

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **A. Telaah Pustaka**

##### **1. Metode Analisis Biaya dengan Activity Based Costing**

###### **a. Pengertian Activity-Based Costing**

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. Dengan kata lain adalah dengan menguraikan sumber daya yang dibutuhkan aktivitas, dan aktivitas yang dibutuhkan produk. Perbedaan mendasar antara sistem tradisional dan *activity based system* adalah bagaimana biaya tidak langsung ditentukan (sistem ABC menggunakan dasar volume produksi dan non produksi) dan biaya mana yang ditentukan bagi produk (dalam sistem ABC, sebuah usaha dibuat untuk menentukan seluruh biaya produk meliputi keahlian teknis, pemasaran, distribusi, dan administrasi meskipun beberapa fasilitas terkait biaya tidak dapat dimasukkan. Sistem ABC adalah sistem informasi biaya berbasis aktivitas yang didesain untuk memotivasi personel dalam pengurangan biaya melalui pengelolaan aktivitas. Sistem ABC didesain dengan

keyakinan dasar bahwa biaya hanya dapat dikurangi secara signifikan melalui pengelolaan terhadap penyebab timbulnya biaya yaitu aktivitas. Pengelolaan aktivitas ditujukan untuk Perhitungan biaya mengerahkan dan mengarahkan seluruh aktivitas organisasi ke penyediaan produk/jasa bagi kepentingan pemenuhan kebutuhan pelanggan (Bastian, 2008).

*Activity Based Costing (ABC)* merupakan sebuah metode dalam mengembangkan perkiraan biaya dimana proyek dibagi ke dalam aktivitas yang dapat dihitung secara terpisah berdasarkan pada unit kerja (Ikhsan, 2010). ABC memperbaiki sistem penghitungan biaya dengan menekankan pada aktivitas sebagai obyek biaya dasar. Sistem ABC mengkalkulasi biaya setiap aktivitas dan mengalokasikan biaya ke obyek biaya seperti barang dan jasa berdasarkan aktivitas yang dibutuhkan untuk memproduksinya (Horngren, C, et.al, 2008).

ABC merupakan sistem informasi tentang suatu kegiatan yang menggunakan sumber daya dan menghasilkan nilai bagi konsumen. Dalam ABC menggunakan dua asumsi yaitu kegiatan yang menyebabkan timbulnya biaya serta produk dan jasa atau konsumen yang menyebabkan timbulnya permintaan terhadap kegiatan. Kunci terhadap alokasi biaya pada ABC adalah untuk

mengidentifikasi aktivitas yang terjadi dalam menyediakan jasa tertentu dan kemudian mengumpulkan biaya dari aktivitas tersebut.

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. (Ikhsan, 2010)

Tracing (melacak) merupakan penempatan biaya ke dalam kegiatan atau *output* yang terkait biaya. *Traceable costs* dapat dianggap sebagai biaya langsung (*direct costs*). *Allocating* merupakan proses mengalokasikan atau menempatkan (pembagian) biaya kedalam kegiatan atau *output* yang berkaitan dengan biaya pada saat ukuran langsung tidak ada atau memakan waktu dan sumber daya. Biaya yang harus dialokasikan di beberapa kegiatan didasarkan pada kriteria statistik daripada ditelusuri ke masing-masing kegiatan atas dasar sebab-akibat disebut Perhitungan biaya tidak langsung (*indirect cost*). Sedangkan biaya yang dapat dilacak disebut biaya langsung (*direct cost*) (Cleverley, W, 1997)

Mengalokasikan biaya harus hati-hati dalam memilih kriteria alokasi yang disebut "*cost driver*" (pemicu biaya). Pemicu biaya (*cost driver*) adalah suatu variabel, seperti tingkat aktivitas atau volume, yang menjadi dasar timbulnya biaya dalam rentang waktu tertentu. Dengan kata lain terdapat hubungan antara perubahan tingkat aktivitas atau volume dengan perubahan tingkat biaya total. Pemicu biaya dari suatu biaya variabel adalah tingkat aktivitas atau volume yang perubahannya menyebabkan perubahan biaya variabel secara proporsional contohnya jika biaya desain produk berubah sejalan dengan perubahan jumlah komponen dalam suatu produk maka jumlah komponen adalah pemicu biaya atas biaya desain produk. Pemicu biaya dapat berupa: tenaga kerja, jumlah manfaat, peralatan medik, pelayanan, dan biaya. (Horngren, C, et.al, 2006).

#### **b. Syarat Penerapan Sistem Activity-Based Costing**

Dalam penerapannya, penentuan harga pokok dengan menggunakan *ABCsystem* mensyaratkan tiga hal:

1) Perusahaan mempunyai tingkat diversitas yang tinggi

*ABC system* mensyaratkan bahwa perusahaan memproduksi beberapa macam produk atau lini produk yang diproses dengan menggunakan fasilitas yang sama. Kondisi yang

demikian tentunya akan menimbulkan masalah dalam membebankan biaya ke masing-masing produk.

2) Tingkat persaingan industri yang tinggi

Yaitu terdapat beberapa perusahaan yang menghasilkan produk yang sama atau sejenis. Dalam persaingan antar perusahaan yang sejenis tersebut maka perusahaan akan semakin meningkatkan persaingan untuk memperbesar pasarnya. Semakin besar tingkat persaingan maka semakin penting peran informasi tentang harga pokok dalam mendukung pengambilan keputusan manajemen.

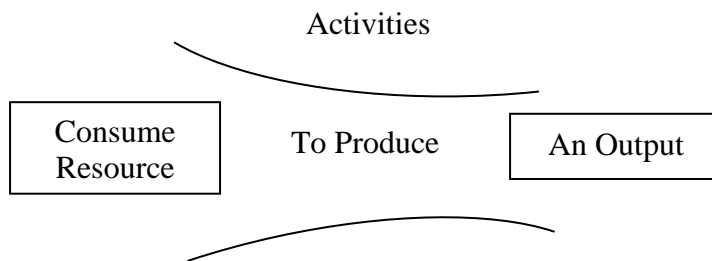
3) Biaya pengukuran yang rendah

Yaitu bahwa biaya yang digunakan sistem ABC untuk menghasilkan informasi biaya yang akurat harus lebih rendah dibandingkan dengan manfaat yang diperoleh (Supriyono, 1999).

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

Menurut Baker (1998), *Activity-Based Costing* (ABC) memiliki dua elemen mayor, yaitu : *cost measures* dan *performance measures*. ABC adalah metodologi yang mengukur biaya dan kinerja dari aktivitas, sumber daya, dan *cost objects*. Sumber daya yang

diberikan untuk aktivitas, dimana aktivitas diberikan untuk cost object berdasarkan penggunaannya. ABC mengakui hubungan *cost driver* terhadap aktivitas. Konsep dasar ABC adalah aktivitas mengkonsumsi sumberdaya untuk memproduksi *output*.



**Gambar 2. 1 Theory of resources consumption**

Sumber : Baker, 1998

ABC memiliki pendekatan berbeda dari pendekatan tradisional karena berdasar pada konsentrasi aktivitas. Pendekatan ABC menggunakan variabel financial dan nonfinancial yang merupakan dasar dari alokasi biaya.

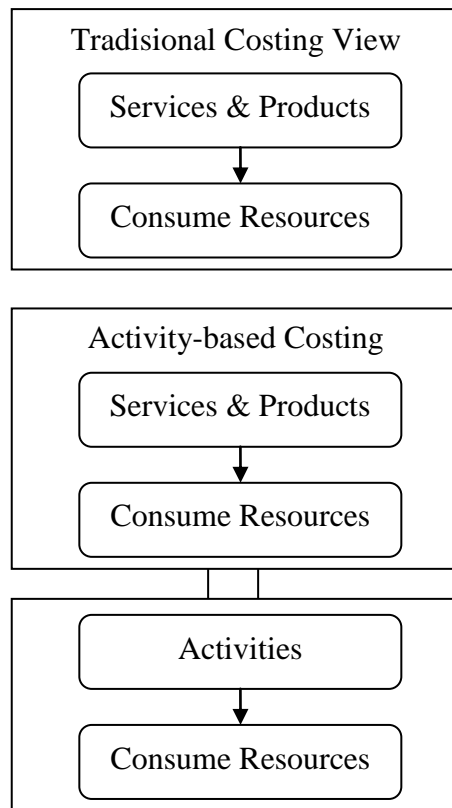
Adanya kebutuhan ABC di pelayanan kesehatan karena kompetisi di pelayanan kesehatan merupakan penggerak produktivitas dan efisiensi. ABC bisa menyampaikan informasi untuk memaksimalkan sumberdaya dan untuk menghubungkan biaya untuk kinerja. Pengambil keputusan manajemen dapat menggunakan data yang diperoleh dari metode ABC guna

memperoleh perhitubgan yang tepat tanpa disertai efek buruk dari kualitas pelayanan.

Dua keadaan tertentu yang mendorong munculnya pelayanan kesehatan yang membutuhkan konsumsi sumberdaya dan informasi biaya pelayanan, yaitu :

- 1) Keragaman pelayanan
- 2) Transisi dalam campuran pembayaran

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.

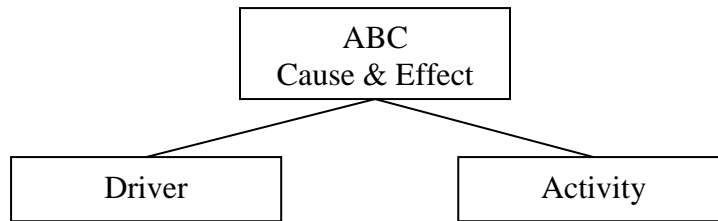


**Gambar 2. 2** *Two views of costing: Traditional vs ABC*

Sumber : Baker, 1998

ABC adalah kausal, berdasarkan sebab dan akibat. Driver adalah penyebab aktivitas dan aktivitas mengungkapkan akibat dari driver.





**Gambar 2. 3 Cause and Effect in ABC**

Sumber : Baker, 1998

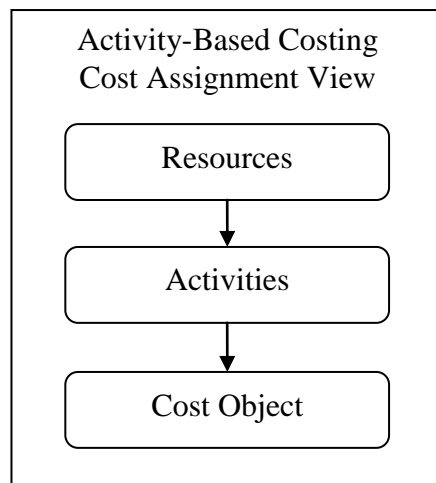
Sistem penghitungan biaya tradisional sering digunakan sebagai rancangan pembiayaan pekerjaan atau sistem proses pembiayaan. Faktanya, banyak sistem pelayanan kesehatan merupakan kombinasi yang berbeda-beda. ABC bukan alternatif sistem pembiayaan yang menggantikan biaya pekerjaan atau proses pembiayaan, 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.

Sistem biaya tradisional adalah alokasi biaya *overhead* (indirek) untuk pelayanan individu atau berdasarkan produk pada beberapa pengukuran volume jasa atau produk. Perbedaan paling

penting antara metode penghitungan biaya tradisional dan metode ABC adalah ABC bisa mengeliminasi subsidi silang. Dengan ABC memungkinkan biaya pelayanan individu, pasien, atau kontrak, sehingga dapat mengisolasi biaya pelayanan untuk cost object spesifik.

Dua pandangan dasar ABC, yaitu :

- 1) Cost assignment
- 2) Proses



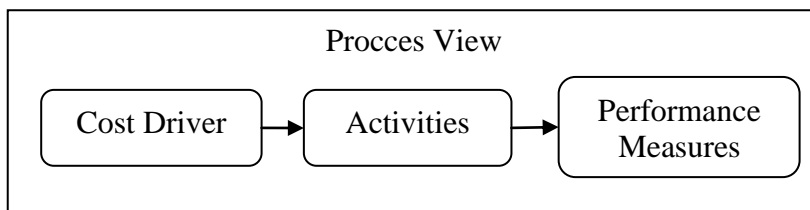
**Gambar 2. 4** *Activity-Based Costing: Cost Assignment View*

Sumber : 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 dalam pelaksanaan aktivitas. Gaji dan

persediaan, sebagai contoh, sumberdaya digunakan dalam kelangsungan aktivitas. Aktivitas adalah pengumpulan tindakan yang dilakukan dalam sebuah organisasi 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 2. 5 Activity-Based Costing: The process View**

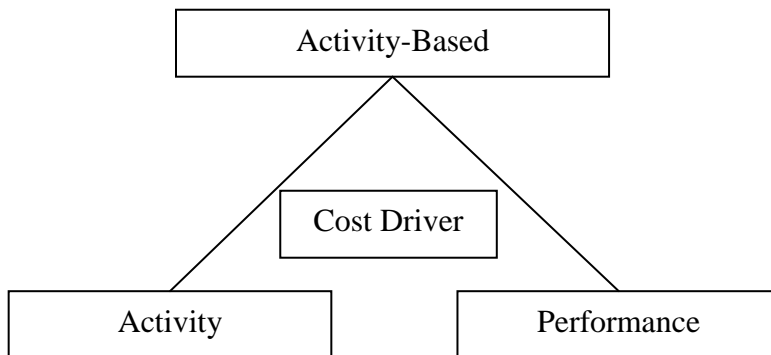
Sumber : Baker, 1998

Konsep *Activity-Based Management* (ABM). ABM 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.



Sumber : Baker, 1998

**Gambar 2. 6 The Components of Activity-Based Management**

ABC dan ABM berpusat pada aktivitas. Demikian pula, sifat dan spesifisitas ketepatan dan klasifikasi panduan analisis aktivitas dari hasil sistem penghitungan ABC/ABM. Aktivitas merupakan pekerjaan yang dilakukan dalam sebuah organisasi. ABC atau ABM berfokus pada penghitungan tingkat aktivitas. Aktivitas terkait dengan input dan output. Input (staf, persediaan, peralatan teknis) adalah bersama-sama untuk menghasilkan output (jasa atau produk).

Perhitungan total *cost* dihubungkan dengan jumlah tenaga kerja langsung yang digunakan dan semua bahan yang digunakan

secara langsung, selama peralatan yang dipakai khusus untuk tindakan tersebut. Sebagai tambahan, biaya total prosedur termasuk pembagian biaya proporsi atas biaya untuk tindakan tersebut, misalnya biaya tenaga administrasi sebagai biaya total adalah *overhead* institusional yang ditambahkan dalam biaya persatuan prosedur (Baker, 1998).

Metode ABC adalah metode dalam pengukuran cost dan hasil kerja dari suatu aktivitas, sumber daya dan sumber biaya lainnya yang digunakan. ABC system menunjukkan hubungan kausal antara cost driver dan aktivitas (Baker, 1998).

Konsep dasar dari ABC *system* adalah aktivitas mengkonsumsi sumber daya untuk menghasilkan suatu output. Pembiayaan sebaiknya dipisahkan dan disesuaikan dengan aktivitas yang mengkonsumsi sumber daya. Secara khusus pembiayaan yang dibutuhkan untuk menghasilkan produk individual dari suatu layanan atau dibedakan berdasarkan produk yang berbeda, layanan yang berbeda untuk pasien yang berbeda. ABC system adalah merupakan sebuah kebutuhan dalam pelayanan kesehatan dikarenakan kompetisi dalam pelayanan kesehatan, dimana produktivitas dan efisiensi menjadi suatu keharusan. Penekanan pengelolaan pelayanan menghasilkan pembiayaan sesuai dengan

permintaan, khususnya sesuai dengan biaya untuk aktivitas dan hasil (*outcomes*). ABC bisa menyampaikan informasi untuk memaksimalkan sumberdaya dan untuk menghubungkan biaya untuk kinerja. Pengambil keputusan manajemen dapat menggunakan data yang diperoleh dari metode ABC guna memperoleh perhitunggan yang tepat tanpa disertai efek buruk dari kualitas pelayanan.

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. Secara garis besar, biaya *overhead* produksi digolongkan sebagai berikut:

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). Bahan pembantu ini akhirnya juga menjadi bagian produk, tetapi memiliki nilai yang kecil. Pada kategori ini, biaya barang tersebut juga tergantung dari umur ekonomis barang tersebut, termasuk di dalamnya biaya depresiasi atau penyusutan barang atau alat.

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

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 tersebut 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. Terkadang biaya suku cadang dipisahkan dari biaya reparasi dan pemeliharaan. Termasuk di dalamnya biaya pengadaan barang dan biaya utilitas seperti biaya penggunaan air, gas, telepon, dan listrik.

Dalam sistem pembiayaan tradisional normalnya mengalokasikan *overhead (indirectcost)* 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 penghitungan 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 2. 1 Assignment Basis for Each Line Item**

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

Sumber : Baker, 1998

#### **d. Keunggulan Metode Activity Based Costing**

Penerapan metode ABC memberikan beberapa keuntungan antara lain (Mulyadi, 2003):

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. Metode ABC mengakui bahwa tidak semua overhead bervariasi dengan jumlah unit yang diproduksi. Dengan menggunakan biaya berdasarkan unit dan non unit *overhead* dapat lebih akurat ditelusuri ke masing-masing 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.

### **e. Kelemahan metode Activity Based Costing**

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.

## **2. Biaya**

### **a. Pengertian Biaya**

Biaya adalah harga perolehan yang dikorbankan atau digunakan dalam rangka memperoleh penghasilan (*revenues*) dan akan digunakan sebagai pengurang dari penghasilan (Supriyono, 1999). Menurut Masyhudi (2008), pengertian biaya adalah beban yang dikeluarkan untuk pemanfaatan sumber daya ekonomi yang pada akhirnya akan diukur dengan satuan uang yang dapat muncul untuk memenuhi tujuan tertentu. Biaya dapat dikategorisasi berdasarkan proses identifikasinya terhadap objek biaya yang terdiri dari produk, jasa, fasilitas dan lain-lain.

*Committee on Cost Concepts and Standards of the American Accounting Association*, memberikan pengertian mengenai biaya sebagai sebuah pengeluaran yang harus dikeluarkan dengan dapat diukur dengan satuan uang dan dikeluarkan dengan maksud atau tujuan tertentu. Selanjutnya *Tentative set of board Accounting Principle for Business Enterprises*, juga menjelaskan hal yang serupa yaitu beban biaya dapat dijelaskan sebagai sebagai harga dari sebuah tindakan yang dilakukan (Kartadinata, 2000), Konsep biaya merupakan konsep yang terpenting dalam akuntansi manajemen dan akuntansi biaya. Adapun tujuan memperoleh informasi biaya yang digunakan untuk proses perencanaan, pengendalian dan pembuatan keputusan (Masyhudi, 2008).

Pada layanan kesehatan, untuk dapat memberikan pelayanan kesehatan yang berkualitas dan bermutu, diperlukan sejumlah biaya yang merupakan konversi dari uang atau nilai. Contoh hal ini yaitu penyuluhan, pemeriksaan medis, pemeriksaan komponen kebugaran jasmani dan sebagainya. Input yang diberikan dari komponen pelayanan tersebut yaitu tenaga medis, alat kesehatan, obat-obatan gedung, alat tulis kantor, mebel, air, listrik, jejaring pelayanan kesehatan dan sebagainya (Gondodiputro, 2007).

## b. Cara Penggolongan Biaya

Dalam akuntansi biaya, biaya di golongan dengan berbagai macam cara. Umumnya penggolongan biaya ini ditentukan atas dasar tujuan yang hendak dicapai dengan penggolongan tersebut, karena dalam akuntansi biaya dikenal konsep: “*different cost for different purposes*”. Biaya dapat digolongkan menurut (Mulyadi, 2007):

### 1) Penggolongan biaya menurut objek pengeluaran

Dalam cara penggolongan ini, nama objek pengeluaran merupakan dasar penggolongan biaya.

### 2) Penggolongan biaya menurut fungsi pokok dalam perusahaan

Dalam perusahaan manufaktur, ada tiga fungsi pokok yaitu fungsi produksi, fungsi pemasaran dan fungsi administrasi umum.

### 3) Penggolongan biaya menurut hubungan biaya dengan suatu yang dibiayai.

Sesuatu yang dibiayai dapat berupa produk atau departemen. Dalam hubungannya dengan sesuatu yang dibiayai, biaya dapat dikelompokkan menjadi dua golongan:

a) Biaya langsung (*direct cost*)

b) Biaya tidak langsung (*indirect cost*)

4) Kategorisasi biaya berdasarkan hubungan dengan perubahan volume aktivitas.

Penggolongan biaya berdasarkan hubungan dengan perubahan aktivitas yaitu:

1) Biaya variabel

Biaya variabel merupakan biaya yang dikeluarkan berdasarkan volume kegiatan. Biaya ini akan berubah berdasarkan perubahan yang terdapat pada volume kegiatan. Contoh biaya variabel adalah biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung.

2) Biaya semivariabel

Adalah biaya yang berubah tidak sebanding dengan perubahan volume kegiatan. Biaya semivariabel mengandung unsur biaya tetap dan unsur biaya variable.

3) Biaya semifixed

Merupakan biaya yang dianggap tetap pada tingkat volume tertentu dan akan berubah sesuai dengan jumlah konstan volume produksi.

4) Biaya tetap

Merupakan biaya yang dikeluarkan dengan nilai total konstan berdasarkan tingkat volume kegiatan. Contoh biaya tetap

adalah gaji pegawai. Biaya tetap adalah biaya yang secara relative tidak dipengaruhi oleh jumlah produk yang di hasilkan (output). Biaya ini tetap harus dikeluarkan terlepas dari persoalan apakah pelayanan yang di berikan atau tidak. Misalnya :

- a) Biaya menyewa gedung, dimana besarnya tidak berubah meskipun jumlah pasien hanya beberapa saja perhari
- b) Biaya pendidikan (diklat) dan sebagainya

**c. Biaya Langsung dan Biaya Tidak Langsung**

Mulyadi menjelaskan bahwa biaya dapat dibedakan menjadi 2 jenis yaitu:

1) Biaya langsung

Biaya langsung merupakan biaya yang diberikan secara langsung kepada bentuk pengeluaran dari produk dan jasa. Biaya langsung akan dibebankan sebagai beban produksi dari upaya menghasilkan produk dan jasa

2) Biaya tidak langsung

Biaya tidak langsung yaitu merupakan biaya yang tidak berasal dari kegiatan menghasilkan produk dan jasa sehingga biaya ini tidak dapat dibebankan secara langsung kepada produk dan jasa.



- a) Biaya langsung aktivitas, merupakan beban biaya yang dapat dibebankan secara langsung ke kegiatan produksi melalui *direct tracing*.
- b) Biaya tidak langsung aktivitas, yaitu beban biaya yang tidak dapat dibebankan secara langsung ke kegiatan produksi. Biaya ini dibebankan ke aktivitas melalui salah satu dari dua cara :

Menurut Lievens (2003), biaya langsung dihitung dengan menelusuri langsung ke objek biaya dan biaya tidak langsung dihitung dengan menelusuri langsung ke objek biaya tetapi secara tidak langsung dengan menggunakan *cost driver*.

#### **d. Analisis Biaya**

Analisis biaya merupakan tindakan yang dilakukan untuk menghitung dan mengetahui jumlah beban dari seluruh pelayanan yang diperoleh. Seluruh pelayanan tersebut dapat diukur berdasarkan total pelayanan yang diperoleh atau tiap pelayanan biaya yang terdapat pada unit yang tidak menghasilkan produk (pusat biaya) didistribusikan kepada unit-unit yang menghasilkan produk dan menghasilkan pendapatan (Kartadinata, 2000).

Analisis biaya bertujuan untuk:

- 1) Memperoleh informasi terkait unit pusat biaya (*cost center*) dan pusat pendapatan (*revenue center*).

- 2) Memperoleh informasi terkait biaya pada tiap unit tersebut.
- 3) Memperoleh informasi terkait biaya satuan pelayanan si sarana pelayanan kesehatan primer.
- 4) Memperoleh informasi terkait tarif dengan menggunakan Break Even Point.
- 5) Memperoleh informasi terkait pendapatan sarana pelayanan kesehatan primer. Seperti yang telah diterangkan sebelumnya , maka dalam analisis biaya akan dilakukan kegiatan pendistribusian biaya dari Pusat Biaya ke Pusat Pendapatan.

Selanjutnya, alat bantu yang dibutuhkan untuk melakukan analisis biaya adalah (Gondodiputro, 2007):

- 1) Informasi mengenai struktur organisasi sarana pelayanan kesehatan primer dan unit-unitnya
- 2) Informasi mengenai unit mana yang menjadi Pusat biaya dan mana yang Pusat Pendapatan
- 3) Data kepegawaian : Nama pegawai, pendidikan, unit kerja, Jabatan, Masa kerja, Gaji dan insentif
- 4) Data unit kerja pegawai : Nama pegawai, Unit kerja pokok dan % waktu yang digunakan di Unit kerja pokok tersebut, Unit kerja lain dan % waktu yang digunakan di Unit kerja lain tersebut

- 5) Data gedung : luas lantai masing-masing unit yang ada, di bangun tahun, masa pakai, masa hidup
- 6) Data inventaris peralatan medis : Jenis alat, Jumlah alat, tahun beli, masa pakai, masa hidup, harga satuan, total biaya
- 7) Data inventaris peralatan non medis : jenis alat, jumlah alat, tahun beli, masa pakai, masa hidup, harga satuan, total biaya
- 8) Data inventaris kendaraan : jenis kendaraan, jumlah kendaraan, tahun beli, masa pakai, masa hidup, harga satuan, total biaya
- 9) Data biaya obat dan bahan medis habis pakai : di unit-unit yang berfungsi sebagai pusat pendapatan
- 10) Data bahan habis pakai nonmedis : di unit-unit baik di pusat biaya maupun pusat pendapatan
- 11) Data biaya pemeliharaan gedung
- 12) Data biaya pemeliharaan peralatan medis
- 13) Data biaya pemeliharaan peralatan nonmedis
- 14) Data biaya umum misalnya telepon,air,listrik, dan lain-lain

**e. Sistem Akuntansi Biaya Tradisional (Traditional Costing)**

Perhitungan biaya produk dalam sistem biaya tradisional menggunakan penggerak aktivitas tingkat unit (*unit activity cost drivers*). “Penggerak aktivitas tingkat unit adalah faktor yang menyebabkan perubahan dalam biaya seiring dengan perubahan

jumlah unit yang diproduksi” (Hansen, 2009). Contoh penggerak aktivitas tingkat unit yang pada umumnya digunakan untuk membebankan overhead meliputi: unit yang diproduksi, jam tenaga kerja langsung, biaya tenaga kerja langsung, jam mesin, dan biaya bahan baku langsung. Unit *activity drivers* ini membebankan biaya *overhead* melalui tariff keseluruhan (Derya, 2005).

#### **f. Activity Based Costing System Sebagai Pengganti Mode Tradisional**

Metode ABC memandang bahwa biaya *overhead* dapat diacak dengan secara memadai pada berbagai produk secara individual. Biaya yang ditimbulkan oleh *cost driver* berdasarkan unit adalah biaya yang dalam metode tradisional disebut sebagai biaya variable. Metode ABC memperbaiki keakuratan perhitungan harga pokok produk dengan mengakui bahwa banyak dari biaya *overhead* tetap bervariasi dalam proporsi untuk berubah selain berdasarkan volume produksi. Dengan memahami apa yang menyebabkan biaya-biaya tersebut meningkat dan menurun, biaya tersebut dapat ditelusuri ke masing-masing produk. Hubungan sebab akibat ini memungkinkan manajer untuk memperbaiki ketepatan kalkulasi biaya produk yang dapat secara signifikan memperbaiki pengambilan keputusan (Hansen dan Mowen, 1999).

### 3. Rumah Sakit

Dengan meningkatnya taraf hidup masyarakat, maka semakin meningkat pula tuntutan masyarakat akan kualitas kesehatan. Karena itu jasa pelayanan kesehatan seperti rumah sakit dituntut untuk meningkatkan kualitas pelayanan yang lebih baik, tidak hanya pelayanan yang bersifat penyembuhan penyakit tetapi juga mencakup pelayanan yang dapat memberikan kepuasan bagi konsumen selaku pengguna jasa kesehatan. Rumah sakit merupakan fasilitas kesehatan yang memberikan berbagai usaha kesehatan dari tenaga terdidik dalam mengatasi permasalahan, pemulihan, dan pemeliharaan kesehatan.

Upaya kesehatan merupakan segala jenis usaha kesehatan yang dilakukan guna meningkatkan tingkat kesehatan yang maksimal bagi setiap masyarakat di berbagai tempat sarana kesehatan. Sarana kesehatan merupakan sebuah fasilitas yang memiliki fungsi memberikan usaha kesehatan dasar, rujukan, dan kesehatan penunjang. Upaya kesehatan diselenggarakan dengan pendekatan pemeliharaan, peningkatan kesehatan (*promotif*), pencegahan penyakit (*preventif*), penyembuhan penyakit (*kuratif*) dan pemulihan kesehatan (*rehabilitatif*) yang diselenggarakan secara menyeluruh, terpadu dan berkesinambungan (Siregar, 2004). Berdasarkan Undang-Undang Nomor 44 Tahun 2009 Tentang Rumah Sakit didefinisikan sebagai

suatu institusi pelayanan kesehatan yang menyelenggarakan pelayanan kesehatan perorangan secara paripurna yang menyediakan pelayanan rawat inap, rawat jalan, dan gawat darurat serta memberikan pelayanan kesehatan jangka pendek dan jangka panjang yang terdiri dari observasi, diagnostik, terapeutik dan rehabilitatif untuk orang-orang yang menderita sakit, cedera, dan melahirkan (Permenkes RI Nomor 1045/ Menkes/Per/XI/2006).

Penyelenggaraan pelayanan kesehatan di rumah sakit mempunyai karakteristik dan organisasi yang sangat kompleks. Berbagai jenis tenaga kesehatan dengan perangkat keilmuan yang beragam, berinteraksi satu sama lain. Ilmu pengetahuan dan teknologi kedokteran yang berkembang sangat pesat yang perlu diikuti oleh tenaga kesehatan dalam rangka pemberian pelayanan yang bermutu standard. Menurut Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 983/MenKes/SK/XI/1992, rumah sakit umum adalah rumah sakit yang memberikan pelayanan kesehatan yang bersifat dasar, spesialisik, dan subspecialistik.

#### **4. Ekokardiografi**

##### **a. Pengertian Ekokardiografi**

Ekokardiografi atau ultrasonografi jantung adalah suatu teknik pemeriksaan jantung dan pembuluh darah besar dengan

menggunakan gelombang suara-ultra (*ultrasound*). Pemeriksaan ini merupakan suatu pemeriksaan penunjang untuk menegakkan diagnosis, menentukan tata laksana, dan memprediksi prognosis kasus-kasus penyakit jantung dan pembuluh darah.

b. Klasifikasi

Menurut Rasjad (2010), berdasarkan klasifikasinya pemeriksaan ekokardiografi menjadi tiga, yaitu:

1) *M-mode*

Teknik pemeriksaan M-mode ini menghasilkan pecitraan satu dimensi dari struktur jantung berdasarkan posisi dan gerak (*monotion*). Secara historis, metode M-mode merupakan aplikasi ekokardiografi pertama kali yang digunakan, namun hingga sekarang masih terus dimanfaatkan. Pemeriksaan M-mode digunakan terutama untuk mengukur dimensi ruang-ruang jantung dan untuk melihat gerakan struktur-struktur jantung, terutama gerakan yang sangat halus. Karena modalitas M- mode mempunyai frame rate yang tinggi, maka modalitas ini sering digunakan untuk mengukur waktu atau periode dari suatu kejadian dalam satu siklus jantung.

## 2) *Ekokardiografi 2 dimensi*

Pemeriksaan *ekokardiografi* dua dimensi (2-DE) adalah pemeriksaan yang paling umum digunakan untuk melihat struktur jantung secara lebih natural. Pemeriksaan ini, ruang-ruang dan dinding jantung serta gerakannya dapat dinilai, juga katup-katup dan pembuluh darah besar serta hubungan antar berbagai struktur anatomi jantung.

Struktur lain di dalam maupun di luar ruang jantung seperti misalnya: massa intrakardiak, trombus, celah pada sekat jantung, vegetasi, dan struktur-struktur lainnya dapat di deteksi dengan pemeriksaan 2-DE.

## 3) *Ekokardiografi Doppler*

Doppler adalah suatu teknik pemeriksaan yang baik untuk memberikan informasi hemodinamik pada keadaan patologis jantung. Selain itu teknik ini juga dapat mendeteksi dan menilai beratnya derajat regurgitasi maupun stenosis katup jantung serta berbagai aliran abnormal lainnya.

Ekokardiografi Doppler menggunakan prinsip Doppler yang menjelaskan bahwa gelombang suara-ultra yang di transmisi dan diterima oleh *transducer* terhadap pergerakan aliran darah akan memberikan pola atau warna yang berbeda. Ada beberapa



jenis pemeriksaan Doppler yang digunakan dalam pemeriksaan rutin, yaitu *spectral Doppler*, *color Doppler*, dan *tissue Doppler*.

Color Doppler merupakan teknik pencitraan aliran darah jantung dengan kombinasi 2-DE. Teknik ini menggunakan warna untuk mempermudah pemeriksa mengetahui arah, adanya turbulensi serta kecepatan aliran darah sehingga dapat dibedakan aliran darah normal ataupun abnormal.

Warna yang ditampilkan berdasarkan arah aliran darah relatif terhadap posisi *transducer*. Secara standar warna-warna yang ditampilkan adalah merah (menunjukkan aliran darah menuju *transducer*) dan biru (menunjukkan darah menjauhi *transducer*). Jadi bukanlah berdasarkan darah arteri (O<sub>2</sub> tinggi) atau darah vena (CO<sub>2</sub> tinggi).

Aliran darah normal (aliran laminar) ditampilkan sebagai warna yang halus, sedangkan aliran darah yang abnormal (aliran turbulen) ditampilkan sebagai warna yang mozaik. Dengan demikian dapat diketahui apakah terdapat regurgitasi katup, stenosis katup, ataupun adanya pirau.

Saat ini juga sudah dikembangkan *tissue Doppler* yang mengukur kecepatan gerakan jaringan miokard. Dengan *tissue*

*Doppler* dapat diketahui fungsi dari miokard, baik secara keseluruhan atau terfokus pada satu lokasi saja.

Keuntungan utama yang telah terbukti dari teknik ini adalah peningkatan akurasi evaluasi ekokardiografi dalam menilai ruang jantung, katup jantung, maupun struktur jantung lainnya. Teknik ini menghasilkan pencitraan yang lebih realistik serta dapat memberikan gambaran khas katup jantung. Selain itu, ekokardiografi 3 dimensi ini juga sangat berguna dalam membantu ahli bedah jantung selama tindakan intraoperatif dan postoperatif intervensi bedah.

## **B. Kerangka Teori**

Proses pengolahan data dalam *ABC system*. Langkah-langkah yang digunakan menurut Baker (1998) yaitu :

### 1. *Activity analysis*

Beker menggunakan 4 tahapan dalam menganalisa aktivitas:

- a. Menentukan aktivitas
- b. Mengklasifikasikan aktivitas
- c. Membuat peta aktivitas
- d. Melengkapi analisis

### 2. *Activity Costing*

Tahapan yang digunakan yaitu:

a. Menentukan *Cost Object*.

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

b. 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 sumberdaya yang digunakan oleh *cost object* seperti

prosedur yang berbeda beda pada setiap pasien. Aktivitas aktivitas harus terinci dalam *activity centers*.

c. Penghitungan Biaya

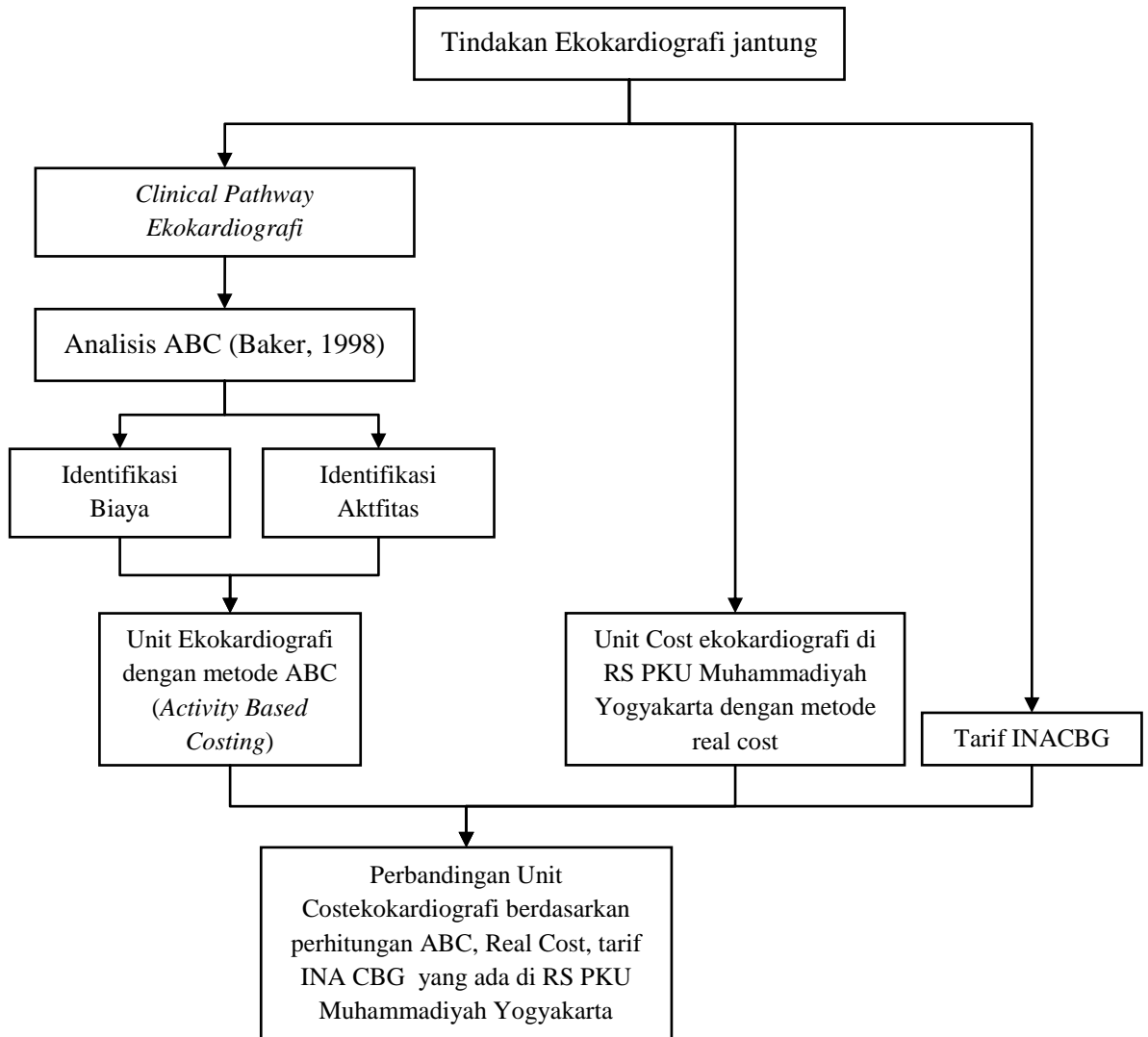
- 1) Menentukan aktifitas pada unit.
- 2) Menentukan biaya langsung.
- 3) Menentukan besarnya konsumsi biaya *overhead* pada tiap aktifitas.
- 4) Menentukan aktivitas aktivitas yg terdapat pada *Clinial Pathways*
- 5) Membebankan biaya *overhead* kedalam masing masing aktivitas dalam *clinical pathway*.
- 6) Mengelompokan biaya *overhead* masing maisng aktivitas kedalam *activity center*.
- 7) Menjumlahkan biaya sesuai prosedur yang terdapat dalam *clinical pathway* ke masing masing *activity center*.
- 8) Membandingkan biaya CBG menggunakan penghitungan ABC dengan Biaya INA CBGs yang ditetapkan oleh pemerintah

Untuk mengetahui biaya satuan pada layanan Ekokardiografi dalam INA CBGs maka peneliti harus mengetahui aktivitas layanan Ekokardiografi untuk mengetahui komponen biaya-biaya pada layanan Ekokardiografi. Setelah itu peneliti dapat melakukan analisis biaya dengan metode *activity based costing* sehingga dapat diketahui biaya satuan untuk layanan Ekokardiografi. Dan setelah itu

dapat dilakukan perbandingan dengan tarif INA CBGs Ekokardiografi yang telah ditetapkan.

### C. Kerangka Konsep

Kerangka konsep dalam penelitian ini adalah:



**Gambar 2. 7 Kerangka Konsep**

## F. Keaslian Penelitian

Penelitian ini merupakan studi kasus tentang analisis biaya ekokardiografi jantung di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta yang merupakan rumah sakit tipe B. Penelitian ini menggunakan pendekatan deskriptif kualitatif dengan menggunakan rancangan observasi retrospektif yang dilakukan untuk mengetahui perhitungan *unit cost* Ekokardiografi jantung di RS PKU Muhammadiyah. Sebagai pertimbangan keaslian penelitian yang dilakukan, terdapat beberapa topik penelitian sejenis, antara lain:

1. Penelitian Ruci (2011) yang berjudul “Analisis *Unit Cost* Akomodasi ICU dengan Metode *Activity Based Costing* (Studi Kasus di Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta)”. Perbedaan dengan penelitian ini adalah dalam penelitian ini menggunakan metode *Activity Based Costing* yang bertujuan untuk menentukan *unit cost* biaya ekokardiografi jantung di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta sedang penelitian Ruci (2011) menggunakan *Activity Based Costing* untuk menentukan *unit cost* akomodasi ICU di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta.
2. Penelitian Darmahaeni (2010) yang berjudul “Analisis Biaya Satuan di VIP dan VVIP RSD Bersemah dengan Metode *Activity Based Costing* (ABC) sebagai Dasar Usulan Tarif RSD Bersemah Kota Pagar Alam”.

Perbedaan dengan penelitian ini adalah dalam penelitian ini menggunakan metode *Activity Based Costing* yang bertujuan untuk menentukan *unit cost* biaya ekokardiografi di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta sedang penelitian Rahayu menggunakan *Activity Based Costing* untuk menentukan *unit cost* akomodasi VIP dan VVIP RSD Bersemah Kota Pagar Alam disertai dengan penghitungan ATP dan WTP.

3. Penelitian Wita (2010) yang berjudul “Perhitungan Biaya Satuan Tindakan Bedah Appendiktomi Akut di Kamar Operasi Rumah Sakit X”. Perbedaan penelitian dengan penelitian yang dilakukan oleh Virna Wita adalah penelitian peneliti menghitung satuan biaya ekokardiografi jantung sedangkan Wita (2010) menghitung satuan biaya Appendiktomi Akut.
4. Penelitian Ratmaya (2012) yang berjudul “Perhitungan Satuan Biaya Kamar Operasi di Rumah sakit Umum Puri Raharja oleh”. Perbedaan penelitian peneliti dengan penelitian yang dilakukan oleh Ratmaya (2012) adalah penelitian peneliti menghitung satuan biaya ekokardiografi jantung sedangkan Ratmaya (2012) menghitung satuan biaya kamar operasi.