

IMPROVING PROCESS PERFORMANCE

Oleh; Sri Isnawaty Pakaya

Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Negeri Gorontalo

Abstrak

Pada dasarnya setiap perusahaan menghendaki agar produk yang diciptakan memiliki kualitas yang sempurna sehingga dapat memuaskan konsumen serta meningkatkan citra perusahaan melalui berbagai teknik-teknik implementasi strategi yakni ; *Benchmarking, Total Quality Management, Continuous improvement/ Kaizen, Activity Based Costing (ABC)* dan *Activity Based Management (ABM), the theory of constraint, life cycle costing* dan *Target Costing*.

Kata Kunci ; *Improving, Process dan performance*

Pendahuluan

Dalam era revolusi informasi yang sedang berlangsung dewasa ini, dunia usaha menghadapi perubahan lingkungan dengan karakteristik yang jauh berbeda dari era sebelumnya. Dalam era revolusi industri, keunggulan daya saing suatu entitas usaha ditentukan oleh efisiensi alokasi sumber daya atau aset berwujud (tangible resources/assets) yang mudah dijabarkan dalam dimensi keuangan. Sebaliknya dalam era revolusi informasi, keunggulan daya saing suatu entitas usaha sangat tergantung pada kemampuannya mengeksplorasi sumber daya atau aset tak berwujud (intangible resources/assets) yang tidak mudah dijabarkan dalam dimensi keuangan.

Perkembangan ini memaksa para praktisi bisnis untuk menyesuaikan diri dengan perubahan yang terjadi agar produk/jasa yang dihasilkan dapat tetap kompetitif pada iklim persaingan global yang semakin ketat. Penurunan biaya produksi yang diikuti dengan penetapan harga yang kompetitif dan relevan telah menjadi prioritas utama. Namun penurunan biaya produksi bukan berarti bahwa kualitas produk akan menurun, tetapi diusahakan kualitasnya terus meningkat melalui perbaikan berkelanjutan (Continuous Improvement) serta berbagai rekayasa produk memungkinkan perusahaan untuk terus menerus mengeksplorasi dan mengoptimalkan kinerjanya dengan menggunakan sumber daya yang ada untuk mencapai tujuan.

Banyak perusahaan di dunia telah mengadopsi dan mengimplementasikan teknik-teknik manajemen kontemporer seperti *Benchmarking, Total Quality Management, Continuous improvement/ Kaizen, Activity Based Costing (ABC)* dan *Activity Based Management (ABM), the theory of constraint, life cycle costing* dan *Target Costing*. Pengimplementasian teknik-teknik tersebut mengarahkan perusahaan kepada upaya perbaikan dalam hal biaya maupun kualitas untuk mengurangi biaya dan pemborosan sebagai akibat kompleksitas aktivitas perusahaan. Penurunan waktu *set-up*, fleksibilitas, efisiensi dan efektivitas proses produksi merupakan contoh beberapa perhatian manajemen dalam mewujudkan upaya tersebut. Kunci sukses untuk bertahan dan unggul dalam persaingan dunia bisnis dewasa ini adalah kemampuan untuk menghasilkan dan mendistribusikan produk atau jasa lebih cepat dengan harga dan kualitas yang lebih kompetitif daripada produk pesaing.

Pada kesempatan ini uraian makalah kami difokuskan pada (1) *process value analysis: the missing link in cost management*, (2) *process redesign* dan (3) *process cost management*.

Business Process Analysis (BPA)

Pendesainan ABC system mencakup tiga tahap utama yaitu (1) *business process analysis*, (2) *activity based process costing*, (3) *activity based object costing*. (Mulyadi dan Johny setiawan;2001)

Business Process Analysis (BPA) bertujuan untuk memetakan berbagai aktivitas yang digunakan oleh perusahaan untuk menghasilkan produk dan jasa bagi customer dan menyediakan berbagai informasi penting berkaitan dengan aktivitas seperti *customers* yang mengkonsumsi keluaran aktivitas, *value-and non value added activities, resource driver, driver quantity, cycle effectiveness (CE) capacity resource, budget type*. **Activity based process costing** ditujukan untuk menyediakan informasi tentang dampak *proses improvement* terhadap biaya. Sumber daya dibebankan dan dialokasikan ke aktivitas yang telah dipetakan untuk menghitung biaya aktivitas. Informasi biaya per aktivitas ini digunakan sebagai umpan balik kepada personil tentang kinerja mereka dalam mewujudkan target pengurangan biaya. **Activity based object costing** ditujukan untuk menyediakan informasi *object cost* yang dihasilkan oleh proses yang digunakan oleh perusahaan dalam menghasilkan *value bagi customers*.

Ada dua alasan mengapa **Business Process Analysis (BPA)** perlu dilakukan; (1). **Pemahaman secara mendalam proses bisnis dan improvement berkelanjutan terhadap proses tersebut**. ABC system dilandasi oleh keyakinan bahwa pemahaman tersebut merupakan penentu efektivitas pengelolaan biaya. Pengurangan biaya dalam jangka panjang hanya akan dapat dicapai jika personil perusahaan memiliki pengetahuan tentang aktivitas yang menjadi penyebab timbulnya biaya. Karakteristik setiap aktivitas yang membentuk proses bisnis merupakan dasar untuk melakukan improvement. (2). **Pergeseran paradigma terhadap organisasi**, lingkungan bisnis yang didalamnya *customers* memegang kendali bisnis telah menggeser paradigma terhadap organisasi.

Organisasi dipandang sebagai sekumpulan proses yang digunakan oleh perusahaan untuk menghasilkan produk dan jasa bagi customers. Proses bisnis sebagai fokus perhatian untuk perbaikan secara berkelanjutan.

Process Value Analysis (PVA)

Menurut Ostrenga dan Probst (1992) *Process Value Analysis (PVA) is a methodology for reducing cost and improvement process by identifying resource consumption within a process and the underlying root causes of cost. (i.e, cost drivers).*

Dapat dikatakan bahwa PVA merupakan metode penurunan biaya dan perbaikan proses produksi dengan mengidentifikasi sumber daya yang digunakan dalam suatu proses dan hal-hal lain yang berkaitan yang menyebabkan terjadinya biaya. PVA memberikan pemahaman kepada kita, atas perilaku biaya dan hal-hal lain yang berkaitan *cost driver* secara lebih baik daripada teknik *costing* tradisional sehingga landasan kita dalam penentuan biaya produk bisa menjadi lebih akurat.

Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa biaya terjadi pada tahapan proses, yaitu pada penggunaan sumber daya. Ostrenga dan Probst (1992) menjabarkan bahwa tahapan proses ditentukan oleh konfigurasi, kompleksitas, alur perancangan, fleksibilitas alur, dan hal-hal lain yang berkaitan selama proses berlangsung. Biaya proses dapat diturunkan melalui beberapa metode berikut :

1. *Simplification;*
2. *Reducing Variation;*
3. *Improvements in Process Layout;*
4. *More Compact Designs Flows;*
5. *Synchronous Processing;*

Dengan *Process Value Analysis (PVA)* dapat diperoleh :

1. A. framework for understanding cost behavior patterns.
2. Support for the selection of activities within a process to which costs should be applied
3. Cycle time analysis
4. Identification of value added vs non value added activities
5. Identification of operational cost drivers
6. Identification of opportunities for process improvement
7. Measurement base for continuous improvement efforts; and
8. Foundation improved product costing

Pelaksanaan Process Value Analysis (PVA)

Pada tahap pelaksanaan PVA, berbagai aktivitas yang membentuk subproses dan proses ditentukan nilainya dipandang dari sudut konsumen. Ada dua langkah penting dalam *Process Value Analysis (PVA)*, yaitu (1). *Penggolongan aktivitas kedalam tiga golongan yaitu real value added activities, business value added activities dan non value added activities*, (2). *Perhitungan Cycle effectiveness setiap aktivitas*. (Mulyadi dan Johny setiawan;2001)

Penggolongan Aktivitas; *real value added activities* adalah aktivitas yang dipandang dari sudut konsumen akhir, diperlukan untuk menghasilkan keluaran yang diharapkan oleh konsumen, *business value added activities* adalah aktivitas yang tidak menambah nilai dipandang dari sudut konsumen, namun diperlukan oleh perusahaan, *dan non value added activities* adalah aktivitas yang tidak diperlukan oleh konsumen maupun perusahaan.

Untuk kepentingan *Process Value Analysis (PVA)*, aktivitas diberi identifikasi sebagai berikut (a) menunjukkan aktivitas yang bernilai dipandang dari sudut paying customers, (b) menunjukkan aktivitas yang bernilai bagi internal customers dan non paying customers (seperti kantor pelayanan pajak), (c). menunjukkan aktivitas yang tidak bernilai bagi customers

Untuk menentukan apakah suatu aktivitas menambah nilai atau tidak bagi customers kriteria berikut dapat digunakan

1. *value added activities* adalah aktivitas yang menyebabkan perubahan keadaan, dan
 - a. Perubahan keadaan tidak dapat dicapai melalui aktivitas sebelumnya.
 - b. Aktivitas tersebut memungkinkan aktivitas lain dapat dilaksanakan.
2. *Non value added activities* adalah aktivitas yang tidak menyebabkan perubahan keadaan, dan
 - a. Perubahan keadaan dapat dicapai melalui aktivitas sebelumnya.
 - b. Aktivitas tersebut tidak memungkinkan aktivitas lain dapat dilaksanakan.

Penghitungan Cycle effectiveness; *Cycle effectiveness* adalah ukuran yang menunjukkan seberapa besar nilai suatu aktivitas bagi pemenuhan kebutuhan konsumen. *Cycle effectiveness* dihitung dengan memanfaatkan data cycle time yang telah dikumpulkan sebelumnya. Formula cycle time digunakan untuk menghitung *Cycle effectiveness*:

$$\text{Cycle time} = \text{processing time} + \text{waiting time} + \text{moving time} + \text{inspection time}$$

Cycle effectiveness = processing time : cycle time

Secara ringkas Hansen dan Mowen (1997) mengidentifikasi PVA yang terdiri dari tiga elemen utama yaitu :

1. *Driver Analysis*

Usaha untuk mengidentifikasi faktor-faktor yang menjadi penyebab utama biaya aktivitas. Contoh : suatu aktivitas pemindahan bahan baku dipicu oleh tata letak pabrik. Ketika sumber penyebabnya diketahui, maka tindakan yang dapat dilakukan untuk memperbaiki aktivitas tersebut adalah dengan mengorganisasi kembali tata letak pabrik.

2. *Activity Analysis*

Merupakan proses mengidentifikasi, menjelaskan dan mengevaluasi aktivitas yang dilakukan oleh perusahaan atau organisasi. Analisis aktivitas akan menghasilkan empat hal yaitu: (a) aktivitas apa yang telah dilakukan, (b) jumlah orang yang melakukan aktivitas, (c) waktu dan sumber daya yang diperlukan untuk melakukan aktivitas, (d) menentukan nilai aktivitas bagi organisasi, termasuk rekomendasi untuk memilih dan mempertahankan aktivitas yang bernilai tambah.

3. *Performance Measurement*

Menilai seberapa baik aktivitas dilakukan merupakan hal mendasar bagi upaya manajemen dalam meningkatkan profitabilitas. Ukuran kinerja aktivitas terdapat baik dalam bentuk kinerja keuangan maupun non keuangan (operasional). Ukuran keuangan untuk kinerja aktivitas meliputi (a) laporan biaya aktivitas yang bernilai tambah dan tidak bernilai tambah, (b) kecenderungan dalam laporan biaya aktivitas, (c) tolok ukur (*benchmarking*) (d) Anggaran fleksibel aktivitas. (e) Anggaran siklus hidup.

Linked Process Value Analysis (PVA) with ActivityBased Costing (ABC)

Fokus dari aktivitas ABC selalu dibatasi pada perbaikan proses pengeluaran biaya produksi dan mencapai nilai tambah dari setiap biaya yang dikeluarkan. Metodologi untuk mengurangi biaya dan memperbaiki proses dengan mengidentifikasi pemakaian sumber daya antara proses dan sebab-sebab terjadinya biaya (cost driver) disebut dengan *Process Value Analysis (PVA)*. Hubungan antara PVA dan ABC adalah pada aktivitas dari pengelolaan seluruh biaya, yang harus dipergunakan untuk memperoleh nilai tambah dan mempertahankan keunggulan bersaing (*competitive advantage*).

Perubahan dalam produksi yang terjadi secara cepat menyebabkan kesulitan untuk menjawab hal-hal sebagai berikut: (a) berapa biaya sesungguhnya yang dinikmati oleh produk yang dihasilkan ? (b) mengapa biaya tersebut sangat besar ? dan (c) apa yang dapat dilakukan untuk mengurangi biaya ?

Sistem informasi keuangan yang ada berorientasi pada laporan keuangan dengan menekankan pada alokasi biaya dan overhead yang diserap oleh produk sehingga perusahaan dapat mengukur biaya suatu produk dan cara untuk melihat cost driver dan cara untuk mengurangi biaya. PVA memberikan pengertian yang lebih baik tentang perilaku biaya dan apa yang menyebabkan terjadinya biaya dibandingkan dengan tradisional costing. PVA adalah cara untuk memperbaiki proses dan mengurangi biaya, PVA merupakan dasar untuk menghitung biaya produksi dengan lebih akurat.

Other Benefits Of Linking PVA/ ABC

Tujuan ABC adalah agar pembebanan biaya produk lebih akurat dan ini bisa dicapai dengan mengidentifikasi jenis dan jumlah aktivitas yang digunakan oleh setiap produk, atau biaya produk didasarkan pada biaya dari setiap aktivitas yang digunakan dan biaya aktivitas ini adalah tarif overhead sesungguhnya yang dibagi dalam kelompok-kelompok aktivitas sebagai dasar penentuan tarif untuk setiap produk.

Penting untuk diingat bahwa biaya itu disebabkan oleh *process level dan tidak pada product level*. ABC memperkenalkan hubungan sebab akibat antara 'cost driver' dengan aktivitas. Pemahaman perilaku biaya untuk mengidentifikasi hubungan antara sumber daya yang dikonsumsi dalam proses dan alasan yang menyebabkan terjadinya biaya.

Keuntungan dari pengintegrasian PVA dan ABC adalah :

- 1 Mengarahkan material kepada upaya untuk mengurangi waktu menunggu dan menyimpan
- 2 Memberikan pengaturan proses yang tepat guna untuk mengurangi kebutuhan penanganan material.
- 3 Menyelaraskan alur proses untuk mengurangi waktu tunggu, penanganan material, kehilangan material dan kerusakan.
- 4 Memproses bagian yang tidak teratur secara bertahap untuk mengurangi penanganan yang berlebihan, tingkat proses dan penyesuaian.
- 5 Perbaiki program pemeliharaan dan pencegahan
- 6 Penekanan pada upaya pengurangan setup

Redesign Process

Beberapa waktu yang silam, perusahaan berhasil melakukan produksi dengan hanya memfokuskan pada jenis produk yang relatif sedikit dengan model yang terbatas dan mengorganisasikan produksi dengan cara menghasilkan produk untuk jangka waktu yang panjang, biaya rendah dan dalam volume yang besar, ditambah dengan otomatisasi perakitan. Akan tetapi preferensi konsumen terhadap produk yang dihasilkan telah merubah orientasi manajemen puncak perusahaan dari produksi berbiaya rendah dan kuantitas yang besar kepada kualitas, pelayanan, ketepatan waktu penyerahan, dan kemampuan merespon harapan konsumen terhadap model yang lebih spesifik.

Divisi pengembangan dan penelitian (*research and development*) memainkan peranan yang sangat penting untuk mewujudkan upaya ini. Berbagai inovasi yang menciptakan produk baru atau diversifikasi produk lama dengan kualitas yang lebih baik lahir dari divisi ini. *Output* dari proses perancangan ulang atau perancangan ulang (*redesign process or reengineering*) yang dihasilkan oleh divisi ini pula-lah yang akan menciptakan keunggulan kompetitif bagi perusahaan sehingga dapat bertahan dan unggul dalam persaingan merebut pasar baik untuk skala regional maupun global. Hal ini senada dengan yang diutarakan Blocher, Chen dan Lin (1999) bahwa *reengineering* merupakan proses untuk menciptakan keunggulan kompetitif dimana perusahaan mengorganisasikan kembali fungsi organisasi dan manajemennya, baik melakukan pesanan/pekerjaan yang dimodifikasi, digabungkan atau bahkan dihilangkan. Hammer dan Champy (1993) bahkan memberikan definisi yang komprehensif mengenai *reengineering*, yaitu sebagai pemikiran ulang dan perancangan kembali proses bisnis untuk mencapai perbaikan secara menyeluruh dalam hal ukuran kinerja yang kritis dan kontemporer, seperti biaya, kualitas, jasa dan kecepatan.

Uraian diatas tidaklah memberikan pengertian bahwa *redesign process* atau *reengineering* suatu produk akan meningkatkan biaya produksi output yang akan dihasilkan. Sebaliknya, tuntutan persaingan global menjadikan *redesign process or reengineering* sebagai cara untuk melakukan analisis kembali terhadap keunggulan kompetitif perusahaan dimana manajemen biaya mendukung usaha *redesign process* atau *reengineering* melalui penyediaan informasi yang akurat dan relevan.

Berkaitan dengan PVA, Selander dan Cross (1999) menyajikan suatu paradigma bahwa *redesign process* atau *reengineering* akan memperbaiki proses dari suatu aktivitas produksi perusahaan. Mereka menjabarkan tiga konsep yang secara prinsip digunakan dalam *redesign process* atau *reengineering*, yaitu Pemetaan Proses (*Process Mapping*); Analisis Nilai (*Value Analysis*) dan; *Half-Life Concept*. Ketiga konsep tersebut digunakan untuk menjawab pertanyaan – Perbaikan bagaimana yang akan kami dapatkan? ; Seberapa lamakah perbaikan tersebut akan bertahan? dan ; Apa keuntungan dan kerugian yang akan kami dapatkan? – oleh para praktisi bisnis yang memperlakukan keberhasilan *redesign process* atau *reengineering* untuk memperbaiki proses dari suatu aktivitas produksi perusahaan.

Process Mapping

Process Mapping yang dijabarkan dalam bentuk diagram alur (*flowchart*) merupakan pola yang efektif dan tepat untuk menggambarkan alur dari berbagai aktivitas yang terjadi dalam suatu proses. Diagram alur (*flowchart*) suatu proses akan menunjukkan mengenai ke-efektif-an dan ke-efisien-an suatu proses dan akan mengindikasikan pada tahap aktivitas mana yang menyebabkan proses tersebut tidak berjalan sempurna.

Value Analysis

Analisis Nilai (*Value Analysis*) merupakan tahapan selanjutnya dari pemetaan proses tadi dengan melakukan penilaian terhadap aktivitas-aktivitas. Dengan menggunakan diagram alur proses sebagai acuan, aktivitas-aktivitas tersebut diestimasi dengan memberikan penilaian terhadap proses yang sesuai dengan kebutuhan konsumen. Penilaian tersebut dikategorikan kedalam aktivitas yang bernilai tambah (*value added activities*) dan aktivitas yang tidak bernilai tambah (*non value added activities*) berdasarkan teknik pengujian nilai tambah (*value added test*). Teknik pengujian nilai tambah (*value added test*) tersebut dapat berupa pertanyaan-pertanyaan – Apakah proses tersebut telah disesuaikan dengan harapan konsumen?; Apakah konsumen bersedia untuk membayar produk yang dihasilkan dari proses tersebut?; Apakah proses tersebut telah selangkah lebih dekat lagi kepada produk akhir (sesuai harapan konsumen)?; Apakah proses tersebut berkaitan langsung dengan tujuan perusahaan? – yang harus dijawab dengan pilihan jawaban YA atau TIDAK. Jika pertanyaan-pertanyaan tersebut relatif ditanggapi dengan pilihan jawaban YA, maka dikategorikan sebagai aktivitas bernilai tambah, begitu juga sebaliknya, jika pertanyaan-pertanyaan tersebut relatif ditanggapi dengan pilihan jawaban TIDAK, maka dikategorikan sebagai aktivitas tidak bernilai tambah. Langkah selanjutnya adalah mengkuantifikasi informasi ini dalam bentuk frekwensi dari masing-masing aktivitas; persentase masing-masing aktivitas dan; persentase dari waktu proses. Setiap aktivitas mempunyai karakteristik tersendiri dan mempunyai reaksi yang berbeda terhadap upaya perbaikan proses. Analisis nilai dapat mengacu pada waktu proses keseluruhan yang dibandingkan dengan estimasi siklus waktu aktual dimana perbandingan ini akan menjadi dasar bagi perbaikan proses. Implikasinya adalah dengan menghapuskan aktivitas yang tidak bernilai tambah untuk perbaikan proses.

The Half-Life Concept

Sebagai tindak lanjut dari implikasi penghapusan aktivitas yang tidak bernilai tambah untuk perbaikan proses, *Half-Life Concept* merupakan tahapan selanjutnya. Fokus dari *Half-Life Concept* adalah pada pengurangan kegagalan internal/eksternal dan aktivitas pengendalian yang merupakan faktor penting yang melekat pada proses yang menjadi masalah bagi penciptaan proses dan produk yang berkualitas. Pengurangan kegagalan tersebut bukanlah hal yang mudah dan akan membutuhkan waktu yang relatif lama. Tapi dengan berfokus pada perbaikan proses, penggunaan *Half-Life Concept* diupayakan untuk mengurangi kegagalan tersebut secara bertahap.

Process Cost Management

Sejalan dengan tuntutan pasar dan pergeseran fokus manajemen, Gary Hamel (2000) memperkenalkan *Business Concept Innovation*, sebagai pengembangan *radical innovation*, *continous improvement* dan *quality management*. David Oliver dan Johan Roos (2000) dalam bukunya "*striking a balance: Complexity and Knowledge Landscapes*" mengembangkan suatu model proses pengembangan pengetahuan sebagai prasyarat inovasi yang bersandar pada pencapaian tingkat pengetahuan yang tinggi dalam suatu jalur pengetahuan tertentu tanpa mengorbankan luasnya wawasan pengetahuan (*knowledge horizon*) yang sangat dibutuhkan dalam pembentukan fleksibilitas bagi inovasi berkelanjutan. Model pengembangan pengetahuan tersebut dikembangkan atas dasar tiga kunci proses yaitu (a) *Proses pengembangan pengetahuan dan pilihan atau proses berpikir. Dalam proses ini berpikir menjadi proses yang harus mendahului berbagai pengambilan keputusan yang akan dilakukan.* (b) *Proses deciding which of these option to implement atau deciding proses. Dalam tahap ini melakukan perbandingan atas berbagai opsi yang tersedia, melakukan alokasi atas berbagai opsi yang tersedia, melakukan alokasi atas sumber daya serta menentukan arah yang hendak dicapai merupakan aktivitas yang harus dilakukan.* (c) *Proses implementasi (do) sebagai proses yang mengakhiri model pengembangan pengetahuan tersebut. Proses ini mencakup aktivitas managing the operations, routinizing process dan improving continuously.*

Felix Jansen (2000) juga mengembangkan produk bisnis baru kedalam beberapa proses sebagai berikut ; *management and decision making, prototyping, knowledge generation, generation of ideas and team building dan implementation.* Proses tersebut yang menggambarkan tahap dan dinamika pengetahuan yang dibutuhkan dalam suatu pengembangan produk atau bisnis baru.

Secara ringkas dapat disimpulkan bahwa dalam perspektif dinamika dan proses penciptaan pengetahuan dan value bagi perusahaan, maka focus pengendalian harus pula memiliki orientasi yang berbeda. Pada fase atau tahap pengembangan bisnis atau produk yang menurut Jansen meliputi tahap *decision making, prototyping, knowledge generation* dan *team building* atau menurut David Oliver dan Johan Ross meliputi tahap *think*, maka fokus pengendalian biaya seharusnya adalah efektivitas dari biaya yang telah dikeluarkan. Sementara itu tahap implementasi atau tahap pemrosesan lebih lanjut setelah keputusan dilakukan , maka fokus pengendalian biaya adalah tingkat efisiensi yang optimal yang didasarkan atas *business process improvement* tanpa mengabaikan aspek kualitas

Strategi merupakan langkah-langkah tertentu yang dilakukan oleh suatu perusahaan untuk memperoleh keunggulan kompetitifnya secara berkelanjutan yang secara signifikan dapat membedakan kemampuan perusahaan tersebut dengan cara kompetitornya. Strategi, secara generik dapat dibagi kedalam *Low cost strategy, Differentiation strategi, dan Focus strategi,*

Berdasarkan ketiga strategi generik di atas maka fokus dan karakteristik pengendalian biaya atas strategi yang diadopsi oleh perusahaan yang berbeda. Pengendalian biaya pada pendekatan strategi low cost akan berfokus pada pencapaian efisiensi yang tinggi atas biaya agar perusahaan dapat memberikan harga yang termurah dengan *total asset turn over* atau profit margin yang lebih tinggi dibandingkan dengan para kompetitornya. Untuk itu, pengendalian biaya pada strategi ini ditujukan pada upaya-upaya identifikasi atau pemilahan atas aktivitas yang dapat menjadi pemicu biaya (*cost drivers*) agar dengan pengetahuan tersebut perusahaan dapat mereduksi biaya melalui penghapusan aktivitas yang tidak memberikan nilai tambah yang pada akhirnya dapat menciptakan kembali rantai nilai (*value chain*) dari industri yang bersangkutan. Dalam hal ini biaya-biaya yang timbul dari aktivitas yang tidak memberi nilai tambah diupayakan untuk dieliminasi, dibagi, direduksi atau dipilih. Pendekatan pengendalian biaya dalam strategi low cost disebut sebagai *internal cost analysis.*

Strategi defrensiasi dilakukan melalui upaya-upaya yang dilakukan untuk menciptakan value yang unik bagi pembeli yang tidak dapat secara mudah ditiru oleh para kompetitornya. Dengan demikian, perusahaan dapat menetapkan harga premium bagi pembeli dalam jumlah yang tidak lebih rendah dari biaya diferensiasi yang dikeluarkan. Dalam hal ini orientasi atas pengendalian biaya cenderung ditujukan untuk mengelola biaya dalam rantai nilai perusahaan yang paling berpengaruh pada proses penciptaan nilai bagi pembeli (konsumen). Efisiensi atas biaya bukanlah merupakan fokus utama pengendalian biaya, namun lebih ditingkatkan pada efektivitas dari biaya yang dikeluarkan dalam proses penciptaan nilai. Proses ini disebut sebagai *internal differentiation analysis.*

Fokus strategi dilakukan dengan menerapkan strategi low cost maupun strategi differensiasi yang disesuaikan dengan segmen atau bagian dari segmen yang hendak dituju. Pemahaman atas rantai nilai sangat dibutuhkan bagi penerapan ketiga strategi tersebut dalam perspektif biaya.

Porter (1995) mengemukakan model rantai nilai, akuntan manajemen dapat secara mudah melakukan identifikasi atas proses penciptaan nilai di dalam perusahaan dan aktivitas-aktivitas yang menimbulkan biaya pada setiap proses tersebut. Pengendalian biaya dengan menggunakan pendekatan internal cost maupun *internal differentiation analysis* dapat lebih mudah dilakukan.

Vijai Govinda Rajan (1992) mengemukakan, pendekatan rantai nilai yang lebih luas lagi tidak saja mempertimbangkan aspek internal perusahaan namun juga dengan kompetitornya dalam industri secara keseluruhan. Perusahaan dapat menerapkan strategi lebih lanjut yang akan dipakai, melakukan integrasi vertikal ke depan atau ke belakang bergantung pada value optimal yang dapat diperoleh perusahaan. Model rantai nilai perusahaan dapat lebih memahami posisi kompetitifnya dalam rangkaian proses penciptaan nilai relatif terhadap para pesaingnya dalam industri secara menyeluruh.

PVA secara langsung berkaitan dengan upaya perbaikan berkelanjutan. PVA dapat dijadikan dasar atau sebagai alat bantu bagi manajer dalam memperhitungkan aspek financial dari perubahan karakteristik proses dan produk. Uraian diatas telah menjelaskan suatu pendekatan yang lazim disebut Process Cost Management (PCM) yang membantu pengambilan keputusan operasional melalui simulasi keputusan yang mempunyai dampak financial.

Greenwood dan Reeve (1994) mendefinisikan PCM sebagai pengukuran biaya dari proses secara rinci dimana dilakukannya aktivitas perancangan, perolehan pengiriman dan pendukung barang dan jasa. PCM dapat digunakan untuk mengukur biaya yang terjadi selama proses untuk tujuan seperti pada proses tolak ukur (benchmarking), analisis biaya aktivitas dan biaya produk. Lebih penting lagi PCM dapat digunakan untuk menaksir tingkat konsumsi sumber daya pada proses selanjutnya dan konfigurasi produk berdasarkan hubungan pemicu biaya yang dihasilkan dari ukuran proses dan pendukung produk.

Sejauh ini banyak aplikasi PCM telah dilakukan seperti rekayasa perancangan proses atau process design engineering, perbaikan proses Kaizen (Kaizen Process Improvement) yang bermula pada perbaikan proses bisnis perusahaan secara berkelanjutan.

ABCM (*Activity Based Costing Management*) sejauh ini telah merubah orientasinya dari yang semula menekankan pada kalkulasi biaya produk kepada issue-issue yang lebih luas yang berkaitan dengan perbaikan kemampuan perusahaan untuk bersaing. PCM dapat membantu perusahaan meningkatkan kemampuan bersaingnya dengan menyediakan suatu metode untuk mengevaluasi dampak dari pemicu biaya produk dan proses terhadap penggunaan sumber daya. Dengan kata lain PCM menekankan pada hubungan proses diantara organisasi, sumber daya dan pemicu biaya. Metode PCM digunakan untuk mendukung :

1. Operational decision making
2. Capital budgeting
3. Kaizen operator process improvement
4. Process and product design engineering
5. Realization of financial gains from process improvement;and
6. Budgeting and profit planning (including product costing)

KESIMPULAN

Process Value Analysis (PVA) merupakan metode penurunan biaya dan perbaikan proses produksi dengan mengidentifikasi sumber daya yang digunakan dalam suatu proses dan hal-hal lain yang berkaitan yang menyebabkan terjadinya biaya. **Process Value Analysis (PVA)** memberikan pemahaman kepada kita, atas perilaku biaya dan hal-hal lain yang berkaitan *cost driver* secara lebih baik daripada teknik *costing* tradisional sehingga landasan kita dalam penentuan biaya produk bisa menjadi lebih akurat.

Redesign process atau *reengineering* akan memperbaiki proses dari suatu aktivitas produksi suatu perusahaan. Ada tiga konsep yang secara prinsip digunakan dalam *redesign process* atau *reengineering*, yaitu Pemetaan Proses (*Process Mapping*); Analisis Nilai (*Value Analysis*) dan; *Half-Life Concept*. Ketiga konsep tersebut digunakan untuk menjawab pertanyaan

(a) Perbaikan bagaimana yang akan kami dapatkan?

(b) Seberapa lamakah perbaikan tersebut akan bertahan? dan

(c); Apa keuntungan dan kerugian yang akan kami dapatkan?

oleh para praktisi bisnis yang memperlakukan keberhasilan *redesign process* atau *reengineering* untuk memperbaiki proses dari suatu aktivitas produksi perusahaan.

Process Cost Management (PCM) dapat membantu perusahaan meningkatkan kemampuan bersaingnya dengan menyediakan suatu metode untuk mengevaluasi dampak dari pemicu biaya produk dan proses terhadap penggunaan sumber daya. Dengan kata lain Process Cost Management menekankan pada hubungan proses diantara organisasi, sumber daya dan pemicu biaya. Metode Process Cost Management digunakan untuk mendukung; operational decision making, capital budgeting, kaizen operator process improvement, process and

product design engineering, realization of financial gains from process improvement and Budgeting and profit planning (including product costing)

DAFTAR PUSTAKA

- Atkinson, Anthony A., Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan, S. Mark Young, 2003, *Management Accounting*, Prentice Hall Inc., New Jersey
- Anthony, R.N. and Govindrajana V., 2003, *Management Control Systems*, The Mc. Graw Hill Companies Inc., United States of America
- Blocher, Edward J., Kung H. Chen, Thomas W. Lin, 1999, *Cost Management : a strategic Emphasis*, The Mc. Graw Hill Companies Inc., United States of America
- Garrison, Ray H., Eric W. Noreen, 2000, *Managerial Accounting*, Mc.Graw-Hill Companies Inc, United States of America
- Greenwood, Thomas G. and Reeve, James M, 1994, pp 4-19., *Process Cost Management*, Journal of Cost Management
- Hansen, Don R., Maryanne M. Mowen, 2003., *Management Accounting*, South-Western, United States of America
- Ostrega Michael O. and Probst Frank R., 1992, pp4-14., *Process Value Analysis: The Missing Link in Cost Management*, Journal of Cost Management
- Porter Michael E, 1994., *Keunggulan Bersaing; menciptakan dan mempertahankan kinerja unggul*, Bina Aksara, Jakarta
- Selander, Jeffrey P. and Cross, Kelvin F, 1999, pp. 40-44 *Process Redesign: is it worth it?*, Management Accounting.