Näsı, 20 artikel (47%) menggunakan metoda analitis berorientasi aksi, disusul oleh metoda nomotetik yang digunakan dalam 9 (21 persen) penelitian. Tujuh penelitian menggunakan kombinasi antara nomotetik dan analitis berorientasi aksi. Seperti kasus di Cina, metoda eksperimen tak digunakan dalam satu pun penelitian.

Kesimpulan dan Hikmah

Literatur dunia RAM menunjukkan bahwa topik-topik yang secara tradisional sudah mendapatkan perhatian luas seperti penganggaran, penilaian kinerja, dan penerapan teknik akuntansi manajemen masih belum memudar. Bahkan dalam perspektif yang berbeda, topik-topik tersebut masih layak diteliti dengan menambahkan elemen lain yang lebih relevan, seperti tinjauan keperilaku dan kajian strategis. Mengingat secara praktik maupun dari sisi pengembangan teori dunia RAM Indonesia masih mengikuti kecenderungan dunia, maka sejumlah topik tersebut memerlukan penelitian lebih lanjut dengan polesan ala Indonesia, seperti kondisi persaingan bisnis dalam konteks ASEAN, kajian sosiologis dan budaya, utamanya budaya bisnis keturunan Cina dan pribumi, kesulitan-kesulitan yang dihadapi dalam penerapan teknik paripurna akuntansi manajemen, dan sebagainya. Tak hanya akan menambah kekayaan literatur akuntansi manajemen Indonesia, melainkan juga akan terjadi pengayaan pustaka dunia RAM jika penelitian seperti itu semakin digalakkan di Indonesia.

Hemat kami, pencarian teori akuntansi manajemen merupakan upaya yang terlalu ambisius, meskipun kami tak berpendapat bahwa sebaiknya usaha tersebut dihentikan. Peneliti RAM sebaiknya tetap berfokus pada peningkatan

penggunaan teori *tentang* akuntansi manajemen untuk meningkatkan kualitas praktik akuntansi manajemen. Peminjaman teori dari domain keilmuan yang lain merupakan keniscayaan yang tak perlu dianggap sebagai kelemahan RAM. Justru, dengan menggabungkan perspektif dari pelbagai bidang keilmuan, dunia RAM akan lebih komprehensif dalam memberikan penjelasan dan dukungan terhadap pengembangan praktik

Setiap metoda penelitian masing-masing memiliki keunggulan dan kelemahan. Metoda eksperimen mempunyai andalan berupa kemampuannya mengakomodasi pengujian hubungan sebab akibat antara variabel independen dengan variabel dependen. Metoda riset lapangan dapat mengungkapkan konteks penelitian yang kaya sehingga dapat menjawab pertanyaan penelitian yang lebih luas. Sejalan dengan pendapat kami di atas, RAM di Indonesia sebaiknya menggunakan metoda penelitian yang lebih menekankan pada pertanyaan 'apa yang terjadi' daripada 'apa yang seharusnya terjadi'. Penelitian normatif tidak berarti tidak mempunyai kegunaan, namun mengingat bidang akuntansi manajemen adalah bidang aplikasi yang membutuhkan kepraktisan tinggi serta penerapannya memerlukan kajian akan kondisi kontekstual yang bervariasi, maka penelitian positif dan empiris layak memperoleh giliran lebih awal.

Kesuksesan sebuah riset tak mudah didefinisi. Terdapat beberapa hal yang menentukan keberhasilan suatu penelitian. Chua (2011) menggarisbawahi bahwa kesuksesan sebuah riset semestinya berkaitan kuat dengan dunia praktik. Sebagaimana subjek ilmu sosial yang lain, riset akuntansi seharusnya memberikan kontribusi nyata kepada masyarakat. Jadi, jika khalayak akademik maupun umum merujuk pada hasil suatu penelitian, mengikuti rekomendasi peneliti, atau terpengaruh dengan temuan-temuan riset, maka kita bisa menganggap tingkat kesuksesan penelitian tersebut cukup tinggi. Untuk memperoleh perhatian khalayak dengan cakupan yang lebih luas, publikasi pada penerbitan ternama (misalnya jurnal terakreditasi

baik) merupakan pilihan yang rasional. Bagaimana pun juga, jurnal ternama memberikan pengaruh kuat dan mempunyai “pengikut” dalam jumlah yang besar.

Referensi

- Atkinson, A.A., R.S. Kaplan, E.M. Matsumura, dan S.M. Young (2012), *Management Accounting*, 5thEd, Upper Saddle River, N.J.: Pearson.
- Banker, R.D., I.R. Bardhan, dan T. Chen (2008), The Role of Manufacturing Practices in Mediating the Impact of Activity-Based Costing on Plant Performance. *Accounting, Organizations and Society*, 33 (1): 1-19.
- Birnberg, J.G., J. Luft, dan M.D. Shields (2007), Psychology Theory in Management Accounting Research. Dalam C. S. Chapman, A. G. Hopwood dan M. D. Shields, *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford, United Kingdom: Elsevier.
- Byrne, S., E. Stower, dan P. Tony (2009), Is ABC Adoption a Success in Australia? *Journal of Applied Management Accounting Research*, 7(1): 37-52.
- Cadez, S. dan C. Guilding (2008), An Exploratory Investigation of An Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 33: 836–863.
- Chenhall, R.H. (2007), Theorising Contingencies in Management Control Systems Research. Dalam C. S. Chapman, A. G. Hopwood dan M. D. Shields, *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford, United Kingdom: Elsevier, 163-205.
- _____ dan D. Smith (2011), A Review of Australian Management Accounting Research: 1980–2009, *Accounting and Finance*, 51: 173–206.
- Chua, W. F. (2011), In Search of ‘Successful’ Accounting Research, *European Accounting Review*, 20 (1): 27–39.
- Covaleski, M.A., M.W. Dirsmith, dan S. Samuel (1996), Managerial Accounting Research: The Contributions of Organizational and Sociological Theories. *Journal of Management Accounting Research*, 8: 1-35.
- Dikolli, S.S., C. Hofmann, dan S.L. Kulp (2009), Interrelated Performance Measures, Interactive Effort, and Incentive Weights. *Journal of Management Accounting Research*, 21: 125-149.
- Duh, R.R., Xiao, J.Z., dan C.W. Chow. 2008. An Overview and Assessment of Contemporary Management Accounting Research in China, *Journal of Management Accounting Research*, 20: 129-164.
- Fessler, N.J. (2003), Experimental Evidence on the Links among Monetary Incentives, Task Attractiveness, and Task Performance, *Journal of Management Accounting Research*, 15: 161-176.
- Gong, M.Z. dan M.S.C. Tse (2009), Pick, Mix or Match? A Discussion of Theories for Management Accounting Research, *Journal of Accounting–Business & Management*, 16(2): 54-66.
- Harris, J. dan C. Durden (2012), Management Accounting Research: An Analysis of Recent Themes and Directions for the Future, *Journal of Applied Management Accounting Research*, 10 (2): 21-41.
- Hesford, J.W., S.H. Lee, W.A. Van der Stede, dan S.M. Young (2007), Management Accounting: A Bibliographic Study. Dalam C.S. Chapman, A.G. Hopwood dan Shields (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research Volume 1*, Amsterdam, The Netherlands: Elsevier.

- Hoozée, S. dan W. Bruggeman (2010), Identifying Operational Improvements during the Design Process of a Time-Driven ABC System: The Role of Collective Worker Participation and Leadership Style, *Management Accounting Research*, 21 (3): 185-198.
- Hopwood, A.G. (2008), Management Accounting Research in a Changing World, *Journal of Management Accounting Research*, 20: 3-13.
- Ittner, C.D. dan D. F. Larcker (2002), Empirical Managerial Accounting Research: Are We Just Describing Management Consulting Practice? *The European Accounting Review*, 11(4): 787-794.
- Jensen, M. dan W. Meckling (1976), Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, 3: 305-360.
- Johnson, H.T. dan R.S. Kaplan (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- Kallunki, J. dan H. Silvola (2008), The Effect of Organizational Life Cycle Stage on the Use of Activity-Based Costing, *Management Accounting Research*, 19(1): 62-79.
- Kaplan, S.E., M.J. Petersen, dan J.A. Samuels (2012), An Examination of the Effect of Positive and Negative Performance on the Relative Weighting of Strategically and Non-Strategically Linked Balanced Scorecard Measures. *Behavioral Research in Accounting*, 24 (2): 133-151.
- Kihn**, L-A. dan S. Näsi (2010), Research Strategic Analysis of the Finnish Doctoral Dissertations in Management Accounting from 1990 to 2009, *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 1: 42-86.
- Kircher**, P. (1961), Theory and Research in Management Accounting. *Accounting Review*, 36 (1): 43-49.
- Libby, T. dan R.M. Lindsay (2007), Beyond Budgeting or Better Budgeting, *Strategic Finance*, August: 47-51.
- Lillis, A.M. dan J. Mundy (2005), Cross-Sectional Field Studies in Management Accounting Research—Closing the Gaps between Surveys and Case Studies, *Journal of Management Accounting Research*, 17: 119-141.
- Lindquist, T.M. dan G. Smith (2009), *Journal of Management Accounting Research: Content and Citation Analysis of the First 20 Year*, *Journal of Management Accounting Research*, 21: 249-292.
- Malmi, T. dan M. Granlund (2009), In Search of Management Accounting Theory, *European Accounting Review*, 18(3): 597-620.
- Merchant, K.A. dan W.A. Van der Stede (2006), Field-Based Research in Accounting: Accomplishments and Prospects, *Behavioral Research in Accounting*, 18: 117-134.
- Nahartyo, E. (2013), *Desain dan Implementasi Riset Eksperimen*. Edisi Kedua. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- _____ dan I. Utami (2014), Keeping Self-Interest under Control: Effects of Procedural Fairness and Project Success Rate in A Cost-Reduction Context, *The Japanese Accounting Review*, 4: 27-48.
- Shields, M.D. (1997), Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s, *Journal of Management Accounting Research*, 9: 3-61.
- Tse, M. dan M. Gong (2009), Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Models, *Journal of Applied Management Accounting Research*, 7(2): 41-54.
- Zimmerman, J. (2001), Conjectures Regarding Empirical Management Accounting Research, *Journal of Accounting and Economics*, 32(3): 411-427.