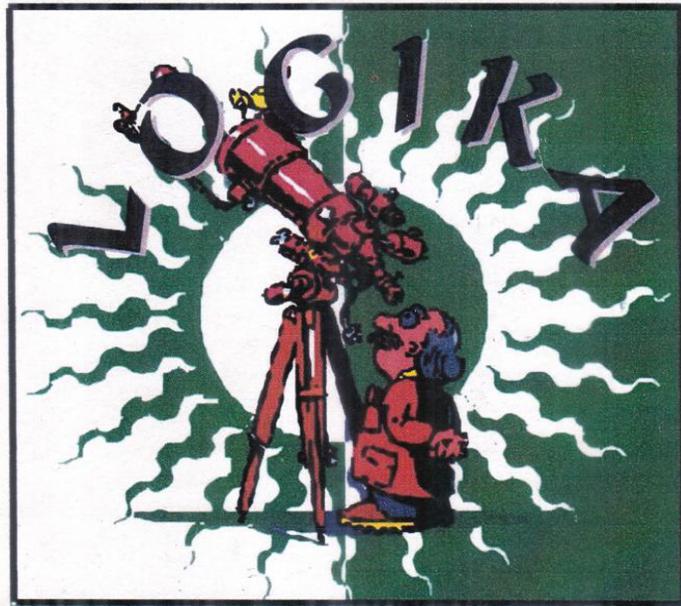


Volume 11 Nomor 1, Mei 2013

ISSN:1693-9018

# LOGIKA

*Jurnal Ilmu Pengetahuan dan Teknologi*



**ALUMNI PASCA SARJANA  
UNIVERSITAS NEGERI JAKARTA  
AMBON**

**ANALISIS BIAYA BAHAN BAKU DAN TENAGA KERJA LANGSUNG  
DALAM BELANJA MODAL  
DI PERGURUAN TINGGI STUDI KASUS PADA  
UNIVERSITAS GADJAH MADA**

**Adonia Anita Batkunde\***

**Abstrack:** The objective of this study is to analyze the procedures and formulas used for capital expenditure on raw material (finished good/equipments) and direct labor in Gadjah Mada University (GMU). This study used the procedure in *Cost Accounting Standard (CAS)* and cost allocation for raw material (finished goods/equipments) and direct labor in *Cost Accounting Standard Board Disclosure Statement 1 (CASB DS-1)* in order to analyze their compatibility to the procedures and formulas used by GMU (government). The population was all construction procurements in the rectorate office of GMU. The samples included the construction procurement projects between 2005 and 2007. Primary data was obtained through interview given to the procurement department of the rectorate office. Secondary data consisted of Cost Budget, general description of the procurements in the rectorate office, reference frameworks, procurement documents, contracts and literature studies. These data were analyzed by using the *Cost Accounting Standard (CAS) 9904*. Results of this study indicated that, *first*, based on the aspect of procedure, the procurement department has applied the same procedures required by CAS. However, two procedures required by CAS were not applied, which included the requirements to enclose the contractor's financial and final report that should be prepared by the contractor after the procurement process was finished. *Second*, in the aspect of formula, for the cost of raw material (finished goods/equipment), it was indicated that the procurement department has used the same formula required by CASB DS 1. Nevertheless, the formula for labor was unidentified. Thus, it is expected that further studies can be carried out to contractor companies in order to obtain data on labors.

**Keywords:** Cost of direct raw material (finished good/equipments), cost of direct labor, capital expenditures.

## **PENDAHULUAN**

Pengadaan barang/jasa pemerintah merupakan salah satu sektor strategis yang sangat berperan dalam menentukan penggunaan anggaran dan belanja daerah sehingga dalam melaksanakan fungsi pelayanan masyarakat, pemerintah dihadapkan pada masalah pengambilan keputusan investasi publik yang diperlukan untuk mendukung pelaksanaan program, kegiatan dan fungsi yang menjadi prioritas kebijakan. Pengeluaran untuk investasi publik bersifat jangka panjang sehingga berhubungan erat dengan penganggaran modal/investasi. Menurut Mardiasmo (2004), anggaran modal menunjukkan rencana jangka panjang dan pembelanjaan atas aktiva tetap seperti gedung, peralatan, kendaraan, perabot, dan sebagainya. Belanja modal adalah pengeluaran yang manfaatnya cenderung melebihi satu tahun anggaran dan akan menambah asset atau kekayaan pemerintah, dan selanjutnya akan menambah anggaran rutin untuk biaya operasional dan pemeliharaannya. Pernyataan ini diperkuat dengan adanya definisi belanja modal dalam Permendagri 13 tahun 2006 yakni pengeluaran yang dilakukan dalam rangka

---

\* Adonia A. Batkunde, SE, M.Sc adalah Dosen tetap Fakultas Ekonomi Unpatti Ambon

pembelian/pengadaan atau pembangunan aset tetap berwujud yang mempunyai nilai manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintahan, seperti dalam bentuk tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, dan aset tetap lainnya.

Sejalan dengan perkembangan manajemen sektor publik, maka konsep-konsep yang terdapat pada sektor privat banyak diaplikasikan di sektor publik sehingga analisis investasi di sektor publik dilakukan dengan menggunakan berbagai alat analisis (metode atau pendekatan) seperti yang selama ini diterapkan dalam praktik akuntansi pada sektor privat. Pernyataan ini diperkuat oleh Halim (2008) bahwa perkembangan yang mendasar adalah semakin mengarahnya manajemen keuangan sektor publik (termasuk pemerintah daerah) kepada aplikasi konsep-konsep manajemen sektor privat, termasuk pula konsep investasi sektor publik (belanja modal pemerintah daerah). Hal ini terlihat jelas dalam struktur APBD yang memasukkan pembiayaan yang mencakup investasi. Dari penjelasan Halim (2008) di atas, menunjukkan bahwa dewasa ini negara kita sedang menjalankan konsep *reinventing government*.

Perguruan tinggi sebagai bagian dari sektor publik merupakan salah satu wadah penyelenggara pendidikan yang juga melakukan belanja modal untuk pengadaan barang dan jasa bagi masyarakat yang tidak terlepas dari bantuan pemerintah dan selanjutnya dikembangkan sendiri oleh perguruan tinggi tersebut dalam upaya membantu meningkatkan kualitasnya. Hal ini tercantum dalam UU Nomor 20 Tahun 2003 tentang Sistem Pendidikan Nasional khususnya pada Pasal 24 ayat (1), (2), (3) dan (4) yang pada intinya memberikan hak otonom kepada suatu Perguruan Tinggi (PT) untuk mengelola sendiri lembaganya. Dalam kaitannya dengan belanja modal atas investasi di sektor publik seperti pengadaan gedung dan bangunan maupun sarana dan prasarana lainnya, pada prosesnya sudah pasti melibatkan tenaga ahli maupun tenaga kerja didalamnya.

Sebagai catatan penting, Keppres No 80 Tahun 2003 Pasal 1 Ayat 11 secara tertulis menguraikan pengertian suatu barang yang menyatakan bahwa barang adalah benda dalam berbagai bentuk dan uraian, yang meliputi bahan baku, barang setengah jadi, barang jadi/peralatan, yang spesifikasinya ditetapkan oleh pengguna barang/jasa. Menurut penulis, berdasarkan pengertian tersebut maka pada penelitian ini, dalam pembahasannya, berdasarkan data RAB (untuk tiap-tiap proyek/kegiatan) yang diperoleh maka bahan baku disamaartikan dengan barang jadi/peralatan. Oleh karena itu, belanja modal dalam penelitian ini juga terkait dengan pengadaan sarana dan prasarana di lingkungan Universitas Gadjah Mada sebagai salah satu Perguruan Tinggi Negeri di Indonesia.

Universitas Gadjah Mada yang juga mendapatkan hak otonom, dalam mengelola pendidikan secara swadana harus seefisien mungkin dalam proses pengelolaan keuangannya. Dengan adanya bantuan berupa modal dari pemerintah maka Universitas Gadjah Mada melalui panitia pengadaan barang dan jasa berusaha untuk meningkatkan instansinya dengan modal yang diperoleh dan bagaimana modal tersebut digunakan untuk membelanjakan kebutuhan akan pengadaan barang dan jasa. Perlu diingat bahwa titik lemah dari semua perguruan tinggi, baik itu negeri maupun swasta adalah masalah pengelolaan keuangan. Hal ini bisa dilihat dari maraknya berbagai kasus *mark-up* maupun *mark-down* yang terjadi. Kondisi seperti ini bisa saja terjadi mengingat standar akuntansi biaya pada manajemen sektor publik belum memiliki standar yang baku. Dalam Keputusan Presiden Nomor 80 Tahun 2003 tentang pedoman pelaksanaan pengadaan barang/jasa pemerintah adalah efisien, efektif, terbuka, bersaing, transparan, dan adil serta akuntabel. Namun pada kenyataannya, masih saja terdapat banyak penyimpangan disebabkan belum terbentuknya formula yang pasti untuk pengadaan barang dan jasa di sektor publik sehingga perlu dilakukan penetapan harga yang wajar untuk belanja modal atas bahan baku (barang jadi/peralatan) dan tenaga kerja langsung melalui suatu bentuk formula yang dibentuk atas dasar standar akuntansi biaya.

Menurut Bastian (2010), standar akuntansi biaya sektor publik merupakan hasil keprihatinan atas berbagai praktek penetapan harga dan akuntansi. Pada praktek terdahulu, tidak ada konsistensi antara praktek akuntansi biaya oleh kontraktor, sehingga sulit untuk melaksanakan standar audit. Standar akuntansi biaya sektor publik dirancang untuk mencapai keseragaman dan konsistensi dalam pengukuran, penetapan, serta pengalokasian biaya pada

organisasi sektor publik. *Cost Accounting Standard* (CAS) membahas semua aspek alokasi, definisi dan pengukuran biaya yang dapat dialokasikan serta penentuan metode suatu periode akuntansi dimana biaya tersebut dapat dialokasikan. Alokasi penuh dari total biaya dari suatu periode tertentu, termasuk biaya administratif dan biaya tidak langsung lainnya, merupakan dasar dalam menentukan biaya kontrak. *Cost Accounting Standard* (CAS 9904) merupakan standar akuntansi biaya yang dibuat oleh pemerintah Amerika Serikat untuk mengatur praktik akuntansi biaya yang dilakukan baik oleh kontraktor maupun pengguna anggaran barang dan jasa sehingga dapat meminimalisasi berbagai macam kemungkinan penyimpangan yang dilakukan.

Hal inilah yang menjadi alasan penulis untuk meneliti bagaimana Universitas Gadjah Mada membelanjakan modal yang ada untuk pengadaan barang dan jasa dengan mencoba menerapkan prosedur *Cost Accounting Standard* (CAS 9904) dan formula-formula standar akuntansi biaya yang terkait dengan bahan baku (barang jadi/peralatan) dan tenaga kerja langsung sehingga dapat memperoleh harga yang wajar dalam upaya pengadaan barang dan jasa yang dimaksud.

## **LANDASAN TEORI**

### **1 Klasifikasi Biaya**

Mulyadi (2007) menggolongkan biaya menurut hubungan biaya dengan sesuatu yang dibiayai menjadi dua golongan yaitu: Biaya langsung dan Biaya tidak langsung. Biaya langsung adalah biaya yang terjadi, yang penyebab satu-satunya adalah karena adanya sesuatu yang dibiayai. Jika sesuatu yang dibiayai tersebut tidak ada, maka biaya langsung ini tidak akan terjadi. Dengan demikian biaya langsung akan mudah diidentifikasi dengan sesuatu yang dibiayai. Biaya produksi langsung terdiri dari biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung. Biaya tidak langsung adalah biaya yang terjadinya tidak hanya disebabkan oleh sesuatu yang dibiayai. Biaya tidak langsung dalam hubungannya dengan produk disebut dengan istilah biaya produksi tidak langsung atau biaya *overhead* pabrik. Biaya ini tidak mudah diidentifikasi dengan produk tertentu. Lebih lanjut, Halim (2007) membaginya berdasarkan atas hubungannya dengan produk, biaya digolongkan sebagai biaya produksi. Biaya produksi yang terdiri dari biaya bahan baku, tenaga kerja dan biaya overhead terbagi lagi ke dalam dua kategori yakni biaya prima (*prime costs*) yang terdiri atas biaya bahan dan tenaga kerja, dan biaya konversi (*conversion costs*) yakni biaya tenaga kerja dan biaya overhead pabrik. Biaya utama/prima adalah biaya yang langsung berhubungan langsung dengan produksi sedangkan biaya konversi adalah biaya yang diperlukan untuk memproses bahan baku menjadi produk selesai.

### **2. Definisi Biaya Bahan Baku dan Tenaga Kerja Langsung**

Menurut Harnanto (1992), biaya bahan baku meliputi harga pokok dari semua bahan yang secara praktis dapat diidentifikasi sebagai bagian dari produk selesai. Lebih lanjut, Supriyono (1999), berpendapat bahwa biaya bahan baku adalah harga perolehan berbagai macam bahan baku yang dipakai di dalam kegiatan pengolahan produk. secara ringkas dapat disimpulkan bahwa bahan baku langsung merupakan unsur utama dalam proses produksi karena dapat ditelusuri secara langsung sampai pada objek biaya.

Harnanto (1992) menyatakan bahwa biaya tenaga kerja langsung meliputi gaji dan upah dari seluruh tenaga kerja yang secara praktis dapat diidentifikasi dengan kegiatan pengolahan bahan menjadi produk selesai. Tenaga kerja merupakan usaha fisik atau mental yang dikeluarkan karyawan untuk mengolah produk. Biaya tenaga kerja adalah harga yang dibebankan untuk penggunaan tenaga kerja manusia tersebut (Mulyadi, 2007). Dapat disimpulkan bahwa tenaga kerja langsung adalah sekelompok pekerja yang secara langsung terlibat mulai di proses sampai pada akhir produksi. Selain itu, biaya tenaga kerja merupakan salah satu biaya konversi karena dapat mengubah bahan baku menjadi produk jadi.

### 3. Dasar Pembebanan Biaya dan Metode Penentuan Harga Pokok Bahan Baku

Menurut Mulyadi (2007), jika biaya pembelian dibebankan kepada bahan baku yang dibeli atas dasar tarif, maka perhitungan tarif biaya pembelian dilakukan sebagai berikut:

1. Jumlah biaya tiap bagian yang terkait dalam transaksi pembelian bahan baku tersebut diperkirakan selama satu tahun anggaran.
2. Ditentukan dasar pembebanan biaya tiap-tiap bagian tersebut dan ditaksir berapa jumlahnya dalam tahun anggaran.
3. Ditentukan tarif pembebanan biaya tiap-tiap bagian tersebut dengan cara membagi biaya tiap bagian dengan dasar pembebanan.

Dari pembebanan biaya pembelian di atas, disimpulkan bahwa semua biaya-biaya yang didebitkan pada tiap-tiap bagian di atas (bagian pembelian, penerimaan, gudang, dan akuntansi persediaan) akan diperhitungkan sebagai unsur-unsur harga pokok bahan baku sehingga akan dibebankan pada bahan baku/persediaan/barang yang akan dibeli. Lebih lanjut, Menurut Mulyadi ada berbagai macam metode penentuan harga pokok bahan baku yang dipakai dalam produksi seperti metode identifikasi khusus, FIFO, LIFO, metode rata-rata bergerak, metode biaya standar, dan metode rata-rata harga pokok bahan baku pada akhir bulan.

### 4 Akuntansi Biaya Tenaga Kerja

Akuntansi biaya tenaga kerja langsung dibagi menjadi dua kegiatan yaitu *pertama*, mencatat pembayaran gaji dan upah dan *kedua*, membebankan gaji dan upah pada produk (Machfoedz, 1996). Lebih lanjut, Mulyadi (2007) mengklasifikasikan biaya tenaga kerja menjadi beberapa kelompok yaitu gaji dan upah, insentif (insentif satuan dengan jam minimum dan *taylor differential piece rate plan*) dan premi lembur. Gaji dan upah diberikan kepada tenaga-tenaga kerja yang terlibat dalam proses konstruksi untuk pengadaan barang/jasa. Sedangkan baik insentif maupun premi lembur dijadikan sebagai alat motivator pemberi semangat kerja yang diberikan kepada para tenaga kerja sehingga mereka dapat menyelesaikan proses konstruksinya tepat pada waktunya guna tercapainya efisiensi dan efektivitas.

### 5 Pengadaan Barang/Jasa Organisasi Sektor Publik

Pengadaan barang/jasa untuk organisasi pemerintah diatur dalam Kepres No. 80 Tahun 2003 yang terakhir dirubah dengan Perpres No. 8 Tahun 2006. Definisi pengadaan barang/jasa pemerintah menurut Kepres 80/2003 adalah kegiatan pengadaan barang/jasa yang dibiayai dengan APBN/APBD, baik yang dilaksanakan secara swakelola maupun oleh perusahaan swasta yang ditunjuk sebagai penyedia barang/jasa.

Terdapat empat jenis pengadaan barang/jasa di organisasi pemerintah yaitu:

1. Pengadaan barang yaitu pengadaan benda dalam berbagai bentuk dan uraian, yang meliputi bahan baku, barang setengah jadi/peralatan, yang spesifikasinya ditetapkan oleh pengguna barang/jasa (pemerintah atau organisasi publik lainnya).
2. Pengadaan jasa pemborongan/konstruksi yaitu pengadaan dalam bidang layanan pekerjaan pelaksanaan konstruksi atau wujud fisik lainnya yang perencanaan teknis dan spesifikasinya ditetapkan oleh pengguna barang/jasa dan proses serta pelaksanaannya diawasi oleh pihak yang mewakili pengguna barang/jasa.
3. Pengadaan jasa konsultasi yaitu pengadaan layanan jasa keahlian profesional dalam berbagai bidang yang meliputi jasa perencanaan konstruksi, jasa pengawasan konstruksi dan jasa pelayanan profesi lainnya yang keluarannya berupa piranti lunak.
4. Pengadaan jasa lainnya yaitu pengadaan segala macam pekerjaan atau penyediaan jasa selain jasa konsultasi, pemborongan, dan pemasokan barang.

### 6. Penyusunan Harga Perkiraan Sendiri (HPS)

Harga Perkiraan Sendiri (HPS) adalah perhitungan biaya atas pekerjaan barang/jasa sesuai dengan persyaratan yang telah ditentukan dalam dokumen pemilihan penyedia barang/jasa. HPS dibuat oleh panitia pengadaan dan ditetapkan oleh pengguna barang/jasa dan digunakan sebagai alat untuk menilai kewajaran harga penawaran termasuk rincian biayanya.

## 64 *Batkunde Adonia: Analisis Biaya Bahan Baku dan Tenaga Kerja Langsung*

Berdasar pada Keppres No 80 Tahun 2003, Harga Perkiraan Sendiri (HPS) untuk masing-masing jenis pengadaan barang dan jasa di lingkungan rektorat UGM disusun berdasarkan harga pasar, biaya kontrak sebelumnya, daftar biaya standar yang dikeluarkan oleh instansi yang berwenang, informasi yang dipublikasikan oleh BPS dan sebagainya. HPS kemudian dijadikan dasar untuk menentukan perusahaan yang memenangkan proyek pengadaan barang/jasa yaitu dengan membandingkan antara HPS dengan harga penawaran.

Nilai total HPS tidak bersifat rahasia dan diumumkan pada saat acara penjelasan dokumen pengadaan. Hal ini dilakukan sebagai upaya transparansi dan menjadi bahan pertimbangan bagi perusahaan-perusahaan penyedia barang dan jasa dalam memperkirakan keuntungan yang akan diperoleh. Namun di sisi lain rincian HPS bersifat rahasia yang digunakan sebagai alat negosiasi dan untuk mencegah keseragaman dalam metoda pelaksanaan pekerjaan.

### **7 *Cost Accounting Standard Board (CAS) 9904 dan Cost Accounting Standard Board Disclosure Statement (CASB DS) 1***

Standar akuntansi biaya mengatur tentang praktik estimasi akuntansi biaya perusahaan-perusahaan penyedia barang dan jasa (kontraktor). Sebagai langkah awal, penerapan standar akuntansi biaya bagi penyedia barang dan jasa dapat mengadopsi standar akuntansi biaya bagi kontraktor pemerintah yang berlaku di Amerika yaitu *Cost Accounting Standard (CAS) 9904*. Pengadopsian tersebut tentu saja tidak lupa untuk memperhatikan atau menyesuaikan dengan kondisi yang ada di Indonesia.

### **METODE**

Data yang diperoleh dari berbagai sumber dengan menggunakan teknik pengumpulan data di atas, dianalisa secara kualitatif berdasarkan *Cost Accounting Standard (CAS) 9904*. Data yang dianalisa tersebut berupa Rencana Anggaran Biaya (RAB) sehingga perlu digunakan suatu pedoman agar dana yang dikeluarkan didasarkan atas proses penghitungan yang wajar dan rasional. Adapun prosedur-prosedur analisa secara kualitatif terhadap data yang dimaksud adalah sebagai berikut:

1. Menganalisa biaya langsung yang timbul dalam proses pengadaan barang/jasa di UGM.
2. Mentranslasikan *Cost Accounting Standard (CAS) 9904* ke dalam prosedur pengadaan barang/jasa UGM untuk biaya langsung.
3. Membuat Standar Akuntansi Biaya (SAB) untuk biaya langsung.

### **HASIL DAN PEMBAHASAN**

#### **1 Kelemahan Penentuan Harga Barang dan Jasa**

Dalam proses kerjasama antara pemerintah dan perusahaan-perusahaan kontraktor sebagai penyedia barang/jasa yang menjadi salah satu proses krusial dalam pengadaannya adalah penilaian harga penawaran secara wajar. Secara umum pada praktiknya, di Indonesia, dalam menetapkan harga yang wajar untuk pengadaan barang dan jasa masih terasa lemah sehingga walaupun pemerintah memiliki acuan mengenai standar harga pada pengadaan barang dan jasa, praktik *mark up* ataupun *mark down* harga tetap terjadi yang diakibatkan karena adanya *procurement fraud*. Bentuk *procurement fraud* yang seringkali dilakukan adalah penyembunyian dan perubahan barang/jasa yang dibeli dalam setiap ataupun beberapa alur proses pengadaan barang dan jasa. Oleh karena itu, kelemahan penetapan kewajaran harga pengadaan barang dan jasa di Indonesia dapat diatasi dengan menerapkan standar akuntansi biaya yang mengatur tentang praktik estimasi akuntansi biaya perusahaan-perusahaan penyedia barang dan jasa (kontraktor). Sebagai langkah awal, penerapan standar akuntansi biaya bagi penyedia barang dan jasa dapat mengadopsi standar akuntansi biaya bagi kontraktor pemerintah yang berlaku di Amerika Serikat yaitu *Cost Accounting Standard (CAS) 9904*.

Pada sektor pendidikan, Universitas Gadjah Mada dalam pelaksanaan pengadaan barang dan jasa berupaya untuk meningkatkan pembangunan di lingkungan universitas berupa sarana dan prasarana yang menunjang proses pelaksanaan belajar mengajar. Dalam kegiatan pengadaan barang/jasa tersebut, pihak universitas bekerjasama dengan para peserta lelang yang

mulai menawarkan harga-harga untuk setiap kegiatan yang direncanakan akan dilaksanakan. Penawaran itu dibuat dalam bentuk Rincian Harga Penawaran yang akan diberikan kepada pihak universitas. Kemudian oleh pihak universitas rincian harga penawaran tersebut dibandingkan dengan harga suatu proyek/kegiatan yang telah ditetapkan oleh panitia pengadaan yang dibuat dalam bentuk Harga Perkiraan Sendiri (HPS). Hal ini dapat terlihat jelas dari beberapa kegiatan atau pekerjaan untuk keperluan inventaris pada Universitas Gadjah Mada. Hanya saja secara keseluruhan pihak panitia pengadaan barang/jasa UGM tidak mengetahui dasar estimasi biaya dan rincian-rincian biaya apa saja yang digunakan oleh perusahaan kontraktor dalam menetapkan dan menyusun harga barang dan jasa.

Untuk lebih jelasnya, akan dibahas jenis pengadaan barang dan jasa yang dilakukan oleh Direktorat Pengelolaan dan Pemeliharaan Aset (DPPA) unit pengadaan barang dan jasa Universitas Gadjah Mada dalam hubungan kerjasamanya dengan perusahaan-perusahaan kontraktor dikaji berdasarkan *Cost Accounting Standards* 9904 dan teori akuntansi biaya. Sesuai dengan analisa data secara kualitatif berdasarkan CAS 9904, maka prosedur-prosedur analisa yang harus dilakukan pada pengadaan barang/jasa akan dibahas berikut ini.

## 2 Menganalisa Biaya Langsung yang Timbul dalam Proses Pengadaan Barang/jasa di UGM

Terkait dengan persyaratan dalam CAS 9904.402 bahwa semua biaya dimasukkan/dikelompokkan sebagai biaya langsung maka dalam RAB yang diperoleh secara *kasat mata*, tidak dilihat adanya pengelompokkan biaya yang jelas. Dalam arti bahwa item-item mana saja yang dikelompokkan sebagai biaya langsung dan biaya tidak langsung. Namun, pada prakteknya, item-item biaya tidak langsung telah dimasukkan ke dalam harga satuan suatu barang/jasa. Contohnya adalah biaya angkutan. Biaya angkutan seringkali diperlakukan sebagai tambahan harga pokok atas suatu barang/jasa yang dibeli. Misalnya, pada kegiatan Pengadaan Mebelair di Fakultas Hukum (Data 2005), point 1 mengenai pengadaan meja direktur sebanyak 14 buah dengan harga satuan Rp1.058.358,00. Harga satuan ini bukanlah *murni* harga beli melainkan sudah ada unsur biaya-biaya tidak langsung lainnya dan salah satunya adalah biaya angkutan didalamnya yang telah dikapitalisasikan/ditambahkan (CAS 9904.404) sehingga mencapai jumlah harga satuan atas suatu barang/jasa tersebut.

### 3. Mentranslasikan CAS 9904 ke dalam Prosedur Pengadaan Barang/Jasa UGM untuk Investasi Biaya Langsung

#### 1. *Cost Accounting Standard (CAS) – 9904.401 : Konsistensi dalam Perkiraan/Estimasi, Akumulasi, dan Laporan Biaya*

Data yang diperoleh, yaitu kegiatan pengadaan Mebelair Fakultas Hukum (data tahun 2005) dan pengadaan Buku-Buku Perpustakaan UGM (data tahun 2006).

<i>Cost Accounting Standard (CAS) – 9904.401</i>		
Judul	Kelemahan/Kekurangan	Formula
Konsistensi dalam Perkiraan/Estimasi, Akumulasi, dan laporan Biaya	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Perbedaan dalam penetapan harga</li> <li>• Tidak adanya laporan akhir</li> </ul>	Biaya standar = Biaya Aktual Atau Biaya yang dianggarkan = Biaya yang direalisasi.

#### 2. *Cost Accounting Standard (CAS) – 9904.402 : Konsistensi Alokasi Biaya yang Terjadi untuk Tujuan yang Sama*

Sebagai contoh adalah data tahun 2006 tentang pekerjaan pengadaan alat tulis kantor untuk 18 Fakultas di UGM.

<i>Cost Accounting Standard (CAS) – 9904.402</i>		
Judul	Kelemahan/Kekurangan	Formula
Konsistensi Alokasi Biaya yang Terjadi Untuk Tujuan yang Sama	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pengelompokkan item-item biaya langsung dan biaya tidak langsung tidak disajikan sehingga tidak diketahui dengan jelas alokasi rincian biayanya.</li> </ul>	Harga Perolehan = Harga Beli + Semua Biaya pada saat Pembelian

### 3. *Cost Accounting Standard (CAS) – 9904.404 : Kapitalisasi Aset Berwujud*

Data RAB tahun 2006 yakni pengadaan peralatan audio.

<i>Cost Accounting Standard (CAS) – 9904.404</i>		
Judul	Kelemahan/Kekurangan	Formula
Kapitalisasi Aset Berwujud	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pengelompokkan dan pengalokasian biaya tidak disajikan</li> <li>• Pengkapitalisasian aset tidak jelas/tidak bisa diketahui</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Biaya-biaya yang dikeluarkan untuk melakukan pembelian (selain harga beli/harga perolehan) disebut dengan pembebanan dimana pembebanan tersebut dikapitalisasikan untuk ditambahkan pada harga perolehan (harga beli).</li> <li>• Nilai sisa = Nilai jual aktiva tetap saat aktiva tersebut tidak digunakan lagi.</li> <li>• Umur Ekonomis = Ditentukan oleh kondisi fisik dan faktor kegunaan aktiva tetap.</li> </ul>

### 4. *Cost Accounting Standard (CAS) – 9904.407 : Penggunaan Biaya Standar untuk Bahan Langsung dan Tenaga Kerja Langsung*

Keseluruhan data-data RAB yang diperoleh (2005-2007).

<i>Cost Accounting Standard (CAS) – 9904.407</i>		
Judul	Kelemahan/Kekurangan	Formula
Penggunaan Biaya Standar untuk Bahan Langsung dan Tenaga Kerja Langsung	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tidak disajikan data-data terkait tenaga kerja langsung</li> <li>• Tidak ada pengukuran dan penetapan biaya yang pasti atas bahan dan tenaga kerja langsung</li> </ul>	<p><u>Pengadaan Bahan Baku (Barang):</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Jumlah Harga = Kuantitas x Harga Standar per Satuan</li> <li>• Selisih Harga = Harga Sesungguhnya – Harga Standar</li> <li>• Kuantitas yang Dipakai x Harga Standar</li> </ul> <p><u>Pengadaan Jasa:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Upah = Jam Kerja x Tarif Upah per Jam</li> <li>• Pemberian Insentif, Taylor Plan</li> <li>• Premi Lembur, Cashin dan Polimeni (1981)</li> </ul>

### 5. *Cost Accounting Standard (CAS) – 9904.411 : Akuntansi Biaya Perolehan Bahan*

Keseluruhan data-data RAB yang diperoleh (2005-2007).

<i>Cost Accounting Standard (CAS) – 9904.411</i>		
Judul	Kelemahan/Kekurangan	Formula
Akuntansi Biaya Perolehan Bahan	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Penggolongan dan pengalokasian item-item biaya bahan langsung dan tidak langsung tidak disajikan sehingga tidak dapat diketahui harga perolehannya dengan jelas (dasar pengukuran dan pembebanan biaya tidak diketahui)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Metode pembiayaan bahan terdiri dari metode FIFO, LIFO, <i>Average</i>, dan Biaya Standar</li> <li>• Sistem pembelian melibatkan bagian produksi, gudang, pembelian, penerimaan barang dan akuntansi</li> </ul>

**6. Cost Accounting Standard (CAS) – 9904.415 : Akuntansi untuk Kompensasi yang Ditangguhkan**

<i>Cost Accounting Standard (CAS) – 9904.415</i>		
Judul	Kelemahan/Kekurangan	Formula
Akuntansi untuk Kompensasi yang Ditangguhkan	<ul style="list-style-type: none"> <li>Pemberian kompensasi dan perhitungan serta pengakuannya tidak jelas, sebagai akibat tidak adanya laporan akhir.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kompensasi yang ditangguhkan (insentif/bonus) → Hutang (kewajiban)</li> </ul>

**7. Cost Accounting Standard (CAS) – 9904.417 : Cost of Money as an Element of the Cost of Capital Assets under Construction**

<i>Cost Accounting Standard (CAS) – 9904.417</i>		
Judul	Kelemahan/Kekurangan	Formula
<i>Cost of Money as an Element of the Cost of Capital Assets under Construction</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tidak adanya laporan akhir berupa penjelasan-penjelasan termasuk penjelasan metode akuntansi apakah yang digunakan sehingga tidak diketahui perlakuan akuntansi untuk mengukur dan mengakui biaya konstruksi</li> </ul>	<p><u>Pencatatan dan Pengakuan:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Kas Keluar = Biaya</li> <li>Aktiva (aset) Digunakan = Beban</li> </ul>

**4. Membuat Standar Akuntansi Biaya (SAB) untuk Biaya Langsung**

Berdasarkan hasil translasi di atas guna mengatasi kelemahan/kekurangan dalam prosedur pada perusahaan kontraktor maupun panitia pengadaan barang/jasa UGM maka diperlukan *draft* usulan Standar Akuntansi Biaya (SAB) yang diadopsi dari CAS 9904 dan disajikan secara khusus bagi perusahaan-perusahaan kontraktor atau pemasok yang bekerjasama dengan pemerintah dalam kegiatan pengadaan barang dan jasa. Standar Akuntansi Biaya yang diusulkan, terkait dengan Biaya Langsung mencakup 10 standar sebagai berikut:

SAB 1. Konsisten dalam Pengestimasian, Pengakumulasian, dan Pelaporan Biaya.

SAB 2. Konsisten dalam Mengalokasikan Biaya yang terjadi untuk tujuan yang sama.

SAB 3. Pengeluaran Kantor Pusat pada Segmen.

SAB 4. Kapitalisasi Aset Berwujud.

SAB 5. Periode Akuntansi Biaya.

SAB 6. Penggunaan Biaya Standar untuk Bahan Baku dan Tenaga Kerja Langsung.

SAB 7. Akuntansi Bahan Baku.

SAB 8. Akuntansi untuk Kompensasi yang Ditangguhkan.

SAB 9. *Cost of Money as an Element of the Cost of Capital Assets under Construction.*

SAB 10. Pengalokasian Biaya Langsung dan Tidak Langsung.

**KESIMPULAN**

Secara keseluruhan panitia pengadaan barang/jasa UGM telah mengikuti prosedur-prosedur dalam *Cost Accounting Standard (CAS) 9904* seperti perlakuan terhadap semua biaya yang terkait dengan proses pengadaan barang dan jasa dikelompokkan sebagai biaya langsung selain harga pokok barang/jasa yang dimaksud dan telah dikapitalisasikan pada harga beli (harga pokok) sehingga mencapai jumlah atas suatu barang/jasa yang siap dibeli. Tetapi, ada juga beberapa prosedur dalam CAS yang tidak dimiliki oleh panitia pengadaan barang/jasa UGM mengingat pemerintah Indonesia sendiri belum mengadopsi *Cost Accounting Standard* dalam proses pekerjaan/kegiatan belanja modal untuk pengadaan barang dan jasa di lingkungan pemerintahan sehingga terjadi ketidakseragaman mempraktikkan prosedur dan formula Akuntansi Biaya dalam proses pengadaan barang/jasa baik oleh instansi pemerintah maupun

oleh perusahaan kontraktor di Indonesia. Kondisi seperti ini dapat menimbulkan terjadinya *mark up* maupun *mark down* harga yang mengarah pada terjadinya penyimpangan dalam proses pengadaan barang/jasa.

#### **SARAN**

Dengan keterbatasan yang ada maka sangat perlu untuk menerapkan CAS dalam praktik pengadaan barang/jasa yang dilakukan oleh pengguna dan penyedia barang/jasa agar menjadi lebih lengkap secara informatif karena akan dilampirkan laporan keuangan masing-masing perusahaan, laporan akhir yang menyajikan secara detail kondisi-kondisi tak terduga di lapangan, rincian-rincian biaya dan pengelompokan biaya langsung dan tidak langsung, metode persediaan yang digunakan, dan lainnya. Semua ini bertujuan agar tercapainya kekonsistenan antara pihak penyedia barang/jasa dengan pihak pengguna barang/jasa. Jika diikuti oleh baik pemerintah maupun kontraktor-kontraktor pemerintah maka sudah pasti dasar perhitungan pembebanan biaya atas suatu barang/jasa jelas dan tercapainya kekonsistenan biaya yang dapat dilihat pada laporan akhir yang harus disajikan oleh perusahaan kontraktor kepada pemerintah sehingga administrasi pengelolaan keuangan daerah khususnya sektor pendidikan menjadi lebih akuntabel dan transparan.

Mengingat objek dalam penelitian ini adalah DPPA panitia pengadaan barang/jasa UGM maka tidak semua data dari kontraktor sebagai penyedia barang/jasa dapat ditelusuri untuk dianalisa sehingga dengan keterbatasan penelitian yang ada, diharapkan pada penelitian selanjutnya dapat meneliti langsung pada kontraktor-kontraktor pemerintah, apakah dasar pembiayaannya sedikit mengikuti praktik akuntansi biaya yang juga diterapkan pada perusahaan swasta ataukah murni memiliki dasar perhitungan sendiri.

#### **DAFTAR RUJUKAN**

- Bastian Indra. 2010. *Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar*. Edisi Ketiga. Jakarta: Erlangga.
- Bustami Bastian dan Nurlela. 2007. *Akuntansi Biaya Teori dan Aplikasi*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Cashin James A. dan Polimeni Ralph S. 1981. *Cost Accounting. McGraw-Hill, Inc.*
- Harnanto. (1992). *Akuntansi Biaya Perhitungan Harga Pokok Produk (Sistem Biaya Historis)*. Edisi 1. Yogyakarta: BPFE.
- Halim Abdul. 2007. *Dasar-Dasar Akuntansi Biaya*. Edisi 4. Yogyakarta: BPFE.
- Halim Abdul. 2008. *Analisis Investasi (Belanja Modal) Sektor Publik-Pemerintah Daerah*. Yogyakarta: STIM YKPN.
- Horngren *et al.* 2003. *Akuntansi di Indonesia*. Salemba Empat.
- Machfoedz Mas'ud. 1996. *Akuntansi Manajemen Perencanaan dan Pembuatan Keputusan Jangka Pendek*. Buku 1. Edisi 5. Yogyakarta: STIE-WIDYA WIWAHA.
- Mulyadi. 2007. *Akuntansi Biaya*. Edisi 5. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Sekaran 2006. *Metodologi Penelitian untuk Bisnis*. Jakarta: Salemba Empat.
- Sugiyono 2008. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: ALFABETA.
- Supriyono. 1999. *Akuntansi Manajemen 1 Konsep Dasar Akuntansi Manajemen dan Proses Perencanaan*. Edisi 1. Yogyakarta: BPFE.