

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **A Telaah Pustaka**

##### **1. Rumah Sakit**

Dalam UU No 44 tahun 2009 tentang rumah sakit bahwa rumah sakit adalah institusi pelayanan kesehatan yang menyelenggarakan pelayanan kesehatan perorangan secara paripurna yang menyediakan pelayanan rawat inap, rawat jalan, dan gawat darurat.

Rumah sakit memiliki layanan kesehatan perorangan secara tuntas. Untuk itu dalam menjalankan secara menyeluruh tugasnya, rumah sakit mempunyai beberapa peranan, yaitu :

- a. Pengadaan layanan pengobatan sesuai standar;
- b. Peningkatan kesehatan perorangan dengan cara pelayanan paripurnan pada tingkat kedua dan ketiga;
- c. Pendidikan untuk meningkatkan sumber daya manusia; dan
- d. Mengadakan penelitian serta penerapan teknologi dalam bidang kesehatan. (UU No.44 Tahun 2009).

Milton Roemer dan Frieman pada buku *Doctors in Hospital* (1971) dalam Aditama (2004) mengatakan bahwa rumah sakit setidaknya mempunyai lima fungsi, yaitu :

- a. Memiliki rawat inap, fasilitas diagnostik dan pelayanan penunjang keperawatan.
- b. Harus memiliki pelayanan rawat jalan.
- c. Melakukan tugas pendidikan serta pelatihan.
- d. Sebagai modal dasar penelitian karena keberadaan pasien di rumah sakit.
- e. Memiliki tanggung jawab untuk pencegahan penyakit dan penyuluhan bagi lingkungan sekitar.

Sebagai organisasi penyedia jasa, keberlangsungan usaha rumah sakit sangat ditentukan oleh kepuasan pasien. Oleh karena itu, untuk melaksanakan fungsinya dengan optimal maka rumah sakit harus memperhatikan faktor kunci dalam pelayanan terhadap pasien, yaitu (Aditama, 2002) :

- a. Pelayanan yang cepat, ramah disertai jaminan tersedianya obat dengan kualitas baik.
- b. Harga yang kompetitif.

- c. Adanya kerja sama dengan urusan lain, seperti dokter dan perawat.
- d. Faktor-faktor seperti lokasi apotek, kenyamanan dan keragaman komoditi.

## 2. Biaya

### a. Pengertian Biaya

Biaya ialah pemakaian sumber ekonomi yang diukur dengan satuan, yang memiliki kemungkinan atau telah terjadi untuk objek tertentu. Objek yang dimaksud adalah berupa jasa, produk atau fasilitas lainnya (Masyhudi, 2008).

Biaya juga sering diartikan sebagai nilai dari suatu pengorbanan untuk memperoleh suatu output tertentu. Pengorbanan tersebut dapat berupa uang, barang, tenaga, waktu maupun kesempatan (Thabran, 1999).

Menurut Bustami dan Nurlala (2006), menyatakan bahwa pengertian biaya dalam akuntansi mengandung dua pengertian yang berbeda yaitu biaya dalam artian *costing* serta biaya dalam artian *expense*. Biaya yaitu pengorbanan ekonomi yang diukur dengan satuan uang yang telah terjadi

atau kemungkinan akan digunakan untuk mencapai tujuan. Sedangkan beban adalah biaya yang sudah dirasakan manfaatnya namun sekarang telah habis. Biaya yang belum dirasakan akan memberikan dampak disebut sebagai harga. Beban ini dimasukkan ke dalam laba rugi, sebagai pengurangan dari pendapatan.

*Committee on Cost Concepts and Standards of the American Accounting Association*, memberikan arahan yaitu biaya adalah pengorbanan yang diukur dengan satuan uang, untuk tujuan tertentu. Dalam *Tentative set of board Accounting Principles for Business Enterprises*, biaya dikatakan sebagai harga penukaran atau pengorbanan yang dilakukan untuk memperoleh suatu manfaat (Kartadinata, 2000).

Untuk memperoleh sebuah produk diperlukan sebuah masukan. Sedangkan biaya adalah nilai dari sejumlah masukan yang dipakai untuk menghasilkan suatu produk. Produk berupa jasa pelayanan kesehatan. Di rumah sakit diperlukan sejumlah input faktor produksi yaitu obat-obatan,

alat kedokteran, keahlian dokter, gedung, dan lain-lain. Dengan begitu nilai biaya pelayanan rumah sakit dapat dihitung berdasarkan nilai obat-obatan, tenaga dokter, perawat, listrik dan sebagainya yang dipakai untuk menghasilkan pelayanan kesehatan .

## **b. Jenis-Jenis Biaya**

### **1) Berdasarkan peranan dalam produksi**

Menurut Mulyadi (2003), secara umum biaya dapat kategorikan ke dalam dua kelompok:

- a) Biaya langsung produk dan jasa (*Direct Cost*), yaitu biaya yang dibebankan secara langsung ke produk atau jasa.
- b) Biaya tidak langsung produk dan jasa (*Indirect Cost*),.

Biaya ini dikelompokkan menjadi 2 kategori berikut ini :

- (1) Biaya langsung aktivitas, dilihat dengan cara *direct tracing*.
- (2) Biaya tidak langsung aktifitas, adalah nilai yang tidak bisa dibebankan secara langsung pada sebuah produk.

Biaya ini dibebankan ke aktivitas melalui salah satu dari dua cara :

1. *Driver tracing*, dibebankan ke aktivitas melalui *resource driver*, yaitu dasar yang menentukan sebab akibat konsumsi daya dengan kegiatan.
2. *Allocation*, dasar yang dibebankan secara asal.

**2) Berdasarkan pengaruh kegiatan terhadap perubahan jumlah biaya**

- a) Biaya tetap atau *Fixed Cost* (FC) adalah biaya yang secara relatif tidak dipengaruhi oleh besarnya jumlah produksi atau output. Biaya ini harus tetap dikeluarkan, walaupun tidak ada pelayanan. Contohnya biaya penyusutan gedung, biaya alat medis, dan biaya alat nonmedis, dimana besarnya tidak berubah meskipun jumlah pasiennya hanya beberapa orang atau ratusan orang per hari.
- b) Biaya tidak tetap atau *Variable Cost* (VC) adalah biaya yang dipengaruhi oleh banyaknya output. Contohnya biaya obat dan biaya jarum suntik, dimana

besarnya akan berubah bila jumlah pasien sedikit atau jumlah pasien banyak (dipengaruhi oleh jumlah pasien yang dilayani).

- c) Biaya semi variabel adalah biaya yang jumlahnya berubah sesuai dengan perubahan volume kegiatan. Misalnya adalah biaya gaji pegawai tetap.
- d) Biaya Total atau *Total Cost* (TC) yaitu hasil penjumlahan biaya tetap dengan biaya variabel, atau dengan rumus:

$$TC = FC + VC$$

Dimana: TC = *total cost* (total biaya)

FC = *fixed cost* (biaya tetap)

VC = *variable cost* (biaya tidak tetap)

### 3) Berdasarkan letak alokasi biaya

#### a) Capital Costs

- (1) Biaya depresiasi tahunan peralatan dan meubel/barang (*annual depreciation cost for equipment and furniture*). Suatu bentuk alokasi biaya atau modal misalnya dalam bentuk peralatan,

fisik bangunan, dan kendaraan; dalam operasionalisasinya akan membutuhkan biaya pemeliharaan dan pengantiannya. Jenis biaya ini adalah menyangkut biaya replacement peralatan medik dan peralatan non medik di rumah sakit (*replacement cost of equipment and furniture*) dalam suatu kurun waktu pelayanan yang dihitung dalam anggaran. Di rumah sakit, jenis biaya ini dapat dihitung total biayanya (*total cost*) dengan menggunakan data inventaris fisik rumah sakit, *life time* peralatan, dan tingkat perawatannya (*level of maintenance*). Depresiasi adalah suatu bentuk alokasi biaya aktiva tetap (investasi) atau modal dalam bentuk peralatan, fisik bangunan atau kendaraan menjadi biaya yang dilakukan secara sistematis pada periode-periode yang memakai manfaat dari barang investasi atau modal tersebut. Depresiasi adalah alat untuk mengalokasikan biaya (*Nowicki, 2006*).

(2) *Annual building depreciation costs*. Jenis biaya ini dihitung replacement cost selama kurun waktu anggaran. Biaya depresiasi bangunan dihitung dengan asumsi *effective life* selama 25 tahun. Karena bangunan rumah sakit digunakan banyak unit pelayanan, dalam mengalokasikan persentase luas lantai, dipergunakan pembagian luas lantai efektif yang digunakan unit pelayanan ditambah luas lantai efektif penggunaan unit pelayanan terhadap bangunan yang digunakan bersama (ruang tunggu, koridor, dan lain-lain).

b) *Recurrent Cost*

*Recurrent cost* merupakan biaya yang dikonsumsi atau digunakan dalam satu tahun, misalnya : gaji, obat dan bahan habis pakai. Biaya-biaya tersebut dapat diklasifikasikan atas :

(1) Biaya karyawan (*Annual personnel costs*).

Karyawan rumah sakit terdiri dari dokter, dokter gigi, perawat, teknisi (*skilled personnel*: petugas

laboratorium, gizi, farmasi dan sopir ambulans), administrasi, *unskilled personnel/ office boy/* petugas rumah tangga rumah sakit.

(2) *Annual utility costs* yaitu biaya listrik, air, telepon, BBM, bahan makanan pasien dan karyawan, biaya perawatan bangunan, peralatan *medik dan non medik, serta biaya administrasi/ pos.*

(3) *Annual cost of drugs and medical supplies* yaitu obat dan bahan habis pakai (*drugs and medical supplies*) yang digunakan rumah sakit.

**4) Berdasarkan sifat kegunaan biaya (Gani, 1997) dibagi menjadi :**

(1) Biaya Investasi (*Invesment Cost*)

Biaya investasi adalah biaya yang dikeluarkan untuk membeli barangmodal yang pemanfaatannya dapat berlangsung selama satu tahun ataulebih. Contohnya: gedung, alat medik, dan alat non medik, biayapengembangan gedung, biaya pembelian peralatan besar dan sebagainya. Untuk memperoleh

nilai biaya total (TC) per-tahun, maka biaya investasitersebut perlu dihitung nilainya untuk satu tahun yaitu pada tahun dimanabiaya operasional dan pemeliharaan tersebut dihitung. Nilai biaya investasisetahun ini disebut “Nilai Tahunan Biaya Investasi” atau “*Annualized Fixed Cost*” (AFC).

(2) Biaya Operasional (*Operasional Cost*)

Biaya operasional adalah biaya yang diperlukan untuk melaksanakan kegiatan-kegiatan dalam suatu proses produksi dan memiliki sifat habis pakai dalam kurun waktu yang relatif singkat (satu tahun atau kurang), sering disebut *Recurrent Cost* oleh karena pengadaannya berulang-ulangsetiap tahun. Contoh: biaya gaji, upah, insentif, biaya makan, biaya linen, biaya obat, dan penunjang lainnya.

(3) Biaya Pemeliharaan (*Maintenance Cost*)

Biaya pemeliharaan adalah biaya yang dikeluarkan untuk memelihara atau mempertahankan suatu barang investasi agar tetap berfungsi, meliputi:

- (a) Biaya pemeliharaan gedung
- (b) Biaya pemeliharaan alat non medis
- (c) Biaya pemeliharaan alat medis

**c. Biaya Satuan (*Unit Cost*)**

Menurut Hansen dan Mowen (2009), biaya per unit (*unit cost*) adalah nilai yang dikaitkan dengan unit yang diproduksi dibagi dengan jumlah unit yang diproduksi. Mulyadi (2001) menyatakan bahwa biaya satuan (*unit cost*) adalah biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan satu unit produk atau pelayanan, yang biasanya berdasarkan rata-rata. Besarnya *unit cost* tergantung pada besarnya biaya yang dikorbankan untuk menghasilkan suatu pelayanan. Oleh karena itu, biaya per unit harus dihitung lebih teliti agar bisa digunakan sebagai dasar perbandingan berbagai volume kegiatan atau pelayanan untuk penentuan tarif per unit produk atau pelayanan. Tinggi rendahnya biaya satuan tidak hanya dipengaruhi oleh besarnya modal tetapi juga dipengaruhi oleh banyaknya produk yang dihasilkan.

Biaya satuan adalah biaya yang dihitung kepada produk pelayanan. Biaya satuan diperoleh dari biaya total (TC) dibagi dengan jumlah produk (Q) atau  $TC/Q$  (FKM UI, 1997). Menurut Supiyono (1999), biaya satuan ialah hasil perhitungan pembagian biaya total dengan sejumlah produksi. Pada perhitungan biaya satuan, terdapat 2 macam biaya satuan, yaitu:

- 1) Biaya satuan normatif, yaitu biaya yang berlaku sesuai dengan peraturan daerah (Perda).
- 2) Biaya satuan aktual, yaitu hasil hitungan atas pengeluaran untuk menghasilkan produk pada satuan waktu. Biaya ini dapat dijadikan dasar penentuan tarif pelayanan kesehatan

### **3. Analisis Biaya**

Analisis Biaya merupakan kegiatan awal untuk menghasilkan informasi biaya satuan dalam penentuan tariff sarana pelayanan kesehatan menurut jenis pelayanan dan kelas perawatan (Wandi, 2007).

Menurut Tabrany (1999), Tujuan dari analisis biaya adalah:

- a. Untuk mendapatkan informasi biaya total rumah sakit dan sumber pembiayaan serta komponennya.
- b. Untuk mendapatkan info tentang biaya satuan layanan rumah sakit.
- c. Untuk dapat menggunakan biaya sebagai salah satu informasi dalam menetapkan tarif layanan rumah sakit.

Menurut Mulyadi (2007), ada beberapa cara untuk menganalisis biaya yaitu:

- a. *Simple Distribution*
- b. *Step Down Method*
- c. *Double Distribution Method*
- d. *Multiple Distribution Method*
- e. *Activity Based Costing Method*
- f. *Real Cost Method*

#### **4. Activity Based Costing System**

##### **a. Definisi Activity Base Costing System**

Adalah cara yang menggunakan konsep akuntansi aktivitas dalam menentukan perhitungan nilai satuan produksi secara cermat. Cara ini juga menyediakan informasi dan kinerja

dari aktivitas serta meniali biaya secara akurat ke objek biaya. (Marismiati, 2011).

#### **b. Konsep Activity Base Costing System**

Pembiayaan berdasarkan aktivitas merupakan jenis prosedur yang relative baru yang dapat digunakan sebagai metode penilaian persediaan. Teknik ini dikembangkan untuk menyediakan biaya produk yang akurat dengan menelusuri biaya ke produk melalui aktivitas.

*Activity Based Costing* memberikan gambaran informasi dari kegiatan yang dilakukan dalam mencapai sebuah hasil produk. Sistem ini memberikan asumsi bahwa aktivitas yang mengkonsumsi sumberdaya (Marismiati, 2011).

ABC memperbaiki system perhitungan biaya dengan menekankan pada aktivitas sebagai obyek biaya dasar. Sistem ABC mengkalkulasikan biaya setiap aktivitas dan mengalokasikan biaya ke obyek biaya seperti barang dan jasa berdasarkan aktivitas yang dibutuhkan untuk memproduksinya (Roztock, 2004). Tahapan yang memerlukan implementasi ABC adalah :

- 1) Identifikasi aktivitas yang relevan
- 2) Menentukan biaya masing-masing aktivitas yang meliputi biaya langsung dan biaya tidak langsung
- 3) Menentukan pemicu biaya untuk aktivitas
- 4) Mengumpulkan data aktivitas untuk masing-masing jasa dan menghitung total biaya jasa dengan mengumpulkan biaya aktivitas.

Penerapan metode ABC memberikan beberapa keuntungan antara lain (Mulyadi, 2007) :

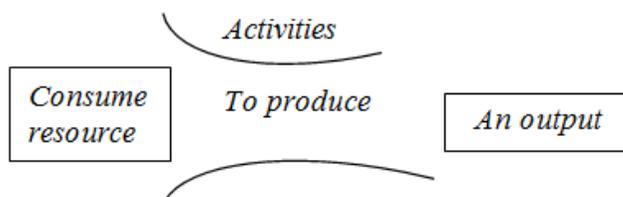
- 1) Meningkatkan kualitas pengambilan keputusan.
- 2) Aktivitas perbaikan secara terus menerus untuk mengurangi biaya *overhead*.
- 3) Memudahkan menemukan *relevant cost*.
- 4) Memberikan informasi yang berlimpah tentang aktivitas yang digunakan.
- 5) Menyediakan dasar untuk menyusun anggaran berdasarkan aktivitas (*activity based budget*).

Metode ABC memiliki kelemahan diantaranya yaitu (Mulyadi, 2007):

- 1) Pelaksanaan metode ini harus didukung dengan sistem akuntansi yang lebih baik dan menyeluruh dalam suatu organisasi serta komputerasi data-data.
- 2) Setiap aktivitas dalam suatu pelayanan kesehatan yang seringkali sangat kompleks harus bisa diidentifikasi keterkaitannya serta sumber data atau input yang dipakai.

**c. Activity Based Costing Pada Rumah Sakit**

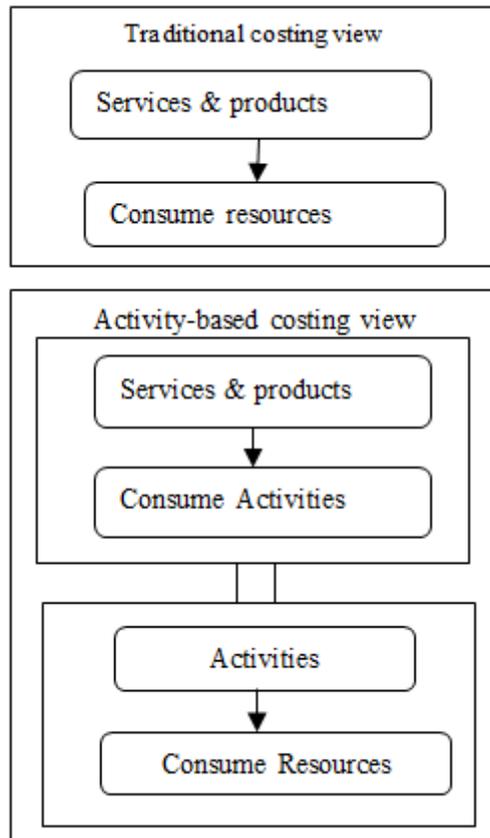
Menurut Baker (1998), *Activity Based Costing* (ABC) memiliki dua elemen mayor, yaitu : Biaya dan aktivitas. ABC adalah metodologi yang mengukur biaya dan kinerja dari aktivitas, sumber daya dan *cost objects*. Konsep dasar ABC adalah aktivitas mengonsumsi sumberdaya untuk memproduksi *output*.



**Gambar 1. Theory of resources consumption (Baker, 1998)**

ABC memiliki pendekatan yang berbeda dari pendekatan tradisional karena berdasar pada konsentrasi aktivitas. Pendekatan ABC menggunakan variable financial dan nonfinancial yang merupakan dasar dari alokasi biaya. Adanya kebutuhan ABC di pelayanan kesehatan karena pelayanan kesehatan merupakan penggerak produktivitas dan efisiensi.

Saat ini sistem pelayanan kesehatan mencakup keanekaragaman pelayanan. Kompleksitas sistem pelayanan yang bervariasi dapat dengan mudah dikelola dengan ABC. Pandangan tradisional tentang akuntansi biaya adalah jasa atau produk mengkonsumsi sumberdaya. Pandangan ABC tentang akuntansi biaya adalah jasa atau produk mengkonsumsi aktivitas, lalu aktivitas mengkonsumsi sumberdaya.



**Gambar 2. Two view of costing : Tradisional vs ABC**

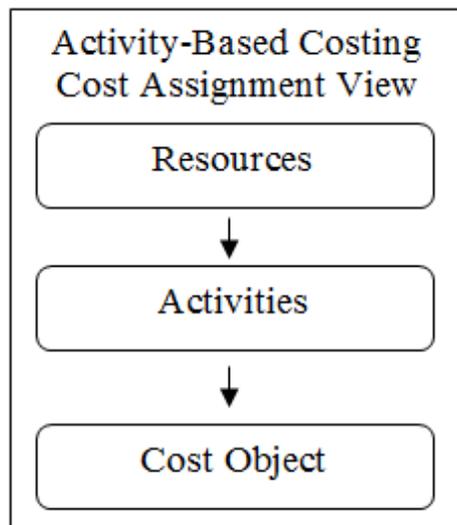
**(Baker, 1998)**

ABC bukan alternatif sistem pembiayaan yang menggantikan biaya pekerjaan atau proses pembiayaan, atau kombinasi yang berbeda-beda. ABC adalah pendekatan untuk mengembangkan jumlah biaya yang digunakan pada pembiayaan pekerjaan atau proses pembiayaan atau sistem pembiayaan

kombinasi yang berbeda-beda. Ciri khas ABC adalah fokus terhadap aktivitas sebagai obyek biaya fundamental. Biaya aktivitas ini ditugaskan untuk cost object yang lain, misalnya pelayanan, pasien, atau pembayar.

Dua pandangan dasar ABC, yaitu :

- 1) Cost assignment
- 2) Proses



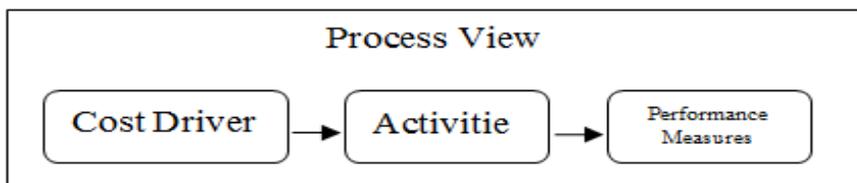
**Gambar 3. Activity Based Costing : Cost Assignment view**

**(Baker, 1998)**

Cost assignment terdiri dari dua tahapan, tahapan pertama adalah dari sumberdaya ke aktivitas, tahapan kedua dari

aktivitas ke cost object. Sumber daya merupakan elemen ekonomi yang di aplikasikan atau digunakan dalam pelaksanaan aktivitas. Gaji dan persediaan, sebagai contoh sumberdaya digunakan dalam kelangsungan aktivitas. Aktivitas yaitu pengumpulan kegiatan yang dilakukan yang digunakan untuk metode ABC. Cost object adalah tiap pasien, produk, jasa, kontrak, proyek, atau unit kerja lain untuk memisahkan pengukuran biaya yang diinginkan.

Pandangan dasar yang kedua adalah proses. Sudut pandang proses memberikan laporan baik apa yang terjadi atau apa yang akan terjadi. Definisi dari aktivitas sama dengan *cost assignment*. *Cost Driver* adalah tiap faktor yang menyebabkan perubahan di dalam biaya dari suatu aktivitas.



**Gambar 4. Activity Based Costing : The process view**

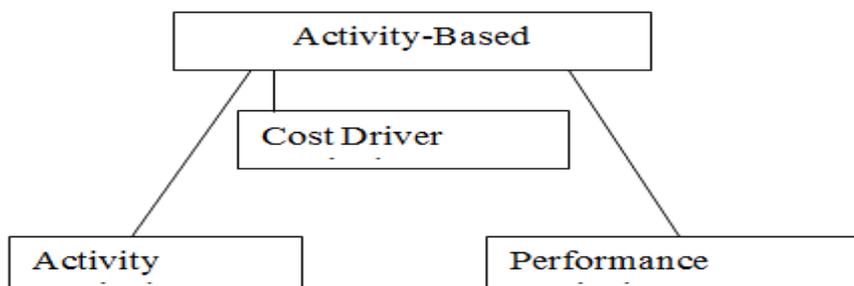
(Baker, 1998)

Konsep *Activity-Based Management* (AMB). AMB memiliki dua elemen dasar, yaitu :

- 1) Identifikasi aktivitas yang dilakukan di sebuah organisasi
- 2) Menentukan biaya dan kinerja, baik dari segi waktu dan kualitas

Dua elemen dasar tersebut menghasilkan 3 komponen, yaitu :

- 1) Analisis aktivitas, bertujuan untuk mengidentifikasi aktivitas
- 2) Analisis *cost driver*, bertujuan untuk menentukan biaya
- 3) Analisis pengukuran kinerja, bertujuan untuk menentukan kinerja dan pengukuran yang tepat.



**Gambar 5. The Component of Activity-Based Management**

**(Baker, 1998)**

Sudut pandang dari sistem akuntansi tradisional adalah layanan atau suatu produk mengkonsumsi sumber daya, sedangkan ABC system memandang suatu layanan atau produk mengkonsumsi aktivitas, dan aktivitas membutuhkan sumber daya. Secara kontras ABC adalah kausatif berdasarkan sebab akibat. Akuntansi pembiayaan tradisional dirancang untuk pembiayaan tenaga kerja atau biaya proses secara terpisah, sedangkan dalam sistem pelayanan kesehatan merupakan kombinasi keduanya. ABC system bukanlah sebuah alternatif dalam sistem penghitungan pembiayaan yang dapat menggantikan pembiayaan tenaga kerja, atau biaya proses produksi atau kombinasi keduanya, namun ABC system adalah sebuah pendekatan untuk pengembangan dalam pembiayaan dalam pembiayaan tenaga kerja atau biaya proses produksi ataupun keduanya.

Dalam sistem pembiayaan tradisional normalnya mengalokasikan *overhead (indirect cost)* kepada layanan individual atau produk atas beberapa pengukuran dari layanan dan volume produk. Secara umum pembiayaan tradisional

memiliki keterbatasan yang tidak strategis, dimana terjadi subsidi silang antara layanan dan produk. ABC system memungkinkan menghitung biaya per-layanan, per-pasien, atau per-kontrak, dan dapat mengalokasikan biaya dari suatu layanan pada biaya yang spesifik.

Metode ABC memiliki tujuh jenis dalam perhitungan, yaitu :

- 1) Material dan persediaan, yaitu biaya langsung
- 2) Tenaga kerja langsung, yaitu biaya langsung
- 3) Pendukung penulisan, merupakan bagian dari departemen *overhead*
- 4) Pengaturan, merupakan bagian dari departemen *overhead*
- 5) Alat-alat dan perlengkapan, merupakan bagian dari departemen *overhead*
- 6) Pemeliharaan, merupakan bagian dari alokasi *overhead* dari luar departemen
- 7) Proses persediaan dan distribusi, merupakan bagian dari alokasi *overhead* dari luar departemen

Metode perhitungan tradisional memiliki tiga jenis dalam perhitungan, yaitu :

- 1) Material dan persediaan, yaitu biaya langsung
- 2) Tenaga kerja langsung, yaitu biaya langsung
- 3) Semua *overhead*

**Tabel 1. Assignment Basis for Each Line Item (Baker, 1998)**

**A. Activity Based Costing Method    Basis**

<i>Direct cost :</i>	
<i>Material and supplies</i>	<i>Actual per test</i>
<i>Direct labor</i>	<i>Actual per test</i>
<i>Department Overhead :</i>	
<i>Clerical support</i>	<i>Equally per test</i>
<i>Setup</i>	<i>Set up direct labor hours</i>
<i>Tool and Equipment</i>	<i>Machine Hours</i>
<i>Allocated Overhead :</i>	
<i>Maintenance</i>	<i>Machine Hours</i>
<i>Supply processing and distribution</i>	<i>Machine Hours</i>
<b>B. Tradisional Costing Method    Basis</b>	
<i>Direct cost :</i>	
<i>Material and supplies</i>	<i>Actual per test</i>
<i>Direct labor</i>	<i>Actual per test</i>
<i>Departement Overhead:</i>	<i>Direct labor hours</i>
<i>All overhead</i>	

Dari kerangka kerja ABC, terdapat 3 tahap dasar untuk implementasi system ABC, yaitu :

- 1) Mendefinisikan kegiatan yang mendukung output
- 2) Mendefinisikan hubungan antara kegiatan dan output
- 3) Mengembangkan biaya aktivitas

Fokus dari akumulasi biaya manajemen adalah tiga tahap dasar yang digunakan untuk implementasi system tanpa memandang pelayanan program atau pusat petanggung jawaban.

Langkah-langkah yang digunakan dalam perhitungan ABC menurut Baker (1998) yaitu :

1) *Activity analysis*

Baker menggunakan 4 tahapan dalam menganalisa aktivitas :

- a) Menentukan aktivitas
- b) Menklasifikasikan aktivitas
- c) Membuat peta aktivitas
- d) Melengkapi analisis

2) *Activity Costing*

Tahapan yang digunakan adalah :

- a) Menentukan *Cost Object*

Dapat menggunakan system CBGs yang sudah terdapat prosedur pelayanan atau *clinical pathway*. Aktivitas yang terjadi harus tersusun dalam *activity centers*.

b) Menghubungkan biaya ke aktivitas dengan menggunakan *cost driver*.

Biaya langsung mudah diidentifikasi dengan sesuatu yang dibiayai melalui penelusuran langsung (*direct tracing*). Biaya tidak langsung dibebankan dalam berbagai macam *activity centers* yang menggunakan beragam *cost driver*. *First Cost Driver* pada *direct cost* dapat langsung ditelusuri, sedangkan pada *indirect cost* harus menggunakan alokasi yang bermacam macam. *Second stage cost driver* digunakan dalam penghitungan biaya tidak langsung termasuk *overhead*, *Second stage cost driver* diukur dari banyaknya aktivitas sumberdaya yang digunakan oleh *cost object* seperti prosedur yang berbeda beda pada setiap pasien. Aktivitas aktivitas harus terinci dalam *activity centers*

c) Perhitungan Biaya

(1) Menentukan *activity centers* pada unit yang terkait

- (2) Membebankan biaya langsung
- (3) Menentukan besarnya konsumsi biaya *overhead* pada masing-masing aktivitas dengan menggunakan proporsi waktu
- (4) Menentukan aktivitas-aktivitas yang terdapat pada *clinical pathways*
- (5) Membebankan biaya *overhead* kedalam masing-masing aktivitas dalam *clinical pathway*
- (6) Mengelompokkan biaya *overhead* masing-masing aktivitas ke dalam *activity center*
- (7) Menjumlahkan biaya sesuai prosedur yang terdapat dalam *clinical pathway* ke masing-masing *activity center*.
- (8) Membandingkan biaya CBG menggunakan perhitungan ABC dengan biaya INA CBGs yang ditetapkan oleh pemerintah.

**d. Pembebanan Biaya *Overhead* pada sistem *Activity Based Costing***

Biaya tidak langsung atau biaya *overhead* produksi adalah biaya dari kegiatan yang tidak memiliki hubungan secara langsung. Biaya *overhead* produksi meliputi seluruh

biaya produksi kecuali biaya material langsung dan biaya tenaga kerja langsung. Biaya *overload* produksi merupakan biaya yang menggunakannya atau yang mengkonsumsinya. Sedangkan, biaya produksi langsung, digunakan untuk kegiatan secara langsung. Secara garis besar, biaya overhead produksi digolongkan sebagai berikut :

1) Biaya Tenaga Kerja Tidak Langsung (*Labour Related*)

Adalah biaya kerja yang tidak berhubungan secara langsung dengan aktifitas dan produk. Misalnya biaya supervisor, biaya administrasi dan lain-lain.

2) Biaya Peralatan (*Equipment Related*)

Biaya peralatan tidak langsung merupakan untuk peralatan yang dipakai namun bukan bahan utama (bahan langsung). Biaya barang tersebut tergantung dari umur ekonomis barang tersebut, termasuk di dalamnya biaya depresiasi atau penusutan barang atau alat.

3) Biaya Ruangan atau Gedung (*Space Relate*)

Biaya ruangan atau gedung merupakan biaya pemakaian gedung yang secara tidak langsung digunakan dalam

aktivitas pembuatan produksi dan juga meliputi biaya depresiasi atau penyusutan gedung yang sesuai dengan umur ekonomisnya.

4) Biaya Pemeliharaan (*Service Related*)

Biaya reparasi dan pemeliharaan yaitu biaya yang dikeluarkan untuk aktivitas reparasi dan pemeliharaan mesin/peralatan, serta pemakaian suku cadang.

**5. *Computer Tomography (CT) Scanner***

**a. Definisi**

*Computer Tomography (CT) Scanner* adalah diagnostik dengan cara radiografi yang menghasilkan gambar potongan tubuh secara melintang menurut penyerapan sinar x pada irisan tubuh yang ditampilkan oleh layar monitor.



**Gambar 6 CT-SCAN**

**b. Sistem CT Scan**

Peralatan CT Scan terdiri atas tiga bagian yaitu sistem pemroses citra, sistem komputer dan sistem kontrol. Pemroses bagian tubuh adalah bagian yang langsung berhadapan dengan bagian tubuh pasien. Terdiri dari alat yang menyebarkan sinar-x. Sedangkan sistem komputer digunakan untuk pemrosesan dan sistem kontrol digunakan untuk memanipulasi kedalaman daya tembus sinar-x yang disesuaikan dengan kebutuhan diagnostik yang ditentukan oleh pemeriksa.

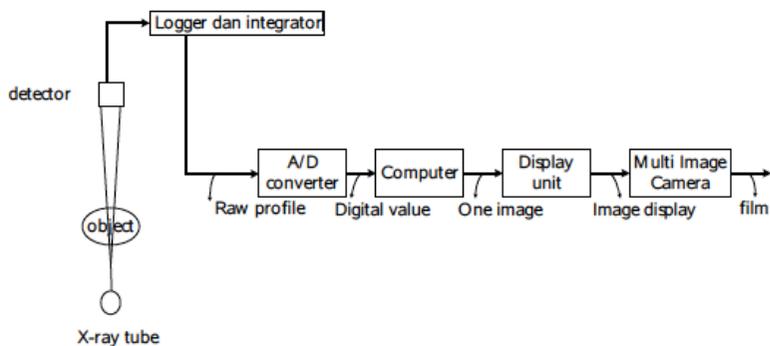
**c. Manfaat CT Scan**

CT Scanner memiliki kelebihan untuk memperlihatkan suatu jaringan dan pembuluh darah serta tulang secara bersamaan, oleh karena

itu biasanya sering digunakan pada kasus kasus yang memerlukan gambar jaringan sekitar organ secara jelas. Paling efektif digunakan untuk memeriksa:

- 1) Batu empedu
- 2) Batu ginjal
- 3) Peradangan usus buntu
- 4) Tumor serta kanker
- 5) Tulang yang retak
- 6) Perdarahan pada daerah kepala

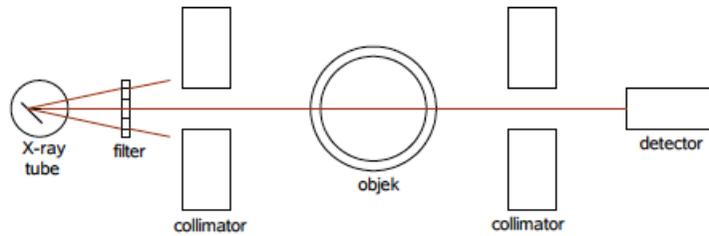
#### d. Prinsip Kerja CT Scan



**Gambar 7 Prinsip kerja CT Scan**

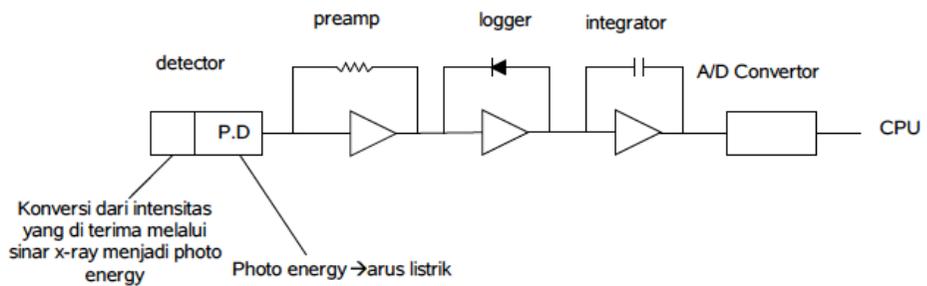
#### e. Pemrosesan Data

Secara mudah dapat digambarkan sebagai berikut:



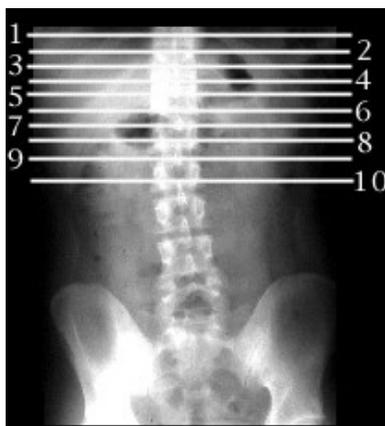
**Gambar 8 Collimator dan Detector**

Sinar x yang diterima balik oleh pendeteksi akan dirubah menjadi sebuah arus listrik yang kemudian dipindahkan kedalam komputer dalam bentuk sinyal-sinyal.

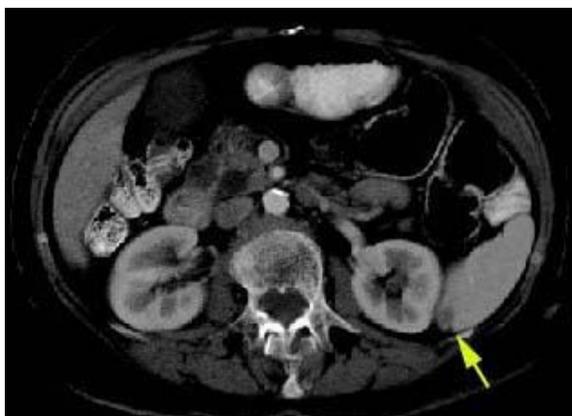


**Gambar 9 Proses pembentukan citra**

Setelah dibakan oleh komputer, maka komputer akan memberikan sinyal ke alat cetak, yang akan mencetak hasil dari pemrosesan tersebut dalam bidang dua dimensi yang berbentuk film.



**Gambar 10 Hasil whole body scanning**



**Gambar 11 Hasil gambaran pada CT Scan**

## **B Landasan Teori**

Informasi biaya bermanfaat untuk penentuan biaya, pembuatan keputusan, perencanaan, pengendalian, dan pelaporan pada pihak luar. Informasi tersebut disajikan dalam bentuk biaya total dan biaya satuan

(Supriyono, 1999). Informasi biaya digunakan secara optimal sebagai dasar kebijakan penentuan tarif, apabila informasi biaya tersebut adalah informasi biaya satuan yang akurat.

Biaya satuan yang akurat dapat dipengaruhi oleh sistem akuntansi biaya yang diterapkan. Dalam hal ini terkait dengan metode analisis biaya yang akan digunakan dalam mengukur biaya satuan tersebut. Salah satu alat yang tepat untuk menyempurnakan sistem biaya adalah *Activity Based Costing* (ABC) (Mulyadi, 2003).

Metode *activity based costing* (ABC) menyediakan informasi biaya satuan secara akurat sehingga informasi tersebut dapat digunakan sebagai dasar yang dapat diandalkan untuk penetapan kebijaksanaan harga jual produk dan jasa (Mulyadi, 2001).

Salah satu penerapan *activity based costing* (ABC) adalah untuk menghitung biaya satuan pelayanan pada organisasi pelayanan kesehatan. Pengambilan keputusan manajemen bisa menggunakan informasi *Activity Based Costing* (ABC) untuk menyempurnakan efisiensi biaya tanpa mengakibatkan dampak negatif pada kualitas pelayanan jasa selain itu juga membantu dalam perbaikan kualitas secara berkesinambungan (Baker, 1998).

Prinsip dasar dari *Activity Based Costing* (ABC) adalah produk mengkonsumsi aktivitas dan aktivitas mengkonsumsi sumber daya.



**Gambar 12 Konsep Dasar Activity Based Costing (ABC)**

Langkah langkah yang digunakan dalam perhitungan ABC menurut Beker (1998) yaitu:

a. *Activity analysis*

Beker menggunakan empat tahapan dalam menganalisis aktivitas:

- 1) Menentukan aktivitas.
- 2) Menklasifikasikan aktivitas.
- 3) Membuat peta aktivitas.
- 4) Melengkapi analisis.

b. *Activity Costing*

Tahapan yang digunakan adalah:

- 1) Menentukan *Cost Object*.

Aktivitas aktivitas yang terjadi harus tersusun dalam *activity centers*.

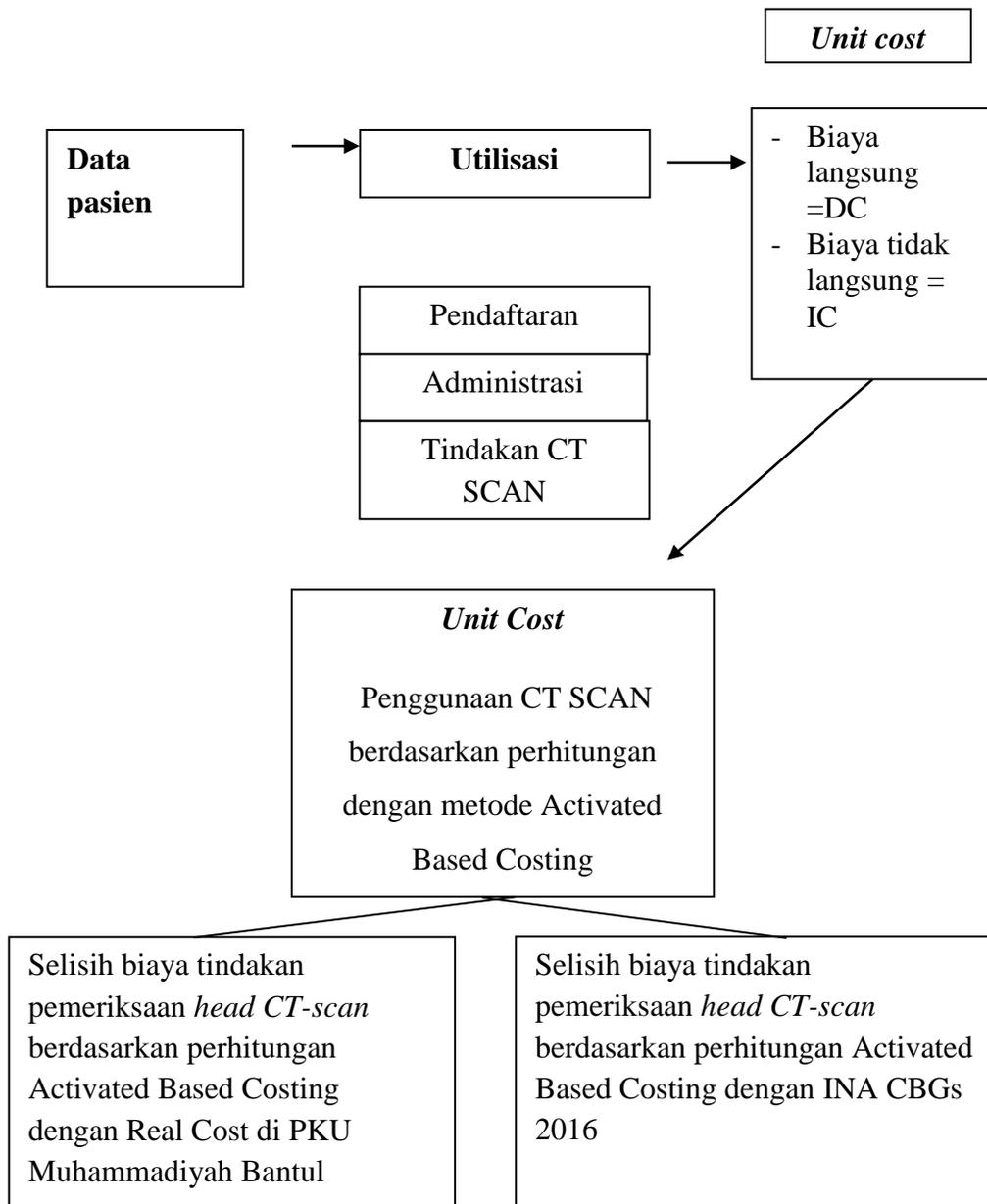
- 2) Menghubungkan biaya ke aktivitas dengan menggunakan *cost driver*.

Merupakan konsep dari *tracing* dan *allocating* dalam metodologi ABC. *Tracing* yaitu biaya dibebankan kepada aktivitas yang menunjukkan hubungan sebab akibat

(*causal relationship*) antara konsumsi sumber daya dengan aktivitas yang bersangkutan. *Allocation* yaitu biaya dibebankan kepada aktivitas melalui basis yang bersifat sembarang (*arbitrary*). Hal ini menyebabkan pembebanan biaya tidak akurat.

Biaya langsung mudah diidentifikasi dengan sesuatu yang dibiayai melalui penelusuran langsung (*direct tracing*). Biaya tidak langsung dibebankan dalam berbagai macam *activity centers* yang menggunakan beragam *cost driver*. *First Cost Driver* pada *direct cost* dapat langsung ditelusuri, sedangkan pada *indirect cost* harus menggunakan alokasi yang bermacam macam. *Second stage cost driver* digunakan dalam penghitungan biaya tidak langsung termasuk *overhead*. *Second stage cost driver* diukur dari banyaknya aktivitas sumber daya yang digunakan oleh *cost object* seperti prosedur yang berbeda beda pada setiap pasien. Aktivitas aktivitas harus terinci dalam *activity centers*.

### C Kerangka Konsep



**Gambar 13 Konsep Dasar Activity Based Costing (ABC)**