

KAJIAN SIMULASI PENERAPAN FULL COSTING: KASUS SATKER BALAI DIKLAT KEUANGAN YOGYAKARTA TA 2012-2014

Lies Kurnia Irwanti

Email: emailnyalies@gmail.com

Intisari

Metode yang baik terkait penghitungan biaya atas suatu kebijakan (produk pada sektor publik) merupakan salah satu prasyarat pengimplementasian Performance-based Budgeting mengingat adanya kebutuhan perbandingan antara biaya dengan kinerja yang dicapai. Hasil dari penghitungan harga pokok bergantung pada metode yang digunakan. Pemilihan metode yang kurang tepat akan berujung pada pengambilan keputusan yang kurang tepat (bias).

Untuk memberikan gambaran atas implementasi penghitungan biaya atas produk pada sektor publik, paper ini mensimulasikan penggunaan metode penghitungan biaya diklat per peserta pada satker BDK Yogyakarta pada tahun 2012-2014. Dalam memberikan paper ini, tiga metode penghitungan biaya disampaikan sebagai perbandingan. Hal ini penting dilakukan mengingat pemilihan metode yang kurang tepat akan berujung pada keputusan yang kurang tepat pula.

Pada akhir paper ini, metode full cost dengan modifikasi atas belanja modal direkomendasikan sebagai metode ideal. Metode ini mempertimbangkan dengan periodisasi atas belanja tahun berjalan. Metode ini membuktikan dapat menghindari bias dalam pengambilan keputusan. Namun demikian, penerapan metode ini pada sektor publik memberikan tantangan tersendiri dalam praktiknya, antara lain berupa penggunaan metode akrual dalam akuntansi (dimana informasi biaya atas aset pada tahun-tahun sebelumnya tersedia).

Kata kunci: *akuntansi biaya, sektor publik, standar biaya, diklat*

1. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Metode penentuan harga pokok produksi adalah cara untuk memperhitungkan unsur-unsur biaya ke dalam harga pokok produksi. Dalam memperhitungkan unsur-unsur biaya ke dalam harga pokok produksi, terdapat dua pendekatan yaitu *full costing* dan *variabel costing*. *Full costing* adalah metode penentuan harga pokok yang memperhitungkan semua biaya produksi yang terdiri dari biaya bahan baku, biaya

tenaga kerja dan *overhead* tanpa memperhatikan perilakunya. Sedangkan variabel costing adalah metode penentuan harga pokok dimana biaya produksi variabel saja yang dibebankan sebagai bagian dari harga pokok.

Penganggaran Berbasis Kinerja (*Performance Based Budgeting*) adalah sistem penganggaran yang berorientasi pada output organisasi dan berkaitan dengan visi, misi dan rencana strategis organisasi. Ciri utamanya adalah anggaran yang disusun memperhatikan keterkaitan pendanaan (*input*) dan hasil yang

diharapkan (*outcome*) sehingga dapat memberikan informasi tentang efektivitas dan efisiensi kegiatan.

Satuan kerja Kementerian Keuangan, yaitu BDK Yogyakarta salah satu outputnya adalah peserta diklat. Dari data rincian anggaran BDK Yogyakarta dapat dihitung biaya yang diperlukan untuk setiap peserta diklat. Dalam kajian ini metode yang digunakan untuk menentukan harga pokok dari output yang dihasilkan oleh Balai Diklat Keuangan (BDK) Yogyakarta adalah metode *full costing*. Dengan menggunakan metode tersebut diharapkan biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan satu lulusan diklat dapat dianalisis lebih lanjut guna mengetahui keefektifitasan dan keefisienan penggunaan anggaran.

1.2 Identifikasi Masalah

Kajian ini akan menyajikan dan membahas secara sederhana mengenai simulasi perhitungan biaya diklat di Balai Diklat Keuangan Yogyakarta menggunakan metode *full costing* dengan perbandingan dengan metode lainnya.

1.3 Tujuan

Penelitian yang dilakukan dalam kajian ini bertujuan antara lain:

1. Mengimplementasikan metode *full costing* untuk mendapatkan besaran biaya dalam menghasilkan output satu lulusan diklat di Balai Diklat Keuangan Yogyakarta.
2. Langkah awal dalam pembahasan mengenai efektifitas dan efisiensi penggunaan anggaran negara pada kajian lainnya.

2. METODOLOGI PENELITIAN

Kajian ini menggunakan metode Statistik Deskriptif dengan data pagu anggaran pada satuan kerja Balai Diklat keuangan Yogyakarta untuk tahun anggaran 2012-2014. Selain itu, untuk kepentingan kajian ini digunakan kajian literature mengenai implementasi teknik penghitungan harga produk pada sektor publik. Alat yang digunakan untuk menganalisis dan membahas data yang diperoleh dari Business Intelligence adalah akuntansi biaya dengan metode harga pokok pendekatan *full costing*.

2.1 Data

Kajian ini menggunakan data RKAKL Saker BDK Yogyakarta Tahun 2012-2104. Data diperoleh dari Bussines Intelligence (BI) Anggaran. Data BI merupakan database yang diperoleh dari RKA-K/L seluruh K/L.

3. KAJIAN PUSTAKA

3.1 Akuntansi Biaya dan Konsep Biaya

Menurut Hongren (2003) Akuntansi Biaya menyediakan informasi baik untuk kepentingan managerial dan financial. 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 terhdapnya. 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 diatas, terdapat beberapa peranan akuntansi biaya menurut Carter dan Usry (2005) adalah membantu manajemen dalam menyelesaikan tugas-tugas berikut:

1. Membuat dan melaksanakan rencana dan anggaran untuk operasi dalam kondisi-kondisi kompetitif dan ekonomi yang telah diprediksi sebelumnya.
2. Menetapkan metode perhitungan biaya dan prosedur yang menjamin adanya pembebanan biaya dan perbaikan mutu.
3. 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.
4. 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.
5. 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 yang diperlukan oleh manajemen dalam mengelola perusahaan, yaitu untuk:

1. Perencanaan dan pengendalian laba (biaya)
2. Penentuan harga pokok produk atau jasa
3. Pengambilan keputusan oleh manajemen

Secara konsep Biaya berbeda dengan Beban. Biaya adalah pengorbanan ekonomis yang dibuat untuk memperoleh barang atau jasa (Supriyono, 2000, hal. 185). Istilah biaya seringkali digunakan dalam arti yang sama dengan istilah beban. Namun, beban dapat didefinisikan sebagai arus keluar barang dan jasa yang akan dibebankan pada pendapatan untuk menentukan laba. Penggolongan biaya diperlukan untuk mengembangkan data biaya yang dapat membantu manajemen dalam pencapaian tujuan organisasi. Misalnya penggolongan biaya didasarkan hubungan antara biaya dengan perencanaan, pengendalian dan pembuatan keputusan, biaya dikelompokkan menjadi biaya standar dan biaya dianggarkan, biaya terkendali dan biaya tidak terkendali.

3.2 Metode Penentuan Harga Pokok Produksi

Harga pokok produksi merupakan biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan suatu barang atau jasa. Harga pokok produksi memiliki fungsi yang sama dengan akuntansi biaya mengingat

harga pokok produksi merupakan hasil dari akuntansi biaya.

Penentuan harga pokok adalah bagaimana memperhitungkan biaya kepada suatu produk atau pesanan atau jasa yang dapat dilakukan dengan cara memasukkan seluruh biaya produksi atau hanya memasukkan unsur biaya produksi variabel saja. Dua metode dalam penentuan biaya menurut Bastian dan Nurlela (2006) antara lain sebagai berikut:

1. Metode Full Costing

Suatu metode dalam penentuan harga pokok suatu produk dengan memperhitungkan semua biaya produksi, seperti biaya bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, biaya overhead variabel dan biaya overhead tetap.

2. Metode Variable Costing

Suatu metode penentuan dalam penentuan harga pokok suatu produk, hanya memperhitungkan biaya produksi yang bersifat variabel saja. Dalam metode ini biaya overhead tetap tidak diperhitungkan sebagai biaya produksi tetapi biaya overhead tetap akan diperhitungkan sebagai biaya periode yang akan dibebankan dalam laporan laba-rugi tahun berjalan.

3.3 Full Costing dan Performance-based Budgetting

Menurut Mikesell (1995), Performance-based Budgetting berawal dari sebuah usaha untuk mengubah proses penganggaran federal di US menjadi lebih berbasis pada hasil dengan suatu referensi tertentu menggunakan informasi kinerja untuk menganggarkan. Performance based Budget 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 Performance-based Budgetting kurang mendapatkan perhatian. Hal ini mengingat fokus lebih dalam pengembangan rumusan output atau outcome, walaupun secara konsep seharusnya kedua hal tersebut dikembangkan secara beriringan.

Dalam sebuah working paper, Jack Diamond (2003) mengungkapkan bahwa penekanan baru pada output dan program tidak serta menghilangkan kepentingan atas identifikasi atas biaya dari sisi input sebagaimana dipakai pada anggaran pada umumnya. Selanjutnya dia menyatakan bahwa perlu suatu mekanisme yang secara menyeluruh dapat menunjukkan total biaya (full cost) secara akurat dari suatu output atau program yang akan dibandingkan.

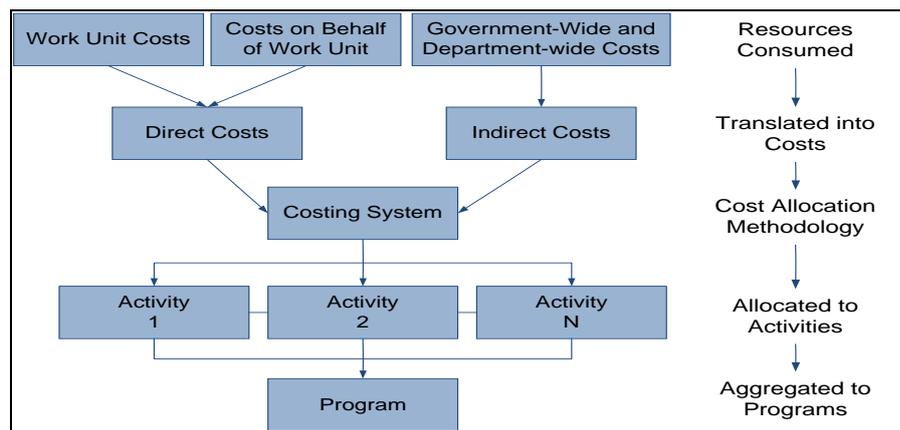
Agar akurat, Jack Diamond (2003) menambahkan bahwa alokasi atas biaya harus dapat menghindari dua tipe distorsi informasi, yakni distorsi atas rate (harga) yang digunakan, dan distorsi atas kuantitas yang dikonsumsi. Terkait dengan distorsi atas harga, sistem harus dibangun untuk memungkinkan agar biaya yang dialokasikan pada suatu objek dapat diagregasi maupun didekomposisikan pada unit terkecil yang dimungkinkan. Sedangkan terkait dengan distorsi kuantitas perlu dibuat asumsi bahwa untuk hal-hal yang tidak bisa diatribusi secara

langsung pada suatu objek biaya dikonsumsi secara proposional oleh objek yang dihasilkan.

Uraian tersebut diatas menyatakan pentingnya adopsi atas Full Costing untuk penerapan Performance-based Budgetting. 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.

Gambar 1. Langkah-langkah Dasar Sistem Penghitungan Biaya per Program



Sumber: Jack Diamond (2003, p.22)

Sebagaimana diilustrasikan dalam gambar 1, terdapat beberapa langkah yang direkomendasikan dalam menentukan biaya suatu program untuk menghasilkan suatu output. Langkah pertama adalah memilah suatu program dalam aktifitas-aktifitas yang diperlukan dalam menghasilkan tujuan program, atau barang dan jasa, serta mengidentifikasi unit-unit yang melaksanakan (bertanggung jawab) atas setiap aktifitas. Selanjutnya adalah mengidentifikasi semua sumber daya yang digunakan dan kategori biaya yang dikeluarkan dikaitkan dengan unit kerja yang menghasilkan output/outcomes atas suatu program. Identifikasi atas sumber daya yang digunakan bergantung pada sejauh mana informasi biaya disajikan.

Langkah ketiga adalah mengklasifikasikan biaya dalam dua

klasifikasi besar, yakni direct cost (biaya langsung), dan indirect cost (biaya tidak langsung). Perbedaan biaya langsung dan biaya tidak langsung didasarkan pada jawaban atas pertanyaan apakah biaya tersebut dapat ditelusuri langsung atas produksi/layanan atau tidak. Secara sederhana hal ini dilakukan sebagai berikut: jika biaya berasal dari operasi unit kerja penghasil layanan atau biaya yang muncul pada unit lain atas dasar permintaan unit kerja penghasil layanan maka dikategorikan sebagai biaya langsung. Sedangkan, jika biaya yang muncul secara umum dan digunakan secara bersama-sama bagi organisasi secara luas maka biaya ini dikategorikan sebagai biaya tidak langsung. Langkah terakhir adalah membebaskan atau mengalokasi semua biaya langsung

maupun tidak langsung kepada aktivitas yang mengkonsumsi biaya dimaksud.

Secara konsepsi walaupun terminologi langsung dan tidak langsung memiliki sedikit perbedaan dengan terminologi komponen utama dan pendukung dalam RKAKL, terdapat kesamaan dalam pemahaman atas kedua kelompok terminologi ini. Terminologi langsung dan tidak langsung adalah klasifikasi biaya berdasarkan perspektif produk yang dihasilkan. Biaya yang langsung dapat ditelusuri pada suatu objek disebut sebagai biaya langsung, sedangkan biaya yang pengalokasiannya melalui proses estimasi (dialokasikan secara abitrari) disebut sebagai biaya tidak langsung. Komponen utama merupakan komponen pembiayaan langsung dari pelaksanaan suatu kebijakan, sedangkan komponen pendukung merupakan pembiayaan yang digunakan dalam rangka menjalankan dan mengelola kebijakan tersebut. Jika dikaji lebih mendalam perspektif yang digunakan dalam terminologi utama dan pendukung lebih melihat bahwa dalam klasifikasi biaya yang dapat secara langsung diidentifikasi terdapat biaya dukungan (misal administrasi project).

Untuk kepentingan analisis atas biaya, sebuah sistem alokasi biaya perlu didesain sedemikian rupa untuk menghasilkan informasi atas biaya dalam berbagai dimensi, seperti unit organisasi, pusat biaya, output, project, jenis biaya dan lain sebagainya yang dikenal sebagai objek biaya. Pemilihan objek biaya mempengaruhi kompleksitas administrasi dan menentukan biaya yang dibutuhkan dalam mengembangkan suatu sistem pengalokasian biaya. Ada sebuah trade-off

yang jelas antara tingkat kedetailan suatu objek biaya (sebagai usaha untuk menghasilkan informasi yang relevan bagi pengambilan keputusan) dengan biaya yang dibutuhkan untuk menjalankannya. Namun demikian, objek yang terlalu sederhana akan berisiko menghasilkan sistem yang kurang baik, meningkatkan risiko subsidi silang, dan memberikan informasi yang kurang dalam pengambilan keputusan.

4. PEMBAHASAN

4.1 Profil BDK Yogyakarta

Balai Diklat Keuangan (BDK) Yogyakarta merupakan unit pelaksana teknis Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan 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 tanggal 1 April 2009 tentang Organisasi dan Tata Kerja Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan, BDK Yogyakarta mempunyai tugas untuk melaksanakan pendidikan, pelatihan, dan penataran keuangan negara. Salah satu output yang dihasilkan adalah para lulusan diklat.

Wilayah kerja BDK Yogyakarta meliputi Provinsi Jawa Tengah dan DI Yogyakarta, dengan cakupan layanan dari semua unsur Kementerian Keuangan, seperti Perpajakan, Bea Cukai, Perbendaharaan, dan Pengelolaan Aset. Selain itu, BDK Yogyakarta juga menyelenggarakan diklat Penjenjangan Pegawai, seperti diklat Pra Jabatan dan Diklat Ujian Dinas, serta Diklat Keuangan

yang bersifat Umum seperti DTU Ms. Office, DTU General English.

4.2 Data dan Fakta pada BDK Yogyakarta

Sesuai amanat dalam UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara Pasal 3 (1) bahwa “Keuangan Negara dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan”. Kajian ini akan memberikan gambaran mengenai penghitungan besarnya biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan satu lulusan diklat.

BDK Yogyakarta melaksanakan satu kegiatan “Pengembangan SDM melalui Penyelenggaraan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan Negara di Daerah” yang terbagi dalam 6 output, yaitu: Pelaksanaan Diklat, Pelaporan Keuangan dan Kegiatan, Layanan Perkantoran, Perangkat Pengolah Data, Peralatan Kantor, serta Gedung dan Bangunan.

Output Layanan Perkantoran menampung biaya gaji pegawai, baik pengajar maupun tenaga administrasi, biaya bahan, biaya jasa, dan biaya pemeliharaan. Output Diklat merupakan output utama dari satker ini yang berisi pendanaan layanan diklat selama satu tahun. Output Perangkat Pengolah data menampung pengadaan alat pengolah data dan komunikasi seperti Komputer, Laptop Printer. Sedangkan output Peralatan Kantor menampung alokasi pengadaan peralatan kantor berupa, kursi meja, serta jaringan. Terakhir output Gedung/Bangunan menampung alokasi

pengadaan dan renovasi gedung dan bangunan kantor atau diklat.

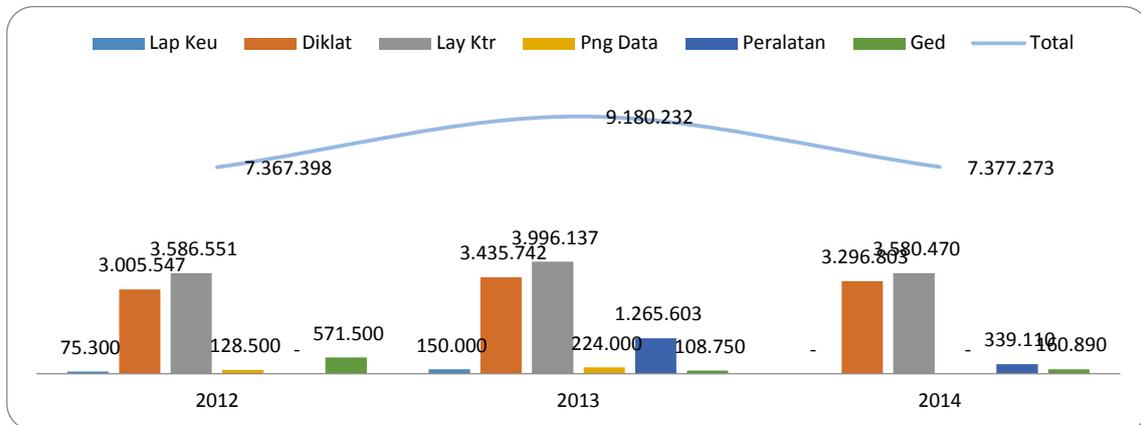
Alokasi dana BDK Yogyakarta meningkat menjadi Rp9,180 Milyar pada tahun 2013 dari Rp.7,367 Milyar pada tahun 2012. Kenaikan sebesar 33,29% ini tidak berlanjut pada tahun berikutnya mengingat alokasi pada Satker tersebut menurun kembali, mendekati angka semula, menjadi Rp.7,377 Milyar pada tahun 2014. Kenaikan pada tahun 2013 dipengaruhi oleh adanya kenaikan alokasi pada hampir semua output kecuali untuk Gedung/Bangunan. Kenaikan terbesar terjadi pengadaan peralatan kantor dengan kenaikan sebesar Rp1,2 Milyar untuk tahun 2013. Hal ini dikarenakan adanya pengadaan jaringan dan peralatan kantor pada tahun tersebut.

Kenaikan kedua terbesar adalah pada output layanan perkantoran dan output diklat dengan kenaikan rata-rata sebesar Rp.400 juta. Hal lain yang dapat diperoleh dari data BDK Yogyakarta adalah Output Gedung/Bangunan terus menurun dari sebelumnya Rp.571 juta pada tahun 2012 menjadi Rp.160 juta pada tahun 2014. Uraian tersebut menunjukkan bahwa selama kurun waktu data BDK Yogyakarta meningkatkan kapasitas diklatnya mulai dari tahun 2012. BDK Yogyakarta membangun gedung pada tahun 2012 dan masih melakukan finalisasi atas ruangan sampai dengan 2014. Pada tahun 2013, BDK Yogyakarta sudah mulai mengisi peralatan kantor/diklat pada gedung baru. Gedung dan Peralatan Baru akan menambah kapasitas produksi selama masa manfaat ekonominya berlangsung. Dengan kata lain, biaya yang dikeluarkan tahun tersebut akan bermanfaat bagi tahun-tahun mendatang.

Untuk memberikan gambaran atas alokasi dana pada BDK Yogyakarta, Gambar 1

merangkum alokasi per Output selama tahun 2012-2014.

Gambar 1 Alokasi per Output BDK Yogyakarta (dlm ribuan)



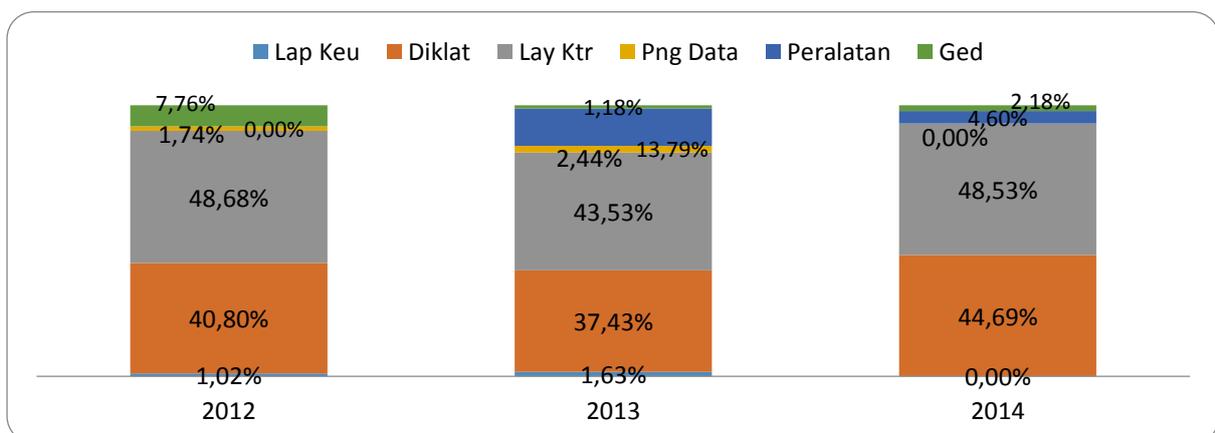
(Skala sebelah kiri untuk Output, skala sebelah kanan untuk Total)

Sumber: Data BI Anggaran 2012-2014

Dari keenam output, Output Layanan Perkantoran dan Output Diklat mendapatkan alokasi terbesar. Alokasi pada dua output ini merupakan yang terbesar pada kurun waktu 2012-2014 dengan rentang alokasi antara Rp.3 Milyar dan Rp.4 Milyar. Total dari dua output tersebut mendominasi alokasi dengan rata-rata alokasi sebesar 87.88% selama tiga tahun. Alokasi pembangunan gedung

menjadi proporsi terbesar ketiga pada tahun 2012 namun terus berkurang pada tahun-tahun berikutnya. Untuk 2013 dan 2014, pengadaan peralatan menjadi alokasi terbesar ketiga. Hal ini menguatkan kesimpulan yang diambil diatas bahwa terdapat pengembangan kapasitas diklat selama tahun 2012 sampai dengan 2014. Proporsi alokasi per output diilustrasikan pada Gambar 2.

Gambar 2 Proporsi Alokasi per Output terhadap Total Alokasi (%)



Sumber: Data BI Anggaran 2012-2014

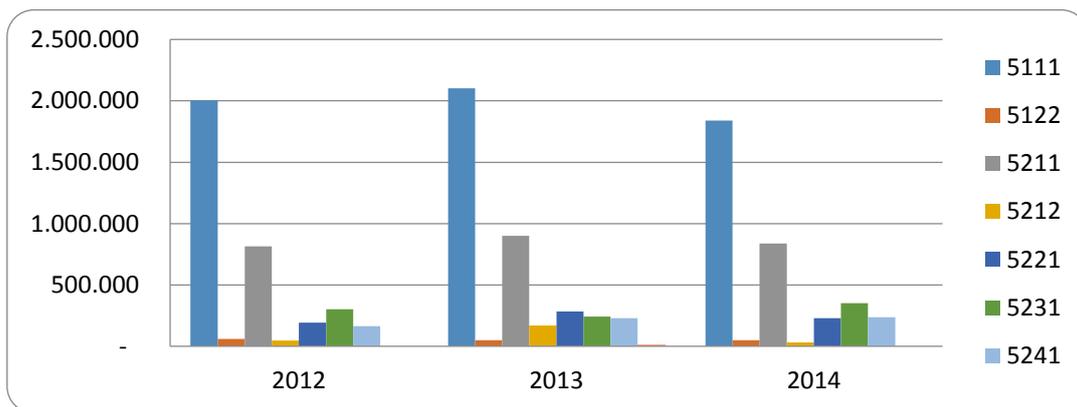
Kedua output dengan alokasi terbesar kemudian didekomposisikan lagi untuk lebih melihat jenis biaya yang ada

pada kedua output tersebut. Gambar 3 menunjukkan alokasi per jenis belanja pada output layanan perkantoran. Jenis

belanja yang terdapat pada output ini, terdiri dari 7 kelompok akun, yakni belanja gaji, belanja lembur, belanja bahan, belanja jasa, belanja pemeliharaan, belanja perjalanan, dan belanja modal. Sebagaimana ditunjukkan, alokasi terbesar terletak pada belanja pegawai pada tahun

2013 sebesar Rp.2, 1 Milyar. Dilanjutkan dengan alokasi untuk belanja bahan dengan alokasi terbesar pada tahun yang sama. Menempati tiga teratas alokasi berada pada alokasi belanja pemeliharaan diikuti dengan belanja perjalanan.

Gambar 3 Alokasi Per Jenis Belanja pada Output Layanan Perkantoran (dalam ribuan)

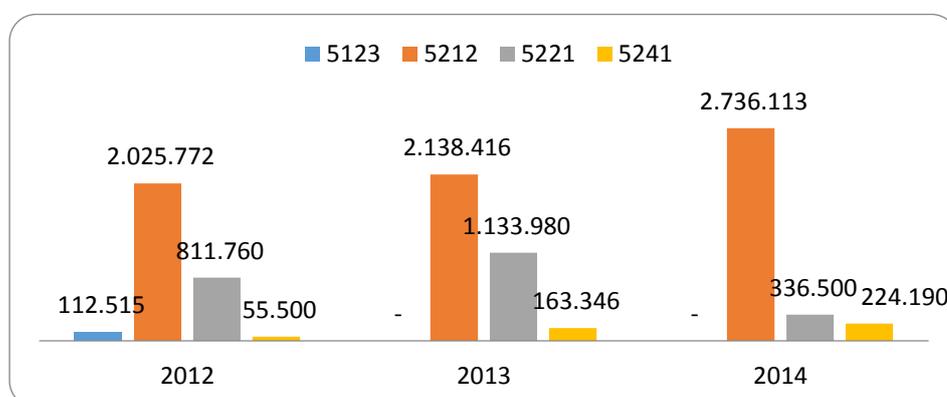


Sumber: Data BI Anggaran 2012-2014

Terkait dengan output Diklat, jenis belanja yang terdapat pada output ini, terdiri dari 4 kelompok akun, yakni belanja vakasi, belanja bahan, belanja jasa, dan belanja perjalanan. Belanja terbesar pada output ini adalah belanja bahan, dimana didalamnya terdapat kebutuhan terkait diklat seperti seminar kit dan konsumsi. Alokasi terbesar kedua adalah pada

belanja jasa, dimana didalamnya terdapat kebutuhan untuk membayar narasumber, sewa peralatan, atau penyedia jasa diklat pihak ketiga. Terakhir adalah alokasi belanja perjalanan. Terdapat catatan atas alokasi pada output ini, yakni alokasi belanja vakasi yang dialokasi pada tahun 2012 namun tidak pada dua tahun kemudian.

Gambar 4 Alokasi Per Jenis Belanja pada Output Diklat (dalam ribuan rupiah)



Sumber: Data BI Anggaran 2012-2014

Memperhatikan langkah-langkah penghitungan biaya yang disampaikan oleh Jack Diamond (2003), data tersebut diatas memberikan penjelasan mengenai sumber daya yang dikonsumsi dalam proses produksi. Langkah selanjutnya adalah mengidentifikasi biaya yang ada kedalam dua kategori besar yakni: Biaya Langsung, dan Biaya Tidak Langsung. Dalam kajian ini biaya langsung dan tidak langsung dianggap ekuivalen dengan komponen utama dan komponen pendukung dengan cakupan yang berbeda sehingga 6 output yang ada diklasifikasikan lebih lanjut pada dua kelompok biaya sebagai berikut:

- Biaya Langsung : Output Diklat, dan Sebagian Output Layanan Perkantoran.
- Biaya Tidak Langsung: Sebagian Output Layanan Perkantoran, Output Pengolah Data, Output Peralatan Kantor, dan Output Gedung/Bangunan.

4.3 Simulasi Penghitungan Biaya Diklat

Pengelompokkan jenis biaya menurut pendekatan sistem penganggaran berbasis kinerja pada PMK 94/2013 tentang Juksun RKAKL ada dua, yaitu biaya utama dan pendukung. Sesuai definisinya seperti yang telah dijelaskan pada bagian sebelumnya, yang termasuk biaya utama dan pendukung dipersamakan dengan biaya langsung dan biaya tidak langsung dalam menghasilkan lulusan diklat. Data dikelompokkan sebagaimana berikut:

- Biaya Langsung : Output Diklat, dan Sebagian Output Layanan Perkantoran.
- Biaya Tidak Langsung: Sebagian Output Layanan Perkantoran, Output Pengolah Data, Output Peralatan Kantor, dan Output Gedung/Bangunan.

Tabel I. Klasifikasi Biaya Untuk Menghasilkan Lulusan Diklat Pada BDK Yogyakarta (dalam ribuan rupiah)

No	OUTPUT	SIFAT BIAYA	2012	2013	2014
1	Diklat	Langsung	3,005,547	3,435,742	3,296,803
2	Layanan Perkantoran	Sebagian Langsung	3,586,551	3,996,137	3,580,470
	5111 Gaji	Sebagian Langsung	2,003,046		
	5122 Lembur	Sebagian Langsung	59,920	51,400	51,400
	5211 Bahan	Tidak Langsung	815,379	900,615	838,240
	5212 Bahan Non Operasional	Tidak Langsung	46,650	168,748	33,240
	5221 Jasa	Tidak Langsung	192,800	284,400	230,400
	5231 Pemeliharaan	Tidak Langsung	303,206	243,565	350,740
	5241 Perjalanan	Tidak Langsung	165,550	229,102	237,359
	5321 Modal	Tidak Langsung		15,000	
3	Laporan Keuangan dan Kegiatan	Tidak Langsung	75,300	150,000	-
4	Perangkat Pengolah Data dan Komunikasi	Tidak Langsung	128,500	224,000	-
5	Peralatan dan Fasilitas Perkantoran	Tidak Langsung	-	1,265,603	339,110
6	Gedung/Bangunan	Tidak Langsung	571,500	108,750	160,890
	Total		7,367,398	9,180,232	7,377,273

Pengklasifikasian, sebagaimana diilustrasikan pada tabel 1, perlu dilakukan

secara cermat dan mendalam. Sebagian biaya dapat ditelusuri secara langsung peruntukannya, namun tidak bagi sebagian yang lain. Output diklat secara jelas dialokasikan untuk membiayai pelaksanaan diklat. Kasus yang sama berlaku untuk output Layanan Perkantoran, Laporan Keuangan dan Kegiatan, Perangkat Pengolah Data dan Komunikas, Peralatan dan Fasilitas Perkantoran, dan Gedung/Bangunan tidak dapat dipastikan untuk dapat ditelusuri pada pelaksanaan diklat. Namun demikian dengan informasi tambahan, biaya tersebut dapat ditrasir lebih lanjut.

Pembagian lebih lanjut dapat diarahkan apakah biaya tersebut lebih mendekati untuk penggunaan output utama (sebagai biaya langsung) atau untuk hal bersifat administratif (biaya tidak langsung). Untuk layanan perkantoran, biaya gaji dapat diidentifikasi lebih lanjut berdasarkan gaji untuk tenaga pengajar dan tenaga administrasi, demikian juga untuk lembur. Sedangkan untuk jenis belanja yang lain dikategorikan sebagai alokasi untuk umum. Untuk laporan keuangan dan kegiatan, dapat dipastikan untuk dimasukkan sebagai biaya tidak langsung karena bersifat administratif.

Pendekatan yang sama dapat dilakukan untuk output yang lain yaitu mengalokasikan sebagian untuk biaya langsung sepanjang kontribusi biaya

terhadap output utama dapat diidentifikasi. Namun demikian alokasi sejenis ini tidak seharusnya tidak bisa hanya dialokasikan pada penyelenggaraan diklat tahun berkenaan, alokasi ini harus dialokasikan sepanjang masa manfaatnya berjalan pada diklat-diklat tahun ke depan. Pertimbangan ini sesuai dengan perbedaan antara biaya periodik atau biaya kapital. Dengan demikian jika biaya tersebut dialokasikan pada satu periode saja maka hasil penghitungan biaya akan cenderung bias.

Mengingat informasi yang dapat digunakan sebagai dasar mengalokasikan biaya pada objek biaya tidak tersedia, misal jumlah tenaga pengajar/tenaga yang dialokasikan untuk mengajar, ruangan yang digunakan untuk diklat dan ruangan kantor, tidak tersedia dapat digunakan asumsi untuk mengalokasikan biaya dimaksud. Untuk kebutuhan analisis dalam kajian ini digunakan asumsi sebagai berikut:

- Tenaga Pengajar 2/3 dari Total Pegawai
- Ruang Diklat 3/4 dari luas Gedung/Bangunan
- Gedung digunakan untuk waktu 20 Tahun, dan Peralatan digunakan untuk waktu 10 Tahun.
- Menggunakan asumsi tersebut, hasil pengolahan data disajikan dalam tabel 2 sebagai berikut:

Tabel 2. Biaya Untuk Menghasilkan Lulusan Diklat Pada BDK Yogyakarta Metode Full Cost dan Variable Cost (dalam ribuan rupiah)

Biaya	2012	2013	2014
Langsung	4,380,858	4,872,213	4,557,130
Tenaga Pengajar (layanan kantor)	1,375,311	1,436,471	1,260,327
Bahan (diklat)	3,005,547	3,435,742	3,296,803
Tidak Langsung (overhead)	2,252,665	2,755,488	2,557,921
Bahan Administrasi (layanan kantor + Lap Keuangan)	862,029	1,069,363	871,480

Biaya	2012	2013	2014
Tenaga Administrasi (Layanan kantor)	687,655	718,236	630,164
Belanja Jasa/Pemeliharaan/Modal (Layanan Kantor)	496,006	542,965	581,140
Perjalanan (Layanan Kantor)	165,550	229,102	237,359
Bagian dari Belanja Modal			
Peralatan Kantor + Pengolah Data	12,850	161,810	195,721
Gedung/Bangunan	28,575	34,013	42,057
Total (biaya langsung dan biaya tidak langsung)	6,633,523	7,627,702	7,115,051
Peserta Diklat	830	1020	1240
Biaya Per Peserta (Full Cost = Total/Peserta)	7,992	7,478	5,738
Biaya Per Peserta (Variable Cost = Biaya Langsung+ Variable overhead/ Peserta)	5,278	4,777	3,675
Catatan:			
Rate Alokasi Belanja Modal	2012	2013	2014
Peralatan Kantor + Pengolah Data	128,500	1,489,603	339,110
Rate per Tahun (10 Tahun)	12,850	148,960	33,911
Gedung/Bangunan	571,500	108,750	160,890
Rate per Tahun (20 Tahun)	28,575	5,438	8,045
Alokasi dilakukan pada tahun kedepan dengan menggunakan rate yang ada, sebagai contoh untuk alokasi tahun 2014 = rate 2012 + rate 2013 + rate 2014			

Perhitungan pada tabel 2 dilakukan dengan terlebih dahulu mengubah tampilan pada tabel 2 ke dalam bentuk Biaya Langsung dan Tidak Langsung. Biaya gaji tenaga pengajar dimasukkan sebagai bagian dari biaya langsung bersama biaya diklat itu sendiri, serta selebihnya dimasukkan dalam biaya tidak langsung. Namun demikian untuk peralatan dan gedung/bangunan, biaya terlebih dahulu dilakukan penghitungan pembebanan tahunan. Biaya-biaya tersebut akan diperhitungkan sebagai bagian biaya periodik pada tahun mendatang. Hal ini dilakukan untuk menghilangkan bias dalam perhitungan. Penghitungan pembebanan belanja modal tersebut sendiri dilakukan dengan membagi total belanja modal dengan jumlah tahun masa manfaat yang diasumsikan.

Pada Tabel 2 diketahui bahwa biaya untuk menghasilkan satu orang lulusan

diklat, dengan metode full cost, di BDK Yogyakarta untuk tahun 2012-2014 secara berurutan adalah sebesar Rp.7,992 juta, Rp.7,478 juta, dan Rp.5,738 juta. Dengan metode ini, biaya diklat menurun pada tahun 2013 sebesar 6,4% dari tahun sebelumnya dan terus menurun 23.2% pada tahun 2014. Dengan metode Variable Cost, angka besaran menjadi lebih rendah yakni sebesar Rp.5,278 juta, Rp.4,777 juta, dan Rp.3,675 juta mengingat overhead yang bersifat fixed tidak diperhitungkan sebagai bagian dari biaya (data yang ada tidak ditemukan overhead variabelnya). Penurunan tahunannya adalah sebesar 9,5% untuk tahun 2013 dan 23% untuk tahun 2014. Walaupun nilainya berbeda, dua pendekatan tersebut memiliki persamaan yakni cenderung menunjukkan bahwa biaya per peserta turun dari tahun ke tahun. Hal ini menunjukkan perkembangan positif dalam pengelolaan

biaya pada BDK Yogyakarta. Kunci dari penghitungan ini adalah tidak adanya overalokasi dalam penentuan harga pokok terkait dengan pengalokasian biaya atas belanja modal,

Sebagai perbandingan Tabel 3 dibuat guna mensimulasikan alokasi seluruh belanja (baik belanja modal) pada tahun pengadaan saja.

Tabel 3. Biaya Untuk Menghasilkan Lulusan Diklat Pada BDK Yogyakarta dengan Metode Full Cost tanpa Modifikasi Belanja Modal (dalam ribuan rupiah)

No	OUTPUT	SIFAT BIAYA	2012	2013	2014
1	Diklat	Langsung	3,005,547	3,435,742	3,296,803
2	Layanan Perkantoran	Sebagian	3,586,551	3,996,137	3,580,470
3	Laporan Keuangan dan Kegiatan	Tidak Langsung	75,300	150,000	-
4	Perangkat Pengolah Data dan	Tidak Langsung	128,500	224,000	-
5	Peralatan dan Fasilitas Perkantoran	Tidak Langsung	-	1,265,603	339,110
6	Gedung/Bangunan	Tidak Langsung	571,500	108,750	160,890
Total			7,367,398	9,180,232	7,377,273
Jumlah Peserta			870	1020	1240
Biaya per Peserta			8,468	9,000	5,949

Pada Tabel 3 diketahui bahwa biaya untuk menghasilkan satu orang lulusan diklat di BDK Yogyakarta pada tahun 2012 dan tahun 2013 mengalami kenaikan sebesar 6,28 %, yaitu dari Rp 8,468 juta menjadi Rp.9 juta. Berbeda dengan tahun sebelumnya, pada tahun 2014 biaya untuk menghasilkan satu orang lulusan diklat mengalami penurunan sebesar 33,89%, yaitu Rp 5,949 juta. Lonjakan biaya per peserta diklat pada tahun 2013 diakibatkan

kenaikan biaya pendukung (belanja peralatan dan pengolah data) yang cukup tinggi dari tahun sebelumnya, dimana pada tahun 2012 jumlah biaya pendukung sebesar Rp3.661.juta dan pada tahun 2013 melonjak menjadi Rp.5,559 juta. Lonjakan tersebut dikarenakan masuknya biaya untuk gedung/bangunan dalam kategori biaya pendukung, sehingga biaya pendukung tahun 2013 mengalami peningkatan yang cukup tinggi.

Gambar 5 Perbandingan 3 Metode Perhitungan Harga Pokok Diklat per Peserta (dalam ribuan rupiah)

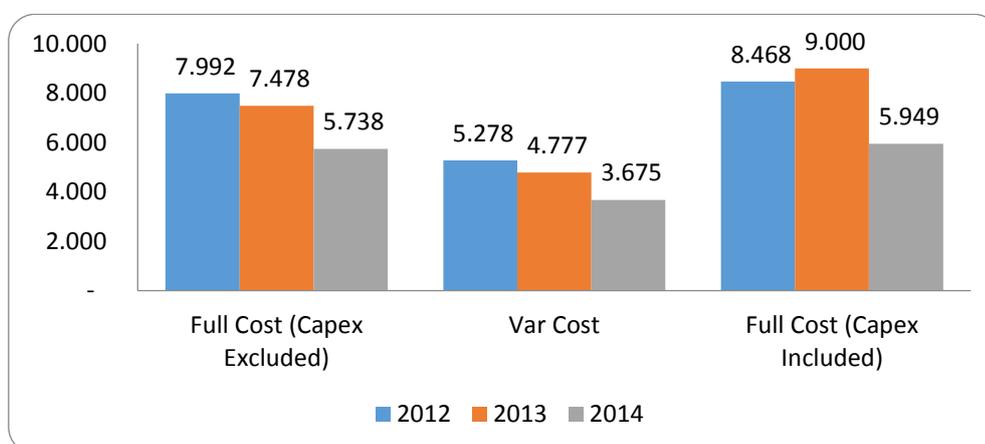


Table 3 menunjukkan bahwa tahun 2013 merupakan tahun yang paling tidak efisien karena belanja modal yang sangat besar pada tahun tersebut dibandingkan tahun yang lain. Hal inilah yang membuat bias pengabilan keputusan jika dibandingkan dengan penghitungan yang telah disimulasikan pada tabel 2. Gambar 5 menunjukkan perbedaan hasil dari ketiga cara penghitungan harga pokok per peserta diklat dimana bias atas efisiensi terjadi antara metode full cost dan full cost tanpa modifikasi belanja modal.

Secara umum ketiga metode menghasilkan angka yang berbeda. Perbedaan mendasar dari ketiga metode ini pada dua hal, yakni: apakah biaya overhead masuk dalam penghitungan, dan bagaimana biaya overhead dihitung. Metode pertama memasukkan overhead dalam perhitungan dengan terlebih dahulu melakukan modifikasi. Metode kedua tidak memasukkan biaya fixed overhead. Sedangkan metode ketiga memasukkan biaya overhead tahun berjalan tanpa modifikasi.

Simulasi yang dilakukan pada satker BDK Yogyakarta merupakan contoh sederhana dalam penghitungan harga pokok produksi pada sektor publik. Hal ini dikarenakan produk yang dihasilkan oleh BDK Yogyakarta relatif homogen, yakni diklat. Sebagai catatan analisis dapat lebih diperinci dengan perspektif biaya per peserta per diklat tertentu pada BDK Yogyakarta, namun demikian perincian lebih lanjut dan data yang lebih detail dibutuhkan guna mendukung analisis ini. Selain itu, biaya yang diperhitungkan hanya terbatas pada biaya yang dialokasikan pada satker BDK Yogyakarta.

Dengan kata lain, tidak ada perhitungan atas alokasi overhead dari kantor pusatnya (BPPK). Hal ini akan menjadi relevan jika analisis diarahkan pada ministerial-wide analisis.

5. PENUTUP

5.1 Kesimpulan

1. Alokasi dana BDK Yogyakarta meningkat sebesar 33,29% pada tahun 2013 namun pada tahun berikutnya menurun kembali, mendekati angka semula, menjadi Rp.7,377 Milyar pada tahun 2014. Kenaikan terbesar terjadi dalam bentuk pengadaan peralatan kantor dengan kenaikan sebesar Rp1,2 Milyar. Selain itu, Output Gedung/Bangunan terus menurun dari sebelumnya Rp.571 juta pada tahun 2012 menjadi Rp.160 juta pada tahun 2014.
2. Pola alokasi tersebut menunjukkan bahwa selama kurun waktu data BDK Yogyakarta meningkatkan kapasitas diklatnya dengan membangun gedung pada tahun 2012 dan masih melakukan finalisasi atas ruangan sampai dengan 2014 serta melakukan pengadaan peralatan kantor/diklat pada gedung baru.
3. Simulasi dilakukan dengan tiga metode penghitungan yakni Full Cost (dengan alokasi atas belanja modal tahun berjalan kepada tahun-tahun berikutnya), Variable Cost, dan Full Cost (dengan mengakui secara penuh belanja modal tahun berjalan sebagai beban periode tersebut).

4. Berdasarkan simulasi, biaya diklat per peserta pada BDK Yogyakarta adalah sebagai berikut:

No	Biaya Diklat per Peserta	2012	2013	2014
1	Full Cost (Capex Excluded)	7,992	7,478	5,738
2	Variable Cost	5,278	4,777	3,675
3	Full Cost (Capex Included)	8,468	9,000	5,949

5. Ketiga metode menghasilkan angka yang berbeda. Perbedaan mendasar dari ketiga metode ini ada pada dua hal, yakni: apakah biaya overhead masuk dalam penghitungan, dan bagaimana biaya overhead dihitung. Metode pertama memasukkan overhead dalam perhitungan dengan terlebih dahulu melakukan modifikasi. Metode kedua tidak memasukkan biaya fixed overhead. Sedangkan metode ketiga memasukkan biaya overhead tahun berjalan tanpa modifikasi.

Walaupun terdapat perbedaan, dua metode pertama ini menghasilkan trend menurun atas biaya diklat per peserta. Sedangkan, metode terakhir menghasilkan pola yang sedikit berbeda dimana ada lonjakan atas biaya per peserta pada tahun 2013. Lonjakan tersebut terjadi karena, pada metode ini, semua alokasi belanja modal (kenaikan terbesar) dibebankan pada tahun 2013 sehingga menimbulkan bias dalam penghitungan biaya.

4.2 Rekomendasi

1. Metode yang baik terkait penghitungan biaya atas suatu kebijakan (produk pada sektor publik) merupakan salah satu prasyarat pengimplementasian Performance-based Budgeting mengingat adanya kebutuhan perbandingan antara biaya dengan kinerja yang dicapai.
2. Hasil dari penghitungan harga pokok bergantung pada metode yang digunakan. Pemilihan metode yang kurang tepat akan berujung pada pengambilan keputusan yang kurang tepat (bias).
3. Metode paling ideal adalah metode full cost dengan mempertimbangkan periodisasi belanja tahun berjalan (belanja yang dibebankan pada periode yang sama atau belanja yang dibebankan beberapa periode) karena metode ini mengurangi bias atas biaya. Namun demikian konsep ideal ini memberikan tantangan tersendiri dalam praktiknya, antara lain berupa penggunaan metode akrual dalam akuntansi (dimana informasi biaya atas aset pada tahun-tahun sebelumnya tersedia).
4. Analisis yang dilakukan untuk penghitungan biaya ini, tidak harus mengubah struktur data RKAKL yang ada, namun demikian diperlukan pemahaman atas produk dan proses internal untuk menghasilkan produk tersebut. Demikian pula, data yang ada perlu dipresentasikan kedalam bentuk yang relevan untuk tujuan.
5. Penggunaan metode-metode tersebut perlu didukung oleh ketersediaan informasi manajerial yang relevan

untuk meningkatkan akurasi penghitungan dan pengurangan bias dalam pengambilan keputusan.

6. Simulasi sederhana ini dilakukan pada level satker dengan satu output utama. Kompleksitas aliran dana dan alokasi pada objek biaya masih pada taraf dibawah medium. Oleh karena itu, kajian ini membuka peningkatan analisis dengan perspektif diperluas (harga diklat per pegawai di semua Badan Diklat Keuangan) atau dengan perspektif lebih dalam (harga diklat Pra-Jabatan per peserta pada BDK Yogyakarta).
7. Simulasi ini dapat menjadi langkah awal mengetahui efisiensi alokasi biaya diklat pada lingkup Kementerian/Lembaga tertentu yang pada akhirnya menghasilkan benchmark atas biaya diklat di semua Kementerian/Lembaga pada saat melakukan Monitoring dan Evaluasi.

DAFTAR PUSTAKA

- Abrahams, M. D., and M.N. Reavely, (1998), *Activity-Based Costing: Illustrations from the State of Iowa, Government Finance Review, Vol.14, No.2 (April), pp. 15-20.*
- Bastian Bustami, Nurlela. (2006), *Akuntansi Biaya Kajian Teori dan Aplikasi, Edisi I, Graha Ilmu, Jakarta.*
- Diamond, Jack (2003), *From Program to Performance Budgeting; The Challenge for Emerging Market Economies, IMF Working Paper 03/169 (Washington: International Monetary Fund).*
- Horngren, C.T., Foster, G., & Datar, S.M. (2003), *Akuntansi Biaya Penekanan Manajerial, (Alih Bahasa Adehariani, D) Jakarta: Penerbit Indeks.*
- Mikesell, J., (1995), *Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public Sector, (Texas: Harcourt Brace College Publishers).*
- Mulyadi (1999), *Akuntansi Biaya, BPFE, Yogyakarta.*
- Rayburn, Letricia Gayle (1999), *Akuntansi Biaya: Dengan menggunakan Pendekatan Manajemen Biaya Jilid I, Edisi Keenam (alih bahas Sugyanto, SE) Jakarta: Penerbit Erlangga.*
- Schick, A., (1966), *The Road to PBB, Public Administration Review.*
- Supriyono, R.A. (2000), *Akuntansi Biaya: Perencanaan dan Pengendalian serta Pembuatan Keputusan, Edisi Kedua. Yogyakarta: STIE YKPN.*
- Usry, Milton F. dan Carter, William K. (2005). *Akuntansi Biaya Jilid I, Edisi 13 (alih bahasa Krista, SE, Ak.) Jakarta: Penerbit Salemba Empat.*
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 94/PMK.02/2013 tentang Petunjuk Penyusunan dan Penelaahan RKAKL jo. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 194/PMK.02/2013