

riset itu dalam rangka mencari cara bagaimana memperbaiki produk mereka itu. Hasil dari pembahasan ini kemudian dipresentasikan kepada gugus kendali mutu para eksekutif atau kepada sebuah pertemuan yang khusus diadakan untuk membahas pengesahan produk itu.

Departemen akuntansi bisa mendapatkan bantuan dari manajemen puncak dalam memperbaiki produk dan proses akuntansi. Bahkan, anggota dari gugus kendali mutu para eksekutif itu pun dapat diundang sekali-sekali untuk mengikuti pembahasan dalam gugus kendali mutu departemen akuntansi, khususnya ketika mereka bisa memberikan kontribusi atas masalah yang tengah dibicarakan. Dengan begini, departemen akuntansi bisa menarik para direktur dan manajemen puncak dalam proses memperbaiki produk maupun proses akuntansi, karena walaupun mereka biasanya tidak tertarik dengan detail akuntansi, mereka tertarik dengan informasi yang lebih baik. Mengajak pelanggan untuk ikut membahas proses pengembangan bentuk dan isi laporan yang mereka gunakan, dan kemudian meresponnya dengan menggunakan teknik mutu terpadu, akan membuat laporan akuntansi lebih bernilai, yang oleh karenanya, departemen akuntansi secara khusus maupun perusahaan secara keseluruhan akan mendapatkan nilai lebih.

Disamping konsep seperti ini, departemen akuntansi sendiri seharusnya mempunyai sikap pro-aktif, dengan mengamati apa yang dibutuhkan pelanggannya, menanyakan apa yang mereka inginkan, dan dengan membawa masalah yang dihadapi departemen akuntansi ke dalam gugus kendali mutu para eksekutif manakala masalah yang dihadapi itu menuntut adanya bantuan dari para eksekutif.

B. MELIBATKAN MANAJER-MANAJER DEPARTEMEN

Dalam struktur perusahaan, manajer-manajer departemen biasanya berada tepat di bawah manajer puncak. Manajer-manajer departemen ini biasanya adalah orang-orang yang berorientasi kinerja. Manajer-manajer menengah ini menaruh perhatian pada bagaimana kinerja departemen-departemen mereka, baik dengan berpedoman pada anggaran yang telah dibuat, standar yang telah ditetapkan, maupun kinerja perusahaan periode sebelumnya.

Dalam hubungannya dengan akuntansi, manajer-manajer departemen ini membutuhkan informasi akuntansi dalam upaya mereka untuk mencapai kinerja yang bagus pada departemen mereka. Agar departemen akuntansi dapat mengetahui apa saja kebutuhan informasi akuntansi dari para manajer departemen itu, dalam mutu terpadu dianjurkan agar departemen akuntansi melibatkan satu atau dua manajer non-akuntansi itu dalam gugus kendali mutu departemen akuntansi, sebagai perwakilan dari pelanggan internal.

Partisipasi aktif para manajer itu bisa sangat membantu dalam rangka mengembangkan produk baru maupun dalam rangka melakukan perbaikan mutu akuntansi. Namun, hal ini juga bersyarat, yakni bahwa seharusnya mereka yang menjadi perwakilan dari departemen lini (*line department*) memang benar-benar ingin menyumbangkan sesuatu, mempunyai kemampuan untuk memberikan kontribusi yang berharga, dan dihormati oleh rekan-rekannya. Disamping itu, ada baiknya jika mereka yang dilibatkan adalah yang paling sering mengeluh soal akuntansi, terutama yang keluhannya memang nyata, berdasar, dan layak untuk diperhatikan.

Sementara, manajer-manajer departemen yang tidak menjadi anggota dari gugus kendali mutu akuntansi bisa diminta bantuannya ketika departemen akuntansi akan melakukan semacam jajak pendapat apakah suatu laporan akuntansi bisa disetujui atau tidak. Istilah yang sering digunakan dalam mutu terpadu untuk menggantikan istilah jajak pendapat adalah proses pengesahan laporan akuntansi. Sebagai contoh, ketika suatu format laporan baru telah didesain atau ketika laporan yang lama telah diubah untuk merespon keinginan pelanggan, departemen akuntansi perlu mengetahui apakah format laporan akuntansi itu sudah bisa disepakati atau belum. Manajer-manajer departemen yang tidak menjadi bagian dari gugus kendali mutu akuntansi dapat dilibatkan dalam proses penilaian format laporan baru itu. Berbagai teknik mutu terpadu, seperti teknik kelompok fokus atau teknik survei dapat digunakan.

Sebaliknya, jika para manajer departemen itu dilibatkan dalam gugus kendali mutu departemen akuntansi, para akuntan bisa pula turut terlibat dalam gugus kendali mutu maupun dalam tim-tim kerja departemen lain. Departemen akuntansi bisa menempatkan satu wakilnya pada tiap-tiap gugus kendali mutu atau tim kerja pada departemen-departemen itu. Manajer-manajer yang akan bergabung dalam gugus kendali mutu akuntansi seharusnya dipilih dengan hati-hati, demikian pula akuntan yang akan bergabung dalam gugus kendali mutu pada departemen-departemen lain. Mereka sebaiknya adalah akuntan-akuntan yang menguasai teknik-teknik mutu terpadu. Disamping itu, yang mendasar adalah bahwa mereka seharusnya juga merupakan akuntan yang handal, yang benar-benar paham mengenai semua hal tentang sistem akuntansi perusahaan. Sehingga, mereka akan benar-benar dapat memberikan kontribusi dalam menyelesaikan masalah-masalah yang dihadapi oleh gugus kendali mutu pada departemen-departemen itu. Dalam konteks ini, maka training tambahan sangat diperlukan untuk menambah atau meningkatkan keahlian para akuntan.

Dengan melaksanakan konsep seperti ini, akan tercipta jalinan kerja sama dan saling memahami antara departemen operasi dan departemen akuntansi. Pada satu sisi, keterlibatan manajer departemen operasi itu akan membantu departemen akuntansi untuk menilai produk akuntansi dan mengupayakan adanya perbaikan pada produk akuntansi. Sisi yang lain, kebutuhan manajer-manajer menengah itu akan dapat

dipuaskan dengan produk akuntansi yang mereka terima. Keterlibatan para akuntan dalam gugus kendali mutu dan tim-tim kerja pada departemen-departemen itu akan membuahkan suatu penggabungan dari departemen operasi dengan dua fungsi departemen akuntansi, yakni fungsi pelayanan administratif dan fungsi pengukuran kinerja. Hal seperti ini jarang ditemui dalam organisasi yang tidak menerapkan gerakan mutu terpadu.

Yang terakhir, berkaitan dengan prinsip kepemimpinan, untuk mengupayakan adanya jalinan kerja sama dan saling memahami seperti ini, para manajer departemen adalah orang-orang yang mempunyai peran kunci untuk memfasilitasi adanya kerja sama dan saling memahami tersebut.

C. MELIBATKAN SUPERVISOR LINI-PERTAMA

Supervisor biasanya mempunyai beberapa keluhan terhadap akuntansi. Keluhan yang umum dikemukakan oleh supervisor yaitu laporan akuntansi dipandang terlalu lambat disajikan, sehingga akhirnya laporan itu tidak bisa dimanfaatkan dengan optimal, bahkan mungkin benar-benar sudah basi. Kedua, supervisor seringkali menilai bahwa penetapan biaya dalam laporan akuntansi itu dilakukan secara sewenang-wenang (*arbitrary cost assignments*); penetapan biaya itu tidak secara langsung berkaitan dengan biaya yang benar-benar terjadi, atau dengan kata lain, tidak ada kausalitas yang dapat ditelusuri antara kenyataan yang terjadi dengan biaya yang tercatat dalam laporan akuntansi. Mengingat bahwa mutu terpadu mengajarkan prinsip agar perusahaan melakukan aktivitasnya berdasarkan pada data, dan bahwa departemen akuntansi seharusnya mendukung manajemen, termasuk para supervisor dalam melaksanakan pekerjaannya, maka departemen akuntansi perlu merumuskan masalah yang dikemukakan para supervisor itu dan mencari pemecahannya.

Yang pertama, mengenai keluhan kelambatan penyajian laporan akuntansi. Kelambatan penyajian laporan akuntansi ini bisa dipecahkan baik dengan menggunakan pendekatan konvensional maupun pendekatan teknologis. Pendekatan konvensional menganjurkan agar akuntansi dapat melakukan tutup buku pada akhir tiap periode akuntansinya secara lebih cepat. Dalam pendekatan konvensional dikatakan bahwa target waktu yang rasional untuk bisa segera menyajikan laporan akuntansi adalah lima hari setelah suatu periode akuntansi berakhir. Dalam kenyataannya, penyajian laporan akuntansi itu bahkan bisa lebih cepat. Beberapa literatur menyebutkan bahwa beberapa perusahaan bahkan telah mampu melakukan tutup buku hanya dua hari setelah berakhirnya periode.

Pendekatan yang kedua, yakni pendekatan teknologis, juga bisa digunakan untuk mendukung departemen akuntansi dalam menyajikan laporan akuntansi dengan cepat. Pendekatan ini adalah suatu pendekatan yang dilakukan dalam mengimplementasikan suatu sistem pemrosesan data yang terdistribusi (*a distributed data processing*). Sebelum adanya sistem pemrosesan data terdistribusi ini, proses pemasukan data memang terkesan lambat. Dalam sistem lama untuk memasukkan data, kartu-kartu kerja (*job tickets*) dan kartu jam waktu (*time cards*) dari pabrik harus terlebih dulu dikirimkan ke suatu pos pemusatan (*a central group*) untuk dimasukkan datanya, kemudian data mentah itu baru diolah. Kini, dengan pendekatan teknologis ini, *job tickets* dan *time cards* itu tidak perlu lagi dikirimkan ke pos pemusatan untuk dimasukkan datanya. Dalam sistem pemrosesan data terdistribusi ini, tiap pabrik/bengkel kerja langsung dijadikan sebagai terminal-terminal data. Terminal-terminal ini dapat digunakan untuk mencatat transaksi-transaksi dalam pengendalian produksi dan informasi akuntansi biaya seiring dengan berjalannya pekerjaan. Dengan mekanisme seperti ini, data bisa dimasukkan langsung dari bengkel, dengan menggunakan kode-kode bar (*bar codes*) yang tertera dalamencana milik pekerja (*worker's badges*) dan pada tiap barang, batch, atau order jasa yang sedang diproses, tidak perlu harus dipusatkan terlebih dulu. Dengan demikian pemrosesan data dan laporan akuntansi dapat disajikan dengan lebih cepat. Dengan pendekatan teknologis ini departemen akuntansi dapat melakukan pembaruan harian (*daily updates*) terhadap hasil operasi hari sebelumnya, atau bahkan menghasilkan informasi tepat waktu, yakni informasi dicatat ketika suatu aktivitas terjadi. Sehingga, tidak ada penundaan sama sekali.

Keluhan yang kedua, yakni mengenai ketidakrelevanan data akuntansi yang dikarenakan adanya anggapan bahwa biaya yang ditetapkan itu penetapannya secara sewenang-wenang (*arbitrary cost assignments*), bisa dijawab dengan menggunakan metode *direct costing*. *Direct costing* ini lebih relevan digunakan untuk mendukung pengambilan keputusan yang "tepat" dalam kaca mata ekonomis daripada *absorbtion costing*. *Direct costing* ini pun mempunyai keunggulan untuk digunakan dalam melakukan pengawasan lini-pertama, karena sangat banyak biaya dianggap tetap dari kaca mata supervisor.

Teknik yang tepat untuk menjawab keluhan mengenai penetapan biaya ini yaitu *Activity-Based Costing* (ABC). Dengan ABC, departemen akuntansi bisa melacak asal-usul terjadinya biaya-biaya. ABC ini sangat berguna untuk memenuhi kebutuhan supervisor akan informasi yang relevan seperti yang mereka butuhkan.

ABC maupun berbagai alat lain itu dapat digunakan melalui proses mutu terpadu untuk membuat laporan akuntansi yang mendukung kinerja manajemen. Untuk memenuhi kebutuhan para supervisor itu, ada dua hal yang perlu diperbaiki, yakni mutu dan akurasi data yang berasal dari bengkel dan kegunaan dari laporan akuntansi itu.

Mutu dan akurasi data berhubungan dengan bagaimana nantinya pekerjaan di lapangan. Sementara, kegunaan laporan akuntansi itu berhubungan dengan proses akuntansi. Untuk mengupayakan hal ini, supervisor perlu dilibatkan dalam gugus kendali mutu maupun tim kerja departemen akuntansi. Supervisor ini perlu dilibatkan karena supervisor mempunyai kapasitas baik sebagai penyedia data maupun sebagai pelanggan akuntansi. Baik departemen akuntansi maupun para supervisor ini seharusnya melakukan kerja sama dan melakukan perubahan yang diperlukan secara bersamaan.

Yang menjadi masalah adalah jika data yang berasal dari bengkel salah diolah oleh supervisor. Yang lebih buruk lagi adalah jika terjadi manipulasi data. Manipulasi data ini bisa terjadi karena para supervisor biasanya takut kepada atasan mereka, sehingga mereka membuat laporan yang bagus, yang sesuai anggaran atau yang sesuai dengan harapan atasan, sementara mereka tetap melakukan pekerjaan dengan cara yang mereka sukai atau menurut kemampuan mereka. Banyak akuntan mendapati bahwa supervisor pabrik maupun lapangan menggunakan laporan akuntansi terutama untuk menghindari kesulitan ketika bos mereka menanyakan pertanyaan-pertanyaan yang sulit, atau hanya untuk membuat agar atasannya diam. Informasi akuntansi itu sering tidak diaplikasikan ke dalam aktivitas mereka sehari-hari. Sementara untuk menjalankan aktivitas mereka menggunakan data yang lebih cepat.

Untuk menangani permasalahan ini, khususnya yang berhubungan dengan pemasukan data yang salah atau untuk menghindari adanya manipulasi data, maka departemen akuntansi dapat melakukan pemasukan data tepat waktu (*real-time data entry*) melalui pemrosesan data pada tiap lokasi kerja. Yang dimaksud di sini adalah, data harus dimasukkan begitu aktivitasnya terjadi, sehingga para "oknum" pemanipulasi data itu akan lebih sulit menyembunyikan suatu transaksi untuk dimanipulasi. Disamping itu, training mutu terpadu maupun pemrosesan data terdistribusi (*distributed data processing*) juga perlu diberikan. Training ini akan dapat memberi pengetahuan kepada supervisor untuk menilai informasi yang akurat maupun untuk dapat menghindari kesalahan pemrosesan data.

Adanya kemungkinan manipulasi data yang dikarenakan pekerja takut kepada atasannya itu juga dapat diselesaikan dengan teknik-teknik mutu terpadu. Pada dasarnya, mutu terpadu menjadikan tekanan-tekanan dari bos berkurang. Dengan mutu terpadu, dianjurkan agar pekerja tidak ditekan melainkan justru pekerja diajak untuk tidak perlu terlalu takut kepada atasannya. Mutu terpadu mempunyai tujuan untuk mengidentifikasi apa yang sebenarnya terjadi berdasar pada data yang dapat dikuantifikasi. Dengan mutu terpadu, menjadikan perusahaan untuk tidak saling menyalahkan, tetapi membentuk perusahaan untuk mencari apa yang dapat dilakukan jika menghadapi suatu masalah. Akuntansi, dalam konteks ini, memberikan kontribusi untuk memberi informasi

mengenai apa yang terjadi sekaligus menjawab pertanyaan mengenai apa yang dapat dilakukan perusahaan.

Untuk melakukan hal ini, para supervisor lini pertama yang "notabene" merupakan pelanggan langsung dari laporan biaya yang dikeluarkan departemen akuntansi, mempunyai kontribusi yang sangat besar. Sebab, supervisor lini pertamalah yang dapat memberi tahu departemen akuntansi mengenai aspek-aspek apa dari produk akuntansi yang layak dihasilkan, dilihat dari jumlah biaya dan waktu untuk menghasilkannya. Supervisor itu pula yang dapat memastikan akurasi data yang digunakan.

Untuk menghubungkan dua pihak ini, diperlukan seorang penghubung antara departemen akuntansi dan gugus kendali mutu departemen produksi. Penghubung ini bisa salah satu diantara anggota gugus kendali mutu akuntansi. Penghubung ini mempunyai tugas untuk menjelaskan mengenai kemampuan akuntansi kepada para anggota gugus kendali mutu departemen produksi sendiri, dan mengkomunikasikan keinginan dari pengguna informasi akuntansi kepada gugus kendali mutu akuntansi. Dengan begini, maka efektivitas akuntansi dan efisiensi bagian operasi akan dapat dicapai.

D. MELIBATKAN PARA PEKERJA

Pelanggan akuntansi internal yang lain adalah pekerja. Pekerja, baik pekerja lini maupun jajaran staf (*line and staff workers*), berada pada posisi sebagai pelanggan akuntansi, khususnya jika perusahaan menerapkan apa yang disebut sebagai akuntansi terbuka (*open accounting*). Pembahasan mengenai akuntansi terbuka akan kami sampaikan pada bab berikutnya. Secara singkat, dalam akuntansi terbuka, laporan kinerja dipublikasikan kepada semua pekerja dalam tiap pusat biaya, sehingga mereka dapat melihat bagian kerja di seksi mereka. Dalam akuntansi terbuka, para pekerja sebenarnya tidak semata menjadi pelanggan laporan akuntansi, tetapi juga menjadi penyedia datanya.

Untuk dapat menyajikan laporan akuntansi yang baik, yang dapat dipahami oleh para pekerja, departemen akuntansi tidak dapat bekerja sendirian. Departemen akuntansi memerlukan adanya peran serta dari pihak yang akan memanfaatkan laporan akuntansi itu. Oleh karenanya, manajemen mutu terpadu menyarankan agar dalam rangka mendesain format laporan akuntansi yang akan disajikan dalam akuntansi terbuka itu, antara pekerja, supervisor, dan akuntan perlu dipertemukan dalam sebuah tim kerja, yang akan bertugas mendesain laporan itu. Banyak keuntungan yang dapat diraih dengan memasukkan pekerja dalam tim kerja. Antara lain pekerja akan dapat terberdayakan sekaligus membuat pekerja berpartisipasi untuk menemukan bagaimana pentingnya pemasukan data yang akurat dan tepat waktu oleh bagian bengkel.

E. MELIBATKAN PELANGGAN PERUSAHAAN

Disamping melibatkan para pelanggan internal perusahaan dalam memperbaiki mutu produk dan proses akuntansi, departemen akuntansi perlu melibatkan pula para pelanggan akuntansi yang berada di luar perusahaan. Berikut ini, kami akan membahas mengenai perlunya melibatkan pelanggan yang berada di luar perusahaan itu.

1. Melibatkan Konsumen

Konsumen pada hakekatnya adalah pelanggan dari informasi akuntansi, walaupun secara tidak langsung. Mengapa bisa demikian? Konsumen adalah pembeli produk perusahaan. Oleh karenanya konsumen tentu mengharapkan agar uang yang dikeluarkan untuk membeli produk itu benar-benar sebanding dengan nilai produk yang dibelinya itu. Perusahaan yang menerapkan mutu terpadu mempunyai tugas untuk memuaskan keinginan konsumen, dan akuntansi dalam hal ini merupakan entitas yang mempunyai tugas mendukung perusahaan untuk mewujudkannya. Karena akuntansi secara langsung atau tidak langsung berperan terhadap produk yang dibeli konsumen itu, maka pada hakekatnya konsumen adalah pelanggan informasi akuntansi. Tepatnya, pelanggan tidak langsung.

Departemen akuntansi, oleh karenanya perlu mendengar apa yang diharapkan konsumen kepada perusahaan, yang akan dimanifestasikan ke dalam upaya perbaikan perusahaan secara keseluruhan, maupun perbaikan fungsi-fungsi tertentu di dalam perusahaan, termasuk fungsi akuntansi. Keinginan konsumen ini bisa diketahui dengan melakukan riset pasar. Riset pasar yang dilakukan bagian pemasaran bertujuan untuk mengetahui bagaimana atau apa keinginan konsumen terhadap produk perusahaan. Dengan melakukan riset pasar, perusahaan akan mengetahui apa keinginan konsumen. Kemudian berdasar pada pengetahuan akan keinginan konsumen maka perusahaan akan mencari cara untuk memenuhi keinginan konsumen itu dalam hal ini departemen akuntansi mempunyai tugasnya sendiri. Tugas departemen akuntansi adalah menghitung biaya yang harus dikeluarkan perusahaan untuk memenuhi keinginan konsumen itu. Dengan demikian bisa dikatakan bahwa data yang diperoleh departemen pemasaran yang digabung dengan informasi akuntansi akan memberi pengetahuan kepada manajemen tentang perbaikan seperti apa yang dapat memuaskan keinginan konsumen. Departemen akuntansi akan menyediakan informasi biaya, sementara bagian pemasaran menyediakan informasi mengenai nilai produk dalam kaca mata konsumen.

Dengan menilik pada hal ini, bisa dilihat bahwa pada satu sisi konsumen merupakan pihak yang berkepentingan terhadap informasi akuntansi yang dihasilkan di dalam perusahaan, atau secara tidak langsung merupakan pelanggan informasi akuntansi. Pada sisi yang lain, konsumen bisa memberikan kontribusi kepada

perusahaan untuk mampu memproduksi barang atau jasa yang bermutu, termasuk secara tidak langsung akan mendorong departemen akuntansi untuk mampu menghasilkan produk akuntansi yang lebih baik.

2. Perusahaan Lain sebagai Pelanggan

Jika konsumen dapat memberikan kontribusi secara tidak langsung dalam perbaikan akuntansi, pelanggan perusahaan adalah pihak yang berada di luar perusahaan yang dapat memberikan kontribusi secara lebih langsung kepada akuntansi dalam rangka melakukan upaya perbaikan. Pelanggan yang dimaksud disini adalah pembeli dalam jumlah besar. Pelanggan juga merupakan pihak yang mempunyai hubungan jangka panjang dengan perusahaan.

Perusahaan perlu mengetahui apa yang diinginkan oleh pelanggan atas produk yang mereka beli dari perusahaan. Informasi dari pelanggan ini pada gilirannya dapat digunakan oleh perusahaan dalam memproduksi barang atau jasa yang lebih bermutu, termasuk oleh akuntansi sebagai referensi untuk melakukan penghitungan biaya.

Perusahaan dapat menggali keinginan pelanggan dengan melakukan riset pasar, yang bisa dilakukan dengan menggunakan teknik kelompok fokus, atau dengan melibatkan pelanggan dalam tim kerja. Pelanggan dapat dilibatkan dalam tim kerja, ketika tim kerja menangani berbagai permasalahan yang ada hubungannya dengan pelanggan, seperti penagihan, penyaluran produk, dan lain-lain. Bahkan pelanggan juga bisa dilibatkan ketika perusahaan hendak melakukan pengembangan sistem, terlebih jika dalam sistem itu perusahaan ingin menjalin kerja sama yang semakin erat dengan pelanggan.

Departemen akuntansi sendiri akan terlibat pula dalam tim kerja yang di dalamnya hadir pula para pelanggan. Keterlibatan departemen akuntansi ini khususnya terjadi ketika tim kerja membahas masalah seputar pengiriman, penagihan, penerimaan pembayaran, maupun dalam hal perencanaan dan pengiriman per wilayah produksi perusahaan. Karena berada dalam satu tim dengan pelanggan, maka fungsi akuntansi harus juga mampu menyediakan kebutuhan para pelanggan itu.

Fungsi akuntansi juga bisa menempuh cara lain dalam rangka melakukan perbaikan akuntansi, yakni dengan melakukan peninjauan atas metode akuntansi internal pada perusahaan pelanggan. Dalam hal ini, fungsi akuntansi melakukan perbandingan (*benchmarking*) antara prosedur akuntansi pada departemennya sendiri dengan prosedur akuntansi yang diterapkan perusahaan pelanggan. Dengan melakukan *benchmarking* maka fungsi akuntansi dapat belajar dari pelanggan jika prosedur yang dijalankan pelanggan itu dirasa lebih bagus. *Benchmarking* seperti ini juga dapat dilakukan untuk memahami pelanggan secara lebih baik, dan dalam rangka menggabungkan prosedur

akuntansi perusahaan bersangkutan dengan prosedur akuntansi pada perusahaan pelanggan, terlebih-lebih jika pelanggan merupakan pengolah produk yang dihasilkan perusahaan bersangkutan.

Biasanya, pelanggan tidak mempunyai kepentingan dengan metode akuntansi biaya yang digunakan perusahaan rekanannya. Tetapi pelanggan akan mempunyai kepentingan dengan akuntansi biaya perusahaan rekanannya ketika terjadi kontrak biaya-plus (*cost-plus contract*). Dalam kontrak biaya-plus, yang biasanya terjadi pada *government procurement* dan pada industri pembangunan tertentu (*custom development industries*), biaya yang dikeluarkan oleh pemasok dibebankan kepada pelanggan, dengan kenaikan keuntungan (*mark-up*) tertentu. Artinya, biaya yang dikeluarkan pemasok berpindah secara langsung menjadi biaya yang ditanggung pelanggan. Dalam konteks seperti ini, pelanggan perlu mengetahui metode akuntansi biaya yang digunakan perusahaan, karena metode akuntansi biaya akan menentukan besarnya biaya yang ditanggung pelanggan.

Dalam kontrak biaya-plus, pembeli produk perusahaan tidak hanya merupakan pelanggan akuntansi; mereka tidak hanya terkena pengaruh oleh hasil dari metode akuntansi perusahaan itu, melainkan mereka juga merupakan konsumen langsung dari data yang dikeluarkan departemen akuntansi, yang biasanya mudah untuk mereka audit di bawah kontrak biaya-plus. Pelanggan, melalui auditornya, dapat menggunakan catatan-catatan dan informasi yang dikeluarkan oleh departemen akuntansi untuk menganalisis biaya atas produk yang mereka beli. Dengan catatan dan informasi itu pula, mereka dapat mencari tahu mengenai patuh tidaknya perusahaan dengan kontrak yang telah disepakati, disamping juga akan mencari kemungkinan-kemungkinan untuk mencari bahan yang mereka butuhkan untuk dapat membeli produk yang lebih hemat biaya.

Cara yang efektif untuk memenuhi kebutuhan pelanggan atas informasi seperti itu adalah dengan memasukkan mereka dalam tim-tim kerja dan gugus kendali mutu yang akan mereka masuki ketika menyusun metode akuntansi biaya dan produk. Dengan cara ini, disamping akan mendapatkan apa yang mereka butuhkan, cara ini merupakan cara yang positif bagi departemen akuntansi untuk menunjukkan bahwa mereka mempunyai keinginan untuk memenuhi kebutuhan pelanggan, yang oleh karenanya akan membantu penjualan.

Namun sebelum memutuskan mengundang perwakilan pelanggan dalam pertemuan-pertemuan di tim kerja dan gugus kendali mutu, hal yang perlu dipertimbangkan adalah bahwa perusahaan perlu melindungi informasi rahasia perusahaan sendiri dan data-data milik pelanggan lain yang dimiliki perusahaan. Kendati begitu, pada prinsipnya keterlibatan perwakilan dari pelanggan itu akan sangat membantu dalam gugus kendali mutu dan tim kerja departemen akuntansi.

3. Melibatkan Pemerintah

Semua perusahaan harus memberikan laporan kepada Kantor Pajak, dan jika perusahaan itu go publik, maka perusahaan itu harus mengirimkan laporan kepada Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepam). Lembaga-lembaga tersebut juga pelanggan dari departemen akuntansi perusahaan.

Dalam hubungan antara pemerintah-perusahaan, pemerintah adalah pihak yang mengeluarkan peraturan, dan perusahaan adalah pihak yang harus melaksanakan peraturan itu. Disamping itu pemerintah juga mempunyai kebutuhan, berupa produk maupun jasa yang dijual oleh perusahaan komersial. Untuk memenuhi kebutuhannya itu, pemerintah mempunyai kebijakan dalam menentukan perusahaan mana yang dipilih untuk menjadi pemasok kebutuhan mereka. Dan biasanya dalam hubungan ini perusahaan hanya menjadi pihak yang selalu memenuhi tuntutan peraturan-peraturan pemerintah itu. Kini, manajemen mutu terpadu menawarkan pandangan lain dalam menyikapi hubungan antara pemerintah dan perusahaan.

Manajemen mutu terpadu mengajarkan bahwa perusahaan dapat menjalin kerja sama dengan pemerintah dalam rangka melakukan perbaikan mutu produk maupun proses produksi perusahaan. Demikian pula departemen akuntansi dapat melibatkan pemerintah dalam implementasi mutu terpadu pada departemen akuntansi. Sama seperti target yang akan dicapai departemen akuntansi dalam melibatkan para pelanggannya yang lain, target yang akan dicapai oleh departemen akuntansi dalam melibatkan pemerintah adalah guna menggali informasi mengenai apa yang sebenarnya dibutuhkan atau diinginkan oleh pemerintah atas informasi yang disediakan oleh departemen akuntansi. Departemen akuntansi dapat melakukan semacam riset pasar terhadap perwakilan pemerintah, dimana tim-tim kecil dapat mewawancarai perwakilan lembaga pemerintah mengenai pokok-pokok permasalahan dan saran-saran mengenai bagaimana menjadi lebih responsif terhadap keinginan publik. Perusahaan juga dapat membuat suatu prosedur dimana perwakilan pemerintah dapat memberikan tanggapan atau pendapat mengenai keadaan perusahaan.

Nilai lebih yang bisa didapat perusahaan dengan melibatkan pemerintah yaitu perusahaan dapat menunjukkan kepada pemerintah bahwa perusahaan berusaha memperbaiki layanannya dan bahwa keuntungan ataupun peningkatan keuntungan apapun yang diperoleh perusahaan merupakan kompensasi kepada perusahaan yang wajar didapatkan perusahaan, dan bukan sesuatu yang semata sia-sia jika harus ditanggung pelanggan (pemerintah) karena perusahaan telah melaksanakan proses produksi yang bermutu.

Yang menjadi pertanyaan adalah, apakah akan ada konflik kepentingan jika pemerintah terlibat dalam tim kerja fungsi akuntansi perusahaan? Sebab, bukankah pemerintah seharusnya bersifat netral? Pada dasarnya tidak akan ada konflik

kepentingan tersebut. Karena pemerintah bertindak untuk kepentingan pihak ketiga, yakni masyarakat, maka tidak ada konflik kepentingan jika pemerintah terlibat dalam tim kerja akuntansi. Perwakilan pemerintah mungkin tetap melihat adanya konflik kepentingan di dalamnya, dengan alasan bahwa dengan terlibat dalam tim kerja, maka mereka akan membantu dalam membuat laporan keuangan perusahaan. Sementara bukankah mereka yang seharusnya mengaudit laporan keuangan itu? Perwakilan pemerintah itu mungkin beranggapan bahwa mereka akan melakukan audit atas pekerjaan mereka sendiri ketika mereka menerima laporan yang diproses dengan sistem informasi, sementara mereka membantu dalam mendisain sistem informasi. Hal ini sebenarnya tidak menjadi masalah pula. Sebab pemerintah dalam hal ini Ikatan Akuntansi Indonesia, sudah mempunyai ketentuan mengenai apa saja yang harus dilaporkan kepada lembaga-lembaga itu. Jadi, keterlibatan lembaga-lembaga pemerintah itu tentu tidak akan mengubah isi laporannya, jadi tidak ada masalah. Namun yang perlu diperhatikan adalah bahwa keterlibatan pemerintah di dalam perusahaan ini pun ada batasannya, yakni asalkan mereka benar-benar tidak berpartisipasi dalam manajemen perusahaan, tetapi hanya mengupayakan adanya perbaikan kinerja perusahaan demi keuntungan pelanggan.

F. AKUNTAN: MENJADI PERWAKILAN DAN DEPARTEMEN TERSENDIRI

Jika dicermati, dalam gerakan mutu terpadu para akuntan manajemen tidak hanya bekerja di dalam departemen akuntansinya sendiri, melainkan juga menjadi anggota gugus kendali mutu atau tim kerja pada departemen lain. Artinya, waktu kerja mereka kemudian akan terbagi antara bekerja pada departemen akuntansi sendiri dan bekerja dengan para anggota gugus kendali mutu dan tim kerja pada departemen lain. Untuk menghindarkan terjadinya manajemen waktu yang tumpang tindih dan tidak proporsional, maka perlu ada pembagian waktu kerja bagi para akuntan yang menjadi wakil departemen akuntansi pada gugus kendali mutu dan tim kerja pada departemen lain. Sebab bagaimanapun para akuntan itu tetap harus mempunyai komitmen terhadap tugasnya di departemennya sendiri.

Pembagian waktu ini sebaiknya ditentukan secara proporsional, agar pekerjaan akuntan baik di dalam departemen akuntansi sendiri maupun di gugus kendali mutu departemen lain itu bisa berjalan sinergis. Sebut saja misalnya, porsi untuk bekerja dalam gugus kendali mutu departemen lain itu adalah lima jam per minggunya. Yang perlu ditegaskan adalah bahwa ketentuan jumlah jam kerja ini harus benar-benar dipegang dengan komitmen kuat. Jika terjadi suatu kasus dimana para akuntan yang

dipegang dengan komitmen kuat. Jika terjadi suatu kasus dimana para akuntan yang menjadi wakil di gugus kendali mutu itu membutuhkan waktu lebih dari waktu yang telah ditentukan, maka akuntan itu seharusnya minta persetujuan terlebih dulu kepada kepala departemen akuntansi.

G. RANGKUMAN

Untuk dapat memberikan layanan yang memuaskan, departemen akuntansi harus terlebih dulu mengetahui apa yang diinginkan pelanggan. Untuk mencari tahu kebutuhan para pelanggan akuntansi itu, departemen akuntansi dapat melibatkan para pelanggan akuntansi, yakni: direktur utama, manajer departemen, supervisor lini-pertama, para pekerja, para pelanggan perusahaan seperti: konsumen maupun perusahaan lain, serta melibatkan pemerintah dalam gugus kendali mutu ataupun tim kerja departemen akuntansi. Yang penting untuk ditegaskan adalah bahwa departemen akuntansi seharusnya tidak meninggalkan siapapun yang seharusnya dilibatkan.

Sebaliknya, departemen akuntansi sendiri juga perlu mempunyai wakil dari departemen lain untuk turut menjadi anggota dalam gugus kendali mutu maupun tim kerja pada departemen pelanggan akuntansi itu. Dengan adanya timbal balik seperti ini, maka kerja sama antar departemen dapat terjadi, dan bisa diharapkan produk akuntansi akan dapat terus-menerus diperbaiki mutunya.

A. DEFINISI BIAYA MUTU

Ada beberapa definisi biaya mutu, antara lain:

- Biaya mutu sama dengan biaya aktual (*actual cost*) dikurangi biaya untuk menghindari kegagalan (*no failure cost*). Dengan kata lain, biaya mutu adalah selisih antara biaya aktual untuk membuat dan menjual barang maupun jasa dengan biaya yang dikeluarkan jika tidak terjadi kegagalan selama proses pengolahan atau penggunaan dan tidak ada kemungkinan adanya kegagalan.
- Biaya mutu biasanya didefinisikan sebagai biaya-biaya yang terjadi karena adanya mutu yang rendah.
- Biaya mutu adalah biaya yang dikeluarkan perusahaan karena melakukan pekerjaan secara salah (*doing things wrong*).

Sebaliknya, departemen akuntansi sendiri juga perlu mempunyai wakil dan departemen lain untuk turut menjadi anggota dalam gugus kendali mutu maupun tim kerja pada departemen akuntansi itu. Dengan adanya timbal balik seperti ini maka kerja sama antar departemen dapat terdorong, dan pada akhirnya produk akuntansi akan dapat terus-menerus diperbaiki mutunya.

TERSENDIRI

Jika dicermati dalam gerakan mutu terpadu para akuntan manajemen tidak hanya bekerja di dalam departemen akuntansinya sendiri, melainkan juga menjadi anggota gugus kendali mutu atau tim kerja pada departemen lain. Artinya, waktu kerja mereka akan terbagi antara bekerja pada departemen akuntansi sendiri dan bekerja dengan para anggota gugus kendali mutu dan tim kerja pada departemen lain. Untuk menghindarkan terjadinya manajemen waktu yang timpang lindi dan tidak proporsional, maka perlu ada pembagian waktu kerja bagi para akuntan yang menjadi wakil departemen akuntansi pada gugus kendali mutu dan tim kerja pada departemen lain. Sebab bagaimanapun para akuntan itu tetap harus mempunyai komitmen terhadap tugasnya di departemennya sendiri.

Pembagian waktu ini sebaiknya ditentukan secara proporsional, agar pekerjaan akuntan baik di dalam departemen akuntansi sendiri maupun di gugus kendali mutu departemen lain itu bisa berjalan sinergis. Sebut saja misalnya, porsi untuk bekerja dalam gugus kendali mutu departemen lain itu adalah lima jam per minggu. Yang perlu dipahami adalah bahwa ketentuan jumlah jam kerja ini harus benar-benar dipergang dengan komitmen kuat. Jika terjadi suatu kasus dimana para akuntan yang

BIAYA MUTU

Memperbaiki mutu secara terus-menerus merupakan sesuatu yang penting dalam membangun masa depan bisnis yang berkelanjutan. Yang menjadi pertanyaan dalam rangka berupaya memperbaiki mutu ini adalah, apakah biaya yang dikeluarkan akan sebanding nilainya dengan mutu yang diperoleh? Berapa biaya yang harus dikeluarkan perusahaan jika meningkatkan mutu produk mereka? Dan apa ruginya jika perusahaan tidak meningkatkan mutu produk mereka? Pertanyaan-pertanyaan ini merupakan pertanyaan mendasar yang diajukan khususnya ketika perusahaan hendak mengambil keputusan strategis.

Dalam mengimplementasikan mutu terpadu, menjawab pertanyaan-pertanyaan itu merupakan salah satu tugas pertama bagi departemen akuntansi. Untuk menjawab pertanyaan ini, fungsi akuntansi harus mengetahui berapa besarnya apa yang disebut sebagai biaya mutu (*cost of quality*) yang dikeluarkan perusahaan untuk mencapai mutu yang diinginkan oleh pelanggan. Mengetahui besarnya biaya mutu ini sangat krusial dalam mutu terpadu, sebab pengukuran merupakan elemen kunci dalam manajemen mutu terpadu. Pada bab ini, akan dibahas mengenai biaya mutu, dan bagaimana fungsi akuntansi dapat menghitung serta kemudian melaporkan biaya mutu.

A. DEFINISI BIAYA MUTU

Ada beberapa definisi biaya mutu, antara lain:

- Biaya mutu sama dengan biaya aktual (*actual cost*) dikurangi biaya untuk menghindari kegagalan (*no failure cost*). Dengan kata lain, biaya mutu adalah selisih antara biaya aktual untuk membuat dan menjual barang maupun jasa dengan biaya yang dikeluarkan jika tidak terjadi kegagalan selama proses pengolahan atau penggunaan dan tidak ada kemungkinan adanya kegagalan.
- Biaya mutu biasanya didefinisikan sebagai biaya-biaya yang terjadi karena adanya mutu yang rendah.
- Biaya mutu adalah biaya yang dikeluarkan perusahaan karena melakukan pekerjaan secara salah (*doing things wrong*).

- Biaya mutu adalah biaya yang dikeluarkan karena adanya aktivitas-aktivitas yang tidak diperlukan secara langsung untuk mendukung tujuan departemen (mutu).
- Biaya mutu adalah biaya-biaya yang diperlukan untuk mencapai suatu mutu. Biaya-biaya ini terjadi karena adanya mutu yang rendah yang mungkin atau telah terjadi. Biaya-biaya ini meliputi baik biaya langsung dari mutu yang rendah (*direct cost of poor quality*) maupun biaya mutu yang tersembunyi (*hidden quality cost*) yang terjadi karena fungsi-fungsi dalam perusahaan menghasilkan mutu yang buruk. Jadi, biaya mutu adalah biaya-biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan, mengidentifikasi, memperbaiki, dan mencegah kerusakan.

Dengan merangkum berbagai definisi itu, bisa dikatakan bahwa adalah biaya yang dikeluarkan karena adanya mutu yang rendah. Karena adanya mutu yang rendah itu, maka perusahaan harus mengeluarkan sejumlah biaya untuk melakukan perbaikan mutu. Biaya untuk memperbaiki mutu yang rendah itulah yang dimaksud dengan .

Di Amerika Serikat, biaya mutu yang rata-rata dikeluarkan oleh perusahaan-perusahaan Amerika berkisar dari sebesar 20 persen hingga 30 persen dari penjualan. Para pakar mutu berpandangan bahwa biaya mutu sebesar 20-30 persen itu terlalu besar. Menurut hemat para pakar mutu, biaya mutu yang dikeluarkan perusahaan itu seharusnya hanya sekitar 2,5 persen saja dari total penjualan.

Umumnya biaya mutu diklasifikasikan ke dalam empat kategori, yakni (1) biaya kegagalan internal (*internal failure cost*), (2) biaya kegagalan eksternal (*external failure cost*), (3) biaya pencegahan (*prevention cost*), dan (4) biaya penilaian (*appraisal cost*). Secara umum, biaya kegagalan (*cost of failure*) adalah biaya-biaya yang dikeluarkan selama proses produksi (kegagalan internal) atau setelah produk dikirimkan (kegagalan eksternal). Biaya kegagalan internal adalah biaya yang dikeluarkan karena buruknya kinerja (*costs of performance defects*) selama proses produksi masih berlangsung atau sebelum produk diserahkan kepada pelanggan. Misalnya, biaya yang dikeluarkan karena bahan baku yang digunakan bermutu jelek, biaya sisa bahan (*scrap*), dan oleh karenanya perusahaan harus melakukan pengerjaan ulang suatu produk. Biaya kegagalan eksternal adalah biaya yang dikeluarkan untuk memperbaiki barang yang sudah diterima pelanggan tapi barang itu tidak sesuai dengan spesifikasi atau persyaratan yang ditetapkan pelanggan. Biaya ini meliputi: retur dan rabat penjualan (*return and allowance*), biaya jaminan (*warranty cost*) dan biaya pelayanan di lapangan (*in-field service*), penyesuaian harga, akomodasi-akomodasi lain yang harus diberikan untuk memuaskan pelanggan, maupun hilangnya pangsa pasar karena berbagai akibat.

Biaya pencegahan (*prevention cost*) adalah biaya yang dikeluarkan untuk melakukan aktivitas-aktivitas guna menghilangkan dan mencegah kerusakan dalam

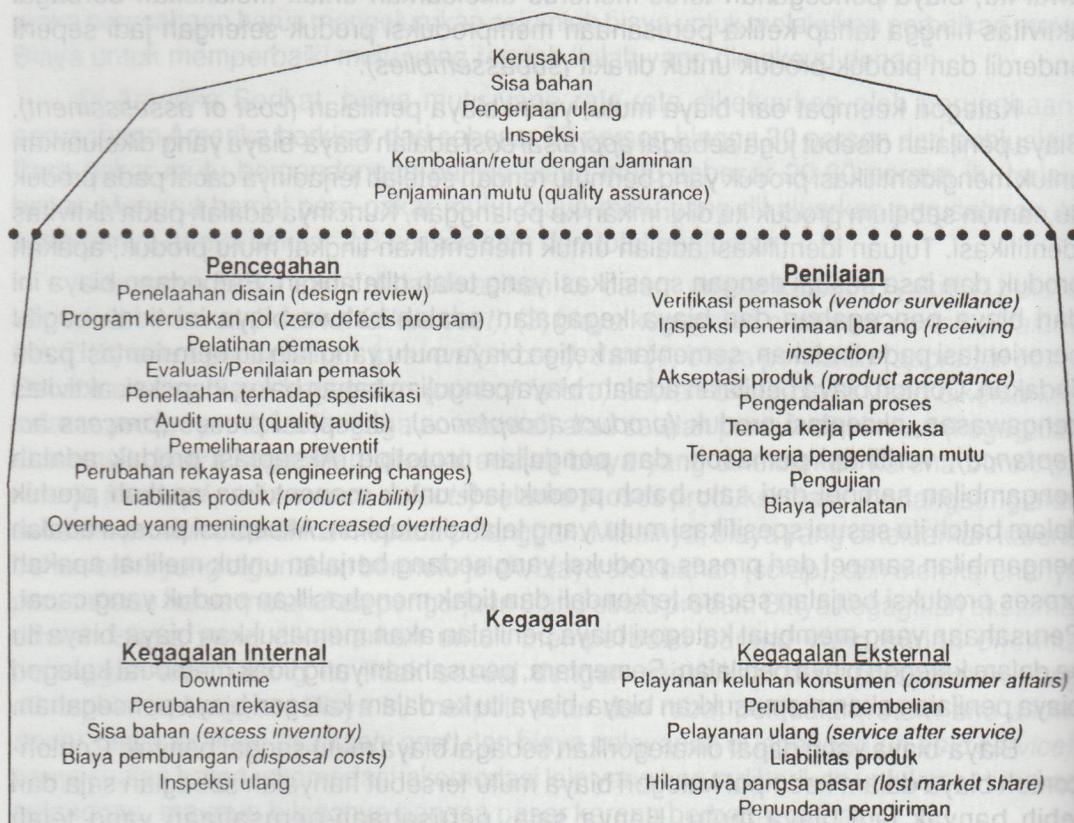
proses produksi. Definisi lain dari biaya pencegahan adalah semua biaya yang dikeluarkan untuk menjamin bahwa produk itu bermutu (*cost of quality assurance efforts*). Biaya ini meliputi: biaya rekayasa mutu, program pelatihan mutu, perencanaan mutu, peninjauan produksi, pelaporan mutu, pemeriksaan mutu (*quality audit*), penilaian pemasok, gugus kendali mutu, penelaahan terhadap desain produk, pengendalian proses statistik, maupun aktivitas-aktivitas yang bertujuan untuk memastikan bahwa perusahaan tidak memproduksi mutu yang rendah, atau agar kesalahan yang baru saja terjadi tidak terus membesar. Jadi, biaya pencegahan terjadi mulai pada tahap-tahap awal produksi, yakni mulai tahap perancangan produk. Pembentukan tim-tim perancang produk yang terdiri dari pemasok dan personil bagian produksi dilakukan untuk memastikan bahwa kesalahan-kesalahan yang kemungkinan dapat terjadi pada produk pokok dapat dicegah bahkan sebelum produk itu masuk ke dalam proses produksi *prototipe*-nya. Dari tahap awal itu, biaya pencegahan terus-menerus dikeluarkan untuk melakukan berbagai aktivitas hingga tahap ketika perusahaan memproduksi produk setengah jadi seperti *onderdil* dan produk-produk untuk dirakit (*subassemblies*).

Kategori keempat dari biaya mutu, yakni biaya penilaian (*cost of assessment*). Biaya penilaian disebut juga sebagai *appraisal cost* adalah biaya-biaya yang dikeluarkan untuk mengidentifikasi produk yang bermutu rendah setelah terjadinya cacat pada produk itu namun sebelum produk itu dikirimkan ke pelanggan. Kuncinya adalah pada aktivitas identifikasi. Tujuan identifikasi adalah untuk menentukan tingkat mutu produk, apakah produk dan jasa sesuai dengan spesifikasi yang telah ditetapkan. Perbedaan biaya ini dari biaya pencegahan dan biaya kegagalan adalah bahwa biaya ini tidak begitu berorientasi pada tindakan, sementara ketiga biaya mutu yang lain itu berorientasi pada tindakan. Contoh biaya penilaian adalah: biaya pengujian bahan baku, inspeksi, aktivitas pengawasan, akseptasi produk (*product acceptance*), akseptasi proses (*process acceptance*), verifikasi pemasok, dan pengujian prototipe. Akseptasi produk adalah pengambilan sampel dari satu batch produk jadi untuk menentukan apakah produk dalam batch itu sesuai spesifikasi mutu yang telah ditetapkan. Akseptasi proses adalah pengambilan sampel dari proses produksi yang sedang berjalan untuk melihat apakah proses produksi berjalan secara terkendali dan tidak menghasilkan produk yang cacat. Perusahaan yang membuat kategori biaya penilaian akan memasukkan biaya-biaya itu ke dalam kategori biaya penilaian. Sementara, perusahaan yang tidak membuat kategori biaya penilaian akan memasukkan biaya-biaya itu ke dalam kategori biaya pencegahan.

Biaya-biaya yang dapat dikategorikan sebagai biaya mutu sangat banyak. Contoh-contoh biaya dalam keempat kategori biaya mutu tersebut hanyalah sebagian saja dari lebih banyak lagi biaya mutu. Hanya saja, perusahaan-perusahaan yang telah menerapkan manajemen mutu terpadu memang cukup hanya menghitung beberapa biaya mutu saja, yakni biaya mutu yang dikeluarkan karena adanya sisa bahan,

pengerjaan ulang, inspeksi, pengembalian dengan jaminan (*returns under warranty*), dan biaya penjaminan mutu (*quality assurance cost*). Hanya biaya-biaya inilah yang umumnya dimasukkan dalam biaya total. Dengan hanya memasukkan biaya-biaya ini, sebenarnya perusahaan telah melakukan gerakan mutu yang cukup bagus. Hanya saja, jika perusahaan menghendaki untuk menerapkan gerakan mutu yang lebih sempurna lagi, perusahaan perlu melakukan pengukuran biaya mutu secara lebih rinci. Dalam pengukuran biaya mutu yang lebih rinci, perusahaan dapat mengkalkulasi biaya mutu lain yang lebih banyak lagi, yang jika ini dilakukan maka hasilnya juga akan lebih sempurna, seperti dapat dilihat pada Gambar 6.1.

Gambar 6.1.
Biaya-biaya mutu yang tampak dan yang tersembunyi.

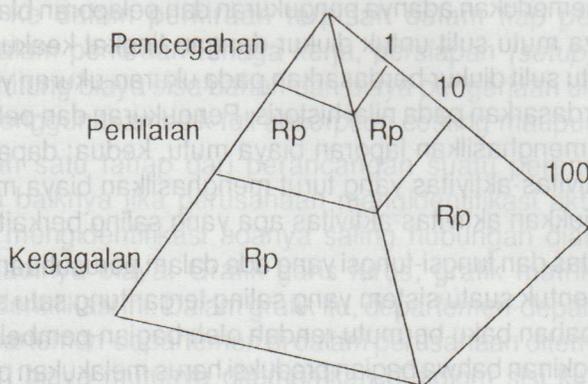


Sumber: Ross, Joel E., *Total Quality Management: Text, Cases and Readings*, Kogan Page Ltd., Edisi ke-2, 1994.

Seperti tampak pada gambar itu, biaya mutu yang dikalkulasi perusahaan umumnya hanya sebagian kecil saja, dan banyak lagi biaya mutu yang dapat dikalkulasi. Ibaratnya adalah gunung es, biaya yang umumnya dikalkulasi perusahaan mutu terpadu itu hanya sebagian kecil saja dari keseluruhan biaya mutu yang dapat dikalkulasi, yakni hanya bagian dari gunung es yang tampak di permukaan laut jika dibandingkan dengan gunung es secara keseluruhan. Jika perusahaan ingin lebih rinci lagi dalam meningkatkan mutu produk maupun proses produksinya, maka perusahaan dapat mengkalkulasi biaya-biaya yang berada di bawah garis yang bergelombang itu (bagian gunung es yang berada di bawah permukaan laut). Namun sekali lagi, jika suatu perusahaan hanya ingin mengkalkulasi biaya-biaya mutu yang umumnya dikalkulasi oleh perusahaan-perusahaan yang menerapkan manajemen mutu terpadu selama ini, terserah juga kepada perusahaan yang bersangkutan.

Dari jenis-jenis biaya mutu ini, ada baiknya jika perusahaan memberi prioritas pada biaya pencegahan, atau dengan kata lain memprioritaskan tindakan pencegahan dalam mengupayakan perbaikan mutu perusahaan. Karena akan lebih murah mencegah suatu kemungkinan kerusakan daripada memperbaikinya. Berikut ini kami mencantumkan apa yang disebut sebagai Hukum 1-10-100, yang mencerminkan hubungan diantara biaya-biaya mutu itu (Lihat gambar 6.2.). Hukum itu menyatakan bahwa Rp 1 yang dikeluarkan untuk melakukan pencegahan akan menghemat Rp 10 biaya penilaian (*appraisal cost*) dan selanjutnya menghemat biaya kegagalan (*failure cost*) sebesar Rp 100.

Gambar 6.2.
Hukum 1-10-100



Sumber: Ross, Joel E., *Total Quality Management: Text, Cases and Readings*, Kogan Page Ltd., Edisi ke-2, 1994.

Disamping keempat kategori biaya mutu itu, ada satu lagi kategori biaya mutu yang kadang-kadang diterapkan dalam implementasi mutu terpadu pada berbagai perusahaan, tetapi tidak umum. Biaya ini berhubungan dengan perilaku pelanggan, yakni *biaya karena adanya kesempatan penjualan yang hilang* (opportunity cost of sales lost). Biaya ini merupakan biaya yang harus ditanggung perusahaan karena perusahaan kehilangan kesempatan melakukan penjualan akibat pelanggan menolak produk perusahaan yang mungkin dikarenakan pelanggan mempunyai pengalaman buruk dengan produk perusahaan atau karena reputasi perusahaan yang buruk di pasar. Biaya ini tidak umum digunakan karena memang sulit mengukur secara tepat berapa besar volume belanja pelanggan jika mutu produk telah menjadi lebih baik.

Yang lebih sulit lagi adalah menilai pendapatan yang hilang (*lost revenue*) yang dikarenakan penetapan harga yang lebih rendah daripada yang diminta oleh pasar. Untuk menilai biaya akibat pendapatan hilang (*cost of lost revenue*) karena adanya volume yang hilang atau karena penetapan harga yang lebih rendah, perusahaan harus mempercayai departemen pemasaran. Data yang dikeluarkan oleh departemen pemasaran ini, baik yang berupa perkiraan-perkiraan maupun kesimpulan-kesimpulan, agak sulit diterima, karena data yang dikeluarkan oleh departemen pemasaran itu didasarkan pada kemungkinan, dan bukan merupakan kejadian-kejadian masa lalu yang dapat diamati dan dapat diukur dengan cara yang obyektif.

B. MENGUKUR BIAYA MUTU

Untuk mendukung jajaran manajemen dalam mengendalikan proses perusahaan, maka manajemen memerlukan adanya pengukuran dan pelaporan biaya mutu, walaupun pada dasarnya biaya mutu sulit untuk diukur dengan tingkat keakurasian yang tinggi. Dalam arti biaya mutu sulit diukur berdasarkan pada ukuran-ukuran yang terukur secara obyektif maupun berdasarkan pada nilai historis. Pengukuran dan pelaporan biaya mutu ini, pertama; harus menghasilkan laporan biaya mutu, kedua; dapat digunakan untuk mengidentifikasi aktivitas-aktivitas yang turut menghasilkan biaya mutu itu dan ketiga, harus dapat menunjukkan aktivitas-aktivitas apa yang saling berkaitan.

Berbagai aktivitas dan fungsi-fungsi yang ada dalam perusahaan saling tergantung, kesemuanya membentuk suatu sistem yang saling tergantung satu sama lain. Sebagai contoh, pembelian bahan baku bermutu rendah oleh bagian pembelian akan berakibat pada adanya kemungkinan bahwa bagian produksi harus melakukan perencanaan ulang, pengerjaan ulang, adanya cacat pada produk jadi, melakukan pekerjaan lapangan tambahan, dan mungkin juga akan terjadi perselisihan diantara pekerja. Hubungan seperti ini biasanya sulit dikenali dan seringkali diabaikan.

Sistem akuntansi konvensional sendiri tidak dapat membedakan biaya mutu atas aktivitas-aktivitas yang saling berkaitan ini. Sistem akuntansi konvensional mengelompokkan aktivitas-aktivitas ke dalam kelompok lini fungsionalnya dan memposting biaya mutu ke dalam beberapa kelompok biaya yang umum seperti gaji, depresiasi, pelatihan, dan lain-lain. Dengan kata lain, akuntansi konvensional menggabungkan biaya mutu ke dalam biaya operasi umum. Sebagai misal, biaya untuk mengerjakan ulang sisa bahan (*cost of scrap*) tidak dicatat dalam suatu perkiraan biaya tersendiri, tetapi digabungkan ke dalam biaya total bersama dengan biaya-biaya untuk melakukan keseluruhan produksi atau proyek. Biaya ini akan menjadi bagian dari biaya total dan dengan demikian menjadi bagian dari biaya per unit barang. Biaya untuk mengerjakan ulang suatu produk juga digabungkan ke dalam biaya produk keseluruhan. Dengan pencatatan seperti ini, maka perusahaan tidak akan mudah menemukan kekeliruan dalam pencatatan biaya kegagalan yang terjadi di masa lalu. Atau, dalam cakupan yang lebih luas, pengklasifikasian biaya ke dalam pos yang umum seperti itu akan menghasilkan estimasi yang terbatas terhadap biaya mutu, sehingga akan sulit untuk digunakan sebagai dasar untuk mengambil keputusan maupun dalam melakukan perencanaan. Oleh karenanya, pencatatan atas biaya sisa bahan dan biaya pengerjaan ulang dalam akuntansi biaya tradisional itu harus diubah.

Departemen akuntansi harus membuat suatu perkiraan biaya (*cost account*) untuk tiap-tiap pekerjaan atau aktivitas. Dengan adanya perkiraan biaya untuk tiap pekerjaan ini, maka departemen akuntansi dapat mengalokasikan biaya produksi atas sisa bahan atau barang rongsokan ke dalam perkiraan biaya bagian yang menyebabkan sisa bahan itu. Sisa bahan yang mendekati akhir proses produksi tentu menyebabkan biaya yang lebih besar dibanding jika sisa bahannya terjadi di awal. Biaya pengerjaan ulang dapat juga dimasukkan ke dalam perkiraan terpisah dalam tiap pekerjaan, jadi tidak digabungkan ke dalam perkiraan tenaga kerja, persiapan (*setup*), atau biaya bahan baku. Untuk menghitung biaya sisa bahan dan biaya pengerjaan ulang ini, departemen akuntansi dapat menggunakan baik full absorption costing maupun *direct costing*.

Sebagai salah satu tahap dari perancangan suatu perencanaan dan sistem pengendalian, ada baiknya jika perusahaan mengidentifikasi aktivitas-aktivitas yang akan terjadi serta mengidentifikasi adanya saling hubungan diantara aktivitas yang menyebabkan terjadinya biaya. Grafik garis lurus, grafik matriks, atau tabel akan membantu dalam identifikasi ini. Dalam grafik itu, departemen-departemen atau aktivitas yang dilakukan departemen-departemen di dalam perusahaan ditempatkan di baris atas, sementara kategori biaya mutunya ditempatkan di kolom sisi kiri. Pada kotak-kotak inter-seksi dari kategori biaya mutu dan aktivitas atau fungsi yang terkait itu dapat diisi angka penunjuknya. Misalnya dengan menggunakan angka 1 yang berarti bahwa biaya mutu itu terjadi utamanya dikarenakan oleh aktivitas atau fungsi bersangkutan, dan

angka 2 yang berarti bahwa biaya mutu itu terjadi disebabkan oleh beberapa fungsi yang terkait. Grafik itu akan menunjukkan keterkaitan diantara berbagai aktivitas dan oleh karenanya akan menunjukkan perlunya kerja sama, perlunya tim yang sifatnya inter-fungsional, dan semacamnya. Suatu grafik yang serupa dapat dibuat untuk menyajikan besarnya satuan rupiah dari biaya mutu yang terjadi menurut aktivitas yang menyebabkannya. Jadi, biaya mutu dapat disajikan berdasar pada baik biaya maupun aktivitas yang menyebabkannya. Dengan melakukan identifikasi seperti ini, maka masalah yang berkaitan dengan mutu dapat dicarikan solusi spesifik. Informasi biaya mutu saja tidak cukup untuk menyelesaikan masalah tanpa dilengkapi dengan identifikasi ini. Informasi mengenai biaya mutu hanyalah salah satu dari banyak alat yang dapat digunakan dalam manajemen mutu terpadu yang komprehensif, walaupun tetap bahwa informasi biaya mutu merupakan alat yang penting. Untuk dapat menyelesaikan masalah mengenai mutu, perusahaan perlu melacak atau meruntut sebab dari terjadinya defisiensi mutu itu.

1. Activity-Based Costing untuk Mengukur Biaya Mutu

Banyak perusahaan yang melakukan pengukuran biaya mutu, mengumpulkan informasi dan data statistiknya di luar sistem akuntansi. Padahal, data-data itu tidak merefleksikan biaya mutu yang sebenarnya atau tidak mencerminkan aktivitas di dalam proses produksi yang menyebabkan terjadinya biaya itu. Perlu digarisbawahi bahwa suatu biaya terjadi karena ada sebab-sebabnya. Oleh karenanya, pengumpulan data yang sembarangan tentu akan kecil manfaatnya. Data yang baik adalah data yang dapat menunjukkan penyebab atau pendorong timbulnya biaya mutu itu (*drivers of quality cost*), sehingga manajemen dapat mengidentifikasi masalah yang sebenarnya untuk kemudian mencari pemecahannya.

Activity-based costing (ABC) adalah sistem yang dapat menjawab kesulitan ini. ABC merupakan sistem yang memilah-milah aktivitas, mengidentifikasi penyebab terjadinya aktivitas, dan menghasilkan ukuran-ukuran sehingga biaya dapat ditelusuri kepada aktivitas yang menyebabkan biaya itu. ABC sangat cocok dengan manajemen mutu terpadu karena ABC mendorong manajemen untuk menganalisis aktivitas-aktivitas yang terjadi dan menentukan nilai dari aktivitas-aktivitas itu.

Ada beberapa langkah dalam ABC. Langkah pertama, yakni pengendalian proses. Dalam langkah ini, ABC mendokumentasikan aliran proses, mengidentifikasi kebutuhan dari pelanggan internal dan eksternal, menentukan output dari tiap langkah proses, dan menetapkan kebutuhan input proses. Langkah kedua adalah analisis aktivitas, dimana ABC menentukan tiap aktivitas di dalam tiap proses dan mengidentifikasi aktivitas, apakah suatu aktivitas mempunyai nilai tambah atau tidak berdasarkan kebutuhan pelanggan.

Langkah ketiga adalah mencari hubungan sebab akibat, dengan mengidentifikasi penyebab (*driver*) biaya mutu. *Cost driver* adalah kondisi-kondisi yang menyebabkan perlu dilakukannya suatu aktivitas, dan oleh karenanya menyebabkan dikonsumsi sumber daya. Jika penyebab biayanya (*driver*) berkaitan dengan suatu aktivitas yang tidak bernilai (*non-value activity*), biaya ini dapat dihilangkan atau dikurangi. Diperkirakan lima puluh persen atau lebih aktivitas yang terjadi di kebanyakan perusahaan adalah aktivitas yang lebih cenderung hanya menambah biaya, tidak bernilai tambah.

ABC mengakui bahwa aktivitas - bukan produk - mengakibatkan dikonsumsi sumber daya, dan oleh karenanya analisis nilai proses dibutuhkan untuk menetapkan biaya kepada aktivitas yang menyebabkan biaya itu terjadi. Sistem ini mengakui bahwa biaya disebabkan oleh faktor-faktor selain volume produksi atau tenaga kerja langsung. Dalam *product costing*, biaya ditetapkan berdasarkan kebutuhannya atas aktivitas-aktivitas seperti penyiapan pesanan, waktu penyimpanan, waktu tunggu, perpindahan produk di dalam perusahaan, pemeliharaan lapangan (*field maintenance*), dan perancangan. Fokusnya adalah pada proses, bukan pada produk. Fokus ini memunculkan perlunya suatu transisi untuk memilah pabrik (*floor*) ke dalam pusat-pusat biaya yang lebih kecil dan mengidentifikasi *cost drivers*-nya masing-masing. *Cost driver* adalah hal-hal yang menyebabkan suatu aktivitas terjadi. Misalnya, adanya permintaan perubahan rekayasa (*engineering change order*) akan menyebabkan terjadinya banyak aktivitas, seperti pendokumentasian, perubahan jadwal produksi, pembelian mesin baru, atau perubahan dalam suatu proses produksi. Dengan menggunakan ABC, biaya yang sebenarnya dari produk yang terpengaruh akan dapat ditentukan, demikian juga pengaruh antar-fungsi (*cross-functional*) terhadap anggaran dan kinerja dapat pula diketahui.

2. Tim Kerja Akuntansi untuk Menghitung Biaya Mutu

Tugas untuk mengukur biaya mutu ini seharusnya dilakukan oleh departemen akuntansi. Manajemen pun seharusnya tidak meminta departemen lain untuk melakukan tugas ini, karena akuntansi mempunyai sebagian besar data yang relevan dan akan memahami sumbernya serta mampu menyajikan interpretasi yang meyakinkan atas data itu. Philip B. Crosby, penulis buku "*Quality is free*" merekomendasikan agar departemen akuntansi yang mengemban tugas ini, karena menurutnya, fungsi akuntansi mempunyai integritas dan dapat dipercaya sebagai penilai yang obyektif. Departemen akuntansi sendiri seharusnya menerima tugas ini dengan senang hati, karena hal ini memungkinkan departemen akuntansi masuk sebagai bagian dari gerakan besar yang diimplementasikan perusahaan. Jika tugas ini diserahkan kepada fungsi akuntansi,

dengan tim yang memasukkan personil-personil dari departemen engineering, departemen operasi, dan departemen penjamin mutu, maka fungsi akuntansi dapat berperan dalam salah satu tahap pertama yang signifikan dalam implementasi mutu terpadu.

Untuk mengukur biaya mutu ini, departemen akuntansi dapat menerapkan teknik mutu terpadu, yakni dengan menggunakan suatu tim kerja. Tim kerja ini bisa terdiri dari perwakilan dari departemen akuntansi, departemen penjamin mutu, departemen produksi, departemen perancangan proses, dan departemen perancangan produk.

Menggunakan tim seperti ini banyak keuntungannya. Yakni, bahwa penghitungan yang dihasilkan oleh tim itu akan dapat diterima oleh semua pihak, sehingga tidak akan ada perdebatan mengenai kesahihan biaya mutu yang ditetapkan. Disamping itu, pembentukan tim kerja dengan tugas seperti itu akan dapat memperkaya wawasan para anggota tim, sekaligus dapat menciptakan kerja sama dan komunikasi diantara para anggota yang mewakili departemen-departemen yang ada dalam perusahaan.

Anggota tim ini harus dipilih dengan hati-hati. Anggota dalam tim kerja ini mungkin akan menjadi pemimpin manajemen mutu terpadu dalam departemen induk mereka, setidaknya sampai karyawan lain di departemen itu mempunyai pengetahuan yang kurang lebih sebanding dengan pemimpin tersebut dalam hal mutu terpadu. Oleh karenanya, orang yang dipilih menjadi anggota tim kerja ini seharusnya mempunyai keinginan, kemampuan, dan dihargai dalam departemen induk mereka.

C. MELAPORKAN INFORMASI BIAYA MUTU

Keberadaan suatu sistem pelaporan biaya mutu akan sangat penting jika suatu perusahaan ingin serius dalam memperbaiki dan mengendalikan biaya mutu. Langkah pertama dan paling sederhana untuk menyusun sistem seperti itu adalah dengan melaporkan biaya mutu aktual sekarang (*current actual quality cost*). Fungsi akuntansi harus memilah secara rinci biaya mutu menurut kategorinya (Lihat Tabel 6.1.). Nilai positif dari memilah biaya mutu menurut kategorinya ini, pertama, bahwa pemilahan itu akan menunjukkan seberapa besar biaya yang dikeluarkan dalam tiap kategori biaya mutu dan pengaruh keuangannya terhadap keuntungan yang diperoleh. Kedua, pemilahan itu menunjukkan distribusi dari biaya mutu per kategori, sehingga memungkinkan manajer untuk menilai pentingnya tiap kategori itu.

Tabel 6.1.
Contoh Biaya Mutu Menurut Kategorinya

Biaya Pencegahan	Biaya Penilaian
Biaya rekayasa mutu Biaya pelatihan mutu (<i>training</i>) Biaya perekrutan karyawan Biaya audit mutu (<i>quality audits</i>) Biaya penelaahan desain (<i>design reviews</i>) Biaya gugus kendali mutu Biaya riset pasar Biaya sertifikasi mutu dari lembaga yang berwenang (<i>vendor certification</i>)	Biaya inspeksi bahan baku Biaya inspeksi pembungkusan Biaya akseptasi produk (<i>product acceptance</i>) Biaya akseptasi proses (<i>process acceptance</i>) Biaya pengujian lapangan (<i>field testing</i>) Biaya verifikasi pemasok (<i>continuing supplier verification</i>) Biaya inspeksi prototip (<i>prototype inspection</i>)
Biaya Kegagalan Internal	Biaya Kegagalan Eksternal
Biaya sisa bahan/trongsokan (<i>scrap</i>) Biaya pengerjaan ulang (<i>rework</i>) Biaya downtime (<i>defect-related</i>) Biaya inspeksi ulang (<i>reinspection</i>) Biaya pengujian ulang (<i>retesting</i>) Biaya perubahan desain (<i>design changes</i>) Biaya perbaikan (<i>repairs</i>)	Biaya kehilangan kesempatan penjualan (berkaitan dengan kinerja) Retur/rabat (<i>returns/allowances</i>) Biaya jaminan (<i>warranty</i>) Potongan harga karena adanya kerusakan (<i>discounts due to defects</i>) Biaya liabilitas produk (<i>product liability</i>) Biaya penanganan keluhan konsumen (<i>complaint adjustment</i>) Biaya penarikan (produk) (<i>recalls</i>) Nama buruk (<i>ill will</i>)

1. Laporan Biaya Mutu

Pengaruh keuangan dari biaya mutu dapat diketahui secara lebih mudah dengan menjadikan jumlah biaya mutu itu dalam bentuk persentase dari total penjualan. Tabel 6.2. merupakan contoh laporan kinerja biaya mutu pada PT Panca Jaya pada tahun fiskal 1995. Menurut laporan itu, biaya mutu PT Panca Jaya mencapai 11,9% dari penjualan. Di muka telah disinggung bahwa biaya mutu seharusnya tidak lebih dari 2.5 persen dari penjualan. Sehingga dalam contoh ini, karena biaya mutu PT Panca Jaya mencapai 11,9% dari penjualan, maka PT Panca Jaya seharusnya mengurangi biaya mutu mereka, agar keuntungan mereka meningkat. Pengurangan biaya ini bisa dilakukan dengan melakukan perbaikan mutu. Pengurangan biaya mutu tanpa adanya upaya untuk memperbaiki mutu merupakan strategi yang buruk.

Disamping laporan itu, fungsi akuntansi dapat membuat pula persentase dari biaya-biaya mutu, dan menyajikannya dalam suatu skema pembelanjaan yang menggambarkan distribusi dari biaya mutu. Gambar 6.3. merupakan contoh skema

pembelanjaan biaya mutu yang dihasilkan berdasarkan laporan biaya pada tabel 6.2. Sementara, gambar 6.4. adalah gambar skema perbandingan kategori biaya mutu terhadap total penjualannya yang juga berdasarkan laporan biaya pada tabel 6.2.

Tabel 6.2.
PT Panca Jaya
Laporan Biaya Mutu
Untuk Tahun yang Berakhir Tanggal 31 Maret 1996
(Angka Rupiah dalam Jutaan)

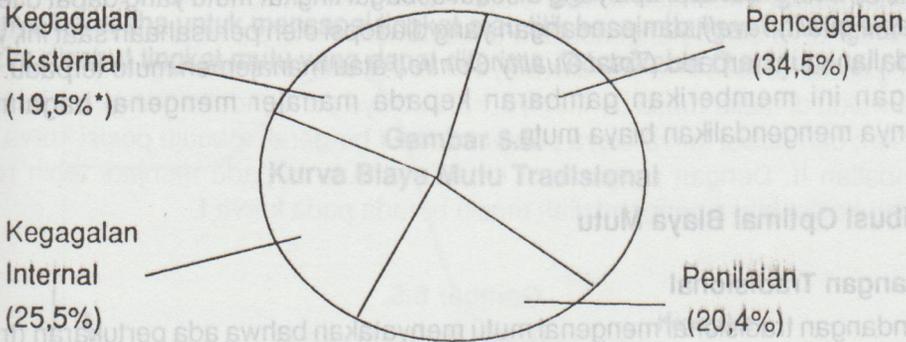
Biaya Mutu	Jumlah Golongan Biaya Mutu	Persentase dari Pendapatan Penjualan ^a
Biaya Pencegahan:		
Biaya pelatihan mutu	Rp35.000	
Biaya rekayasa mutu <i>(reliability engineering)</i>	80.000	
	Rp115.000	4,11%
Biaya Penilaian:		
Biaya inspeksi bahan baku	Rp20.000	
Biaya product acceptance	10.000	
Biaya process acceptance	38.000	
	68.000	2,43%
Biaya Kegagalan Internal:		
Biaya sisa bahan	Rp50.000	
Biaya pengerjaan ulang	35.000	
	85.000	3,04%
Biaya Kegagalan Eksternal:		
Biaya penanganan keluhan pelanggan	Rp25.000	
Biaya jaminan	25.000	
Biaya perbaikan	15.000	
	65.000	2,32%
Biaya mutu total	Rp333.000	11,90% ^b

a Pendapatan penjualan aktualnya adalah Rp 2.800.000

b $Rp\ 333.000 : Rp\ 2.800.000 = 11,89\%$

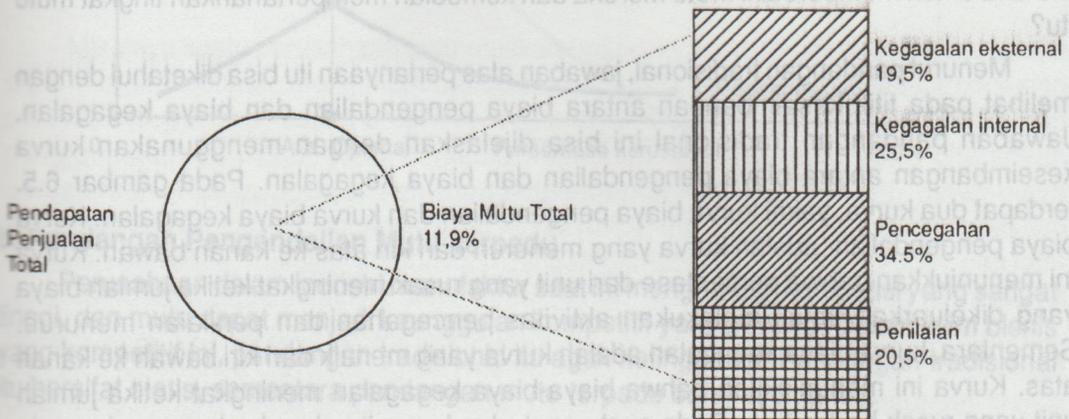
Sumber: Hansen, Don R., dan Maryanne M. Mowen, *Cost Management*, South-Western College Publishing, 1995.

Gambar 6.5.
Skema pembelanjaan (Pie Chart): Biaya Mutu



* (persentase biaya kegagalan eksternal terhadap total biaya mutu: $2,32/11,09 \times 100\% = 19,5\%$)

Gambar 6.4.
Skema Perbandingan Kategori Biaya Mutu



Biaya mutu sebagai persentase dari pendapatan penjualan total

Biaya mutu sebagai persentase dari biaya mutu total

Dengan melihat pada gambar diatas, manajer selanjutnya dapat menentukan berapa tingkat yang optimal dari biaya mutu yang mereka keluarkan, maupun jumlah relatif yang seharusnya dikeluarkan pada tiap kategori. Ada dua pandangan yang berkaitan dengan biaya mutu optimal, yakni: pandangan tradisional, yang menyarankan agar perusahaan mencapai apa yang disebut sebagai tingkat mutu yang dapat diterima (*acceptable quality level*), dan pandangan yang diadopsi oleh perusahaan saat ini, yakni pengendalian mutu terpadu (*Total Quality Control*) atau manajemen mutu terpadu. Tiap pandangan ini memberikan gambaran kepada manajer mengenai bagaimana seharusnya mengendalikan biaya mutu.

2. Distribusi Optimal Biaya Mutu

a. Pandangan Tradisional

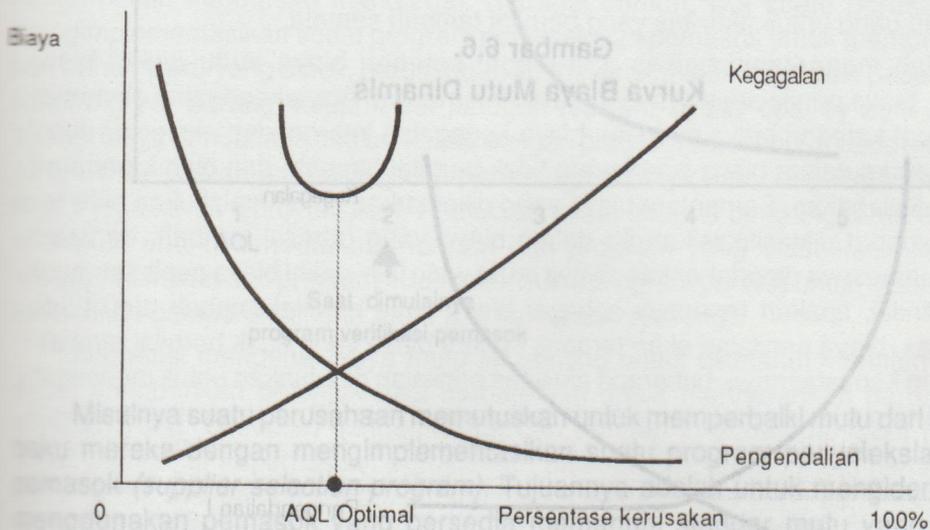
Pandangan tradisional mengenai mutu menyatakan bahwa ada pertukaran (*trade-off*) antara biaya-biaya pengendalian (biaya pencegahan dan biaya penilaian) dan biaya-biaya kegagalan (biaya kegagalan internal dan eksternal). Ketika biaya pencegahan dan penilaian meningkat, maka biaya-biaya kegagalan seharusnya menurun. Selama penurunan biaya-biaya kegagalan itu lebih besar dibanding peningkatan dalam biaya-biaya pengendalian, maka perusahaan bersangkutan seharusnya melanjutkan upayanya untuk mencegah atau mendeteksi unit-unit yang tidak bernilai tambah. Pertanyaan yang penting adalah, pada tingkat apa atau kapan perusahaan dapat menghentikan upaya mereka untuk memperbaiki mutu mereka dan kemudian mempertahankan tingkat mutu itu?

Menurut pandangan tradisional, jawaban atas pertanyaan itu bisa diketahui dengan melihat pada titik keseimbangan antara biaya pengendalian dan biaya kegagalan. Jawaban pandangan tradisional ini bisa dijelaskan dengan menggunakan kurva keseimbangan antara biaya pengendalian dan biaya kegagalan. Pada gambar 6.5. terdapat dua kurva, yakni kurva biaya pengendalian dan kurva biaya kegagalan. Kurva biaya pengendalian adalah kurva yang menurun dari kiri atas ke kanan bawah. Kurva ini menunjukkan bahwa persentase dari unit yang rusak meningkat ketika jumlah biaya yang dikeluarkan untuk melakukan aktivitas pencegahan dan penilaian menurun. Sementara, kurva biaya kegagalan adalah kurva yang menaik dari kiri bawah ke kanan atas. Kurva ini menunjukkan bahwa biaya-biaya kegagalan meningkat ketika jumlah unit yang rusak bertambah. Pada suatu saat, dua kurva itu akan bertemu pada suatu titik, yakni titik keseimbangan antara biaya pengendalian dan biaya kegagalan.

Dengan menilik pada fungsi biaya mutu terpadu, kita mengetahui bahwa biaya mutu terpadu menurun ketika mutunya meningkat hingga mencapai suatu titik. Setelah

itu, tidak ada lagi perbaikan yang dapat dilakukan. Titik dimana tidak ada lagi perbaikan yang dapat dilakukan itu adalah titik keseimbangan antara biaya pengendalian dan biaya kegagalan tersebut. Titik ini menunjukkan suatu tingkat optimal dari unit yang rusak. Dengan kata lain, titik ini merupakan suatu tingkat dimana perusahaan bisa mentolerir unit yang rusak. Perusahaan yang menggunakan pandangan tradisional ini biasanya berusaha untuk mencapai tingkat atau titik keseimbangan ini. Tingkat optimal ini lazim disebut tingkat mutu yang dapat diterima (*Acceptable Quality Level (AQL)*).

Gambar 6.5.
Kurva Biaya Mutu Tradisional



1. Pandangan Pengendalian Mutu Terpadu

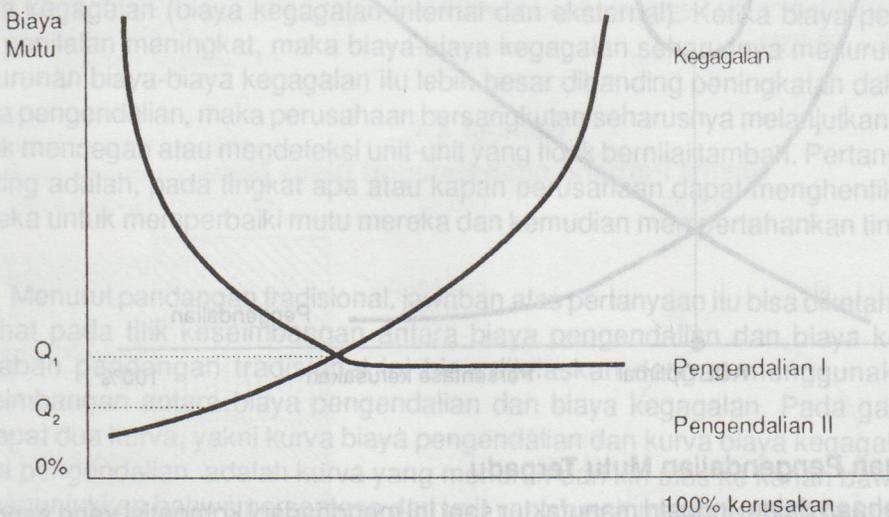
Perusahaan dalam industri manufaktur saat ini menghadapi kompetisi yang sangat tinggi, dan mutu dapat menjadi keunggulan kompetitif yang penting. Dalam iklim bisnis yang kompetitif ini, pandangan tradisional itu agak ketinggalan. Pandangan tradisional itu bersifat statis, sementara pandangan mutu terpadu bersifat dinamis.

Sifat Dinamis Biaya Mutu

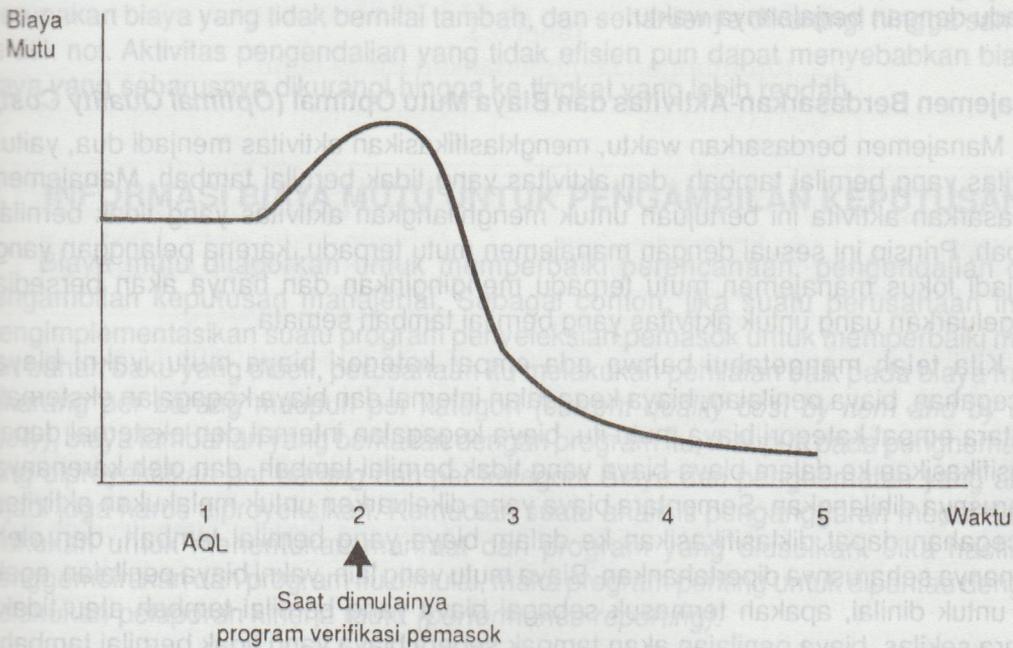
Pertukaran diantara kategori-kategori biaya mutu, seperti yang tampak dalam gambar 6.5., dapat diatur dengan cara yang berbeda. Pada intinya, ketika perusahaan

menaikkan biaya pencegahan dan penilaian, dan mengurangi biaya kegagalan, perusahaan akan dapat mengurangi biaya pencegahan dan penilaian. Yang semula tampak sebagai suatu pertukaran kemudian menjadi suatu pengurangan biaya yang permanen untuk semua kategori biaya mutu. Gambar 6.6. dan 6.7. menunjukkan perubahan dalam hubungan antara biaya mutu tersebut. Gambar 6.6. menunjukkan pergerakan kurva biaya pengendalian, dimana ketika biaya pengendalian bertambah, biaya kegagalan akan berkurang dan biaya mutu terpadu akan meningkat. Namun dalam periode waktu di masa-masa berikutnya, kurva biaya pengendalian bergerak ke bawah dan ke kiri; dari posisi kurva biaya pengendalian I bergerak menuju posisi kurva biaya pengendalian II. Dengan pergerakan ini, biaya mutu terpadu menjadi lebih rendah dibanding ketika biaya pengendalian masih berada pada kurva I.

Gambar 6.6.
Kurva Biaya Mutu Dinamis



Gambar 6.7.
Kurva Biaya Mutu Dinamis



Misalnya suatu perusahaan memutuskan untuk memperbaiki mutu dari input bahan baku mereka dengan mengimplementasikan suatu program penyeleksian/penilaian pemasok (*supplier selection program*). Tujuannya adalah untuk mengidentifikasi dan menggunakan pemasok yang bersedia memenuhi standar mutu yang ditetapkan perusahaan. Ketika perusahaan mengimplementasikan program ini, biaya-biaya tambahan (*additional cost*) mungkin akan terjadi (misalnya untuk melakukan pemeriksaan terhadap pemasok, menjalin komunikasi dengan pemasok, negosiasi kontrak, dan lain-lain). Tentu saja, pada awalnya, biaya pencegahan dan penilaian lain bisa terus terjadi pada tingkatnya saat itu. Namun ketika program itu diimplementasikan secara penuh, dan oleh karenanya biaya kegagalan menjadi berkurang, maka kemudian perusahaan bisa mengurangi aktivitas inspeksi terhadap bahan baku yang masuk, mengurangi tingkat aktivitas-aktivitas yang diperlukan untuk dapat mengakseptasi produk (*level of product acceptance activities*), dan lain-lain. Dengan demikian, pengurangan dalam semua kategori biaya mutu dapat dilakukan. Contoh berkurangnya biaya kegagalan yaitu: produk yang harus dikerjakan ulang akan berkurang, keluhan pelanggan menjadi lebih

sedikit, dan perbaikan yang harus dilakukan semakin sedikit. Gambar 6.7. menunjukkan adanya peningkatan permulaan dalam biaya mutu terpadu ketika program verifikasi pemasok dimulai dan kemudian penurunan yang terjadi berikutnya dalam biaya mutu terpadu dengan berjalannya waktu.

Manajemen Berdasarkan-Aktivitas dan Biaya Mutu Optimal (*Optimal Quality Cost*)

Manajemen berdasarkan waktu, mengklasifikasikan aktivitas menjadi dua, yaitu: aktivitas yang bernilai tambah dan aktivitas yang tidak bernilai tambah. Manajemen berdasarkan aktivitas ini bertujuan untuk menghilangkan aktivitas yang tidak bernilai tambah. Prinsip ini sesuai dengan manajemen mutu terpadu, karena pelanggan yang menjadi fokus manajemen mutu terpadu menginginkan dan hanya akan bersedia mengeluarkan uang untuk aktivitas yang bernilai tambah semata.

Kita telah mengetahui bahwa ada empat kategori biaya mutu, yakni biaya pencegahan, biaya penilaian, biaya kegagalan internal dan biaya kegagalan eksternal. Diantara empat kategori biaya mutu itu, biaya kegagalan internal dan eksternal dapat diklasifikasikan ke dalam biaya-biaya yang tidak bernilai tambah, dan oleh karenanya seharusnya dihilangkan. Sementara biaya yang dikeluarkan untuk melakukan aktivitas pencegahan dapat diklasifikasikan ke dalam biaya yang bernilai tambah, dan oleh karenanya seharusnya dipertahankan. Biaya mutu yang lain, yakni biaya penilaian agak sulit untuk dinilai, apakah termasuk sebagai biaya yang bernilai tambah atau tidak. Secara sekilas, biaya penilaian akan tampak seperti biaya yang tidak bernilai tambah. Namun, dalam kenyataannya, beberapa aktivitas penilaian dibutuhkan untuk mencegah terjadinya berbagai kesalahan ulang. Audit mutu, yang menyebabkan terjadinya biaya penilaian, sebagai contoh, merupakan aktivitas yang dapat digunakan untuk mencapai tujuan yang bernilai tambah. Demikian juga aktivitas verifikasi pemasok, yang merupakan salah satu aktivitas penilaian diperlukan untuk terus-menerus menjaga agar pemasok dapat memenuhi standar mutu yang telah disepakati antara perusahaan dengan pemasok, sebab tidak menutup kemungkinan pemasok akan mengulangi kesalahan di masa lalu.

Ketika aktivitas-aktivitas yang menyebabkan terjadinya biaya mutu itu telah diidentifikasi menurut klasifikasinya, maka perusahaan dapat mengetahui apa yang menyebabkan dikonsumsinya sumber daya perusahaan, sehingga perusahaan dapat memperbaiki penetapan biaya pada masing-masing aktivitas yang mereka lakukan. Penyebab terjadinya biaya itu juga bisa diidentifikasi dan digunakan untuk membantu manajer dalam memahami apa yang menyebabkan terjadinya biaya itu. Informasi ini kemudian dapat digunakan untuk mencari cara dalam mengurangi biaya mutu seperti yang tampak pada gambar 6.7. Jadi, manajemen berdasarkan-aktivitas mendukung

upaya perusahaan dalam menghilangkan kerusakan hingga titik nol maupun untuk memberi pengetahuan mengenai biaya mutu. Tidak ada pertukaran yang optimal (*optimal trade-off*) antara biaya pengendalian dan biaya kegagalan. Biaya kegagalan merupakan biaya yang tidak bernilai tambah, dan seharusnya dikurangi hingga sampai ke titik nol. Aktivitas pengendalian yang tidak efisien pun dapat menyebabkan biaya-biaya yang seharusnya dikurangi hingga ke tingkat yang lebih rendah.

D. INFORMASI BIAYA MUTU UNTUK PENGAMBILAN KEPUTUSAN

Biaya mutu dilaporkan untuk memperbaiki perencanaan, pengendalian dan pengambilan keputusan manajerial. Sebagai contoh, jika suatu perusahaan ingin mengimplementasikan suatu program penyelesaian pemasok untuk memperbaiki mutu dari bahan baku yang dibeli, perusahaan itu melakukan penilaian baik pada biaya mutu sekarang per barang maupun per kategori (*current quality cost by item and by category*), biaya tambahan yang berkaitan dengan program itu, maupun pada penghematan yang diproyeksikan per barang dan per kategori. Biaya dan penghematan yang akan terjadi juga harus diproyeksikan. Kemudian suatu analisis penganggaran modal dapat dilakukan untuk menentukan manfaat dari program yang diusulkan. Jika hasilnya menggembirakan dan program itu dimulai, maka program penting untuk dipantau dengan melakukan pelaporan kinerja mutu (*performance reporting*).

Informasi mengenai biaya mutu ini penting untuk diketahui manajemen, karena dapat memberikan petunjuk bagi manajemen untuk mengarahkan perhatian pada masalah yang berkaitan dengan mutu, dan dengan informasi tersebut manajemen dapat mengukur keberhasilan perusahaan dalam memperbaiki mutu mereka sebagai dasar untuk mengambil keputusan mengenai langkah apa yang seharusnya mereka tempuh selanjutnya. Dengan kata lain, biaya mutu itu perlu diketahui untuk digunakan sebagai dasar dalam mengimplementasikan dan memonitor efektivitas dari program-program mutu yang dilaksanakan perusahaan. Informasi biaya mutu juga dapat menjadi dasar bagi manajemen untuk memastikan bahwa optimalisasi suatu proses dalam perusahaan tidak berpengaruh negatif kepada proses keseluruhan.

Manfaat ini adalah manfaat yang dipetik pihak internal perusahaan. Disamping manfaat untuk internal perusahaan, informasi mengenai biaya mutu juga merupakan input yang penting bagi pihak-pihak di luar perusahaan untuk menilai mutu perusahaan bersangkutan. Misalnya akan digunakan oleh *International Standard Organization (ISO)* sebagai dasar untuk memberikan sertifikat ISO 9000 kepada perusahaan. Jika ditinjau lebih dalam, akan banyak keuntungan yang bisa diperoleh jika perusahaan mampu

mengendalikan biaya mutu mereka. Tabel 6.3. berikut akan menunjukkan keuntungan-keuntungan yang diperoleh jika perusahaan mengendalikan biaya mutu.

Tabel 6.3.
Keuntungan Mengendalikan Biaya Mutu

Terkurangi		Dapat diperbaiki	
Perputaran persediaan	Barang jadi (<i>finished goods</i>)	Return on Assets	Skala ekonomi
Waktu tunggu (<i>lead time</i>)	Ruang gudang (<i>warehouse space</i>)	Return on Investment	Penjadwalan
Kecepatan mengantisipasi pasar (<i>time-to-market</i>)	<i>Throughput time</i>	Hubungan dengan vendor (<i>vendor relations</i>)	Produktivita
<i>Turn around</i>	Waktu pemrosesan order (<i>order process time</i>)	Transportasi	
Pekerjaan dalam proses (<i>work in process</i>)	Menimbun barang di dermaga/dok (<i>dock-to-stock</i>)	Kurva pembelajaran (<i>learning curve</i>)	

Sumber: Ross, Joel E., *Total Quality Management: Text, Cases and Readings*, Kogan Page Ltd., Edisi ke-2, 1994.

Manajer membutuhkan informasi mengenai biaya mutu untuk berbagai tujuan pengambilan keputusan. Dua diantaranya adalah untuk melakukan penetapan harga strategis (*strategic pricing*) dan analisis biaya-volume-laba (*cost-volume-profit analysis*).

1. Strategic Pricing

Ambil contoh sebuah perusahaan bernama PT. FAS yang memproduksi peralatan-peralatan elektronik. Pada suatu ketika, pangsa pasar mereka untuk produk peralatan elektronik ringan sedang menurun. Ria, seorang manajer pemasaran pada PT. FAS, mengidentifikasi bahwa yang menjadi masalah utama adalah harga. Ria mengetahui bahwa perusahaan-perusahaan Jepang, pesaing mereka, memproduksi dan menjual produk elektronik serupa dengan yang diproduksi oleh PT. FAS dengan harga yang lebih murah. Jika PT. FAS menurunkan harganya sama dengan harga yang ditetapkan oleh para pesaing dari Jepang, maka mereka akan rugi, karena harga itu lebih kecil dibanding biaya mereka untuk memproduksi produk mereka. Tetapi jika mereka tidak melakukan suatu terobosan, maka perusahaan-perusahaan Jepang itu akan terus-menerus melakukan ekspansi dan memakan pangsa pasar PT. FAS. Satu kemungkinan strategi yang dapat mereka lakukan adalah dengan melepas pasar peralatan elektronik

ringan dan berkonsentrasi pada peralatan elektronik berat. Namun Ria tahu bahwa strategi ini hanya solusi jangka pendek saja, karena perusahaan Jepang pasti juga akan masuk ke ceruk pasar peralatan elektronik berat. Laporan keuangan singkat untuk peralatan elektronik ringan pada PT. FAS itu adalah sebagai berikut:

Keuntungan (1.000.000 @ Rp 20)	Rp 20.000.000
Harga Pokok Penjualan	(15.000.000)
Biaya operasi (operating expense)	(3.000.000)
Pendapatan lini-produk	<u>Rp 2.000.000</u>

Ria sangat yakin bahwa penurunan harga sebesar 15 persen akan mengembalikan pangsa pasar mereka yang sementara ini diambil pesaing mereka, dan selanjutnya keuntungan mereka akan kembali ke tingkat semula. Untuk melakukan hal itu, salah satu caranya adalah dengan mengimplementasikan manajemen mutu terpadu. Tindakan pertama yang diambil adalah meminta informasi mengenai biaya mutu untuk peralatan elektronik ringan itu. Kepala departemen akuntansi (*controller*) PT FAS, A. Hafizh, mengakui bahwa biaya itu memang tidak dilacak secara terpisah. Sebagai contoh, biaya sisa bahan (*cost of scrap*) digabungkan ke dalam pos produk dalam proses. Namun, Hafizh berjanji untuk memberikan perkiraan atas biaya-biaya itu. Laporan yang kemudian dapat disajikan Hafizh adalah sebagai berikut:

Biaya mutu (perkiraan):	
Biaya inspeksi bahan baku mentah	Rp 200.000
Biaya sisa bahan	800.000
Biaya produk ditolak	500.000
Biaya pengerjaan ulang	400.000
Biaya inspeksi produk	300.000
Biaya aktivitas penjaminan (<i>warranty wor</i>)	1.000.000
Perkiraan total	<u>Rp 3.200.000</u>

Setelah menerima laporan itu, menuju pemasaran, kepala Departemen Akuntansi dan Manajer Departemen Pengendalian Mutu bertemu untuk mencari cara cara mengurangi biaya mutu pada lini produk peralatan elektronik ringan. Octaviansyah, kepala Departemen Akuntansi yakin bahwa biaya mutu dapat dikurangi hingga sekitar

50 persen dalam delapan belas bulan. Octaviansyah kemudian merencanakan implementasi suatu program mutu yang baru. Ria menghitung bahwa pengurangan biaya mutu sebesar 50 persen untuk peralatan elektronik ringan itu akan mengurangi biaya total produk itu kurang lebih sebesar Rp 1,6 per unit atau (Rp 1.600.000 per 1.000.000 produk). Jadi akan mengurangi lebih dari separuh biaya penjualan yang sebesar Rp 3 per unit (pengurangannya adalah 15 persen dari Rp 20). Berdasarkan perhitungan ini, Ria mengusulkan tiga tahap pengurangan biaya, yakni pengurangan Rp 1 dalam waktu cepat, pengurangan Rp 1 berikutnya dalam enam bulan di depan, dan pengurangan Rp 1 terakhir dalam dua belas bulan. Dengan melakukan pengurangan bertahap ini, maka perusahaan sedikit demi sedikit dapat mempertahankan posisi produk mereka di pasar, dan mungkin bisa mulai merebut pangsa pasar kembali pada pengurangan biaya tahap kedua.

Contoh itu menggambarkan bahwa baik informasi biaya mutu maupun implementasi dari program pengendalian mutu terpadu akan memberikan kontribusi dalam pengambilan keputusan strategis yang signifikan.

b. Analisis Biaya-Volume-Laba

Secara tradisional, analisis biaya-volume-laba (*cost-volume-profit analysis*) bergantung pada analisis biaya tetap dan biaya variabel dalam hubungannya dengan biaya. Untuk menjelaskan mengenai analisis ini, kami mencantumkan satu contoh berikut. Dirgantara, seorang manajer pemasaran, dan Indrio, seorang design engineer, menemukan kelemahan dalam analisis biaya tradisional ketika mereka mengusulkan suatu produk baru. Mereka yakin bahwa suatu usulan untuk produk baru itu akan disetujui. Namun mereka menerima laporan dari departemen akuntansi sebagai berikut:

Laporan: Analisis Produk Baru	
Proyeksi potensi penjualan	: 44.000 unit
Kapasitas produksi	: 45.000 unit
Harga pokok penjualan	: Rp 60
Biaya variabel barang	: Rp 40
Biaya tetap:	
Biaya pengembangan produk	Rp 500.000
Biaya pabrikasi (<i>manufacturing cost</i>)	200.000
Biaya penjualan	300.000
Total	Rp 1.000.000
Proyeksi <i>break-even</i>	: 50.000 unit
Keputusan	: Ditolak
Alasan	: <i>break-even point</i> lebih besar dibanding kapasitas produksi maupun proyeksi volume penjualan.

Untuk mengetahui mengapa laporan biaya itu menunjukkan bahwa proyek tersebut tidak menguntungkan, perhatikan pembicaraan antara Dirgantara, Indrio, dengan Rochim, seorang asisten kepala departemen akuntansi.

Dirgantara: Rochim, saya ingin tahu mengapa terdapat biaya sisa bahan sebesar Rp 3 per unitnya?

Rochim: Perhitungan itu berdasarkan biaya sisa bahan yang kami lacak dalam produk yang serupa.

Dirgantara: Saya kira Anda telah mengabaikan gambaran desain baru dari produk baru ini. Desain produk ini sebenarnya menghilangkan pemborosan apapun, khususnya karena produk itu akan dibuat dengan mesin yang dikendalikan secara numeris.

Indrio: Disamping itu, biaya sebesar Rp 2 per unit untuk pengerjaan ulang seharusnya dihilangkan. Desain baru yang diusulkan Dirgantara itu tidak memunculkan masalah seperti adanya kesalahan. Ini juga berarti bahwa biaya tetap sebesar Rp 100.000 pada pusat perbaikan dapat dihilangkan.

Rochim: Dirgantara, apakah Anda benar-benar yakin bahwa produk ini akan menghilangkan sebagian dari masalah seputar mutu ini?

Dirgantara: Saya yakin sekali. Prototipe awal dari produk ini terbukti bagus seperti yang kita harapkan. Hasil dari pengujian itu juga telah terlampir dalam proposal yang saya buat.

Rochim: Baik. Jika dihitung-hitung, mengurangi biaya variabel sebesar Rp 5 per unit dan biaya tetap sebesar Rp 100.000 akan menghasilkan titik-impas (*brean-even point*) sebesar 36.000 unit. Perubahan ini menjadikan proyek itu dapat dijalankan. Saya akan merubah laporan saya agar proyek itu dapat dijalankan.

Pembicaraan itu menunjukkan pentingnya pengklasifikasian biaya mutu menurut perilakunya (pembahasan mengenai topik ini telah kami sajikan di bab 3 tentang akuntansi biaya). Klasifikasi berdasarkan aktivitas juga dimungkinkan dan dapat meningkatkan manfaat biaya mutu untuk pengambilan keputusan. Skenario itu juga memperlihatkan mengenai pentingnya mengidentifikasi dan melaporkan biaya mutu secara terpisah. Produk baru itu telah dirancang untuk mengurangi biaya mutunya, dan hanya dengan mengetahui biaya mutu yang dibebankan, Dirgantara dan Indrio baru dapat menemukan kesalahan dalam analisis *break-even point*-nya.

E. MENGONTROL BIAYA MUTU

Biaya mutu harus dilaporkan dan dikontrol (pelaporan biaya mutu ini telah kami jelaskan di muka). Pengontrolan memungkinkan manajer untuk membandingkan hasil aktual dengan hasil standar, sehingga manajer dapat mengukur kinerja perusahaan dan mengambil tindakan korektif yang diperlukan. Laporan kinerja biaya mutu terdiri dari dua elemen, yakni hasil aktual dan hasil standar atau yang diharapkan. Selisih dari hasil aktual dan hasil standar itu dapat digunakan untuk dan mengetahui adanya tanda-tanda kemungkinan munculnya masalah.

Laporan kinerja sangatlah penting dalam program perbaikan mutu. Laporan kinerja dapat membantu manajer dalam mengidentifikasi berbagai biaya yang seharusnya muncul dalam laporan kinerja, untuk mengidentifikasi tingkat kinerja mutu perusahaan pada suatu saat, dan untuk memproyeksikan tingkat kinerja mutu yang seharusnya dicapai. Identifikasi terhadap standar mutu ini merupakan elemen kunci dalam pelaporan kinerja mutu.

1. Memilih Standar Mutu

a. Pendekatan Tradisional

Dalam pendekatan tradisional, standar mutu yang digunakan adalah yang disebut tingkat mutu yang dapat diterima (*Acceptable Quality Level; AQL*). AQL merupakan suatu pengakuan bahwa sejumlah tertentu produk yang rusak akan dihasilkan dan dijual. Sebagai contoh, jika AQL ditetapkan sebesar 3 persen, maka lot produk (atau produk dalam proses) yang rusak tidak lebih dari 3 persen dapat dikirimkan kepada pelanggan.

AQL menggambarkan kondisi operasi yang sedang terjadi, bukan apa yang mungkin terjadi jika suatu perusahaan mempunyai suatu program mutu yang bagus. Sebagai dasar untuk menetapkan standar mutu, AQL mempunyai kelemahan, yakni bahwa AQL memungkinkan kesalahan operasi yang terjadi di masa lalu bisa tetap terjadi di masa sekarang dan masa datang. AQL juga mempunyai kelemahan yang lain. Seperti dalam contoh di atas, perusahaan telah menetapkan AQL sebesar 3 persen. Penetapan ini sebenarnya bermasalah, sebab penetapan AQL sebesar 3 persen itu sama artinya bahwa perusahaan mengabsahkan atau menganggap biasa jika perusahaan mengirimkan produk yang rusak sebesar 3 persen dari total produknya kepada pelanggan. Dalam setiap 1 juta unit misalnya, akan ada 30.000 unit yang tidak sempurna; dan ini dianggap sah atau wajar dalam standar AQL. Jika 1 juta unit itu terjual, maka 30.000 unit tentu akan menyebabkan pelanggan tidak puas. Pertanyaan yang ditujukan kepada AQL adalah, mengapa jika sudah mengetahui bahwa akan ada jumlah sekian yang rusak, perusahaan tetap menjalankan proses produksinya? Atau, mengapa perusahaan harus

merencanakan untuk membuat sejumlah unit yang rusak? Mengapa tidak merencanakan membuat produk tetap menurut spesifikasinya? Bukankah jika menerapkan AQL, integritas perusahaan jadi dapat dipertanyakan? Pelanggan mana yang bersedia membeli produk perusahaan yang menerapkan AQL jika produknya pasti ada yang cacat?

b. Pendekatan Mutu Terpadu

Pertanyaan-pertanyaan terhadap AQL itu memunculkan tuntutan terhadap mutu. Para ahli mutu berpendapat bahwa standar yang lebih dapat diterima adalah memproduksi barang seperti yang direncanakan. Standar ini sering disebut standar kerusakan nol (*zero-defect standard*). Standar ini mencerminkan suatu filosofi tentang pengendalian mutu terpadu dan menuntut agar produk dan jasa dapat diproduksi dan dikirimkan menurut persyaratan-persyaratan yang diajukan pelanggan. Namun, standar mutu terpadu ini mungkin tidak bisa dicapai secara penuh; hanya bisa didekati. Pengendalian mutu terpadu sendiri adalah inheren dalam pendekatan JIT. Pergerakan menuju pengendalian mutu terpadu bisa ditindaklanjuti oleh perusahaan yang mengadopsi JIT, namun bagaimanapun JIT bukanlah suatu prasyarat untuk menuju pengendalian mutu terpadu. JIT bisa berdiri sendiri.

Kerusakan bisa disebabkan baik oleh kurangnya pengetahuan ataupun kurangnya perhatian. Kurangnya pengetahuan dapat dikoreksi dengan memberikan *training* yang tepat; sementara, kurangnya perhatian dapat dikoreksi dengan kepemimpinan yang efektif. Pengendalian mutu terpadu juga mengajarkan dihilangkannya biaya kegagalan. Mereka yang percaya bahwa seharusnya kerusakan produk itu adalah nol tentu akan mencari cara-cara baru untuk mengurangi biaya mutunya. Dengan menilik pada penjelasan ini, maka bisa dikatakan bahwa dalam standar mutu terpadu, implisit dinyatakan bahwa perusahaan seharusnya mampu menggerakkan kurva biaya mutu dinamis ke bawah, seperti tampak dalam gambar 6.7.

2. Mengkuantifikasi Standar Mutu

Mutu dapat diketahui dengan melihat perilaku biaya mutunya; ketika biaya mutu menurun, berarti mutu produknya lebih tinggi - setidaknya hingga mencapai suatu titik. Hanya saja, standar kerusakan nol itu sulit untuk dicapai secara penuh. Dengan kata lain, kerusakan yang ada tidak akan benar-benar habis atau nol jumlahnya. Jika standar kerusakan nol dicapai, perusahaan tetap masih harus mengeluarkan biaya pencegahan dan biaya penilaian. Perusahaan yang mempunyai program manajemen mutu terpadu yang baik akan dapat menekan biaya mutunya kurang lebih hanya 2,5 persen dari total penjualan. Apabila kerusakannya nol, maka akumulasi 2,5 persen biaya-biaya mutu itu

hanya terdiri dari biaya pencegahan dan biaya penilaian, sedangkan biaya kegagalan tidak terjadi sama sekali.

Standar 2,5 persen adalah standar untuk biaya mutu total. Biaya-biaya untuk tiap faktor mutu, seperti pelatihan mutu atau inspeksi bahan baku, akan lebih kecil. Tiap perusahaan harus menentukan standar yang tepat untuk tiap faktor yang ada. Anggaran dapat digunakan untuk menetapkan pengeluaran untuk tiap standar sehingga biaya yang dianggarkan secara total mencapai target hanya 2,5 persen tersebut.

3. Perilaku Biaya Mutu

Dalam rangka menyajikan laporan kinerja agar laporan itu bermanfaat, perilaku biaya dari tiap faktor mutu harus diidentifikasi. Biaya mutu harus diklasifikasikan apakah biaya itu merupakan biaya variabel atau biaya tetap dalam kaitannya dengan penjualan. Untuk biaya mutu variabel (*variable quality cost*), perbaikan dalam mutu akan dicerminkan oleh adanya pengurangan dalam rasio biaya variabel. Rasio biaya variabel pada permulaan dan akhir pada suatu periode dapat digunakan untuk menghitung penghematan uang yang bisa diupayakan perusahaan (atau peningkatan biaya aktual). Rasio dari biaya yang dianggarkan dengan biaya aktual juga dapat digunakan untuk mengukur kemajuan hingga mencapai target periode itu. Untuk biaya tetap, perbaikan mutu sangat baik dicerminkan oleh adanya perubahan dalam jumlah pengeluaran absolut.

Apabila untuk mempertahankan standar kerusakan nol itu diperlukan 1,5 persen rasio biaya variabel, maka untuk memenuhi target biaya keseluruhan pada 2,5 persen, biaya mutu tetapnya (*fixed quality cost*) harus tidak lebih dari 1 persen dari penjualan (2,5% - 1,5%). Anggaran biaya mutu tetap (*fixed quality cost*) harus disusun pada permulaan tahun.

Biaya-mutu-tetap dievaluasi dengan membandingkan biaya aktual dengan biaya yang dianggarkan. Jumlahnya dibandingkan, dengan menggunakan jumlah satuan uangnya, bukan persentase penjualannya. Karena penjualan yang dianggarkan mungkin tidak sebanding dengan penjualan yang sebenarnya, maka persentase dari biaya aktual bisa jadi lebih besar atau lebih kecil daripada persentase biaya yang dianggarkan, bahkan jika pun biaya tetap aktual sama dengan biaya tetap yang dianggarkan.

Biaya mutu variabel, pada sisi lain, dapat dibandingkan dengan menggunakan persentase penjualan maupun jumlah rupiahnya, atau keduanya. Karena para manajer terbiasa berurusan dengan satuan uang, maka pendekatan yang paling baik adalah membandingkan jumlah uangnya dan memberi tambahan informasi berupa persentase penjualannya. Menghitung persentase keseluruhan, dengan menggunakan biaya variabel maupun biaya tetap, juga baik untuk dilakukan. Penghitungan ini akan

menunjukkan kepada manajer apakah perusahaan dapat memenuhi syarat 2,5 persen atau tidak.

4. Standar Fisik

Untuk manajer lini dan personil operasi, ukuran-ukuran mutu yang sifatnya fisik, seperti jumlah kerusakan per unit, persentase kegagalan eksternal kegagalan penagihan, kegagalan kontrak, dan ukuran-ukuran fisik lain akan lebih berarti dibanding satuan uang. Untuk ukuran fisik, standar mutunya adalah kerusakan nol. Pelaporan ukuran fisik kepada para manajer lini serta personil operasi ini bertujuan untuk membuat agar mereka selalu berusaha melakukan pekerjaan dengan benar.

5. Manfaat Standar Sementara (*Interim Standard*)

Bagi kebanyakan perusahaan, standar kerusakan nol merupakan target jangka panjang. Sebab kemampuan untuk mencapai standar ini sangat terkait dengan mutu pemasoknya. Bagi kebanyakan perusahaan, bahan baku dan jasa yang dibeli dari pihak luar merupakan bagian yang jumlahnya signifikan dari keseluruhan biaya produk mereka. Oleh karenanya, untuk melakukan perbaikan mutu, maka pemasok perlu dilibatkan dalam program perbaikan mutu perusahaan. Untuk bisa membangun hubungan serta mempertahankan kerja sama yang diperlukan dengan pemasok, diperlukan waktu yang lama, mungkin bertahun-tahun. Hal ini tidak mengherankan, sebab untuk menjadikan manajemen mutu terpadu sebagai budaya perusahaan sehingga setiap orang dalam perusahaan memahami pentingnya perbaikan mutu dan merasa yakin dengan program-programnya, memang diperlukan waktu yang lama.

Karena untuk memperbaiki mutu sampai mencapai tingkat kerusakan nol itu memakan waktu lama, maka perusahaan perlu menetapkan standar perbaikan mutu tahunan, sehingga manajer dapat menggunakan laporan kinerja tahunannya untuk menilai kemajuan berkala yang dicapai perusahaan. Standar mutu sementara ini menampilkan target mutu untuk tahun bersangkutan. Kemajuan seharusnya dilaporkan kepada manajer dan pekerja agar memunculkan kepercayaan diri diantara manajer dan pekerja. Kepercayaan diri ini diperlukan untuk mencapai standar mutu yang utama, yakni kerusakan nol.

F. TIPE-TIPE LAPORAN KINERJA MUTU

Laporan kinerja mutu adalah laporan yang digunakan untuk menampilkan ukuran kemajuan yang terealisasi dalam program perbaikan mutu. Ada empat tipe kemajuan yang dapat diukur dan dilaporkan, atau dengan kata lain, ada empat tipe laporan kinerja mutu, yakni:

1. Kemajuan mengenai standar atau target periode sekarang (*current-period standard*). Lapornya disebut "laporan standar sementara" atau 'laporan kinerja mutu sementara' (*interim quality performance report*).
2. Kemajuan mengenai kinerja mutu tahun sebelumnya. Lapornya disebut "laporan tren satu periode" atau bisa disebut pula "aporan kinerja mutu satu tahun" (*one-year/period quality performance report*).
3. Tren kemajuan sejak dimulainya program perbaikan mutu. Lapornya disebut "laporan tren beberapa periode (*multiple-period quality trend report*)".
4. Kemajuan mengenai standar atau target jangka panjang. Lapornya disebut "laporan jangka panjang" (*long-range quality performance report*).

1. Laporan Standar Sementara (*Interim Standard Report*)

Pada akhir periode, perusahaan harus menyusun laporan mengenai standar mutu sementara pada tiap tahun dan membuat rencana-rencana untuk mencapai tingkat yang ditargetkan itu. Karena biaya mutu merupakan suatu ukuran tentang mutu, tingkat yang ditargetkan dapat ditampilkan dalam satuan rupiah yang dianggarkan untuk tiap kategori biaya mutu dan untuk tiap perkiraan biaya dalam kategori itu. Laporan standar sementara atau laporan kinerja mutu sementara ini menampilkan perbandingan antara biaya mutu aktual pada periode itu dengan biaya yang dianggarkan. Laporan ini mengukur kemajuan yang dicapai dalam periode itu dikaitkan dengan tingkat kemajuan yang direncanakan pada periode itu.

Tabel 6.4. merupakan contoh laporan standar sementara. Untuk biaya variabel, biaya yang dianggarkan didasarkan pada penjualan aktual yang menggunakan rasio biaya variabel. Rasio ini diperoleh dengan membagi biaya variabel yang dianggarkan dengan penjualan yang dianggarkan. Jumlah yang dianggarkan di awal (*the original budgeted amounts*) diperlakukan sebagai biaya tetap.

Laporan standar sementara mengungkapkan perbaikan mutu pada periode itu dibandingkan dengan perbaikan yang dianggarkan (*budgeted figures*). Berikut ini (Tabel 6.4.) adalah contoh laporan standar sementara dari PT Panca Jaya. Seperti tampak dalam tabel 6.4. kinerja keseluruhan PT Panca Jaya mampu mendekati apa yang direncanakan: yakni biaya mutu aktual total (*total actual quality cost*), dengan selisih

hanya Rp 2.000 dari biaya mutu yang dianggarkan total (*total budgeted quality cost*) dan biaya aktual, atau hanya 0,07 persen dari penjualan.

Tabel 6.4.

PT Panca Jaya

Laporan Kinerja Standar Sementara: Biaya Mutu
Untuk tahun yang berakhir pada 31 Maret 1995

	Biaya	Anggaran	Selisih
Biaya pencegahan:			
Tetap:			
Biaya pelatihan mutu	Rp 35.000	Rp 30.000	Rp 5.000 R
Biaya rekayasa mutu (<i>reliability engineering</i>)	80.000	80.000	0
Biaya pencegahan total	Rp 115.000	110.000	5.000 R
Biaya penilaian:			
Variabel:			
Biaya inspeksi bahan baku	20.000	28.000	8.000 L
Biaya akseptasi produk	10.000	15.000	5.000 L
Biaya akseptasi proses	38.000	35.000	3.000 R
Biaya penilaian total	68.000	78.000	10.000 L
Biaya kegagalan internal:			
Variabel:			
Biaya sisa bahan	50.000	44.000	6.000 R
Biaya pengerjaan ulang	35.000	36.000	1.500 L
Biaya kegagalan internal total	85.000	80.000	4.500
Biaya kegagalan eksternal:			
Tetap:			
Biaya penanganan keluhan pelanggan	25.000	15.000	0
Variabel:			
Biaya jaminan	25.000	20.000	5.000 R
Biaya perbaikan	15.000	17.500	2.500 L
Biaya kegagalan eksternal total	65.000	62.500	2.500 R
Biaya mutu total	Rp 333.000	Rp 331.000	Rp 2.000 R
Persentase dari pendapatan penjualan aktual ^a	11,89%	11,82%	0,07% R

^a Berdasarkan pada pendapatan penjualan aktual

^b Pendapatan penjualan aktualnya Rp 2.800.000
R (Rugi) berarti selisihnya tidak menguntungkan.

L (Laba) berarti selisihnya menguntungkan.

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

2. Laporan Trend Satu Periode

Disamping laporan standar sementara dalam laporan kinerja mutu juga bisa dimasukkan informasi tambahan. Laporan tambahan ini disebut laporan tren satu periode atau bisa disebut pula laporan kinerja mutu satu periode/tahun. Laporan ini berisi perbandingan antara besarnya biaya mutu pada tahun berjalan dengan pada tahun sebelumnya. Untuk membuat perbandingan ini, rasio biaya variabel aktual tahun sebelumnya digunakan untuk menghitung biaya mutu variabel yang diharapkan pada tahun sebelumnya, dengan mengalikan rasio biaya variabel aktual tahun sebelumnya dengan penjualan aktual tahun sekarang. Sebagai contoh, jika rasio biaya variabel aktual tahun sebelumnya untuk pemeriksaan bahan baku adalah 1,2 persen, dan total penjualan tahun sekarang adalah Rp 2.800.000, maka uang yang dibelanjakan untuk melakukan pemeriksaan bahan baku untuk tahun sekarang adalah $0,012 \times \text{Rp } 2.800.000 = \text{Rp } 33.600$. Sementara, biaya-mutu-tetap aktual tahun sebelumnya dibandingkan langsung dengan biaya mutu tetap tahun sekarang. Laporan ini akan memungkinkan manajer untuk menilai tren jangka pendek dari program perbaikan mutu perusahaan (Lihat contoh laporan kinerja satu tahun pada tabel 6.6).

Pada tabel 6.5. PT Panca Jaya membuat kemajuan yang besar dalam mengurangi biaya mutunya dari tahun 1995 hingga tahun 1996. Secara keseluruhan, biaya mutu tahun 1996 adalah Rp 73.000 lebih kecil dibanding tahun 1995, atau lebih kecil 2,61 persen dari persentase penjualan tahun 1995. Laporan itu juga menyajikan informasi yang rinci mengenai wilayah-wilayah yang menghasilkan keuntungan (*gain*). Sebagai contoh, biaya rekayasa mutu (*cost of reliability engineering*) telah turun sebesar Rp 40.000. Penurunan ini terjadi karena adanya pengurangan jumlah staf; seorang engineer dilepaskan karena perusahaan telah mampu menghasilkan keuntungan mutu (*quality gain*) pada tahun sebelumnya. Sebagai contoh lain, biaya akseptasi produk juga menurun, yang terjadi karena berkurangnya kerusakan produk.

Biaya Mutu	1995	1996
Biaya perbaikan	15.000	12.000
Biaya inspeksi	20.000	17.500
Biaya akseptasi produk	10.000	8.000
Biaya rekayasa mutu	15.000	11.000
Biaya mutu total	60.000	47.000

Laporan standar sementara mengungkapkan biaya mutu yang diharapkan dibandingkan dengan perbaikan yang dianggarkan (*budgeted quality cost*). Contoh laporan standar sementara dari PT Panca Jaya. Seperti lampiran dalam tabel 6.4. Kita juga bisa melihat PT Panca Jaya mampu melakukan apa yang direncanakan: yakni biaya mutu aktual total (*total actual quality cost*), dengan selisih

Tabel 6.5.
PT Panca Jaya
Laporan Kinerja: Biaya Mutu, Trend Satu Tahun
Untuk tahun yang berakhir pada 31 Maret 1996

	Biaya Aktual 1996*	Biaya Aktual 1995	Selisih
Biaya pencegahan:			
Tetap:			
Biaya pelatihan mutu	Rp 35.000	Rp 36.000	Rp 1.000 L
Biaya rekayasa mutu (<i>reliability engineering</i>)	80.000	120.000	40.000
Biaya pencegahan total	<u>Rp 115.000</u>	<u>156.000</u>	<u>41.000 L</u>
Biaya penilaian:			
Variabel:			
Biaya inspeksi bahan baku	20.000	33.000	13.600 L
Biaya akseptasi produk	10.000	16.800	6.800 L
Biaya akseptasi proses	38.000	39.200	1.200 L
Biaya penilaian total	<u>68.000</u>	<u>89.600</u>	<u>21.600 L</u>
Biaya kegagalan internal:			
Variabel:			
Biaya sisa bahan	50.000	48.000	2.000 R
Biaya pengerjaan ulang	35.000	40.000	5.000 L
Biaya kegagalan internal total	<u>85.000</u>	<u>88.000</u>	<u>3.000</u>
Biaya kegagalan eksternal:			
Tetap:			
Biaya penanganan keluhan pelanggan	25.000	33.000	8.000 L
Variabel:			
Biaya jaminan	25.000	23.000	2.000 R
Biaya perbaikan	15.000	16.400	1.400 L
Biaya kegagalan eksternal total	<u>65.000</u>	<u>72.400</u>	<u>7.400 R</u>
Biaya mutu total	<u>Rp 333.000</u>	<u>Rp 406.000</u>	<u>Rp 73.000 L</u>
Persentase dari pendapatan penjualan aktual (tahun berjalan)	11,89%	14,5%	2,6% L

* Berdasarkan pada pendapatan penjualan tahun berjalan aktual (*actual current sales*) sebesar Rp 2.800.000

3. Laporan Tren Beberapa Periode (*Multiple-Period Trend*)

Laporan pada Tabel 6.5. tersebut menyajikan informasi mengenai perubahan dalam biaya mutu periode tahun yang sedang berjalan/terkini. Disamping menyajikan laporan tren satu periode itu, departemen akuntansi juga dapat menyajikan suatu gambaran mengenai bagaimana program perbaikan mutu yang telah berjalan sejak dilakukannya pemeriksaan terakhir. Apakah tren beberapa periode, atau perubahan keseluruhan dalam

biaya mutu berada dalam arah yang benar? Apakah pencapaian mutu dihasilkan pada tiap periode?

Jawaban atas pertanyaan-pertanyaan tersebut dapat diberikan dengan menyajikan suatu grafik atau tabel yang melacak perkembangan mutu dari awal program mutu terpadu hingga periode yang sedang berjalan. Tabel seperti itu disebut **laporan tren beberapa periode**. Tabel 6.6 adalah contoh laporan tren beberapa periode pada perusahaan PT Panca Jaya. Tren keseluruhan dalam program mutu itu dapat dinilai dengan menjadikan biaya mutu dalam ukuran persentase dari total penjualan pada tiap periode. Berikut ini adalah contoh laporan tren mutu beberapa periode itu:

Tabel 6.6.
Laporan Kinerja:
Biaya Mutu, Beberapa Periode

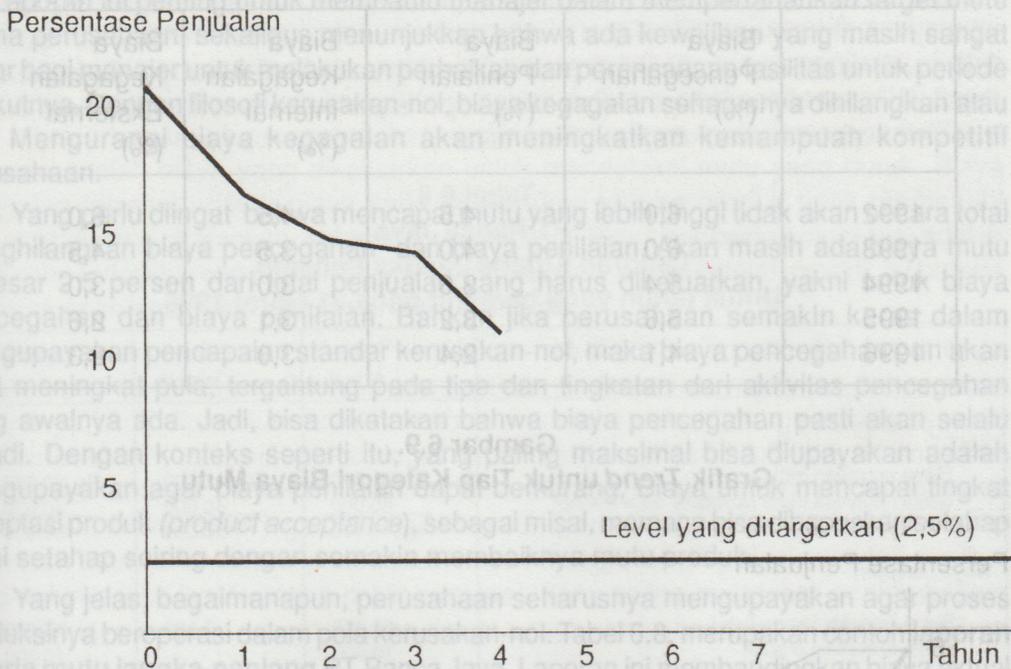
Tahun Implementasi Program	Biaya Mutu	Total Penjualan	Persentase Biaya Mutu dari Penjualan
1992	Rp 462.000	Rp 2.200.000	21,0%
1993	423.000	2.350.000	18%
1994	412.500	2.750.000	15%,0%
1995	406.000	2.800.000	14,5%
1996	333.000	2.800.000	11,9%

Dalam laporan tren beberapa periode seperti tampak dalam tabel 6.6., plot untuk tahun pertama adalah tahun sebelum dilaksanakannya program perbaikan mutu. Tahun kedua adalah tahun pertama implementasi program perbaikan mutu, dan seterusnya. Dalam contoh laporan tersebut, tahun 1992 adalah tahun ke-0, tahun 1993 adalah tahun pertama, dan seterusnya. Tabel itu kemudian bisa digambarkan ke dalam suatu grafik (lihat gambar 6.8.). Dalam grafik itu periode waktu berada dalam sumbu horisontal, sementara persentase biaya dari penjualan berada dalam sumbu vertikal. Standar biaya mutu atau persentase target (target percentage), yakni standar 2,5 persen, digambarkan dengan garis horisontal.

Dari grafik itu, bisa dilihat bahwa telah ada tren penurunan yang stabil dalam biaya mutu, yang tercerminkan oleh persentase biaya terhadap penjualan itu. Penurunan yang paling besar terjadi pada dua tahun pertama. Grafik itu juga menunjukkan bahwa masih ada ruang luas untuk melakukan perbaikan menuju persentase-target jangka panjang.

Gambar 6.8.

Grafik Tren Beberapa Periode



Beserta dengan grafik ini, dapat pula disajikan informasinya, yakni dengan memplot tren untuk tiap-tiap kategori biaya mutunya. Tiap kategori itu bisa ditampilkan dalam persentase dari penjualan untuk periode waktu yang sama.

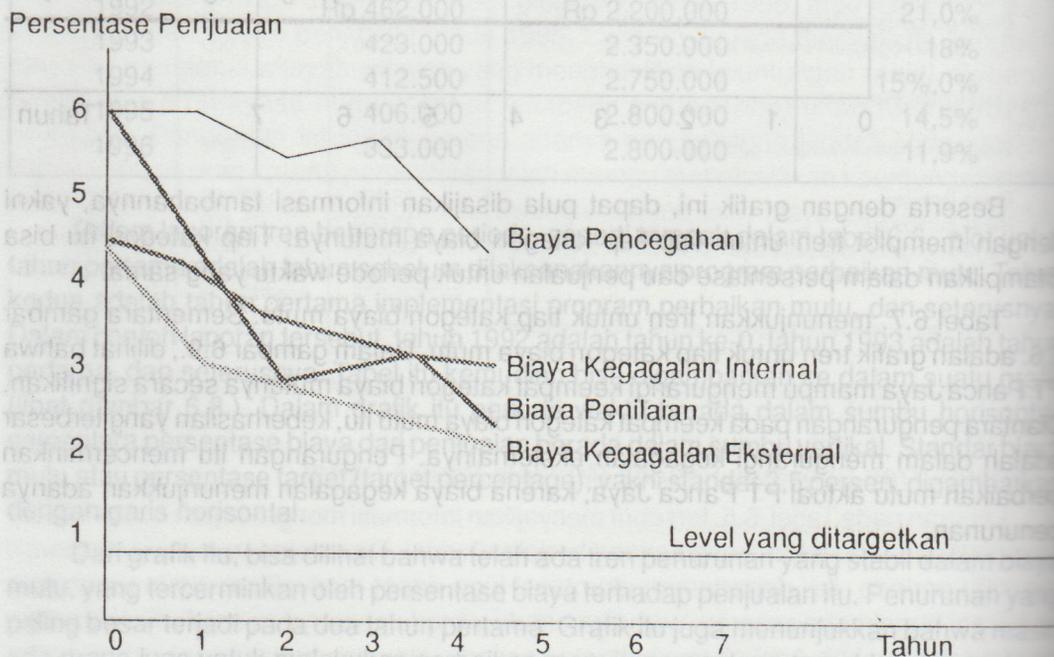
Tabel 6.7. menunjukkan tren untuk tiap kategori biaya mutu. Sementara gambar 6.6. adalah grafik tren untuk tiap kategori biaya mutu. Dalam gambar 6.9., dilihat bahwa PT Panca Jaya mampu mengurangi keempat kategori biaya mutunya secara signifikan. Diantara pengurangan pada keempat kategori biaya mutu itu, keberhasilan yang terbesar adalah dalam mengurangi kegagalan eksternalnya. Pengurangan itu mencerminkan perbaikan mutu aktual PT Panca Jaya, karena biaya kegagalan menunjukkan adanya penurunan.

Perbaikan mutu sebenarnya menunjukkan program perbaikan mutu secara benar, maka perusahaan tentu akan mampu mencapai mutu yang baik, dan oleh karenanya biaya produksi akan bisa ditekan. Biaya pengerjaan ulang, sebagai contoh, akan hilang ketika tidak ada lagi barang yang perlu dikerjakan ulang. Biaya jaminan (*warranty cost*) akan hilang ketika tidak ada lagi kesalahan di lapangan, dan seterusnya.

Tabel 6.7. Laporan Kinerja:
Trend untuk Tiap Kategori Biaya Mutu, Beberapa Periode

	Biaya Pencegahan (%)	Biaya Penilaian (%)	Biaya Kegagalan Internal (%)	Biaya Kegagalan Eksternal (%)
1992	6,0	4,5	4,5	6,0
1993	6,0	4,0	3,5	4,5
1994	5,4	3,6	3,0	3,0
1995	5,6	3,2	3,1	2,6
1996	4,1	2,4	3,0	2,3

Gambar 6.9. Grafik Trend untuk Tiap Kategori Biaya Mutu



4. Laporan Kinerja Mutu Jangka Panjang

Pada akhir tiap periode, departemen akuntansi seharusnya membuat suatu laporan yang membandingkan biaya mutu aktual dengan biaya yang dianggarkan pada periode itu. Laporan ini penting untuk membantu manajer dalam mempertahankan target mutu utama perusahaan, sekaligus menunjukkan bahwa ada kewajiban yang masih sangat besar bagi manajer untuk melakukan perbaikan dan perencanaan fasilitas untuk periode berikutnya. Dengan filosofi kerusakan-nol, biaya kegagalan seharusnya dihilangkan atau nol. Mengurangi biaya kegagalan akan meningkatkan kemampuan kompetitif perusahaan.

Yang perlu diingat bahwa mencapai mutu yang lebih tinggi tidak akan secara total menghilangkan biaya pencegahan dan biaya penilaian. Akan masih ada biaya mutu sebesar 2,5 persen dari total penjualan yang harus dikeluarkan, yakni untuk biaya pencegahan dan biaya penilaian. Bahkan jika perusahaan semakin keras dalam mengupayakan pencapaian standar kerusakan-nol, maka biaya pencegahan pun akan turut meningkat pula, tergantung pada tipe dan tingkatan dari aktivitas pencegahan yang awalnya ada. Jadi, bisa dikatakan bahwa biaya pencegahan pasti akan selalu terjadi. Dengan konteks seperti itu, yang paling maksimal bisa diupayakan adalah mengupayakan agar biaya penilaian dapat berkurang. Biaya untuk mencapai tingkat akseptasi produk (*product acceptance*), sebagai misal, memang bisa dihapuskan setahap demi setahap seiring dengan semakin membaiknya mutu produk.

Yang jelas, bagaimanapun, perusahaan seharusnya mengupayakan agar proses produksinya beroperasi dalam pola kerusakan-nol. Tabel 6.8. merupakan contoh **laporan kinerja mutu jangka-panjang** PT Panca Jaya. Laporan ini membandingkan biaya aktual dengan biaya yang dianggarkan pada periode berjalan, jika standar kerusakan-nol dapat dipenuhi (dengan mengasumsikan bahwa tingkat penjualan yang dianggarkan sama dengan tingkat penjualan periode berjalan). Jika ditelaah secara teliti, biaya target merupakan biaya yang bernilai tambah. Selisihnya adalah biaya yang tidak bernilai tambah. Jadi, laporan kinerja mutu jangka-panjang merupakan laporan mengenai selisih dari biaya yang bernilai tambah dan yang tidak bernilai tambah.

Laporan ini menekankan kenyataan bahwa perusahaan masih membelanjakan terlalu banyak untuk mencapai mutu yang lebih baik karena sebelumnya perusahaan masih memproduksi secara tidak efisien dan efektif, atau dengan kata lain, terlalu banyak uang dikeluarkan akibat dari perusahaan tidak melakukan pekerjaan secara benar.

Jika perusahaan menjalankan program perbaikan mutu secara benar, maka perusahaan tentu akan mampu mencapai mutu yang baik, dan oleh karenanya biaya produksi akan bisa ditekan. Biaya pengerjaan ulang, sebagai contoh, akan hilang ketika tidak ada lagi barang yang perlu dikerjakan ulang. Biaya jaminan (*warranty cost*) akan hilang ketika tidak ada lagi kesalahan di lapangan, dan seterusnya.

Dan jika perusahaan telah mulai berhasil mencapai mutu yang baik, maka perusahaan tentu dapat melakukan penghematan, yang dapat dilakukan dengan hanya menugasi sedikit saja pekerja untuk mengoreksi kesalahan yang dibuat di awal. Penghematan ini tentu akan sangat menguntungkan. Sebab dengan menghemat uangnya, maka perusahaan dapat menggunakan uangnya untuk melakukan ekspansi. Artinya, dengan mempunyai lebih sedikit masalah pada produk yang ada, perusahaan dapat lebih memfokuskan perhatian mereka pada pertumbuhan, tidak berkutat dengan masalah seputar kerusakan produk semata.

Tabel 6.8.
PT Panca Jaya
Laporan Kinerja Jangka Panjang
Untuk tahun yang berakhir pada 31 Maret 1996

	Biaya Aktual	Biaya Target ^a	Selisih
Biaya pencegahan:			
Tetap:			
Biaya pelatihan mutu	Rp 35.000	Rp 15.000	Rp 20.000 R
Biaya rekayasa mutu (<i>reliability engineering</i>)	<u>80.000</u>	<u>40.000</u>	<u>40.000</u> R
Biaya pencegahan total	Rp 115.000	55.000	60.000 R
Biaya penilaian:			
Variabel:			
Biaya inspeksi bahan baku	20.000	5.000	15.000 R
Biaya akseptasi produk	10.000	-	10.800 R
Biaya akseptasi proses	<u>38.000</u>	<u>10.000</u>	<u>28.000</u> R
Biaya penilaian total	68.000	15.000	53.000 R
Biaya kegagalan internal:			
Variabel:			
Biaya sisa bahan	50.000	-	50.000 R
Biaya pengerjaan ulang	<u>35.000</u>	-	<u>35.000</u> R
Biaya kegagalan internal total	85.000	-	53.000 R
Biaya kegagalan eksternal:			
Tetap:			
Biaya penanganan keluhan pelanggan	25.000	-	25.000 R
Variabel:			
Biaya jaminan	25.000	-	25.000 R
Biaya perbaikan	<u>15.000</u>	-	<u>15.000</u> R
Biaya kegagalan eksternal total	65.000	0	65.000 R
Biaya mutu total	<u>Rp 333.000</u>	<u>Rp 70.000</u>	<u>Rp 263.000</u> R
Persentase dari pendapatan penjualan aktual (tahun berjalan)	11,89%	2,5 %	9,39% R

^a Berdasarkan pada penjualan tahun berjalan aktual (*actual current sales*) sebesar Rp 2.800.000. Biaya ini adalah biaya yang bernilai tambah.

G. RANGKUMAN

Biaya mutu merupakan salah satu konsep fundamental dalam manajemen mutu terpadu. Biaya mutu adalah biaya-biaya yang terjadi karena produk mungkin atau telah gagal dalam memenuhi spesifikasi atau persyaratan yang ditetapkan oleh pelanggan. Ada empat kategori biaya mutu, yakni biaya pencegahan, biaya penilaian, biaya kegagalan internal, dan biaya kegagalan eksternal. Biaya pencegahan adalah biaya yang dikeluarkan untuk mencegah kemungkinan terjadinya mutu yang buruk. Biaya penilaian adalah biaya yang dikeluarkan untuk mendeteksi mutu yang buruk. Biaya kegagalan internal adalah biaya yang dikeluarkan karena produk tidak memenuhi persyaratan yang ditetapkan, sebelum produk dijual. Biaya kegagalan eksternal adalah biaya yang terjadi karena produk tidak memenuhi persyaratan setelah produk itu berada di tangan pelanggan atau setelah produk itu dijual.

Biaya mutu ini harus diukur. Pengukuran sekaligus pelaporan dari biaya mutu adalah tugas yang harus diemban oleh akuntansi. Informasi mengenai biaya mutu selanjutnya akan diperlukan untuk membantu manajer dalam mengendalikan kinerja mutu perusahaan, dan merupakan input dalam pengambilan keputusan. Informasi ini bisa digunakan untuk mengevaluasi kinerja keseluruhan dari program perbaikan mutu perusahaan. Informasi ini juga bisa digunakan untuk membantu memperbaiki berbagai keputusan manajerial, seperti penetapan harga strategis (*strategic pricing*) dan analisis biaya-volume-laba (*cost-volume-profit analysis*). Yang paling mendasar adalah bahwa informasi biaya mutu ini sangat penting dalam upaya perusahaan melakukan perbaikan mutu berkelanjutan.

Ada empat tipe laporan, yakni (1) laporan sementara, (2) laporan trend satu tahun, (3) laporan tren beberapa tahun, dan (4) laporan jangka panjang. Laporan sementara digunakan untuk mengevaluasi kemampuan perusahaan dalam memenuhi anggaran biaya mutunya. Manajer menggunakan laporan ini untuk membandingkan biaya mutu aktual atau yang sebenarnya terjadi dengan biaya yang ditargetkan pada periode waktu itu. Laporan tren satu tahun digunakan untuk membandingkan biaya mutu aktual dengan biaya mutu pada tahun sebelumnya. Laporan ini memungkinkan manajer untuk mengevaluasi kemajuan yang dihasilkan pada periode berjalan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Laporan tren beberapa tahun adalah laporan yang menunjukkan kemajuan mutu dalam beberapa tahun. Grafik ini membantu manajer dalam menilai arah dan tingkat sejauh mana perubahan yang telah terjadi sejak awal diimplementasikannya program mutu terpadu. Yang terakhir, laporan jangka panjang merupakan laporan yang berisi perbandingan antara biaya aktual dengan suatu tingkat ideal yang coba dicapai perusahaan.

Dan jika perusahaan telah mulai berhasil mencapai...
 perusahaan tentu dapat melakukan penghematan yang dapat dilakukan dengan...
 Biaya mutu merupakan salah satu konsep fundamental dalam manajemen mutu...
 Biaya mutu adalah biaya yang terjadi karena produk mungkin akan...
 gagal dalam memenuhi spesifikasi atau persyaratan yang ditetapkan oleh pelanggan...
 Ada empat kategori biaya mutu yaitu biaya pencegahan, biaya penilaian, biaya...
 kegagalan internal, dan biaya kegagalan eksternal. Biaya pencegahan adalah biaya...
 yang dikeluarkan untuk mencegah kemungkinan terjadinya mutu yang buruk. Biaya...
 penilaian adalah biaya yang dikeluarkan untuk mendeteksi mutu yang buruk. Biaya...
 kegagalan internal adalah biaya yang dikeluarkan karena produk tidak memenuhi...
 persyaratan yang ditetapkan, sebelum produk dijual. Biaya kegagalan eksternal adalah...
 biaya yang terjadi karena produk tidak memenuhi persyaratan produk itu berada...
 di tangan pelanggan atau setelah produk itu dijual.

Biaya mutu ini harus diukur. Pengukuran sekaligus pelaporan dari biaya mutu...
 adalah tugas yang harus diambil oleh akuntansi. Informasi mengenai biaya mutu...
 selanjutnya akan diperlukan untuk membantu manajer dalam pengambilan keputusan...
 mutu perusahaan, dan merupakan input dalam pengambilan keputusan. Informasi ini...
 bisa digunakan untuk mengevaluasi kinerja keseluruhan dari program perbaikan mutu...
 perusahaan. Informasi juga bisa digunakan untuk membantu mendeteksi dan...
 keputusan manajemen, seperti penetapan harga strategis (strategic pricing) dan analisis...
 biaya-volume-laba (cost-volume-profit analysis). Yang paling mendasar adalah bahwa...
 biaya mutu ini sangat penting dalam upaya perusahaan untuk meningkatkan...
 mutu pembelannya.

Biaya akseptasi produk	10.000	10.000
Biaya akseptasi proses	38.000	38.000
		10.000

Ada empat laporan, yakni (1) laporan semestara (S) laporan trend satu tahun,
 (2) laporan tren berbeda tahun, dan (4) laporan jangka panjang. Laporan semestara
 digunakan untuk mengevaluasi kemampuan perusahaan dalam memenuhi anggaran
 biaya mutunya. Manajer menggunakan laporan ini untuk membandingkan biaya mutu
 aktual yang sebenarnya terhadap anggaran biaya yang ditetapkan pada periode waktu
 itu. Laporan tren satu tahun digunakan untuk membandingkan biaya mutu aktual dengan
 biaya mutu pada tahun sebelumnya. Laporan ini memungkinkan manajer untuk
 mengevaluasi kemajuan yang dihasilkan pada periode berjalan dibandingkan dengan
 tahun sebelumnya. Laporan tren berbeda tahun adalah laporan yang menunjukkan
 kemajuan mutu dalam beberapa tahun. Grafik ini membantu manajer dalam menilai
 arah dan tingkat seluruh mata perusahaan yang telah terjadi setiap awal
 implementasi program mutu terpadu. Yang terakhir, laporan jangka panjang
 merupakan laporan yang berisi perbandingan antara biaya aktual dengan satu tingkat
 biaya yang coba dicapai perusahaan.

* Berdasarkan pada penjualan tahun berjalan aktual (actual current sales) sebesar Rp 2.800.000. Biaya ini adalah biaya yang bernilai tambah.

Bab

7

DEPARTEMEN AKUNTANSI SEBAGAI PELANGGAN DARI DEPARTEMEN- DEPARTEMEN NON-AKUNTANSI

Umumnya pelanggan akuntansi di dalam perusahaan, yakni; mereka yang berada pada departemen produksi atau operasi, mengharapkan agar laporan akuntansi dapat mereka terima secara tepat waktu. Hal ini tidak berlebihan, karena informasi yang basi memang kurang bermanfaat dibanding informasi yang tepat waktu. Namun agar departemen akuntansi dapat menghasilkan laporan yang tepat waktu, maka seharusnya juga ada timbal balik dari departemen produksi itu. Departemen-departemen non-akuntansi yang datanya akan dibutuhkan departemen akuntansi untuk menghasilkan laporan akuntansi - seharusnya juga dapat mengirimkan datanya secara tepat waktu kepada departemen akuntansi, sehingga departemen akuntansi dapat segera mengolahnya. Dalam konteks seperti ini, departemen akuntansi berada pada posisi sebagai pelanggan dari departemen-departemen lain non-akuntansi di dalam perusahaan, maupun pihak luar perusahaan yang memasok data untuk departemen akuntansi.

Ketepatan waktu pengiriman data ini penting sebab data yang terlambat dikirimkan kepada departemen akuntansi akan berakibat departemen akuntansi akan menghasilkan laporan akuntansi atau produk yang bermutu rendah. Mutu data itu mungkin bagus, namun jika data itu dikirimkan secara lambat, maka manfaatnya tentu saja akan berkurang.

Disamping bahwa data dari departemen-departemen itu dapat dikirimkan kepada departemen akuntansi secara tepat waktu, data itupun harus mempunyai tingkat akurasi yang tinggi. Yang dimaksud dengan tingkat akurasi tinggi yaitu bahwa informasi yang disampaikan kepada departemen akuntansi harus mencerminkan kejadian-kejadian yang sebenarnya pada departemen-departemen itu. Kedua faktor ini, baik ketepatan waktu maupun akurasi data dari departemen-departemen non-akuntansi akan berpengaruh kepada proses akuntansi. Oleh karenanya, personil bagian produksi seharusnya dapat melaksanakan tugas pengumpulan data yang dibutuhkan departemen akuntansi itu. Idealnya, tugas pengumpulan data oleh personil departemen produksi itu dapat dilakukan seotomatis mungkin, dan inheren ke dalam proses kerja mereka.

Pada bab sebelumnya, telah dijelaskan mengenai keterlibatan para pelanggan informasi akuntansi di dalam gugus kendali mutu dan tim-tim kerja departemen akuntansi. Kini sebaliknya, pada bab ini, akan dijelaskan keterlibatan departemen akuntansi di dalam gugus kendali mutu maupun tim kerja departemen-departemen non-akuntansi, dalam konteks bahwa departemen akuntansi merupakan pelanggan yang membutuhkan data dari departemen-departemen non-akuntansi, khususnya departemen produksi.

Yang perlu disadari oleh para akuntan adalah bahwa data yang tepat waktu biasanya cukup sulit untuk didapatkan dari departemen produksi. Selalu saja ada alasan sehingga data itu tidak tepat waktu berada di tangan departemen akuntansi. Hal ini terjadi khususnya karena personil produksi seringkali enggan terhadap hal yang berbau kertas kerja. Oleh karenanya, ada baiknya ketika bekerja dengan penyedia data non-akuntansi, departemen akuntansi membuat tugas pengumpulan data itu sesederhana mungkin dan sebisa mungkin bebas dari kesalahan.

Dalam konteks ini, teknik gugus kendali mutu dan tim kerja akan membantu memastikan bahwa departemen akuntansi hanya akan meminta apa yang mungkin untuk diminta kepada departemen non-akuntansi. Dalam gugus kendali mutu dan tim kerja, para akuntan dan personil produksi juga dapat merancang proses pengumpulan data tersebut secara bersama-sama. Perancangan proses pengumpulan data bersama ini akan memungkinkan personil bagian produksi mengetahui apa yang dibutuhkan oleh departemen akuntansi, tidak membebani personil bagian produksi dengan kertas kerja, dan departemen akuntansi pun akan mendapatkan input data yang lebih akurat dan tepat waktu.

A. DEPARTEMEN AKUNTANSI SEBAGAI PELANGGAN DARI DEPARTEMEN PENGOLAH DATA

Dalam suatu perusahaan, departemen yang paling berpengaruh terhadap proses akuntansi adalah departemen pengolah data. Dari waktu ke waktu departemen pengolah data ini terus-menerus mengalami perkembangan. Ketika awal-awal komputer dipergunakan, dimana ketika itu ukuran komputer masih sebesar kurang lebih kamar ukuran 3x3, departemen pengolah data merupakan departemen yang terkesan angker. Jika dalam suatu perusahaan ada departemen pengolah data, maka ketika itu departemen lain dalam perusahaan yang sama tidak boleh mengetahui apa yang terjadi di dalam departemen pengolah data itu. Hal ini dikarenakan ketika itu kalangan bisnis berpandangan bahwa informasi adalah sesuatu yang rahasia dan hanya boleh dipegang oleh para manajemen puncak saja. Oleh karenanya pada saat itu departemen pengolah

data dibuat sebagai suatu pusat informasi yang tersentralistik. Informasi yang dibutuhkan departemen-departemen lain dalam suatu perusahaan terletak hanya pada satu tangan, yakni pada departemen pengolah data. Jika departemen lain membutuhkan informasi dari departemen pengolah data, maka mereka harus berpayah-payah ketika meminta program kepada departemen pengolah data dan harus menunggu cukup lama untuk mendapatkan apa yang dibutuhkannya. Beberapa tahun kemudian, ketika muncul komputer laptop (*Personal Computer/PC*), citra departemen pengolah data itu berubah. Ketergantungan departemen-departemen lain kepada departemen pengolah data menjadi berkurang. Dengan berkembang pesatnya teknologi komputer laptop, karyawan non-departemen pengolah data dapat menggunakan komputer sendiri, guna tujuan apapun, yang disambungkan dengan jaringan komputer lokal atau yang dikenal dengan sebutan *Local Area Network (LAN)*.

Perkembangan teknologi ini mempengaruhi departemen pengolah data. Orientasi departemen pengolah data mau tidak mau harus berubah, yakni dari yang dulunya berorientasi pada departemennya sendiri berubah menjadi berorientasi kepada pelanggan. Demikian juga, hubungan antara departemen pengolah data dengan departemen akuntansi. Pada suatu perusahaan besar, departemen pengolah data biasanya terpisah dari departemen akuntansi dan merupakan penyedia data bagi departemen akuntansi. Namun dalam perusahaan kecil departemen akuntansi juga bisa sekaligus menjadi departemen pengolah data, yang menjalankan jaringan lokal (*LAN*). Dalam kasus pada perusahaan kecil ini, ada baiknya jika dua fungsi departemen akuntansi itu dipisah. Jadi, departemen akuntansi dilihat sebagai pelanggan atas jasa pengolahan datanya sendiri.

Dengan diimplementasikannya mutu terpadu, konsep kerja departemen pengolah data itu pun semakin berkembang. Manajemen mutu terpadu menyarankan agar departemen pengolah data dapat melaksanakan tugasnya sebagai penyedia kebutuhan data bagi departemen akuntansi sesuai dengan kebutuhan departemen akuntansi sebagai pelanggannya, departemen pengolah data perlu menggunakan teknik gugus kendali mutu dan tim kerja. Pelaksanaan teknik gugus kendali mutu dan tim kerja ini pada dasarnya akan menguntungkan departemen pengolah data. Sebab dengan menggunakan teknik ini departemen pengolah data bisa bersama-sama dengan departemen akuntansi dalam mengumpulkan data yang dibutuhkan departemen akuntansi, sekaligus bahwa data itu akan dapat dipastikan sesuai dengan spesifikasi atau persyaratan yang diajukan oleh departemen akuntansi.

Untuk mengupayakan hal ini, departemen pengolah data dapat membentuk suatu tim kerja yang terdiri dari perwakilan dari departemen pengguna, seperti; departemen pengendalian produksi, departemen akuntansi, para personil bagian pemeliharaan (*maintenance professionals*), serta departemen pengolah data sendiri. Tim kerja ini akan

bertugas mencari tahu apa yang diinginkan oleh para pelanggan dari departemen pengolah data. Tim kerja ini dapat memilih sendiri jenis komputer yang akan digunakan, maupun program serta aplikasi komputernya, dengan mempertimbangkan input yang didapat dari survei yang dilakukannya kepada pengguna yang terpengaruh oleh departemen pengolah data. Hasil yang didapat kemudian dapat diakses lewat komputer di masing-masing departemen pengguna data itu dimana tiap komputer dihubungkan melalui suatu jaringan komputer lokal (LAN). Program yang dipilih sebaiknya adalah program yang paling adaptif terhadap perubahan lingkungan bisnis yang demikian cepat saat-saat ini. Dalam kasus lain, di perusahaan kecil suatu tim kerja dapat dibentuk misalnya untuk memilih paket akuntansi dan pelaporan baru yang akan digunakan dalam jaringan LAN. Dalam tim kerja pada perusahaan kecil ini, perwakilan-perwakilan dari departemen produksi maupun administrasi diikutsertakan dalam proses pemilihan itu. Dengan adanya kerja sama seperti inilah departemen pengolah data dapat memastikan bahwa departemen akuntansi, sebagai pelanggan menerima alat-alat pengolah data yang dibutuhkan untuk melaksanakan pekerjaan mereka.

Sebaliknya demikian pula, perwakilan dari departemen pengolah data juga dapat dimasukkan sebagai anggota gugus kendali mutu maupun tim kerja pada departemen akuntansi. Dengan hadirnya perwakilan dari departemen pengolah data, maka departemen akuntansi akan dapat menggali potensi-potensi perbaikan akuntansi berdasarkan input dari perwakilan departemen pengolah data itu, disamping bahwa departemen pengolah data akan semakin memahami apa yang dapat mereka lakukan untuk memuaskan kebutuhannya, yakni departemen akuntansi.

B. DEPARTEMEN AKUNTANSI SEBAGAI PELANGGAN DARI DEPARTEMEN PERSONALIA

Pada satu sisi, departemen akuntansi merupakan penyedia informasi akuntansi bagi departemen personalia. Pada sisi lain, departemen akuntansi pada gilirannya akan menjadi pelanggan dari departemen personalia. Dalam hubungannya dengan departemen pengolah data, departemen akuntansi menggunakan data dari departemen pengolah data terus-menerus, sedang departemen akuntansi tidak begitu sering menggunakan data dari departemen personalia. Jasa dari departemen personalia yang paling utama kepada departemen akuntansi adalah dalam hal pengontrakan dan penugasan karyawan serta dalam hal mengorganisasi para akuntan untuk mengikuti *training*.

Diantara berbagai jasa itu, kebutuhan yang tampaknya paling penting dari departemen akuntansi terhadap departemen personalia adalah dalam hal *training*.

Training yang dibutuhkan oleh akuntan adalah *training* yang sifatnya teknis. Kebutuhan *training* dari departemen akuntansi ini seharusnya dipahami oleh seksi *training* dari departemen personalia.

Dengan menilik pada pertimbangan tersebut, maka ada baiknya jika departemen personalia memasukkan perwakilan dari departemen akuntansi ke dalam gugus kendali mutu seksi *training*, sehingga kebutuhan departemen akuntansi itu dapat dipenuhi. Adanya perwakilan dari departemen akuntansi itu sifatnya cukup regular saja, tidak perlu intensif.

C. DEPARTEMEN AKUNTANSI SEBAGAI PELANGGAN DARI DEPARTEMEN-DEPARTEMEN INTERNAL YANG LAIN

Departemen akuntansi juga mempunyai posisi baik sebagai penyedia informasi maupun pelanggan dari departemen-departemen pembantu (*internal service*) di dalam suatu perusahaan. Departemen-departemen pembantu itu misalnya departemen penyedia bahan baku dan departemen administrasi. Fungsi-fungsi itu bertugas menyediakan kebutuhan-kebutuhan yang sifatnya fisik bagi departemen akuntansi.

Tiap perusahaan mempunyai struktur yang berbeda diantara satu dengan yang lain. Ada perusahaan yang mempunyai semua departemen itu dengan nama yang berbeda, namun ada pula perusahaan yang tidak mempunyai salah satu dari departemen-departemen itu. Namun yang jelas, setiap perusahaan terutama yang besar pasti mempunyai departemen-departemen yang bertugas menyediakan persediaan, perlengkapan (*furnishing*), pemeliharaan gedung, pemeliharaan perlengkapan, percetakan, dan departemen-departemen yang menyediakan bahan baku maupun jasa untuk menyokong departemen akuntansi.

Karena adanya hubungan mutualistis antara departemen akuntansi dan departemen-departemen pembantu itu, maka dalam kaca mata manajemen mutu terpadu, masing-masing pihak itu seharusnya saling memasukkan wakil-wakilnya dalam gugus kendali mutu dan tim kerja masing-masing. Departemen akuntansi perlu memasukkan wakilnya ke dalam gugus kendali mutu dan tim kerja departemen pembantu, dan sebaliknya, departemen pembantu itu juga perlu memasukkan wakilnya ke dalam gugus kendali mutu dan tim kerja departemen akuntansi.

Tiap organisasi mempunyai banyak pelanggan internal, tetapi tujuan utama suatu organisasi adalah untuk melayani pelanggan utamanya, yakni pelanggan luar perusahaan. Kepentingan pelanggan luar seharusnya diprioritaskan dalam upaya perbaikan organisasi. Demikian pula, departemen-departemen yang produk atau jasa

langsung berhubungan dengan pelanggan luar akan memperoleh prioritas dalam program perbaikan.

Jika menilik pada prinsip ini, maka departemen-departemen fungsional yang paling langsung melayani pelanggan utama itu seharusnya mempunyai lebih banyak wakil dalam gugus kendali mutu dan tim kerja departemen akuntansi dibanding perwakilan dari departemen pembantu. Disamping itu, tidak setiap departemen pembantu dapat cocok dalam semua gugus kendali mutu. Kendati begitu, peran dari perwakilan departemen pembantu seharusnya juga tidak dikecilkan. Sebab bagaimanapun antara departemen akuntansi dan departemen pembantu mempunyai saling keterkaitan dan butuh-membutuhkan. Oleh karenanya masing-masing harus saling bekerja sama, atau dengan kata lain, departemen pembantu tetap harus diwakili dalam gugus kendali mutu dan tim kerja departemen akuntansi, dan sebaliknya. Yang prinsipil adalah bahwa proporsi dari perwakilan departemen pembantu atau departemen-departemen fungsional yang dimasukkan ke dalam gugus kendali mutu dan tim kerja akuntansi itu harus diatur sedemikian rupa, sehingga mutu dari produk akuntansi dapat ditingkatkan secara berkelanjutan.

D. DEPARTEMEN AKUNTANSI SEBAGAI PELANGGAN DARI PERUSAHAAN JASA EKSTERNAL

Umumnya, perusahaan membutuhkan jasa-jasa tertentu dari luar perusahaan, walaupun tentu tidak selalu demikian. Sebagai contoh yang umum, perusahaan biasanya menggunakan jasa kantor akuntan untuk mengisi Surat Pemberitahuan (SPT) pajak perusahaan. Perusahaan menggunakan jasa kantor akuntan atau perusahaan jasa seperti itu karena perusahaan jasa dari luar perusahaan ahli dalam bidang yang khusus mereka geluti. Dalam dunia bisnis saat ini, umumnya memang perusahaan melakukan pekerjaan yang terspesialisasi menurut kemampuan mereka. Tidak ada perusahaan yang mengerjakan semuanya sendiri, karena tidak ada yang bersedia melakukan semuanya sendiri, sebab kadang-kadang hal itu justru tidak menguntungkan bisnisnya sendiri. Tiap perusahaan mempunyai kelemahannya masing-masing, dan mereka perlu menyeimbangkan sumber dayanya, peluang pasarnya, dan faktor-faktor lainnya untuk menentukan berapa banyak porsi yang dapat dikerjakan sendiri, dan berapa banyak mereka seharusnya menyewa jasa dari perusahaan jasa luar untuk mengerjakan sesuatu dalam perusahaan mereka. Jasa-jasa yang biasanya disewa dari luar adalah jasa pengolahan data dan penggajian, yang secara langsung berpengaruh terhadap akuntansi, jasa penjagaan gedung, pemeliharaan gedung, serta kafeteria.

Disamping menyewa jasa yang sifatnya permanen, perusahaan seringkali juga menyewa jasa luar yang sifatnya suplemen dari fungsi yang ada dalam perusahaan. Jasa yang sifatnya sebagai suplemen ini misalnya jasa dari agen penyaluran karyawan, perusahaan-perusahaan rekayasa (*engineering*), perusahaan konsultan hukum, dan perusahaan reparasi peralatan pabrik. Perusahaan sebenarnya mempunyai fungsi-fungsi yang bertugas mengerjakan pekerjaan-pekerjaan itu, namun karena satu dan lain hal, kadang-kadang perusahaan memerlukan juga bantuan dari perusahaan jasa dari luar.

Departemen akuntansi dalam hal ini pasti akan berurusan dengan perusahaan-perusahaan jasa itu. Urusan yang paling umum adalah bahwa departemen akuntansi akan bertugas mengelola dengan baik kontrak antara perusahaan dengan perusahaan jasa itu maupun bahwa departemen akuntansi akan mengurus pembayaran mereka. Namun dalam beberapa kasus, hubungan antara departemen akuntansi dengan para penjual jasa itu bisa lebih dari itu. Hubungan itu bisa lebih jauh ketika departemen akuntansi menggunakan secara langsung jasa perusahaan luar dalam menghasilkan produk akuntansi. Contohnya adalah jasa pengolahan daftar gaji dan pengolahan data. Dalam hubungan antara departemen akuntansi dengan perusahaan jasa pengolahan daftar gaji dan pengolahan data, departemen akuntansi berposisi sebagai pelanggan dari perusahaan jasa luar untuk melakukan pekerjaan-pekerjaan itu.

Dalam kaca mata mutu terpadu, ada baiknya jika departemen akuntansi mengundang perwakilan perusahaan jasa pengolahan data dari luar untuk terlibat dalam gugus kendali mutu departemen akuntansi, sementara perusahaan pengolahan daftar gaji umumnya tidak perlu diundang. Kehadiran perwakilan dari perusahaan jasa luar itu akan sangat berguna bagi departemen akuntansi dalam rangka mencari input-input yang mungkin diperlukan dalam memperbaiki produk akuntansi. Perwakilan perusahaan jasa luar bisa diundang untuk bergabung di pertemuan awal gugus kendali mutu ataupun pada pertemuan berikutnya, ketika tahap implementasi mutu terpadu pada perusahaan bersangkutan lebih matang. Yang penting ditegaskan di sini, bahwa perwakilan perusahaan jasa luar sangat perlu dilibatkan di dalam gugus kendali mutu departemen akuntansi jika pekerjaan mereka itu benar-benar dilakukan di dalam perusahaan. Faktor lain yang perlu diperhatikan dalam mengundang mereka adalah apakah perusahaan membeli jasa mereka yang sifatnya standar, seperti yang umumnya dijual perusahaan jasa itu kepada kliennya yang lain atau apakah perusahaan membeli jasa mereka yang sifatnya khusus, unik, atau mungkin bahkan rahasia?

Tidak menutup kemungkinan, perusahaan jasa luar itu adalah perusahaan yang juga menerapkan mutu terpadu pada perusahaannya sendiri. Jika perusahaan jasa mengimplementasikan manajemen mutu terpadu dan mereka dipilih setelah implementasi mutu terpadu di perusahaan (penyewa) berjalan, maka departemen akuntansi perusahaan penyewa yang mempunyai posisi sebagai pelanggan bisa

meminta untuk dilibatkan dalam program berfokus-pada-pelanggan yang dijalankan perusahaan jasa. Misalnya dengan menjadi anggota dalam gugus kendali mutu perusahaan jasa itu. Perusahaan penyewa juga bisa meminta laporan-laporan mutu seperti yang disediakan oleh perusahaan (penyewa) kepada pelanggannya. Perusahaan jasa itu seharusnya mempunyai grafik pengendalian proses statistik (*statistical process control char*), atau laporan audit mutu yang terjadwal, ataupun laporan-laporan mutu yang lain.

Perusahaan jasa seharusnya mau memberikan informasi-informasi mengenai mutu, dan tidak memperlakukan informasi-informasi itu sebagai suatu rahasia yang tidak boleh diungkapkan kepada pihak luar. Sebab kerahasiaan seperti ini merupakan benih yang tidak baik untuk membangun kerja sama dan kepercayaan. Jika ada perusahaan yang menerapkan manajemen mutu terpadu namun tidak terbuka terhadap pelanggannya sendiri, maka pada hakekatnya, perusahaan itu telah menyalahi prinsip yang paling mendasar dari manajemen mutu terpadu, yakni berorientasi kepada pelanggan.

Di muka telah di kemukakan bahwa selain suatu perusahaan bisa menyewa perusahaan jasa pengolahan data, perusahaan juga bisa menyewa perusahaan jasa yang menawarkan berbagai macam jasa, seperti jasa penjagaan gedung, agen penyalur tenaga kerja, dan lain-lain, yang tidak berhubungan secara langsung dengan akuntansi. Terhadap perusahaan-perusahaan jasa ini, departemen akuntansi hanyalah satu diantara departemen-departemen lain di dalam suatu perusahaan yang menjadi pelanggan dari perusahaan-perusahaan jasa. Dalam hubungannya dengan perusahaan jasa, departemen akuntansi tidak perlu mengundang perwakilan dari perusahaan-perusahaan jasa itu untuk masuk dalam gugus kendali mutu departemen akuntansi. Prinsipnya, yang perlu diundang untuk terlibat dalam gugus kendali mutu departemen akuntansi adalah mereka yang mempengaruhi atau mempunyai hubungan secara langsung dengan produk akuntansi. Terhadap perusahaan yang merupakan bagian yang esensial dari akuntansi itu, departemen akuntansi seharusnya membangun kerja sama sedekat mungkin. Prinsip-prinsip dasar manajemen mutu terpadu, yakni berfokus kepada pelanggan, partisipatoris, maupun keputusan berdasarkan data dapat diperkokoh dengan adanya kerja sama dengan perusahaan-perusahaan jasa.

E. KESERAGAMAN DOKUMEN DARI PEMASOK

Dalam bagian sebelumnya, kami telah membahas beberapa cara untuk bekerja sebagai partner dengan penyedia data akuntansi internal dan dengan pemasok bahan baku dan jasa eksternal yang digunakan dalam kerja departemen akuntansi. Berikut ini, kami akan membahas bagaimana departemen akuntansi dapat bekerja dengan mereka

yang memberi suplai kepada departemen lain (*non-departemen akuntansi*), tetapi departemen non-akuntansi internal itu menyediakan bahan baku yang dibutuhkan departemen akuntansi untuk melaksanakan pekerjaannya.

Jika suatu perusahaan sedang berada pada tahap pengembangan mutu terpadu dan mencoba mendapatkan sertifikat mutu dari lembaga yang berwenang mengeluarkan sertifikat mutu, seperti ISO 9000, maka perusahaan harus memperhatikan hal-hal yang sifatnya administratif. Sebab hal-hal yang sifatnya administratif ini merupakan salah satu elemen yang akan digunakan oleh lembaga sertifikasi untuk menilai kelayakan perusahaan untuk mendapatkan sertifikat mutu. Hal-hal administratif itu adalah mengenai bagaimana pengaturan formulir-formulir faktur, informasi mengenai pesanan pembelian, potongan harga, dan bukti-bukti pengiriman.

Perusahaan-perusahaan pemasok biasanya tidak hanya memberikan jasa atau bahan baku untuk proses produksi suatu perusahaan. Perusahaan-perusahaan pemasok itu juga mengirim dokumen-dokumen. Mereka mempunyai kontrak, mereka menyerahkan faktur, dan mereka menyediakan bukti-bukti pengiriman. Bukti-bukti itu bisa berupa kertas ataupun berupa laporan elektronis. Yang menjadi masalah adalah, suatu perusahaan biasanya mempunyai banyak pemasok, dan para pemasok itu seringkali mempunyai format laporan atau dokumen yang berbeda-beda satu dengan yang lain.

Barangkali, format dokumen yang saling berbeda dari para pemasok itu bukan merupakan masalah. Namun, jika saja dokumen-dokumen itu bisa seragam, tentu efisiensi dan akurasi akan dapat meningkat. Dengan pertimbangan ini, maka tampaknya ada baiknya jika departemen akuntansi mewakili perusahaan untuk mengusahakan agar format dokumen-dokumen perusahaan-perusahaan pemasok itu bisa seragam satu sama lain. Untuk mengusahakan seragamnya dokumen ini, departemen akuntansi dapat meminta para pemasok mereka untuk melaksanakan program-program di perusahaannya sendiri-sendiri untuk menghasilkan faktur dalam suatu format yang membantu perusahaan dalam melakukan dokumentasi. Format dokumen yang seragam itu bisa ditransmisikan dengan menggunakan teknologi *Electronic Data Interchange* (EDI). Kendati begitu, EDI ini bukan suatu pilihan mutlak. Format dokumen yang seragam itu tetap bisa dalam format kertas, atau kedua-duanya. Pada prinsipnya, yang perlu diupayakan adalah agar format dokumen itu bisa lebih membantu departemen akuntansi dalam mengerjakan laporannya.

Untuk mengupayakan adanya keseragaman format dokumen dari para pemasok, departemen akuntansi dapat menggunakan teknik-teknik manajemen mutu terpadu. Yakni, pemasok dapat diundang untuk berpartisipasi dalam suatu kelompok yang mempertemukan antara departemen akuntansi dengan para pemasok perusahaan. Kelompok itu bisa berupa dewan pemasok (*supplier councils*) maupun kelompok-