

ACTIVITY BASED COSTING (ABC) PADA INSTITUSI PENDIDIKAN TINGGI (STUDI PADA PTS DI SULAWESI TENGAH)

Kisman Lantang¹, Gusstiawan Raimanu²

¹Jurusan Manajemen, Universitas Sintuwu Maroso
Email: kisman@unsimar.ac.id

²Jurusan Manajemen, Universitas Sintuwu Maroso
Email: g.raimanu@unsimar.ac.id

Masuk : 04-07-2020, revisi: 20-08-2020, diterima untuk diterbitkan : 07-09-2020

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis perhitungan beban pokok penyelenggaraan pendidikan di Universitas Sintuwu Maroso, salah satu Perguruan Tinggi Swasta di Sulawesi Tengah melalui penerapan metode sistem akuntansi manajemen kontemporer *Activity Based Costing* (ABC). Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif dengan pendekatan studi kasus. Data dikumpulkan melalui wawancara, observasi dan analisis dokumen universitas terkait dengan penelitian. Data tersebut kemudian dianalisis dengan menggunakan metode ABC yang diawali dengan peninjauan sistem manajemen keuangan perguruan tinggi, identifikasi proses bisnis dan aktivitas, identifikasi *cost component*, penentuan *cost driver*, dan mengalokasikan *institution overhead cost* ke masing-masing aktivitas serta menghitung besarnya total cost dan variansi biaya antara metode existing terhadap metode ABC. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ABC mampu diimplementasikan pada perguruan tinggi melalui pengalokasian biaya aktivitas pada masing-masing program studi secara tepat berdasarkan konsumsi masing-masing aktivitas serta dapat meningkatkan keakuratan perhitungan beban pokok per semester masing-masing program studi dengan terdeteksinya distorsi biaya berupa *over/under costing* dari metode yang diterapkan selama ini.

Kata Kunci: *Activity Based Costing*, Beban Pokok Penyelenggaraan Pendidikan dan Sistem Biaya Konvensional.

ABSTRACT

The study aims to analyze the educational cost unit calculation in Universitas Sintuwu Maroso, one of the Private University (PTS) in Central Sulawesi by implementing the contemporary management accounting system through Activity-Based Costing (ABC) method. The study is descriptive with case study approach. Data is collected through interviews, observation and university's documentation analysis that related to the study. The data then analyzed with ABC Method, which starts with a review of financial management system, identify cost components, determine cost driver, allocate the institution overhead cost on each activities, and calculate the total cost and cost variance between the existing method and ABC Method. The result indicates that the ABC method has accurately allocated activity cost in each study program based on the cost of each activity and also improves the accuracy of educational cost unit calculation per semester due its ability to detect cost distortion in the form of over/under costing from the existing method.

Keywords: *Activity-Based Costing, Educational Cost Unit and Conventional Costing System.*

1. PENDAHULUAN

Latar Belakang

Perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi yang semakin cepat saat ini turut meningkatkan motivasi masyarakat akan kebutuhan pendidikan khususnya pendidikan tinggi. Sebab perguruan tinggi dipandang sebagai sebuah institusi yang dapat mendidik dan melatih seseorang menjadi sumber daya manusia yang unggul dan memiliki peluang untuk meraih jenjang karier yang lebih baik serta dapat bersaing dalam era yang semakin kompetitif ini. Setelah 75 tahun merdeka Indonesia kini memiliki 431 Perguruan Tinggi Negeri (PTN) dan 4.222 Perguruan Tinggi Swasta (PTS) khususnya untuk Provinsi Sulawesi Tengah terdapat 9 PTN dan 45 PTS sebagai pilihan masyarakat mengakses pendidikan tinggi (PDDIKTI Kemdikbud, 2020). Apabila dipandang dari perspektif penyelenggara institusi pendidikan tinggi keadaan ini akan meningkatkan persaingan yang luar biasa ketat terutama dalam memperoleh calon mahasiswa.

Akibat adanya persaingan tersebut, pengelolaan keuangan menjadi isu kritis dalam mewujudkan pelayanan pendidikan yang berkualitas. Kamars (1989) dalam (Esti, 2007) menegaskan bahwa keadaan keuangan suatu perguruan tinggi merupakan ukuran utama keberhasilan dalam kualitas lulusan. Tanpa dukungan keuangan yang memadai suatu perguruan tinggi hanya akan menghasilkan manusia-manusia yang tidak percaya pada dirinya dan tidak memiliki sifat-sifat sebagaimana seharusnya seorang ilmuwan.

Mengingat begitu pentingnya peranan komponen biaya pendidikan ini maka diperlukan perhitungan yang cermat terkait dengan penentuan berapa besar biaya yang harus dibebankan kepada mahasiswa atas jasa layanan pendidikan yang dikonsumsi. Hal ini dimaksudkan agar keputusan yang diambil oleh perguruan tinggi merupakan keputusan yang tepat serta tidak melemahkan keunggulan bersaing perguruan tinggi dalam hal penerimaan mahasiswa baru karena biaya yang ditetapkan terlampaui tinggi, atau justru terlalu rendah daripada yang seharusnya dibebankan.

Tujuan tersebut memerlukan kajian mengenai penggunaan biaya pada aktivitas pendidikan masing-masing program studi perguruan tinggi sebagai *activity centre*. Metode akuntansi biaya kontemporer yakni *Activity Based Costing* (ABC) dipandang mampu untuk meningkatkan keakuratan perhitungan beban pokok penyelenggaraan pendidikan sebab ABC mendasarkan pembebanan biaya pada aktivitas pendidikan dan sumber daya yang dikonsumsi (Mulyadi, 2007). Aktivitas yang dimaksud yakni bukan hanya aktivitas yang berkaitan langsung dengan pendidikan namun juga yang bersifat sebagai pendukung pendidikan dan non pendidikan.

Pada dasarnya metode *Activity Based Costing* (ABC) berfokus pada aktivitas-aktivitas yang tidak terlihat melalui analisis akuntansi tradisional. Metode ABC dapat mengendalikan biaya melalui penyediaan informasi tentang aktivitas yang menjadi penyebab timbulnya biaya. Metode ini memiliki dasar pemikiran bahwa biaya ada penyebabnya dan penyebab biaya adalah aktivitas. Penyebab biaya tersebut (aktivitas) dapat dikelola (Mulyadi, 2001). ABC adalah sistem akuntansi yang terfokus pada aktivitas-aktivitas yang dilakukan untuk menghasilkan produk atau jasa (Islahuzzaman, 2011). ABC juga merupakan sistem pengkalkulasian biaya, pengembangan anggaran, pengukuran kinerja dan penilaian persediaan (O'Guin, 1991). Siregar, (2013) menjelaskan bahwa ABC adalah suatu pendekatan perhitungan biaya yang membebankan biaya sumber daya ke dalam objek biaya. Objek biaya (*cost object*) adalah unsur berupa apapun yang kepadanya biaya dibebankan. *Cost object* juga merupakan objek yang dibiayai oleh organisasi sesuai peran keberadaannya, dapat berupa produk jadi, proses maupun jasa pelayanan yang disediakan oleh suatu perusahaan untuk konsumen (Binawati, 2011).

Bagi perguruan tinggi, metode ABC merupakan salah satu alternatif penting bagi pengelola perguruan tinggi dalam pertimbangannya menjadi lebih kompetitif (Ismail, 2010). Krishnan (2006) menjelaskan bahwa konsep akuntansi manajemen dan biaya tidak hanya digunakan dalam sektor manufaktur namun juga digunakan pada sektor jasa untuk menyediakan informasi biaya guna pengambilan keputusan. Cooper dan Kaplan (1991) menjelaskan bahwa perusahaan jasa dapat memperoleh keuntungan melalui penggunaan ABC karena mereka memiliki isu yang sama dengan perusahaan manufaktur seperti analisis biaya operasi dan kegiatan pelayanan yang menuntut sumber daya (Knock, 1995 dalam Krishan, 2006).

Perguruan Tinggi sebagai salah satu faktor utama pendorong kemajuan suatu bangsa dalam menghasilkan *human capital* yang unggul dan berdaya saing, menghasilkan riset-riset unggulan dan inovasi di bidang teknologi, memerlukan biaya investasi yang cukup besar terutama dalam

pengembangan ICT seperti *e-learning* serta sistem informasi yang terintegrasi. Hal-hal ini akan mengakibatkan meningkatnya biaya dalam pendidikan tinggi. Oleh karena itu, pihak manajemen perguruan tinggi memerlukan informasi manajemen biaya yang tepat untuk menghasilkan nilai bagi institusinya.

Sejumlah penelitian menunjukkan kemungkinan implementasi pada institusi pendidikan tinggi dan menemukan bahwa metode ABC mampu mengalokasikan sumber daya dan pengetahuan manajemen keuangan (Ismail, 2010). Bahkan Duron (2001) menyebutkan bahwa manajemen biaya tradisional yang diterapkan pada berbagai institusi perguruan tinggi saat ini sudah tidak relevan dengan perkembangan dan perubahan lingkungan organisasi pendidikan tinggi karena menghasilkan perhitungan biaya yang kurang akurat sehingga melemahkan peran informasi biaya dalam pengambilan keputusan organisasi.

Universitas Sintuwu Maroso selama ini masih menerapkan sistem manajemen biaya tradisional dalam memutuskan kebijakan-kebijakan strategisnya terutama mengenai biaya pendidikan yang harus dibebankan kepada mahasiswa. Sebagai PTS yang masih mengandalkan pendanaan operasional selama ini sebagian besar berasal dari mahasiswa, dikhawatirkan proses penetapan tarif pendidikan yang selama ini telah dilakukan akan menyebabkan timbulnya distorsi yaitu ketidakakuratan dalam pembebanan biaya yang pada akhirnya akan mengakibatkan kesalahan dalam penentuan biaya pendidikan, pembuatan keputusan, perencanaan dan pengendalian.

Distorsi ini pula dapat menyebabkan *undercost / overcost* terhadap penetapan tarif pendidikan di Universitas Sintuwu Maroso sehingga dikhawatirkan penetapannya dapat lebih tinggi maupun lebih rendah daripada yang seharusnya serta dapat mengakibatkan berkurangnya minat calon mahasiswa untuk melanjutkan studi di universitas ini. Oleh karena itu, tujuan dari penelitian ini adalah melakukan analisis atas beban pokok penyelenggaraan pendidikan pada Institusi Perguruan Tinggi Swasta (PTS) di Sulawesi Tengah khususnya Universitas Sintuwu Maroso dengan menggunakan metode ABC serta menganalisis sejauh mana penerapan metode ABC dapat meningkatkan keakuratan perhitungan beban pokok masing-masing program studi.

Implementasi ABC pada institusi pendidikan tinggi diharapkan dapat menghasilkan informasi biaya yang lebih akurat dan akuntabel. Selain diharapkan dapat memberikan masukan dan menjadi panduan bagi lembaga terkait dalam melakukan implementasi dan perhitungan beban pokok dengan ABC, penelitian ini pula diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi literatur di Indonesia secara khusus mengenai implementasi ABC pada institusi perguruan tinggi swasta (PTS) yang masih relatif terbatas.

2. METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif dengan pendekatan studi kasus yaitu penelitian tentang subjek penelitian yang berkenaan dengan suatu fase spesifik atau khas dari keseluruhan personalitas (Maxfield dalam Nazir, 2005). Penelitian ini dilakukan pada salah satu PTS di Sulawesi Tengah yakni Universitas Sintuwu Maroso (Unsimar) yang berlokasi di Jl. P. Timor No. 1 Kabupaten Poso, Sulawesi Tengah. Perguruan tinggi ini termasuk salah satu Perguruan Tinggi Swasta (PTS) yang cukup besar di Sulawesi Tengah yang memiliki enam fakultas dan delapan program sarjana. Namun dalam perkembangannya selama ini pihak manajemen perguruan tinggi belum pernah melakukan analisis beban pokok penyelenggaraan pendidikan menggunakan metode *Activity Based Costing* (ABC) karena masih menggunakan sistem kalkulasi biaya secara tradisional.

Penelitian ini menggunakan kombinasi dua jenis data yaitu data primer dan data sekunder. Hal ini dikarenakan kedua jenis data tersebut akan digunakan secara bersamaan dalam membentuk biaya pokok penyelenggaraan pendidikan. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dokumen-dokumen perguruan tinggi yang meliputi laporan keuangan universitas, rencana dan realisasi anggaran tahun 2018 dan dokumen hasil wawancara dengan unsur pimpinan dan bagian keuangan universitas.

Data yang telah dikumpulkan selanjutnya dianalisis dengan menggunakan metode *Activity Based Costing* yang diusulkan oleh Roztocki (1999). Olehnya dilakukan analisis data atas instrumen penelitian sebagai berikut:

1. Tahap Perancangan Model ABC

- a. Identifikasi proses bisnis Perguruan Tinggi.
- b. Review data keuangan perguruan tinggi, untuk mengetahui mata anggaran yang ada serta batasan penggunaannya.
- c. Mengidentifikasi dan membuat definisi aktivitas-aktivitas utama yang dilakukan oleh jurusan, fakultas dan universitas.
- d. Mengidentifikasi dan menetapkan *Cost Object*, *Direct Labor Cost*, *Direct Material Cost* dan *Overhead Cost*.
- e. Identifikasi *Expense Category*, *Cost Driver*, dan *Cost Component*.
- f. Penyusunan hirarki alokasi *activity overhead cost* pada tingkat fakultas dan universitas.

Untuk menentukan/mengestimasi proporsi biaya yang diserap, yaitu melalui proporsi yang besarnya ditentukan oleh cost driver yang telah diidentifikasi.

2. Tahap Penerapan Metode ABC

- a. Merekonstruksi aktivitas setiap program studi berdasarkan *activity dictionary* pada tahun anggaran 2018-2019.
- b. Mengalokasikan *activity cost* sesuai model ABC yang telah dibuat.
- c. Perhitungan variansi (distorsi) biaya antara biaya pada kondisi pendekatan akuntansi biaya tradisional (*existing*) terhadap biaya dari hasil perhitungan ABC.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

Perhitungan Beban Pokok (*existing*)

Selama ini, perguruan tinggi melakukan analisis atas beban pokok penyelenggaraan pendidikannya menggunakan pendekatan *Functional Based Costing* (FBC) dimana biaya-biaya yang dikeluarkan oleh *activity centre* menggunakan metode alokasi langsung (*direct method of allocation*) dengan *cost driver* yang sama yakni persentase jumlah mahasiswa aktif tiap program studi, tanpa mengakui adanya interaksi antar *activity centre* dan tanpa memperhatikan aktivitas-aktivitas yang timbul baik ditingkat universitas maupun program studi. Karena data laporan keuangan tahun 2018-2019 diasumsikan mewakili 2 semester, maka perhitungan beban pokok 1 semester masing-masing program studi pada Tabel 1, dihitung dengan rumus:

$$\text{(Total Cost (Direct Cost + Overhead Cost): 2)}$$

Tabel 1. Penetapan Beban Pokok Berdasarkan *Traditional Costing*
Sumber : Hasil Pengolahan Data

Program Studi	Beban Pokok (FBC) 1 Semester	Mhs Aktif	Mhs Aktif (%)	Beban Pokok (FBC) 1 Smt per Mhs
S1 Agroteknologi	445.193.093	379	7,11%	1.174.652
S1 Peternakan	221.614.198	109	2,05%	2.033.158
S1 Manajemen	1.416.708.021	1.437	26,98%	985.879
S1 Pendidikan Biologi	715.827.020	800	15,02%	894.784

Program Studi	Beban Pokok (FBC) 1 Semester	Mhs Aktif	Mhs Aktif (%)	Beban Pokok (FBC) 1 Smt per Mhs
S1 Pendidikan Bahasa Inggris	499.084.397	385	7,23%	1.296.323
S1 Teknik Sipil	811.581.820	796	14,94%	1.019.575
S1 Ilmu Hukum	748.287.533	567	10,64%	1.319.731
S1 Ilmu Administrasi Negara	1.012.743.716	854	16,03%	1.185.883
Total	5.871.039.799	5.327		9.909.984

Selanjutnya berdasarkan tabel diatas dapat diperoleh rata-rata beban pokok semester per mahasiswa dengan membagi Total Beban Pokok Per Mahasiswa dengan Jumlah Program Studi sehingga diperoleh rata-rata beban pokok per semester sebesar Rp. 1.238.748. Di Universitas Sintuwu Maroso selama ini dikenal 2 komponen biaya pendidikan utama yakni SPP (Sumbangan Penyelenggaraan Pendidikan) yang dibayar sekali pada awal semester dan BPP (Biaya Penyelenggaraan Pendidikan) yang dibayar setiap semester. Selain itu, ada komponen biaya lainnya seperti biaya seminar proposal, seminar hasil penelitian, ujian skripsi, Kuliah Kerja Nyata, Kuliah Kerja Profesi dan Wisuda.

Penetapan besaran biaya pendidikan termasuk kenaikannya dibandingkan periode sebelumnya selama ini baik pada kelompok Eksakta (Agroteknologi, Peternakan, Teknik Sipil dan Pendidikan Biologi) maupun Non-Eksakta (Manajemen, Ilmu Administrasi Negara, Ilmu Hukum dan Pendidikan Bahasa Inggris) selain mempertimbangkan rata-rata beban pokok semester diatas, cenderung lebih didominasi oleh kebijakan pimpinan dengan dasar pertimbangan diantaranya faktor inflasi, azas kepastian, rata-rata biaya pendidikan PTS lainnya sebagai pembanding serta jumlah mahasiswa aktif masing-masing program studi. Sehingga keputusan biaya pendidikan kelompok eksakta dan non-eksakta seringkali mengalami perbedaan yang tidak signifikan padahal kelompok eksakta membutuhkan lebih banyak aktivitas seperti praktikum laboratorium dan praktikum lapangan yang tidak dilakukan pada kelompok non-eksakta.

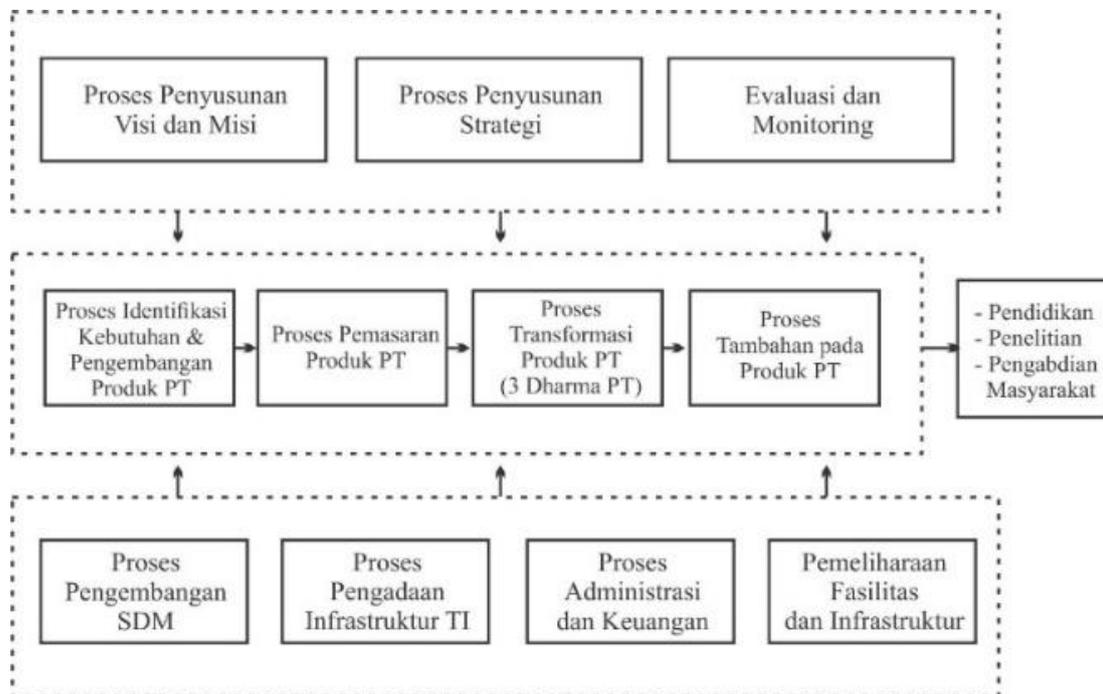
Pemahaman bahwa tidak semua program studi yang ada memiliki *cost driver* yang sama tetapi berbeda-beda dan tidak bisa diseragamkan dalam perhitungan biayanya, maka Universitas Sintuwu Maroso memerlukan metode analisis biaya yang tepat guna menghasilkan informasi biaya yang akurat berkenaan dengan biaya aktivitas penyelenggaraan pendidikan selama ini. Salah satu solusi yang dapat ditawarkan untuk mencapai tujuan tersebut adalah menggunakan metode *Activity Based Costing* (ABC). ABC menjadikan aktivitas sebagai titik kegiatannya. ABC tidak hanya berfokus ke perhitungan *cost* produk/jasa, namun mencakup perspektif yang lebih luas yakni informasi tentang apa yang menyebabkan biaya-biaya meningkat atau menurun, biaya dapat ditelusuri ke masing-masing program studi. Hubungan sebab-akibat memungkinkan manajemen perguruan tinggi untuk memperbaiki ketepatan perhitungan beban pokok penyelenggaraan pendidikan yang pada akhirnya akan bermuara pada pengambilan keputusan penetapan biaya pendidikan.

Implementasi ABC pada Kalkulasi Beban Pokok

Tujuan utama penelitian ini adalah meningkatkan keakuratan perhitungan beban pokok per semester pada masing-masing program studi dengan melakukan implementasi model ABC dimana akan diketahui berapa biaya sesungguhnya yang dikonsumsi oleh masing-masing *cost object*. Langkah-langkah dalam penerapan metode ABC dapat digambarkan sebagai berikut:

Langkah 1 – Identifikasi Proses Bisnis Perguruan Tinggi

Proses bisnis perguruan tinggi yang berhasil diidentifikasi pada penelitian ini mengacu pada model CIMOSA (*Computer Integrated Manufacturing for Open System Architecture*) (Mahani & Nasution, 2008), yang secara garis besar dibagi menjadi 3 level yaitu *managerial process*, *core process*, dan *support process*.



Gambar 1. Proses Bisnis Perguruan Tinggi
Sumber : Hasil Pengolahan Data

Dari *flow chart* proses bisnis PT tersebut, dapat diidentifikasi bahwa *core process* PT yang menghasilkan salah satu produk tri dharma PT yaitu pendidikan, berada di program studi sebagai pusat aktivitas belajar-mengajar.

Langkah 2 – Identifikasi *Cost Object*, *Direct Material Cost* dan *Overhead Cost*

Dalam penelitian ini yang dimaksud dengan *cost object* yaitu produk perguruan tinggi menurut tri dharma perguruan tinggi. *Direct labor cost* yaitu orang atau personel yang terlibat langsung dalam kegiatan pendidikan atau dalam hal ini adalah dosen. *Direct material cost* merupakan biaya bahan langsung yang digunakan dalam kegiatan pendidikan dapat berupa bahan habis pakai. *Overhead cost* yaitu biaya lain-lain selain *direct labor cost* dan *direct material cost* yang dapat ditelusuri ke produk.

Identifikasi Biaya *Direct Tracing*

Direct tracing merupakan pembebanan biaya langsung ke aktivitas dengan cara mengidentifikasi secara langsung konsumsi sumber daya oleh aktivitas. Identifikasi biaya langsung ini dibagi menjadi *direct labor cost* dan *direct material cost* pada level *core process*. Aktivitas-aktivitas ini merupakan aktivitas yang terjadi di tingkat program studi.

Tabel 2. *Direct Tracing* Program Studi
 Sumber : Hasil Pengolahan Data

Program Studi	Realisasi Biaya Langsung		
	<i>Direct Labor Cost</i> (Rp)	<i>Direct Material Cost</i> (Rp)	<i>Total Direct Cost</i> (Rp)
S1 Agroteknologi	385.461.810	115.284.964	500.746.774
S1 Peternakan	219.707.180	98.704.036	318.411.216
S1 Manajemen	739.701.491	535.144.000	1.274.845.491
S1 Pendidikan Biologi	252.774.400	340.040.802	592.815.202
S1 Pend. Bahasa Inggris	448.819.200	165.042.966	619.862.166
S1 Teknik Sipil	517.889.945	164.049.500	681.939.445
S1 Ilmu Hukum	829.195.776	101.622.600	930.818.376
S1 Ilmu Adm. Negara	592.178.547	251.995.600	844.174.147
Total	3.985.728.349	1.771.884.468	5.757.612.817

Penelusuran biaya langsung dengan *direct tracing* dapat meningkatkan akurasi biaya dan lebih sederhana, karena kategori aktivitas dan dasar alokasi biaya tidak perlu diidentifikasi seperti pada penelusuran biaya *overhead*. Dalam penelitian ini, aktivitas-aktivitas yang terkait dengan penyelenggaraan pendidikan diidentifikasi menjadi *direct cost*. Biaya tersebut dapat ditelusuri secara langsung karena biaya pada aktivitas tersebut merupakan biaya yang dikeluarkan langsung untuk mahasiswa.

Identifikasi Biaya *Driver Tracing*

Driver tracing merupakan suatu pembebanan biaya tidak langsung (*overhead*) ke aktivitas melalui hubungan sebab akibat antara sumber daya yang dikonsumsi dengan aktivitas yang ditimbulkan. Dalam penelitian ini terlebih dahulu diidentifikasi biaya tidak langsung pada tingkat program studi dan selanjutnya pada tingkat universitas.

Tabel 3. Realisasi Biaya *Overhead* Program Studi
 Sumber : Hasil Pengolahan Data

Program Studi	Realisasi <i>Overhead Cost</i> (Rp)
S1 Agroteknologi	31.944.500
S1 Peternakan	21.944.500
S1 Manajemen	202.350.000
S1 Pendidikan Biologi	83.810.000
S1 Pendidikan Bahasa Inggris	20.949.000
S1 Teknik Sipil	189.970.500
S1 Ilmu Hukum	30.630.000
S1 Ilmu Administrasi Negara	375.320.000
Total Biaya <i>Overhead</i>	956.918.500

Langkah 3 – Identifikasi *Expense Category*, *Cost Driver* dan *Cost Component*

Berdasarkan hasil wawancara dan analisis dokumen, hasil identifikasi *expense category*, *cost driver* dan *cost component* sebagai berikut:

Tabel 4. *Expense Category*, *Cost Driver* dan *Cost Component* tingkat Universitas
 Sumber : Hasil Pengolahan Data

Cost Component	Cost (Rp)	Cost Driver
Belanja Pegawai		
Gaji	967.737.650	Jumlah Pegawai
Insentif	872.400.100	Jumlah Pegawai, Frekuensi Kegiatan
Belanja Barang		
Administrasi	181.292.000	Frekuensi Kegiatan
ATK	27.895.300	Jumlah Unit

Cost Component	Cost (Rp)	Cost Driver
Perjalanan Dinas	88.405.600	Jumlah dan Jenis Perjalanan Dinas
Langganan Daya dan Jasa	142.990.539	Jumlah dan Jenis Langganan
Popularisasi	79.221.000	Frekuensi Kegiatan
Miscellaneous Expenses	298.302.742	Tidak diketahui
Penelitian dan Pengabdian	89.570.000	Frekuensi Kegiatan
Konsumsi	32.589.500	Frekuensi Kegiatan
Akademik	1.833.420.000	Frekuensi Kegiatan, Jumlah Mahasiswa
Belanja Modal		
Alat Kantor	135.036.850	Jumlah Alat
Alat Laboratorium	22.500.000	Jumlah Alat
IT Support	133.951.000	Jumlah Unit
Koleksi Pustaka	40.746.000	Jumlah Unit
Kendaraan	12.442.500	Jumlah Unit
Pemeliharaan	58.777.500	Jumlah Unit, Frekuensi Kegiatan
Sewa	10.270.000	Frekuensi Kegiatan

Langkah 4 – Identifikasi dan Seleksi *Cost Driver*

Penggerak biaya (*cost driver*) diidentifikasi dengan melihat apa saja yang terkait pada aktivitas. Berdasarkan data yang tersedia, pemilihan *cost driver* didasarkan pada prinsip kemudahan/ketersediaan data. *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. Penentuan *cost driver* mempertimbangkan beberapa faktor di antaranya, kemudahan untuk menentukan dan memperoleh data yang diperlukan dari pemicu biaya (*cost of measurement*) serta korelasi antara tingkat konsumsi aktivitas dari pemicu biaya dengan konsumsi aktivitas (*degree of correlation*).

Langkah 5 – Menghubungkan Aktivitas dengan Biaya dalam Matriks *Expenses Activity Dependence* (EAD)

Matriks EAD digunakan untuk menghubungkan aktivitas dengan biaya yang dikonsumsinya. Proses ini dilakukan dengan membuat tanda centang (*check marks*) secara proporsional dalam matriks EAD untuk menentukan hubungan atau keterkaitan dari tiap aktivitas yang ada dalam menyerap biaya. Setelah tanda dibuat, selanjutnya ditetapkan rasio antar aktivitas dan *cost component*.

Penetapan rasio ini dapat menggunakan *educated guess*, *systematic appraisal* (AHP), dan *actual data* (Roztocki, 1999). Adapun penetapan rasio dalam penelitian ini menggunakan data aktual dan dugaan berbasis pengetahuan (*educated guess*) berdasarkan hasil brainstorming dengan pihak universitas, observasi langsung pada proses bisnis perguruan tinggi di level *core* dan *support process* serta analisis atas laporan keuangan universitas.

Langkah 6 – Menghubungkan Aktivitas dengan Produk melalui Matrik APD

Untuk menentukan hubungan biaya yang dikonsumsi aktivitas per produk, langkah awal yang dilakukan adalah membuat tanda centang (*check-marks*) yang diletakan secara proporsional untuk menentukan hubungan aktivitas dengan produk yang dihasilkan. Berdasarkan perhitungan pada matrik APD diketahui penyerapan *institution overhead cost* masing-masing program studi berdasarkan aktivitas. Selanjutnya dilakukan perhitungan total *overhead cost* yang diserap masing-masing program studi dengan menjumlahkan hasil *driver tracing* dengan perhitungan pada matrik APD sebagai berikut:

Tabel 5. Penyerapan *Overhead Cost* masing-masing Program Studi
Sumber : Hasil Pengolahan Data

Program Studi S1	Realisasi <i>Overhead Cost</i>		Total <i>Overhead Cost</i> (Rp)	%
	Program Studi (Rp)	Universitas (Rp)		
S1 Agroteknologi	31.944.500	524.209.493	556.153.993	9%
S1 Peternakan	21.944.500	392.901.341	414.845.841	7%
S1 Manajemen	202.350.000	954.399.398	1.156.749.398	19%
S1 Pendidikan Biologi	83.810.000	706.823.318	790.633.318	13%
S1 Pendidikan Bahasa Inggris	20.949.000	497.621.211	518.570.211	9%
S1 Teknik Sipil	189.970.500	677.106.243	867.076.743	14%
S1 Ilmu Hukum	30.630.000	571.234.222	601.864.222	10%
S1 Ilmu Administrasi Negara	375.320.000	703.253.055	1.078.573.055	18%
Total	956.918.500	5.027.548.281	5.984.466.781	100%

Perhitungan Distorsi Biaya Existing terhadap ABC

Setelah dilakukan perhitungan biaya dengan metode ABC, dapat dihitung distorsi biaya antara biaya existing terhadap hasil perhitungan ABC. Hasil perhitungan biaya dengan menggunakan metode ABC diperoleh sebagai berikut :

Tabel 6. Total Biaya berdasarkan *Activity Based Costing*
Sumber : Hasil Pengolahan Data

Program Studi	<i>Direct Labor Cost</i> (Rp)	<i>Direct Material Cost</i> (Rp)	<i>Overhead Cost</i> (Rp)	<i>Total Cost</i> (Rp)	Beban Pokok (ABC) 1 Semester	Beban Pokok 1 Smt Per Mhs
S1 Agroteknologi	385.461.810	115.284.964	556.153.993	1.056.900.767	528.450.384	1.394.328
S1 Peternakan	219.707.180	98.704.036	414.845.841	733.257.057	366.628.528	3.363.564
S1 Manajemen	739.701.491	535.144.000	1.156.749.398	2.431.594.889	1.215.797.444	846.066
S1 Pendidikan Biologi	252.774.400	340.040.802	790.633.318	1.383.448.520	691.724.260	864.655
S1 Pend. Bhs. Inggris	448.819.200	165.042.966	518.570.211	1.132.432.377	566.216.189	1.470.691
S1 Teknik Sipil	517.889.945	164.049.500	867.076.743	1.549.016.188	774.508.094	973.000
S1 Ilmu Hukum	829.195.776	101.622.600	601.864.222	1.532.682.598	766.341.299	1.351.572
S1 Ilmu Adm. Negara	592.178.547	251.995.600	1.078.573.055	1.922.747.202	961.373.600	1.125.730
Total	3.985.728.349	1.771.884.468	5.984.466.781	11.742.079.598	5.871.039.799	11.389.608

Berdasarkan perhitungan beban pokok penyelenggaraan pendidikan menggunakan Metode ABC, diketahui beban pokok per semester sebesar Rp. 5.871.039.799 dan beban pokok 1 semester per mahasiswa adalah sebesar Rp. 11.389.608. Hasil perhitungan ini selanjutnya dibandingkan dengan perhitungan biaya secara tradisional pada Tabel 7 sehingga selisih/variansi biaya dari metode existing (*traditional costing*) terhadap metode ABC adalah:

Tabel 7. Variansi Biaya Tradisional Costing terhadap ABC
Sumber : Hasil Pengolahan Data

Program Studi	Beban Pokok Metode Tradisional	Beban Pokok ABC	Distorsi Per SMT	%	Beban Pokok Tradisional	Beban Pokok ABC	Distorsi Per MHS	%
	1 Semester	1 Semester	Tradisional - ABC		1 SMS Per MHS	1 SMS Per MHS	Tradisional - ABC	
	S1 Agroteknologi	445.193.093	528.450.384		-83.257.291	-15,75%	1.174.652	
S1 Peternakan	221.614.198	366.628.528	-145.014.331	-39,55%	2.033.158	3.363.564	-1.330.407	-39,55%
S1 Manajemen	1.416.708.021	1.215.797.444	200.910.577	16,53%	985.879	846.066	139.813	16,53%
S1 Pendidikan Biologi	715.827.020	691.724.260	24.102.761	3,48%	894.784	868.655	30.128	3,48%
S1 Pend. Bhs. Inggris	499.084.397	566.216.189	-67.131.791	-11,86%	1.296.323	1.470.691	-174.368	-11,86%

Program Studi	Beban Pokok Metode Tradisional	Beban Pokok ABC	Distorsi Per SMT	%	Beban Pokok Tradisional	Beban Pokok ABC	Distorsi Per MHS	%
	1 Semester	1 Semester	Tradisional - ABC		1 SMS Per MHS	1 SMS Per MHS	Tradisional - ABC	
S1 Teknik Sipil	811.581.820	774.508.094	37.073.726	4,79%	1.019.575	973.000	46.575	4,79%
S1 Ilmu Hukum	748.287.533	766.341.299	-18.053.766	-2,36%	1.319.731	1.351.572	-31.841	-2,36%
S1 Ilmu Adm. Negara	1.012.743.716	961.373.600	51.370.115	5,34%	1.185.883	1.125.730	60.152	5,34%

Pembahasan

Universitas Sintuwu Maroso sebagai sebuah institusi nirlaba harus dapat memastikan bahwa setiap jasa yang diberikan bagi mahasiswanya telah dikeluarkan dengan perhitungan biaya yang efisien. Selain itu, pihak manajemen juga harus mampu atau sedapat mungkin berusaha meminimumkan biaya yang dibutuhkan dalam melangsungkan kegiatan operasinya. Hal ini bertujuan untuk menyediakan nilai pelanggan yang sama (lebih besar) dengan biaya yang lebih rendah dari perguruan tinggi yang lain. Mengurangi biaya yang dibutuhkan untuk mencapai manfaat tertentu berarti perusahaan lebih efisien. Inilah yang ingin dicapai dengan melakukan analisis biaya menggunakan metode *Activity Based Costing* (ABC).

Analisis atas beban pokok yang dilakukan pihak manajemen Universitas Sintuwu Maroso selama ini dianggap memiliki tingkat akurasi yang rendah karena metode ini terlalu menyederhanakan proses bagaimana jasa pendidikan itu dihasilkan. Program studi yang berbeda-beda karakteristiknya diasumsikan hanya menggunakan satu *cost driver* berbasis unit sehingga biaya overhead yang terjadi dialokasikan ke masing-masing program studi hanya berdasarkan proporsi mahasiswa aktif sehingga hasil perhitungan beban pokok akan proporsional dengan volumenya. Padahal pada kenyataannya masing-masing program studi dalam memproduksi jasa bagi mahasiswa membutuhkan aktivitas yang tingkat konsumsi sumber dayanya akan berbeda-beda. Oleh karena itu, perhitungan beban pokok yang dilakukan selama ini dianggap tidak relevan dan memerlukan perubahan.

Pendapat tersebut sejalan dengan pernyataan Duron (2001) yang menyatakan bahwa manajemen biaya tradisional saat ini sudah tidak relevan lagi dengan perkembangan dan perubahan lingkungan organisasi pendidikan tinggi. Alokasi sumber daya dari perhitungan secara tradisional dianggap kurang tepat sehingga melemahkan peran informasi biaya dalam pengambilan keputusan suatu organisasi. Informasi yang dihasilkan dari perhitungan secara tradisional ini menghasilkan informasi biaya yang terdistorsi sehingga mengarahkan kebijakan penetapan biaya pendidikan yang tidak tepat. Biaya pendidikan untuk beberapa program studi seharusnya ditetapkan lebih tinggi dihargai terlalu murah, begitu pula sebaliknya.

Menerapkan metode ABC pada perguruan tinggi akan dapat meningkatkan kualitas informasi biaya untuk analisis keuangan pada perguruan tinggi. Selain itu akan dapat terlihat bahwa tidak semua biaya-biaya terutama biaya *overhead* berkorelasi proporsional dengan besarnya volume produk. Hasil dari penerapan metode ABC pada perguruan tinggi dapat pula digunakan sebagai dasar dalam penganggaran, evaluasi kinerja, penilaian efektifitas program dan keputusan penetapan biaya di perguruan tinggi. Metode ABC juga dipandang mampu dan lebih baik dalam pengalokasian sumber daya serta pengetatan manajemen keuangan dan dapat digunakan sebagai suatu sistem pendukung keputusan (*decision support system*) (Ismail, 2010).

Penerapan metode ABC yang dilakukan dalam penelitian ini mendeteksi adanya distorsi biaya apabila dibandingkan dengan metode tradisional (*existing*) sebagaimana ditunjukkan pada Tabel

7. Distorsi biaya ini adalah terjadinya *over* dan *under costing* beban pokok program studi di Universitas Sintuwu Maroso pada Tahun 2018-2019 dengan rincian sebagai berikut:

1. Program Studi Agroteknologi terdeteksi *under costing* sebesar Rp. 219.676 atau sebesar 15,75%.
2. Program Studi Peternakan terdeteksi mengalami *under costing* paling besar yaitu sebesar Rp. 1.330.407 atau 39,55%. Hal ini disebabkan jumlah mahasiswa Program Studi Peternakan yang hanya sebanyak 109 orang, sementara biaya operasional pendidikan yang diserap mencapai Rp. 733.257.057.
3. Program Studi Manajemen sebagai prodi dengan jumlah mahasiswa aktif paling banyak terdeteksi mengalami *over costing* sebesar Rp. 139.813 atau 16,53%.
4. Program Studi Pendidikan Biologi terdeteksi mengalami *over costing* sebesar Rp. 30.128 atau 3,48%.
5. Program Studi Pendidikan Bahasa Inggris terdeteksi mengalami *under costing* sebesar Rp. 174.368 atau 11,86%.
6. Program Studi Teknik Sipil terdeteksi mengalami *over costing* sebesar Rp.46.575 atau 4,79%.
7. Program Studi Ilmu Hukum terdeteksi mengalami *under costing* sebesar Rp.31.841 atau 2,36%.
8. Program Studi Ilmu Administrasi Negara mengalami *over costing* sebesar Rp.60.152 atau 5,34%.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa satu program studi kelompok non-eksakta (Ilmu Hukum) dan sebagian besar program studi kelompok eksakta (Agroteknologi, Peternakan, Pendidikan Biologi) mengalami *under costing* yang berarti selama biaya pendidikan yang dibayarkan oleh mahasiswa masih sedikit daripada jumlah yang seharusnya dibebankan, sedangkan sebaliknya bagi program studi yang mengalami *over costing* berarti bahwa selama ini mahasiswa membayar biaya pendidikan lebih mahal daripada yang seharusnya dibebankan. Hansen & Mowen, (2004) menjelaskan timbulnya distorsi adalah ketidakakuratan dalam pembebanan biaya, sehingga mengakibatkan kesalahan dalam penentuan biaya, pembuatan keputusan, perencanaan dan pengendalian.

Berdasarkan hasil analisis yang diperoleh dari perhitungan beban pokok menggunakan metode ABC, beberapa program studi yang mengalami *under costing* setelah dianalisis dengan menggunakan metode ABC ternyata memiliki profitabilitas yang lebih rendah dibandingkan dengan menggunakan metode tradisional. Artinya bahwa penyelenggaraan beberapa program studi ini tanpa disadari memberikan kerugian bagi universitas. Selain itu distorsi biaya yang terdeteksi ini mengakibatkan ketidakseimbangan pada penganggaran perguruan tinggi selama ini dimana beberapa program kerja utama seperti peningkatan fasilitas pembelajaran tertunda dikarenakan kondisi keuangan yang tidak mencukupi.

Hasil analisis yang telah dilakukan dalam penelitian ini menunjukkan bahwa penerapan metode ABC dapat meningkatkan keakuratan perhitungan beban pokok penyelenggaraan pendidikan di Universitas Sintuwu Maroso dibandingkan dengan metode tradisional dengan terdeteksinya distorsi/variansi biaya (*over/under costing*) pada seluruh program studi. Artinya bahwa metode ABC telah mampu diimplementasikan pada perusahaan jasa atau dalam hal ini institusi pendidikan tinggi dengan mengalokasikan biaya aktivitas ke setiap program studi secara tepat berdasarkan konsumsi masing-masing aktivitas. Dengan demikian Universitas Sintuwu Maroso disarankan meninjau ulang sistem perhitungan beban pokok yang selama ini digunakan dan mulai mempertimbangkan untuk menggunakan kalkulasi dengan metode *Activity Based Costing*

sebagai salah satu analisis pertimbangan dalam penentuan biaya pendidikan pada masing-masing program studi di masa yang akan datang.

4. KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan dapat disimpulkan bahwa beban pokok penyelenggaraan pendidikan tahun 2018-2019 di Universitas Sintuwu Maroso berdasarkan metode ABC per semester adalah sebesar Rp.5.871.039. Implementasi ABC dianggap berhasil meningkatkan keakuratan perhitungan beban pokok pada semua program studi di Universitas Sintuwu Maroso dibandingkan dengan metode *traditional costing* yang selama ini digunakan dengan terdeteksinya distorsi biaya (*over/under costing*).

Penerapan ABC dapat membantu pihak manajemen untuk memahami apa yang menyebabkan biaya-biaya (*direct* dan *overhead*) meningkat atau menurun dengan melakukan penelusuran ke masing-masing program studi. Hubungan sebab akibat ini memungkinkan pihak manajemen universitas untuk memperbaiki ketepatan perhitungan beban pokok, yang secara signifikan memperbaiki pengambilan keputusan.

REFERENSI

- Binawati, L. (2011). Penerapan Activity Based Costing Untuk Meningkatkan Keakuratan Perhitungan Beban Pokok Program Studi Perguruan Tinggi X. Seminar Nasional Sistem & Teknologi Informasi (SNASTI) 2011 (pp. 1-10). Surabaya: STIKOM Surabaya. Retrieved April 24, 2018, from sir.stikom.edu/id/eprint/488
- Cooper, R. & Kaplan, R.S. 1991. *The Design of Cost Management System: Text, Cases, and Readings*, Englewood Cliff, NJ: Pentic Hall Inc
- Duron, Robert W, 2001, *Factors Associated with the perceive benefit of ABC in non profit institution of higher educations*, Dissertation, Capella University.
- Esti, D. (2007). Pengembangan. Sumber-sumber Pendapatan Perguruan Tinggi. *Jurnal Manajemen Pendidikan*, 3(2).
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2004). *Management Accounting*, 7th. (T. P. Salemba, Trans.) Jakarta: Salemba Empat
- Ismail, N. A. (2010). *Activity-based management system implementation in higher education institution benefits and challenges*. *Jurnal Campus-wide Information Systems*, 40-52. Retrieved Mei 3, 2018, from www.emeraldinsight.com/1065-0741.htm.
- Islahuzzaman. (2011). *Activity-Based Costing: Teori dan Aplikasi*. Bandung: Penerbit Alfabeta
- Krishnan, Anbalagan. (2006) *An Application of Activity Based Costing in Higher Learning Institution: A Local Case Study*, *Jurnal of Contemporary Management Research / CMR* Vol 2, No 2
- PDDIKTI Kemdikbud. (2020, 8 19). Pangkalan Data Pendidikan Tinggi. Retrieved from <https://pddikti.kemdikbud.go.id/pt>
- Mahani, A., & Nasution, A. (2008). Perancangan Model Activity Based Costing Untuk Menentukan Standar Unit Cost Pendidikan Program S-1 (Studi Kasus: Jurusan Statistik - ITS). *Student Journal ITS*.
- Mulyadi. (2007). *Activity Based Costing System*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Nazir, Moh. (2005). *Metode Penelitian*. Bogor: Ghalia Indonesia.
- O'Guin, M. C. (1991). *Activity-Based Costing for Information Systems*. *Journal of Cost Management*, Spring, pp. 35-39.
- Roztock, N. Valenzuela, J., Porter, J., Monk, M.R., dan Needy, K.L.S., (1999). *A Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing in Small Companies*. Retrieved from <http://www2.newpaltz.edu/~roztockn/virginia99.pdf/>.