

## BAB II TINJAUAN PUSTAKA

### 2.1. Tinjauan Empiris Efektivitas Standar Biaya

Efektivitas standar biaya adalah sejauhmana standar biaya berfungsi sebagai: (i) alat untuk menentukan kebutuhan indikasi anggaran, (ii) alat untuk menyusun anggaran dan (iii) alat untuk memberikan informasi pelaksanaan dan biaya kegiatan.

#### 2.1.1. Alat untuk menentukan kebutuhan indikasi anggaran

Standar biaya dapat menentukan seberapa besar alokasi anggaran yang diperlukan oleh suatu kementerian/lembaga. Penelitian yang dilakukan oleh *Andre Blais* dan *Stephane Dion* di Inggris terhadap kenaikan belanja pemerintah Inggris pada tahun 1971 – 1982 menemukan bahwa<sup>1</sup>:

*The fact that the growth in government spending did not lead to an increase in staff or pay tends to invalidate the theory. Staff and pay are, however, affected by many other factors (education, productivity, party in power) besides the bureaucratic drive assumed by Niskanen, and these other factors should be controlled for when it comes to establishing the independent impact of budget increases.*

“Fakta bahwa pertumbuhan belanja pemerintah tidak menyebabkan penambahan staff dan pembayaran gaji mengindikasikan tidak sesuai teori. Akan tetapi, penambahan staff dan pembayaran gaji, dipengaruhi oleh banyak faktor lain (pendidikan, produktivitas, kekuatan parpol) di samping itu asumsi yang digunakan oleh Niskanen, dan faktor lain ini seharusnya dikendalikan karena ketika hal ini datang akan menyebabkan dampak secara bebas kenaikan belanja”.

---

<sup>1</sup> Blais, Andre. & Dion, Stephane. (1990, Summer). Are Bureaucrats Budget Maximizers? The Niskanen Model & Its Critics. *Polity*. Vol.22 No. 4; pp.655-674 dalam <http://jstor.org/stable/3234823>

Dalam perspektif kenaikan alokasi belanja pemerintah, terdapat beberapa faktor yang menyebabkan pertumbuhan belanja pemerintah yaitu: (1) selera masyarakat, (2) interaksi ekonomi-politik, (3) kasus khusus misalnya perang, (4) perilaku masyarakat, dan (5) redistribusi pendapatan<sup>2</sup>. Pendekatan Niskanen yang mengasumsikan perilaku memaksimalkan anggaran oleh para birokrat jika dihubungkan dengan faktor yang mempengaruhi pertumbuhan alokasi belanja pemerintah condong kepada hasil interaksi ekonomi-politik. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Wang, 1999 bahwa kegagalan implementasi *performance based budgeting* disebabkan kesulitan dalam menetapkan dan mencapai tujuan, pemerintah menganggap bahwa pengelolaan anggaran sebagai pengelolaan administrasi pemerintah dan kurangnya dukungan legislatif<sup>3</sup>. Studi Wang (1999) menemukan bahwa alasan utama menggunakan sistem pengukuran kinerja justru berasal dari lingkungan eksekutif sebesar 58% sedangkan dari pihak legislatif hanya 22 %, selanjutnya dari golongan masyarakat (*resident*) sebesar 20%. Studi ini memberikan gambaran bahwa terkait dengan implementasi *performance based budgeting* masih diperlukan keseimbangan partisipasi masing – masing pelaku. Khususnya dukungan dan keterlibatan legislatif. Pada sisi lain mengingat pihak eksekutif merupakan faktor utama dalam *performance based budgeting* maka aspek formulasi, implementasi dan evaluasi kebijakan *performance based budgeting* lebih ditingkatkan sampai terwujudnya keseimbangan partisipasi antara eksekutif– legislatif dengan masyarakat.

Rekomendasi studi ini adalah berkaitan dengan hubungan pengukuran kinerja dan mekanisme penentuan alokasi anggaran yang wajar pada tahun selanjutnya. Menurut studi ini penganggaran kinerja adalah sebuah *evolutionary process* dengan sistem pelaporan kinerja yang baik akan meningkatkan peluang keberhasilan implementasi *performance based budgeting*. Karena untuk menentukan alternatif, prioritas dan tingkat pendanaan digunakan pelaporan

---

<sup>2</sup> Rosen, Harvey S. (1995). *Public Finance 4<sup>th</sup> ed.*, Richard D Irwin. Inc. USA p.141-144.

<sup>3</sup> Wang, XiaoHu. (1999, Winter). Conditions To Implement Outcome-Oriented Performance Budgeting: Some Empirical Evidence, *Journal of Public Budgeting & Financial Management*; 11,4:ABI/INFORM Global page 533.

kinerja. Dalam kajian ini disarankan juga bahwa komunikasi rutin dan mendalam antara eksekutif dengan legislatif akan memfasilitasi legislatif dalam memahami ukuran kinerja. Keberhasilan peran ini membutuhkan kerjasama masing-masing pihak<sup>4</sup>.

#### 2.1.2. Alat untuk menyusun anggaran

Efektivitas penerapan kebijakan standar biaya di lihat sebagai sebuah proses kebijakan (*policy process*) adalah melihat sejauhmana implementasi kebijakan diterjemahkan dalam praktek<sup>5</sup>. Kajian tentang implementasi program penanganan masalah pengangguran di Oakland, California oleh Pressman dan Wildavsky tahun 1973 menunjukkan bahwa program penciptaan lapangan kerja tidak berjalan dan tidak diantisipasi oleh para pengambil kebijakan. Kajian lain menunjukkan bahwa ketidakberhasilan program disebabkan karena persoalan bagaimana atau cara melaksanakan program. Dalam praktek pelaku (*actor*) yang menerapkan kebijakan adalah birokrasi yang di dalamnya terdiri dari individu yang dipengaruhi oleh kepentingan (*interest*), ambisi (*ambition*) dan tradisi (*tradition*). Oleh karena itu efektivitas penerapan kebijakan harus melihat sejauhmana ketiga hal tersebut berperan dalam proses implementasi kebijakan.

Penelitian tentang instrumen kebijakan yang dilakukan berdasarkan pengalaman di tiga negara yaitu USA, Inggris dan Kanada menunjukkan bahwa masing-masing negara memiliki cara sendiri-sendiri dalam menentukan instrumen suatu kebijakan. Instrumen ini bersifat kontekstual didasari dengan kondisi sosial, budaya dan politik masing-masing negara. Linders dan Peters (1989) menyampaikan kriteria-kriteria dalam men-*design* instrumen kebijakan model USA dengan menggunakan variabel-variabel yang meliputi kompleksitas operasi, tingkat visibilitas oleh publik, kemampuan beradaptasi dengan pengguna, tingkat

---

<sup>4</sup> Lauth, Thomas P. *The Separation of Powers Principle and Budget Decision Making* dalam *Budget Theory in the Public Sector*. (2002) / edited by Aman Khan, and W. Bartley Hildreth, Quorum Books, 88 Post Road West, Westport, CT 06881 An imprint of Greenwood Publishing Group, Inc. [www.quorumbooks.com](http://www.quorumbooks.com)

<sup>5</sup> Howlett, Michael and Ramesh, M. (2003). *Studying Public Policy: Policy Cycles and Policy Subsystems*, Oxford University Press.

gangguan, kemahalan, kepercayaan di pasar, peluang kegagalan, dan ketepatan target sasaran yang diukur dengan dimensi rendah sampai tinggi. Dari kedelapan kriteria di atas terdapat sedikitnya empat atribut yang harus melekat dalam menentukan instrumen yaitu: (1) intensitas penggunaan sumber daya termasuk kesederhanaan pelaksanaan dan biaya administrasi, (2) sasaran termasuk ruang lingkup dan selektivitas, (3) risiko politik meliputi sifat dukungan di parlemen dan (4) hambatan di tingkat pemerintah termasuk kekuatan pemerintah memaksakan kebijakan dan persoalan ideologi<sup>6</sup>.

### 2.1.3. Alat untuk menunjukkan informasi kegiatan dan biaya kegiatan

Penyusunan standar biaya khusus akan mendorong kementerian/lembaga mengenali seluruh biaya kegiatannya. Pendekatan alokasi anggaran dengan memperhitungkan kebutuhan aktivitas suatu kegiatan akan mendorong pimpinan satuan kerja menggunakan informasi yang didasarkan fakta yang dapat mengarahkan kepada keputusan – keputusan lebih rasional dalam penentuan anggaran untuk menghindari misalnya, pendekatan intuisi dan persuasi politik .

Penelitian di Indianapolis, Indiana menunjukkan bahwa penerapan standar biaya khusus menghasilkan kompetisi dan meningkatkan akuntabilitas. Kompetisi terjadi ketika penyediaan layanan publik dapat dikerjakan oleh swasta sedangkan peningkatan akuntabilitas dicapai dalam hal perbaikan dalam proses pengadaan barang dan jasa; pengukuran kinerja; penilaian biaya dan pengukuran output<sup>7</sup>.

Penelitian di Departemen Pertahanan Finlandia yang dilakukan Harri I Kulmata et. al (2006) membandingkan biaya pemeliharaan peralatan yang dilakukan antara kontraktual (*outsourcing*) dengan swakelola (*in-house*). Penelitian ini menunjukkan bahwa penggunaan *activity based costing* dalam

---

<sup>6</sup> Ibid.

<sup>7</sup> Shah, Anwar. (Ed.). *Budgeting and Budgetary Institutions*. (2007). Washington, DC, The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank.

menyusun biaya pemeliharaan alat lebih murah dilakukan di swasta atau melalui kontraktual<sup>8</sup>.

## 2.2. Perkembangan Paradigma Ilmu Administrasi Publik

Terdapat tiga pemikiran besar terkait dengan paradigma ilmu administrasi publik, yaitu: *old public administration* (OPA), *new public management* (NPM) dan *new public services* (NPS). Pemikiran ini mendasarkan definisi ilmu administrasi sebagai peran badan-badan atau institusi-institusi pemerintah dalam membuat dan melaksanakan kebijakan<sup>9</sup>. Fokus OPA adalah mengkaji tentang fungsi pemerintah sebagai pengatur dan sekaligus memiliki otoritas untuk melaksanakan kebijakan. Pelaksanaan fungsi ini dalam prakteknya membawa dampak buruk pada pemerintahan. Pemerintah dipersepsikan terlalu birokratis, besar, tidak efisien, tidak efektif, tidak akuntabel, kurang transparan dan korupsi<sup>10</sup>. Dampak buruk yang lain adalah potensi menyalahgunakan wewenang dan rendahnya kualitas pelayanan yang diberikan pemerintah kepada warga. Lebih jauh lagi dominasi pemerintah tersebut menimbulkan biaya tinggi atas pelayanan pemerintah.

Kritik atas OPA adalah kelahiran aliran pemikiran tentang NPM yang memasukkan unsur-unsur mekanisme pasar untuk melaksanakan fungsi pemerintahan. Ide yang terkenal adalah konsep *steering than rowing* dari David Osborne dan Ted Gabler dalam buku *Reinventing Government* (1992). Dalam konsep *reinventing government* pada hakikatnya adalah mentransformasikan jiwa dan kinerja wiraswasta ke dalam birokrasi pemerintah dengan sepuluh prinsip, yaitu: pemerintahan harus bersifat katalis, pemerintahan milik masyarakat,

---

<sup>8</sup> Kulmala, Hari I., et al. (2006). Unit Cost Behaviour In Public Sector Outsourcing. *The International of Public Sector Management*, 19/ABI/INFORM Global page 130

<sup>9</sup> Thoha, Miftah. (2008). *Ilmu Administrasi Publik Kontemporer*, Jakarta: Kencana.

<sup>10</sup> Shah, Anwar. (2006). *Local Public Management, Program Leader, Public Sector Governance*, WBI, [ashah@worldbank.org](mailto:ashah@worldbank.org), Workshop on Improving Local Services Phuket, Thailand, May 18, 2006

pemerintahan kompetitif, berorientasi misi, hasil, pelanggan, wiraswasta, antisipatif, desentralisasi dan berorientasi pasar<sup>11</sup>.

Pelaksanaan konsep NPM tetap menimbulkan persoalan. Khususnya ketika nilai-nilai pasar sangat diutamakan dalam pelayanan publik yang justru tidak semuanya harus memiliki nilai-nilai pasar seperti persaingan dan efisiensi. Kritik lain adalah perwujudan desentralisasi dalam konsep NPM hendaknya diikuti koordinasi agar tidak terjadi tumpang tindih dan adanya harmonisasi dalam pelaksanaan kebijakan-kebijakan pemerintah. Di samping kritik-kritik tersebut, konsep NPM dengan jiwa kewirausahaannya dihadapkan pada semangat atau nilai-nilai demokratis yang ada di masyarakat.

Nilai demokratis mengutamakan semangat keadilan, keterwakilan, partisipasi, pemberdayaan. Dikaitkan dengan pelayanan publik, agar bentuk-bentuk layanan yang disediakan pemerintah berjalan lebih baik dan sesuai kebutuhannya diperlukan dukungan *civic infrastructure* yang demokratis<sup>12</sup>. Hal inilah yang mendasari pemikiran NPS sebagai paradigma ketiga pemikiran tentang administrasi publik. Di dalam konsep NPS pelaksanaan kebijakan-kebijakan pemerintah akan berhasil jika memiliki *networking* yang bagus di dalam masyarakat<sup>13</sup>. Oleh karena konsep ini memberikan titik berat kepada nilai-nilai demokratis yang menjunjung tinggi partisipasi dan keterwakilan dalam menjalankan pemerintahan. Ide dasar dari konsep NPS dibangun dari konsep-konsep: teori *democratic citizenship*, model komunitas dan *civil society*, organisasi *humanism* dan *postmodern* ilmu administrasi publik<sup>14</sup>. Salah satu implementasi konsep ini adalah pola kemitraan atau *partnership*.

---

<sup>11</sup> Thoha, Miftah. (2008). *Ilmu Administrasi Publik Kontemporer*, Jakarta: Kencana.

<sup>12</sup> Abdul Wahab, Solichin. (2000). *Globalisasi dan Pelayanan Publik dalam Perspektif Teori Governance*, Pidato Pengukuhan Guru Besar Ilmu Kebijakan Publik pada Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya.

<sup>13</sup> Thoha, Miftah. (2008). *Ilmu Administrasi Publik Kontemporer*, Jakarta: Kencana

<sup>14</sup> Ibid.

### 2.3. Perspektif NPM dalam Penganggaran

Perspektif NPM dalam kaitan dengan penganggaran berbasis kinerja adalah upaya organisasi sektor publik untuk mengenali biaya atas penyelenggaraan layanan publik. Penganggaran berdasarkan kinerja didasarkan pada kesepakatan program dengan hasil dan target kinerja yang telah ditentukan sekaligus alokasi anggaran, termasuk fleksibilitas managerial tetapi diikuti dengan akuntabilitas pelaksanaan program atau kegiatan yang dalam praktek penganggaran menekankan *making manager manage* dan *letting manager manage*. Oleh karena itu organisasi sektor publik untuk dituntut untuk mengenali biaya atas penyelenggaraan layanan publik. Tuntutan ini muncul pada saat dukungan dana semakin langka dan terbatas sementara harapan masyarakat yang tinggi atas layanan publik<sup>15</sup>. Cara yang ditempuh diantaranya mengupayakan penyediaan layanan publik melalui *outsourcing* dari pihak swasta. Hal ini didasarkan pada anggapan bahwa pihak swasta akan berperilaku lebih efisien dibanding sektor pemerintah<sup>16</sup>.

Di samping alasan efisiensi oleh pihak swasta, dorongan lain muncul dari parlemen. Tuntutan ini dapat berasal dari politisi yang dimaksudkan untuk mendapatkan dukungan dari konstituennya atau bahkan untuk kelompoknya. Tuntutan harapan masyarakat seperti tuntutan pelayanan yang lebih baik, lebih cepat dan lebih murah. Untuk menghadapi tantangan itu, perlu menentukan biaya aktual dari pelayanan, mengimplementasikan proses perbaikan, mengevaluasi sumber daya atau pilihan privatisasi dan menjalankan kegiatan sesuai misi dan rencana strategis<sup>17</sup>.

Pemenuhan sumber-sumber penerimaan untuk membiayai perkembangan kebutuhan masyarakat tidak dapat dilakukan pemerintah dengan serta merta

---

<sup>15</sup> Wang, XiaoHu. (1999, Winter). Conditions To Implement Outcome-Oriented Performance Budgeting: Some Empirical Evidence, *Journal of Public Budgeting & Financial Management*; 11,4;ABI/INFORM Global page 533

<sup>16</sup> Kulmala, Hari I., et al. (2006). Unit Cost Behaviour In Public Sector Outsourcing. *The International of Public Sector Management*, 19/ABI/INFORM Global page 130

<sup>17</sup> Shah, Anwar. (Ed.). (2007) *Budgeting and Budgetary Institutions*. Washington, DC, The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank

menaikkan pajak untuk memenuhi kebutuhan pembiayaan. Sebab ini justru menjadi pemacu kreativitas pemerintah mengenali biaya-biaya dari seluruh kegiatannya. Efisiensi dan kinerja menjadi bagian penting di sektor publik<sup>18</sup>.

Pendekatan *activity-based costing* dalam perencanaan strategi menawarkan solusi yang potensial terhadap permasalahan di atas. Pendekatan ini menawarkan informasi yang didasarkan fakta dan merefleksikan semua aktivitas organisasi dalam menghasilkan barang dan jasa menyebabkan biaya termasuk *overhead cost*<sup>19</sup>. Dengan pendekatan ini intuisi dan persuasi politik kurang efektif dalam pengambilan putusan<sup>20</sup>. Penerapan *activity-based costing* dalam sektor pemerintahan khususnya dalam perencanaan anggaran dilakukan dengan cara menghitung seluruh aktivitas yang telah dilaksanakan. Oleh karena itu penggunaan data *historic cost* dapat dilakukan untuk menghitung kebutuhan anggaran<sup>21</sup>.

Pada dasarnya metode pengukuran biaya tidak perlu dipertentangkan, tetapi saling melengkapi, dapat disatukan, dan digabung<sup>22</sup>. Untuk mengatasi penyederhanaan yang berlebihan dalam alokasi anggaran dan biaya tidak langsung yang tersembunyi, organisasi mengadopsi sistem *activity-based costing*. Sistem ini didasarkan pada model biaya berdasarkan kegiatan yang dapat menemukan biaya-biaya organisasi baik yang bersifat langsung dan tidak langsung dalam menghasilkan *output*<sup>23</sup>.

### 2.3.1. Definisi Biaya

Definisi biaya berbeda antara sudut pandang ekonomi dengan akuntansi. Dari sudut pandang ekonomi, biaya adalah harga dari kesempatan yang hilang (*opportunity loss*) akibat menentukan suatu pilihan. Ekonom melihat biaya dalam perspektif jangka panjang. Akuntan mendefinisikan biaya sebagai realisasi atas

---

<sup>18</sup> Ibid.

<sup>19</sup> Meyers, Roy T. (Ed.). (1999). *Handbook of Government Budgeting*, Jossey-Bass Publishers San Francisco

<sup>20</sup> Ibid.

<sup>21</sup> Shah, Anwar. (Ed.). (2007). *Budgeting and Budgetary Institutions*. Washington, DC, The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank

<sup>22</sup> Ibid.

<sup>23</sup> Ibid.



suatu pengeluaran yang dicatat dan melihat biaya dalam perspektif historis. Pendekatan *activity based costing* menyediakan informasi yang berharga yang dapat digunakan untuk pengambilan keputusan terhadap masalah-masalah penggunaan sumber daya hingga perencanaan operasional dan penganggaran. Pada tahap awal, pendekatan ini memenuhi mekanisme akuntansi tradisional di samping pola baku yang telah berjalan<sup>24</sup>. Oleh karena itu, biaya dalam perspektif *activity based costing* adalah seluruh biaya yang dicatat atau realisasi atas suatu pengeluaran yang dicatat berdasarkan rincian aktivitas.

### 2.3.2. Klasifikasi Biaya

Pendekatan klasifikasi biaya dengan sistem tradisional membedakan antara biaya variabel dengan biaya tetap. Biaya variabel adalah biaya yang berubah sesuai dengan volume produksi, seperti material langsung, biaya tenaga listrik (*power costs*) dan sebagainya, sedangkan biaya tetap adalah biaya yang tidak berubah sesuai dengan volume produksi. Biaya tetap termasuk mayoritas dari biaya *overhead*. Kaplan dan Cooper di dalam menggunakan sistem *activity based costing* menganjurkan klasifikasi biaya *overhead* menjadi: biaya variabel jangka pendek (*short-term variable costs*); biaya variabel jangka panjang (*long-term variable costs*) dan biaya tetap (*fixed costs*)<sup>25</sup>.

Biaya variabel jangka pendek adalah biaya-biaya yang bervariasi sesuai dengan volume produksi dan merupakan biaya-biaya yang juga diklasifikasikan sebagai variabel dalam metode tradisional, seperti biaya tenaga listrik (*power costs*). Biaya ini bervariasi dengan hubungan langsung terhadap volume produksi, dinyatakan sebagai jam mesin. Biaya *overhead* variabel jangka pendek ditelusuri ke produk dengan menggunakan pemacu biaya yang berhubungan dengan volume produksi (*production volume related cost drivers*) yang tepat, seperti jam tenaga kerja, jam mesin, biaya material langsung atau bobot. Sistem tradisional hanya mengenal satu atau dua basis *penyerapan* (*absorption bases*). *Activity based costing* mengakui bahwa terdapat beberapa pemacu biaya pada kapan saja. Jam

---

<sup>24</sup> Ibid.

<sup>25</sup> Tunggal, Amin Widjaja. (2000). *Activity Based Costing untuk Manufaktur dan Pemasaran*, Jakarta, Harvarindo.

tenaga kerja, jam mesin dan biaya material digunakan dalam proporsi yang berbeda oleh produk. Dalam kebanyakan organisasi, hanya terdapat suatu proporsi *overhead* yang kecil dapat diklasifikasikan sebagai biaya variabel jangka pendek.

Biaya variabel jangka panjang adalah biaya *overhead* yang tidak bervariasi dengan volume produksi tetapi bervariasi dengan tolak ukur aktivitas yang lain. Contohnya biaya untuk aktivitas pendukung seperti penanganan persediaan, penjadwalan produksi, *set up* dan sebagainya adalah tetap dalam jangka pendek tetapi bervariasi dalam jangka panjang sesuai dengan kisaran (*range*) dan kompleksitas produk yang diproduksi. *Activity based costing* mensyaratkan biaya ini ditelusuri ke produk berdasarkan pemacu biaya berbasis transaksi (*transaction-based cost drivers*).

Kebanyakan *overhead* pendukung dapat digolongkan sebagai biaya variabel jangka panjang dan dengan demikian ditelusuri ke produk dengan menggunakan pemacu biaya yang tepat. Dalam sistem tradisional, kebanyakan biaya ini diklasifikasikan sebagai biaya tetap.

Dengan menggunakan *activity based costing*, biaya tetap adalah biaya-biaya yang diklasifikasikan sebagai biaya yang tidak bervariasi, dalam periode waktu tertentu dengan setiap indikator aktivitas. Contohnya adalah direktur pengelola. Penelitian oleh Kaplan dan Cooper mengusulkan bahwa biaya-biaya ini merupakan proporsi yang relatif kecil dari biaya total.

### **2.3.3. Pengukuran Biaya**

Pengukuran biaya merupakan sebuah proses sederhana yang mendasar yaitu: dimulai dengan mengukur sumber daya yang dikonsumsi; mencocokkan detil biaya kepada obyek biaya; menghitung harga yang dibayarkan untuk mengakui detil biaya; dan menyesuaikan harga yang merefleksikan keadaan realitas ekonomi<sup>26</sup>. Terdapat empat cara untuk mencocokkan detil biaya kepada

---

<sup>26</sup> Meyers, Roy T. (Ed.) 1999, *Handbook of Government Budgeting*, Jossey-Bass Publishers San Francisco

obyek biaya, yaitu: (i) *direct matching*, (ii) *averaging (apportioning)*, (iii) *allocating*, dan (iv) *allocating* dan kemudian *averaging*.

Pengukuran biaya bermanfaat untuk mendapat informasi biaya yang selanjutnya dapat digunakan untuk keperluan penganggaran dan pengendalian biaya. Informasi biaya penyelenggaraan program-program atau kegiatan-kegiatan pemerintah berguna untuk memperkirakan biaya yang akan datang dalam menyusun atau *me-review* anggaran. Ketika anggaran disetujui dan kemudian dilaksanakan, informasi biaya berguna sebagai umpan balik terhadap penganggaran selanjutnya.

Dalam kaitannya dengan pengukuran kinerja, pengukuran biaya bermanfaat mengukur efisiensi dan efektivitas kinerja. Efisiensi diukur melalui biaya yang diperlukan per unit keluaran. Efektivitas diukur melalui *outcome* atau derajat kesesuaian tujuan-tujuan yang ditentukan sebelumnya. Manfaat lain dari pengukuran biaya adalah untuk menentukan penggantian biaya dan menentukan *fee* dan harga, mengevaluasi program dan menguji pasar<sup>27</sup>.

#### **2.3.4. Konsep *Activity-Based Costing***

Pada dasarnya konsep *activity-based costing* muncul di sektor swasta sebagai upaya untuk mengenali biaya yang ditujukan untuk memperoleh efisiensi usaha dan akhirnya memenangkan persaingan. Upaya untuk mengenali biaya dengan penekanan pada aspek transaksi (*transactioncentric*) ditunjukkan oleh definisi dari<sup>28</sup>:

L. Gayle Rayburn dalam buku *Cost Accounting-Using Cost Management Approach (1993)*:

*“ Activity based costing mengakui bahwa pelaksanaan aktivitas menimbulkan konsumsi sumber daya yang dicatat sebagai biaya.” Kalkulasi biaya berbasis transaksi” adalah nama lain untuk*

---

<sup>27</sup> Ibid.

<sup>28</sup> Tunggal, Amin Widjaja. (2000). *Activity Based Costing untuk Manufaktur dan Pemasaran*, Jakarta: Harvarindo.

*activity based costing. Tujuan activity based costing adalah mengalokasikan biaya ke transaksi dari aktivitas yang dilaksanakan dalam suatu organisasi, dan kemudian mengalokasikan biaya tersebut secara tepat ke produk sesuai dengan pemakaian aktivitas setiap produk”.*

Namun *activity-based costing* merupakan penyempurnaan dari konsep akuntansi tradisional. Pandangan ini kemudian melahirkan definisi bahwa *activity-based costing* bukan merupakan *transaction centric* melainkan *work centric* dengan menyamakan bahwa pekerjaan-pekerjaan adalah aktivitas yang mengakibatkan biaya seperti definisi dari Wayne J. Morse, James R. Davis dan Al. L. Hartgraves dalam buku *Management Accounting (1991)*, dan definisi dari Ray. H. Garrison dalam buku *Management Accounting (1991)*<sup>29</sup>:

*“PENGALOKASIAN dan pengalokasian kembali biaya ke obyek biaya dengan dasar aktivitas yang menyebabkan biaya activity based costing berdasarkan premis/dasar pemikiran bahwa aktivitas menyebabkan biaya dan biaya aktivitas harus dialokasikan ke obyek biaya dengan dasar aktivitas biaya tersebut dikonsumsi. Activity based costing menelusuri biaya ke produk dengan dasar aktivitas yang digunakan untuk menghasilkan produk tersebut”.*

Ray. H. Garrison dalam buku *Management Accounting (1991)* mengemukakan bahwa:

*“Suatu metode kalkulasi biaya yang menciptakan suatu kelompok biaya untuk setiap kejadian atau transaksi (aktivitas) dalam suatu organisasi yang berlaku sebagai pemacu biaya. Biaya overhead kemudian dialokasikan ke produk dan jasa dengan dasar jumlah dari kejadian atau transaksi untuk menghasilkan produk atau jasa tersebut”*

Dari definisi di atas, beberapa ahli lain memberikan definisi *activity-based costing* menjadi beragam. Seperti penekanan atau fokus pada aktivitas obyek biaya yang fundamental menurut T. Horngren, George Foster dan Srikant dalam buku *Cost Accounting-A Managerial Emphasis (1993)*<sup>30</sup> :

*“Suatu pendekatan yang fokus pada aktivitas obyek biaya yang fundamental. Activity based costing menggunakan biaya dari aktivitas*

---

<sup>29</sup> Ibid.

<sup>30</sup> Ibid.

*tersebut sebagai dasar untuk mengalokasikan biaya ke obyek biaya yang lain seperti produk, jasa, atau pelanggan”*

Definisi dari Don. R. Hansen dan Maryanne M. Mowen dalam buku *Management Accounting (1992)* lebih sederhana dengan fokus pada sistem kalkulasi biaya yaitu <sup>31</sup>“*Suatu sistem kalkulasi biaya yang pertama kali menelusuri biaya ke aktivitas dan kemudian ke produk*”. Sementara definisi dari Lane K. Anderson dan Harold M. Sollenberger dalam buku *Managerial Accounting (1992)* menekankan pada sistem akuntansi<sup>32</sup>. Dengan pendekatan ini apabila kalkulasi biaya akan dihitung maka dapat digunakan data-data historis. :

*“Suatu sistem akuntansi yang fokus pada aktivitas yang dilakukan untuk memproduksi produk. Aktivitas menjadi titik akumulasi biaya yang fundamental. Biaya ditelusuri ke aktivitas, dan aktivitas ditelusuri ke produk berdasarkan pemakaian aktivitas dari setiap produk”*.

Dari beberapa definisi di atas, pada prinsipnya pendekatan *activity-based costing* menelusuri biaya produk berdasarkan aktivitas yang dikonsumsi secara tepat. Penerapan pendekatan *activity-based costing* dalam sektor pemerintah masih memerlukan beberapa penyesuaian yang dihubungkan dengan sifat dan karakteristik birokrasi pemerintah. Penyesuaian ini mengakibatkan penerapan konsep *activity-based costing* tidak dapat dilakukan secara utuh. Dari aspek kalkulasi biaya, data historis, dan data realisasi keuangan digunakan dalam menentukan berapa besar biaya atas pelaksanaan suatu kegiatan atau aktivitas.

### **2.3.5. Manfaat Activity Based Costing<sup>33</sup>**

Pengkajian *activity-based costing* bermanfaat menyediakan informasi untuk mengambil sejumlah langkah supaya produk menjadi lebih kompetitif. Hasilnya adalah mutu tetap diusahakan meningkat sambil secara simultan fokus pada pengurangan biaya. Hal ini dikarenakan analisis *activity-based costing*

---

<sup>31</sup> Ibid.

<sup>32</sup> Ibid.

<sup>33</sup> Tunggal, Amin Widjaja. (2000). *Activity – Based Costing untuk Manufaktur dan Pemasaran*, Jakarta: Harvarindo.

menekankan mahalannya proses produksi yang pada gilirannya memacu aktivitas untuk mereorganisasi proses, memperbaiki mutu, dan mengurangi biaya.

Manfaat lain adalah melalui analisis data biaya dan pola konsumsi sumber daya untuk mencari pola keluaran mutu yang lebih efisien dan lebih tinggi. T. Lucy dalam buku *Management Accounting*, 1992 menyatakan bahwa manfaat utama pendekatan *activity-based costing* adalah: (1) dapat menghitung biaya *overhead* sebagai proporsi yang signifikan dari biaya total, (2) mengakui bahwa aktivitas menyebabkan biaya (*Activities Cause Cost*), bukan produk mengkonsumsi aktivitas, (3) menekankan sifat riil dari perilaku biaya, membantu dalam mengurangi biaya dan mengidentifikasi aktivitas yang tidak menambah nilai terhadap produk, (4) mengakui kompleksitas dari diversitas produksi dengan menggunakan banyak pemacu biaya (*multiple cost drivers*), (5) memberikan indikasi biaya produk variabel jangka panjang (*long run variable product cost*) yang relevan terhadap pengambilan keputusan strategis, (6) fleksibel menelusuri biaya ke proses, pelanggan, area tanggung jawab manajerial dan biaya produk, (7) memberikan indikasi keuangan yang berguna, misalnya tarif pemacu biaya/*cost driver rates* dan indikasi non keuangan, misalnya volume transaksi.

### **2.3.6. Kelemahan Activity-Based Costing<sup>34</sup>**

#### **2.3.6.1. Step function vs. Linear**

Keputusan untuk menggunakan sumber daya akan menambah biaya produksi, namun keputusan untuk tidak menggunakan sumber daya tidak berarti biaya produksi akan menurun. Pendekatan *activity based costing* mengharapkan bahwa ketika sumber daya tidak digunakan akan menurunkan biaya produksi tetapi dalam praktek hal ini sulit karena penggunaan sumber daya tetap dipertahankan sehingga mengarah ke kapasitas berlebihan dan pemborosan. Dapat disimpulkan bahwa hubungan antara sumber daya dengan biaya lebih seperti fungsi setapak demi setapak (*step functions*) daripada hubungan linier.

---

<sup>34</sup> Ibid

#### 2.3.6.2. Perubahan lingkungan

Penggunaan *activity based costing* memerlukan lingkungan yang stabil, jika dalam penerapannya ditemui kondisi-kondisi yaitu: (1) biaya yang menurun untuk pengumpulan dan pengolahan data, (2) biaya kesalahan (*cost of errors*) yang meningkat bagi perusahaan, (3) kompetisi yang meningkat, (4) struktur biaya berubah, (5) bauran produk yang berubah, maka praktek penerapan *activity based costing* akan menjadi sulit dipertahankan.

#### 2.3.6.3. Non-value added Vs Value added activity

Penggunaan optimal *activity based costing* adalah memperbaiki kinerja biaya dengan memperbaiki aktivitas. Apabila aktivitas menimbulkan biaya, maka kunci untuk mengurangi biaya, memperbaiki mutu dan meningkatkan efisiensi adalah mengurangi aktivitas, memperbaiki dampak dan mutu aktivitas, serta membuat aktivitas lebih efisien.

Aktivitas-aktivitas dapat diklasifikasikan sebagai bernilai tambah (*value added*) atau tidak bernilai tambah (*non-value added*). Aktivitas yang tidak bernilai tambah merupakan aktivitas yang harus ditargetkan untuk dieliminasi. Ketidaktepatan mengenali aktivitas ini justru menimbulkan pemborosan sumber daya dan akan meningkatkan biaya produksi yang pada gilirannya produk tidak kompetitif.

#### 2.3.6.4. Lebih mahal diadministrasikan

Sistem *activity based costing* yang lengkap dengan berbagai kelompok biaya (*cost pools*) dengan pemacu biaya yang banyak (*multiple cost drivers*) akan lebih kompleks daripada sistem tradisional sehingga lebih mahal diadministrasikan. Banyak masalah praktis yang tidak dapat diatasi. Contohnya termasuk: biaya umum (*common cost*), pemilihan pemacu biaya, dan “nonlinearity” dari pemacu biaya.

### 2.3.7. Perbedaan antara Sistem *Activity Based Costing* dengan Sistem Kalkulasi Biaya Tradisional

#### 2.3.7.1. *Work-centric vs. Transaction-centric*

*Activity based costing* menggunakan aktivitas-aktivitas sebagai pemacu untuk menentukan berapa besar setiap *overhead* tidak langsung dari setiap produk mengkonsumsinya. Sistem tradisional mengalokasikan *overhead* secara arbiter berdasarkan satu atau dua basis alokasi yang non representatif, dengan demikian gagal menyerap konsumsi *overhead* yang benar menurut produk individual.

*Activity based costing* membagi konsumsi *overhead* ke dalam empat kategori: unit, *batch*, produk dan “penopang fasilitas (*facility sustaining*)”. Sistem tradisional membagi biaya *overhead* ke dalam unit dan “yang lain”. Sebagai akibatnya, *Activity based costing* mengkalkulasi konsumsi sumber daya, tidak semata-mata pengeluaran organisasional. *Activity based costing* fokus kepada sumber biaya, tidak hanya dimana sumber biaya terjadi. Ini mengakibatkan lebih berguna untuk pengambilan keputusan karena dapat diketahui darimana biaya timbul dan menemukan cara-cara untuk mengurangi biaya.

#### 2.3.7.2. *Fokus biaya Vs. Kinerja keuangan jangka pendek*

Fokus *activity based costing* adalah pada biaya, mutu, dan faktor waktu. Sistem tradisional terutama memfokuskan pada kinerja keuangan jangka pendek, seperti laba, dengan cukup akurat. Apabila sistem tradisional digunakan untuk penetapan harga dan untuk mengidentifikasi produk yang menguntungkan, angkanya tidak dapat diandalkan/dipercaya. *Activity based costing* memerlukan masukan dari seluruh departemen. Persyaratan ini mengarah ke integrasi organisasi yang lebih baik dan memberikan suatu pandangan fungsional silang mengenai organisasi.

#### 2.3.7.3. *Varian antara biaya yang dianggarkan dengan biaya aktual*

Sistem *activity based costing* terdiri dari berbagai pusat biaya aktivitas (*activity cost centers*) dan pemacu tahap kedua (*second stage drivers*), oleh karena itu mendekati biaya aktual daripada sistem tradisional. Keuntungan ini secara



mengurangi keperluan untuk melakukan analisis varian antara anggaran dengan kalkulasi biaya aktual.

### **2.3.8. Penerapan *Activity Based Costing* dalam Sektor Pemerintah**

#### *2.3.8.1. Hubungan activity based costing dengan penganggaran berbasis kinerja*

Anggaran berdasarkan kinerja menitikberatkan pada keterkaitan antara pendanaan dan keluaran atau hasil yang ingin dicapai. Pada saat menyusun anggaran, fokus yang diutamakan adalah keluaran apa yang akan dihasilkan. Keluaran ini pada dasarnya seperangkat tujuan dari program atau kegiatan yang telah disepakati atau ditetapkan terlebih dahulu. Pada dasarnya semakin jelas tujuan dan cara mencapai tujuan akan mempermudah penetapan serangkaian aktivitas guna mendukung pelaksanaan program atau kegiatan. Penetapan serangkaian aktivitas ini merupakan cara atau metode pelaksanaan kegiatan. Di dalam perspektif *activity based costing* serangkaian aktivitas pada dasarnya mengkonsumsi sumber daya, selanjutnya sumber daya yang dikonsumsi ini menjadi pendekatan untuk menentukan seberapa besar alokasi dana yang diperlukan untuk pencapaian output dalam suatu program atau kegiatan.

Oleh karena itu salah satu elemen penganggaran berbasis kinerja adalah standar biaya yang digunakan sebagai dasar menentukan besaran alokasi anggaran. Pendekatan alokasi anggaran dengan memperhitungkan kebutuhan aktivitas suatu kegiatan akan mendorong pimpinan satuan kerja menggunakan informasi yang didasarkan fakta yang dapat mengarahkan kepada keputusan – keputusan lebih rasional dalam penentuan anggaran untuk menghindari misalnya, pendekatan intuisi dan persuasi politik<sup>35</sup>.

#### *2.3.8.2. Hubungan activity based costing dengan allocative efficiency*

---

<sup>35</sup> Meyers, Roy T. (Ed.). (1999). *Handbook of Government Budgeting*, Jossey-Bass Publishers San Francisco.

*Allocative efficiency* atau efisiensi alokasi adalah pengeluaran pemerintah harus didasarkan pada prioritas dan keberhasilan program. Sistem penganggaran harus mendorong realokasi dana dari program yang kurang mendapat prioritas pada program yang berprioritas tinggi, dan dari program yang kurang berhasil pada program yang lebih berhasil. Pandangan ini adalah efisiensi alokasi menurut perspektif *Public Expenditure Management* (PEM). Perspektif PEM muncul sebagai akibat krisis keuangan pemerintah. Dalam keadaan krisis dimana tuntutan kebutuhan dasar masyarakat yang harus mendapat layanan tetap bahkan cenderung meningkat namun disisi lain pemerintah menghadapi sumber daya yang terbatas dan langka<sup>36</sup>.

Dalam keadaan demikian, pemerintah dituntut untuk mengoptimalkan belanja publiknya melalui skala prioritas dan indikator keberhasilan program. Perspektif lain dari PEM selain efisiensi alokasi adalah *aggregate fiscal discipline* dan *operational efficiency*. Terkait dengan efisiensi operasional, pendekatan *activity based costing* yang mendasarkan kepada biaya atas semua aktivitas yang dikonsumsi akan mendorong tercapainya efisiensi operasi.

#### 2.3.8.3. Fungsi

Penerapan *activity based costing* di sektor pemerintahan khususnya dalam perencanaan anggaran dilakukan dengan cara menghitung seluruh aktivitas yang telah dilaksanakan dengan menggunakan data *historic cost*. Oleh karena itu fungsi standar biaya adalah (1) alat untuk menentukan kebutuhan indikasi anggaran, (2) alat untuk menyusun anggaran, dan (3) alat yang menunjukkan cara pelaksanaan kegiatan dan informasi biayanya<sup>37</sup>.

Standar biaya sebagai alat untuk menentukan kebutuhan indikasi anggaran pada dasarnya tidak berdiri sebagai faktor tunggal dalam menentukan keputusan anggaran. Dalam prakteknya keputusan anggaran sangat sulit karena melibatkan

---

<sup>36</sup> Campo, Salvatore Schiavo and Tommasi, Daniel. (2004). *Managing Government Expenditure Guidelines, Handbooks, and Manuals*, Manila, Philippines Asian Development Bank

<sup>37</sup> Shah, Anwar. (Ed.) *Budgeting and Budgetary Institutions*. (2007). Washington, DC, The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank.

proses politik. Oleh karena itu keputusan anggaran adalah kebijakan politis<sup>38</sup>. Penggunaan *Thompson-Tuden Matrix* dapat menjelaskan ruang lingkup penggunaan standar biaya<sup>39</sup>. Ruang lingkup ini merupakan hubungan atau interaksi para pelaku anggaran dalam hal tujuan (*goal*) dari suatu program dan cara pencapaiannya. Hubungan ini menghasilkan empat penjelasan terkait dengan keputusan anggaran, yaitu: (1) jika terdapat kesepakatan antara tujuan (*goal*) dari suatu program dan cara mencapai tujuan program itu sendiri maka suatu program dapat diformulasikan, (2) jika tidak terdapat kesepakatan antara tujuan (*goal*) dari suatu program dan cara mencapai tujuan program itu sendiri maka suatu program tidak dapat dimobilisasi, (3) jika tidak terdapat kesepakatan antara tujuan (*goal*) dari suatu program tetapi terdapat kesepakatan dalam cara mencapai tujuan program itu sendiri maka suatu program diputuskan melalui kompromi atau *bargaining*, (4) jika terdapat kesepakatan tujuan (*goal*) dari suatu program tetapi tidak terdapat kesepakatan dalam hal cara mencapai tujuan program maka suatu program bersifat uji coba (*experimentation*).

		<i>goals</i>	
		<i>disagreed</i>	<i>agreed</i>
<i>knowledge</i>	<i>agreed</i>	<i>Bargaining and compromise</i> (3)	<i>Computation, Programmed Decision</i> (1)
	<i>disagreed</i>	<i>Immobilization</i> (2)	<i>Search, Experimentation</i> (4)

**Gambar 2.1**  
*Thompson-Tuden Matrix*

<sup>38</sup> Wildavsky, Aaron. (1966). The Political Economy of Efficiency: Cost-Benefit Analysis, Systems Analysis, and Program Budgeting, *Public Administration Review*, Vol. 26 No.pp.292-310, <http://www.jstor.org/stable/973301>, diakses: 02/03/2009

<sup>39</sup> -----, 1988, *The New Politics of The Budgetary Process*, Harper Collins Publisher p.225

Pendekatan anggaran yang preskriptif mengklaim bahwa karena keterbatasan sumber daya dikaitkan dengan permintaan maka penggunaan sumber daya didasarkan pada nilai ekonomis untuk menilai keberhasilan pelaksanaan suatu program<sup>40</sup>. Keputusan alokasi sumber daya dibuat dalam basis efisiensi dan efektivitas program-program publik. Hasil dari setiap rupiah yang dibelanjakan harus dinilai berdasarkan biaya atas *alternative* lain yang dikorbankan yang menurut Bowsher (1985:19) teori ini merupakan dasar dari *performance based budgeting*, dengan elemen-elemen : (1) kesepakatan tentang sasaran hasil dan ukuran keberhasilan yang relevan, (2) pengumpulan data yang sistematis, handal, konsisten, dan informasi yang dapat dibandingkan tentang biaya dan prestasi pencapaian hasil, dan (3) ketersediaan data dan informasi yang digunakan dalam pengelolaan perencanaan, program, anggaran dan evaluasi<sup>41</sup>. Kebutuhan anggaran satuan kerja pemerintah ditentukan juga oleh kemampuan mengidentifikasi biaya yang diperlukan untuk menghasilkan output<sup>42</sup>.

Namun dalam perspektif penganggaran sektor publik, persoalan kebutuhan anggaran tidak semata-mata ditentukan oleh besarnya layanan yang akan diberikan. Pada dasarnya pimpinan satuan kerja selaku pengguna anggaran mempertahankan dan bahkan berusaha meningkatkan alokasi anggaran yang diterima. William A Niskanen pada tahun 1971 mengembangkan model *budget-maximizing bureaucrat* yang mengasumsikan bahwa para birokrat berusaha memaksimalkan anggarannya. Dengan anggaran yang besar birokrat mengharapkan beragam tujuan seperti kenaikan gaji, hadiah di luar gaji,

---

<sup>40</sup> Wang, XiaoHu. (1999, Winter). Conditions To Implement Outcome-Oriented Performance Budgeting: Some Empirical Evidence, *Journal of Public Budgeting & Financial Management*; 11,4;ABI/INFORM Global page 533

<sup>41</sup> Ibid.

<sup>42</sup> Shah, Anwar. (Ed.). (2007). *Budgeting and Budgetary Institutions*. Washington, DC, The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank.

kekuasaan dan lain sebagainya, namun keinginan tersebut tidak terbukti secara empiris<sup>43</sup>.

Pandangan lain tentang keputusan anggaran dari perspektif *public budgeting* mengemukakan bahwa *public budgeting* adalah sebuah permainan dimana aktor/politisi di pemerintahan memaksimalkan kepentingannya. Kepentingan pribadi, negosiasi dan kompromi aktor-aktor tersebut menentukan dukungan politis suatu program yang pada gilirannya menentukan prioritas dan tingkat pendanaannya<sup>44</sup>. Karakteristik anggaran selain sebagai keputusan kebijakan politis adalah sifat anggaran yang beragam. Wildavsky mendefinisikan sifat-sifat anggaran ke dalam sepuluh karakteristik, yaitu: (1) konsensus, (2) historis, (3) *fragmented*, (4) *incremented*, (5) *simplified*, (6) bersifat sosial, (7) *satisficing*, (8) anggaran diperlakukan seperti tidak terprogram, (9) repetitif, dan (10) *sequential*<sup>45</sup>.

Pandangan lain berkenaan dengan penentuan kebutuhan anggaran adalah dalam perspektif sistem tata pemerintahan yaitu pemisahan kekuasaan (*separation of powers*) yaitu eksekutif, legislatif dan yudikatif yang masing-masing independen dan bekerja berdasarkan prinsip *check* atau *balance*. Pentingnya melakukan pemisahan kekuasaan adalah dalam rangka pengendalian dan mencapai akuntabilitas dalam penganggaran. Keputusan anggaran didasarkan kepada pemisahan kekuasaan pemerintahan yaitu dewan sebagai penyedia uang, eksekutif melakukan pembayaran dan yudikatif menjadi penengah ketika terjadi perselisihan atau persoalan hukum. Joseph White dan Aaron Wildavsky menyatakan bahwa pemisahan ini tidak hanya menghasilkan efisiensi di dalam

---

<sup>43</sup> Miranda, Rowan. (1994, Summer). Privatization and the Budget-Maximizing Bureaucrat. *Public Productivity & Management Review*. Vol. 17, No. 4; pp.335-369 dalam <http://jstor.org/stable/3380833>.

<sup>44</sup> Wang, XiaoHu. (1999, Winter). Conditions To Implement Outcome-Oriented Performance Budgeting: Some Empirical Evidence, *Journal of Public Budgeting & Financial Management*; 11,4;ABI/INFORM Global page 533.

<sup>45</sup> Wildavsky, Aaron. (1988). *The New Politics of The Budgetary Process*, Harper Collins Publisher.

alokasi anggaran tetapi juga untuk menghindari penyalahgunaan wewenang (*abuse of power*)<sup>46</sup>.

Standar biaya sebagai alat untuk menyusun anggaran adalah upaya menerapkan standar biaya dalam proses penganggaran. Pada saat kebijakan ditetapkan tidak secara otomatis kebijakan tersebut dilaksanakan dalam prakteknya. Agar kebijakan berjalan dan mencapai tujuannya diperlukan serangkaian *tools* atau instrumen kebijakan. Instrumen kebijakan adalah cara untuk lebih memahami bagaimana keterkaitan formulasi kebijakan dengan implementasi kebijakan<sup>47</sup>. Terdapat tiga perkembangan pemahaman terkait dengan penerapan kebijakan setelah suatu kebijakan ditetapkan. **Pertama** pandangan yang beranggapan bahwa ketika pemerintah mengambil kebijakan maka secara otomatis birokrasi pemerintah akan menjalankan kebijakan tersebut. **Kedua** pandangan yang didasarkan tentang efektivitas kebijakan melalui pendekatan *top-down* dan *bottom-up*. Kedua pendekatan ini menyatakan bahwa agar implementasi kebijakan efektif maka harus diciptakan mekanisme kebijakan (*top-down*) sebaliknya pendekatan *bottom-up* menyetujui bahwa diperlukan kehati-hatian pada tahap pelaksanaan. **Ketiga** pandangan yang melihat efektivitas kebijakan dalam tahap implementasi merupakan sebuah permainan (*game theory*) dan hubungan perilaku antara *principal-agents*.

Standar biaya sebagai alat yang berfungsi memberikan informasi pelaksanaan kegiatan dengan menunjukkan gambaran proses dari sekumpulan aktivitas dalam menghasilkan output. Di dalam melaksanakan suatu kegiatan, rincian aktivitas dapat dijadikan panduan atau pedoman sebagai petunjuk operasional kegiatan. Namun kenyataan di lapangan, pelaksanaan suatu kegiatan

---

<sup>46</sup> \_\_\_\_\_ and White, Joseph. (1980). *The Deficit and the Public Interest: The Search for Responsible Budgeting in the 1980s* (Berkeley: University of California Press, 1989), dalam *Budget Theory in the Public Sector, 2002* / edited by Aman Khan, and W. Bartley Hildreth, Quorum Books, 88 Post Road West, Westport, CT 06881 An imprint of Greenwood Publishing Group, Inc. [www.quorumbooks.com](http://www.quorumbooks.com)

<sup>47</sup> Howlett, Michael. (1995). Policy Instruments, Policy Styles, and Policy Implementation: National Approaches to Theories of Instrument Choice dalam Rist, Ray C, *Policy Evaluation Linking Theory to Practice*, The International Library of Comparative Public Policy; Vol.3

sangat rentan terhadap perubahan-perubahan lingkungan yang tidak bisa diprediksi sebelumnya. Colman (2004) yang mengutip laporan CIMA ( *Chartered Institute of Management Accounting*) dan ICAEW ( *Institute of Chartered Accountants England and Wales*) menyebut kelemahan anggaran adalah mengungkung kreativitas, mengurangi kemampuan untuk beradaptasi organisasi, membuat organisasi terlalu melihat ke dalam dan mengabaikan daya kompetisi. Morse, Davis dan Hartgraves (2003) memperingatkan bahwa anggaran tidak bersifat mutlak dan sempurna<sup>48</sup>. Oleh karena itu standar biaya memberikan fleksibilitas yang meliputi perubahan, pengembangan dan penghilangan komponen aktivitas (Gary Cokin, 2007)<sup>49</sup>.

Standar biaya dalam hubungannya dengan informasi biaya kegiatan dilatarbelakangi oleh praktek penghitungan biaya secara tradisional yaitu dengan mendasarkan pada laporan keuangan. Pada dasarnya laporan keuangan yang disusun dengan sistem akuntansi dana mendasarkan pada rekening yang akan menyulitkan bagi manajer untuk menganalisa biaya dan menentukan perkiraan biaya untuk kegiatan yang sama pada tahun yang akan datang berdasarkan aktivitas. Laporan keuangan didasarkan pada transaksi yang membebani suatu rekening. Kelemahan dari *transaction-centric* adalah ketidaktepatan dalam mengukur suatu biaya kegiatan. Hal ini berbeda dengan informasi biaya kegiatan yang didasarkan pada aktivitas atau *work-centric*.

Terkait dengan penganggaran sektor publik, informasi biaya penyelenggaraan program-program atau kegiatan-kegiatan pemerintah berguna untuk memperkirakan biaya yang akan datang dalam menyusun atau *me-review*

---

<sup>48</sup> Standar Akuntansi Pemerintah Telaah Kritis PP No 24 Tahun 2005. (2006). Edisi Pertama, Forum Dosen Akuntansi Sektor Publik, BPFPE Yogyakarta.

<sup>49</sup> Shah, Anwar. (Ed.). (2007). *Budgeting and Budgetary Institutions*. Washington, DC, The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank.

anggaran. Ketika anggaran disetujui dan kemudian dilaksanakan, informasi biaya berguna sebagai umpan balik terhadap penganggaran selanjutnya<sup>50</sup>.

#### 2.3.8.4. *Penentuan Program, Kegiatan dan Keluaran*

Langkah awal yang dilakukan dalam penyusunan standar biaya adalah menentukan program, kegiatan dan keluaran. *Christopher Pollit (2001)* membedakan keluaran program menjadi tiga macam, yaitu bersifat *tangibles* atau dapat diukur seperti jalan dan penerbitan ijin, bersifat *non-tangible* dan memerlukan penyesuaian kepada setiap individu, *personal needs* dan konteksnya. Jenis keluaran ini lebih sulit diukur. Jenis keluaran terakhir adalah *non-tangible ideal services* yang tidak memiliki standar seperti koordinasi dan rekomendasi kebijakan<sup>51</sup>.

#### 2.3.8.5. *Penggunaan data historic cost*

Untuk menyusun standar biaya khusus diperlukan informasi biaya yang bersifat *historic cost*. Sumber informasi diperoleh dari dokumen pengeluaran tahun sebelumnya yang telah diaudit.

### 2.4. **Activity Based Costing berdasarkan Tahap Kegiatan**

Penerapan *activity based costing* dibedakan menjadi dua macam pendekatan yaitu pendekatan *one stage* dan pendekatan *multi stage*. Pendekatan *one stage* pada dasarnya pendekatan model dasar input output dalam menentukan biaya produk atau jasa. Pendekatan ini menggambarkan serangkaian input sebagai sumber daya yang diproses sehingga menghasilkan biaya output. Di dalam pendekatan ini output kegiatan dihasilkan dalam satu level aktivitas. Perhitungan biaya kegiatan dan cara mengadministrasikan kegiatan lebih sederhana karena biaya *output* ditelusuri dalam satu tingkatan aktivitas. *Christopher Pollit (2001)*

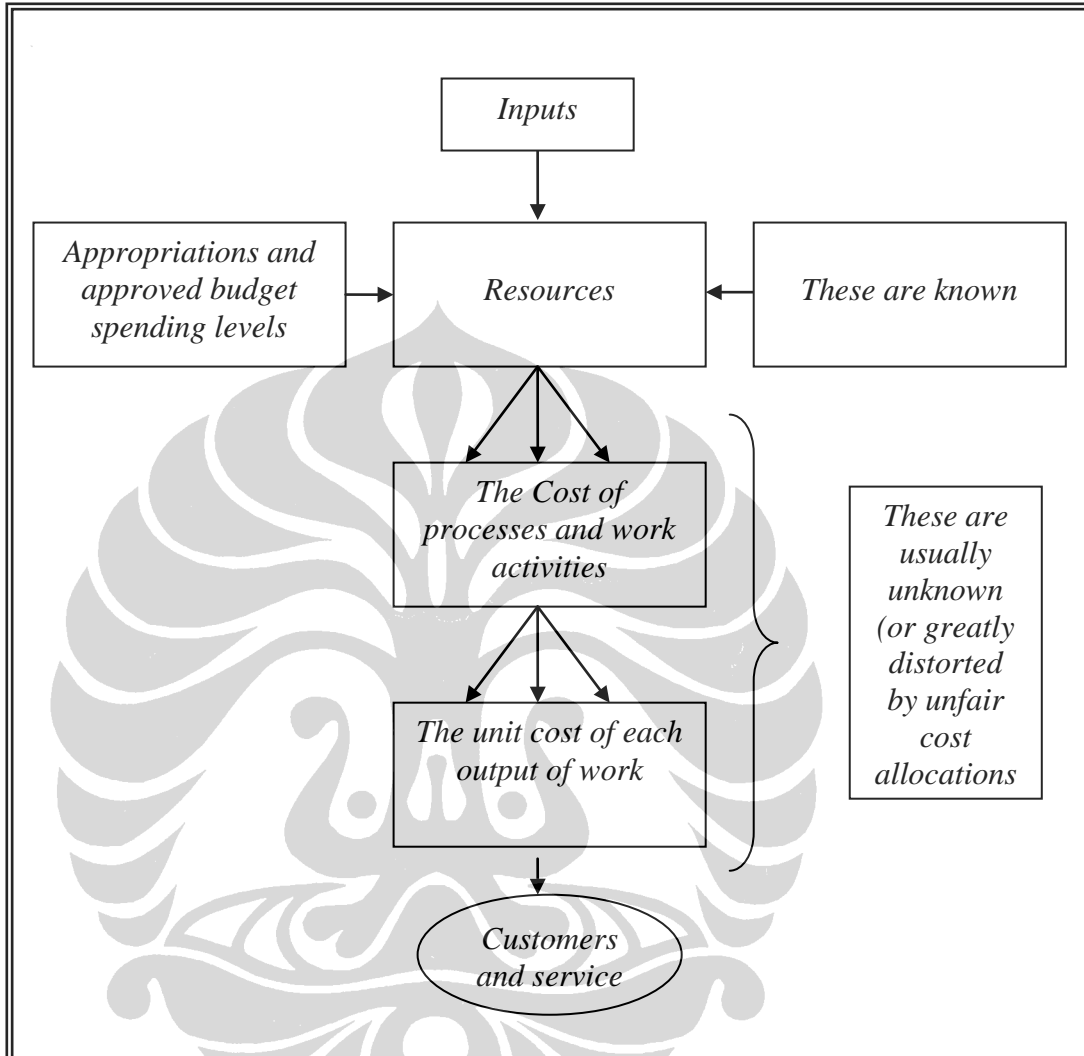
---

<sup>50</sup> Meyers, Roy T. (Ed.) 1999, *Handbook of Government Budgeting*, Jossey-Bass Publishers San Francisco.

<sup>51</sup> Pollit, Christopher. (2001). Integrating Financial Management and Performance Management. *Journal of Budgeting Vol. 1 No. 2*. OECD.



menjelaskan bahwa alokasi biaya kegiatan pada level satuan kerja dan pada program tertentu merupakan prioritas program<sup>52</sup>.



**Sumber:** Gary Cokin p . 2007 dalam *Budgeting and budgetary institutions*. edited by Anwar Shah, The World Bank Washington DC, 2007

**Gambar 2.2: Model Dasar**

Pendekatan *multi stage* melihat output (barang dan jasa) dihasilkan oleh serangkaian tahap kegiatan. Tahapan kegiatan ini memerlukan konsumsi

<sup>52</sup> Ibid.

sumberdaya tersendiri yang pada tingkatan tertentu justru menyulitkan penghitungan biaya<sup>53</sup>. Suatu sistem *activity based costing* yang lengkap dengan berbagai kelompok biaya (*cost pools*) dengan pemacu biaya yang banyak (*multiple cost drivers*) tidak dapat disangkal lebih kompleks daripada sistem tradisional dan dengan demikian lebih mahal diadministrasikan. Banyak masalah praktis yang tidak dapat diatasi. Contohnya termasuk: biaya umum (*common cost*), pemilihan pemacu biaya, dan “nonlinearity” dari pemacu biaya<sup>54</sup>.

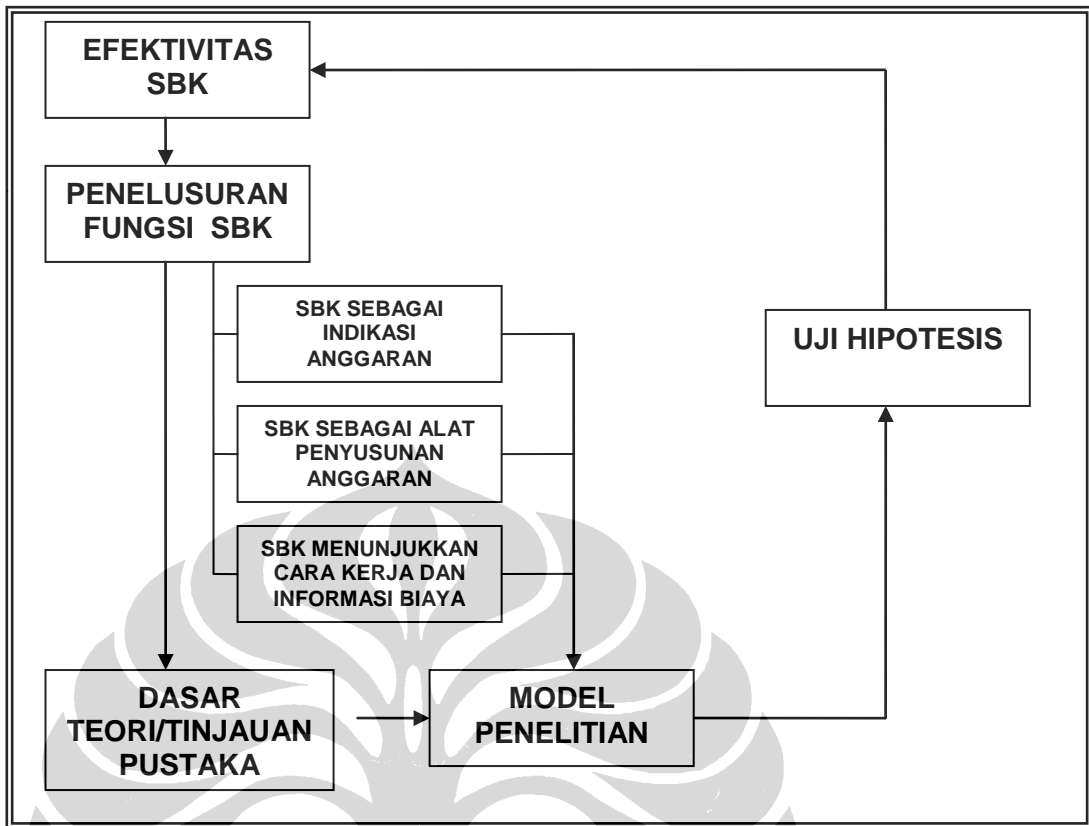
## 2.5. Model analisis

Menurut Catur Sugiyanto (1995:26) pada umumnya model merupakan perwujudan dari suatu abstraksi berbagai aspek realita atau dunia nyata yang dibuat untuk satu atau berbagai tujuan. Lebih lanjut Prasetya Irawan (2007: 127-128) menjelaskan bahwa dalam kaitan untuk penelitian, model penelitian adalah visualisasi kerangka teoritik penelitian, meskipun tidak semua penelitian memiliki model karena tidak semua penelitian mengandung variabel yang dapat divisualisasikan, yang terpenting adalah penjelasan rasional dan ilmiah yang mendasari visualisasi tersebut. Oleh karena itu untuk memahami efektivitas standar biaya khusus dilakukan dengan model analisis sebagai berikut:

---

<sup>53</sup> Tunggal, Amin Widjaja. (2000). *Activity Based Costing untuk Manufaktur dan Pemasaran*, Jakarta: Harvarindo.

<sup>54</sup> Ibid.



**Gambar 2.3:**  
**Model Analisis**

Untuk mengetahui efektivitas kebijakan akan dilakukan analisa uji beda rata-rata antara periode sebelum dan sesudah penerapan standar biaya khusus. Selanjutnya untuk memperkuat analisa dalam penelitian ini akan diuji model kekuatan hubungan antara dua variabel yaitu variabel persepsi responden terhadap standar biaya khusus dengan variabel realisasi keuangan pelaksanaan kegiatan. Variabel persepsi responden dibedakan dalam tiga macam yaitu: persepsi standar biaya khusus sebagai prasyarat untuk mendapatkan anggaran, persepsi standar biaya khusus sebagai alat untuk menyusun anggaran dan persepsi standar biaya khusus sebagai alat yang menunjukkan perbaikan cara kerja dan informasi biaya suatu kegiatan.

$$Y = f(X_1; X_2; \text{dan } X_3)$$

Dimana

$Y$  = realisasi keuangan  
 $X_{1,2,3}$  = persepsi standar biaya

## 2.6. Hipotesis penelitian

Daya guna atau efektivitas standar biaya khusus dari sudut tujuannya adalah sampai sejauhmana atau seberapa jauh standar biaya khusus sebagai prasyarat mendapatkan alokasi anggaran, sebagai alat menyusun anggaran, dan berfungsi menunjukkan perbaikan cara kerja dan informasi biaya suatu kegiatan.

Oleh karena itu hipotesa dalam penelitian ini adalah menguji pernyataan penelitian sebagai berikut:

Mengetahui sampai sejauhmana/seberapa jauh efektivitas standar biaya khusus dalam penganggaran berbasis kinerja dengan hipotesa:

$H_0$  = Tidak terdapat perbedaan yang signifikan realisasi anggaran antara sebelum dan sesudah menerapkan standar biaya khusus

$H_1$  = Terdapat perbedaan yang signifikan realisasi anggaran antara sebelum dan sesudah menerapkan standar biaya khusus

Mengetahui sampai sejauhmana/seberapa jauh standar biaya khusus sebagai prasyarat untuk mendapatkan anggaran dengan hipotesa:

$H_0$  = Standar biaya khusus tidak sebagai prasyarat untuk mendapatkan anggaran

$H_1$  = Standar biaya khusus sebagai prasyarat untuk mendapatkan anggaran

Mengetahui sampai sejauhmana/seberapa jauh standar biaya khusus sebagai alat untuk menyusun anggaran dengan hipotesa:

$H_0$  = Standar biaya khusus tidak sebagai alat untuk menyusun anggaran

$H_1$  = Standar biaya khusus sebagai alat untuk menyusun anggaran

Mengetahui sampai sejauhmana/seberapa jauh standar biaya khusus sebagai alat untuk menunjukkan perbaikan cara kerja dan informasi biaya suatu kegiatan dengan hipotesa:

$H_0$  = Standar biaya khusus tidak menunjukkan perbaikan cara kerja dan informasi biaya suatu kegiatan

$H_1$  = Standar biaya khusus menunjukkan perbaikan cara kerja dan informasi biaya suatu kegiatan

## 2.7. Definisi operasional

Terkait dengan pertanyaan penelitian bagaimanakah efektivitas penerapan kebijakan standar biaya khusus di BPOM, maka dalam penelitian ini untuk mengamati efektivitas dilakukan dengan cara mengembangkan variabel efektivitas standar biaya khusus. Pengembangan variabel ini dilakukan dengan cara pengamatan fenomena anggaran yaitu penyusunan dan penerapan standar biaya khusus sampai data realisasi keuangan di BPOM. Fenomena yang terjadi dianalisis dengan menggunakan pendekatan deskriptif eksplanatoris dengan alat bantu statistik melalui pengamatan, pengujian hipotesis dan pengambilan kesimpulan.

Analisa data dalam penelitian ini meliputi: uji beda rata-rata antara periode sebelum dengan sesudah penerapan standar biaya khusus dan pengujian faktor-faktor yang mempengaruhi efektivitas standar biaya khusus. Faktor-faktor yang mempengaruhi efektivitas standar biaya khusus adalah berfungsinya standar biaya khusus sebagai alat untuk menentukan kebutuhan indikasi anggaran, alat untuk menyusun anggaran dan alat untuk memberikan informasi pelaksanaan dan biaya kegiatan yang diukur melalui kekuatan hubungan dengan variabel data realisasi keuangan. Data realisasi keuangan adalah angka yang menunjukkan besarnya biaya yang dikeluarkan untuk pelaksanaan suatu kegiatan.