

# *Activity-Based Costing* untuk Efisiensi Belanja: Analisis Standar Biaya Digitalisasi Dokumen Perpajakan pada Direktorat Jenderal Pajak

Nengah Renny Larasati Dewi<sup>1</sup>, Nanda Ayu Wijayanti<sup>2\*</sup>

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Indonesia

[renny.larasati@gmail.com](mailto:renny.larasati@gmail.com), [nandaayuwijayanti@gmail.com](mailto:nandaayuwijayanti@gmail.com)

\*Corresponding Author

Diajukan : 6 Juni 2024

Disetujui : 16 Juni 2024

Dipublikasi : 1 Januari 2025

## ABSTRACT

*In the concept of performance-based budgeting, the determination of standard cost is an instrument used in maintaining the efficiency of the government budget. This research aims to estimate the standard cost of tax documents digitalization using the activity-based costing method in government organization. This research also outlines the steps taken in order to implement activity-based costing. This research uses a descriptive quantitative approach in the form of a case study conducted at the Directorate General of Taxes, Ministry of Finance. The research was carried out by document analysis to identify activities, allocate costs to each relevant activity, calculate activity rates, calculate activity costs for products based on the results of document analysis, and confirm through interviews with respondents. The research results show that the estimation of output standard costs for tax document digitalization can be calculated using the activity-based costing method. Based on this research, it is known that recording activities consume the most significant costs in producing digital data. The contribution of this research can be used as material in decision making and analysis of the preparation of standards cost in order to achieve budget efficiency in government organization. To enable the implementation of this method government organization, more research in the government sector is needed in the future.*

**Keywords:** *activity-based costing; government budget; efficiency; standard cost; performance-based budgeting*

## PENDAHULUAN

Pengelolaan anggaran pemerintah sebagai bentuk kebijakan fiskal yang mencakup penerimaan dan belanja pemerintah dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) berperan dalam menjaga stabilitas perekonomian serta pencapaian pertumbuhan ekonomi yang optimal (Rambe & Febriani, 2020). Pada masa pandemi COVID-19 tahun 2020, pertumbuhan ekonomi Indonesia mengalami kontraksi sebesar 2,07% dibandingkan tahun 2019 (BPS, 2021; WorldBank, 2020). Pemerintah merespon kondisi tersebut melalui intervensi kebijakan *refocusing* anggaran belanja pada seluruh satuan kerja pemerintah pusat dengan nilai penghematan sebesar Rp87,5 Triliun dari nilai APBN 2020 (KataData, 2020). Situasi ini memaksa seluruh satuan kerja pemerintah untuk lebih efisien secara signifikan.

Peningkatan efisiensi telah menjadi fokus utama pemerintah dengan menerapkan Penganggaran Berbasis Kinerja (PBK) dalam proses penyusunan anggaran belanja sejak tahun 2003. Hal ini didasari organisasi sektor publik yang terus menghadapi tekanan yang besar untuk lebih efisien disebabkan sektor publik dianggap sebagai organisasi yang menjadi sumber inefisiensi, pemborosan, dan selalu merugi (Mardiasmo, 2018). Efisiensi belanja pemerintah masih menjadi isu dengan adanya Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Semester II Tahun 2022 terhadap pemerintah pusat yang masih menunjukkan adanya pemborosan anggaran negara sebesar Rp25,85 Triliun (Badan Pemeriksa Keuangan, 2023).

Dalam meningkatkan efisiensi, sektor privat telah banyak menerapkan manajemen biaya antara

lain melalui penetapan standar biaya yang berperan sebagai alat evaluasi perencanaan dan pengendalian yang relevan dalam pengambilan keputusan oleh manajemen (Datar & Rajan, 2022). Sementara itu pada sektor publik peningkatan efisiensi lebih bertujuan untuk melegitimasi aktivitas organisasinya kepada pemangku kepentingan eksternal (Mättö & Sippola, 2016; Verbeeten, 2011).

Efisiensi anggaran belanja dalam lingkup konteks PBK di Indonesia diimplementasikan melalui penerapan standar biaya baik pada tingkat *input* dan *output*. Standar biaya pada tingkat *output* ditetapkan sebagai batasan tertinggi dalam menghitung kebutuhan anggaran atas *output* yang dihasilkan (Kementerian Keuangan, 2023). Namun demikian, definisi standar biaya keluaran dalam kerangka regulasi PBK di Indonesia belum mencerminkan keseluruhan biaya yang terjadi untuk mencapai target *output*. Standar biaya tidak memperhitungkan biaya *overhead* lainnya yang terjadi sehingga perhitungan estimasi biaya menjadi tidak akurat. Ketidakuratan ini berpotensi pengambilan keputusan dalam melakukan perencanaan anggaran menjadi kurang tepat.

Dalam rangka mencapai efisiensi biaya, salah satu metode yang dapat digunakan adalah dengan penerapan *activity-based costing*. A. Bhimani (2001) menguraikan *activity-based costing* merupakan suatu metode yang dikembangkan sejak tahun 1980an sebagai alternatif perhitungan biaya produk yang lebih baik. Sejalan dengan pandangan tersebut, Almeida & Cunha (2017) menunjukkan metode ini mampu menyajikan informasi relevan dalam pengambilan keputusan seperti penentuan biaya dan penetapan harga jual produk, meskipun dalam penerapannya cukup kompleks dikarenakan perlunya informasi yang mendalam. Lebih lanjut Al-Dhubaibi (2021) meneliti penerapan *activity-based costing* pada 75 perusahaan manufaktur di Arab Saudi dan menunjukkan hasil bahwa implementasi *activity-based costing* memberikan dampak positif terhadap aspek penggunaannya, manfaat yang telah diperoleh, dan kepuasan pengguna secara keseluruhan. Meskipun metode ini lebih banyak digunakan pada sektor privat, namun penerapannya juga dapat diterapkan pada organisasi sektor publik (Blocher et al., 2022).

Berdasarkan dokumen Rencana Kerja (Renja) Direktorat Jenderal Pajak (DJP) Kementerian Keuangan Tahun Anggaran (TA) 2024 terdapat 84 jenis nomenklatur *output*, namun hanya terdapat 1 *output* yang ditetapkan sebagai standar biaya yang bersifat khusus, sehingga perlu dilakukan analisis mengenai manajemen biaya melalui pengembangan standar biaya dengan metode yang akurat dalam mencapai peningkatan efektivitas belanja. Untuk menyediakan analisis biaya dengan akurat, diperlukan suatu metode analisis biaya yang tepat, metode *activity-based costing* digunakan sebagai metode penghitungan standar biaya dalam penelitian ini.

Penelitian ini didasari adanya keterbatasan analisis biaya pada instansi pemerintahan. Keterbatasan ini menyulitkan pemerintah dalam mengukur efisiensi biaya yang terjadi dalam menghasilkan tiap unit produk *output* (Priyatmo & Akbar, 2019). Oleh karenanya penelitian ini akan menyajikan analisis penghitungan standar biaya pada satuan kerja di lingkungan DJP yang berkaitan berkaitan dengan digitalisasi dokumen perpajakan yaitu Unit Pelaksana Teknis (UPT) X. Hal ini dilandasi pentingnya ketersediaan dan validitas data perpajakan, serta arah pergerakan institusi di masa depan menjadi *data-driven organization*. Satuan kerja UPT X saat ini belum memiliki standar biaya terkait pengolahan digitalisasi dokumen perpajakan sehingga efektivitas dan efisiensinya menjadi sulit diukur.

Hasil penelitian ini diharapkan akan memberikan kontribusi secara empiris dalam hal menyediakan metode manajemen biaya bagi organisasi pemerintah di Indonesia dalam mengelola informasi untuk tujuan efisiensi biaya. Selain itu, penelitian ini dapat memberikan kontribusi teoritis untuk memperkaya literatur *activity-based costing* di sektor publik, khususnya instansi pemerintahan di Indonesia mengingat sampai dengan saat ini penelitian mengenai *activity-based costing* khususnya pada instansi pemerintahan masih sangat terbatas dibandingkan dengan pada sektor privat.

## STUDI LITERATUR

### Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian yang berkaitan dengan penerapan *activity-based costing* khususnya pada lingkup sektor publik telah dilakukan dalam penelitian terdahulu. Amaral et al., (2020) melakukan penelitian dengan studi kasus untuk mengeksplorasi bagaimana penerapan *activity-based costing* untuk meningkatkan efisiensi pada sebuah rumah sakit di Brazil. Penelitian tersebut berfokus pada

biaya pembelian input sehubungan dengan diberlakukannya regulasi *Price Registration System*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa metode *activity-based costing* sangat cocok diterapkan untuk sektor publik dikarenakan dapat menghindari alokasi biaya secara sewenang-wenang sehingga distribusi biaya material dan sumber daya manusia lebih akurat. Studi mengenai prospek penerapan *activity-based costing* pada sektor organisasi pemerintah di Indonesia dilakukan oleh Priyatmo & Akbar (2019) dengan objek penelitian pada KPPN Jakarta IV untuk menghitung *unit cost* pada masing-masing *output* berdasarkan dokumen anggaran. Penelitian tersebut menyimpulkan *activity-based costing* memiliki prospek positif untuk digunakan sebagai alat analisis dan manajemen biaya, meskipun penerapannya belum dapat digeneralisasi pada semua kantor instansi pemerintah. Hal ini sejalan dengan penelitian Daryanto et al., (2020) yang menghitung standar satuan biaya pelatihan *e-learning* pada Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pajak. Berdasarkan penelitian tersebut disimpulkan metode *activity-based costing* dapat digunakan bagi manajemen untuk menghitung besaran anggaran yang dibutuhkan dalam memberikan pelatihan secara *e-learning* per peserta.

### Konsep Biaya

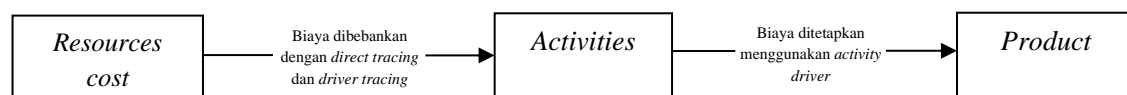
Biaya merupakan pengeluaran yang diperlukan dalam rangka memperoleh aset, serta untuk membuat dan menjual suatu produk atau jasa (Bragg, 2016). Terdapat dua terminologi penting dalam konsep biaya untuk memenuhi kebutuhan informasi mengenai biaya, yaitu akumulasi biaya dan pembebanan biaya. Secara ringkas, akumulasi biaya adalah langkah pengumpulan dan pencatatan ke dalam sistem akuntansi, sedangkan pembebanan biaya lebih menitikberatkan pada pengalokasian biaya pada suatu objek biaya (Carter, 2006). Objek biaya tidak terbatas pada suatu produk fisik, namun dapat berupa beragam *item* yang biayanya diukur secara terpisah (Horngren et al., 2012).

(Hansen & Mowen, 2018) membagi biaya dalam dua kategori yaitu biaya produk dan biaya non-produk. Biaya produk terdiri atas biaya *direct material*, *direct labor*, dan *overhead*. Biaya non-produk merupakan biaya lainnya yang tidak terkait dengan biaya produksi.

Dalam membebankan biaya ke dalam objek biaya perlu memperhatikan sejauh mana biaya tersebut dapat ditelusuri ke masing-masing objek biaya (Horngren et al., 2012). Penelusuran biaya secara langsung (*direct tracing*) merupakan pembebanan biaya yang paling ideal dengan tingkat akurasi yang paling baik. Akan tetapi dalam kondisi tidak dimungkinkan penelusuran secara langsung, penelusuran dengan faktor pendorong (*driver tracing*) dapat diterapkan, yaitu dengan pembebanan berdasarkan aktivitas atau faktor yang menjadi faktor pemicu biaya.

### Activity-Based Costing

*Activity-based costing* dikembangkan sebagai metode untuk mengalokasikan biaya produk lebih akurat dibandingkan dengan biaya yang diperoleh dengan menggunakan metode tradisional (Kaplan & Cooper, 1998). Pembebanan biaya dalam metode *activity-based costing* berdasarkan aktivitas dikaitkan dengan penggunaan sumber daya (*resources*), lalu kemudian mengalokasikan biaya aktivitas ke objek biaya (Gambar 1).



Gambar 1. *Activity-Based Costing*  
Sumber: Hansen & Mowen (2018)

Berdasarkan gambaran konsep di atas, identifikasi aktivitas merupakan hal kunci dalam penerapan *activity-based costing*. Aktivitas dapat didefinisikan sebagai serangkaian tugas, tindakan, atau unit pekerjaan yang dilakukan dalam proses bisnis. Selain itu, aktivitas juga dapat berupa gabungan dari berbagai tindakan yang dilakukan (Blocher et al., 2022). Lebih lanjut (Hansen & Mowen, 2018) menguraikan terdapat empat hierarki aktivitas yaitu: (1) *output unit-level*; (2) *batch-level*; (3) *product-sustaining*; dan (4) *facility-sustaining costs*.

Ketika suatu organisasi akan menerapkan *activity-based costing*, terdapat pedoman langkah yang dikembangkan Hansen & Mowen (2018) yaitu identifikasi aktivitas, mengalokasikan biaya

sumber daya ke aktivitas, memasukan biaya aktivitas sekunder (jika ada) ke aktivitas primer, identifikasi jumlah aktivitas yang dikonsumsi oleh objek biaya, menghitung *activity rate*, dan memasukan biaya aktivitas ke masing-masing objek biaya.

### METODE

Penelitian ini dilakukan dengan pendekatan studi kasus. Penelitian dengan studi kasus memiliki lingkup pembahasan yang sempit, namun penelitian studi kasus memiliki keunggulan yaitu efektif digunakan dalam melakukan analisis masalah pada suatu objek studi secara mendalam untuk mendapatkan gambaran dilihat dari berbagai perspektif (Yin, 2018). Penelitian ini dilaksanakan melalui pendekatan metode deskriptif kuantitatif yang dimulai dengan: (1) analisis dokumen untuk menentukan biaya sumber daya yang tersedia, menentukan tahapan aktivitas, mengidentifikasi biaya aktivitas, menghitung tarif (*rate*), serta mengalokasikan tarif aktivitas kepada produk. (2) analisis data wawancara yang dilakukan secara semi terstruktur untuk memvalidasi analisis dokumen dan menggali informasi lebih lanjut.

Terdapat dua jenis data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu data keuangan dan data hasil wawancara. Data keuangan dihimpun dari dokumen keuangan UPT X yang digunakan untuk menghitung biaya produk dengan metode *activity-based costing*. Data keuangan tersebut antara lain berupa realisasi anggaran detil transaksi, Petunjuk Operasional Kegiatan (POK), daftar rincian aset, dokumen kontrak, Kerangka Acuan Kerja (KAK), daftar rincian karyawan, dan dokumen Standar Operasional Prosedur (SOP).

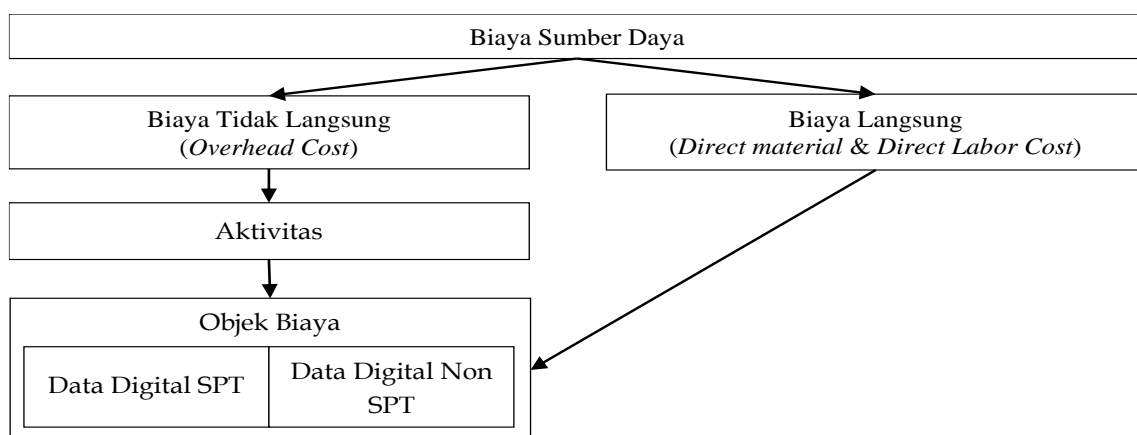
Data hasil wawancara didapatkan berdasarkan wawancara langsung dengan pegawai internal UPT X. Data hasil wawancara digunakan dalam analisis kualitatif untuk mengetahui mengonfirmasi analisis dokumen serta menyusun kerangka konseptual analisis biaya dengan penerapan metode *activity-based costing* di UPT X. Rincian narasumber adalah sebagai berikut.

Tabel 1. Responden Wawancara

No	Responden	Kode
1	Pegawai Bidang Keuangan	R1
2	Pegawai Bidang Teknis Pengolahan Dokumen Perpajakan	R2
3	Pegawai Bidang Teknis Penyimpanan Dokumen	R3

Sumber: Data Penelitian, 2024

Dalam melakukan penghitungan biaya produk menggunakan *activity-based costing*, penelitian ini mengacu pada konsep dasar yang dikembangkan oleh Hansen & Mowen (2018) dan Horngren et al. (2012).



Gambar 2. Model Penelitian  
 Sumber: Data Penelitian, 2024

### HASIL

UPT X melakukan digitalisasi dokumen fisik pada dua jenis kategori dokumen sumber yaitu dokumen SPT dan dokumen non-SPT. Hasil akhir dari pengolahan dokumen fisik tersebut berupa

produk akhir yaitu (1) data digital SPT dan (2) data digital non-SPT.

Penentuan aktivitas adalah langkah penting dalam menerapkan *activity-based costing*. Hasil identifikasi dan kategori aktivitas digitalisasi dokumen pada UPT X berdasarkan dokumen SOP dan hasil wawancara, terdapat sembilan aktivitas. Berdasarkan karakteristik masing-masing aktivitas yang teridentifikasi kemudian dilakukan pengkategorian kedalam hierarki aktivitas berdasarkan kriteria yang dikembangkan oleh Hansen & Mowen (2018). Sesuai dengan hasil identifikasi, terdapat tiga jenis kategori hierarki aktivitas pada UPT X yaitu *output-unit level*, *batch-level*, dan *facility-level*.

Tabel 2. Identifikasi Aktivitas Relevan

No	Aktivitas	Hierarki Aktivitas	Kategori Aktivitas	Activity Driver
1	Pengambilan Dokumen	<i>Batch level</i>	Aktivitas Primer	Jumlah <i>batch</i>
2	Penerimaan Dokumen	<i>Batch level</i>	Aktivitas Primer	Jumlah <i>batch</i>
3	Pemilahan Dokumen	<i>Output-unit level</i>	Aktivitas Primer	Jumlah lembar dokumen
4	Pemindaian Dokumen	<i>Output-unit level</i>	Aktivitas Primer	Jumlah jam pemindaian
5	Perekaman	<i>Output-unit level</i>	Aktivitas Primer	Jumlah jam tenaga kerja perekaman
6	Penjaminan Mutu (QA)	<i>Output-unit level</i>	Aktivitas Primer	Jumlah lembar dokumen
7	Pengemasan Ulang	<i>Output-unit level</i>	Aktivitas Primer	Jumlah kemasan
8	Penyimpanan	<i>Facility-level</i>	Aktivitas Primer	Luas area (m <sup>2</sup> )
9	Administrasi	<i>Facility-level</i>	Aktivitas Sekunder	Jumlah <i>batch</i>

Sumber: Data Penelitian, 2024

Langkah selanjutnya adalah melakukan identifikasi terhadap biaya UPT X. Berdasarkan Horngren et al. (2012), terdapat dua jenis biaya dilihat dari tingkat ketelusurannya yaitu biaya langsung dan biaya tidak langsung. Biaya langsung meliputi *direct material* dan *direct labor cost*. *Direct material cost* merupakan biaya berupa material yang berhubungan dengan produk akhir dari proses pengolahan dokumen di UPT X berupa kemasan dokumen dan perlengkapan pendukung kemasan. *Direct labor cost* merupakan pembayaran jasa tenaga pihak ketiga yang ditunjuk oleh UPT X untuk melakukan (1) pengangkutan dokumen dari lokasi asal, dan (2) melakukan pengolahan dokumen fisik pada area pengolahan di UPT X. Total biaya langsung adalah sebesar Rp17.148.801.678 (Tabel 3). Analisis biaya sumber daya bersumber dari data realisasi anggaran yang dikelola oleh UPT X pada tahun 2023.

Tabel 3. Identifikasi Biaya Langsung

Rincian	Jumlah (Rp)	Jenis Biaya Langsung
Logistik kemasan	697.880.200	<i>Direct material cost</i>
Jasa tenaga kerja pengangkutan	2.560.381.500	<i>Direct labor cost</i>
Jasa tenaga kerja pengolahan	13.890.539.978	<i>Direct labor cost</i>

Sumber: Data Penelitian, 2024

Sementara itu, biaya tidak langsung terdiri dari biaya *overhead* dan biaya periodik. Total keseluruhan biaya tidak langsung adalah Rp39.062.059.387, biaya yang dapat diasosiasikan ke aktivitas dikategorikan sebagai biaya *overhead* yang merupakan biaya sumber daya sebesar Rp16.372.847.266. Bagian biaya lain yang tidak terasosiasi dan tidak dikonsumsi oleh aktivitas, serta tidak terkait dengan produk dikategorikan sebagai biaya periodik dan bukan merupakan biaya sumber daya sehingga tidak akan diperhitungkan dalam biaya aktivitas (Roztocki et al., 2004).

Tabel 3. Identifikasi Biaya Tidak Langsung

Biaya	Biaya Tidak Langsung		
	Jumlah (Rp)	<i>Overhead</i> (Rp)	Biaya Periodik (Rp)
Uang makan dan lembur	1.157.475.000	1.147.307.000	10.168.000
Honorarium	246.150.000	246.150.000	-
Jasa pendukung	3.185.090.000	1.857.969.167	1.327.120.833
Keperluan perkantoran lainnya	1.069.844.438	658.461.875	411.382.563

Biaya	Biaya Tidak Langsung		
	Jumlah (Rp)	Overhead (Rp)	Biaya Periodik (Rp)
Langganan listrik	2.175.536.565	2.052.154.373	123.382.192
Langganan telepon	4.025.945	4.025.945	-
<i>Mechanical Electrical</i>	751.467.660	438.356.135	313.111.525
Pemeliharaan dokumen	175.318.852	89.227.708	86.091.144
Pemeliharaan gedung	605.690.315	317.759.496	287.930.819
Pemeliharaan inventaris kantor	14.226.000	14.226.000	-
Pemeliharaan kendaraan	187.883.957	149.224.580	38.659.377
Pemeliharaan genset	44.312.850	25.849.163	18.463.688
Pemeliharaan perangkat keras IT	3.285.281.400	3.175.772.071	109.509.329
Pengembangan SDM internal	219.521.688	-	219.521.688
Perbaikan peralatan mesin	449.914.606	215.908.440	234.006.166
Perjalanan dinas	998.176.914	998.176.914	-
Perlengkapan pendukung	128.272.187	128.272.187	-
Perpanjangan lisensi aplikasi	120.441.438	120.441.438	-
Rapat dan koordinasi	44.210.468	44.210.468	-
Sewa gudang	492.840.000	-	492.840.000
Sewa operasional kantor	487.326.996	356.126.996	131.200.000
Pembelian aset baru	1.476.495.407	-	1.476.495.407
Biaya penyusutan	4.593.755.023	4.333.227.311	-

Sumber: Data Penelitian, 2024

Biaya *overhead* yang telah teridentifikasi selanjutnya dialokasikan ke masing-masing aktivitas relevan dengan menggunakan *direct tracing* dan *driver tracing*. Rekapitulasi alokasi biaya sumber daya ke aktivitas sebagaimana Tabel 4 dan Tabel 5 berikut.

Tabel 4. Alokasi Biaya Sumber Daya ke Aktivitas Relevan

Biaya Sumber Daya	Aktivitas (1/2)				
	Pengambilan	Penerimaan	Pemilahan	Pemindaian	Perekaman
Uang makan dan lembur		125.776.000	109.725.000	83.093.000	209.385.000
Honorarium					
Jasa pendukung		132.712.083	265.424.167	159.254.500	345.051.417
Keperluan kantor lainnya	54.162.000	14.102.947	14.102.947	90.798.841	21.397.575
Langganan listrik		170.384.932	211.512.329	487.653.425	540.531.507
Langganan telepon					
<i>Mechanical Electrical</i>		31.311.153	62.622.305	37.573.383	81.408.997
Pemeliharaan dokumen					
Pemeliharaan gedung	1.083.234	22.619.733	45.239.466	27.143.680	58.811.306
Pemeliharaan inventaris					
Pemeliharaan kendaraan	16.321.438	17.487.255		23.316.341	25.647.975
Pemeliharaan genset		1.846.369	3.692.738	2.215.643	4.800.559
Pemeliharaan <i>hardware</i> IT		226.840.753	234.662.848	1.059.266.995	1.248.252.538
Perbaikan peralatan mesin		510.000	148.700	78.281.640	50.388.100
Perjalanan dinas	12.844.859	15.648.859	12.844.859	12.844.859	117.370.506
Perlengkapan pendukung				128.272.187	
Lisensi aplikasi					120.441.438
Rapat dan koordinasi		800.000			4.158.700
Sewa operasional kantor		25.574.400	25.574.400	177.106.196	25.574.400
Biaya penyusutan		359.776.364	446.618.935	1.029.704.767	1.141.359.501
Total	84.411.532	1.145.390.849	1.432.168.694	3.516.966.894	3.874.138.080

Sumber: Data Penelitian, 2024

Tabel 5. Alokasi Biaya Sumber Daya ke Aktivitas Relevan (lanjutan)

Biaya Sumber Daya	Aktivitas (2/2)				Jumlah
	QA	Pengemasan	Penyimpanan	Administrasi	
Belanja gaji pegawai	105.478.000	77.210.000	168.250.000	268.390.000	1.147.307.000
Honorarium				246.150.000	246.150.000
Jasa pendukung	79.627.250	79.627.250	398.136.250	398.136.250	1.857.969.167
Keperluan kantor lainnya	12.644.022		19.452.341	431.801.201	658.461.875
Langganan listrik	164.509.589		82.254.795	395.307.796	2.052.154.373
Langganan telepon				4.025.945	4.025.945
<i>Mechanical Electrical</i>	18.786.692	18.786.692	93.933.458	93.933.458	438.356.135
Pemeliharaan dokumen			89.227.708		89.227.708
Pemeliharaan gedung	13.571.840	13.571.840	67.859.199	67.859.199	317.759.496
Pemeliharaan inventaris				14.226.000	14.226.000
Pemeliharaan kendaraan	15.155.621		23.316.341	27.979.609	149.224.580
Pemeliharaan genset	1.107.821	1.107.821	5.539.106	5.539.106	25.849.163
Pemeliharaan <i>hardware</i> IT	109.509.329		54.754.665	242.484.943	3.175.772.071
Perbaikan peralatan mesin			86.580.000		215.908.440
Perjalanan dinas	35.804.859	104.092.859	69.622.841	617.102.412	998.176.914
Perlengkapan pendukung					128.272.187
Lisensi aplikasi					120.441.438
Rapat dan koordinasi	551.500		6.403.700	32.296.568	44.210.468
Sewa operasional kantor	25.574.400	25.574.400	25.574.400	25.574.400	356.126.996
Biaya penyusutan	347.370.283		173.685.141	834.712.320	4.333.227.311
Total	929.691.206	319.970.862	1.364.589.944	3.705.519.206	16.372.847.266

Sumber: Data Penelitian, 2024

Setelah didapatkan total biaya pada masing-masing aktivitas sesuai Tabel 5, maka biaya aktivitas sekunder kemudian seluruhnya dibebankan ke aktivitas primer (Hansen et al., 2022). Berdasarkan identifikasi aktivitas sebelumnya pada Tabel 2, aktivitas administrasi merupakan aktivitas sekunder sehingga biayanya dialokasikan ke aktivitas primer sesuai dengan *activity driver* yaitu jumlah pegawai dengan perhitungan pada Tabel 6 berikut.

Tabel 6. Pembebanan Biaya Aktivitas Sekunder ke Aktivitas Primer

Uraian	Biaya Aktivitas – Awal (Rp)	Jumlah Pegawai (orang)	Persentase (%)	Pembebanan Biaya (Rp)	Biaya Aktivitas – Setelah Pembebanan (Rp)
<b>Aktivitas Sekunder:</b>					
Administrasi	3.705.519.206			(3.705.519.206)	-
<b>Aktivitas Primer:</b>					
Pengambilan Dokumen	84.411.532	5	4.81%	178.149.962	262.561.493
Penerimaan Dokumen	1.145.390.849	12	11.54%	427.559.908	1.572.950.757
Pemilahan Dokumen	1.432.168.694	12	11.54%	427.559.908	1.859.728.602
Pemindaian Dokumen	3.516.966.894	20	19.23%	712.599.847	4.229.566.741
Perekaman	3.874.138.080	20	19.23%	712.599.847	4.586.737.927
Penjaminan Mutu (QA)	929.691.206	13	12.50%	463.189.901	1.392.881.107
Pengemasan Ulang	319.970.862	2	1.92%	71.259.985	391.230.846
Penyimpanan	1.364.589.944	20	19.23%	712.599.847	2.077.189.792
Total biaya aktivitas	16.372.847.266				16.372.847.266

Sumber: Data Penelitian, 2024

Langkah selanjutnya adalah mengukur jumlah aktivitas yang dikonsumsi oleh masing-masing objek biaya berdasarkan *activity driver* yang paling relevan. Penentuan objek biaya dalam penelitian ini dilakukan berdasarkan jenis dokumen yang diolah oleh UPT X. Pengolahan dokumen tersebut menghasilkan dua jenis *output* produk yaitu berupa data digital SPT dan data digital selain SPT. Data ini menunjukkan tingkat konsumsi biaya pada masing-masing aktivitas yang kemudian menjadi dasar penghitungan *activity rates* yaitu dengan cara membagi jumlah masing-masing biaya aktivitas primer dengan *activity capacity* (jumlah *driver*) sebagaimana Tabel 7 berikut ini.

Tabel 7. Activity Driver dan Activity Rates

Aktivitas	Biaya Aktivitas (Rp)	SPT	Non SPT	Activity Capacity	Activity Rates (Rp)
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)=(c)+(d)	(f)=(b):(e)
Pengambilan Dokumen	262.561.493	175 batch	175 batch	350	750.176
Penerimaan Dokumen	1.572.950.757	229 batch	229 batch	458	3.434.390
Pemilahan	1.859.728.602	17.840 jam	81.476 jam	99.316	18.725
Pemindaian	4.229.566.741	7.413 jam	47.891 jam	55.304	76.478
Perekaman	4.586.737.927	56.306 jam	43.997 jam	100.303	45.729
Penjaminan Mutu (QA)	1.392.881.107	21.408 jam	-	21.408	65.064
Pengemasan	391.230.846	1.747 kemasan	11.282 kemasan	13.029	30.028
Penyimpanan	Luas area (m <sup>2</sup> )	515 m <sup>2</sup>	773 m <sup>2</sup>	1.288	1.612.725

Sumber: Data Penelitian, 2024

Dalam menghitung pembebanan biaya aktivitas ke produk dilakukan dengan mengalikan nilai *activity rates* sesuai dengan basis dasar pada masing-masing objek biaya (Tabel 8).

Tabel 8. Pembebanan Biaya Aktivitas ke Objek Biaya

Aktivitas	Activity Rate (Rp)	Data Digital SPT		Data Digital Non SPT	
		Base	Jumlah (Rp)	Base	Jumlah (Rp)
Pengambilan Dokumen	750.176	175	131.280.747	175	131.280.747
Penerimaan Dokumen	3.434.390	229	786.475.379	229	786.475.379
Pemilahan	18.725	17.840	334.060.557	81.476	1.525.668.045
Pemindaian	76.478	7.413	566.929.005	47.891	3.662.637.737
Perekaman	45.729	56.306	2.574.812.698	43.997	2.011.925.230
Penjaminan Mutu (QA)	65.064	21.408	1.392.881.107	-	-
Pengemasan	30.028	1.747	52.458.384	11.282	338.772.462
Penyimpanan	1.612.725	515	830.553.372	773	1.246.636.420
Total overhead cost (Rp)			6.669.451.247		9.703.396.019

Sumber: Data Penelitian, 2024

Berdasarkan perhitungan di atas, didapatkan hasil pembebanan biaya tidak langsung *overhead* berdasarkan metode *activity-based costing* ke masing-masing objek biaya data digital SPT sebesar Rp6.669.451.247 dan data digital non SPT sebesar Rp9.703.396.019. Terdapat perbedaan aktivitas yang dikonsumsi oleh kedua objek biaya pada aktivitas penjaminan mutu/*Quality Assurance* (QA). Aktivitas penjaminan mutu hanya dilakukan pada dokumen SPT.

Selanjutnya dalam menghitung total biaya produk, *direct material cost* dan *direct labor cost* kemudian dimasukkan ke dalam perhitungan Tabel 9 berikut.

Tabel 9. Penghitungan Standar Biaya Digitalisasi Dokumen SPT dan Non SPT

Keterangan	Data Digital SPT	Data Digital non SPT
<i>Direct material cost</i>	Rp93.543.512	Rp604.336.688
<i>Direct labor cost</i>	Rp5.031.456.968	Rp10.042.924.512
<i>Overhead cost</i>	Rp6.669.451.247	Rp9.703.396.019
Total biaya pengolahan	Rp11.794.451.727	Rp20.350.657.219
Data yang dihasilkan (dalam satuan lembar)	5.675.138	36.664.158
Biaya produksi per satuan lembar	Rp2.078,27	Rp555,06

Sumber: Data Penelitian, 2024

## PEMBAHASAN

Berdasarkan simulasi perhitungan biaya dengan *activity-based costing*, dapat diketahui standar biaya untuk melakukan pengolahan digitalisasi dokumen perpajakan yaitu sebesar RpRp11.794.451.727 untuk data digital SPT, dan Rp20.350.657.219 untuk data digital non SPT. Sepanjang tahun 2023, UPT X menghasilkan data digital yang diukur berdasarkan jumlah satuan lembar dokumen fisik sebanyak 5.675.138 lembar SPT dan 36.664.158 lembar non SPT. Standar

biaya digitalisasi dihitung dengan membagi total biaya dengan total jumlah lembaran untuk menghasilkan satu data digital yang direpresentasikan dalam satuan jumlah lembaran adalah sebesar Rp2.078,27 untuk data digital SPT dan Rp555,06 untuk data digital non SPT.

Hasil pembebanan biaya *overhead* ke masing-masing aktivitas relevan, diketahui biaya aktivitas tertinggi terjadi pada aktivitas perekaman yaitu sebesar Rp4.586.737.927 sedangkan biaya terkecil terjadi pada aktivitas pengambilan dokumen sebesar Rp262.561.493. Biaya aktivitas perekaman lebih banyak dikonsumsi oleh objek biaya data digital SPT dibandingkan dengan data digital non SPT disebabkan perekaman ke dalam Sistem Informasi DJP (SIDJP) dilakukan secara input manual sesuai dengan kolom isian pada formulir SPT sehingga konsumsi biaya menjadi lebih tinggi.

Lebih lanjut, jumlah biaya yang cukup signifikan juga terjadi pada aktivitas administrasi dengan biaya sebesar Rp3.705.519.206. Aktivitas ini meliputi seluruh kegiatan UPT X yang bersifat administratif yang keberadaannya diperlukan untuk melaksanakan seluruh rangkaian proses bisnis dengan baik.

### KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian, dapat disimpulkan bahwa standar biaya pada masing-masing objek biaya data digital SPT dan data digital non SPT dapat dihitung dengan menggunakan metode *activity-based costing* berdasarkan konsep yang dikembangkan oleh Hansen & Mowen, (2018) dan Horngren et al. (2012). Dari keseluruhan aktivitas yang teridentifikasi, aktivitas perekaman merupakan aktivitas tertinggi yang mengonsumsi biaya sumber daya, hal ini disebabkan aktivitas perekaman merupakan aktivitas inti dalam mengubah data dalam dokumen fisik menjadi suatu data digital. Lebih lanjut, ini menunjukkan bahwa instansi pemerintahan dapat melakukan manajemen biaya atas anggaran yang teralokasi dengan menghitung biaya per unit produk *output* yang dihasilkannya sebagai bentuk untuk selanjutnya dapat dilakukan analisis biaya. Dengan mempertimbangkan kondisi belum adanya suatu metode baku yang ditetapkan untuk digunakan oleh pengelola anggaran pada instansi pemerintahan untuk menganalisis biaya, metode *activity-based costing* dapat digunakan sebagai salah satu alat analisis alternatif untuk menghitung biaya secara akurat. Hal ini dikarenakan biaya *overhead* dialokasikan ke produk diperhitungkan berdasarkan konsumsi sumber daya pada masing-masing aktivitas sehingga mengurangi terjadinya distorsi biaya yang terjadi pada metode tradisional. Selanjutnya agar dapat diimplementasikan secara luas di instansi pemerintahan, diperlukan lebih banyak penelitian mengenai penerapan *activity-based costing* pada sektor pemerintahan di masa depan.

### REFERENSI

- A. Bhimani. (2001). Management Accounting. In *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences* (pp. 9166–9170). <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/B0-08-043076-7/04258-3>
- Al-Dhubaibi, A. A. S. (2021). Optimizing the value of activity based costing system: The role of successful implementation. *Management Science Letters*, *11*, 179–186. <https://doi.org/10.5267/j.msl.2020.8.017>
- Almeida, A., & Cunha, J. (2017). The implementation of an Activity-Based Costing (ABC) system in a manufacturing company. *Procedia Manufacturing*, *13*, 932–939. <https://doi.org/10.1016/j.promfg.2017.09.162>
- Amaral, T. D. S., Junior, A. A. D. S., Bandeira, R. C. D. S., & Reis, D. L. (2020). Using the ABC costing system - Activity-based costing to calculate costs in the public sector. *International Journal for Innovation Education and Research*, *8(7)*, 188–202. <https://doi.org/10.31686/ijer.vol8.iss7.2466>
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2023). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester II tahun 2022*.
- Blocher, E. J., Juras, P. E., & Smith, S. D. (2022). *Cost Management: A Strategic Emphasis, 9e ISE*.
- BPS. (2021). Pertumbuhan Ekonomi Indonesia Triwulan IV-2020. *Www.Bps.Go.Id*, *13*, 12. <https://www.bps.go.id/pressrelease/2021/02/05/1811/ekonomi-indonesia-2020-turun-sebesar-2-07-persen--c-to-c-.html>
- Bragg, S. M. (2016). *Cost Accounting Fundamentals: Essential Concepts and Examples* (5th ed.).

- AccountingTools, Inc.
- Carter, W. (2006). *Cost Accounting 14th Edition*. Thomson.
- Daryanto, W. M., Ebenhezer, C., & Qoryani, I. (2020). Activity Based Costing for Human Resource Development (Indonesia Experience). *International Journal of Business, Economics and Law*, 21(1), 1.
- Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2022). *Horngren's Cost Accounting A Managerial Emphasis* (17th ed.).
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2018). *Cornerstones of Cost Management* (4th Editio). Cengage Learning.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (Fourteenth). Pearson.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance. In *Harvard Business School* (Vol. 35, Issue 10). <https://doi.org/10.5860/choice.35-5748>
- KataData. (2020). *No Title*. <https://databoks.katadata.co.id/datapublish/2020/04/16/pemerintah-pusat-lakukan-penghematan-belanja-hadapi-covid-19>
- Kementerian Keuangan. (2023). *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia No. 113 Tahun 2023 Tentang Standar Biaya Keluaran Tahun Anggaran 2024*. 1–118.
- Mardiasmo. (2018). *Akuntansi Sektor Publik - Edisi Terbaru*. Penerbit Andi.
- Mättö, T., & Sippola, K. (2016). Cost Management in the Public Sector: Legitimation Behaviour and Relevant Decision Making. *Financial Accountability and Management*, 32(2), 179–201. <https://doi.org/10.1111/faam.12085>
- Priyatmo, T., & Akbar, R. (2019). Analysis of the Prospect of Implementing Activity-Based Costing (ABC) in Governmental Organisations: A Study at the State Treasury Office Jakarta IV. *Journal of Accounting and Investment*, 20(1). <https://doi.org/10.18196/jai.2001105>
- Rambe, R. A., & Febriani, R. E. (2020). Peran Belanja Pemerintah dan Pajak Terhadap Pertumbuhan Ekonomi Kabupaten dan Kota di Sumatera. *PARETO: Jurnal Ekonomi Dan Kebijakan Publik*, 3(1), 57–76.
- Verbeeten, F. H. m. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492–506. <https://doi.org/10.1108/09513551111163620>
- WorldBank. (2020). *No Title*. <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.KD.ZG?end=2022&start=1961&view=chart&year=2020>
- Yin, R. K. (2018). Case study research and applications: Design and methods. In *Journal of Hospitality & Tourism Research* (Vol. 53, Issue 5). <https://doi.org/10.1177/109634809702100108>