

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Konsep Desentralisasi

Konsep desentralisasi yang diberlakukan di Indonesia telah memberikan implikasi yang sangat mendasar terutama menyangkut kebijakan fiskal dan kebijakan administrasi negara. Rondinelli dan Cheema (1983), mendefinisikan desentralisasi sebagai transfer perencanaan, pengambilan keputusan dan atau kewenangan administrasi dari pemerintah pusat kepada organisasi pusat di daerah, unit administrasi lokal, organisasi semi otonomi dan *parastatal* (perusahaan), pemerintah daerah atau organisasi non pemerintah. Perbedaan konsep desentralisasi ditentukan terutama berdasarkan tingkat kewenangan untuk perencanaan, memutuskan dan mengelola kewenangan yang ditransfer oleh pemerintah pusat dan besaran otonomi yang diterima untuk melaksanakan tugas-tugas tersebut. Selanjutnya Rondinelli (2000), memberikan 4 dimensi desentralisasi yang diuraikan dalam tabel berikut :

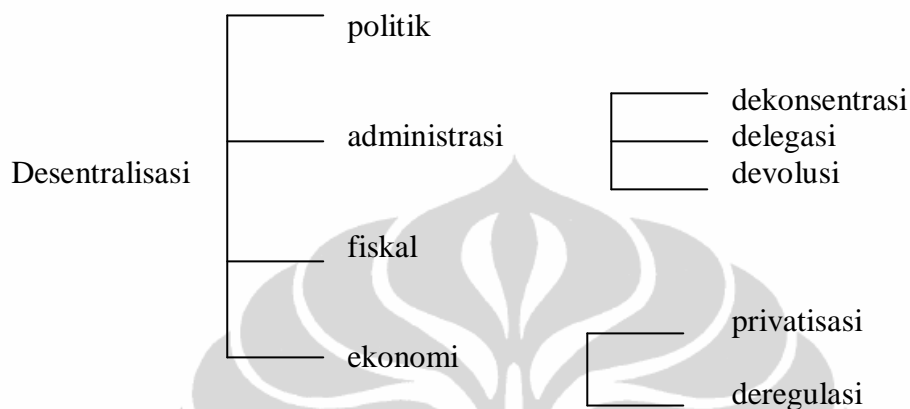
Tabel 2.1 : Kategori Desentralisasi menurut Tujuan dan Instrumen

No	Kategori desentralisasi	Tujuan	Instrumen
1	Desentralisasi politik	Meningkatkan kekuasaan kepada penduduk dan perwakilan politik mereka dalam pembuatan keputusan publik	Perbedaan konstitusi dan undang-undang, pengembangan partai politik, penguatan legislatif, pembentukan institusi politik lokal, pendukung kelompok kepentingan publik yang efektif
2	Desentralisasi administrasi	Memperbaiki efisiensi manajemen untuk penyediaan layanan publik	Dekonsentrasi, delegasi, dan devolusi masing-masing dengan karakteristik yang berbeda.
3	Desentralisasi fiskal	Memperbaiki kinerja keuangan melalui peningkatan keputusan dalam menciptakan penerimaan dan pengeluaran yang rasional.	Pengaturan kembali dalam pengeluaran, penerimaan dan transfer fiskal antar tingkatan pemerintahan
4	Desentralisasi ekonomi dan pasar	Menciptakan lingkungan yang lebih baik bagi dunia usaha dan menyediakan barang dan jasa berdasarkan respon terhadap kebutuhan lokal dan mekanisme pasar	Transfer fungsi pemerintahan kepada organisasi bisnis, kelompok masyarakat atau ornop melalui privatisasi dan penguatan ekonomi pasar melalui deregulasi

Sumber : Disarikan dari Rondinelli (2000)

Robert A. Simanjuntak (2001) menyatakan bahwa desentralisasi pada dasarnya dapat dibagi menjadi 3 bagian besar yakni desentralisasi politik,

desentralisasi administrasi dan desentralisasi fiskal, yang ketiganya saling berkaitan erat satu sama lain dan seyogyanya dilaksanakan bersama-sama agar berbagai tujuan otonomi daerah seperti misalnya peningkatan pelayanan publik dapat dilaksanakan. Dalam suatu kerangka logika bagan arus, maka definisi desentralisasi dapat digambarkan sebagai berikut :



Berbagai macam dimensi dan bentuk desentralisasi diatas akan menjadi dasar pembahasan untuk kondisi implementasi di Indonesia, terutama desentralisasi kewenangan yang mendekati konsep desentralisasi administrasi, selanjutnya akan menjadi dasar alternatif kebijakan sesuai pendekatan yang akan diambil dalam tesis ini.

2.2. Desentralisasi Administrasi

Konsep desentralisasi administrasi versi Rondinelli dan Simanjuntak, disini dimaksudkan lebih pada pelimpahan kewenangan layanan publik kepada pihak lain dalam struktur kelembagaan negara. Rondinelli, (1983) selanjutnya mendefinisikan dekonsentrasi, delegasi dan devolusi sebagai berikut :

- Dekonsentrasi adalah redistribusi atau pelimpahan kewenangan keuangan dan manajemen kepada berbagai tingkatan kelembagaan pemerintah pusat. Perencanaan, pelaksanaan dan pembiayaan menjadi tanggung jawab pemerintah pusat. Unsur pelaksanaan dikoordinasikan oleh kepala daerah dalam kedudukannya selaku wakil pemerintah pusat di daerah.
- Devolusi adalah penyerahan kekuasaan atau kewenangan untuk mengambil keputusan atau menetapkan kebijakan, kepada lembaga-lembaga independen atau kuasi otonom di daerah. Devolusi biasanya mencakup pelimpahan tanggung jawab dan wewenang penyelenggaraan pelayanan publik kepada

pemerintahan daerah otonom yang memiliki lembaga legislatif (DPRD) berwenang memilih Kepala Daerahnya, memiliki kewenangan untuk menggali pendapatan daerah sendiri, dan juga memiliki kewenangan untuk memutuskan kebijakan investasi. Dalam sistem ini pemerintah daerah memiliki batas geografis tertentu dengan kesatuan masyarakatnya yang legal diakui pemerintah pusat.

- Delegasi adalah pengalihan sebagian kewenangan dan tanggung jawab pengambilan keputusan dan fungsi-fungsi administrasi publik dari pemerintah kepada lembaga-lembaga independen atau lembaga semi otonom di luar struktur birokrasi reguler yang dikontrol secara tidak langsung oleh pemerintah pusat. Pendelegasian wewenang biasanya diatur dengan ketentuan perundang-undangan. Pihak yang menerima wewenang mempunyai keleluasaan (*discretion*) dalam penyelenggaraan pendelegasian tersebut, walaupun wewenang terakhir tetap pada pihak pemberi wewenang (*sovereign authority*).

Sementara itu Suwandi (2008), menyatakan filosofi desentralisasi yang bermakna devolusi menurut pengertian Rondinelli, menguraikan substansi kewenangan, khususnya di Indonesia dengan rincian sebagai berikut :

- Kewenangan absolut (*distinctive*); hanya dimiliki pusat yaitu pertahanan keamanan, agama, moneter, peradilan dan politik luar negeri.
- Kewenangan bersama (*concurrent*) dikerjakan bersama antara pemerintah pusat, provinsi dan kabupaten/kota
- Kewenangan *concurrent* ada yang bersifat wajib (*obligatory*) dan ada yang bersifat optional (*core competence*)
- Kewenangan wajib diikuti oleh standar pelayanan minimal.

Pendekatan Suwandi lebih mendekati kerangka implementasi di Indonesia, dengan pembahasan selanjutnya dipilih pada kecenderungan model yang didasarkan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku.

2.3. Desentralisasi Fiskal

Menurut teori ekonomi publik, fungsi ekonomi pemerintah terdiri dari 3 fungsi yaitu (Musgrave, 1984):

- **Alokasi**

Fungsi alokasi sangat terkait erat dengan kewenangan utama bagi pemerintah daerah karena menyangkut alokasi sumber-sumber ekonomi kepada masyarakat. Alokasi kepada masyarakat tersebut terutama terhadap barang publik yang nilainya relatif sangat besar tetapi swasta tidak dapat menyediakan.

- **Distribusi**

Adalah peran pemerintah dalam perekonomian dalam mendistribusikan sumber-sumber ekonomi (pendapatan) kepada seluruh masyarakat. Jadi dalam hal ini pemerintah menjamin bahwa seluruh golongan masyarakat dapat mengakses sumber ekonomi dan mendapatkan penghasilan yang layak. Fungsi distribusi ini memiliki keterkaitan erat dengan pemerataan kesejahteraan masyarakat secara proporsional dalam rangka mendorong tercapainya pertumbuhan ekonomi yang optimal.

- **Stabilisasi**

Adalah peran pemerintah dalam menjamin dan menjaga stabilisasi perekonomian secara makro (*agregat*) misalnya mengendalikan laju inflasi, keseimbangan neraca pembayaran, pertumbuhan dan lain-lain. Oleh karena itu fungsi ini berkaitan erat dengan fungsi variabel ekonomi makro dengan berbagai instrumen kebijakan moneter dan kebijakan fiskal. Dengan demikian fungsi ini lebih banyak dimiliki pemerintah pusat dibanding pemerintah daerah.

Ditinjau dari cara penyediaannya, barang publik dapat dibedakan barang lokal (*local public goods*) dan barang publik nasional (*national public goods*). Jadi muncul suatu kondisi yang mengharuskan pembagian kerja antar strata pemerintahan tentang “siapa mengerjakan apa”. Konsep desentralisasi fiskal dengan demikian seperti dirumuskan oleh Demelo (2000) adalah dimaksudkan untuk memindahkan atau menyerahkan sumber-sumber pendapatan dan faktor-faktor pengeluaran ke daerah dengan mengurangi birokrasi pemerintahan. Dengan membawa pemerintah lebih dekat ke masyarakat, desentralisasi fiskal diharapkan dapat mendorong efisiensi sektor publik, juga akuntabilitas publik dan transparansi dalam dalam penyediaan jasa publik serta pembuatan keputusan yang transparan dan demokratis.

Berbagai kajian dampak desentralisasi terhadap perekonomian dan *public services delivery* dapat dijelaskan dalam kerangka teori *fiscal federalism*. Teori ini dibagi dalam dua perspektif, yaitu teori tradisional atau teori generasi pertama (*First Generation Theories*) dan teori perspektif baru atau teori generasi kedua (*Second*

Generation Theories). Dalam pandangan teori generasi pertama terdapat dua pendapat yang menekankan keuntungan alokatif desentralisasi.

- *Pertama* adalah tentang penggunaan *knowledge in society*, yang menurut Hayek (1945) proses pengambilan keputusan yang terdesentralisasi akan dipermudah dengan penggunaan informasi yang efisien karena pemerintah daerah lebih dekat dengan masyarakatnya. Dalam konteks keuangan publik, pemerintah daerah mempunyai informasi yang lebih baik dibanding pemerintah pusat tentang kondisi daerah masing-masing, sehingga pemerintah daerah akan lebih baik dalam pengambilan keputusan penyediaan barang dan jasa publik dibanding penyediaan hal tersebut oleh pemerintah pusat. Keadaan ini disebut *allocative efficiency*.
- *Kedua*, Tiebout (1956) memperkenalkan dimensi persaingan dalam pemerintah dan kompetisi antar daerah tentang alokasi pengeluaran publik memungkinkan masyarakat memilih berbagai barang dan jasa publik yang sesuai dengan selera dan keinginan mereka. Hal ini tidak terjadi jika pemerintah pusat sebagai penyedia barang dan jasa publik yang seragam.

Perhatian teori ini tidak menekankan pada kemampuan pemerintah daerah untuk *self financing* dalam membiayai pengeluaran. Pola ini sama dengan definisi devolusi pada desentralisasi administratif. Selanjutnya dalam pandangan teori generasi kedua yang dibangun oleh Musgrave (1959) dan Oates (1972) lebih menekankan pentingnya *revenue* dan *expenditure assignment* antar level pemerintahan. Teori ini menjelaskan bagaimana desentralisasi fiskal berpengaruh terhadap perilaku pemerintah daerah. Jika pemerintah daerah mempunyai kewenangan membuat peraturan tentang ekonomi lokal, maka campur tangan pemerintah pusat dalam perekonomian daerah dibatasi. Dengan demikian teori generasi kedua ini mendasarkan pada 2 mekanisme dalam menyelaraskan antara kepentingan pemerintah daerah dengan kemakmuran ekonomi, interaksi horisontal antar pemerintah daerah, interaksi vertikal antar level pemerintahan. Mekanisme tersebut adalah :

- Dalam keadaan pasar barang dan jasa mobilitasnya tinggi, kompetisi antar pemerintah daerah merupakan alat insentif yang penting bagi penyediaan jasa-jasa publik. Persaingan antar pemerintah daerah dalam memberikan pelayanan kepada pasar akan mendorong pertumbuhan ekonomi di daerah. Sebaliknya jika peraturan pemerintah daerah dan penyediaan barang/jasa publik tidak bersahabat

dengan pasar dan masyarakat, maka akan menimbulkan mobilitas faktor produksi ke daerah lain dan selanjutnya akan berdampak negatif terhadap pertumbuhan ekonomi dan kesejahteraan masyarakat lokal.

- Keterkaitan yang erat antara penerimaan daerah dengan pengeluaran daerah juga menjadi insentif bagi pemerintah daerah dalam meningkatkan kemakmuran ekonomi daerah. Dengan demikian transfer dari pemerintah pusat yang besar akan menimbulkan disinsentif bagi pemerintah daerah dalam meningkatkan penerimaan daerah.

Dengan demikian perbedaan pokok kedua teori tersebut adalah terletak pada pandangan *revenue transfer*. Keterkaitan antara penerimaan dan pengeluaran pemerintah daerah serta pembatasan redistribusi pemerintah pusat kepada daerah akan menciptakan insentif bagi pemerintah daerah dalam melakukan reformasi orientasi pasar. Berbagai pendapat ahli diatas dapat disarikan beberapa dimensi desentralisasi fiskal seperti disajikan dalam tabel berikut :

Tabel 2.2 : Fungsi Pemerintah dalam Ekonomi Publik

No	Fungsi Pemerintah (Musgrave)	Desentralisasi Fiskal (Demelo)	Federalisme Fiskal (Hayek, Tiebout, Musgrave, Oates)
1	Alokasi	Pembagian tugas fungsi alokasi antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah	Teori generasi pertama mendukung desentralisasi fungsi alokasi saja, dengan memberikan kewenangan kepada pemerintah daerah untuk <i>expenditure assignment</i>
2	Distribusi	Pembagian tugas fungsi distribusi antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah	Teori generasi kedua mendukung desentralisasi fungsi distribusi dengan memberikan kewenangan yang setara kepada pemerintah daerah untuk <i>revenue assignment</i> , termasuk <i>expenditure assignment</i> .
3	Stabilisasi	Dikuasai oleh pemerintah pusat untuk tujuan stabilitas makro ekonomi.	Tidak terpengaruh

Sumber : Disarikan dari Musgrave, Demelo, Hayek, Tiebout dan Oates.

2.4. Transfer Fiskal

Perbedaan derajat desentralisasi fiskal antara fungsi alokasi dan distribusi yang diimplementasikan antar strata pemerintahan, secara otomatis akan menimbulkan gap atau ketimpangan fiskal secara vertikal. Ketimpangan tersebut pada umumnya diatasi dengan cara transfer fiskal antar strata pemerintahan.

Beberapa ahli menyebut juga grants atau subsidi sebagai bentuk dana perimbangan yang substansi dasarnya adalah hibah atau bantuan yang berasal dari level pemerintah yang lebih tinggi kepada level pemerintah yang lebih rendah. Transfer adalah elemen inti dari keuangan daerah, dan secara substansif tidak dapat dikatakan baik ataupun buruk, karena yang menjadi persoalan terletak pada pengaruhnya terhadap hasil-hasil kebijakan yang dilaksanakan seperti efisiensi alokasi, pemerataan distribusi, dan stabilitas makroekonomi. Terdapat tiga cara dasar untuk menetapkan jumlah dana yang perlu didistribusikan ke daerah melalui transfer fiskal antar strata pemerintahan (Bird dan Vailancourt, 1997), yaitu :

- Menurut persentase tetap dari penerimaan pemerintah pusat.
- Mengikuti suatu dasar *ad hoc*, yaitu dengan cara yang sama seperti untuk jenis-jenis pengeluaran anggaran yang lain.
- Dasar formula, yaitu menurut persentase dari pengeluaran-pengeluaran daerah tertentu yang dibayar oleh pusat, atau yang berhubungan dengan beberapa ciri umum daerah penerima.

Dalam versi Boex (2001) transfer dapat berbentuk *block grants*, yaitu bantuan yang diberikan sebagai suatu bentuk pembayaran kembali dari pengeluaran aktual pengeluaran pemerintahan daerah. Bentuk lainnya adalah *matching grant* yaitu bantuan yang diberikan dengan proporsi tertentu dari pengeluaran pemerintah daerah. Bentuk lainnya adalah kontribusi pendapatan (*revenue sharing*) dimana pemerintah daerah menerima share pendapatan tertentu yang dikumpulkan dalam wilayah kekuasaannya. *Revenue sharing* digolongkan sebagai transfer disebabkan karena pemerintah daerah tidak mempunyai kontrol atas wajib pajak, tingkat pajak, pengumpulan pajak, atau tingkat pembagian (*sharing rate*).

Rosen (2002), membagi jenis grant menjadi 2 macam yaitu *conditional grant* atau *categorical grant* dan *unconditional grant*. *Conditional grant* adalah transfer khusus yang diberikan kepada pemerintah daerah untuk tujuan khusus, misalnya untuk Biaya Operasional Sekolah (BOS), Jaring Pengaman Sosial (JPS). Jadi *conditional grant* serupa dengan *matching grant*. *Unconditional grant* diberikan kepada pemerintahan daerah tanpa persyaratan tertentu dan pada umumnya berkaitan dengan usaha-usaha produktif untuk investasi pada badan usaha. Sering juga *unconditional grant* disebut *revenue sharing*.

Pakar ekonomi lainnya, Fisher (1996) mendefinisikan grants/transfer digolongkan berdasar 4 faktor :

1. Apakah penggunaannya didasarkan pada persyaratan khusus atau umum
2. Apakah metode alokasinya berdasar formula, atau menghendaki suatu persetujuan yang dihubungkan dengan proyek tertentu.
3. Apakah jumlahnya disesuaikan dengan peruntukannya berdasarkan jumlah ketersediaan dana atau berdasarkan kebutuhan penggunaan dari pemerintah daerah penerima.
4. Apakah ukuran potensial transfer dibatasi.

Berdasarkan faktor-faktor menurut Fisher, maka untuk memudahkan klasifikasi dapat digambarkan pola-pola transfer dalam tabel berikut :

Tabel 2.3 : Kategori dan Pola Transfer versi Fisher.

No	Dasar Kategori	Pola Transfer							
		1	Persyaratan	Bantuan tidak bersyarat (Umum)				Bantuan bersyarat (khusus)	
2	Metode Alokasi	Formula			Proyek khusus			Formula	
3	Tujuan Penggunaan	Bagi hasil	Sesuai kemampuan penerima	Sesuai kemampuan penerima	Sesuai penggunaan	Sesuai kemampuan penerima	Sesuai penggunaan		
4	Jumlah Penggunaan				Bebas	Terbatas dgn syarat tertentu		Bebas	Terbatas dgn syarat tertentu

Sumber : Disarikan dari Fisher (1996)

Pola transfer dengan sudut pandang yang lain diberikan oleh Bahl dan Linn (1992) dengan variasi yang lebih kompleks yaitu sebagai berikut dalam tabel berikut :

Tabel 2.4 : Pola alternatif transfer antar strata pemerintahan versi Bahl dan Linn

No	Kriteria alokasi transfer diantara pemerintah daerah.	Kriteria metode penentuan total transfer		
		Penerimaan bersama pajak pemerintah pusat	Keputusan penganggaran tahunan pemerintah pusat secara ad hoc	Persetujuan pemerintah pusat atas anggaran pengeluaran pemerintah daerah.
1	Asal penerimaan	Tujuan Umum	-	-
2	Formula	Tujuan Umum atau Blok per sektor (Sectoral Block)	Tujuan Umum atau Blok per sektor	-
3	Penggantian biaya atau sebagian)	Blok per sektor atau Tujuan Khusus	Blok per sektor atau Tujuan Khusus	Blok per sektor atau Tujuan Khusus
4	Ad Hoc (berdasarkan keputusan setiap tahunan atas kesepakatan)	Tujuan Umum, Blok per sektor atau Tujuan Khusus	Tujuan Umum, Blok per sektor atau Tujuan Khusus	-

Sumber : Disarikan dari Bahl dan Linn (1992).

Berdasarkan pendapat para ahli diatas maka pola transfer sangat variatif dan alternatif yang tersedia secara teoritis sebagai landasan dalam implementasi disuatu negara akan sangat dipengaruhi kondisi spesifik yang tidak dapat disamakan antara satu negara dengan negara lain. Oleh karena itu untuk kondisi Indonesia, khususnya dalam pembahasan thesis ini, adalah melakukan alternatif pilihan formula transfer berdasarkan pendekatan *expenditure assignment*. Pilihan tersebut akan diuraikan dalam analisis selanjutnya berdasarkan regulasi yang berlaku dan menjadi dasar perhitungan alternatif formula transfer.

2.5. Pemilihan Barang Publik Sebagai Penerapan Fungsi Alokasi

Fungsi alokasi dalam ekonomi publik haruslah ditujukan pada kebutuhan masyarakat sasaran utama (*beneficiaries*). Dalam hal ini, sangat banyak waktu dan tenaga untuk melakukan iterasi diantara berbagai pilihan yang mungkin, secara prinsip ekonomi. Dalam ini penulis melakukan pendekatan dengan mendasarkan cabang ilmu ekonomi pembangunan yang mengakui peran pemerintah yang lebih besar dalam berbagai tingkatan perumusan dan perancangan keputusan ekonomi serta pelaksanaannya secara terkoordinasi demi mengarah kepada transformasi ekonomi yang diinginkan. Ekonomi pembangunan secara khusus memberi perhatian pada mekanisme politik, ekonomi, sosial dan kelembagaan baik yang terkandung dalam sektor swasta maupun publik demi terciptanya suatu perbaikan standar hidup yang cepat dan berskala luas, khususnya bagi masyarakat Asia, Afrika dan Amerika Latin yang masih bergelut dalam masalah kemiskinan, kelaparan dan buta huruf (Todaro dan Smith, 2003).

Pendekatan pembangunan ekonomi yang mendasarkan pada sasaran pertumbuhan, kemajuan struktur produksi dan penyerapan tenaga kerja, mulai ditinggalkan dan kemudian diganti dengan memasukkan indikator non ekonomi dan atau indikator sosial. Dari sekian banyak upaya menciptakan indikator sosial yang berbobot untuk mendampingi indikator PDB perkapita, yang paling menonjol adalah upaya PBB yang berhasil menciptakan IPM (Indeks Pembangunan Manusia) atau HDI (*Human Development Index*). Selanjutnya UNDP (*United Nation Development Program*) dari PBB menerbitkan *Human Development Report* berkala tahunan sejak 1990, yang memeringkat semua negara didunia dari skala 0 sampai 1. Dasar

perhitungan IPM ini adalah 3 komponen tujuan atau produk akhir dari pembangunan yaitu :

- Masa hidup (*longevity*) yang diukur dari usia harapan hidup sebagai hasil dari program kesehatan.
- Pengetahuan (*knowledge*) yang diukur dari kemampuan baca tulis orang dewasa secara tertimbang (dua pertiga) dan rata-rata lama tahun bersekolah (sepertiga). Komponen ini adalah hasil dari program pendidikan.
- Standar kehidupan (*standard of living*) yang diukur dengan pendapatan riil perkapita, disesuaikan dengan *purchasing power parity* dari mata uang setiap negara untuk mencerminkan biaya hidup dan untuk memenuhi asumsi utilitas marjinal yang semakin menurun dari pendapatan. Komponen ini adalah hasil dari pertumbuhan PDB perkapita.

Jadi secara rumus IPM adalah sebagai berikut :

$$\text{IPM} = 1/3 (\text{indeks pendapatan} + \text{indeks kesehatan} + \text{indeks pendidikan})$$

Perhatian pada sektor pendidikan dan kesehatan, sejalan dengan misi Bank Dunia dalam Millenium Development Goals (MDGs) 2015, yang menetapkan tujuan pembangunan sebagai berikut :

- Menanggulangi kemiskinan dan kelaparan
- Mencapai pendidikan dasar untuk semua
- Mendorong kesetaraan gender dan pemberdayaan perempuan
- Menurunkan kematian anak
- Meningkatkan kesehatan ibu
- Memerangi HIV/AIDS, malaria, dan penyakit menular lainnya
- Memastikan kelestarian lingkungan hidup
- Membangun kemitraan global untuk pembangunan

Berdasarkan uraian diatas, maka fungsi alokasi pemerintah relatif lebih mudah untuk melakukan pilihan program-program sektoral utama dalam rangka implementasi *expenditure assignment*. Dengan demikian pilihan program sektoral yang akan dipilih penulis selanjutnya sebagai model transfer dengan pendekatan formula *expenditure assignment* adalah sektor pendidikan.

2.6. Penerapan *Standard Costing* Dalam Fungsi Alokasi

Penerapan *standard costing* memerlukan dasar teori yang lebih rinci tentang prinsip akuntansi biaya, khususnya menyangkut industri jasa spesifik di sektor publik sebagai salah satu alat pengendalian manajemen.

2.6.1. Akuntansi Biaya Untuk Tujuan Pengendalian Manajemen

Dalam khasanah teori akuntansi terdapat perbedaan mendasar antara tujuan Laporan Keuangan untuk pihak eksternal entitas dan Laporan Akuntansi Manajemen untuk pihak intern untuk tujuan pengendalian atau akuntansi pertanggungjawaban misalnya pengendalian biaya. Charles T. Horngren yang menyebutkan akuntansi biaya modern sebagai akuntansi manajemen, mendefinisikan akuntansi manajemen sebagai “ *identification, measurement, accumulation, analysis, preparation, interpretation, and communication of information that assists executives in fulfilling organizational objectives. A synonym is internal accounting.* “

Dalam definisi diatas mengandung implikasi bahwa perhitungan akuntansi biaya produksi akan sangat membantu manajer dalam menentukan target jumlah unit yang akan diproduksi dalam menyusun perencanaan dan penganggaran. Dengan demikian basis yang digunakan adalah data historis biaya produksi yang menjadi tanggung jawab manajer atau dikenal kewenangannya. Lebih jauh lagi Horngren menyebutkan bahwa setiap tingkat manajer harus melaporkan setiap hasil kegiatan segmen/sub unit/bagian sebagai satuan produksi kepada tingkat manajer diatasnya yang dikenal sebagai konsep akuntansi pertanggung jawaban (*responsibility accounting*).

2.6.1.1 Konsep dan Sumber Data *Standard Costing*

Dengan pendekatan *expenditure assignment*, maka tuntutan efisiensi belanja sektor pemerintahan yang dapat diukur akan menjadi perhatian yang utama. Salah satu dasar untuk menyusun anggaran digunakan biaya standar yang didefinisikan oleh Matz dan Usry sebagai “biaya yang ditetapkan terlebih dahulu untuk memproduksi satu unit atau sejumlah unit produk selama periode tertentu dimasa datang”. Matz dan Usry (1984) mendefinisikan lebih lanjut biaya standar yang mengharuskan adanya dua komponen sebagai berikut :

- Untuk standar biaya bahan langsung
 - Standar harga bahan
 - Standar kuantitas (pemakaian) bahan.

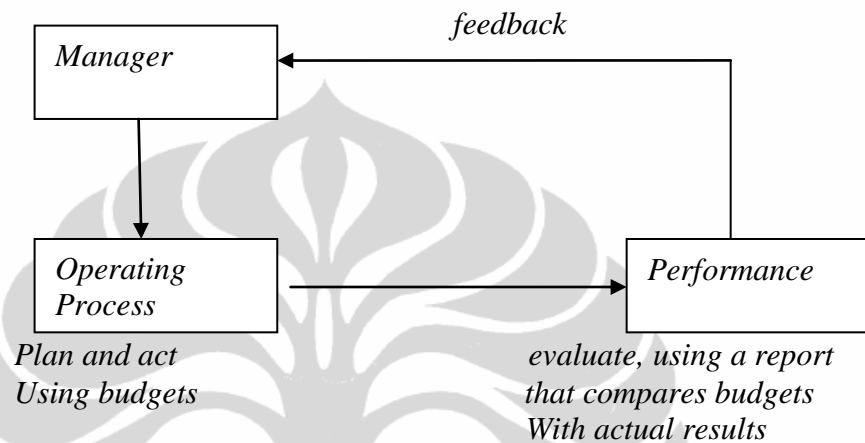
Untuk standar biaya upah tenaga kerja

- Standar tarif upah.
- Standar efisiensi (waktu jam kerja).

Untuk standar biaya tidak langsung (*factory overhead*)

- Standar tarif biaya tidak langsung yang dapat dirinci jadi tarif beban tetap dan tarif beban variabel.
- Standar pemakaian jam kerja tenaga kerja

Hornigren dan Foster (1987) lebih lanjut menggambarkan sistim pengendalian yang merupakan suatu siklus sebagai berikut :



Dengan demikian ada tiga sumber yang dapat digunakan untuk menentukan standar kuantitas dan harga yaitu :

- Pengalaman historis yaitu penyusunan standar dilakukan berdasar catatan akuntansi pada periode-periode sebelumnya dari proses produksi.
- Penelitian teknis yaitu penyusunan standar dilakukan pada tingkat produksi yang secara teknis dalam keadaan normal.
- Masukan dari bagian operasional yaitu penyusunan standar dilakukan dengan memperhatikan masukan dari karyawan bagian operasional.

2.6.1.2 Pemanfaatan *Standard Costing* Dalam Fungsi Alokasi

Tuntutan untuk menetapkan unit yang bertanggung jawab dalam organisasi pemerintahan adalah jika outputnya dapat diukur dengan suatu kriteria biaya atau kriteria lainnya, dan jika para pelaksana individu dapat dimintai pertanggung jawaban atas kinerjanya. Matz dan Usry (1984) menyebutkan manfaat penggunaan biaya standar antara lain adalah :

- Alat penyusunan anggaran.
- Pengendalian biaya, motivasi dan mengukur efisiensi.
- Penghematan dan penyederhanaan prosedur penetapan biaya.

- Mempercepat pelaporan biaya serta pembebanan ke persediaan bahan, barang dalam proses dan barang jadi.
- Penetapan harga tender dan kontrak serta harga jual.

Lebih jauh lagi Horngren dan Foster (1987) mendefinisikan peranan manajemen puncak adalah membagi tanggung jawab pengendalian biaya kedalam beberapa pusat pertanggung jawaban (*responsibility center*). Dengan demikian manajer level menengah dan bawah sebagai bagian atau sub unit bertanggung jawab atas biaya-biaya yang spesifik. Terdapat beberapa tipe pusat pertanggung jawaban versi Horngren dan Foster yaitu sebagai berikut :

- *Cost center*, bertanggung jawab untuk pengendalian biaya saja.
- *Revenue center*, bertanggung jawab untuk pendapatan saja
- *Profit center*, bertanggung jawab untuk biaya dan pendapatan
- *Investment center*, bertanggung jawab untuk biaya, pendapatan dan investasi

Tuntutan efisiensi dan efektivitas biaya khususnya sektor publik, yang kemudian dikenal dengan akuntabilitas publik telah menjadi perhatian para pakar pada pengembangan konsep kinerja. Hal itu terlihat pada hasil seminar nasional akuntabilitas sektor pelayanan publik (1997), dimana konsep akuntabilitas publik didefinisikan lebih lanjut menjadi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang merupakan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggung jawabkan keberhasilan maupun kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran periodik. Akuntabilitas diartikan bahwa instansi pemerintah telah menetapkan dan mempunyai tujuan dan sasaran yang jelas terhadap program kerja yang telah, sedang, atau yang akan dijalankan. Salah satu rekomendasi dalam seminar tersebut adalah merubah sistem penganggaran dari *line item budgeting system* menjadi *mission driven budgeting system* yang bercirikan pada hal-hal berikut :

- Perencanaan stratejik dan ukuran kinerja yang fleksibel.
- Ukuran pencapaian tanggung jawab hasil program.
- Berorientasi pada hasil.

Sedangkan Hardjosoekarto (1997), pada seminar yang sama menyarankan perlunya 3 agenda dalam rangka akuntabilitas manajemen publik, yaitu :

- Reformasi penganggaran kearah *mission driven budgeting system*
- Revitalisasi birokrasi kearah *customer driven government*
- Penetapan standar kinerja instansi pemerintah

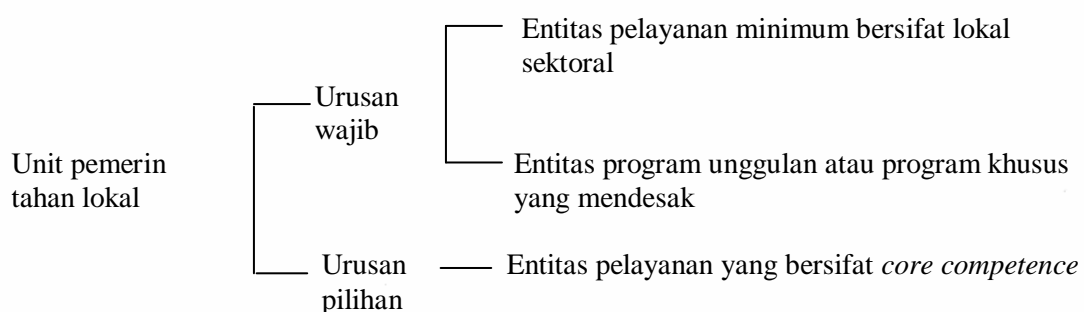
Dengan demikian, pendekatan *expenditure assignment* untuk menentukan suatu formula transfer dapat dilakukan dengan dasar standar kinerja yang dapat dikonversi kedalam nilai moneter sebagai penentuan jumlah penganggaran agar sasaran program belanja lebih diarahkan pada tujuan pembangunan yang menjadi prioritas pemerintah pusat.

2.6.2 Unit Pemerintahan Tingkat Lokal Sebagai Entitas Pelaksana Fungsi Alokasi

Dalam Standar Akuntansi Pemerintah (SAP), suatu entitas dinyatakan pada paragraph 19 dan 20 dengan uraian sebagai berikut :

- Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan yang terdiri dari :
 - Pemerintah Pusat.
 - Pemerintah Daerah.
 - Satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat/daerah atau organisasi lainnya, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan.
- Dalam penetapan entitas pelaporan, perlu dipertimbangkan syarat pengelolaan pengendalian dan penguasaan suatu entitas pelaporan terhadap asset, yurisdiksi, tugas dan misi tertentu, dengan bentuk pertanggung-jawaban dan wewenang yang terpisah dari entitas pelaporan lainnya.

Berdasarkan uraian konsep entitas tersebut maka pengendalian biaya dari sudut pandang *expenditure assignment* pada satu unit pemerintahan lokal dapat dikelompokkan menjadi unit kelembagaan dengan kondisi sebagai berikut :



2.6.3 Konsep Biaya Dalam Program Pendidikan.

Pelaksanaan PP No. 19 Tahun 2005 tentang Standar Nasional Pendidikan membawa implikasi terhadap perlunya disusun standar pembiayaan yang meliputi standarisasi komponen biaya pendidikan yang meliputi biaya operasional, biaya investasi dan biaya personal. Selanjutnya dinyatakan bahwa standar biaya-biaya satuan pendidikan ini ditetapkan dengan Peraturan Menteri berdasarkan usulan Badan Standar Nasional Pendidikan (BSNP). Standar pembiayaan pendidikan ini diharapkan dapat dijadikan acuan dalam penyelenggaraan pendidikan di setiap Sekolah Dasar (SD), Sekolah Menengah Pertama (SMP), dan Sekolah Menengah Atas (SMA) di seluruh Indonesia. Peraturan Pemerintah No.19/2005 terdapat kerancuan antara Bab I Pasal 1 Ayat (10) dan Bab IX Pasal 62 Ayat (1) s/d (5) tentang ruang lingkup standar pembiayaan. Ketentuan Umum tentang Standar Pembiayaan pada Pasal 1 tampak lebih sempit dari Pasal 62 yaitu standar pembiayaan pada Pasal 1 adalah mencakup standar yang mengatur komponen dan besarnya “biaya operasi” satuan pendidikan yang berlaku selama satu tahun.

Pasal 62 mencakup “biaya investasi, biaya operasi dan biaya personal”. Pasal tersebut menyebutkan bahwa:

- (1) Pembiayaan pendidikan terdiri atas biaya investasi, biaya operasi, dan biaya personal.
- (2) Biaya investasi satuan pendidikan sebagaimana dimaksud pada Ayat (1) meliputi biaya penyediaan sarana dan prasarana, pengembangan sumberdaya manusia, dan modal kerja tetap.
- (3) Biaya personal sebagaimana dimaksud pada Ayat (1) meliputi biaya pendidikan yang harus dikeluarkan oleh peserta didik untuk bisa mengikuti proses pembelajaran secara teratur dan berkelanjutan.
- (4) Biaya operasi satuan pendidikan sebagaimana dimaksud pada Ayat (1) meliputi:
 - a. Gaji pendidik dan tenaga kependidikan serta segala tunjangan yang melekat pada gaji.
 - b. Bahan atau peralatan pendidikan habis pakai, dan
 - c. Biaya operasi pendidikan tak langsung berupa daya, air, jasa telekomunikasi, pemeliharaan sarana dan prasarana, uang lembur, transportasi, konsumsi, pajak, asuransi, dan lain sebagainya.

(5) Standar biaya operasi satuan pendidikan ditetapkan dengan Peraturan Menteri berdasarkan usulan BSNP

Versi lain dikemukakan Puslitbang Pendidikan Agama dan Keagamaan (2000) membuat kategori biaya pendidikan kedalam enam kategori, yaitu :

- biaya langsung (*direct cost*),
- biaya tidak langsung (*indirect cost*),
- biaya pribadi (*private cost*),
- biaya sosial (*social cost*),
- biaya moneter (*monetary cost*), dan
- biaya bukan moneter (*non monetary cost*).

Beberapa definisi yang diberikan untuk biaya-biaya tersebut diatas adalah sebagai berikut :

Biaya langsung adalah biaya yang langsung menyentuh aspek dan proses pendidikan, misalnya gaji guru dan pegawai, pengadaan fasilitas belajar (ruang tingkat, kantor, WC, sarana ibadah, gudang, laboratorium), ATK, buku rujukan guru dan buku pegangan siswa.

Biaya tidak langsung adalah biaya yang dikeluarkan oleh siswa, orangtua atau masyarakat untuk menunjang keperluan yang tidak langsung, seperti: biaya hidup, pakaian, kesehatan, gizi, transportasi, pemondokan, dan biaya kesempatan yang hilang selama pendidikan. Biaya tidak langsung ini memiliki sifat kepentingan dan tempat pengeluaran yang berbeda serta dikeluarkan dalam waktu yang tidak terbatas dan jenis pengeluaran yang tidak pasti, seperti hilangnya pendapatan peserta didik karena sedang mengikuti pendidikan atau *forgone earning*. Di samping itu, biaya tidak langsung dapat pula tercermin dari bebasnya pajak bagi sekolah karena sifat sekolah yang tidak mencari laba.

Biaya pribadi adalah biaya yang dikeluarkan oleh keluarga untuk membiayai sekolah anaknya, di dalamnya termasuk biaya kesempatan yang hilang (*forgone opportunities*). Biaya ini meliputi: uang sekolah, ongkos, dan pengeluaran lainnya yang dibayar secara pribadi.

Biaya sosial adalah biaya yang dikeluarkan oleh masyarakat untuk membiayai sekolah, termasuk di dalamnya biaya yang dikeluarkan oleh keluarga secara perorangan (biaya pribadi). Namun, tidak semua biaya sosial dapat dimasukkan ke dalam biaya pribadi.

Definisi biaya moneter dan non moneter tidak didefinisikan lebih lanjut karena menyangkut seluruh definisi sebelumnya namun hanya membedakan seluruh komponen biaya, apakah dapat dikonversi menjadi sifat kuantitatif nilai uang (moneter) ataupun tidak dapat dikonversi menjadi sifat kuantitatif nilai uang.

Sedangkan pendapat lain dari Cohn (1990) mengelompokkan biaya pendidikan sebagai,

- biaya langsung (*direct cost*) yaitu biaya yang dikeluarkan oleh sekolah, siswa dan keluarga siswa,
- biaya tidak langsung (*indirect cost*) seperti *forgone earning*.

Selain itu, Hallak (1999) mengelompokkan biaya berdasarkan,

- jenis pendidikan (umum dan swasta), dalam hal ini pengeluaran dibandingkan dengan jumlah pendaftaran,
- tingkat pendidikan dan jurusan,
- tujuan yaitu biaya langsung (pengeluaran berulang untuk gaji dan bahan) dan biaya tak langsung (untuk manajemen umum) serta biaya untuk menganjurkan kehadiran di sekolah (biaya intervensi; menjelaskan perbedaan antara biaya rata-rata antar negara/tingkat pendidikan), biaya sosial serta biaya pemindahan atau *transfer cost* (kantin, asrama, transpor dan beasiswa), dan
- sifat pengeluaran (penggajian).

Berkenaan dengan tingkatannya, pembiayaan pendidikan terjadi di beberapa tempat atau tingkatan, yang meliputi lembaga satuan pendidikan yaitu sekolah, pengguna jasa pendidikan yaitu orangtua atau siswa, dan administrator pendidikan dari tingkat kecamatan, kabupaten/kota, provinsi, sampai tingkat pusat. Selain itu di masing-masing tingkatan, biaya pendidikan mencakup beberapa atau banyak komponen biaya. Dengan demikian pembahasan mengenai biaya pada satuan pendidikan atau yang didefinisikan sebagai tingkatan dan komponen biaya pendidikan pada setiap rombongan belajar (satu entitas tertentu, tingkatan tertentu pada SD/SMP dst pada tahun tertentu) menjadi diperlukan .

2.6.3.1 Aktivitas Biaya Satuan Pendidikan di Sekolah

Penyelenggaraan satuan pendidikan merupakan upaya-upaya yang dilakukan dalam pembelajaran sumber daya manusia untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu. Ditinjau dari pandangan proses, ini merupakan serangkaian kegiatan yang satu sama lain saling berkaitan sehingga membentuk keterpaduan. Dalam proses tersebut ada serangkaian aktivitas yang dapat memicu timbulnya biaya. Aktivitas tersebut dikelompokkan dalam suatu kategori (*pool*) yang sering disebut sebagai “unit”. Atas dasar unit tersebut muncul analisis satuan biaya (*unit cost analysis*), sehingga muncul istilah yang sering dikenal dalam pendidikan yaitu *unit cost siswa (warga belajar)*.

Unit cost tersebut merupakan kumpulan dari aktivitas yang memicu timbulnya biaya. *Unit cost* tersebut sering dijadikan bahan komparasi baik secara eksternal (dengan *unit cost* institusi lain) dan internal (dalam institusi itu sendiri) untuk memberikan pertimbangan mengenai tingkat efektivitas atau efisiensi suatu penyelenggaraan pendidikan. Thomas (1988), memberikan katagori unit-unit tersebut diatas menjadi beberapa hal, seperti:

- Gaji Guru,
- Gaji Pesonil Lainnya,
- Tempat Belajar,
- Perlengkapan (*equipment*), dan
- Material (alat belajar).

Berdasarkan unit-unit *cost* tersebut maka diperoleh *unit cost* per siswa. Kategorisasi tersebut bukanlah hal yang mutlak, boleh jadi dalam penyelenggaraan pendidikan berbeda dengan pendidikan persekolah seperti di atas. Analisis *cost driver* akan memberikan gambaran faktor-faktor pemicu biaya terkait dengan jasa suatu penyelenggaraan pendidikan. Untuk keperluan tersebut maka perlu didisain keterkaitan antara biaya, *cost pool* dan *cost object*.

2.6.3.2 Model Perhitungan Biaya Satuan Pendidikan

Tingkat efisiensi keuangan sekolah dalam pemanfaatan sumber-sumber keuangan sekolah dan hasil sekolah dapat dilakukan dengan cara menganalisis biaya satuan per siswa. Biaya satuan per siswa adalah biaya rata-rata per siswa yang dihitung dari total pengeluaran sekolah dibagi seluruh siswa yang ada di sekolah dalam kurun waktu tertentu. Dengan mengetahui besarnya biaya satuan per siswa menurut jenjang dan jenis pendidikan berguna untuk menilai berbagai alternatif kebijakan dalam upaya peningkatan mutu pendidikan. Sedangkan untuk menghitung biaya per siswa, Bowen (1981), menyatakan bahwa: *“The cost per student unit results from three societal decisions that reflect the combined influence of the many persons and public authorities who control the flow of funds to higher education. These three decisions pertain to: the total amount to be spent on higher education, the number of units of service to be provided, and the level of quality”*.

Dalam menentukan biaya satuan, menurut Nanang Fattah (2002) terdapat dua pendekatan, yaitu pendekatan makro dan pendekatan mikro. Pendekatan makro mendasarkan perhitungan pada keseluruhan jumlah pengeluaran pendidikan yang

diterima dari berbagai sumber dana kemudian dibagi jumlah murid. Pendekatan mikro mendasarkan perhitungan biaya berdasarkan alokasi pengeluaran per komponen pendidikan yang digunakan oleh murid atau menganalisis biaya pendidikan berdasarkan pengeluaran total (*total cost*) dan jumlah biaya satuan (*unit cost*) menurut jenis dan tingkat pendidikannya. Dalam pendekatan makro, terdapat karakteristik pendidikan yang mempengaruhi biaya, yaitu:

- Skala gaji guru dan jam terbang mengajar;
- Penataran dan latihan pra jabatan;
- Pengelompokan siswa di sekolah dan di dalam kelas;
- Sistem evaluasi;
- Supervisi pendidikan.

Dalam pendekatan mikro, perhitungan satuan biaya pendidikan menurut Nanang Fattah (2002) dapat menggunakan formula sebagai berikut:

$$Sb(s,t) = f [K(s,t) \text{ dibagi } M(s,t)]$$

Dimana :

- Sb : Satuan biaya per murid per tahun
 K : Jumlah seluruh pengeluaran
 M : Jumlah murid
 s : Sekolah tertentu
 t : Tahun tertentu

Puslitbang Pendidikan Agama dan Keagamaan (2002) menghitung biaya satuan pendidikan di madrasah. Penghitungan dilakukan dengan menjumlahkan komponen-komponen pengeluaran dalam anggaran pendapatan dan belanja madrasah (APBM) dan di luar APBM. Komponen-komponen pengeluaran dalam APBM meliputi gaji dan bukan gaji. Komponen bukan gaji mencakup pengeluaran untuk pemeliharaan, pengadaan, dan sarana penunjang belajar. Pengeluaran yang berasal dari bukan APBM terutama digunakan untuk pembangunan fisik madrasah. Seluruh pengeluaran di madrasah ini kemudian dibagi jumlah siswa dalam madrasah tersebut.

Pendapat lain dari hasil studi yang dilakukan IPB dan Dikdasmen (2002) menghitung biaya satuan dengan pendekatan kategori kebutuhan, yaitu:

- kebutuhan biaya pendidikan tingkat sekolah (per tingkat);
- kebutuhan biaya pendidikan untuk jenjang pendidikan (SD, SMP, SMA, dan SMK), dan

- kebutuhan biaya per siswa.

Studi tersebut diatas, mendefinisikan beberapa jenis biaya seperti di bawah ini.

- **Biaya satuan pendidikan operasional.**

Biaya satuan pendidikan operasional adalah biaya input pendidikan yang habis pakai dalam satu tahun atau kurang, atau biaya yang dikeluarkan berulang-ulang setiap tahunnya per siswa per tahun. Biaya satuan pendidikan operasional ini mencakup, antara lain, pengeluaran-pengeluaran untuk: gaji dan tunjangan, buku-buku wajib, barang-barang yang harus sering diganti dengan yang baru, beasiswa, pelayanan kesejahteraan, seperti kantin, transport, penginapan dan olahraga, pemeliharaan gedung dan peralatan, serta pengoperasian gedung, seperti listrik, air, dan telepon.

- **Biaya satuan pendidikan investasi.**

Biaya satuan pendidikan investasi adalah biaya input pendidikan yang penggunaannya lebih dari satu tahun per siswa per tahun. Biaya satuan pendidikan investasi ini meliputi, antara lain, pengeluaran-pengeluaran untuk: pembelian tanah, pengembangan gedung madrasah, kelas, laboratorium, peralatan tetap, perlengkapan pelajaran lain yang tahan lama, tempat tinggal dan sebagainya.

Sedangkan berdasarkan sifat penggunaannya, biaya satuan pendidikan dapat dibedakan antara biaya satuan pendidikan langsung (*direct costs*) dan biaya satuan pendidikan tidak langsung (*indirect costs*).

- **Biaya satuan pendidikan langsung.**

Biaya satuan pendidikan langsung adalah biaya yang dikeluarkan untuk kebutuhan input yang langsung terkait dengan proses belajar mengajar. Biaya satuan pendidikan langsung ini mencakup pengeluaran-pengeluaran, antara lain untuk: gaji guru dan tenaga kependidikan lainnya; pembelian bahan, peralatan dan perlengkapan belajar; dan pembangunan gedung untuk belajar.

- **Biaya satuan pendidikan tidak langsung.**

Biaya satuan pendidikan tidak langsung adalah biaya yang dikeluarkan untuk kegiatan-kegiatan yang tidak berkaitan langsung dengan proses belajar mengajar tetapi menunjang proses belajar mengajar tersebut. Biaya satuan pendidikan tidak langsung ini, antara lain adalah: *overhead* madrasah, pemerintah pusat, provinsi, kabupaten, kecamatan, dan pendapatan yang tidak jadi diterima oleh siswa karena bermasalah dan tidak bekerja (*forgone earning*). Biaya tidak langsung selain yang

ditanggung oleh orangtua/siswa dapat disebut juga biaya *overhead* atau institusional (*overhead/institutional costs*).

Berdasarkan jenis penggunaannya, khususnya di madrasah, biaya satuan pendidikan operasional dapat dikelompokkan ke dalam biaya satuan pendidikan operasional personel dan biaya satuan pendidikan operasional bukan personel.

- **Biaya satuan pendidikan operasional personel.**

Biaya satuan pendidikan operasional personel adalah biaya yang dikeluarkan untuk kesejahteraan dan pengembangan personel. Personel di madrasah meliputi guru dan tenaga kependidikan lain (laboran, pustakawan, dan lainnya), administrator (kepala madrasah dan pegawai administrasi lain), dan pegawai lain (seperti penjaga madrasah, tukang kebun, dan lainnya) yang melaksanakan atau menunjang PBM.

- **Biaya satuan pendidikan operasional bukan personel.**

Biaya satuan pendidikan operasional bukan personel adalah biaya yang dikeluarkan untuk menyediakan segala bahan, peralatan, perlengkapan, serta sarana dan prasarana yang digunakan untuk proses pembelajaran, seperti buku, alat tulis madrasah, gedung, daya dan jasa, dan lainnya. Menurut sifat keberadaannya biaya satuan pendidikan ini dapat dibedakan ke dalam biaya satuan pendidikan faktual dan biaya satuan pendidikan ideal.

- **Biaya satuan pendidikan faktual.**

Biaya satuan pendidikan faktual adalah biaya-biaya yang senyatanya dikeluarkan dalam penyelenggaraan pendidikan.

- **Biaya satuan pendidikan ideal.**

Biaya satuan pendidikan ideal adalah biaya-biaya satuan pendidikan yang semestinya dikeluarkan agar penyelenggaraan pendidikan dapat menghasilkan mutu pendidikan yang diinginkan.

Antar keempat klasifikasi biaya yang pertama tersebut dapat terjadi tumpang tindih. Contohnya adalah tumpang tindih antara klasifikasi biaya menurut jenis input dan sifat penggunaan. Menurut jenis input, biaya dibedakan antara biaya satuan pendidikan operasional dan biaya satuan pendidikan investasi; sedangkan, berdasarkan sifat penggunaannya, biaya satuan pendidikan dikelompokkan menjadi biaya satuan pendidikan langsung dan biaya satuan pendidikan tidak langsung.

Dalam biaya satuan pendidikan operasional ada biaya satuan pendidikan langsung dan ada pula biaya satuan pendidikan tidak langsung. Biaya gaji guru, misalnya, yang adalah biaya operasional, juga merupakan biaya langsung, karena gaji

guru dikeluarkan setiap tahun atau kurang, guru juga merupakan input yang digunakan langsung untuk proses pembelajaran; sedangkan biaya gaji pegawai administrasi, yang termasuk juga biaya operasional, tidak termasuk dalam biaya langsung, melainkan biaya tidak langsung, karena gaji pegawai administrasi tidak secara langsung berkaitan dengan kegiatan belajar mengajar.

