

PERUBAHAN, STABILITAS, DAN RESISTENSI DALAM SISTEM AKUNTANSI MANAJEMEN

Ria Sandra Alimbudiono
Fakultas Ekonomi Universitas Surabaya

Abstract :

There are some common themes facing reform in management accounting system, but each institution has a set of problems of its own. Once the development in capital-based economy leads to increase magnitude of overhead proportion in accounting system, the business environment, the business organization, and human capital factor will go hand in hand to be intertwined in reforming management accounting system. Some of the lesson that emerged from this paper is on how the idea meet its resistance.

Keywords : *activity-based costing, resistency, human capital, business environment*

PENDAHULUAN

Sejalan dengan perubahan lingkungan bisnis, sistem akuntansi manajemen akan mengalami perubahan. Kaplan (1998) mengatakan bahwa pada dasarnya ada hubungan sebab akibat yang sederhana antara perubahan akuntansi dengan lingkungannya. Bahkan, akuntansi harus berubah dalam rangka mengikuti perkembangan dan mempertahankan reliabilitasnya (Kinkegaard, 1997). Namun

dalam implementasinya, sistem akuntansi manajemen seringkali sulit atau sangat lamban untuk berubah (Foster and Ward, 1994, Gosselin, 1997). Pertanyaan yang muncul adalah jika perubahan tersebut menuju pada tujuan yang lebih baik, mengapa sistem akuntansi manajemen enggan untuk berubah?

Kelambanan maupun kesulitan tersebut seringkali diartikan sebagai adanya stabilitas dalam organisasi. Stabilitas

seringkali dianggap sebagai lawan dari perubahan. Selain masalah stabilitas dan perubahan, pada dasarnya ada satu hal lagi yang harus diperhatikan berkaitan dengan stabilitas dan perubahan tersebut, yaitu adanya resistensi (penolakan untuk berubah). Faktor resistensi sangat mempengaruhi kesuksesan perubahan sistem akuntansi manajemen. Banyak sekali penelitian yang berbicara masalah stabilitas dan kelambanan perubahan suatu sistem akuntansi manajemen. Penelitian berdasar pendekatan kuantitatif berusaha menghasilkan teori yang berdasar pengujian statistik mengenai faktor penentu keberhasilan implementasi sistem akuntansi manajemen (Shield and Young, 1994). Selain itu ada pula penelitian dengan pendekatan alternatif yang berusaha menjelaskan stabilitas dan perubahan sistem akuntansi manajemen dari sisi politik, kekuasaan, organisasi, perilaku dan lain-lain (Scapen dan Robert, 1993, Malmi, 1997).

Salah satu ilustrasi dalam pemaparan ini adalah tentang penerapan konsep *activity-based costing* dalam dunia bisnis. Dalam kondisi persaingan bisnis yang makin ketat, topik *activity-based costing* dipandang sebagai salah satu alternatif terbaik dalam perhitungan biaya produk. Masalah yang sering terjadi adalah: Konsep *activity-based costing* yang secara teoritis dianggap alternatif yang cukup baik tersebut secara teknis tidak mudah untuk diaplikasikan. Sistem perhitungan biaya produk dengan metode *activity-based cost-*

ing tidak dapat dilaksanakan dengan berbagai alasan, bervariasi mulai dari alasan klasik seperti kurangnya dukungan manajemen sampai dengan masalah identifikasi *cost driver*. Dibalik semua alasan tersebut di atas, faktor stabilitas dan resistensi terhadap perubahan merupakan faktor yang mendasarinya. Makalah ini bertujuan untuk mengetahui lebih dalam tentang faktor-faktor mempengaruhi kesuksesan penerapan sistem akuntansi manajemen dan tindakan-tindakan yang mungkin terjadi pada saat resistensi muncul. Selain itu makalah ini juga akan memaparkan beberapa hal yang dapat diterapkan untuk mencegah timbulnya resistensi.

KONSEP DASAR

Stabilitas berarti berkesinambungan sepanjang waktu (*continuity overtime* (Giddens, 1979)). Pengertian berkesinambungan sepanjang waktu adalah bahwa terjadi hubungan antara masa lampau, sekarang dan masa yang akan datang. Stabil tidaklah sama dengan statis. Dalam keadaan stabil, dimungkinkan adanya perubahan, namun perubahan yang terjadi bukanlah perubahan yang revolusioner, melainkan perubahan yang evolusioner. Tim manajemen dalam organisasi tidak akan merasakan adanya gejolak, jika perubahan yang terjadi adalah perubahan yang berkelanjutan, seperti perubahan harga karena perubahan kondisi ekonomi. Dengan demikian reaksi atas perubahan tersebut tidak akan terjadi secara

bergejolak.

Resistensi merupakan suatu sikap penolakan terhadap perubahan. Resistensi seringkali dianggap sebagai faktor utama yang mempengaruhi kesuksesan perubahan. Resistensi seringkali dianggap merupakan konsekuensi dari adanya stabilitas. Hal ini disebabkan karena resistensi muncul akibat individu telah terbiasa dengan kondisi stabil. Dengan adanya perubahan, individu merasa adanya ancaman atas keberadaan, jabatan atau kenyamanan yang selama ini telah dinikmatinya.

FAKTOR PENENTU

Dalam dunia bisnis, penerapan suatu konsep baru selalu didasari dengan adanya pertimbangan *cost-benefit*. *Top management* sebagai pihak yang paling bertanggung jawab atas perkembangan organisasi akan selalu berusaha mencari cara-cara dan terobosan-terobosan baru untuk memenangkan persaingan. Masing-masing pihak yang bersaing akan selalu berlomba untuk menerapkan kiat-kiat jitu untuk memenangkan pasar. Salah satu kiat tersebut adalah persaingan di bidang harga.

Dalam persaingan yang ketat, persaingan harga seringkali merupakan suatu hal yang tak terelakkan. Kemenangan dalam perang harga hanya dapat dicapai jika organisasi tahu persis mengenai harga pokok produk. Oleh karena itu harga pokok produk harus dihitung secara akurat, agar strategi penetapan harga, penentuan *product mix* dan pengambilan keputusan produksi dapat dijalankan dengan baik.

Salah satu konsep yang dapat membantu perhitungan biaya secara akurat adalah konsep *activity-based costing*. Konsep ini mendasarkan perhitungan produk berdasar aktifitas yang dikonsumsinya. Keuntungan lain dari penerapan konsep ini adalah bahwa organisasi dapat mengetahui semua aktifitas yang dilaksanakan dalam rangka pengadaan produk. Dengan mengetahui aktifitas tersebut, maka analisis dapat dilanjutkan pada efisiensi dan efektifitas aktifitas sehingga dapat dilaksanakan treatment tertentu untuk aktifitas yang non value-added maupun aktifitas yang value-added namun kurang efisien.

Selain konsep *activity-based costing*, banyak konsep dalam sistem akuntansi manajemen yang dapat memberi kontribusi besar bagi kesuksesan organisasi ini seringkali tidak berjalan mulus. Hal ini disebabkan karena menerapkan sistem akuntansi manajemen memberi dampak terjadinya suatu perubahan. Perubahan dapat mengandung konflik yaitu konflik antara pihak yang mendukung perubahan dan pihak yang menolak perubahan tersebut.

Ada banyak sekali faktor yang mempengaruhi kesuksesan perubahan sistem akuntansi manajemen. Anderson and Young(1999) menyebutkan adanya lebih dari 30 faktor mulai dari masalah pengetahuan dari individu terhadap konsep yang akan diterapkan sampai dengan ketidak pastian lingkungan dalam *level corporate*. Secara garis besar, faktor yang

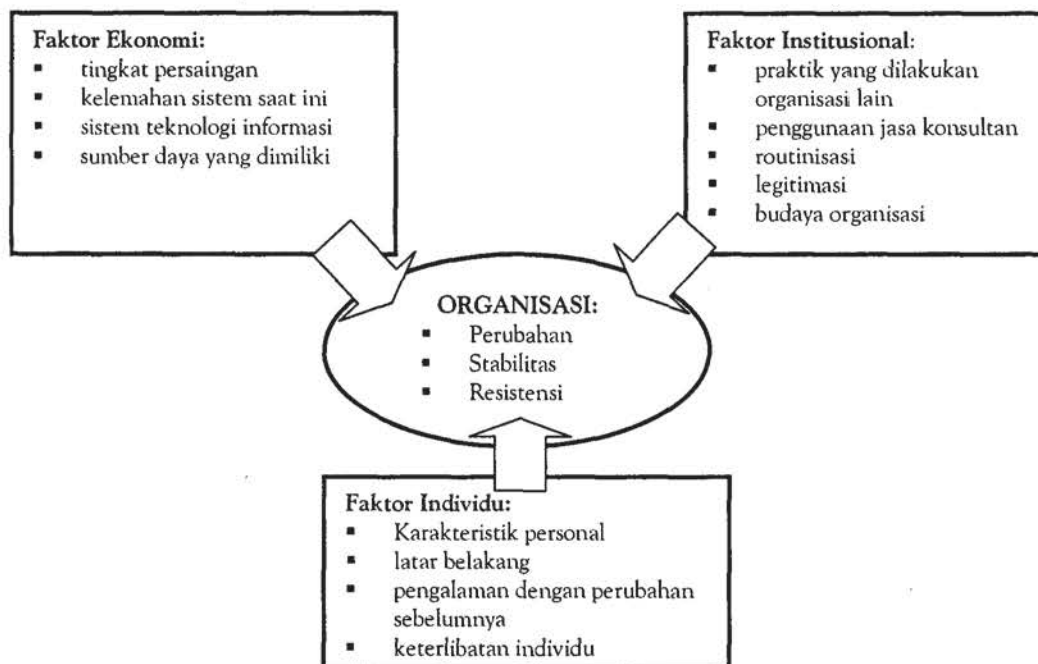
mempengaruhi penerapan konsep konsep tersebut dapat dibagi menjadi 3 bagian besar:

1. Faktor-faktor ekonomis
2. Faktor-faktor institusional
3. Faktor-faktor individu

Faktor-faktor ini sangat mempengaruhi kesuksesan perubahan akibat penerapan suatu konsep baru. Secara umum, faktor-faktor tersebut dapat digambarkan dalam Gambar 1.

Dari aspek ekonomi, dapat diketahui, bahwa perubahan sistem akuntansi manajemen, seperti penerapan konsep activity-based costing dalam suatu organisasi biasanya didasari oleh adanya kebutuhan dari pihak manajemen akan informasi tentang product cost yang lebih tepat. Kebutuhan ini sangat dipengaruhi oleh kondisi persaingan organisasi. Semakin tinggi tingkat kompetisi, maka semakin tinggi pula kebutuhan akan informasi biaya

Gambar 1. Faktor-faktor Yang Berpengaruh dalam Perubahan Sistem Akuntansi Manajemen



produk yang akurat. Organisasi akan dihadapkan pada kondisi pesaing yang berani memberi harga yang lebih murah ataupun dengan harga yang sama, tetapi kualitas/layanan yang lebih baik. Hal ini akan mengakibatkan pelanggan beralih. Konsep ekonomi yang menyatakan bahwa pengorbanan yang dilakukan sekecil-kecilnya untuk mendapat hasil yang sebesar-besarnya juga akan diterapkan oleh pelanggan. Dengan terjadinya peralihan pelanggan tersebut, maka dalam jangka panjang akan mempengaruhi kelangsungan hidup organisasi. Kondisi ini mendorong kebutuhan organisasi memperoleh informasi biaya produk yang lebih tepat. Salah satu solusi yang dapat dilakukan adalah dengan menerapkan konsep activity-based costing.

Selain karena faktor persaingan, hal yang mendorong perubahan sistem akuntansi manajemen adalah adanya kelemahan dari sistem yang berlaku saat ini, misalnya penerapan activity-based costing biasanya didorong oleh karena adanya ketidakpercayaan atas prosedur alokasi biaya overhead yang sekarang diterapkan. Faktor ini biasanya dipicu oleh adanya pesaing yang dapat menjual dengan harga lebih murah. Akibatnya organisasi kebingungan untuk melakukan penghematan biaya. Penghematan biaya tidak akan banyak berarti jika fokus penghematan adalah pada biaya/volume produksi dan bukan pada aktifitasnya. Pola alokasi biaya overhead secara konvensional (alokasi berdasar volume produksi) mengakibatkan biaya overhead dianggap

memiliki hubungan kausal langsung dengan volume produksi atau dengan perkataan lain, bahwa biaya overhead merupakan fungsi linear dari volume produksi. Pandangan yang kurang tepat ini disebabkan karena pada dasarnya masih terdapat berbagai unsur lain yang justru lebih relevan sebagai pemicu biaya (cost driver) terhadap naik turunnya biaya overhead yang dikonsumsi proses produksi. Pemicu biaya ini justru timbul oleh karena aktifitas yang terkandung dalam struktur biaya overhead (Wiyono, 1991). Selain itu proses alokasi yang tidak tepat dapat mengakibatkan adanya cross subsidization antar produk yang dalam jangka panjang akan sangat membahayakan kelangsungan hidup organisasi.

Adanya perkembangan teknologi informasi yang mampu membantu organisasi dalam penyediaan informasi biaya produk secara tepat dan akurat. Perkembangan ini merangsang pelaku bisnis untuk menggunakan teknologi informasi yang memungkinkan organisasi melakukan berbagai inovasi di bidang informasi. Penerapan ABC tanpa bantuan teknologi informasi sangat sulit atau bahkan boleh dikatakan tidak dimungkinkan karena perhitungan biaya produk berdasar setiap aktifitas yang dikonsumsi membutuhkan banyak pengolahan data yang tidak sederhana.

Selain sebagai faktor pendukung diterapkannya konsep activity-based costing pada khususnya dan perubahan sistem akuntansi manajemen pada umumnya,

faktor ekonomi juga banyak memberikan pertimbangan tentang perlu tidaknya dilakukan suatu perubahan. Dalam hal penerapan konsep activity-based costing, faktor ekonomi yang dianggap sebagai penghambat penerapan konsep tersebut adalah adanya keterbatasan sumber daya baik finansial maupun non finansial. Activity-based costing sebagai suatu metode costing yang banyak membantu dalam pengambilan putusan mengenai pricing dan product mix, analisis aktifitas dalam rangka penghematan biaya dan pengambilan putusan mengenai product design (Hongren, 2002). Namun, dalam kenyataannya, penerapan activity-based costing bukan merupakan hal yang mudah. Penerapan activity-based costing membutuhkan teknologi informasi yang berkaitan dengan kesiapan hardware, software dan brainware, desain operasi yang memungkinkan diperolehnya data mengenai cost driver dan konsumsi dari setiap aktifitas. Proses pengukuran cost driver, resource yang digunakan harus dapat dilaksanakan. Hal ini disebabkan karena aktivitas mengkonsumsi sumber daya dan produk mengkonsumsi aktifitas (Hansen, 2002). Kesiapan sumber daya manusia juga perlu diperhatikan. Sumber daya manusia perlu dibekali pengetahuan yang cukup tentang manfaat dan teknis pelaksanaan activity-based costing. Pembekalan tersebut dapat dilaksanakan melalui berbagai program pelatihan dan workshop. Pembekalan ini tentu saja membutuhkan biaya yang tidak sedikit

pula.

Kondisi ini mengakibatkan pihak manajemen harus berpikir secara lebih mendalam mengenai perlu tidaknya menerapkan activity-based costing dalam organisasinya. Apabila organisasi telah memutuskan untuk menerapkan konsep ini, maka hal yang perlu dipertimbangkan selanjutnya adalah masalah tidak kedetailan (level of detail) dari proses costing tersebut. Semakin detail aktifitas yang akan diidentifikasi dan diukur, semakin mahal biaya yang harus dikeluarkan. Hal ini disebabkan karena biaya yang terbesar dari activity-based costing adalah biaya untuk mengidentifikasi dan mengukur cost drivers dari setiap cost pool untuk digunakan sebagai dasar alokasi biaya. Oleh karena itu banyak teknik yang digunakan untuk mencari kesesuaian antara cost dan benefit dari penerapan activity-based costing (Babad dan Balachadran, 1993, Cooper, 1989)

Selain faktor ekonomi, faktor institusional juga mempengaruhi kesuksesan perubahan sistem akuntansi manajemen. Faktor-faktor tersebut antara lain faktor meniru praktik organisasi lain (mimetic process), baik organisasi pesaing maupun organisasi yang tidak memiliki rantai langsung dengan organisasi yang akan melakukan perubahan sistem akuntansi manajemen. Seperti telah dipaparkan pada penjelasan sebelumnya, bahwa organisasi yang menerapkan activity-based costing biasanya dapat berkompetisi secara lebih baik, memiliki informasi yang

lebih baik mengakibatkan mereka dapat mengambil keputusan dengan lebih baik pula. Hal ini membuat organisasi-organisasi lain ikut merasakan adanya kebutuhan akan informasi biaya produk yang akurat.

Penggunaan jasa konsultasi manajemen juga mempengaruhi pola pikir dan pola pengolahan aset-aset organisasi (*mimetic process*). Konsultan banyak memberi masukan pada kliennya tentang kiat-kiat dan terobosan-terobosan baru agar klien dapat memperoleh *competitive advantage* dibanding pesaingnya. Namun, perlu diperhatikan bahwa proses ini mengandung pendekatan *top-down*, sehingga seringkali mengandung banyak kelemahan, terutama pada saat implementasi di lapangan. Oleh karena itu perlu dilakukan berbagai pendekatan untuk menjamin kesuksesan perubahan sistem akuntansi manajemen tersebut.

Perubahan sistem akuntansi manajemen juga bisa terkendala oleh adanya rutinitas dalam organisasi. Rutin adalah elemen dasar dari aktifitas sosial sehari-hari dan seringkali dilakukan menjadi suatu habit (*kebiasaan*) sepanjang waktu. Rutinitas membuat kehidupan organisasi menjadi stabil, menyebabkan organisasi memandang perubahan dalam konteks '*negative connotation*'. Hal ini disebabkan karena gangguan terhadap rutinitas dianggap menciptakan perasaan ketidakpastian (Gidden, 1979).

Dalam organisasi, seringkali proyek implementasi perubahan sistem akuntansi manajemen dianggap sebagai proyek dari

departemen akuntansi, sehingga individu dalam organisasi cenderung apatis terhadap proses maupun hasil dari penerapan tersebut. Penerapan konsep baru dalam sistem akuntansi manajemen harus 'dijual' pada organisasi secara menyeluruh. Semua anggota organisasi harus dilibatkan dalam rapat-rapat perencanaan, rapat koordinasi dan rapat pelaksanaannya. Keterbatasan pengetahuan, kemampuan dan ketrampilan serta kebutuhan dari organisasi harus dipertimbangkan dan dibicarakan bersama untuk kemudian dicari solusi yang terbaik bagi organisasi dengan tanpa meninggalkan kepentingan tiap individu dalam organisasi.

Kegagalan dalam menjaga legitimasi perubahan dalam masa transformasi juga mengakibatkan tersendatnya perubahan sistem akuntansi manajemen. Legitimasi merupakan suatu justifikasi yang akan menjadi panduan, standar dan patokan mengenai benar-tidaknya suatu tindakan. Jika organisasi tidak dapat menjaga legitimasi perubahan, maka individu dalam organisasi akan mengindahkan keberhasilan penerapan sistem akuntansi manajemen. Legitimasi seringkali hilang dalam kondisi di mana hasil perubahan tidak dapat dirasakan dan dinikmati dalam jangka waktu tertentu. Organisasi akan mulai meragukan keberhasilan dan manfaat ABC apabila dalam waktu beberapa bulan tidak terjadi perubahan yang signifikan atas perhitungan biaya produk. Apabila keraguan mulai muncul, hal ini merupakan *symptom* dari kehilangan legitimasi atas perubahan yang dilaksanakan.

Faktor yang tidak kalah pentingnya dalam kesuksesan perubahan sistem akuntansi manajemen adalah faktor sumber daya manusia (individu) dalam organisasi. Faktor ini biasanya berkaitan erat dengan *personnel characteristic*, latar belakang individu, pengalaman dengan perubahan sebelumnya dan keterlibatan individu tersebut dalam implementasi sistem akuntansi manajemen.

Personal characteristic berkaitan dengan karakter dan sifat individu, ada individu yang senang akan perubahan. Namun ada pula individu yang konservatif, agak sulit untuk beradaptasi dengan lingkungan dan pekerjaan yang baru. Pada umumnya hal ini juga dipengaruhi oleh latar belakang pendidikan dan usia individu yang terlibat. Semakin tua dan semakin lama seorang individu menduduki jabatan tertentu, semakin sulit individu tersebut menyesuaikan diri dengan perubahan. Hal ini terjadi pula pada tingkat pendidikan, semakin rendah tingkat pendidikan seorang individu, maka semakin sulit untuk mengerti tentang manfaat dari perubahan yang dilaksanakan.

Dengan perubahan sistem akuntansi manajemen, maka setiap individu harus belajar memahami tujuan, manfaat serta teknis pelaksanaan sistem akuntansi manajemen yang akan diterapkan dengan disesuaikan dengan bidang pekerjaan masing-masing. Saat proses belajar berlangsung, individu sering merasakan adanya tambahan beban pekerjaan yang harus mereka laksanakan, terutama bila

proses penerapan sistem akuntansi manajemen tersebut menggunakan sistem paralel (Cushing, 1997). Kondisi ini ditambah dengan adanya ketakutan akan kehilangan pekerjaan karena dianggap tidak mampu ataupun karena tuntutan penghapusan aktifitas yang dianggap *non-value added*. Fenomena ini sangat sering dijumpai dalam badan usaha dan sangat berpengaruh atas keberhasilan penerapan suatu sistem Akuntansi manajemen. Namun, hal ini dapat diatasi dengan mengadakan hubungan yang baik antar individu, komunikasi harus dilaksanakan agar semua individu benar-benar mengerti akan tujuan organisasi yang melakukan perubahan sistem akuntansi manajemen, yaitu untuk kepentingan organisasi yang pada akhirnya juga digunakan untuk kepentingan semua individu dalam organisasi.

Jika dilihat dari faktor-faktor tersebut di atas, dapat dilihat bahwa ketiga faktor tersebut saling berhubungan menjadi satu. Dimensi sosial dan teknis dari sistem akuntansi manajemen bercampur menjadi satu, sedangkan Grandlund (2001) menekankan bahwa

The real problem is not technical change, but the human changes. People don't resist technical change, but they resist social change, yaitu perubahan dalam human relationship yang mengiringi technical change.

Oleh karena itu, organisasi tidak dapat memaksakan perubahan secara drastis. Harus ada balance antara perubahan dan stabilitas, karena pada dasarnya perubahan dalam sistem akuntansi manajemen melibatkan perubahan struktur dan aktifitas.

ANTISIPASI

Dalam perjalanan penerapan suatu sistem akuntansi manajemen seperti ABC, proses resistensi biasanya dimulai dengan adanya gejala-gejala pendahuluan. Gejala tersebut dalam dilihat baik secara kasar mata maupun dirasakan pada respons organisasi. Apabila gejala tersebut dapat segera diatasi dengan baik, maka keberhasilan perubahan sistem akuntansi manajemen masih dapat dipertahankan. Namun sebaliknya, gejala tersebut merupakan pintu ke jurang kegagalan. Gejala tersebut antara lain:

“Aggression”

Perilaku ini cenderung bersifat negatif, misalnya dengan mengacaukan kondisi maupun sistem pengukuran cost driver sehingga data tidak diperoleh, menciptakan kondisi kerja yang tidak nyaman sehingga turn over karyawan menjadi tinggi dan dengan demikian sistem akuntansi manajemen tidak dapat berjalan sebagaimana diharapkan. Perilaku agresi merupakan gejala adanya resistensi yang paling vulgar sehingga individu lain terutama yang berwenang dapat dengan segera mengetahui adanya penolakan dan

dengan segera pula dapat mengantisipasinya dengan cara meningkatkan intensitas komunikasi. Agresi juga dapat dilakukan dengan cara tidak melaksanakan apa yang seharusnya dilaksanakan. Agresi ini dilaksanakan dengan harapan proses selanjutnya tidak dapat dilaksanakan dan perubahan sistem akuntansi manajemen tidak dapat berjalan dengan lancar. Cara ini menunjukkan adanya unsur kesengajaan dalam merusak efektifitas suatu sistem, sehingga sistem akan diterapkan akan cenderung terhambat

“Projection”

Dalam hubungan dengan perubahan sistem akuntansi manajemen, perilaku projection terwujud dari adanya lontaran-lontaran pernyataan tentang kelemahan dan kesulitan yang akan terjadisebagai akibat perubahan tersebut. Pernyataan itu disertai dengan manfaat yang mungkin akan dihasilkan. Perilaku ini dapat juga disertai dengan analisis *cost benefit* yang lebih ditekankan pada *cost* yang akan terjadi. Selain itu perilaku *projection* dapat dilakukan dengan mencari dukungan dari individu-individu yang kurang puas, merasa terancam dengan adanya penerapan konsep baru. Dukungan ini diharapkan menggelinding seperti bola salju. Pada akhirnya, apabila dukungan dianggap telah cukup kuat, maka mereka akan melakukan aksi agresi menentang perubahan sistem akuntansi manajemen.

“Avoidance”

Avoidance merupakan tindakan untuk berusaha menghindari dari apa yang seharusnya dilaksanakan. Dalam penerapan sistem akuntansi manajemen, tindakan menghindari dapat dilakukan dengan cara tidak bersedia untuk terlibat dalam proyek maupun rapat-rapat koordinasi.

Gejala adanya resistensi menunjukkan adanya ketidakpuasan, ketakutan atau bahkan hal-hal yang sifatnya emosional dan tidak rasional. Namun gejala ini tetap harus diwaspadai dan ditindaklanjuti. Tindakan antisipatif baik sebelum gejala tersebut muncul maupun sesudah adanya gejala resistensi harus dilaksanakan. Mengingat ketiga faktor, yaitu faktor ekonomi, institusional dan individu (sumber daya manusia) merupakan faktor yang saling berhubungan dan tidak dapat dipisahkan satu dengan lainnya, maka tindakan antisipatif yang harus dilaksanakan harus pula bersifat menyeluruh.

Tindakan antisipatif tersebut dapat dilakukan dengan melaksanakan studi kelayakan akan cost-benefit dari sistem akuntansi manajemen yang akan diterapkan. Dalam hal penerapan *activity-based costing*, studi ini dapat dilaksanakan dengan melihat seberapa besar kebutuhan organisasi akan keakuratan proses *costing*. Kebutuhan ini dapat dijabarkan dari tingkat persaingan yang dihadapi, *economic of scale* organisasi. Manfaat dapat dilihat dari seberapa besar dampak keakuratan *costing* terhadap peningkatan penjualan, penghematan biaya yang dapat dilakukan

sebagai proses kelanjutan dari *activity-based costing*. Studi ini seringkali berkaitan dengan hal-hal yang bersifat kualitatif. Oleh karena itu, keputusan yang akan diambil akan melibatkan intuisi bisnis.

Perbaikan institusional secara lebih menyeluruh, artinya praktik akuntansi manajemen seperti *activity-based costing* harus diinstitutionalkan dan berbaur dalam pengaturan struktur dalam kehidupan organisasi (Burn and Scapens, 2000). Pengaturan struktur melingkupi pengaturan tatanan interaksi antara individu dalam organisasi, yang meliputi penciptaan semacam “bahasa” yang dapat dimengerti oleh semua individu yang terlibat (Signification) dalam perubahan sistem akuntansi manajemen mulai dari konsultan manajemen (bila menggunakan), *top management* sampai dengan manajemen level bawah yang terlibat dalam proses pengumpulan data. Bahasa tersebut berbentuk kebijakan, prosedur dan petunjuk proses implementasi yang mempertimbangkan kepentingan dan kesulitan masing-masing pihak yang mungkin berbeda, sistem pembagian informasi dan penggunaan informasi yang berbeda antar pihak yang terlibat.

Pengaturan struktur juga berkaitan dengan penciptaan suatu justifikasi yang akan menjadi panduan, standar dan patokan mengenai benar tidaknya suatu tindakan (*legitimation*). Justifikasi tersebut melibatkan nilai-nilai moral dan nilai-nilai normatif berupa peraturan, persyaratan serta sanksi atas pelanggaran yang dilaksanakan.

Artinya apabila ada individu yang dengan sengaja tidak melaksanakan/mendukung pelaksanaan sistem akuntansi manajemen, maka pihak manajemen dapat melakukan pendekatan-pendekatan sampai dengan memberikan punishment apabila dirasa perlu. Selain itu pengaturan struktur juga berkaitan dengan kekuasaan yang diberikan kepada pihak-pihak tertentu yang dinilai memiliki kewenangan dan memiliki kemampuan untuk mempengaruhi, menggerakkan dan memperlancar pelaksanaan sistem akuntansi manajemen (*denomination*). Pihak-pihak tersebut biasanya berasal dari top management ataupun individu yang memiliki pengaruh besar atas organisasi.

Analisis secara mendalam mengenai kebutuhan dari user/organisasi sangat dibutuhkan sebelum melaksanakan perubahan sistem akuntansi manajemen. Hal ini disebabkan karena tidak semua konsep baru dalam akuntansi manajemen cocok untuk semua jenis badan usaha. Dalam hal penerapan *activity-based costing*, konsep ini hanya perlu untuk diterapkan untuk badan usaha yang menghasilkan lebih dari satu produk, proporsi overhead yang cukup besar dan diversifikasi produk yang cukup tinggi. Pertimbangan kemampuan badan usaha menanggung *cost of installing activity-based costing* juga perlu dilakukan untuk menilai seberapa besar kebutuhan dari organisasi.

Iklim yang kondusif, yang mendukung terciptanya komunikasi yang baik antar bagian yang terkait sangat membantu

kesuksesan perubahan sistem akuntansi manajemen. Dengan adanya iklim yang kondusif, partisipasi diharapkan dapat meningkat. Perubahan sistem akuntansi manajemen tidak akan berhasil tanpa partisipasi semua pihak mulai dari level atas sampai level bawah, mulai bagian marketing sampai dengan bagian purchasing. Dalam hal penerapan *activity-based costing*, kondisi ini dibutuhkan karena *activity-based costing* membutuhkan data-data konsumsi setiap aktifitas yang harus dilaksanakan bukan oleh bagian akuntansi tetapi oleh bagian operasional.

Tindakan antisipatif dapat juga dilakukan dengan cara meyakinkan diri bahwa semua pihak mengerti betul akan manfaat, tujuan dan cara kerja dari sistem akuntansi manajemen yang akan diterapkan. Kesulitan-kesulitan harus dibahas dan dicari solusinya dalam diskusi. Cara-cara ini dapat menghindari terjadinya ketakutan yang seringkali tidak beralasan dan sangat emosional. Ketakutan akan adanya tambahan beban pekerjaan cukup menghantui individu dalam organisasi terutama apabila penerapan yang akan dilaksanakan bersifat paralel. Ketakutan tersebut akan bertambah dengan adanya desain *performance evaluation* yang baru. Individu merasa terancam posisi dan jabatannya jika *performance* mereka terlihat menurun.

Terlepas dari semua tindakan antisipatif tersebut di atas, hal terpenting adalah membuat perubahan sistem akuntansi manajemen menjadi terasa mudah untuk

dimengerti dan dilaksanakan. Penjelasan dalam diskusi dan koordinasi penerapan harus disesuaikan dengan kondisi lapangan. Dengan demikian diharapkan bahwa perubahan sistem akuntansi manajemen ini tidak akan menimbulkan gejolak yang besar atas stabilitas organisasi dan resistensi tidak akan berkembang menjadi sarana penghambat kesuksesan organisasi.

Penerapan suatu sistem akuntansi manajemen yang sesuai dengan lingkungannya merupakan suatu keharusan bagi organisasi. Sebagai konsekuensinya, perubahan sistem akuntansi manajemen akan terjadi sesuai dengan kebutuhan lingkungan. Namun dalam pelaksanaannya, perubahan sistem akuntansi manajemen tersebut banyak sekali mengalami hambatan. Hal ini disebabkan karena pada dasarnya, organisasi akan merasa lebih aman dan nyaman dalam kondisi stabil. Penerapan suatu sistem akuntansi manajemen yang baru akan memaksa organisasi keluar dari kondisi stabil dan hal ini seringkali menimbulkan reaksi resistensi. Faktor-faktor ekonomi, institusional dan faktor individual merupakan faktor yang mempengaruhi kesuksesan perubahan sistem akuntansi manajemen. Di antara ketiga faktor tersebut, faktor individual merupakan faktor yang memegang peranan yang sangat besar. Oleh karena itu, perlu dilakukan tindakan antisipatif atas

resistensi yang mungkin akan terjadi. Terlepas dari semua tindakan antisipatif yang akan dilaksanakan, pihak manajemen perlu melakukan banyak usaha agar perubahan tersebut tidak menjadi suatu hal yang tidak menyenangkan, namun merupakan suatu perubahan yang membawa perbaikan baik bagi individu maupun organisasi.

KESIMPULAN

Penerapan suatu sistem akuntansi manajemen yang sesuai dengan lingkungannya merupakan suatu keharusan bagi organisasi. Sebagai konsekuensinya, perubahan sistem akuntansi manajemen akan terjadi sesuai dengan kebutuhan lingkungan. Namun dalam pelaksanaannya, perubahan sistem akuntansi manajemen tersebut banyak sekali mengalami hambatan. Hal ini disebabkan karena pada dasarnya, organisasi akan merasa lebih aman dan nyaman dalam kondisi stabil. Penerapan suatu sistem akuntansi manajemen yang baru akan memaksa organisasi keluar dari kondisi stabil dan hal ini seringkali menimbulkan reaksi resistensi. Faktor-faktor ekonomi, institusional dan faktor individual merupakan faktor yang mempengaruhi kesuksesan perubahan sistem akuntansi manajemen. Di antara ketiga faktor tersebut, faktor individual merupakan faktor yang memegang peranan yang sangat besar. Oleh karena itu, perlu

dilakukan tindakan antisipatif atas resistensi yang mungkin akan terjadi. Terlepas dari semua tindakan antisipatif yang akan dilaksanakan, pihak manajemen perlu melakukan banyak usaha agar perubahan tersebut tidak menjadi suatu hal yang tidak menyenangkan, namun merupakan suatu perubahan yang membawa perbaikan baik bagi individu maupun organisasi.

DAFTAR PUSTAKA

- Anderson S.W. and Young, S.M., 1999, "The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-based Costing System", *Accounting, Organizations and Society*, 24, 525-559
- Babad, Yair M. dan Bala V. Balachadran, 1993, "Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing", *The Accounting Review*, 68(July), p.563-575
- Burns, J. and Scapens, R.W., 2000, 'Conceptualising Management Accounting Change: An Institutional Framework', *Management Accounting Research*, 11, 3-25
- Cooper, R., 1989, "The Rise of Activity-Based Costing part Three: How Many Cost Drivers do You Need and How do You Select Them", *Journal of Cost Management* (4), p. 34-36
- Cushing, B.E. and Romney, M.B., 1994, *Accounting Information System*, Sixth Edition, Addison-Wesley Publishing Co, Inc.
- Giddens, A., 1979, *Central Problems in Social Theory*, London, MacMillan
- Gosselin, M., 1997, "The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-based Costing, Accounting", *Organizations and Society*, 22, 105-122
- Granlund, Markus, 2001, "Toward Explaining Stability In and Around Management Accounting System", *Management Accounting Research* (12), p. 141-166
- Hansen, D.R. and Mowen, M.M., 2005, *Management Accounting*, Seventh Edition, South-Western, Thomson Learning Inc.
- Haryo, Wiyono Pontjo, 1994, "Akuntansi Manajemen: Konsep dan Aplikasinya", *Unitas*, 3(3), 158-165
- Hongren, C.T., Datar, S.M. and Foster G., 2003, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Eleventh Edition, Prentice Hall, Inc.
- Kaplan, R.S. and Atkinson, A.A., 1998, *Advanced Management Accounting*, Third Edition, Prentice Hall, Inc.
- Kinkegaard, H., 1997, *Improving Accounting Reliability-Solvency, Insolvency and Future Cash Flows*, Westport, Greenwood Publishing
- Malmi, T., 1997, "Towards Explaining Activity-based Costing Failure: Accounting and Control in a Decentralized Organisation", *Management Accounting Research*, 8(4), 459-480

Scapen R.W. and Roberts, J., 1993, "Accounting and Control: A Case Study of Resistance to Accounting Change", *Management Accounting Research*, 4(4), 1-32

Shield, M.D. and Young, S.M., 1994, *Behavioral and Organizational Issues in B.J. Brinker* (ed), *Handbook of Cost Management*, Boston, Warren, Gorham and Lamont

n n n

Sosial & Humaniora

JOURNAL OF SOCIAL & HUMANITY

Adyana Mannaba

PENDEKATAN HOLISTIK DALAM APLIKASI ERGONOMI

Yusti Probowati

PERAN PSIKOLOGI HUKUM DALAM MENINGKATKAN
OPTIMALISASI SISTEM HUKUM DI INDONESIA

Suyanto

SKALA PRODUKSI, PERTUMBUHAN EKONOMI, DAN HUMAN
CAPITAL DI INDONESIA

Linda Windrasti. S., Jatie K. Pudjibudojo, dan Christina Ririn

DESKRIPSI KESIAPAN MENIKAH PADA PEREMPUAN BEKERJA

Ria Sandra Alimbudiono

PERUBAHAN, STABILITAS, DAN RESISTENSI DALAM SISTEM
AKUNTANSI MANAJEMEN

Bernard Budi Susanto, Andreas Alfianto, dan Wiyono Pontjoharyo

PERAN IKLAN DALAM INFORMASI: STUDI KASUS PRODUK
HANDUK

Sosial & Humaniora

JOURNAL OF SOCIAL AND HUMANITY

SOSIAL & HUMANIORA (ISSN 0216-1532) diterbitkan oleh Lembaga Penelitian dan Pengabdian Pada Masyarakat, Universitas Surabaya. Jurnal ini ingin memfasilitas komunikasi antara berbagai praktisi dan analisis dalam ilmu sosial untuk membentuk masyarakat yang lebih humanis.

BOARD OF REVIEWER (MITRA BESTARI): Creemers (University of Groningen, Belanda), Christina Johnsson (Lund University, Swedia), Soemaryo Suryo Kusumo (Mahkamah Agung Republik Indonesia), Elisa R. Muresan (Long Island University, USA), Alexander Ludi Epifanijanto (European Commission), Yohanes Eko Riyanto (National University of Singapore), Kuncoro (Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta), Andreas Budiharjo (Prasetya Mulya Business School, Jakarta), dan Soetandyo Wignjosoebroto (Universitas Airlangga)

EDITORS (PENYUNTING): Jatie K. Pudjibudojo (Ketua Penyunting), Jenny Lukito Setiawan, Sujoko Efferin, **Hartanti**, Sari Mardiana, dan A. Hery Pratono

ARTIKEL: Redaksi menerima tulisan yang belum pernah diterbitkan dalam media cetak lain. Naskah umumnya berisi 9,000 kata, termasuk catatan dan bibliography. Naskah yang masuk akan direview oleh mitra bestari yang membutuhkan waktu sekitar 3-4 bulan untuk menentukan layak atau tidaknya tulisan tersebut diterbitkan.

Naskah bisa dikirim berupa bentuk cetakan maupun email ke redaksi jurnal: LPPM Universitas Surabaya, Gedung Perpustakaan Lt 4, Jl Raya Kalirungkut, Surabaya, Indonesia, 60293. Untuk pengiriman data online bisa dikirim melalui email: lppm@dingo.ubaya.ac.id.

Sosial & Humaniora

JOURNAL OF SOCIAL & HUMANITY

VOLUME 01 NOMOR 01

Adyana Mannuaba
Pendekatan Holistik Dalam Aplikasi Ergonomi, 1- 13

Yusti Probowati
Peran Psikologi Hukum Dalam Meningkatkan
Optimalisasi Sistem Hukum di Indonesia, 14 - 23

Suyanto
Skala Produksi, Pertumbuhan Ekonomi, dan Human Capital di
Indonesia, 24 - 45

Linda Windrasti. S., Jatie K. Pudjibudojo, dan Christina Ririn
Diskripsi Kesiapan Menikah Pada Perempuan Bekerja, 46- 62

Ria Sandra Alimbudiono
Perubahan, Stabilitas, dan Resistensi dalam Sistem Akuntansi
Manajemen, 63 - 76

Bernard Budi Susanto, Andreas Alfianto, dan Wiyono Pontjoharyo
Peran Iklan Dalam Informasi: Studi Kasus Produk Handuk, 77 - 88

PETUNJUK BAGI PENULIS

1. Naskah belum pernah diterbitkan dalam media cetak lain, umumnya berisi sekitar 9,000 kata, dalam bentuk tulisan dengan spasi 1. Tulisan yang dimuat dalam jurnal ini meliputi hasil penelitian, kajian dan terapan teori, resensi buku, serta obituari di bidang sosial dan humaniora. Topik lintas bidang ilmu sangat dimungkinkan untuk diterbitkan.
2. Semua naskah ditulis dalam bentuk esai, disertai judul sub bab (heading) masing-masing bagian. Peringkat judul sub bab letaknya rata tepi kiri, dengan jenis huruf sebagai berikut:
HEADER 1 (huruf besar semua, tebal)
Header 2 (huruf besar-kecil, tebal)
Header 3 (huruf besar-kecil tebal, miring)
3. Naskah artikel meliputi: (a) judul, (b) nama penulis dengan identitas seperti institusi tempat penulis bekerja, (c) abstract 100-150 kata yang berisi arahan untuk menarik minat pembaca, (d) kata kunci 3-5 buah, (e) pendahuluan, (f) kerangka teoritik, (g) pembahasan, (h) kesimpulan atau penutup, dan (i) daftar pustaka (mencantumkan yang dirujuk saja).
4. Daftar Pustaka disajikan mengikuti tata cara seperti contoh berikut dan diurutkan secara alfabetis

Sears, O.S.; Peaplaw, L.A.; dan Taylor, S.E. 1991. *Social Psychology*. Englewood Cliff: Prentice Hall International, Inc.

Romer, P. M. Hurlock, E.B. 1992. "Endogenous Technological Change", *Journal of Political Economy*, 98(5), p 1971-1102.

5. Tabel disajikan dengan *border* sebagai berikut:

No	Konteks	Konsep
1	Fisik	Sentris-lokasi
2	Ekonomi industri	Sentris-waktu
3	Homogen	Sentris-pasar

6. Untuk teks berbahasa Indonesia, tatacara penulisan artikel memperhatikan aturan penggunaan tanda baca dan ejaan yang dimuat dalam Pedoman Umum Ejaan Bahasa Indonesia Yang Disempurnakan

Lembaga Penelitian dan
Pengabdian Kepada Masyarakat
Universitas Surabaya
Jl. Raya Kalirungkut,
Surabaya Indonesia
phone: +62 31 298 1365 atau
+62 31 298 1360 fax: +62 31 298 1373
email: lppm@dingo.ubaya.ac.id
