

STUDI KOMPARASI PENGHITUNGAN BIAYA OUTPUT DENGAN MENGGUNAKAN METODE *DIRECT COSTING* DAN *FULL COSTING*: STUDI KASUS OUTPUT DIKLAT BARANG DAN JASA PADA LIMA BALAI DIKLAT KEUANGAN DI BADAN PENDIDIKAN DAN PELATIHAN KEUANGAN

Niken Ajeng Lestari

Email: niken3010@gmail.com

Intisari

Kajian ini bertujuan untuk membandingkan antara penggunaan metode *direct costing* dan *full costing* dalam penghitungan biaya output. Studi komparasi dilakukan dengan membandingkan hasil penghitungan biaya dengan menggunakan kedua metode tersebut dan membandingkan biaya hasil penghitungan dengan metode *full costing* dengan membandingkan biayanya antar-BDK, antar-waktu, dan antar-BDK-waktu. Metode *full costing* dinilai dapat menunjukkan informasi biaya yang lebih baik bagi pimpinan K/L maupun pengguna anggaran yang dipergunakan dalam pengambilan keputusan dibandingkan dengan metode *direct costing* yang hingga saat ini digunakan dalam penghitungan biaya dalam RKA K/L. Metode penelitian yang digunakan dalam kajian ini adalah kualitatif deskriptif dengan metode analisis komparasi. Data yang digunakan adalah data output diklat pengadaan barang dan jasa yang dihasilkan dari 5 Balai Diklat Keuangan di BPPK pada tahun 2012 hingga 2015. Hasil dari kajian ini menunjukkan bahwa hasil penghitungan biaya dengan menggunakan metode *full costing* lebih besar 23% dibandingkan jika menggunakan metode *direct costing*. Hal ini akan berdampak pada hasil evaluasi kinerja output diklat PBJ karena belum memperhitungkan seluruh sumber daya yang digunakan dalam menghasilkan output diklat PBJ. Ketersediaan IT yang memadai menjadi syarat penting dalam penerapan metode *full costing* dalam sistem penganggaran dan perlu terdapat media pembelajaran yang tepat dalam rangka *transfer knowledge* metode *full costing*.

Kata kunci: penghitungan biaya (*costing*), sistem penganggaran, penganggaran berbasis kinerja (PBK), diklat barang dan jasa, RKA K/L, *direct costing*, *full costing*

1. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Penerapan prinsip perencanaan dan penganggaran dengan perspektif jangka panjang, penganggaran terpadu, dan penganggaran berbasis kinerja merupakan upaya untuk menjamin penyusunan APBN yang sesuai dengan kebutuhan penyelenggaraan pemerintahan dan kemampuan dalam

menghimpun pendapatan negara. Pada sistem penganggaran berbasis kinerja, penyinerjian perencanaan dan penganggaran akan menghasilkan penyusunan rencana kerja dan anggaran kementerian negara dan lembaga (RKA K/L) berdasarkan skala prioritas dengan memperhatikan aspek tujuan, sasaran, maupun kegiatannya sekaligus dengan mempertimbangkan kemampuan pemerintah menghimpun pendapatan

negara. Di sisi lain, sinergitas ini juga akan menjadi alat pengukur atau standar bagi pemerintah dalam mengadakan evaluasi kinerja keuangan.

Penganggaran Berbasis Kinerja (PBK) merupakan suatu pendekatan dalam sistem perencanaan penganggaran belanja negara yang menunjukkan secara jelas keterkaitan antara alokasi pendanaan dan kinerja atas alokasi belanja tersebut dengan memperhatikan efisiensi dalam pencapaian kinerja. Terdapat 2 hal penting terkait PBK yaitu penghitungan biaya (costing) dalam kaitannya dengan efisiensi dan pengukuran kinerja.

Menurut Mikesell (1995), Performance-based Budgeting (PBB) berawal dari sebuah usaha untuk mengubah proses penganggaran federal di US menjadi lebih berbasis pada hasil dengan suatu referensi tertentu menggunakan informasi kinerja dalam proses penganggaran. PBB dengan kata lain merupakan suatu usaha untuk mengkaitkan antara kinerja yang dicapai dengan biaya yang dikeluarkan. Oleh karena itu, agar dapat berjalan secara efektif, selain adanya kebutuhan atas informasi atas kinerja, diperlukan suatu sistem biaya yang secara menyeluruh dapat menunjukkan biaya atas suatu program. Terkadang costing methodology untuk PBB kurang mendapatkan perhatian. Hal ini mengingat fokus yang lebih dalam terletak pada pengembangan rumusan output atau outcome, walaupun secara konsep seharusnya kedua hal tersebut dikembangkan secara beriringan.

Di sisi lain, diungkapkan oleh Diamond (2003) bahwa penekanan pada output dan program tidak serta merta

menghilangkan kepentingan atas identifikasi atas biaya dari sisi input sebagaimana dipakai pada anggaran pada umumnya. Perlu suatu mekanisme yang secara menyeluruh dapat menunjukkan total biaya (full cost) secara akurat dari suatu output atau program yang akan dibandingkan.

Beberapa hal tersebut menunjukkan pentingnya adopsi full costing dalam penerapan Performance-based Budgeting. Bahkan secara ideal biaya yang dibutuhkan untuk suatu kebijakan tidak hanya diperhitungkan dari pelaksana kebijakan tersebut namun juga memperhatikan sumbangan biaya yang dikonsumsi bersama-sama yang dikeluarkan pihak lain.

Penghitungan biaya merupakan penentuan nilai sumber daya yang digunakan dalam menghasilkan barang atau penyediaan layanan tertentu (The Treasury, 1994). Penghitungan biaya yang tepat menghindari alokasi dana yang terlalu besar atau justru kurang. Penghitungan biaya menyediakan informasi bagi pengguna anggaran mengenai biaya dari layanan yang dihasilkan di suatu unit organisasi. Informasi tersebut digunakan diantaranya untuk perencanaan, monitoring dan kontrol, serta pengambilan keputusan.

Penghitungan biaya dalam RKA K/L hingga saat ini menggunakan metode direct costing yaitu perhitungan biaya yang hanya memperhitungkan biaya langsung dari suatu output tertentu yang dalam PMK No.71/PMK.02/2013 disebut dengan biaya utama. Begitu juga halnya dengan metode penghitungan biaya yang digunakan dalam menghitung biaya untuk

menyelenggarakan diklat. Hal ini ditunjukkan dalam tabel 1 sebagai berikut.

Pada tabel 1 ditunjukkan bahwa dalam menghasilkan output diklat pengadaan

Tabel 1 Penghitungan Biaya Diklat Pengadaan Barang dan Jasa (PBJ) di 5 BDK Tahun 2012

| No. | Uraian | Medan | Manado | Pekanbaru | Pontianak | Makassar |
|-----|-------------|-------------|------------|-------------|------------|------------|
| 1 | Persiapan | 17.292.000 | 2.022.000 | 39.560.000 | 59.232.000 | 1.944.000 |
| 2 | Pelaksanaan | 76.990.000 | 94.867.000 | 378.601.000 | 9.140.000 | 74.017.000 |
| 3 | Evaluasi | 12.141.000 | 1.903.000 | 4.200.000 | 8.245.000 | 7.258.000 |
| | Total | 106.423.000 | 98.792.000 | 422.361.000 | 76.617.000 | 83.219.000 |

barang dan jasa di kelima BDK tersebut di atas hanya memperhitungkan input yang hanya terkait dengan persiapan, pelaksanaan, dan evaluasi diklat tersebut. Dengan menggunakan metode tersebut, seolah-olah dalam penyelenggaraan diklat tidak terdapat biaya tidak langsung lainnya seperti gaji pegawai dan layanan perkantoran lainnya. Namun demikian, biaya tersebut pada dasarnya telah muncul, namun tidak diperhitungkan dalam penyelenggaraan diklat tersebut.

Pada studi ini akan dilakukan simulasi penghitungan biaya output dengan metode *full costing* yaitu memperhitungkan pula biaya tidak langsung dalam menghasilkan suatu output yang dalam PMK No.71/PMK.02/2013 disebut dengan biaya pendukung. Selanjutnya hasil simulasi akan dianalisis dengan metode komparasi dengan metode penghitungan biaya *direct costing* yang hingga saat ini digunakan dalam RKA K/L. Selain itu, akan diidentifikasi kelebihan dan kekurangan dari penggunaan metode *full costing* dalam kaitannya dengan sistem penganggaran. Output atau keluaran yang digunakan dalam kajian ini adalah output diklat pengadaan barang dan jasa yang terdapat di 5 Balai Diklat Keuangan (BDK)

di Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan (BPPK) pada tahun 2012 hingga 2015. Simulasi penghitungan biaya tidak menggunakan data fiktif baik dari detail belanjanya hingga angkanya. Simulasi dilakukan dengan menggunakan data yang sudah ada yaitu angka pada RKA BPPK tahun 2012 hingga 2015 yang diperoleh dari Business Intelligence Anggaran.

Di samping itu, dengan menggunakan data yang sama, akan dilakukan pula simulasi penggunaan metode *full costing* dalam penghitungan besaran standar biaya keluaran umum yaitu standar biaya keluaran yang berlaku di beberapa atau seluruh K/L. SBKU yang ingin ditunjukkan adalah nilai output diklat barang dan jasa per peserta diklat yang dinilai wajar. Penghitungan besaran SBKU dilakukan dengan teknik *benchmarking* antar 5 satker dari tahun 2012 hingga 2015. Teknik ini digunakan dalam rangka menemukan angka diklat per peserta yang wajar dan paling optimal.

Metode analisis yang digunakan dalam studi ini adalah metode kualitatif deskriptif dengan analisis komparasi. Hasil studi ini diharapkan dapat memberikan gambaran mengenai metode penghitungan biaya output dengan menggunakan *full costing*. Selain itu,

dengan mengetahui kelebihan dan kekurangannya, apabila metode full costing dipertimbangkan untuk digunakan dalam sistem penganggaran, dapat lebih yakin terhadap keunggulannya dan dapat melakukan langkah-langkah pencegahan serta penyesuaian terhadap kekurangan yang ada.

1.2 Tujuan Penelitian

Tujuan studi ini diantaranya untuk menunjukkan metode penghitungan biaya output secara *full costing*. Selain itu, tujuan penulisan kajian ini ialah:

- a. Melakukan analisis komparasi penghitungan biaya yang menggunakan metode *full costing* dengan metode *direct costing*,
- b. Melakukan analisis biaya hasil penghitungan biaya dengan metode *full costing* antar-BDK, antar-waktu, dan antar-BDK-waktu,
- c. Mengidentifikasi kelebihan serta kekurangan dari metode *full costing*, dan
- d. Menggunakan metode *full costing* dan *benchmarking* untuk menyusun standar biaya keluaran umum (SBKU).

1.3 Pertanyaan Penelitian

Beberapa pertanyaan yang ingin dijawab dari kajian ini diantaranya:

- a. Bagaimana perbandingan penghitungan total biaya dari output diklat pengadaan barang dan jasa antara metode *direct costing* dengan metode *full costing*?
- b. Bagaimana perbandingan hasil perhitungan biaya dengan metode *full-costing* antar-BDK, antar-waktu,

dan antar-BDK-waktu dari biaya diklat pengadaan barang dan jasa?

- c. Bagaimana hasil penggunaan metode *full costing* dan teknik *bechmarking* dalam penghitungan SBKU per peserta diklat barang dan jasa?
- d. Apa saja kelebihan dari penggunaan metode *full costing* dalam sistem penganggaran?
- e. Apa saja kekurangan dari penggunaan metode *full costing* dalam sistem penganggaran?

1.4 Keterbatasan Penelitian

Simulasi yang dilakukan dalam kajian ini memiliki beberapa keterbatasan diantaranya adalah

- a. Diklat Pengadaan barang dan jasa dalam kajian ini dianggap sebagai suatu output atau suboutput, tidak sesuai dengan RKA K/L dari setiap BDK yaitu subkomponen,
- b. Penghitungan biaya tidak memperhatikan detail tahapan dari penyelenggaraan diklat sebagaimana telah diuraikan dalam RKA K/L,
- c. Penghitungan biaya diklat hanya semata-mata memperlihatkan klasifikasi jenis biayanya saja,
- d. Penghitungan biaya menggunakan data belanja yang sudah ada, bukan melalui proses dari awal yaitu mengidentifikasi input yang dibutuhkan dan kemudian baru melakukan klasifikasi biaya dan selanjutnya menyusun besaran biaya yang dibutuhkan dalam menghasilkan output penyelenggaraan diklat,
- e. Penghitungan SBKU hanya akan menunjukkan proses penghitungan serta penggunaan data dalam

menghitung besarnya, tidak memperhatikan apakah diklat barang dan jasa merupakan output atau suboutput.

Keterbatasan tersebut dilakukan untuk mempermudah penghitungan biaya dari output penyelenggaraan diklat.

2. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Penganggaran Berbasis Kinerja dan Penghitungan Biaya Keluaran (output costing)

Dalam rangka pelaksanaan penganggaran berbasis kinerja (PBK), pada dasarnya ingin mengkaitkan antara pembiayaan dengan hasil dari program yang dijalankan oleh pemerintah. Pada beberapa kajian maupun literatur, menjelaskan pentingnya peran penghitungan biaya (*costing*) dalam mendukung penganggaran berbasis kinerja. Neubrain (2009) mengungkapkan pentingnya penghitungan biaya dalam salah satu tahap dalam melakukan sinkronisasi antara anggaran dengan hasil dari program pemerintah yaitu:

- a. Mengidentifikasi keseluruhan pengukuran kinerja atau indikator untuk membantu menilai kinerja program secara objektif. Terdapat 3 jenis indikator output yaitu indikator kuantitas output, kualitas output, dan efisiensi.
- b. Menentukan unit organisasi yang berkontribusi pada aktivitas dan mengalokasikan dana pada aktivitas tersebut pada program terkait. Alokasi dana dilakukan secara langsung dan tidak langsung. Pengalokasian dana untuk suatu kegiatan dapat dilakukan

secara langsung jika suatu biaya tersebut langsung terkait dengan kegiatan tersebut. Sedangkan untuk biaya yang tidak terkait langsung dengan suatu kegiatan biasanya dialokasikan berbeda dengan biaya langsung tersebut. Diperlukan metode penghitungan biaya yang tepat yaitu metode yang dapat memperhitungkan keseluruhan biaya yang dibutuhkan dalam menghasilkan suatu output (*full cost*).

- c. Mengembangkan proses evaluasi program, yaitu kerangka yang memungkinkan organisasi untuk menentukan prioritas dan menilai penganggaran program selama siklus penganggaran dan melakukan *review* kinerja secara periodik.

Di samping itu, dalam pelaksanaan penganggaran berbasis kinerja, efektifitas dan efisiensi program secara bertahap dapat dicapai diantaranya dengan menyediakan pengguna anggaran suatu informasi terbaru dan akurat mengenai keseluruhan biaya aktivitas, output, dan outcome. Kebutuhan informasi tersebut perlu diperluas hingga *marginal cost*, sehingga baik pengguna anggaran maupun penelaah dimungkinkan untuk menilai secara realistis mengenai dampak adanya peningkatan maupun penurunan pembiayaan pada output dan outcome. Maka tantangannya adalah untuk memastikan bahwa metode penghitungan biaya yang digunakan dapat menyediakan informasi biaya yang dibutuhkan dalam penentuan kebijakan (Barrett, 2007).

Sementara itu, Diamond (2003) mengungkapkan bahwa metode penghitungan biaya dalam PBK seringkali

kurang diperhatikan. Penekanan PBK pada output dan outcome tidak menghilangkan kebutuhan terhadap identifikasi input yang sangat dibutuhkan dalam penganggaran rutin dan pelaporan. Terhadap suatu program yang dijalankan, diperlukan mekanisme yang tepat untuk mengalokasikan biayanya secara penuh (fully cost), sehingga output suatu program dapat dikaitkan dengan anggaran belanjanya, dan pada akhirnya benefit program dapat diukur sebagai kinerja dari program tersebut.

Biaya dapat dialokasikan dengan banyak kriteria yang berbeda. Dari sudut pandang penganggaran program, kriteria yang paling mengena adalah hubungan biaya tersebut secara langsung atau tidak langsung terhadap suatu program. Biaya dapat ditentukan pada objek biaya yang berbeda-beda. Apapun kriteria yang digunakan, seharusnya dapat secara jelas dispesifikasikan dalam suatu sistem penghitungan biaya pemerintahan yang tidak hanya dapat menghasilkan informasi biaya yang akurat pada program, tapi juga dapat menentukan biaya tersebut secara tepat dan tidak terlalu kompleks atau resource intensive untuk diterapkan. Dengan demikian, seringkali karakteristik tersebut sulit untuk dicapai secara simultan dan dampaknya sering terjadi *trade-off*.

2.2 Akuntansi Biaya

Menurut Hongren (2012: 25) Akuntansi Biaya menyediakan informasi baik untuk kepentingan managerial dan finansial. Akuntansi Biaya mengukur dan melaporkan informasi finansial dan non-finansial yang berhubungan dengan biaya

pembentukan atau konsumsi dari sumber daya bagi sebuah organisasi. Akuntansi dimana informasi biaya dikumpulkan atau dianalisis.

Akuntansi Biaya, menurut Mulyadi (1999) merupakan proses pencatatan, penggolongan, peringkasan, dan penyajian biaya pembuatan dan penjualan produk atau jasa, dengan cara-cara tertentu, serta penafsiran terhadapnya. Definisi ini sejalan dengan pengertian yang disampaikan oleh Rayburn (1999) yang menyatakan bahwa "Akuntansi Biaya adalah mengidentifikasi, mendefinisikan, mengukur, melaporkan, dan menganalisis berbagai unsur biaya langsung dan tidak langsung yang berkaitan dengan produksi serta pemasaran barang dan jasa."

Berdasarkan definisi yang disebutkan di atas, terdapat beberapa peranan akuntansi biaya menurut Carter dan Usry (2005) adalah membantu manajemen dalam menyelesaikan tugas-tugas berikut:

- a. Membuat dan melaksanakan rencana dan anggaran untuk operasi dalam kondisi kompetitif dan ekonomi yang telah diprediksi sebelumnya.
- b. Menetapkan metode perhitungan biaya dan prosedur yang menjamin adanya pembebanan biaya dan perbaikan mutu.
- c. Mengendalikan kuantitas fisik dari persediaan, dan menentukan biaya dari setiap produk dan jasa yang dihasilkan untuk tujuan penetapan harga dan evaluasi kinerja dari suatu produk, departemen atau divisi.
- d. Menentukan biaya dan laba perusahaan untuk satu tahun periode akuntansi atau untuk periode lain yang

lebih pendek. Hal ini termasuk menentukan nilai persediaan dan harga pokok penjualan sesuai dengan aturan pelaporan eksternal.

- e. Memilih diantara dua atau lebih alternatif jangka pendek atau jangka panjang yang dapat mengubah pendapatan atau biaya.

Di samping memiliki peranan yang penting, akuntansi biaya juga memiliki manfaat sebagai penyedia salah satu informasi biaya yang diperlukan oleh manajemen baik di sektor *private* maupun sektor publik, diantaranya untuk (New South Wales Treasury, 2007: 6):

- a. Perencanaan pelayanan yang memadai,
- b. Monitoring dan evaluasi, dan
- c. Pengambilan keputusan.

2.2.1 Biaya dan Terminologi Biaya

Akuntan mendefinisikan biaya sebagai sumber daya yang dikorbankan untuk mencapai tujuan tertentu. Biaya biasanya diukur dalam bentuk sejumlah uang yang harus dibayar untuk memperoleh suatu barang atau jasa. Biaya aktual merupakan biaya yang terjadi berupa biaya yang telah dikeluarkan (*historical* atau *past cost*), dibedakan dengan *budgeted cost*, yaitu biaya yang diprediksi akan dikeluarkan (*future cost*).

Biaya dapat diklasifikasikan sebagai biaya langsung dan tidak langsung dilihat dari metode penentuan biaya kepada objek biayanya. Pada gambar 1 ditunjukkan bahwa biaya langsung adalah biaya yang terkait dengan objek biaya tertentu dan dapat ditelusuri secara langsung pada objek biaya tersebut secara ekonomi. Biaya tidak langsung adalah

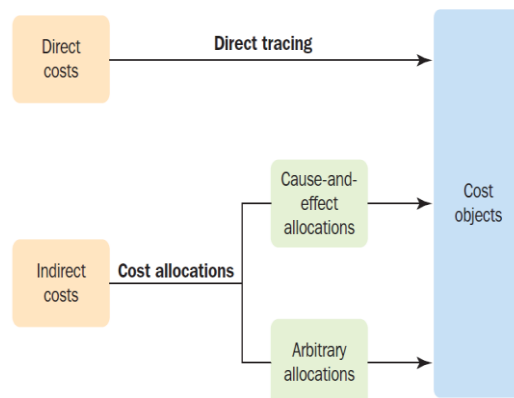
biaya yang terkait dengan objek biaya tertentu namun tidak dapat ditelusuri secara langsung pada objek biaya tersebut secara ekonomi, sebagaimana ditunjukkan pada gambar 1 bahwa penentuan biaya tidak langsung melalui pengalokasian biaya secara sebab-akibat atau *arbitrary*.

Faktor-faktor yang mempengaruhi klasifikasi biaya langsung dan tidak langsung (Hongren, *et. al.*, 2012: 51-52):

1. Materialitas biaya yang bersangkutan. Semakin kecil jumlah biaya yang terjadi, semakin kecil kebutuhan untuk menelusuri biaya tersebut terhadap suatu objek biaya.
2. Tersedianya teknologi untuk pengumpulan informasi yang lebih akurat.

Kemajuan teknologi dalam memperoleh informasi memungkinkan untuk lebih mendorong biaya menjadi lebih ke biaya langsung. Hal ini dikarenakan adanya teknologi yang dapat mempermudah suatu pekerjaan tertentu, sehingga biaya yang dulunya tidak dapat ditelusuri berapa besar kontribusinya terhadap suatu output, dengan adanya teknologi tersebut, menjadi lebih jelas kontribusinya terhadap suatu output.

Gambar 1 Metode Penentuan Biaya



Sumber: Drury, 2012: 45

3. Desain operasional.

Melakukan klasifikasi biaya langsung akan lebih mudah juga jika fasilitas yang dimiliki suatu unit, digunakan khusus untuk menghasilkan objek biaya yang spesifik, misalnya produk atau konsumen khusus.

4. Objek biaya (ouput).

Objek biaya atau output yang dihasilkan oleh suatu unit organisasi juga menjadi penentu dalam menentukan jenis dari biaya tersebut.

Mengetahui bagaimana biaya akan berubah saat suatu aktivitas dari suatu output berubah merupakan bagian penting dari perencanaan, pengendalian, dan pembuatan keputusan. Sebagai contoh, dalam proses penganggaran, penentuan untuk menentukan suatu produk dapat dipertahankan atau dihilangkan, dan juga mengevaluasi kinerja dari suatu unit, seluruhnya merupakan manfaat yang diperoleh dari tersedianya informasi perilaku biaya. Faktanya, jika tidak mengetahui dan memahami perilaku biaya, maka akan menghasilkan keputusan yang buruk atau bahkan menghancurkan (Hansen, *et al*: 2007: 50).

2.2.2 Metode Penghitungan Biaya

Sistem perhitungan biaya merupakan suatu perangkat prosedur yang didasarkan pada konsep ide, prinsip, serta konsep yang kompleks (Periasamy, 2010: 305-309). Terminologi metode perhitungan biaya berkenaan dengan metode untuk mengetahui besar suatu biaya dalam menghasilkan suatu output. Metode perhitungan biaya untuk setiap organisasi adalah berbeda-beda,

tergantung pada aktivitas produksinya dan *the nature of business*. Tidak ada desain sistem penghitungan biaya yang tepat untuk semua kondisi. Desain sistem penghitungan biaya dipengaruhi oleh beberapa faktor sebagai berikut (The Treasury, 1994):

- a. Tingkat informasi yang dibutuhkan oleh pengguna,
- b. Kompleksitas dan keragaman objek biaya,
- c. Frekuensi alokasi biaya,
- d. Struktur pelaporan, dan
- e. Biaya pemeliharaan sistem.

Penghitungan biaya seharusnya memperjelas informasi biaya dari setiap output yang dihasilkan suatu unit, sehingga pengguna anggaran dan menteri dapat mengetahui bagaimana sumber daya input dapat menambah suatu nilai dari output yang telah disepakati. Oleh karena itu, sistem penghitungan biaya yang efektif, tidak secara sederhana menghubungkan antara biaya tidak langsung dengan suatu output. Sistem penghitungan biaya yang handal, akan membantu dalam proses penambahan nilai suatu output menjadi lebih transparan atau terbuka. Hal tersebut bermanfaat diantaranya untuk (The Treasury, 1994: 8):

- a. Pimpinan K/L dapat memilih dengan lebih baik, kombinasi output yang tepat dalam mencapai suatu *outcome* yang diinginkan,
- b. Banyak peluang yang dapat diidentifikasi untuk mengembangkan kinerja output dan efisiensi, dan
- c. Unit-unit teknis dapat menerapkannya untuk melakukan perencanaan dan peramalan (*forecasting*).

Terdapat dua metode penghitungan biaya untuk suatu objek biaya, yaitu penghitungan biaya langsung (*direct costing*) dan penghitungan biaya secara penuh (*full costing* atau *absorption costing*).

- a. *Direct costing* yang juga disebut sebagai *marginal* atau *variable costing* adalah penghitungan biaya yang hanya menempatkan biaya langsung untuk suatu objek biayanya.
- b. *Full costing* atau *absorption costing* memperhitungkan biaya langsung dan tidak langsung untuk suatu objek biaya. *Full costing* dapat dibagi menjadi 2 yaitu *traditional costing system* dan *activity-based-costing (ABC) system*.

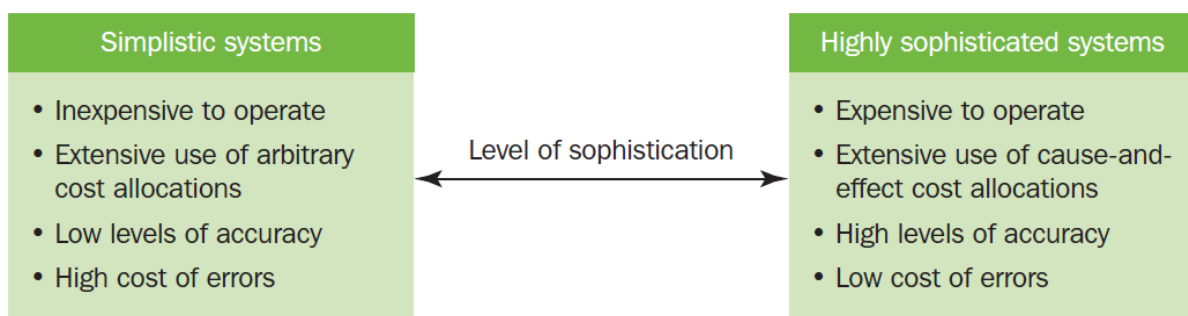
2.2.3 Memilih Metode Penghitungan Biaya

Sistem penghitungan biaya menurut historinya didesain sebagai persyaratan pencatatan keuangan kepada pihak eksternal. Sistem penghitungan biaya tersebut didesain beberapa dekade yang lalu saat biaya dalam memproses informasi masih tinggi dan cenderung menghindari metode yang lebih rumit dalam menentukan biaya tidak langsung terhadap suatu produk. Sistem yang

sederhana tersebut hingga saat ini masih banyak digunakan. Bahkan saat telah disadari pula bahwa alokasi biaya secara arbitrary tidak cukup akurat untuk menjadi syarat dalam mengambil suatu keputusan (Drury, 2012: 47).

Metode full costing dipertimbangkan sebagai mekanisme yang lebih akurat dalam menentukan biaya tidak langsung pada suatu output. Baik metode *direct costing* maupun *full costing* keduanya memiliki tingkat kerumitan masing-masing, namun demikian secara umum metode *direct costing* cenderung lebih sederhana dibandingkan *full costing* yang lebih rumit. Maka untuk menilai tingkat kerumitan dari suatu metode penghitungan biaya, perlu dibandingkan antara biaya dan manfaat dari masing-masing metode. Sistem yang sederhana akan lebih murah untuk dilaksanakan, namun menghasilkan penetapan biaya yang kurang tepat dan melaporkan biaya yang tidak akurat pula. Sebaliknya, sistem yang rumit akan lebih mahal jika diterapkan, namun dapat meminimalkan kesalahan (*errors*) dalam menghasilkan informasi biaya output. Hal ini digambarkan dalam gambar 2 sebagai berikut.

Gambar 2 Tingkat Kerumitan dari Metode Penghitungan Biaya



Sumber: Drury, 2012: 48

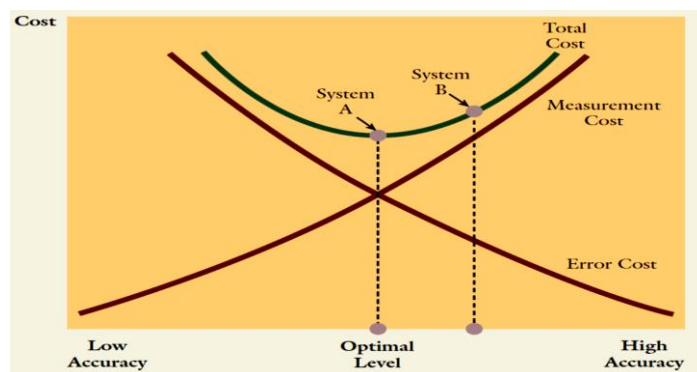
Gambar 2 mengilustrasikan poin paling ekstrem dari suatu metode penghitungan biaya dari yang sederhana dan rumit. Prakteknya, metode penghitungan biaya di banyak organisasi tidak ditentukan pada poin paling ekstrem tersebut, justru akan memilih pada range diantara kedua tingkat kerumitan yang digambarkan pada gambar 2 tersebut. Tujuan pemilihan metode seharusnya bukan metode yang paling akurat. Pengembangannya seharusnya dilakukan pada tingkat kerumitan metode costing yang memiliki biaya marjinal dari pengembangan yang sama dengan manfaat marjinalnya.

Serupa dengan penjelasan oleh Drury (2012: 48) tersebut, Hansen, et. al. (2007) mengungkapkan bahwa dalam menerapkan metode penghitungan biaya yang lebih kompleks, akan timbul trade-off antara the cost of measurement dengan the cost of error. Measurement costs adalah biaya yang dikaitkan dengan

melakukan identifikasi biaya dari suatu output. Sedangkan *error costs* adalah biaya yang dikaitkan dengan pengambilan keputusan yang tidak tepat yang didasarkan pada informasi biaya output yang tidak akurat (informasi biaya yang buruk). *Trade-off* dari kedua biaya tersebut diilustrasikan dalam gambar 3 sebagai berikut.

Idealnya, dalam sistem manajemen biaya akan meminimalkan total biaya dari *measurement cost* dan juga *error cost*. Dalam suatu unit organisasi, sistem biaya yang optimal mungkin bukan *full costing* (dalam gambar 3 ditunjukkan dengan titik B) walaupun menawarkan akurasi atau error yang lebih kecil. Berdasarkan gambar 3, sistem penghitungan biaya yang optimal adalah titik A yang merupakan metode penghitungan yang selama ini dipakai dan mudah untuk diaplikasikan (*direct costing*). Namun demikian, dengan adanya sistem yang

Gambar 3
Trade-off antara Measurement Cost dengan Error Cost dalam Menerapkan Sistem Penghitungan Biaya yang lebih Kompleks



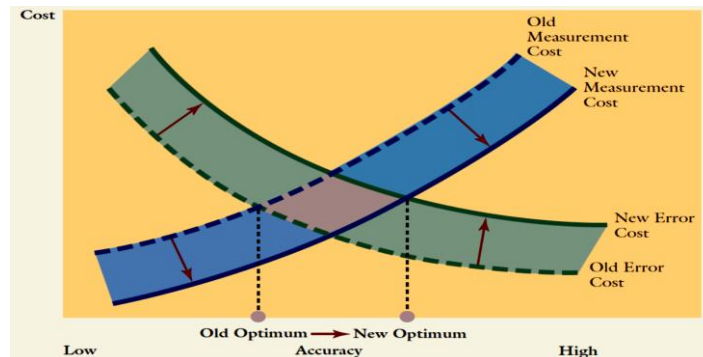
Sumber: Hansen, et al (2007: 37)

terkomputerisasi atau IT yang memadai, pengumpulan data serta proses identifikasi biaya akan semakin mudah, sehingga *measurement error* dapat diturunkan.

Dengan demikian, akan terjadi pergeseran kurva *measurement cost* ke arah kanan yang ditunjukkan dalam gambar 4. Sementara itu, *error costs* juga akan

meningkat dan mendorong kurvanya bergeser ke arah kanan.

Gambar 4
Pergeseran Biaya: Dasar untuk Pemilihan Sistem Penghitungan Biaya yang Lebih Akurat



Sumber: Hansen, *et al* (2007: 38)

Pada titik optimal yang baru, akan tercapai peningkatan atas informasi biaya yang dihasilkan oleh metode *full costing*. Informasi biaya merupakan hal penting untuk dihasilkan oleh suatu organisasi. Informasi biaya yang tidak tepat, dapat berakibat pada kesalahan pengambilan keputusan, misalnya penghentian atau penghilangan suatu output yang seharusnya sangat penting bagi organisasi tersebut dalam mencapai *outcome* yang diinginkan.

2.2.4 Mendefinisikan Objek Biaya (Cost Object) atau Output yang akan Dihitung Biayanya

Mengembangkan deskripsi output atau proses yang digunakan untuk menghasilkan barang atau jasa merupakan syarat penting untuk melakukan penghitungan biaya. Tanpa definisi yang jelas maka tidak mungkin dapat melakukan verifikasi biaya, membandingkan alternatif atau membuat perbandingan antar-waktu (Department of Treasury and Finance, 2001: 3). Output atau keluaran, menurut PMK No. 136/PMK.02/2014 tentang Petunjuk Penyusunan dan Penelaahan RKA

K/L, adalah barang atau jasa yang dihasilkan oleh suatu kegiatan yang dilaksanakan untuk mendukung pencapaian sasaran dan tujuan program dan kebijakan.

3. METODOLOGI PENELITIAN

3.1 Data dan Sumber Data

Objek penelitian yang digunakan dalam kajian ini adalah satker BDK di BPPK. Jenis data yang digunakan adalah data panel dari 5 satker BDK BPPK yaitu BDK Medan, Manado, Pekanbaru, Pontianak, dan Makassar dengan tahun penelitian yaitu tahun 2012 hingga 2015. Penentuan lokasi dan tahun penelitian yang dipilih berdasarkan konsistensi data dari seluruh BDK tersebut. Konsistensi data tersebut menjadi penting karena akan menentukan kualitas dari hasil kajian.

Data yang digunakan diperoleh dalam bentuk file yang diperoleh dari database penganggaran yaitu *Business Intelligence* (BI) Anggaran serta sumber lainnya yang disediakan oleh Subdirektorat Teknologi Informasi Penganggaran, Direktorat Sistem Penganggaran. Data yang digunakan dalam

penghitungan biaya output penyelenggaraan diklat diantaranya adalah:

1. RKA 5 satker BDK di BPPK,
2. Volume output, dan
3. Data lainnya yang relevan.

3.2 Metode Penelitian

Pada dasarnya kajian ini merupakan aplikasi dari suatu penelitian penerapan berupa penelitian dan pengembangan. Tujuan utama dari penelitian dan pengembangan ialah penelitian yang bertujuan untuk mengembangkan suatu produk sehingga produk tersebut memiliki kualitas yang lebih tinggi (Kuncoro, 2009: 8).

Metode penelitian yang digunakan dalam kajian ini adalah kualitatif deskriptif yaitu bertujuan untuk memperoleh gambaran seutuhnya mengenai suatu hal menurut sudut pandang tertentu terhadap suatu hal yang diteliti. Penelitian kualitatif berhubungan dengan ide, persepsi, pendapat atau kepercayaan peneliti terhadap yang diteliti dan kesemuanya tidak dapat diukur dengan angka. Selanjutnya analisis akan disajikan dengan metode komparasi yaitu membandingkan sistem penghitungan biaya antara yang aktual dengan metode lainnya dan membandingkan biaya diklat antar-BDK dan antar-waktu.

Sehubungan dengan hal tersebut, dalam kajian ini akan disimulasikan penggunaan metode *full costing* dalam penghitungan biaya output diklat yang kemudian membandingkannya dengan metode *direct costing* yang merupakan metode yang hingga saat ini digunakan dalam RKA K/L. Selain itu, akan diuraikan

pula kelebihan serta kekurangan dari penggunaan metode *full costing* dengan sudut pandang tertentu yang ditampilkan baik dalam bentuk narasi maupun tabel atau grafik.

3.3 Tahapan Penghitungan Biaya Output

Berikut ini diuraikan mengenai tahapan penghitungan biaya output yang digunakan dalam kajian ini. Namun demikian, perlu diketahui bahwa penentuan biaya output dalam kajian ini menggunakan data yang telah ada atau data tahun yang telah lalu, sehingga tahapan berikut hanya berlaku semata-mata untuk tujuan analisis pengembangan dari metode penghitungan biaya output. Jika digunakan akan digunakan dalam proses penganggaran, tentu saja akan berbeda untuk tahap-tahap tertentu.

- a. Pengumpulan data RKA dari 5 BDK di BPPK sesuai tahun penelitian,
- b. Menentukan output diklat yang sama di 5 BDK yang berulang dari tahun 2012 hingga 2015,
- c. Menentukan klasifikasi biaya diklat, Dalam melakukan klasifikasi biaya diklat, nomenklatur biaya utama dan pendukung sebagaimana disebutkan dalam PMK No.71/PMK.02/2013 yang digunakan dalam penyusunan RKA K/L tidak digunakan dalam kajian ini, namun yang digunakan adalah nomenklatur dan definisi biaya sebagai berikut:

- 1) Biaya tidak langsung

Pada biaya ini terdiri dari belanja pegawai (komponen 001) dan belanja barang penyelenggaraan operasional dan pemeliharaan perkantoran (komponen 002).

Penentuan besaran biaya tidak langsung untuk output diklat PBJ, menggunakan tahapan sebagai berikut:

- i. Menentukan biaya 001 atau 002
- ii. Total biaya tidak langsung untuk output diklat PJB
Diperoleh dengan melakukan perkalian antara besar setiap biaya 001 dan 002 pada poin i) dengan besar alokasi dana untuk output diklat PJB, kemudian hasilnya dibagi dengan jumlah alokasi untuk semua output di masing-masing BDK.

$$\begin{aligned} \text{Total Biaya tidak langsung} &= \left(\frac{\text{total komponen biaya 001} \times \text{alokasi output diklat PJB}}{\text{alokasi seluruh output}} \right) \\ &+ \left(\frac{\text{total komponen biaya 002} \times \text{alokasi output diklat PJB}}{\text{alokasi seluruh output}} \right) \end{aligned}$$

2) Biaya langsung

Pada biaya langsung terdiri dari seluruh belanja selain belanja pegawai (komponen 001) dan belanja barang penyelenggaraan operasional dan pemeliharaan perkantoran (komponen 002) yang berkaitan dengan output diklat PBJ.

- d. Menghitung total biaya dari output diklat,
Total biaya output per diklat di masing-masing BDK diperoleh dengan menjumlahkan biaya langsung dan biaya tidak langsung dari diklat tersebut.

$$\text{Total biaya diklat PBJ} = \text{biaya tidak langsung} + \text{biaya langsung}$$

Di samping melakukan simulasi atas penghitungan biaya diklat dengan metode *full costing*, dalam kajian ini akan dilakukan pula simulasi penghitungan

SBKU diklat barang dan jasa menggunakan data yang sama. SBKU tersebut berupa standar satuan biaya per peserta diklat barang dan jasa yang diperoleh dengan metode *full costing* dan teknik *benchmarking*. Penghitungan SBKU dalam kajian ini menggunakan langkah-langkah yang sama dengan penghitungan biaya total diklat sebagaimana diuraikan di atas, namun dengan beberapa langkah lanjutan sebagai berikut:

- a. Menghitung biaya satuan diklat per peserta diklat

Jumlah detail peserta diklat barang dan jasa (PBJ) di masing-masing BDK tidak tersedia dalam BI, sehingga jumlah output peserta diklat PBJ diperoleh dengan menghitung rata-rata tertimbang dari total biaya seluruh diklat dan alokasi diklat PBJ.

$$\text{Peserta diklat PBJ} = \frac{\text{total biaya diklat PBJ} / \text{total biaya seluruh diklat}}{\text{total peserta seluruh diklat}} \times$$

$$\text{Biaya diklat PBJ per peserta} = \frac{\text{total biaya diklat PBJ}}{\text{peserta diklat PBJ}}$$

- b. Menghitung rata-rata dari biaya diklat dari seluruh objek dan tahun penelitian

$$\text{Rata - rata biaya diklat per peserta per BDK} = \frac{\sum \text{biaya diklat PBJ per peserta per BDK}}{\sum \text{jumlah tahun}}$$

- c. Menghitung standar biaya keluaran umum (SBKU) diklat PBJ per peserta

$$\text{SBKU} = \frac{\sum \text{rata - rata biaya diklat per peserta per BDK}}{\sum \text{jumlah BDK}}$$

4. PEMBAHASAN

4.1 Sekilas tentang Balai Diklat Keuangan (BDK) di Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan (BPPK)

Balai Diklat Keuangan (BDK) merupakan unit pelaksana teknis BPPK yang berada di bawah dan bertanggung jawab langsung kepada Kepala Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan. Sebagaimana ditetapkan pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66/PMK.01/2009 tentang Organisasi dan Tata Kerja Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan tanggal 1 April 2009, BDK mempunyai tugas untuk melaksanakan pendidikan, pelatihan, dan penataran keuangan negara. Dalam melaksanakan tugas tersebut, BDK menyelenggarakan fungsi:

- penyusunan program penyelenggaraan pendidikan, pelatihan, dan penataran keuangan negara;
- pelaksanaan pendidikan, pelatihan, dan penataran keuangan negara;

- pengembangan SDM;
- evaluasi dan penyusunan laporan pelaksanaan pendidikan, pelatihan, dan penataran keuangan negara;
- pengelolaan implementasi Teknologi Informasi dan Komunikasi;
- pelaksanaan administrasi balai.

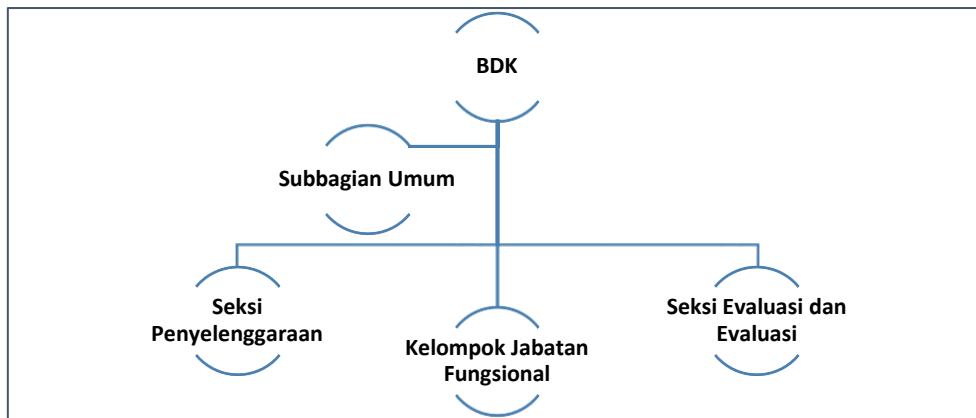
Terdapat 11 BDK yang tersebar di beberapa daerah di Indonesia dengan wilayah kerjanya masing-masing. Namun demikian, dalam kajian ini hanya menggunakan 5 BDK sebagai objek penelitian dengan pertimbangan ketersediaan dan konsistensi data. 5 BDK tersebut yaitu Medan, Manado, Pekanbaru, Pontianak, dan Makassar. Pembagian wilayah kerja untuk masing-masing BDK tersebut digambarkan dalam gambar 5. Struktur organisasi dari setiap BDK dipimpin oleh Kepala Badan Diklat yang merupakan jabatan struktural eselon III a. Sedangkan Kepala subbagian dan kepala seksi pada BDK merupakan jabatan struktural IV a. Susunan organisasi dari BDK digambarkan dalam gambar 6.

Gambar 5 Lokasi dan Wilayah Kerja 5 BDK



Sumber: Lampiran I PMK No.66/PMK.01/2009 tentang Organisasi dan Tata Kerja BPPK

Gambar 6 Struktur Organisasi Balai Pendidikan dan Pelatihan Keuangan



Sumber: Lampiran I PMK No.66/PMK.01/2009 tentang Organisasi dan Tata Kerja BPPK

4.2 Penghitungan Biaya Output Diklat Pengadaan Barang dan Jasa (PBJ)

Penghitungan biaya berikut merupakan biaya dari output penyelenggaraan diklat barang dan jasa yang dilaksanakan di 5 BDK yaitu BDK Medan, Manado, Pekanbaru, Pontianak, dan Makassar pada tahun 2012 hingga 2015. Pada subbab ini akan ditunjukkan penghitungan biaya dari diklat pengadaan barang dan jasa yang disajikan dengan menunjukkan hasil penghitungan biaya diklat yang saat ini digunakan dalam RKA K/L yaitu dengan menggunakan metode *direct costing* dan hasil simulasi penghitungan biaya output diklat dengan menggunakan metode *full costing*. Hasil dari masing-masing penghitungan biaya tersebut akan analisis dengan metode komparasi. Metode *full costing* dalam penghitungan biaya diklat PBJ selanjutnya digunakan untuk menghitung biaya satuan per peserta diklat PBJ yang disebut juga sebagai SBKU. Pada akhirnya, akan dianalisis kembali kelebihan serta kekurangan dari metode *full costing* dalam menghitung suatu biaya output.

4.2.1 Penghitungan Biaya Diklat PengadaanBarang dan Jasa dalam RKA K/L (existing)

Metode penghitungan biaya diklat PBJ yang digunakan dalam RKA K/L hingga saat ini adalah metode *direct costing*. Dengan menggunakan metode ini, penghitungan biaya dari suatu diklat hanya memperhitungkan biaya langsung saja. Penghitungan biaya secara langsung ditunjukkan pada tabel 2 sebagai berikut.

Pada tabel 2 ditunjukkan bahwa penghitungan biaya diklat PBJ hingga saat ini dihitung berdasarkan tahapan kegiatannya saja. Penghitungan tersebut belum memasukkan biaya tidak langsung dari diklat tersebut yang ditunjukkan dengan masih adanya output layanan perkantoran di masing-masing BDK. Layanan perkantoran terdiri dari pembayaran gaji pokok, berbagai tunjangan, uang lembur, uang makan, pemeliharaan gedung, pemeliharaan kendaraan dinas, kebutuhan perlengkapan kantor, pemeliharaan peralatan dan mesin, layanan daya dan jasa, pengiriman surat dinas, dan lain sebagainya.

4.2.2 Penghitungan Biaya Diklat Pengadaan Barang dan Jasa dengan Metode Full Costing

Pada tabel 3 dan 4 berikut ini diuraikan hasil klasifikasi biaya langsung dan biaya tidak langsung dari diklat pengadaan barang dan jasa. Biaya tidak langsung yang ditampilkan merupakan hasil penghitungan biaya dari komponen

biaya 001 (pembayaran gaji dan tunjangan) dan biaya 002 (penyelenggaraan operasional dan pemeliharaan perkantoran). Hasil penghitungan biaya tidak langsung dari output diklat, pada dasarnya menunjukkan besar biaya dari komponen biaya 001 dan komponen biaya 002 yang digunakan dalam menghasilkan output diklat barang dan jasa.

Tabel 2 Penghitungan Biaya Diklat Pengadaan Barang dan Jasa di Lima BDK dengan Metode *Direct Costing*, 2012-2015

| Tahun | Tahapan Kegiatan | Medan | Manado | Pekanbaru | Pontianak | Makassar |
|-------|------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|-------------------|
| 2012 | Total | 106.423.000 | 98.792.000 | 422.361.000 | 76.617.000 | 83.219.000 |
| | Perencanaan | 17.292.000 | 2.022.000 | 39.560.000 | 59.232.000 | 1.944.000 |
| | Pelaksanaan | 76.990.000 | 94.867.000 | 378.601.000 | 9.140.000 | 74017000 |
| | Evaluasi | 12.141.000 | 1.903.000 | 4.200.000 | 8.245.000 | 7.258.000 |
| 2013 | Total | 169.901.000 | 87.195.000 | 225.440.000 | 214.766.000 | 70.479.000 |
| | Perencanaan | 25.612.000 | 970.000 | 35.260.000 | 145.810.000 | 96.000 |
| | Pelaksanaan | 135.097.000 | 85.830.000 | 188.800.000 | 33.402.000 | 64.016.000 |
| | Evaluasi | 9.192.000 | 395.000 | 1.380.000 | 35.554.000 | 6.367.000 |
| 2014 | Total | 75.550.000 | 104.478.000 | 87.184.000 | 207.091.000 | 69.112.000 |
| | Perencanaan | 14.565.000 | 1.158.000 | 12.865.000 | 152.260.000 | 1.647.000 |
| | Pelaksanaan | 53.241.000 | 102.980.000 | 72.599.000 | 42.613.000 | 57.949.000 |
| | Evaluasi | 7.744.000 | 340.000 | 1.720.000 | 12.218.000 | 9.516.000 |
| 2015 | Total | 100.859.000 | 81.843.000 | 211.517.000 | 133.691.000 | 81.541.000 |
| | Perencanaan | 23.777.000 | 996.000 | 28.382.000 | 77.560.000 | 1.276.000 |
| | Pelaksanaan | 72.510.000 | 79.404.000 | 181.855.000 | 43.913.000 | 71.915.000 |
| | Evaluasi | 4.572.000 | 1.443.000 | 1.280.000 | 12.218.000 | 8.350.000 |

Tabel 3 Biaya langsung dari Output Diklat PBJ di Lima BDK dengan Metode *Full Costing*, 2012-2015

| Tahun | Medan | Manado | Pekanbaru | Pontianak | Makassar |
|-------|-------------|-------------|-------------|-------------|------------|
| 2012 | 106.423.000 | 98.792.000 | 422.361.000 | 76.617.000 | 83.219.000 |
| 2013 | 169.901.000 | 87.195.000 | 225.440.000 | 214.766.000 | 70.479.000 |
| 2014 | 75.550.000 | 104.478.000 | 87.184.000 | 207.091.000 | 69.112.000 |
| 2015 | 100.859.000 | 81.843.000 | 211.517.000 | 133.691.000 | 81.541.000 |

Tabel 4 Biaya tidak langsung dari Output Diklat PBJ di Lima BDKdi BPPK dengan Metode *Full Costing*, 2012-2015

| Tahun | Jenis Biaya Tidak Langsung | Medan | Manado | Pekanbaru | Pontianak | Makassar |
|-------|----------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| 2012 | 001 | 15.217.744 | 26.022.686 | 59.289.174 | 17.936.131 | 11.189.293 |
| | 002 | 12.172.166 | 22.540.262 | 33.995.042 | 12.559.540 | 8.341.614 |
| 2013 | 001 | 24.049.486 | 20.208.048 | 28.525.656 | 9.590.278 | 9.543.862 |
| | 002 | 39.084.878 | 19.651.335 | 19.675.286 | 6.834.408 | 6.728.354 |
| 2014 | 001 | 13.710.414 | 33.118.835 | 14.944.087 | 4.600.828 | 12.105.591 |
| | 002 | 19.782.834 | 25.489.675 | 11.811.307 | 3.447.503 | 5.715.679 |
| 2015 | 001 | 16.777.794 | 14.180.459 | 19.032.117 | 14.961.846 | 10.893.187 |
| | 002 | 23.846.276 | 17.677.813 | 19.622.736 | 19.888.248 | 7.510.147 |

Melalui tahapan penghitungan biaya sebagaimana yang diuraikan pada bab sebelumnya, hasil total biaya diklat

pengadaan barang dan jasa dengan metode *full costing* ditunjukkan pada tabel 5.

Tabel 5
Total Biaya Diklat PBJ di Lima BDKdi BPPK dengan menggunakan Metode *Full Costing*, 2012-2015

| Tahun | Medan | Manado | Pekanbaru | Pontianak | Makassar |
|-------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| 2012 | 133,812,910 | 147,354,948 | 515,645,216 | 107,112,671 | 102,749,907 |
| 2013 | 233,035,363 | 127,054,383 | 273,640,942 | 231,190,686 | 86,751,216 |
| 2014 | 109,043,249 | 163,086,510 | 113,939,394 | 215,139,331 | 109,043,249 |
| 2015 | 141.483.071 | 113.701.272 | 250.171.854 | 168.541.094 | 99.944.335 |

4.2 Analisis Perbandingan antar Penghitungan Biaya Diklat PBJ yang Menggunakan Metode *Direct Costing* dan *Full Costing*

Setelah melakukan penghitungan biaya output diklat PBJ dengan kedua

metode sebagaimana diuraikan di atas, berikut akan disajikan analisis terhadap hasil kedua penghitungan biaya tersebut dengan metode komparasi. Tabel 6 berikut menunjukkan perbandingan total biaya output diklat PBJ yang menggunakan metode *direct costing* dan *full costing*.

Tabel 6
Perbandingan Total Biaya Output Diklat PBJ di Lima BDK di BPPK dengan Metode *Direct Costing* dan *Full Costing*, 2012-2015

| Keterangan | Medan | Manado | Pekanbaru | Pontianak | Makassar | Rata-Rata Tahun | |
|-------------------|---------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|-------------------|-----------------------|
| 2012 | <i>Direct</i> | 106.423.000 | 98.792.000 | 422.361.000 | 76.617.000 | 83.219.000 | 157.482.400 |
| | <i>Full</i> | 133,812,910 | 147,354,948 | 515,645,216 | 107,112,671 | 102,749,907 | 201.335.130 |
| | Selisih | 20% | 33% | 18% | 28% | 19% | 24% |
| 2013 | <i>Direct</i> | 169.901.000 | 87.195.000 | 225.440.000 | 214.766.000 | 70.479.000 | 153.556.200 |
| | <i>Full</i> | 233,035,363 | 127,054,383 | 273,640,942 | 231,190,686 | 86,751,216 | 190.334.518 |
| | Selisih | 27% | 31% | 18% | 7% | 19% | 20% |
| 2014 | <i>Direct</i> | 75.550.000 | 104.478.000 | 87.184.000 | 207.091.000 | 69.112.000 | 108.683.000 |
| | <i>Full</i> | 109,043,249 | 163,086,510 | 113,939,394 | 215,139,331 | 109,043,249 | 142.050.347 |
| | Selisih | 31% | 36% | 23% | 4% | 37% | 26% |
| 2015 | <i>Direct</i> | 100.859.000 | 81.843.000 | 211.517.000 | 133.691.000 | 81.541.000 | 121.890.200 |
| | <i>Full</i> | 141.483.071 | 113.701.272 | 250.171.854 | 168.541.094 | 99.944.335 | 154.768.325 |
| | Selisih | 29% | 28% | 15% | 21% | 18% | 22% |
| Rata-Rata per BDK | <i>Direct</i> | 113.183.250 | 93.077.000 | 236.625.500 | 158.041.250 | 76.087.750 | Rata-rata tahun & BDK |
| | <i>Full</i> | 154.343.648 | 137.799.278 | 288.349.352 | 180.495.946 | 99.622.177 | |
| | Selisih | 27% | 32% | 19% | 15% | 23% | |

Berdasarkan tabel 6 tersebut, dapat terlihat bahwa terdapat selisih antara hasil penghitungan biaya dari kedua metode tersebut. Hasil penghitungan biaya dengan metode *full costing* rata-rata

sebesar 23 persen lebih besar dibandingkan dengan penghitungan biaya dengan menggunakan metode *direct costing*. Perbedaan tersebut tentu saja terjadi karena pada penghitungan dengan

metode *direct costing*, tidak memperhitungkan biaya tidak langsung berupa gaji dan biaya lainnya yang dibutuhkan dalam menghasilkan output diklat. Besarnya selisih biaya tersebut berupa biaya tidak langsung dari diklat pengadaan barang dan jasa yang ditunjukkan dalam tabel 7.

Perbedaan tersebut menunjukkan bahwa selama ini terdapat bias dalam penghitungan biaya dari penyelenggaraan diklat pengadaan barang dan jasa yang disebabkan tidak diperhitungkannya biaya lainnya berupa gaji serta biaya lainnya yang dibutuhkan dalam penyelenggaraan diklat. Namun demikian, dampak dari bias atas penghitungan biaya tersebut akan dirasakan saat dilakukan penghitungan kinerja yang menggunakan data biaya output. Hal ini terjadi karena dalam menghitung kinerja yang diperhitungkan adalah berdasarkan penyerapan dana dari suatu output tertentu. Jika output diklat yang penghitungan biayanya menggunakan metode *direct costing*, maka hasilnya menunjukkan hasil yang bias karena biaya tidak langsung dari output diklat tersebut tidak diperhitungkan. Sementara itu, biaya tidak langsung dari diklat tersebut justru masuk dalam output tersendiri yaitu layanan perkantoran. Dengan demikian, pengukuran kinerja BDK untuk capaian output diklat maupun output layanan perkantoran, keduanya akan menunjukkan hasil yang bias.

Pada tabel 7 ditunjukkan pula porsi dari setiap jenis biaya terhadap total biaya diklat. Rata-rata secara keseluruhan ialah 78% untuk porsi biaya langsung terhadap total biaya diklat dan 22% untuk porsi biaya tidak langsung terhadap total biaya diklat.

Namun demikian, jika diperhatikan secara detail, terdapat porsi biaya langsung dan tidak langsung yang sangat tidak proporsional. Contohnya porsi biaya BDK Pontianak pada tahun 2013 dan 2014, biaya langsung dari diklat PBJ sebesar 93% dan biaya tidak langsung 7% dari total biaya diklat. Sedangkan pada tahun 2014 porsinya sebesar 96% untuk biaya langsung dan 4% untuk biaya tidak langsung. Hal ini dapat menjadi indikasi bahwa masih terdapat permasalahan dalam melakukan penghitungan biaya. Permasalahan tersebut dapat menjadi penyebab efektifitas pendanaan suatu kegiatan menjadi berkurang. Namun hal ini di luar dari pembahasan dalam kajian ini.

Melalui penggunaan metode penghitungan biaya *full costing*, pengukuran kinerja dari output diklat tersebut tidak lagi menjadi bias. Hal ini akan membawa konsekuensi dengan dihapusnya output layanan perkantoran dalam RKA K/L. Konsep *full costing* ini pada dasarnya sejalan dengan amanat PMK No. 136/PMK.02/2014 tentang Petunjuk Penyusunan dan Penelaahan RKA K/L, yang mengisyaratkan bahwa penghitungan biaya barang dan jasa dalam RKA K/L adalah menggunakan konsep *full costing*, berarti seluruh biaya yang diperlukan untuk pengadaan barang/jasa dimasukkan sebagai nilai perolehan barang/jasa, termasuk biaya rapat dan perjalanan dinas. Definisi serta penerapan konsep *full costing* pada peraturan tersebut dinilai belum sesuai dengan konsep *full costing* yang sebenarnya. Hal ini ditunjukkan dengan masih terdapat hal yang bertentangan dengan konsep *full costing* yaitu dengan tetap adanya pengaturan

mengenai standarisasi output berupa layanan perkantoran.

4.3 Analisis Biaya Antar-BDK, Antar-Waktu, dan Antar-BDK-Waktu

Pada bagian ini akan dilakukan analisis biaya yang dilakukan dengan membandingkan hasil penghitungan biaya diklat yang menggunakan metode *full*

costing. Analisis dilakukan dengan terlebih dahulu mengasumsikan bahwa nilai biaya terkecil menunjukkan nilai yang paling efisien dalam mengadakan diklat PBJ. Analisis biaya antar-BDK, antar-waktu, dan antar-BDK-waktu dilakukan dengan tujuan mengetahui biaya yang paling efisien baik secara keseluruhan maupun biaya satuan jika dibandingkan antar-BDK, antar-waktu, dan antar-BDK-waktu.

Tabel 7
Penghitungan Biaya Langsung dan Tidak Langsung dari Output Diklat di 5 BDK di BPPK dengan Metode *Full Costing*, 2012-2015

| Tahun | Jenis Biaya | Medan | % | Manado | % | Pekanbaru | % | Pontianak | % | Makassar | % | Rata-rata tahun |
|-------------------|----------------|--------------------|------------|--------------------|------------|--------------------|------------|--------------------|------------|--------------------|------------|-----------------|
| 2012 | Langsung | 106.423.000 | 80 | 98.792.000 | 67 | 422.361.000 | 82 | 76.617.000 | 72 | 83.219.000 | 81 | 76% |
| | Tidak Langsung | 27.389.910 | 20 | 48.562.948 | 33 | 93.284.216 | 18 | 30.495.671 | 28 | 19.530.907 | 19 | 24% |
| | Total | 133.812.910 | 100 | 147.354.948 | 100 | 515.645.216 | 100 | 107.112.671 | 100 | 102.749.907 | 100 | 100% |
| 2013 | Langsung | 169.901.000 | 73 | 87.195.000 | 69 | 225.440.000 | 82 | 214.766.000 | 93 | 70.479.000 | 81 | 80% |
| | Tidak Langsung | 63.134.363 | 27 | 39.859.383 | 31 | 48.200.942 | 18 | 16.424.686 | 7 | 16.272.216 | 19 | 20% |
| | Total | 233.035.363 | 100 | 127.054.383 | 100 | 273.640.942 | 100 | 231.190.686 | 100 | 86.751.216 | 100 | 100% |
| 2014 | Langsung | 75.550.000 | 69 | 104.478.000 | 64 | 87.184.000 | 77 | 207.091.000 | 96 | 69.112.000 | 80 | 77% |
| | Tidak Langsung | 33.493.249 | 31 | 58.608.510 | 36 | 26.755.394 | 23 | 8.048.331 | 4 | 17.821.270 | 20 | 23% |
| | Total | 109.043.249 | 100 | 163.086.510 | 100 | 113.939.394 | 100 | 215.139.331 | 100 | 86.933.270 | 100 | 100% |
| 2015 | Langsung | 100.859.000 | 71 | 81.843.000 | 72 | 211.517.000 | 85 | 133.691.000 | 79 | 81.541.000 | 82 | 78% |
| | Tidak Langsung | 40.624.071 | 29 | 31.858.272 | 28 | 38.654.854 | 15 | 34.850.094 | 21 | 18.403.335 | 18 | 22% |
| | Total | 141.483.071 | 100 | 113.701.272 | 100 | 250.171.854 | 100 | 168.541.094 | 100 | 99.944.335 | 100 | 100% |
| Rata-rata per BDK | | 113.183.250 | 73% | 93.077.000 | 68% | 236.625.500 | 81% | 158.041.250 | 85% | 76.087.750 | 81% | 78% |
| | | 41.160.398 | 27% | 44.722.278 | 32% | 51.723.852 | 19% | 22.454.696 | 15% | 18.006.932 | 19% | 22% |
| | | 154.343.648 | 100% | 137.799.278 | 100% | 288.349.352 | 100% | 180.495.946 | 100% | 94.094.682 | 100% | 100% |

Tabel 8 menunjukkan perbandingan total biaya antar-BDK Medan, Manado, Pekanbaru, Pontianak dan Makassar di tahun tertentu. Angka persentase menunjukkan selisih total biaya suatu BDK dengan total biaya terkecil di antara 5 BDK. Angka 0% menunjukkan BDK yang memiliki total biaya terkecil dibandingkan dengan BDK lainnya.

Tabel 8. Perbandingan Total Biaya Diklat PBJ Antar-BDK, 2012-2015

| Diklat Pengadaan Barang dan Jasa | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|----------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Medan | 133.812.910 | 233.035.363 | 109.043.249 | 141.483.071 |
| | 23% | 63% | 20% | 23% |
| Manado | 147.354.948 | 127.054.383 | 163.086.510 | 113.701.272 |
| | 30% | 32% | 47% | 0% |
| Pekanbaru | 515.645.216 | 273.640.942 | 113.939.394 | 250.171.854 |
| | 80% | 68% | 24% | 54% |
| Pontianak | 107.112.671 | 231.190.686 | 215.139.331 | 168.541.094 |
| | 4% | 62% | 60% | 36% |
| Makassar | 102.749.907 | 86.751.216 | 86.933.270 | 99.944.335 |
| | 0% | 0% | 0% | 0% |

Pada tahun 2012 hingga 2015, BDK yang memiliki total biaya diklat PBJ terkecil adalah BDK Makassar. Maka BDK Makassar menjadi benchmark total biaya diklat yang paling efisien dibandingkan BDK lainnya. Secara keseluruhan, diantara 5 BDK, Pekanbaru memiliki selisih biaya paling besar dengan total biaya diklat PBJ di BDK Makassar. Pada tahun 2012 selisih biayanya adalah 80% lebih besar dibandingkan dengan BDK Makassar dan terus menurun pada tahun 2013 yaitu 68% namun pada tahun 2014 menurun cukup signifikan yaitu 24% dan tahun 2015 kembali memiliki selisih paling besar yaitu 54% lebih besar dibandingkan total biaya diklat BDK Makassar. Namun demikian, hal ini menjadi kurang adil karena yang dibandingkan seharusnya biaya diklat PBJ per peserta diklat. Dengan membandingkan biaya satuannya, maka akan lebih terlihat biaya per peserta yang paling efisien diantara 5 BDK. Tabel 9 menunjukkan perbandingan biaya per peserta diklat PBJ antar-BDK.

Membandingkan biaya per peserta diklat PBJ antar-BDK akan lebih terlihat biaya

Tabel 9. Perbandingan Satuan Biaya per Peserta Diklat PBJ Antar-BDK, 2012-2015

| Diklat Pengadaan Barang dan Jasa | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|----------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Medan | 6.082.405 | 2.876.980 | 5.192.536 | 3.075.719 |
| | 64% | 2% | 52% | 0% |
| Manado | 3.594.023 | 2.823.431 | 5.260.855 | 3.445.493 |
| | 39% | 0% | 53% | 11% |
| Pekanbaru | 8.184.845 | 6.363.743 | 4.953.887 | 6.949.218 |
| | 73% | 56% | 50% | 56% |
| Pontianak | 3.455.247 | 4.918.951 | 3.585.656 | 3.439.614 |
| | 37% | 43% | 31% | 11% |
| Makassar | 2.186.168 | 4.337.561 | 2.483.808 | 3.331.478 |
| | 0% | 35% | 0% | 8% |

satuan yang paling efisien di setiap tahunnya. Berbeda dengan perbandingan

total biayanya, biaya satuan yang paling kecil atau efisien berubah-ubah setiap tahunnya. Pada tahun 2012, biaya satuan yang paling efisien adalah BDK Makassar, tahun 2013 adalah BDK Manado, tahun 2014 adalah BDK Makassar kembali, dan tahun 2015 adalah BDK Medan yang memiliki biaya satuan yang paling kecil atau efisien.

Namun demikian, BDK yang paling tidak efisien masih serupa dengan hasil penghitungan total biaya diklat yaitu BDK Pekanbaru yang pada tahun 2012, 2013, dan 2015 memiliki selisih paling besar dibandingkan BDK lainnya yang memiliki biaya satuan yang paling kecil. Memperhatikan perbandingan antar-BDK per tahunnya, selisih biaya di setiap tahunnya semakin kecil yaitu dari tahun 2012 hingga 2015 selisih rata-ratanya adalah 53,25%, 34%, 46,15, dan 21,5%. Hal ini menunjukkan bahwa deviasi biaya satuan antar-BDK tidak terlalu besar dari tahun ke tahunnya. Artinya seluruh BDK dari tahun ke tahunnya dapat menunjukkan biaya satuan yang semakin efisien jika dilihat dari sudut pandang antar-BDK.

Di samping itu, tabel 10 dan tabel 11 berikut menunjukkan perbandingan total biaya diklat PBJ dan perbandingan satuan biaya per peserta diklat PBJ antar-waktu yaitu menganalisa biaya pada masing-masing BDK di tahun yang berbeda-beda. Pada tabel 10 ditunjukkan biaya terkecil untuk BDK Medan adalah total biaya diklat PBJ pada tahun 2014 dan selisih tertingginya adalah 53% di tahun 2013. Pada BDK Manado, total biaya terkecilnya adalah pada tahun 2015. Serupa dengan BDK Medan, total biaya

biaya terendah pada BDK Pekanbaru adalah pada tahun 2014. Total Biaya diklat PBJ di BDK Pontianak yang terendah adalah tahun 2012 dan untuk BDK Makassar yang terendah adalah tahun 2013. Pada seluruh BDK, tren total biaya diklat PBJ berubah-ubah dari tahun ke tahun.

Selanjutnya pada tabel 11 ditunjukkan perbandingan satuan biaya

diklat per peserta diklat PBJ antar-waktu dari masing-masing BDK. Pada BDK Medan dan BDK Manado, satuan biaya terendahnya adalah pada tahun 2013. Sedangkan BDK Pekanbaru, BDK Pontianak dan BDK Makassar biaya terendahnya adalah pada tahun 2014, 2015 dan 2012. Satuan biaya tertinggi atau paling tidak efisien di BDK Medan dan BDK.

Tabel 10. Perbandingan Total Biaya Diklat PBJ Antar-Waktu

| Diklat Pengadaan Barang dan Jasa | 2012 | | 2013 | | 2014 | | 2015 | |
|----------------------------------|-------------|-----|-------------|-----|-------------|------|-------------|-----|
| Medan | 133.812.910 | 19% | 233.035.363 | 53% | 109.043.249 | 0% | 141.483.071 | 23% |
| Manado | 147.354.948 | 23% | 127.054.383 | 11% | 163.086.510 | 30% | 113.701.272 | 0% |
| Pekanbaru | 515.645.216 | 78% | 273.640.942 | 58% | 113.939.394 | 0% | 250.171.854 | 54% |
| Pontianak | 107.112.671 | 0% | 231.190.686 | 54% | 215.139.331 | 50% | 168.541.094 | 36% |
| Makassar | 102.749.907 | 16% | 86.751.216 | 0% | 86.933.270 | 0,2% | 99.944.335 | 13% |

Pekanbaru ditunjukkan pada tahun 2012. Pada BDK Manado, satuan biaya tertingginya adalah pada tahun 2014. Sedangkan pada BDK Pontianak dan BDK Makassar biaya tertingginya adalah pada

tahun 2013 yaitu sebesar 30% dan 50% lebih besar daripada biaya terendahnya. Serupa dengan tren pada total biaya diklat, tren satuan biaya diklat PBJ berubah-ubah dari tahun ke tahunnya.

Tabel 11. Perbandingan Satuan Biaya per Peserta Diklat PBJ Antar-Waktu

| Diklat Pengadaan Barang dan Jasa | 2012 | | 2013 | | 2014 | | 2015 | |
|----------------------------------|-----------|------|-----------|-----|-----------|-----|-----------|-----|
| Medan | 6.082.405 | 53% | 2.876.980 | 0% | 5.192.536 | 45% | 3.075.719 | 6% |
| Manado | 3.594.023 | 21% | 2.823.431 | 0% | 5.260.855 | 46% | 3.445.493 | 18% |
| Pekanbaru | 8.184.845 | 39% | 6.363.743 | 22% | 4.953.887 | 0% | 6.949.218 | 29% |
| Pontianak | 3.455.247 | 0,5% | 4.918.951 | 30% | 3.585.656 | 4% | 3.439.614 | 0% |
| Makassar | 2.186.168 | 0% | 4.337.561 | 50% | 2.483.808 | 12% | 3.331.478 | 34% |

Setelah melakukan analisis biaya antar-BDK dan antar-waktu, tabel 12 ditunjukkan perbandingan total biaya dan satuan biaya diklat per peserta diklat PBJ secara antar-BDK-waktu. Perbandingan ini melihat biaya dari seluruh dimensi subjek dan waktu sehingga akan diketahui biaya yang benar-benar efisien di seluruh BDK di seluruh tahun.

Tabel 12. Perbandingan Total Biaya Diklat PBJ Antar-BDK-Waktu

| Diklat Pengadaan Barang dan Jasa | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|----------------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| Medan | 133.812.910 35% | 233.035.363 63% | 109.043.249 20% | 141.483.071 39% |
| Manado | 147.354.948 41% | 127.054.383 32% | 163.086.510 47% | 113.701.272 24% |
| Pekanbaru | 515.645.216 83% | 273.640.942 68% | 113.939.394 24% | 250.171.854 65% |
| Pontianak | 107.112.671 19% | 231.190.686 62% | 215.139.331 60% | 168.541.094 49% |
| Makassar | 102.749.907 16% | 86.751.216 0% | 86.933.270 0,2% | 99.944.335 13% |

Dilihat dari total biayanya, total biaya pada BDK Makassar tahun 2013 menunjukkan biaya paling rendah dibandingkan seluruh BDK dan seluruh tahun yaitu sebesar Rp 86.751.216. Sedangkan yang menunjukkan selisih total biaya yang paling besar dibandingkan dengan total biaya BDK Makassar adalah BDK Pekanbaru dengan selisih 83% lebih besar. Selisih biaya terkecil ditunjukkan oleh BDK Makassar sendiri yaitu pada tahun 2014. Rata-rata selisih total biaya dari seluruh BDK pada semua tahun adalah sebesar 38% lebih besar dibandingkan biaya yang paling efisien yaitu total biaya pada BDK Makassar tahun 2013.

Sedangkan jika membandingkan satuan biaya diklat per pesertanya, ditunjukkan pada tabel 13, satuan biaya terendah ditunjukkan pada BDK Makassar tahun 2012 yaitu sebesar Rp 2.186.268. Serupa dengan hasil perbandingan pada total biaya diklat, pada satuan biaya diklat yang memiliki selisih terbesar dengan BDK Makassar adalah BDK Pekanbaru tahun 2012 dengan selisih biaya 73% lebih besar. Rata-rata selisih satuan biaya dari seluruh BDK pada semua tahun adalah sebesar 43% lebih besar dibandingkan biaya yang paling efisien yaitu satuan biaya pada BDK Makassar tahun 2012.

Hasil analisis pada bagian ini tentu saja memiliki banyak kelemahan dan banyak yang dapat diperdebatkan. Perbandingan biaya ini hanya melihat dari sisi efisiensi dengan asumsi bahwa biaya terkecil dianggap sebagai biaya yang paling efisien. Efektivitas dari biaya tersebut tidak menjadi bagian dari analisis dalam kajian ini.

Tabel 13. Perbandingan Satuan Biaya Per Peserta Diklat PBJ Antar-BDK-Waktu

| Diklat Pengadaan Barang dan Jasa | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|----------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Medan | 6.082.405 | 2.876.980 | 5.192.536 | 3.075.719 |
| | 64% | 24% | 58% | 29% |
| Manado | 3.594.023 | 2.823.431 | 5.260.855 | 3.445.493 |
| | 39% | 23% | 58% | 37% |
| Pekanbaru | 8.184.845 | 6.363.743 | 4.953.887 | 6.949.218 |
| | 73% | 66% | 56% | 69% |
| Pontianak | 3.455.247 | 4.918.951 | 3.585.656 | 3.439.614 |
| | 37% | 56% | 39% | 36% |
| Makassar | 2.186.168 | 4.337.561 | 2.483.808 | 3.331.478 |
| | 0% | 50% | 12% | 34% |

4.4 Penggunaan Metode Full Costing dalam Penyusunan Standar Biaya Keluaran Umum (SBKU)

Metode penghitungan biaya secara penuh (*full costing*) sebagaimana disimulasikan di atas, juga dapat digunakan dalam menghitung standar biaya keluaran umum yaitu standar biaya keluaran yang berlaku untuk beberapa/seluruh K/L. Data berupa data *time series* dan *cross section* penting dalam rangka menyusun SBKU ini agar dapat dilakukan *benchmarking* dalam menentukan biaya dari output diklat barang dan jasa. *Benchmarking* dilakukan untuk membandingkan kewajaran besar biaya antar BDK sehingga diperoleh besaran SBKU yang paling optimal.

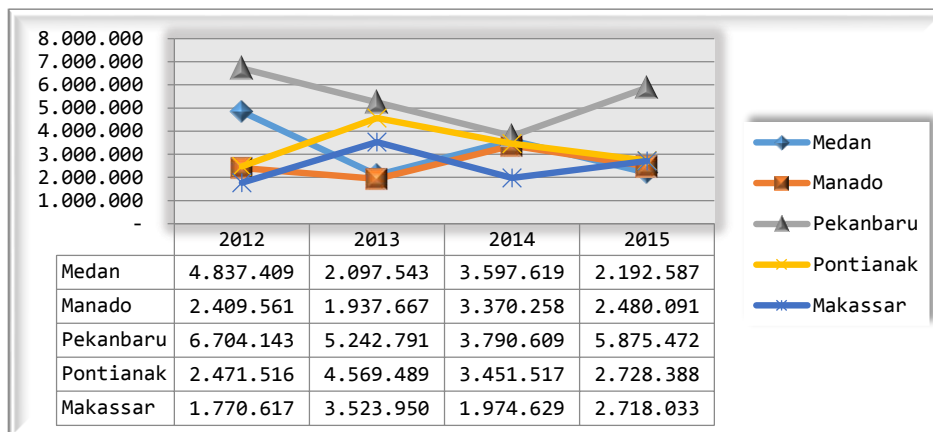
Gambar 7 dan 8 menunjukkan trend dari biaya diklat PBJ per peserta dari seluruh BDK dari tahun 2012 hingga 2015. Baik perhitungan dengan metode *direct costing* maupun *full costing* menunjukkan trend yang sama yaitu trend yang tidak konsisten dari tahun ke tahun maupun antar BDK. Biaya yang dikeluarkan untuk tiap peserta berbeda-beda dengan selisih biaya yang tidak konsisten. Contohnya dengan menggunakan metode *direct costing*, ditunjukkan bahwa perubahan biaya per diklat di BDK Makassar pada tahun 2013 biaya per peserta meningkat 99% dari tahun 2012, selanjutnya pada

tahun 2014 menurun sebesar 44% dan tahun 2015 meningkat kembali sebesar 38%.

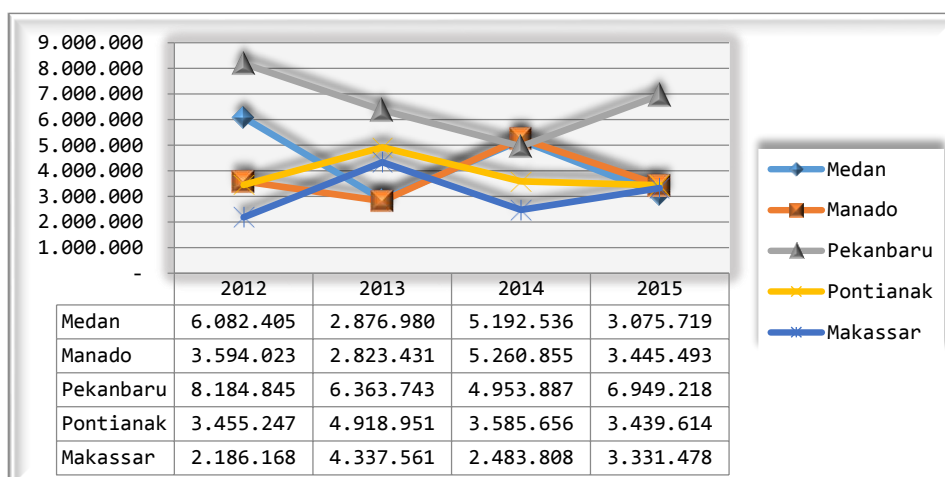
Serupa dengan hal tersebut, dengan menggunakan metode *full costing* pun biaya diklat per peserta menunjukkan persentase perubahan yang sangat besar. Contohnya biaya per peserta diklat PBJ di BDK Medan pada tahun 2013 turun

sebesar 53% dibandingkan tahun 2012 namun pada tahun 2014 justru meningkat 80% dari tahun 2013 dan tahun 2015 menurun kembali sekitar 41%. Hal ini terjadi pula di BDK lain dengan trend yang kadang meningkat cukup signifikan dan menurun dengan persentase yang cukup besar pula.

Gambar 7. Trend Biaya Diklat Pengadaan Barang dan Jasa Per Peserta dari Lima BDK di BPPK dengan Metode Perhitungan Biaya *Direct Costing*, 2012-2015



Gambar 8. Trend Biaya Diklat Pengadaan Barang dan Jasa Per Peserta dari Lima BDK di BPPK dengan Metode Perhitungan Biaya *Full Costing*, 2012-2015



Berdasarkan adanya permasalahan tersebut, berikut disajikan hasil penghitungan SBKU dengan metode *full costing* yang tidak terlepas dari pokok

pembahasan dalam kajian ini. Teknik yang digunakan dalam menentukan SBKU dalam kajian ini ialah teknik *bechmarking* yaitu membandingkan biaya ouput diklat PBJ

antar 5 BDK dari tahun 2012 hingga 2015. Angka SBKU yang dihitung dengan formula sebagaimana diuraikan dalam bab III menghasilkan besaran sebagaimana ditunjukkan dalam tabel 14 dan 15.

Pada tabel 14 ditunjukkan besaran SBKU diklat PBJ per peserta diklat dengan menggunakan metode *direct costing*,

sedangkan pada tabel 9 menggunakan metode *full costing*. SBKU *direct costing* adalah Rp 3.387.194 sedangkan SBKU *full costing* sebesar Rp 4.327.081. Terdapat perbedaan besaran SBKU sekitar 22% lebih besar SBKU *full costing* dibandingkan SBKU *direct costing*.

Tabel 14. Penghitungan SBKU Diklat PBJ dengan Menggunakan Metode *Direct Costing*

| Diklat Pengadaan Barang dan Jasa | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | Rata-Rata Per BDK |
|----------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-------------------|
| Medan | 4.837.409 | 2.097.543 | 3.597.619 | 2.192.587 | 3.181.290 |
| Manado | 2.409.561 | 1.937.667 | 3.370.258 | 2.480.091 | 2.549.394 |
| Pekanbaru | 6.704.143 | 5.242.791 | 3.790.609 | 5.875.472 | 5.403.254 |
| Pontianak | 2.471.516 | 4.569.489 | 3.451.517 | 2.728.388 | 3.305.227 |
| Makassar | 1.770.617 | 3.523.950 | 1.974.629 | 2.718.033 | 2.496.807 |
| Besaran SBKU Diklat PBJ | | | | | 3.387.194 |

Tabel 15. Penghitungan SBKU Diklat PBJ dengan Menggunakan Metode *Full Costing*

| Diklat Pengadaan Barang dan Jasa | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | Rata-Rata Per BDK |
|----------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-------------------|
| Medan | 6.082.405 | 2.876.980 | 5.192.536 | 3.075.719 | 4.306.910 |
| Manado | 3.594.023 | 2.823.431 | 5.260.855 | 3.445.493 | 3.780.951 |
| Pekanbaru | 8.184.845 | 6.363.743 | 4.953.887 | 6.949.218 | 6.612.923 |
| Pontianak | 3.455.247 | 4.918.951 | 3.585.656 | 3.439.614 | 3.849.867 |
| Makassar | 2.186.168 | 4.337.561 | 2.483.808 | 3.331.478 | 3.084.754 |
| Besaran SBKU Diklat PBJ | | | | | 4.327.081 |

Hasil penghitungan SBKU diklat PBJ per peserta tersebut dinilai menghasilkan besaran yang lebih tepat dan wajar karena telah membandingkan biaya antar unit organisasi yang berbeda yang menghasilkan output yang sama dan dari empat tahun yang berbeda. Dengan demikian, besar biaya per peserta diklat PBJ di semua unit organisasi memiliki besaran yang sama. Pada tataran evaluasi kinerja anggaran, biaya yang standar tersebut dapat menjadi dasar pengukuran

tingkat efisiensi dari masing-masing organisasi.

Penghitungan biaya dengan menggunakan *benchmarking* tersebut dapat diterapkan oleh seluruh output maupun suboutput (SBK) yang sama dari seluruh K/L. Misalnya output diklat, penyelenggaraan rapim, dan lainnya sebagainya. Melalui teknik *benchmarking* tersebut diharapkan besaran biaya untuk menghasilkan suatu diklat yang sama tidak berbeda-beda antar K/L. Pada akhirnya, hal

ini akan mendukung konsep penganggaran berbasis kinerja yaitu efisiensi dalam proses perencanaan penganggaran K/L.

4.5 Kelebihan dan Kekurangan Penggunaan Metode Full Costing

Gambaran singkat mengenai teknik perhitungan biaya secara keseluruhan (*full costing*) telah diuraikan pada bagian sebelumnya. Pada dasarnya konsep *full costing* adalah memperhitungkan biaya tidak langsung seperti biaya gaji dan juga pemeliharaan kantor dalam penghitungan biaya suatu output. Dalam subbab ini akan diidentifikasi kelebihan dan kekurangan dari penggunaan metode *full costing* dalam kaitannya dengan sistem penganggaran.

Terdapat beberapa kelebihan yang dapat diperoleh saat metode *full costing* digunakan dalam sistem penganggaran sebagai berikut:

- a. Penghitungan biaya output menunjukkan angka yang lebih riil
Dengan memperhitungkan seluruh biaya input atau sumber daya yang digunakan dalam menghasilkan suatu output, hasilnya menunjukkan angka riil atau kebutuhan dana yang sebenarnya dibutuhkan dalam menghasilkan suatu output. Hal ini tentu saja bermanfaat dalam menentukan kombinasi output yang paling efisien dalam rangka mencapai suatu *outcome* yang diinginkan. Bagi analisis anggaran, hal ini dapat mempermudah bagi penelaah dalam melakukan penelaahan.
- b. Penghitungan kinerja tidak lagi bias
Dari proses monitoring dan evaluasi kinerja K/L, penghitungan biaya dengan menggunakan metode *full costing* mendukung hasil evaluasi

kinerja yang sebenar-benarnya. Pada akhirnya, saat hasil evaluasi akan digunakan dalam penyusunan rencana anggaran di tahun yang akan datang, hasilnya akan lebih baik dan alokasi dana dapat lebih efisien.

- c. Dapat menjadi salah satu rekomendasi cara yang digunakan dalam penyusunan standar biaya keluaran umum.

Di samping beberapa kelebihan dari metode *full costing* sebagaimana disebutkan di atas, berikut beberapa kekurangan dari metode *full costing*:

- a. Penerapannya cukup rumit dan membutuhkan ketelitian serta waktu yang tidak sedikit

Dalam kajian ini, dalam rangka penyederhanaan proses penghitungan biaya, kajian ini mengabaikan hal-hal lain yang digunakan dalam penyusunan anggaran. Misalnya mengenai tahapan dari suatu output. Metode *full costing* menawarkan manfaat yang cukup dapat diperhitungkan, termasuk akurasi yang lebih baik dalam penghitungan biaya produksi, menyediakan informasi kinerja yang tidak bias, membantu dalam proses pengambilan keputusan, dan meningkatkan perencanaan strategis. Manfaat tersebut tentu saja tidak cuma-cuma, terdapat biaya yang timbul dalam menerapkan metode tersebut. Diperlukan kecermatan (*measurement cost*) dalam identifikasi dari masing-masing biaya yang juga berkaitan dengan kesalahan (*error cost*) yang terjadi jika informasi biaya yang dihasilkan tidak tepat. Namun demikian, hal ini dapat diatasi dengan

dukungan teknologi informasi yang memadai dalam melakukan klasifikasi biaya langsung dan tidak langsung.

- b. *Transfer knowledge* membutuhkan *effort* yang besar

Hal ini berkaitan dengan tantangan, daripada kekurangan, yang akan dihadapi apabila metode *full costing* akan diterapkan dalam sistem penganggaran. Perlu terdapat pemahaman yang sama bagi setiap penyusun anggaran mengenai hal-hal yang berkaitan dengan metode *full costing*. Misalnya kaitannya dengan penentuan klasifikasi biaya dari suatu output, yaitu posting dari setiap biaya dengan tepat. Solusi dari hal ini tentu saja perlu terdapat media pembelajaran secara bertahap dan melibatkan seluruh perencana anggaran. *Effort* yang besar dalam melakukan *transfer knowledge* ini dalam jangka panjang akan menjajikan suatu peningkatan kualitas dalam sistem penganggaran. Sehingga perlu terdapat dukungan dari segala pihak saat metode *full costing* diterapkan dalam penghitungan biaya output dalam sistem penganggaran.

5. PENUTUP

5.1 Kesimpulan

Pada dasarnya, penghitungan biaya dengan menggunakan metode *full costing* menghasilkan informasi biaya output yang lebih akurat karena telah memasukkan seluruh input atau sumber daya yang digunakan dalam menghasilkan output diklat barang dan jasa. Penghitungan biaya yang akurat dapat menjadi alat dalam mencapai efisiensi yaitu mendukung

pengambilan keputusan atas kombinasi output yang lebih efisien untuk mencapai suatu *outcome* yang diinginkan. Di samping itu, penghitungan biaya dengan metode *full costing* dapat mendukung kualitas hasil evaluasi kinerja penganggaran yang lebih baik dan tidak bias. Penerapan metode *full costing* berdampak pada penghapusan output layanan perkantoran yang selama ini merupakan output yang memuat informasi komponen 001 (gaji dan tunjangan) dan 002 (penyelenggaraan operasional dan pemeliharaan). Berkenaan dengan hal-hal tersebut, beberapa hal yang dapat disimpulkan untuk menjawab pertanyaan penelitian ini yaitu:

- a. Terdapat selisih penghitungan biaya output diklat PBJ yaitu rata-rata sebesar 23% lebih besar jika menggunakan metode *full costing* daripada metode *direct costing*. Hal ini dapat berdampak pada saat penghitungan kinerja dari output diklat PBJ tersebut karena penghitungan biaya dari output diklat PBJ belum memperhitungkan seluruh sumber daya yang digunakan dalam menghasilkan output tersebut.
- b. Perbandingan biaya diklat PBJ antar-BDK, antar-waktu, dan antar-BDK-waktu menunjukkan hasil yang bervariasi. Pada dasarnya seluruhnya menunjukkan deviasi biaya rata-rata 40% lebih besar dibandingkan biaya terendah yaitu biaya yang dianggap paling efisien dibandingkan dengan lainnya.
- c. Penggunaan metode *full costing* dan *benchmarking* dalam penghitungan SBKU dinilai menghasilkan besaran SBKU yang tepat dan wajar karena

telah membandingkan biaya antar unit organisasi yang berbeda yang menghasilkan output yang sama dan dari empat tahun yang berbeda. Pada tataran evaluasi kinerja anggaran, biaya yang standar tersebut dapat menjadi dasar pengukuran tingkat efisiensi dari masing-masing organisasi.

- d. Kelebihan dari penggunaan metode *full costing* diantaranya: penghitungan biaya output menunjukkan angka yang lebih riil, penghitungan kinerja tidak lagi bias, dapat menjadi salah satu rekomendasi cara yang digunakan dalam penyusunan SBKU.
- e. Kekurangan dari penggunaan metode *full costing* diantaranya: penerapannya cukup rumit dan membutuhkan ketelitian serta waktu yang banyak, dan *transfer knowledge* membutuhkan *effort* yang besar.

5.2 Saran

Hasil dari kajian ini diharapkan tidak hanya menjadi wacana semata namun dapat memberikan rekomendasi yang dapat dituangkan dalam suatu peraturan perundang-undangan yang berlaku bagi kementerian negara dan lembaga (K/L). Beberapa hal dari kajian ini yang berimplikasi terhadap kebijakan diantaranya:

1. Perubahan sistem penghitungan biaya dari *direct costing* menjadi *full costing* khususnya penilaian efisiensi pada saat monitoring dan evaluasi.
2. Adapun syarat-syarat yang diperlukan dalam menerapkan *full costing* yaitu:
 - a. Penghapusan output layanan perkantoran yang memuat informasi

gaji dan tunjangan, serta penyelenggaraan operasional dan pemeliharaan.

- b. Penerapan IT yang memadai.
- c. Perlu terdapat media pembelajaran bagi K/L dalam rangka pemahaman ilmu penganggaran yang lebih baik, sehingga dapat meningkatkan kualitas perencanaan anggaran K/L.

Hasil kajian ini pada dasarnya ingin menunjukkan bahwa penghitungan biaya output dengan menggunakan metode *full costing* dimungkinkan untuk diterapkan dalam penyusunan RKA K/L. Namun demikian, perlu terdapat kajian lainnya yang melakukan simulasi penghitungan biaya dengan metode lainnya yang selanjutnya dapat dibandingkan hasilnya dan dapat diperoleh metode penghitungan biaya yang paling tepat dan sesuai. Di sisi lain, beberapa hal tersebut memunculkan pertanyaan, apakah sistem penghitungan biaya dalam sistem penganggaran memang perlu dikembangkan?.

Berdasarkan The Treasury pada buku *Improving Output Costing: Guidelines and Examples*, terdapat beberapa indikator untuk memastikan bahwa metode penghitungan biaya yang digunakan suatu unit telah memberikan informasi biaya output yang akurat dan menghindari sistem yang telah usang (*out-dated*). Faktor-faktor yang dipertimbangkan diantaranya adalah:

- a. *Penetration*,
- b. *Accuracy*,
- c. *Flexibility*,
- d. *Timing*, dan
- e. *Automation*.

Beberapa informasi tersebut dapat menjadi rekomendasi atas penelitian

selanjutnya yang akan memperkuat dari penerapan metode *full costing* dalam sistem penganggaran. Selain itu, dalam melakukan analisis biaya output akan lebih baik jika dilakukan juga dari sisi efektivitas pembiayaan terhadap capaian kinerjanya.

DAFTAR PUSTAKA

- Barrett, Richard. 2009. Performance-Based Budgeting. *White Paper No. WP3069-A*. U.S Federal Government. Februari.
- Carter, dan Usry. 2005. *Akuntansi Biaya*. Edisi 13. Salemba Empat. Jakarta.
- Drury, Colin. 2012. *Management and Cost Accounting, Eighth Edition*. Cengage Learning. United Kingdom.
- Department of Treasury and Finance. 2001. *Costing and Pricing Government Output: guidelines for use by agencies, fourth edition*. Government of Western Australia.
- Diamond, Jack. 2003. From Program to Performance Budgeting; The Challenge for Emerging Market Economies. *IMF Working Paper 03/169* (Washington: International Monetary Fund).
- Hansen, R. Don, Maryanne M. Mowen, dan Liming Guan. 2009. *Cost Management: accounting and control, sixth edition*. South-Western Cengage Learning. USA.
- Hongren, Charles T., Srikant M. Datar, dan Madhav V. Rajan. 2012. *Cost Accounting: a managerial emphasis*. Pearson. England.
- Kuncoro, Mudrajad. 2009. *Metode Riset untuk Bisnis dan Ekonomi: bagaimanameneliti dan menulis tesis?, edisi 3*. Penerbit Erlangga. Jakarta.
- Mikesell, J. 1995. *Fiscal Administration: Analysis and Applications for the*

Maka dengan melihat dari dua sisi, yaitu efisiensi dan efektivitas, diharapkan hasil kajian yang diperoleh dapat lebih baik dan pada akhirnya dapat digunakan untuk menyusun kebijakan anggaran yang lebih berkualitas.

Public Sector. (Texas: Harcourt Brace College Publishers).

- Mulyadi. 1999. *Akuntansi Biaya*. BPFE. Yogyakarta.
- New South Wales Treasury. 2007. *Service Costing in General Government Sector Agencies: policy and guidelines paper*.
- Neubrain, 2007. Performance-Based Budgeting: methodology and tools. *White Paper*.
- Periasamy, Dr. P. 2010. *A Textbook of Financial, Cost and Management Accounting*. Himalaya Publishing House/Geetanjali Press Nagpur. Mumbai.
- Rayburn, Letricia Gayle. 1999. *Akuntansi Biaya: dengan menggunakan pendekatan manajemen biaya Jilid I*, Edisi Keenam (alih bahas Sugyanto, SE). Jakarta: Penerbit Erlangga.
- The Treasury. 1994. *Improving Output Costing: guidelines and examples*. New Zealand.

DOKUMEN

- PMK No. 136/PMK.02/2014 tentang Petunjuk Penyusunan Penelaahan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga
- PMK No.71/PMK.02/2013 tentang Pedoman Standar Biaya, Standar Struktur Biaya, dan Indeksasi dalam Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian/Lembaga
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66/PMK.01/2009 tentang Organisasi dan Tata Kerja Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan