

ANALISIS *FULL COSTING* PADA *OUTPUT* PROGRAM LAYANAN PENGELOLAAN PEMBIAYAAN TAHUN ANGGARAN 2018-2019

Agus Sunarya Sulaeman

Politeknik Keuangan Negara STAN
asunarya@pknstan.ac.id

Yasmin Putri Maharani

Politeknik Keuangan Negara STAN
yasminputrim@gmail.com

Abstrak

Penganggaran Berbasis Kinerja (PBK) merupakan suatu usaha untuk mengkaitkan antara kinerja yang dicapai dengan biaya yang dikeluarkan. Pembiayaan APBN merupakan program yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pengelolaan Pembiayaan dan Risiko (DJPPR), Kementerian Keuangan. Dengan mengambil data rincian anggaran DJPPR seperti DIPA, KAK, dan RKAKL dapat dihitung berapa total biaya (*full cost*) yang diperlukan untuk pelaksanaan pembiayaan APBN. Di DJPPR *output* program terkait hal tersebut adalah *Output Program Layanan Pengelolaan Pembiayaan*. Pada penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dengan analisis statistik deskriptif, penelitian ini akan dihitung *full cost* dari *output* program tersebut, dengan cara mengklasifikasikan biaya-biaya terkait ke dalam biaya langsung dan biaya tidak langsung. Kemudian biaya-biaya tersebut dialokasikan untuk memperoleh *total cost (full cost)* dari *output* program. Berdasarkan hasil penelitian ini diperoleh *total cost (full cost)* dari *Output Program Layanan Pengelolaan Pembiayaan* pada TA 2018 sebesar Rp71.449.847.389,00 dan TA 2019 sebesar Rp69.368.854.183,00. Berdasarkan perhitungan *full cost* tersebut, dapat diperoleh satuan biaya untuk setiap rupiah utang yang diperoleh. Hasilnya menunjukkan bahwa pada satuan biaya dari TA 2018 ke TA 2019 terdapat tren yang menurun sebesar negatif 14,82%. Selain itu, walau perkembangan utang yang meningkat tetapi DJPPR mampu menurunkan total biayanya. Hal ini menunjukkan bahwa DJPPR dapat mencapai target *output* dengan biaya yang efisien.

Kata Kunci: Kinerja, *Full Costing*, Utang.

Abstract

Performance-Based Budgeting (PBB) is an effort to link the performance achieved with the costs incurred. APBN financing is a program carried out by the Direktorat Jenderal Pengelolaan Pembiayaan dan Risiko (DJPPR), Ministry of Finance. With DJPPR's budget documents such as DIPA, KAK, and RKAKL, we can calculate how much the total cost (full cost) required for the execution of APBN financing. In DJPPR the program output related to this is the Financing Management Service Program Output. In this study using quantitative methods with descriptive statistical analysis, this research the full cost of the program output will be calculated by classifying the related costs into direct costs and indirect costs. Then these costs are allocated to obtain the total cost (full cost) of the program output. Based on the results of this study, the total cost (full cost) of the Financing Management Service Program Output in FY 2018 was Rp71.449.847.389,00 and in FY 2019 was Rp69,368,854,183.00. Based on the full cost calculation, the unit cost for each rupiah debt earned can be obtained. The results show that there is a downward trend of negative 14.82% in the unit costs from FY 2018 to FY 2019. Also, although the development of debt increased, the DJPPR was able to reduce the total cost. This shows that DJPPR can achieve the output target efficiently.

Keywords: Performance, Full Costing, Debt.

PENDAHULUAN

Dalam akuntansi biaya, diperlukan metode untuk memperhitungkan unsur-unsur biaya ke dalam harga pokok produksi. Terdapat dua pendekatan untuk melakukan hal tersebut yaitu, *full costing* dan *variable costing*. *Full costing* merupakan metode penentuan biaya produksi yang memperhitungkan semua unsur biaya produksi ke dalam biaya produksi, yang terdiri dari biaya

bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya *overhead* pabrik, baik yang berperilaku variabel maupun tetap. Sedangkan, *variable costing* adalah penentuan harga pokok produksi yang hanya membebaskan biaya-biaya produksi variabel saja ke dalam harga pokok produk.

Full costing memiliki peran yang penting dalam penyempurnaan implementasi Penganggaran Berbasis Kinerja (PBK). PBK merupakan sistem penganggaran yang berorientasi pada *output* organisasi dan berkaitan

dengan visi, misi, dan rencana strategis organisasi. Dengan ciri utamanya yaitu, penyusunan anggaran yang memperhatikan keterkaitan pendanaan (*input*) dan hasil yang diharapkan (*outcome*) sehingga dapat memberikan informasi tentang efektivitas dan efisiensi kegiatan. Dengan menggunakan metode *full costing* dalam PBK, kita dapat mengetahui keseluruhan biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan suatu *output*.

Pembiayaan APBN merupakan program yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pengelolaan Pembiayaan dan Risiko (DJPPR), Kementerian Keuangan. Dengan mengambil data rincian anggaran DJPPR, dapat dihitung berapa biaya yang diperlukan untuk pelaksanaan pembiayaan APBN. Dalam penelitian ini, dengan menggunakan metode *full costing* akan menghitung berapa biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan setiap rupiah pembiayaan APBN sehingga dapat diketahui efektivitas dan efisiensi dari pelaksanaan kegiatan.

TINJAUAN PUSTAKA

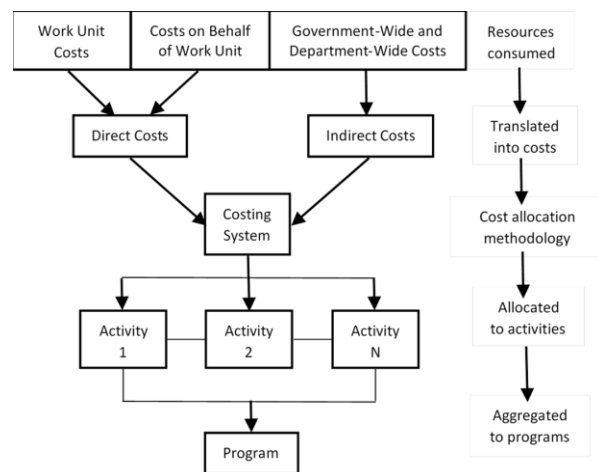
Menurut Mikesell (1991), *Performance-based Budgetting* (PBB) berawal dari sebuah usaha untuk mengubah proses penganggaran agar lebih berbasis pada hasil, dengan suatu referensi tertentu menggunakan informasi kinerja untuk menganggarkan. PBB dengan kata lain merupakan suatu usaha untuk mengkaitkan antara kinerja yang dicapai dengan biaya yang dikeluarkan. Secara konsep biaya berbeda dengan beban. Menurut Supriyono (2000) biaya adalah pengorbanan ekonomis yang dibuat untuk memperoleh barang atau jasa. Istilah biaya seringkali digunakan dalam arti yang sama dengan istilah beban. Beban dapat didefinisikan sebagai arus keluar barang dan jasa yang akan dibebankan pada pendapatan untuk menentukan laba. Penggolongan biaya diperlukan untuk mengembangkan data biaya yang dapat membantu manajemen dalam pencapaian tujuan organisasi. Misalnya penggolongan biaya didasarkan hubungan antara biaya dengan perencanaan, pengendalian dan pembuatan keputusan, biaya dikelompokkan menjadi biaya standar dan biaya dianggarkan, biaya terkendali dan biaya tidak terkendali.

Agar PBB dapat berjalan secara efektif, selain tersedianya informasi atas kinerja, diperlukan juga suatu sistem biaya yang secara menyeluruh dapat menunjukkan biaya atas suatu program. Jack Diamond (2003) mengungkapkan bahwa penekanan baru pada *output* dan program tidak serta menghilangkan kepentingan atas identifikasi atas biaya dari sisi *input* sebagaimana dipakai pada anggaran pada umumnya. Selanjutnya dia menyatakan bahwa perlu suatu mekanisme yang secara menyeluruh dapat menunjukkan total biaya (*full cost*)

secara akurat dari suatu *output* atau program yang akan dibandingkan.

Jack Diamond (2003) menambahkan bahwa alokasi atas biaya harus dapat menghindari dua tipe distorsi informasi, yakni distorsi atas *rate* (harga) yang digunakan, dan distorsi atas kuantitas yang dikonsumsi. Terkait dengan distorsi atas harga, sistem harus dibangun untuk memungkinkan agar biaya yang dialokasikan pada suatu objek dapat diagregasi maupun didekomposisi pada unit terkecil. Sedangkan terkait dengan distorsi kuantitas, untuk hal-hal yang tidak bisa diatribusi secara langsung pada objek, perlu dibuat asumsi jika biaya dikonsumsi secara proposional oleh objek yang dihasilkan.

Biaya yang dibutuhkan oleh suatu kebijakan dihitung dari biaya yang dikeluarkan oleh pelaksana kebijakan dan juga memperhatikan biaya yang dikeluarkan oleh pihak lain yang dikonsumsi bersama-sama. Pada Gambar 1, terdapat beberapa langkah yang direkomendasikan dalam menentukan biaya suatu program untuk menghasilkan suatu *output*. Langkah pertama adalah memilah suatu program dalam aktifitas-aktifitas yang diperlukan untuk memenuhi tujuan program, layanan atau produk, serta mengidentifikasi unit-unit yang melaksanakan (bertanggung jawab) atas setiap aktifitas. Langkah selanjutnya, mengidentifikasi semua sumber daya yang digunakan dan biaya-biaya



terkait ketika unit kerja menghasilkan *output/outcomes* suatu program.

Sumber: Jack Diamond (2003)

Gambar 1. *Basic Steps of a Program-Based Costing System*

Langkah berikutnya yaitu, mengukur dan mengklasifikasikan biaya ke dalam dua klasifikasi besar, yakni *direct cost* (biaya langsung), dan *indirect cost* (biaya tidak langsung). Perbedaan biaya langsung dan biaya tidak langsung didasarkan pada jawaban atas pertanyaan apakah biaya tersebut dapat ditelusuri langsung atas produksi/layanan atau tidak. Jika biaya

berasal dari operasi unit kerja penghasil layanan atau biaya yang muncul atas nama unit kerja penghasil layanan melalui operasi unit kerja lain maka dikategorikan sebagai biaya langsung. Sedangkan, jika biaya yang muncul secara umum dan digunakan secara bersama-sama bagi organisasi secara luas maka biaya ini dikategorikan sebagai biaya tidak langsung. Langkah terakhir, membebaskan atau mengalokasikan semua biaya langsung maupun tidak langsung kepada aktivitas-aktivitas spesifik, menggunakan metodologi *costing* yang telah disepakati.

Irwanti (2017) menyatakan metode *full costing* dapat menghindari bias dalam pengambilan keputusan. Definisi *full costing* sendiri menurut Bastian dan Nurlela (2006) adalah suatu metode dalam penentuan harga pokok suatu produk dengan memperhitungkan semua biaya produksi, seperti biaya bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, biaya *overhead* variabel dan biaya *overhead* tetap. Lain halnya dengan Finkler dkk. (2018), yang mengaitkan antara total biaya dengan *cost objective*. *Cost objective* adalah apa pun dimana pengukuran biaya ditujukan (layanan, program, departemen, atau organisasi). Menurutnya, ketika biaya langsung dan tidak langsung dijumlahkan, akan membentuk *full cost* dari *cost objective*.

Finkler dkk. (2018) dalam bukunya juga menyebutkan terminologi lain yaitu, *fixed cost* dan *variable cost*. *Fixed cost* adalah biaya yang tetap sama walaupun volume output berubah dalam rentang aktivitas yang relevan. Sedangkan, *variable cost* adalah biaya yang berubah secara langsung dengan perubahan volume output dalam rentang aktivitas yang relevan. Salah satu isu utama dalam biaya adalah *cost behavior* dari *fixed cost* dan *variable cost* ini.

METODE

Metode yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dengan analisis statistik deskriptif. Metode analisis statistik deskriptif merupakan statistik yang digunakan untuk menganalisis data dengan cara mendeskripsikan atau menggambarkan data yang telah terkumpul sebagaimana adanya tanpa bermaksud membuat kesimpulan yang berlaku untuk umum atau generalisasi. Dengan statistik deskriptif, data yang terkumpul dianalisis dengan menghitung biaya secara *full costing* dari *cost objective*. *Cost objective* dalam penelitian ini yaitu *Output Program Layanan Pengelolaan Pembiayaan* pada DJPPR. Sehingga hasil dari penelitian ini dapat diketahui berapa biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan setiap rupiah pembiayaan APBN. Data yang dianalisis dalam penelitian ini adalah Kerangka Acuan Kerja (KAK), Daftar Isian Pelaksana Anggaran (DIPA), dan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian

Negara/Lembaga (RKAKL) dari DJPPR untuk Tahun Anggaran (TA) 2018 - 2019. Pemilihan data tahun 2018 - 2019, agar dapat diketahui *range* biaya yang paling aktual.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Sesuai dengan PMK Nomor 234 Tahun 2015, Direktorat Jenderal Pengelolaan Pembiayaan dan Risiko (DJPPR) merupakan eselon I di Kementerian Keuangan yang memiliki tugas merumuskan serta melaksanakan kebijakan di bidang pengelolaan pinjaman, hibah, surat berharga negara, dan risiko keuangan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. DJPPR memiliki delapan unit eselon II yang terdiri dari: a.) Sekretariat Direktorat Jenderal; b.) Direktorat Pinjaman dan Hibah; c.) Direktorat Surat Utang Negara; d.) Direktorat Pembiayaan Syariah; e.) Direktorat Pengelolaan Risiko Keuangan Negara; f.) Direktorat Pengelolaan Dukungan Pemerintah dan Pembiayaan Infrastruktur; g.) Direktorat Strategi dan Portofolio Pembiayaan; dan h.) Direktorat Evaluasi, Akuntansi dan Setelmen. Berdasarkan Informasi Kinerja DJPPR yang dapat dilihat pada Tabel 1, terdapat lima kegiatan yang mendukung output program Layanan Pengelolaan Pembiayaan. Lima kegiatan tersebut dilaksanakan oleh lima unit eselon II pada DJPPR yaitu Direktorat Evaluasi, Akuntansi dan Setelmen, Direktorat Pembiayaan Syariah, Direktorat Pinjaman dan Hibah, Direktorat Strategi dan Portofolio Pembiayaan, dan Direktorat Surat Utang Negara.

Tabel 1. *Output Program Layanan Pengelolaan Pembiayaan*

| | | | | |
|----------------------------------|------|---|------|------------------|
| Output Program: | 01 | Layanan Pengelolaan Pembiayaan | | |
| Indikator Output Program: | 01 | Tingkat Akurasi Pembayaran Kewajiban Pembiayaan | 100 | % |
| | 02 | Persentase Pencapaian Target Risiko Portofolio Utang | 100 | % |
| | 03 | Persentase Pencapaian Target Tingkat Likuiditas Pasar SBN | 100 | % |
| | 04 | Indeks Kepuasan Publik atas Layanan DJPPR | 4,74 | Indeks (skala 5) |
| Kegiatan: | 1692 | Pelaksanaan Evaluasi, Akuntansi dan Setelmen Pembiayaan | | |
| | 1693 | Pengelolaan Pembiayaan Syariah | | |
| | 1694 | Pengelolaan Pinjaman | | |
| | 1695 | Pengelolaan Strategi dan Portofolio Pembiayaan | | |
| | 1696 | Pengelolaan Surat Utang Negara | | |

Sumber: Diolah dari DIPA DJPPR TA 2019

Hasil dari *output* program tersebut merupakan pembiayaan APBN yang pada TA 2019 terealisasi sebesar Rp979,9 triliun, yang bersumber dari Surat Berharga Negara (SBN) sebesar Rp903,4 triliun, dan yang bersumber dari pinjaman sebesar Rp76,5 triliun. Pada tahun 2019 juga terdapat utang yang telah jatuh tempo sebesar Rp544,7 triliun, sehingga pengadaan utang neto pada TA 2019 yaitu sebesar Rp435,2 triliun.

Tidak berbeda dengan TA 2018, dimana kelima kegiatan pada Tabel 1 juga mendukung *output* program “Layanan Pengelolaan Pembiayaan”. Pada TA 2018 pembiayaan APBN terealisasi sebesar Rp859,7 triliun, dengan jumlah sebesar Rp774,6 triliun melalui instrumen SBN, dan sejumlah Rp85,1 triliun melalui instrumen pinjaman. Jumlah utang yang jatuh tempo pada TA 2018 sebesar Rp493,6 triliun, sehingga pengadaan utang neto pada TA 2018 yaitu sebesar Rp366,1 triliun.

Tabel 2. *Work Unit Costs*

(dalam rupiah)

| Kegiatan | 2018 | 2019 |
|---|---------------|---------------|
| Pelaksanaan Evaluasi, Akuntansi dan Setelmen Pembiayaan | 1.074.888.000 | 1.268.308.000 |
| Pengelolaan Pembiayaan Syariah | 2.641.718.000 | 2.552.386.000 |
| Pengelolaan Pinjaman | 1.958.639.000 | 1.836.292.000 |
| Pengelolaan Strategi dan Portofolio Pembiayaan | 2.778.915.000 | 2.544.415.000 |
| Pengelolaan Surat Utang | 5.326.389.000 | 4.948.193.000 |

Tabel 3. *Supporting Unit Cost* TA 2018

(dalam rupiah)

| Uraian | Direct Cost | Indirect Cost | Lainnya | Total Cost |
|---|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Dukungan Manajemen dan Dukungan Teknis Lainnya Ditjen Pengelolaan Pembiayaan dan Risiko | | | | |
| Layanan Dukungan Manajemen Eselon I | 8.830.805.000 | 10.459.068.000 | 4.710.185.000 | 24.000.058.000 |
| Layanan Keuangan | | 888.718.000 | | 888.718.000 |
| Layanan Manajemen Sumber Daya Manusia | | 5.555.390.000 | | 5.555.390.000 |
| Layanan Penataan Organisasi, Tata Laksana dan Layanan Informasi | 8.830.805.000 | 2.201.517.000 | | 11.032.322.000 |
| Layanan Kepatuhan Internal | | 527.423.000 | | 527.423.000 |
| Layanan Umum | | 1.237.000.000 | | 1.237.000.000 |
| Layanan Teknologi Informasi | | 49.020.000 | | 49.020.000 |
| Efisiensi | | | 4.710.185.000 | 4.710.185.000 |
| Layanan Sarana dan Prasarana Internal | 99.440.000 | 9.482.389.000 | 196.000.000 | 9.777.829.000 |
| Pengadaan Kendaraan Bermotor | | 3.236.244.000 | | 3.236.244.000 |
| Pengadaan Perangkat Pengolah Data Komunikasi | 99.440.000 | 3.527.736.000 | | 3.627.176.000 |
| Pengadaan Peralatan Fasilitas Perkantoran | | 804.070.000 | | 804.070.000 |
| Gedung dan Bangunan | | 1.914.339.000 | 196.000.000 | 2.110.339.000 |
| Layanan Perkantoran | 17.457.952.608 | 23.852.084.094 | 6.371.763.298 | 47.681.800.000 |
| Gaji dan Tunjangan | 17.432.182.608 | 6.852.651.094 | 6.371.763.298 | 30.656.597.000 |
| Operasional dan Pemeliharaan Kantor | 25.770.000 | 16.999.433.000 | | 17.025.203.000 |
| TOTAL | 26.388.197.608 | 43.793.541.094 | 11.277.948.298 | 81.459.687.000 |

Sumber: Diolah dari RKAKL DJPPR TA 2018

Berdasarkan penggolongan tersebut dapat dilihat hasil perhitungannya pada Tabel 3 untuk TA 2018 dan Tabel 4 untuk TA 2019. Pada kedua tabel terdapat *direct*

| Negara | | |
|--------------|-----------------------|-----------------------|
| Total | 13.780.549.000 | 13.149.594.000 |

Sumber: Diolah dari RKAKL DJPPR TA 2018 – 2019

Dalam menghitung biaya yang menghasilkan *Output* Program Layanan Pengelolaan Pembiayaan secara *fullcost*, langkah pertama yang dilakukan adalah membagi biaya kedalam dua klasifikasi besar yakni *direct cost* (biaya langsung), dan *indirect cost* (biaya tidak langsung). Biaya yang masuk kedalam *direct cost* adalah biaya dari unit kerja yang melaksanakan kegiatan yang mendukung *output* program. Biaya pada unit kerja tersebut dapat dilihat pada Tabel 2 dengan total pada TA 2018 sebesar Rp13,78 miliar dan pada TA 2019 sebesar 13,15 miliar.

Biaya yang dikeluarkan untuk mendukung *output* program selain biaya yang dikeluarkan oleh unit kerja terkait, juga terdapat biaya yang dikeluarkan oleh Sekretariat Direktorat Jenderal (*Supporting Unit*). Biaya dari *supporting unit* ini dapat di golongkan menjadi beberapa kategori. Kategori pertama, yaitu biaya atas kepentingan unit kerja (*Costs on Behalf of Work Unit*) yang di klasifikasikan menjadi *direct cost*. Selanjutnya untuk kategori kedua, yaitu biaya seluruh departemen (*Government-wide and Department-wide Costs*) yang diklasifikasikan menjadi *indirect cost*. Untuk kategori terakhir, yaitu biaya yang dapat di telusuri langsung namun bukan termasuk kedalam biaya dari *Output* Program Layanan Pengelolaan Pembiayaan.

cost di Layanan Penataan Organisasi, Tata Laksana dan Layanan Informasi sebesar Rp8,83 miliar pada TA 2018 dan Rp9,79 miliar pada TA 2019 yang merupakan

kegiatan "Strategi Komunikasi, Amplifikasi dan Edukasi Utang TA 2018" dan dilanjutkan pada TA 2019 dengan nama kegiatan yang berbeda, yaitu "Pelaksanaan Strategi Komunikasi dan Edukasi Pembiayaan yang Efektif". Kegiatan tersebut dapat ditelusuri secara langsung pada *output* program.

Pada TA 2018 terdapat anggaran yang disisihkan sebesar Rp4,71 miliar dan tidak digunakan dalam *output* program apapun. Hal ini disebabkan anggaran tersebut ditujukan untuk efisiensi anggaran. Selanjutnya, pada TA

2018 juga terdapat pengadaan perangkat pengolah data komunikasi sebesar Rp99 juta sebagai pendukung dari kegiatan "Strategi Komunikasi, Amplifikasi dan Edukasi Utang TA 2018" sehingga dimasukkan juga ke dalam *direct cost*. Selain itu, pada TA 2018 dan 2019 terdapat renovasi pada Direktorat Pengelolaan Dukungan Pemerintah dan Pembiayaan Infrastruktur sebesar Rp196 juta dan Direktorat Pengelolaan Risiko Keuangan Negara sebesar Rp754 juta yang bukan merupakan unit terkait *output* program Layanan Pengelolaan Pembiayaan.

Tabel 4. *Supporting Unit Cost* TA 2019

(dalam rupiah)

| Uraian | Direct Cost | Indirect Cost | Lainnya | Total Cost |
|---|-----------------------|-----------------------|----------------------|-----------------------|
| Dukungan Manajemen dan Dukungan Teknis Lainnya Ditjen Pengelolaan Pembiayaan dan Risiko | | | | |
| Layanan Dukungan Manajemen Eselon I | 9.795.295.000 | 8.647.565.000 | - | 18.442.860.000 |
| Layanan Keuangan | | 643.776.000 | | 643.776.000 |
| Layanan Manajemen Sumber Daya Manusia | | 3.642.417.000 | | 3.642.417.000 |
| Layanan Penataan Organisasi, Tata Laksana dan Layanan Informasi | 9.795.295.000 | 2.693.682.000 | | 12.488.977.000 |
| Layanan Kepatuhan Internal | | 361.400.000 | | 361.400.000 |
| Layanan Umum | | 1.205.850.000 | | 1.205.850.000 |
| Layanan Teknologi Informasi | | 100.440.000 | | 100.440.000 |
| Layanan Sarana dan Prasarana Internal | - | 7.357.913.000 | 754.013.000 | 8.111.926.000 |
| Pengadaan Kendaraan Bermotor | | 2.186.730.000 | | 2.186.730.000 |
| Pengadaan Perangkat Pengolah Data Komunikasi | | 1.787.247.000 | | 1.787.247.000 |
| Pengadaan Peralatan Fasilitas Perkantoran | | 2.068.415.000 | | 2.068.415.000 |
| Gedung dan Bangunan | | 1.315.521.000 | 754.013.000 | 2.069.534.000 |
| Layanan Perkantoran | 17.641.709.553 | 24.289.679.882 | 6.883.590.565 | 48.814.980.000 |
| Gaji dan Tunjangan | 17.612.069.553 | 7.131.647.882 | 6.883.590.565 | 31.627.308.000 |
| Operasional dan Pemeliharaan Kantor | 29.640.000 | 17.158.032.000 | | 17.187.672.000 |
| TOTAL | 27.437.004.553 | 40.295.157.882 | 7.637.603.565 | 75.369.766.000 |

Sumber: Diolah dari RKAKL DJPPR TA 2019

Untuk gaji dan tunjangan pembagian biaya berdasarkan pada komposisi jumlah pegawai. Berdasarkan Kerangka Acuan Kerja (KAK) pada TA 2018 terdapat total 510 pegawai, dengan 290 pegawai terkait *Output* Program Layanan Pengelolaan Pembiayaan, 114 pegawai Setditjen, dan 106 pegawai pada *output* program lainnya yang ada pada DJPPR. Sedangkan untuk TA 2019 dari total 510 pegawai, terdapat 284 pegawai yang mendukung *Output* Program Layanan Pengelolaan Pembiayaan, 115 pegawai Setditjen, dan 111 pegawai pada *output* program lainnya. Terakhir terdapat *direct cost* sebesar Rp25 juta pada TA 2018 dan Rp29 juta pada TA 2019 yang merupakan honor pengelola keuangan yang dikhususkan untuk mengelola dana terkait riset pasar keuangan yang mendukung *Output* Program Layanan Pengelolaan Pembiayaan secara langsung.

Tabel 4. Alokasi Biaya

(dalam rupiah)

| | Supporting Department | Technical Department | |
|-------------|-----------------------|---|------------------------|
| | Setditjen | Output Program Layanan Pengelolaan Pembiayaan | Output Program Lainnya |
| | 7/7 | 5/7 | 2/7 |
| 2018 | | | |

| | | | |
|--------------------|------------------|----------------|----------------|
| Biaya Semula | 43.793.541.094 | 26.388.197.608 | 11.277.948.298 |
| Alokasi Biaya | (43.793.541.094) | 31.281.100.782 | 12.512.440.313 |
| Total Biaya | - | 57.669.298.389 | 23.790.388.611 |
| 2019 | | | |
| Biaya Semula | 40.295.157.882 | 27.437.004.553 | 7.637.603.565 |
| Alokasi Biaya | (40.295.157.882) | 28.782.255.630 | 11.512.902.252 |
| Total Biaya | - | 56.219.260.183 | 19.150.505.817 |

Sumber: Diolah dari RKAKL DJPPR TA 2018 – 2019

Hasil akhir dari penggolongan tersebut didapatkan *indirect cost* sebesar Rp43,79 miliar pada TA 2018 dan Rp40,29 miliar pada TA 2019. Karena *indirect cost* ini merupakan biaya seluruh departemen, maka perlu untuk dialokasikan kepada departemen teknis. DJPPR terdiri dari delapan direktorat dengan satu departemen pendukung dan tujuh departemen teknis. Dari ketujuh departemen teknis ada lima departemen yang mendukung secara langsung *Output* Program Layanan Pengelolaan Pembiayaan. Pada Tabel 5 dapat dilihat pengalokasian biaya didasarkan pada jumlah departemen yang terkait *output* program. Berdasarkan hasil pengalokasian biaya dari Setditjen, didapatkan biaya pada TA 2018 sebesar Rp57,67 miliar dan TA 2019 sebesar Rp56,22 miliar yang dilokasikan kepada *Output* Program Layanan Pengelolaan Pembiayaan. Biaya ini didapat dari *direct cost* di Setditjen yang dapat ditelusuri langsung ke *output*

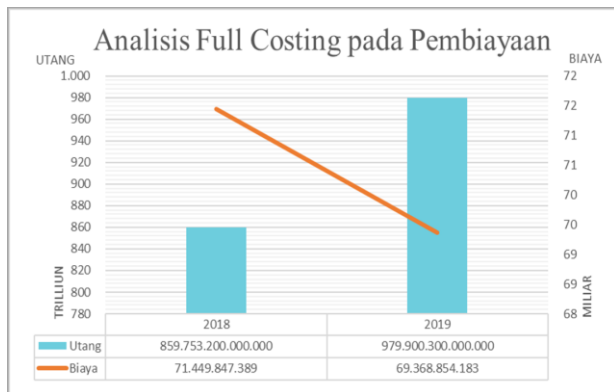
program ditambah dengan alokasi biaya dari *indirect cost*.

Tabel 5. Full Costing Pada Output Program Layanan Pengelolaan Pembiayaan

| (dalam rupiah) | | |
|-------------------------------|-----------------------|-----------------------|
| Uraian | 2018 | 2019 |
| Work unit | 13.780.549.000 | 13.149.594.000 |
| Supporting Unit | 57.669.298.389 | 56.219.260.183 |
| Total Biaya | 71.449.847.389 | 69.368.854.183 |
| | | |
| Total Pengadaan Utang TA 2019 | 859.753.200.000.000 | 979.900.300.000.000 |
| Utang/Biaya | 12.032,96 | 14.125,94 |
| Biaya/Utang | 0,0000831 | 0,0000708 |
| Perkembangan Biaya/Utang | | -14,82% |

Sumber: Diolah dari RKAKL DJPPR TA 2018 – 2019

Setelah mendapatkan biaya dari *work unit* dan *supporting unit* terkait *output* program, maka langkah selanjutnya adalah menjumlahkan biaya tersebut dan menghitung biaya per *output* nya yang berupa pengadaan pembiayaan. Hasil perhitungan tersebut dapat dilihat pada Tabel 6 dengan total biaya dari *Output* Program Layanan Pengelolaan Pembiayaan adalah Rp71 miliar pada TA 2018 dan Rp69 miliar pada TA 2019. Dari Tabel 6 juga diperoleh informasi bahwa pada TA 2018 terdapat pengadaan utang sebesar Rp12.032,96 dari setiap rupiah biaya yang dikeluarkan. Atau dapat juga dikatakan pada TA 2018 dari setiap rupiah utang yang diperoleh, dikeluarkan biaya sebesar Rp0,0000831. Sedangkan untuk TA 2019 terdapat pengadaan utang sebesar Rp14.125,94 dari setiap rupiah biaya yang dikeluarkan. Atau dapat juga dikatakan pada TA 2019



dari setiap rupiah utang yang diperoleh, dikeluarkan biaya sebesar Rp0,0000708. Dapat dilihat perkembangan biaya per satuan utang dari tahun 2018 ke 2019 sebesar negatif 14,82%, sehingga dapat dikatakan jika tren perkembangan biaya utang menurun dan semakin efisien.

Sumber: Diolah dari RKAKL DJPPR TA 2018 – 2019

Gambar 2. Grafik Perkembangan Utang dan Biaya

Pada Gambar 2 terlihat hubungan antara perkembangan utang dan biaya pada TA 2018-2019. Dari grafik terlihat walau terdapat peningkatan utang dari TA 2018 ke TA 2019, tetapi biaya nya menunjukkan tren

yang menurun. Hal ini menunjukkan DJPPR mampu menjaga tingkat biayanya seefisien mungkin. Hal ini sangat penting karena pembiayaan merupakan salah satu isu yang sering menjadi perhatian masyarakat.

PENUTUP

Simpulan

Penganggaran Berbasis Kinerja (PBK) merupakan suatu usaha untuk mengkaitkan antara kinerja yang dicapai dengan biaya yang dikeluarkan. Agar PBK dapat berjalan secara efektif, selain tersedianya informasi atas kinerja, diperlukan juga suatu sistem biaya yang secara menyeluruh dapat menunjukkan total biaya (*full cost*) secara akurat dari suatu *output* atau program. Pembiayaan APBN merupakan program yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pengelolaan Pembiayaan dan Risiko (DJPPR), Kementerian Keuangan. Dengan mengambil data rincian anggaran DJPPR, dapat dihitung berapa biaya yang diperlukan untuk pelaksanaan pembiayaan APBN. Di DJPPR *output* program terkait hal tersebut adalah *Output* Program Layanan Pengelolaan Pembiayaan.

Dalam ulasan ini cara untuk menghitung *full cost* pada *Output* Program Layanan Pengelolaan Pembiayaan dilakukan dengan mengklasifikasikan terlebih dahulu biaya-biaya terkait menjadi *direct cost* dan *indirect cost*. Setelah itu biaya-biaya tersebut dialokasikan untuk memperoleh *total cost (full cost)* dari *output* program. Dari *total cost* tersebut dibandingkan dengan total pengadaan utang, untuk dihitung biaya per satuan *output* nya sehingga kinerja dari biaya tersebut dapat terlihat.

Berdasarkan hasil penelitian ini diperoleh *total cost (full cost)* dari *Output* Program Layanan Pengelolaan Pembiayaan pada TA 2018 sebesar Rp71.449.847.389,00 dan pada TA 2019 sebesar Rp69.368.854.183,00. Dengan total pengadaan utang TA 2018 terealisasi sebesar Rp859,7 triliun, maka dapat diperoleh informasi terdapat pengadaan utang sebesar Rp12.032,96 dari setiap rupiah biaya yang dikeluarkan. Atau dapat juga dikatakan pada TA 2018 dari setiap rupiah utang yang diperoleh, dikeluarkan biaya sebesar Rp0,0000831. Sedangkan untuk TA 2019 pengadaan utang terealisasi sebesar Rp979,9 triliun, atau dapat dikatakan terdapat pengadaan utang sebesar Rp14.125,94 dari setiap rupiah biaya yang dikeluarkan. Sehingga diperoleh biaya satuan sebesar Rp0,0000708 untuk setiap rupiah utang yang diperoleh.

Terdapat tren yang menurun sebesar negatif 14,82% pada perkembangan biaya satuan dari TA 2018 ke TA 2019. Hal ini menunjukkan DJPPR telah melakukan efisiensi dengan baik. Selain itu, pada perkembangan total biaya dan utang, walau utang meningkat tetapi total biayanya menurun. Hal ini menunjukkan DJPPR mampu menjaga tingkat biayanya seefisien mungkin. Hal ini

sangat penting karena pembiayaan merupakan salah satu isu yang menjadi perhatian masyarakat.

Saran

Penelitian ini didasarkan pada dokumen penganggaran DJPPR berupa Kerangka Acuan Kerja (KAK), Daftar Isian Pelaksana Anggaran (DIPA), dan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga (RKAKL). Untuk penelitian selanjutnya, selain menggunakan dokumen penganggaran DJPPR dapat menggunakan sumber lain terkait utang yang menginformasikan bunga utang, komisi, dan biaya lain yang dibebankan pada DIPA selain DJPPR. Penelitian selanjutnya juga dapat melakukan analisis lebih dalam dengan mengalokasikan biaya lebih spesifik pada instrumen pembiayaan seperti obligasi, sukuk, dan pinjaman.

DAFTAR PUSTAKA

- Bustami, Bastian & Nurlela. 2006. *Akuntansi Biaya Tingkat Lanjut Kajian Teori Dan Aplikasi*. Jakarta: Graha Ilmu.
- Diamond, Jack. 2003. *From Program to Performance Budgeting: The Challenge for Emerging Economies*. International Monetary Fund.
- Finkler, S. A., Smith, D. L., & Calabrese, T. D. 2018. *Financial management for public, health, and not-for-profit organizations*. CQ Press.
- Irwanti, L. K. 2017. *Kajian Simulasi Penerapan Full Costing: Kasus Satker Balai Diklat Keuangan Yogyakarta Ta 2012-2014*. *Jurnal Anggaran dan Keuangan Negara Indonesia (AKURASI)*, 1(1), 16-16.
- Menteri Keuangan. 2015. *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 234/PMK.01/2015 pasal 1432 tentang "Tugas dan Fungsi"*. Jakarta.
- Mikesell, J. L. 1991. *Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public Sector*. Pacific Grove, CA: Brookes.
- Supriyono, R. A. 2000. *Akuntansi Biaya: Perencanaan dan Pengendalian Biaya serta Pembuatan Keputusan*. Yogyakarta: BPFEE-Yogyakarta.
- www.djppr.kemenkeu.go.id diakses 21 Juli 2020.
- https://www.djppr.kemenkeu.go.id/uploads/files/dmodata/in/6Publikasi/7Strategi_Utang/7aReview/DPR%20Q4_2018.pdf diunduh tanggal 21 Juli 2020.
- https://www.djppr.kemenkeu.go.id/uploads/files/dmodata/in/6Publikasi/7Strategi_Utang/7aReview/DPR%20Q4%202019.pdf diunduh tanggal 21 Juli 2020.