# BAB I

# PENDAHULUAN

## A. Latar Belakang Penelitian

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 menyatakan bahwa instansi pemerintah dituntut untuk semakin meningkatkan layanan kepada masyarakat namun tetap menerapkan pengelolaan keuangan yang fleksibel dengan mengutamakan produktivitas, efisiensi, dan efektivitas, salah satunya dalam bentuk Badan Layanan Umum (BLU). BLU adalah instansi di lingkungan Pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas.

Politeknik Keuangan Negara STAN, atau yang disingkat PKN STAN, ditetapkan sebagai instansi pemerintah yang menerapkan pola pengelolaan keuangan Badan Layanan Umum melalui Keputusan Menteri Keuangan Nomor 71/KMK.05/2008 tanggal 31 Maret 2008. Sebagaimana instansi BLU yang lain, PKN STAN harus dapat menghitung biaya pokok layanan pendidikan yang akan dituangkan dalam Rencana Bisnis dan Anggaran. Perhitungan biaya pokok layanan harus

dilakukan dengan tepat karena digunakan sebagai dasar penyusunan besaran tarif layanan pendidikan yang efisien.

PKN STAN sebagai BLU memungkinkan menerima mahasiswa yang berasal dari luar Kementerian Keuangan, seperti dari Pemerintah Daerah maupun Kementerian lain. Oleh sebab itu, dibutuhkan perhitungan biaya layanan pendidikan yang tepat untuk masing-masing mahasiswa yang menerima pendidikan di Program Diploma Keuangan Reguler PKN STAN agar PKN STAN dapat mengusulkan penetapan tarif layanan Program Diploma Keuangan Reguler dengan pola kerja sama.

*Activity Based Costing* merupakan model perhitungan yang dapat menghubungkan antara produk (*cost object*) dengan penggerak biayanya (*cost driver*). Dengan metode *Activity Based Costing*, setiap biaya dikelompokkan berdasarkan aktivitasnya kemudian biaya aktivitas tersebut dialokasikan ke produk (barang/jasa) sehingga setiap produk dapat diketahui sebab akibatnya. Penelitian yang dilakukan Ivana Drazic Lutilsky dan Martina Dragija dalam mengimplementasikan *Activity Based Costing* pada universitas-universitas di Uni Eropa, menunjukkan bahwa *Activity Based Costing* menghasilkan: peningkatan kualitas dan keandalan laporan keuangan dan data signifikan yang digunakan untuk menghitung indikator efisiensi; pengendalian sumber daya secara efektif dan pemantauan informasi kualitatif dan kuantitatif; peningkatan manajemen keuangan dan proses pembuatan keputusan dengan pemantauan administrasi melalui informasi akuntansi yang dapat diandalkan. Dengan menggunakan metode *Activity Based Costing* diharapkan akan didapatkan hasil perhitungan biaya yang lebih akurat dan laba BLU yang dihasilkan juga lebih mendekati angka yang

sebenarnya, sehingga PKN STAN dapat menyusun strategi yang tepat di tahun yang mendatang.

Beberapa penelitian sebelumnya terkait dengan penerapan *Activity Based Costing* antara lain penelitian Indra Adi Nugroho pada tahun 2013 yang berjudul "Analisis Perhitungan Biaya Pendidikan Program Diploma I Perpajakan Konsentrasi PBB-P2 dan OC PBB Sekolah Tinggi Akuntansi Negara dengan Metode *Activity Based Costing*" yang menyimpulkan bahwa terjadi *overcosting* sebesar Rp4.009.078,00 dalam penetapan harga pokok pendidikan per mahasiswa antara metode *activity based costing* dengan metode yang digunakan sebelumnya. Bima Adi Virgana pada penelitiannya yang berjudul Rancangan Perhitungan Biaya Pendidikan dengan Pendekatan *Activity Based Costing* (Studi Kasus pada SMK Negeri 28 Jakarta) menyimpulkan bahwa terjadi *undercosting* sebesar Rp56.809,00 per mahasiswa untuk program Akomodasi Perhotelan, dan *overcosting* sebesar Rp63.564,00 per mahasiswa untuk program Perawatan Sosial.

Berdasarkan hal-hal tersebut, Penulis tertarik untuk melakukan penelitian mengenai "Usulan Penerapan *Activity Based Costing* sebagai Alternatif Perhitungan Biaya Layanan Pendidikan pada Badan Layanan Umum Politeknik Keuangan Negara STAN". Pada penelitian ini Penulis akan mensimulasikan metode *Activity Based Costing* pada perhitungan biaya layanan pendidikan di Politeknik Keuangan Negara STAN.

## B. Ruang Lingkup Penelitian

Ruang lingkup penelitian difokuskan pada penggunaan metode *Activity Based Costing* dalam menyusun biaya layanan pendidikan di Politeknik Keuangan Negara

STAN. Biaya layanan pendidikan yang dihitung dalam penelitian ini terbatas pada Prodip III Akuntansi, Prodip I Administrasi Perpajakan (Jakarta), dan Prodip IV Akuntansi. Data perhitungan biaya layanan dalam penelitian ini menggunakan data Petunjuk Operasional Kegiatan (POK) PKN STAN per Desember 2015.

## C. Rumusan Masalah

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah:

1. Berapakah besaran biaya tiap-tiap layanan pendidikan di Politeknik Keuangan Negara STAN dengan menggunakan metode perhitungan *Activity Based Costing*?
2. Apakah hasil perhitungan tersebut dapat dijadikan masukan bagi penetapan Tarif Layanan BLU PKN STAN sebagaimana diatur dalam PMK 119/PMK.05/2015 untuk Program Diploma Keuangan Reguler dengan pola Kerja Sama?
3. Apakah hasil perhitungan tersebut dapat dijadikan masukan bagi penyesuaian Tarif Ganti Rugi Ikatan Dinas sebagaimana diatur dalam PMK 188/PMK.01/2014?

## D. Tujuan Penelitian

Untuk menjawab rumusan masalah penelitian, maka tujuan penelitian ini adalah:

1. Menentukan besaran biaya tiap-tiap layanan pendidikan di PKN STAN dengan melakukan simulasi menggunakan metode perhitungan *Activity Based Costing.*
2. Menghasilkan biaya layanan pendidikan sebagai dasar tarif layanan pendidikan yang dapat dijadikan masukan untuk penetapan Tarif Layanan Badan Layanan Umum khususnya untuk Program Diploma Keuangan Reguler dengan pola Kerja Sama.
3. Menghasilkan biaya layanan pendidikan yang dapat dijadikan masukan untuk

penyesuaian Tarif Ganti Rugi Ikatan Dinas Mahasiswa dan Lulusan Program Diploma Bidang Keuangan.

## E. Manfaat Penelitian

Manfaat yang penulis harapkan dari skripsi ini, antara lain bagi:

**1. Manfaat akademis.**

Hasil penelitian ini diharapkan menjadi tambahan pengetahuan dan referensi bagi penelitian selanjutnya yang terkait dengan *Activity Based Costing.*

**2. Manfaat praktis.**

a. Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi dasar usulan penentuan tarif layanan pendidikan untuk Program Diploma Keuangan Reguler dengan pola Kerja Sama dengan Pemerintah Daerah atau Kementerian Negara/Lembaga lain di luar Kementerian Keuangan.

b. Hasil penelitian ini diharapkan juga dapat menjadi dasar penentuan tarif ganti rugi ikatan dinas yang lebih akurat dan sesuai dengan biaya yang sebenarnya dikeluarkan oleh PKN STAN dalam menyelenggarakan pendidikan.

c. Melalui peningkatan akurasi perhitungan biaya dengan menggunakan metode *Activity Based Costing*, diharapkan manajemen puncak PKN STAN dapat menetapkan manajemen strategi yang tepat di masa mendatang, seperti strategi penghematan biaya dan strategi peningkatan mutu layanan pendidikan.

## F. Metodologi Penelitian

**1. Objek penelitian.**

Objek dari penelitian ini adalah Politeknik Keuangan Negara STAN yang

berlokasi di Jalan Bintaro Utama Sektor V, Bintaro Jaya, Tangerang Selatan, Banten. Waktu penelitian adalah pada bulan Desember 2015 hingga Februari 2016.

**2. Jenis data.**

Jenis data yang digunakan oleh penulis dalam penelitian ini adalah jenis data primer yang diperoleh langsung dari objek penelitian, dan data sekunder yang diperoleh atau dikumpulkan peneliti dari berbagai sumber yang telah ada.

**3. Cara pengumpulan data.**

Metode yang digunakan penulis untuk mengumpulkan data-data yang diperlukan seperti yang telah disebutkan di atas adalah dengan:

a. Studi kepustakaan.

Studi kepustakaan merupakan teknik pengumpulan data dengan mengadakan studi penelaahan terhadap buku-buku, literatur-literatur, catatan-catatan, dan laporan-laporan yang ada hubungannya dengan masalah yang diteliti, dan mempelajari data yang diperlukan dalam penelitian serta menghubungkannya dengan teori atau konsep yang ada untuk digunakan sebagai alat analisis.

b. Wawancara.

Wawancara merupakan teknik pengumpulan data atau proses memperoleh keterangan untuk tujuan penelitian dengan cara tanya jawab sambil bertatap muka dengan responden. Wawancara dilakukan kepada dosen dan pegawai bagian keuangan PKN STAN.

**4. Metode analisis data.**

Metode penelitian yang digunakan berupa metode kuantitatif deskriptif melalui studi kasus. Biaya layanan pendidikan kemudian disusun dengan menggunakan metode

*Activity Based Costing*, yaitu menelusuri biaya sumber daya secara langsung dan tidak langsung ke objek biaya dan mengidentifikasi aktivitas-aktivitas terkait tercapainya suatu keluaran untuk menentukan biaya yang diperlukan untuk mencapai keluaran tersebut. Dalam mengolah data tersebut penulis menggunakan *software microsoft excel.*

**G. Sistematika Penulisan**

Sebagai gambaran terkait penulisan skripsi, berikut penulis sampaikan sistematika penulisan skripsi yang berisi pembahasan masing-masing bab:

BAB I PENDAHULUAN

Bab ini menguraikan mengenai latar belakang yang menjadi dasar pengambilan topik penelitian, ruang lingkup penelitian, masalah penelitian, tujuan penelitian, metodologi penelitian, serta sistematika penulisan penelitian.

BAB II LANDASAN TEORI

Bab ini menguraikan mengenai teori-teori terkait yang mendasari pembahasan dalam penelitian seperti pengertian dan tarif layanan BLU, konsep biaya, akuntansi biaya, serta konsep pengukuran biaya dengan menggunakan *Activity Based Costing*.

BAB III GAMBARAN UMUM OBJEK PENELITIAN

Bab ini membahas sejarah, visi dan misi, struktur organisasi, jenis layanan, alokasi anggaran, dan struktur biaya yang digunakan, serta alasan pemilihan objek.

BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Bab ini menguraikan mengenai bagaimana perhitungan biaya layanan pendidikan dengan menggunakan *Activity Based Costing*, serta analisis hasil perhitungan.

BAB V SIMPULAN DAN SARAN

Bab ini menyampaikan mengenai simpulan berdasarkan hasil analisis dan pembahasan pada bab sebelumnya dan juga saran perbaikan yang dipandang perlu bagi para pemangku kepentingan.

# BAB II

# LANDASAN TEORI

## A. Badan Layanan Umum

### 1. Pengertian Badan Layanan Umum.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Pasal 1, Badan Layanan Umum adalah instansi di lingkungan Pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 Pasal 2, BLU bertujuan untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa dengan memberikan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan berdasarkan prinsip ekonomi dan produktivitas, dan penerapan praktek bisnis yang sehat.

### 2. Tarif layanan Badan Layanan Umum.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 pasal 9 ayat (1), BLU dapat memungut biaya kepada masyarakat sebagai imbalan atas barang/jasa layanan

yang diberikan. Imbalan tersebut ditetapkan dalam perhitungan biaya per unit layanan atau hasil per investasi dana. Tarif layanan diusulkan BLU kepada menteri/pimpinan lembaga/kepala SKPD yang nantinya ditetapkan oleh Menteri Keuangan/gubernur/bupati/walikota.

Dalam mengusulkan tarif layanan, BLU harus mempertimbangkan hal-hal sebagaimana disebutkan pada pasal 9 ayat (5), yaitu:

a. Kontinuitas dan pengembangan layanan;
b. Daya beli masyarakat;
c. Asas keadilan dan kepatutan; dan
d. Kompetisi yang sehat.

**B. Konsep Biaya dan Akuntansi Biaya**

**1. Pengertian biaya dan akuntansi biaya.**

Horngren et al. (2006:31) mendefinisikan biaya sebagai "sumber daya yang dikorbankan (*sacrificed*) atau dilepaskan (*forgone*) untuk mencapai tujuan tertentu." Sedangkan Hansen dan Mowen (2013:47) dalam bukunya mendefinisikan biaya adalah "kas atau setara kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan memberi manfaat saat ini atau di masa depan bagi organisasi."

Amin Widjajatunggal (1993:1) mendefinisikan akuntansi biaya sebagai berikut: "Akuntansi biaya atau akuntansi manajemen adalah sistem yang didesain untuk mengukur biaya produk, performa, dan pengendalian operasi perusahaan." Sistem akuntansi biaya mengukur dan membebankan biaya agar biaya per unit dari suatu produk (barang atau jasa) dapat ditentukan.

Biaya dibebankan pada objek biaya. Terdapat dua metode pembebanan biaya

menurut Sjahrial (2012:3), yaitu:

a. Penelusuran langsung (*direct tracing*) adalah suatu proses pengidentifikasian dan pembebanan biaya secara khusus dan fisik dengan suatu objek biaya.
b. Penelusuran penggerak (*driver tracing*) adalah penggunaan penggerak untuk membebankan biaya pada objek biaya. Dalam konteks pembebanan biaya, penggerak (*driver*) adalah faktor penyebab yang mengukur konsumsi (atau pemakaian) sumber daya ke objek biaya.

**2. Klasifikasi biaya.**

Menurut Hansen dan Mowen (2013:57), terdapat tiga elemen biaya yang dapat dibebankan kepada produk, antara lain:

a. Bahan Langsung, adalah bahan yang dapat ditelusuri secara langsung pada barang atau jasa yang sedang diproduksi. Biaya ini dapat langsung dibebankan pada produk karena dapat ditelusuri melalui pengamatan fisik untuk mengukur kuantitas bahan yang dikonsumsi suatu produk.
b. Tenaga Kerja Langsung, adalah tenaga kerja yang dapat ditelusuri secara langsung pada barang atau jasa yang sedang diproduksi dengan cara pengamatan fisik.
c. *Overhead*, adalah semua biaya produksi selain bahan langsung dan tenaga kerja langsung, misalnya: biaya perlengkapan, bahan langsung yang tidak secara signifikan menjadi bagian dari produk, dan biaya lembur tenaga kerja langsung.

Sedangkan jenis biaya dalam hubungannya dengan volume produksi menurut Carter (2009:43) terdiri dari:

a. Biaya variabel. Biaya variabel menunjukkan jumlah per unit yang relatif konstan dengan berubahnya aktivitas dalam rentang yang relevan. Biaya variabel biasanya

mencakup biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.

b. Biaya tetap. Biaya tetap bersifat konstan secara total dalam rentang yang relevan. Dengan kata lain, biaya tetap per unit semakin kecil seiring dengan meningkatnya aktivitas dalam rentang yang relevan.

c. Biaya semivariabel. Beberapa jenis biaya memiliki elemen biaya tetap dan variabel, sehingga disebut biaya semivariabel.

**3. Sistem manajemen biaya (*cost management system*).**

Menurut Mowen dan Hansen (2011:43), *cost management system* secara umum dapat diklasifikasikan menjadi dua, yaitu sistem tradisional dan *activity-based*. Dalam prakteknya, sistem tradisional lebih banyak digunakan daripada *activity-based*. Namun, seiring dengan meningkatnya kebutuhan untuk mendapatkan informasi biaya yang lebih akurat, banyak akuntan biaya yang mencoba menerapkan konsep *activity-based costing* untuk menentukan biaya sebagai dasar pengambilan keputusan manajemen.

Sistem tradisional sering disebut *functional based system*, membebankan biaya bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung pada produk dengan penelusuran langsung. Kemudian membebankan *overhead* dengan menggunakan penelusuran penggerak dan alokasi. Untuk *overhead* yang berkorelasi tinggi dengan jumlah unit yang diproduksi, sistem tradisional menggunakan penggerak aktivitas tingkat unit, antara lain: unit yang diproduksi, jam tenaga kerja langsung, biaya tenaga kerja langsung, jam mesin, dan biaya bahan baku langsung. Sedangkan untuk *overhead* yang tidak berkorelasi tinggi dengan jumlah unit yang diproduksi, dibebankan dengan menggunakan alokasi.

Kelemahan dari sistem perhitungan biaya tradisional adalah terkadang

menimbulkan distorsi biaya produk yang besar sehingga dapat merugikan perusahaan. Terdapat dua faktor utama yang menyebabkan ketidakmampuan sistem tradisional dalam membebankan biaya *overhead* secara tepat menurut Hansen dan Mowen (2013:169), antara lain:

a. Proporsi biaya *overhead* yang tidak berkaitan dengan unit terhadap jumlah biaya *overhead* adalah besar; dan
b. Tingkat keanekaragaman produk besar.

**C. Akuntansi Manajemen Sektor Publik**

**1. Pengertian akuntansi manajemen.**

*Institute of Management Accountants* (1981) dalam Mardiasmo (2005:31) mendefinisikan akuntansi manajemen sebagai:

> suatu proses pengidentifikasian, pengukuran, pengakumulasian, penganalisaan, penyiapan, penginterpretasian, dan pengkomunikasian informasi finansial yang digunakan oleh manajemen untuk perencanaan, evaluasi, dan pengendalian organisasi serta untuk menjamin bahwa sumber daya digunakan secara tepat dan akuntabel.

Akuntansi manajemen sektor publik berhubungan dengan pemberian informasi kepada pihak internal organisasi, sehingga menghasilkan laporan yang bersifat prospektif yang digunakan untuk perencanaan di masa depan.

Sedangkan definisi akuntansi manajemen menurut *Chartered Institute of Management Accountant* (1994:30) dalam Indra Bastian (2001:23) adalah:

> penyatuan bagian manajemen yang mencakup identifikasi, penyajian dan penafsiran informasi yang digunakan untuk perumusan strategi, aktivitas perencanaan dan pengendalian, pembuatan keputusan, optimalisasi penggunaan sumber daya, pengungkapan kepada pemilik dan pihak luar, pengungkapan kepada pekerja, pengamanan aset....

Akuntansi manajemen menurut Williams, Haka, dkk (2010:730) adalah

perencanaan dan penggunaan sistem informasi akuntansi di dalam perusahaan untuk mencapai tujuan-tujuan perusahaan. Terdapat tiga prinsip yang mengatur bagaimana sistem akuntansi manajemen dirancang, yaitu: sistem akuntansi manajemen membantu memutuskan siapa yang memiliki otoritas pembuatan keputusan atas aset perusahaan; informasi akuntansi yang dihasilkan sistem akuntansi manajemen mendukung perencanaan dan pembuatan keputusan; serta laporan akuntansi manajemen menyediakan sarana pemantauan, evaluasi, dan kinerja bermanfaat.

Sjahrial (2012:2) menyatakan bahwa akuntansi manajemen harus menyediakan informasi yang memungkinkan manajer untuk berfokus pada nilai pelanggan, manajemen kualitas total dan persaingan berdasarkan waktu. Posisi atau peran akuntan manajemen bertanggung jawab mengidentifikasikan, mengumpulkan, mengukur, menganalisis, menginterpretasikan, dan mengkomunikasikan informasi yang digunakan oleh manajemen untuk mencapai tujuan dasar organisasi.

**2. Peran akuntansi manajemen sektor publik.**

Akuntansi manajemen sektor publik memiliki peran utama untuk memberikan informasi akuntansi yang relevan dan andal kepada pihak internal, terutama manajer, untuk melaksanakan fungsi perencanaan dan pengendalian organisasi. Peran fundamental akuntansi manajemen di organisasi sektor publik menurut Indra Bastian (2001:26) adalah membantu manajer/pimpinan dengan informasi akuntansi yang dibutuhkan agar fungsi perencanaan dan pengendalian dapat dilakukan. Secara rinci, tujuan tersebut dijabarkan menjadi:

a. Membantu manajemen memformulasi kebijakan organisasi;

b. Membantu manajemen dalam proses perencanaan organisasi; dan

c. Membantu manajemen dalam mengendalikan operasi/kegiatan organisasi.

Peran akuntansi manajemen dalam organisasi sektor publik menurut Mardiasmo (2005:37) antara lain:

a. Perencanaan strategik;

Peran akuntansi manajemen pada tahap ini adalah memberikan informasi untuk menentukan biaya program dan biaya aktivitas yang akan dipilih sehingga manajer dapat menentukan anggaran yang dibutuhkan dikaitkan dengan sumber daya yang dimiliki. Terdapat tiga permasalahan utama akuntansi manajemen sektor publik yaitu efisiensi biaya, kualitas produk, dan pelayanan (*cost, quality, and service*). Untuk menghasilkan kualitas pelayanan publik yang tinggi dengan biaya rendah, pemerintah harus mengadopsi sistem informasi akuntansi manajemen modern, termasuk menerapkan teknik akuntansi sektor swasta seperti *activity based costing, job costing, batch costing, standard costing* untuk menentukan biaya produk atau layanan. Namun karena biaya pada sektor publik sebagian besar bersifat *discretionary costs* yang sudah ditetapkan di awal periode anggaran dan antara aktivitas yang dilakukan tidak memiliki hubungan langsung dengan *output* yang dihasilkan, maka peran manajer sektor publik sangat penting dalam mengendalikan biaya.

b. Pemberian informasi biaya;

Akuntansi manajemen sektor publik memiliki peran strategis dalam perencanaan finansial terkait dengan identifikasi biaya-biaya yang terjadi, dalam hal ini membutuhkan akuntansi biaya (*cost accounting*) untuk pengambilan keputusan biaya. Proses penentuaan biaya meliputi lima aktivitas, yaitu: *cost finding, cost recording, cost analyzing, strategic cost reduction,* dan *cost reporting.*

c. Penilaian investasi;

Akuntansi manajemen diperlukan untuk menilai kelayakan investasi secara ekonomi dan finansial. Umumnya penilaian investasi di sektor publik menggunakan analisis biaya-manfaat (*cost benefit analysis*), namun dalam pelaksanaannya sulit untuk menilai biaya sosial dan manfaat sosial dari investasi yang diajukan. Untuk memudahkannya, digunakan analisis efektivitas biaya (*cost-effectiveness analysis*) yang menekankan seberapa besar dampak (*outcome*) yang dihasilkan dari suatu proyek atau investasi dengan biaya tertentu.

d. Penganggaran;

Akuntansi manajemen berperan untuk memfasilitasi terciptanya anggaran publik yang efektif. Terkait dengan tiga fungsi anggaran, yaitu alat alokasi sumber daya publik, distribusi, dan stabilisasi, maka akuntansi manajemen merupakan alat yang penting untuk mengalokasikan dan mendistribusikan sumber dana publik secara ekonomis, efisien, efektif, adil, dan merata. Namun untuk mencapainya, akuntansi manajemen harus didukung manajemen sumber daya manusia yang andal.

e. Penentuan biaya pelayanan (*cost of services*) dan penentuan tarif pelayanan (*charging for services*); dan

Akuntansi manajemen digunakan untuk menentukan berapa biaya yang dikeluarkan untuk memberikan pelayanan tertentu dan berapa tarif yang dibebankan kepada pemakai jasa pelayanan publik, termasuk subsidi yang diberikan. Tuntutan masyarakat untuk mendapatkan pelayanan publik berkualitas tinggi dengan tarif yang rendah merupakan indikasi perlunya perbaikan sistem akuntansi manajemen sektor publik. Informasi akuntansi dibutuhkan dalam suatu rangkaian proses penentuan biaya

pelayanan dan penentuan tarif layanan. Dengan informasi akuntansi manajemen, sumber-sumber inefisiensi di organisasi dapat dideteksi dan dihilangkan.

f. Penilaian kinerja.

Penilaian kinerja digunakan untuk mengetahui tingkat efisiensi dan efektivitas organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Akuntansi manajemen berperan dalam pembuatan indikator kinerja kunci dan satuan ukur untuk masing-masing aktivitas yang dilakukan.

## D. *Activity Based Costing*

### 1. Pengertian.

Hansen dan Mowen menjelaskan bahwa: "*Activity-Based Costing (ABC) system first traces costs to activities and then to products and other cost objects".* (Maryanne M. Mowen & Don R. Hansen, 2011:145). Sedangkan Carter (2009:528) mendefinisikan *activity based costing* sebagai "suatu sistem perhitungan biaya di mana tempat penampungan biaya *overhead* yang jumlahnya lebih dari satu dialokasikan menggunakan dasar yang mencakup satu atau lebih faktor yang tidak berkaitan dengan volume (*non-volume-related factor*)." Dibandingkan dengan akuntansi biaya tradisional, *activity based costing* mencerminkan penelusuran biaya yang lebih menyeluruh karena *activity based costing* tidak hanya menelusuri biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung ke setiap unit *output*, namun juga menelusuri biaya-biaya lain ke aktivitas yang diperlukan untuk memproduksi *output*.

Secara umum, *activity based costing* adalah suatu metode perhitungan biaya dengan mengelompokkan biaya-biaya ke dalam aktivitas-aktivitas yang terjadi di

perusahaan kemudian mengalokasikan biaya atau aktivitas tersebut ke produk (barang atau jasa), dan melaporkan biaya aktivitas dan produk atau jasa tersebut pada manajemen agar selanjutnya dapat digunakan untuk perencanaan, pengendalian biaya, dan pengambilan keputusan.

Untuk mendapatkan pemahaman yang lebih baik mengenai *activity based costing*, berikut akan dijelaskan masing-masing terminologi mengenai: aktivitas, *cost object*, *cost pool*, *resources*, dan *cost drivers*.

a. Aktivitas.

Horngren et al. (2006:167) menyatakan bahwa aktivitas bisa berupa kejadian, tugas, atau unit kerja dengan tujuan khusus. Aktivitas dalam perusahaan manufaktur misalnya dapat terbagi menjadi perancangan produk, pengoperasian mesin, pengemasan produk, maupun pendistribusian produk. Sedangkan menurut Hansen dan Mowen (2013:48), "aktivitas adalah unit dasar dari kerja yang dilakukan dalam sebuah organisasi dan dapat juga dideskripsikan sebagai kumpulan tindakan dalam suatu organisasi yang berguna bagi para manajer untuk melakukan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan." Aktivitas berperan utama dalam pembebanan biaya untuk objek biaya lainnya.

b. *Cost object.*

*Cost object* menunjukkan sesuatu yang biayanya ingin diukur. Sjahrial (2012:3) menjelaskan objek biaya adalah tempat di mana biaya diukur dan diakumulasikan. Contoh objek biaya adalah produk, jasa, aktivitas, proses, bagian organisasi, atau pelanggan yang digunakan untuk mengukur dan membebankan biaya.

c. *Cost pool*.

*Cost pool* adalah suatu tempat untuk mengelompokkan beberapa aktivitas yang serupa atau relevan.

d. *Resources.*

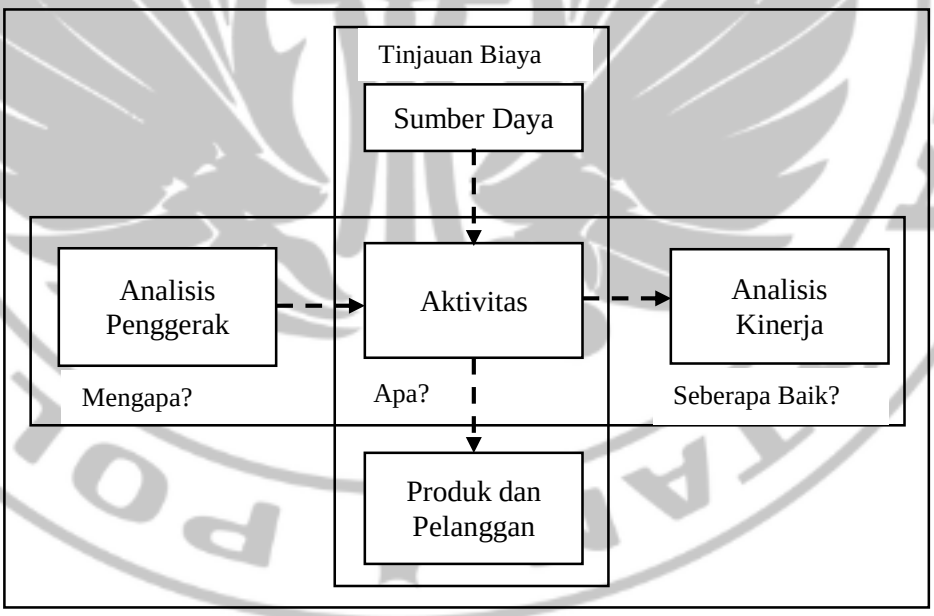
Sumber daya yang digunakan dalam aktivitas yang nantinya akan menimbulkan suatu biaya.

e. *Cost drivers.*

*Cost drivers* adalah variabel, seperti tingkat aktivitas atau volume, yang menjadi dasar timbulnya biaya dalam rentang waktu tertentu. (Horngren et al., 2006:37) Hal ini berarti adanya hubungan sebab akibat antara perubahan tingkat aktivitas atau volume dengan perubahan total biaya.

**2. Konsep dasar *activity based costing.***

Gambar II.1 Konsep Dasar *Activity Based Costing*




Sumber: Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen. Buku I. Edisi ke-8. 2013. Akuntansi Manajerial. Jakarta: Salemba Empat. Hal. 65.

Robin Cooper dan Robert S. Kaplan dalam Nugroho (2013:17) menjelaskan

terdapat dua asumsi penting yang mendasari sistem *activity based costing*, yaitu:

a. Aktivitas menyebabkan timbulnya biaya (*activity caused cost*). *Activity based costing* memiliki asumsi bahwa sumber daya pendukung atau sumber daya tidak langsung menyediakan kemampuan untuk melaksanakan aktivitas, bukan sekedar menyebabkan timbulnya biaya yang harus dialokasikan.
b. Produk dan pelanggan menyebabkan timbulnya permintaan atas aktivitas (*product and customes create demand for activities*). Untuk membuat suatu produk, diperlukan berbagai aktivitas dan setiap aktivitas memerlukan sumber daya untuk pelaksanaan aktivitas tersebut. Karena itu, pada tahap kedua dari *activity based costing,* biaya-biaya aktivitas dibebankan ke produk berdasar konsumsi atau permintaan masing-masing produk terhadap aktivitas tersebut.

**3. Tahapan *activity based costing.***

Menurut Mowen dan Hansen (2011:146), dalam mendesain *Activity-Based Costing System*, diperlukan 6 (enam) tahapan antara lain:

a. Identifikasi, definisikan, dan klasifikasikan aktivitas dan atribut kunci;
b. Bebankan biaya sumber daya ke aktivitas;
c. Bebankan biaya dari aktivitas sekunder ke aktivitas utama;
d. Identifikasikan objek biaya dan spesifikasikan jumlah masing-masing aktivitas yang dikonsumsi oleh objek biaya tertentu;
e. Kalkulasikan tingkat aktivitas utama; dan
f. Bebankan biaya aktivitas ke objek biaya (produk).

Mulyadi (2001:94) menguraikan prosedur pembebanan biaya *overhead* dengan *activity based costing* melalui dua tahapan, yaitu:

a. Tahap pertama.

Pengumpulan biaya dalam *cost pool* yang memiliki aktivitas yang sejenis atau homogen, yang terdiri dari 4 langkah sebagai berikut:

1) Mengidentifikasi dan menggolongkan biaya ke dalam berbagai aktivitas;
2) Mengklasifikasikan aktivitas biaya ke dalam berbagai aktivitas. Pada langkah ini aktivitas dikelompokkan menurut bagaimana aktivitas-aktivitas tersebut mengkonsumsi sumber daya.
3) Mengidentifikasikan *cost driver.*
4) Menentukan tarif unit *cost driver.*

b. Tahap kedua.

Pada tahap kedua dilakukan penelusuran dan pembebanan biaya aktivitas-aktivitas tersebut ke dalam masing-masing produk yang menggunakan *cost driver.* Selain itu juga dilakukan pembebanan biaya *overhead* dari setiap aktivitas yang terjadi.

Sjahrial (2012:22) menjelaskan bahwa *activity based costing* adalah "pendekatan pembebanan biaya yang pertama-tama menggunakan penelusuran langsung (*direct tracing)* dan penelusuran penggerak (*driver tracing*) untuk membebankan biaya pada aktivitas pada objek biaya (*cost object*)." Terdapat beberapa tahapan dalam *activity based costing,* antara lain:

1) Perincian klasifikasi aktivitas;
2) Identifikasi aktivitas dan atributnya;
3) Analisis penggerak aktivitas dan akar pemicu;
4) Analisis aktivitas; dan
5) Biaya unit dan harga penawaran.

**4. Syarat penerapan sistem *activity based costing*.**

Supriyono (2001:246) menjelaskan bahwa terdapat tiga syarat dalam menentukan harga pokok dengan sistem *activity based costing*, yaitu:

a. Perusahaaan memiliki tingkat diversitas yang tinggi;

   Syarat pertama adalah perusahaan memiliki produksi yang lebih dari satu dengan menggunakan fasilitas yang sama. Kondisi inilah yang kemudian menimbulkan masalah dalam melakukan pembebanan pada masing-masing produknya.

b. Tingkat persaingan industri yang tinggi;

   Semakin besar tingkat persaingan insdutri, maka tingkat kebutuhan manajemen akan informasi harga pokok semakin penting. Informasi tersebut utamanya digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan untuk meningkatkan persaingan produknya.

c. Biaya pengukuran rendah.

**5. Manfaat penerapan sistem *activity based costing.***

Amin Widjajatunggal (1994:23) dalam bukunya menjelaskan mengenai keunggulan sistem *activity based costing* sebagai berikut:

a. Dapat meyakinkan manajemen untuk menentukan langkah agar menjadi lebih kompetitif. Hasilnya manajemen akan selalu berusaha agar mutu produk yang dihasilkan semakin meningkat. Di sisi lain manajemen juga akan berusaha mengurangi biaya yang terpakai dalam proses produksi.

b. Sistem *activity based costing* membantu manajemen dalam proses pengambilan keputusan.

c. Manajemen akan selalu berusaha menempatkan diri pada posisi untuk melakukan

penawaran kompetitif yang lebih wajar.

d. Perbaikan pada analisis biaya menghasilkan angka yang dapat digunakan untuk menghitung ulang volume produksi guna menghitung *break even point*.

e. Manajemen dapat mulai melakukan rekayasa proses produksi untuk mencapai tingkat mutu yang lebih tinggi dan efisien pada produk melalui analisis data biaya dan pola konsumsi sumber daya.

## E. Penelitian Sebelumnya

Penelitian terdahulu yang menjadi referensi penulis dalam penelitian ini adalah:

1. Indra Adi Nugroho (2013).

Penelitian dilakukan oleh Indra Adi Nugroho pada tahun 2013 terkait dengan analisis biaya perhitungan biaya pendidikan di Sekolah Tinggi Akuntansi Negara dalam skripsinya yang berjudul "Analisis Perhitungan Biaya Pendidikan Program Diploma I Perpajakan Konsentrasi PBB-P2 dan OC PBB Sekolah Tinggi Akuntansi Negara dengan Metode *Activity Based Costing*." Penelitian ini memiliki tujuan untuk menganalisis pembentukan harga pokok pelayanan yang digunakan dan menghitung harga pokok pelayanan yang dihasilkan metode *activity based costing*, kemudian membandingkan harga pokok pelayanan yang dihasilkan kedua metode tersebut. Peneliti membatasi objek penelitian Program Diploma I Perpajakan Konsentrasi PBB-P2 dan OC PBB dengan menggunakan data Petunjuk Operasional Kegiatan dan biaya berdasarkan ketentuan tarif yang berlaku tahun 2012.

Hasil penelitian menunjukkan adanya *overcosting* pada penentuan harga pelayanan pokok per mahasiswa sebesar Rp4.009.078 antara metode *activity based costing* dengan metode yang digunakan.

2. Bima Adi Virgana (2014).

Penelitian dilakukan oleh Bima Adi Virgana dalam tesisnya yang berjudul "Rancangan Perhitungan Biaya Pendidikan dengan Pendekatan *Activity Based Costing* (Studi Kasus pada SMK Negeri 28 Jakarta)" pada tahun 2014. Tujuan penelitian ini adalah untuk merancang perhitungan biaya pendidikan dengan pendekatan *activity based costing* tiap siswa pada SMK Negeri 28 Jakarta.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa terjadi *undercosting* untuk program Akomodasi Perhotelan sebesar Rp56.809,00 antara Bantuan Operasional Pendidikan Rp500.000,00 dengan perhitungan menggunakan pendekatan *activity based costing* yang menghasilkan biaya Rp556.809,00 per siswa setiap bulan. Sedangkan untuk program Perawatan Sosial, terjadi *overcosting* sebesar Rp63.564,00 antara Bantuan Operasional Pendidikan Rp600.000,00 dengan perhitungan menggunakan *activity based costing* yang menghasilkan biaya per siswa Rp536.436,00 setiap bulan.

## F. Definisi Operasional

Definisi operasional terkait aspek atau indikator topik dalam kajian penelitian ini antara lain adalah sebagai berikut:

1. Aktivitas.

Hansen dan Mowen (2013:48), "aktivitas adalah unit dasar dari kerja yang dilakukan dalam sebuah organisasi dan dapat juga dideskripsikan sebagai kumpulan tindakan dalam suatu organisasi yang berguna bagi para manajer untuk melakukan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan." Aktivitas berperan utama dalam pembebanan biaya untuk objek biaya lainnya.

2. *Cost object.*

*Cost object* adalah sesuatu yang ingin diukur, merupakan target dari kalkulasi biaya. Menurut Sjahrial (2012:3) "objek biaya (*cost object)* adalah tempat dimana biaya diukur dan diakumulasikan. Objek biaya dapat berupa apapun, seperti produk, pelanggan, departemen, proyek, aktivitas dan lain-lain yang digunakan untuk mengukur dan membebankan biaya."

3. *Cost pool*.

*Cost pool* adalah suatu wadah atau tempat untuk menempatkan beberapa aktivitas yang sama (homogen) atau relevan.

4. *Resources.*

*Resources* adalah sumber-sumber daya yang digunakan untuk melaksanakan suatu aktivitas tertentu, merupakan sumber dari munculnya biaya.

5. *Cost drivers.*

*Cost drivers* adalah faktor yang berhubungan dengan aktivitas dan menjadi pemicu timbulnya biaya. Penggerak (*drivers*) menurut Sjahrial (2012:4) adalah "faktor penyebab yang mengukur konsumsi (atau pemakaian) sumber daya ke objek biaya."

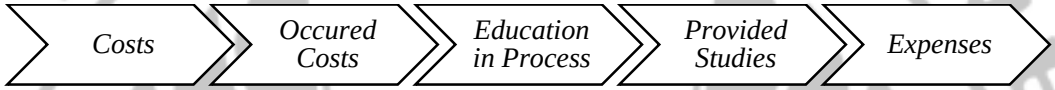
## G. Pembanding

Pembanding yang digunakan untuk melakukan analisis dalam penelitian ini adalah penelitian yang dilakukan Ivana Drazic Lutilsky dan Martina Dragija yang berjudul "*Activity Based Costing as a Means to Full Costing – Possibilities and Constraints for European Universities*". Penelitian ini menyajikan kemungkinan dan kendala dalam pelaksanaan metode ABC, sebagai metode *full costing*, di universitas-universitas Uni Eropa. Setelah menganalisis tren dan pergerakan terkini di universitas-universitas di Uni Eropa dan menganalisis masalah utama dalam menetapkan metode

ABC di universitas, peneliti mengusulkan pedoman pengembangan sistem *full costing* di *University of Zagreb* yang didasarkan pada parameter: kategori biaya, aktivitas utama, objek biaya, dan pemicu biaya.

Dalam mengusulkan pedoman penerapan metode ABC sebagai *full costing* di *University of Zagreb*, peneliti menjelaskan proses akuntansi biaya pada institusi pendidikan tinggi dengan kerangka sebagai berikut:

Gambar II.2 Perlakuan Akuntansi Biaya di Institusi Pendidikan Tinggi di Kroasia




Sumber: Ivana Drazic Lutilsky and Martina Dragija (2012)

Peneliti juga membagi aktivitas di University of Zagreb menjadi tiga bagian, yaitu:

1. *Basic Activities;*

Aktivitas ini meliputi aktivitas belajar mengajar, riset ilmiah dan aktivitas seni, aktivitas pengembangan, pelatihan pegawai, dan organisasi mahasiswa serta program mahasiswa.

2. *Additional Activities;*

Aktivitas tambahan ini terdiri dari aktivitas belajar mengajar tambahan yang tidak didanai dari anggaran pemerintah seluruhnya, aktivitas ilmiah dan seni tambahan, dan aktivitas tambahan lain seperti penerbitan, penjualan produk yang dihasilkan dari aktivitas ilmiah, seni, dan profesional. Yang termasuk aktivitas belajar mengajar tambahan adalah seminar, *summer school*, dan *specialist postgraduate studies*. Sedangkan aktivitas ilmiah dan seni tambahan meliputi proyek program lokal dan internasional.

*3. Support Activities.*

Aktivitas pendukung ini terdiri dari dua aktivitas. Aktivitas pertama adalah aktivitas terkait standar mahasiswa, olahraga, budaya, dan aktivitas lain yang tidak secara langsung terkait dengan perkuliahan. Aktivitas selanjutnya adalah aktivitas minat untuk masyarakat umum di Kroasia dan pengguna lain seperti perpustakaan dan pusat informasi.

Berdasarkan pembagian aktivitas tersebut, diketahui bahwa *cost objects* utama di University of Zagreb adalah: *undergraduate, graduate*, dan *postgraduate studies*, proyek ilmiah dan proyek riset atau proyek komersil. Setelah mengidentifikasi aktivitas dan objek biaya, peneliti juga membagi biaya menjadi beberapa kategori dengan *cost drivers* sebagai berikut:

1. Upah *bruto* dan beban lain untuk karyawan (bonus, penghargaan, *severance pay and fees*) serta pembayaran gaji menggunakan *cost driver* jam kerja (*hours*);
2. Kompensasi untuk karyawan (seperti mengajar pada *undergraduate studies*, bekerja pada beberapa proyek komersil) menggunakan *cost driver* jam kerja;
3. Layanan intelektual;
4. *Material and energy costs (materials, energy, small inventory)* menggunakan *cost driver* biaya layanan per jam;
5. Biaya layanan (telekomunikasi, layanan transportasi, sewa) menggunakan *cost driver* $m^2/m^3$/lit. atau sumber daya yang digunakan;
6. Biaya keuangan (bunga, asuransi) menggunakan *cost driver* tergantung pada sifat biaya keuangan tersebut; dan
7. Beban lain apabila secara khusus disebutkan pada kontrak yang melibatkan

universitas dan kementerian yang berkaitan.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat berbagai permasalahan dalam menerapkan ABC ini, seperti: resistensi terhadap perubahan, data yang tidak dapat diandalkan pada sistem akuntansi saat ini, kurangnya keinginan manajemen, dan hambatan hukum. Tantangan lain dalam penerapan ABC sebagai *full costing* adalah kenyataan bahwa universitas masih bersifat *income-oriented* daripada *cost-oriented.* Namun, di beberapa universitas di Uni Eropa seperti *University of Coimbra* di Portugal dan *University of Liverpool* berhasil menerapkan metode ABC sebagai *full costing*.