

EVALUASI PENERAPAN KEBIJAKAN STANDAR STRUKTUR BIAYA: PENGGUNAAN KONSEP BIAYA UTAMA DAN BIAYA PENDUKUNG

Evaluation of The Implementation of The Cost Structural Standard Policy: The Use of The Concept of Main Cost and Support Cost

Jauhar Rafid Yulianto¹, Niken Ajeng Lestari², Hartanto³, Andrie Mulya Febrianto⁴

Info Artikel

¹Direktorat Jenderal Anggaran,
jauhar_ry@kemenkeu.go.id

²Direktorat Jenderal Anggaran,
niken3010@gmail.com

³Direktorat Jenderal Anggaran,
kangharat@gmail.com

⁴Direktorat Jenderal Anggaran,
andriegrage@gmail.com

Riwayat Artikel :

Diterima 17-04-2020

Direvisi 01-06-2020

Disetujui 23-06-2020

Tersedia online 30-06-2020

JEL Classification: H11, H61

Abstract

In order to realize an effective and efficient budgeting, a Standard Cost Structure (SSB) policy was prepared, namely by applying a supporting cost percentage for non-regulatory service output of 45%. The study analyzes how SSB policy is implemented within the Ministry of Finance, identifies the problems that occur, and provide solutions for each of these problems. The results of the study show that there is no satker in the Ministry of Finance that uses an exact amount of 45% for supporting costs in the output of its non-regulatory services. The study identifies two underlying problems. First, according to the respondents, the concept of main and supporting cost is clear and well-defined but difficult to implement. The second problem is that the RKA-KL is yet to be able to smoothly facilitate the selection of the main and supporting costs.

Keywords: Cost Standard, Main Cost, Policy Evaluation, Standard Cost Structure (SSB), Supporting Cost

Abstrak

Dalam rangka mewujudkan penganggaran yang efektif dan efisien, kebijakan Standar Struktur Biaya (SSB) disusun yaitu dengan menerapkan persentase biaya pendukung untuk output jasa non-regulasi sebesar 45%. Pada kajian ini akan dianalisis bagaimana penerapan kebijakan SSB di lingkungan Kementerian Keuangan, menganalisis permasalahan yang terjadi, dan memberikan solusi atas setiap permasalahan tersebut. Hasil kajian menunjukkan bahwa tidak ada satker di Kemenkeu yang menggunakan besaran tepat sebesar 45% untuk biaya pendukung di output jasa non-regulasi. Terdapat dua permasalahan yang muncul yaitu penggunaan konsep biaya utama dan biaya pendukung yang menurut responden ternyata definisi dari konsep tersebut sudah jelas tapi sulit untuk diterapkan. Permasalahan lain yaitu terdapat pada fasilitas pemilihan biaya utama dan pendukung pada aplikasi RKA-K/L yang masih belum sempurna.

Kata kunci: Biaya Pendukung, Biaya Utama, Evaluasi Kebijakan, Standar Biaya, Standar Struktur Biaya

1. PENDAHULUAN

Upaya peningkatan kualitas pengelolaan Keuangan Negara ditandai dengan ditetapkannya UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang di antaranya terdapat

pengaturan mengenai penyusunan dan penetapan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Sebagai bagian dari keuangan negara, APBN perlu dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan. Selanjutnya, pengaturan lebih terperinci dilakukan melalui penetapan PP No. 90 Tahun 2010 tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian/Lembaga (RKA-K/L) yang mengatur instrumen dalam penyusunan RKA-K/L yaitu indikator kinerja, standar biaya dan evaluasi kinerja.

Sebagai salah satu instrumen penganggaran berbasis kinerja, Standar Biaya (SB) dalam proses penganggaran berfungsi sebagai acuan perhitungan kebutuhan anggaran dalam penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara dan Lembaga (RKA-K/L). Standar Biaya terdiri atas Standar Biaya Masukan (SBM), Standar Biaya Keluaran (SBK), dan Standar Struktur Biaya (SSB). Berbeda dari SBM dan SBK yang mengatur besaran tertentu dari suatu output, SSB merupakan batasan komposisi biaya tertentu atas suatu keluaran (*output*)/kegiatan/program tertentu yang juga digunakan sebagai acuan dalam penyusunan RKA KL. Fungsi lain dari SSB adalah sebagai salah satu alat penelaahan untuk menilai kewajaran pembiayaan atas suatu keluaran (*output*)/kegiatan/program yang sejenis/serumpun.

Kebijakan SSB yang telah ditetapkan Menteri Keuangan dalam PMK No. 195/PMK.02/2014 tentang Standar Struktur Biaya mengatur komposisi atas biaya pendukung dari suatu total biaya output jasa layanan nonregulasi, sebagai satu dari empat kelompok output dalam RKA-K/L. Besaran maksimal biaya pendukung yang ditetapkan adalah sebesar 45% dari total biaya outputnya. Terkait hal ini, BPK memberikan rekomendasi agar ditetapkan pula SSB atas ketiga kelompok output lainnya yaitu output jasa regulasi, barang infrastruktur, dan barang noninfrastruktur.

Efektivitas dari kebijakan SSB ini, dapat diukur diantaranya melalui 6 hal yang dapat diilustrasikan pada gambar sebagai berikut.



Gambar 1. Ukuran Efektivitas Pelaksanaan Kebijakan Standar Struktur Biaya

Berdasarkan Gambar 1 tersebut, kebijakan SSB dapat efektif dilaksanakan apabila telah terdapat keselarasan dari beberapa hal yang terdapat pada sistem penganggaran berbasis kinerja yaitu mulai dari konsep biaya, ukuran kinerja, konsep output, arsitektur kinerja, prioritas alokasi, dan konsep pemotongan anggaran. Pada kajian ini, akan fokus pada pencarian

konsep biaya yang tepat dalam menerapkan kebijakan SSB yaitu konsep biaya utama dan pendukung sebagaimana saat ini ditetapkan dalam PMK No.195/PMK.02/2014 tentang Standar Struktur Biaya.

Sehubungan dengan hal di atas, sebelum dilakukan upaya penyusunan SSB pada kelompok output lainnya sebagaimana diusulkan oleh BPK, kiranya perlu terlebih dahulu dikaji mengenai kondisi penerapan SSB *existing* dan penggunaannya dalam praktek untuk mengetahui faktor-faktor pendukung dan faktor-faktor lain yang mempengaruhi efektivitas penerapannya. Dalam kajian ini, pembahasan akan difokuskan pada sisi regulasi/kebijakan dengan analisis atas kondisi eksisting, kendala, dan alternatif solusi atas kondisi tersebut. Substansi regulasi/kebijakan penganggaran yang dibahas adalah yang terkait dengan penerapan SSB yaitu konsepsi komponen/biaya utama-pendukung berikut penerapannya.

Metodologi penelitian dari kajian ini adalah kuantitatif deskriptif dengan menggunakan berbagai cara dalam proses pengumpulan datanya. Mulai dari penggunaan data sekunder RKA-K/L yang terdapat di Direktorat Jenderal Anggaran, data primer dari kuesioner, dan data lain dari *Focus Group Discussion* (FGD) yang dilakukan dengan narasumber dari akademisi dan ASN yang memiliki masa kerja lebih dari 10 tahun di bidang perencanaan penganggaran.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, terdapat pertanyaan penelitian yang akan dijawab dari kajian ini yaitu:

1. Bagaimana kondisi penerapan SSB saat ini?
2. Bagaimana konsep biaya utama dan pendukung yang saat ini digunakan dalam kebijakan penganggaran khususnya kebijakan SSB?
3. Apa solusi yang dapat direkomendasikan untuk meningkatkan efektivitas penerapan SSB terkait penggunaan konsep biaya utama dan pendukung?
4. Penyesuaian apa yang dapat dilakukan dalam mendukung penerapan konsep biaya yang dipilih?

Tujuan dari penelitian ini secara umum adalah dalam rangka melakukan evaluasi penerapan kebijakan SSB. Secara khusus, kajian akan difokuskan mengenai penggunaan konsep biaya utama dan biaya pendukung pada kebijakan SSB. Secara umum, hasil dari kajian ini diharapkan dapat menjadi masukan dalam penyempurnaan kebijakan SSB di masa yang akan datang. Secara khusus, hasil kajian ini dapat menyempurnakan mengenai penggunaan konsep biaya utama dan pendukung dalam kebijakan SSB.

2. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Kebijakan Penganggaran Berbasis Kinerja

Penganggaran berbasis kinerja adalah pendekatan dalam sistem perencanaan penganggaran belanja negara yang menunjukkan secara jelas keterkaitan antar alokasi pendanaan dan kinerja yang diharapkan atas alokasi belanja tersebut, serta memperhatikan efisiensi dalam pencapaian kinerja. Yang dimaksud kinerja adalah prestasi kinerja yang berupa keluaran dari suatu kegiatan atau hasil dari suatu program dengan kuantitas dan kualitas yang terukur.

Landasan konseptual yang mendasari penerapan PBK meliputi:

- a. Pengalokasian anggaran berorientasi pada kinerja (*output and outcome oriented*);

- b. Pengalokasian anggaran program/kegiatan pembangunan nasional dilakukan dengan pendekatan penganggaran berbasis program (*money follow program*) melalui penganggaran berbasis kinerja; dan
- c. Terdapatnya fleksibilitas pengelolaan anggaran dengan tetap menjaga prinsip akuntabilitas (*let the manager manages*).

Landasan konseptual dalam rangka penerapan PBK tersebut bertujuan untuk:

- a. Menunjukkan keterkaitan antara pendanaan dengan kinerja yang akan dicapai (*direct linkages between performance and budget*);
- b. Meningkatkan efisiensi dan transparansi dalam penganggaran (*operational efficiency*); dan
- c. Meningkatkan fleksibilitas dan akuntabilitas unit dalam melaksanakan tugas dan pengelolaan anggaran (*more flexibility and accountability*).

Agar penerapan PBK tersebut dapat dioperasionalkan, PBK menggunakan instrumen sebagai berikut:

- a. Indikator Kinerja, merupakan instrumen yang digunakan untuk mengukur Kinerja suatu instansi pemerintah. Dalam rangka sinkronisasi perencanaan dan penganggaran pembangunan nasional, indikator Kinerja dalam penyusunan RKA-K/L menggunakan indikator Kinerja hasil pembahasan pertemuan tiga pihak atas Rencana Kerja Kementerian Negara/Lembaga (Renja-K/L);
- b. Standar Biaya, merupakan satuan biaya yang ditetapkan berupa standar biaya masukan, standar biaya keluaran, dan standar struktur biaya sebagai acuan perhitungan kebutuhan anggaran; dan
- c. Evaluasi Kinerja, merupakan penilaian terhadap capaian sasaran Kinerja, konsistensi perencanaan dan implementasi, serta realisasi penyerapan anggaran.

Berdasarkan landasan konseptual, tujuan penerapan PBK, dan instrumen yang digunakan PBK dapat disimpulkan bahwa secara operasional prinsip utama penerapan PBK adalah adanya keterkaitan yang jelas antara kebijakan yang terdapat dalam dokumen perencanaan nasional dengan rencana kerja dan alokasi anggaran yang dikelola K/L sesuai dengan tugas-fungsinya (yang tercermin dalam struktur organisasi K/L) dan/atau penugasan pemerintah. Dokumen perencanaan tersebut meliputi rencana lima tahunan seperti Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) dan Rencana Strategis Kementerian Negara/Lembaga (Renstra K/L), dan rencana tahunan seperti Rencana Kerja Pemerintah (RKP) dan Renja-K/L. Sementara itu, alokasi anggaran yang dikelola K/L tercermin dalam dokumen RKA-K/L dan Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA) yang juga merupakan dokumen perencanaan penganggaran yang bersifat tahunan serta mempunyai keterkaitan erat. Hubungan antara dokumen-dokumen tersebut digambarkan pada Gambar 2.

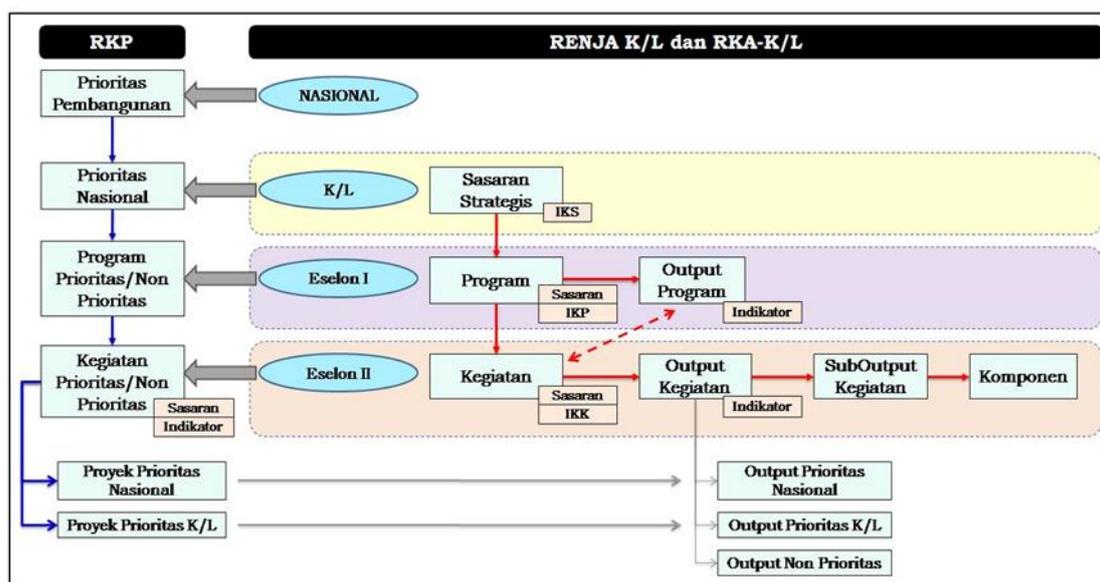


Sumber: PMK 142/PMK.02/2018

Gambar 2. Hubungan antara Dokumen Perencanaan dan Penganggaran

Pemerintah menentukan prioritas pembangunan beserta kegiatan-kegiatan yang akan dilaksanakan dalam dokumen RKP. Hasil yang diharapkan adalah hasil secara nasional (*national outcomes*) sesuai amanat Undang-Undang Dasar Tahun 1945. Selanjutnya berdasarkan tugas-fungsi yang diemban, K/L menyusun:

- Keluaran (output) program di level eselon I beserta indikator-indikatornya untuk mencapai Sasaran Program (Outcome eselon I) yang telah ditetapkan dalam dokumen Renstra, serta RKP dan Renja. Keluaran (Output) Program disusun dengan melihat keterkaitan terhadap Kegiatan yang terdapat dalam Program yang terkait; dan
- Keluaran (output) kegiatan beserta indikator-indikatornya di level unit pengeluaran pada tingkat eselon II/Satker di lingkungan unit eselon I sesuai Program yang menjadi tanggung jawabnya.



Sumber: PMK 142/PMK.02/2018

Gambar 3. Sinkronisasi perencanaan dengan penganggaran pembangunan nasional

Keluaran (Output) yang disusun harus merupakan keluaran (output) yang konkrit sesuai dengan *value for money*. Perumusan Sasaran Strategis, Sasaran Program, dan Sasaran Kegiatan dalam penerapan PBK merupakan hal yang sangat penting disamping perumusan keluaran (output) program, dan keluaran (output) kegiatan beserta indikator-indikatornya. Rumusan indikator Kinerja tersebut menggambarkan tanda-tanda keberhasilan program/kegiatan yang telah dilaksanakan beserta keluaran/hasil yang diharapkan. Indikator Kinerja inilah yang akan digunakan sebagai alat ukur dalam mengevaluasi keberhasilan program/kegiatan. Kerangka berpikir tersebut digambarkan dalam Gambar 3.

2.2 Kebijakan Penyusunan Informasi Kinerja dalam Penyusunan RKA-KL

PMK No.94/PMK.02/2017 tentang Penyusunan RKA-KL sebagaimana diubah dengan PMK 142/PMK.02/2018 pada Lampiran I menyatakan bahwa penyusunan RKA-K/L menggunakan informasi kinerja yang diambil dari Renja-K/L, setelah disetujui oleh Kementerian Keuangan dan Kementerian Perencanaan dan Pembangunan Nasional

(Kementerian PPN) / Badan Pembangunan Nasional (Bappenas). Informasi Kinerja anggaran berupa Sasaran Strategis dan indikatornya, Sasaran Program dan indikatornya, dan sasaran Kegiatan dan indikatornya.

Selanjutnya, informasi Kinerja anggaran yang diperlukan untuk menyusun RKA-K/ L adalah Keluaran (Output) Program dan indikatornya, dan keluaran (output) kegiatan dan indikatornya.

Dalam penyusunannya, untuk memudahkan dalam penyusunan dan analisa terhadap keluaran (output) pada RKA-K/ L maka jenis keluaran (output) dalam RKA-K/ L dibagi dalam dua kelompok, yaitu:

- a. Keluaran (output) barang, yang terdiri atas:
 - 1) Keluaran (output) barang infrastruktur, yaitu keluaran (output) Kegiatan yang merupakan barang berwujud dan/atau berupa jaringan. Contoh: jalan, jembatan, bangunan, dan jaringan irigasi.
 - 2) Keluaran (output) barang non-infrastruktur, yaitu Keluaran (Output) Kegiatan yang merupakan barang baik berwujud maupun tidak berwujud yang tidak berupa jaringan. Contoh: program aplikasi dan benih padi unggul.
- b. Keluaran (output) jasa, yang terdiri atas:
 - 1) Keluaran (output) jasa regulasi, yaitu Keluaran (Output) Kegiatan yang dihasilkan dalam rangka pembuatan peraturan atau pendukung administrasi birokrasi. Bentuk keluaran (output) ini dapat berupa norma, standar, prosedur dan ketentuan. Contoh: Undang-Undang, Peraturan Pemerintah, Peraturan Presiden, Keputusan Presiden, dan Peraturan Menteri.
 - 2) Keluaran (output) jasa layanan nonregulasi, yaitu Keluaran (Output) Kegiatan yang merupakan wujud dari suatu layanan dari suatu instansi terkait dengan tugas dan fungsi dari instansi berkenaan. Contoh: layanan Surat Ijin Mengemudi (SIM), layanan Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D), layanan Bantuan Operasional Sekolah (BOS), pameran produksi dalam negeri, dan pagelaran sendratari ramayana.

Lebih lanjut dinyatakan bahwa rincian langkah-langkah dalam pencapaian Keluaran (Output) Kegiatan terdiri atas:

- a. Suboutput:
 - 1) Suboutput pada hakekatnya adalah keluaran (output).
 - 2) Keluaran (output) yang dinyatakan sebagai suboutput adalah keluaran (output)-keluaran (output) yang mempunyai kesamaan dalam jenis dan satuannya.
 - 3) Suboutput sifatnya opsional (boleh digunakan atau boleh tidak).
 - 4) Keluaran (output) yang sudah spesifik dan berdiri sendiri (bukan rangkuman dari barang atau jasa yang sejenis) tidak memerlukan suboutput.
- b. Komponen:
 - 1) Komponen merupakan tahapan / bagian dari proses pencapaian keluaran (output), yang berupa aktivitas yang dilakukan.
 - 2) Komponen disusun karena mempunyai relevansi terhadap pencapaian keluaran (output), dapat sebagai komponen utama atau komponen pendukung.
 - 3) Antarkomponen mempunyai keterkaitan yang saling mendukung dalam pencapman keluaran (output), sehingga ketidakterlaksanaan/ keterlambatan salah satu komponen

bisa menyebabkan ketidakterlaksanaan / keterlambatan komponen yang lain dan juga bisa berdampak pada kegagalan dalam pencapaian (output) atau penurunan kualitas keluaran (output).

c. Subkomponen:

- 1) Subkomponen merupakan kelompok-kelompok dari detil belanja, yang disusun dalam rangka memudahkan pelaksanaan komponen.
- 2) Subkomponen sifatnya optional.

d. Detil Belanja

Detil Belanja merupakan rincian kebutuhan belanja dalam komponen / subkomponen yang berisikan item-item belanja.

Dalam penyusunan RKA-K/L, informasi Kinerja yang dicantumkan adalah dalam rangka memenuhi tugas dan fungsi yang dimiliki satker dimaksud. Seluruh komponen dan detil belanja yang dicantumkan adalah dalam rangka mendukung pencapaian Keluaran (Output) Kegiatan.

2.3 Kebijakan Standar Biaya

Kebijakan standar biaya terdiri dari standar biaya, standar struktur biaya, dan indeksasi. Sementara untuk standar biaya sendiri terdiri dari 2 jenis yaitu standar biaya masukan (SBM) dan standar biaya keluaran (SBK).

Standar biaya masukan merupakan salah satu instrumen yang digunakan untuk menghasilkan biaya komponen keluaran (output) pada level masukan (input). Dasar pertimbangan penetapan SBM adalah:

- a. Mendukung terlaksananya prinsip ekonomis dalam penyusunan RKA-K/L,
- b. Adanya beberapa barang dan jasa yang harganya tidak tersedia di pasar,
- c. Bervariasinya kualitas dan harga barang dan jasa yang terdapat di pasar sehingga diperlukan pengaturan agar diperoleh barang dan jasa dengan kualitas dan harga yang layak, wajar, tidak mewah dan hemat,
- d. Penyetaraan perlakuan jenis dan besaran satuan biaya dalam penyusunan RKA-K/L, dan
- e. Perlunya alat untuk memudahkan penyusunan RKA-K/L.

Sedangkan SBK adalah besaran biaya yang ditetapkan untuk menghasilkan keluaran (output)/sub keluaran (sub output) yang menjadi tugas fungsi kementerian negara dan lembaga. Dalam penerapan penganggaran berbasis kinerja, manfaat SBK adalah:

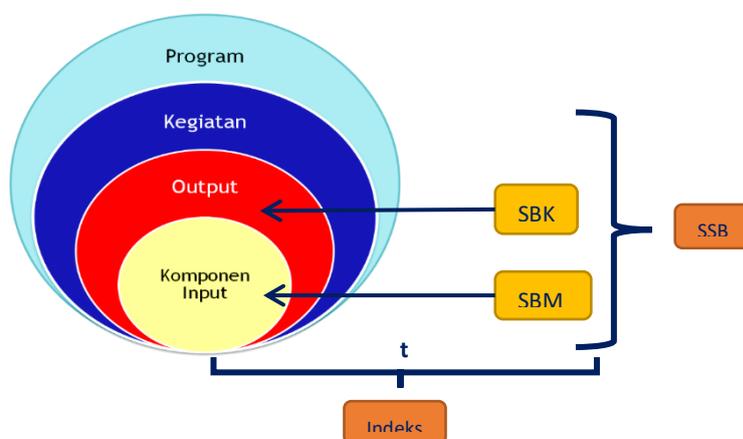
- a. Memperbaiki kualitas perencanaan,
- b. Mempercepat penyusunan dan penelaahan RKA-K/L, dan
- c. Memudahkan pelaksanaan monitoring dan evaluasi dalam pencapaian keluaran (output).

Kriteria SBK diantaranya adalah:

- a. Bersifat berulang, yaitu keluaran/sub keluaran yang akan dihasilkan pada tahun anggaran yang direncanakan dan tahun-tahun anggaran berikutnya,
- b. Mempunyai jenis serta satuan yang jelas dan terukur, yaitu berupa barang/jasa yang mempunyai satuan yang jelas dan dapat diukur secara kuantitas,
- c. Mempunyai komponen/tahapan yang jelas, yaitu berupa rencana yang akan dilaksanakan dalam proses pencapaian keluaran/sub keluaran.

Pada masing-masing tahapan atau komponen harus diidentifikasi karakteristik biaya yang diperlukan, yaitu mana yang merupakan biaya utama atau biaya pendukung. Hal ini untuk mengetahui persentase kedua jenis biaya tersebut dari keseluruhan alokasi biaya yang digunakan dalam pencapaian keluaran/sub keluaran. Adapun perbedaan karakteristik dari kedua jenis biaya tersebut berdasarkan PMK No. 195/PMK.02/2014 tentang Standar Struktur Biaya adalah:

- a. Biaya utama merupakan biaya komponen yang berpengaruh secara langsung terhadap keluaran/sub keluaran.
- b. Biaya pendukung merupakan biaya komponen yang tidak berpengaruh secara langsung terhadap keluaran/sub keluaran.



Gambar 4. Standar Biaya dalam Sistem Penganggaran

Selanjutnya kebijakan standar biaya lainnya adalah Standar Struktur Biaya (SSB) yang berupa batasan besaran atau persentase tertentu yang digunakan sebagai acuan penilaian kewajaran komposisi biaya suatu keluaran/kegiatan/program tertentu. Pasal 26 PMK No. 71/PMK.02/2013 menyatakan bahwa SSB ditetapkan dalam rangka mendukung efisiensi alokasi biaya dalam penyusunan RKA-K/L. SSB diterapkan untuk jenis keluaran tertentu yang batasannya disesuaikan dengan karakteristik masing-masing keluaran/subkeluaran tersebut. SSB diterapkan untuk mencapai proporsionalitas komposisi biaya atas suatu keluaran sejenis/serumpun dapat lebih terjamin, yang diharapkan dapat menyederhanakan proses penelaahan RKA-K/L.

SSB dinyatakan dalam pasal 27 sebagai batasan besaran atau persentase yang antara lain berupa:

- a. Batasan biaya pendukung terhadap total biaya suatu keluaran/kegiatan/program tertentu,
- b. Batasan unsur biaya tertentu terhadap total biaya pendukung dalam keluaran/kegiatan/program tertentu, dan
- c. Batasan unsur biaya tertentu terhadap total biaya keluaran/kegiatan/program tertentu.

SSB yang saat ini sudah ditetapkan adalah SSB yang diberlakukan pada keluaran jasa layanan non regulasi. Keluaran jasa layanan non-regulasi yang dimaksud adalah keluaran dari suatu kegiatan berupa layanan dari suatu instansi pemerintah. Berdasarkan PMK No. 195/PMK.02/2014 tentang Standar Struktur Biaya, konsep biaya atas suatu keluaran terdiri

dari biaya utama dan pendukung. Pemberlakuan SSB dilakukan dengan membatasi besaran biaya pendukung tertinggi yang diizinkan yaitu sebesar 45% dari total biaya keluaran jasa nonregulasi. SSB tersebut diberlakukan untuk keluaran jasa nonregulasi pada penyusunan RKA-K/L mulai tahun anggaran 2016.

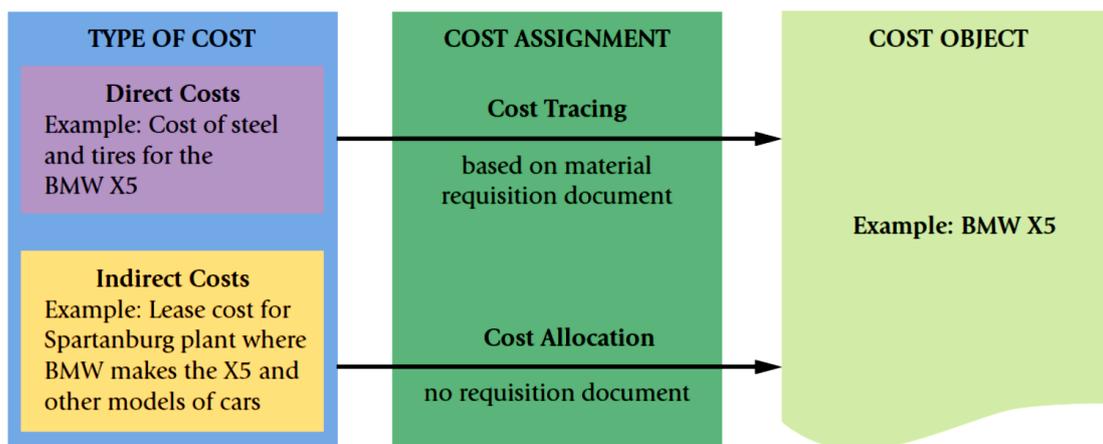
2.4 Teori Biaya

Akuntansi berkenaan dengan penyediaan informasi keuangan dan non-keuangan yang dibutuhkan bagi pembuat keputusan untuk menentukan keputusan yang baik. Secara teori, akuntansi biaya berkenaan dengan penghitungan akumulasi biaya dalam hal penilaian inventori untuk menyediakan pelaporan kepada pihak eksternal dan informasi laba/manfaat pada pihak internal. Sedangkan manajemen biaya berkaitan dengan penyediaan informasi yang tepat untuk pengambilan keputusan, perencanaan, pengendalian, dan evaluasi kinerja.

Akuntan mendefinisikan biaya sebagai pengorbanan sumber daya untuk mencapai tujuan tertentu yang lebih spesifik. Biaya biasanya diukur dengan sejumlah uang yang harus dibayar untuk memperoleh barang atau jasa (Horngren *et al*, 2012: 49). Menurut Horngren *et al*. (2012: 49), terdapat 2 jenis biaya yaitu biaya aktual yang merupakan biaya yang terjadi saat ini (histori biaya atau biaya yang telah lalu) dan biaya yang dianggarkan yaitu biaya yang diperkirakan untuk masa yang akan datang (biaya masa depan). Saat berpikir mengenai biaya, maka akan muncul beberapa hal untuk menentukan biaya tersebut. Hal itu disebut objek biaya yaitu suatu item atau aktivitas dasar yang digunakan untuk melakukan penghitungan biaya suatu produk. Penentuan biaya dari berbagai objek biaya tersebut ditentukan melalui penelusuran dan dilanjutkan dengan penetapan biayanya. Informasi biaya diperlukan oleh level manajer untuk 2 hal waktu yaitu:

1. Saat membuat keputusan, misalnya dalam penentuan harga yang berbeda dari jenis barang yang berbeda pula, atau berapa banyak uang yang diinvestasikan untuk program penelitian dan pengembangan, dan untuk pemasaran.
2. Saat implementasi keputusan, dengan mempengaruhi dan memotivasi pekerja untuk bertindak dan belajar, misalnya memberikan *reward* kepada pegawai untuk penurunan biaya.

Menurut Drury (2012: 24), berdasarkan objek biayanya, biaya dibagi menjadi 2 kategori besar yaitu biaya langsung (*direct cost*) dan biaya tidak langsung (*indirect cost*). Selanjutnya masing-masing dibagi menjadi biaya bahan langsung dan tidak langsung (*direct and indirect material cost*), dan biaya tenaga kerja langsung dan tidak langsung (*direct and indirect labor cost*). Dalam menentukan jenis biaya dari suatu barang atau jasa, penting untuk menentukan terlebih dahulu objek biayanya. Selanjutnya dilakukan pembebanan biaya (*cost assignmet*) dilakukan melalui 2 cara yaitu penelusuran biaya (*cost tracing*) untuk biaya langsung dan alokasi biaya (*cost allocation*) untuk biaya tidak langsung. Sebagai contoh, ilustrasi ada gambar 4 dapat membantu untuk memahami konsep tersebut.



Sumber: Horngren et al. (2011: 51)

Gambar 5. Ilustrasi Praktik Penentuan Biaya melalui Pembebanan Biaya dari suatu Produk

Pada Gambar 5 secara mudah dapat dipahami cara pembebanan biaya dan penentuan jenis biaya dengan objek biaya suatu produk yaitu mobil jenis BMW X5. Namun demikian, Drury (2012: 26) menekankan jika objek biayanya berbeda, maka penentuan jenis biayanya juga bisa jadi berbeda. Sebagai contoh, Drury menjelaskan jika objek biayanya adalah saluran distribusi (*distribution channels*), maka biaya sewa gudang dan upah penjaga toko menjadi biaya langsung untuk setiap saluran distribusi, namun jika objek biayanya adalah produknya, maka biaya sewa gudang dan upah penjaga toko menjadi biaya tidak langsung karena biaya tersebut tidak dapat diidentifikasi secara spesifik dari produknya.

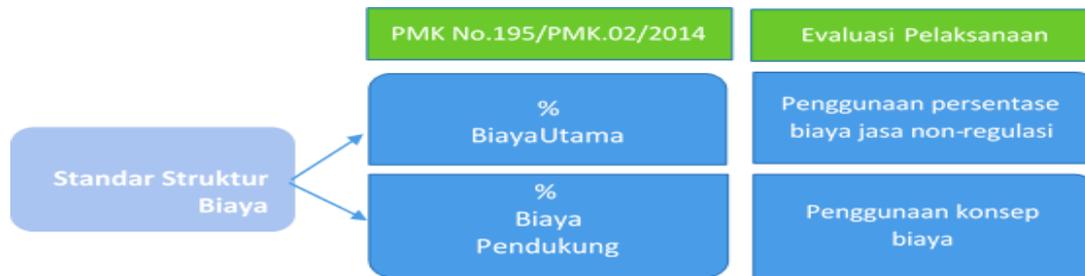
3. METODE PENELITIAN

3.1 Metodologi penelitian

Metode penelitian yang digunakan dalam kajian ini adalah kuantitatif deskriptif. Analisis dilakukan dengan menggunakan beberapa tehnik dan data, di antaranya:

1. Studi literatur,
2. Analisis data RKA-K/L yang diperoleh dari bank data internal yang dimiliki oleh Direktorat Jenderal Anggaran,
3. Analisis atas hasil survei kepada *user* yaitu para pegawai DJA dan K/L untuk mengetahui pendapat para praktisi, dan
4. *Focus Group Discussion* (FGD) bersama narasumber yang kompeten, akademisi, dan para pegawai DJA yang terlibat langsung dalam proses kerja terkait penyusunan alokasi anggaran, untuk menangkap gambaran mengenai konsep biaya secara konsep teori dan praktek di pemerintahan.

3.2 Kerangka Pikir



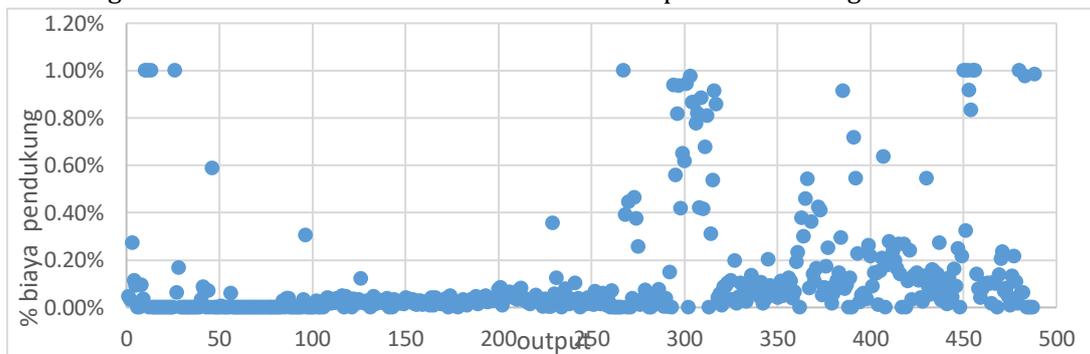
Gambar 6. Alur kerangka pikir

4. HASIL ANALISIS DAN PEMBAHASAN

4.1 Kondisi Penerapan SSB

Dalam rangka mendapatkan gambaran penerapan SSB, dilakukan analisis atas data Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian/Lembaga (RKA-K/L) sampel. Sebagai sampel diambil data satker-satker di lingkungan Kementerian Keuangan (Kemenkeu) pada tahun 2019 yang berjumlah 1094 satker, dengan jumlah output sebanyak 700 output. Untuk mendapatkan data penerapan SSB eksisting, perlu dilakukan perincian lebih lanjut atas output tersebut agar mendapatkan data output yang terkelompok dalam Output Jasa Nonregulasi (JNR) mengingat pengaturan PMK 195/PMK.02/2014 berupa proporsi biaya pendukung terhadap total biaya dalam output JNR. Untuk itu output tersebut dirinci lebih lanjut agar mendapatkan data yang diinginkan. Proses identifikasi dilakukan secara manual berdasarkan uraian, volume, dan satuan output yang tertera dalam data, sehubungan dalam aplikasi tidak terdapat penandaan kategori yang membagi output sesuai dengan kelompok yang ditetapkan dalam peraturan yang ada. Hasil identifikasi menampilkan jumlah output generik sebanyak 135 output dan output teknis sebanyak 565 output, dimana output yang tergolong dalam kelompok output Jasa Nonregulasi (JNR) berjumlah 488 output.

Dalam output JNR berkenaan, diperoleh informasi bahwa terdapat cukup banyak output yang melanggar ketentuan batas maksimum proporsi biaya pendukung sebesar 45% sebagaimana diatur dalam PMK 195/PMK.02/2014. Jumlah output yang memiliki biaya pendukung sebesar kurang dari 45% adalah sebanyak 69%, sedangkan yang menerapkan biaya pendukung lebih besar dari 45% adalah sebanyak 31%. Tampilan data besaran biaya pendukung dari seluruh satker di Kemenkeu tersebut dapat dilihat sebagai berikut:



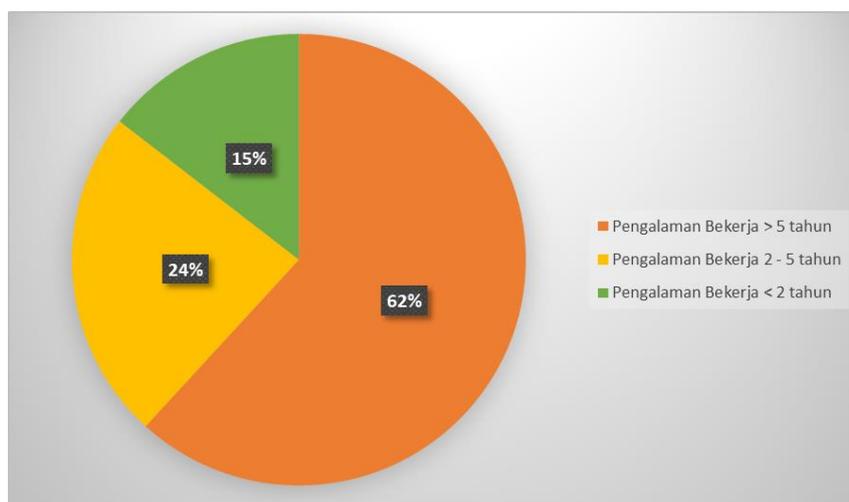
Gambar 7. Scatter Plot Persentase Komponen Pendukung Output Jasa Nonregulasi Satker-satker di lingkungan Kementerian Keuangan

Fakta bahwa terdapat cukup banyak output dengan proporsi biaya pendukung yang tidak sesuai dengan ketentuan tentang SSB ini mengindikasikan perlunya dilakukan analisis lebih lanjut agar dapat diketahui kemungkinan penyebab permasalahan tersebut dan dicari alternatif solusinya. Upaya ini dilakukan dalam semangat perbaikan berkelanjutan yang merupakan praktik umum yang baik dalam pengelolaan sistem dan proses pelaksanaan sebuah fungsi untuk memperoleh hasil yang semakin efektif dan efisien.

4.2 Konsepsi Komponen/Biaya Utama-Pendukung

Hal yang menjadi perhatian utama dalam analisis atas permasalahan di atas adalah konsepsi mengenai Komponen/biaya utama dan pendukung sebagai unsur utama penentu proporsi biaya atas suatu output. Analisis terhadap konsepsi ini dilakukan atas hasil survei, konsep dalam regulasi, hasil FGD, maupun konsep dalam teori akademik.

Survei dilakukan dengan teknik sampling insidental untuk mendapatkan responden yang memberi tanggapan sebanyak 76 orang yang terdiri dari pegawai di lingkungan Ditjen Anggaran, baik Direktorat Sistem Penganggaran maupun Direktorat Anggaran Bidang, unit lain di lingkungan Kementerian Keuangan, dan pegawai yang terkait penyusunan alokasi anggaran di Kementerian/Lembaga. Komposisi responden berdasarkan latar belakang responden menunjukkan komposisi yang baik dan menggambarkan variasi yang cukup representatif,



Gambar 8. Komposisi responden berdasarkan lama pengalaman bekerja di bidang penganggaran

Persepsi/tanggapan responden terhadap konsepsi komponen/biaya utama dan pendukung menunjukkan hasil yang beragam. Dalam pelaksanaan tugasnya sehari-hari, responden menggunakan definisi/pengertian komponen/biaya utama dan pendukung yang dinyatakan dalam PMK tentang Petunjuk Penyusunan dan Penelaahan (Juksunlah) RKA-K/L yang ditetapkan setiap tahun dengan acuan PMK No. 94/PMK.02/2017 (dan terakhir diubah dengan PMK 142/PMK.02/2018), PMK No. 71/PMK.02/2013 tentang Pedoman Standar Biaya, Standar Struktur Biaya, dan Indeksasi dalam Penyusunan RKAKL, dan PMK No. 195/PMK.02/2014 tentang Standar Struktur Biaya. Dengan mengacu kepada hasil survei,

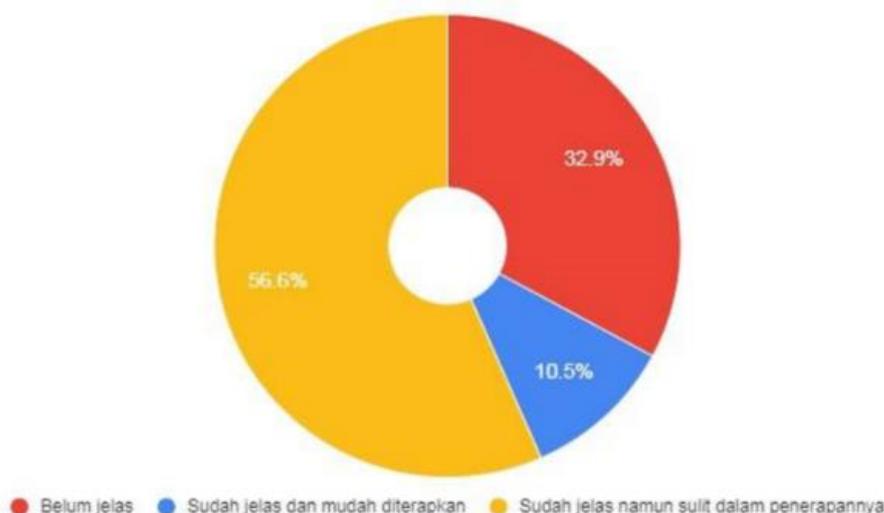
sebanyak 60,5% responden berpendapat bahwa biaya utama dan biaya pendukung hanya terkait dengan konsep biaya langsung dan tidak langsung sebagaimana definisi yang dituangkan dalam PMK No. 71/PMK.02/2013 dan PMK No. 195/PMK.02/2014. Sebaliknya, hanya sebanyak 6,6% yang berpendapat bahwa biaya utama dan biaya pendukung terkait dengan konsep biaya



tetap/tidak tetap (variabel) sebagaimana yang dinyatakan dalam PMK Juksunlah. Sedangkan responden selebihnya memiliki variasi pandangan bahwa konsepsi komponen/biaya utama dan pendukung terkait dengan kedua definisi diatas (17,1%) dan sebaliknya konsep tersebut tidak terkait dengan definisi dalam peraturan dimaksud (15,8%).

Gambar 9. Persepsi responden terhadap konsepsi komponen/biaya utama dan pendukung

Jika ditelisik lebih lanjut, para responden seolah dapat secara jelas memahami definisi komponen/biaya utama dan pendukung, namun di saat bersamaan menyatakan sulit dalam penerapannya. Hal ini secara tidak langsung menandakan adanya kesulitan memahami secara persis konsepsi komponen/biaya utama dan pendukung itu sendiri. Sebanyak 56,6% responden menyatakan bahwa definisi biaya utama dan biaya pendukung sudah jelas namun sulit dalam penerapannya, 32,9% menyatakan belum jelas dan hanya 10,5 % yang menyatakan sudah jelas dan mudah diterapkan.



Gambar 10. Persepsi responden terhadap kejelasan definisi dan kemudahan penerapannya

Perbedaan persepsi ini tampak pula pada pendapat para peserta FGD yang terdiri dari para pegawai DJA bersama akademisi saat pembahasan permasalahan komponen utama dan pendukung tersebut. Dalam sisi penerapannya, peserta FGD menyatakan bahwa untuk output sejenis dimungkinkan terdapatnya komponen yang berbeda-beda antar satu output dengan output lainnya. Sejalan dengan itu, dimungkinkan pula perbedaan komponen yang dinyatakan sebagai komponen utama dan komponen pendukung. Pada sisi konsepsi pembedaan komponen utama dan pendukung, sebagian peserta FGD cenderung menganggap bahwa komponen utama adalah komponen yang berperan penting dalam pencapaian suatu output, bukan ditinjau dari sisi biaya variabel atau biaya tetap. Sebagai contoh, dalam Output Pemulangan TKI (Tenaga Kerja Indonesia) terdapat rapat koordinasi yang dianggap sebagai komponen utama, walaupun di output lain dapat dikelompokkan sebagai komponen pendukung. Alasan pengelompokkan rapat koordinasi sebagai komponen utama adalah karena rapat tersebut harus dilakukan agar output dapat tercapai dengan baik.

Perbedaan persepsi diatas secara tekstual dan konseptual dapat dikaitkan pula dengan adanya perbedaan definisi komponen/biaya utama dan pendukung dalam peraturan yang diatas. Secara ringkas perbandingan definisi antar peraturan tersebut tampak sebagai berikut:

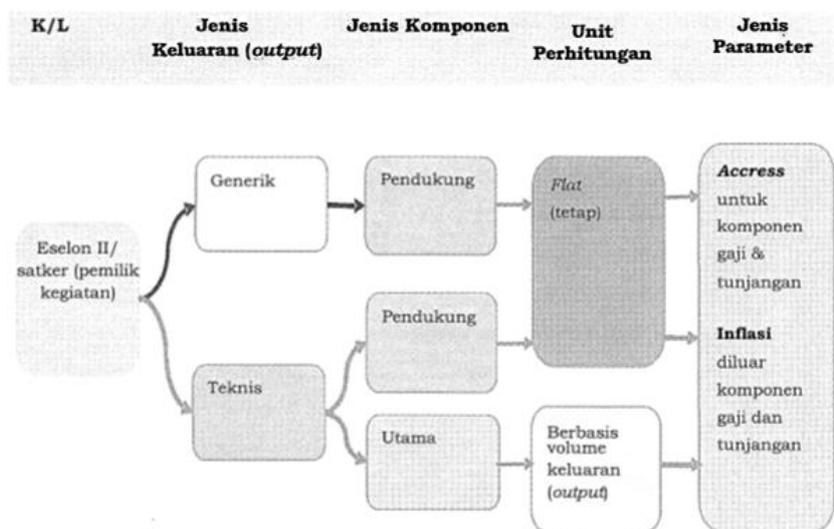
Tabel 1. Perbandingan definisi dalam peraturan

No.	Regulasi	Definisi Biaya Utama	Definisi Biaya Pendukung
1.	PMK No. 71/PMK.02/2013	- Biaya yang berpengaruh secara langsung terhadap keluaran (output)/ subkeluaran (suboutput) - Biaya yang berkaitan langsung dengan kebijakan pencapaian	- Biaya komponen yang tidak berpengaruh secara langsung terhadap keluaran (output)/ subkeluaran (suboutput)

No.	Regulasi	Definisi Biaya Utama	Definisi Biaya Pendukung
		suatu keluaran (output) tertentu	- Biaya yang mendukung pencapaian suatu keluaran (output) tertentu
2.	PMK No. 195/PMK.02/2014	Komponen pembiayaan langsung dari pelaksanaan suatu kebijakan dan berpengaruh terhadap pencapaian keluaran (output)	Komponen pembiayaan yang digunakan dalam rangka menjalankan dan mengelola kebijakan
3.	PMK No. 94/PMK.02/2017 sebagaimana diubah terakhir dengan PMK 142/PMK.02/2018	- Semua aktivitas keluaran (output) kegiatan teknis yang nilai biayanya berpengaruh langsung terhadap volume keluaran (output) kegiatan - Aktivitas yang hanya terdapat pada keluaran (output) kegiatan teknis dan merupakan biaya variabel terhadap keluaran (output) kegiatan yang dihasilkan	- Semua aktivitas keluaran (output) kegiatan generik dan aktivitas keluaran (output) kegiatan teknis yang nilai biayanya tidak berpengaruh langsung terhadap volume keluaran (output) kegiatan - Komponen pendukung pada keluaran (output) kegiatan teknis digunakan sebagai biaya tetap terhadap keluaran (output) kegiatan yang dihasilkan. - Seluruh aktivitas dalam keluaran (output) kegiatan generik merupakan komponen pendukung.

Sumber: diolah dari peraturan terkait

Inti pengaturan komponen utama dan pendukung dalam PMK Juksunlah RKAKL lebih mengarah pada sisi biaya variabel atau biaya tetap komponen berkenaan. Hal ini selanjutnya akan digunakan untuk keperluan perhitungan prakiraan maju maupun revidi baseline. Hal ini tampak dengan dimunculkannya definisi komponen utama dan pendukung berikut tata cara penggunaan selanjutnya yang dinyatakan dalam bagian PMK Juksunlah RKAKL yang mengatur tentang Pedoman Penyusunan Prakiraan Maju dan Revidi Angka Dasar (Lampiran II). Penggunaan komponen utama dan pendukung untuk perhitungan prakiraan maju dan revidi angka dasar secara lebih jelas tercermin pada gambar berikut yang dinyatakan pada Lampiran II PMK 142/PMK.02/2018 halaman 125.



Gambar 11. Prinsip-prinsip Penyusunan dan Pemutakhiran Angka Dasar dan Prakiraan Maju

Selanjutnya sejalan dengan definisinya sebagai biaya variabel, komponen utama akan diperhitungkan dengan melakukan perkalian terhadap volume keluaran yang akan ditargetkan, sedangkan komponen pendukung tidak dilakukan perkalian terhadap volume output, melainkan dinyatakan sebagai flat basis. Meski didasarkan pada nilai flat/tetap, terdapat pula unsur penyesuaian atas komponen pendukung berupa perkalian dengan parameter access (untuk komponen gaji dan tunjangan) dan parameter inflasi (untuk komponen diluar gaji dan tunjangan). Terhadap komponen utama juga dapat diterapkan penyesuaian menggunakan parameter inflasi.

Biasanya persepsi user dari definisi komponen/biaya utama dan pendukung sebagai biaya variabel/tetap diatas dimungkinkan pula terjadi karena pilihan nomenklatur yang digunakan. User menganggap bahwa sebutan Komponen Utama lebih ditekankan pada sisi perannya yang lebih penting dalam pencapaian output dibandingkan komponen pendukung, tanpa memperhatikan sifat biayanya yang berupa biaya variabel. Hal ini tampak dari kecenderungan untuk menyatakan komponen sebagai komponen utama agar tidak dianggap sebagai komponen yang kurang penting. Sebagai pembanding, apabila nomenklatur yang digunakan bukan Utama/Pendukung, melainkan Komponen Variabel dan Komponen Tetap, maka user akan lebih mudah untuk memahami sehingga tidak menimbulkan perbedaan persepsi dan menghasilkan penerapan pencantuman status biaya dalam RKA-K/L yang lebih seragam.

Memperhatikan kondisi di atas, kiranya diperlukan upaya untuk mendapatkan kesepakatan mengenai definisi manakah yang akan digunakan sebagai unsur yang akan digunakan dalam perhitungan SSB maupun untuk keperluan reviu angka dasar/penyusunan prakiraan maju, diikuti dengan penguangannya dalam peraturan-peraturan terkait (revisi) agar tidak menimbulkan pengertian/persepsi yang beragam. Definisi yang akan digunakan dapat

mengacu pada salah satu peraturan ataupun berdasarkan formulasi baru, bergantung pada pertimbangan kemanfaatannya. Secara historis, definisi komponen utama-pendukung sebagai komponen/biaya variabel-tetap telah dinyatakan dalam setiap PMK Juksunlah yang diterbitkan tiap-tiap tahun sejak sebelum munculnya PMK tentang standar biaya (tahun 2014) bahkan sebelum PP 90/2010. Namun tidak tertutup kemungkinan digunakannya formulasi lain jika hal tersebut dipandang perlu. Hal yang menjadi poin penting adalah adanya kesatuan batasan definisi yang tidak bias, sehingga seluruh pihak memahami secara seragam dan diharapkan dapat digunakan secara lebih aplikatif dalam penerapannya.

4.3 Solusi Penggunaan Konsep Biaya Untuk Efektifitas Kebijakan SSB

Berdasarkan hasil survei dan FGD, alternatif solusi penggunaan konsep biaya utama dan pendukung dalam hal meningkatkan efektivitas kebijakn SSB yaitu penggunaan konsep biaya langsung dan tidak langsung sebagaimana telah diatur dalam PMK No. 71/PMK.02/2013 dan PMK No. 195/PMK.02/2014. Hal ini berdasarkan hasil survei yang dinyatakan oleh sebagian responden bahwa konsep biaya utama dan pendukung telah sesuai dengan definisi biaya langsung dan tidak langsung yang tertuang dalam kedua peraturan perundang-undangan tersebut. Namun demikian, walaupun konsep ini sudah jelas, namun responden beranggapan bahwa untuk penerapannya masih dirasa susah. Berkenaan dengan hal ini, perlu ditingkatkan asistensi atau sosialisasi terkait knsep biaya tersebut antara penyusun kebijakan dengan pengguna anggaran atau penyusun RKA-K/L.

Konsep biaya langsung dan tidak langsung dipilih juga berdasarkan hasil reuiu atas peraturan perundang-undangan yang berlaku yaitu PMK terkait Juksun RKA-K/L. Dalam peraturan tersebut, konsep yang digunakan adalah komponen utama dan pendukung yang pengalokasian dananya tidak sesuai dengan konsep biaya utama dan pendukung. Dengan demikian perlu dilakukan penyelarasan atas peraturan perundangan yang dimaksud baik berupa nomenklatur maupun tata cara pengalokasian dananya dikarenakan peraturan mengani Juksun tersebut menjadi acuan utama dalam penerapan konsep PBK salah satunya konsep biaya tersebut.

4.4 Penyesuaian yang Dilakukan untuk Mendukung Konsep Biaya yang Dipilih

Dalam rangka mendukung penerapan konsep biaya langsung dan tidak langsung, diperlukan pula fasilitasi penerapan konsep dimaksud dalam RKAKL yang meliputi ketentuan pengaturan dalam kebijakan maupun fitur yang disediakan dalam aplikasi RKAKL itu sendiri. Secara pengaturan dalam PMK Juksunlah RKAKL, pembedaan pengelompokan utama dan pendukung dilakukan di level komponen. Sementara itu, untuk menghasilkan suatu output terdapat rangkaian proses berupa komponen/tahapan, subkomponen, dan detil biaya sebagai satuan terkecil. Pada dasarnya penentuan komponen sebagai poin pengelompokan jenis biaya variabel atau biaya tetap memungkinkan untuk dilakukan. Hal yang perlu diperhatikan dalam kondisi ini adalah memastikan bahwa komponen dibedakan bukan hanya berdasarkan pengelompokkan tahapan proses pencapaian output, melainkan pula dengan memperhatikan jenis biaya yang terkandung di dalamnya.

Dalam prakteknya, penyusunan komponen-komponen dalam RKA-K/L umumnya dilakukan berdasarkan tahapan/proses pencapaian output saja, tanpa membedakan jenis biaya yang ada di dalamnya. Hal ini tampak pada contoh perbedaan komponen yang dinyatakan dalam PMK Juksunlah RKA-K/L itu sendiri maupun persepsi dari para pengguna.

Contoh komponen pembentuk output yang dinyatakan dalam PMK Juksunlah dapat dilihat pada PMK Juksunlah tahun 2014 dan sebelumnya, sedangkan PMK Juksunlah tahun 2015 dan setelahnya bahkan tidak menampilkan contoh. Pemberian contoh yang representatif pada suatu peraturan bermanfaat untuk memperjelas maksud ketentuan dalam peraturan berkenaan, sehingga penghilangan contoh ini cenderung membuka peluang terjadinya beragam penafsiran pengguna. Sementara itu, contoh yang ditampilkan pada PMK Juksunlah, sebagai sampel pada PMK No.136/PMK.02/2014, tidak menggambarkan perbedaan komponen berdasarkan jenis biaya yang terkandung di dalam tiap komponen, antara lain:

1. Lampiran I halaman 38: Output Diklat Bidang Pendidikan,
komponen utama: pelaksanaan diklat,
komponen pendukung: evaluasi pelaksanaan diklat, penyusunan modul, penyeleksian peserta
2. Lampiran I halaman 40: Output Pemberian dana Bantuan Langsung Mandiri (BLM),
komponen utama: pemberian dana BLM, sosialisasi pemberian dana BLM
komponen pendukung: administrasi kegiatan, peningkatan kapasitas aparat

Berdasarkan beberapa hal tersebut, dalam komponen pelaksanaan diklat (contoh 1) dan komponen sosialisasi pemberian dana BLM (contoh 2) terdapat unsur-unsur yang tidak semuanya bersifat variabel, melainkan bersifat tetap terhadap volume output, seperti: honor pengajar ataupun sewa gedung/peralatan (output diasumsikan secara logis berupa jumlah orang yang mendapatkan diklat/sosialisasi). Dengan demikian diperlukan perbedaan biaya variabel-tetap di level yang lebih rendah dari komponen atau dengan cara lain berupa pemecahan komponen utama pelaksanaan diklat menjadi komponen utama yang berisi biaya-biaya yang bersifat variabel dan komponen pendukung yang berisi biaya-biaya yang bersifat tetap.

Persepsi pengguna yang dicerminkan dalam hasil survei dan FGD, berdasarkan hasil survei sebanyak 56,6% responden menyatakan bahwa definisi biaya utama dan biaya pendukung sudah jelas namun sulit dalam penerapannya. Kesulitan penerapan konsepsi ini antara lain terkait unsur-unsur biaya yang letaknya berada di bawah level komponen sebagaimana dinyatakan diatas. Hasil survey juga memperkuat hal ini karena jika komponen dirinci lebih detil maka didapatkan bahwa sebanyak 76,3% responden berpendapat masih dimungkinkan adanya biaya pendukung dan biaya utama dalam komponen/tahapan persiapan. Demikian pula dalam komponen/tahapan pelaksanaan, sebanyak 73,7% responden berpendapat hal yang sama. Sementara untuk komponen/tahapan monev dan pelaporan terdapat sebanyak 67,1% responden yang berpendapat demikian.

Dalam FGD, peserta menyatakan bahwa dalam tahapan/komponen yang ada dalam RKAKL di dalamnya terdapat komponen utama dan komponen pendukung yang seharusnya terpisah. Terlebih lagi untuk rumusan output yang sangat besar, komponen/tahapannya juga mempunyai alokasi yang sangat besar sehingga didalamnya terdapat beberapa subkomponen yang mungkin dapat bersifat sebagian utama dan sebagian lagi pendukung.

Berdasarkan hal diatas, kiranya perlu dipertimbangkan penandaan biaya utama-pendukung pada level yang lebih rendah daripada level komponen, dapat pada level subkomponen atau bahkan detil biaya. Teknik lain yang dapat diterapkan adalah dengan memerinci komponen eksisting yang biasanya merupakan komponen besar menjadi beberapa komponen yang lebih rinci agar dapat mengakomodir sifat biaya utama-pendukung dan sesuai dengan alur pemikiran logis tahapan/unsur pencapaian output.

Fasilitasi penerapan konsepsi komponen utama-pendukung yang berperan penting lainnya adalah dari sisi Aplikasi Penyusunan RKAKL. Aplikasi tersebut mempunyai peran vital sebagai sarana penginputan data, termasuk penandaan komponen utama-pendukung, sebagai langkah nyata penerapan kebijakan yang digariskan dalam peraturan. Aplikasi RKAKL yang digunakan sebagai objek pembahasan adalah Aplikasi RKA-K/L yang digunakan dalam penyusunan RKA-K/L Tahun Anggaran 2018.

Fitur yang terdapat dalam aplikasi RKAKL berupa fitur perekaman sifat biaya utama-pendukung berada pada level komponen. Fitur pada aplikasi RKAKL ini mengikuti pengaturan dalam kebijakan PMK Juksunlah yang menempatkan penandaan jenis biaya pada level komponen. Dengan demikian seluruh item di bawah suatu komponen tidak terbedakan lagi, melainkan sesuai dengan sifat biaya pada level komponen. Jika suatu komponen sifat biayanya adalah biaya utama, maka seluruh item di bawahnya bersifat utama, demikian juga sebaliknya. Hal ini tentu menyulitkan apabila dihadapkan pada kondisi bahwa dalam suatu komponen masih dimungkinkan adanya item-item dengan sifat biaya utama dan/atau sifat biaya pendukung.

The image displays two screenshots of the RKAKL application interface. The top screenshot is titled "Form RUIH Komponen" and contains the following fields: "Komponen" (051 ADK), "Uraian Komponen" (Pelayanan, Koordinasi dan Pemberian Bantuan TKI Bermasalah), "Jenis Biaya" (2 Non Operasional), "Sifat Biaya" (1 Utama), "Dikalikan Indeks KPUM" (Ya/ Tidak), "Dikalikan Indeks Output" (Ya/ Tidak), and "Dianggarkan Tahun" (2018, 2020, 2021). The bottom screenshot is titled "Form RUIH Sub Komponen" and contains the following fields: "Sub Komponen" (A) and "Uraian" (PERSIAPAN).

Sumber: aplikasi RKAKL

Gambar 12. Menu Perekaman Sifat Biaya dan Menu Perekaman Subkomponen

Fitur lainnya yang mendukung penerapan konsep komponen utama-pendukung adalah Fitur Identifikasi Jenis Keluaran (Output). Fitur ini berperan dalam menentukan jenis kelompok output yang akan dipilih sesuai dengan pembagian 4 jenis output sesuai ketentuan dalam PMK Juksunlah. Dalam Aplikasi RKA-K/L, untuk menghindari kesalahan pengisian jenis keluaran (output) dilakukan oleh DJA dan dalam aplikasi bersifat referensi dan hanya bisa dilihat. Jenis keluaran (output) yang menjadi tabel referensi dalam aplikasi RKA-K/L adalah sebagai berikut: Layanan Perkantoran Belanja Pegawai (01), Layanan Perkantoran Belanja Barang (02), Output Barang Infrastruktur (11), Output Barang Noninfrastruktur (12), Output Jasa Regulasi (21), dan Output Jasa Nonregulasi (22). Namun informasi jenis keluaran (output) tersebut tidak muncul baik dalam menu perekaman maupun dalam menu cetak kertas kerja satker pada Aplikasi RKA-K/L.

Berdasarkan hasil survei, sebanyak 75% responden juga mengatakan belum ada ketika ditanyakan apakah informasi jenis keluaran (output) ada dalam menu entry data atau laporan dalam Aplikasi RKA-K/L. Apabila informasi jenis keluaran (output) tidak tersajikan dengan baik dalam Aplikasi RKA-K/L tentu hal ini akan sangat berpengaruh terhadap penerapan standar struktur biaya.

5. KESIMPULAN DAN REKOMENDASI

5.1 Kesimpulan

Temuan dari hasil kajian adalah penerapan SSB dalam alokasi anggaran pada RKAKL seluruh satker di lingkungan Keenterian Keuangan yang belum sejalan dengan ketentuan. Terdapat 2 permasalahan yang ditemukan dalam penerapan kebijakan SSB. Pertama, pada penggunaan konsep biaya utama dan pendukung, terdapat permasalahan pada definisi kedua hal tersebut berupa terdapatnya perbedaan persepsi pengguna kebijakan maupun batasan pengertian yang tercantum dalam peraturan-peraturan yang terkait penerapan SSB. Perbedaan pengertian ini mengakibatkan penerapan SSB dalam RKAKL yang belum seragam. Kedua, permasalahan terjadi pada aspek fasilitasi penerapan kebijakan berupa aturan penempatan SSB pada level komponen yang dinilai terlalu tinggi dan tidak mengakomodasi kebutuhan pembedaan penandaan sifat biaya pada level yang lebih rendah. Hal ini menyebabkan suatu komponen ditandai sebagai komponen/biaya utama padahal di dalamnya terdapat pula sebagian biaya pendukung, atau sebaliknya.

Solusi yang dipilih berdasarkan hasil survei, FGD dan telaah peraturan perundang-undangan yaitu memilih konsep biaya langsung dan tidak langsung sebagaimana telah diatur dalam PMK No. 71/PMK.02/2013 dan PMK No. 195/PMK.02/2014. Namun demikian konsep tersebut harus diselaraskan dengan PMK tentang Juksun RKA KL yang menjadi acuan utama dalam penerapan konsep PBK salah satunya konsep biaya tersebut. Penyesuaian yang dapat dilakukan dalam rangka mendukung konsep biaya yang dipilih adalah dengan melakukan perubahan pada aplikasi yang digunakan dalam penyusunan RKA KL. Fasilitasi aplikasi RKAKL sebagai antarmuka penandaan sifat biaya dalam RKAKL mengikuti ketentuan dalam peraturan yang ada. Penyesuaian yang dilakukan berupa penandaan kelompok output beserta penyediaan tampilannya sesuai klasifikasi dalam peraturan dan referensi yang telah tersedia dalam database aplikasi. Hal ini akan mempermudah identifikasi jenis output dan pengecekan kesesuaian SSB output berkenaan sesuai batasan yang ditetapkan.

5.2 Rekomendasi

Hal mendasar yang perlu dilakukan untuk terlaksananya penerapan SSB yang efektif adalah penyamaan konsepsi unsur yang akan digunakan dalam perhitungan SSB. Penyeragaman konsepsi ini diterapkan pada penetapan definisi yang baku dalam tiap-tiap peraturan yang terkait SSB, penetapan penandaan pada level yang sesuai dengan kebutuhan, pemberian contoh yang representatif pada peraturan terkait. Faktor penting selanjutnya adalah penyediaan dan pemanfaatan fitur aplikasi RKAKL yang sejalan dengan konsepsi dalam peraturan, seperti fitur penandaan pada level yang sesuai kebutuhan, perekaman dan penyediaan tampilan jenis output sesuai pengelompokan/cluster yang ada untuk mempermudah identifikasi, dan sebagainya. Untuk memantapkan efektivitas penerapannya, upaya transfer knowledge kepada seluruh pengguna kebijakan dan pihak yang terlibat, kontrol/monitoring atas implementasinya dalam praktik, penyediaan bimbingan, dan evaluasi untuk continuous improvement menjadi hal yang sangat mendukung.

DAFTAR PUSTAKA

- Drury, Colin, (2012). *Management and Cost Accounting, Eight edition*. Cengage Learning. United Kingdom.
- Horngren, Charles T, Srikant M. Datar, Madhav V. Rajan V. Rajan, (2012). *Cost Accounting: Managerial Emphasis, fourteenth edition*. Pearson Education. United States of America.
- Kementerian Keuangan RI. (2003). UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Jakarta: Kementerian Keuangan RI
- Kementerian Keuangan RI. (2010). PP Nomor 90 Tahun 2010 tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Lembaga. Jakarta: Kementerian Keuangan RI
- Kementerian Keuangan RI. (2014). PMK Nomor 136/PMK.02/2014 tentang Petunjuk Penyusunan dan Penelaahan RKAKL dan Pengesahan DIPA. Jakarta: Kementerian Keuangan RI
- Kementerian Keuangan RI. (2017). PMK Nomor 94 Tahun 2017 tentang Petunjuk Penyusunan dan Penelaahan RKAKL dan Pengesahan DIPA. Jakarta: Kementerian Keuangan RI
- Kementerian Keuangan RI. (2018). PMK Nomor 142/PMK.02/2018 tentang Perubahan atas PMK No.94 Tahun 2017 tentang Petunjuk Penyusunan dan Penelaahan RKAKL dan Pengesahan DIPA. Jakarta: Kementerian Keuangan RI