

MEWUJUDKAN *ECONOMIES OF SCALE* PENDIDIKAN DAN PELATIHAN MELALUI PENDEKATAN *ACTIVITY BASED COSTING*: STUDI KASUS PADA PUSDIKLAT ANGGARAN DAN PERBENDAHARAAN TA 2013

Muchamad Amrullah^a, Joko Kisworo^b

^a Pusdiklat Anggaran dan Perbendaharaan, Jalan Raya Puncak Km.72 Gadog, Megamendung, Bogor
Email: mas.amrullah@gmail.com, Perumahan Ar Royyan, Jalan Ar Royyan Nomor 7 RT 06 RW 04, Tanahbaru, Beji, Depok

^b Pusdiklat Anggaran dan Perbendaharaan, Jalan Raya Puncak Km.72 Gadog, Megamendung, Bogor
Email: jokokisworo.kemenkeu@gmail.com, Perumahan Unitex, Jalan Mawar VI Nomor 11 Kelurahan Sindang Rasa, Kecamatan Bogor Timur, Bogor

ABSTRAK

Cost of education and training output only 21,08% from total budget on Pusdiklat AP year 2013. Beside that, standard cost of output per education and training participant was formulated by estimation that considering on historical cost of education and training. Are this condition were ideally? Cost calculation with Activity Based Costing (ABC) method gives more reliable illustration because it's identify and analyse cost based on activity classification and cost driver. This paper use ABC method to calculate the cost per education and training participant. With this paper, we expected to gives more precise calculation on cost per education and training participant so that this information can be consider by decision makers in formulate standard cost of output per education and training participant in the future. Quality improvement of cost of output standard per education and training participant formulation, will enhance efficiency in mid term period to bring economies of scale into reality. This paper use analytical descriptive method that data gathering technique was done by archives searching. We used secondary data that gathered from research object and location. This study produces two important findings. First, the cost per output of the training participants using the ABC approach is greater than the standard cost of output that used in preparing the budget for the implementation of education and training. Second, if only the direct costs are compared, the ABC calculation shows a smaller amount compared to SBK.

Key words : activity based costing, output, overhead cost, activity

Biaya output penyelenggaraan diklat hanya sebesar 21,08% dari keseluruhan total anggaran Pusdiklat AP TA 2013. Selain itu, Standar biaya keluaran (SBK) per peserta diklat dirumuskan berdasarkan estimasi yang mempertimbangkan standar biaya masukan dan data historis biaya penyelenggaraan diklat. Apakah kondisi ini sudah ideal? Perhitungan biaya dengan pendekatan Activity Based Costing (ABC) mampu memberikan gambaran perhitungan biaya yang lebih reliabel karena biaya diidentifikasi dan dianalisis berdasarkan aktivitas dan *cost driver*-nya. Penelitian ini menggunakan ABC untuk melakukan perhitungan biaya per peserta diklat. Hasil perhitungan ini diharapkan dapat menggambarkan pengklasifikasian biaya aktivitas dan biaya per peserta diklat yang lebih tepat sehingga dapat menjadi pertimbangan bagi para pengambil keputusan dalam merumuskan SBK di masa yang akan datang. Peningkatan kualitas SBK akan mendorong efisiensi dalam jangka menengah sebagai upaya dalam mewujudkan *economies of scale* dalam penyelenggaraan diklat. Penelitian ini menggunakan metode analisis deskriptif dimana teknik pengumpulan data dilakukan melalui penelitian arsip. Data yang digunakan adalah data sekunder yang bersumber dari objek dan lokasi penelitian. Penelitian ini menghasilkan temuan penting yaitu biaya per *output* peserta diklat dengan menggunakan pendekatan ABC lebih besar dibandingkan dengan standar biaya keluaran yang digunakan dalam penyusunan anggaran penyelenggaraan pendidikan dan pelatihan. Namun demikian jika yang dibandingkan hanyalah biaya langsungnya saja, perhitungan ABC menunjukkan besaran yang lebih kecil apabila dibandingkan dengan SBK.

Kata Kunci: activity based costing, output, biaya overhead, aktivitas

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Pusdiklat Anggaran dan Perbendaharaan (Pusdiklat AP) adalah salah satu unit di bawah Kementerian Keuangan c.q. Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan (BPPK) yang memiliki tugas membina pendidikan dan pelatihan keuangan negara di bidang anggaran dan kebendaharaan umum berdasarkan kebijakan teknis yang ditetapkan oleh Kepala BPPK (PMK Nomor 184/PMK.01/2010). Dalam rangka menjalankan tugasnya, Pusdiklat AP menyelenggarakan berbagai macam program pendidikan dan pelatihan (diklat) untuk pegawai di lingkungan Kementerian Keuangan dan Kementerian Negara/Lembaga Lainnya. Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa output utama dari Pusdiklat AP adalah peserta diklat yang dalam hal ini dikuantifikasi ke dalam jumlah peserta dan jumlah jamlator (hasil perkalian antara jumlah peserta dengan jumlah jam pelatihan).

Sebagaimana instansi pemerintahan lainnya, Pusdiklat AP menyelenggarakan kegiatan dengan dukungan dana APBN yang dirumuskan dan dituangkan dalam dokumen penganggaran yang disebut dengan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga (RKA-KL) dan disahkan oleh Kementerian Keuangan c.q. Direktorat Jenderal Perbendaharaan melalui dokumen yang disebut dengan Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA). Selama TA 2013, Pusdiklat AP memperoleh anggaran sebesar Rp24.390.434.000 yang dapat dirinci per output kegiatan sebagaimana tabel 1 berikut ini:

Tabel 1 *Output* DIPA Pusdiklat AP TA 2013 (Revisi ke 7)

Sumber: Diolah dari DIPA Pusdiklat AP TA 2013

Kode	Jenis <i>Output</i>	volume	Satuan	Jumlah Dana (Rp)
1732.002	Dokumen Kesekretariatan	3	Dokumen	33.230.000
1732.003	Laporan Keuangan dan Kegiatan	11	Laporan	4.297.524.000
1732.006	Jumlah Peserta Diklat 5 Hari	1.740	Peserta	2.696.420.000
1732.007	Jumlah Peserta Diklat 12 Hari	600	Peserta	1.303.400.000
1732.008	Jumlah Peserta Diklat 16 Hari	120	Peserta	310.730.000
1732.009	Jumlah Peserta Diklat 19 Hari	210	Peserta	114.800.000
1732.013	Peralatan/Sarana Pendidikan	10	Unit	150.000.000
1732.014	Jumlah Peserta Diklat 3 Hari	600	Peserta	717.260.000
1732.994	Layanan Perkantoran	12	Bulan Layanan	9.577.245.000
1732.997	Peralatan dan Fasilitas Perkantoran	110	Unit	2.024.075.000
1732.998	Gedung/Bangunan	200	M2	3.165.750.000
TOTAL				24.390.434.000

Dari uraian tabel 1 di atas, dapat kita ketahui bahwa jumlah anggaran untuk penyelenggaraan diklat dengan output jumlah peserta diklat adalah Rp5.142.610.000 atau hanya 21,08% dari keseluruhan total anggaran yang

diperoleh. Dengan demikian timbul pertanyaan, apakah benar bahwa anggaran yang digunakan untuk menghasilkan output utama Pusdiklat AP hanyalah sebagian kecil dari total anggaran yang diperoleh (21,08%) sedangkan sebagian besar lainnya (78,92%) digunakan untuk kegiatan lain yang tidak ada kaitannya dengan output utama? Pertanyaan ini dapat dijawab apabila kita melakukan identifikasi dan klasifikasi aktivitas dan kemudian melakukan perhitungan biaya untuk masing-masing aktivitas tersebut. Untuk melakukan perhitungan biaya untuk masing-masing aktivitas tersebut, terdapat suatu metode perhitungan biaya yang disebut dengan istilah *activity based costing*. Plowman (2011) mendefinisikan sebagai sebuah metodologi untuk menghitung biaya, kinerja dari objek biaya, biaya aktivitas dan sumber daya (resource). ABC memandang bahwa munculnya suatu biaya tentunya disebabkan karena adanya suatu aktivitas tertentu, sehingga untuk mengetahui korelasi antara biaya dengan produk/jasa/output, kita harus memetakan biaya berdasarkan aktivitas yang dilakukan.

Salah satu pendekatan yang digunakan dalam penganggaran adalah penganggaran berbasis kinerja (PBK). PBK merupakan suatu pendekatan dalam sistem penganggaran yang memperhatikan keterkaitan antara pendanaan dan kinerja yang diharapkan, serta memperhatikan efisiensi dalam pencapaian kinerja tersebut. Yang dimaksud kinerja adalah prestasi kerja yang berupa keluaran dari suatu Kegiatan atau hasil dari suatu Program dengan kuantitas dan kualitas yang terukur (PMK Nomor 112/PMK.02/2012). Salah satu tujuan penerapan PBK adalah untuk meningkatkan efisiensi dan transparansi dalam penganggaran (*operational efficiency*). Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa RKA-KL harus disusun dengan semangat efisiensi dan transparansi agar sesuai dengan framework PBK yang diamanatkan oleh peraturan-peraturan di bidang penganggaran.

Perhitungan anggaran diklat yang dituangkan dalam RKA-KL 2013 didasarkan pada Standar Biaya Keluaran yang diatur dalam PMK Nomor 95/PMK.02/2012 tentang Standar Biaya Keluaran Tahun Anggaran 2013. Dalam PMK tersebut, diklat di bidang anggaran dan perbendaharaan memiliki standar biaya keluaran (SBK) sebagaimana tabel 2 berikut ini:

Tabel 2 SBK Diklat di Bidang Anggaran dan Perbendaharaan
Sumber: PMK Nomor 95/PMK.02/2012

No	Kelompok Diklat	Standar Biaya Keluaran untuk 1 peserta diklat
1	Diklat 3 hari	Rp.1.774.167
2	Diklat 5 hari	Rp.2.122.500
3	Diklat 12 hari	Rp.3.264.333
4	Diklat 16 hari	Rp.3.964.167
5	Diklat 19 hari	Rp.4.416.167

SBK yang ditetapkan dalam PMK Nomor 95/PMK.02/2012 hanya meliputi biaya langsung dari penyelenggaraan diklat dan tidak mencakup biaya-biaya lain (yang tidak berhubungan langsung dengan penyelenggaraan diklat). Proses penetapan SBK tersebut diawali dengan penyusunan usulan dari Pusdiklat AP berdasarkan estimasi yang mempertimbangkan standar biaya masukan dan data historis biaya penyelenggaraan diklat. Usulan ini kemudian diproses secara

berjenjang sesuai dengan tahapan yang ditetapkan dalam PMK Nomor 37/PMK.02/2012 Tentang Standar Biaya Tahun Anggaran 2013. Dalam rangka perencanaan anggaran, SBK TA 2013 berfungsi sebagai: batas tertinggi dalam penyusunan RKA-KL TA 2013; dan referensi untuk penyusunan prakiraan maju dan/atau sebagai bahan penghitungan pagu indikatif TA 2014.

Dengan demikian, perumusan SBK menjadi sangat krusial bagi Pusdiklat AP karena akan terus terbawa dalam proses penyusunan RKA-KL untuk beberapa tahun selanjutnya. Oleh sebab itu, SBK harus dirumuskan dengan metode yang tepat dan sistematis agar semangat efisiensi PBK dapat terwujud. SBK yang dirumuskan secara tepat akan meningkatkan kapasitas Pusdiklat AP dalam memberikan pelayanan diklat. Dengan nominal anggaran yang sama, Pusdiklat AP akan dapat melayani lebih banyak peserta diklat dan mewujudkan *economies of scale*. *Economies of scale* adalah kondisi di mana sebuah perusahaan dapat melakukan efisiensi dalam setiap *value chain* sehingga perusahaan dapat memiliki keunggulan kompetitif dalam *cost per unit* yang dapat dimanfaatkan untuk menguasai pasar (Thompson, dkk, 2014). Dalam konteks Pusdiklat AP, *economies of scale* dapat diwujudkan dengan melakukan efisiensi agar biaya per peserta diklat menjadi turun sehingga Pusdiklat AP mampu menyelenggarakan lebih banyak diklat untuk lebih banyak peserta.

Selanjutnya, apakah SBK yang telah ditetapkan sebagaimana tabel 2 telah disusun secara efisien dengan memperhatikan volume aktivitas dan kebutuhan riil dari penyelenggaraan diklat? Sebagaimana pertanyaan pertama, pertanyaan ini juga dapat terjawab melalui perhitungan biaya dengan metode ABC. Melalui ABC, kita akan dapat menentukan berapa besaran biaya per peserta diklat setelah memperhatikan aktivitas-aktivitas yang dilakukan oleh Pusdiklat AP. ABC memberikan hasil perhitungan biaya per unit yang lebih akurat dibandingkan sistem biaya tradisional (Hansen, dkk, 2004). Dengan demikian, sangat menarik untuk membandingkan antara hasil perhitungan biaya per peserta diklat berdasarkan ABC dengan SBK yang telah ditetapkan. Dengan melakukan perbandingan perhitungan biaya per peserta diklat antara ABC dengan SBK, penelitian ini diharapkan dapat memberikan *feedback* dan rekomendasi yang baik dalam perbaikan perhitungan SBK. SBK yang dirumuskan secara tepat akan mendorong perwujudan *economies of scale* dalam jangka menengah (lebih dari satu tahun anggaran).

1.2. Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang tersebut diatas, dalam penulis merumuskan beberapa pertanyaan penelitian sebagai berikut:

1. Berapa biaya yang dibutuhkan untuk masing-masing aktivitas yang dilaksanakan oleh Pusdiklat AP?
2. Berapa biaya per peserta diklat berdasarkan metode ABC?
3. Bagaimana perbandingan antara biaya per peserta diklat berdasarkan metode ABC dengan SBK?

1.3. Ruang Lingkup

Ruang lingkup penelitian ini adalah menghitung biaya per *output* peserta diklat di Pusdiklat AP TA 2013. Biaya yang dibutuhkan dalam penyelenggaraan diklat, tidak hanya biaya langsung yang terkait dengan penyelenggaraan diklat,

tetapi juga biaya tidak langsung yang dibutuhkan untuk menghasilkan *output* peserta diklat.

1.4 Tujuan dan Manfaat

Sesuai dengan rumusan masalah yang diuraikan di atas, maka tujuan yang ingin dicapai pada penelitian adalah untuk mengetahui biaya untuk masing-masing aktivitas yang dilaksanakan oleh Pusdiklat AP dan biaya per *output* peserta diklat berdasarkan metode ABC. Informasi ini diharapkan dapat digunakan sebagai pertimbangan pimpinan Pusdiklat AP dan para pejabat yang berwenang di BPPK dan Direktorat Jenderal Anggaran dalam merumuskan SBK diklat yang efisien dalam upaya mewujudkan *economies of scale* penyelenggaraan diklat.

2. KERANGKA TEORITIS

2.1. Reformasi Perencanaan dan Penganggaran

Reformasi pengelolaan Keuangan Negara ditandai dengan dikeluarkannya paket Undang-Undang (UU) yaitu UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Reformasi di bidang pengelolaan Keuangan Negara diimbangi dengan reformasi di bidang perencanaan. Reformasi perencanaan dimuat dalam UU Nomor 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional. UU terkait perencanaan selanjutnya dilengkapi dengan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 20 Tahun 2004 tentang Rencana Kerja Pemerintah, PP Nomor 40 Tahun 2006 tentang Tata Cara Penyusunan Rencana Pembangunan Nasional. Dalam rangka mengaitkan antara perencanaan dengan penyediaan dana guna mewujudkan rencana yang ingin diwujudkan maka diterbitkan PP Nomor 90 Tahun 2010 tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga.

2.2. Pendekatan Penganggaran

Reformasi di bidang perencanaan penganggaran di Indonesia ditandai dengan berubahnya paradigma di bidang perencanaan penganggaran yang ditunjukkan dengan tiga pendekatan yaitu Penerapan Penganggaran Terpadu (*unified budget*), Penerapan Kerangka Pengeluaran Jangka Menengah (*Medium Term Expenditure Framework*), dan Penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja (*Performance Base Budgeting*). Anggaran Berbasis Kinerja adalah anggaran yang menghubungkan anggaran negara dengan hasil yang diinginkan (*output* dan *outcome*) sehingga setiap rupiah anggaran dapat dipertanggungjawabkan kemanafaatannya. Penganggaran Berbasis Kinerja (PBK) dirancang untuk menciptakan efisiensi, efektivitas dan akuntabilitas dalam pemanfaatan anggaran belanja publik dengan *output* dan *outcome* yang jelas sesuai dengan prioritas nasional sehingga semua anggaran yang dikeluarkan dapat dipertanggungjawabkan secara transparan kepada masyarakat luas.

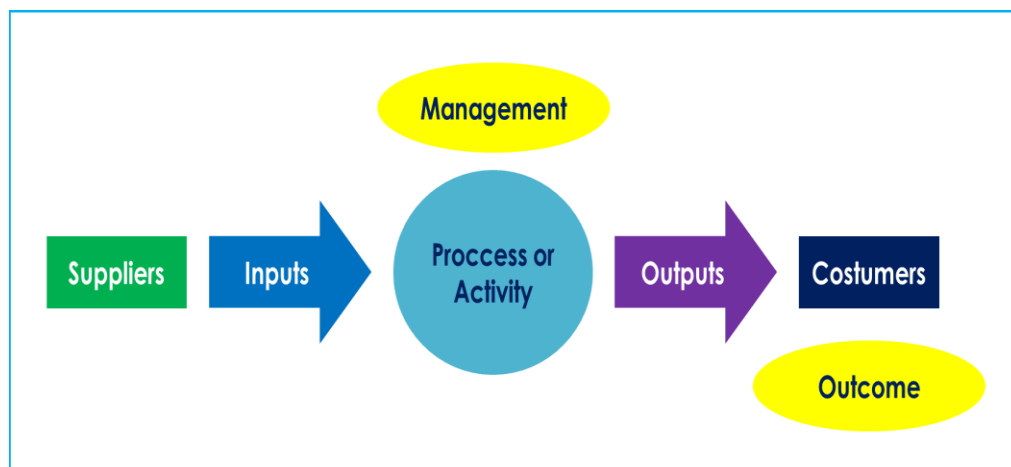
Penerapan PBK juga akan meningkatkan kualitas pelayanan publik, dan memperkuat dampak dari peningkatan pelayanan kepada publik. Untuk mencapai semua tujuan tersebut, kementerian negara/lembaga diberikan keleluasaan yang

lebih besar (*let the manager manage*) untuk mengelola program dan kegiatan didukung dengan adanya tingkat kepastian yang lebih tinggi atas pembiayaan untuk program dan kegiatan yang akan dilaksanakan.

PBK memperhatikan keterkaitan antara pendanaan (*input*) dengan keluaran (*output*) dan hasil (*outcome*) yang diharapkan termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dan keluaran tersebut sehingga prinsip-prinsip transparansi, efisien, efektivitas dan akuntabilitas dapat dicapai. Untuk itu, setiap perencanaan anggaran harus dapat dijelaskan keterkaitan antara biaya yang dibutuhkan dengan ekspektasi hasil yang dicapai dalam pengeluaran pemerintah, yang mana kegiatan (*activities*) yang dibiayai harus menghasilkan keluaran (*output*), dan pada akhirnya gabungan dari beberapa keluaran kegiatan dalam suatu program akan mendukung pencapaian hasil (*outcome*) yang diinginkan.

2.3. Konsep *output* dalam Logic Model

Gambar 1 berikut ini menjelaskan *Logic Model* dalam bisnis proses. Model ini disebut juga dengan "SIPOC" model: *Supplier, Input, Process, Output, Customers*. Dua elemen tambahan dari model ini adalah Management yaitu individu-individu dalam organisasi yang bertanggung jawab atas proses dan *Outcomes* yaitu apa yang pelanggan inginkan untuk mencapai dengan produk.



Gambar 1 Logic Model Of Business Process

Sumber: Office Of Financial Management, State Of Washington

Untuk menggunakan model ini, maka harus membuat rincian untuk setiap elemen. Analisis biasanya dimulai dengan proses bisnis atau kegiatan, yang menciptakan produk atau jasa. Setiap proses biasanya memiliki beberapa tahapan atau langkah-langkah yang menambah nilai dengan mengubah *input* untuk produk atau jasa. *Suppliers* adalah kelompok dan organisasi yang menyediakan bahan, peralatan, dan informasi yang diperlukan untuk melakukan kerja. *Input* adalah hal-hal yang digunakan oleh proses bisnis untuk menciptakan produk. Contoh *input* adalah orang, bangunan, peralatan, data dan sistem computer.

Output adalah produk tertentu yang dihasilkan oleh proses atau kegiatan bisnis. *Customers* adalah orang-orang yang menerima produk. *Outcomes*, secara

umum, tujuan atau hasil yang diinginkan pelanggan dari produk atau jasa. Kita bisa membedakan beberapa jenis *outcomes*. *Immediate outcomes* adalah apa yang diinginkan oleh pelanggan produk atau jasa yang harus dilakukan (misalnya, pelanggan tidak ingin listrik, mereka ingin cahaya atau panas). *Intermediate outcomes* menjelaskan perubahan-perubahan jangka panjang sebagai akibat dari pekerjaan. *Ultimate outcomes atau results* adalah tujuan yang lebih luas berdampak pada kehidupan sosial masyarakat (misalnya, perbaikan kesehatan, tingkat kejahatan rendah, transportasi yang handal, atau meningkatkan keselamatan publik).

2.4. Teori Biaya

Atkinson, dkk. (2009,33) menyebutkan bahwa: "Definisi umum biaya adalah nilai moneter barang dan jasa yang dikeluarkan untuk mendapatkan manfaat sekarang atau masa depan". Berdasarkan keterkaitannya dengan produk, Carter (2006, 2-10) mengklasifikasikan biaya menjadi biaya manufaktur dan beban pemasaran. Biaya manufaktur atau biaya produksi didefinisikan sebagai hasil penjumlahan dari 3 elemen biaya yaitu: biaya bahan langsung (*direct materials*), biaya tenaga kerja langsung (*direct labor*) dan biaya overhead (*factory overhead*). Hasil penjumlahan *direct materials* dan *direct labor* disebut dengan *prime cost*, sedangkan hasil penjumlahan *direct labor* dengan *factory overhead* disebut dengan *conversion cost*. *Direct materials* adalah semua bahan yang membentuk bagian integral dari produk jadi yang dimasukkan secara eksplisit dalam perhitungan biaya produk. Contohnya adalah biaya pembelian kain pada pabrik pakaian. Sedangkan *direct labor* adalah tenaga kerja yang merubah *direct materials* menjadi produk jadi dan dapat dihubungkan secara tepat terhadap satu produk tertentu. Contohnya adalah upah tenaga perakitan mobil pada pabrik mobil. *Factory overhead* terdiri dari seluruh biaya manufaktur yang tidak dapat ditelusuri secara langsung terhadap *output* yang spesifik. *Factory overhead* umumnya termasuk semua biaya manufaktur kecuali *direct materials* dan *direct labor*.

Factory overhead dibedakan menjadi 3 yaitu *indirect materials*, *indirect labor* dan *other indirect costs*. *Indirect materials* adalah biaya bahan yang diperlukan untuk penyelesaian produk namun tidak diklasifikasikan sebagai *direct materials* karena tidak menjadi bagian dari produk. Contohnya adalah oli pelumas mesin jahit pada pabrik pakaian. *Indirect labor* adalah biaya tenaga kerja yang tidak ditelusuri secara langsung kepada konstruksi atau penyusunan produk jadi. Termasuk *indirect labor* diantaranya adalah gaji supervisor, kasir, sekretaris dan tenaga *cleaning service*. *Other indirect cost* merupakan biaya-biaya *overhead* yang tidak termasuk dalam kategori *indirect materials* dan *indirect labor*. Termasuk dalam kategori *other indirect cost* diantaranya biaya sewa, biaya asuransi properti, pajak properti, penyusutan dan biaya listrik.

Horngren dkk. (2012,28) juga mengklasifikasikan biaya menjadi biaya langsung (*direct cost*) dan biaya tidak langsung (*indirect cost*). Horngren, dkk (2012,28):

"Direct costs of a cost object are related to the particular cost object and can be traced to it in an economically feasible (cost-effective) way. ... Indirect costs of a cost object are related to the

particular cost object but cannot be traced to it in an economically feasible (cost-effective) way."

2.5. Teori Activity Based Costing (ABC) System

Atkinson, dkk (2009, 164) menyampaikan bahwa sistem biaya berbasis aktivitas (*Activity Based Cost - ABC*) pada umumnya menggunakan pendekatan dua tahap yang hampir sama namun lebih umum daripada sistem biaya tradisional. Sistem biaya tradisional menggunakan departemen dan sentra biaya aktual dalam mendefinisikan kumpulan biaya untuk mengakumulasi dan mendistribusikan biaya. Sistem ABC, yang tidak menggunakan sentra biaya, menggunakan aktivitas untuk mengakumulasi biaya. Pengembangan sistem ABC dimulai dengan menanyakan aktivitas apa yang dilakukan oleh sumber daya yang dimiliki departemen. ABC kemudian mengalokasikan beban sumber daya aktivitas berdasarkan berapa banyak sumber daya yang digunakan oleh masing-masing aktivitas tersebut.

Horngren, dkk (2012, 146) menyampaikan bahwa *ABC system* menyempurnakan sistem biaya (*costing system*) dengan mengidentifikasi aktivitas-aktivitas secara terpisah sebagai aspek yang paling penting. Untuk mendukung pengambilan keputusan, *ABC system* mengidentifikasi aktivitas dalam keseluruhan fungsi dari *value chain* (rantai nilai), menghitung besarnya biaya untuk tiap aktivitas dan menentukan biaya produksi suatu produk atau layanan.

Carter (2006, 14-2) menyampaikan bahwa dalam ABC, basis yang digunakan untuk mengalokasikan *overhead costs* disebut dengan istilah pemicu (*drivers*). Sebuah *resource driver* merupakan basis yang digunakan untuk mengalokasikan biaya dari sumber daya kepada beberapa aktivitas berbeda yang menggunakan sumber daya. Sebuah *activity driver* adalah basis yang digunakan untuk mengalokasikan biaya dari sebuah aktivitas ke produk, konsumen atau *final cost objects* yang lain. ABC mengenal aktivitas, biaya aktivitas dan pemicu aktivitas pada level yang berbeda. Level tersebut terdiri dari *unit, batch, product* dan *plant*.

2.6. Manfaat Utama Activity Based Costing (ABC)

Islahuzzaman (2011: 50-51) mengemukakan tentang manfaat utama ABC adalah sebagai berikut:

- a) ABC menyajikan biaya produk yang lebih akurat dan informatif, yang menuju pada pengukuran kemampuan peroleh laba atas produk yang lebih akurat dan keputusan-keputusan strategis yang diinformasikan dengan lebih baik mengenai harga jual, lini produk, pasar pelanggan, dan pengeluaran modal.
- b) ABC memberikan pengukuran yang lebih akurat atas biaya-biaya pemacu aktivitas, yang membantu manajer memperbaiki produk dan proses menilai dengan membuat keputusan desain produk yang lebih baik, pengendalian biaya yang lebih baik dan membantu mempertinggi berbagai nilai proyek.
- c) ABC membantu manajer lebih mudah mengakses informasi tentang biaya-biaya yang relevan dalam membuat keputusan.

2.7. Keterbatasan Sistem Akuntansi Biaya Tradisional

Islahuzzaman (2011: 32-33) menjelaskan tentang keterbatasan sistem akuntansi biaya tradisional. Pada sistem akuntansi biaya tradisional hanya membebankan biaya produksi pada produk. Pembebanan biaya bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung pada produk dengan menggunakan penelusuran langsung atau penelusuran pendorong yang sangat akurat, dan sebagian besar sistem tradisional didesain untuk memastikan bahwa penelusuran ini dilakukan.

Pada sistem biaya tradisional, hanya pendorong kegiatan berdasarkan unit yang digunakan untuk membebankan biaya pada produk. Biaya *overhead* yang dikonsumsi oleh produk sangat terkait dengan jumlah unit yang diproduksi, diukur dalam jam tenaga kerja langsung, jam mesin atau biaya bahan baku. Pendorong kegiatan berdasarkan unit ini membebankan biaya *overhead* pada produk melalui penggunaan tarif pabrik ataupun tarif.

Sistem harga pokok tradisional bertujuan untuk menilai secara tepat persediaan dan harga pokok penjualan untuk pelaporan keuangan eksternal. Dirancang untuk menyediakan data biaya produksi per unit untuk laporan eksternal. Untuk menentukan biaya produk untuk laporan keuangan eksternal. Hanya biaya produksi yang dibebankan ke produk. Bahkan biaya produksi yang tidak disebabkan oleh produk. Beberapa biaya non produksi juga sebagai bagian dari biaya produksi, penjualan, distribusi dan pelayanan atas produk. Tarif overhead tunggal digunakan adalah jam mesin atau jam kerja langsung. Dampaknya adalah dapat mendistorsi biaya produksi per unit pada saat akan digunakan sebagai pembuatan keputusan. Jika tenaga kerja langsung cenderung meningkat, maka biaya *overhead* cenderung turun. Karena tenaga masih mempertahankan Tenaga Kerja Langsung.

Tarif *overhead* yang ditentukan di muka dihitung dengan membagi anggaran biaya *overhead* dengan ukuran aktivitas yang dianggarkan seperti jam kerja langsung. Hal ini akan mengakibatkan pembebanan kapasitas yang menganggur ke produk dan juga akan menyebabkan biaya produksi per unit yang tidak stabil. Jika anggaran aktivitas turun, tarif *overhead* akan meningkat karena komponen tetap dalam *overhead* hanya digunakan untuk jumlah produk yang lebih sedikit sehingga biaya produksi per unit akan meningkat.

2.8. Penerapan Activity Based Costing (ABC) System pada Pusdiklat AP

Sebagaimana telah dijelaskan pada bagian teori ABC system di atas, ABC system bertujuan untuk menyajikan biaya produksi atas suatu barang/jasa secara lebih tepat dan aktual. Dalam sektor privat, ABC digunakan untuk menentukan berapa harga pokok produksi atas suatu barang/jasa. Informasi ini kemudian digunakan oleh manajemen untuk menentukan berapa harga jual barang/jasa dan untuk melakukan efisiensi pada aktivitas yang dianggap masih melakukan pemborosan.

Pusdiklat AP memiliki *output* utama yaitu jumlah peserta diklat. Hingga saat ini belum diketahui berapa besarnya biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan 1

peserta diklat. Informasi ini penting untuk mendukung efisiensi alokasi anggaran pada Pusdiklat AP.

Tahap pertama yang harus dilakukan dalam penerapan ABC system adalah mengidentifikasi aktivitas-aktivitas yang dilakukan. Menurut PMK No. 184/PMK.01/2010 pasal 1982 dan 1983, Pusdiklat AP mempunyai tugas membina pendidikan dan pelatihan keuangan negara di bidang anggaran dan kebendaharaan umum berdasarkan kebijakan teknis yang ditetapkan oleh Kepala Badan. Dalam melaksanakan tugas tersebut, Pusdiklat Anggaran dan Perbendaharaan menyelenggarakan fungsi:

- a) pengkajian pendidikan dan pelatihan keuangan negara di bidang anggaran dan kebendaharaan umum;
- b) perencanaan, penyusunan dan pengembangan program pendidikan dan pelatihan keuangan negara di bidang anggaran dan kebendaharaan umum;
- c) penyusunan dan pengembangan kurikulum pendidikan dan pelatihan keuangan Negara di bidang anggaran dan kebendaharaan umum;
- d) penyiapan dan pengembangan kompetensi tenaga pengajar keuangan negara di bidang anggaran dan kebendaharaan umum;
- e) penyelenggaraan pendidikan dan pelatihan keuangan negara di bidang anggaran dan kebendaharaan umum;
- f) evaluasi dan pelaporan kinerja pendidikan dan pelatihan keuangan negara di bidang anggaran dan kebendaharaan umum; dan
- g) pelaksanaan urusan tata usaha, keuangan, rumah tangga, pengelolaan aset, kepegawaian dan hubungan masyarakat.

Fungsi yang dijalankan Pusdiklat AP tersebut dapat dianggap sebagai aktivitas dalam pokok bahasan ABC system. Biaya-biaya yang dialokasikan dari DIPA Pusdiklat AP harus dialokasikan ke masing-masing aktivitas, diproporsikan menurut jumlah peserta diklat, untuk kemudian menentukan berapa besarnya biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan 1 peserta diklat.

Penelitian Terdahulu

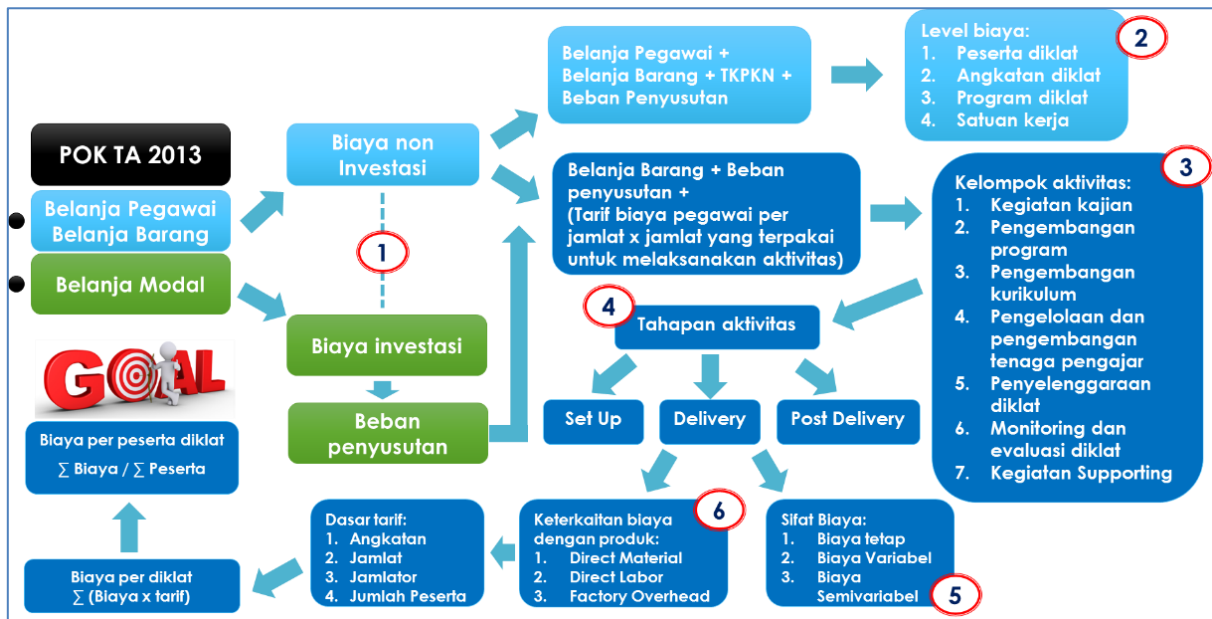
1. Dhania Anggarani Putri (2011) dari Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro melakukan penelitian dengan judul *Analisis Penggunaan Metode Activity Based Costing sebagai Alternatif Dalam Menentukan Tarif SPP SMP-SMA Pada YPI Nasima Semarang Tahun 2010*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tarif SPP dengan perhitungan menggunakan metode *Activity Based Costing* (ABC) yang diberlakukan untuk murid baru unit SMP kelas VII sebesar Rp 564.820,00 dan pada unit SMA kelas X sebesar Rp 572.397,00. Sedangkan tarif yang berlaku tahun 2010 untuk unit SMP dan SMA sebesar Rp 566.667,00. Berdasarkan hasil tersebut, harga tidak terpaut jauh dengan metode yang telah diterapkan Sekolah Nasima yang berarti bahwa walaupun selama ini Sekolah Nasima menggunakan metodenya sendiri dalam menentukan tarif SPP, namun hal tersebut mencakup keseluruhan kebutuhan biaya pendidikan. Hanya saja, dengan menggunakan metode ABC, Sekolah Nasima dapat merencanakan anggaran secara tepat, terperinci, dan terprogram sehingga memudahkan manajemen dalam menyetarakan pendapatan dan pengeluaran

2. Sri Fadilah (2009) dari Fakultas Ekonomi Universitas Islam Bandung melakukan penelitian dengan judul *Activity Based Costing (ABC) Sebagai Pendekatan Baru untuk Menghitung Analisis Standar Belanja (ASB) dalam Penyusunan Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD)*. *Activity Based Costing (ABC)* merupakan penetapan harga pokok atau biaya anggaran yang didasarkan aktivitas. Artinya aktivitas menjadi pemicu biaya (*cost driver*) dalam pendekatan *Activity Based Costing (ABC)*. Pendekatan *Activity Based Costing (ABC)* merupakan suatu teknik untuk mengukur secara kuantitatif biaya dan kinerja suatu kegiatan (*the cost and performance of activities*) serta alokasi penggunaan sumber daya dan biaya, baik *by operasional* maupun *by administratif*. Terdapat beberapa catatan penting berkaitan dengan penentuan standar biaya berdasarkan *Activity Base Costing (ABC)* supaya tidak berbenturan dengan peraturan/ketentuan yang ada. Perlu disadari bahwa setiap aktivitas/kegiatan dalam konteks pemerintah daerah harus bersumber pada produk hukum yang berlaku. Diharapkan dengan menggunakan *Activity Based Costing (ABC)* dalam penentuan analisis standar belanja akan dapat disusun anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) yang efisien dan efektif.
3. Yulianti (2011) dari Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Hasanuddin melakukan penelitian dengan judul *Penerapan Activity Based Costing System Sebagai Dasar Penetapan Tarif Jasa Rawat Inap (Studi Kasus pada RSUD H.A. Sulthan Daeng Radja)*. Berdasarkan hasil perhitungan tarif jasa rawat inap pada bab sebelumnya maka dapat disimpulkan bahwa perhitungan tarif jasa rawat inap dengan menggunakan *activity based costing system*, dilakukan melalui dua tahap. Tahap pertama biaya ditelusuri ke aktivitas yang menimbulkan biaya dan kemudian tahap kedua membebankan biaya aktivitas ke produk. Dari hasil perhitungan tarif rawat inap dengan menggunakan *activity based costing system*, apabila dibandingkan dengan tarif rawat inap yang digunakan oleh rumah sakit saat ini, terlihat bahwa untuk Kelas Dahlia, Kelas Teratai, Kelas Anggrek dan Kelas Utama memberikan hasil yang lebih besar dan Kelas I, Kelas II, dan Kelas III memberikan hasil yang lebih kecil.

2.10. Kerangka Pemikiran

Struktur alokasi penganggaran sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 94/PMK.02/2013 tentang Petunjuk Penyusunan dan Penelaahan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga, pada dasarnya merupakan sebuah proses produksi untuk menjalankan tugas dan fungsi satuan kerja. Proses penganggaran di satuan kerja dimulai dari perumusan kegiatan yang mencerminkan tugas dan fungsi satuan kerja. Kemudian dilanjutkan dengan menyusun *output* proses pencapaian *output* yang merupakan prestasi kerja berupa barang atau jasa yang dihasilkan dari pelaksanaan suatu kegiatan yang dilaksanakan untuk mendukung pencapaian sasaran dan tujuan program dan kebijakan. Proses pencapaian *output* ini dimulai dari penyusunan komponen yang merupakan tahapan/bagian dari proses pencapaian *output* yang berupa paket-paket pekerjaan. Setelah itu disusun detil belanja untuk membiayai paket-paket pekerjaan yang merupakan pengalokasian rincian kebutuhan belanja dalam tiap-tiap jenis belanja yang berisikan item-item belanja atau detil belanja. Berikut ini

adalah gambar 2 yang menggambarkan permodelan ABC system pada Pusdiklat AP:



Gambar 2 Permodelan ABC System pada Pusdiklat AP
Sumber: Diolah dari berbagai literatur dan peraturan

3. METODOLOGI PENELITIAN

Objek dan Lokasi Penelitian

Objek penelitian adalah anggaran biaya dalam Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian/Lembaga Satuan Kerja Pusat Pendidikan dan Pelatihan Anggaran dan Perbendaharaan dalam rangka menghasilkan *output* jumlah peserta diklat tahun anggaran 2013. Lokasi penelitian adalah satuan kerja Pusat Pendidikan dan Pelatihan Anggaran dan Perbendaharaan Jalan Raya Puncak Km. 72 Megamendung Kabupaten Bogor.

Sumber dan Metode Pengumpulan Data

Data yang digunakan dalam penelitian bersumber data sekunder. Metode penelusuran data yang digunakan adalah melalui penelitian arsip (*archival research*). Berikut ini merupakan data-data yang digunakan dalam penelitian:

- 1) Petunjuk Operasional Kegiatan Pusdiklat AP TA 2013;
- 2) Data Analisis Beban Kerja Pegawai Pusdiklat AP TA 2013;
- 3) Data gaji induk dan TKPKN pegawai Pusdiklat AP per Juni TA 2013;
- 4) Kertas Kerja Penyusutan BMN Pusdiklat AP TA 2013;
- 5) Kalender Diklat Pusdiklat AP TA 2013; dan
- 6) LAKIP Pusdiklat AP TA 2013.

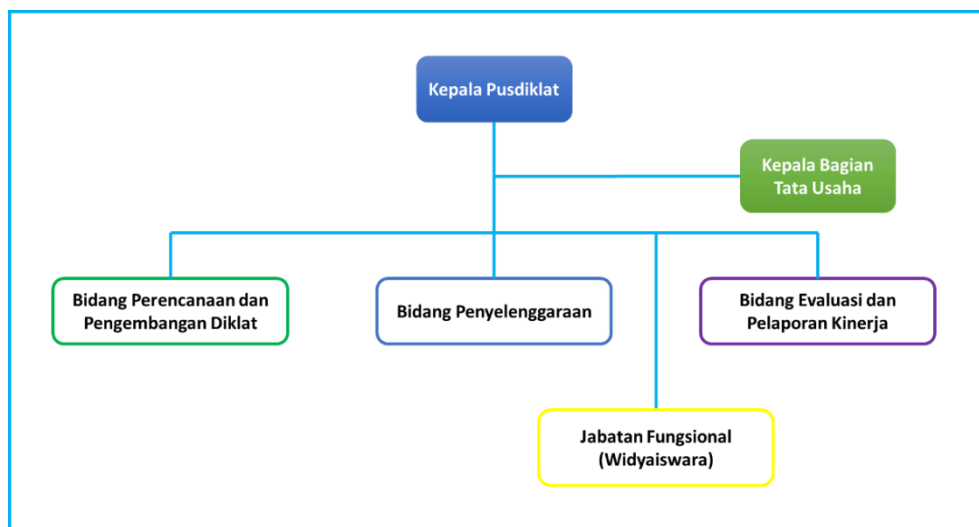
Metode Analisis Data

Metode analisis data yang digunakan adalah metode analisis kuantitatif deskriptif yang dilakukan dengan menggunakan *Activity Based Costing system*. *Activity Based Costing system* bertujuan untuk menyajikan biaya produksi atas suatu barang/jasa secara lebih tepat dan aktual. Dalam sektor privat, *Activity Based Costing* digunakan untuk menentukan berapa harga pokok produksi atas suatu barang/jasa. Informasi ini kemudian digunakan oleh manajemen untuk menentukan berapa harga jual barang/jasa dan untuk melakukan efisiensi pada aktivitas yang dianggap masih melakukan pemborosan.

Pusdiklat AP mempunyai *output* utama peserta diklat. Untuk menghasilkan *output* tersebut, Pusdiklat AP menjalankan fungsi sebagai lembaga pendidikan dan pelatihan. Fungsi yang dijalankan Pusdiklat AP tersebut dapat dianggap sebagai aktivitas dalam pokok bahasan ABC system.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Pusdiklat Anggaran dan Perbendaharaan membagi pelaksanaan tugas dan fungsinya dengan struktur organisasi sebagaimana gambar 3 berikut ini:



Gambar 3 Stuktur Organisasi Pusdiklat Anggaran dan Perbendaharaan
Sumber: Diolah dari PMK No. 184/PMK.01/2010

Dari struktur organisasi sebagaimana gambar 3 di atas, dapat kita ketahui bahwa terdapat satu bidang yang menjadi *representasi* dari *core bussiness* Pusdiklat Anggaran dan Perbendaharaan yaitu Bidang Penyelenggaraan yang bertugas untuk menyelenggarakan diklat. Namun Bidang Penyelenggaraan tidak dapat berdiri sendiri karena membutuhkan input dan dukungan dari Bidang-Bidang atau bagian yang lain. Berikut ini adalah yang merupakan ilustrasi hubungan kerja antar bidang/bagian dalam Pusdiklat Anggaran dan Perbendaharaan:



Tabel 3 Rincian Anggaran per *output* TA 2013
Sumber: Petunjuk Operasional Kegiatan TA 2013 Revisi 7.7

Selain biaya yang dianggarkan dalam DIPA 2013, Pusdiklat AP juga menyerap biaya-biaya lain yaitu Anggaran Tunjangan Khusus Pembina Keuangan Negara (TKPKN) yang dibiayai dari DIPA Sekretariat Jenderal - Kementerian

Keuangan dan biaya penyusutan aset yang dimiliki oleh Pusdiklat AP dan digunakan untuk kegiatan operasional sehari-hari perkantoran termasuk untuk penyelenggaraan diklat. Berikut ini adalah tabel 4 yang menggambarkan biaya di luar anggaran DIPA pada Pusdiklat AP TA 2013:

Tabel 4 Biaya di luar anggaran DIPA Pusdiklat AP TA 2013

Sumber: Diolah dari Daftar Gaji Pegawai bulan Desember 2013, Tabel Besaran TKPKN dan Kertas Kerja Penyusutan TA 2013

NO	URAIAN	JUMLAH
1	Anggaran Tunjangan Khusus Pembina Keuangan Negara	6,000,150,000
2	Beban Penyusutan	2,038,659,890
TOTAL		8,038,809,890

Jika biaya-biaya dalam tabel 3 dan tabel 4 kita jumlahkan, maka didapatkan total biaya keseluruhan yang dibutuhkan Pusdiklat AP untuk dapat menjalankan kegiatan-kegiatannya selama satu tahun anggaran yaitu sebesar Rp32.429.243.890. Jumlah biaya keseluruhan inilah yang kemudian kita perlu identifikasi berdasarkan aktivitas untuk kemudian melakukan perhitungan biaya per peserta diklat.

PMK Nomor 184/PMK.01/2010 pasal 1983 menjabarkan fungsi-fungsi yang harus dilaksanakan oleh Pusdiklat AP dalam rangka menjalankan tugasnya. Fungsi-fungsi tersebut kami definisikan sebagai kelompok aktivitas karena seluruh aktivitas yang dilakukan oleh Pusdiklat AP pada dasarnya dapat dikategorikan ke dalam kelompok aktivitas tersebut. Berikut ini adalah tabel 5 yang menggambarkan rincian kelompok aktivitas Pusdiklat AP:

Tabel 5 Rumusan Kelompok Aktivitas pada Pusdiklat AP

Sumber: Diolah dari PMK Nomor 184/PMK.01/2010

No	Fungsi sesuai PMK Nomor 184/PMK.01/2010	Kelompok Aktivitas
1	pengkajian pendidikan dan pelatihan keuangan negara di bidang anggaran dan kebendaharaan umum	Kegiatan Kajian
2	perencanaan, penyusunan dan pengembangan program pendidikan dan pelatihan keuangan negara di bidang anggaran dan kebendaharaan umum	Pengembangan Program
3	penyusunan dan pengembangan kurikulum pendidikan dan pelatihan keuangan negara di bidang anggaran dan kebendaharaan umum	Pengembangan Kurikulum
4	penyiapan dan pengembangan kompetensi tenaga pengajar keuangan negara di bidang anggaran dan kebendaharaan umum	Pengelolaan dan Pengembangan Tenaga Pengajar
5	penyelenggaraan pendidikan dan pelatihan keuangan negara di bidang anggaran dan kebendaharaan umum	Penyelenggaraan Diklat
6	evaluasi dan pelaporan kinerja pendidikan dan pelatihan keuangan negara di bidang anggaran dan kebendaharaan umum	Monitoring dan Evaluasi Diklat
7	pelaksanaan urusan tata usaha, keuangan, rumah tangga, pengelolaan aset, kepegawaian dan hubungan masyarakat	Kegiatan Supporting

Dalam metode ABC, seluruh biaya-biaya yang diserap oleh Pusdiklat AP harus diidentifikasi dan dihitung berdasarkan aktivitasnya. Dari hasil perhitungan

kami, besaran biaya untuk masing-masing kelompok aktivitas adalah sebagaimana tabel 6 berikut ini:

Tabel 6 Biaya per Kelompok Aktivitas pada Pusdiklat AP

Sumber: diolah oleh peneliti

NO	KELOMPOK AKTIVITAS	JUMLAH	%
1	Kegiatan Kajian	201.390.523	0,61%
2	Pengembangan Program	752.622.914	2,29%
3	Pengembangan Kurikulum	2.097.363.701	6,37%
4	Pengelolaan dan Pengembangan Tenaga Pengajar	439.265.891	1,33%
5	Penyelenggaraan Diklat	11.073.080.684	33,64%
6	Monitoring dan Evaluasi Diklat	2.929.778.488	8,90%
7	Kegiatan Supporting	15.427.182.752	46,86%
TOTAL		32.920.684.952	100%

Berdasarkan data pada tabel 6, dapat kita lihat bahwa berdasarkan aktivitas yang dilakukan, biaya yang diserap untuk penyelenggaraan diklat adalah 33,64%, untuk kegiatan dukungan kediklatan yang masih memiliki korelasi dengan diklat sebesar 19,50% dan untuk kegiatan supporting sebesar 46,86%. Jumlah ini berbeda dengan analisis berdasarkan struktur output dalam DIPA Pusdiklat AP 2013 di mana biaya penyelenggaraan diklat hanya sebesar 21,08% dari total biaya, sementara 78,92% lainnya tidak berhubungan dengan penyelenggaraan diklat. Dari analisis ini dapat kita tarik kesimpulan bahwa analisis biaya berdasarkan aktivitas dalam kerangka ABC memberikan hasil perhitungan yang lebih *reliable*, karena setiap biaya di *breakdown* berdasarkan aktivitas. Dari analisis pada tabel 6, kita juga dapat menyimpulkan bahwa biaya untuk kegiatan *supporting* menyerap porsi biaya yang sangat signifikan, yaitu 46,86%. Para pengambil keputusan hendaknya dapat mencermati biaya-biaya kegiatan supporting ini, untuk kemudian dapat merumuskan langkah-langkah efisiensi dalam rangka mewujudkan *economies of scale*.

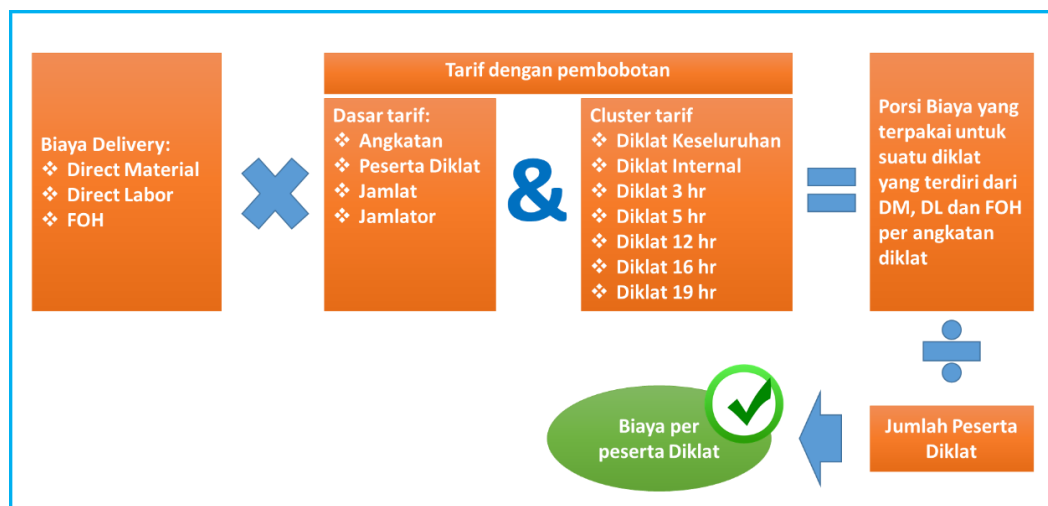
Biaya-biaya yang diserap oleh Pusdiklat AP pada dasarnya dapat digolongkan berdasarkan implikasi/manfaatnya yaitu biaya *set-up*, biaya *delivery* dan biaya *post delivery*. Biaya *set-up* didefinisikan sebagai biaya yang terjadi pada masa sekarang, namun memiliki manfaat lebih dari satu tahun anggaran diantaranya kegiatan kajian, pengembangan program diklat, pengembangan kurikulum dan pengembangan tenaga pengajar. Biaya *delivery* didefinisikan sebagai biaya yang memiliki manfaat hanya untuk satu tahun anggaran dan digunakan untuk menjalankan tugas dan fungsinya termasuk penyelenggaraan diklat. Biaya *post delivery* merupakan biaya yang timbul untuk mengevaluasi penyelenggaraan diklat di masa lalu (lintas tahun anggaran) untuk mendapatkan informasi yang dapat digunakan dalam penyempurnaan program diklat di masa yang akan datang. Biaya yang termasuk dalam kategori *post delivery* adalah biaya untuk kegiatan evaluasi pasca diklat. Karena biaya *set-up* dan biaya *post delivery* memiliki implikasi yang bersifat lintas tahun anggaran dan tidak diketahui berapa porsi dari biaya tersebut yang mendatangkan manfaat untuk diklat-diklat yang diselenggarakan pada tahun 2013, maka biaya *set-up* dan biaya *post delivery* dikeluarkan dari perhitungan biaya per peserta diklat. Berikut ini adalah tabel 7 yang

menggambarkan komposisi biaya *set-up*, *delivery* dan *post delivery* pada Pusdiklat AP:

Tabel 7 Biaya *set-up*, *delivery* dan *post delivery* pada Pusdiklat AP
Sumber: diolah oleh peneliti

NO	KATEGORI BIAYA	JUMLAH
1	Biaya Set Up Diklat	4,251,043,315
2	Biaya Delivery Diklat	28,314,250,021
3	Biaya Post-Delivery Diklat	355,391,617
TOTAL		32,920,684,952

Data yang digunakan sebagai input perhitungan biaya per *output* peserta diklat adalah biaya *delivery* yang telah dikategorikan menjadi *Direct Material*, *Direct Labor* dan FOH. Satu hal yang paling penting dalam tahap perhitungan ini adalah menyusun tarif untuk mengalokasikan biaya-biaya ke masing-masing diklat. Berikut ini adalah gambar 5 yang memberikan ilustrasi perhitungan biaya per *output* peserta diklat:



Gambar 5 Ilustrasi Perhitungan Biaya per Peserta Diklat
Sumber: Ilustrasi Peneliti

Data biaya per *output* peserta diklat diperoleh dari biaya *direct material*, *direct labor*, dan *factory overhead* yang diproporsikan sesuai dengan dasar tarif dan cluster tarifnya masing-masing. Perhitungan pemproporsian tersebut menghasilkan biaya untuk masing-masing jenis diklat. Biaya masing-masing diklat dibagi dengan jumlah peserta masing-masing diklat akan menghasilkan biaya per *output* peserta diklat. Tabel 8 berikut ini menggambarkan biaya per peserta diklat berdasarkan cluster dana masing-masing diklat, yaitu diklat 3 hari, diklat 5 hari, diklat 12 hari, diklat 16 hari, dan diklat 19 hari.

Tabel 8 Biaya per *output* peserta diklat sesuai *cluster* dana diklat
(Data diolah tahun 2014)

NO	CLUSTER DANA	REALISASI PESERTA	TOTAL BIAYA	BIAYA PER PESERTA DIKLAT	DM PER PESERTA DIKLAT	DL PER PESERTA DIKLAT	FOH PER PESERTA DIKLAT
1	Diklat 3 hr	473	2.667.919.181	5.640.421	1.169.471	346.934	4.124.015
2	Diklat 5 hr	1.866	12.688.255.574	6.799.708	1.118.194	326.833	5.354.681
3	Diklat 12 hr	383	5.158.930.648	13.469.793	2.908.616	494.517	10.066.660
4	Diklat 16 hr	118	1.691.721.865	14.336.626	2.395.339	237.966	11.703.321
5	Diklat 19 hr	18	395.063.340	21.947.963	3.770.278	2.607.500	15.570.186

Dari informasi yang diperoleh pada tabel 8 dapat kita simpulkan bahwa FOH merupakan proporsi biaya terbesar pada keseluruhan cluster diklat dan berkisar antara 70% hingga 82%. Berikut ini adalah tabel 9 yang menggambarkan komposisi DM, DL dan FOH per peserta diklat dalam persentase:

Tabel 9 Komposisi DM, DL dan FOH Per Peserta Diklat dalam Persentase
Sumber: Diolah oleh peneliti

NO	CLUSTER DANA	BIAYA PER PESERTA DIKLAT	DM PER PESERTA DIKLAT	DL PER PESERTA DIKLAT	FOH PER PESERTA DIKLAT	% DM	% DL	% FOH
1	Diklat 3 hr	5.640.421	1.169.471	346.934	4.124.015	20.73%	6.15%	73.12%
2	Diklat 5 hr	6.799.708	1.118.194	326.833	5.354.681	16.44%	4.81%	78.75%
3	Diklat 12 hr	13.469.793	2.908.616	494.517	10.066.660	21.59%	3.67%	74.74%
4	Diklat 16 hr	14.336.626	2.395.339	237.966	11.703.321	16.71%	1.66%	81.63%
5	Diklat 19 hr	21.947.963	3.770.278	2.607.500	15.570.186	17.18%	11.88%	70.94%

Persentase FOH yang besar mengindikasikan bahwa biaya yang tidak langsung terkait dengan pencapaian produk juga besar sehingga untuk menentukan biaya per *output* peserta diklat mengalami kerumitan tersendiri sehingga untuk menentukan standar biaya per peserta diklat tidaklah mudah. ABC System berusaha menjawab kesulitan tersebut, meskipun terdapat beberapa keterbatasan namun metode ini merupakan metode yang dapat diandalkan saat ini.

Berdasarkan pengolahan data, biaya yang dibutuhkan per *output* peserta diklat sesuai ABC System menghasilkan perhitungan biaya yang berbeda dengan perhitungan biaya menggunakan Standar Biaya Keluaran (SBK). Perbedaan tersebut dapat digambarkan dalam tabel 10 sebagai berikut:

Tabel 10 Perbandingan Biaya berdasarkan
ABC dan SBK secara keseluruhan
Sumber: Diolah oleh peneliti

NO	CLUSTER DANA	BIAYA PER PESERTA DIKLAT SESUAI ABC SYSTEM	BIAYA PER PESERTA DIKLAT SESUAI SBK	SELISIH
1	Diklat 3 hari	5.640.421	1.774.167	3.866.254
2	Diklat 5 hari	6.799.708	2.122.500	4.677.208
3	Diklat 12 hari	13.469.793	3.264.333	10.205.460
4	Diklat 16 hari	14.336.626	3.964.167	10.372.459
5	Diklat 19 hari	21.947.963	4.416.167	17.531.796

Biaya per output peserta diklat dengan menggunakan pendekatan *Activity Based Costing System* lebih besar dibandingkan dengan SBK. Perbedaan perhitungan terjadi karena dalam perhitungan sesuai SBK hanya menghitung biaya yang terkait secara langsung dengan diklat saja yaitu untuk komponen *Direct Material* dan *Direct Labor*, sedangkan perhitungan berdasarkan *Activity Based Costing System* menghitung seluruh biaya yang terkait dengan diklat yang berupa *direct material*, *direct labor*, dan *factory overhead*. Dengan demikian selisih diantara keduanya adalah senilai FOH masing-masing cluster diklat.

Perhitungan biaya diklat dengan menggunakan pendekatan *Activity Based Costing System* menghasilkan perhitungan yang lebih menyeluruh biaya yang dibutuhkan untuk pelaksanaan diklat. Perhitungan dengan pendekatan SBK tidak memperhitungkan biaya FOH. Biaya langsung personil atau direct labor yang dihitung dalam SBK juga hanya terkait pembayaran honorarium pengajar atau petugas piket. Sedangkan belanja pegawai dan remunerasi pegawai yang terlibat langsung atau tidak langsung juga tidak masuk dalam perhitungan SBK. Hal ini berbeda dengan pendekatan *Activity Based Costing System* yang menghitung seluruh biaya tersebut.

Apabila kita hanya membandingkan komponen biaya langsung saja yang terdapat dalam output diklat, maka kita akan memperoleh gambaran yang berbeda sebagaimana yang ditunjukkan pada tabel 11 berikut ini:

Tabel 11 Perbandingan Biaya Langsung antara SBK dengan Realisasi

Sumber: Diolah oleh peneliti

No	Cluster Dana	Realisasi Anggaran TA 2013	SBK	Target Peserta Berdasarkan SBK	Realisasi Peserta	Biaya per Peserta Diklat Berdasarkan Realisasi	% Biaya Dibandingkan dengan SBK	Selisih biaya
1	Diklat 3 hari	610.261.364	1.774.167	433	473	1.290.193	72.72%	483,974
2	Diklat 5 hari	2.635.027.144	2.122.500	1.242	1.866	1.412.126	66.53%	710,374
3	Diklat 12 hari	938.620.818	3.264.333	288	383	2.450.707	75.08%	813,626
4	Diklat 16 hari	294.479.786	3.964.167	74	118	2.495.591	62.95%	1,468,576
5	Diklat 19 hari	110.616.432	4.416.167	26	18	6.145.357	139.16%	(1,729,190)

Dari perhitungan pada tabel 11, dapat kita ketahui bahwa sebagian besar output diklat hanya menyerap kurang dari 80% SBK. Diklat 3 hari menyerap 72,72%, diklat 5 hari 66,53%, diklat 12 hari 75,08% dan diklat 16 hari 62,95%. Hal ini membuktikan bahwa biaya yang teralokasikan sesuai dengan SBK masih terlalu besar. Dengan porsi 80% saja dari SBK, Pusdiklat AP masih mampu untuk menyelenggarakan diklat dengan efisien. Khusus untuk output diklat 19 hari, biaya yang diserap adalah 139,16% dari SBK. Hal ini terjadi karena komitmen pengadaan sudah dilakukan jauh hari sebelum penyelenggaraan diklat sedangkan pada saat penyelenggaraan diklat, peserta yang datang tidak memenuhi jumlah yang diharapkan sebelumnya. Data-data sebagaimana pada tabel 11 apabila disusun secara *time series*, akan lebih menggambarkan posisi biaya per peserta diklat antara SBK dengan realisasi. Apabila SBK tetap dipertahankan hanya untuk biaya langsung saja, informasi tersebut dapat dipertimbangkan bagi para pengambil keputusan dalam menyempurnakan SBK di masa yang akan datang.

Perhitungan biaya diklat dengan pendekatan *Activity Based Costing System* akan sangat membantu dalam perencanaan anggaran. Perencanaan anggaran yang baik yaitu yang efisien dan efektif tentu harus didukung dengan *costing* yang baik. Selain itu perhitungan biaya diklat dengan pendekatan *Activity Based Costing System* akan membantu dalam perencanaan kebutuhan pegawai yang terlibat dalam hal diklat. Ketika biaya terlalu besar maka dapat dilakukan penghematan dengan mengurangi jumlah pegawai yang terlibat. Namun ini perlu didukung dengan penilaian kinerja terlebih dahulu, yaitu apakah indikator kinerja pencapaian output dan outcome sudah tercapai atau belum dengan jumlah pegawai yang ada dan biaya yang sudah disediakan.

5. KESIMPULAN

- Biaya per peserta diklat untuk masing-masing cluster diklat adalah sebagaimana tabel 10 dan tabel 11.
- ABC System berusaha menjawab kesulitan untuk mengalokasikan biaya tidak langsung terhadap produk dengan lebih baik, meskipun terdapat

beberapa keterbatasan namun metode ini merupakan metode yang dapat diandalkan saat ini.

- c. Biaya yang diserap untuk penyelenggaraan diklat adalah 33,64%, untuk kegiatan dukungan kediklatan yang masih memiliki korelasi dengan diklat sebesar 19,50% dan untuk kegiatan supporting sebesar 46,86%. Jumlah ini berbeda dengan analisis berdasarkan struktur output dalam DIPA Pusdiklat AP 2013 di mana biaya penyelenggaraan diklat hanya sebesar 21,08% dari total biaya, sementara 78,92% lainnya tidak berhubungan dengan penyelenggaraan diklat. Kegiatan supporting menyerap porsi biaya yang sangat signifikan, sehingga para pengambil keputusan hendaknya dapat mencermati biaya-biaya kegiatan supporting ini, untuk kemudian dapat merumuskan langkah-langkah efisiensi dalam rangka mewujudkan *economies of scale*.
- d. Terdapat perbedaan hasil perhitungan ABC System dengan SBK Diklat yang ada saat ini. Perbedaan perhitungan terjadi karena dalam perhitungan sesuai SBK hanya menghitung biaya yang terkait secara langsung dengan diklat saja yaitu untuk komponen Direct Material dan Direct Labor, sedangkan perhitungan berdasarkan Activity Based Costing System menghitung seluruh biaya yang terkait dengan diklat yang berupa direct material, direct labor, dan factory overhead. Dengan demikian selisih diantara keduanya adalah senilai FOH masing-masing cluster diklat.
- e. Sebagian besar output diklat hanya menyerap kurang dari 80% SBK. Diklat 3 hari menyerap 72,72%, diklat 5 hari 66,53%, diklat 12 hari 75,08% dan diklat 16 hari 62,95%. Hal ini membuktikan bahwa biaya yang teralokasikan sesuai dengan SBK masih terlalu besar. Apabila SBK tetap dipertahankan hanya untuk biaya langsung saja, informasi ini dapat dipertimbangkan bagi para pengambil keputusan dalam menyempurnakan SBK agar lebih efisien di masa yang akan datang.
- f. Penelitian ini menghasilkan *output* berupa besaran dan karakteristik biaya yang dikeluarkan oleh Pusdiklat Anggaran dan Perbendaharaan. Informasi ini dapat menjadi pertimbangan bagi pimpinan Pusdiklat Anggaran dan Perbendaharaan untuk menilai pos-pos yang memakai biaya yang terlalu besar untuk kemudian melakukan langkah-langkah efisiensi.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

- a. Penelitian ini terbatas pada objek penelitian pada unit organisasi penyelenggara diklat, sehingga untuk dapat menerapkan penelitian ini untuk jenis organisasi yang lain dibutuhkan penyesuaian-penyesuaian.
- b. Penelitian ini menggunakan data POK bukan data realisasi anggaran. Data realisasi anggaran tidak diteliti karena terdapat keterbatasan waktu serta terdapat kesulitan untuk menelusuri peruntukan biaya yang dikeluarkan dan memasukkannya dalam aktivitas-aktivitas yang relevan. Meskipun demikian, terdapat 2 asumsi yang menguatkan penelitian ini, yaitu:
 - 1) Dalam rangka pelaksanaan dan pertanggungjawaban APBN, satuan kerja tidak diperbolehkan untuk melakukan pengeluaran yang tidak ada anggarannya atau bukan pada pos masing-masing, sehingga data pada POK revisi terakhir dapat mencerminkan kondisi yang ada di lapangan.

- 2) Realisasi anggaran Pusdiklat Anggaran dan Perbendaharaan pada TA 2013 adalah sebesar 96,57% sehingga penggunaan data POK terakhir memiliki tingkat keakurasian yang tinggi.
- c. Penelitian ini menggunakan data anggaran yang ada pada POK revisi terakhir dan mengesampingkan adanya *fraud* ataupun penyelewengan anggaran yang mungkin terjadi.
- d. Data yang digunakan untuk menghitung jam kerja yang digunakan aktivitas pegawai struktural adalah dari dokumen Analisis Beban Kerja TA 2013. Peneliti mengesampingkan adanya kesalahan perhitungan yang mungkin ada dalam dokumen tersebut baik secara disengaja ataupun tidak.
- e. Data yang digunakan untuk menghitung jam kerja yang digunakan aktivitas widyaiswara adalah berdasarkan asumsi peneliti yang juga merupakan widyaiswara di Pusdiklat Anggaran dan Perbendaharaan. Pengukuran akan lebih tepat apabila dilakukan dengan berdasarkan dokumen Analisis Beban Kerja Widyaiswara (belum ada) ataupun dengan survey kepada seluruh widyaiswara (tidak dapat dilakukan karena adanya keterbatasan waktu penelitian).
- f. Peneliti telah menyusun rumusan pengkategorian biaya. Peneliti sudah berusaha sebaik mungkin untuk mengkategorikan biaya dengan tepat sesuai konsep dan hubungannya dengan aktivitas namun peneliti tidak dapat menutup kemungkinan adanya kesalahan dalam pengkategorian biaya tersebut.
- g. ABC System hanya mengalokasikan biaya-biaya secara logis kepada masing-masing produk (program diklat) sesuai dengan bobot tertimbangannya masing-masing. Dalam praktek di lapangan bisa saja terdapat kasus-kasus di mana kondisi yang terjadi tidaklah 100% sebagaimana yang dihasilkan dari perhitungan, namun demikian perhitungan ABC System adalah perhitungan yang andal yang ada saat ini.

DAFTAR PUSTAKA

- Atkinson, Anthony A., dkk., *Akuntansi Manajemen*, Edisi Kelima Jilid 1 Bahasa Indonesia, PT Indeks, Jakarta, 2009.
- Carter, Wiliam K., *Cost Accounting*, 14th Edition, Thomson Custom Solutions, Mason - USA, 2006.
- Dhanita Anggarani Putri, *Analisis Penggunaan Metode Activity Based Costing sebagai Alternatif Dalam Menentukan Tarif SPP SMP-SMA Pada YPI Nasima Semarang Tahun 2010, 2011*
(<http://eprints.undip.ac.id309021Skripsi005.pdf>) diunduh tanggal 16 Juli 2014.
- Hansen, Don R and Maryanne M Mowen, *Akuntansi Manajemen*, Edisi 7, Salemba Empat, Jakarta, 2004
- Horngren, Charles T., dkk., *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 14th Edition, Pearson Education, Inc., New Jersey - USA, 2012.
- Performance Measure Guide, Office Of Financial Management, State Of Washington*
(<http://www.ofm.wa.gov/budget/instructions/other/2009performancemeasureguide.pdf>) diunduh tanggal 26 Desember 2013

- Plowman, Brian. *Activity Based Management : Improving Processes and Profitability*, Gower Publishing Limited, 2001. ProQuest Ebook Central, <https://remote-lib.ui.ac.id:2195/lib/indonesiau-ebooks/detail.action?docID=3002196>.
- Sangaji, Etta Mamang dan Sopiah, *Metodologi Penelitian Pendekatan Praktis dalam Penelitian*, Peberbit Andi, Yogyakarta, 2010.
- Sekaran, Uma, *Matode Penelitian Untuk Bisnis*, Salemba Empat, Jakarta, 2006.
- Sri Fadilah, *Activity Based Costing (ABC) Sebagai Pendekatan Baru untuk Menghitung Analisis Standar Belanja (ASB) dalam Penyusunan Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD)*, Jurnal Telaah & Riset Akuntansi Vol. 2 No. 1 Januari 2009 (<http://jurnal.unsyiah.ac.id/TRA/article/view/315>). diunduh tanggal 22 Desember 2013
- Yulianti, *Penerapan Activity Based Costing System Sebagai Dasar Penetapan Tarif Jasa Rawat Inap (Studi Kasus pada RSUD H.A. Sulthan Daeng Radja)*, 2012(http://repository.unhas.ac.id/bitstream/handle/123456789/195/SKRIPSI_CD.pdf?sequence=2). diunduh tanggal 22 Desember 2013

Peraturan Perundang-undangan

- Undang-Undang No. 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 20/2004 tentang Rencana Kerja Pemerintah
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia nomor 40/2006 tentang Tatacara Penyusunan Rencana Pembangunan Nasional.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 90 Tahun 2010 Tentang Penyusunan Rencana Kerja Dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga.
- Peraturan Menteri Keuangan No. 184/PMK.01/2010 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Keuangan
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 94/PMK.02/2013 tentang petunjuk penyusunan dan penelaahan rencana kerja dan anggaran kementerian negara/lembaga
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 71/PMK.02/2013 tentang Pedoman Standar Biaya, Struktur Biaya, Dan Indeksasi dalam Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 214/PMK.05/2013 tentang Bagan Akun Standar.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 1/PMK.06/2013 tentang Penyusutan Barang Milik Negara Berupa Aset Tetap.