

BAB II

LANDASAN TEORI

A. Landasan Teori

1. Akuntansi manajemen sektor publik

Salah satu tujuan akuntansi manajemen adalah untuk menyediakan informasi akuntansi yang dapat digunakan oleh manajer dalam melakukan fungsi manajemen, yaitu fungsi perencanaan, pengorganisasian, pengkoordinasian, dan pengendalian organisasi. Informasi akuntansi diberikan sebagai alat atau sarana untuk membantu manajer menjalankan fungsi-fungsi manajemennya, sehingga tujuan organisasi dapat dicapai.

Henke (1988) menyatakan bahwa akuntansi manajemen merupakan bagian dari suatu sistem pengendalian manajemen yang integral. Sedangkan *Institute of Management Accounts* (1981) 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.

Sedangkan *Chartered Institute Of Management Accountants* (1994), sebuah organisasi profesi akuntan manajemen di Inggris, mendefinisikan akuntansi manajemen sebagai bagian integral dari manajemen yang terkait dengan identifikasi, penyajian, dan penginterpretasian informasi yang digunakan untuk:

- a. perumusan strategi,
- b. perencanaan dan pengendalian aktivitas,
- c. pengambilan keputusan,

- d. pengoptimalan penggunaan sumber daya,
- e. pengungkapan (*disclosure*) kepada shareholders dan pihak luar organisasi,
- f. pengungkapan kepada karyawan, serta
- g. perlindungan aset.

Herbert (1987) menyatakan bahwa tujuan utama dari akuntansi manajemen adalah untuk menyediakan informasi untuk perencanaan dan pengendalian manajemen. Herbert (1987) juga menyatakan bahwa tujuan akuntansi manajemen meliputi hal-hal sebagai berikut.

1. Estimasi biaya

Dalam akuntansi manajemen, penekanan dari estimasi biaya adalah ditujukan untuk tujuan perencanaan dan pengendalian, bukan untuk pelaporan keuangan.

2. Perencanaan

Pengambilan keputusan oleh manajemen dapat berupa penambahan program, servis, atau penambahan fasilitas. Informasi yang dihasilkan oleh akuntansi manajemen dibutuhkan untuk pengambilan keputusan seperti ini.

3. Pengendalian biaya

Monitoring atas biaya dengan cara yang efektif penting untuk dilakukan sehingga dapat diketahui apakah biaya tersebut penting dalam pelaksanaan suatu aktivitas.

4. Pengukuran kinerja

Akuntansi manajemen digunakan untuk mengevaluasi kinerja manajerial. Informasi yang dihasilkan akuntansi manajemen dapat digunakan untuk menilai apakah suatu instansi telah mengelola kewenangannya secara efektif, atau apakah pemerintah telah patuh terhadap peraturan yang berlaku dalam melaksanakan suatu program kegiatan.

Mardiasmo (2005) menyatakan bahwa akuntansi sektor publik memiliki perbedaan dengan sektor komersil karena adanya perbedaan lingkungan yang mempengaruhi. Komponen lingkungan tersebut meliputi faktor ekonomi, politik, kultur, dan demografi. Oleh karena itu, meskipun prinsip akuntansi di sektor komersil dengan sektor publik tidak memiliki banyak perbedaan, namun penerapannya dalam sektor publik tidak dapat diadopsi secara langsung tanpa modifikasi. Akuntansi manajemen sektor komersil berfokus pada keuntungan, sedangkan akuntansi

manajemen sektor publik berfokus pada efektivitas dan efisiensi dari pemberian dan penggunaan dana yang diberikan tersebut.

2. **Konsep *value for money* dalam akuntansi sektor publik**

Value for Money merupakan konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang mendasarkan pada tiga elemen utama (Mardiasmo, 2005), yaitu:

1. Ekonomi: perolehan *input* dengan kualitas dan kuantitas tertentu pada harga yang terendah. Ekonomi merupakan perbandingan *input* dengan *input value* yang dinyatakan dalam satuan moneter. Ekonomi terkait dengan sejauh mana organisasi sektor publik dapat meminimalkan *input resources* yang digunakan yaitu dengan menghindari pengeluaran yang boros dan tidak produktif.
2. Efisiensi: pencapaian *output* yang maksimum dengan *input* tertentu atau penggunaan *input* yang terendah untuk mencapai *output* tertentu. Efisiensi merupakan perbandingan *output input* yang dikaitkan dengan standar kinerja atau target yang telah ditetapkan.
3. Efektivitas: tingkat pencapaian hasil program dengan target yang ditetapkan. Secara sederhana efektivitas merupakan perbandingan *outcome* dengan *output*.

Higher Education Funding Council for England (2010) menggambarkan *value for money* sebagai istilah yang digunakan untuk menilai apakah organisasi telah memperoleh manfaat maksimal dari barang dan jasa yang baik memperoleh dan memberikan, dalam sumber daya yang tersedia untuk itu. Beberapa elemen mungkin subyektif, sulit diukur, tidak berwujud dan disalahpahami. Oleh karena itu, penting ketika mempertimbangkan apakah *value for money* telah tercapai atau tidak memuaskan. Tidak hanya mengukur biaya barang dan jasa, tetapi juga memperhitungkan campuran kualitas, biaya, penggunaan sumber daya, kesesuaian untuk tujuan, ketepatan waktu, dan kenyamanan untuk menilai apakah atau tidak. Kesemuanya merupakan nilai yang baik.

Haryanto (2007) menyatakan bahwa *value for money* dapat tercapai apabila organisasi telah menggunakan biaya *input* paling kecil untuk mencapai *output* yang optimum dalam rangka mencapai tujuan organisasi. Implementasi konsep *value for money* diyakini dapat memperbaiki kinerja sektor publik. Manfaat implementasi konsep *value for money* pada organisasi sektor publik antara lain:

1. meningkatkan efektivitas pelayanan publik,
2. meningkatkan mutu pelayanan publik,
3. menurunkan biaya pelayanan publik dan inefisiensi sehingga penghematan dalam penggunaan *input* dapat tercapai, dan
4. alokasi belanja lebih berorientasi pada kepentingan publik.

3. **Pengertian biaya dan klasifikasi biaya**

Hansen Mowen (2000) mendefinisikan biaya sebagai kas atau nilai ekuivalen kas yang dikorbankan untuk barang atau jasa yang diharapkan membawa keuntungan masa ini dan masa datang untuk organisasi. Sementara itu, Carter dan Usry (2004) mendefinisikan biaya sebagai nilai tukar, pengeluaran, pengorbanan untuk memperoleh manfaat.

Menurut Bastian (2006), biaya merupakan pengorbanan sumber ekonomis yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk mencapai tujuan tertentu. Sedangkan menurut Ikatan Akuntan Indonesia (1999) biaya merupakan jumlah yang diukur dalam satuan uang yaitu pengeluaran dalam bentuk kontan atau dalam bentuk pemindahan kekayaan, pengeluaran modal saham, jasa yang diserahkan dalam hubungannya dengan barang-barang atau jasa-jasa yang akan diperoleh atau yang akan dicapai.

Daljono (2004) menyatakan bahwa biaya adalah suatu pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam suatu uang, untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan antara memberikan keuntungan/manfaat pada saat ini atau masa yang akan datang. Unsur pokok biaya terdiri dari:

1. biaya merupakan sumber ekonomi,
2. diukur dalam satuan uang,
3. yang telah terjadi atau secara potensial akan terjadi, dan
4. pengorbanan tersebut untuk tujuan tertentu.

Dari gambaran tersebut, dapat diketahui bahwa klasifikasi biaya adalah sebagai berikut:

a. Biaya variabel

Yaitu sejumlah biaya ikut berubah mengikuti volume produksi atau penjualan. Misalnya bahan baku langsung yang dipakai dalam proses produksi atau

bahan langsung lainnya yang ikut dalam proses produksi, dan biaya tenaga kerja langsung.

b. Biaya tetap

Merupakan sejumlah biaya yang tidak berubah walaupun ada perubahan volume produksi atau penjualan.

c. Biaya semi variabel (*semi variable cost*)

Yaitu biaya-biaya yang tidak bersifat tetap, tetapi tidak pula bersifat variabel.

Sedangkan biaya (*cost*) dalam akuntansi sektor publik menurut Jones and Pendlebury (1996) dapat dikategorikan menjadi tiga kelompok, yaitu:

- a. Biaya *input*: Biaya *input* adalah sumber daya yang dikorbankan untuk memberikan pelayanan. Biaya *input* bisa berupa biaya tenaga kerja dan biaya bahan baku.
- b. Biaya *output*: Biaya *output* adalah biaya yang dikeluarkan untuk mengantarkan produk hingga sampai ke tangan pelanggan. Pada organisasi sektor publik *output* diukur dengan berbagai cara tergantung pada pelayanan yang dihasilkan.
- c. Biaya proses: Biaya proses dapat dipisahkan berdasarkan fungsi organisasi. Biaya diukur dengan mempertimbangkan fungsi organisasi.

Dalam rangka mengendalikan besaran biaya oleh kementerian negara/lembaga, pemerintah menetapkan regulasi berupa standar biaya masukan dan standar biaya keluaran. Sesuai PMK Nomor 65/PMK.02/2015 tentang Standar Biaya Masukan Tahun Anggaran 2016, Standar biaya masukan merupakan satuan biaya berupa harga satuan, tarif, dan indeks yang ditetapkan untuk menghasilkan biaya komponen keluaran dalam penyusunan rencana kerja dan anggaran kementerian/lembaga. Standar biaya masukan ini berfungsi sebagai batas tertinggi atau sebagai estimasi. Penerapan standar biaya masukan berpedoman pada peraturan menteri keuangan mengenai pedoman standar biaya, standar struktur biaya, dan indeksasi dalam penyusunan rencana kerja dan anggaran kementerian/lembaga. Sedangkan sesuai dengan PMK nomor 115/PMK.02/2015 tentang Standar Biaya Keluaran Tahun Anggaran 2016, biaya keluaran merupakan besaran biaya yang ditetapkan untuk menghasilkan keluaran (*output*)/ sub keluaran (*sub output*). Biaya ini

berfungsi sebagai estimasi dalam pelaksanaan anggaran. Fungsi estimasi merupakan perkiraan besaran biaya yang dapat dilampaui, antara lain karena perubahan komponen tahapan dan/atau penggunaan satuan biaya yang dipengaruhi harga pasar. Jika diperlukan revisi anggaran dalam pelaksanaannya, maka harus mengacu kepada peraturan menteri keuangan mengenai revisi anggaran.

4. **Activity Based Costing**

Activity Based Costing (ABC) mulai dikenal pada tahun 1986 sebagai hasil dari proyek yang diprakarsai oleh *Consortium for Advanced Manufacturing-International* (CAM-I). CAM-I mengumpulkan sebuah tim proyek untuk meningkatkan teknik akuntansi biaya. Tim itu termasuk Robert S. Kaplan, Robin Cooper, dan James Brimson sebagai *project director*. Terdapat beberapa definisi dari *activity based costing*. Menurut Douglas Hicks T. (1999), "ABC is a concept which it can construct an economic model of its business that will provide the accurate and relevant cost information necessary to support sound business decisions of all types". Sedangkan menurut Peter B.B Turney (1992), "ABC is a method for assigning cost and measuring performance. It uses technical terms -such as activity driver- to describe how the assignment and measurement works". ABC juga dapat diartikan sebagai "costing method that is designed to provide manager with cost information for strategic and other decision that potentially affect capacity and therefore 'fixed' cost" (Garrison, 2000).

Sistem *activity based costing* bertujuan untuk membagi biaya *overhead* berdasarkan produk dan pelanggan. Terdapat lima aspek yang merupakan bagian dari *activity based costing*:

1. biaya non produksi dan biaya produksi dapat dibebankan ke produk,
2. beberapa biaya produksi tidak termasuk dalam biaya produk,
3. ada beberapa pooling biaya *overhead*, setiap biaya dialokasikan ke produk dan objek biaya lainnya dialokasikan berdasarkan ukuran aktivitas unik lainnya,
4. dasar alokasi ABC umumnya berbeda dengan sistem alokasi biaya tradisional, dan
5. *rate overhead* dan *rate* aktivitas mungkin didasarkan atas tingkatan aktivitas pada kapasitas dibandingkan dengan yang dianggarkan.

Menurut Carter dan Usry (2006) pengidentifikasian biaya-biaya sumber daya untuk berbagai aktivitas dapat dilakukan dengan cara mengklasifikasikan seluruh aktivitas menurut cara aktivitas tersebut mengkonsumsi biaya, diantaranya sebagai berikut.

1. *Unit level* adalah aktivitas yang dilakukan setiap kali diproduksi.
2. *Batch level* adalah jenis aktivitas yang dilakukan berdasarkan banyaknya batch yang dipergunakan perusahaan dalam proses produksi.
3. *Product level* adalah aktivitas yang dilakukan untuk mendukung proses produksi suatu jenis produk atau jasa tertentu.
4. *Facility level* adalah aktivitas yang dilakukan untuk mendukung kegiatan operasional perusahaan.
5. *Customer level* adalah aktivitas yang didasarkan atas jenis pelanggan yang membeli produk.

Menurut pendapat Blocher, Chen, Cokins, dan Lin (2008) perancangan sistem perhitungan biaya berdasarkan aktivitas memerlukan tiga tahap:

1. Mengidentifikasi biaya sumber daya dan aktivitas
2. Membebankan biaya sumber daya ke aktivitas
3. Membebankan biaya aktivitas ke objek biaya

Terlepas dari manfaat yang menarik bagi perusahaan, ABC tidak diterima oleh perusahaan secara keseluruhan. Banyak perusahaan yang gagal mengadopsi ABC karena sistem ABC merupakan sistem yang membutuhkan biaya yang mahal untuk pembangunannya, kompleks untuk dijalankan, dan sulit untuk dimodifikasi. Berikut adalah kelemahan ABC menurut Kaplan dan Anderson (2007).

1. Proses wawancara dan survei merupakan proses yang banyak membuang waktu dan biaya.
2. Data dari model ABC bersifat subjektif dan sulit untuk divalidasi.
3. Data, proses, dan laporan yang dihasilkan membutuhkan biaya yang tinggi.
4. Sebagian besar model ABC bersifat lokal dan tidak terintegrasi dengan profitabilitas perusahaan.
5. Model ABC tidak dapat dengan mudah dimodifikasi untuk mengakomodasi perubahan situasi

6. Model secara teoritis tidak tepat ketika mengabaikan potensi kapasitas yang tidak terpakai.

5. ***Time Driven Activity Based Costing***

Menurut Kaplan dan Andersen (2007), banyak perusahaan yang mulai menunda atau bahkan meninggalkan metode *activity-based costing* disebabkan oleh mahal dan kompleksnya proses implementasi yang harus dilakukan oleh perusahaan. Hal ini menjadi tantangan bagi Robert S. Kaplan dan Steven R. Anderson yang merupakan pengagas awal munculnya metode *activity-based costing*. Kedua orang ini kemudian mulai memodifikasi kerumitan yang dihadapi dari metode *activity-based costing*. Pada tahun 2007, kedua tokoh ini memperkenalkan konsep yang baru yaitu metode *time driven activity-based costing*. Konsep ini menyederhanakan proses biaya dengan menghilangkan kebutuhan untuk melakukan wawancara dan survey atas karyawan untuk mengalokasikan biaya *overhead* melalui aktivitas berdasarkan objek biaya seperti pesanan, produk dan pelanggan.

Model yang baru ini langsung membagi biaya berdasarkan objek biaya menggunakan kerangka kerja yang elegan dengan dua hal yang diestimasi. Hal yang pertama adalah menghitung biaya kapasitas sumber daya. Metode *time driven activity-based costing* menghitung total biaya dari sumber daya yang dipakai oleh departemen tersebut dan dibagi dengan waktu kerja aktual dari karyawan. Hal yang kedua adalah metode *time driven activity-based costing* menggunakan *rate* biaya kapasitas untuk membagi biaya departemen ke objek biaya (produk atau pelanggan). Metode ini tidak mengharuskan semua *cost driver* sebagai variabel pengali harus sama antara satu dan yang lain. Hal ini menyebabkan dapat terjadinya variasi antara variabel pengali yang satu dengan yang lain misalnya untuk jenis pesanan. Pesanan pengiriman barang internasional dan domestik secara jenis merupakan jenis yang berbeda akan tetapi dalam konsep ini kedua pengiriman ini dapat dianggap sejenis. Hal ini dilakukan untuk mempermudah proses perhitungan tanpa menambah jumlah data yang harus disimpan.

Konsep metode *time driven activity-based costing* menghilangkan proses pendefinisian aktivitas dan menghindari terjadinya biaya yang tinggi, konsumsi waktu yang banyak, dan subjektivitas dalam penentuan aktivitas dari metode *activity-based*

costing tradisional. Konsep ini menggunakan konsep persamaan waktu yang dapat langsung membebankan biaya ke aktivitas yang dilakukan dan transaksi yang terjadi. Hanya ada dua parameter yang digunakan dalam konsep ini: *rate* biaya kapasitas untuk departemen dan penggunaan kapasitas untuk setiap transaksi yang diproses dalam departemen. Kedua parameter ini dapat digunakan dengan mudah dan objektif (Kaplan & Anderson, 2007).

$$\text{Rate Biaya Kapasitas} = \frac{\text{Biaya kapasitas yang tersedia}}{\text{Kapasitas ideal dari sumber yang tersedia}}$$

Penentuan kapasitas ideal harus dilakukan secara menyeluruh. Perhitungannya meliputi jumlah hari dalam satu bulan, jumlah karyawan dan mesin, dan berapa jam atau menit baik dari karyawan dan mesin yang tersedia untuk melakukan pekerjaan actual, dan setelah dikurangkan dengan waktu untuk istirahat, pelatihan, rapat, pemeliharaan dan lain-lain. Perhitungan yang tepat tidak harus dilakukan dikarenakan hal ini akan tertangkap ketika kita melakukan analisa *variance* kapasitas.

Hal selanjutnya yang harus dilakukan adalah menentukan kapasitas yang dibutuhkan. Metode *activity-based costing* konvensional menggunakan *transaction driver* ataupun *activity driver* seperti jumlah *set-up* mesin, jumlah PO yang dibuat, atau jumlah PR yang dilakukan. Metode *time driven activity-based costing* memperkirakan waktu yang dibutuhkan untuk masing-masing aktivitas transaksi. Perkiraan waktu ini dapat diperoleh melalui pengamatan langsung dan wawancara.

Metode *time driven activity-based costing* memiliki beberapa keunggulan dibandingkan metode *activity-based costing* tradisional, diantaranya:

1. Mudah dan cepat untuk membuat model yang akurat.
2. Menyediakan informasi dari efisiensi proses dan penggunaan kapasitas.
3. Memprediksi permintaan akan sumber daya, sehingga perusahaan dapat menganggarkan untuk kapasitas sumber daya berdasarkan jumlah order yang telah diprediksi dan kompleksitasnya.
4. Dapat mengubah model dengan cepat dan murah.
5. Informasi *time driven activity-based costing* yang dapat digunakan oleh *user* untuk mengidentifikasi masalah.

6. Dapat digunakan untuk semua industri atau perusahaan dengan tingkat kompleksitas pada pelanggan, produk, segmentasi, proses dan jumlah orang yang besar.

B. Penelitian Pendahuluan

Penelitian terdahulu yang terkait dengan penelitian ini adalah:

1. Robert S. Kaplan dan Steven R. Anderson dalam jurnalnya yang berjudul “*Time Driven Activity-Based Costing*”. Penelitian ini membahas mengenai pengembangan metode *Activity-Based Costing* tradisional yaitu metode *Time Driven Activity-Based Costing*. Dalam penelitian ini Kaplan dan Anderson mengemukakan latar belakang dikembangkannya metode *Time Driven Activity-Based Costing*, tahapan pelaksanaan, serta kelebihan jika dibandingkan dengan metode *Activity-Based Costing* tradisional.
2. Nathalie Demeere dkk dalam penelitiannya yang berjudul “*Time-Driven Activity-Based Costing In An Outpatient Clinic - Environment: Development, Relevance And Managerial Impact*”. Penelitian ini membahas mengenai penerapan metode *time based activity-based costing* di sektor publik, yaitu pada layanan kesehatan di Irlandia. Penelitian tersebut ditekankan pada perhitungan biaya layanan yang dibutuhkan untuk masing-masing pasien dan analisis profitabilitas dari penerapan harga layanan berdasarkan metode *time based activity-based costing*.
3. Richard E. Brown dalam penelitiannya yang berjudul “*Activity-Based Costing in Government: Possibilities and Pitfalls*”. Penelitian ini menunjukkan bahwa akuntansi manajemen, melalui metode *activity-based costing*, memungkinkan untuk diterapkan dalam sektor publik. Penerapan ini dapat membantu pemerintah untuk mengambil keputusan terkait pengelolaan sumber daya baik berupa anggaran, sumber daya manusia, maupun efektifitas dan efisiensi pekerjaan. Hanya saja perlu dipertimbangkan antara biaya yang akan dikeluarkan sebelum dan selama implementasi, dengan manfaat yang akan didapatkan. Direkomendasikan untuk melakukan riset kecil sebelum mengimplementasikannya secara menyeluruh pada suatu organisasi sektor publik.

4. Sri Fadilah dalam jurnal telaah dan riset akuntansinya pada tahun 2009 yang berjudul “*Activity Based Costing (ABC) Sebagai Pendekatan Baru Untuk Menghitung Analisis Standar Belanja (ASB) Dalam Penyusunan Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD)*”. Penelitian ini menunjukkan bahwa penggunaan akuntansi manajemen di sektor publik (pemerintah) dapat dilakukan dan dapat mendukung penyusunan anggaran pendapatan dan belanja daerah yang efektif dan efisien. Namun perlu diperhatikan bahwa sektor pemerintah terikat pada peraturan perundang-undangan yang berlaku sehingga akan diperlukan perubahan peraturan untuk mendukung penerapan akuntansi manajemen di sektor pemerintah.

C. Definisi Operasional

Definisi operasional suatu penelitian dimaksudkan agar tidak muncul penafsiran berbeda dari maksud penelitian tersebut. Definisi operasional dari penelitian ini antara lain:

1. Akuntansi manajemen adalah suatu proses pengindentifikasian, pengukuran, pengakumulasian, penganalisaan, penyiapan, penginterprestaian, dan pengkomunikasian informasi financial organisasi serta untuk menjamin bahwa sumber daya digunakan secara tepat dan akuntabel.
2. Kapasitas praktis adalah kapasitas produksi dengan mempertimbangkan kerugian-kerugian waktu yang tidak dapat dihindari karena hambatan-hambatan intern perusahaan.
3. Biaya layanan adalah biaya yang dikeluarkan untuk memberikan pelayanan tertentu.
4. Efektivitas adalah tingkat pencapaian hasil program dengan target yang ditetapkan. Secara sederhana efektivitas merupakan perbandingan *outcome* dengan *output*.
5. Efisiensi adalah pencapaian *output* yang maksimum dengan *input* tertentu atau penggunaan *input* yang terendah untuk mncapai *output* tertentu. Efisiensi merupakan perbandingan *input output* yang dikaitkan dengan target.
6. Kapasitas adalah ukuran dari kemampuan suatu proses dalam mengubah sumber daya (*input*) yang dimiliki menjadi suatu produk atau jasa (*output*). Kapasitas

juga dapat diartikan sebagai sumber daya yang dimiliki oleh organisasi yang digunakan untuk menciptakan suatu nilai tambah dalam kegiatan prosesnya untuk menghasilkan produk atau jasa.

7. Pemicu biaya (*cost driver*) merupakan faktor-faktor yang akan menyebabkan perubahan dalam biaya total dari objek biaya yang terkait.
8. Sumber daya merupakan potensi yang digunakan organisasi untuk mendukung aktivitas dan menghasilkan *output*. Sumber daya dapat berupa sumber daya finansial, sumber daya manusia, maupun sarana prasarana yang digunakan untuk menunjang aktivitas kegiatan organisasi.
9. *Unit cost* adalah biaya yang dihitung untuk satu satuan produk pelayanan.

