

**Telaah Kritis atas Artikel**  
**ABC dan Perubahan Organisasional: Perspektif Institusional**  
**Soin, Seal dan Cullen**  
**Management Accounting Research, 2002, 13, 249-271**

**Oleh Dientje Pakadja**

The latest development of ABC and ABM offers a new opportunity for ABC modeling in particular organizational setting, as well as the mutually role between departments within an organization. This is the underlying implementation of the ABC study conducted by Soin, Seal and Cullen (2002) in the Department of the Bank Clearing. Two-year longitudinal study are used to test the effect of institutional changes to the agency.

This paper attempts to criticize the article written by Soin, Seal and Cullen (2002) as part of the development of concepts in the field of Management Accounting. In order to explore and to find a more meaningful explanation, management accounting research requires alternative research methods other than quantitative methods (positive approach). Case study methodology is an alternative that can be selected and used to enrich the thinking of management accounting. Without ignoring the weaknesses of the case study, methodology offers a rich and depth explanation of the management accounting practices and seeks to reduce disparities.

Research conducted by Soin et al. (2002) provide additional insight to the development of new theory and in practice the concept of ABC / ABM. This is because such research is a case study using an institutional approach. What is interesting is not the case study but the research design used. The study design was designed to obtain answers that management accounting and control is a social process and linking this process with the organization's internal and external environment.

### **Pendahuluan**

Perkembangan terbaru dari ABC dan ABM menawarkan suatu kesempatan baru untuk pemodelan ABC dalam setting organisasi tertentu. Hal ini yang mendasari penelitian implementasi ABC yang dilakukan oleh Soin, Seal dan Cullen (2002) di Departemen Kliring suatu Bank, serta saling peran dengan departemen lainnya dalam organisasi. Dengan studi *longitudinal* selama dua tahun riset tersebut menguji pengaruh keluasan institusi terhadap perubahan agen.

Makalah ini berusaha untuk mengkritisi atas artikel yang ditulis oleh Soin, Seal dan Cullen (2002) tersebut sebagai bagian untuk pengembangan konsep-konsep di bidang Akuntansi Manajemen. Telaah kritis riset ini terbagi menjadi empat bagian. Bagian pertama akan menyajikan ringkasan hasil penelitian Soin, Seal dan Cullen (2002), bagian dua mengkritisi konsep *activity-based costing/management*, dilanjutkan bagian tiga mengkritisi pendekatan teori institusional yang digunakan dalam penelitian dan bagian keempat menganalisis desain penelitian yang digunakan yaitu studi kasus.

### **Ringkasan Hasil Riset Soin, Seal dan Cullen (2002)**

Telah disampaikan bahwa riset ini merupakan riset longitudinal pada departemen kliring sebuah bank selama dua tahun penelitian. Riset ini menggunakan

teori institusional untuk mengulas keluasan perubahan sebagai cara untuk mengevaluasi peran praktik-praktik sistem akuntansi dalam institusi yang terpisah dan menilai pengaruh sistem akuntansi manajemen yang terbaru terhadap institusi. Selain mengulas secara makro (dari sudut pandang organisasi perusahaan), makalah juga mengupas saling peran tindakan manajerial (departemen) dan pengaruhnya terhadap organisasi melalui analisis rutinitas organisasi.

Literatur awal menunjukkan ABC dan ABM berbeda. Tetapi dalam perkembangan berikutnya, perbedaan tersebut semakin kabur dan banyak peneliti menganggapnya sinonim. Dalam konteks perbankan, ABC merupakan suatu hal yang penting karena ABC sering dilukiskan sebagai suatu sistem *product costing* diperusahaan manufaktur. Apakah berarti penggunaan ABC di perbankan sangat terbatas? Pada kenyataannya di perbankan sangat sulit menghubungkan pusat biaya dan anggaran dengan produk atau konsumennya. Dalam konteks perbankan sistem *costing* lebih menggambarkan aspek akuntabilitas area *indirect cost* yang tidak terulas.

Bank telah mengkompensasi kekurangan teknik pengawasan dengan menerapkan secara simultan team ABC, team HRE dan Konsultan Manajemen Produktifitas. Tanggungjawab pengumpulan data dan pendefinisian aktifitas dibagi diantara ketiga agen ini, yang karena perbedaan profesi dan latarbelakang menyebabkan seringnya terjadi friksi. Bukti interdependensi dan tujuan umum pemotongan biaya memperkuat bahwa klaim ABC sejauh ini lebih dari sekedar perbaikan atau pengenalan sistem *product costing* baru. Peneliti sebelumnya telah menghubungkan antara akuntansi manajemen dengan bentuk pengendalian manajemen lain. Meski kita menyentuh pendekatan ini, kita menempatkan persaingan dalam setting organisasi tertentu dimana persaingan dimainkan melalui penggantian/pembentukan praktik-praktik maupun rutinitas institusional. Karena pengenalan sistem ABC melibatkan sistem konstruksi pemahaman baru atas proses bisnis bank, peneliti menemukan bahwa sistem baru muncul sama baiknya dengan rancangannya. Selanjutnya kasus menunjukkan perbedaan persepsi bank dengan konsekuensi organisasi yang muncul dari perubahan sistem akuntansi.

Penelitian ini dilandasi oleh teori institusional dari Burns & Scapens (2000)(selanjutnya disingkat B&S) yang telah berkembang melebihi teori strukturasi dari Giddens (1984) untuk menginterpretasikan peran akuntansi manajemen dalam perubahan organisasional di departemen kliring. Makalah ini memfokuskan pada perubahan aspek intra-organisasional, karena meskipun ada bentuk yang lebih luas, bentuk tersebut merupakan akumulasi dari intra-organisasional. Dalam konteks ini menunjukkan bahwa pengenalan konsep-konsep baru bagi suatu organisasi lebih dekat pada budaya organisasi serta membawa kesadaran yang lebih besar atas produk maupun konsumen.

Riset empiris didasarkan studi *longitudinal* 2 tahun oleh peneliti yang bekerja dengan team ABC dan pengembangan sistem ABC. Sebagai anggota team, peneliti menjalin hubungan erat terutama dengan team ABC. Pengumpulan data dilakukan dengan wawancara *face-to-face*, melalui telepon, wawancara terstruktur maupun semi terstruktur, mengikuti pertemuan formal maupun informal, sampai dengan gosip yang beredar di meja makan. Data juga diambil dari catatan-catatan harian, notulen pertemuan maupun sumber lain. Untuk menguji validitas, peneliti melakukan triangulasi yang dilakukan dengan cara melakukan interview pada pelaku lain serta mendokumentasi bukti yang diperoleh.

Desain penelitian dirancang untuk memperoleh jawaban bahwa akuntansi dan pengendalian manajemen merupakan proses sosial dan menghubungkan proses ini dengan bagian internal maupun lingkungan eksternal organisasi. Studi kasus dilakukan untuk mempelajari proses sosial yang kompleks dalam suatu organisasi tunggal, dimana kasus itu sendiri bisa bersifat eksplorasi maupun eksplanasi. Deskripsi dilakukan untuk mengeksplorasi dinamika sistem pengendalian dalam konteks perubahan organisasional.

Soin, Seal dan Cullen (2002) menggunakan kerangka teori institusional dengan tiga dikotomi dari Burns & Scapens (2000) (selanjutnya disingkat B&S) untuk mengevaluasi perubahan organisasional. Tiga dikotomi yang dimaksud adalah dikotomi perubahan formal informal, perubahan revolusioner evolusioner, dan perubahan progresif regresif.

#### *Perubahan Formal dan Informal.*

Perubahan yang terjadi bersifat formal dan informal. Perubahan informal nampak pada non-akuntansi yang mulai mengapresiasi data biaya, karena data tersebut berasal dari operasional yang diketahui, bukan berasal dari alokasi. ABC sistem mendorong departemen pengendalian keuangan menyediakan data untuk departemen kliring berupa informasi biaya proses, aktifitas, keidaksesuaian dan kualitas. Usaha team ABC untuk menginterpretasikan aktifitas seakurat mungkin dihargai dengan kredibilitas yang baru. Persepsi manajer dan supervisor dalam kliring adalah bahwa data akuntansi sekarang lebih membunji dibanding dengan data yang telah dipersiapkan oleh sistem akuntansi konvensional. ABC mendorong realitas organisasi untuk manajer kliring dengan menyediakan seperangkat kategori baru melalui yang mana individual mendapatkan *order dan structure* dunianya (Morgan, 1988). Realitas tidak hanya tentang pengukuran biaya tetapi kepada pemahaman proses yang lebih baik.

#### *Perubahan Revolusioner vs evolusioner*

Perubahan organisasional dikelompokkan sebagai revolusioner karena keadaan khusus dalam konteks perbankan yang sebelumnya mengekspos akuntansi manajemen dengan terbatas. Maka kita menemukan perubahan sistem yang lebih luas dibanding yang telah terjadi dalam organisasi dengan sistem akuntansi manajemen yang berkembang dengan baik. Disamping perbaikan praktik *costing* yang ada, hubungan biaya dengan proses yang baru dan lengkap dibentuk melalui penciptaan realitas organisasi baru yang dipengaruhi oleh akuntansi (Morgan, 1988). Meskipun pemotongan biaya biasa dilakukan departemen lain, tetapi informasi ABC telah menyediakan *costing* baru yang lebih canggih. ABC bisa memberikan pemahaman analisis aktifitas bernilai tambah dengan aktifitas tidak bernilai tambah.

Implementasi ABC bergerak melampaui pemotongan biaya lokal, mereka diperluas dikeseluruhan bank dan memproyeksikan *outside* ke dalam jasa pasar kliring. ABC bisa menyebabkan biaya menurun tanpa diketahui oleh konsumen. Kasus mencerminkan dua aspek ABC/ABM yaitu i) ABC dilihat sebagai suatu sistem *costing* yang baru yang menghubungkan *cost* dengan produk dimana sebelumnya objek biaya utama adalah departemen. ii) ABC nampak terlihat sebagai teknik yang dapat diterapkan terhadap serangkaian proyek yang akan mendorong untuk identifikasi penghematan biaya berdasar analisis proses bisnis.

#### *Perubahan progresif vs regresif?*

B&S (2000) menyatakan bahwa meskipun Team ABC mengenalkan perubahan organisasional yang dapat digambarkan baik secara revolusioner dan evolusioner (secara sosial menghasilkan melalui aturan dan rutinitas baru), terdapat bukti bahwa perubahan lebih bersifat regresif dari pada progresif. Meskipun manajemen bank memiliki pengetahuan yang lebih baik atas biayanya, mereka umumnya masih terjebak dalam perspektif yang statik dan *inward looking*. Perilakunya lebih ditentukan oleh biaya, bukan menggunakan biaya sebagai informasi untuk mengambil keputusan. Kurangnya pemahaman mengenai ABC/ABM bisa diinterpretasikan sebagai perubahan yang bersifat seremonial, bukan perubahan instrumental. Masih menyisakan pertanyaan apakah middle manajemen bisa memperhatikan (mengelola) *overhead* atau bahkan aktivitas bernilai tambahnya? Giddens (1984) menyatakan bahwa *social control* merupakan proses dialektis dan bahkan pelaku yang tampaknya lemah bisa mengeksploitasi keunggulan lokal seperti asimetri informasi dalam menghadapi aktor yang berkuasa seperti senior manajemen.

Bukti apakah perubahan bersifat *progresif atau regresif* sulit untuk ditemukan, karena sering sulit untuk menentukan pengaruh instrumental atas sistem yang baru seperti ABC. Teknologi ABC didasarkan pada pengukuran aktifitas dengan identifikasi rutinitas kerja di area kerja dimana kerja bisa jadi jauh dari bentuk rutinitas atau terhitung. Dalam kondisi seperti ini, ambisi *rejim costing* bisa mendorong secara serius tidak menggambarkan karakteristik kerja dan mendorong perilaku disfungsional oleh staff yang berusaha menyesuaikan dengan pandangan yang terdistorsi atas apa yang disebut *driving cost* atau *value added* umumnya.

Dengan menggunakan tiga dikotomi tersebut, hasil analisis menunjukkan bahwa perubahan yang terjadi meliputi perubahan formal maupun perubahan informal, perubahan juga teridentifikasi sebagai perubahan revolusioner serta bersifat regresif dan berhubungan dengan perilaku seremonial. Data ABC tidak pernah terintegrasi dengan sistem lainnya dan tidak ada reproduksi strategis dari ABM. Konservatisme manajerial dan keinginan untuk tetap bertahan dengan kebijakan lama bersama dengan kurangnya pemahaman atas nilai tambah informasi akuntansi mendorong pada perilaku perubahan yang terbatas.

Hasil studi kasus juga menunjukkan bahwa team ABC berhasil menginstitutionalisasi versi ABC yang nampak menghubungkan antara biaya dengan produk tetapi tidak mentransformasikan pemikiran strategis dari manajemen senior bank. Sebagai generalisasi paragraf terakhir menunjukkan bahwa kita lebih mengeksplorasi struktur mikro dari teori institutionalisasi dibanding dengan struktur makro. Berdasarkan pada penemuan ini maka selanjutnya perlu dilakukan studi longitudinal atas kasus riset ABC, khususnya penekanan pada hubungan *trade off* antara kemampuan strategis dengan pembentukan rutinitas akuntansi manajemen.

### **Telaah Kritis Sistem Akuntansi Manajemen: Activity Based Costing**

*Activity-based Costing* (ABC) merupakan suatu sistem informasi yang telah berkembang sejak tahun 1980-an untuk menyelesaikan beberapa keterbatasan akuntansi biaya tradisional dan untuk meningkatkan kemanfaatannya bagi pengambilan keputusan strategis (Gupta & Galloway, 2003). Sistem ABC memiliki implikasi manajerial yang berhubungan dengan desain dan perencanaan produk, manajemen dan pengendalian kualitas, manajemen persediaan, manajemen kapasitas dan manajemen kekuatan kerja. Sistem ABC menggambarkan pergantian dari

perspektif keuangan yang terbatas ke perspektif ‘*wholesystem*’ karena meliputi baik data keuangan maupun nonkeuangan dalam pelaporannya.

Selain berkenaan dengan daftar biaya dan pembebanannya ke produk berdasarkan alokasi artifisial, ABC membahas proses dan arus-pekerjaan untuk mengidentifikasi aktifitas sesungguhnya yang menambah biaya. Pandangan biaya yang lebih realistis dan luas ini menyediakan dasar keputusan strategis bagi manajemen dengan informasi yang lebih akurat yang dapat meningkatkan kualitas keputusan.

Sistem ABC dirancang dan diimplementasikan dengan premis dasar bahwa produk mengkonsumsi aktifitas, aktifitas mengkonsumsi sumberdaya dan sumberdaya mengkonsumsi biaya. Sistem ABC membebankan biaya aktifitas berdasarkan pada konsumsi sumberdayanya dan kemudian biaya aktifitas dibebankan ke produk atau jasa berdasarkan proporsi ukuran bebankerja individualnya (Anderson, 1993:7). Sistem ABC menguji semua aktifitas yang sesungguhnya relevan dengan dengan produksi produk dan berusaha untuk menentukan dengan tepat berapa porsi sumberdaya yang dikonsumsi.

Informasi yang dihasilkan ABC dapat membantu menentukan profitabilitas produk individual, produk yang *valuable* bagi konsumen, menentukan aktifitas yang bernilai tambah dan tidak bernilai tambah dan juga memberikan informasi apakah usaha ke arah perbaikan sudah dilakukan. Sistem ini digunakan sebagai suatu usaha untuk memperoleh biaya produk yang lebih reliabel, memperbaiki proses dan mengembangkan strategi marketing. Mereka mendorong pada banyak perbaikan dalam desain produk, proses internal serta hubungan dengan pemasok dan kepuasan pelanggan (Gupta & Galloway, 2003).

Proses ABC dapat memberikan pengaruh yang signifikan terhadap para pekerja perusahaan khususnya dalam area pemberdayaan dan akuntabilitas (*empowerment and accountability*), peran dan tanggungjawab serta pengukuran kinerja.

ABC memberikan pekerja alat yang dia butuhkan untuk mengevaluasi tidak hanya bagaimana kontribusinya dia saat ini pada perusahaan, tetapi juga bagaimana dia bisa meningkatkan kinerja untuk memperbaiki kontribusinya. Dengan pemberdayaan pekerja seperti ini akan menjaga perusahaan dari kualitas produk yang rendah atau dari biaya pengerjaan kembali yang mahal, sekaligus juga dapat mempengaruhi moral dan komitmen pekerja.

ABC memberikan peran dan tanggungjawab kepada pekerja melebihi ‘*organic robots*’ yang bekerja tanpa menggunakan pemikiran kritis. Pekerja dapat menerima tanggungjawab dan berpartisipasi dalam keputusan bisnis, sehingga manajer tidak harus selalu menjadi polisi bagi pekerja dan bisa lebih banyak waktu untuk melakukan komunikasi dengan pekerja.

Problem serius terkait dengan pengukuran kinerja adalah manajer sering bertindak berlawanan dengan kepentingan terbaik perusahaan dalam rangka untuk meningkatkan kinerja unitnya. Hal ini membawa pandangan sempit bagi para manajer. Untuk itu ABC bisa memberikan wawasan pengukuran kinerja dengan berorientasi pada *company wide*, dengan memberikan pandangan yang terintegrasi dan serta membentuk pagu yang bisa digunakan untuk penilaian kinerja.

Gambaran teoritis atas keunggulan ABC ini memberikan janji kepada para pemakainya dengan perbaikan dari sisi input, proses dan output. Namun sayangnya gambaran teoritis tersebut belum diikuti dengan gambaran empiris implementasi ABC di lapangan. Meskipun ABC telah diterima secara luas sebagai sebuah sistem yang lebih baik dibanding dengan *traditional costing*, banyak perusahaan mengalami

problem dengan ABC (Shield & McEwen, 1996). Dari 143 perusahaan yang disurvei untuk implementasi ABC, 75% mengaku mendapatkan manfaat dibidang keuangan, sementara 25% tidak memperoleh manfaat. Shield & McEwen (1996) dalam analisisnya menyebutkan bahwa banyaknya kegagalan yang dialami perusahaan dalam implementasi ABC dikarenakan perusahaan lebih menekankan pada arsitektur dan rancang desain *software* ABC dan tidak memberikan perhatian pada aspek perilaku dan masalah organisasional.

Riset empiris lain yang dilakukan oleh Cooper dan Kaplan (1992) dan Foster dan Gupta (1990) juga menunjukkan hasil yang masih *mixed*. Mereka menyimpulkan bahwa teori ABC tidak sepenuhnya melekat dalam praktik, sehingga sulit untuk menguji teori ABC dengan mendasarkan pada praktik yang ada. Sementara peneliti lain menyatakan bahwa asumsi ABC tidak dapat diuji (*untestable*), bahwa *true cost* sebenarnya *unobservable* (Kaplan, 1993)

Selanjutnya Kaplan (1993) menyatakan bahwa *traditional* atau *normal science research methods* (seperti riset empiris dengan data besar, model *analitical* untuk memahami suatu fenomena, dan *cross-sectional field research*) dapat efektif untuk penelitian universalitas, untuk memahami “*what is*”. Tetapi *normal science* ini kurang bermanfaat dalam riset akuntansi manajemen terutama jika terjadi perubahan struktur utama dalam suatu organisasi serta peran yang dimainkan oleh sistem akuntansi manajemen dalam organisasi. Kaplan (1993) mengusulkan untuk melakukan studi kasus atau riset dengan metode *longitudinal* untuk mempelajari praktik yang sesungguhnya dari sistem akuntansi manajemen termasuk ABC.

Dengan gambaran tentang riset bidang ABC di atas, maka dapat disampaikan bahwa apa yang dilakukan oleh Soin *et al.* (2002) bisa memberikan jawaban atas problem yang disampaikan oleh Kaplan di atas sekaligus dengan memberikan perhatian pada aspek perilaku dan problem organisasional sebagaimana yang disampaikan oleh Shield & McEwen (1996). Soin *et al.* (2002) menyatakan bahwa akuntansi manajemen dan pengendalian manajemen merupakan proses sosial, maka aspek perilaku seharusnya mendapat penekanan.

Dalam hal ini Soin *et al.* (2002) berusaha menyelidiki proses pengendalian manajemen dan menghubungkannya dengan proses sosial yang terjadi baik didalam maupun diseperti organisasi. Dia berusaha untuk mengeksplorasi dinamika sistem pengendalian yang dipelajari dalam konteks perubahan organisasional dan memberikan pembahasan atas kompleksitas aktifitas sosial dalam organisasi. Dengan pendekatan ini diharapkan gap yang terjadi antara praktik dengan teori bisa sedikit dikurangi.

### ***Telaah Kritis Pendekatan Teori Institusional***

Pendekatan institusional digunakan oleh Soin *et al.* untuk menganalisis implikasi implementasi sistem akuntansi manajemen yang dianggap baru (ABC sistem) dari sudut pandang makro (institusi perbankan) sekaligus juga dari sudut pandang mikro (saling peran antar departemen dalam suatu bank). Banyak literatur yang membahas tentang ABC untuk menjustifikasi keunggulan ABC sebagai *product costing* maupun alat pengendalian manajemen. Meskipun mudah ditemukan untuk justifikasi ABC dari literatur, tetapi teori institusional sosiologi tidak menganggap bahwa ABC diadopsi karena kemujarabannya. Teori institusional menimbulkan pertanyaan apakah ABC merupakan solusi terbaik atau apakah ada alasan simbolik untuk memilihnya?

Dalam hal ini Soin *et al.* (2002) memberikan jawaban bahwa ABC mengenalkan akuntansi pada budaya manajemen yang sebelumnya menggunakan sistem pengendalian yang dibangun diseperti personil dan praktik operasional. Meski ada alasan instrumental untuk meningkatkan kesadaran pentingnya permasalahan biaya bank, pilihan khusus ABC nampak dipengaruhi oleh imitasi dari bank lain atau departemen dalam bank sekaligus karena kemudahan ketersediaan paket ABC.

Teori institusional yang digunakan oleh Soin *et al.* ini merupakan teori yang digunakan oleh Burns & scapens (2000) yang menawarkan model perubahan organisasional umum serta cara menginterpretasikan suatu studi kasus tertentu. Teori institusional baru ini dipilih karena i) menekankan legitimasi dalam penjelasan struktur organisasional dan bekerjanya praktik, ii) telah mengadopsi pandangan struktur yang lebih canggih (Giddens, 1984) yang mendorong peneliti untuk menganalisis dinamika proses organisasional. Serta iii) *outcome* proses implementasi organisasional (ABC) bersifat *uncertain*, karena tunduk pada revisi dan *reintepretasi* dalam *setting* waktu yang berbeda.

Aplikasi teori institusional terhadap akuntansi manajemen dan perubahan organisasi menekankan pemusatan rutinitas yang mendorong untuk menandai karakteristik baru implementasi ABC. Dalam konteks ini menunjukkan bahwa pengenalan konsep baru membawa kesadaran yang lebih besar atas produk maupun konsumennya, dimana pengembangan ini lebih dekat dengan budaya organisasional.

Hasil analisis menunjukkan bahwa proses sosial nampak sangat berpengaruh dalam implementasi pendekatan baru. Kecemasan dan kecurigaan serta penolakan suatu sistem baru mewarnai interaksi sosial dalam implementasi pendekatan baru. Pemahaman akan hal ini membawa pada satu kesimpulan bahwa diperlukannya teori-teori baru lintas disiplin dalam rangka menjawab faktor apa yang berpengaruh terhadap keberhasilan implementasi. Dalam kasus ini Soin *et al.* (2002) menggunakan teori institusional serta memasukkan teori sosiologi dalam analisisnya.

### ***Telaah Kritis Desain Penelitian: Studi Kasus.***

Soin *et al* melakukan penelitian empiris dengan metodologi *longitudinal case study* selama dua tahun di departemen kliring suatu bank. Dalam studinya Soin *et al* menjadi partisipan yang bekerja dengan team ABC dalam pengembangan sistem ABC. Metode studi kasus digunakan sebagai media untuk mempelajari proses sosial yang kompleks dalam suatu organisasi tunggal dan kasus itu sendiri bersifat eksplorasi dan eksplanasi. Elemen deskriptif mendorong eksplorasi atas dinamika sistem pengendalian yang dipelajari dalam konteks perubahan organisasional dan penyediaan kesempatan untuk menyelidiki kompleksitas aktifitas sosial dalam organisasi.

Soin *et al.* mengakui adanya keterbatasan dalam metode studi kasus sbagaimana yang mereka sampaikan, ”.....*social reality must be interpreted by the researcher and thus, case studies represent interpretations of the social reality*”. Jadi peneliti melakukan intepretasi atas realitas sosial yang dhadapi, dan intepretasi ini sangat dipengaruhi oleh kedekatan peneliti dengan team ABC serta persepsi peneliti atas kejadian dalam organisasi dan orang-orang yang ada dalam organisasi.

Keterbatasan lain yang berhubungan dengan metode riset ini adalah adanya kesadaran dari pihak-pihak yang terlibat dalam pengembangan dan implementasi ABC bahwa mereka sedang diteliti. Sehingga kesadaran ini bisa menghambat peneliti untuk mengeksplora *the real world of organizations*.

Gambaran keterbatasan yang lain adalah kesulitan untuk memeriksa validitas bukti karena keyakinan sudah terpelihara. Khususnya kesulitan bagi peneliti karena peneliti telah tampak loyal dan simpatik pada team ABC dan peneliti harus sering stonewalled dalam usahanya untuk memperoleh informasi dari sumber lain. Disamping itu gambaran bias peneliti juga sulit dihindari meskipun peneliti telah berusaha untuk menghindarinya. Interpretasinya sering dipengaruhi dan dibentuk oleh pemahamannya sendiri sebagai anggota team ABC.

Keterbatasan lain yang melekat dalam proses pengumpulan data adalah penggunaan informasi yang berasal dari gosip sebagai salah satu sumber data merupakan metode yang tidak bisa dikontrol melalui pernyataan desain riset formal.

Berbagai macam gambaran atas keterbatasan metode studi kasus ini tidak mengurangi pentingnya metode ini dalam pengembangan akuntansi manajemen. Problem penting dalam riset akuntansi manajemen adalah memahami hubungan antara strategi organisasional, sistem pengendalian manajemen dan manajemen operasional. Dan problem ini sulit dicapai prediksinya melalui riset empiris dengan data skala besar. Maka Kaplan (1993) mengusulkan untuk melakukan studi kasus atau riset dengan metode longitudinal untuk mempelajari praktik yang sesungguhnya dari sistem akuntansi manajemen termasuk ABC.

Tahun 1980-an peneliti akuntansi manajemen mulai mengeksplorasi gap antara teori akuntansi manajemen dan praktik akuntansi manajemen (Scapens 2004). Sebelumnya para peneliti telah berasumsi bahwa ketika para praktisi memahami teori mereka akan mengubah praktik dalam organisasi. Namun ekspose teori akuntansi manajemen baru ternyata tidak diikuti dengan terjadinya perubahan dalam praktik. Para peneliti hanya mengetahui sangat sedikit tentang karakteristik dan determinan praktik akuntansi manajemen.

Kaplan (1993) menyatakan bahwa traditional atau normal *science research methods* (seperti riset empiris dengan data besar, model *analitical* untuk memahami suatu fenomena, dan *cross-sectional field research*) dapat efektif untuk penelitian universalitas, untuk memahami “*what is*”. Tetapi *normal science* ini kurang bermanfaat dalam riset akuntansi manajemen terutama jika terjadi perubahan struktur utama dalam suatu organisasi serta peran yang dimainkan oleh sistem akuntansi manajemen dalam organisasi. Kaplan (1993) mengusulkan untuk melakukan studi kasus atau riset dengan metode *longitudinal* untuk mempelajari praktik yang sesungguhnya dari sistem akuntansi manajemen termasuk ABC.

Akhir-akhir ini studi kasus menjadi metode yang populer dalam riset akuntansi dan studi kasus akuntansi telah banyak ditemukan dalam jurnal-jurnal. Namun demikian studi kasus tetap meninggalkan kontroversi dan menimbulkan beberapa pertanyaan. Sebagian berpendapat bahwa studi kasus merupakan alternatif metode yang lebih mudah dibanding dengan metode riset kuantitatif. Namun demikian dalam banyak kasus studi kuantitatif ini gagal menjelaskan praktik akuntansi manajemen. Studi kuantitatif gagal memberikan eksplorasi mengenai bagaimana bekerjanya sistem akuntansi manajemen dalam praktik, gagal menunjukkan bagaimana bekerjanya sistem sosial terkait praktik akuntansi manajemen (Scapens, 2004).

Pada akhirnya tujuan riset umumnya adalah sama yaitu menjelaskan bagaimana praktik akuntansi manajemen, meskipun landasan teori yang membangunnya bisa mengalami perubahan. Dalam studi kasus beberapa teori yang sering digunakan adalah teori strukturasi (Giddens, 1984), Teori Institusional (Burn dan Scapens, 2000) dan biasanya akan melibatkan ilmu sosiologi.

Namun sebenarnya studi kasus bukanlah metode yang sederhana. Yin (1984) menyatakan bahwa , “*case study research is remarkably hard, even though case studies traditionally been considered to be soft research. Paradoxically, the softer a research technique, the harder it is to do*”. Jadi studi kasus tidak hanya pergi ke suatu perusahaan, kemudian mencatat hasil pengamatan, dan mengkritik sesuai dengan apa yang menjadi keyakinan. Studi kasus mensyaratkan pertanyaan riset yang jelas, pemahaman menyeluruh atas literatur yang ada, riset desain yang disusun dengan baik yang didasarkan pada pemahaman teoritis dan di atas itu semua adalah kemampuan bahasa yang sempurna.

Peneliti harus dapat mengkomunikasikan subjek peneliti kepada pembacaannya. Mereka juga harus mensintesis sejumlah besar data yang cukup beragam seperti catatan, *interview, transcrip* , dokumenasi dan observasi pertemuan, dan dari data semua ini menghasilkan informasi yang *teoritically dan convincingly*.

Soin *et al.* menggunakan metode studi kasus untuk mempelajari proses sosial yang kompleks dalam suatu organisasi tunggal. Tipe studi kasus yang digunakan merupakan tipe eksplorasi dan eksplanasi. Scapens (2004) menjelaskan metode studi kasus eksplorasi merupakan studi kasus yang menggambarkan investigasi awal (pendahuluan) yang dimaksudkan untuk menghasilkan ide dan hipotesis untuk pengujian empiris yang rigorous dalam tahap riset berikutnya (riset empiris kuantitatif) yang dimaksudkan untuk bisa melakukan generalisasi praktik akuntansi. Dalam hal ini studi kasus eksplorasi merupakan tahap pertama dari riset dan metode kuantitatif merupakan tahap berikutnya.

*Explanatory case studies* merupakan studi kasus yang berusaha untuk menjelaskan alasan praktik akuntansi yang diobservasi. Fokus riset adalah kasus khusus. teori yang digunakan bermanfaat untuk memahami dan menjelaskan hal-hal khusus, bukan dimaksudkan untuk generalisasi. Teori yang bermanfaat adalah yang mendorong peneliti memberikan *convincing explanation* praktik yang diamati. Jika teori tidak memberikan penjelasan yang memuaskan, maka dibutuhkan modifikasi teori untuk mengembangkan teori baru yang nantinya bisa digunakan oleh studi kasus yang lain (Scapens, 2004).

Perspektif metodologi alternatif (di luar positif) memandang dunia sebagai realitas yang *socially constructed* dan subjektif. Dalam penelitian pada konteks ini peneliti tidak bisa keluar dari proses sosial dan harus masuk untuk menginterpretasikan akauntansi dalam organisasional, ekonomi dan konteks sosial. Peneliti harus menjadi partisipan (atau aktor atau visiotor, dll). Di sinilah letak pentingnya studi kasus, yang bisa memberikan pemahaman yang kaya dan mendalam atas karakter sosial praktik akuntansi.

Satu permasalahan yang berhubungan dengan studi kasus adalah masalah validitas dan reliabilitas bukti yang dikumpulkan dari penelitian. Yin (1984) menyajikan petunjuk untuk mengatasi masalah ini yang biasanya berputar pada empat problem yaitu validitas konstruk, validitas internal, validitas eksternal dan reliabilitas.

Untuk memenuhi validitas eksternal (agar temuan bisa digeneralisasi), Yin mengajukan metode logika repikasi, yaitu penelitian terhadap lebih dari satu kasus yang didasarkan pada kerangka teoritis yang kaya. Taktik yang bisa digunakan adalah dengan melakukan analisa silang terhadap beberapa penelitian dari satu kasus yang semuanya memiliki landasan teori yang sama. Untuk memenuhi kriteria reliabilitas, Yin menyarankan untuk membuat persiapan dengan cara yang seksama untuk pengumpulan data dan pengembangan apa yang disebut sbagai ‘protokol studi kasus’.

Sementara itu untuk memenuhi kriteria validitas konstruk, Yin mengusulkan tiga prinsip dalam pengumpulan data yaitu i) mengumpulkan data lebih dari satu sumber (model triangulasi), membuat database bagi penelitian lapangan, iii) mempertahankan kesinambungan pada mata rantai bukti. Prinsip-prinsip ini dimaksudkan untuk membuat proses pengumpulan data menjadi se-eksplisit mungkin, agar hasil penelitian dapat memenuhi kriteria validitas konstruk sekaligus reliabilitas. Cara lain untuk memenuhi validitas konstruk ini adalah dengan membuat draft laporan penelitian yang ditinjau oleh para responden dan informan penelitian, sehingga fakta-fakta dan bukti-bukti bisa diperkuat oleh kesaksian responden maupun informan.

Untuk memenuhi kriteria validitas internal, Yin menyarankan untuk menggunakan strategi yang tepat dalam melakukan analisa. Harus ada pencocokan pola, penyusunan penjelasan, dan analisa deret waktu yang digunakan. Selanjutnya dapat disampaikan bahwa semakin banyak penelitian studi kasus dilakukan, semakin baik kualitas metode tersebut. Penelitian ini tidak mengharuskan adanya pengembangan metode penelitian baru, metode analisis baru, atau teknik pelaporan baru. Metode yang telah dikembangkan dan digunakan dalam jenis penelitian akuntansi bisa diterapkan kembali. Dengan semakin banyaknya penelitian studi kasus akan semakin meningkatkan kualitas dan kuantitas studi kasus itu sendiri yang tujuan akhirnya sama yaitu memperkaya aspek teori dan praktik sekaligus mengurangi kesenjangan yang terjadi antara praktisi dan ahli teorisi.

Lebih lanjut dengan banyaknya studi kasus dilakukan, maka kelemahan-kelemahan yang melekat sebagaimana disampaikan oleh Soin *et al.* berikut bisa teratasi. Kelemahan-kelemahan tersebut diantaranya i) terkait dengan objektivitas karena realitas sosial harus diinterpretasikan oleh peneliti sehingga studi kasus merepresentasikan interpretasi realitas sosial. Persepsi/ interpretasi partisipan peneliti dipengaruhi oleh banyak faktor misal kedekatan peneliti dengan anggota team lain, ii) ikatan emosi diantara anggota team, iii) kesadaran bahwa pelaku sedang diteliti, iv) riset ini menggunakan campuran antara metode rasional dan intuitif, v) teknik penyelidikan non-formal yang tidak bisa dikendalikan yaitu gosip di meja makan.

## **Simpulan**

Mulai tahun 1980-an para peneliti akuntansi manajemen mulai menyadari dan mengeksplorasi gap antara teori dan praktik akuntansi manajemen. Dalam rangka mengeksplorasi dan mencari penjelasan yang lebih bermakna, riset akuntansi manajemen membutuhkan alternatif metode riset yang lain diluar metode kuantitatif (pendekatan positif). Metodologi studi kasus merupakan alternatif yang dapat dipilih dan digunakan untuk memperkaya pemikiran akuntansi manajemen. Tanpa mengabaikan kelemahan studi kasus, metodologi ini menawarkan penjelasan yang kaya dan mendalam atas praktik akuntansi manajemen serta berupaya mengurangi kesenjangan yang terjadi.

Penelitian yang dilakukan oleh Soin *et al.* (2002) memberikan tambahan wawasan baru terhadap pengembangan konsep teori maupun praktik/implementasi ABC/ABM. Dikatakan demikian karena penelitian tersebut merupakan studi kasus dengan menggunakan pendekatan institusional. Yang menarik bukan studi kasusnya melainkan desain riset yang digunakan mereka. Desain penelitian dirancang untuk memperoleh jawaban bahwa akuntansi dan pengendalian manajemen merupakan proses sosial dan menghubungkan proses ini dengan bagian internal maupun lingkungan eksternal organisasi.

## Daftar Pustaka

- Anderson, B.M., Using Activity Based Costing for efficiency and quality, *Governance Finance review* 7, Juni 1993
- Burns, J., and Scapens, R., W., Conceptualizing Management Accounting Change: an Institutional Framework, *Management Accounting Research* 11, 2000: 3-25
- Shield, M.D. & M.A. McEven, Implementing Activity-Based Costing System succesfully, *Journal of Cost Management*, Winter 1996:15-22.
- Kaplan, Rober S. , Research Opportunities in Management Accounting, *Journal Management accounting Research*, vol. 5, Fall 1993:1-14.
- Cooper, R. & R. Kaplan, Activity-Based System: Measuring the Costs of Resource Usage, *Accounting Horizon*, September 1992:1-13.
- Foster, G. & M. Gupta, Manufacturing Overhead Cost driver Analysis, *Journal of Accounting and economics*, January 1990:602-337.
- Giddens, A., *The Constitution of Society*, Cambridge, Politte Press, 1984
- Gupta, M., & K., Galloway, Activity-Based Costing/Management and Its Implications for Operation Management, *Technovation* 23, 2003:131-138
- Scapens, Robert W., *Doing Case Study Research: Research Methods*, Elvesier Ltd, 2004:257-278
- Soin, Kim, ; Willie Seal and John cullen, ABC and Organizational Change: an Institutional Perspective, *Management Accounting Research*, 2002 13, 249-271
- Yin, R., K., *Case Study Research, Design and Methods*, Beverly hills, CA:Sage Publication, 1984

