

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Telaah Pustaka

1. Biaya

a. Definisi

Hansen dan Mowen (2006) mendefinisikan biaya sebagai kas atau nilai ekuivalen kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang memberikan manfaat saat ini dan masa yang akan datang bagi rumah sakit. Supriyono (2011) berpendapat biaya dibedakan dalam arti *cost* dan arti *expense*. Biaya dalam arti *cost* (harga pokok) adalah jumlah yang dapat diukur dengan satuan uang dalam rangka memperoleh barang atau jasa yang diperlukan rumah sakit, baik yang terjadi di masa lampau maupun masa akan datang. Sedangkan *expense* (beban) adalah biaya yang dikorbankan untuk memperoleh pendapatan (*revenue*) dalam suatu periode akuntansi. Dalam arti luas menurut Mulyadi (2007) biaya adalah pengorbanan yang diukur dalam satuan

uang yang terjadi atau mungkin terjadi untuk tujuan tertentu. Dari ketiga pendapat tersebut dapat disimpulkan bahwa biaya merupakan pengorbanan yang dikeluarkan untuk memperoleh barang atau jasa yang dapat diukur dalam satuan uang dalam rangka memperoleh manfaat atau keuntungan dimasa yang akan datang bagi rumah sakit

Menurut Mulyadi (2007) biaya dapat digolongkan menurut :

1) Obyek Pengeluaran

Merupakan penggolongan paling sederhana dan obyek sebagai dasar dalam penggolongan biaya, sebagai contoh pengeluaran yang berhubungan dengan bahan bakar disebut biaya bahan bakar.

2) Fungsi pokok dalam perusahaan

Menurut fungsi pokok dalam perusahaan biaya dibagi tiga kelompok:

a) Biaya Produksi

Biaya yang dikeluarkan untuk proses pengolahan bahan baku menjadi produk jadi siap

dijual. Biaya produksi digolongkan menjadi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja dan biaya *overhead* pabrik.

b) Biaya Pemasaran

Biaya yang dikeluarkan untuk pemasaran produk, sebagai contoh biaya iklan, biaya gaji marketing, biaya angkut dari gudang kepada pembeli.

c) Biaya Administrasi dan Umum

Biaya yang dikeluarkan untuk mengkoordinasikan kegiatan-kegiatan produksi dan pemasaran produk, contohnya gaji pegawai bagian akuntansi, gaji pegawai bagian personalia, gaji pegawai bagian keuangan.

3) Hubungan biaya dengan sesuatu yang dibiayai

Menurut Mulyadi (2007), penggolongan biaya menurut hubungan biaya dengan sesuatu yang dibiayai dibagi dalam dua kelompok :

a) Biaya langsung (*direct cost*)

Sesuatu yang dibiayai sebagai penyebab satu-satunya terjadinya biaya dapat juga diartikan biaya yang secara langsung terkait dengan produk, Termasuk dalam biaya langsung adalah biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.

b) Biaya tidak langsung (*indirect cost*)

Sesuatu yang dibiayai bukan hanya sebagai penyebab terjadinya biaya. Biaya yang tidak secara langsung terkait dengan produk atau dikenal dengan biaya *overhead* dan tidak mudah diidentifikasi dengan produk. Sebagai contoh biaya penyusutan, biaya listrik, dll.

4) Perilaku yang terkait dengan volume kegiatan,

Biaya digolongkan menjadi empat kelompok menurut perilaku yang terkait dengan volume kegiatan, yaitu :

a) Biaya tetap (*fixed cost*)

Jumlah total biaya tidak berubah dalam kisar volume kegiatan tertentu. Biaya yang tidak terpengaruh oleh volume output produksi, sebagai contoh : gaji pokok direktur

b) Biaya semi *fixed*

Biaya yang tetap pada volume produksi tertentu dan akan mengalami perubahan ketika volume produksi meningkat secara konstan dan berubah jumlahnya.

c) Biaya variabel (*variable cost*)

Biaya yang jumlah totalnya secara proporsional berubah mengikuti perubahan volume produksi, sebagai contoh : biaya tenaga kerja, biaya bahan baku.

d) Biaya semi variabel

Biaya yang berubah tanpa mengikuti volume produksi. Biaya semi variabel mengandung unsur

biaya tetap dan unsur biaya variabel, sebagai contoh : biaya pemeliharaan, biaya listrik

5) Jangka waktu manfaatnya

Biaya dapat dibagi menjadi dua atas dasar jangka waktu manfaatnya, yaitu

a) Pengeluaran modal (*capital expenditure*)

Adalah pengeluaran biaya dengan tujuan memperoleh aset untuk mendapatkan manfaat jangka panjang lebih dari satu periode akuntansi atau lebih satu tahun kalender yang pada saat terjadinya dibebankan sebagai aktiva dan dibebankan dengan cara depresiasi atau amortisasi pada tahun-tahun menikmati manfaatnya. Sebagai contoh gedung, peralatan.

b) Pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*)

Adalah pengeluaran biaya yang manfaatnya hanya dapat dalam periode akuntansi dimana pengeluaran biaya tersebut terjadi. Sebagai contoh biaya iklan.

b. Analisis Biaya

Menurut Gani (1997), analisis biaya merupakan proses menyusun data atau informasi yang tersaji dalam laporan keuangan yang bertujuan mengetahui biaya satuan pelayanan kesehatan, dalam hal ini analisis biaya di rumah sakit merupakan suatu kegiatan menghitung biaya berbagai jenis kegiatan yang terdapat di rumah sakit baik secara total, secara per unit jenis layanan maupun per pasien dengan cara menghitung biaya produksi yang terjadi di unit atau pusat biaya secara keseluruhan dan selanjutnya mendistribusikan kedalam unit-unit produksi yang menjadi dasar pembayaran pasien

Dalam bidang kesehatan untuk penghitungan pembiayaan saat ini sistem yang digunakan adalah *ratio of cost to charges* (RCC) dan *relative value unit* (RVUs) yang terdapat pada lever prosedur. RCC adalah metode sederhana dalam menghitung perkiraan pembiayaan dari proses produksi dengan biaya yang dikeluarkan. Biaya

berasal dari *cost center*, perhitungan ratio dari proporsi total *cost center* dengan total produk yang dihasilkan selama periode tertentu. RVUs adalah metode pembiayaan yang berdasarkan spesifik biaya (*cost*) dari suatu pengobatan, sering disebut *bottom up* karena berawal dari proses pengobatan. Dalam RVUs biaya digolongkan dalam komponen besar biaya yang terdiri dari tenaga kerja langsung, sumber daya langsung, dan *overhead department* (Baker, 1998).

Menurut Mulyadi (2007), terdapat beberapa metode dalam analisis biaya yaitu:

1) *Simple distribution method*

Merupakan metode yang sederhana, dengan mendistribusikan satu persatu biaya-biaya yang dikeluarkan pusat biaya penunjang, kedalam pusat-pusat biaya produksi. Dengan tujuan mengetahui unit penunjang yang secara fungsional mendukung unit produksi. Kelebihan metode ini adalah sederhana dan mudah untuk dilakukan, akan tetapi terdapat

kelemahan asumsi dukungan fungsional terjadi antara unit penunjang dengan unit produksi walaupun faktanya bisa terjadi transfer jasa antar unit penunjang. Contohnya direksi mengawasi instalasi gizi, instalasi gizi menyajikan makanan kepada direksi dan staf dan sebagainya.

2) *Step down method*

Metode yang dikembangkan untuk mengatasi kelemahan *simple distribution*. Dengan mendistribusikan biaya unit penunjang lain dan biaya produksi yang terjadi hanya sepihak, walaupun dalam prakteknya dapat terjadi hubungan timbal balik. Dilakukan secara berturut dimulai dengan unit-unit penunjang yang terbesar sampai habis terdistribusi ke unit-unit produksi. Contohnya, pemeliharaan alat-alat sanitasi yang dilakukan Instalasi Pemeliharaan Sarana Rumah Sakit (IPSRS) dan sebaliknya Instalasi Sanitasi mengelola sampah IPSRS.

3) *Double distribuion method*

Tahap awal dalam *double distribution method* yaitu dengan mendistribusikan biaya di unit-unit penunjang kedalam unit-unit penunjang lain dan unit-unit produksi. Walaupun dalam prakteknya sebagian unit-unit penunjang telah terdistribusi kedalam unit-unit produksi, tetapi sebagian masih berada didalam unit-unit penunjang. Artinya masih terdapat biaya-biaya pada unit-unit penunjang yang diterima dari unit-unit penunjang lainnya. Kemudian biaya-biaya yang masih berada di unit-unit penunjang tersebut didistribusikan kedalam unit-unit produksi, dengan demikian tidak terdapat biaya-biaya yang tersisa di unit-unit penunjang. Metode ini disebut distribusi ganda (*double distribuion method*) karena adanya dua kali distribusi biaya.

4) *Multiple distribution method*

Distribusi biaya dilakukan antara unit-unit penunjang ke unit-unit produksi dan antara sesama

unit-unit produksi yang mempunyai hubungan fungsional antar keduanya.

5) *Activity Based Costing Method (ABC)*

Merupakan metode perhitungan biaya yang menghasilkan informasi biaya bagi pihak manajemen untuk mengambil keputusan strategis yang akan berpengaruh terhadap kapasitas dan biaya tetap (Garrison, 2006). Langkah penyusunan dalam metode ini adalah mengidentifikasi biaya aktivitas dan selanjutnya ke produk. Kendala yang dihadapi dalam penerapan metode ini dikarenakan belum seluruh rumah sakit mempunyai sistem akuntansi dan keuangan terkomputerisasi, sehingga pelaksanaannya tidak semudah metode yang lain.

6) *Metode Real Cost*

Konsep ABC sebagai acuan metode ini dengan berbagai perubahan karena terdapat kendala sistem, oleh sebab itu metode ini menggunakan asumsi yang sedikit.

Manfaat analisis biaya menurut Gani (2000) ada empat yaitu :

- a) *Pricing*. Biaya satuan (*unit Cost*) yang diketahui sangat penting dalam menentukan kebijakan tarif rumah sakit. Penentu kebijakan dapat mengetahui apakah tarif yang diterapkan menguntungkan atau merugikan dan mengetahui besaran subsidi yang diberikan pada unit pelayanan.
- b) *Budgeting/ planning*. Jumlah biaya (*total cost*) suatu unit layanan dan biaya *satuan (unit cost)* dari setiap output rumah sakit dapat membantu dalam alokasi dan perencanaan anggaran.
- c) *Budgetary control*. Bermanfaat dalam monitoring dan pengendalian *seluruh* kegiatan operasional rumah sakit.
- d) Evaluasi dan dan pertanggung jawaban. Bermanfaat dalam menilai kemampuan keuangan rumah sakit secara menyeluruh dan pertanggung jawaban kepada *stakeholder*.

2. *Activity Based Costing (ABC) system*

a. **Definisi**

Merupakan sistem informasi biaya yang menyediakan informasi secara lengkap tentang aktivitas yang digunakan sebagai dasar dan pengurang biaya serta penentu yang secara akurat digunakan personel perusahaan melakukan pengelolaan aktivitas (Mulyadi, 2007). Metode ABC menyajikan informasi yang berkaitan dengan aktivitas dan sumber daya yang diperlukan untuk melakukan aktivitas-aktivitas tersebut. Aktivitas yaitu kegiatan atau kejadian yang berperan sebagai faktor pemicu biaya (*cost driver*) atau faktor penyebab terjadinya pengeluaran biaya dalam organisasi (Yereli, 2009).

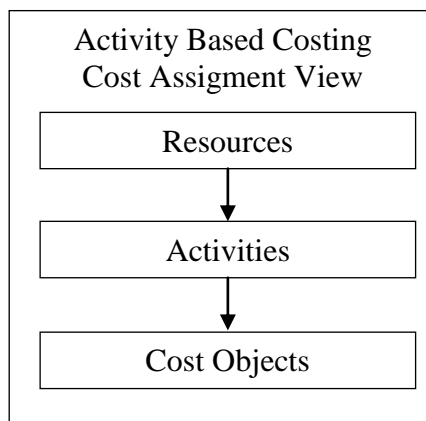
Menurut Chan (1993) Metode ABC merupakan sistem pembiayaan yang membebankan biaya produk ke dalam biaya atau jasa atas dasar sumber daya yang digunakan dalam aktivitas tersebut. Pembebanan dan akumulasi biaya ke produk pada metode ABC

menggunakan *cost driver* dengan menelusuri biaya pada aktivitas dan selanjutnya menelusuri ke produk.

Metode ABC menurut Kucha dan Zabek (2011) adalah metode penerapan konsep akuntansi aktivitas yang bertujuan menghasilkan perhitungan harga pokok yang lebih akurat. Dari perspektif manajerial, metode ABC selain memberikan informasi biaya produk juga memberikan informasi kinerja dari aktivitas dan sumber daya juga dapat menelusuri biaya yang digunakan ke obyek biaya selain produk secara akurat, misalnya saluran distribusi dan pelanggan. Perhitungan biaya menurut aktivitas merupakan perhitungan biaya dengan membebankan biaya sumber daya ke dalam obyek biaya seperti jasa, produk ataupun pelanggan menurut aktivitas yang terjadi dalam obyek biaya tersebut.

Menurut Baker (1998) Terdapat dua pandangan dalam ABC. Yang pertama melihat biaya menurut kedudukannya dari sumber daya kedalam aktivitas dan aktivitas kedalam obyek biaya. Sumber daya merupakan sebuah elemen ekonomi yang digunakan didalam aktivitas kinerja. Sebagai contoh Gaji dan persediaan

yang merupakan sumber daya yang digunakan dalam aktivitas kinerja. Aktivitas merupakan kumpulan dari tindakan-tindakan yang terjadi didalam sebuah organisasi yang berguna untuk perhitungan ABC. Obyek biaya meliputi pasien, produk, jasa, kontrak, proyek, unit lainnya yang digunakan menghitung biaya secara terpisah.

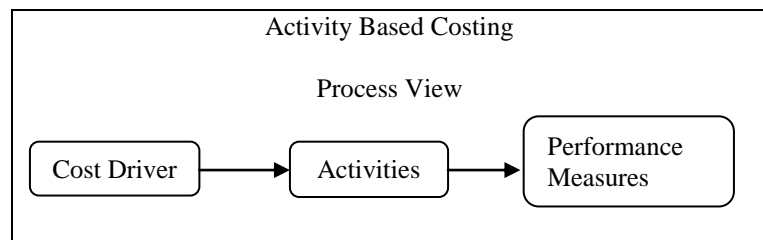


Gambar 2.1 ABC : *Cost Assignment View*

Sumber : Baker (1998)

Pandangan kedua tentang ABC adalah melihat pada prosesnya, proses melihat kejadian atau yang terjadi dengan sudut pandang yang berbeda. Definisi aktivitas sama seperti dalam melihat biaya sesuai kedudukannya. Pemicu biaya (*cost driver*) merupakan

faktor penyebab perubahan biaya dalam sebuah aktivitas. Sebuah aktivitas mempunyai banyak macam penyebab biaya yang terkait. Ukuran kinerja merupakan indikator dalam menyelesaikan pekerjaan dan hasil yang tercapai dalam sebuah aktivitas, proses, atau unit organisasi. Ukuran kinerja dapat berupa financial dan non financial.



Gambar 2.2 ABC : *The Process View*
Sumber : Baker (1998)

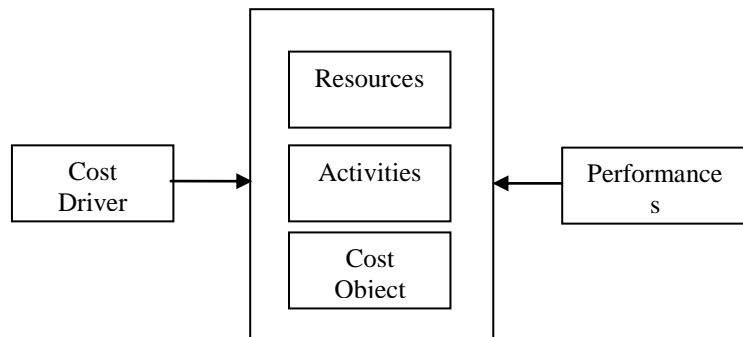
b. Konsep ABC (*Activity-Based Costing*)

ABC merupakan suatu sistem akuntansi yang fokus terhadap aktivitas-aktivitas yang terjadi dalam menghasilkan produk atau jasa. ABC menghasilkan informasi aktivitas-aktivitas dan sumber daya yang digunakan aktivitas-aktivitas tersebut. Aktivitas adalah kejadian atau transaksi sebagai pemicu biaya (*cost*

driver) yaitu penyebab terjadinya pengeluaran biaya dalam suatu organisasi. Didalam sistem ABC, biaya ditelusur ke dalam aktivitas yang kemudian ke produk. Sistem ABC berasumsi bukan produk yang mengkonsumsi sumber daya akan tetapi aktivitas-aktivitas sebagai konsumen sumber daya (Marismiati, 2011)

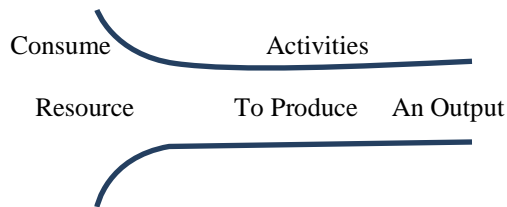
Menurut Hansen dan Mowen (2006) *ABC System* yaitu sistem akuntansi yang fokus terhadap aktivitas-aktivitas untuk menghasilkan produk/jasa. ABC menyediakan informasi terkait aktivitas-aktivitas dan sumber daya yang dibutuhkan untuk melaksanakan aktivitas-aktivitas tersebut. Aktivitas merupakan kejadian atau transaksi sebagai pemicu biaya (*cost driver*) yang bertindak sebagai faktor penyebab dalam pengeluaran biaya dalam organisasi. Aktivitas-aktivitas ini menjadi titik perhimpunan biaya. Sistem ABC berasumsi bahwa aktivitas yang mengkonsumsi

sumberdaya bukan produk yang mengkonsumsi sumber daya.



Gambar 2.3 Konsep Dasar *Activity Based Costing*
Sumber : Hansen dan Mowen (2006)

ABC mempunyai dua elemen utama yaitu mengukur biaya (*cost measures*) dan mengukur kinerja (*performance measures*). ABC merupakan metode pengukuran biaya dan kinerja dari aktivitas, sumber daya dan obyek biaya, dengan cara menetapkan sumber daya yang digunakan kedalam aktivitas-aktivitas kemudian menetapkan aktivitas-aktivitas tersebut kedalam obyek-obyek biaya. Seluruh aktivitas pasti membutuhkan sumber daya untuk menghasilkan sebuah output (Baker, 1998)

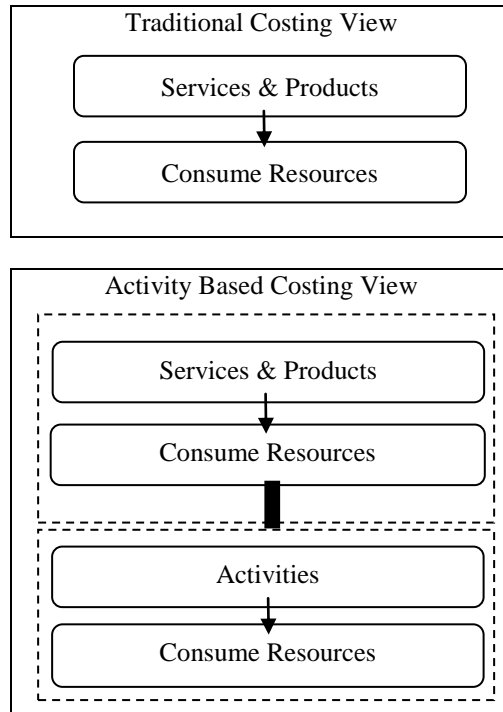


Gambar 2.4 *Theory of Resources Consumption*
Sumber : Baker (1998)

c. Perbedaan Sistem Tradisional dengan Sistem ABC

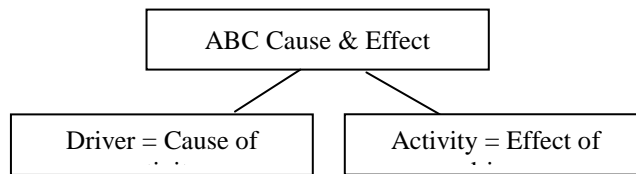
Pemicu biaya (*cost driver*) adalah penyebab perbedaan antara sistem ABC dengan sistem biaya tradisional dalam menghitung harga pokok produk. Sistem ABC menggunakan lebih banyak *cost driver* dibandingkan dengan sistem tradisional, sehingga dapat menghasilkan rincian dan pembebanan biaya yang akurat (Marismiati, 2011).

Menurut Baker (1998) sistem akuntansi tradisional mempunyai sudut pandang suatu layanan atau produk mengkonsumsi sumber daya, sedangkan sistem ABC melihat suatu layanan atau produk mengkonsumsi aktivitas, dan aktivitas mengkonsumsi sumber daya.



Gambar 2.5 *Two Views of Costing* : Tradisional vs ABC
Sumber : Baker (1998)

Secara kontras, ABC merupakan kausal yang berdasarkan sebab dan akibat sedangkan pemicu merupakan penyebab aktivitas dan aktivitas mengungkapkan akibat dari pemicu.



Gambar 2.6 *Cause and Effect ABC*
Sumber : Baker (1998)

Didalam sistem pembiayaan tradisional biaya tidak langsung (*overhead*) dialokasikan kepada layanan individual atau produk berdasarkan volume. Secara umum sistem pembiayaan tradisional mempunyai keterbatasan yaitu terdapat subsidi silang antara layanan dan produk. Perbedaan antara metode akuntansi biaya tradisional dengan metode ABC bahwa ABC dapat menghapus subsidi silang sehingga dalam menghitung biaya per layanan, per pasien atau per kontrak dapat dipisahkan biaya-biaya yang terdapat pada layanan kedalam obyek biaya secara lebih spesifik.

Table 2-1 Perbedaan Sistem Tradisional Dengan Sistem ABC

No	Sistem Tradisional	Sistem ABC
1	Layanan atau suatu produk mengkonsumsi sumber daya	Layanan atau suatu produk mengkonsumsi aktivitas, aktivitas mengkonsumsi sumber daya
2	Biaya tenaga kerja atau biaya proses dirancang secara terpisah	biaya tenaga kerja dan atau biaya proses dirancang secara terpadu
3	Mengalokasikan biaya tidak langsung (<i>overhead</i>) kedalam layanan atau produk berdasarkan ukuran volume layanan atau produk itu sendiri. Terjadi subsidi silang antara layanan dan produk.	Memungkinkan menghitung biaya per layanan, per pasien atau per kontrak dan dapat mengalokasikan layanan pada biaya secara lebih spesifik

Sumber : Baker (1998)

Baker (1998) menggolongkan tujuh hal dalam penghitungan dengan metode ABC, yaitu:

- 1) Material dan persediaan termasuk biaya langsung (*direct cost*).
- 2) Tenaga kerja langsung (*direct labor*) termasuk biaya langsung.
- 3) Tenaga kerja pendukung termasuk *overhead department*.
- 4) Setup (waktu) termasuk *overhead department*.

- 5) Peralatan dan perlengkapan termasuk *overhead department*.
- 6) Pemeliharaan termasuk *overhead* diluar *department*.
- 7) Proses persediaan dan distribusi termasuk *overhead* diluar *department*.

Sedangkan metode pembiayaan tradisional menggolongkan tiga hal dalam perhitungan, yaitu:

- a) Material dan persediaan termasuk biaya langsung (*direct cost*)
- b) Tenaga kerja langsung (*direct labor*) termasuk biaya langsung.
- c) Selain material, persediaan dan tenaga kerja langsung termasuk *overhead*.

Table 2-2 Dasar Pengelompokan Biaya Untuk Setiap Item

Metode ABC	Dasar
Biaya Langsung:	
Material dan Persediaan	Aktual per tes
Tenaga kerja langsung	Aktual per tes
Departemen <i>Overhead</i>	
Tenaga kerja pendukung	Rata-rata per tes
Setup	Setup Jam tenaga kerja langsung (aktual)
Peralatan dan perlengkapan	Jam mesin
Alokasi <i>Overhead</i>	
Pemeliharaan	Jam mesin
Proses persediaan dan distribusi	Biaya yang dikeluarkan
	Dasar
Metode Tradisional	
Biaya Langsung	Aktual per tes
Material dan persediaan	Aktual per tes
Tenaga kerja langsung	
Departemen <i>Overhead</i>	Jam tenaga kerja langsung
Semua <i>overhead</i>	

Sumber : Baker (1998)

d. Keuntungan dan Kelemahan *Activity Based Costing*

Menurut Baker (1998) metode ABC mempunyai kelebihan

- 1) Sumber daya yang digunakan dapat terukur secara akurat di setiap level
- 2) Sumber daya yang digunakan dapat ditelusur dengan mudah pada setiap obyek biaya.

Kekurangan metode ABC menurut Yereli (2009)

diantaranya :

- a) Data yang dibutuhkan lebih banyak sehingga berimbas pada waktu yang dibutuhkan untuk mengumpulkan data.
- b) Beberapa manajemen tidak menginginkan informasi biaya tertentu
- c) Apabila data yang dimiliki tidak lengkap akan mengalami kesulitan dalam penerapan metode ABC.

e. *Activity Based Costing* (ABC) pada Rumah Sakit

Sistem ABC menjadi sebuah kebutuhan untuk peningkatan produktivitas dan efisiensi dalam pelayanan kesehatan yang kompetitif. Dalam pengelolaan pelayanan kesehatan harus ditekankan bahwa semua biaya-biaya yang dikeluarkan harus sesuai dengan permintaan, antara biaya dengan aktivitas dan hasil (*outcomes*). Informasi yang dihasilkan sistem ABC dapat digunakan pengambil kebijakan untuk efisiensi biaya tanpa dampak negatif yang ditimbulkan terhadap

kualitas layanan dan peningkatan kualitas secara berkelanjutan.

ABC telah sukses diterapkan dalam organisasi pelayanan kesehatan di Amerika Serikat sejak tahun 1990-an, khususnya di rumah sakit (Yereli, 2009). Ketika rumah sakit akan menerapkan ABC harus mempertimbangkan faktor-faktor yang berhubungan dan diperlukan, meliputi faktor pelayanan yang ditawarkan di rumah sakit, faktor demografis seperti ukuran atau tipe rumah sakit, lokasi, tingkat pendidikan pegawai, dan peralatan. Faktor-faktor sebagai dasar manajemen membuat keputusan (Aldogan et al, 2014).

ABC dapat diaplikasikan dalam sektor pelayanan kesehatan dengan pasien sebagai produk yang unik. Hal ini dikarenakan ABC menghitung biaya-biaya untuk aktivitas yang mengkonsumsi sumber daya dan kemudian menerapkan kedalam produk (pasien) atas dasar aktivitas yang dibutuhkan dalam produksi atau pengobatan (Chan, 1993).

Terdapat tiga tahap dasar dalam implementasi sistem ABC tanpa memperhatikan unit-unit layanan, program-program dan pusat pertanggung jawaban (departemen) yang menjadi fokus manajemen, yaitu :

- 1) Mendefinisikan aktivitas yang menunjang output
- 2) Mendefinisikan hubungan aktivitas dan output
- 3) Mengembangkan biaya aktivitas.

Tahapan dalam penerapan ABC pada rumah sakit menurut Baker (1998) dapat dilakukan dengan cara :

- 1) Analisis Aktivitas
 - a) Mengidentifikasi aktivitas

Merupakan tahap penting dalam merencanakan dalam keberhasilan ABC. Dalam pelayanan kesehatan, secara luas aktivitas merupakan semua tindakan yang hanya terlibat dalam membuat dan menghasilkan layanan. Untuk mempermudah dalam mengidentifikasi dan menetapkan aktivitas dapat digunakan *clinical pathway*.

b) Mengklasifikasikan aktivitas

Semua aktivitas diklasifikasikan secara lebih spesifik. Terdapat 3 (tiga) level dalam mengklasifikasi aktivitas, yaitu :

(1) Mengumpulkan data aktivitas.

Dapat dilakukan dengan beberapa metode, seperti : mempelajari, observasi, interview dan kuisioner atau kombinasi dari semua metode tersebut.

(2) Mengklasifikasikan aktivitas termasuk yang aktivitas utama atau aktivitas tambahan.

Aktivitas utama merupakan aktivitas yang langsung terkait dengan pasien, sedangkan aktivitas tambahan merupakan aktivitas untuk pasien atau episode tindakan yang tidak secara langsung terlibat.

(3) Mereviu dan memvalidasi.

c) Memetakan aktivitas

Bertujuan untuk mendapatkan gambaran hubungan didalamnya antara fungsi, proses bisnis

dan aktivitas. Memetakan aktivitas dan struktur biaya yang dikeluarkan dalam aktivitas.

d) Melengkapi analisis

Dilakukan dengan membuat daftar aktivitas yang menggambarkan aktivitas organisasi (aktivitas harus didokumentasikan).

2) Pembiayaan aktivitas

a) Menentukan obyek biaya (*cost object*)

Dengan menggunakan yang sudah ada dalam sistem CBG's terhadap prosedur pelayanan. Aktivitas harus telah tersusun menjadi pusat aktivitas, dan pusat aktivitas menjadi *cost pools*.

Dalam akuntansi biaya, pengelompokan biaya disebut *cost pools*. Jika unit layanan, program berfokus pada manajemen pengelompokan biaya, maka unit layanan dan program disebut sebagai *cost pools*. Terdapat dua tahap proses akumulasi dengan *cost pools* dalam ABC :

(1) Biaya yang menunjang sumber daya menentukan ketepatan sumber daya, membentuk *cost pools*.

(2) *Cost pools* dialokasikan untuk produk atau layanan.

b) Menghubungkan biaya kedalam aktivitas

Metode ABC dalam menempatkan biaya (*cost assignment*) menggunakan konsep menelusur (*tracing*) dan mengalokasikan (*allocating*) sumber daya kedalam aktivitas atau obyek biaya (*cost object*).

Tracing adalah melihat biaya dalam sebuah aktivitas atau obyek biaya dengan menghitung sumber daya yang digunakan dalam aktivitas, digunakan untuk menetapkan biaya langsung (*direct cost*).

Allocating adalah proses menetapkan biaya kedalam aktivitas atau obyek biaya ketika tidak bisa mengukur secara langsung, digunakan untuk

menetapkan biaya tidak langsung (*indirect cost* atau *overhead cost*). Mengalokasikan biaya berdasarkan aktivitas disebut pemicu biaya (*cost driver*).

3. *Clinical Pathway* (CP)

Penyusunan CP dan perhitungan biaya perawatan sangat diperlukan dalam kasus yang sering terjadi dalam rangka mengendalikan mutu dan biaya rumah sakit. CP atau alur pelayanan medik adalah konsep pelayanan secara terpadu yang merangkum langkah-langkah yang diberikan kepada pasien sesuai standar dalam pelayanan medis, asuhan keperawatan dan pelayanan tenaga kesehatan lainnya yang seluruhnya berbasis bukti dengan hasil yang bisa diukur serta dalam kurun waktu tertentu selama berada di rumah sakit (Rahmanto, 2009).

Menurut pendapat Sunarto et al. (2016) CP merupakan pedoman yang meliputi seluruh aktivitas dimulai dari pasien masuk sampai dengan pasien keluar dari rumah sakit yang berguna untuk peningkatan mutu

pelayanan dan pengendalian biaya pelayanan. CP selain berguna sebagai alat evaluasi pelayanan medik yang bermutu sehingga tindakan atau aktivitas yang tidak dibutuhkan dapat dihindari, juga dapat digunakan sebagai pedoman perhitungan biaya pelayanan kepada pasien, sehingga pasien dapat memperoleh kepastian biaya atas upaya penyembuhan penyakitnya (Sale, 2005).

Tujuan CP antara lain menekan variasi pelayanan, mempermudah dalam memprediksi biaya, pelayanan terstandarisasi, peningkatan kualitas pelayanan, peningkatan prosedur pembiayaan, peningkatan kualitas informasi yang berfungsi sebagai *counter check* pada kasus *high cost, high volume*. Pembuatan CP diprioritaskan untuk kasus yang sering dijumpai, kasus yang terbanyak, kasus dengan biaya tinggi, perjalanan penyakit serta hasilnya dapat diketahui, telah ada standar pelayanan medis dan standar prosedur operasional (Devrita, 2011).

4. Penyakit Jantung Koroner (PJK)

a. Definisi

PJK merupakan penyakit jantung akibat adanya penyempitan atau penyumbatan pada arteri koroner disertai rasa nyeri dada, yang disebabkan oleh *aterosklerosis* (peradangan yang terjadi pada pembuluh darah yang diakibatkan adanya penumpukan plak *ateromatus*) atau *spasme* (kontraksi secara tiba-tiba dan tanpa sadar) atau kombinasi antara keduanya (Ashley dan Niebauer, 2004), sedangkan definisi menurut Kemenkes (2013) PJK adalah terjadinya gangguan pada fungsi jantung yang diakibatkan otot jantung mengalami kekurangan darah.

b. Gejala

PJK disebabkan jantung kekurangan darah dan supply oksigen bukan karena adanya trauma, ditandai dengan dada terasa nyeri atau ulu hati terasa nyeri atau terasa tidak nyaman atau terasa berat ketika sedang mendaki/ kerja berat atau berjalan terburu-buru saat

berjalan di jalan datar atau berjalan jauh, biasanya terjadi pada usia ≥ 40 tahun untuk perempuan dan usia ≥ 35 tahun untuk laki-laki (Anies, 2006; Kemenkes, 2013).

c. Faktor Risiko Penyakit Jantung Koroner

Beberapa faktor risiko terjadinya PJK di DIY menurut Kemenkes RI (2013) disebabkan karena makanan/ minuman manis 69,2%, makanan berlemak 50,7%, makanan ikan asin 12,4%, makanan dibakar 2,2%, hewan berpengawet 4,0%, penyedap 77,8%, kopi 14,9%, kafein selain kopi 5,3% yang proporsi konsumsinya ≥ 1 kali setiap hari.

Menurut Anwar (2004) , faktor risiko penyebab PJK dapat dibedakan menjadi dua yaitu faktor risiko utama dan faktor risiko lainnya

1) Faktor risiko utama

a) Hipertensi

Menurut Lewis et al. (2007) mendefinisikan tekanan darah sebagai berikut :

(1)Normal jika tekanan darah $<120/80$ mmHg,

- (2)Prehipertensi jika tekanan diastol 80-89 mmHg dan tekanan darah sistol 120-139 mmHg,
- (3)Hipertensi tahap I jika tekanan diastol 90-99 mmHg dan tekanan sistol 140-159 mmHg,
- (4)Hipertensi tahap II jika tekanan darah 160/100 mmHg, peningkatan tekanan darah menyebabkan aterosklerosis.

b) Merokok

Risiko PJK pada orang dengan kebiasaan merokok lebih besar 2-6 kali dibandingkan dengan orang yang tidak merokok. Kadar oksigen ke jantung menurun, kadar kolesterol HDL menurun, denyut nadi dan tekanan darah meningkat, kerusakan endotel pembuluh darah koroner, dan penggumpalan darah meningkat disebabkan oleh zat beracun yang terkandung dalam rokok antara lain karbon monoksida, nikotin dan tar (Lewis et al., 2007). Orang dengan konsumsi rokok > 20 batang perhari berpotensi terkena PJK (Anwar, 2004).

c) Diabetes Mellitus (DM)

Penebalan *membran basalis* dari pembuluh darah arteri koronaria dan kapiler akan timbul pada DM yang menyebabkan terjadi penyempitan aliran darah ke jantung. Penderita DM mempunyai risiko 2-4 kali lebih besar terkena PJK. Risiko serangan jantung dan kerusakan pembuluh darah dialami satu dari dua orang penderita DM. Menjaga kadar gula darah tetap normal dapat mengendalikan penyakit ini. Disfungsi dari endotel dan degenerasi jaringan lebih cepat dialami Orang dengan diabetes (Lewis et al., 2007).

d) Dislipidemia

Menurut Leon (2009) salah satu faktor utama PJK adalah dislipidemia. Rendahnya kadar kolesterol High Density Lipoprotein (HDL) memiliki peran penting sebagai penyebab PJK. Low Density Lipoprotein (LDL) merupakan jenis kolesterol yang mempunyai sifat buruk atau dikenal

dengan kolesterol jahat, peningkatan kadar kolesterol LDL akan menyebabkan penebalan dinding pembuluh darah (Trusdale et al., 2005).

e) Obesitas

Indeks Masa Tubuh (IMT), yaitu angka yang didapat dari hasil berat badan dibagi tinggi badan. Berat badan normal jika IMT antara 18,5-24,9 Kg/m², berat badan lebih jika IMT = 25-27 Kg/m² dan obesitas bila IMT > 27 Kg/m². Peningkatan berat badan lebih dari 20% berat badan normal atau kelebihan berat badan dan obesitas disebut obesitas umum. Fakta menunjukkan bahwa distribusi lemak tubuh berperan penting dalam peningkatan faktor risiko penyakit jantung (Kemenkes RI, 2014).

f) Kurang aktifitas fisik

Memperbaiki sistem kerja jantung dapat dilakukan dengan olah raga setiap hari minimal 30 menit selama 3-4 kali dalam satu minggu agar tercapai maksimal hasilnya. Kurangnya aktifitas

fisik mengakibatkan aliran darah ke jantung berkurang yang disebabkan aliran darah arteri koronaria dan pembuluh darah kolateral berkurang.

Merancang program aktifitas fisik untuk meningkatkan kekuatan fisik dapat menggunakan formula Frequency Intensity Type and Time (FITT) yaitu berapa sering, berapa lama, Isotonic dan berapa lama. *Americal College of Vardiologi (ACC)* menyarankan warga Amerika untuk melakukan aktivitas setiap hari selama 30 menit (Lewis et al., 2007).

2) Faktor risiko lainnya

a) Usia

Risiko penyakit jantung dapat meningkat pada laki-laki dengan usia diatas 55 tahun dan perempuan dengan usia diatas 65 tahun (Kemenkes RI, 2014)

b) Jenis Kelamin

Berdasarkan jenis kelamin, laki-laki mempunyai risiko lebih tinggi dibandingkan dengan jenis kelamin perempuan (Kemenkes RI, 2014)

c) Riwayat Keluarga

Adanya riwayat keluarga dekat yang terkena penyakit jantung berpotensi meningkatkan risiko penyakit jantung dua kali lebih besar dibandingkan dengan keluarga dekat yang tidak memiliki riwayat penyakit jantung (Kemenkes RI, 2014).

d. Patofisiologi PJK

PJK disebabkan oleh penyempitan arteri koronaria yang diakibatkan pengerasan dinding pembuluh darah (*arteriosklerosis*) yang dikenal dengan *aterosklerosis*, hal tersebut karena pembentukan plak akibat endapan-endapan lemak hingga pembesaran ukuran yang terjadi pada dinding bagian dalam arteri koroner sehingga menyebabkan penyempitan pembuluh koroner dan mengurangi darah yang lewat. Akibatnya arteri koroner

tidak dapat memberi asupan darah menuju jantung. Kurangnya asupan darah ke jantung mengakibatkan kekurangan supply oksigen untuk otot jantung diiringi nyeri dada yg terasa menembus hingga punggung atau menjalar ke pundak. Jika plak pada dinding arteri koroner tidak diatasi, otot jantung berhenti mendapat supply oksigen suatu waktu dapat terjadi serangan jantung atau *infark miokard* dan kerusakan permanen pada otot jantung (Anwar, 2004).

5. Kateterisasi Jantung Koroner (*Coronaryangiography*)

Deteksi PJK dilakukan melalui dengan prosedur atau teknik diagnostik non invasif ataupun diagnostik invasif (Hall & Guyton, 1997). Kateterisasi jantung koroner (*Coronaryangiography*) merupakan prosedur diagnostik secara invasif yang bertujuan untuk mengavaluasi anatomi pembuluh darah koroner, menentukan persentase oksigen yang diikat hemoglobin dalam darah, mengetahui adanya penyumbatan dalam arteri koroner (Gray et al., 2002; Libby et al., 2007; Smeltzer dan Bare, 2008). Prosedur

tersebut di lakukan dengan menggunakan alat yang bernama *Angiografi*, dengan cara memasukan zat kontras dan sinar-x untuk mengevaluasi arteri koroner. Tindakan mengevaluasi arteri koroner disebut *angiografi* koroner. Kateterisasi jantung merupakan pemeriksaan diagnostik invasif yang digunakan untuk mengevaluasi derajat aterosklerosis dan penatalaksanaanya selain itu juga digunakan untuk mempelajari adanya kecurigaan anomali kongenital arteri koronaria (Smeltzer dan Bare, 2008)

B. Penelitian Terdahulu

Penelitian ini tentang Analisis Biaya Dengan Metode ABC Pada Tindakan Kateterisasi Jantung di RSUP Dr. Sardjito Yogyakarta, bersifat deskriptif kuantitatif dengan menggunakan data sekunder yang ada di RSUP Dr. Sardjito Yogyakarta. Sebagai bahan pertimbangan keaslian penelitian yang dilakukan, terdapat beberapa penelitian terdahulu.

1. Hidayat et al. (2016) melakukan penelitian tentang Analisis *Unit Cost* Tindakan Appendiktomi menggunakan Metode *Activity Based Costing* (Studi Kasus di RS PKU

Muhamadiyah Yogyakarta). Penelitian tersebut menganalisis *unit cost* menggunakan metode ABC pada tindakan appendektomi secara laparotomi dan laparoskopi, dengan lokasi penelitian di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta. Perhitungan dengan metode ABC menghasilkan *unit cost* tindakan *laparotomy appendectomy* sebesar Rp5.459.803,16 dan *unit cost* tindakan *laparoscopic appendectomy* sebesar Rp6.626.222,00.

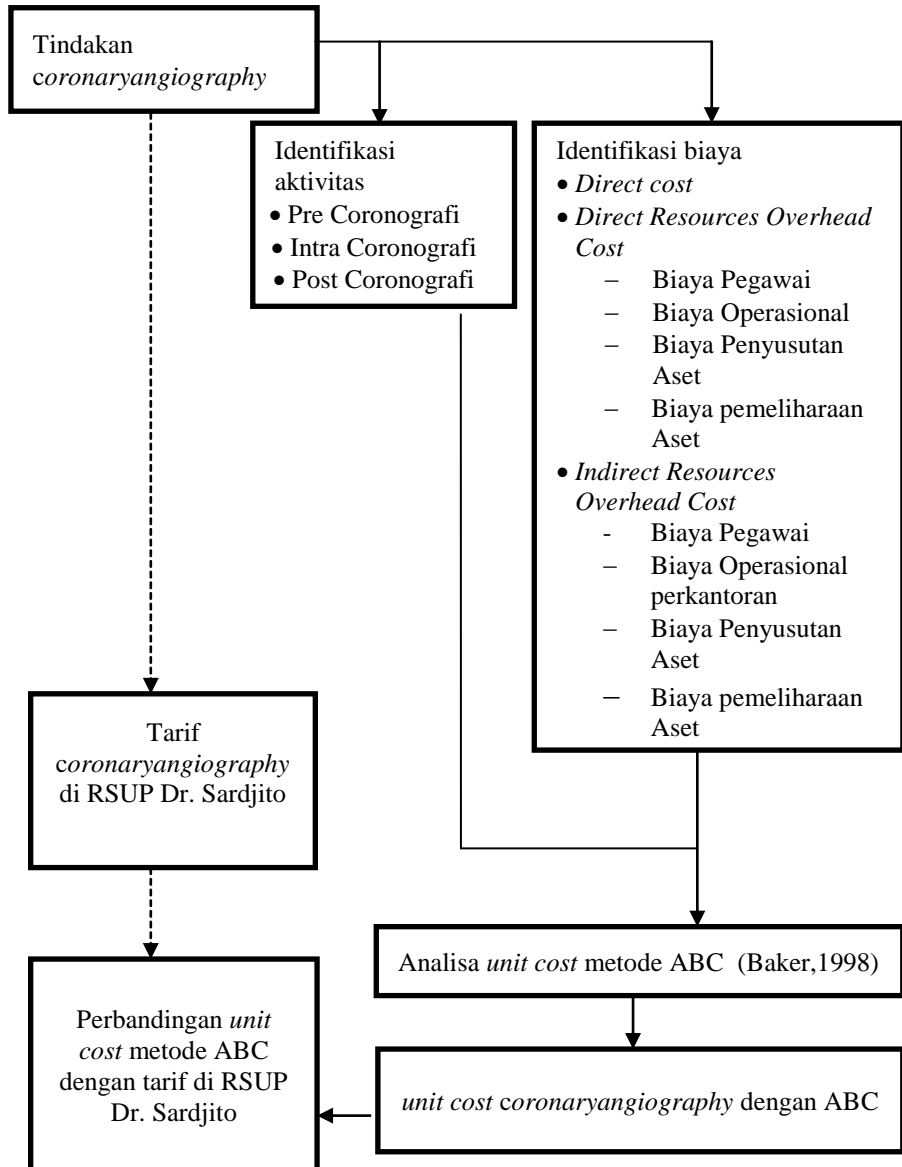
2. Hada et al. (2014) melakukan penelitian tentang *Activity Based Costing of Diagnostic Procedures at Nuclear Medicine Center of Tertiary Care Hospital*. Penelitian tersebut bertujuan memastikan biaya prosedur diagnostik di departemen nuklir medis fasilitas kesehatan tersier dengan menggunakan metode ABC. Hasil penelitian menunjukkan untuk *thyroid scan* sebesar Rs869 (USD14,48) dan meta-iodo-benzyl-guanidine sebesar Rs11230 (USD187,16).
3. Ratmaya (2012) melakukan penelitian tentang Penghitungan Biaya Kamar Operasi Menggunakan *Activity Based Costing* di Rumah Sakit Umum Puri Raharja. Hasil perhitungan terhadap 54 jenis pembedahan menunjukkan hasil tertinggi pada jenis operasi *Extended Pyelolithomy*

Rp581.190,- sedangkan hasil terendah pada jenis tindakan EKEK+IOL sebesar Rp298.726,- dan nilai rata-rata perhitungan sebesar Rp456.018,-.

Dari ketiga penelitian tersebut persamaan dengan penelitian ini terletak pada metode yang digunakan yaitu metode *Activity Based Costing* sedangkan perbedaan dengan penelitian yang peneliti lakukan terletak pada obyek dan tempat penelitian. Penelitian ini tentang Analisis Biaya dengan Metode *Activity Based Costing* pada Tindakan Kateterisasi Jantung di RSUP Dr. Sardjito Yogyakarta.

C. Kerangka Konsep

Kerangka konsep penelitian ini adalah sebagai berikut.



Gambar 2.7 Kerangka konsep