

## **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 mempunyai tugas memberikan pelayanan kesehatan individual secara tuntas. Untuk melaksanakan kewajibannya, rumah sakit memiliki beberapa fungsi, yaitu:

- a. Penyelenggara layanan pengobatan dan pemulihan kesehatan berdasarkan standar pelayanan rumah sakit;
- b. Pemeliharaan dan peningkatan kesehatan individual dengan pelayanan kesehatan yang paripurna tingkat kedua dan ketiga berdasarkan kebutuhan medis;
- c. Penyelenggaraan pendidikan dan pelatihan sumber daya manusia dalam rangka meningkatkan kemampuan dalam pemberian pelayanan kesehatan; dan
- d. Penyelenggaraan penelitian dan pengembangan serta penapisan teknologi bidang kesehatan dalam rangka

peningkatan layanan kesehatan dengan memperhatikan etika ilmu pengetahuan bidang kesehatan (UU No.44 Tahun 2009).

Milton Roemer dan Frieman dalam Aditama (2004) menyatakan bahwa rumah sakit setidaknya memiliki lima fungsi, yaitu:

- a. Terdapat pelayanan rawat inap dengan fasilitas diagnostik dan terapetiknya, diantaranya berbagai jenis spesialisasi baik bedah maupun non bedah, pelayanan rawat inap juga meliputi pelayanan keperawatan, gizi, farmasi, laboratorium, radiologi dan berbagai pelayanan diagnostik serta terapeutik lainnya.
- b. Rumah sakit harus memiliki pelayanan rawat jalan.
- c. Rumah sakit memiliki tugas untuk menyelenggarakan pendidikan dan pelatihan.
- d. Rumah sakit perlu melakukan penelitian di bidang kedokteran dan kesehatan, karena keberadaan pasien di rumah sakit merupakan modal dasar untuk penelitian.
- e. Rumah sakit juga mempunyai tanggung jawab untuk program pencegahan penyakit dan penyuluhan kesehatan bagi populasi di sekitarnya.

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, 2004):

- 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. Pelayanan Laboratorium**

Pelayanan laboratorium klinik, yaitu pemeriksaan penunjang yang dibutuhkan oleh klinisi (dokter) untuk mendiagnosa, memantau dan meramalkan penyakit seseorang penderita (pasien) (Mulyono, 2007).

*Proses pelayanan alur kerja (work flow)* laboratorium klinik melalui 3 yaitu tahapan tahap pra-analitik meliputi kegiatan mempersiapkan pasien, menerima spesimen, mengambil spesimen, memberi identitas spesimen, menguji mutu air dan reagensia. Tahap analitik meliputi kegiatan pengolahan spesimen, pemeliharaan dan kalibrasi peralatan, pelaksanaan pemeriksaan, pengawasan ketelitian dan ketepatan pemeriksaan dan Tahap

pasca/post analitik meliputi kegiatan pencatatan hasil pemeriksaan, dan pelaporan hasil pemeriksaan sampai kepada klinisi atau dokter yang melakukan order pemeriksaan klinik.

Proses pemeriksaan laboratorium klinik adalah sebagai berikut:

- a. Proses pra analitik, meliputi permintaan akan pemeriksaan laboratorium oleh klinisi-dokter, proses persiapan pasien, pengambilan bahan pemeriksaan (plebotomi), pemilihan antikoagulansia serta penampung yang sesuai, pengiriman sample ke laboratorium serta perlakuannya (perlakukan sampel spesimen klinik) sebelum tiba di laboratorium.
- b. Proses analitik, meliputi proses persiapan bahan, sentrifugasi, pemindahan ke kuvet atau tabung penampung lain, pemberian identifikasi sampel, pemilihan alat, metoda, reagensia, proses pemantapan kualitas internal dan eksternal serta kompetensi SDM.
- c. Proses pasca analitik, meliputi perhitungan hasil, penyalinan ke formulir hasil, pemberian ekspertise, pengiriman hasil pemeriksaan laboratorium kepada klinisi serta interpretasi terhadap hasil.

### **3. Biaya**

#### **a. Pengertian Biaya**

Biaya adalah pemanfaatan sumber-sumber ekonomi yang diukur dengan satuan uang, yang telah atau kemungkinan

akan terjadi untuk objek atau tujuan tertentu. Biaya dapat digolongkan berdasarkan dapat atau tidaknya biaya tersebut diidentifikasi terhadap objek biaya. Objek yang dibicarakan disini merupakan jasa, produk, fasilitas dan lain-lain (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 (Thabrany, 1999).

Menurut Bustami dan Nurlala (2006), pengertian biaya dalam konteks akuntansi mengandung dua definisi yang berbeda yaitu biaya sebagai *cost* dan biaya sebagai beban (*expense*). Biaya atau *cost* adalah pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk terlaksananya tujuan. Biaya ini belum habis masa pakainya, dan tergolong sebagai aktiva yang dimasukkan dalam neraca. Sedangkan beban atau *expense* adalah biaya yang telah memberikan guna dan sekarang telah habis. Biaya yang belum dinikmati yang akan memberikan manfaat di masa yang akan datang dikelompokkan sebagai harga. Beban ini dimasukkan ke dalam laba rugi, sebagai pengurangan dari pendapatan.

*Committee on Cost Concepts and Standarts of the American Accounting Association*, menyatakan bahwa biaya merupakan pengeluaran yang diukur dengan satuan uang,

yang dilakukan atau wajib dilakukan untuk terlaksananya tujuan tertentu. Dalam *Tentative Set of Board Accounting Principle for Business Enterprises*, biaya adalah nilai tukar atau pengeluaran yang dilakukan untuk mendapatkan suatu guna (Kartadinata, 2000).

Agar menghasilkan sebuah produk (*output*) tertentu dibutuhkan sejumlah *input*. Biaya adalah nilai dari sejumlah input (faktor produksi) yang dimanfaatkan untuk menghasilkan suatu produk (*output*). Produk atau *output* dapat berupa jasa pelayanan maupun barang. Di bidang kesehatan contohnya rumah sakit dan puskesmas, produk yang didapatkan berupa jasa pelayanan kesehatan. Untuk mendapatkan layanan pengobatan di Rumah Sakit, dibutuhkan sejumlah input (faktor produksi) yang antara lain berupa tenaga dokter, perawat, alat kedokteran, obat, gedung dan sebagainya. Dengan demikian biaya layanan kesehatan di Rumah sakit dapat dikalkulasi dari nilai (jumlah unit X harga) tenaga dokter, perawat, alat kedokteran, obat, listrik, geung dan sebagainya yang dimanfaatkan untuk menghasilkan pelayanan kesehatan.

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

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

Mulyadi (2003) menyatakan, secara umum biaya dapat dikategorikan ke dalam dua kelompok besar:

- a) Biaya langsung produk atau jasa (*Direct Cost*), merupakan biaya yang dapat dibebankan secara langsung ke produk atau jasa. Biaya tersebut dibebankan sebagai *cost* produk atau jasa lewat aktivitas yang menghasilkan produk atau jasa yang terkait.
  - b) Biaya tidak langsung produk atau jasa (*Indirect Cost*), merupakan biaya yang tidak dapat dibebankan secara langsung ke produk atau jasa. Biaya ini digolongkan menjadi dua kelompok berikut ini :
    - (1) Biaya langsung aktivitas, merupakan biaya yang dapat dibebankan secara langsung ke aktivitas lewat *direct tracing*.
    - (2) Biaya tidak langsung aktivitas, merupakan biaya yang tidak dapat dibebankan secara langsung ke aktivitas. Biaya ini dibebankan ke aktivitas lewat salah satu dari dua cara :
      - (a) *Driver tracing*, dibebankan ke aktivitas lewat *resource driver*, yaitu basis yang menunjukkan hubungan sebab akibat antara konsumsi sumber daya dengan aktivitas.
      - (b) *Allocation*, dibebankan ke aktivitas lewat basis yang bersifat acak.
- 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 betuk peralatan, fisik bangunan, dan kendaraan; dalam opsionalisasinya akan membutuhkan biaya pemeliharaan dan penggantinya. Jenis biaya ini adalah menyangkut biaya penggantian 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 mengg 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 (*Investment Cost*)

Biaya investasi adalah biaya yang dikeluarkan untuk membeli barang modal yang pemanfaatannya dapat berlangsung selama satu tahun atau lebih. Contohnya: gedung, alat medik, dan alat non medik, biaya pengembangan gedung, biaya pembelian peralatan besar dan sebagainya. Untuk memperoleh nilai biaya total (TC) per-tahun, maka biaya investasi tersebut perlu dihitung nilainya untuk satu tahun yaitu pada tahun dimana biaya operasional dan pemeliharaan tersebut dihitung. Nilai biaya investasi setahun ini disebut “Nilai Tahunan Biaya Investasi” atau “Annualized Fixed Cost” (AFC).

(2) Biaya Operasional (*Operational 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-ulang setiap tahun. Contoh: biaya gaji, upah, insentif, biaya makan, biaya linen, biaya obat, bahan medis dan non medis, biaya perjalanan, biaya bahan bakar, biaya listrik, telepon, air dan lain-lain.

(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*) merupakan jumlah biaya yang terkait dengan unit yang dihasilkan, dibagi dengan jumlah unit yang dihasilkan. 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 dikalkulasi untuk tiap satu satuan produk pelayanan. Biaya satuan didapatkan dari biaya total (TC) dibagi dengan jumlah produk (Q) atau  $TC/Q$  (FKM UI, 1997). Menurut Gani dan Taurany (1989) pada rumah sakit atau puskesmas, perhitungan biaya satuan dengan rumus tersebut banyak terpengaruh oleh tingkat utilisasi. Semakin tinggi utilisasi (jumlah Q bertambah) akan makin kecil biaya satuan suatu pelayanan. Sebaliknya semakin rendah utilisasi (jumlah Q berkurang) akan semakin besar biaya satuan suatu pelayanan.

Menurut Supiyono (1999), biaya satuan merupakan hasil perhitungan dengan membagi 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 kalkulasi berdasarkan pengeluaran riil untuk menghasilkan produk pada kurun waktu tertentu. Biaya aktual dapat dijadikan dasar dalam penentuan tarif pelayanan kesehatan, akan tetapi perlu

mempertimbangkan kemampuan membayar (*ability to pay*) dan kemauan untuk membayar (*willingness to pay*) dari populasi sekitar.

#### 4. Analisis (Penetapan) 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 metode analisis biaya yaitu:

##### a. *Simple Distribution*

Teknik *simple distribution* merupakan teknik yang sangat sederhana yaitu dengan melakukan distribusi biaya-biaya yang dikeluarkan di pusat biaya penunjang langsung ke berbagai pusat biaya penunjang. Tujuan distribusi dari suatu unit penunjang tertentu adalah unit – unit produksi yang relevan, yang secara

fungsional diketahui mendapat dukungan dari unit penunjang tertentu tersebut.

Keunggulan dari metode ini adalah keringkasannya sehingga tidak sulit dilaksanakan. Akan tetapi kekurangannya adalah anggapan bahwa dukungan fungsional hanya terjadi antara unit penunjang dengan unit produksi. Padahal dalam praktek diketahui bahwa antara sesama unit penunjang dapat terjadi perpindahan jasa, misalnya unit dapur diawasi oleh direktur, direksi dan staf TU mendapatkan makan dari unit dapur dan sebagainya.

*b. Step Down Method*

Untuk mengatasi kekurangan *simple distribution* tersebut dikembangkan metode distribusi anak tangga (*step down method*). Pada cara ini, dilakukan distribusi biaya unit penunjang kepada unit penunjang lain dan unit produksi. Metode distribusi biaya dilakukan secara berturut – turut, mulai dari unit penunjang yang biayanya paling besar. Biaya unit penunjang tersebut didistribusikan ke unit – unit lain (penunjang dan produksi yang relevan). Setelahnya, dilanjutkan dengan distribusi biaya dari unit penunjang lain yang biayanya nomor dua terbesar. Proses ini dilanjutkan hingga seluruh biaya dari unit penunjang habis didistribusikan ke unit produksi. Pada metode *step down method*, biaya yang didistribusikan dari unit penunjang kedua, ketiga, keempat dan seterusnya mengandung dua elemen biaya, yaitu

biaya asli unit penunjang bersangkutan ditambah biaya yang diterima dari unit penunjang lain.

Keunggulan metode ini adalah sudah dilakukan distribusi dari unit penunjang ke unit penunjang lain. Namun distribusi ini sebetulnya belum sempurna, karena distribusi tersebut hanya terjadi satu arah. Seakan – akan fungsi tunjang menunjang antara sesama unit penunjang hanya terjadi sepihak. Padahal dalam kenyataan bisa saja hubungan tersebut timbal balik. Contohnya, bagian umum melakukan pemeliharaan alat – alat dapur dan sebaliknya bagian dapur menyediakan makanan kepada staf bagian umum.

*c. Double Distribution Method*

Pada metode ini pertama-tama dilakukan distribusi biaya yang dikeluarkan di unit penunjang ke unit penunjang lain dan unit produksi. Hasilnya sebagian biaya unit penunjang sudah disebarkan ke unit produksi, dan sebagian masih berada di unit penunjang. Artinya, ada biaya yang tertinggal di unit penunjang, yaitu biaya yang diterimanya dari unit penunjang lain.

Biaya yang masih berada di unit penunjang ini kemudian disebarkan ke unit produksi, hingga tidak ada lagi biaya yang tersisa di unit penunjang. Karena dalam metode ini dilakukan dua kali distribusi maka metode tersebut disebut metode distribusi ganda.

Cara ini diasumsikan relatif mudah dikerjakan, cukup

terpercaya, dan merupakan metode terpilih untuk analisis biaya Puskesmas dan Rumah Sakit di Indonesia.

*d. Multiple Distribution Method*

Dalam cara ini, model distribusi biaya dilakukan dengan lengkap, yaitu antar sesama unit penunjang, dari unit penunjang ke unit produksi, dan antar sesama unit produksi. Distribusi antar unit tersebut dikerjakan apabila memang terdapat hubungan fungsional antara keduanya. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa *multiple distribution method* pada dasarnya adalah *double distribution* ditambah alokasi antar sesama unit produksi.

Karena dibutuhkan catatan hubungan kerja antara unit – unit produksi yang sangat banyak, metode ini perhitungannya sukar dikerjakan. Dalam praktek teknik ini sangat jarang dilakukan.

*e. Activity Based Costing Method*

Metode ini merupakan metode terbaik dari berbagai metode analisis biaya yang ada, meskipun pelaksanaannya tidak semudah metode yang lain karena belum semua Rumah Sakit memiliki sistem akuntansi dan keuangan yang terkomputerisasi.

*f. Real Cost Method*

Metode ini sebenarnya mengacu pada konsep ABC dengan berbagai perubahan karena adanya kendala sistem, karena

itu metode ini menggunakan asumsi yang sesedikit mungkin. Cara ini selain menghasilkan *output* hasil analisis juga menghasilkan identifikasi sistem akuntansi biaya dan saran pengembangan sistem. Karena itu, secara umum hasil analisis metode *real cost* adalah penentuan harga produk atau jasa, pengambilan keputusan khusus, pengendalian biaya, dan pengidentifikasian sistem akuntansi biaya.

## **5. *Activity Based Costing System***

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

*Activity Based Costing* adalah metode yang mengaplikasikan konsep-konsep akuntansi aktivitas untuk menghasilkan perhitungan harga pokok produk yang lebih akurat. Sistem ABC menawarkan lebih dari sekedar informasi biaya produk yang akurat, juga menyediakan informasi tentang biaya dan kinerja dari aktivitas dan sumber daya serta dapat menelusuri biaya-biaya secara akurat ke objek biaya selain produk, misalnya pelanggan dan saluran distribusi (Marismiati, 2011).

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

Pembiayaan berdasarkan aktivitas merupakan jenis prosedur yang relatif 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* menyediakan informasi perihal aktivitas-aktivitas dan sumber daya yang dibutuhkan untuk melaksanakan aktivitas-aktivitas tersebut. Aktivitas adalah setiap kejadian atau transaksi yang merupakan pemicu biaya (*cost driver*) yakni bertindak sebagai faktor penyebab dalam pengeluaran biaya dalam organisasi. Dalam sistem ABC biaya ditelusur ke aktivitas dan kemudian ke produk. Sistem ABC mengasumsikan bahwa aktivitas-aktivitaslah yang mengkonsumsi sumber daya dan bukannya produk (Marismiati, 2011).

ABC memperbaiki sistem 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 mengkalkulasi total biaya jasa dengan mengumpulkan biaya aktivitas.

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

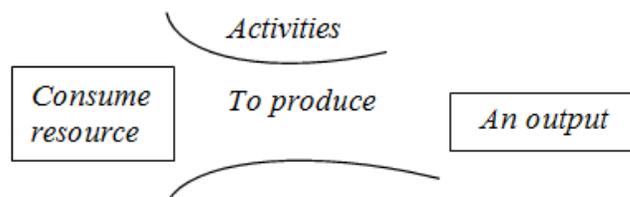
- 1) Meningkatkan kualitas pengambilan keputusan. Dengan informasi biaya produk yang lebih teliti, kemungkinan manajer melakukan pengambilan keputusan yang salah dapat dikurangi.
- 2) Aktivitas perbaikan secara terus menerus untuk mengurangi biaya *overhead*. Pembebanan *overhead* harus mencerminkan jumlah permintaan *overhead* (yang dikonsumsi) oleh setiap produk.
- 3) Memudahkan menemukan *relevant cost*, karena metode ABC menyediakan informasi biaya yang relevan yang dihubungkan dengan berbagai kegiatan untuk menghasilkan produk, maka manajemen akan menghasilkan kemudahan dalam memperoleh informasi yang relevan dengan pengambilan keputusan yang menyangkut berbagai kegiatan.
- 4) Menyediakan informasi yang berlimpah tentang aktivitas yang digunakan oleh perusahaan untuk menghasilkan produk dan jasa bagi *customer*.
- 5) Menyediakan fasilitas untuk menyusun dengan cepat anggaran dengan berbasis aktivitas (*activity based budget*).
- 6) Menyediakan informasi biaya untuk memantau implementasi pengurangan biaya.
- 7) Menyediakan secara akurat dan multidimensi biaya produk dan jasa yang dihasilkan perusahaan.

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

- 1) Pelaksanaan metode ini harus didukung dengan sistem akuntansi yang lebih baik dan menyeluruh dalam suatu organisasi serta komputerisasi 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*.

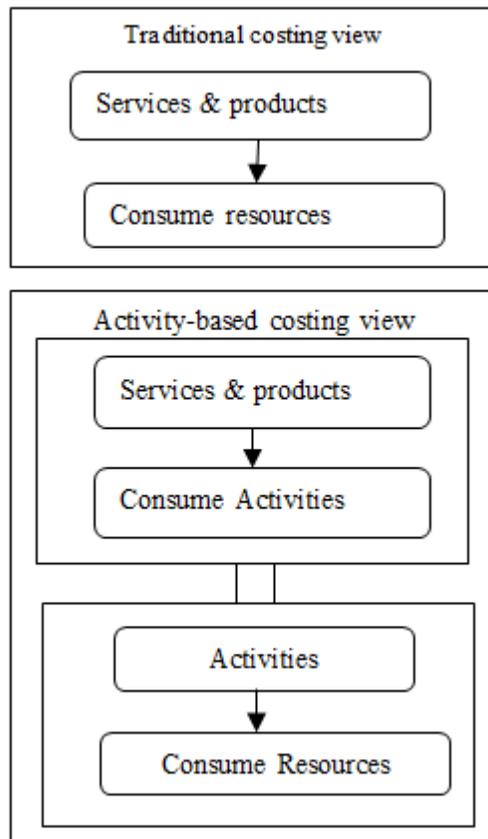


Gambar 1. *Theory of resources consumption* (Baker, 1998)

ABC memiliki pendekatan yang berbeda dari pendekatan tradisional karena berdasar pada konsentrasi aktivitas. Pendekatan

ABC menggunakan variabel finansial dan nonfinansial 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 sumber daya.



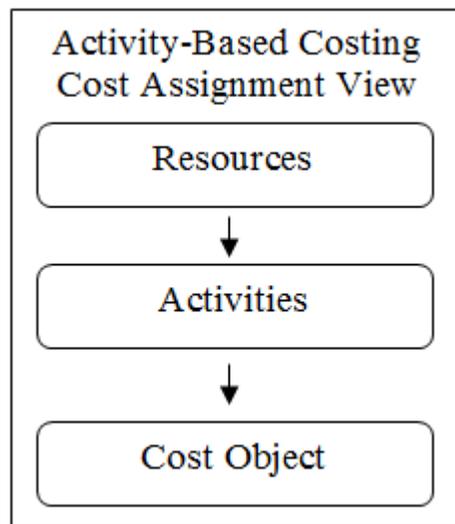
Gambar 2. *Two view of costing : Traditional vs ABC* (Baker, 1998)

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

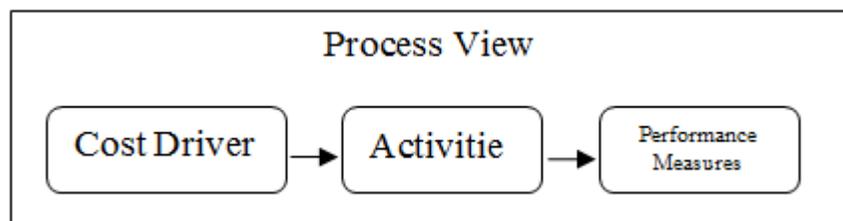


Gambar 3. *Activity Based Costing : Cost Assignment view* (Baker, 1998)

*Cost assignment* terdiri dari dua tahapan, tahapan pertama adalah dari sumberdaya ke aktivitas, tahapan kedua dari aktivitas ke cost object. Sumberdaya merupakan elemen ekonomi yang di aplikasikan atau digunakan pada pelaksanaan aktivitas. Gaji dan persediaan, sebagai contoh sumberdaya digunakan dalam kelangsungan aktivitas. Aktivitas merupakan pengumpulan tindakan yang dilakukan dalam sebuah organisasi yang digunakan untuk metod 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.



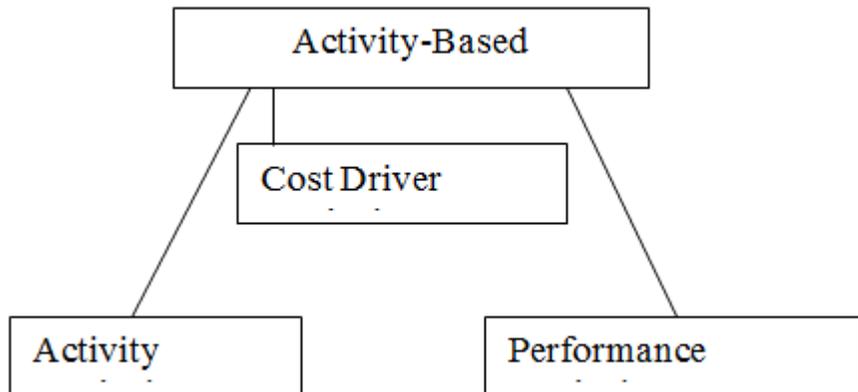
Gambar 4. *Activity Based Costing : The process view* (Baker, 1998)

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 sistem ABC 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. Sistem ABC memungkinkan menghitung biaya per-layanan, per-pasien, atau per-kontrak, dan dapat mengalokasikan biaya dari suatu layanan pada biaya yang spesifik. Selain itu, metode ABC juga memungkinkan rumah sakit untuk meningkatkan kualitas dari *diagnostic therapeutic pathways* (DTP) dengan melihat informasi sumber daya yang terpakai dan biaya aktivitas (Cannavacciuolo, 2015).

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

Dari kerangka kerja ABC, terdapat 3 tahap dasar untuk implementasi sistem 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 sistem 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 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 SPO ke masing-masing *activity center*.

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

Biaya produksi tidak langsung (*overhead cost*) atau biaya *overhead* produksi (*factory overhead cost*) adalah biaya dari bahan atau material tidak langsung, tenaga kerja tidak langsung, dan semua biaya produksi yang tidak dapat dibebankan langsung kepada produk (Matz & Ursy, 1980). Biaya *overhead* produksi meliputi semua biaya produksi kecuali biaya material langsung dan biaya tenaga kerja langsung. Biaya *overhead* produksi adalah biaya yang menggunakannya atau yang mengkonsumsinya. Sedangkan, biaya produksi langsung merupakan biaya yang diidentifikasi secara langsung kepada produk yang mengkonsumsinya. Secara garis besar, biaya *overhead* produksi digolongkan dalam:

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

Biaya tenaga kerja tidak langsung merupakan biaya tenaga kerja yang tidak dapat diidentifikasi secara langsung kepada produk. Misalnya adalah biaya gaji supervisor, quality control, tenaga kerja administrasi dan pekerja yang bertugas dalam kerja pemeliharaan yang secara tidak langsung berkaitan dengan produksi.

2) Biaya Peralatan (*Equipment Related*)

Biaya peralatan tidak langsung merupakan biaya alat yang diperlukan dalam proses pembuatan produksi, tetapi bukan biaya bahan baku (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.

## 6. Darah dan Pemeriksaan Hematologi

Darah merupakan sel yang berbentuk cair yang terdiri atas dua bagian yaitu plasma darah dan sel darah. Sel darah terdiri dari tiga jenis yaitu eritrosit, leukosit dan trombosit. Pemeriksaan darah (hematologi) dilakukan dengan cara manual maupun otomatis (Mengko, 2013).

Prinsip dari pemeriksaan hitung jumlah sel manual adalah dengan melakukan pengenceran darah dengan larutan

tertentu. Jumlah sel darah dalam volume pengenceran tersebut dihitung dengan menggunakan kamar hitung (*improved Neubauer*) Penghitungan jumlah sel yaitu dilakukan dengan membagi jumlah sel yang dihitung dengan volume sel yang dihitung dikalikan faktor (Mengko, 2013).

Pemeriksaan hitung jumlah sel darah dilakukan secara otomatis menggunakan alat *hematology analyzer*. Tes hitung jumlah sel darah cara otomatis akurasi jauh lebih baik dibandingkan perhitungan manual. Dalam pemeriksaan hitung jumlah sel secara otomatis tidak akan mengalami kesulitan mengenai pengenceran sampel dan standarisasi alat. Cara ini meningkatkan kecepatan pemeriksaan dan ketelitian dibanding dengan cara manual (Koeswardani, 2001).

## B. Penelitian Terdahulu

Penulis	Judul	Tujuan	Metode	Hasil	Perbedaan
Lailla Eryani, 2013	Analisa biaya satuan pelayanan ( <i>unit cost</i> ) dengan metode <i>Activity Based Costing</i> (ABC) sebagai pembanding jasa sarana tarif pelayanan endoskopi studi pada RSUD kota Yogyakarta	Mengidentifikasi <i>unit cost</i> pelayanan Endoskopi berdasarkan aktivitas yang telah berlangsung selama ini.	Penelitian deskriptif dengan studi kasus, analisis data menggunakan metode kuantitatif.	<i>Unit cost diagnostik Esofago-gastro-duodenoskopi (EGD)</i> sebesar Rp.425.841,-, selisih lebih tinggi dari tarif Rp.75.841. <i>Unit cost terapeutik Ligasi Varises Esofagus (LVE)</i> Rp.648.035,- selisish lebih tinggi dari tarif Rp.298.025.	Penelitian ini menghitung biaya satuan ( <i>unit cost</i> ) pemeriksaan hematologi rutin di RS Hermina Yogya
Fitria Puspita Dewi	Analisis Unit Cost pemeriksaan Kimia Klinik dengan metode <i>Activity Based Costing</i>	Menghitung biaya satuan ( <i>unit cost</i> ) pada pemeriksaan kimia klinik (gula darah, asam urat, dan kolesterol total) di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta	Penelitian deskriptif kualitatif dengan studi kasus	Perhitungan <i>unit cost</i> dengan metode ABC lebih tinggi daripada biaya <i>unit cost</i> yang diberlakukan sekarang. Perhitungan <i>unit cost</i> pemeriksaan asam urat dan kolesterol dengan metode ABC lebih rendah daripada biaya <i>unit cost</i> yang diberlakukan saat ini.	Penelitian ini menghitung biaya satuan ( <i>unit cost</i> ) pemeriksaan hematologi rutin di RS Hermina Yogya

Ratih Pratiwi Sari, 2013	Perbandingan Biaya Riil dengan tariff paket INA-CBG's dan analisis faktor yang mempengaruhi Biaya Riil pada pasien diabetes mellitus rawat inap jamkesmas di RSUP Dr.Sardjito Yogyakarta	Mengetahui berapa besar perbedaan antara biaya riil dengan tariff paket INA-CBG's dan analisis faktor yang mempengaruhi biaya riil	Jenis penelitian adalah observasi analitik. Data diambil secara retrospektif dari berkas klaim Jamkesmas dan catatan medik pasien.	Besar perbedaan biaya antara biaya riil dengan tariff paket INA-CBG's pada tingkat keparahan I sebesar Rp. 5.325.126 dari 2 episode perawatan; tingkat keparahan II sebesar Rp.- 22.411 dari 10 episode perawatan; dan tingkat keparahan III sebesar Rp. -3.038.240 dari 12 episode perawatan.	Penelitian ini menghitung biaya satuan ( <i>unit cost</i> ) pemeriksaan hematologi rutin di RS Hermina Yogya
--------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------

### C. 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, jika informasi biaya tersebut adalah informasi biaya satuan yang akurat.

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 (Cooper & Kaplan, 1991).

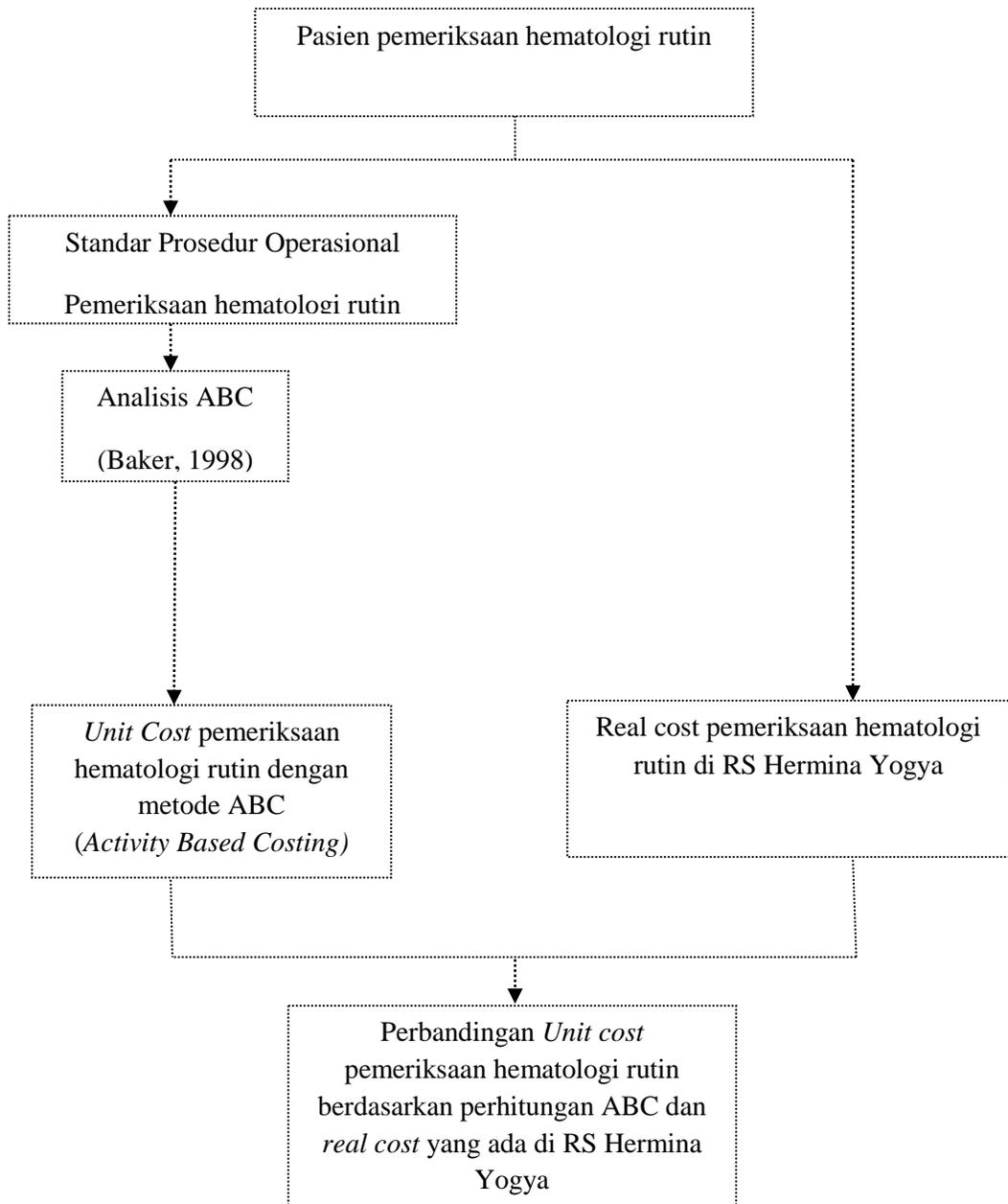


Gambar 6. Konsep Dasar Activity Based Costing (ABC)

Pada pemeriksaan laboratorium yang menerapkan perhitungan biaya satuan dengan sistem ABC, tarif tiap tes berkurang seiring dengan meningkatnya jumlah sampel. Selain itu biaya tertinggi umumnya berasal

dari reagen dan biaya habis pakai, diikuti oleh sumber daya manusia (Gujral, 2010). Dengan menggunakan sistem ABC, rumah sakit bisa mendapatkan alokasi biaya tidak langsung yang lebih tepat sebagai analisis pendapatan dan penentuan biaya (Aldogan, 2014). Fasilitas kesehatan yang tumbuh dalam lingkungan kompetitif dan terikat pada Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) harus terus mencari metode yang efisien, dan perhitungan dengan sistem ABC dapat menggambarkan struktur biaya yang lebih akurat dibanding dengan metode tradisional (Kuchta, 2011). Pada metode akuntansi biaya tradisional, biaya overhead pada setiap produk hanya dibebankan pada satu *cost driver* saja. Akibatnya cenderung terjadi distorsi pada pembebanan biaya overhead. Sedangkan dalam sistem ABC, biaya overhead pada setiap produk dibebankan pada banyak *cost driver*. Sehingga sistem ABC telah mampu mendistribusikan biaya aktivitas ke setiap item (pemeriksaan) secara akurat berdasar konsumsi tiap aktivitas (Budiman, 2012).

#### D. Kerangka Konsep



Gambar 7. Kerangka konsep penelitian