

***ACTIVITY BASED COSTING (ABC) SEBAGAI PENDEKATAN BARU
UNTUK MENGHITUNG ANALISIS STANDAR BELANJA (ASB) DALAM
PENYUSUNAN ANGGARAN PENDAPATAN BELANJA DAERAH (APBD)***

Sri Fadilah

Fakultas Ekonomi Universitas Islam Bandung

ABSTRACT

The system covers all areas of financial accounting activities related to the budget. Therefore, all transactions in the local government should be an adequate bookkeeping system as a supporter of regional financial accountability, until the published financial statements. Standard analysis of expenditures / costs originated from the direction of public policy and government budgets are then developed in the strategy and priority development programs and activities that have defined the local government. Furthermore, Standard Analysis Expenditure (ASB) is a standard or guideline that is used to analyze the reasonableness of the workload or cost of any program or activity conducted in a budget year. Assessment of the ASB budget includes two things: fairness, reasonableness of workload and cost. One approach that can be used to assess the reasonableness of the standard expenditure analysis is Activity Based Costing (ABC). Activity Based Costing (ABC) is the pricing of goods or the cost of the activity based budget. This means that a trigger activity costs (cost drivers) in the approach to Activity Based Costing (ABC's). Approach Activity Based Costing (ABC) is a technique for quantitatively measuring costs and performance of an activity (the cost and performance of activities) and the allocation of resources and costs, whether by operation and by administrative personnel. It is expected that using Activity Based Costing (ABC) in determining the standard analysis of expenditure will be prepared budget revenues and government spending (budget) in an efficient and effective.

Keywords: Standard Analysis Expenditure (ASB), Activity Based Costing (ABC) and Local Expenditures Budget (Budget)

1. PENDAHULUAN

Pada era reformasi ini, pemerintah telah melakukan perubahan penting dan mendasar yang dimaksudkan untuk memperbaiki berbagai kelemahan dan kekurangan yang ada serta upaya untuk mengakomodasikan berbagai tuntutan dan aspirasi yang berkembang di daerah dan masyarakat. Pemberlakuan Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-undang Nomor 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah membawa perubahan fundamental dalam hubungan tata pemerintahan dan hubungan keuangan, sekaligus membawa perubahan penting dalam pengelolaan Anggaran Daerah.

Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah sebagai terjemahan dari pasal-pasal dalam Undang-undang Nomor 22 Tahun 1999 dan Undang-undang Nomor 25 Tahun 1999 nampaknya telah berusaha menjembatani tuntutan masyarakat dan daerah dalam pengelolaan keuangan daerah yang baik dan berorientasi pada kepentingan publik. Dalam kaitan dengan anggaran daerah, Peraturan Pemerintah ini telah menyiratkan arah yang dimaksud. Pasal 19 Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 mengatakan bahwa Anggaran Daerah disusun berdasarkan anggaran kinerja. Ayat 2 menyatakan bahwa guna menunjang penyiapan anggaran kinerja sebagaimana dimaksud pada ayat 1 Pemerintah Daerah mengembangkan Analisis Standar Belanja (ASB), tolok ukur kinerja dan standar biaya.

Sebelum tahun 2003, penentuan besar alokasi dana menggunakan *incrementalism* dan *line item*. Konsekuensi logis dari kedua pendekatan ini adalah terjadinya *overfinancing* atau *underfinancing* pada suatu unit kerja, yang pada akhirnya tidak mencerminkan pada pelayanan publik yang sesungguhnya dan cenderung terjadi pemborosan. Menyadari kelemahan tersebut dan agar pengeluaran anggaran daerah berdasarkan pada kewajaran ekonomi, efisien dan efektif (*value for money*), maka Pemerintah berusaha menerapkan sistem penganggaran yang disusun berdasarkan pendekatan anggaran kinerja (*performance budget*), standar pelayanan dan berorientasi pada *output–outcome*. Hal ini diawali dengan penyusunan APBD tahun anggaran yang memuat: 1. sasaran menurut fungsi belanja, 2. standar pelayanan beserta biaya satuan komponen kegiatan yang bersangkutan dan 3. bagian pendapatan APBD yang membiayai belanja administrasi umum, belanja operasi dan pemeliharaan, dan belanja modal. Kemudian, yang perlu mendapat perhatian dalam proses penyusunan anggaran kinerja adalah dimulainya penggunaan Rencana Anggaran Satuan Kerja (RASK), sebagai dasar penyusunan rancangan APBD. Dengan menggunakan pendekatan tersebut, maka nantinya anggaran daerah akan lebih transparan, adil dan dapat dipertanggungjawabkan. Dengan pendekatan ini diharapkan pemerintah daerah dapat menjamin keterkaitan antara kebijakan (*policy*), perencanaan (*planning*) dan anggaran (*budgeting*), yang mendasarkan secara jelas atas Tupoksi (tugas pokok dan fungsi) masing-masing (Muhtar,2003:16).

Menghindarkan terjadinya tumpang tindih (*overlapping*) alokasi belanja, maka menyusun setiap kegiatan secara logis dan menyusun anggaran yang berdasarkan kinerja yang jelas dan terukur menjadi penting. Untuk mencapai hal tersebut, ada beberapa hal yang perlu dikembangkan antara lain: 1. Analisa Standar Belanja, 2. Tolok Ukur Kinerja dan 3. Standar Biaya.

Sejalan dengan pokok pikiran yang dikemukakan di atas, permasalahan pokok yang dihadapi oleh Pemerintah Daerah pada umumnya sekarang ini adalah belum tersedianya standar analisis belanja dalam pengalokasian anggaran belanja kepada masing-masing unit kerja dalam struktur organisasi Pemerintah Daerah yang sesuai dengan tugas pokok dan fungsinya.

Berdasarkan pengalaman yang terjadi selama ini, pembelanjaan pemerintah daerah belum menggunakan Analisis Standar Belanja (ASB), sehingga efisiensi, efektivitas dan ekonomi menjadi persoalan. Proses perencanaan dalam penyusunan anggaran hanya didasarkan pada usulan kegiatan daerah dan usulan proyek daerah, dimana dimulai dari tingkat desa/kelurahan melalui Musbangdes yang kemudian diteruskan melalui Temu Karya Pembangunan di tingkat Kecamatan, Rakorbang II di tingkat Kabupaten/Kota, Rakorbang I

di tingkat Propinsi dan akhirnya Rakornas di tingkat Nasional. Proses ini tanpa disertai oleh suatu standar biaya yang memenuhi batas kewajaran dari setiap kegiatan/proyek sesuai dengan beban unit kerja tersebut. Salah satu yang dapat dijadikan tolok ukur akan hal tersebut adalah terserapnya seluruh dana setiap tahun namun tidak sepenuhnya target dari kegiatan yang dilaksanakan dapat terealisasi.

Berkembangnya paradigma baru membawa konsekuensi terjadi perubahan model komunikasi antara masyarakat sebagai *stakeholder*, DPRD dan Pemerintah sebagai pelaksana mandat. Kondisi yang berkembang selama ini mengharuskan adanya arus informasi yang simetris dan proporsional (akuntabilitas) dimana pemerintah daerah sebagai pemegang amanah harus dapat mempertanggungjawabkan seluruh penggunaan uang rakyat secara transparan dan akuntabel, dicerminkan dalam anggaran kinerja sehingga menghasilkan suatu Standar Pelayanan Minimum (SPM) untuk publik.

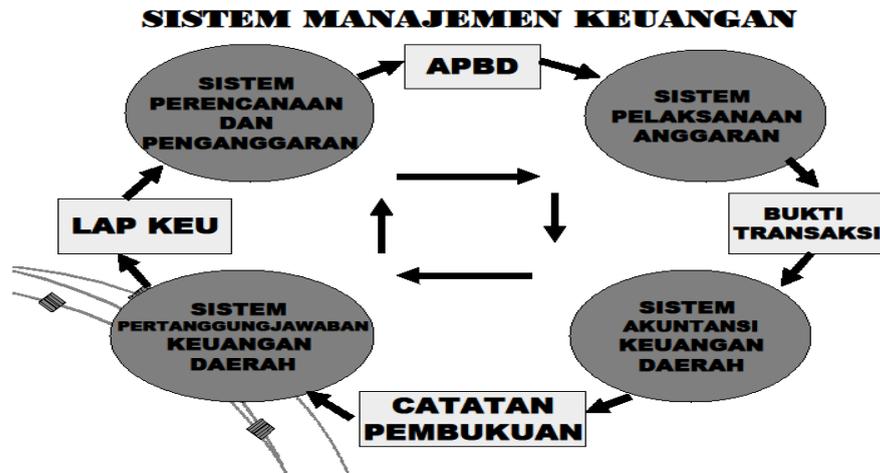
Simulasi Analisis Standar Belanja (ASB) dengan pendekatan *Activity Based Costing* (ABC) berusaha mencoba untuk mempraktekkan suatu pola atau struktur Analisis Standar Belanja (ASB) yang sedang diterapkan oleh beberapa Pemerintah Daerah ke dalam struktur anggaran belanja berdasarkan Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002. Oleh karena itu, kajian mengenai model pengembangan Analisis Standar Belanja (ASB) khususnya dengan pendekatan *Activity Based Costing* (ABC) merupakan sesuatu yang sangat penting (walaupun sebagian masih menjadi wacana).

Berdasarkan uraian di atas maka makalah ini dengan segala kekurangannya mencoba menjelaskan bagaimana keterkaitan antara Analisis Standar Belanja (ASB) dengan pendekatan *Activity Based Costing* (ABC) dan sedikit memberikan ilustrasi penghitungan standar analisis belanja terhadap belanja pemerintah dengan pendekatan *Activity Based Costing* (ABC).

2. TINJAUAN TEORI

Sistem Manajemen Keuangan dan Sistem Perencanaan dan Penganggaran

Jika membahas tentang penilaian kewajaran maka pembicaraan harus dikaitkan dengan sistem manajemen keuangan. Awal dari sistem manajemen keuangan diawali dengan sistem perencanaan dan penganggaran APBD dan sistem pelaksanaan anggaran APBD. Dengan bantuan sistem akuntansi keuangan daerah maka semua kegiatan yang berkaitan dengan APBD maka semua transaksi dilakukan pembukuan yang memadai sebagai pendukung sistem pertanggungjawaban keuangan daerah, hingga diterbitkan laporan keuangan. Laporan keuangan inilah yang dijadikan sebagai acuan dalam sistem perencanaan artinya penyelenggaraan akuntansi menjadi suatu hal yang penting. Adapun gambaran berkaitan dengan uraian di atas dapat dilihat pada gambar berikut.

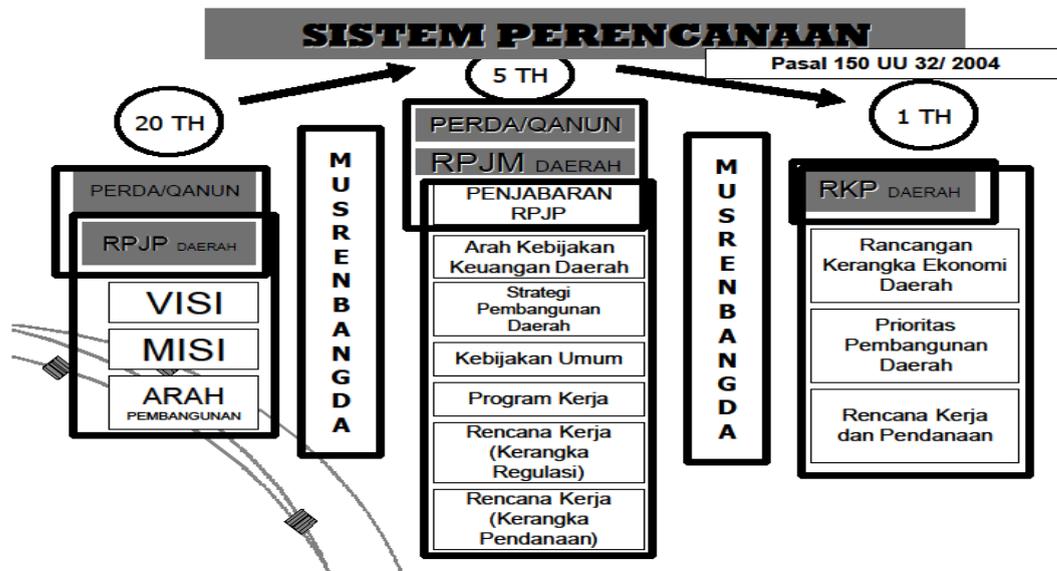


Sumber: Wahyudi Kumorotomo. 2007

Gambar 1 Sistem Manajemen Keuangan

Selanjutnya informasi yang dihasilkan dari sistem manajemen keuangan akan digunakan oleh pemerintah daerah dalam melakukan penganggaran. Pada dasarnya penganggaran yang dilakukan oleh pemerintah daerah merupakan lanjutan dari anggaran yang berasal dari pemerintah pusat. Yaitu dari rencana pembangunan jangka panjang pemerintah pusat (RPJPPP) diturunkan menjadi perencanaan jangka panjang pemerintah daerah (RPJPPD). Dalam implementasinya tentu saja harus ada penyesuaian-penyesuaian terutama berkaitan dengan penetapan beban kerja dan biaya dalam anggaran karena setiap daerah memiliki standar yang berbeda-beda tergantung kondisi ekonomi, sosial dan budaya suatu daerah. Untuk pembahasan selanjutnya dibagi dalam sistem perencanaan dan sistem

Selanjutnya adalah bagaimana mengopersionalkan rencana pembangunan jangka menengah ke dalam rencana kerja pemerintah daerah (RKP) yaitu rancangan ekonomi daerah, prioritas pembangunan daerah dan rencana kerja dan pendanaan. Khususnya rencana kerja dan pendanaan, setiap kegiatan/program pembangunan harus disesuaikan dengan kebutuhan pembangunan setiap daerah. Untuk memperjelas uraian tentang rencana perencanaan dapat dilihat dalam gambar berikut:

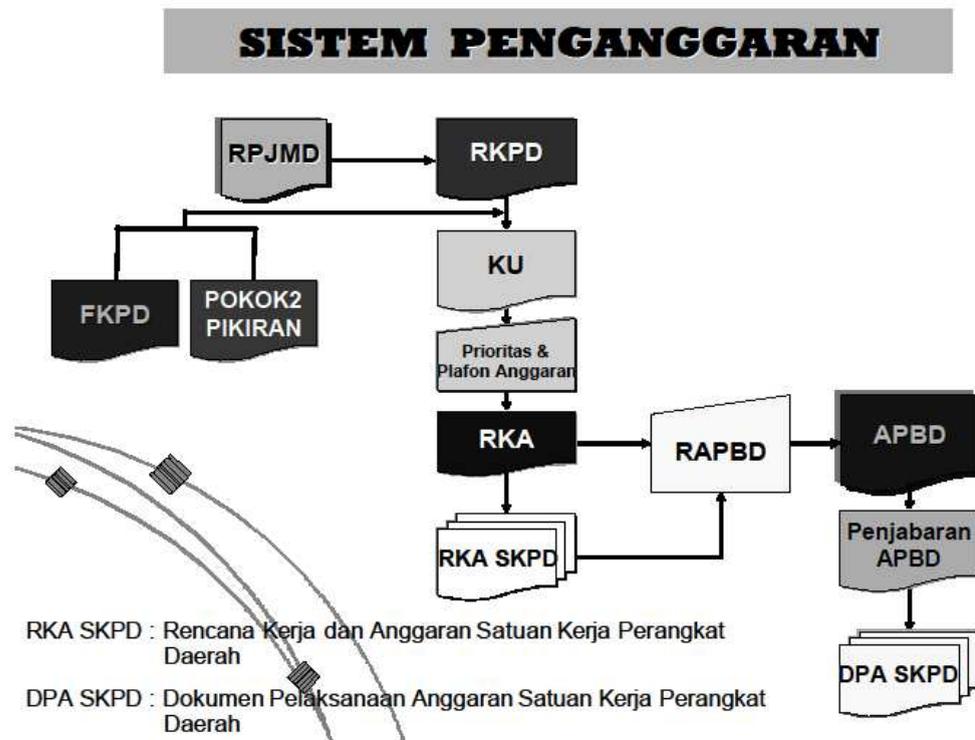


Sumber: Wahyudi Kumorotmo. 2007

Gambar 3 Sistem Perencanaan

b. Sistem Penganggaran

Dalam sistem penganggaran, semua kegiatan berawal dari rencana pembangunan jangka menengah yang diakomodir dalam rencana kerja pembangunan daerah (RKPD). Dalam RKPD akan dijabarkan proritas pembangunan dan plafon dari anggaran dari masing-masing kegiatan/program pembangunan. Kemudian Prioritas kegiatan dijabarkan lebih rinci dalam rencana kerja anggaran (RKA) yang menjadi input dalam menyusun RAPBD. RKA didokumentasikan dalam rencana kerja anggaran satuan kerja perangkat daerah (RKA SKPD). Selanjutnya dari RAPBD dikemas lagi dalam APBD dan dijabarkan dalam kegiatan dan program pembangunan yang telah disusun dalam RKPD, tentu saja semua kegiatan dan program tersebut harus didukung dengan dana untuk mewujudkan terlaksananya kegiatan dan rprogram tersebut. Sebagai bagian dari proses sistem administrasi yang baik maka penjabaran APBD harus didokumentasikan dalam daftar pelaksanaan anggaran satuan kerja perangkat daerah (DPA SKPD). Uraian tentang sistem penganggrnan dapat dilihat dalam gambar berikut:



Sumber: Wahyudi Kumorotomo. 2007

Gambar 4 Sistem Penganggaran

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD)

Anggaran pendapatan dan belanja daerah merupakan penjabaran dari anggaran pendapatan dan belanja negara. Komponen APBD sesuai namanya terdiri dari pendapatan yaitu sejumlah nilai yang diterima oleh pemerintah daerah sebagai penerimaan pemerintahan daerah. Yang termasuk dalam pendapatan atau penerimaan menurut Permendagri No 59/2007 sebagai pembaharuan dari Permendagri No, 13/2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah terdiri dari

- a. Pendapatan asli daerah
 - Hasil pajak daerah
 - Hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan
 - Lain-lain PAD yang sah
 - Hasil retribusi daerah
- b. Dana Perimbangan
 - Dana bagi hasil
 - Dana alokasi umum
 - Dana alokasi khusus

- c. Lain-lain pendapatan daerah yang sah.
- Dana darurat dari pemerintah - Hibah
 - Bantuan keuangan - Bagi hasil provinsi

Selanjutnya belanja atau pembiayaan yang dimaksud dalam APBD adalah sejumlah nilai yang digunakan pemerintah daerah untuk membiayai kegiatan/program yang telah ditetapkan berkaitan dengan pembangunan daerah. Menurut Permendagri No 59/2007 sebagai pembaharuan dari Permendagri No, 13/2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, yang termasuk dalam belanja adalah sebagai berikut:

- a. Belanja Urusan Wajib
- b. Belanja Urusan Pilihan

Adapun struktur Belanja dalam APBD menurut Nasir Aziz (2007) adalah sebagai berikut:

1. Aparatur Daerah:

- a. Belanja Administrasi Umum
 - Belanja pegawai dan personalia - Belanja barang dan jasa
 - Belanja perjalanan dinas - Belanja pemeliharaan
- b. Belanja Operasi dan Pemeliharaan
 - Belanja pegawai dan personalia - Belanja barang dan jasa
 - Belanja perjalanan dinas - Belanja pemeliharaan
- c. Belanja Modal

2. Pelayanan Publik

- a. Belanja Administrasi Umum
 - Belanja pegawai dan personalia - Belanja perjalanan dinas
 - Belanja barang dan jasa - Belanja Pemeliharaan
- b. Belanja Operasi dan Pemeliharaan
 - Belanja pegawai dan personalia - Belanja perjalanan dinas
 - Belanja barang dan jasa - Belanja pemeliharaan
- c. Belanja Modal

3. Belanja bagi hasil dan bantuan keuangan

4. Belanja tidak terduga

Kemudian struktur pembiayaan dalam APBD terdiri dari penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan, seperti yang tergambar dalam uraian berikut ini:

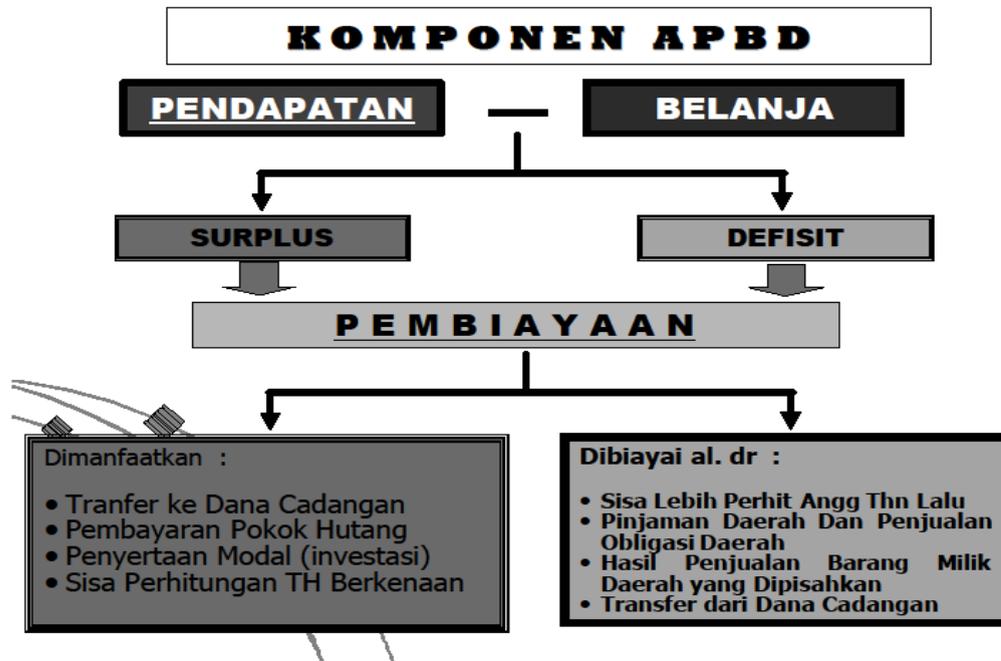
a. Penerimaan Pembiayaan:

- Sisa lebih perhitungan anggaran tahun lalu
- Transfer dari rekening dana cadangan
- Hasil penjualan kekayaan daerah yang dipisahkan
- Penerimaan pinjaman daerah dan obligasi daerah
- Penerimaan piutang daerah

b. Pengeluaran Pembiayaan:

- Pembayaran cicilan utang yang jatuh tempo
- Pembelian kembali obligasi daerah
- Penyertaan modal (investasi) daerah
- Pemberian piutang daerah
- Transfer ke rekening dana cadangan

Berkaitan dengan uraian di atas, komponen APBD akan tergambar sebagai berikut:



Sumber: Wahyudi Kumorotomo. 2007

Gambar 5 Komponen APBD

Analisis Standar Belanja (ASB) dan Penilaian Kewajaran Biaya

Dalam sistem anggaran yang berbasis kinerja umumnya sistem anggaran tersebut akan mengutamakan upaya pencapaian keluaran (output) dan hasil (outcome) dari perencanaan alokasi biaya (input) yang ditetapkan. Output (keluaran) menunjukkan produk (barang dan jasa) yang dihasilkan dari program atau kegiatan yang sesuai dengan input yang digunakan. Input (masukan) adalah besarnya sumber-sumber: dana, sumber daya manusia, material, waktu dan teknologi yang digunakan untuk melaksanakan program atau kegiatan sesuai dengan input yang digunakan. Adapun kinerja ditunjukkan dari hubungan antara input (masukan) dengan output (keluaran).

Standar analisis belanja/biaya berawal dari arah dan kebijakan umum anggaran pemerintah daerah kemudian dikembangkan dalam strategi dan prioritas program dan kegiatan pembangunan yang telah ditetapkan pemerintah daerah. Tentu saja dalam penetapan program dan kegiatan pembangunan telah sesuai dengan visi, misi, tujuan, sasaran, tugas pokok dan fungsi dari pemerintah daerah masing-masing. Untuk bisa mengimplementasikan setiap program dan kegiatan yang telah ditetapkan tentu saja harus didukung dengan anggaran belanja baik anggaran belanja langsung maupun anggaran belanja tidak langsung.

Anggaran belanja langsung adalah belanja yang eksistensinya dipengaruhi secara langsung dipengaruhi oleh adanya kegiatan yang direncanakan (terprogram). Anggaran belanja Tidak Langsung adalah belanja yang eksistensinya tidak dipengaruhi oleh adanya kegiatan yang direncanakan (terprogram). Dengan dukungan anggaran dapat menjamin terlaksananya semua program dan kegiatan yang telah ditetapkan sehingga akan terwujud tingkat pencapaian kegiatan dengan tolok ukur sebagai indikator kinerja pelaksanaan anggaran pemerintah daerah. Gambaran tentang mekanisme analisis standar belanja akan terlihat dalam gambar berikut:

STANDAR ANALISA BELANJA



Sumber: Wahyudi Kumorotomo. 2007

Gambar 6 Mekanisme Analisis Standar Belanja (ASB)

Dalam sistem anggaran kinerja, setiap usulan program, kegiatan dan anggaran dinilai kewajarannya. Analisis Standar Belanja (ASB) adalah standar atau pedoman yang digunakan untuk menganalisis kewajaran beban kerja atau biaya setiap program atau kegiatan yang dilaksanakan dalam satu tahun anggaran. Penilaian anggaran dalam ASB mencakup dua hal yaitu kewajaran beban kerja dan kewajaran biaya. Uraian tentang kewajaran beban kerja dan kewajaran biaya akan dijelaskan berikut ini:

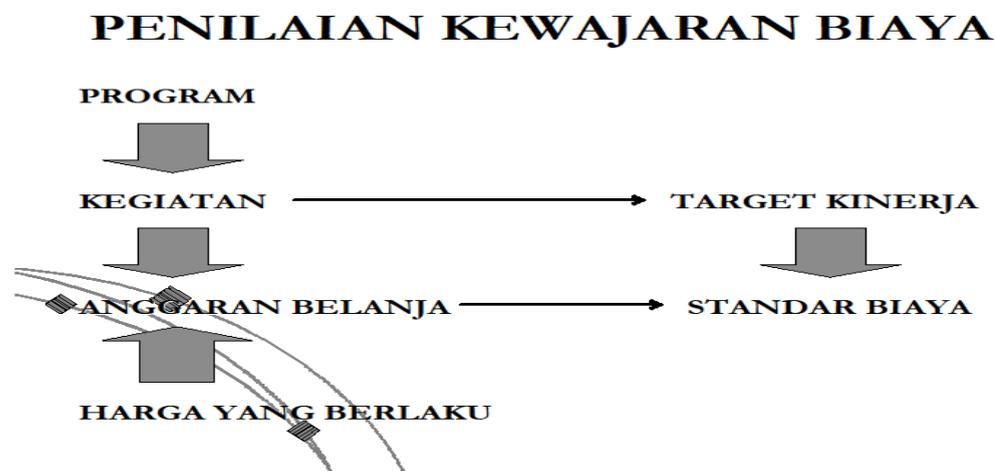
1. Penilaian Kewajaran Beban Kerja

- a. Kaitan logis antara program/kegiatan yang diusulkan dengan strategi dan prioritas APBD.
- b. Kesesuaian antara program/kegiatan yang diusulkan dengan tugas pokok dan fungsi satuan kerja yang bersangkutan.
- c. Kapasitas satuan kerja untuk melaksanakan program/kegiatan pada tingkat pencapaian yang diinginkan dalam jangka waktu satu tahun anggaran.

2. Penilaian Kewajaran Biaya

- a. Kaitan antara biaya yang dianggarkan dengan target pencapaian kinerja (standar Biaya).
- b. Kaitan antara standar biaya dengan harga yang berlaku.
- c. Kaitan antara biaya yang dianggarkan, target pencapaian kinerja dengan sumber dana.

Jadi jelaslah bahwa biaya dalam anggaran untuk penyelenggaraan kegiatan dan program yang ditetapkan harus dinilai kewajarannya, sebagai bagian dari penilaian kinerja anggaran. Untuk menilai kewajaran tersebut dengan menentukan standar biaya yang wajar dalam arti telah sesuai dengan yang seharusnya. Setiap pemerintah daerah memiliki standar biaya untuk anggaran yang berbeda-beda. Hal tersebut terjadi karena setiap pemerintah daerah memiliki tolak ukur masing-masing. Hal biasa dijadikan sebagai tolak ukur untuk menilai kewajaran biaya anggaran seperti upah minimum regional (UMR), Indeks Pembangunan Manusia (IPM), daya beli, dan tolak ukur lainnya. Adapun mekanisme penilaian kewajaran biaya akan terlihat dalam gambar berikut:

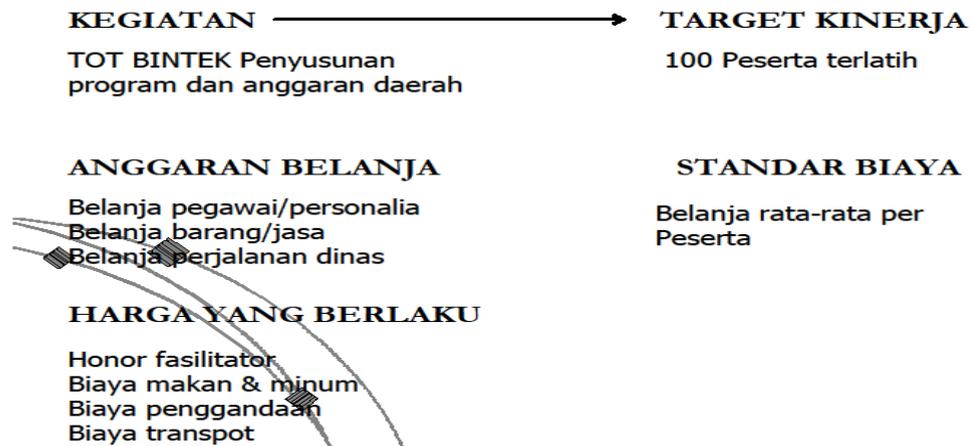


Sumber: Wahyudi Kumorotomo. 2007

Gambar 7 Penilaian Kewajaran Biaya

Selain itu, untuk contoh penilaian kewajaran akan terlihat dalam bagan/gambar berikut ini :

CONTOH

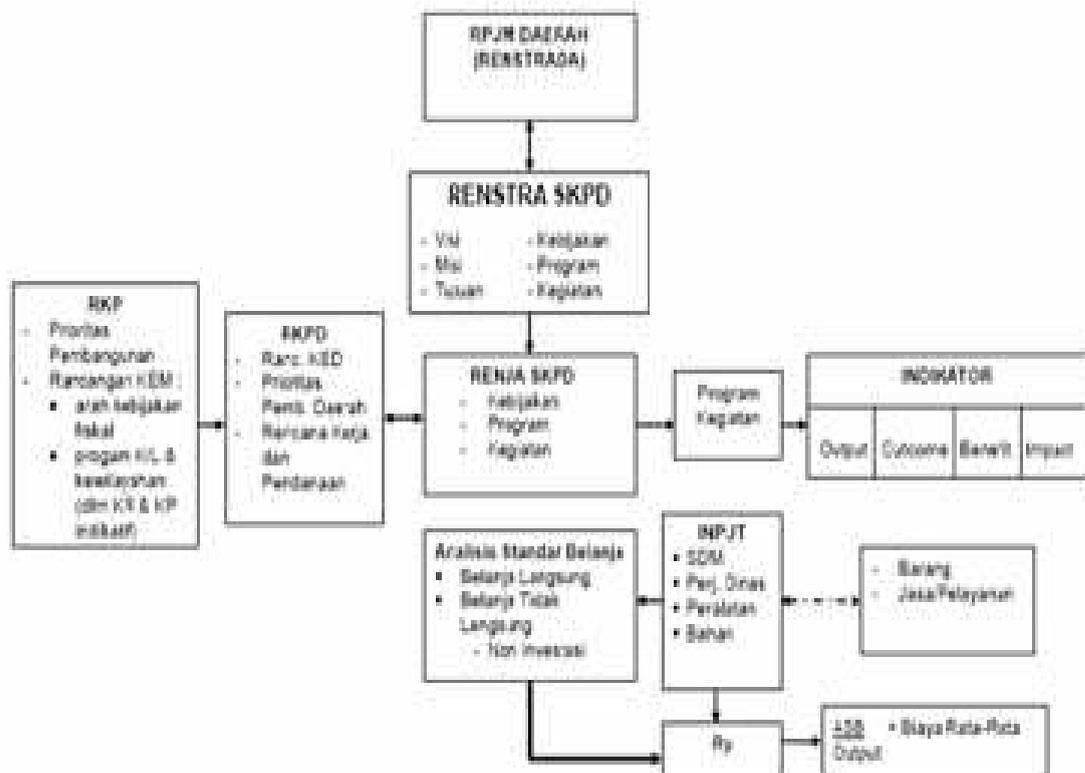


Sumber: Wahyudi Kumorotomo. 2007

Gambar 8 Contoh keterkaitan antara anggaran belanja dengan standar biaya

Adapun untuk memperoleh penggambaran dari analisis standar biaya khususnya tahapan dalam analisis standar biaya itu sebagai berikut:

Tahapan Analisis Standar Belanja



Sumber: Nasir.Aziz 2007

Gambar 9 Tahapan Analisis Standar Belanja (ASB)

Indikator-Indikator Kinerja

Untuk mengetahui kegiatan operasional organisasi, pada akhir kegiatan harus dilakukan penilaian dan pengukuran kinerja. Agar penilaian dan pengukuran kinerja dapat berjalan efektif, maka terlebih dahulu ditetapkan indikator kinerja yang tepat. Dalam konteks organisasi sektor Publik khususnya instansi pemerintah, terdapat beberapa indikator kinerja. Menurut Indra Bastian (2006:267) pengertian indikator kinerja yaitu: “ukuran kuantitatif dan kualitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian satu sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan”. Jadi indikator kinerja bisa berupa usuran kuantitatif dan usuran kualitatif. Selanjutnya terdapat 5 ukuran yang dijadikan indikator kinerja untuk organisasi sektor publik termasuk instansi pemerintah, yang disajikan dalam tabel berikut:

Tabel 1
Indikator Kinerja

Inputs	Segala sesuatu yang dibutuhkan agar pelaksanaan kegiatan dapat berjalan untuk menghasilkan keluaran. Indikator ini dapat berupa dana, SDM, informasi, kebijaksanaan/Peraturan perundang-undangan, dsb
Outputs	Sesuatu yang diharapkan langsung dicapai dari suatu kegiatan yang dapat berupa fisik dan non fisik
Outcomes	Segala sesuatu yang mencerminkan berfungsinya keluaran kegiatan pada jangka menengah (efek langsung)
Benefits	Sesuatu yang terkait dengan tujuan akhir dari pelaksanaan kegiatan
Impacts	Pengaruh yang ditimbulkan baik positif maupun negatif terhadap setiap tindakan indikator berdasarkan asumsi yang telah ditetapkan

Sumber: Indra Bastian .2006. Akuntansi Sektor Publik: Statu Pengantar.Penerbit Erlangga. Jakarta

Tentu saja ukuran-ukuran indikator tersebut akan dikaitkan dengan kegiatan atau program yang telah ditetapkan pemerintah daerah dalam APBD. Karena sudah ditetapkan dalam APBD, maka dalam penentuan biaya yang wajar dari setiap kegiatan/program akan disesuaikan dengan indikator yang akan dicapai. Jika indikator kinerja hanya outcome maka biaya/anggaran yang dibebankan akan berbeda dengan target indikatornya benefit atau impacts. Menjadi suatu yang ideal jika setiap kegiatan dan program mampu menjangkau semua indikator yang telah ditetapkan dari input sampai dengan outcome. Di bawah ini disajikan contoh indikator untuk program atau kegiatan suatu fungsi pemerintah sebagai berikut:

Tabel 2
Contoh Indikator Kinerja

Fungsi Pemerintah	Ukuran Input	Ukuran Output / Beban Kerja	Ukuran Efisiensi	Ukuran Kualitas	Ukuran Outcome
Sanitasi	<ul style="list-style-type: none"> ↳ Jumlah jam kerja pd Dinas Kebersihan ↳ Anggaran Dinas Kebersihan ↳ Jumlah kendaraan 	<ul style="list-style-type: none"> ↳ Jml ton sampah yg terkumpul ↳ Panjang jalan (km) yg dibersihkan ↳ Jml pelanggan yg dilayani 	<ul style="list-style-type: none"> ↳ Jml ton sampah yg terkumpul tiap jam kerja (<i>output to input</i>) ↳ Rupiah biaya untuk pembersihan sampah per km 	<ul style="list-style-type: none"> ↳ % masy yg menilai jalan: kurang bersih, cukup bersih, sangat bersih 	<ul style="list-style-type: none"> ↳ % jalan yg bersih (Mis: dg peninjauan fisik secara periodik, survai kepuasan masy)

Sumber: Wahyudi Kumorotomo. 2007

Untuk memperoleh gambaran yang komprehensif, maka data di bawah ini menggambarkan bagaimana secara sistem sebuah kegiatan atau program pemerintah diimplementasikan dan bagaimana keterkaitan dengan indikator-indikator kinerja yang telah ditetapkan.

Adanya Sistem Informasi Keuangan Daerah (SIKD) yang mencakup semua kegiatan yang berkaitan dengan APBD maka semua transaksi dilakukan pembukuan yang memadai sebagai pendukung sistem pertanggungjawaban keuangan daerah, hingga diterbitkan laporan keuangan.



Sumber: Wahyudi Kumorotomo, 2007

Gambar 10 Contoh Implementasi Indikator Kinerja

Activity Based Costing (ABC)

Pengertian *Activity Based Costing (ABC)*

Activity Based Costing Sistem adalah suatu sistem akuntansi yang terfokus pada aktivitas-aktifitas yang dilakukan untuk menghasilkan produk/jasa. *Activity Based Costing* menyediakan informasi perihal aktivitas-aktivitas dan sumber daya yang dibutuhkan untuk melaksanakan aktivitas-aktivitas tersebut. Aktivitas adalah setiap kejadian atau transaksi yang merupakan pemicu biaya (*cost driver*) yakni, bertindak sebagai faktor penyebab dalam pengeluaran biaya dalam organisasi. Aktivitas-aktivitas ini menjadi titik perhimpunan biaya. Dalam sistem *ABC*, biaya ditelusuri ke aktivitas dan kemudian ke produk. Sistem *ABC* mengasumsikan bahwa aktivitas-aktivitaslah, yang mengkonsumsi sumber daya dan bukannya produk. Dalam *Activity Based Costing* mencakup (Garrison, 2006) :

1. Biaya produksi dan non produksi dibebankan ke produk
2. Beberapa biaya produksi tidak dimasukkan ke dalam biaya produk

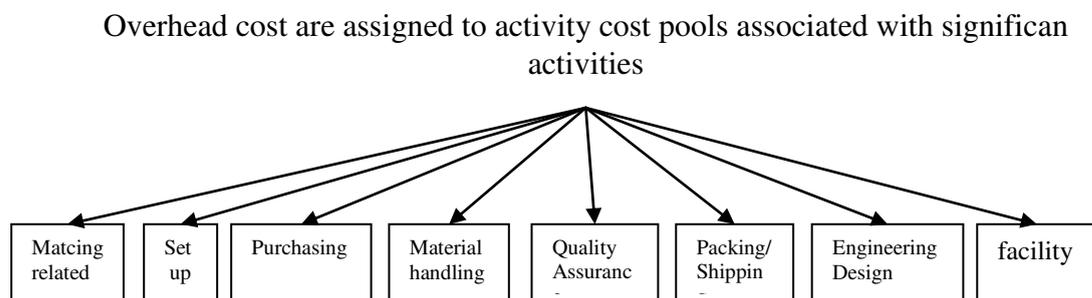
3. Ada sejumlah pul biaya overhead, setiap pul dialokasikan ke produk dan obyek perhitungan biaya (*costing*) lainnya dengan menggunakan ukuran aktivitas masing-masing yang khusus.
4. Basis alokasi biasanya berbeda dengan basis alokasi dalam sistem akuntansi biaya tradisional
5. Tarif overhead atau tarif aktivitas disesuaikan dengan kapasitas aktivitas dan bukannya dengan kapasitas yang dianggarkan.

Syarat Penerapan *Activity Based Costing* (ABC)

Tahap awal implementasi *Activity Based Costing* (ABC) harus dilakukan beberapa aktivitas sebagai berikut:

1. Aktivitas tingkat unit dilakukan untuk setiap unit produksi. Biaya aktivitas tingkat unit bersifat proposional dengan jumlah unit yang diproduksi.
2. Aktivitas tingkat batch dilakukan setiap batch diproses tanpa memperhatikan tingkat unit yang ada dalam batch tersebut.
3. Aktivitas tingkat produk, yaitu berkaitan dengan produk spesifik dan biasanya dikerjakan tanpa memperhatikan berapa batch atau berapa unit yang diproduksi atau jual.
4. Aktivitas yang berkaitan dengan fasilitas tanpa membedakan pelayanan terhadap para pelanggan, barang apa yang diproduksi, berapa batch yang dijalankan atau berapa unit yang dibuat.

Tahap ini diilustrasikan sebagai berikut :



Stage two

Overhead costs are allocated from each activity cost pool to each product in proportion to its consumption of the activity. Each activity has its own cost driver

Overhead costs are assigned to

Flow of production products consume production related activities

Sumber: Hilton. 2009

Gambar 11 *Stage one* dalam *Activity Based Costing* (ABC)

Selanjutnya tahapan yang ke dua membebankan biaya ke pul biaya aktivitas . Sebagian besar biaya overhead diklasifikasikan dalam akuntansi dasar perusahaan berdasarkan departemen di mana biaya tersebut terjadi. Sebagai contoh gaji, perlengkapan , sewa, dan sebagainya yang terjadi di Departemen pemasaran akan dibebankan pada departemen tersebut. Dalam beberapa kasus, beberapa atau semua biaya dapat di telusuri secara langsung ke salah satu pol biaya aktivitas dalam sistem ABC.

Pembebanan Biaya Overhead Pabrik pada *Activity-Based Costing* (ABC)

Pada *Activity-Based Costing* meskipun pembebanan biaya-biaya overhead pabrik dan produk juga menggunakan dua tahap seperti pada akuntansi biaya tradisional, tetapi pusat biaya yang dipakai untuk pengumpulan biaya-biaya pada tahap pertama dan dasar pembebanan dari pusat biaya kepada produk pada tahap kedua sangat berbeda dengan akuntansi biaya tradisional.

Activity-Based costing menggunakan lebih banyak *cost driver* bila dibandingkan dengan sistem pembebanan biaya pada akuntansi biaya tradisional. *Cost Driver* adalah suatu kejadian yang menimbulkan biaya. *Cost Driver* merupakan faktor yang dapat menerangkan konsumsi biaya-biaya overhead. Faktor ini menunjukkan suatu penyebab utama tingkat aktivitas yang akan menyebabkan biaya dalam aktivitas-aktivitas selanjutnya. *Cost driver* ada empat, yaitu berdasarkan aktivitas (*activity based*), berdasarkan volume (*volume based*), struktural (*structural*), atau pelaksanaan (*executional*). Metode estimasi biaya dapat digunakan untuk salah satu dari keempat *cost driver* tersebut. Hubungan antara biaya dengan *cost driver* berdasarkan aktivitas atau berdasarkan volume sering kali yang paling sesuai dengan metode estimasi biaya linier, karena hubungan ini mendekati linear pada rentang yang relevan dari operasi perusahaan.

Cost driver berdasarkan struktural meliputi rencana dan keputusan yang mempunyai dampak jangka panjang serta strategis bagi perusahaan. Keputusan tersebut meliputi pengalaman produksi, skala produk, teknologi produk atau produksi, dan kompleksitas produk atau produksi.

Manfaat dan Keterbatasan Sistem Perhitungan Biaya Berdasarkan *Activity Based Costing* (ABC)

Menurut Hilton (2009), manfaat utama sistem perhitungan biaya berdasarkan aktivitas (*ABC System*), adalah:

1. Pengukuran profitabilitas yang lebih baik. ABC menyajikan biaya produk yang lebih akurat dan informatif, mengarahkan pada pengukuran profitabilitas produk yang lebih akurat dan keputusan strategis yang diinformasikan dengan lebih baik tentang penetapan harga jual, lini produk, dan segmen pasar.
2. Keputusan dan kendali yang lebih baik. ABC menyajikan pengukuran yang lebih akurat tentang biaya yang timbul karena dipicu oleh aktivitas, membantu manajemen untuk meningkatkan nilai produk dan nilai proses dengan membuat keputusan yang lebih baik

tentang desain produk, mengendalikan biaya secara lebih baik, dan membantu perkembangan proyek-proyek yang meningkatkan nilai.

3. Informasi yang lebih baik untuk mengendalikan biaya kapasitas. ABC membantu mengidentifikasi dan mengendalikan biaya kapasitas yang tidak terpakai.

Selanjutnya Hilton (2009) menjelaskan keterbatasan dari sistem perhitungan biaya berdasarkan aktivitas (*ABC System*), antara lain:

1. Alokasi. Tidak semua biaya memiliki penggerak biaya konsumsi sumberdaya atau aktivitas yang tepat. Beberapa biaya mungkin membutuhkan alokasi ke departemen atau produk berdasarkan ukuran volume, sebab secara praktis tidak dapat ditemukan aktivitas yang dapat menyebabkan biaya tersebut. Contoh, biaya pendukung fasilitas seperti biaya sistem informasi, gaji manajer pabrik, asuransi pabrik, dan pajak bumi dan bangunan untuk pabrik.
2. Mengabaikan biaya. Biaya produk atau jasa yang diidentifikasi sistem ABC cenderung tidak mencakup seluruh biaya yang berhubungan dengan produk atau jasa tersebut. Biaya produk atau jasa biasanya termasuk biaya untuk aktivitas pemasaran, pengiklanan, penelitian dan pengembangan, dan rekayasa produk, meski sebagian dari biaya-biaya ini dapat ditelusuri ke suatu produk atau jasa. Biaya produk tidak termasuk biaya-biaya ini karena prinsip akuntansi yang berlaku umum untuk pelaporan keuangan mengharuskan biaya-biaya tersebut diperlakukan sebagai biaya periodik.
3. Mahal dan menghabiskan waktu. Sistem ABC tidak murah dan membutuhkan banyak waktu untuk dikembangkan dan dilaksanakan. Untuk perusahaan dan organisasi yang telah menggunakan sistem perhitungan biaya tradisional berdasarkan volume, pelaksanaan suatu sistem baru ABC cenderung sangat mahal. Biasanya, diperlukan waktu setahun atau lebih untuk mengembangkan dan melaksanakan ABC dengan sukses.

Penetapan Analisis Standar Belanja (ASB) dengan Pendekatan *Activity Based Costing* (ABC)

Dalam rangka untuk meningkatkan efektifitas standar pelayanan minimal, maka pemerintah daerah hendaknya mampu menetapkan analisis standar belanja yang akurat. Hal tersebut dilakukan dalam rangka untuk meningkatkan kinerja anggaran yang baik. Selama ini biaya dalam anggaran ditetapkan berdasarkan *line item* anggaran, sehingga dampaknya terjadi *overfinancing* dan *underfinancing* dengan kata lain terjadi ketidakakuratan dan ketidakwajaran dalam menetapkan biaya dalam anggaran. Sekarang ini, banyak pemerintah daerah yang mencoba mencari formula untuk menetapkan standar biaya dalam anggaran. Salah satu pendekatan yang dikembangkan sebagai dasar untuk menetapkan standar biaya yaitu pendekatan berbasis aktivitas (*activity based costing*). *Activity based costing* merupakan penetapan harga pokok atau biaya anggaran yang didasarkan aktivitas. Artinya aktivitas menjadi pemicu biaya (*cost driver*) dalam pendekatan *activity based costing* (ABC). Pendekatan *Activity Based Costing* (ABC) merupakan suatu teknik untuk mengukur secara kuantitatif biaya dan kinerja suatu kegiatan (*the cost and performance of activities*) serta alokasi penggunaan sumber daya dan biaya, baik *by operational* maupun *by administratif*.

Pendekatan *Activity Based Costing* bertujuan untuk meningkatkan akurasi biaya penyediaan barang dan jasa yang dihasilkan dengan menghitung biaya tetap (*fixed cost*) dan biaya variabel (*variabel cost*) => $Biaya\ Total = Biaya\ Variabel + Biaya\ Tetap$. Proses evaluasi dan penilaian didasarkan atas biaya-biaya per kegiatan dan bukan didasarkan atas

alokasi bruto (*gross allocations*) pada suatu organisasi atau unit kerja. Memasukkan biaya *overhead* (*overhead cost*) ke dalam kegiatan yang secara aktual digunakan untuk menghasilkan output.

Terdapat beberapa alasan kenapa pendekatan *activity based costing* digunakan dalam penetapan biaya anggaran yaitu:

- a. Tuntutan terhadap kinerja pengelolaan keuangan daerah yang semakin ekonomis, efisien, efektif, akuntabel, dan transparan.
- b. Adanya ketidakadilan dan ketidakwajaran anggaran belanja antar kegiatan sejenis, antar program dan antar SKPD yg disebabkan oleh:
 1. Tidak jelasnya definisi suatu kegiatan.
 2. Perbedaan output kegiatan.
 3. Perbedaan lama waktu pelaksanaan.
 4. Perbedaan target group.
 5. Perbedaan kebutuhan sumberdaya.
 6. Beragamnya perlakuan objek/rincian objek/item belanja.
- c. Terjadinya pemborosan anggaran.

Selanjutnya, bahwa analisis standar belanja merupakan kewenangan pemerintah daerah masing-masing. Karena untuk menetapkan standar belanja antara masing-masing pemerintah daerah memiliki dasar penetapan yang berbeda-beda tergantung pada kondisi ekonomi masing-masing daerah. Untuk itu dasar legal dari pendekatan *activity based costing* juga didasarkan pada kepentingan pemerintah daerah masing-masing. Adapun landasan legal dari pendekatan *Activity Based Costing* adalah sebagai berikut:

- a. UU No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah. Pasal 167 ayat (3):” Belanja daerah mempertimbangkan beberapa instrumen pendukung, berupa: Analisis Standar Belanja (ASB), standar harga, tolok ukur kinerja, dan standar pelayanan minimal yang ditetapkan sesuai dengan peraturan perundang-undangan”.
- b. PP No. 58/2005 Pasal 39 ayat (2) : “Penyusunan anggaran berdasarkan prestasi kerja dilakukan berdasarkan capaian kinerja, indikator kinerja, Analisis Standar Belanja (ASB), standar satuan harga, dan Standar Pelayanan Minimal (SPM).
- c. Permendagri No. 13 Tahun 2006 Pasal 93 (1 & 4) = Pasal 39 ayat (2) & (4) PP No. 58/2005;

Berdasarkan ketentuan legal berkaitan dengan penggunaan pendekatan dalam penentuan analisis standar belanja, maka pemerintah menciptakan dan menyusun berbagai macam pendekatan yang lebih efisien dan efektif. Metode-metode yang bisa digunakan dalam pendekatan ASB yaitu:

1. Metode regresi sederhana (OLS);

- a. Menggunakan Metode OLS /regresi sederhana untuk memperoleh model ASB yang diinginkan;
- b. Mencari variabel-variabel yang mempengaruhi (*Independent Variables*) besar/kecilnya anggaran untuk setiap jenis kegiatan dan
- c. Menghitung seberapa besar pengaruh variabel-variabel tersebut terhadap kebutuhan anggaran.

$$Y_i = a + b_1X_1 + b_2X_2 + \dots + b_nX_n + e$$

2. Analisis Statistik:

- a. Mencari nilai Min-Max;
 - b. Menghitung Biaya Rata-rata;
 - c. Menghitung prosentase alokasi jenis belanja
3. Metode Diskusi (FGD = *Focussed Group Disscussio*)

Ketiga metode di atas tidak dilakukan secara terpisah tetapi menjadi serangkaian metode dalam penentuan Analisis Standar Belanja (ASB) dengan pendekatan *activity based costing* (ABC).



Sumber: Yanse. 2006

Gambar 12 Langkah Inisiasi Analisis Standar Belanja (ASB)

Adapun langkah-langkah dalam penentuan Analisis Standar Belanja (ASB) berdasarkan *Activity Based Costing* (ABC) adalah sebagai berikut:

1. Identifikasi kegiatan yang menjadi komponen anggaran
 - a. Identifikasi Berdasarkan kewenangan dan Tupoksi.
 - b. Identifikasi Berdasarkan kegiatan yg pernah ada dalam RASK/RKA-SKPD/APBD /RKPD/RPJMD (5 th Terakhir)
 - c. Lakukan FGD (*Focussed Group Discussion*).
 - d. Tentukan kegiatan-kegiatan apa saja yang perlu dan akan dibuatkan ASBnya.
2. Mengklasifikasi/mengelompokkan kegiatan berdasarkan aktivitas yang sama.

Di sini pengelompokkan aktivitas yang memiliki pemicu aktivitas yang sama seperti jumlah peserta, jumlah output tertentu dan lainnya. Di bawah ini disajikan contoh klasifikasi aktivitas dan jenis kegiatan dalam komponen anggaran suatu pemerintah daerah.

Tabel 3
Contoh Klasifikasi Aktivitas dan Jenis Kegiatan

No	Klasifikasi Aktivitas	Jenis kegiatan (<i>activity driver</i>)
1	Pelatihan	a. Diklat; b. Fasilitasi. pendampingan; c. Pemberdayaan; d. Pembinaan; e. Penyuluhan; f. Sosialisasi & Diseminasi; g. Pelayanan langsung masyarakat; h. Koordinasi; i. Penyusunan Dokumen; j. Pendataan. pemetaan; k. Penelitian/Studi/kajian; l. Monev. inspeksi dan Pelaporan; m. Pengawasan. pengendalian; n. Pemberian bantuan o. <i>Event Organizer</i> (lomba. kontes. pameran. dll) p. Pembentukan/pendirian lembaga/badan/dll; q. Penataan lokasi. kawasan. dsb r. Pengelolaan kawasan. limbah. ekosistem. dll
2	Pembangunan Fisik	a. jalan. Jembatan. Gedung. ruang. rumah. Pagar. Irigasi. dll; b. Pengadaan Barang Modal Lainnya;
3	Pemeliharaan rutin/berkala aset daerah	a. Rehabilitasi aset daerah; b. Penyediaan barang & jasa; c. dll

Sumber: Yanse. 2006

3. Melakukan pengukuran anggaran dan ukuran kinerja dari masing-masing kegiatan.

Di bawah ini disajikan data dasar analisis standar belanja bintek secara lengkap berkaitan dengan pengukuran anggaran dan ukuran kinerja.

Tabel 4
Data Dasar Analisis Standar Belanja Bintek

No	Kegiatan	Anggaran	Peserta	Jam	OJ
1	BINTEK Kelembagaan dan Pembinaan Kelompok UPPKS	13.870.000	32	3	96
2	Pelatihan dan Orientasi PKLK PKSD dan BKB Iaro	11.940.000	96	9	864
3	Pelatihan petugas penanganan tindak kekerasan terhadap perempuan dan anak	11.801.100	25	18	450
4	Pelatihan ketrampilan anak korban kekerasan dan remaja putus sekolah	9.990.200	50	18	900
5	Pelatihan Bendahara Desa	49.400.000	240	20	4.800
6	Pelatihan Manajemen Pemerintahan Desa	17.030.000	300	4	1.200
7	Bintek Akuntansi Perkoperasian	19.990.400	30	32	960
8	Bintek Pengurus Koperasi Baru	20.494.700	30	45	1.350
9	Bintek Pengawas Koperasi Baru	19.206.200	30	100	3.000

Sumber: Yanse. 2006

4. Mencari nilai minimal dan maskimal biaya anggaran

Karena setiap daerah dalam satu pemerintah daerah seperti (salah satu kabupaten dalam satu provinsi) memiliki standar biaya yang berbeda, maka untuk memperoleh tingkat kewajaran biaya anggaran harus dicari nilai minimal dan maksimalnya seperti tersaji dalam gambar berikut.

Tabel 5
Analisis Standar Belanja Bintek

ASB BINTEK:

$$\text{ASB Bintek} = 9.316.412 + 8.253 \text{ OJ}$$

No	Target Kinerja		ASB Bintek (Rp.)	
	Jumlah Satuan	Satuan Ukur	Minimal	Maksimal
1	100	OJ	9.634.624.03	10.648.794.98
2	500	OJ	12.770.754.53	14.115.044.48
3	1000	OJ	16.690.917.65	18.447.856.35
4	1500	OJ	20.611.080.78	22.780.668.23
5	2000	OJ	24.531.243.90	27.113.480.10
6	2500	OJ	28.451.407.03	31.446.291.98
7	3000	OJ	32.371.570.15	35.779.103.85
8	3500	OJ	36.291.733.28	40.111.915.73
9	3600	OJ	37.075.765.90	40.978.478.10
10	3700	OJ	37.859.798.53	41.845.040.48
11	Dst ...			

Sumber: Yanse. 2006

5. Dihitung proporsi alokasi biaya dalam setiap kegiatan

Setelah diperoleh tingkat kewajaran, maka selanjutnya untuk memperoleh tingkat keakuratan standar biaya anggaran, maka harus dihitung proporsi biaya anggaran dari masing-masing kegiatan.

Tabel 6
Kewajaran Proporsi Alokasi Berdasarkan
Jenis Belanja Untuk Kegiatan Bintek

No	Uraian Belanja	Proporsi Alokasi Belanja	
		Minimal	Maksimal
1	Belanja Pegawai/Personalia	8.75%	9.20%
1 1	Honorarium/Upah	8.75%	9.20%
2	Belanja Barang dan Jasa	80.67%	81.28%
2 1	Biaya Bahan Material	13.88%	14.04%
2 2	Biaya Jasa Pihak Ketiga	36.04%	36.75%
2 3	Biaya Cetak dan Penggandaan	9.36%	9.44%
2 4	Biaya Makan dan Minuman	21.18%	21.27%
3	Belanja Perjalanan Dinas	9.83%	10.27%

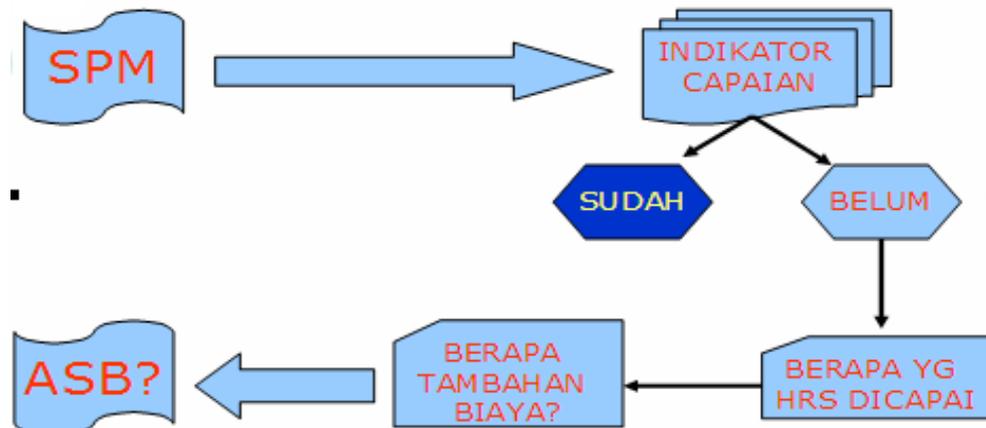
Sumber: Yanse. 2006

Setelah diperoleh standar biaya dalam anggaran maka dalam penyusunan anggaran pemerintah daerah (APBD), setiap biaya menggunakan Analisis Standar Belanja (ASB) tersebut. Terdapat beberapa catatan penting berkaitan dengan penentuan standar biaya berdasarkan *Activity Based Costing* (ABC) supaya tidak berbenturan dengan peraturan/ketentuan yang ada. Perlu disadari bahwa setiap aktivitas/kegiatan dalam konteks

pemerintah daerah harus bersumber pada produk hukum yang berlaku. Adapun catatan penting tersebut yaitu:

1. Perubahan Peraturan Perundang-undangan.
2. Penggabungan Beberapa Kegiatan Dalam Satu RASK/RKA-SKPD.
3. Penggunaan item belanja yang tidak sesuai dengan kegiatan.
4. Kelengkapan Item Standar Harga.
5. Kepatuhan Penggunaan Standar Harga.
6. Belanja Perjalanan Dinas.

Selanjutnya untuk memperoleh gambaran bagaimana keterkaitan antara Analisis Standar Belanja (ASB) khususnya yang menggunakan pendekatan *Activity Based Costing* (ABC) dengan Standar Pelayanan Minimum (SPM) akan terlihat pada bagan berikut:



Sumber: Yanse. 2006

Gambar 13 Keterkaitan Standar Pelayanan Minimum dan Analisis Standar Belanja

3. KESIMPULAN

Berdasarkan uraian pembahasan makalah ini, maka kesimpulan yang dapat diambil, terdiri dari:

- a. Sistem akuntansi keuangan daerah mencakup semua kegiatan yang berkaitan dengan APBD. Oleh karena itu, semua transaksi dalam pemerintah daerah harus dilakukan pembukuan yang memadai sebagai pendukung sistem pertanggungjawaban keuangan daerah, hingga diterbitkan laporan keuangan. Selanjutnya informasi yang dihasilkan dari sistem manajemen keuangan daerah akan digunakan oleh pemerintah daerah dalam melakukan perencanaan dan penganggaran. Komponen APBD terdiri dari pendapatan yaitu sejumlah nilai yang diterima oleh pemerintah daerah sebagai penerimaan pemerintahan daerah dan pembiayaan yaitu sejumlah nilai yang digunakan pemerintah daerah untuk membiayai kegiatan/program yang telah ditetapkan berkaitan dengan pembangunan daerah.
- b. Standar analisis belanja/biaya berawal dari arah dan kebijakan umum anggaran pemerintah daerah kemudian dikembangkan dalam strategi dan prioritas program dan kegiatan pembangunan yang telah ditetapkan pemerintah daerah.

Selanjutnya Analisis Standar Belanja (ASB) adalah standar atau pedoman yang digunakan untuk menganalisis kewajaran beban kerja atau biaya setiap program atau kegiatan yang dilaksanakan dalam satu tahun anggaran. Penilaian anggaran dalam Analisis Standar Belanja mencakup dua hal yaitu kewajaran beban kerja dan kewajaran biaya. Salah satu pendekatan yang bisa digunakan untuk menilai kewajaran dari standar analisis belanja adalah *Activity Based Costing* (ABC).

- c. *Activity Based Costing* (ABC) merupakan penetapan harga pokok atau biaya anggaran yang didasarkan aktivitas. Artinya aktivitas menjadi pemicu biaya (*cost driver*) dalam pendekatan *Activity Based Costing* (ABC). Pendekatan *Activity Based Costing* (ABC) merupakan suatu teknik untuk mengukur secara kuantitatif biaya dan kinerja suatu kegiatan (*the cost and performance of activities*) serta alokasi penggunaan sumber daya dan biaya, baik *by operational* maupun *by administratif*. Terdapat beberapa catatan penting berkaitan dengan penentuan standar biaya berdasarkan *Activity Base Costing* (ABC) supaya tidak berbenturan dengan peraturan/ketentuan yang ada. Perlu disadari bahwa setiap aktivitas/kegiatan dalam konteks pemerintah daerah harus bersumber pada produk hukum yang berlaku. Diharapkan dengan menggunakan *Activity Based Costing* (ABC) dalam penentuan analisis standar belanja akan dapat disusun anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) yang efisien dan efektif.

DAFTAR PUSTAKA

- Amin Widjaja Tunggal. 2003. *Activity Based Budgeting*. Bandung: Harvarindo.
- Blocher, Edward J., Chen, Kung H., and Lin, Thomas W. 2001. *Manajemen Biaya: Dengan Tekanan Strategik*. Terjemahan A. Susty Ambarriani. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Garrison, Ray H Eric Noreen, and Peter C. Brewer. 2007. *Managerial Accounting*. McGraw-Hill Companies.
- Hilton, Ronald W. 2009 *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*, Eighth Edition, New York : McGraw-Hill International Edition.
- Indra Bastian .2006. *Akuntansi Sektor Publik: Statu Pengantar*. Jakarta : Erlangga.
- Mulyadi, 2007. *Activity Based Cost System: Sistem Informasi Biaya Untuk Pemberdayaan Karyawan, Pengurangan dan Penentuan Secara Akurat Kos Produk dan Jasa*. Yogyakarta : BPFE Universitas Gadjah Mada.
- Nasir Aziz, 2007. *Sistem Pengelolaan Keuangan Daerah: Perencanaan dan Penganggaran*. Makalah disampaikan pada Seminar Pengelolaan Keuangan Publik Aceh (Economic Recovery Seminar Series) TARI di Balai Sidang Lt. 1 FE Unsyiah Darussalam- 31 Januari 2007
- Nunuy Nur Afiah, 2009. *Prospek Penerapan Activity Based Costing (ABC) di Sektor Publik*. Makalah dalam jurnal “Ekonomi dan Bisnis Terapan” Vol No.1 Pebruari 2009. Universitas Padjadjaran. Bandung.
- Wahyudi Kumorotomo. 2007. *Penganggaran dan Penilaian Kewajaran Standar Analisis Belanja (SAB)*. www.Google.com

Yanse Kardias, 2006. *Penyusunan Base-Line Data Analisis Standar Belanja (ASB) Pemerintah Daerah Dengan Pendekatan Activity Based Costing (ABC)*. Yogyakarta : PSE-KP Universitas Gadjah Mada (www.google.com).