

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Telaah Pustaka

1. Biaya

a. Pengertian

Menurut Mulyadi (2005) Biaya adalah pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam uang, yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi demi tergapainya tujuan tersebut.

Menurut Hansen dan Mowen (2006) mendefinisikan biaya sebagai berikut: “Biaya adalah kas atau nilai ekuivalen kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan memberi manfaat saat ini atau di masa datang bagi organisasi.”

b. Klasifikasi Biaya.

Menurut Mulyadi (2005) Klasifikasi biaya dalam 5 golongan :

1) Berdasarkan obyek pengeluaran.

Penggolongan berdasarkan obyek pengeluaran merupakan penggolongan paling sederhana, dengan menjelaskan secara singkat klasifikasi obyek pengeluaran, contoh pengeluaran telepon disebut biaya telepon.

2) Berdasarkan fungsi pokok biaya dibagi menjadi 3 (tiga) yaitu :

- a) Biaya Produksi, yaitu keseluruhan pembiayaan produksi atau biaya yang dikeluarkan mulai dari bahan baku, pengolahan sampai menjadi produk jadi.

Biaya produksi dikelompokkan menjadi:

- (1) Bahan baku
- (2) Tenaga kerja
- (3) Overhead pabrik

- b) Biaya marketing/ pemasaran yaitu : pembiayaan yang timbul untuk kegiatan pemasaran produk

Contoh : promosi, iklan, sampel

- c) Biaya administrasi umum, yaitu pembiayaan untuk mengkomodir keseluruhan aktivitas produksi.

Contoh: gaji staf akuntansi, gaji personalia

- 3) Berdasarkan hubungan pembiayaan dengan yang dibiayai ada dua kelompok

- a) Biaya langsung (*direct cost*), sebab utama terjadinya biaya karena ada yang harus dibiayai.

Contoh: bahan baku, tenaga kerja

- b) Biaya tidak langsung (*indirect cost*), munculnya biaya tidak hanya karena sesuatu yang dibiayai tetapi berhubungan dengan produk yang biasa disebut *overhead*.

- 4) Berdasarkan perilaku berkaitan dengan perubahan volume aktivitas, dibagi menjadi 4 (empat) antara lain:
- a) *Fixed cost*/ biaya tetap, jumlah biaya konstan tidak dipengaruhi volume aktivitas. Contohnya ; - gaji direktur produksi.
 - b) *Variabel cost*/ biaya variabel, jumlah total biaya berubah sesuai keseluruhan pembiayaan sesuai dengan perubahan banyaknya aktivitas. Contoh: biaya bahan baku, biaya tenaga kerja part time
 - c) *Semi permiabel cost*/ semi variabel, perubahan biaya tidak sebanding dengan volume kegiatan yang mengandung unsur biaya fixed dan variabel. Contoh: biaya listrik
 - d) *Semi fixed cost*, volume tetapnya biaya dan perubahan jumlahnya secara konstan pada volume produksi tertentu
- 5) Biaya berdasarkan manfaat dan jangka waktu dibagi 2 (dua), yaitu:
- a) Pemodal/ *Capital Expenditure*, adalah pengeluaran modal yang memberikan benefit di periode akuntansi mendatang.
 - b) Pengeluaran Pendapatan/ *Revenue Expenditure*, adalah pengeluaran yang memberi benefit hanya pada periode akuntansi pada saat terjadinya pengeluaran.

2. Harga Pokok (*Unit Cost*)

Warindrani (2006) dan Stiani (2009), Harga pokok dapat digunakan untuk menentukan besarnya keuntungan yang diperoleh suatu perusahaan, seperti Rumah Sakit

Pada dasarnya menghitung harga pokok per unit adalah dengan membagi total biaya yang seringkali didefinisikan sebagai biaya produk, dibagi dengan jumlah unit yang dihasilkan. Perlu diingat bahwa mendefinisikan harga pokok per unit tergantung pada tujuan manajerial yang ingin dipenuhi (*different cost for different purposes*).

Menurut Hansen dan Mowen (2009), Biaya per unit (*unit cost*) adalah jumlah biaya yang berkaitan dengan unit yang diproduksi dibagi dengan jumlah unit yang diproduksi. Seluruh biaya yang dikeluarkan untuk mendapatkan barang yang dijual atau hasil yang didapatkan dari barang yang dijual disebut dengan harga pokok penjualan. Ada 2 (dua) manfaat harga pokok penjualan adalah:

- b. Patokan penentu harga jual
- c. Melihat besaran keuntungan sesuai yang diinginkan perusahaan

Menurut Bachtiar (2008), harga jual lebih besar dari harga pokok disebut laba, dan sebaliknya apabila harga jual lebih rendah dari harga pokok disebut rugi. Dapat disimpulkan bahwa harga pokok penjualan keseluruhan biaya yang harus dikeluarkan untuk memproduksi barang atau jasa dan dinyatakan dalam satuan uang.

3. *Cost Driver*

Dasar utama perhitungan biaya berdasarkan aktivitas dengan cara mengklarifikasi pemicu biaya disetiap aktivitas, pengamatan cost driver yang tidak dapat bisa berakibat pada klarifikasi biaya yang berefek pada penentuan keputusan management

a. *Pengertian Cost Driver*

Pendapat Amila Krisna Wardani (2006), *cost driver* atau pemicu biaya adalah dasar pengalokasian yang digunakan dalam ABC sistem adalah faktor penentu seberapa besar kebutuhan beban kerja dalam beraktivitas.

Cost driver difungsikan dalam perhitungan biaya sumber disetiap unit aktivitas dan biaya sumber dibebankan pada produk/ jasa dengan cara mengalihkan biaya disetiap aktivitas sesuai banyaknya aktivitas di periode tertentu. *Cost driver* adalah faktor penyebab biaya aktivitas

Cost driver adalah penyebab aktivitas berakibat keluarnya biaya, hal terpenting dalam ABC sistem klasifikasi *cost driver*. 3 faktor utama memilih pada ketepatan *cost driver* adalah:

- 1) Ortingkat kelasi, konsep dasar ABC/ *degree of corelation* adalah membebankan biaya-biaya dari setiap aktivitas ke lini produk, berdasarkan pada bagaimana setiap lini produk

mengkonsumsi *cost driver*. Oleh karena itu, keakuratan pengalokasian setiap biaya pembebanan biaya per unit aktivitas ke unit produk dengan dasar utama per unit produk mengkonsumsi *cost driver* sehingga kevalitan pengalokasian pembiayaan tergantung tingkat korelasi antara konsumsi aktivitas dan konsumsi *cost driver*.

- 2) *Cost measurement*, memerlukan penataan sistem informasi *cost benefit trade offs*. Jumlah *activity cost pool* dalam suatu sistem ABC yang lebih banyak diperlukan *cost driver*, faktor penyebab biaya implementasi cost menjadi lebih besar. Sehingga korelasi yang tinggi antara *cost driver* dan konsumsi tiap aktivitas menyebabkan perhitungan harga besar semakin akurat.
- 3) *Behavioural effects*. Sistem informasi yang dapat mempengaruhi fasilitas perilaku dan pengambilan keputusan. .identifikasi *cost driver*, analisis ABC .harus mempertimbangkan .konsekuensi berperilaku. *Cost driver* adalah faktor penjelas yang menerangkan overhead sehingga menyebabkan timbulnya biaya disebuah aktivitas.

b. Macam *Cost Driver* .

- 1) Berdasarkan unit *cost driver* adalah pembebanan biaya *overhead* produksi dengan penggunaan tarif *overhead* tanggal di seluruh departemen.
- 2) Berdasarkan non unit *cost driver* adalah faktor penyebab selain konsumsi *overhead*

Contoh:

- a) *Cost driver* unit di rumah sakit antara lain: jumlah pasien dan jumlah kamar yang tersedia.
- b) Dibutuhkan pemikiran matang untuk menentukan *cost driver* atau pemicu biaya diantaranya adalah:

(1) Dibutuhkan penentuan *cost driver*

Kevalitan laporan *cost product* yang diinginkan dan kompleksitas output perusahaan, sebagai faktor penentu banyaknya *cost driver* yang dibutuhkan.

Semakin tinggi tingka keakuratan *cost driver*, jika laporan dari biaya produksi valid dan akurat

(2) Ketepatan pemilihan *cost driver*

Pertimbangan dalam pemilihan *cost driver* dibagi menjadi 3 hal:

- (a) *Cost measurement* kemudahan mendapatkan data dengan biaya lebih murah .

(b) *Degree of correlation cost driver* memiliki tingkat korelasi paling tinggi.

(c) *Behavior effect* pemilihan *cost driver* berdasarkan perilaku yang sesuai.

4. *Activity Based Costing System.*

a. *Pengertian Activity Based Costing System.*

Menurut Mulyadi (2003) ,Pengertian *Activity Based Costing System* adalah; “*ABC* merupakan sistem informasi biaya yang menyediakan informasi lengkap tentang aktivitas untuk memungkinkan personil perusahaan melakukan pengelolaan terhadap aktivitas”.

Menurut Amin Widjaja Tunggal (2009), Adalah “*Metode Costing* yang mendasarkan pada aktivitas yang didesain untuk memberikan informasi biaya kepada para manajer untuk pembuatan keputusan strategis dan keputusan lain yang mempengaruhi kapasitas dan biaya tetap”.

b. *Klasifikasi Aktivitas*

Aktivitas Sistem *ABC* dibagi dalam 4 tingkat, yaitu :

1) *Unit-Level Activities* / Aktivitas tingkat unit

Aktivitas yang dilakukan per unit produksi. Biaya aktivitas per unit dengan jumlah unit produksi bersifat proporsional.

Contoh, adanya pekerja untuk menjalankan peralatan, sebab pekerja dikonsumsi secara proporsional sejumlah unit yang diproduksi.

2) *Batch-Level Activities* / aktivitas tingkat kelompok unit

Aktivitas ini diproses di per kelompok unit, tanpa melihat banyaknya kelompok unit tersebut. Contoh aktivitas adanya order, proses produksi sampai dengan pengiriman ke konsumen adalah aktivitas berlevel kelompok unit.

3) *Product/Service-Sustaining Activities* penunjang aktivitas produk / jasa. Aktivitas penunjang spesifik pada produk/ jasa yang sering dikerjakan tanpa nasehat berapa *batch* atau unit yang diproduksi atau dijual. Hal tersebut dibutuhkan sebagai aktivitas produksi per unit produk/jasa yang berbeda. Contoh perencanaan produk atau mengiklankan produk.

4) *Facility-Sustaining Activities* / fasilitas penunjang aktivitas yang tidak terhubung langsung dengan yang dihasilkan oleh produk/jasa secara menyeluruh. Pengelompokan level ini rumit dicari hubungan sebab akibatnya produk/jasa yang dihasilkan tetapi dibutuhkan untuk memudahkan kegiatan perusahaan mengenai proses produksi barang/jasa.

Contoh : - keamanan

- kebersihan.

c. Falsafah yang melandasi *ABC System*

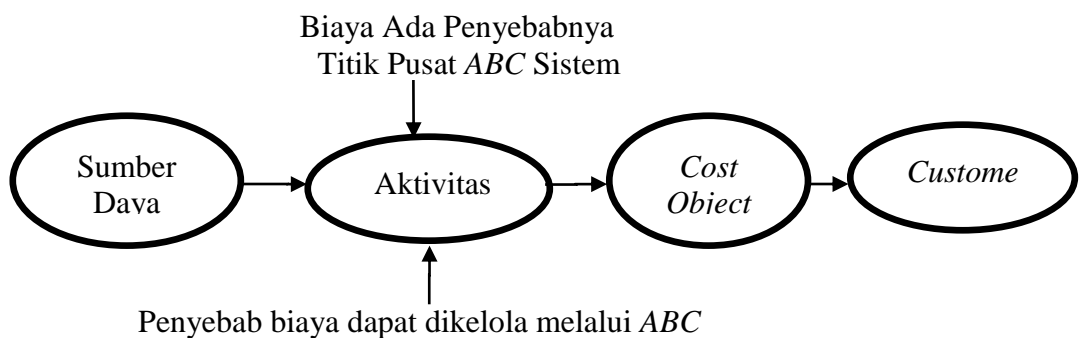
Menurut Mulyadi (2007) ,dasar landasan faktornya adalah:

1) *Cost is caused* .

Posisi personalia di perusahaan dapat mempengaruhi biaya sehingga dibutuhkan analisa mendasar tentang aktivitas penyebab timbulnya biaya. *ABC* sistem, berdasarkan pada kemampuan yang membiayai sumber daya dalam melakukan aktivitas, tidak untuk dapat mengalokasikan biaya secara jelas.

2) *The cause of the cost can be managed*.

Timbulnya .cost disebabkan oleh aktivitas yang di.kelola. Berdasarkan aktivitas sebagai penyebab timbulnya biaya, person perusahaan dapat mempengaruhi biaya, dibutuhkan informasi mengenai aktivitas. Gambar skema aktivitas penyebab timbulnya biaya seperti terlihat pada gambar 2.1 dibawah ini :



Gambar 1. Falsafah Yang Melandasi *Abc System*

Sumber : Mulyadi, 2006

d. Pembebanan Biaya *Overhead* pada *ABC*.

Menurut Mulyadi (1993) Prosedur pembebanan biaya *overhead* dengan sistem *ABC* melalui dua tahap kegiatan yaitu:

1) Tahap Pertama. Pengumpulan biaya dalam *cost pool* yang memiliki aktivitas yang sejenis atau *homogeny* terdiri dari 4 (empat) langkah:

a) Mengidentifikasi dan menggolongkan biaya ke dalam berbagai aktivitas.

b) Mengklasifikasikan aktivitas biaya ke dalam berbagai aktivitas, pada langkah ini biaya digolongkan kedalam aktivitas yang terdiri dari 4 (empat) kategori yaitu: *Unit Level Activity Costing*, *Batch Related Activity Costing*, *Product Sustaining Activity Costing*, *Facility Sustaining Activity Costing*. Level tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut :

(1) Aktivitas level Unit (*Unit Level Activities*). Aktivitas ini dilakukan untuk setiap unit produksi. Biaya aktivitas berlevel unit bersifat proporsional dengan jumlah unit produksi. Sebagai contoh, menyediakan tenaga untuk menjalankan perawatan, karena tenaga

tersebut cenderung dikonsumsi secara proporsional dengan jumlah unit yang diproduksi.

(2) Aktivitas level *Batch* (*Batch Level Activities*).

Aktivitas dilakukan setiap *batch* diproses, tanpa memperhatikan berapa unit yang ada pada *batch* tersebut. Misalnya, pekerjaan seperti membuat order produksi dan pengaturan pengiriman konsumen adalah aktivitas berlevel *batch*.

(3) Aktivitas level Produk (*Product Level Activities*).

Aktivitas berlevel produk berkaitan dengan produk spesifik dan biasanya dikerjakan tanpa memperhatikan berapa *batch* atau unit yang diproduksi atau dijual, contoh: merancang produk atau mengiklankan produk.

(4) Aktivitas level Fasilitas (*Facility Level Activities*).

Aktivitas berlevel fasilitas adalah aktivitas yang menopang proses operasi perusahaan namun banyak sedikitnya aktivitas ini tidak berhubungan dengan volume. Aktivitas ini dimanfaatkan secara bersama oleh berbagai jenis produk yang berbeda. Kategori ini termasuk aktivitas seperti kebersihan kantor, penyediaan jaringan computer dan sebagainya.

- c) Mengidentifikasi *cost driver* maksudnya untuk memudahkan dalam penentuan tarif atau unit *cost driver*.
- d) Menentukan tarif atau unit *cost driver*. Adalah biaya per unit *cost driver* yang dihitung untuk suatu aktivitas. Tarif/unit *cost driver* dapat dihitung dengan rumus sbb:

$$\text{Tarif per unit Cost Driver} = \text{Jumlah Aktivitas} / \text{Cost Driver}$$

- 2) Tahap Kedua. Penelusuran dan pembebanan biaya aktivitas ke masing-masing produk yang menggunakan *cost driver*. Pembebanan biaya *overhead* dari setiap aktivitas dihitung dengan rumus sbb:

$$\text{BOP yang dibebankan} = \text{Tarif/unit Cost Driver} \times \text{Cost Driver}$$

Adapun menurut Baker (1998), tahapan dalam menghitung biaya *overhead* pada sistem ABC adalah sebagai berikut:

- a) Tahap pertama

Menentukan besarnya biaya *Overhead* rumah sakit yang akan dialokasikan ke aktivitas yaitu dengan cara:

- (1) Menentukan aktivitas.

- (2) Membagi biaya menjadi 4 besar kelompok (Tenaga kerja, peralatan, bangunan dan pelayanan).
- (3) Masing-masing jenis biaya yang terdapat dalam 4 besar *dibreaakdown* kedalam biaya langsung dan biaya tidak langsung.
- (4) Biaya yang sudah *dibreakdown* kedalam biaya langsung dan tidak langsung ditetapkan *cost drivernya*.

b) Tahap kedua

Menentukan *Activity-Product-Dependence* (APD), yakni:

- (1) Menentukan *Activity centre*.
- (2) Masing-masing *Activity* dicari *cost centrenya*.
- (3) *Cost driver* dialokasikan ke biaya.

e. Syarat Penerapan Sistem ABC

Menurut Supriyono (2001), Ada 2(dua) hal mendasar yang harus dipenuhi sebelum penerapan metode *Activity Based Costing* (ABC), yaitu:

- 1) Biaya berdasarkan *non unit* harus merupakan persentase yang signifikan dari biaya *overhead*. Jika hanya terdapat biaya *ovearhead* yang dipengaruhi hanya oleh volume produksi dari keseluruhan *overhead* pabrik maka jika digunakan akuntansi biaya tradisionalpun informasi biaya yang dihasilkan masih

akurat sehingga penggunaan sistem *ABC* kehilangan relevansinya. Artinya *ABC* akan lebih baik diterapkan pada perusahaan yang biaya *overheadnya* tidak hanya dipengaruhi oleh volume produksi saja.

- 2) Rasio konsumsi antara aktivitas berdasarkan unit dan berdasarkan non unit harus berbeda. Jika rasio konsumsi antar aktivitas sama, itu artinya semua biaya *overhead* yang terjadi bisa diterangkan dengan satu pemicu biaya. Pada kondisi ini penggunaan sistem *ABC* justru tidak tepat karena sistem *ABC* hanya dibebankan ke produk dengan menggunakan pemicu biaya baik unit maupun non unit (memakai banyak *cost driver*). Apabila berbagai produk rasio konsumsinya sama, maka sistem akuntansi biaya tradisional atau *ABC* membebankan biaya *overhead* dalam jumlah yang sama. Jadi perusahaan yang produksinya homogeny (diversifikasi paling rendah) mungkin masih dapat menggunakan sistem tradisional tanpa ada masalah.

f. Kelebihan dan Keterbatasan *Activity Based Costing System*

Menurut para pakar Metode *Activity Based Costing System* mempunyai beberapa kelebihan dan keterbatasan sebagai berikut :

- 1) Kelebihan *Activity Based Costing System*.

Menurut Mulyadi (2007), *Activity Based Costing System* menjanjikan berbagai manfaat berikut ini:

- a) Menyediakan informasi yang berlimpah tentang aktivitas yang digunakan oleh perusahaan untuk menghasilkan produk dan jasa bagi *customer*.
- b) Menyediakan fasilitas untuk menyusun dengan cepat anggaran berbasis aktivitas (*activity based budget*).
- c) Menyediakan informasi biaya untuk memantau implementasi rencana pengurangan biaya.
- d) Menyediakan secara akurat dan multidimensi *cost product* dan jasa yang dihasilkan oleh perusahaan.

2) Keterbatasan *Activity Based Costing System*.

Menurut Garrison *et al* (2006), Ada beberapa kekurangan dalam mengimplementasikan *ABC* adalah:

- a) Proyek besar yang membutuhkan sumber daya yang besar. Dan begitu diimplementasikan, *ABC* akan lebih mahal untuk dipelihara dibandingkan proses perhitungan biaya tradisional.
- b) *ABC* menghasilkan angka, seperti margin produk, yang berada dengan angka yang dihasilkan oleh sistem biaya tradisional.

- c) Data *ABC* dapat dengan mudah disalah artikan dan harus digunakan dengan hati-hati ketika mengambil keputusan.

B. Penelitian Terdahulu

- 1. Sofi Nurmay Stiani (2009)**, judul Penelitian Harga Pokok Sebagai Dasar Penentuan Tarif Rawat Inap Berdasarkan *Activity Based Costing System* Di Rumah Sakit Umum PKU Muhammadiyah Bantul. Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan rancangan deskriptif dengan menganalisis data retrospektif tahun 2008. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *Activity Based Costing* menjadi pertimbangan bagi RSU PKU Muhammadiyah Bantul sebagai alternatif dalam penentuan *cost* kamar rawat inap. Perbedaan penelitian ini terletak pada unit yang diteliti serta lokasi penelitian.
- 2. Primadinta (2009)**, yang berjudul Analisa *Cost Sharing* Perhitungan Tarif Hemodialisis (HD) Masyarakat Miskin Di Rumah Sakit Umum PKU Muhammadiyah Unit 1 Yogyakarta. Penelitian ini merupakan penelitian *deskriptif kualitatif* yang menganalisis biaya sesungguhnya dengan menggunakan metode *real cost* serta selisih yang harus ditanggung pasien terhadap tarif yang sesungguhnya. Hasil penelitian ini adalah tarif paket berdasarkan *unit cost* lebih tinggi bila dibandingkan dengan tarif yang diberikan oleh pihak Rumah Sakit

saat ini. Perbedaan penelitian ini adalah terletak pada metode analisis biaya yang di gunakan.

C. Landasan Teori

Menurut Mulyadi (1993) ,Prosedur pembebanan biaya *overhead* dengan sistem *ABC* melalui dua tahap kegiatan yaitu:

1. Tahap Pertama. Pengumpulan biaya dalam *cost pool* yang memiliki aktivitas yang sejenis atau *homogeny* terdiri dari 4 (empat) langkah : Mengidentifikasi dan menggolongkan biaya ke dalam berbagai aktivitas.
2. Mengklasifikasikan aktivitas biaya ke dalam berbagai aktivitas, pada langkah ini biaya digolongkan kedalam aktivitas yang terdiri dari 4(empat) kategori yaitu: *Unit Level Activity Costing, Batch Related Activity Costing, Product Sustaining Activity Costing, Facility Sustaining Activity Costing*. Level tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut :
 - a. Aktivitas *level Unit (Unit Level Activities)*. Aktivitas ini dilakukan untuk setiap unit produksi. Biaya aktivitas berlevel unit bersifat proporsional dengan jumlah unit produksi. Sebagai contoh ,menyediakan tenaga untuk menjalankan perawatan, karena tenaga tersebut cenderung dikonsumsi secara proporsional dengan jumlah unit yang diproduksi.

- b. Aktivitas *level Batch (Batch Level Activities)*. Aktivitas dilakukan setiap *batch* diproses, tanpa memperhatikan berapa unit yang ada pada *batch* tersebut. Misalnya, pekerjaan seperti membuat order produksi dan pengaturan pengiriman konsumen adalah aktivitas berlevel *batch*.
 - c. Aktivitas *level Produk (Product Level Activities)*. Aktivitas berlevel produk berkaitan dengan produk spesifik dan biasanya dikerjakan tanpa memperhatikan berapa *batch* atau unit yang diproduksi atau dijual, contoh: merancang produk atau mengiklankan produk.
 - d. Aktivitas *level Fasilitas (Facility Level Activities)*. Aktivitas berlevel fasilitas adalah aktivitas yang menopang proses operasi perusahaan namun banyak sedikitnya aktivitas ini tidak berhubungan dengan volume. Aktivitas ini dimanfaatkan secara bersama oleh berbagai jenis produk yang berbeda. Kategori ini termasuk aktivitas seperti kebersihan kantor, penyediaan jaringan computer dan sebagainya.
3. Mengidentifikasi *cost driver* maksudnya untuk memudahkan dalam penentuan tarif atau unit *cost driver*.
 4. Menentukan tarif atau unit *cost driver*. Adalah biaya per unit *cost driver* yang dihitung untuk suatu aktivitas. Tarif/unit *cost driver* dapat dihitung dengan rumus sbb:

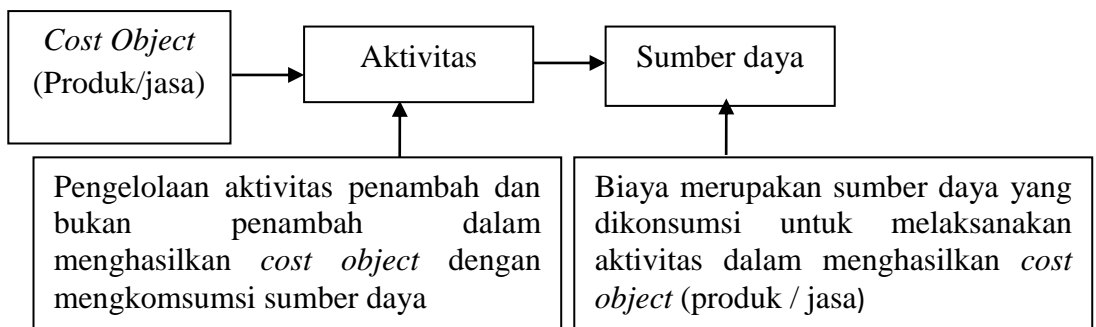
$$\text{Tarif per unit Cost Driver} = \text{Jumlah Aktivitas} / \text{Cost Driver}$$

- a. Tahap Kedua. Penelusuran dan pembebanan biaya aktivitas ke masing-masing produk yang menggunakan *cost driver*. Pembebanan biaya *overhead* dari setiap aktivitas dihitung dengan rumus sbb:

$$\text{BOP yang dibebankan} = \text{Tarif/unit Cost Driver} \times \text{Cost Driver}$$

D. Kerangka Konsep

Kerangka Konsep dalam penelitian ini adalah :



Gambar 2. Skema Kerangka Konsep Penelitian

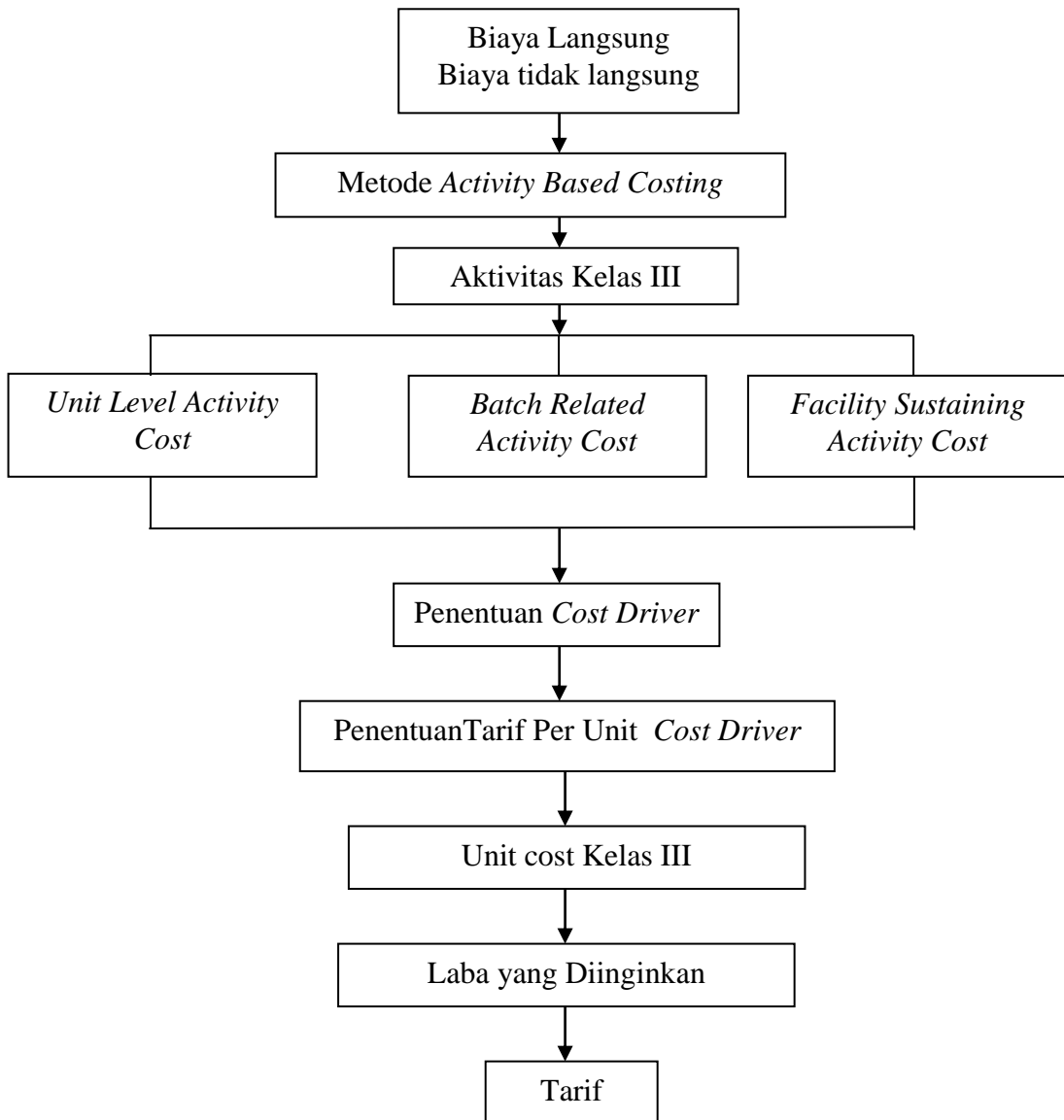
Sumber : Mulyadi 2001

Activity Based Costing menekankan biaya pada aktivitasnya. Aktivitas adalah sebuah proses atau prosedur yang menyebabkan timbulnya sebuah pekerjaan. Analisa terhadap keseluruhan aktivitas-aktivitas bertujuan untuk mengidentifikasi adanya hal-hal sebagai berikut:

1. Aktivitas yang ada dalam tiap-tiap departemen dan sebab timbulnya aktivitas.
2. Dalam kondisi yang bagaimana setiap aktivitas tersebut dilaksanakan.
3. Bagaimana frekuensi masing-masing aktivitas dalam pelaksanaannya.
4. Sumber-sumber yang dikonsumsi untuk melaksanakan masing-masing aktivitas.
5. Faktor-faktor apa saja yang menjadi penyebab timbulnya aktivitas tersebut atau penggunaan atas sumber daya yang dimiliki oleh Rumah Sakit.

E. Kerangka Teori

Kerangka Teori dalam penelitian ini adalah :



Gambar 3. Kerangka Teori Penelitian