

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

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

##### **1. Biaya**

###### **a. Definisi Biaya**

Definisi biaya menurut Mulyadi (2007) adalah sumber daya yang telah atau akan dikorbankan untuk mewujudkan tujuan tertentu. Biaya merupakan harga perolehan yang dikorbankan atau digunakan dalam rangka memperoleh penghasilan (*revenues*) dan akan digunakan sebagai pengurang dari penghasilan (Supriyono, 1999). Atau dalam arti luas, Mulyadi (2010) menjelaskan bahwa biaya merupakan pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dengan satuan uang untuk sesuatu yang telah terjadi atau yang akan kemungkinan terjadi dengan tujuan tertentu.. Pengertian biaya tersebut sesuai dengan batasan biaya berdasarkan *Committee on Cost*

*Concepts and Standards of the American Accounting Association*. Sedangkan di dalam buku Akutansi Manajerial karangan Hansen dan Mowen (2009), biaya didefinisikan sebagai kas atau nilai setara kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan memberi manfaat saat ini atau di masa depan bagi organisasi.

Oleh karena itu, dari beberapa pengertian diatas dapat disimpulkan empat unsur pokok dalam defenisi biaya yaitu :

- 1) Diukur dalam satuan uang
- 2) Merupakan sebuah pengorbanan sumber ekonomi
- 3) Diperhitungkan saat terjadi maupun sebelum terjadi
- 4) Memiliki tujuan tertentu

Untuk menghasilkan suatu produk (output) diperlukan sejumlah input (faktor produksi). Output atau produk yang dihasilkan oleh sarana pelayanan kesehatan dapat berupa barang atau jasa. Dalam

bidang kesehatan output yang dihasilkan sebagian besar berupa jasa yaitu jasa pelayanan, misalnya jasa pelayanan medis. Dalam hal tersebut, maka untuk menghasilkan output oleh suatu pelayanan kesehatan yang sadar mutu dan sadar biaya dibutuhkan sejumlah input yang dinilai atau dikonversi dalam bentuk uang atau nilai. Input tersebut ada yang langsung digunakan dan dirasakan oleh pasien misalnya tenaga medis, alat kesehatan, obat-obatan dan sebagainya, dan ada yang tidak langsung digunakan oleh pasien, tetapi sangat dibutuhkan demi kelancaran pelayanan misalnya berupa gedung, listrik, air, jejaring pelayanan kesehatan dan sebagainya (Gondodiputro, 2007).

**b. Jenis 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*”. Menurut Mulyadi (2007), biaya dapat digolongkan menjadi :

- a. Penggolongan biaya menurut objek pengeluaran  
Dalam cara penggolongan ini, nama objek pengeluaran merupakan dasar penggolongan biaya.
- b. Penggolongan biaya menurut fungsi pokok dalam perusahaan  
Dalam perusahaan manufaktur, ada tiga fungsi pokok yaitu fungsi produksi, fungsi pemasaran dan fungsi administrasi dan umum.
- c. 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:

1. Biaya langsung (*direct cost*)

Biaya langsung produk atau jasa, yaitu biaya yang dapat dibebankan secara langsung ke produk atau jasa. Biaya ini dibebankan sebagai kos produk atau jasa melalui aktivitas yang menghasilkan produk atau jasa yang bersangkutan.

2. Biaya tidak langsung (*indirect cost*)

Biaya tidak langsung produk atau jasa, yaitu biaya yang tidak dapat dibebankan secara langsung ke produk atau jasa.

Biaya tidak langsung dikelompokkan menjadi dua golongan yaitu:

1. Biaya langsung aktivitas, yaitu biaya yang dapat dibebankan secara langsung ke aktivitas melalui *direct tracing*.
2. Biaya tidak langsung aktivitas, yaitu biaya yang tidak dapat dibebankan secara langsung ke aktivitas. Biaya ini

dibebankan ke aktivitas melalui salah satu dari dua cara berikut

a) *Driver tracing*, dibebankan ke aktivitas melalui *resource driver*, yaitu basis yang menunjukkan hubungan sebab akibat antara konsumsi sumber daya dengan aktivitas.

b) *Allocation*, dibebankan ke aktivitas melalui basis yang bersifat sembarang.

d. Penggolongan biaya menurut perilakunya dalam hubungannya dengan perubahan volume aktivitas.

Dalam hubungannya dengan perubahan volume aktivitas, dapat digolongkan menjadi:

#### 1. Biaya variable

Adalah biaya yang jumlah totalnya berubah sebanding dengan perubahan volume

kegiatan. Bila volume aktivitas mengalami kenaikan 10%, maka biaya variable akan naik 10%. Contoh biaya variable 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

Adalah biaya yang tetap untuk tingkat volume kegiatan tertentu dan berubah dengan jumlah konstan pada volume produksi tertentu.

#### 4. Biaya tetap

Adalah biaya yang jumlah totalnya tetap dalam kisar volume kegiatan tertentu. Contoh biaya tetap adalah gaji pegawai,

biaya menyewa gedung, dimana besarnya tidak berubah meskipun jumlah pasien tidak selalu sama setiap harinya.

**c. Analisis Biaya**

Kartadinata (2000) dalam bukunya menjelaskan bahwa

“Analisis biaya merupakan suatu kegiatan menghitung biaya untuk berbagai jenis pelayanan yang ditawarkan, baik secara total maupun per pelayanan per klien dengan cara menghitung seluruh biaya pada seluruh unit yang ada dimana biaya yang terdapat pada unit yang tidak menghasilkan produk (pusat biaya) didistribusikan kepada unit-unit yang menghasilkan produk dan menghasilkan pendapatan dinamakan sebagai analisa biaya”

Terdapat beberapa metode yang dapat digunakan untuk analisa biaya (Gani, 1996) antara lain :

a. *Simple Distribution*



Teknik ini termasuk teknik yang sangat sederhana yang sesuai dengan namanya, yaitu melakukan distribusi biaya-biaya yang dikeluarkan di pusat biaya penunjang, langsung ke berbagai pusat biaya produksi. Distribusi ini dilakukan satu persatu dari masing-masing pusat biaya penunjang.

Kelebihan dari cara ini adalah kesederhanaannya sehingga mudah untuk dilakukan. Namun kelemahannya adalah asumsi dukungan fungsional hanya terjadi antara unit penunjang dan unit produksi.

b. *Step Down Method*

Metode ini dikembangkan untuk mengatasi kelemahan *Simple Distribution* . Dilakukan dengan cara mendistribusikan biaya secara berturut-turut, dimulai dari unit penunjang dengan biaya terbesar. Biaya unit penunjang tersebut didistribusikan ke unit-unit lain

(penunjang dan produksi yang relevan). Kemudian dilanjutkan dengan distribusi biaya dari unit penunjang lain dengan biaya terbesar kedua. Proses tersebut dilakukan sampai semua biaya dari unit penunjang habis didistribusikan ke unit produksi. Perlu dicatat dalam aplikasi metode ini, biaya yang didistribusikan dari unit penunjang kedua, ketiga, keempat dan seterusnya mengandung dua elemen biaya yaitu asli unit penunjang bersangkutan ditambah biaya yang diterima dari unit penunjang lain.

Kelebihan metode ini sudah dilakukan distribusi dari unit penunjang ke unit penunjang lain. Namun distribusi ini sebetulnya belum sempurna, karena distribusi ini hanya terjadi satu sepihak.

c. *Double Distribution Method*

Metode ini pada tahap pertama melakukan distribusi biaya yang dikeluarkan di unit penunjang lain dan unit produksi. Hasilnya, hasil

sebagian unit penunjang didistribusikan ke unit produksi, akan tetapi sebagian masih berada di unit penunjang, yaitu biaya yang diterima dari unit penunjang lain. Biaya yang masih berada di unit penunjang ini dalam tahap selanjutnya didistribusikan ke unit produksi, sehingga tidak ada lagi biaya tersisa di unit penunjang. Karena metode ini dilakukan dua kali distribusi biaya, maka metode tersebut dinamakan distribusi ganda (*double distribution method*). Metode ini dianggap cukup akurat dan relatif mudah dilaksanakan dan merupakan metode yang terpilih untuk analisis biaya Puskesmas maupun Rumah Sakit di Indonesia.

d. *Multiple Distribution*

Metode ini, distribusi biaya dilakukan secara lengkap, yaitu antara sesama unit penunjang ke unit produksi, dan antara sesama unit produksi. Tentunya distribusi antar unit tersebut dilakukan

kalau memang ada hubungan fungsional keduanya. Jadi dapat dikatakan bahwa multiple distribution pada dasarnya adalah double distribution plus alokasi antar sesama unit produksi

e. *Activity Based Costing Method*

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

Berdasarkan jurnal Penerapan Metode ABC dalam menentukan harga, menunjukkan hasil bahwa penentuan tarif menggunakan metode ABC menghasilkan perhitungan yang lebih akurat karena metode ini mampu mengakomodasi dan mengalokasikan biaya aktivitas kedalam konsumsi masing-masing aktivitas.

f. Metode *Real Cost*

Metode ini sebenarnya mengacu pada konsep Activity Based Costing dengan berbagai perubahan akibat kendala sistem, oleh karena itu metode ini menggunakan asumsi yang sedikit mungkin.

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

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. Mulyadi (2001) menyatakan bahwa biaya satuan (*unit cost*) adalah biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan satu unit produk atau pelayanan, yang biasanya berdasarkan rata-rata. Besarnya *unit cost* tergantung pada besarnya biaya yang dikorbankan untuk menghasilkan suatu pelayanan. Oleh karena itu, biaya per unit harus dihitung lebih teliti agar bisa digunakan sebagai dasar perbandingan berbagai volume kegiatan atau pelayanan untuk penentuan tarif per unit produk atau

pelayanan. Tinggi rendahnya biaya satuan tidak hanya dipengaruhi oleh besarnya modal tetapi juga dipengaruhi oleh banyaknya produk yang dihasilkan.

Biaya satuan adalah biaya yang dihitung untuk setiap satu satuan produk pelayanan. Biaya satuan diperoleh dari biaya total (TC) dibagi dengan jumlah produk (Q) atau  $TC/Q$  (FKM UI, 1997). Dari hasil sebuah penelitian dikatakan bahwa pada rumah sakit atau puskesmas, perhitungan biaya satuan dengan rumus tersebut banyak dipengaruhi oleh tingkat utilisasi. Makin tinggi utilisasi (dengan demikian makin besar juga jumlah Q) akan makin kecil biaya satuan suatu pelayanan. Sebaliknya makin rendah (dengan demikian makin kecil jumlah Q) akan semakin besar biaya satuan suatu pelayanan.

Menurut Supiyono (1999), biaya satuan merupakan hasil perhitungan dengan membagi biaya total dengan sejumlah produksi. Pada perhitungan biaya satuan, terdapat 2 macam biaya satuan, yaitu:

- a. Biaya satuan normatif, yaitu biaya yang berlaku sesuai dengan peraturan daerah (Perda).
- b. Biaya satuan aktual, yaitu hasil perhitungan berdasarkan atas pengeluaran nyata untuk menghasilkan produk pada kurun waktu tertentu. Biaya aktual dapat dijadikan dasar dalam penentuan tarif pelayanan kesehatan namun perlu mempertimbangkan kemampuan membayar (*ability to pay*) dan kemauan untuk membayar (*willingness to pay*) dari masyarakat sekitar.

### **3. Sistem Akuntansi Biaya Tradisional (*Traditional Costing*)**

Perhitungan biaya produk dalam sistem biaya tradisional ini menggunakan *unit activity cost drivers* (penggerak aktivitas tingkat unit). Yang dimaksud dengan 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 tarif keseluruhan (Derya, 2005).

Beberapa kelemahan sistem akuntansi biaya tradisional antara lain:

- a) Terlalu menekankan pada tujuan penentuan harga pokok produk yang dijual, sehingga informasi yang berguna untuk mencapai keunggulan di persaingan global hanya dipaparkan sedikit.
- b) Biaya *overhead* pada sistem akuntansi biaya tradisional terlalu memusatkan pada distribusi dan alokasi biaya *overhead* daripada berusaha untuk mengurangi ketidakefektifan seperti menghilangkan aktivitas yang tidak bernilai tambah.
- c) Dalam sistem ini tidak mencerminkan sebab akibat biaya karena seringkali beranggapan bahwa biaya



ditimbulkan oleh faktor tunggal misalnya volume produk atau jam kerja langsung.

- d) Sistem ini menghasilkan informasi biaya yang terdistorsi, sehingga mengakibatkan pembuatan keputusan yang menimbulkan konflik dengan keunggulan perusahaan.
- e) Sistem ini menggolongkan biaya langsung dan tidak langsung serta biaya tetap dan variabel hanya berdasarkan faktor penyebab tunggal misalnya volume produk, padahal dalam lingkungan teknologi maju cara penggolongan tersebut menjadi kabur karena biaya dipengaruhi oleh berbagai macam aktivitas.
- f) Sistem ini juga menggolongkan suatu perusahaan ke dalam pusat-pusat pertanggung jawaban yang kaku dan terlalu menekankan kinerja jangka pendek.
- g) Memusatkan perhatian kepada perhitungan selisih biaya pusat-pusat pertanggung jawaban tertentu dengan menggunakan standar.

- h) Sistem ini tidak banyak memerlukan alat-alat dan teknik-teknik yang canggih dalam sistem informasi dibandingkan pada lingkungan teknologi maju.
- i) Kurang menekankan pentingnya daur hidup produk. Hal itu dibuktikan dengan perlakuan akuntansi biaya tradisional terhadap biaya aktivitas-aktivitas perikayasaan, penelitian dan pengembangan. Biaya-biaya tersebut diperlakukan sebagai biaya periode sehingga menyebabkan terjadinya distorsi harga pokok daur hidup produk.

#### **4. Metode ABC (*Activity-Based Costing*)**

##### **a. Pengertian ABC (*Activity-Based Costing*)**

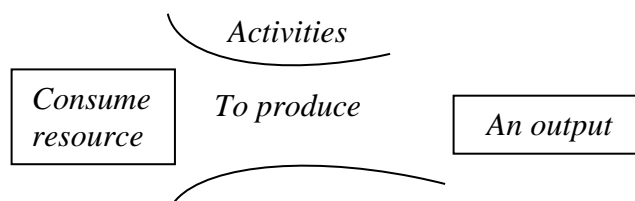
Pengertian ABC (*Activity Based Costing*) menurut Mulyadi (2003) adalah system informasi biaya yang berorientasi pada penyediaan informasi lengkap tentang aktifitas untuk memungkinkan personil perusahaan melakukan pengelolaan terhadap aktivitas. Sistem informasi ini menggunakan aktivitas

sebagai basis serta pengurangan biaya dan penentuan secara akurat *cost* produk/jasa sebagai tujuan.

Baker (1998) menjelaskan bahwa metode ABC (*Activity Based Costing*) adalah metode pengukuran *cost* dan hasil kerja dari suatu aktivitas, sumber daya dan sumber biaya lainnya yang digunakan. ABC *system* menunjukkan hubungan kausal antara aktivitas dan *cost driver*.

Konsep dasar dari metode ABC adalah aktivitas mengkonsumsi resource untuk menghasilkan suatu produk atau jasa. Secara umum konsep dasar ABC dapat digambarkan lebih sederhana sebagaimana gambar:

Gambar 2. 1 Konsep dasar ABC (*Theory of resources consumption.*)



Sumber : Baker, 1998

Sistem ABC merupakan perencanaan biaya yang menitik beratkan pada perbaikan proses. Sistem ABC digunakan untuk mengidentifikasi aktivitas-aktivitas yang bernilai tambah dengan tujuan untuk mengeliminasi aktivitas yang tidak bernilai tambah. Sehingga dengan menerapkan sistem ABC diharapkan biaya yang dikeluarkan semuanya efektif (*cost effective*), (Simbolon, 2008).

Menurut Mulyadi (2007), ada dua keyakinan dasar yang melandasi ABC yaitu:

a. *Cost is caused*

Biaya ada penyebabnya dan penyebab biaya adalah aktivitas. Pemahaman ini yang menjadi penyebab timbulnya biaya akan menempatkan personel perusahaan pada posisi dapat mempengaruhi biaya. *ABC System* berangkat dari keyakinan dasar, bahwa sumber daya menyediakan kemampuan untuk melaksanakan

aktivitas, bukan sekedar menyebabkan timbulnya biaya yang harus dialokasikan.

b. *The cause of the cost can be managed.*

Penyebab terjadinya biaya (yaitu aktivitas) dapat dikelola. Sehingga personel perusahaan dapat mempengaruhi biaya melalui pengelolaan terhadap aktivitas. Tentunya informasi tentang aktivitas sangat dibutuhkan dalam proses pengelolaan tersebut.

**b. Tahapan Penerapan ABC (*Activity-Based Costing*)**

Menurut Mulyadi (2007), prosedur pembebanan biaya *overhead* dengan sistem ABC dilakukan melalui dua tahap kegiatan yaitu

a. Tahap pertama melalui pengumpulan biaya dalam *cost pool* yang memiliki aktivitas sejenis atau homogeny yang dilakukan dalam 4 langkah :

1. Mengidentifikasi dan menggolongkan biaya kedalam berbagai aktivitas.

2. Mengklasifikasikan aktivitas biaya kedalam berbagai aktivitas, pada langkah ini biaya digolongkan kedalam 4 kategori aktivitas yaitu:

a) *Unit level activities* (Aktivitas Berlevel Unit)

Aktivitas ini dilakukan untuk setiap unit produksi. Biaya aktivitas berlevel unit bersifat proporsional dengan jumlah unit produksi. Sebagai contoh, menyediakan tenaga untuk menjalankan peralatan, karena tenaga tersebut cenderung dikonsumsi secara proporsional dengan jumlah unit yang diproduksi.

b) *Batch level activities* (Aktivitas Berlevel Batch)

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) *Produk level activities* (Aktivitas Berlevel Produk)

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

d) *Facility level activities* (Aktivitas Berlevel Fasilitas)

Aktivitas berlevel fasilitas adalah aktivitas yang menopang proses operasi perusahaan, namun banyak sedikitnya aktivitas ini tidak

berhubungan dengan volume. Aktivitas ini dimanfaatkan bersama-sama oleh berbagai jenis produk yang berbeda contohnya seperti penyediaan jaringan computer, kebersihan kantor dan sebagainya.

3. Mengidentifikasi *Cost Driver* yang bertujuan untuk memudahkan dalam penentuan tarif.
4. Menentukan tarif/unit *cost driver* dengan rumus.

$$\text{Tarif per unit Cost Driver} = \frac{\text{JumlahAktifitas}}{\text{CostDriver}}$$

b. Tahap Kedua

Penelusuran dan pembebanan biaya aktivitas ke setiap produk yang menggunakan *cost driver*. Biaya Overhead Produk (BOP) dihitung dengan rumus :



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

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

1) *Activity analysis*

Baker menggunakan 4 tahapan dalam menganalisis aktivitas:

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

2) *Activity Costing*

Tahapan yang digunakan adalah

- a) Menentukan *Cost Object*

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

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

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 *activity centers* pada unit yang terkait.
- 2) Membebankan *direct cost* / biaya langsung

- 3) Menentukan besarnya konsumsi biaya *overhead* pada masing-masing aktivitas dengan menggunakan proposi waktu
- 4) Menentukan aktivitas berdasarkan *clinical pathway*
- 5) Membebankan biaya overhead kedalam setiap aktivitas dalam *clinical pathway*.
- 6) Mengelompokkan biaya *overhead* setiap aktivitas kedalam *activity center*.
- 7) Menjumlahkan biaya sesuai prosedur yang terdapat dalam *clinical pathway* ke masing masing *activity center*.
- 8) Membandingkan biaya hasil perhitungan metode ABC dengan biaya yang sudah ditetapkan rumah sakit.

**c. Keunggulan Metode ABC (*Activity-Based Costing*)**

Beberapa keuntungan dalam penerapan metode ABC (Mulyadi, 2003)

- a. Meningkatkan kualitas pengambilan keputusan

Dengan informasi biaya produk yang lebih teliti, kemungkinan manajer melakukan pengambilan keputusan yang salah dapat dikurangi.

- b. 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.
- c. Memudahkan menemukan *relevant cost* 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.

- d. Menyediakan informasi yang berlimpah tentang aktivitas yang digunakan oleh perusahaan untuk menghasilkan suatu produk dan jasa bagi *customer*.
- e. Menyediakan fasilitas untuk menyusun dengan cepat anggaran dengan berbasis aktivitas (*activity based budget*).
- f. Menyediakan biaya produk dan jasa yang dihasilkan perusahaan secara akurat dan multidimensi.
- g. Menyediakan informasi biaya untuk memantau implementasi pengurangan biaya.

Menurut Simbolon (2008), dalam sistem akuntansi biaya tradisional terdapat distorsi-distorsi biaya. Dengan adanya sistem ABC, masalah distorsi biaya tersebut relatif dapat diatasi, karena pembebanan biaya produksi terutama biaya overhead ke produk berdasarkan aktivitas-aktivitas yang dilakukan untuk membuat produk tersebut. Sehingga

sistem ABC diharapkan mampu mengeliminasi lima faktor sumber distorsi yaitu:

- a. Beberapa biaya dialokasikan ke produk-produk yang tidak berkaitan dengan produk-produk yang sedang di produksi.
- b. Distorsi yang disebabkan dengan mengabaikan biaya-biaya yang berkaitan keproduk yang sedang diproduksi.
- c. Distorsi dapat di sebabkan dengan costing (penentuan harga) hanya suatu bagian output sebagai produk.
- d. Distorsi yang diakibatkan dengan cara tidak langsung akan membebankan biaya-biaya yang tidak akurat keproduk.
- e. Distorsi ditunjukkan dengan usaha untuk mengalokasikan common cost dan joint cost keproduk-produk usaha untuk untuk mengalokasikan biaya-biaya ini keproduk dianggap arbitrer dan menyesatkan.

**d. Kelemahan metode ABC (*Activity-Based Costing*)**

Beberapa kelemahan dalam penerapan metode ABC antara lain (Mulyadi, 2007)

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

Meskipun ABC memberikan informasi tentang biaya produk atau jasa yang lebih baik dibandingkan sistem berdasarkan volume, manajer harus memperhatikan keterbatasannya. Menurut Blocher et al (2000), ada beberapa keterbatasan dalam penerapan sistem ABC yaitu:

- a. Alokasi, tidak semua biaya memiliki penggerak biaya konsumsi sumber daya aktivitas yang tepat



dan tidak ganda. Beberapa biaya mungkin membutuhkan alokasi ke departemen atau produk berdasarkan ukuran volume yang arbitrer sebab secara praktis tidak dapat ditemukan aktivitas yang menyebabkan biaya tersebut.

- b. Mengabaikan biaya, biaya produk atau jasa yang diidentifikasi sistem ABC cenderung tidak mencakup seluruh biaya yang berhubungan dengan produk atau jasa tersebut.
- c. Mahal dan menghabiskan waktu, sistem ABC tidak murah dan membutuhkan banyak waktu untuk dikembangkan dan dilaksanakan untuk perusahaan dan organisasi yang telah melakukan sistem perhitungan biaya tradisional berdasarkan volume, pelaksanaan suatu sistem baru ABC cenderung mahal.

## **5. Perbedaan ABC Dengan Sistem Akuntansi**

### **Tradisional**

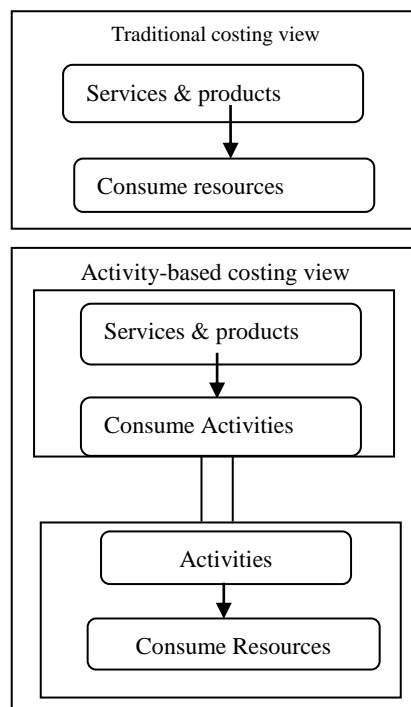
ABC memiliki pendekatan berbeda dari pendekatan tradisional karena berdasar pada konsentrasi aktivitas. Pendekatan ABC menggunakan variabel financial dan nonfinancial yang merupakan dasar dari alokasi biaya.

Kompetisi yang terjadi di layanan kesehatan merupakan penggerak produktivitas dan efisiensi, oleh karena itu metode ABC bisa menyampaikan informasi untuk memaksimalkan sumber daya dan untuk menghubungkan biaya untuk kinerja dan pengukuran outcome. Pengambil keputusan manajemen dapat menggunakan informasi ABC untuk membuat efisiensi biaya tanpa disertai dampak negatif 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.



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

Sumber : Baker, 1998

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.

Dari penjelasan masing-masing metode di atas, dapat disimpulkan beberapa perbedaan antara sistem ABC dengan sistem akuntansi tradisional, antara lain (Mulyadi, 2007):

- a. Sistem ABC menggunakan aktivitas-aktivitas sebagai pemicu untuk menentukan seberapa besar setiap *overhead* dikonsumsi oleh setiap produk, sedangkan sistem akuntansi tradisional mengalokasikan *overhead* berdasarkan pada satu atau dua lokasi yang representatif, sehingga gagal menyerap konsumsi *overhead* yang benar menurut produk individual.
- b. Sistem ABC membagi konsumsi *overhead* ke dalam empat kategori yaitu unit, *bacth*, produk, dan fasilitas, sedangkan sistem tradisional membagi biaya ke dalam unit dan jam kerja.

- c. Fokus sistem ABC adalah pada biaya, mutu dan faktor waktu, sedangkan sistem tradisional fokus pada kinerja keuangan jangka pendek, seperti laba. Jika sistem tradisional digunakan untuk penetapan harga dan untuk mengidentifikasi produk yang menguntungkan, angka yang dihasilkan kurang handal.
- d. Ruang lingkup sistem ABC adalah pada tahap desain, tahap produksi dan tahap dukungan logistik, sedangkan ruang lingkup tradisional hanya terbatas pada tahap produksi.

Tabel 2. 1 Perbedaan Sistem Akutansi Tradisional dengan Metode ABC

	<b>Sistem Akutansi Tradisional</b>	<b>Metode ABC</b>
Tujuan	Inventory level	Product costing
Lingkup	Tahap produksi	Tahap desain, produksi, tahap pengembangan

Fokus	Biaya bahan baku, tenaga kerja langsung	Biaya overhead
Periode	Periode akuntansi	Daur hidup produk
Teknologi yang digunakan	Metode manual	Komputer telekomunikasi

## 6. Tarif Indonesia Case Based Group (INA-CBG)

Dalam sistem Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) terdapat dua metode pembayaran rumah sakit yaitu metode pembayaran retrospektif dan metode pembayaran prospektif. Metode pembayaran retrospektif adalah metode pembayaran yang dilakukan atas layanan kesehatan yang diberikan kepada pasien berdasar pada setiap aktifitas layanan yang diberikan, semakin banyak layanan kesehatan yang diberikan maka semakin besar biaya yang harus dibayarkan, contoh *fee-for-service* (FFS). Metode pembayaran prospektif adalah metode pembayaran yang dilakukan atas layanan kesehatan yang besarnya sudah diketahui sebelum pelayanan kesehatan

diberikan, contoh globab budger, perdiem, kapitas dan *case based payment*.

Sistem casemix pertama kali dikembangkan di Indonesia pada Tahun 2006 dengan nama INA-DRG (Indonesia- Diagnosis Related Group). Implementasi pembayaran dengan INA-DRG dimulai pada 1 September 2008 di 15 rumah sakit milik Kementerian Kesehatan RI, dan pada 1 Januari 2009 diperluas untuk seluruh rumah sakit yang bekerja sama menjadi penyedia pelayanan kesehatan dalam program Jamkesmas. Pada tanggal 31 September 2010 dilakukan perubahan nomenklatur dari INADRG (Indonesia Diagnosis Related Group) menjadi INA-CBG (Indonesia Case Based Group) seiring dengan perubahan grouper dari 3M Grouper ke UNU (United Nation University) Grouper. Kemudian, dengan implementasi Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) yang dimulai 1 Januari 2014, sistem INA-CBG kembali digunakan sebagai metode pembayaran pelayanan baik

rawat jalan maupun rawat inap kepada Fasilitas Kesehatan Rujukan Tingkat Lanjut (FKRTL).

Di Indonesia, metode pembayaran prospektif yang dikenal adalah casemix (case based payment) yang sudah ditetapkan sejak tahun 2008 sebagai metode pembayaran pada program Jaminan Kesehatan Masyarakat (Jamkesmas). Sistem *casemix* adalah pengelompokan diagnosis dan prosedur dengan mengacu pada ciri klinik yang mirip/sama dan biaya perawatan yang mirip/sama. Pengelompokan dilakukan dengan menggunakan software *grouper*.

Dasar pengelompokan dalam INA-CBG menggunakan sistem kodifikasi dari diagnosis akhir dan tindakan/prosedur yang menjadi output pelayanan, dengan acuan ICD-10 Revisi Tahun 2010 untuk diagnosis dan ICD-9-CM Revisi Tahun 2010 untuk tindakan/prosedur.

Tarif INA-CBG merupakan tarif paket yang meliputi seluruh komponen sumber daya rumah sakit



yang digunakan dalam pelayanan baik medis maupun non-medis.

Penghitungan tarif INA-CBG berbasis pada data costing dan data koding rumah sakit. Data costing merupakan data biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit baik operasional maupun investasi, yang didapatkan dari rumah sakit terpilih yang menjadi representasi rumah sakit. Sedangkan data koding diperoleh dari data klaim JKN.

Tarif INA-CBG yang digunakan dalam program Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) diberlakukan berdasarkan Peraturan Menteri Kesehatan, dengan beberapa prinsip sebagai berikut :

1) Pengelompokan Tarif INA-CBG

Pengelompokan tarif INA-CBG dilakukan berdasarkan penyesuaian setelah melihat besaran *Hospital Base Rate* (HBR) yang didapatkan dari perhitungan total biaya dari sejumlah rumah sakit.

Apabila dalam satu kelompok terdapat lebih dari satu rumah sakit, maka digunakan *Mean Base Rate*.

Berikut adalah kelompok Tarif INA-CBG tahun 2016:

- a) tarif Rumah Sakit Umum Pusat Nasional (RSUPN) Dr. Cipto Mangunkusumo;
- b) tarif Rumah Sakit Jantung dan Pembuluh Darah Harapan Kita, tarif Rumah Sakit Kanker Dharmais, tarif Rumah Sakit Anak dan Bunda Harapan Kita;
- c) tarif rumah sakit pemerintah dan swasta kelas A;
- d) tarif rumah sakit pemerintah dan swasta kelas B;
- e) tarif rumah sakit pemerintah dan swasta kelas C;
- f) tarif rumah sakit pemerintah dan swasta kelas D.

Untuk Rumah Sakit yang belum memiliki penetapan kelas serta FKRTL selain rumah sakit, maka tarif INA-CBG yang digunakan setara dengan kelompok tarif Rumah Sakit Kelas D sesuai regionalisasi masing-masing.

## 2) RS Khusus

Rumah Sakit Khusus adalah rumah sakit yang memberikan pelayanan utama pada satu bidang atau satu jenis penyakit tertentu berdasarkan disiplin ilmu, golongan umur, organ, jenis penyakit atau kekhususan lainnya.

Dalam program JKN, berlaku perbedaan pembayaran kepada RS Khusus untuk pelayanan yang sesuai kekhususannya dan pelayanan di luar kekhususannya, dimana :

- a) Untuk pelayanan di luar kekhususan yang diberikan oleh Rumah Sakit Jantung dan Pembuluh Darah Harapan Kita, Rumah Sakit Kanker Dharmais, berlaku kelompok tarif INACBG Rumah Sakit Pemerintah kelas A.
- b) Untuk pelayanan yang diberikan oleh rumah sakit khusus di luar kekhususannya, berlaku kelompok tarif INA-CBG satu tingkat lebih rendah dari kelas rumah sakit yang ditetapkan.

Dalam implementasi INA-CBG, yang dinyatakan sebagai pelayanan sesuai kekhususannya adalah jika kode diagnosis utama sesuai dengan kekhususan rumah sakit. Dalam hal kode diagnosis yang sesuai kekhususannya merupakan kode asterisk dan diinput sebagai diagnosis sekunder maka termasuk ke dalam pelayanan sesuai kekhususannya.

Dalam peraturan ini, daftar kode diagnosis untuk pelayanan yang sesuai dengan kekhususan rumah sakit, diperuntukkan bagi:

- a) RS Khusus Kanker
- b) RS Khusus Jantung dan Pembuluh Darah
- c) RS Khusus Jiwa
- d) RS Khusus Paru
- e) RS Khusus Kusta
- f) RS Khusus Ortopedi
- g) RS Khusus Mata
- h) RS Khusus Telinga, Hidung, dan Tenggorokan (THT)

i) RS Khusus Gigi dan Mulut

3) Pembayaran Tambahan (*Top Up*)

Pada tarif INA-CBG terdapat pembayaran tambahan (*top up payment*) untuk beberapa pelayanan tertentu yang disebut *Special Casemix Main Groups* (CMG), terdiri dari

- a) special drugs;
- b) special procedure;
- c) special prosthese;
- d) special investigation;
- e) sub acute cases; dan
- f) chronic cases.

*Special CMG* atau special group pada tarif INA-CBG saat ini dibuat untuk mengurangi resiko keuangan rumah sakit. Top up pada special CMG diberikan untuk beberapa obat, alat, prosedur, pemeriksaan penunjang serta beberapa kasus penyakit subakut dan kronis. Besaran nilai pada tarif special CMG tidak dimaksudkan untuk mengganti biaya yang

keluar dari alat, bahan atau kegiatan yang diberikan kepada pasien, namun merupakan tambahan terhadap tarif dasarnya.

- 4) Pada tarif rawat inap sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terdiri dari tarif rawat inap kelas 1, tarif rawat inap kelas 2, dan tarif rawat inap kelas 3.

Regionalisasi dalam tarif INA-CBG dimaksudkan untuk mengakomodir perbedaan biaya distribusi obat dan alat kesehatan di Indonesia. Dasar penentuan regionalisasi digunakan Indeks Harga Konsumen (IHK) dari Badan Pusat Statistik (BPS), pembagian regionalisasi dikelompokkan menjadi 5 regional, yaitu :

- a) tarif regional 1 meliputi Provinsi Banten, DKI Jakarta, Jawa Barat, Jawa Tengah, Daerah Istimewa Yogyakarta, dan Jawa Timur;
- b) tarif regional 2 meliputi Provinsi Sumatra Barat, Riau, Sumatra Selatan, Lampung, Bali, dan Nusa Tenggara Barat;

- c) tarif regional 3 meliputi Provinsi Nangro Aceh Darussalam, Sumatra Utara, Jambi, Bengkulu, Bangka Belitung, Kepulauan Riau, Kalimantan Barat, Sulawesi Utara, Sulawesi Tengah, Sulawesi Tenggara, Sulawesi Barat, Sulawesi Selatan dan Gorontalo;
- d) tarif regional 4 meliputi Provinsi Kalimantan Selatan, Kalimantan Timur, Kalimantan Utara dan Kalimantan Tengah; dan
- e) tarif regional 5 meliputi Provinsi Nusa Tenggara Timur, Maluku, Maluku Utara, Papua dan Papua Barat.

## **7. Penyakit Ginjal Kronik**

### **a. Definisi Penyakit Ginjal Kronik**

Penyakit ginjal kronik adalah suatu proses patofisiologis dengan etiologi yang beragam, mengabaikan penurunan fungsi ginjal yang progresif, dan umumnya berakhir dengan gagal ginjal. (Suwitra, 2006)

Selanjutnya, gagal ginjal adalah suatu keadaan klinis yang ditandai dengan penurunan fungsi ginjal yang irreversible, pada suatu derajat yang memerlukan terapi pengganti ginjal yang tetap, berupa dialysis atau transplantasi ginjal. (Suwitra, 2006)

#### **b. Diagnosis Penyakit Ginjal Kronik**

Kriteria Penyakit Ginjal Kronik antara lain (Suwitra, 2006)

- 1) Kerusakan ginjal (ginjal damage) yang terjadi lebih dari 3 bulan, berupa kelainan structural atau fungsional, dengan atau tanpa penurunan laju filtrasi glomerulus (LFG), dengan manifestasi :
  - Kelainan patologis
  - Terdapat tanda kelainan ginjal, termasuk kelainan dalam komposisi darah atau urin, atau kelainan dalam tes pencitraan (imaging test)



- 2) Laju Filtrasi Glomerulus (LFG) kurang dari 60 ,l/menit/1,73 m<sup>2</sup> selama 3 bulan atau tanpa kerusakan ginjal

Tabel 2. 2 Klasifikasi penyakit ginjal kronik sesuai derajatnya

Derajat	Penjelasan	LFG
1	Kerusakan ginjal dengan LFG normal atau ↑	≥ 90
2	Kerusakan ginjal dengan LFG ↓ ringan	60-89
3	Kerusakan ginjal dengan LFG ↓ sedang	30-59
4	Kerusakan ginjal dengan LFG ↓ berat	15-29
5	Gagal ginjal	< 15 atau dialisis

### c. Penatalaksanaan Penyakit Ginjal Kronik

Tabel 2. 3 Rencana tata laksana Penyakit Ginjal Kronik Sesuai dengan derajatnya

Derajat	LFG	Rencana tatalaksana
1	≥ 90	Terapi penyakit dasar, kondisi komorbid, evaluasi perburukan (progression) fungsi ginjal, memperkecil resiko kardiovaskuler
2	60-89	Menghambat perburukan (progression) fungsi ginjal
3	30-59	Evaluasi dan terapi komplikasi

4	15-29	Persiapan terapi pengganti ginjal
5	< 15	Terapi pengganti ginjal

Terapi pengganti ginjal dilakukan pada Penyakit Ginjal Kronik stadium 5 yaitu pada LFG >15ml/menit. Pada keadaan ini pasien sudah dikatakan sampai pada stadium gagal ginjal. Terapi pengganti tersebut dapat berupa hemodialisis, peritoneal dialysis atau transplantasi ginjal.

## **8. Hemodialisa Klinis**

### **a. Definisi Hemodialisis**

Ginjal mempunyai fungsi utama sebagai penyaring darah kotor, yaitu darah yang telah tercampur dengan sisa metabolisme tubuh. Sisa hasil metabolisme antara lain ureum, asam urat, dan lain-lain. Ginjal harus menyaring sekitar 170 liter darah dalam sehari (Havens dan Terra, 2005).

Ketika mengalami kerusakan maka ginjal tidak bisa lagi mengeluarkan sampah metabolisme dan air.

Untuk mengatasi keadaan ini dibutuhkan tindakan hemodialisis untuk menggantikan fungsi ginjal. Hemodialisis adalah proses penyaringan darah dengan menggunakan mesin.

Pada proses hemodialisis, darah dari tubuh disalurkan melalui selang kecil ke mesin yang disebut *dializer*. Setelah itu, darah yang telah bersih dikembalikan lagi ke tubuh. Di dalam *dializer*, darah akan melewati membran yang berfungsi sebagai saringan. Sampah hasil penyaringan akan dimasukkan ke dalam cairan yang disebut larutan *dialisat*. Selanjutnya, *dialisat* yang telah tercampur dengan sampah hasil penyaringan akan dipompa keluar, kemudian diganti dengan larutan dialisat yang baru (Havens dan Terra, 2005).

*Hemodialisis* merupakan suatu proses yang digunakan pada pasien dalam keadaan sakit akut dan memerlukan terapi *dialysis* jangka pendek (beberapa hari hingga beberapa minggu) atau pasien dengan

penyakit ginjal stadium terminal ERSD (*end-stage renal disease*) yang membutuhkan terapi jangka panjang atau terapi permanen (Brunner & Suddart, 2002).

Pada gagal ginjal kronik, hemodialisis biasanya dilakukan 3 kali seminggu. Satu sesi *hemodialisis* memakan waktu sekitar 3 sampai 4 jam. Selama ginjal tidak berfungsi, selama itu pula hemodialisis harus dilakukan, kecuali ginjal yang rusak diganti ginjal yang baru dari donor (Havens dan Terra, 2005).

Menurut PERNEFRI (2003), kontraindikasi dari hemodialisa adalah tidak mungkin didapatkan akses vaskuler pada hemodialisa, akses vaskuler sulit, instabilitas hemodinamik dan koagulasi. Kontraindikasi hemodialisa yang lain diantaranya adalah penyakit Alzheimer, demensia multi infark, sindrom hepatorenal, sirosis hati lanjut dengan ensefalopati dan keganasan lanjut.

### **b. Tujuan terapi Hemodialisa**

Menurut Havens dan Terra (2005), tujuan dari pengobatan hemodialisa adalah:

- 1) Menggantikan fungsi ginjal dalam fungsi ekskresi, yaitu membuang sisa-sisa metabolisme dalam tubuh, seperti ureum, kreatinin, dan sisa metabolisme yang lain.
- 2) Menggantikan fungsi ginjal dalam mengeluarkan cairan tubuh yang seharusnya dikeluarkan sebagai urin saat ginjal sehat.
- 3) Menggantikan fungsi ginjal sambil menunggu program pengobatan yang lain.

### **c. Komplikasi Hemodialisa**

Selama tindakan hemodialisa sering ditemukan komplikasi yang terjadi antara lain (Havens dan Terra, 2005) :

- a) Kram otot

Kram otot pada umumnya terjadi pada separuh waktu berjalannya hemodialisa sampai

mendekati waktu berakhirnya hemodialisa. Kram otot seringkali terjadi pada ultrafiltrasi (penarikan cairan) yang cepar dengan volume yang tinggi

b) Hipotensi

Hipotensi terjadi karena pemakaian dialisat asetat, rendahnya dialisat natrium, penyakit jantung aterosklerotik, neuropati otonomik, dan kelebihan tambahan berat cairan.

c) Aritmia

Hipoksia, hipotensi, penghentian obat antiaritmia selama dialisa, penurunan kalsium, magnesium, kalium, dan bikarbonat serum yang cepat berpengaruh terhadap aritmia pada pasien hemodialisa

d) Sindrom ketidakseimbangan dialisa

Kejadian ini dipercaya secara primer diakibatkan dari osmol-osmol lain dari otak dan bersihan urea yang kurang cepat dibandingkan dari darah, yang mengakibatkan suatu gradien osmotik diantara

kompartemen-kompartemen ini. Gradien osmotik ini menyebabkan perpindahan air ke dalam otak yang akhirnya menyebabkan oedem serebri. Sindrom ini tidak lazim dan biasanya terjadi pada pasien yang menjalani hemodialisa pertama dengan azotemia berat.

e) Hipoksemia

Hipoksemia selama hemodialisa merupakan hal penting yang perlu dimonitor pada pasien yang mengalami gangguan fungsi

f) Perdarahan

Uremia menyebabkan gangguan fungsi trombosit. Fungsi trombosit dapat dinilai dengan mengukur waktu perdarahan. Penggunaan heparin selama hemodialisa juga merupakan factor risiko terjadinya perdarahan.

g) Gangguan pencernaan

Gangguan pencernaan yang sering terjadi adalah mual dan muntah yang disebabkan karena

hipoglikemia. Selain itu juga sering disertai dengan sakit kepala.

h) Pembekuan darah

Kejadia pembekuan darah disebabkan akrena dosis pemberian heparin yang tidak adekuat ataupun kecepatan putaran darah yang lambat

**d. Tahapan-tahapan aktivitas dalam hemodialisa**

Tindakan hemodialisa diawali dengan melakukan pemeriksaan di laboratorium terlebih dahulu untuk mengetahui kadar Hb, ureum, kreatinin, dan HbSag. Kemudian pasien melakukan pengukuran tekanan darah dan penimbangan berat badan, setelah itu berlanjut pada proses terapi hemodialisa.

Proses hemodialisa terdiri dari beberapa tahapan yang harus dilakukan, yaitu:

a. *Rinsing*

Membilas mesin hemodialisa dengan cairan desinfektan dan air di dalam sirkulasi mesin .

b. *Setting*



Memasang selang / kateter pada infus.

c. *Premming*

Mengisi NaCl ke saluran *extra corporeal*.

d. *Soaking*

Menyambung *dializer* dengan dialisat.

e. *Aksesing*

Melakukan akses *vascular* / menyuntik pasien.

f. *Programming*

Memprogram mesin hemodialisa.

g. *Procecing*

Proses hemodialisis (dilakukan selama 4-5 jam)

h. *Ending*

Mengakhiri tindakan hemodialisa.

## B. Penelitian Terdahulu

Tabel 2. 4 Jurnal (Landasan Penelitian)

JURNAL				
Penulis	Judul	Tujuan	Metode	Hasil
Mahdi Javid dkk, 2016	<i>Application of the Activity-Based Costing Method for Unit-Cost</i>	Untuk membandingkan metode ABC dengan Tradisional Cost System dalam	<i>Cross sectional</i>	Dengan memanfaatkan metode ABC, manajer rumah sakit memiliki sistem akuntansi yang berharga yang memberikan wawasan yang benar ke dalam

	<i>Calculation in a Hospital</i>	menghitung biaya satuan layanan medis dan untuk menilai penerapannya di Rumah Sakit Kashani, Kota Shahrekord, Iran.		biaya organisasi departemen
Mehtap Aldogan dkk, 2014	<i>The Excellence of Activity-Based Costing in Calculation : Case Study of A provate Hospital in Turkey</i>	Untuk membuktikan keunggulan pendekatan ABC di sektor kesehatan dengan menerapkan <i>activity based costing</i> di rumah Sakit Swasta di Istanbul, Turki dan membandingkan hasil ABC yang unggul dengan biaya tradisional.	Kuantitatif	Dalam studi kasus ini sistem ABC menunjukkan persalinan alami kurang menguntungkan (-13,99%), tetapi persalinan dengan operasi caesar lebih menguntungkan (+23,55%) dibandingkan dengan yang ditunjukkan dengan biaya tradisional. Dengan menggunakan sistem ABC, manajer rumah sakit bisa mendapatkan alokasi biaya tidak langsung yang lebih akurat dan bermakna sehingga memberikan analisis yang lebih baik untuk keputusan pendapatan dan biaya.
Boris Popesko, 2013	<i>Specifics of the Activity-Based Costing applications in Hospital Management</i>	untuk menguraikan aplikasi metodologi ABC di rumah sakit	Literature Review	Tingkat pengetahuan yang lebih pada metode ABC dapat memfasilitasi manajer rumah sakit untuk menggunakan sumber daya yang terbatas secara lebih efektif dan menghemat biaya layanan kesehatan yang semakin meningkat.
A Rajabi dan A Dabiri, 2012	<i>Applying Activity Based Costing (ABC) Method to Calculate Cost Price in</i>	1) Menyajikan model yang tepat untuk menentukan harga biaya layanan yang ditawarkan kepada pasien.	Observasi dengan pendekatan kuantitatif	Harga biaya layanan perbaikan dengan metode tarif tidak dihitung dengan benar jika dibandingkan dengan metode ABC. ABC menghitung harga biaya dengan menerapkan

	<i>Hospital and Remedy Services</i>	<p>2) Membandingkan tarif yang diberlakukan dengan metode ABC untuk layanan perbaikan.</p> <p>3) Menyajikan informasi untuk kegiatan standar dan penilaian kinerja (Benchmarking).</p> <p>4) Memberikan informasi yang diperlukan untuk penganggaran rumah sakit, terutama <i>Activity Based Budgeting (ABB)</i>.</p>		<p>mekanisme yang sesuai tetapi metode tarif didasarkan pada ketetapan. Selain itu, ABC merupakan informasi yang berguna tentang jumlah dan kombinasi layanan harga biaya</p>
<p>Michela Arnaboldi, Irvine Lapsley, 2005</p>	<i>Activity Based Costing In Healthcare: A UK Case Study</i>	<p>Untuk memeriksa kasus organisasi kesehatan Inggris yang menerapkan ABC untuk memberikan informasi biaya yang lebih tajam untuk pengendalian dan pengambilan keputusan</p>	<p>Studi longitudinal</p>	<p>Temuan ini memiliki implikasi secara umum, untuk penerapan teknologi akuntansi baru dalam pengaturan layanan kesehatan. Penulis telah mengidentifikasi sejumlah faktor yang memengaruhi penerapan ABC: dukungan manajemen puncak, strategi dan sumber daya perusahaan; kehadiran seorang juara untuk ABC; konsultan eksternal; ukuran dan heterogenitas tim; lingkungan yang kompetitif; pelatihan dan interaksi dengan sistem yang ada.</p>

Tabel 2. 5 Penelitian Terdahulu

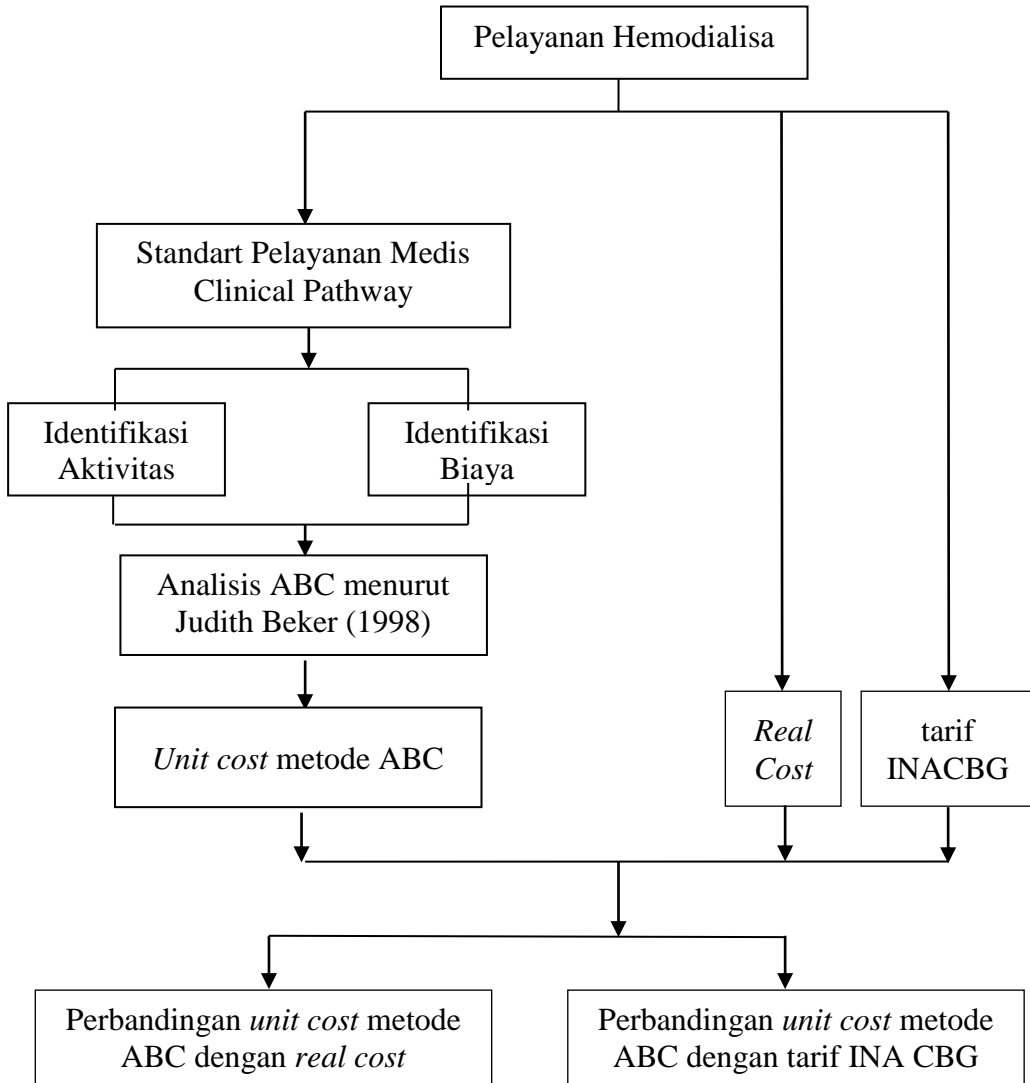
PENELITIAN					
Penulis	Judul	Tujuan	Metode	Hasil	Perbedaan
Nur Hamam, 2014	Analisis Perbedaan Unit Cost Pelayanan Hemodialisa “Single-Used” Mesin Hemodialisa Nipro Dan Fresenius Dengan Pendekatan Metode ABC	Menganalisis ada tidaknya selisih <i>unit cost</i> antara penggunaan mesin Hemodialisis Nipro di PKU Muhammadiyah Yogyakarta unit I dengan penggunaan mesin Hemodialisis Fresenius di PKU Muhammadiyah Yogyakarta unit I & II dalam pelayanan Hemodialisis <i>single-use</i>	Penelitian deskriptif kualitatif dengan pendekatan studi kasus	Terdapat perbedaan antara penggunaan mesin Nipro dan Fresenius dalam tindakan HD single-used, dimana penggunaan mesin HD Nipro di PKU Muhammadiyah unit 1 lebih efisien dibandingkan dengan penggunaan mesin HD Fresenius di PKU Muhammadiyah II	Metode penelitian, lokasi penelitian, jenis tindakan hemodialisa dan metode ABC yang digunakan dalam penelitian
Indah Suhertanti, 2016	Perhitungan <i>Unit Cost</i> Tindakan Hemodialisis Tanpa Penyulit Dengan Metode <i>Activity Based Costing</i> Di Rumah Sakit Universitas Gadjah Mada	Menganalisis <i>unit cost</i> tindakan Hemodialisis tanpa penyulit tanpa subsidi menggunakan metode <i>Activity Based Costing</i> (ABC-Baker) dengan tujuan mendapat selisih antara <i>unit cost</i> metode ABC dengan <i>unit cost</i> yang ditetapkan oleh rumah sakit dan plafon penyedia	Penelitian deskriptif dengan studi kasus, analisis data menggunakan metode kuantitatif.	<i>Unit cost</i> metode ABC untuk tindakan hemodialisis tanpa penyulit tanpa subsidi di RS UGM tahun 2014 adalah sebesar Rp1.340.026,- untuk dialiser baru dan Rp1.166.639,- untuk dialiser <i>reuse</i> , hal ini lebih besar dari <i>unit cost</i> rumah sakit dan plafon dari	Lokasi penelitian

		jaminan kesehatan baik JAMKESDA dan BPJS		penyedia jaminan kesehatan baik JAMKESDA ataupun BPJS	
Winy Ardhiya Garini, 2016	Analisis Biaya Satuan pada Pasien Rawat Inap <i>Diabetes Melitus</i> Tipe 2 dengan Metode <i>Activity Based Costing</i> Di RS PKU Muhammadiyah Bantul	Mengidentifikasi unit cost Pasien Rawat Inap <i>Diabetes Melitus</i> Tipe 2 dengan Metode <i>Activity Based Costing</i> dan membandingkan dengan tarif rumah sakit sekaligus tarif INA-CBG	Penelitian deskriptif dengan studi kasus, analisis data menggunakan metode kuantitatif.	<i>unit cost</i> pasien rawat inap DM Tipe 2 adalah Rp 1.908.985,08. Terdapat perbedaan dengan unit cost lebih rendah dibandingkan tarif rumah sakit dan tarif INA-CBG	Objek penelitian

### C. Landasan Teori

Berdasarkan teori-teori yang terdapat dalam tinjauan pustaka, maka proses pengolahan data dalam penelitian ini akan menggunakan metode *ABC-Activity Based Costing* oleh Baker (1998) yang bertujuan untuk mengetahui berapa *unit cost* pelayanan hemodialisa berdasarkan *activity-based costing system*. Biaya dihitung berdasarkan aktivitas di pelayanan hemodialisa yang meliputi *direct tracing*, *driver tracing* dan alokasi.

### D. Kerangka Konsep



Gambar 2. 3 Kerangka Konsep Penelitian

### **E. Pertanyaan Penelitian**

1. Berapakah *unit cost* pelayanan hemodialisa dengan metode *activity based costing* di RSUD Muhammadiyah Bantul?
2. Bagaimanakah perbandingan antara *unit cost* pelayanan hemodialisa dengan metode *activity based costing* dengan tarif yang diterapkan RSUD Muhammadiyah Bantul?
3. Bagaimanakah perbandingan antara *unit cost* pelayanan hemodialisa dengan metode *activity based costing* dengan tarif INA-CBG?