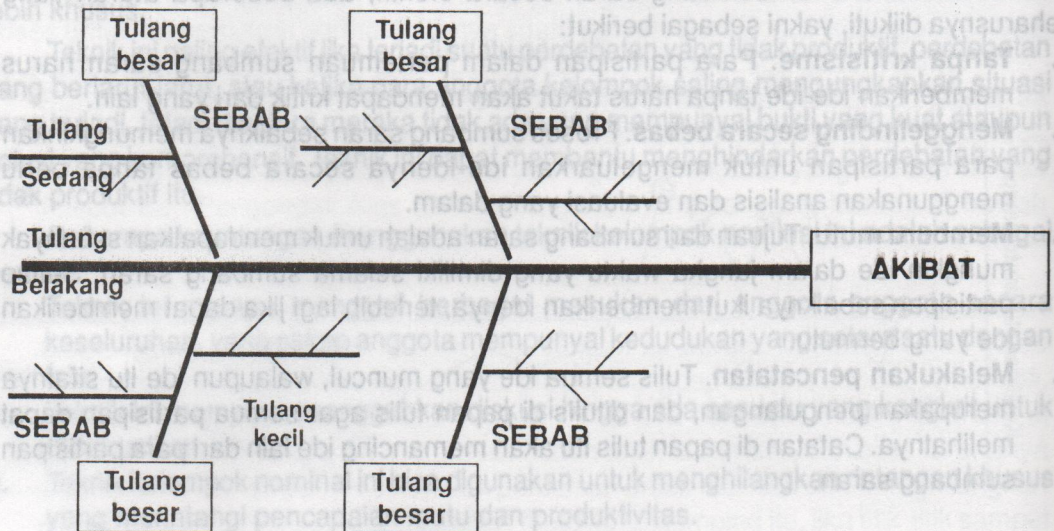


5. **Penguatan-silang.** Gunakan ide orang lain sebagai batu loncatan untuk ide kita sendiri.
6. **Menetaskan ide.** Setelah mengumpulkan ide, tiap partisipan sebaiknya mengidentifikasi ide-ide yang paling bermanfaat menurutnya. Tim itu kemudian dapat memilih ide yang layak untuk dikembangkan.

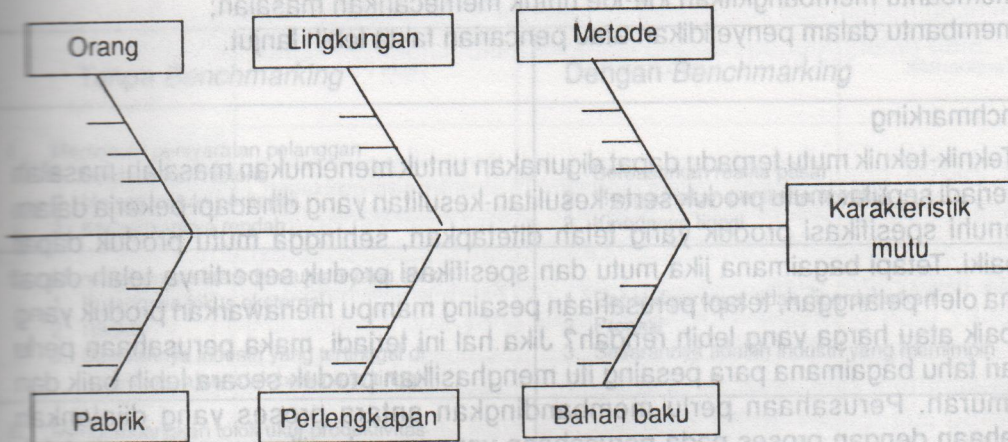
c. Diagram Sebab-Akibat Ishikawa

Diagram sebab-akibat Ishikawa (*Ishikawa cause-effect diagrams*) ini seringkali disebut sebagai diagram Ishikawa atau diagram sebab-akibat, atau sering juga disebut diagram tulang ikan (*fishbone diagrams*) karena bentuknya yang mirip struktur tulang ikan. Nama diagram ini diambil dari orang yang mengembangkannya, yakni Profesor Kaoru Ishikawa dari Universitas Tokyo, Jepang, yang diperkenalkan pada tahun 1953. Diagram sebab-akibat adalah suatu diagram yang menunjukkan hubungan antara sebab dan akibat. Berkaitan dengan pengendalian proses statistik, diagram sebab-akibat dipergunakan untuk menunjukkan faktor-faktor penyebab (sebab) dan karakteristik mutu (akibat) yang disebabkan oleh faktor-faktor penyebab itu. Diagram ini merupakan media untuk melakukan *brainstorming*, yang mendorong karyawan untuk berbagi ide tentang suatu masalah. Diagram ini merupakan salah satu teknik TQM yang tidak menggunakan statistik.

Gambar 2.11.
Struktur Diagram Sebab-Akibat.



Gambar 2.12.
Diagram Sebab - Akibat Karakteristik Mutu



Untuk membuat diagram sebab-akibat, langkah-langkah yang harus dilakukan adalah sebagai berikut:

1. Mulai dengan pernyataan masalah-masalah utama yang penting dan mendesak untuk dipecahkan.
2. Tuliskan pernyataan masalah itu pada kepala diagram, yang merupakan masalah. Kemudian gambarkan "tulang belakang" dari kiri ke kanan dan tempatkan pernyataan masalah itu dalam kotak.
3. Tuliskan faktor-faktor penyebab utama (sebab-sebab) yang mempengaruhi masalah mutu dalam tulang besar, tempatkan dalam kotak. Faktor-faktor penyebab dapat dikembangkan melalui stratifikasi ke dalam pengelompokan faktor-faktor dasar dunia bisnis, atau stratifikasi melalui langkah-langkah aktual proses. Faktor-faktor ini diakumulasi dalam pertemuan sumbang saran.
4. Tuliskan penyebab-penyebab sekunder yang mempengaruhi penyebab-penyebab utama di dalam tulang sedang.
5. Tuliskan penyebab-penyebab tersier yang mempengaruhi penyebab-penyebab sekunder di dalam tulang berukuran kecil.
6. Tentukan faktor-faktor yang sangat signifikan terhadap mutu. Pada tahap ini, diagram Pareto bisa digunakan.
7. Catatlah informasi yang perlu di dalam diagram sebab-akibat itu, seperti judul, nama produk, proses, kelompok, daftar partisipan, tanggal, dan lain-lain.

Beberapa keuntungan yang didapatkan dengan menggunakan diagram Ishikawa yaitu:

1. membantu mengidentifikasi akar penyebab suatu masalah;
2. membantu membangkitkan ide-ide untuk memecahkan masalah;
3. membantu dalam penyelidikan atau pencarian fakta lebih lanjut.

d. Benchmarking

Teknik-teknik mutu terpadu dapat digunakan untuk menemukan masalah-masalah yang terjadi seputar mutu produk serta kesulitan-kesulitan yang dihadapi pekerja dalam memenuhi spesifikasi produk yang telah ditetapkan, sehingga mutu produk dapat diperbaiki. Tetapi bagaimana jika mutu dan spesifikasi produk sepertinya telah dapat diterima oleh pelanggan, tetapi perusahaan pesaing mampu menawarkan produk yang lebih baik atau harga yang lebih rendah? Jika hal ini terjadi, maka perusahaan perlu mencari tahu bagaimana para pesaing itu menghasilkan produk secara lebih baik dan lebih murah. Perusahaan perlu membandingkan antara proses yang dijalankan perusahaan dengan proses pada perusahaan yang menghasilkan produk yang lebih baik itu. Yang menjadi perbandingan dalam hal ini tentu adalah proses yang terbaik, atau dengan kata lain, perusahaan yang memimpin (*leading*) dalam bisnis yang bersangkutan. Proses ini disebut *benchmarking*.

Dalam *benchmarking*, perusahaan membandingkan kinerja perusahaannya dengan kinerja perusahaan lain yang terbaik yang ada. Perbandingan ini dipergunakan untuk mengukur sejauh mana kinerja yang telah mampu dicapai oleh perusahaan. Jika didapati bahwa kinerja perusahaan masih kalah dibanding perusahaan yang lain, maka perbandingan ini dapat digunakan sebagai dasar untuk mencari pemecahan supaya kinerja perusahaan dapat meningkat seperti yang dapat dicapai oleh perusahaan yang berkinerja terbaik itu, atau kalau bisa mengunggulinya.

Benchmarking ini penting untuk dilakukan, karena banyak manfaat yang dapat diperoleh dengan melakukan *benchmarking*. Tabel 2.4 menggambarkan manfaat-manfaat yang diperoleh dengan melakukan *benchmarking*, dibandingkan jika perusahaan tidak melakukannya.

Tabel 2.4.
Perbandingan jika melakukan benchmarking
dengan tanpa melakukan *benchmarking*

Tanpa <i>Benchmarking</i>	Dengan <i>Benchmarking</i>
<p>L Memenuhi persyaratan pelanggan</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Berdasarkan historis 2. Menggunakan persepsi 3. Kecocokannya rendah 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Berdasarkan realita pasar 2. Menggunakan penilaian obyektif 3. Kinerjanya tinggi
<p>II Menetapkan sasaran dan tujuan yang efektif</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Kurangnya fokus eksternal 2. Reaktif 3. Sasarannya industri yang tertinggal di belakang, atau tidak berkinerja tinggi 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Dapat dipercaya, tidak diperdebatkan 2. Proaktif 3. Sasarannya adalah industri yang memimpin
<p>III Mengembangkan tolok ukur produktivitas yang benar</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Mengejar proyek yang disenangi 2. Kekuatan dan kelemahan tidak dipahami 3. Berdasarkan ukuran resistensi yang paling kecil 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Memecahkan masalah yang riil 2. Memahami output 3. Berdasarkan praktik yang terbaik
<p>IV Menjadi kompetitif</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Berfokus secara internal 2. Perubahan secara evolusioner 3. Komitmennya rendah 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Memahami kompetisi secara nyata 2. Perubahan berdasarkan ide baru dari praktik praktik dan teknologi terbaik 3. Komitmennya tinggi
<p>V Praktik-praktik yang terbaik</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Tidak ada 2. Sedikit solusi 3. Kemajuan industrinya rata-rata 4. Aktivitas pengerjaannya kalut 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Melakukan pencarian yang proaktif untuk melakukan perubahan 2. Banyak pilihan 3. Kemajuan merupakan terobosan praktik usaha 4. Kinerjanya terbaik

Benchmarking ini berbeda dengan riset pemasaran maupun dengan analisis kompetitif. Dalam Tabel 2.5 berikut, digambarkan perbedaan antara ketiganya.

Tabel 2.5.
Perbandingan antara benchmarking, riset pasar,
dan analisis kompetitif

Karakteristik	Benchmarking	Riset Pasar	Analisis Kompetitif
Tujuan Generik	Menganalisis apa, mengapa, dan bagaimana baiknya kompetisi atau perusahaan pemimpin mencapai kinerja	Menganalisis pasar industri, segmen pelanggan atau penerimaan produk	Menganalisis strategi kompetitif
Fokus Umum	Praktik-praktik usaha yang memuaskan kebutuhan pelanggan	Kebutuhan pelanggan	Strategi kompetitif
Aplikasi	Praktik-praktik usaha dan juga produk	Produk dan jasa	Pasar dan produk
Biaya Terbatas Pada	Tidak terbatas, kompetitif fungsional, dan <i>benchmarking</i> internal digunakan	Bagaimana pelanggan dipenuhi	Aktivitas pasar
Sumber Informasi	Pemimpin industri dan pesaing	Pelanggan	Analisis industri dan lain-lain

Terdapat empat jenis *benchmarking*, yakni:

1. *Benchmarking* internal (*internal benchmarking*), yaitu perbandingan antara operasi internal perusahaan dengan perusahaan pesaing.
2. *Benchmarking* kompetitif (*competitive benchmarking*), yaitu perbandingan pesaing khusus terhadap pesaing lain dalam hal produk atau fungsi.
3. *Benchmarking* fungsional (*functional benchmarking*), yaitu perbandingan fungsi-fungsi yang sama dalam industri yang sama atau terhadap pemimpin industri.
4. *Benchmarking* generik (*generic benchmarking*), yaitu perbandingan fungsi-fungsi usaha atau proses yang sama dengan mengabaikan jenis industrinya.

Untuk melakukan *benchmarking*, terdapat tahap-tahap yang harus dilakukan, dari mulai tahap perencanaan, kemudian tahap analisis, tahap integrasi, tahap pelaksanaan, hingga terakhir tahap kematangan.

- Tahap Perencanaan

Tujuan dari tahap ini adalah merencanakan investigasi benchmarking. Dalam tahap ini, pertama harus diidentifikasi apa yang akan diperbandingkan, kemudian mengidentifikasi perusahaan yang akan menjadi perbandingan, dan menentukan metode pengumpulan data, untuk kemudian ditindaklanjuti dengan pengumpulan data.

- Tahap Analisis

Dalam tahap ini, perusahaan menganalisis perbedaan yang terjadi antara perusahaannya dengan perusahaan yang dijadikan perbandingan. Dalam melakukan analisis ini, dipertanyakan beberapa hal, antara lain: apakah perusahaan yang menjadi perbandingan lebih baik? Apa sebabnya mereka lebih baik? Seberapa jauhkah kelebihannya? Praktik terbaik apa yang akan digunakan sekarang atau yang perlu diantisipasi di masa datang? Bagaimana praktik yang terbaik itu dapat digabungkan atau diadopsi ke dalam perusahaan. Benchmarking seharusnya juga merupakan suatu proses yang berkesinambungan, agar perusahaan dapat mengukur perubahan kinerjanya secara terus-menerus.

- Tahap Integrasi

Tahap integrasi merupakan proses menggunakan temuan benchmarking guna menentukan target operasional untuk melakukan perubahan. Temuan itu pertama kali harus dapat diterima. Temuan harus jelas, meyakinkan, benar, serta berdasarkan data substantif. Temuan itu kemudian harus dikomunikasikan kepada seluruh tingkat dalam organisasi, agar jika temuan itu ditindaklanjuti dengan perubahan, maka perubahan itu akan dapat dilakukan dengan penuh komitmen dan kepemilikan.

- Tahap Pelaksanaan

Jika temuan benchmarking akan ditindaklanjuti dengan pelaksanaan perubahan, tahap selanjutnya adalah bahwa temuan itu harus diturunkan ke dalam rencana pelaksanaan. Rencana pelaksanaan itu selanjutnya ditindaklanjuti dengan mengimplementasikan tindakan-tindakan yang spesifik disertai dengan adanya pemantauan atas kemajuan yang dicapai. Langkah ini tidak selesai di sini, perusahaan seharusnya terus-menerus melakukan benchmarking secara berkala untuk memperbarui temuan benchmarking. Hal ini penting sebab lingkungan bisnis terus-menerus berubah, dan oleh karenanya, perusahaan perlu selalu mengikuti perkembangan itu.

• Tahap Kematangan

Tahap kematangan ini tercapai jika perusahaan mampu mencapai posisi puncak dalam industri yang digelutinya, dan mampu mempertahankan posisi itu. Disamping itu, kematangan juga tercapai jika praktik yang terbaik, yang diperoleh dari melakukan benchmarking itu dapat terintegrasi ke dalam proses perusahaan.

F. REKAYASA ULANG

Manajemen mutu terpadu salah satunya mengajarkan agar perusahaan melakukan perbaikan secara konstan. Perbaikan secara konstan ini bukan berarti bahwa perusahaan hanya melakukan perbaikan yang cakupan maupun pengaruhnya kecil. Beberapa perbaikan itu bisa mencapai cakupan dan pengaruh yang besar.

Yang perlu digarisbawahi dalam melakukan perbaikan yang konstan adalah bahwa jika melakukan perbaikan dengan menggunakan pendekatan-pendekatan yang lama, tidak lagi mampu membuat perusahaan menjadi lebih kompetitif. Atau jika perbaikan-perbaikan yang cakupannya kecil tidak lagi bisa membuat perusahaan mencapai keuntungan yang besar, maka perusahaan perlu melakukan perubahan terhadap pendekatan yang lama itu. Dengan kata lain, perusahaan perlu melakukan apa yang dikenal dengan rekayasa ulang (*re-engineering*).

Rekayasa ulang adalah suatu proses melakukan perancangan ulang cara kerja perusahaan dari nol. Rekayasa ulang tidak melakukan perbaikan proses perusahaan secara sebagian-sebagian. Rekayasa ulang mengganti semuanya dengan yang baru. Rekayasa ulang tidak menerima pola yang lama. Rekayasa ulang (istilahnya) ômemulainya dengan papan tulis yang bersih, memulai dari nol kembali.

Kadang-kadang, perusahaan memang perlu memulai kembali jalannya perusahaan dari nol. Langkah ini biasanya dilakukan pada perusahaan-perusahaan yang sudah tua. Perusahaan-perusahaan yang sudah tua, dengan budaya perusahaan yang sudah matang biasanya mengalami penyurutan dalam pangsa pasar mereka.

Hanya saja, manajemen mutu terpadu tidak begitu saja menyarankan perusahaan untuk melakukan rekayasa ulang. Sebab bagaimanapun merekayasa ulang suatu perusahaan akan membentuk suatu sistem baru yang kemampuan prosesnya belum dikenali. Dalam manajemen mutu terpadu, rekayasa ulang dihindari jika perbaikan terus-menerus dalam proses yang lama masih dapat menghasilkan keuntungan yang besar atau output yang menggembirakan. Tetapi jika perbaikan terus-menerus itu tidak mampu menghasilkan perkembangan yang menggembirakan, maka akan lebih baik melakukan rekayasa ulang, membangun bisnis mulai dari nol kembali, dengan struktur, produk, dan proses yang baru sama sekali.

Bab

3

GAMBARAN UMUM AKUNTANSI BIAYA

Setiap entitas bisnis mengeluarkan biaya untuk menjalankan aktivitas bisnisnya. Agar entitas bisnis dapat menjalankan bisnisnya secara efektif dan efisien, biaya ini tentu perlu dikelola dengan baik. Dalam konteks inilah, akuntansi biaya menjadi instrumen yang penting dalam kehidupan perusahaan.

Dalam perusahaan yang menerapkan manajemen mutu terpadu, informasi akuntansi biaya akan digunakan oleh gugus kendali mutu dan tim-tim kerja untuk mengukur kinerja perusahaan. Mengingat pentingnya informasi akuntansi biaya tersebut, maka pada bab ini akan dibahas akuntansi biaya. Penjelasan ini hanyalah mengenai konsep fundamental dari akuntansi biaya. Tujuan dari bab ini adalah agar pembaca, khususnya yang tidak mempunyai disiplin akuntansi, cukup bisa memahami apa dan bagaimana akuntansi biaya itu.

A. SEJARAH PERKEMBANGAN AKUNTANSI

1. Perkembangan Akuntansi pada Tahap Awal

Sejarah akuntansi berawal pada kurang lebih 10.000 tahun yang lalu. Pada awal-awal perkembangan peradaban manusia, suatu bentuk sistem akuntansi telah dikembangkan seiring dengan berkembangnya perdagangan. Pada waktu itu, sistem akuntansi yang berkembang masih sangat sederhana. Alat-alat yang digunakan pada awal perkembangan akuntansi itu adalah batu yang dibentuk dari tanah liat. Para ahli antropologi percaya bahwa upaya pertama penggunaan alat-alat itu adalah untuk mencatat aset.

Menjelang abad ke-15, perdagangan menjadi semakin ramai, dan para pemilik barang dagangan membutuhkan sistem yang lebih baik untuk mencatat pertukaran ekonomi yang mereka lakukan. Lucas Pacioli, seorang pendeta Italia, pada tahun 1494 mengembangkan sistem yang sekarang kita kenal sebagai akuntansi berpasangan (*double entry bookkeeping*). Bukunya yang berjudul *Suma de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, yang diterbitkan di Venice, Italia, pada tahun 1494, disebut-

sebut sebagai buku teksbook akuntansi yang pertama. Kendati begitu, sebagian kalangan mengemukakan bahwa sebelum itu, para pedagang Islam sebenarnya telah menggunakan sistem akuntansi seperti yang dikembangkan oleh Lucas Pacioli itu.

Ketika terjadi Revolusi Industri di Inggris pada abad ke-18, kebutuhan akan pengembangan sistem akuntansi keuangan kemudian menjadi semakin besar. Pada era Revolusi Industri itu, industri yang sebelumnya berbasis pada industri rumah tangga berkembang menjadi industri yang dikerjakan di pabrik-pabrik. Perusahaan-perusahaan yang bermunculan pada waktu itu membutuhkan investasi keuangan dari para individu maupun dari bank. Dengan adanya investasi ke luar itu, dan dengan berkembangnya berbagai jenis industri, pemilik dan pengelola perusahaan atau manajemen menjadi entitas yang terpisah satu sama lain. Dengan perkembangan seperti itu, maka semakin dibutuhkan adanya laporan keuangan yang konsisten dan audit dari pihak yang independen dari kedua belah pihak. Hal ini diperlukan untuk mengkomunikasikan informasi keuangan perusahaan kepada pihak-pihak luar perusahaan yang berkepentingan. Akuntansi biaya, pada waktu itu, juga berkembang dalam suatu lingkungan yang dicirikan dengan adanya mekanisasi dan standarisasi. Oleh karena itulah, maka klasifikasi biaya pada waktu itu berkembang dengan basis fungsional.

2. Perkembangan Akuntansi pada Abad 20

Sebagian besar product costing dan prosedur akuntansi internal yang digunakan pada abad ke-20 dikembangkan antara tahun 1880 dan 1925. Yang menarik adalah bahwa banyak dari pengembangan akuntansi manajemen di awal itu (hingga sekitar tahun 1914) telah membahas mengenai *managerial product costing*, yakni bagaimana melacak profitabilitas perusahaan kepada produk secara individual, dan menggunakan informasi ini untuk keperluan pengambilan keputusan strategik. Menjelang tahun 1925, penekanan akuntansi itu berubah, yakni menjadi berfokus kepada *inventory costing*; menetapkan biaya pabrikasi (*manufacturing cost*) kepada produk, sehingga biaya persediaan dapat dilaporkan kepada pihak luar.

Pelaporan keuangan kemudian menjadi motor penggerak untuk merancang sistem akuntansi biaya. Dan manajer bersedia menerima informasi biaya rata-rata agregat (*aggregated average cost*) untuk produk individual. Tampaknya pada waktu itu informasi yang lebih rinci dan akurat mengenai produk individual tidak diperlukan. Dalam pandangan para manajer pada sekitar tahun 1925, sepanjang perusahaan mempunyai produk homogen yang mengkonsumsi sumber daya dengan jumlah yang kurang lebih sama, maka informasi biaya rata-rata yang dihasilkan oleh sistem biaya dianggap sudah cukup bagus. Bahkan pada sebagian perusahaan ketika keragaman produk yang diproduksi perusahaan meningkat, kebutuhan untuk mempunyai informasi biaya yang dan proses yang baru sama sekali.

lebih akurat tidak jadi dipenuhi karena besarnya biaya yang harus dikeluarkan untuk melakukan pemrosesan yang diperlukan untuk menyajikan informasi itu. Pada waktu itu banyak perusahaan yang berpendapat bahwa biaya untuk membuat sistem akuntansi biaya yang lebih detail dinilai lebih besar dibanding keuntungan yang bisa didapat darinya.

Upaya pengembangan untuk memperbaiki manfaat sistem biaya konvensional untuk kepentingan manajerial terjadi pada tahun 1950 dan 1960-an. Pengembangan itu utamanya dilakukan dalam rangka membuat agar informasi akuntansi keuangan menjadi lebih berguna bagi pengguna internal. Namun begitu, pengembangan ini tidak bersifat memproduksi suatu kumpulan informasi akuntansi yang benar-benar baru dan prosedur yang terpisah dari sistem pelaporan eksternal, melainkan cenderung hanya mengembangkan metode akuntansi yang sudah ada sebelumnya.

Metode *product costing* dan praktik akuntansi manajemen yang telah dikembangkan dan digunakan selama beberapa dekade ini pada dasarnya telah tepat untuk digunakan pada suatu jenis lingkungan keputusan tertentu dan untuk jenis teknologi manufaktur tertentu. Namun setelah berakhirnya Perang Dunia II, dunia bisnis diwarnai dengan perkembangan ekonomi yang sangat cepat. Yang menjadi masalah kemudian adalah bahwa produktivitas yang tinggi dan arus permintaan yang tinggi pada waktu itu telah membuat perusahaan-perusahaan melalaikan sistem akuntansi mereka. Perusahaan-perusahaan itu merasa cukup jika biaya produk dan persediaan mereka dapat memenuhi standar akuntansi keuangan, yang diperlukan untuk menyajikan laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi keuangan. Perusahaan-perusahaan pada waktu itu telah merasa senang jika keuntungan perusahaan secara keseluruhan cukup tinggi, mereka merasa tidak perlu mengetahui informasi mengenai keuntungan per lini produknya. Akibatnya, mereka tidak bisa mengetahui bagaimana kinerja mereka secara rinci, mereka tidak bisa mengetahui apakah harga pokok produk mereka itu sebenarnya mengandung biaya yang tidak efisien atau tidak. Karena kelalaian ini, maka ketika terjadi resesi ekonomi pada tahun 1980-an dan 1990-an, banyak perusahaan yang gulung tikar, karena mereka pada dasarnya tidak cukup efisien dan efektif dalam menjalankan produksinya, dan mereka juga tidak mempunyai sistem kalkulasi biaya produk yang akurat dan pengendalian biaya yang diperlukan untuk mengetahui kinerja mereka. Perkembangan seperti inilah yang kemudian memunculkan pemikiran mengenai pentingnya peran *product costing* yang akurat dan pengendalian biaya dalam pengambilan keputusan manajemen.

B. TUJUAN UTAMA SISTEM AKUNTANSI

Di kebanyakan perusahaan, sistem akuntansi adalah sistem informasi kuantitatif yang utama. Sistem akuntansi mempunyai tiga tujuan utama, yakni:

1. **Pelaporan internal secara rutin kepada manajer.** Dalam tujuan ini, sistem akuntansi menyediakan informasi dan mempengaruhi perilaku organisasi berkaitan dengan manajemen biaya, serta mendukung manajer dalam melakukan perencanaan dan pengendalian operasi.
2. **Pelaporan internal tidak rutin, atau khusus, kepada manajer.** Dalam tujuan ini, akuntansi mendukung manajer dengan menyediakan informasi untuk mengambil keputusan-keputusan strategik dan taktis dalam masalah-masalah seperti menetapkan harga barang atau jasa, memilih produk mana yang perlu ditekankan dan mana yang tidak perlu ditekankan, melakukan investasi untuk membeli peralatan, dan memformulasikan kebijakan keseluruhan dan rencana-rencana jangka panjang.
3. **Pelaporan eksternal.** Dalam tujuan ini, akuntansi mendukung manajemen dengan menyediakan laporan keuangan kepada para investor, pemerintah, maupun kepada pihak-pihak di luar perusahaan yang lain.

Dari ketiga tujuan akuntansi itu, pengguna informasi akuntansi eksternal berfokus pada tujuan ketiga. Sementara, pengguna informasi akuntansi yang berada di dalam perusahaan berkepentingan dengan tujuan pertama dan kedua, yakni yang berkaitan dengan penyebaran informasi dan mempengaruhi perilaku manajemen.

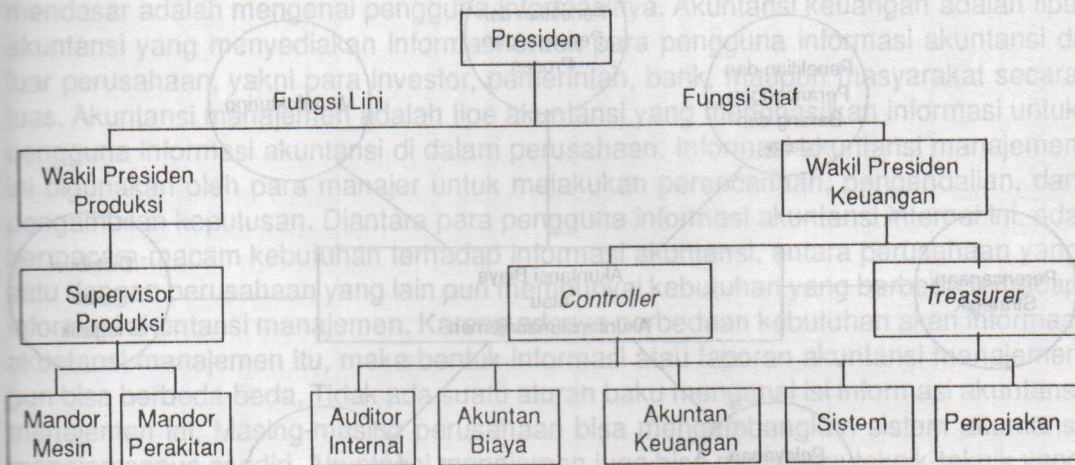
Pada prinsipnya, semua informasi akuntansi yang dikumpulkan ditujukan untuk membantu individu-individu di perusahaan untuk mengambil keputusan. Oleh karenanya, sistem akuntansi harus didesain untuk mampu memenuhi kebutuhan manajer itu.

C. DEPARTEMEN AKUNTANSI DALAM STRUKTUR PERUSAHAAN

Peran akuntan biaya dan akuntan manajemen di dalam perusahaan adalah sebagai salah satu pendukung manajemen. Mereka membantu manajemen atau orang-orang yang bertanggung jawab mencapai tujuan utama perusahaan. Di dalam perusahaan, posisi dari orang-orang yang mempunyai tanggung jawab langsung untuk mencapai tujuan utama perusahaan disebut "posisi lini" atau "fungsi lini". Secara umum, orang-orang yang berada pada posisi lini bertugas memproduksi dan menjual barang atau jasa perusahaan. Sementara posisi orang-orang yang bersifat mendukung dan bertanggung jawab hanya secara tidak langsung dalam mencapai tujuan utama perusahaan disebut sebagai "posisi staf" atau "fungsi staf".

Sebagai contoh, asumsikan bahwa tujuan utama perusahaan adalah memproduksi dan menjual produk televisi. Dalam bentuk organisasi manufaktur ini, wakil presiden produksi dan pemasaran, manajer pabrik, dan para pekerja perakitan adalah orang-orang yang berada di posisi lini. Sementara, wakil presiden keuangan dan sumber daya manusia, akuntan biaya, dan manajer pembelian adalah orang-orang yang berada pada posisi staf. Gambar 3.1 adalah contoh sebagian struktur organisasi dari struktur keseluruhan di dalam kebanyakan perusahaan, sebagai gambaran kasar tentang perbedaan posisi lini dan staf.

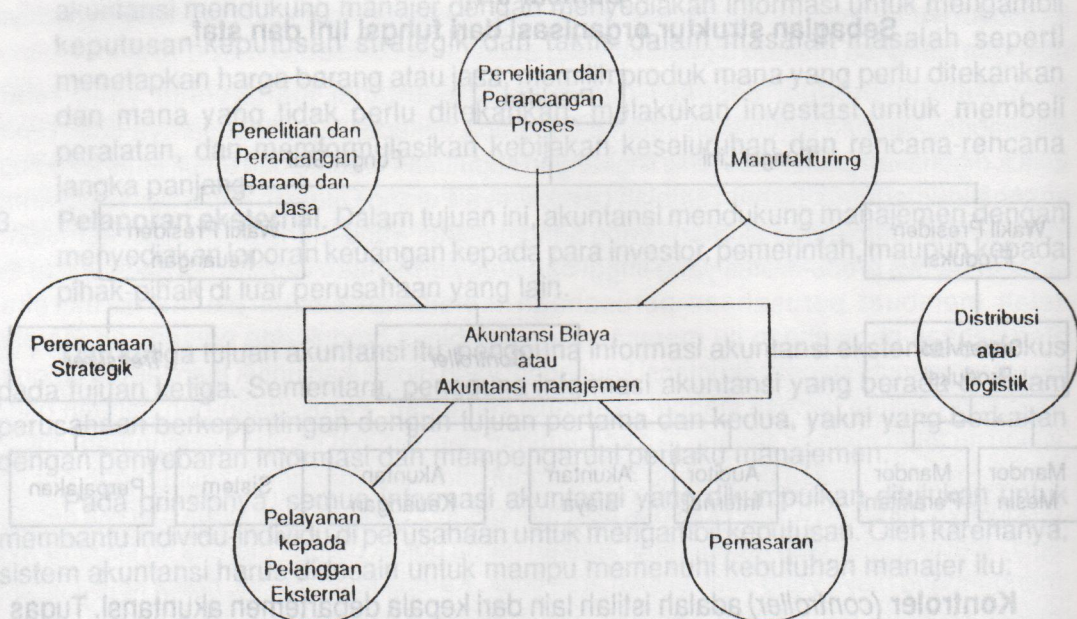
Gambar 3.1.
Sebagian struktur organisasi dari fungsi lini dan staf.



Kontroler (controller) adalah istilah lain dari kepala departemen akuntansi. Tugas seorang kontroler adalah mengepalari departemen akuntansi. Karena fungsi akuntansi manajemen sangat penting dalam mendukung operasi perusahaan, maka kontroler ini biasanya masuk sebagai anggota dalam tim manajemen puncak, dan diikutsertakan dalam proses perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan manajemen. Sebagai kepala departemen akuntansi, maka seorang kontroler mempunyai tanggung jawab baik terhadap tugas-tugas akuntansi yang berkaitan dengan persyaratan-persyaratan yang diajukan oleh pelanggan internal maupun eksternal perusahaan. Tugas kontroler itu terdiri dari tugas untuk melakukan pemeriksaan internal (*internal auditing*), akuntansi biaya, akuntansi keuangan (termasuk penyajian laporan kepada Bapepam dan penyajian laporan keuangan), penyusunan sistem (meliputi analisis, perancangan, dan pengendalian internal), dan penyajian laporan perpajakan.

Bendahara (Treasurer) adalah orang yang bertanggung jawab terhadap fungsi keuangan. Secara lebih rinci, tugas treasurer adalah mencari modal dan mengelola kas dan investasi. Treasurer juga bisa bertanggung jawab atas kredit dan penagihan piutang, serta asuransi. Treasurer ini memberikan laporannya kepada wakil presiden keuangan.

Gambar 3.2.
Jaring Akuntansi Biaya
dengan Pelanggan Informasi Akuntansi Biaya Internal



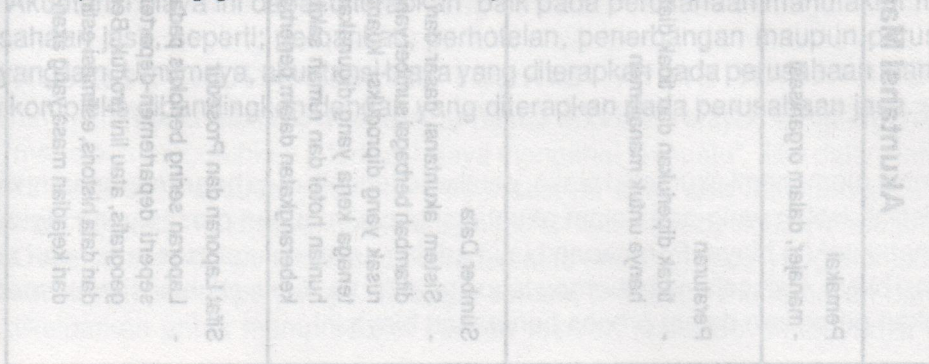
Sumber: Hongren, Charles T., dan George Foster, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Edisi ke-7, Prentice-Hall, Inc., 1991.

D. AKUNTANSI BIAYA SEBAGAI BAGIAN DARI AKUNTANSI KEUANGAN DAN AKUNTANSI MANAJEMEN

Akuntansi dibagi menjadi dua kategori, yakni akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen. Diantara kedua kategori akuntansi itu, ada persamaan dan perbedaannya. Persamaan diantara keduanya, pertama, keduanya merupakan sistem pengolah

informasi yang menghasilkan informasi keuangan. Meskipun informasi non-keuangan merupakan informasi penting yang digunakan manajemen dalam mengelola perusahaan, namun hampir seluruh informasi non-keuangan itu berada di luar ruang lingkup akuntansi. Kedua, dua kategori akuntansi itu sama-sama berfungsi sebagai penyedia informasi keuangan yang bermanfaat bagi seseorang untuk melakukan pengambilan keputusan. Dalam pengambilan keputusan, informasi diperlukan untuk memilih alternatif yang dihadapinya. Diantara informasi itu, informasi yang penting adalah informasi keuangan yang dihasilkan oleh akuntansi.

Disamping mempunyai kesamaan, kedua tipe akuntansi itu juga mempunyai perbedaan. Ada beberapa perbedaan diantara keduanya. Perbedaan yang paling mendasar adalah mengenai pengguna informasinya. Akuntansi keuangan adalah tipe akuntansi yang menyediakan informasi untuk para pengguna informasi akuntansi di luar perusahaan, yakni para investor, pemerintah, bank, maupun masyarakat secara luas. Akuntansi manajemen adalah tipe akuntansi yang menghasilkan informasi untuk pengguna informasi akuntansi di dalam perusahaan. Informasi akuntansi manajemen ini digunakan oleh para manajer untuk melakukan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan. Diantara para pengguna informasi akuntansi internal ini, ada bermacam-macam kebutuhan terhadap informasi akuntansi, antara perusahaan yang satu dengan perusahaan yang lain pun mempunyai kebutuhan yang berbeda terhadap informasi akuntansi manajemen. Karena adanya perbedaan kebutuhan akan informasi akuntansi manajemen itu, maka bentuk informasi atau laporan akuntansi manajemen pun bisa berbeda-beda. Tidak ada suatu aturan baku mengenai isi informasi akuntansi manajemen ini. Masing-masing perusahaan bisa mengembangkan sistem akuntansi manajemennya sendiri. Akuntansi manajemen juga bisa meminjam teknik-teknik yang relevan dari disiplin ilmu lain, misalnya dengan menggunakan ekonometrika, atau statistik. Gambar 3.4 adalah kerangka konseptual akuntansi manajemen yang sifatnya tentatif. Kami mencantumkan kerangka konseptual ini agar pembaca lebih mudah memahami tujuan maupun ruang gerak akuntansi manajemen di dalam perusahaan.



Tabel 3.1.
Perbedaan Akuntansi Manajemen dan Akuntansi Keuangan

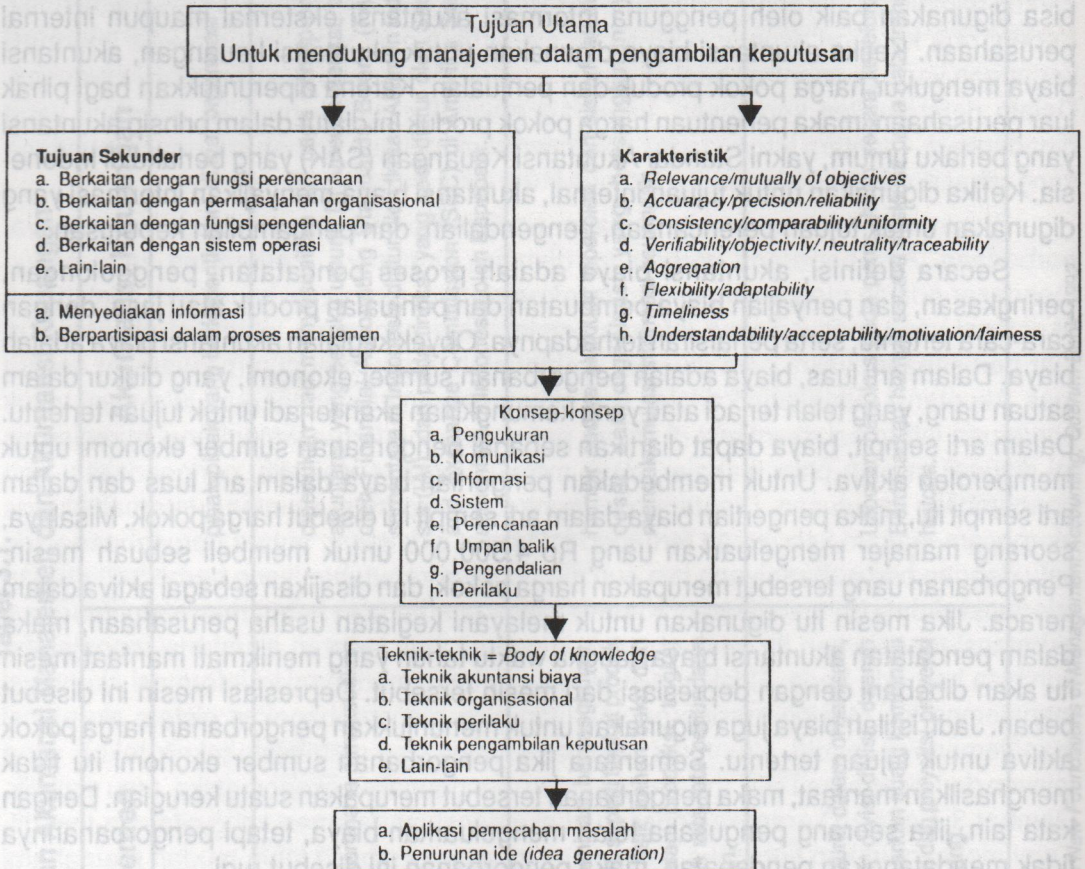
Akuntansi Manajemen	Akuntansi Keuangan
<p>Pemakai</p> <ul style="list-style-type: none"> - manajer, dalam organisasi 	<ul style="list-style-type: none"> - pihak-pihak yang berkepentingan, di luar organisasi
<p>Peraturan</p> <ul style="list-style-type: none"> - tidak diperlukan dan tidak diatur, karena ia dimaksudkan hanya untuk manajemen 	<ul style="list-style-type: none"> - diperlukan dan menyesuaikan diri pada prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Di Amerika Serikat, diatur oleh Financial Accounting Standards Board (FASB), sementara di Indonesia diatur oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), dan pada tingkat yang kecil diatur oleh Security and Exchange Commission (SEC) di Amerika Serikat, sementara di Indonesia oleh Bapepam.
<p>Sumber Data</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sistem akuntansi dasar dari organisasi bersangkutan, ditambah berbagai sumber yang lain, seperti tingkat produk rusak yang diproduksi, kuantitas fisik bahan baku dan tenaga kerja yang digunakan dalam produksi, tingkat hunian hotel dan rumah sakit, dan rata-rata penundaan keberangkatan dalam penerbangan. 	<ul style="list-style-type: none"> - hampir secara eksklusif diperoleh dari sistem akuntansi dasar dari organisasi yang bersangkutan, yang mengakumulasi informasi keuangan.
<p>Sifat Laporan dan Prosedur</p> <ul style="list-style-type: none"> - Laporan sering berfokus pada subunit dalam organisasi, seperti departemen-departemen, divisi-divisi, daerah geografis, atau lini produk. Berdasarkan suatu kombinasi dari data historis, estimasi-estimasi, dan proyeksi-proyeksi dari kejadian masa yang akan datang. 	<ul style="list-style-type: none"> - Laporan berfokus pada perusahaan secara keseluruhan. Berdasarkan hampir secara eksklusif pada data transaksi historis.

Akuntansi biaya bukanlah suatu tipe akuntansi tersendiri yang terpisah dari dua kategori akuntansi tersebut, melainkan merupakan bagian dari keduanya. Akuntansi biaya menyajikan informasi mengenai biaya-biaya yang dikeluarkan perusahaan, yang bisa digunakan baik oleh pengguna informasi akuntansi eksternal maupun internal perusahaan. Ketika akuntansi biaya digunakan untuk akuntansi keuangan, akuntansi biaya mengukur harga pokok produk dan penjualan. Karena diperuntukkan bagi pihak luar perusahaan, maka penentuan harga pokok produk ini diatur dalam prinsip akuntansi yang berlaku umum, yakni Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang berlaku di Indonesia. Ketika digunakan untuk tujuan internal, akuntansi biaya menyajikan informasi yang digunakan untuk tujuan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan.

Secara definisi, akuntansi biaya adalah proses pencatatan, penggolongan, peringkasan, dan penyajian biaya pembuatan dan penjualan produk atau jasa, dengan cara-cara tertentu, serta penafsiran terhadapnya. Obyek kegiatan akuntansi biaya adalah biaya. Dalam arti luas, biaya adalah pengorbanan sumber ekonomi, yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau yang kemungkinan akan terjadi untuk tujuan tertentu. Dalam arti sempit, biaya dapat diartikan sebagai pengorbanan sumber ekonomi untuk memperoleh aktiva. Untuk membedakan pengertian biaya dalam arti luas dan dalam arti sempit itu, maka pengertian biaya dalam arti sempit itu disebut harga pokok. Misalnya, seorang manajer mengeluarkan uang Rp 4.500.000 untuk membeli sebuah mesin. Pengorbanan uang tersebut merupakan harga pokok, dan disajikan sebagai aktiva dalam neraca. Jika mesin itu digunakan untuk melayani kegiatan usaha perusahaan, maka dalam pencatatan akuntansi biaya, jangka waktu tahun yang menikmati manfaat mesin itu akan dibebani dengan depresiasi dari mesin tersebut. Depresiasi mesin ini disebut beban. Jadi, istilah biaya juga digunakan untuk menunjukkan pengorbanan harga pokok aktiva untuk tujuan tertentu. Sementara jika pengorbanan sumber ekonomi itu tidak menghasilkan manfaat, maka pengorbanan tersebut merupakan suatu kerugian. Dengan kata lain, jika seorang pengusaha telah mengeluarkan biaya, tetapi pengorbanannya tidak mendatangkan pendapatan, maka pengorbanan ini disebut rugi.

Akuntansi biaya ini dapat diterapkan baik pada perusahaan manufaktur maupun perusahaan jasa, seperti; perbankan, perhotelan, penerbangan maupun perusahaan jasa yang lain. Umumnya, akuntansi biaya yang diterapkan pada perusahaan manufaktur lebih kompleks dibandingkan dengan yang diterapkan pada perusahaan jasa.

Gambar 3.3.
Kerangka Konseptual Akuntansi Manajemen Tentatif.



Sumber: Ahmed Riahi-Belkaoui, *The New Foundation of Management Accounting*, 1992.

E. PENETAPAN BIAYA: DIRECT ATTRIBUTION, PELACAKAN PENYEBAB TERJADINYA BIAYA, DAN ALOKASI BIAYA

Untuk memahami akuntansi biaya, pembaca terlebih dulu harus memahami makna biaya, istilah-istilah yang ada dalam akuntansi biaya, maupun proses yang digunakan untuk menetapkan biaya. Penetapan biaya adalah salah satu proses kunci dari sistem akuntansi biaya. Dan selama beberapa tahun terakhir ini, dunia akuntansi terus-menerus melakukan perbaikan dalam proses penetapan biaya ini.

Biaya adalah uang atau nilai yang sebanding dengan satuan uang yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan menghasilkan keuntungan saat ini atau di masa datang bagi perusahaan. Sesuatu yang sebanding dengan uang ini termasuk di dalam biaya karena aset yang tidak berwujud uang kas dapat dipertukarkan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diinginkan. Sebagai contoh, mesin dipertukarkan dengan bahan baku produksi.

Biaya dikeluarkan untuk menghasilkan keuntungan masa depan. Keuntungan masa depan ini adalah pendapatan. Karena biaya digunakan untuk menghasilkan pendapatan, maka dikatakan, biaya itu dihabiskan (*expired*). Biaya yang dihabiskan disebut *expense*. Pada tiap periode (biasanya tiap tahun), di dalam laporan rugi laba, *expense* digunakan untuk mengurangi pendapatan untuk menentukan keuntungan pada periode itu. Kerugian (*loss*) adalah biaya yang habis atau kadaluarsa tanpa menghasilkan keuntungan berupa pendapatan. Sebagai contoh, biaya persediaan di gudang yang hancur karena kebakaran tanpa diasuransikan akan diklasifikasikan sebagai kerugian di dalam laporan rugi-laba. Banyak biaya yang tidak habis hanya dalam satu periode. Biaya yang tidak habis (*un-expired cost*) ini diklasifikasikan sebagai aset atau kekayaan dan dicatat dalam neraca. Contoh aset adalah komputer dan gedung; aset-aset itu berumur lebih dari satu periode. Yang membedakan antara biaya yang diklasifikasikan sebagai *expense* dengan aset adalah jangka waktunya.

1. Obyek Biaya

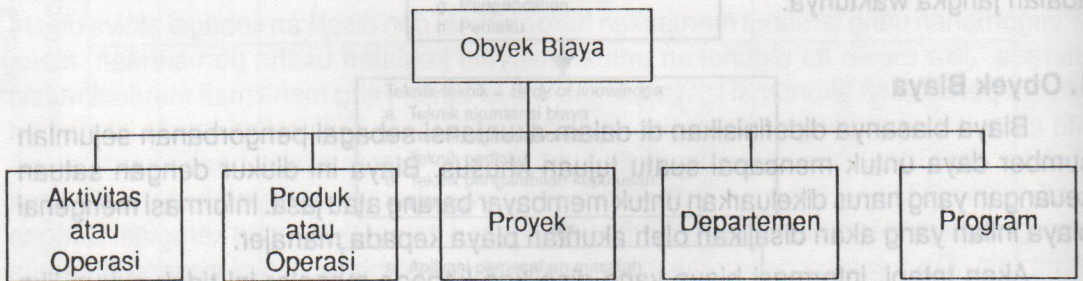
Biaya biasanya didefinisikan di dalam akuntansi sebagai pengorbanan sejumlah sumber daya untuk mencapai suatu tujuan khusus. Biaya ini diukur dengan satuan keuangan yang harus dikeluarkan untuk membayar barang atau jasa. Informasi mengenai biaya inilah yang akan disajikan oleh akuntan biaya kepada manajer.

Akan tetapi, informasi biaya yang disajikan kepada manajer ini tidak cukup jika biaya itu adalah biaya yang sifatnya umum saja. Sebab, dalam mengambil keputusan, manajer biasanya membutuhkan data yang berkaitan dengan berbagai tujuan. Oleh karenanya, informasi yang disajikan kepada manajer tentu juga harus spesifik, sesuai dengan tujuan pengambilan keputusan manajer itu.

Demikian juga kebutuhan manajer terhadap informasi biaya. Terhadap informasi biaya, manajer membutuhkan informasi biaya mengenai "sesuatu". Jika dalam informasi biaya itu tidak ada "sesuatu"-nya, maka informasi itu tidak ada maknanya. Di dalam akuntansi, "sesuatu" itu disebut obyek biaya. Istilah lain dari obyek biaya adalah tujuan biaya. Obyek biaya adalah aktivitas, unit output, atau unit organisasi yang menjadi dasar pengukuran dan penetapan biaya. Sebagai contoh, jika akan menentukan biaya apa yang dikeluarkan untuk memproduksi sebuah televisi, maka obyek biayanya adalah

televisi itu. Obyek biaya bisa bermacam-macam; bisa berupa suatu produk atau jasa (misalnya, merakit komputer, menyewakan mobil, menyewakan kamar hotel, dan lain-lain.); bisa berupa suatu proyek (membangun sebuah gedung, dan mendesain arsitektur rumah); bisa berupa departemen-departemen di dalam perusahaan (departemen akuntansi, departemen pemasaran, dan lain-lain.); bisa berupa program (program pemberian insentif, program peningkatan motivasi karyawan, dan lain-lain.); bisa pula berupa aktivitas atau operasi yang menyebabkan dikonsumsi sumber daya perusahaan atau yang menyebabkan diterimanya sejumlah sumber daya (misalnya, memperbaiki televisi, mencatat transaksi ke dalam jurnal, memindahkan bahan baku dan barang ke gudang, penagihan, pemeliharaan gedung atau mesin, perancangan rekayasa, pembelian, dan lain-lain). Obyek biaya yang terakhir ini, yakni aktivitas, telah menjadi obyek biaya yang penting akhir-akhir ini. Aktivitas telah dianggap berperan penting dalam pengembangan sistem akuntansi biaya kontemporer. Aktivitas juga mempunyai peran kunci dalam menetapkan biaya kepada obyek biaya-obyek biaya yang lain.

Gambar 3.4.
Contoh-contoh obyek biaya.



Akuntansi biaya harus dapat menyajikan informasi biaya kepada manajemen menurut obyek biaya atau tujuan biayanya. Di dalam akuntansi, dikenal konsep *"different cost for different purposes"*. Artinya, biaya ditentukan berdasarkan tujuan yang hendak dicapai dengan penggolongannya. Menyebutkan kata "biaya" saja tanpa menyebutkan tujuan atau obyek biayanya akan tidak mempunyai makna. Oleh karenanya, pengukuran biaya harus dikaitkan dengan setidaknya satu obyek biaya. Tentu saja, satu biaya yang sama bisa berhubungan dengan banyak obyek biaya. Sebagai contoh, biaya bahan baku bisa menjadi bagian dari harga pokok produk dan menjadi bagian dari biaya operasi suatu departemen. Hanya saja, penggolongan biaya ke dalam obyek biayanya ini penting, dan harus dilakukan, sebab manajer akan membutuhkan informasi mengenai sesuatu yang spesifik untuk dapat mengambil keputusan yang spesifik.

2. Keakuratan Penetapan Biaya

Biaya harus ditetapkan kepada obyek biaya yang benar-benar terkait dengan obyek biaya itu. Penetapan biaya yang salah dapat menyebabkan terjadinya pengambilan keputusan yang salah dan evaluasi yang buruk. Sebagai contoh, jika seorang manajer pabrik hendak memutuskan apakah akan membangun instalasi pembangkit listrik sendiri atau membeli dari perusahaan listrik (perusahaan listrik yang merupakan perusahaan swasta), maka penilaian yang akurat mengenai berapa besar biaya yang diperlukan untuk membangun instalasi listrik sangat diperlukan untuk dapat melakukan analisis terhadap dua pilihan itu. Jika biaya pembangunan instalasi listrik sendiri lebih murah dibanding jika membeli listrik dari luar, maka perusahaan akan memilih untuk membangun instalasi listrik sendiri. Pengambilan keputusan ini tentu membutuhkan informasi mengenai penetapan biaya secara benar.

3. Keterlacakan

Untuk meningkatkan keakuratan penetapan biaya, kita dapat mencari hubungan antara biaya dengan obyek biayanya. Dalam hubungannya dengan sesuatu yang dibiayai, biaya dapat dikelompokkan menjadi dua golongan, yakni biaya langsung (*direct cost*) dan biaya tidak langsung (*indirect cost*). Dalam hubungannya dengan produk, biaya produksi dibagi menjadi dua, yakni biaya produksi langsung dan biaya produksi tidak langsung. Dalam hubungannya dengan departemen, biaya produksi dibagi menjadi dua golongan: biaya langsung departemen dan biaya tidak langsung departemen.

Biaya langsung adalah biaya yang disebabkan oleh hanya satu sebab, yakni adanya sesuatu yang dibiayai. Jika sesuatu yang dibiayai tersebut tidak ada, maka biaya langsung ini tidak akan terjadi. Biaya langsung ini merupakan biaya yang dapat dengan mudah dan akurat dilacak kepada suatu obyek biaya. Mudah dilacak ini berarti bahwa biaya itu mudah ditetapkan secara ekonomis, sementara dapat dilacak dengan akurat berarti bahwa biaya itu ditetapkan berdasarkan adanya hubungan sebab-akibat. Biaya produksi langsung terdiri dari biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung. Biaya langsung departemen (*direct departmental cost*) adalah biaya-biaya yang terjadi di dalam departemen tertentu. Contohnya, biaya tenaga kerja yang bekerja dalam departemen pemeliharaan merupakan biaya langsung bagi departemen pemeliharaan, dan biaya depresiasi mesin yang dipakai merupakan biaya langsung bagi departemen tersebut.

Biaya tidak langsung adalah biaya yang terjadinya tidak hanya disebabkan oleh sesuatu yang dibiayai. Biaya tidak langsung dalam hubungannya dengan produk disebut biaya produksi tidak langsung atau biaya overhead pabrik. Biaya ini tidak mudah dikaitkan dengan produk tertentu. Dalam hubungannya dengan departemen, biaya tidak langsung adalah biaya yang terjadi di suatu departemen, tetapi manfaatnya dinikmati oleh lebih

dari satu departemen. Contohnya adalah biaya yang terjadi di departemen pembangkit tenaga listrik. Biaya ini dinikmati oleh departemen-departemen lain dalam perusahaan, baik untuk penerangan maupun untuk menggerakkan mesin dan peralatan yang menggunakan tenaga listrik. Bagi departemen pemakai listrik, biaya listrik yang diterima dari alokasi biaya departemen pembangkit tenaga listrik merupakan biaya tidak langsung departemen.

Jadi, keterlacakan adalah kemampuan untuk menetapkan suatu biaya secara langsung kepada suatu obyek biaya dengan mudah secara ekonomis dengan cara melihat hubungan sebab-akibatnya. Semakin biaya itu dapat dilacak dengan mudah kepada obyek biayanya, maka semakin besar akurasi dari penetapan biaya itu. Keterlacakan ini merupakan elemen kunci dalam mengupayakan penetapan biaya yang akurat.

4. Metode Pelacakan (*Tracking*)

Tracking atau pelacakan adalah penetapan yang aktual dari biaya kepada obyek biayanya dengan menggunakan ukuran yang dapat diamati (*observable measure*) dari sumber daya yang dikonsumsi oleh obyek biaya itu. Melacak biaya kepada obyek biaya dapat dilakukan dengan dua cara, yakni dengan menggunakan metode (1) *direct attribution*, dan (2) *driver tracking*. *Direct attribution* adalah proses mengidentifikasi dan menetapkan biaya kepada suatu obyek biaya, yang biaya itu secara khusus atau secara fisik berkaitan dengan obyek biaya. Untuk mengidentifikasi biaya yang secara spesifik berkaitan dengan suatu obyek biaya, dapat dengan melakukan pengamatan fisik. Sebagai misal, bahan baku dan tenaga kerja digunakan untuk memproduksi suatu produk. Karena keduanya dapat diamati secara fisik, maka biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja dapat secara langsung dibebankan kepada suatu produk.

Metode kedua adalah menggunakan metode *driver tracking*. *Driver* atau *cost driver* adalah faktor-faktor yang menyebabkan, mendorong, atau memacu terjadinya perubahan dalam sumber daya yang digunakan, aktivitas yang dilakukan, biaya, dan pendapatan yang terjadi. *Driver tracing* adalah metode yang menggunakan *cost driver* untuk menetapkan biaya kepada obyek biaya. Metode *driver tracking* ini kalah akurat dibandingkan dengan metode *direct attribution*.

Driver yang digunakan untuk melacak biaya kepada obyek biaya ada dua, yakni (1) *resource driver* dan (2) *activity driver*. *Resource driver* mengukur digunakannya sumber daya menurut aktivitasnya, dan digunakan untuk menetapkan biaya sumber daya kepada aktivitas. Sebagai contoh, aktivitas memelihara perlengkapan adalah aktivitas yang mengkonsumsi banyak sumber daya, salah satunya adalah listrik yang digunakan untuk mengoperasikan alat-alat yang digunakan untuk melakukan

pemeliharaan. Dalam contoh ini, maka untuk menetapkan biaya listrik kepada aktivitas pemeliharaan, dapat dengan menggunakan jam listrik (*kilowatt hour*) sebagai *resource driver*-nya. Activity driver digunakan untuk menetapkan biaya aktivitas kepada obyek biaya. Sebagai contoh, *activity driver* "jumlah jam untuk melakukan pemeliharaan" digunakan untuk menetapkan biaya aktivitas pemeliharaan perlengkapan kepada obyek biayanya yakni departemen produksi. Beberapa contoh *cost driver* dapat dilihat pada Tabel 3.2.

Tabel 3.2.
Contoh Cost Driver

Biaya Aktivitas Total	Cost Driver
Perancangan produk	Jumlah produk, jumlah suku cadang
Rekayasa	Jumlah suku cadang, jumlah permintaan perubahan-rekayasa
Pembelian bahan baku	Jumlah permintaan pembelian, Jumlah pemasok, jangka waktu negosiasi, jangka waktu peluncuran (<i>expediting time</i>)
Bahan baku	Volume produksi dalam satuan unit produk, jumlah <i>set up</i> , jumlah suku cadang
Distribusi	Jenis transportasi, jarak, berat angkutan, jumlah pemberhentian, kepadatan lalu lintas, kecepatan

F. COST DRIVER DAN PERILAKU BIAYA

Cost driver bisa digunakan untuk menggambarkan perilaku biaya (*cost behavior*). Perilaku biaya adalah kondisi ketika biaya berubah dengan adanya perubahan dalam tingkat penggunaan aktivitas. Untuk mengetahui perilaku biaya, aktivitas dan perubahan-perubahan dalam aktivitas dari cost driver harus diukur. Sebagai contoh, jika tugas-tugas dalam lini produksi merupakan aktivitas cost driver, maka bisa disebabkan oleh aktivitas itu. Jam tenaga kerja langsung bisa menjadi cost driver-nya. Seiring dengan berubahnya jam tenaga kerja langsung, biaya tenaga kerja langsung bisa berubah.

Dengan mengetahui perilaku biaya, maka dapat dikalkulasi biaya produk, dilakukan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan. Menurut perilakunya, biaya bisa dikategorikan ke dalam tiga kategori utama, yakni biaya tetap, biaya variabel, dan biaya campuran (*mixed cost*), atau biaya semi variabel.

Biaya tetap adalah biaya yang jumlah totalnya tetap dalam kisaran volume kegiatan tertentu. Contoh biaya tetap adalah gaji direktur produksi. Biaya variabel adalah biaya yang jumlah totalnya berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Contoh biaya variabel adalah biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung. Biaya campuran adalah biaya yang mempunyai komponen biaya tetap maupun biaya variabel. Sebagai contoh, karyawan bagian penjualan seringkali disamping menerima gaji tetap juga menerima komisi dari hasil penjualannya.

Hubungan antar Jenis Biaya

Diantara klasifikasi biaya tersebut, dua klasifikasi biaya yang utama adalah klasifikasi biaya langsung-biaya tidak langsung, dan klasifikasi biaya variabel-biaya tetap. Biaya-biaya itu pada satu saat bisa merupakan biaya variabel dan langsung, dan pada saat yang lain bisa menjadi biaya tetap dan tidak langsung, atau dengan kombinasi yang lain. Tabel 3.3 berikut adalah contoh hubungan antara jenis-jenis biaya itu.

Tabel 3.3.
Contoh Hubungan antar Jenis-jenis Biaya.

		Langsung	Tidak Langsung
Pola Perilaku Biaya	Variabel	Ban digunakan dalam perakitan sebuah mobil, yang obyek biayanya adalah masing-masing mobil yang dirakit	Biaya listrik. Listrik yang digunakan dibebankan hanya kepada departemen perakitan dan obyek biayanya adalah masing-masing mobil yang dirakit
	Tetap	Gaji supervisor departemen pemasaran, yang obyek biayanya adalah departemen pemasaran	Gaji dewan direksi, yang obyek biayanya adalah departemen pemasaran

G. TUJUAN AKUNTANSI BIAYA

Pada awal perkembangannya, akuntansi biaya hanya ditujukan untuk menentukan harga pokok produk atau jasa yang dihasilkan. Akan tetapi, dengan semakin pentingnya biaya-biaya non-produksi akuntansi biaya kemudian ditujukan untuk menyajikan

informasi baik biaya produksi maupun biaya non-produksi. Biaya non produksi yaitu biaya yang dikeluarkan oleh departemen selain departemen produksi atau operasi, yaitu biaya pemasaran dan administrasi umum.

Tujuan akuntansi biaya adalah menyediakan informasi yang diperlukan manajemen untuk:

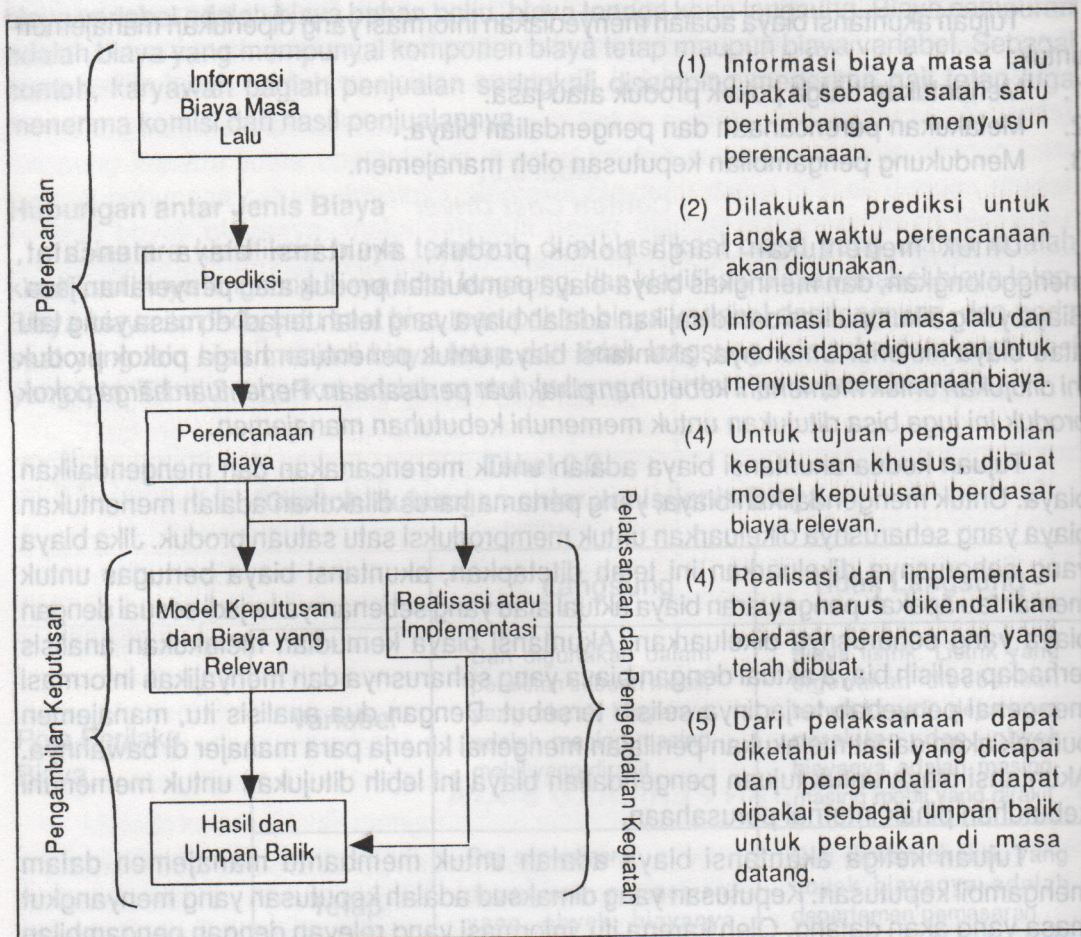
1. Menentukan harga pokok produk atau jasa.
2. Melakukan perencanaan dan pengendalian biaya.
3. Mendukung pengambilan keputusan oleh manajemen.

Untuk menentukan harga pokok produk, akuntansi biaya mencatat, menggolongkan, dan meringkas biaya-biaya pembuatan produk atau penyerahan jasa. Biaya yang dikumpulkan dan disajikan adalah biaya yang telah terjadi di masa yang lalu atau biaya historis. Umumnya, akuntansi biaya untuk penentuan harga pokok produk ini ditujukan untuk memenuhi kebutuhan pihak luar perusahaan. Penentuan harga pokok produk ini juga bisa ditujukan untuk memenuhi kebutuhan manajemen.

Tujuan kedua akuntansi biaya adalah untuk merencanakan dan mengendalikan biaya. Untuk mengendalikan biaya, yang pertama harus dilakukan adalah menentukan biaya yang seharusnya dikeluarkan untuk memproduksi satu satuan produk. Jika biaya yang seharusnya dikeluarkan ini telah ditetapkan, akuntansi biaya bertugas untuk memantau apakah pengeluaran biaya aktual atau yang sebenarnya terjadi sesuai dengan biaya yang seharusnya dikeluarkan. Akuntansi biaya kemudian melakukan analisis terhadap selisih biaya aktual dengan biaya yang seharusnya dan menyajikan informasi mengenai penyebab terjadinya selisih tersebut. Dengan dua analisis itu, manajemen puncak akan dapat melakukan penilaian mengenai kinerja para manajer di bawahnya. Akuntansi biaya untuk tujuan pengendalian biaya ini lebih ditujukan untuk memenuhi kebutuhan pihak internal perusahaan.

Tujuan ketiga akuntansi biaya adalah untuk membantu manajemen dalam mengambil keputusan. Keputusan yang dimaksud adalah keputusan yang menyangkut masa yang akan datang. Oleh karena itu, informasi yang relevan dengan pengambilan keputusan khusus selalu berhubungan dengan informasi masa yang akan datang. Dalam hal ini, akuntansi biaya untuk kepentingan pengambilan keputusan khusus bertugas untuk menyediakan informasi mengenai biaya masa yang akan datang (*future cost*). Informasi biaya ini tidak dicatat dalam catatan akuntansi biaya, melainkan merupakan hasil dari suatu proses peramalan. Karena aktivitas pengambilan keputusan khusus sebagian besar merupakan kegiatan manajemen perusahaan, maka akuntansi biaya untuk tujuan pengambilan keputusan ini merupakan bagian dari akuntansi manajemen. Gambar 3.5 menunjukkan proses penggunaan informasi biaya sesuai tujuan akuntansi biaya.

Gambar 3.5.
Proses Penggunaan Akuntansi Biaya



Sumber: R.A. Supriyono, *Akuntansi Biaya: Perencanaan dan Pengendalian Biaya serta Pembuatan Keputusan*, Edisi ke-2, November 1993.

H. SISTEM AKUNTANSI BIAYA TRADISIONAL DAN KONTEMPORER

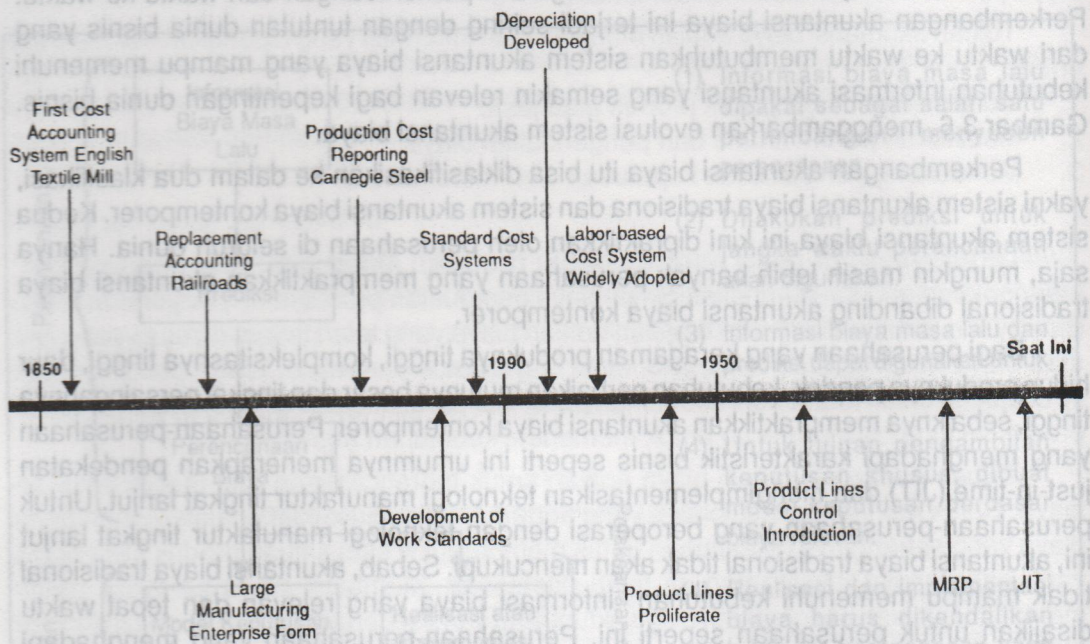
Akuntansi biaya terus-menerus mengalami perkembangan dari waktu ke waktu. Perkembangan akuntansi biaya ini terjadi seiring dengan tuntutan dunia bisnis yang dari waktu ke waktu membutuhkan sistem akuntansi biaya yang mampu memenuhi kebutuhan informasi akuntansi yang semakin relevan bagi kepentingan dunia bisnis. Gambar 3.6. menggambarkan evolusi sistem akuntansi biaya.

Perkembangan akuntansi biaya itu bisa diklasifikasikan ke dalam dua klasifikasi, yakni sistem akuntansi biaya tradisional dan sistem akuntansi biaya kontemporer. Kedua sistem akuntansi biaya ini kini dipraktikkan oleh perusahaan di seluruh dunia. Hanya saja, mungkin masih lebih banyak perusahaan yang mempraktikkan akuntansi biaya tradisional dibanding akuntansi biaya kontemporer.

Bagi perusahaan yang keragaman produknya tinggi, kompleksitasnya tinggi, daur hidup produknya pendek, kebutuhan perbaikan mutunya besar dan tingkat persaingannya tinggi, sebaiknya mempraktikkan akuntansi biaya kontemporer. Perusahaan-perusahaan yang menghadapi karakteristik bisnis seperti ini umumnya menerapkan pendekatan just-in-time (JIT) dan mengimplementasikan teknologi manufaktur tingkat lanjut. Untuk perusahaan-perusahaan yang beroperasi dengan teknologi manufaktur tingkat lanjut ini, akuntansi biaya tradisional tidak akan mencukupi. Sebab, akuntansi biaya tradisional tidak mampu memenuhi kebutuhan informasi biaya yang relevan dan tepat waktu disajikan untuk perusahaan seperti ini. Perusahaan-perusahaan yang menghadapi tingkat kompetisi yang tinggi ini juga menghadapi tantangan untuk dapat memperbaiki nilai yang dapat diberikan kepada para pelanggannya, oleh karenanya perusahaan-perusahaan itu membutuhkan penilaian yang lebih baik terhadap perilaku biaya, akurasi dari *product costing*-nya, dan mengupayakan perbaikan akuntansi biaya yang berkelanjutan.

Gambar 3.6.

Evolusi Sistem Akuntansi Biaya



Sumber: Amin Widjaja Tunggal, *Activity-Based Costing: untuk manufaktur dan pemasaran*, Penerbit Harvarindo, Januari 1995.

1. Sistem Akuntansi Biaya Tradisional

Sistem akuntansi biaya tradisional mengasumsikan bahwa semua biaya dapat diklasifikasikan ke dalam dua kategori, yakni biaya tetap dan biaya variabel, dengan memperhatikan perubahan-perubahan dalam unit atau volume produksi. Jadi, hanya unit produk atau penyebab biaya lain yang sangat berkaitan dengan unit yang diproduksi, seperti jam tenaga kerja langsung atau jam mesin, yang dianggap sebagai *cost driver* yang penting. *Cost driver* berdasarkan unit atau volume ini digunakan untuk menetapkan biaya produksi kepada produk.

Jadi, sistem akuntansi biaya tradisional adalah suatu sistem akuntansi biaya yang hanya menggunakan *cost driver* berdasarkan unit (*unit-based activity drivers*) untuk menetapkan biaya kepada obyek biayanya. Karena *cost driver* berdasarkan unit ini bukanlah satu-satunya driver yang menjelaskan hubungan sebab-akibat terjadinya biaya, maka sebagian besar penetapan biaya produk harus diklasifikasikan dengan melakukan

alokasi. Alokasi adalah penetapan biaya berdasarkan keterkaitan yang diasumsikan. Oleh karenanya, dapat dikatakan bahwa sistem akuntansi biaya tradisional cenderung lebih berpedoman pada alokasi (*allocation-intensive*).

Tujuan *product costing* dari sistem akuntansi biaya tradisional adalah hanya menetapkan biaya produksi kepada persediaan dan harga pokok penjualan untuk tujuan pelaporan keuangan. Akuntansi biaya tradisional tidak menyediakan informasi mengenai definisi biaya produk yang lebih komprehensif, seperti definisi biaya produk rantai-nilai (*value chain product cost*) atau definisi biaya operasi (*operating product cost*), seperti tampak dalam gambar 3.7. berikut.

Gambar 3.7.
Contoh Definisi Biaya Produksi

Definisi Biaya Produk	Biaya Produk Rantai-Nilai	Biaya Produk Operasi	Biaya Produk Tradisional
	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> Penelitian dan Pengembangan </div>		
	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> Produksi </div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> Produksi </div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> Produksi </div>
	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> Pemasaran </div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> Pemasaran </div>	
	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> Pelayanan Pelanggan </div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> Pelayanan Pelanggan </div>	
Tujuan Manajerial	Keputusan Penetapan Harga Keputusan Product Mix Analisis Profitabilitas Strategik	Keputusan Perancangan Steategik Analisis Profitabilitas Taktis	Pelaporan Keuangan Eksternal

Kendati begitu, sistem akuntansi biaya tradisional mampu memberi informasi mengenai varian dari definisi biaya produk tradisional. Sebagai contoh, akuntansi biaya menyajikan informasi mengenai biaya utama (*prime cost*) dan biaya variabel. Biaya bahan baku ditambah biaya tenaga kerja langsung disebut dengan istilah biaya utama,

sedangkan biaya tenaga kerja langsung ditambah biaya overhead pabrik sering pula disebut dengan istilah biaya konversi (*conversion cost*). Sedangkan biaya variabel terdiri dari biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung dan sebagian biaya overhead pabrik. Perilaku biaya variabel didefinisikan dengan menggunakan *cost driver berdasarkan unit*.

2. Pengendalian Biaya Tradisional

Sistem pengendalian operasi tradisional menetapkan biaya kepada unit organisasional dan kemudian menganggap manajer unit bertanggung jawab terhadap pengendalian biaya yang ditetapkan itu. Kinerja dalam sistem pengendalian tradisional diukur dengan membandingkan hasil aktual dengan hasil yang dianggarkan. Penekanannya adalah pada ukuran-ukuran keuangan, sementara ukuran-ukuran non-keuangan biasanya diabaikan. Manajer diberi penghargaan berdasarkan kemampuannya mengendalikan biaya. Jadi, pendekatan tradisional melacak biaya kepada individu-individu yang bertanggung jawab atas terjadinya biaya. Sistem penghargaan ini kemudian digunakan untuk memotivasi individu-individu itu untuk mengelola biaya. Pendekatan ini mengasumsikan bahwa memaksimalkan kinerja keseluruhan organisasi dicapai dengan memaksimalkan kinerja sub unit-sub unit organisasi, atau yang lazim disebut pusat pertanggungjawaban.

3. Akuntansi Biaya Kontemporer

Jika sistem akuntansi biaya tradisional hanya menggunakan *cost driver berdasarkan unit (unit-based activity driver)* untuk menetapkan biaya kepada obyek biayanya, sistem akuntansi biaya kontemporer menggunakan dasar penetapan biaya yang lebih luas. Disamping menggunakan *cost driver berdasarkan unit*, sistem akuntansi biaya kontemporer juga mengidentifikasi *cost driver* yang tidak berhubungan dengan unit atau volume produksi (atau lazim disebut *non-unit-based cost driver*). Dengan kata lain, sistem akuntansi biaya kontemporer menggunakan baik *cost driver berdasarkan unit* maupun *cost driver berdasarkan non-unit* untuk menetapkan biaya kepada obyek biayanya. Sistem akuntansi biaya yang menggunakan baik *cost driver berdasarkan unit* maupun *cost driver berdasarkan non-unit* untuk menetapkan biaya kepada obyek biayanya ini disebut sistem biaya berdasarkan aktivitas (*activity-based cost system*).

Penggunaan *cost driver berdasarkan unit* maupun *cost driver berdasarkan non-unit* ini meningkatkan akurasi penetapan biaya dan keseluruhan mutu serta relevansi dari informasi biaya. Sebagai contoh, sistem biaya berdasarkan aktivitas ini bisa mengukur pergerakan bahan mentah dan barang setengah jadi dari satu tempat ke tempat lain di dalam perusahaan. Informasi yang kemudian dihasilkan dari pengukuran ini adalah "jumlah gerakan yang diperlukan untuk memproduksi suatu produk". Dalam

sebuah kasus misalnya, 10 unit dari produk A bisa membutuhkan sekian aktivitas yang sama jumlahnya dengan yang dibutuhkan untuk mengolah 100 unit dari produk B. Informasi seperti ini tentu sangat bermanfaat bagi manajemen untuk mengetahui berapa permintaan akan aktivitas yang diperlukan untuk menangani sejumlah bahan baku.

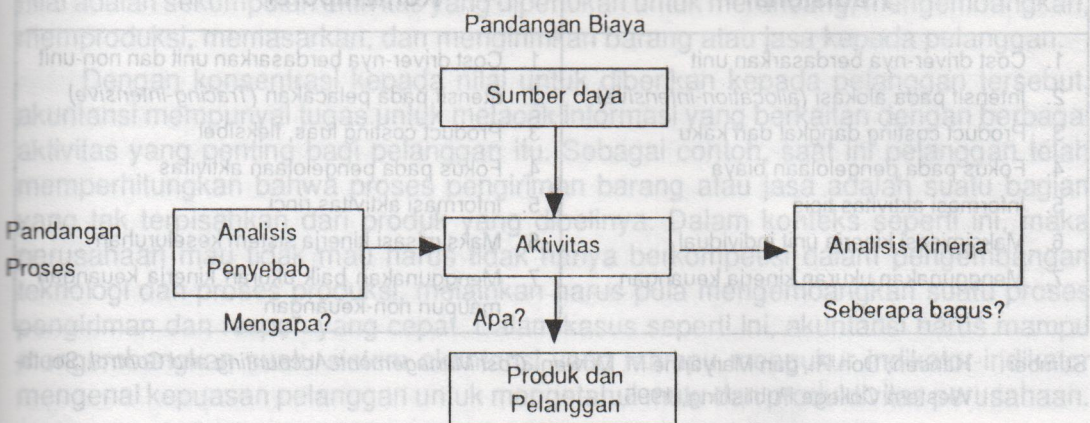
Dengan menilik pada penjelasan ini, bisa dikatakan bahwa sistem akuntansi biaya kontemporer menekankan pada pelacakan terhadap cost driver, bukan menitiktekan kepada alokasi seperti sistem akuntansi biaya tradisional. Product costing dalam sistem kontemporer cenderung fleksibel, dalam arti bahwa akuntansi biaya kontemporer mampu menghasilkan informasi untuk berbagai tujuan manajerial maupun untuk tujuan pelaporan keuangan.

4. Pengendalian Biaya Kontemporer

Pengendalian operasional kontemporer berbeda dengan sistem tradisional. Jika penekanan sistem tradisional adalah pada pengelolaan biaya, sistem kontemporer menekankan pada pengelolaan aktivitas. Aktivitas merupakan kunci untuk melakukan pengendalian di tengah lingkungan bisnis yang sangat kompetitif saat ini. Jadi, manajemen berdasarkan aktivitas (*activity-based management*) merupakan jiwa dari sistem pengendalian operasional kontemporer. Activity-based management berfokus pada manajemen aktivitas dengan tujuan memperbaiki nilai yang diterima oleh pelanggan dan keuntungan yang diterima dari memberi nilai tersebut. Untuk menjalankan manajemen berdasarkan aktivitas ini, manajemen melakukan analisis atas *cost drive*, analisis aktivitas, dan evaluasi kinerja. Dan *activity-based costing* merupakan sumber utama informasi bagi manajemen.

Gambar 3.8.

Model Manajemen Berdasarkan Aktivitas



Dalam gambar 3.8. tersebut, sumbu vertikalnya (pandangan biaya) bertitik tekan pada pelacakan biaya kepada obyek biaya, dengan melacak biaya sumber daya kepada aktivitas dan kemudian kepada obyek biayanya. Sementara dimensi *activity-based costing* yang merupakan input yang penting untuk melakukan pengendalian, digambarkan dalam sumbu horisontal (pandangan proses). Pandangan proses itu bertitik tekan kepada proses mengidentifikasi faktor-faktor yang menyebabkan biaya dari suatu aktivitas (menjelaskan mengapa biaya terjadi), mengukur pekerjaan apa yang telah diselesaikan (mengidentifikasi aktivitas), dan mengevaluasi kinerja dari pekerjaan dan hasil yang dicapai (seberapa bagus kinerja aktivitasnya). Jadi, sistem pengendalian kontemporer membutuhkan informasi yang rinci mengenai aktivitas.

Pendekatan baru ini berfokus kepada akuntabilitas aktivitas ketimbang akuntabilitas biaya, dan menekankan maksimalisasi kinerja sistem keseluruhan ketimbang kinerja individual. Aktivitas menyebar melintasi lini-lini fungsional dan departemental, aktivitas berfokus kepada sistem keseluruhan, dan aktivitas memerlukan pendekatan menyeluruh untuk melakukan pengendalian. Sistem ini berpandangan bahwa efisiensi sub-unit individual tidak menciptakan efisiensi maksimum untuk keseluruhan sistem. Satu hal lagi yang membedakan sistem informasi pengendalian operasional kontemporer dengan sistem tradisional adalah bahwa sistem kontemporer ini menganggap penting ukuran kinerja keuangan maupun kinerja non-keuangan, sementara sistem tradisional hanya menggunakan ukuran kinerja keuangan.

Tabel 3.4.
Perbandingan Sistem Akuntansi Biaya
Tradisional dan Kontemporer

Tradisional	Kontemporer
1. Cost driver-nya berdasarkan unit	1. Cost driver-nya berdasarkan unit dan non-unit
2. Intensif pada alokasi (<i>allocation-intensive</i>)	2. ntensif pada pelacakan (<i>Tracing-intensive</i>)
3. Product costing dangkal dan kaku	3. Product costing luas, fleksibel
4. Fokus pada pengelolaan biaya	4. Fokus pada pengelolaan aktivitas
5. Informasi aktivitas tipis	5. Informasi aktivitas rinci
6. Maksimalisasi kinerja unit individual	6. Maksimalisasi kinerja sistem keseluruhan
7. Menggunakan ukuran kinerja keuangan	7. Menggunakan baik ukuran kinerja keuangan maupun non-keuangan

Sumber: Hansen, Don R., dan Maryanne M. Mowen, *Cost Management: Accounting and Control*, South-Western College Publishing, 1995.

L ISU-ISU KONTEMPORER DALAM AKUNTANSI BIAYA

Dunia bisnis pada tahun-tahun belakangan ini mengalami berbagai tren yang menjadikan dunia bisnis semakin kompetitif dan kompleks. Tren dalam dunia bisnis ini juga mempengaruhi akuntansi biaya, yakni bahwa seiring dengan perubahan lingkungan bisnis itu, maka sistem akuntansi tradisional tidak lagi memadai untuk dapat menyajikan informasi yang mencukupi. Oleh karenanya, akuntansi biaya tradisional perlu diperbarui. Tren-tren yang menyebabkan perlunya pembaruan akuntansi biaya itu adalah sebagai berikut:

1. Orientasi kepada pelanggan
2. Manajemen mutu terpadu
3. Waktu sebagai elemen kompetitif
4. Kemajuan dalam teknologi informasi
5. Perkembangan dalam lingkungan manufaktur
6. Pertumbuhan industri jasa
7. Kompetisi global

1. Orientasi Kepada Pelanggan

Dalam perkembangan terakhir ini, pelanggan adalah entitas yang sangat berpengaruh dalam kehidupan bisnis. Karena perkembangan ini, perusahaan-perusahaan di seluruh dunia mempunyai satu tugas besar, yakni memberikan suatu nilai kepada pelanggan. Pertanyaan yang harus dijawab oleh perusahaan saat ini adalah, apakah proses atau aktivitas yang dilakukan perusahaan itu merupakan proses yang mempunyai nilai, atau penting dalam kaca mata pelanggan atau tidak?

Nilai harus ada pada setiap aktivitas perusahaan. Dengan kata lain, berbagai aktivitas di dalam perusahaan haruslah menjadi suatu rantai nilai (*value chain*). Rantai nilai adalah sekumpulan aktivitas yang diperlukan untuk merancang, mengembangkan, memproduksi, memasarkan, dan mengirimkan barang atau jasa kepada pelanggan.

Dengan konsentrasi kepada nilai untuk diberikan kepada pelanggan tersebut, akuntansi mempunyai tugas untuk melacak informasi yang berkaitan dengan berbagai aktivitas yang penting bagi pelanggan itu. Sebagai contoh, saat ini pelanggan telah memperhitungkan bahwa proses pengiriman barang atau jasa adalah suatu bagian yang tak terpisahkan dari produk yang dibelinya. Dalam konteks seperti ini, maka perusahaan mau tidak mau harus tidak hanya berkompetisi dalam pengembangan teknologi dan proses produksi, melainkan harus pula mengembangkan suatu proses pengiriman dan respon yang cepat. Dalam kasus seperti ini, akuntansi harus mampu mengembangkan suatu sistem akuntansi yang mampu mengukur indikator-indikator mengenai kepuasan pelanggan untuk mengetahui mutu dan produktivitas perusahaan.

Departemen akuntansi sendiri mempunyai pelanggan yang berada di dalam perusahaan. Sebagai contoh, departemen akuntansi mempunyai tugas untuk menyajikan laporan biaya kepada manajer produksi. Untuk pelanggan akuntansi yang berada di dalam perusahaan ini, akuntansi harus mampu menyajikan suatu nilai dari laporan akuntansi yang disajikannya. Nilai dari laporan akuntansi itu adalah jika laporan akuntansi mampu menyajikan informasi yang penting, mudah dibaca (*readable*) serta disajikan secara tepat waktu.

2. Manajemen Mutu Terpadu

Seiring dengan semakin kompetitifnya dunia bisnis saat ini, perusahaan semakin dituntut untuk dapat menghasilkan produk yang bermutu. Dalam dunia bisnis, mutu telah menjadi pembicaraan yang cukup lama. Setelah melalui berbagai pengembangan, akhirnya konsep manajemen mutu terpadu diterapkan oleh banyak perusahaan di seluruh dunia.

Dengan diimplementasikannya manajemen mutu terpadu ini, akuntansi harus mampu mendukung manajemen dalam mengimplementasikan mutu terpadu tersebut. Dalam mendukung proses manajemen mutu terpadu ini, akuntansi mempunyai tugas untuk mengukur dan melaporkan biaya mutu.

3. Waktu Sebagai Elemen Kompetitif

Waktu adalah elemen penting dalam semua tahap dari suatu rantai nilai di dalam perusahaan. Perusahaan yang bagus akan mengurangi rentang kebutuhan waktu dalam memasarkan produk mereka, yakni dengan memampatkan siklus perancangan, implementasi, dan produksinya. Perusahaan-perusahaan itu mengirimkan barang atau jasanya secara cepat dengan menghilangkan waktu yang tidak bernilai tambah, atau waktu yang tidak bernilai dalam kaca mata pelanggan, misalnya waktu yang dihabiskan untuk pengangkutan barang. Pengurangan waktu yang tidak bernilai tambah ini seiring dengan peningkatan mutu.

Dalam lingkungan bisnis saat ini, salah satu kecenderungan yang terjadi adalah bahwa daur hidup produk menjadi semakin cepat. Produk yang baru saja diluncurkan sebentar saja sudah akan menjadi usang, dan harus disusul dengan produk yang baru lagi agar perusahaan dapat mempertahankan pangsa pasarnya. Dalam lingkungan bisnis dengan perubahan pasar yang cepat, manajer dituntut untuk mampu memberikan respon secara cepat dan meyakinkan. Dengan tuntutan seperti ini, manajer membutuhkan informasi yang mendukung pengambilan keputusan tersebut. Dalam hal ini akuntansi harus mampu memenuhi kebutuhan manajer itu. Sebagai contoh kasus, Hewlett-Packard, sebuah perusahaan komputer internasional mendapati bahwa lebih baik membuat anggaran 50 persen lebih tinggi untuk melakukan pengembangan

produk baru daripada terlambat selama enam bulan untuk masuk ke pasar. Informasi mengenai hubungan antara biaya dan waktu seperti ini merupakan contoh informasi yang harus dapat disajikan akuntansi biaya.

4. Kemajuan Dalam Teknologi Informasi

Kini, teknologi informasi telah berkembang dengan sangat pesat. Ada dua kemajuan penting yang terjadi dalam teknologi informasi. Pertama, kemajuan teknologi informasi yang berkaitan dengan *Computer-Integrated Manufacturing*. Dengan proses produksi yang terotomatisasi, komputer digunakan untuk memonitor dan mengendalikan proses produksi. Penggunaan komputer ini berpengaruh terhadap kinerja departemen akuntansi, yakni bahwa komputer sangat membantu departemen akuntansi dalam proses pengumpulan informasi, dan dalam menyajikan laporan kepada manajer mengenai operasi di lapangan hampir pada saat yang bersamaan dengan saat terjadinya operasi di lapangan. Dengan demikian, teknologi informasi membantu departemen akuntansi dalam mengembangkan sistem informasi operasional yang benar-benar mengintegrasikan antara proses produksi dengan pemasaran dan data akuntansi.

Kemajuan besar kedua adalah bahwa teknologi informasi menyediakan alat-alat yang diperlukan departemen akuntansi dalam melaksanakan fungsinya, seperti tersedianya komputer laptop, perangkat lunak spreadsheet, dan program-program grafis. Komputer personal atau laptop berfungsi sebagai media untuk membentuk jaringan komunikasi dengan sistem informasi perusahaan, dan *spreadsheet* serta program-program grafis memberi manajer kemampuan analitis untuk menggunakan informasi yang disediakan departemen akuntansi itu. Komputer laptop dan perangkat lunak yang mudah digunakan (*user-friendly*) membantu manajer melakukan sebagian besar analisisnya dan mengurangi ketergantungan manajer kepada departemen pengolah data yang tersentralisasi. Jika komputer laptop disusun sebagai sebuah terminal dan dihubungkan dengan data base perusahaan, maka manajer dapat mengakses informasi secara lebih cepat dan bahkan memungkinkan manajer untuk mereka mempersiapkan sebagian dari laporan mereka sendiri. Pengembangan *managerial product costing* juga dimungkinkan dengan adanya sistem yang seperti ini. Akuntan biaya dapat mempunyai fleksibilitas dalam merespon kebutuhan manajer akan *product costing* yang lebih kompleks.

5. Perkembangan Dalam Lingkungan Manufaktur

Pengaruh dari adanya kemajuan teknologi terhadap proses produksi sangat besar, demikian juga berpengaruh besar terhadap akuntansi biaya dan akuntansi manajemen. Sistem product-costing, sistem pengendalian, alokasi, manajemen persediaan, struktur biaya, penganggaran modal, variable costing, dan banyak praktik akuntansi yang lain telah juga mendapat pengaruh karena adanya perubahan lingkungan.

a. Activity-Based Costing

Peter Drucker, guru manajemen yang tersohor itu, dalam sebuah artikelnya yang berjudul "We Need to Measure, Not Count" (*The Wall Street Journal*, 1993) menulis tentang pentingnya *activity-based costing* bagi akuntansi untuk mendukung manajemen dalam rangka menjadi responsif terhadap keinginan pelanggan. Dalam artikelnya itu, Peter Drucker menyatakan bahwa akuntansi biaya tradisional tidak mencatat biaya yang sifatnya tidak produktif (*cost of nonproducing*), seperti biaya yang dikeluarkan untuk memperbaiki mutu yang buruk, biaya yang dikeluarkan akibat mesin yang sudah aus, dan biaya yang harus dikeluarkan karena elemen bahan baku yang dibutuhkan ternyata tidak tersedia. Padahal, besarnya biaya yang tidak tercatat dan tidak terkontrol ini bisa sama besar dengan biaya yang tercatat dalam akuntansi biaya tradisional.

Berbeda dengan akuntansi biaya tradisional, sebuah metode akuntansi biaya yang baru telah dikembangkan pada sekitar pertengahan tahun 1980-an. Metode itu mampu mencatat semua biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan, sekaligus bisa mengaitkan biaya-biaya itu dengan nilai tambah, yang sebenarnya tidak bisa dilakukan akuntansi biaya tradisional. Metode tersebut adalah akuntansi berdasarkan-aktivitas (*activity-based accounting*). Menurut hemat Peter Drucker, seharusnya akuntansi berdasarkan-aktivitas ini telah digunakan secara umum dalam sepuluh tahun ke depan (sejak tahun 1993, ketika Drucker menulis artikelnya tersebut), sehingga kita akan dapat melakukan pengendalian operasi dalam proses produksi.

Activity-based costing memang tidak hanya mencatat semua biaya, tetapi juga bisa memberi penafsiran atas biaya itu. Biaya-biaya yang terjadi dianalisis dan dicatat dalam rangka menemukan aktivitas-aktivitas yang tidak bernilai tambah, dan mendorong efisiensi dari aktivitas-aktivitas yang bernilai tambah.

b. Computer-Integrated Manufacturing

Otomatisasi lingkungan manufaktur membuat perusahaan dapat mengurangi persediaan, meningkatkan kemampuan yang sifatnya produktif, memperbaiki mutu dan pelayanan, mengurangi waktu pemrosesan, dan meningkatkan output. Dengan kata lain, otomatisasi dapat menghasilkan suatu keunggulan kompetitif bagi perusahaan. Implementasi proses produksi yang terotomatisasi ini mengikuti jejak JIT. Otomatisasi ini juga merupakan jawaban terhadap tuntutan yang dihadapi perusahaan, yakni bahwa perusahaan harus meningkatkan mutu produknya dan memperpendek waktu respon terhadap keinginan pelanggan.

Manfaat yang diperoleh perusahaan dengan menerapkan *computer-integrated manufacturing* adalah sebagai berikut:

1. Produk dapat dirancang dengan menggunakan sistem perancangan yang terkomputerisasi (*computer-assisted design/CAD system*).
2. Rancangan yang dibuat itu dapat diuji dengan menggunakan sistem rekayasa yang terkomputerisasi (*computer-assisted engineering/CAE system*).
3. Produk dapat diolah dengan menggunakan sistem manufaktur yang terkomputerisasi (*computer-assisted manufacturing/CAM system*). CAM ini menggunakan mesin-mesin dan robot-robot yang dikontrol dengan komputer.
4. Sistem informasi dapat menghubungkan berbagai komponen yang terotomatisasi.

c. *Just-In-Time*

Just-In-Time (JIT) membantu perusahaan untuk memproduksi produk hanya ketika ada permintaan dari pelanggan dan dalam kuantitas seperti yang diminta pelanggan. Tiap operasi hanya memproduksi apa yang diperlukan untuk memenuhi permintaan. Suku cadang dan bahan baku juga tiba tepat ketika akan digunakan dalam proses produksinya.

JIT ini mampu mengurangi persediaan hingga suatu batas yang terendah, meningkatkan penekanan terhadap pengendalian mutu, dan menghasilkan perubahan-perubahan fundamental dalam pengaturan dan pelaksanaan proses produksi. Pada dasarnya, JIT memfokuskan pada perbaikan berkelanjutan dengan cara mengurangi biaya persediaan serta membantu perusahaan dalam menghadapi persoalan ekonomi yang lain. Pengurangan persediaan sama artinya dengan mengurangi penggunaan modal, sehingga modal yang dihemat itu dapat digunakan untuk investasi yang lebih produktif. Peningkatan mutu akan mendorong kemampuan kompetitif perusahaan. Dan perubahan dari proses produksi tradisional kepada JIT akan membantu perusahaan untuk lebih fokus kepada mutu dan produktivitas, dan pada saat yang sama memungkinkan perusahaan untuk secara lebih akurat menilai apa untung ruginya memproduksi suatu barang.

6. Pertumbuhan Industri Jasa

Salah satu fenomena dalam dunia bisnis pada abad ke-20 ini adalah adanya pertumbuhan industri jasa yang tumbuh dengan sangat pesat. Di Amerika, misalnya, sektor jasa telah menguasai tiga perempat kehidupan ekonomi Amerika. Dan para ahli memprediksi bahwa sektor ini akan terus-menerus tumbuh di masa-masa mendatang.

Dengan pertumbuhan seperti itu, maka kompetisi pada industri jasa akan menjadi sangat ketat. Kompetisi yang ketat ini mau tidak mau membuat para pelaku bisnis jasa membutuhkan informasi akuntansi yang relevan untuk digunakan dalam melakukan

perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan. Bisa dikatakan bahwa dengan semakin besarnya permintaan akan jasa, maka semakin dibutuhkan informasi yang bermutu dan produktivitas yang tinggi, dan oleh karenanya semakin dibutuhkan pula informasi akuntansi manajemen.

Perkembangan pada industri jasa ini tentu mengandung implikasi kepada akuntansi biaya. Yakni, bahwa akuntansi biaya harus mampu mengembangkan aplikasi konsep-konsep akuntansi biaya ke dalam industri yang berbasis jasa ini.

7. Kompetisi Global

Perkembangan transportasi dan komunikasi telah menjadikan dunia bisnis tidak lagi dibatasi wilayah. Kompetisi dunia bisnis yang dulunya hanya berkisar secara lokal kini telah berkembang menjadi kompetisi yang lingkupnya global. Produk yang dulunya hanya bisa bersaing di pasaran lokal bisa dipasarkan di pasaran internasional. Ukiran Jepara yang dulunya hanya dipasarkan di lingkup Jawa atau Indonesia, misalnya, kini telah dapat dipasarkan di pasaran barang antik di Jerman atau Prancis. Batik Pekalongan yang dulunya hanya dikenal di daerah Jawa bagian Utara, kini telah dapat merambah pasar Sumatra, bahkan sampai ke butik-butik Paris, Perancis. Sebaliknya, televisi Sony yang baru dua minggu lalu dikeluarkan oleh perusahaannya di Jepang pun bisa masuk ke pasaran Indonesia, menyaingi televisi-televisi produksi lokal. Perusahaan Konsultan terkenal seperti *Price Waterhouse* dapat menjual jasanya di Indonesia, bahkan membuka perwakilan atau cabang di Indonesia. Singkatnya, transportasi dan teknologi komunikasi telah benar-benar membuat dunia bisnis harus siap berkompetisi dalam lingkup global, dan oleh karenanya membuat perusahaan di seluruh dunia agar mampu meningkatkan mutu maupun produktivitasnya. Dalam konteks ini, akuntansi dituntut perannya untuk dapat mendukung manajemen untuk dapat mengendalikan biaya, memperbaiki produktivitas perusahaan, dan mengukur profitabilitas perusahaan.



Akuntansi Mutu Terpadu
(Total Quality Accounting)

MENGGAMPANG DEPARTEMEN
AKUNTANSI DALAM IMPLEMENTASI MUTU
TERPADU

Manajemen mutu terpadu telah menjadi isu besar dalam disiplin manufaktur dan pemasaran. Sementara, dalam dunia akuntansi, wacana mengenai mutu terbilang masih baru. Hingga dekade '80-an, literatur-literatur akuntansi masih belum menyebut-nyebut istilah "mutu". Namun, secara berangsur-angsur, dunia akuntansi menyadari bahwa mutu berpengaruh terhadap praktek akuntansi manajemen, dan oleh karenanya kemudian, kata mutu mulai dipaparkan dalam literatur akuntansi.

Akuntansi mutu terpadu yang menjadi pembahasan dalam buku ini adalah suatu akuntansi biaya. TQA menggunakan metode-metode akuntansi yang dihasilkan akuntansi. Di antara metode-metode akuntansi baru yang ada hingga kini, metode akuntansi yang menjadi pembahasan dalam teknik-teknik baru. Jika ada pengembangan, pengembangan itu pada hakekatnya tidak terlalu banyak. Sebagian besar perkembangan dalam produk akuntansi dan proses akuntansi merupakan pengaplikasian prinsip-prinsip yang telah mapai kepada situasi baru dengan menggunakan kemampuan baru dalam mengolah data. Yang paling revolusioner adalah keakuratan data. Demikian halnya dengan TQA. TQA adalah hasil akuntansi dalam menggali adanya kemungkinan untuk melakukan pengembangan produk dan proses akuntansi yang baru dengan berdasar pada dasar akuntansi yang telah ada.

BAGIAN III

IMPLEMENTASI MUTU TERPADU PADA AKUNTANSI

Dr. Muhammad Akhyar Adnan, MBA., Ak.

Faisal Arif Subandi, SE

A. RASIONALISASI MENGIMPLEMENTASIKAN MUTU TERPADU PADA DEPARTEMEN AKUNTANSI

Mutu terpadu seharusnya diterapkan di seluruh perusahaan, setiap departemen, dan setiap level, yang menunjukkan bahwa perusahaan yang menyatakan



perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan. Bisa dikatakan bahwa dengan semakin besarnya permintaan akan jasa maka semakin dibutuhkan informasi yang bermutu dan produktivitas yang tinggi, dan oleh karenanya semakin dibutuhkan pula informasi akuntansi manajemen (Total Quality Accounting).

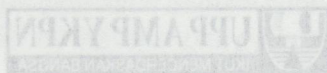
Perkembangan pada industri jasa ini tentu mengandung implikasi kepada akuntansi biaya. Yakni, bahwa akuntansi biaya harus mampu mengembangkan aplikasi konsep-konsep akuntansi biaya ke dalam industri yang berbasis jasa ini.

7. Kompetisi Global

Perkembangan transportasi dan komunikasi telah menjadikan dunia bisnis tidak lagi dibatasi wilayah. Kompetisi dunia bisnis yang dulunya hanya berkisar secara lokal kini telah berkembang menjadi kompetisi yang lingkungannya global. Produk yang dulunya hanya bisa bersaing di pasaran lokal bisa dipasarkan di pasaran internasional. Ukiran Jepara yang dulunya hanya dipasarkan di lingkup Jawa dan Indonesia, misalnya, kini telah dapat dipasarkan di pasaran internasional seperti di Paris dan Prancis. Batik Pekalongan yang dulunya hanya dikenal di daerah Jawa bagian Utara, kini telah dapat merambah pasar Sumatera dan pasar internasional. Demikian pula, televisi Sony yang baru diimpor ke Indonesia beberapa tahun lalu, kini dapat masuk ke pasaran Indonesia, menyalangi televisi-televisi produksi lokal. Perusahaan Konsultan teknologi seperti PricewaterhouseCoopers dan Ernst & Young yang dulunya hanya berkisar pada pelayanan dan cabang di Indonesia, Singapura, Hongkong dan teknologi komunikasi telah benar-benar membuat dunia bisnis harus siap bersaing dalam lingkup global, dan oleh karenanya membuat perusahaan di seluruh dunia agar mampu meningkatkan mutu maupun produktivitasnya. Dalam konteks ini, akuntansi dituntut perannya untuk dapat mendukung manajemen untuk dapat mengendalikan biaya, memperbaiki produktivitas perusahaan, dan mengukur profitabilitas perusahaan.

Dr. Muhammad Akhyar Anan, MBA., Ak.

Faisal Ari Subandi, SE



Bab

4

MENGGABUNGKAN DEPARTEMEN AKUNTANSI DALAM IMPLEMENTASI MUTU TERPADU

Manajemen mutu terpadu telah menjadi isu besar dalam disiplin manufaktur dan pemasaran. Sementara, dalam dunia akuntansi, wacana mengenai mutu terbilang masih baru. Hingga dekade '80-an, literatur-literatur akuntansi masih belum menyebutkan istilah "mutu". Namun, secara berangsur-angsur, dunia akuntansi menyadari bahwa mutu berpengaruh terhadap praktek akuntansi manajemen, dan oleh karenanya kemudian, kata mutu mulai diperbincangkan dalam akuntansi.

Akuntansi mutu terpadu (*Total Quality Accounting/TQA*), yang menjadi pembahasan dalam buku ini adalah suatu pendekatan baru dalam akuntansi biaya. TQA menggunakan metode-metode manajemen mutu terpadu agar laporan-laporan yang dihasilkan akuntansi dapat memenuhi kebutuhan jajaran manajemen.

Diantara metode-metode akuntansi baru yang ada hingga kini, metode akuntansi yang benar-benar baru sejak akuntansi dikembangkan pada akhir abad ke-15 bisa dihitung tidak terlalu banyak. Bisa dikatakan bahwa metode akuntansi yang kini digunakan sebagian besar adalah aplikasi dari prinsip-prinsip lama yang diaplikasikan dalam teknik-teknik baru. Jika ada pengembangan, pengembangan itu pada hakekatnya tidak terlalu banyak. Sebagian besar perkembangan dalam produk akuntansi dan proses akuntansi merupakan pengaplikasian prinsip-prinsip yang telah mapan kepada situasi baru dengan menggunakan kemampuan baru dalam mengolah-data. Yang paling revolusioner adalah kemampuan baru komputer dalam mengolah data. Demikian halnya dengan TQA. TQA adalah hasil upaya para ahli akuntansi dalam menggali adanya kemungkinan untuk melakukan pengembangan produk dan proses akuntansi yang baru dengan berdasar pada dasar akuntansi yang telah ada.

A. RASIONALISASI MENGIMPLEMENTASIKAN MUTU TERPADU PADA DEPARTEMEN AKUNTANSI

Mutu terpadu seharusnya diimplementasikan pada keseluruhan perusahaan, setiap fungsi, dan setiap level, yang ada dalam perusahaan. Perusahaan yang menyatakan

diri berkomitmen mengimplementasikan mutu terpadu seharusnya tidak mengabaikan satu atau dua departemen sehingga departemen itu tidak terlibat dalam gerakan mutu terpadu perusahaan. Sebab mutu terpadu itu hanya bisa dikatakan "total" yang kemudian lazim diterjemahkan ke dalam bahasa Indonesia menjadi "terpadu" hanya jika seluruh elemen perusahaan bersama-sama bekerja dalam gerakan mutu yang satu, yakni yang telah dikomitmenkan oleh manajemen puncak. Jika satu atau dua departemen diabaikan keterlibatannya, maka artinya implementasi mutu terpadu itu tidak benar-benar "terpadu".

Namun seperti didapati para ahli mutu, seringkali departemen akuntansi agak ditinggalkan dalam implementasi mutu terpadu. Hal ini terjadi karena para manajer puncak seringkali terjebak dalam memahami prinsip mutu terpadu. Dalam mutu terpadu ditekankan agar perusahaan mengoptimalkan kepuasan pelanggan. Karena kurang tepat dalam memahami prinsip ini, maka banyak perusahaan kemudian segera "menggenjot" sumber daya mereka untuk langsung berkonsentrasi kepada produk dan pelayanan, atau kepada departemen-departemen yang secara langsung menghasilkan produk dan pelayanan mereka agar dapat mengoptimalkan kepuasan pelanggan dan mengabaikan departemen akuntansi. Mereka melupakan bahwa dalam implementasi manajemen mutu terpadu, peran akuntansi tidaklah kecil. Seharusnya, para pucuk pimpinan perusahaan yang mengimplementasikan mutu terpadu memberikan prioritas yang sama bagi semua fungsi yang ada dalam perusahaan, baik fungsi produksi maupun kepada fungsi administratif seperti akuntansi.

Disamping itu, keterlibatan fungsi akuntansi dalam gerakan mutu perusahaan secara keseluruhan ini pada dasarnya juga penting, karena salah satu prinsip manajemen mutu terpadu adalah berdasarkan data. Dalam hal ini akuntansi adalah fungsi yang mampu mendukung manajemen untuk menjalankan prinsip berdasarkan data itu, yakni dengan menyediakan informasi-informasi yang sifatnya kuantitatif, khususnya dalam satuan keuangan. Ukuran-ukuran keuangan memang bukanlah satu-satunya ukuran yang dapat digunakan dalam implementasi mutu terpadu, tetapi ukuran keuangan tetap penting dan bahkan menawarkan beberapa keuntungan yang tidak diberikan oleh jenis data yang lain. Informasi keuangan diekspresikan dalam suatu unit yang standar, yakni satuan rupiah atau dolar misalnya. Dibandingkan dengan satuan yang lain, seperti satuan kilogram (kg) atau banyaknya jumlah barang, satuan keuangan ini lebih mudah diperbandingkan. Informasi keuangan juga akan dapat memunculkan kepercayaan diri baik dalam jajaran manajemen maupun dalam barisan karyawan tingkat bawah.

B. PENGGABUNGAN AKUNTANSI DALAM IMPLEMENTASI MUTU TERPADU SEBAGAI DASAR DALAM PROGRAM SERTIFIKASI MUTU

Terintegrasinya akuntansi dalam gerakan mutu terpadu juga sangat berpengaruh jika perusahaan ingin mendapatkan sertifikat mutu, seperti sertifikat ISO 9000. Karena dalam program sertifikasi mutu, aspek administratif juga menjadi salah satu elemen yang digunakan sebagai pertimbangan bagi lembaga sertifikasi untuk memberikan sertifikat mutu. Oleh karenanya, aspek administratif, termasuk di dalamnya akuntansi perlu diperhatikan oleh perusahaan yang mengimplementasikan mutu terpadu.

Yang perlu ditegaskan di sini adalah bahwa aspek-aspek akuntansi seharusnya dimasukkan dalam program sertifikasi sejak awal. Dengan mengintegrasikan aspek-aspek akuntansi ini sejak awal, maka hal-hal yang bersifat administratif dapat dibahas sebagai bagian yang menyatu dari proses manajemen mutu terpadu. Sebaliknya, jika aspek-aspek akuntansi baru dibicarakan kemudian, setelah program manajemen mutu terpadu berjalan, mungkin aspek-aspek akuntansi tidak akan dapat tergarap dengan baik, dan departemen akuntansi mungkin tidak akan mampu menyediakan jenis jasa yang konsisten, bebas dari kesalahan. Bagaimanapun, dokumen adalah salah satu cermin dari suatu organisasi. Jika dokumen-dokumen administratif itu baik, maka organisasi itu baik pula, sebab dengan dokumen yang baik, setidaknya perusahaan akan dapat mengurangi kesalahan dan menyederhanakan kerjanya. Dan, hal ini sangat diperlukan bagi perusahaan sebagai prasyarat untuk mendapatkan sertifikasi mutu.

C. MENGIMPLEMENTASIKAN MUTU TERPADU PADA DEPARTEMEN AKUNTANSI

Jika suatu perusahaan akan mengimplementasikan mutu terpadu pada departemen akuntansi, maka teknik-teknik mutu terpadu harus diadaptasi oleh departemen akuntansi. Untuk mengimplementasikan TQA pada departemen akuntansi ini, ada beberapa hal yang harus dipenuhi, yakni sebagai berikut:

1. Ada seorang pemimpin yang berdedikasi. Pemimpin ini dapat meminta bantuan dari seorang konsultan atau memberi penugasan kepada seorang karyawan yang terlatih. Kalau bisa, pemimpin itu adalah yang terbaik diantara mereka.
2. Pelatihan mengenai metode mutu terpadu untuk akuntan.
3. Pelatihan mengenai tujuan mutu terpadu pada suatu organisasi secara keseluruhan, khususnya tujuan yang dimiliki pelanggan utama akuntansi.

4. Pelatihan mengenai teknik-teknik akuntansi biaya moder dan mengenai teori ekonomi, sehingga akuntan akan dapat memenuhi kebutuhan yang spesifik akan produk akuntansi tertentu.
5. Membentuk kelompok-kelompok antar-fungsi (*cross-functional groups*) dan membuat jadwal agar mereka dapat bertemu secara berkala untuk menemukan peluang-peluang dalam memperbaiki produk akuntansi.
7. Membentuk kelompok-kelompok di dalam fungsi akuntansi dan membuat jadwal agar mereka bertemu secara reguler untuk menemukan peluang-peluang dalam memperbaiki proses akuntansi.

1. Menyewa Konsultan

Melakukan perubahan bagi kebanyakan perusahaan adalah sesuatu yang tidak mudah. Oleh karenanya, biasanya perusahaan membutuhkan bantuan dari konsultan yang mempunyai keahlian tentang perubahan yang ingin dilakukan perusahaan itu. Konsep manajemen mutu terpadu sendiri menyarankan agar perusahaan menggunakan jasa konsultan dalam mengimplementasikan mutu terpadu.

Konsultan itu seharusnya dipilih dengan hati-hati. Perusahaan seharusnya mencari tahu dengan teliti mana konsultan yang sesuai dengan kebutuhannya. Perusahaan dapat memilih konsultan yang khusus menspesialisasikan dirinya kepada manajemen mutu terpadu, atau kepada perusahaan konsultasi umum yang juga mempunyai keahlian dalam bidang mutu. Perusahaan konsultasi umum seperti itu biasanya juga menawarkan konsultasi mengenai perekrutan karyawan, proses produksi, akuntansi, dan disiplin lain. Yang perlu dipertimbangkan dalam memilih konsultan adalah bahwa konsultan itu seharusnya mempunyai pengetahuan mengenai proses administratif dalam suatu perusahaan. Sebab, seringkali, proses administratif (*staff processes*) tidak ikut "di-TQM-kan". Oleh karenanya, perusahaan perlu mencari konsultan yang mempunyai keahlian dalam aspek-aspek administratif dan finansial dari mutu terpadu, termasuk keahlian mengenai proses produksi dan statistik.

2. Struktur Pada Organisasi Yang Mengimplentasikan Mutu Terpadu

Model organisasi yang umum digunakan dalam kebanyakan perusahaan saat ini adalah yang disebut sebagai model organisasi menurut lini produk (*by product line*). Dengan model ini, departemen akuntansi dipisahkan menjadi beberapa seksi; satu seksi hanya mengurus satu produk tertentu saja. Dengan kata lain, tiap seksi dibentuk untuk tiap produk. Misalnya, fungsi hutang (*account payable function*) dibentuk untuk melakukan pengecekan pembayaran, jika perusahaannya cukup besar, fungsi *account payable* ini akan mempunyai ruang kantor dan supervisor sendiri. Contoh yang lain

adalah: departemen pembayaran gaji (*payroll department*) mengurus pengecekan daftar gaji (*payroll checks*); seksi piutang (*account receivable*) mengurus penagihan; seksi akuntansi keuangan mengurus laporan keuangan; atau seksi akuntansi biaya mengurus laporan biaya. Dalam model ini, suatu transaksi biasanya melewati beberapa tangan sebelum sampai pada tahap penyelesaian. Sebagai contoh, suatu faktur dari pemasok yang masuk bisa melewati beberapa tangan, mulai dari bagian pembelian, hingga kepada tangan akuntan yang akan mencatatnya dalam buku besar. Model organisasi ini adalah bentuk organisasi yang tradisional, walaupun demikian terbukti berguna dalam banyak kasus.

Model organisasi yang lain adalah organisasi proses (*process organization*). Dalam model organisasi ini, pekerja ditempatkan dan diawasi menurut apa yang mereka kerjakan. Departemen-departemen pemrosesan data biasanya disusun menurut apa yang mereka kerjakan, dengan bagian proses operasi, pemrograman, pemeliharaan perangkat keras, dan pelayanan konsumen dipisahkan ke dalam seksi-seksi yang terpisah. Departemen akuntansi yang menggunakan model ini akan mempunyai seksi-seksi yang terpisah-pisah untuk masing-masing proses pemasukan data, analisis, maupun penyiapan laporan.

Model organisasi ketiga adalah apa yang dikenal sebagai organisasi menurut pelanggan (*by customer*). Dalam organisasi seperti ini, tiap akuntan ditugaskan untuk melayani pelanggan khusus mereka. Akuntan biasanya ditempatkan bersama dengan pelanggan akuntansi. Sebagai contoh, kontroler divisi (*division controllers*) atau akuntan pabrik membuat laporan akuntansi, melakukan review dan analisis untuk kebutuhan pekerja dan manajer dalam tiap pabrik. Mereka memproses berbagai informasi untuk pelanggannya yang khusus itu mulai dari awal hingga akhir. Dan, ketika seorang manajer proyek menginginkan informasi akuntansi, maka manajer itu hanya akan meminta kepada satu orang, yakni akuntan yang melayani proyeknya. Namun, dengan model seperti ini, tugas-tugas seperti penyajian laporan keuangan, pembayaran tagihan, dan penagihan kepada pelanggan tetap dilakukan oleh departemen akuntansi di kantor pusat, yang biasanya berorientasi pada produk. Seringkali, perusahaan juga menggunakan dua otoritas, dalam arti bahwa pengarahan teknisnya diberikan oleh kepala departemen akuntansi (*controller*), sementara pengarahan harian dan pengawasan dilakukan oleh manajer pabrik atau manajer divisi.

Diantara model organisasi itu, masing-masing perusahaan perlu menyesuaikan model organisasinya sendiri-sendiri. Tidak ada suatu model organisasi mutu terpadu tertentu yang akan baik untuk diterapkan pada semua situasi atau pada semua perusahaan. Sebab, antara satu situasi dengan situasi yang lain membutuhkan perlakuan yang berbeda, demikian pula, antara satu organisasi dengan organisasi lain mempunyai karakteristik sendiri-sendiri, sehingga membutuhkan modelnya sendiri-sendiri. Dengan

menilik pada pertimbangan itu, perusahaan dapat menyusun departemen akuntansinya baik menurut lini produknya (seperti lini hutang, penggajian, dan akuntansi keuangan), menurut prosesnya (seperti pemasukan data, penyusunan laporan, dan analisis yang sifatnya khusus), maupun menurut pelayanannya kepada pelanggan (seperti akuntansi pemasaran, akuntansi produksi, dan akuntansi pembelian).

3. Mempertahankan Struktur yang Telah Ada

Dalam perusahaan, terdapat garis otorita yang berjenjang. Dengan garis otoritas itulah, umumnya karyawan perusahaan mendapatkan atau meminta instruksi, petunjuk, ijin, maupun pengesahan atas apa yang mereka lakukan. Yang menjadi pertanyaan adalah, ketika perusahaan memutuskan hendak mengimplementasikan mutu terpadu, apakah perusahaan sebaiknya melakukan rekayasa ulang atau mengubah struktur organisasinya, atautkah sebaiknya tetap mempertahankan struktur lamanya?

Mutu terpadu tidak mengharuskan perusahaan untuk menghilangkan struktur otoritas yang ada sebelumnya. Jika perusahaan memutuskan untuk tetap menggunakan struktur lamanya, mutu terpadu justru akan memberi legitimasi baru pada struktur itu dengan memanfaatkan kepandaian dan pengalaman pekerja. Pada dasarnya, implementasi mutu terpadu tidak akan mengganggu garis otoritas yang ada, tetapi implementasi mutu terpadu justru akan memperbaikinya. Jika pun implementasi mutu terpadu menuntut adanya restrukturisasi, konsep mutu terpadu tetap menyarankan agar struktur yang baru itu pun perlu dilengkapi dengan garis tanggung jawab yang jelas untuk tiap kelompok atau individu, sehingga struktur itu menjadi tertib, dan dapat digunakan sebagai alat untuk memperbaiki produk dan proses elemen-elemen yang ada dalam perusahaan, termasuk akuntansi.

Hanya saja ketika memutuskan mengimplementasikan mutu terpadu, memang ada baiknya jika perusahaan tetap mempertahankan struktur yang lama, karena mutu terpadu sendiri telah melakukan perubahan cukup besar dalam budaya perusahaan. Dalam konteks akuntansi, mempertahankan struktur yang lama ini berarti bahwa kepala departemen akuntansi tetap harus melapor kepada wakil presiden atau presiden keuangan dan tetap akan bertanggung jawab atas keakuratan dan tepat waktunya pelaporan data yang dipergunakan bagi seksi operasi dan seksi administrasi. Departemen akuntansi akan tetap bertanggung jawab terhadap penggajian, pembayaran kepada pemasok, penagihan, dan pemrosesan kwitansi.

Mempertahankan struktur lama ini penting karena struktur yang lama akan memberikan pengaruh psikologis yang baik, khususnya karena struktur lama itu akan memberikan kepercayaan diri kepada karyawan. Disamping itu, yang menjadi pertimbangan di sini adalah bahwa karena mutu terpadu mempunyai karakter

memberdayakan pekerja, maka ada kemungkinan akan timbul semacam anarki dari pekerja jika sesuatu di perusahaan tidak berkenan di hati mereka. Dengan mempertimbangkan kemungkinan terburuk ini, maka memelihara struktur yang lama akan positif untuk mempertahankan disiplin dan kekuatan otorisasi yang diperlukan untuk mendukung gaya manajemen yang baru dalam mengimplementasikan mutu terpadu, kecuali jika struktur yang lama dirasa benar-benar tidak menguntungkan bagi keberlanjutan perusahaan.

Pertanyaan selanjutnya yang mungkin muncul adalah, jika implementasi mutu terpadu tengah berlangsung, apakah tepat jika perusahaan ingin melakukan restrukturisasi? Selama masa implementasi mutu terpadu, tampaknya lebih baik jika perusahaan tidak melakukan restrukturisasi. Namun jika proses mutu terpadu itu sendiri memunculkan kebutuhan untuk melakukan restrukturisasi, maka perusahaan harus melakukannya. Dan perlu ditegaskan kembali di sini, bahwa jika implementasi mutu terpadu menuntut adanya restrukturisasi, struktur yang baru itu pun perlu dilengkapi dengan garis tanggung jawab yang jelas untuk tiap kelompok atau individu.

4. Gugus Kendali Mutu Dalam Fungsi Akuntansi

Pada bab 2, kami telah menjelaskan mengenai gugus kendali mutu yang perlu dibentuk pada perusahaan yang menerapkan mutu terpadu. Seperti layaknya gugus kendali mutu dalam fungsi produksi, gugus kendali mutu juga dapat dibentuk di dalam fungsi akuntansi. Gugus kendali mutu dalam fungsi ini mempunyai tujuan khusus, yakni memperbaiki mutu proses kerja akuntansi dan produk akuntansi. Gugus kendali mutu departemen akuntansi bisa terdiri dari akuntan, satu atau dua pekerja lini untuk memastikan bahwa semua kebutuhan dipenuhi, serta perwakilan dari departemen pemasaran.

Gugus kendali mutu pada departemen akuntansi penting untuk menjembatani kebutuhan para pelanggan informasi akuntansi, baik dari dalam perusahaan maupun dari luar perusahaan, dengan produk yang bisa dihasilkan oleh departemen akuntansi. Dengan gugus kendali mutu, departemen akuntansi dapat menggali apa harapan dari para pelanggan terhadap laporan-laporan yang disajikan departemen akuntansi. Demikian pula pelanggan informasi akuntansi dapat mengajukan apa yang mereka inginkan atas produk akuntansi. Jika mereka mempunyai keluhan atau menginginkan adanya perbaikan dalam produk akuntansi, maka mereka dapat mengutarakannya dalam forum gugus kendali mutu akuntansi itu.

5. Tim Kerja Akuntansi

Dalam departemen akuntansi juga bisa dibentuk suatu tim kerja, yang bertugas mengerjakan segi-segi yang relevan dengan akuntansi biaya. Tim kerja departemen akuntansi ini terdiri dari wakil-wakil dari departemen yang pekerjaannya terepresentasikan dalam laporan akuntansi, wakil-wakil ahli seperti insinyur produksi, wakil dari pelanggan laporan akuntansi, seperti manajer produksi, serta para akuntan biaya.

Topik yang bisa dibahas dalam tim kerja departemen akuntansi adalah topik-topik mengenai peluang-peluang yang bisa ditempuh guna memperbaiki produktivitas dan efektivitas proses akuntansi, seperti peluang otomatisasi departemen akuntansi, memilih perangkat lunak akuntansi, kemungkinan menggunakan Electronic Data Interchange, ataupun mengenai metode pemrosesan internal. Disamping itu, topik-topik lain yang bisa diangkat adalah topik-topik seputar fungsi akuntansi yang mempengaruhi cara dari entitas lain atau departemen dalam menginterpretasikan dan menindaklanjuti informasi yang disajikan oleh departemen akuntansi, seperti bagaimana membedakan biaya relevan (*relevant cost*), bagaimana menindaklanjuti *activity-based costing*, atau mengenai desain laporan akuntansi yang lebih baik.

Berikut ini kami ambilkan satu contoh kasus mengenai tugas dari tim kerja akuntansi dalam menangani suatu masalah:

Pada pertemuan gugus kendali mutu pada seksi penagihan (*billing section*) departemen akuntansi, ditemukan adanya masalah, yakni bahwa pelanggan tertentu tidak dapat memproses faktur yang diberikan seksi penagihan dalam sistem hutang (*account payable system*) mereka, yang berakibat tertundanya pembayaran. Dan hal ini diidentifikasi berdampak buruk terhadap hubungan departemen akuntansi dengan pelanggan. Gugus kendali mutu itu kemudian membentuk tim kerja, dengan nama Tim Kerja Perbaikan Faktur. Tugasnya adalah menentukan mengapa pelanggan itu tidak dapat memproses faktur yang diberikan seksi penagihan dalam sistem hutang mereka, mencari suatu formasi faktur yang lebih baik dan menggambarkan langkah-langkah implementasinya, termasuk perkiraan biaya dan waktunya. Dalam tim kerja itu, ditetapkan anggotanya terdiri dari perwakilan dari seksi penagihan (2 orang), programer pada departemen pemrosesan data (1 orang), departemen penjualan (1 orang), dan seksi kolektor (1 orang). Jadwal yang harus ditempuh tim kerja ini adalah, memberikan laporan sementara (*interim report*) per dua minggu, mengumpulkan fakta paling lambat (misal saja) pada tanggal 21 Mei, dan telah memberikan rekomendasi paling lambat saja pada tanggal 12 Juni.

Salinan dokumen mengenai penugasan tim kerja ini kemudian dikirimkan kepada departemen mutu terpadu di perusahaan itu dan kepada gugus kendali mutu

departemen akuntansi. Departemen-departemen yang diminta untuk mengirimkan anggota tim ini juga dikirim salinannya, beserta dengan permintaan agar departemen itu menugaskan personil yang dibutuhkan. Tim ini kemudian membuat tindak lanjut rencana kerja dan jadwal waktu dalam laporan dua minggunya yang pertama, yang diajukan kepada gugus kendali mutu yang menugasinya. Berikut ini adalah tindak lanjut rencana kerja mereka:

1. Melakukan penelitian mengenai sumber kesulitan yang dihadapi pelanggan terhadap format faktur sekaligus melakukan penelitian format faktur seperti apa yang diinginkan pelanggan.
2. Membuat suatu format faktur yang sesuai dengan keinginan pelanggan.
3. Meminta pengesahan dari pelanggan atas format faktur baru yang diusulkan.
4. Merubah atau meninjau kembali prosedur internal untuk menyediakan data yang dibutuhkan untuk membuat format yang baru itu (jika perubahan pada proses lain dibutuhkan, tim ini akan meminta persetujuan dari fungsi yang terpengaruh)
5. Menjadwal pemrograman ulang atas sistem seperti yang dibutuhkan.
6. Mengesahkan operasi dari prosedur yang baru dan perubahan program itu.
7. Meminta pengesahan ulang terhadap pelanggan.
8. Menetapkan format baru itu menjadi format yang standar di perusahaan.

Ketika gugus kendali mutu pada seksi penagihan (*billing section*) menerima rencana kerja itu, mereka menunjuk anggota-anggota yang akan bertugas melaksanakan langkah-langkah dari rencana itu. Gugus kendali mutu ini juga menetapkan jadwal pertemuan tetap untuk menelaah kemajuan yang dicapai, dan menetapkan tanggal-tanggalnya.

Sebagai bagian dari survei pelanggan itu, perwakilan seksi penagihan mengidentifikasi pelanggan yang mengajukan keluhan terhadap faktur mereka. Perwakilan bagian kolektor dan perwakilan bagian penjualan kemudian memilih pelanggan itu beserta dengan beberapa perwakilan pelanggan yang lain untuk mengembangkan suatu format faktur baru yang dapat lebih memuaskan pelanggan.

Dengan melakukan langkah-langkah seperti itu, pelanggan akan dapat terpuaskan. Selanjutnya, pelanggan tidak akan mempunyai masalah lagi dengan format faktur perusahaan. Ketika tim kerja membuat rekomendasinya kepada gugus kendali mutu seksi penagihan, rekomendasi itu akan diterima dan diajukan kepada pemimpin gugus kendali mutu, supervisor, kepala departemen akuntansi (*controller*) dan kemudian kepada departemen pemrosesan penjualan dan data untuk dimintakan persetujuan atas perubahan prosedural dan perubahan program itu. Setelah ada persetujuan dan

implementasi penuh, perubahan itu dipublikasikan dalam selebaran untuk mensosialisasikan kerja mereka. Selebaran itu juga perlu dikirim kepada departemen lain dalam perusahaan.

Tanpa gugus kendali mutu, tampaknya masalah seperti dalam contoh kasus itu tidak akan mendapat perhatian secara memadai. Dan tanpa suatu tim kerja, tampaknya pihak-pihak yang saling terkait itu, yakni antara seksi penagihan, penjualan, kolektor (*collection*), dan lain-lain tidak akan bekerja bersama dalam rangka menghasilkan solusi yang komprehensif atas masalah yang mereka hadapi, seperti dalam contoh kasus itu. Sebaliknya, dengan mengimplementasikan teknik mutu terpadu, perusahaan khususnya departemen akuntansi akan dapat menghasilkan banyak perbaikan. Dengan demikian, departemen akuntansi menjadi lebih responsif kepada organisasi dan pelanggannya, lebih efisien dan mampu memperkecil kesalahan secara berkelanjutan, disamping berkurangnya masalah pekerja dalam proses kerja mereka.

Dari sini, dapat dilihat bahwa konsep mutu terpadu mampu menghasilkan terobosan-terobosan besar maupun langkah-langkah kecil guna menghasilkan proses yang dapat dipercaya dan produk yang responsif. Pembentukan tim-tim kerja merupakan suatu cara yang efektif yang dapat diterapkan pada fungsi akuntansi untuk menghasilkan perbaikan produk akuntansi maupun proses akuntansi.

6. Training Mutu Terpadu Untuk Akuntan

Untuk dapat mengimplementasikan gerakan mutu terpadu dengan baik, para akuntan perlu mendapat pelatihan mengenai manajemen mutu terpadu. Pelatihan ini penting karena tanpa Pelatihan dan fasilitator yang ahli (setidaknya pada pertemuan awal gugus kendali mutu dan tim kerja), maka bisa-bisa implementasi mutu terpadu akan tidak terarah. Bagaimanapun, arah, disiplin, dan keahlian sangat diperlukan untuk mencapai produktivitas dalam proses mutu terpadu. Oleh karenanya, setiap elemen perusahaan, termasuk para akuntan manajemen, perlu mendapatkan pelatihan yang cukup.

Sebagai awal, para akuntan perlu mendapatkan paket pelatihan dasar seperti yang diberikan kepada karyawan dari departemen yang lain. Disamping itu, yang perlu juga didapatkan oleh para akuntan adalah mengenai bagaimana menyajikan mutu produk akuntansi kepada pelanggan akuntansi. Dengan pelatihan ini, para akuntan harus dilatih untuk menemukan nilai dari produk akuntansi dalam kaca mata pelanggan akuntansi, kemudian menemukan cara untuk menyediakannya. Pemahaman terhadap nilai suatu produk di mata pelanggan ini penting untuk dipahami oleh para akuntan agar departemen akuntansi dapat memenuhi salah satu prinsip mutu terpadu, yakni berfokus pada pelanggan.

Pelatihan lain yang juga perlu diberikan kepada para akuntan adalah pelatihan mengenai bagaimana memimpin suatu pertemuan gugus kendali mutu maupun apa tanggung jawab dari tim kerja. Pada prinsipnya agar departemen akuntansi siap memberikan pelayanan mutu terpadu, maka akuntan membutuhkan pelatihan yang sama dengan anggota organisasi yang lain dan dalam tahap yang sama.

Dalam mengupayakan agar perubahan manajemen menjadi efektif, kredibilitas merupakan faktor yang penting. Kredibilitas dalam organisasi yang berorientasi pada keuntungan bisa berasal dari dua sumber, yakni dari cerita-cerita mengenai keberhasilan masa lalu dan dukungan manajemen yang lebih tinggi. Bukti atau cerita-cerita mengenai keberhasilan masa lalu akan dimunculkan selama pelatihan yang diikuti tiap kelompok kerja, dengan membandingkannya dengan kinerja perusahaan lain ataupun negara lain. Untuk mendukung pembangunan kredibilitas melalui pengungkapan keberhasilan masa lalu ini, perlu diadakan kunjungan untuk melihat pabrik atau fasilitas yang mampu mencapai prestasi bagus dengan menerapkan mutu terpadu. Dalam kunjungan itu, dapat dihadirkan seorang pekerja yang dinilai sukses untuk menceritakan kisah suksesnya kepada peserta kunjungan yang mempunyai posisi yang sama dengan pekerja itu. Jika perusahaan menggunakan jasa konsultan, konsultan itu bisa menjadi sumber lain untuk menceritakan kisah-kisah sukses implementasi mutu terpadu, baik dari pengalaman pribadinya, literatur-literatur, maupun dari pengalaman rekannya.

Kredibilitas juga bisa dimunculkan karena adanya dukungan manajemen yang lebih tinggi. Dalam suatu perusahaan yang baru mulai mengimplementasikan manajemen mutu terpadu, kelompok manajemen puncak harus terlebih dulu mengikuti pelatihan mengenai konsep dan praktik mutu terpadu. Setelah mereka mendapatkan pelatihan, mereka harus membentuk suatu gugus kendali mutu diantara para manajer puncak. Hal ini penting untuk membentuk kredibilitas pemimpin di mata karyawan. Dengan kata lain, karyawan akan melihat bahwa para atasan mereka telah memberikan contoh yang bagus. Disamping itu, tentu tidak bagus jika seorang manajer puncak merekomendasikan bawahannya untuk mengikuti suatu training sementara dia sendiri tidak mengikuti pelatihan itu.

Setelah mereka menjalankan pertemuan-pertemuan dalam gugus kendali mutu para manajer puncak kemudian dapat mulai membentuk gugus kendali mutu, di dalam departemen mereka sendiri dengan penuh kepercayaan diri dan dapat dipercaya.

Diantara para manajer puncak itu, kepala departemen keuangan dan kepala departemen akuntansi adalah termasuk orang-orang yang seharusnya pertama kali mengikuti pelatihan mutu terpadu. Oleh karenanya, maka departemen akuntansi seharusnya segera diikutsertakan dalam implementasi program mutu terpadu. Yang menjadi masalah, seperti telah kami kemukakan di muka, adalah bahwa seringkali,

departemen akuntansi agak ditinggalkan dalam implementasi mutu terpadu. Dalam konteks inilah, maka dalam pelatihan mutu terpadu, materi mengenai akuntansi mutu terpadu harus pula diberikan. Dan oleh karenanya pula, dalam memilih konsultan atau trainer, perusahaan perlu memilih konsultan yang menguasai fungsi-fungsi administratif, yang mampu memberi penjelasan mengenai akuntansi mutu terpadu.

Para akuntan itu juga perlu dilatih bersama dengan personil bagian produksi agar bagian produksi dapat memperbaiki pelayanan mereka kepada pelanggan perusahaan dengan hanya mengeluarkan biaya yang rendah. Pelatihan bersama antara departemen akuntansi dan departemen produksi ini juga akan membantu departemen produksi untuk mengetahui bagaimana pengaruh dari usaha perbaikan yang mereka lakukan terhadap biaya yang dikeluarkan. Sementara departemen akuntansi sendiri akan dapat mengetahui bagaimana seharusnya menghasilkan produk akuntansi yang memenuhi kebutuhan implementasi mutu terpadu, khususnya bagi bagian produksi. Bagaimanapun, produk akuntansi akan benar-benar dapat diterima oleh pekerja produksi mutu terpadu hanya jika produk akuntansi itu dihasilkan dalam gugus kendali mutu terpadu. Jika hal ini bisa dilakukan, maka artinya produk akuntansi akan menjadi produk yang berfokus pada pelanggan, dikembangkan secara partisipatif (termasuk departemen produksi yang akan menggunakannya), dan berdasarkan data (*data driven*).

Berikut ini adalah materi-materi pelatihan yang dapat diberikan kepada para akuntan:

- a. Pelatihan penyadaran terhadap manajemen mutu terpadu
- b. Pelatihan mengenai teknik-teknik mutu terpadu
- c. Pelatihan tentang aplikasi dan keahlian

a. Pelatihan Penyadaran mengenai Mutu Terpadu (*Awareness Training*)

Training yang perlu diberikan pada tahap awal implementasi mutu terpadu adalah pelatihan penyadaran mengenai mutu terpadu (*awareness training*). Dalam pelatihan ini, manajer dan pekerja diperkenalkan dengan konsep mutu terpadu dan segala kemungkinan keberhasilannya. Pelatihan ini sangat penting untuk diikuti oleh semua karyawan perusahaan, khususnya yang berada pada tingkatan manajemen puncak. Ada baiknya jika manajer maupun karyawan perusahaan membaca buku-buku mengenai manajemen mutu terpadu. Pengetahuan ini akan sangat membantu manajer dan pekerja dalam memahami jauh lebih cepat mengenai mutu terpadu. Jika pekerja tidak terlalu bisa diharapkan untuk membacanya sendiri, para atasan dapat mencari suatu cara untuk memperkenalkan manajemen mutu terpadu ini ke seluruh bagian perusahaan. Mencari buku mengenai manajemen mutu terpadu tidaklah sulit untuk saat-saat ini. Sebab telah banyak buku manajemen mutu terpadu yang beredar di bursa buku di Indonesia, baik dalam bahasa Indonesia maupun bahasa Inggris.

b. Pelatihan Teknik-teknik Mutu Terpadu

Setelah para manajer puncak dan kemudian karyawan memahami apa itu manajemen mutu terpadu, pelatihan berikutnya yang penting adalah pelatihan mengenai teknik-teknik manajemen mutu terpadu yang dapat digunakan untuk menangani kendala-kendala yang dihadapi pekerja dalam mencapai peningkatan mutu dan produktivitas yang dibicarakan dalam agenda gugus kendali mutu. Teknik-teknik ini mungkin telah diperkenalkan secara singkat dalam pelatihan penyadaran mengenai mutu terpadu, tetapi dalam tahap ini, penekanannya akan diarahkan kepada penggunaan praktisnya. Pelatihan ini biasanya diberikan bertepatan dengan pembentukan gugus kendali mutu, atau dengan kata lain adalah tepat waktu ketika pelatihan ini dibutuhkan.

c. Training Tentang Aplikasi dan Keahlian

Setelah gugus kendali mutu maupun tim kerja itu mendapat pelatihan mengenai teknik-teknik mutu terpadu, mereka akan membutuhkan bantuan dalam mengaplikasikan teknik yang dipilih. Pada titik ini, konsultan mutu baik dari luar maupun dari dalam perusahaan sendiri, harus memberikan pelatihan yang diperlukan dan untuk mengarahkan mereka dalam menggunakan teknik-teknik itu pada masalah yang spesifik. Metode yang terbaik untuk membuat pekerja itu mahir dalam menggunakan teknik-teknik itu adalah dengan metode pembelajaran yang kita kenal sebagai belajar dengan mempraktikkan (*learning by doing*). Dengan metode ini, mereka akan mempelajari aplikasi dan keahlian tentang teknik mutu terpadu melalui pemecahan masalah yang nyata. Pelatihan ini biasanya diberikan ketika gugus kendali mutu dan tim kerja telah masuk pada pembicaraan mengenai masalah-masalah yang mereka hadapi berkaitan dengan mutu.

d. Training Akuntansi Teknis (*Technical Accounting Training*)

Disamping memerlukan ketiga pelatihan itu, para akuntan itu juga perlu mendapatkan pelatihan untuk meningkatkan keahliannya dalam teknik-teknik akuntansi modern dan yang dibutuhkan untuk menunjang kinerjanya dalam mendukung manajemen mengimplementasikan manajemen mutu terpadu. Tentu tidak optimal jika para akuntan itu telah mendapat pelatihan tentang apa yang seharusnya disediakan oleh departemen akuntansi tetapi para akuntan itu tidak mempunyai kemampuan untuk menerjemahkannya ke dalam produk maupun proses akuntansi, atau tidak mempunyai kemampuan untuk melakukan kerja akuntansi itu sendiri. Oleh karenanya, para akuntan itu perlu melanjutkan pendidikan akuntansinya secara terus-menerus, seiring dengan kebutuhan yang dibebankan ke pundak mereka. Parameter yang bisa kita gunakan untuk mengukur kemampuan akuntan itu adalah apabila dia mampu meraih gelar dalam bidang akuntansi.

7. Training Akuntansi Bagi Departemen Non Akuntansi

Jika di muka kami menjelaskan bahwa para akuntan harus mengikuti pelatihan mutu terpadu agar dapat membantu departemen-departemen lain dalam menggunakan informasi akuntansi, maka demikian pula sebaliknya. Yakni, bahwa departemen-departemen lain itu pun perlu mendapat pelatihan yang memberi mereka pengetahuan tentang bagaimana memahami apa yang disediakan oleh departemen akuntansi.

Secara teoretis, para manajer atau karyawan dalam departemen non-akuntansi seharusnya harus mempunyai kemampuan untuk menginterpretasikan data operasi yang dilaporkan dalam bentuk laporan akuntansi. Kemampuan ini sebenarnya tidak dapat ditawarkan, sebab dengan mempunyai kemampuan menginterpretasikan itu, maka manajer dan karyawan akan dapat mengetahui efektif tidaknya pekerjaan mereka. Namun, yang menjadi masalah adalah jika (dan seringkali terjadi) para pengguna informasi akuntansi itu tidak dapat dengan tepat menginterpretasikan informasi akuntansi, dan kadang-kadang berhenti mencoba, bahkan menyatakan bahwa laporan akuntansi itu tidak relevan dalam arti bahwa laporan itu tidak merefleksikan aktivitas departemen mereka. Hal-hal seperti ini tentu akan menjadi penghalang bagi terciptanya kerjasama diantara departemen operasi dan departemen akuntansi.

Masalah-masalah ini terjadi karena para pengguna informasi akuntansi itu tidak mempunyai kemampuan yang memadai untuk menginterpretasikan informasi akuntansi, atau jika mereka menginginkan adanya perubahan, mereka tidak mengetahui seperti apa yang mereka butuhkan. Tahap awal untuk menyelesaikan masalah ini adalah dengan memasukkan manajer operasi dan para karyawan sebagai anggota dari gugus kendali mutu dan tim kerja departemen akuntansi. Pada saat yang sama, para akuntan itu seharusnya juga menawarkan diri untuk bergabung dalam gugus kendali mutu dan tim kerja departemen operasi. Namun, yang menjadi masalah adalah apabila manajer operasi ternyata tetap masih belum paham tentang apa makna dari data akuntansi yang mereka terima itu kendatipun telah ada jaringan kerja sama seperti ini.

Dalam konteks seperti ini, maka yang perlu ditempuh adalah memberikan pelatihan mengenai ilmu ekonomi dan akuntansi praktis kepada karyawan non-akuntansi. Pelatihan ini pada prinsipnya akan memberikan muatan akuntansi yang cukup untuk memenuhi kebutuhan para manajer lini ketika mereka harus membaca informasi akuntansi.

Pelatihan ini seharusnya dimasukkan sebagai bagian dari pelatihan keahlian kerja dasar (*basic job skills training*) yang diberikan kepada tiap elemen di dalam perusahaan. Dalam perusahaan mutu terpadu, keahlian dari masing-masing elemen perusahaan itu perlu dikembangkan terus-menerus dan ditingkatkan melalui pelatihan reguler, khususnya diberikan sebelum keahlian praktis digunakan.

Untuk para manajer, muatan ilmu ekonomi dan akuntansi dapat dimasukkan dalam paket pelatihan keahlian dasar yang memasukkan topik mengenai manajemen perekrutan karyawan, perencanaan, manajemen waktu (*time management*), dan keahlian-keahlian manajemen serupa.

Pelatihan ini biasanya diberikan setelah pelatihan penyadaran mutu terpadu dan pelatihan teknik-teknik mutu terpadu. Biasanya, waktu yang paling tepat adalah tepat saat gugus kendali mutu sedang dibentuk, atau setelah dibentuk. Untuk membangun kredibilitas yang bagus, para manajer puncak pun harus mengambil inisiatif untuk terlebih dulu mengikuti pelatihan ini, kemudian baru dilanjutkan dengan para pekerja pada tiap tingkat di dalam perusahaan.

Setelah mengikuti pelatihan ini, diharapkan pekerja akan mengetahui implikasi dari pekerjaannya terhadap biaya yang harus dikeluarkan. Hanya dengan pemahaman mengenai implikasi biaya inilah, gugus kendali mutu dan tim kerja akan dapat mengambil pilihan yang bijaksana. Jika bagi mereka, biaya bukan satu-satunya faktor yang harus mereka pertimbangkan, mereka seharusnya mampu menginterpretasikan informasi yang tersedia secara akurat sebagai dasar untuk mengambil keputusan. Dengan pelatihan ini pula, diharapkan mereka akan memahami apakah informasi yang disediakan departemen akuntansi sudah cukup untuk menunjang tugas mereka, dan selanjutnya meminta informasi apa yang seharusnya disediakan oleh departemen akuntansi.

RANGKUMAN

Mutu terpadu seharusnya diimplementasikan pada keseluruhan perusahaan, pada setiap fungsi, dan setiap level yang ada dalam perusahaan. Demikian pula, fungsi akuntansi juga harus diintegrasikan dalam gerakan mutu perusahaan. Keterlibatan fungsi akuntansi ini penting sebab fungsi akuntansi akan dapat menunjang gerakan mutu terpadu itu dengan memberikan informasi yang dibutuhkan untuk mengukur kinerja mutu yang dicapai perusahaan dengan satuan keuangan.

Untuk mengimplementasikan mutu terpadu pada departemen akuntansi, maka teknik-teknik mutu terpadu harus diadaptasi oleh departemen akuntansi. Pada departemen akuntansi juga harus dibentuk gugus kendali mutu maupun tim kerja.

Perusahaan yang mengimplementasikan mutu terpadu pada departemen akuntansi dapat merubah struktur pada departemen akuntansi maupun tidak. Hanya saja, ada baiknya jika struktur yang lama itu tetap dipertahankan, karena mutu terpadu sendiri telah melakukan perubahan cukup besar dalam budaya perusahaan. Mempertahankan struktur yang lama pada departemen akuntansi ini artinya adalah bahwa kepala departemen akuntansi tetap harus melapor kepada wakil presiden atau presiden

keuangan dan tetap akan bertanggung jawab atas keakuratan, dan tepat waktunya pelaporan data-data yang dipergunakan bagi fungsi operasi maupun fungsi administrasi. Departemen akuntansi akan tetap bertanggung jawab terhadap penggajian, pembayaran kepada pemasok, penagihan, dan pemrosesan kwitansi. Yang membedakan adalah bahwa dalam struktur yang lama itu, departemen akuntansi akan mengimplementasikan teknik-teknik mutu terpadu dalam menjalankan pekerjaannya.

Untuk memulai mengimplementasikan gerakan mutu terpadu pada departemen akuntansi, para akuntan perlu mendapat pelatihan mengenai manajemen mutu terpadu agar para akuntan itu dapat mengetahui bagaimana produk dan proses pada departemen lain serta apa informasi akuntansi yang dibutuhkan pelanggan akuntansi dalam gerakan mutu itu. Sebaliknya, para manajer dan karyawan pada departemen non-akuntansi juga perlu mendapatkan pelatihan tentang ilmu ekonomi dan akuntansi, agar mereka dapat membaca informasi akuntansi dengan lebih baik serta dapat diharapkan kerja samanya dalam bersama-sama mengupayakan perbaikan produk dan proses akuntansi demi kepentingan bersama. Pelatihan tentang metode mutu terpadu untuk para akuntan, pelatihan tentang ilmu ekonomi dan akuntansi untuk para pekerja non-akuntansi, dan implementasi mutu terpadu yang bertahap merupakan suatu program dan tunggal, yang terintegrasi.

Demikianlah kurang lebih konsep manajemen mutu terpadu mengajak seluruh elemen perusahaan untuk bekerja bersama dalam satu arah yang tunggal, yakni memberikan kepuasan kepada pelanggan. Dan fungsi akuntansi dan jenis-jenis informasi yang disediakannya adalah bagian yang penting dari kerja bersama itu.

Pada saat yang sama, para akuntan itu perlu mengimplementasikan pada keseluruhan perusahaan, pada tingkat fungsi dan setiap level yang ada dalam perusahaan. Demikian pula, fungsi akuntansi juga harus diintegrasikan dalam gerakan mutu perusahaan. Keterkaitan fungsi akuntansi ini penting, sebab fungsi akuntansi akan dapat menunjang gerakan mutu perusahaan yang diarahkan ke arah peningkatan kualitas produk.

Untuk mengimplementasikan mutu terpadu pada departemen akuntansi, maka teknik teknik mutu terpadu harus diadopsi oleh departemen akuntansi. Pada departemen akuntansi juga harus dibentuk pusat kendali mutu maupun tim kerja.

Perusahaan yang mengimplementasikan mutu terpadu pada departemen akuntansi dapat melakukan perubahan struktur akuntansi maupun tidak. Namun saja, ada baiknya jika struktur yang lama itu tetap dipertahankan. Karena mutu terpadu sendiri telah melakukan perubahan cukup besar dalam budaya perusahaan. Memberikan struktur yang lama pada departemen akuntansi ini artinya adalah bahwa kepala departemen akuntansi tetap harus melapor kepada wakil presiden atau presiden

Bab

5

MENGGUNAKAN TEKNIK MUTU TERPADU UNTUK MENGGALI KEINGINAN PELANGGAN AKUNTANSI

Tujuan manajemen mutu terpadu adalah memberikan mutu layanan yang memuaskan pelanggan. Departemen akuntansi sendiri mempunyai banyak pelanggan. Sebagian pelanggan akuntansi itu berada di dalam perusahaan dan yang lain berada di luar. Secara umum bisa dikatakan, siapapun yang memanfaatkan apapun yang dihasilkan oleh departemen akuntansi adalah pelanggan akuntansi.

Untuk dapat memberikan layanan yang memuaskan, departemen akuntansi tentu harus mengetahui apa yang diinginkan pelanggan. Untuk mengupayakan hal ini, departemen akuntansi bisa melakukan riset pasar untuk mengetahui keinginan-keinginan pelanggan akan informasi akuntansi. Teknik-teknik manajemen mutu terpadu, seperti yang telah kami jelaskan beberapa pada bab 2, serta teknik-teknik lain seperti teknik Delphi, teknik kelompok nominal (*nominal group technique*), teknik kelompok fokus (*focus groups*), dan berbagai survei, dapat digunakan untuk tujuan ini. Kelompok-kelompok implementasi mutu terpadu juga dapat membantu mengidentifikasi kebutuhan dan harapan pelanggan terhadap informasi yang disediakan departemen akuntansi. Di bab sebelumnya, kami telah menjelaskan bahwa di dalam gugus kendali mutu dan tim kerja departemen akuntansi, terdapat pula wakil dari pelanggan. Wakil pelanggan ini bisa menjadi sumber informasi yang baik untuk mengetahui apa yang dibutuhkan pelanggan itu.

Keuntungan lain dari memasukkan pelanggan dalam gugus kendali mutu dan tim-tim kerja departemen akuntansi adalah bahwa mereka dapat memberikan penilaian terhadap produk akuntansi yang mereka terima. Pelanggan dapat mengatakan kepada departemen akuntansi perubahan apa yang mungkin penting dan berharga untuk dilakukan, dan perubahan apa yang tidak berharga. Berikut ini, kami akan membahas bagaimana caranya mencari tahu kebutuhan pelanggan akuntansi itu, mulai dari pelanggan akuntansi yang paling berpengaruh, yakni para CEO dan manajer puncak hingga pelanggan akuntansi di tingkatan pekerja, serta pelanggan akuntansi yang berada di luar perusahaan.

A. MELIBATKAN CEO DAN MANAJER PUNCAK

Dari semua pengguna produk akuntansi, pengguna yang paling berpengaruh adalah direktur utama (*chief executive officer/CEO*). Dalam kebanyakan implementasi mutu terpadu, CEO adalah seorang ketua dari gugus kendali mutu para eksekutif. Diantara direktur yang tergabung dalam gugus kendali mutu para eksekutif itu, salah satu anggotanya adalah direktur keuangan (*chief of financial officer*). Dengan mengikuti pertemuan-pertemuan gugus kendali mutu eksekutif ini, direktur keuangan dapat mengetahui apa keinginan direktur utama, sekaligus dapat mencari dukungan bagi fungsi akuntansi dalam mengupayakan perbaikan.

CEO itu adalah pelanggan akuntansi individual yang paling berpengaruh. Disamping CEO, ada pula pelanggan yang paling berpengaruh yang sifatnya kelompok, yakni tim manajemen puncak. Dibandingkan dengan CEO, pelanggan yang kedua inilah yang mendapatkan manfaat paling besar dari produk akuntansi. Demikian juga, jika ada perbaikan mutu pada produk akuntansi, maka pelanggan inilah yang seharusnya paling memperoleh manfaat. Manajer puncak adalah orang-orang yang di dalam perusahaan mempunyai orientasi yang luas (*broad-based orientation*) dalam menjalankan perusahaan. Mereka melihat perusahaan secara keseluruhan. Dengan orientasi seperti itu, dalam kaitannya dengan akuntansi, mereka adalah kelompok pelanggan yang menggunakan baik laporan akuntansi keuangan maupun analisis akuntansi biaya dan analisis-analisis akuntansi yang sifatnya khusus, seperti analisis investasi modal.

Untuk mengetahui seperti apa produk akuntansi yang benar-benar mereka inginkan, departemen akuntansi bisa langsung menanyakan kepada yang bersangkutan atau bisa pula dengan mengajukan kuesioner kepada mereka. Yang pertama biasanya cukup sederhana untuk dilakukan. Untuk yang kedua, yakni mengajukan kuesioner. Dalam membuat kuesioner itu, departemen akuntansi sebaiknya membuat kuesioner dengan pertanyaan-pertanyaan yang spesifik. Hal ini penting karena para pucuk pimpinan umumnya sangat mementingkan efektivitas waktu mereka. Dengan pertanyaan-pertanyaan yang spesifik akan memudahkan mereka dalam menjawab kuesioner itu dengan segera. Berikut kami sajikan contoh kuesioner yang bisa diajukan kepada para pucuk pimpinan. Dalam kuesioner ini, departemen akuntansi mengajukan pertanyaan-pertanyaan mengenai format laporan yang sudah ada, lihat gambar 5.1. dan 5.2. Gambar 5.1. adalah daftar pertanyaan-pertanyaan yang diajukan, dan gambar 5.2. adalah format laporan yang dipertanyakan dalam kuesioner itu.

Kuesioner ini biasanya didukung oleh gugus kendali mutu departemen akuntansi dan dibuat oleh tim kerja yang ditugasi untuk melaksanakan proyek kuesioner ini.

Gambar 5.1.
Kuesioner Perbaikan Mutu
Laporan Keuangan Departemen Produksi
(Plant Operating Statements).

Untuk meningkatkan kegunaan produk kami bagi Anda, pelanggan kami, kami ingin mengetahui bagaimana agar laporan operasi yang kami sajikan beserta kuesioner ini dapat lebih produktif bagi Anda. Mohon lingkari jawaban Ya atau Tidak yang telah tersedia.

Sebelumnya, terima kasih atas bantuan Anda kepada kami dalam mengupayakan perbaikan produk kami, yang merupakan bagian dari kinerja keseluruhan kami di perusahaan ini.

Nasila Akhyar
 Kontroler

Baris 1
 Apakah Anda juga ingin mengetahui *range* harga-harga penjualannya? Ya Tidak

Baris 5
 Apakah Anda ingin agar jam tenaga kerja dan jumlah satuannya dibuat dalam jumlah total maupun per unitnya? Ya Tidak

Baris 6
 Apakah Anda ingin agar penghitungan biaya penjualan dan biaya administrasi dan umum menurut jenis biayanya (upah dan gaji, komisi, biaya okupansi (*occupancy charges*), biaya komunikasi, biaya peralatan)? Ya Tidak

Mohon Anda memberikan nilai dari laporan yang dilampirkan menurut kategori yang telah ada berikut ini. Mohon beri nilai dengan skala 0 (buruk) hingga 10 (sempurna).

Relevansi	_____	Kelengkapan informasi	_____
Mudah tidaknya dibaca	_____	Kejelasan	_____

Jika Anda mempunyai komentar tambahan, silahkan tuliskan di balik kuesioner ini. Sekali lagi, terima kasih atas bantuan Anda.

* Yang dimaksud baris ke 1 dan seterusnya itu adalah urutan baris pos yang disajikan dalam laporan Operasi itu. Misalnya, baris ke 1 adalah pos penjualan (Lihat gambar 5.2 berikut).

Gambar 5.2.
Laporan Operasi Pabrik X.
Juli 199X

		Rupiah	Unit	Harga Per Unit
1. Penjualan		2.138.000	1.638	1.305
Biaya penjualan:				
2. Persediaan awal		135.000	201	672
3. Produk jadi				
4. Bahan baku langsung	585.000			
5. Tenaga kerja langsung	302.000			
6. Biaya produksi tidak langsung (<i>production indirect</i>)	212.000			
7. Total produk jadi		1.099.000	1.675	656
8. Produk siap dijual		1.234.000	1.876	658
9. Persediaan akhir		(147.319)	(224)	658
10. Laba kotor		1.051.319	1.652	656
11. Biaya penjualan		156.000		94
12. Biaya administrasi dan umum		540.000		327
13. Laba bersih sebelum pajak		355.319		215

Pendekatan lain yang bisa dilakukan adalah dengan membuat beberapa format laporan akuntansi, kemudian menunjukkannya kepada pelanggan yang dituju untuk menanyakan format mana yang lebih disukai oleh pelanggan. Bersama dengan format-format laporan itu sebaiknya disertakan pula kuesioner tentang format laporan yang ditanyakan itu. Berikut ini kami berikan contoh kuesioner yang disertakan bersama dengan format-format laporan yang ditawarkan kepada pelanggan akuntansi itu (Lihat gambar 5.3.). Dalam kasus ini, dimisalkan departemen akuntansi membuat tiga format laporan, sehingga kolom kuesioner yang dibuat ada tiga kolom. Jika departemen akuntansi membuat empat format laporan atau lebih, maka kuesionernya tinggal menyesuaikan jumlah format laporan yang dibuat.

Gambar 5.3.
Kuesioner mengenai format laporan akuntansi.

Yang terhormat:
Sdr. Manajer Produksi

Kami memohon bantuan Anda untuk memperbaiki mutu produk dan pelayanan kami.

Kami melampirkan tiga format laporan. Kami memilih Anda untuk mengisi kuesioner ini karena kami menilai bahwa Anda adalah orang yang mempunyai pengalaman dan pengetahuan mengenai kebutuhan perusahaan kita ini.

Mohon Anda menreview tiga format laporan yang kami lampirkan, dan berilah nilai masing-masing laporan itu pada kolom-kolom yang telah kami buat di bawah ini menurut kategorinya.

Karakteristik laporan	Format Laporan		
	I	II	III
Nilai ketiga format laporan	3 (Jelek)	1 (Bagus)	2 (Lumayan)
Relevansi Kelengkapan Mudah tidaknya dibaca Kejelasan Tampilan keseluruhan			

Jika Anda mempunyai komentar lain, silahkan tuliskan di bawah kuesioner ini. Gugus kendali mutu akuntansi akan mempertimbangkan informasi yang Anda berikan.

.....

.....

.....

Ketika gugus kendali mutu departemen akuntansi telah selesai melakukan "riset pasar" dan mendapatkan semua data yang dibutuhkan, maka gugus kendali mutu departemen akuntansi, gugus kendali mutu seksi-seksi di dalam departemen akuntansi, atau tim-tim kerjanya dapat mempelajari tiap laporan akuntansi yang diajukan dalam