

**Menggantikan agenda NPM dengan *management accountants'*  
*occupational identities***

Oleh :

Retno Suliati S

Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis

Universitas Esa Unggul

Email : [retna.suliati@esaunggul.ac.id](mailto:retna.suliati@esaunggul.ac.id)

*Abstract*

*The main themes of NPM research include the restructuring of government agencies that can involve decentralized, professionally managed decision making and place more emphasis on accountability and measurable output. This often involves incentivisation: the movement of professional public ethos services toward money-based incentives and performance measurement. Such management reforms always involve new adoptions, private sector-oriented management controls such as accrual accounts, full costing of products and services, budget systems delegated and financial performance indicators*

**Key Word :** *NPM, management accountant, occupational identity,*

**1. Pendahuluan**

Sifat kontrol organisasi modern akan mengajak karyawan untuk mengembangkan peran kerja sejalan dengan wacana manajerial (Alvesson dan Willmott, 2002). Tetapi hal ini jarang terjadi dalam organisasi, karena dipengaruhi dengan kedua *sensemaking* individu dan persepsi orang lain. Dutton dan Dukerich (1991) menyimpulkan bahwa citra atau persepsi orang lain, sering dikaitkan dengan identitas, yaitu cara anggota organisasi memandang organisasi mereka dan peranan mereka didalamnya.

Dalam organisasi, identitas pekerjaan akuntan manajemen dikaitkan baik dengan peran citra akuntan dan (persepsi) perubahan peran. Salah satu contoh keterkaitan antara peran kerja dan gambar peran adalah *bean counter stereotype*. *Bean counter stereotype* berarti berfokus pada pencatatan, penginputan data, dan pelaporan tugas bukan pada tugas terkait pengambilan keputusan (Bougen, 1994; Friedman dan Lyne, 2001). Selanjutnya, Friedman dan Lyne (1997) menunjukkan bahwa perubahan dalam teknik akuntansi manajemen memiliki potensi untuk mengubah peran (dan mungkin citra peran) akuntan manajemen. Hal ini dapat terjadi melalui teknik-teknik baru seperti *activity-based costing* (ABC). Selain itu, Granlund dan Lukka (1997) menyatakan bahwa dalam organisasi industri terdapat dua peran non-tradisional, penasehat / konsultan dan agen. Vaivio dan Kokko (2006) mengidentifikasi tiga penggunaan untuk konsep *bean counter*: abstraksi teoritis, stereotip didasarkan pada kesadaran yang populer, dan perkembangan normative yang melayani agenda komersil seperti konsultasi manajemen.

#### ***Health care reforms and professional control***

*New public management* (NPM) adalah sebuah fenomena yang berkembang yang telah dilakukan beberapa kali dan dalam perjalannya sering bertentangan diberbagai negara (Humphrey et al, 2005;. Groot dan Budding, 2008) ).Istilah ini awalnya diciptakan oleh Hood 2001, 2005). Tema utama dalam penelitian NPM meliputi restrukturisasi lembaga pemerintah sehingga dapat melibatkan desentralisasi, pengambilan keputusan yang dikelola secara profesional dan menempatkan lebih menekankan pada akuntabilitas dan terukurnya output. Hal ini sering melibatkan *incentivisation* yaitu pergerakan dari layanan etos publik profesional menuju insentif berbasis uang dan pengukuran kinerja. Reformasi manajemen tersebut selalu melibatkan adopsi baru, sektor swasta yang berorientasi kontrol manajemen seperti rekening akrual, *full costing* pada produk dan jasa, sistem anggaran dilimpahkan dan

indikator kinerja keuangan (Olson et al 1998;. Humphrey et al. 2005; Groot dan Budding 2004).

Di bidang kesehatan, Chua (1994) menandai perubahan ini sebagai yang peralihan perhatian publik dan politik dari akses perawatan ke biaya kesehatan, dengan hasil nyata sebuah “*matter of faith*”. Pergeseran agenda politik dan manajerial memiliki implikasi untuk peran kontrol profesional dalam organisasi *health care*. Konflik peran yang mungkin muncul jika *health care* profesional menghadapi sistem kontrol yang dirancang untuk membatasi otonomi mereka (Abernethy dan Stoelwinder, 2012). Namun, Comerford dan Abernathy (1999) berpendapat bahwa peran profesional dan administratif dapat diintegrasikan, dan peran profesional tidak selalu harus dikorbankan untuk mempertahankan norma-norma profesional. Studi di luar bidang kesehatan menunjukkan bahwa persaingan antara kelompok-kelompok profesional yang berbeda atas kepemilikan sistem akuntansi manajemen mungkin memiliki implikasi untuk pengendalian manajemen (Burns dan Baldvinsdottir, 2005; Ezzmel dan Burns, 2005).

#### ***Occupational identity***

Sosiolog telah memperdebatkan apakah individu memiliki kebebasan untuk mengejar proyek-proyek identitas otonom, dan seberapa jauh identitas adalah hasil dari ideologi dan wacana. Mengenai identitas profesi tempat kerja, telah menyarankan bahwa ketidakamanan kehidupan kerja modern yang melibatkan perubahan konstan, membutuhkan pekerja profesional untuk mengembangkan identitas kerja yang kuat untuk bertahan hidup (Alvesson dan Willmott, 2002). Identitas kerja dibentuk melalui proses diskursif dimana peneliti menjelaskan kepada orang lain (dan diri sendiri) apa yang kita lakukan, dimana kita berhasil dan bagaimana kita ingin mengembangkan di masa depan. Dengan demikian, sifat identitas kerja adalah prosesual, sebuah kualitas yang terkandung dalam proses diskursif organisasi. Dalam penelitian ini peneliti mendefinisikan identitas pekerjaan berkaitan dengan atribut bahwa anggota profesi percaya dan mengaku sebagai karakter mereka.

Pekerjaan mengidentifikasi dan menginteraksikan citra. Jika anggota suatu kelompok percaya citra mereka menjadi negatif dimata kelompok-kelompok lain, hal ini dapat memberikan motivasi untuk mencari cara mengembalikan citra yang hilang (Gioia dan Thomas, 1996). Bahkan, cara kelompok-kelompok profesional membangun identitas mereka sekitar menggunakan metode “*state-of-the-art*” telah terbukti penting untuk reformasi akuntansi sektor publik (Carpenter dan Feroz, 2001). Dengan cara ini, wacana manajerial dapat dilihat untuk membentuk, dan dibentuk oleh, identitas pekerjaan akuntan manajemen dalam organisasi. Dengan demikian, peraturan identitas dapat dilihat sebagai bentuk personil / kontrol budaya yang merupakan inti dari sistem pengendalian manajemen. Banyak perdebatan seputar praktek NPM difokuskan pada menggantikan bentuk-bentuk lain dari kontrol organisasi dengan pengukuran output dan kuantifikasi (Hood, 1991; Modell, 2004; Johnsen, 2005; Bevan dan Hood, 2006; Lapsley, 2008). Namun, kelompok-kelompok profesional terorganisir tetap menjadi ciri khas dari sektor publik, dan memiliki potensi untuk melawan kontrol manajemen berdasarkan output (Lapsley, 2008).

### **1. Tujuan Penelitian**

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menggambarkan bagaimana konsepsi akuntansi profesional manajemen pada identitas pekerjaan mereka berinteraksi dengan perubahan dalam sistem akuntansi manajemen dan kontrol. Perubahan dalam sistem pengendalian manajemen merupakan indikasi dari pergeseran yang terjadi di agenda manajerial dalam NPM (Dunleavy dan Hood, 1994; Broadbent dan Laughlin, 1998). Peneliti menarik konsep regulasi identitas Alvesson dan Willmott (2002) untuk mengeksplorasi bagaimana perubahan akuntansi manajemen telah mempengaruhi pandangan manajemen akuntan *health care* pada peran kerja dan citra peran mereka. Peneliti mengasumsikan bahwa akuntansi manajemen profesional umumnya diharapkan untuk mencapai ekspektasi manajer dan untuk mengadopsi dan memerintahkan berbagai wacana manajerial dalam pekerjaan mereka. Peneliti menggambarkan situasi dimana kedua agenda manajerial dan identitas pekerjaan berubah, dan harus diciptakan oleh praktik-praktik diskursif resiprokal.

## 2. Research methodology

Pendekatan penelitian adalah studi lapangan kualitatif yang dilakukan di lima distrik rumah sakit universitas Finlandia. Dalam Tabel I dan II, menggambarkan data, rumah sakit universitas ini ditunjuk dengan huruf A sampai E.

Interviewee no.	Interviewee position	Hospital district	Approximate length of interview (min.)
1	Chief of finance	A	60
2	Cost accountant (group interview)	A	40
3	Cost accountant (group interview)	A	
4	Chief of finance	B	60
5	Accountant (financial planning)	B	45
6	Accountant (budgeting and financial planning)	B	60
7	Chief of finance	C	60
8	Accountant (financial planning)	C	45
9	Chief of administration	C	50
10	Chief of finance	D	45
11	Controller	D	60
12	Accountant (budgeting and costing)	D	105
13	Assistant chief of finance	D	50
14	Chief of finance	E	45
15	Cost accountant	E	60
16	Chief of accounting	E	50
17	Chief of administration	E	60

**Table I.**  
List of primary interviews

Interviewee no.	Interviewee position	Hospital district	Approximate length of interview (min.)
18	Assistant administrative chief physician	A	45
19	Chief physician	B	25
20	Chief surgeon	C	65
21	Administrative chief physician	D	35
22	Chief physician	E	30
23	Management consultant		45
24	Management consultant		60

**Table II.**  
List of secondary interviews

Data untuk penelitian ini dapat dibagi menjadi dua bagian. Data primer dikumpulkan antara tahun 2005 dan 2006, dan terdiri dari 17 wawancara akuntan manajemen profesional yang memiliki dua tema. Tema pertama wawancara termasuk peran manajemen akuntan profesional, pandangan mereka tentang pekerjaan mereka dan pentingnya pekerjaan mereka, dan hubungan mereka dengan kelompok-kelompok profesional lainnya, sedangkan bagian akhir wawancara terkonsentrasi pada perubahan akuntansi manajemen yaitu penerapan akuntansi biaya berbasis DRG dan sistem harga

yang diterapkan dalam perawatan kesehatan khusus Finlandia pada saat itu secara nasional. Data sekunder mengandung bahan-bahan arsip tambahan yang terdiri dari memorandum dan rencana proyek untuk proyek-proyek akuntansi biaya, dan dokumen yang berisi pedoman untuk praktek akuntansi manajemen. Menggabungkan sumber data primer dan sekunder juga penting untuk aspek triangulasi penelitian.

Dalam menafsirkan data wawancara, analisis kami terfokus pada bagaimana akuntan manajemen profesional diwawancarai dibangun identitas profesional mereka melalui pembicaraan mereka, dan bagaimana identitas ini diciptakan melalui praktik-praktik diskursif. Sementara bagian dari data sekunder digunakan untuk memeriksa fakta-fakta seperti jenis perhitungan yang dilakukan oleh pihak yang diwawancarai benar-benar dilakukan, “fakta” ini memainkan peran yang relatif kecil dalam penelitian ini, karena sebagian besar masalah tentang identitas, citra dan peran kerja yang konstruksi sosial (Berger dan Luckmann, 1967). Sebagai masalah praktis, peneliti membatasi studi identitas terhadap pendudukan dan tempat kerja (Miller dan Rose, 1995).

Agenda manajerial seperti efisiensi dijabarkan ke dalam mode ideal tindakan yang diterjemahkan ke dalam wacana dan teknik kontrol. Dengan demikian, wacana manajerial merupakan proyek rasionalisasi (Dambrin et al 2007; Hasselblad dan Kallinikos, 2000) dimana teknik seperti ABC atau DRG dapat digunakan untuk mewujudkan wacana tersebut. Sementara organisasi berusaha untuk menyelaraskan identitas kerja karyawan dengan wacana manajerial, proses ini tidak pernah terjadi sebelumnya atau efektif dalam meningkatkan komitmen karyawan, keterlibatan atau loyalitas. Misalnya, Ezzmel et al. (2004) menggambarkan bagaimana ABC dikaitkan dengan agenda *downsizing* manajemen, dan bagaimana kontroler berusaha untuk mengubah agenda ini menjadi tanpa konflik dengan organisasi. Temuan mereka menunjukkan bahwa upaya manajerial untuk memperkenalkan wacana baru dan rasionalitas yang dimediasi oleh kemampuan pekerja untuk menciptakan wacana dimana kepentingan mereka sendiri didefinisikan dan diartikulasikan.

### 3. Dua Agenda NPM

#### *Back Ground*

Sebagai bagian dari reformasi subsidi negara yang komprehensif pada awal tahun 1993, berkaitan dengan perawatan kesehatan, berubah cukup radikal. Dalam sistem yang direformasi, subsidi negara untuk biaya operasional pelayanan kesehatan adalah *lump sum* yang dibayarkan kepada masing-masing distrik, yang kemudian membeli layanan kesehatan dari penyedia layanan. Desentralisasi radikal ini menawarkan pilihan bagi pemerintah pusat untuk menjauhkan diri dari tindakan pengendalian biaya yang tidak populer menjadi diharuskan oleh resesi ekonomi. Setelah reformasi subsidi negara tahun 1993 pengembangan kegiatan yang berhubungan dengan pengendalian manajemen sektor rumah sakit umum mengambil beberapa arah yang berbeda. Mulai dari awal tahun 1990-an Helsinki University Hospital (HUCS) telah menerapkan sistem DRG sesuai dengan standar internasional (Lehtonen, 2007). Segera rumah sakit terbesar kedua di negara itu, Turku University Hospital mengikutinya, meskipun dengan implementasi yang agak lebih terbatas.

Namun, di beberapa rumah sakit mengadopsi sistem DRG sebagai mekanisme penggantian tanpa *link* langsung ke biaya sistem akuntansi atau penganggaran. Rumah sakit kecil hanya membagi biaya mereka dengan *equivalent units* didasarkan pada harga HUCS. Sistem seperti ini dikritik karena tidak akurat dan beberapa rumah sakit mengembangkan metode lain untuk menghitung biaya, seperti ABC, untuk keperluan internal (Hupli et al., 2006). Sistem ABC ini telah dilaksanakan di rumah sakit sejak pertengahan 1990-an, ketika beberapa rumah sakit Finlandia mulai mencari solusi akuntansi biaya dari sektor swasta. Pada saat itu, sistem ABC sedang dikembangkan antusias dalam industri manufaktur, dan sistem dengan cepat menyebar ke sektor rumah sakit melalui media, akademisi dan industri konsultasi (Jarvinen, 2006).

Hasil wawancara dari seorang narasumber dapat menyimpulkan bahwa praktek NPM dalam perawatan kesehatan Finlandia telah mengambil dua perbedaan: jalur sektor swasta menggunakan alat manajemen sektor swasta seperti ABC, BSC, pemodelan proses, dan lain-lain untuk inspirasi dan melibatkan ekstensif

menggunakan konsultan manajemen, dan didorong jalur sektor publik yang melibatkan membangun *quasi-markets*. Perkembangan ini sesuai dengan konsep NPM agenda “*down grid*” dan agenda “*down group*” Dunleavy dan Hood (1994). Kedua agenda dan karakteristik mereka diilustrasikan pada Gambar 1.

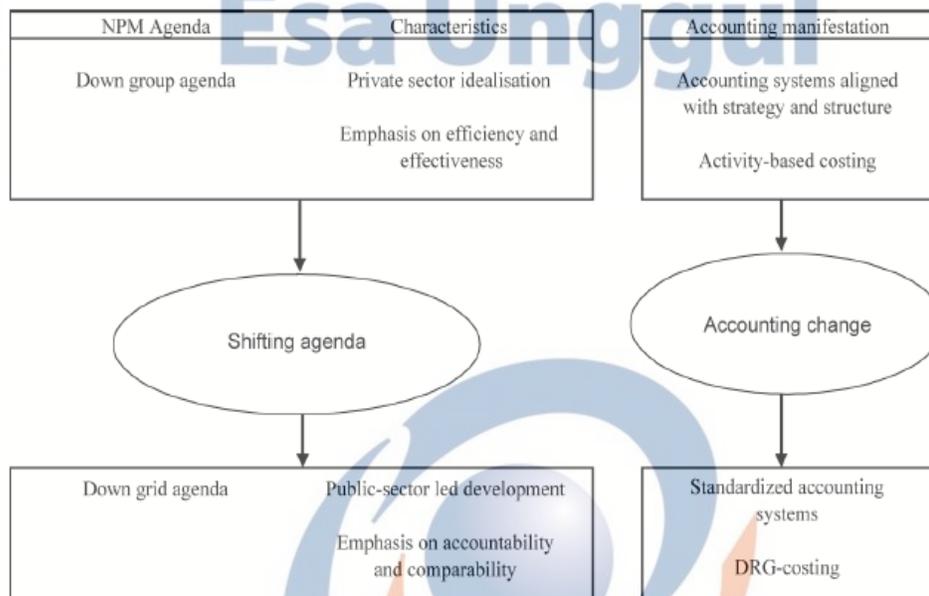


Figure 1.  
Two NPM agendas and their accounting manifestations

### ***ABC in hospitals: the down group agenda***

Tujuan penelitian ini sebagai agenda kelompok bawah yaitu “mengurangi atau menghapus perbedaan antara sektor publik dan swasta” (Hood, 1995) adalah rumah sakit yang mencari sektor industri swasta untuk solusi akuntansi manajemen yang sesuai. Dalam bidang akuntansi manajemen, contoh transfer seperti alat akuntansi termasuk sistem pengukuran kinerja (Brignall dan Modell, 2000; Johnsen, 2005), *balanced scorecards* (Aidemark, 2001; Funck, 2007), pemodelan proses (McNulty dan Ferlie, 2004) dan ABC (Arnaboldi dan Lapsley, 2003; Jarvinen, 2006). Di rumah sakit Finlandia asal-usul ABC tampaknya terletak pada hubungannya sejarah memperkenalkan sistem akuntansi di rumah sakit sekaligus memotong sumber daya administrasi selama depresi ekonomi yang parah dari pertengahan 1990-an (Jarvinen, 2006). Namun, motivasi untuk adopsi ditemukan berkisar dari keinginan untuk

meningkatkan efisiensi proses dan akurasi harga untuk legitimasi harga layanan di bawah tekanan eksternal. Hasilnya mendukung Arnaboldi dan Lapsley (2003, 2004), yang melihat adopsi ABC sebagai latihan legitimasi, sebagai organisasi berusaha untuk menggambarkan diri mereka sebagai sesuatu yang modern.

***DRGs: the down grid agenda***

Agenda *down grid agenda* melibatkan meningkatkan visibilitas dan akuntabilitas tindakan sektor publik, “pergeseran penekanan dari akuntabilitas proses menuju elemen akuntabilitas yang lebih besar dalam hal hasil” (Hood, 1995). Agenda manajerial seperti menekankan standar resmi terukur dan ukuran kinerja dan keberhasilan, dan penekanan lebih besar pada kontrol output. Llewellyn dan Northcott (2005) berpendapat bahwa dalam perawatan kesehatan, biaya *benchmarking* rumah sakit memiliki daya tarik politik yang sebagian hasil dari kenyataan bahwa persaingan antara rumah sakit berhubungan dengan pelanggan bukan masalah yang relevan. Dalam pengaturan yang lebih terdesentralisasi, Grafton dan Lillis (2005) berpendapat bahwa reaksi terhadap agenda kebijakan publik berbeda dalam jaringan rumah sakit yang berbeda. Menurut mereka, sehubungan dengan desentralisasi otonomi dalam menerapkan reformasi kebijakan dapat memiliki efek mendalam dalam mencapai tujuan-tujuan kebijakan. Pada tahun 2005, Asosiasi Pemerintah Daerah dan Regional Finlandia membuat keputusan untuk mendukung sebuah proyek yang bertujuan menerapkan DRG di seluruh perawatan kesehatan khusus, yang diberi nama *National DRG Standardization Project* (SATU). Tujuan kebijakan jangka panjang, dimana proyek ini adalah untuk memberikan kontribusi bahwa semua rumah sakit bangsa akan (dan harus) memiliki langkah-langkah output yang sama, dan metode yang sama untuk menghitung biaya untuk output ini. Saat *National DRG Standardization Project* dimulai, dua motivasi utama dikutip untuk membangun proyek standardisasi, tapi keduanya terkait dengan variasi yang besar yang melekat dalam harga rumah sakit. Pertama, pengukuran putput berbeda dari satu rumah sakit ke yang lain, dan DRG adalah solusi yang diusulkan untuk ini. Kedua, bahkan di rumah sakit yang telah

mengadopsi DRG, ada variasi yang tidak bisa dijelaskan dalam menghitung harga biaya penuh. Dengan demikian, visibilitas dan akuntabilitas harus ditingkatkan.

#### 4. Shifting NPM agendas and occupational identities

##### *Changing managerial discourses: the case of hospital cost accounting*

Sebagai rumah sakit yang tidak menggunakan DRG sama sekali atau tidak menggunakannya untuk tujuan akuntansi manajemen bergabung dengan *National DRG Standardization Project*, wacana manajerial juga mulai berubah. Sebagai proyek implementasi sedang dimulai, agenda baru seperti perbandingan, visibilitas, pencatatan dan klasifikasi muncul. Tampaknya DRG adalah lebih dari apa pun yang terkait dengan efisiensi melalui komparatif, yaitu gagasan bahwa kemampuan untuk membandingkan rumah sakit akan menciptakan tekanan yang akan meningkatkan efisiensi. Tekanan yang akan, entah bagaimana, berasal setidaknya sebagian dari luar. Hasil wawancara dengan kepala keuangan, RSUD B menunjukkan bahwa seperti yang dilaporkan oleh Llewellyn dan Northcott (2005), biaya perbandingan berorientasi informasi terlihat untuk mempromosikan "averageness". Tampaknya apa yang penting dalam komparabilitas informasi biaya adalah bahwa pembeli akan dapat membandingkan harga biaya penuh. Dengan cara ini, DRG merupakan perubahan struktur kontrol yang memiliki fokus eksternal pada peningkatan efisiensi. Artinya, efisiensi ditingkatkan tidak hanya oleh rumah sakit sendiri berfokus pada operasi yang tampaknya lebih mahal daripada di rumah sakit lain, tetapi juga oleh pembeli waspada yang akan memperhatikan secara langsung layanan terlalu mahal. Beberapa orang yang diwawancarai yang sangat mendukung menggunakan ABC untuk perhitungan biaya berusaha untuk mengintegrasikan model ABC yang ada dengan sistem DRG baru. Model terpadu ini disebut "akuntansi manajemen klinis". Sistem ini berbasis DRG dan menunjukkan banyak fitur dari ABC.

*Management accountants' expressions of role and identity: pre-SATU project*

Para responden juga ditanya tentang pendidikan, pengalaman kerja, dan bagaimana mereka dirasakan peran mereka dalam organisasi. Pada awalnya, peran akuntansi manajemen tidak selalu jelas, dan uraian tugas yang cukup jelas. Tampaknya ada banyak variasi untuk bagaimana tugas-tugas akuntansi manajemen benar-benar terorganisir. Biasanya, kepala klinik (yang dokter) akan menyiapkan anggaran klinik mereka dibantu oleh akuntan. Perhitungan biaya penuh yang sebagian besar kerja sama tim yang membutuhkan masukan dari profesional yang berbeda. Dalam produk dan layanan harga, argumen mengenai kompetisi disajikan dalam beberapa arah. Satu ide kunci dalam membangun harga sebanding adalah penciptaan *quasi-markets*; gagasan bahwa kota akan mampu membeli produk perawatan kesehatan pada harga yang terendah. Ide-ide tersebut telah tampak dalam penciptaan model *purchaser-provider* (Siverbo, 2004).

Namun, agar harga dapat dibandingkan, harga harus menjadi biaya penuh yang berpotensi akan menghilangkan semua pertimbangan strategis dalam produk dan layanan harga. Responden berpendapat bahwa *National DRG Standardization Project* menekankan sifat non-profit organisasi *health care* secara legalistik menekankan akuntabilitas yaitu bahwa prinsip biaya penuh yang ketat harus diterapkan (*down grid agenda*), orang lain berpendapat bahwa lebih banyak kebebasan akan memungkinkan untuk operasi yang efisien, meningkatkan nilai-untuk-uang dari perspektif pembayar pajak (*down group agenda*). Salah satu narasumber yang bertanggung jawab atas pelaksanaan DRG juga menyatakan kekhawatirannya jika semua rumah sakit yang menggunakan kategorisasi produk yang sama dan menghitung biaya mereka dengan cara yang sama, hasilnya mungkin juga menjadi penurunan persaingan di jangka panjang.

#### ***Post-implementation expressions of role and identity***

Wacana DRG berkaitan erat dengan komparatif. Menurut dokumen yang dikeluarkan oleh *Centre of Social and Welfare Research* (STAKES):

Memiliki informasi yang sebanding antara rumah sakit adalah salah satu cara utama untuk mengevaluasi dan mengembangkan pelayanan kesehatan khusus

di masa depan [. . .] Data kami memungkinkan perbandingan dari sudut pandang kota, pemodal, rumah sakit dan penyedia layanan lainnya.

Secara keseluruhan, akuntan manajemen yang diwawancarai tampaknya percaya bahwa posisi relatif mereka meningkat dari waktu ke waktu; bahwa mereka tidak lagi dianggap sebagai pekerja kantor yang melakukan pekerjaan tidak penting. Para akuntan manajemen sering menjadi bagian dari departemen administrasi. Namun, di beberapa rumah sakit yang diwawancarai baru-baru ini mulai membandingkan diri mereka dengan fungsi pengendalian bisnis perusahaan swasta. Pandangan umum di antara orang yang diwawancarai adalah bahwa mereka ingin membebaskan diri dari gambar administratif, dibebani dengan konsepsi birokrasi dan dokumen di kantor-kantor stagnan.

Menerapkan sistem DRG juga disebabkan oleh karena persyaratan baru untuk staf administrasi, dan orang-orang baru direkrut dalam pengolahan informasi dan dalam akuntansi manajemen. Keadaan ini juga dilihat sebagai kesempatan untuk meningkatkan ukuran dan meningkatkan kualitas staf akuntansi rumah sakit dan meningkatkan pentingnya profesi walaupun beban administrasi ini menyebabkan kritik.

Abernethy et al. (2007) mencatat bahwa dokter juga telah memperoleh kompetensi linguistik baru dalam menggunakan retorika akuntansi dalam pekerjaan mereka, studi seperti Abernethy dan Chua (1996), Covaleski et al. (1993) dan Kurunmaki (1999) menunjukkan bagaimana alokasi akuntansi telah menggeser kekuasaan dan otoritas dari *health care* profesional menjadi *administrator* dan pemodal. Dalam proses ini, profesi medis telah memperkenalkan akuntansi ke dalam lingkup kegiatan (Kurunmaki, 2004; Kurunmaki et al., 2003) atau menjadi hampir *full-time administrator* (Jacobs, 2005). Namun, kemajuan *down grid agenda* telah meningkatkan kompleksitas sistem akuntansi dan memperkenalkan perbandingan yang membutuhkan cara-cara standar dalam menghasilkan angka akuntansi. Menurut narasumber, hal ini tampaknya dapat meningkatkan panggilan untuk sistem akuntansi manajemen yang lebih profesional.

## 5. Discussion and conclusion

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mempelajari bagaimana perubahan dalam agenda NPM dan wacana mempengaruhi identitas pekerjaan dan peran akuntan manajemen. Titik awal penelitian ini bahwa tempat kerja adalah situs utama untuk pembentukan identitas, dan bahwa identitas pekerjaan bereaksi dan berinteraksi dengan kontrol manajemen (Alvesson dan Willmott, 2002; Ezzmel et al, 2004; Skaærbæk dan Thorbjornsen, 2007). Sebagai agenda manajerial dan wacana berubah, identitas harus bekerja atau konflik mungkin terjadi.

Akuntan manajemen dalam *health care* dapat dianggap sebagai kasus khusus karena batas-batas kelompok profesional kadang-kadang tidak jelas (Kurunmaki 1999, 2004; Jacobs, 2005). Sementara beberapa studi seperti Abernethy dan Stoelwinder (1995) berpendapat bahwa konflik profesional dapat dikontrol dengan memisahkan profesi administratif dan medis. Sebuah studi oleh Ahrens dan Chapman (2000) menemukan bahwa sementara inovasi akuntansi manajemen seperti ABC dan sistem perencanaan sumber daya perusahaan mempengaruhi peran pekerjaan akuntan manajemen, mereka tidak mempengaruhi identitas kerja manajemen akuntansi. Jadi bukan alat teknis baru yang membutuhkan kerja identitas, tapi agenda manajerial baru yang berhubungan dengan alat itu.

Kedua sistem biaya lama (ABC) dan yang baru (DRG) telah dikaitkan dengan pengaturan akuntabilitas terkait NPM. Sebagian besar responden tampaknya mengasosiasikan ABC dengan wacana efisiensi termasuk konsepsi modernitas dan idealisation sektor swasta (Arnaboldi dan Lapsley, 2003, 2004; Jarvinen, 2006) dengan internal, fokus berorientasi produksi (Jones dan Dugdale, 2002; Ezzmel et al., 2004). Sementara DRG juga tampaknya dikaitkan dengan pola pikir komersial (Preston et al. 1997; Lehtonen, 2007), yang diwawancarai terakreditasi DRG dengan lebih menekankan pada *benchmarking* dan *comparability*.

Salah satu fitur kunci dari *National DRG Standardization Project* adalah untuk menerapkan sistem akuntansi biaya yang seragam di rumah sakit terlepas dari

kebutuhan atau strategi lokal. Menariknya, ini menunjukkan bahwa keputusan-keputusan kunci telah mengabaikan gagasan umum dalam literatur akuntansi bahwa strategi, struktur dan sistem pengendalian akuntansi harus berinteraksi. Wacana yang terkait dengan cita-cita sektor swasta mengenai peran manajemen akuntan dan kemitraan bisnis dikaitkan dengan kritik terhadap sistem DRG dan persyaratan untuk informasi biaya terpadu. Gagasan bahwa biaya harus dihitung dengan cara yang sama di semua rumah sakit tampaknya menjadi bentuk membatasi yang kontrol terpusat. Gagasan bahwa semua rumah sakit harus memiliki sistem serupa dianggap oleh narasumber sebagai "tidak masuk akal" (meskipun sistem berbasis aktivitas itu sebenarnya menunjukkan beberapa kesamaan). Narasumber pada umumnya menolak pandangan ini yang menurutnya, rumah sakit adalah pelayanan publik, mekanisme yang tepat dimana kota harus dikenakan biaya untuk kunjungan pasien pada dasarnya masalah menarik. Di sini, perbandingan dengan akuntan manajemen sektor swasta juga tampaknya mewakili citra kerja yang disukai (Bougen, 1994; Vaivio dan Kokko, 2006). Di sisi lain, di rumah sakit mana ABC tidak tampaknya memainkan peran utama dalam akuntansi biaya dan harga.

Peneliti berpendapat bahwa mempelajari identitas pekerjaan akuntan manajemen dan identitas kerja mereka dapat menawarkan wawasan tentang mengapa sistem akuntansi tertentu dipandang lebih bisa diterima daripada yang lain, dan konsekuensi apa yang dituju oleh proses untuk pada akhirnya diterima dalam organisasi. Namun, pengaruh agenda manajemen bertentangan pada kompetisi antar-profesional, batas-batas profesional, takut menjadi "*bean counters*" sebagai sumber identitas kerja, dan kemungkinan "*split identities*" akan menjamin penelitian lebih lanjut.

## DAFTAR PUSTAKA

Amat, O. and Gowthorpe, C. (2010). Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues; *Journal of Economic Literature Classification: M41*; 11- 15.

Ayala, Astrid; Giancarlo Ibárgüen, Snr. (2006). "A Market Proposal for Auditing the Financial Statements of Public Companies". *Journal of Management of Value*. March 2006, pp 41-78

Balaciu, D. and Pop, C.M. (2008), "Is creative accounting a form of manipulation?" *Analele UniversitaNii din Oradea*, seria StiinNe Economice, Volumul III, Sectiunea: Finante, Banci si Contabilitate, Tom XVII, pp.35-940

Baralexis, Spyros (2004),"Creative accounting in small advancing countries: The Greek case", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 Iss: 3 pp. 440 - 461

Bonyop, J. (2009, September 24). *Nation Online*. Retrieved November 5, 2009, from CMA to pay offNyagah Stockbrokers investors: [www.nation.co.ke](http://www.nation.co.ke)

Büsra, Tosunoglu and Ömer, Yazan "An Alternative Approach for Accounting: Evaluating Accounting Manipulation Methods with AHP" available at <http://icbme.yasar.edu.tr/e proceedings/Full%20Papers/%C3%96mer%20Yazan.pdf>, accessed on 6th September 2012 Gosh S. (2010),

"Creative Accounting: A Fraudulent practice leading to corporate collapse", *Research and practice in social sciences*, Vol 6, Iss 1, pp1-15. Healy, P.M. and Wahlen, J.M. (1999), "A review of the earnings management literature and its implications for standard setting", *Accounting Horizons*, Vol. 13 No. 4, pp. 365-83.

Hermann, D. and Inoue, T.: 1996 'Income smoothing and incentives by operating condition: an empirical test using depreciation changes in Japan', Journal of International Accounting Auditing and Taxation, Vol. 5, Issue 2, pp.161-78.

Jones, Michael (2011), Creative Accounting, Fraud and International Accounting Standard. England: John Wiley & Sons Malkawi