

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Telaah Pustaka

1. Pengertian Biaya

Biaya adalah penggunaan sumber-sumber ekonomi yang diukur dengan satuan uang, yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk objek atau tujuan tertentu. Biaya dapat diklasifikasikan berdasarkan dapat atau tidaknya biaya tersebut diidentifikasi terhadap objek biaya. Objek yang dimaksud disini adalah produk, jasa, fasilitas dan lain-lain (Masyhudi, 2008).

Biaya juga sering diartikan sebagai nilai dari suatu pengorbanan untuk memperoleh suatu output tertentu. Pengorbanan tersebut dapat berupa uang, barang, tenaga, waktu maupun kesempatan (Thabrany, 1999).

Menurut Bustami dan Nurlela (2006), menyatakan bahwa pengertian biaya dalam akuntansi mengandung dua pengertian yang berbeda yaitu biaya dalam artian *cost* dan biaya dalam artian beban (*expense*). Biaya atau *cost* adalah pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan uang yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk mencapai tujuan. Biaya ini belum habis masa pakainya, dan digolongkan sebagai aktiva yang dimasukkan dalam neraca.

Sedangkan beban atau *expense* adalah biaya yang telah memberikan manfaat dan sekarang telah habis. Biaya yang belum dinikmati yang akan memberikan

manfaat di masa yang akan datang dikelompokkan sebagai harga. Beban ini dimasukkan ke dalam laba rugi, sebagai pengurangan dari pendapatan.

Committee on Cost Concepts and Standards of the American Accounting Association, memberikan batasan bahwa biaya adalah pengorbanan yang diukur dengan satuan uang, yang dilakukan atau harus dilakukan untuk mencapai suatu tujuan tertentu. Dalam *Tentative set of board Accounting Principles for Business Enterprises*, biaya dinyatakan sebagai harga penukaran atau pengorbanan yang dilakukan untuk memperoleh suatu manfaat (Kartadinata, 2000).

Untuk menghasilkan suatu produk (output) tertentu diperlukan sejumlah input. Biaya adalah nilai dari sejumlah input (faktor produksi) yang digunakan untuk menghasilkan suatu produk (output). Output atau produk dapat berupa jasa pelayanan maupun barang. Di sektor kesehatan misalnya Rumah Sakit dan Puskesmas, produk yang dihasilkan berupa jasa pelayanan kesehatan. Untuk menghasilkan pelayanan pengobatan di Rumah Sakit, diperlukan sejumlah input (faktor produksi) yang antara lain berupa obat, alat kedokteran, tenaga dokter, perawat, gedung dan sebagainya. Dengan demikian biaya pelayanan kesehatan di Rumah sakit dapat dihitung dari nilai (jumlah unit X harga) obat, alat kedokteran, tenaga dokter, perawat, listrik, gedung dan sebagainya yang digunakan untuk menghasilkan pelayanan kesehatan (Gani, 1993).

2. Jenis-jenis Biaya

Pengklasifikasian biaya atau penggolongan biaya dilakukan sesuai dengan tujuan biaya itu sendiri. Untuk tujuan yang berbeda, diperlukan cara penggolongan biaya yang berbeda pula. Berkaitan dengan hal tersebut di atas, Supriyono (1999) menggolongkan biaya sebagai berikut:

- a. Penggolongan biaya sesuai dengan fungsi pokok dari kegiatan/aktivitas perusahaan, biaya dapat dikelompokkan menjadi:
 - 1) Fungsi produksi, yaitu semua biaya yang berhubungan dengan fungsi produksi atau kegiatan pengolahan bahan baku menjadi produk selesai yang siap dijual.
 - 2) Fungsi pemasaran, yaitu fungsi yang berhubungan dengan kejadian penjualan produk selesai yang siap untuk dijual dengan cara memuaskan pembeli dan dapat memperoleh laba sesuai yang diinginkan perusahaan sampai dengan pengumpulan kas dan hasil penjualan.
 - 3) Administrasi dan umum adalah fungsi yang berhubungan dengan kegiatan penentuan kebijakan, pengarahan, dan pengawasan kegiatan perusahaan secara keseluruhan agar dapat berhasil guna (efektif) dan berdaya guna (efisien).
 - 4) Fungsi keuangan, yaitu fungsi yang berhubungan dengan kegiatan keuangan atau penyediaan dana yang diperlukan perusahaan.

b. Penggolongan biaya sesuai dengan periode akuntansi dimana biaya akan dibebankan untuk dapat menggolongkan pengeluaran (*expenditures*) akan berhubungan dengan kapan pengeluaran tersebut akan menjadi biaya. Penggolongan pengeluaran tersebut adalah sebagai berikut:

1) Pengeluaran Modal (*Capita Expenditures*) yaitu pengeluaran yang akan dapat memberikan manfaat (*benefit*) pada beberapa periode akuntansi atau pengeluaran yang akan datang. Pada saat terjadinya pengeluaran ini dikapitalisasi kedalam harga perolehan aktual dan diperlakukan sebagai biaya pada periode akuntansi yang menikmati manfaatnya.

2) Pengeluaran Penghasilan (*Revenue Expenditures*) yaitu pengeluaran yang akan memberikan manfaat hanya pada periode akuntansi dimana pengeluaran terjadi. Umumnya pada saat terjadinya pengeluaran langsung diperlakukan ke dalam biaya, atau tidak dikapitalisasi sebagai aktiva.

c. Penggolongan biaya sesuai dengan tendensi perubahannya terhadap aktivitas atau kegiatan volume, terutama untuk tujuan perencanaan dan pengendalian biaya serta pengambilan keputusan. Dapat dikelompokkan menjadi:

1) Biaya Tetap

Biaya tetap memiliki karakteristik sebagai berikut:

a) Biaya yang jumlah totalnya tetap konstan tidak

dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan atau aktivitas sampai dengan tingkatan tertentu. Pada biaya tetap, biaya satuan (*unit cost*) akan berubah berbanding terbalik dengan perubahan volume penjualan, semakin tinggi volume kegiatan semakin rendah biaya satuan, semakin rendah volume kegiatan semakin tinggi biaya satuan.

2) Biaya Variabel

Biaya variabel memiliki karakteristik sebagai berikut:

- a) Biaya yang jumlah totalnya akan berubah secara sebanding (proporsional) dengan perubahan volume kegiatan, semakin besar volume kegiatan semakin tinggi jumlah total biaya variabel, semakin rendah volume kegiatan semakin rendah jumlah biaya variabel.
- b) Pada biaya variabel, biaya satuan tidak dipengaruhi oleh volume kegiatan, jadi biaya semakin konstan.

3) Biaya Semi Variabel

Biaya semi variabel memiliki karakteristik sebagai berikut:

- a) Biaya yang jumlah totalnya akan berubah sesuai dengan perubahan volume kegiatan, akan tetapi sifat perubahannya tidak sebanding. Semakin tinggi volume kegiatan semakin besar jumlah biaya total, semakin

rendah volume kegiatan semakin rendah biaya, tetapi perubahannya tidak sebanding.

- b) Pada biaya semi variabel, biaya satuan akan berubah terbalik dihubungkan dengan perubahan volume kegiatan tetapi sifatnya tidak sebanding. Sampai dengan tingkatan kegiatan tertentu semakin tinggi volume kegiatan semakin rendah biaya satuan, semakin rendah volume kegiatan semakin tinggi biaya satuan.

Sedangkan menurut Hansen dan Mowen (2009) dan Trisnanto (2009) biaya dapat dibedakan menjadi:

- a. Biaya tetap (*fixed cost*) adalah biaya yang jumlahnya tetap sama ketika keluaran berubah. Lebih formalnya, biaya tetap adalah biaya yang dalam jumlah keseluruhan tetap konstan dalam rentang yang relevan ketika tingkat keluaran aktivitas bertambah.
- b. Biaya Variabel (*Variabel Cost*) adalah biaya yang dalam jumlah keseluruhan bervariasi secara proporsional terhadap perubahan keluaran. Jadi, biaya variabel naik ketika keluaran naik dan akan turun ketika keluaran turun.
- c. Biaya Campuran adalah biaya yang memiliki komponen tetap dan variabel.

Menurut Mulyadi (2007), biaya dalam hubungannya dengan aktivitas dapat digolongkan menjadi dua kelompok:

a. Biaya Langsung Aktivitas (*Direct Expense*)

Biaya langsung aktivitas adalah biaya yang terjadi yang penyebab satu-satunya adalah karena adanya sesuatu yang dibiayai yaitu aktivitas. Jika sesuatu yang dibiayai tersebut tidak ada maka biaya langsung ini tidak akan dikeluarkan atau tidak akan terjadi. Dengan demikian biaya langsung akan mudah diidentifikasi dengan sesuatu yang dibiayai penelusuran langsung (*direct tracing*).

b. Biaya Tidak Langsung Aktivitas (*Indirect Expense*).

Biaya tidak langsung aktivitas adalah biaya yang penyebab terjadinya lebih dari satu aktivitas. Untuk membebankan biaya langsung aktivitas kepada aktivitas ditempuh salah satu dari dua cara berikut ini: (1) *driver tracing* atau (2) alokasi. Dengan *driver tracing*, biaya dibebankan kepada aktivitas berdasarkan hubungan sebab akibat (*causal relationship*) antara konsumsi sumber daya dengan aktivitas yang bersangkutan. Basis yang digunakan untuk membebankan biaya tidak langsung aktivitas ke aktivitas dengan alokasi biaya dibebankan dengan basis yang bersifat sembarang.

3. Analisis Biaya

Analisis Biaya merupakan kegiatan awal untuk menghasilkan informasi biaya

satuan dalam penentuan tarif sarana pelayanan kesehatan menurut jenis pelayanan dan kelas perawatan (Wandi, 2007).

Menurut Thabrany (1999), Tujuan dari analisis biaya adalah:

- a. Untuk mendapatkan informasi biaya total rumah sakit dan sumber pembiayaan serta komponennya.
- b. Untuk mendapatkan info tentang biaya satuan layanan rumah sakit.
- a. Untuk dapat menggunakan biaya sebagai salah satu informasi dalam menetapkan tarif layanan rumah sakit.

4. Metode Analisis Biaya

Secara teoritis menurut Mulyadi (2007) ada beberapa metode atau teknik analisis biaya yang dikembangkan, yaitu:

a. *Simple distribution*

Teknik ini sangat sederhana yaitu dengan melakukan distribusi biaya yang dikeluarkan pusat biaya penunjang langsung ke berbagai pusat biaya produksi. Tujuan distribusi dari unit tertentu adalah untuk mengetahui unit produksi yang secara fungsional mendapat dukungan dari unit penunjang tersebut. Kelebihan cara ini adalah sederhana sehingga mudah dilakukan. Namun kelemahannya adalah asumsi dukungan fungsional hanya terjadi antara unit penunjang dengan unit produksi.

b. Step down method

Metode ini digunakan untuk mengatasi kekurangan dari metode *simple distribution method*. Pada metode ini dilakukan distribusi biaya unit penunjang kepada unit penunjang lain dari unit produksi. Kelemahan metode ini distribusi hanya dilakukan dengan satu arah, padahal distribusi bisa berlangsung dengan dua arah (saling berhubungan).

c. Double distribution method

Dalam metode ini pada tahap pertama dilakukan distribusi biaya yang dikeluarkan di unit penunjang lain dan unit produksi. Hasilnya sebagian biaya unit penunjang sudah didistribusikan ke unit produksi, akan tetapi sebagian masih berada di unit penunjang. Hal ini menunjukkan ada biaya yang tertinggal di unit penunjang yaitu biaya yang diterima dari unit penunjang lainnya. Biaya tersebut selanjutnya didistribusikan ke unit produksi, sehingga tidak ada lagi biaya yang tersisa di unit penunjang. Proses distribusi yang dilakukan 2 kali ini yang disebut sebagai metode distribusi ganda.

d. Multiple distribution method

Metode ini disebut juga sebagai *double distributin plus* alokasi antar sesama unit produksi. Distribusi biaya dilakukan secara lengkap, yaitu antar sesama unit penunjang, dari unit penunjang ke unit produksi, dan antar sesama unit produksi. Distribusi antara unit

tersebut dilakukan jika terdapat hubungan fungsional antara keduanya. Perhitungan dalam metode ini sulit dilakukan karena diperlukan catatan hubungan kerja antara unit-unit produksi yang sangat banyak. Dalam praktek metode ini juga jarang dilakukan.

e. Activity based costing (ABC)

Metode ini merupakan metode terbaik dari berbagai metode analisis biaya yang ada namun prasyarat metode ini yang belum memungkinkan untuk dilakukan di institusi kesehatan karena belum adanya system akauntansi keuangan yang baik dan terkomputerasi.

f. Real cost method

Mengacu pada konsep ABC dengan berbagai perubahan yang ada karena berbagai kendala yang ada, metode ini menggunakan asumsi sesedikit mungkin. Metode ini tidak hanya menghasilkan output hasil analisis tetapi juga akan menghasilkan identifikasi sistem akuntansi biaya. Hasil akhir metode ini juga berupa saran pengembangan sistem. Oleh sebab itu, secara umum hasil analisis metode *real cost* adalah penentuan harga produk atau jasa, pengendalian biaya, pengambilan keputusan khusus dan pengidentifikasian sistem akuntansi biaya.

5. Manfaat Analisis Biaya

Manfaat analisis biaya yaitu (Gani, 1996; Irwandy, 2007 cit. Vinensa, 2013):

a. *Pricing*

Informasi biaya satuan menjadi sangat penting dalam penentuan kebijaksanaan tarif rumah sakit. Dengan diketahuinya biaya satuan (*unit cost*), dapat diketahui apakah tarif sekarang merugi, *break even*, atau menguntungkan. Dapat diketahui besarnya subsidi yang dapat diberikan pada unit pelayanan tersebut misalnya subsidi pada pelayanan kelas tiga rumah sakit.

b. *Budgeting* atau *planning*

Informasi jumlah biaya (*total cost*) dari suatu unit produksi dan biaya satuan (*unit cost*) dari tiap-tiap output rumah sakit, sangat penting untuk alokasi anggaran dan untuk perencanaan anggaran.

c. *Budgetary control*

Hasil analisis biaya dapat dimanfaatkan untuk memonitor dan mengendalikan kegiatan operasional rumah sakit. Misalnya mengidentifikasi pusat-pusat biaya (*cost center*) yang strategis dalam upaya efisiensi rumah sakit.

d. Evaluasi dan pertanggungjawaban

Analisis biaya bermanfaat untuk menilai performa keuangan rumah sakit secara keseluruhan, sekaligus sebagai pertanggungjawaban kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

6. Biaya Satuan (*Unit Cost*)

Istilah “Perhitungan *unit cost*” yang dikenal selama ini sebenarnya merupakan salah satu bagian dari teori “Akuntansi biaya”. Akuntansi biaya merupakan proses pencatatan, penggolongan, peringkasan, dan penyajian atas informasi biaya yang dikeluarkan dalam menghasilkan produk atau pemberian jasa dengan cara tertentu serta penafsiran terhadapnya. Proses ini berlaku bagi setiap organisasi yang menerapkan akuntansi biaya. Penentuan *unit cost* dalam analisis biaya, atau dikenal secara umum dengan harga pokok, diperlukan untuk menentukan tarif yang sesuai dengan biaya yang benar-benar terjadi (*the real costs*), disamping tujuan lainnya seperti mengidentifikasi sistem akuntansi biaya, menilai efisiensi, dan anggaran.

Sistem akuntansi biaya mengukur dan membebankan biaya agar biaya per unit dari suatu produk atau jasa dapat ditentukan. Biaya satuan (*unit cost*) adalah jumlah biaya yang berkaitan dengan unit yang diproduksi dibagi dengan jumlah unit yang diproduksi (Hansen dan Mowen, 2009).

Pengertian lain dari biaya satuan (*unit cost*) merupakan biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan satu unit produk atau pelayanan, yang biasanya didasarkan pada rata-rata. Besarnya *unit cost* tergantung dari besarnya biaya yang dikorbankan untuk menghasilkan sebuah pelayanan yang diterima oleh pasien, karena itu biaya per unit harus dihitung lebih teliti agar bisa digunakan sebagai dasar perbandingan dari berbagai volume kegiatan/pelayanan untuk kepentingan

penentuan tarif per unit produk atau pelayanan. Mengenai tinggi rendahnya biaya satuan suatu produk tidak hanya dipengaruhi oleh besarnya biaya modal tetapi juga dipengaruhi oleh banyaknya produk yang dihasilkan (Mulyadi, 2007).

7. Definisi Tarif

Tarif adalah nilai suatu jasa pelayanan yang ditetapkan dengan ukuran sejumlah uang berdasarkan pertimbangan bahwa dengan nilai uang tersebut sebuah rumah sakit bersedia memberikan jasa kepada pasien (Trisnanto, 2009).

Menurut Depkes (1992) *cit* Primadinta (2009), bahwa dalam penetapan tarif rumah sakit harus selalu berpedoman pada biaya yang dikeluarkan untuk menciptakan pelayanannya, sebab bila rumah sakit menetapkan tarif dibawah biayanya, maka rumah sakit tersebut akan mengalami kerugian, sehingga kelangsungan hidup rumah sakit tidak terjamin. Artinya, bagi perkembangan suatu pelayanan kesehatan masa kini, penentuan tarif harus berdasarkan perhitungan biaya pelayanan yang diberikan dan bukan semata-mata berdasarkan persaingan saja.

Tarif menurut Departemen Kesehatan RI (1992), adalah nilai suatu analisa pelayanan rumah sakit dengan sejumlah uang dimana berdasarkan nilai tersebut rumah sakit bersedia memberikan jasa kepada pasien. Penetapan tarif di perusahaan swasta adalah suatu keputusan yang paling sulit dilakukan, karena informasi yang ada biasanya tidak lengkap dan tidak memadai.

7.1 Tujuan Penetapan Tarif

Untuk menetapkan strategi dalam penentuan tarif, manajer harus menetapkan dulu tujuan penetapannya. Tujuan tersebut berasal dari perusahaan itu sendiri, yaitu Rumah Sakit yang selalu berusaha menetapkan harga barang dan jasa setepat mungkin. Adapun pendapat lain tentang tujuan penetapan tarif menurut Trisnanto (2009), adalah:

a. Penetapan tarif untuk pemulihan biaya

Tarif dapat ditetapkan untuk meningkatkan pemulihan biaya rumah sakit. Keadaan ini terutama terdapat pada rumah sakit pemerintah yang semakin lama semakin berkurang subsidiya.

b. Penetapan tarif untuk subsidi silang

Dalam manajemen rumah sakit diharapkan ada kebijakan agar masyarakat ekonomi kuat dapat ikut meringankan pembiayaan pelayanan rumah sakit bagi masyarakat ekonomi lemah.

c. Tujuan penetapan tarif untuk meningkatkan akses pelayanan

Ada suatu keadaan rumah sakit mempunyai misi untuk melayani masyarakat miskin. Oleh karena itu, pemerintah atau pemilik rumah sakit ini mempunyai kebijakan penetapan tarif serendah mungkin.

d. Tujuan penetapan tarif untuk meningkatkan mutu pelayanan.

e. Di berbagai rumah sakit pemerintah daerah, kebijakan

penetapan tarif pada bangsal VIP dilakukan berdasarkan pertimbangan untuk peningkatan mutu pelayanan dan kepuasan kerja dokter spesialis.

f. Penetapan tarif untuk tujuan lain

Misalnya mengurangi pesaing, memaksimalkan pendapatan, meminimalkan penggunaan, menciptakan *corporate image* (meningkatkan citra)

7.2 Komponen Tarif Rumah Sakit

Menurut Syamsul (2010), komponen tarif dalam rumah sakit adalah:

- a. Jasa rumah sakit adalah jasa/imbalan yang diterima oleh rumah sakit atas pemakaian sarana, fasilitas, alat/bahan yang digunakan langsung dalam rangka observasi, pemeriksaan, *diagnose* pengobatan dan rehabilitasi medik yang terdiri dari biaya material.
- b. Jasa pelayanan adalah jasa/imbalan yang diterima oleh rumah sakit atas jasa yang diberikan kepada pasien dalam rangka observasi, pemeriksaan, konsultasi, *visite*, diagnosis, pengobatan, rehabilitasi medik maupun pelayanan lain yang terdiri dari biaya tenaga kerja.
- c. Jasa Administrasi adalah jasa/imbalan yang diberikan kepada rumah sakit akibat penggunaan administrasi untuk keperluan observasi, pemeriksaan, konsultasi, diagnosis dan pengobatan.

7.3 Penetapan Tarif Rumah Sakit Dengan menggunakan Pendekatan Perusahaan

Pada perusahaan penetapan tarif mungkin menjadi keputusan yang sulit dilakukan, karena informasi mengenai biaya produksi mungkin tidak tersedia. Di sektor rumah sakit, keadaanya lebih parah karena informasi mengenai *unit cost* misalnya, masih sangat jarang. Adapun teknik-teknik penetapan rumah sakit adalah sebagai berikut (Trisnantoro, 2009):

- a. *Full-cost pricing*, merupakan cara yang paling sederhana secara teoritis, tetapi membutuhkan informasi mengenai biaya produksi. Dasar cara tersebut dilakukan dengan menetapkan tarif sesuai dengan *unit cost* ditambah dengan keuntungan. Teknik penetapan tarif tersebut mempunyai kelemahan yaitu sering mengabaikan factor *demand* dan membutuhkan perhitungan biaya yang rumit dan tepat.
- b. Kontrak dan *cost plus*, tarif rumah sakit dapat ditetapkan berdasarkan kontrak misalnya kepada perusahaan asuransi, ataupun konsumen yang tergabung dalam satu organisasi. Dalam kontrak tersebut perhitungan tarif juga berbasis pada biaya dengan tambahan surplus sebagai keuntungan bagi rumah sakit. Akan tetapi, saat ini perhitungan tarif kontrak masih sering menimbulkan perdepatan; apakah RS mendapat surplus dari kontrak, atau justru

malah rugi atau memberikan subsidi.

- c. *Target Rate of Return Pricing*, merupakan modifikasi metode *full cost*. Misalnya, tarif ditentukan oleh direksi harus mempunyai 10% keuntungan. Dengan demikian, apabila biaya produksi suatu pemeriksaan darah Rp. 5.000,00, maka tarifnya harus sebesar Rp. 5.500,00, agar member keuntungan 10%. Walaupun cara tersebut masih berbasis pada *unit cost*, tetapi *factor demand* dan pesaing telah diperhitungkan.
- d. *Acceptance Pricing*, digunakan apabila pada pasar terdapat satu rumah sakit yang dianggap sebagai panutan (pemimpin) harga. Rumah sakit lain akan mengikuti pola penarifan yang digunakan rumah sakit tersebut.

8. *Activity Based Costing System*

a. Definisi *Activity Base Costing System*

Activity Based Costing merupakan metode yang menerapkan konsep-konsep akuntansi aktivitas untuk menghasilkan perhitungan harga pokok produk yang lebih akurat. Namun dari perspektif manajerial, sistem ABC menawarkan lebih dari sekedar informasi biaya produk yang akurat akan tetapi juga menyediakan informasi tentang biaya dan kinerja dari aktivitas dan sumber daya serta dapat menelusuri biaya-biaya secara akurat ke objek biaya selain produk,

misalnya pelanggan dan saluran distribusi (Marismiati, 2011).

b. Konsep *Activity Base Costing System*

Pembiayaan berdasarkan aktivitas merupakan jenis prosedur yang relatif baru yang dapat digunakan sebagai metode penilaian persediaan. Teknik ini dikembangkan untuk menyediakan biaya produk yang akurat dengan menelusuri biaya ke produk melalui aktivitas.

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

ABC memperbaiki sistem perhitungan biaya dengan menekankan pada aktivitas sebagai obyek biaya dasar. Sistem ABC mengkalkulasikan biaya setiap aktivitas dan mengalokasikan biaya ke obyek biaya seperti barang dan jasa berdasarkan aktivitas yang dibutuhkan untuk memproduksinya (Roztocki, 2004). Tahapan yang memerlukan implementasi ABC adalah :

- 1) Identifikasi aktivitas yang relevan
- 2) Menentukan biaya masing-masing aktivitas yang meliputi biaya langsung dan biaya tidak langsung
- 3) Menentukan pemicu biaya untuk aktivitas
- 4) Mengumpulkan data aktivitas untuk masing-masing jasa dan menghitung total biaya jasa dengan mengumpulkan biaya aktivitas.

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

- 1) Meningkatkan kualitas pengambilan keputusan. Dengan informasi biaya produk yang lebih teliti, kemungkinan manajer melakukan pengambilan keputusan yang salah dapat dikurangi.
- 2) Aktivitas perbaikan secara terus menerus untuk mengurangi biaya *overhead*. Pembebanan *overhead* harus mencerminkan jumlah permintaan *overhead* (yang dikonsumsi) oleh setiap produk. 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.

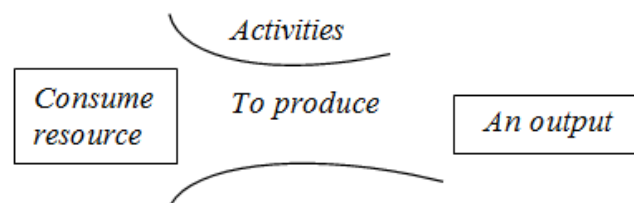
Metode ABC memiliki kelemahan diantaranya yaitu (Mulyadi, 2007):

- 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.

c. *Activity Based Costing* Pada Rumah Sakit

Menurut Baker (1998), *Activity Based Costing* (ABC) memiliki

dua elemen mayor, yaitu : Biaya dan aktivitas. ABC adalah metodologi yang mengukur biaya dan kinerja dari aktivitas, sumber daya dan *cost objects*. Konsep dasar ABC adalah aktivitas mengkonsumsi sumberdaya untuk memproduksi output.

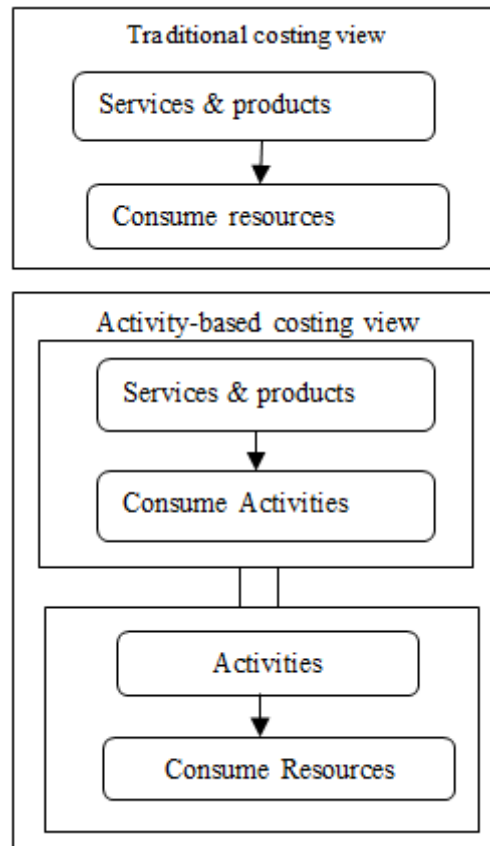


Gambar 2.1 Theory of resources consumption (Baker, 1998)

ABC memiliki pendekatan yang berbeda dari pendekatan tradisional karena berdasar pada konsentrasi aktivitas. Pendekatan ABC menggunakan variable financial dan nonfinancial yang merupakan dasar dari alokasi biaya. Adanya kebutuhan ABC di pelayanan kesehatan karena pelayanan kesehatan merupakan penggerak produktivitas dan efisiensi.

Saat ini sistem pelayanan kesehatan mencakup keanekaragaman pelayanan. Kompleksitas sistem pelayanan yang bervariasi dapat dengan mudah dikelola dengan ABC. Pandangan tradisional tentang akuntansi biaya adalah jasa atau produk mengkonsumsi sumberdaya. Pandangan ABC tentang akuntansi biaya

adalah jasa atau produk mengkonsumsi aktivitas, lalu aktivitas mengkonsumsi sumberdaya.



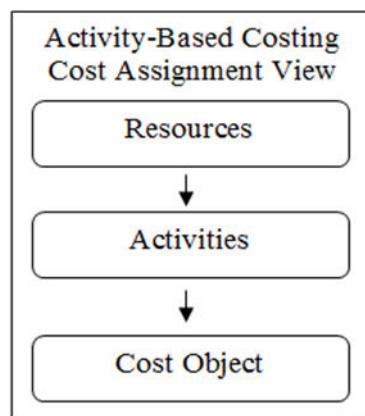
Gambar 2.2 *Two view of costing : Tradisional vs ABC* (Baker, 1998)

ABC bukan alternatif sistem pembiayaan yang menggantikan biaya pekerjaan atau proses pembiayaan, atau kombinasi yang berbeda-beda. ABC adalah pendekatan untuk mengembangkan jumlah biaya yang digunakan pada pembiayaan pekerjaan atau proses pembiayaan atau sistem pembiayaan kombinasi yang berbeda-beda. Ciri khas ABC adalah fokus terhadap aktivitas sebagai obyek biaya

fundamental. Biaya aktivitas ini ditugaskan untuk cost object yang lain, misalnya pelayanan, pasien, atau pembayar. Dua pandangan dasar ABC, yaitu :

1) *Cost assignment*

2) Proses



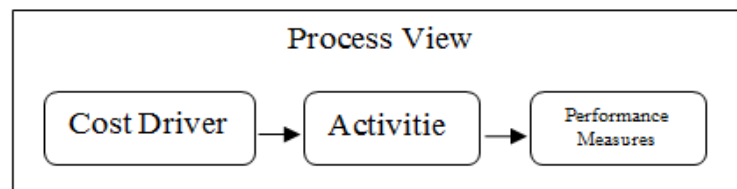
Gambar 2.3 *Activity Based Costing : Cost Assignment view* (Baker, 1998)

Cost assignment terdiri dari dua tahapan, tahapan pertama adalah dari sumberdaya ke aktivitas, tahapan kedua dari aktivitas ke *cost object*. Sumberdaya merupakan elemen ekonomi yang di aplikasikan atau digunakan 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.



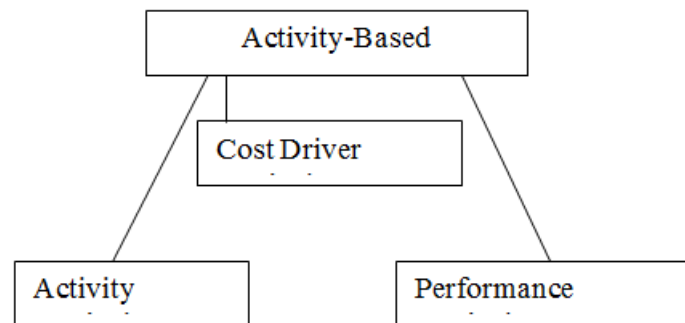
Gambar 2.4 *Activity Based Costing : The process view* (Baker, 1998)

Konsep *activity-Based Management* (AMB). AMB memiliki dua elemen dasar, yaitu :

- 1) Identifikasi aktivitas yang dilakukan di sebuah organisasi
- 2) Menentukan biaya dan kinerja, baik dari segi waktu dan kualitas

Dua elemen dasar tersebut menghasilkan 3 komponen, yaitu :

- 1) Analisis aktivitas, bertujuan untuk mengidentifikasi aktivitas
- 2) Analisis cost driver, bertujuan untuk menentukan biaya
- 3) Analisis pengukuran kinerja, bertujuan untuk menentukan kinerja dan pengukuran yang tepat.



Gambar 2.5 *The Component of Activity-Based Management* (Baker, 1998)

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.

Dalam sistem pembiayaan tradisional normalnya mengalokasikan *overhead (indirect cost)* kepada layanan individual atau produk atas beberapa pengukuran dari layanan dan volume produk. Secara umum pembiayaan tradisional memiliki keterbatasan yang tidak strategis, dimana terjadi subsidi silang antara layanan dan produk. ABC sistem 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 perhitungan tradisional memiliki tiga jenis dalam perhitungan, yaitu :

- 1) Material dan persediaan, yaitu biaya langsung

2) Tenaga kerja langsung, yaitu biaya langsung

3) Semua *overhead*

Tabel 1.1 *Assignment Basis for Each Line Item* (Baker, 1998)

<p>A. Activity Based Costing Method Direct cost :</p> <ul style="list-style-type: none"> Material and supplies Direct labor Department Overhead : Clerical support Setup Tool and Equipment Allocated Overhead : Maintenance Supply processing and distribution 	<p>Basis</p> <ul style="list-style-type: none"> Actual per test Actual per test Equally per test Set up direct labor hours Machine Hours Machine Hours Meterial dollars
<p>B. Tradisional Costing Method Direct cost :</p> <ul style="list-style-type: none"> Material and supplies Direct labor Departement Overhead: All overhead 	<p>Basis</p> <ul style="list-style-type: none"> Actual per test Actual per test Direct labor hours

Dari kerangka kerja ABC, terdapat 3 tahap dasar untuk implementasi system ABC, yaitu :

- 1) Mendefinisikan kegiatan yang mendukung output
- 2) Mendefinisikan hubungan antara kegiatan dan output
- 3) Mengembangkan biaya aktivitas

Fokus dari akumulasi biaya manajemen adalah tiga tahap dasar yang digunakan untuk implementasi sistem tanpa memandang pelayanan program atau pusat petanggung jawaban.

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

1) *Activity analysis*

Baker menggunakan 4 tahapan dalam menganalisa aktivitas :

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

2) *Activity Costing*

Tahapan yang digunakan adalah :

- a) Menentukan *Cost Object*

Dapat menggunakan system CBG's yang sudah terdapat prosedur pelayanan atau *clinical pathway*. Aktivitas yang terjadi harus tersusun dalam *activity centers*.

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

Biaya langsung mudah diidentifikasi dengan sesuatu yang dibiayai melalui penelusuran langsung (*direct tracing*). Biaya tidak langsung dibebankan dalam berbagai macam *activity centers* yang menggunakan beragam *cost driver*. *First Cost Driver* pada *direct cost*

dapat langsung ditelusuri, sedangkan pada *indirect cost* harus menggunakan alokasi yang bermacam macam. *Second stage cost driver* digunakan dalam penghitungan biaya tidak langsung termasuk *overhead*, *Second stage cost driver* diukur dari banyaknya aktivitas sumberdaya yang digunakan oleh *cost object* seperti prosedur yang berbeda beda pada setiap pasien. Aktivitas aktivitas harus terinci dalam *activity centers*

c) Perhitungan Biaya

- i. Menentukan *activity centers* pada unit yang terkait
- ii. Membebankan biaya langsung
- iii. Menentukan besarnya konsumsi biaya *overhead* pada masing-masing aktivitas dengan menggunakan proporsi waktu
- iv. Menentukan aktivitas-aktivitas yang terdapat pada *clinical pathways*
- v. Membebankan biaya *overhead* kedalam masing-masing aktivitas dalam *clinical pathway*
- vi. Mengelompokkan biaya *overhead* masing-masing aktivitas ke alam *activity center*
- vii. Menjumlahkan biaya sesuai prosedur yang

terdapat dalam *clinical pathway* ke masing-masing *activity center*.

- viii. Membandingkan biaya CBG menggunakan perhitungan ABC dengan biaya INA CBGs yang ditetapkan oleh pemerintah.

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

Biaya produksi tidak langsung (*overhead cost*) atau biaya *overhead* produksi (*factory overhead cost*) adalah biaya dari bahan atau material tidak langsung, tenaga kerja tidak langsung, dan semua biaya produksi yang tidak dapat dibebankan langsung kepada produk (Matz & Ursy, 1980). Biaya *overhead* produksi meliputi seluruh biaya produksi kecuali biaya material langsung dan biaya tenaga kerja langsung. Biaya *overload* produksi merupakan biaya yang menggunakannya atau yang mengkonsumsinya. Sedangkan, biaya produksi langsung merupakan biaya yang diidentifikasi secara langsung kepada produk yang mengkonsumsinya. Secara garis besar, biaya *overhead* produksi digolongkan 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). Biaya barang tersebut tergantung dari umur ekonomis barang tersebut, termasuk di dalamnya biaya depresiasi atau penusutan barang atau alat.

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

Biaya ruangan atau gedung merupakan biaya pemkaian gedung yang secara tidak langsung digunakan dalam aktivitas pembuatan produksi dan juga meliputi biaya depresiasi atau penyusutan gedung yang sesuai dengan umur ekonomisnya.

4. Biaya Pemeliharaan (*Service Related*)

Biaya reparasi dan pemeliharaan yaitu biaya yang dikeluarkan untuk aktivitas reparasi dan pemeliharaan mesin/peralatan, serta pemakaian suku cadang.

9. *Clinical Pathway*

Clinical Pathway (alur pelayanan medik) merupakan suatu konsep pelayanan terpadu yang merangkum setiap langkah yang diberikan kepada pasien berdasarkan standar pelayanan medis, standar asuhan keperawatan, dan standar

pelayanan tenaga kesehatan lainnya, yang berbasis bukti dengan hasil yang dapat diukur dan dalam jangka waktu tertentu selama di rumah sakit (Rahmanto, 2009).

Menurut Devrita, A (2011) Tujuan *clinical pathway* antara lain mengurangi variasi dalam pelayanan, *cost* lebih mudah diprediksi, pelayanan lebih terstandarisasi, meningkatkan kualitas pelayanan (*quality of care*), meningkatkan prosedur *costing*, meningkatkan kualitas dari informasi yang telah dikumpulkan dan sebagai (*counter-check*) terutama pada kasus (*high cost, high volume*). Keuntungan membuat *clinical pathway* dapat mendukung pengenalan *evidence based medicine*, meningkatkan komunikasi antar disiplin ilmu *teamwork*, menyediakan standar yang jelas dan baik untuk kegiatan pelayanan, membantu mengurangi variasi dalam perawatan pasien (melalui standar), meningkatkan proses manajemen sumber daya.

Prioritas untuk pembuatan *clinical pathway* adalah :

- a. Kasus yang sering ditemui
- b. Kasus yang terbanyak
- c. Biayanya tinggi
- d. Perjalanan penyakit dan hasilnya dapat diperkirakan
- e. Telah tersedia standar pelayanan medis dan standar prosedur operasional.

10. Tarif INA CBG's dalam Jaminan Kesehatan Nasional

Tarif tindakan kesehatan pada fasilitas kesehatan tingkat pertama dan fasilitas

kesehatan tingkat lanjutan telah ditetapkan dalam rangka pelaksanaan Jaminan Kesehatan dalam Sistem Jaminan Sosial Nasional. Tarif tindakan kesehatan pada fasilitas kesehatan tingkat pertama akan menggunakan sistem kapitasi, sedangkan tarif tindakan kesehatan pada fasilitas kesehatan lanjutan dilakukan dengan pola pembayaran *Indonesian Case Base Groups* (INA-CBG's). INA-CBG's merupakan salah satu cara pembayaran dengan sistem *casemix*. Sistem *casemix* adalah pengelompokan diagnosis dan prosedur dengan mengacu pada ciri klinis yang mirip/sama, dan penggunaan sumber daya/biaya perawatan yang mirip/sama, dan pengelompokan dilakukan menggunakan *software grouper* (Peraturan Menteri Kesehatan, 2014).

Perhitungan tarif INA-CBG's berbasis pada data *costing* dan data koding rumah sakit. Data *costing* didapatkan dari rumah sakit terpilih (rumah sakit sample) yang merepresentasikan kelas rumah sakit, jenis rumah sakit, maupun kepemilikan rumah sakit (rumah sakit swasta dan pemerintah), meliputi seluruh data biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit. Penyusunan tarif JKN sendiri menggunakan data *costing* 137 rumah sakit pemerintah maupun swasta beserta 6 juta data kasus (Peraturan Menteri Kesehatan, 2014).

Peraturan Presiden Nomor 12 Tahun 2013 tentang Jaminan Kesehatan sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Presiden Nomor 111 Tahun 2013, mengamanatkan tarif ditinjau sekurang-kurangnya setiap 2 tahun. Upaya peninjauan tarif dimaksudkan untuk mendorong agar tarif makin merefleksikan *actual cost* dari tindakan yang telah diberikan rumah sakit sehingga mampu

mendukung kebutuhan medis yang optimal. Keterlibatan rumah sakit dalam pengumpulan data koding dan data *costing* sangat diperlukan dalam proses updating tarif sehingga diperlukan data yang lengkap serta akurat (Peraturan Menteri Kesehatan, 2014).

11. Hemodialisis

a. Pendahuluan

Menurut Lestariningsih (2012), pasien gagal ginjal yang menjalani hemodialisis adalah pasien penyakit ginjal kronik terminal (PGKT) atau *end stage renal diseases (ESRD)*. *United Renal Data System (USRDS)* tahun 2002 melaporkan pada tahun 1999 ditemukan pasien PGKT sekitar 340.000 dan diperkirakan terjadi peningkatan pada tahun 2010 menjadi 651.000 pasien. Data di Indonesia (IRR, 2010) menunjukkan adanya peningkatan tindakan hemodialisis pada tahun 2014 mencapai 703.267 tindakan, sedangkan pada 2007 sekitar 115.041 tindakan. Pasien baru pada 2014 tercatat 17.193, sedangkan pada tahun 2007 ada 4977; hal ini berarti dalam kurun waktu 7 tahun di Indonesia terdapat peningkatan jumlah pasien baru 5x lipat; sama dengan di USRD. Dalam posisi adanya peningkatan jumlah pasien baru penyakit ginjal kronik terminal (PGKT) yang tentu akan meningkatkan kebutuhan dana untuk pengobatan penderita baru tersebut. Dalam posisi adanya peningkatan jumlah pasien baru PGKT yang tentu akan meningkatkan kebutuhan dana untuk pengobatan

penderita baru tersebut. Biaya yang dipakai untuk hemodialisis antara lain pribadi, BPJS serta Jaminan kesehatan dari perusahaan. Pelayanan hemodialisis adalah tindakan *curative*, merupakan *private sector predominant* dengan biaya yang tinggi (*some/high fees*)

b. Prinsip Hemodialisis

Hemo berarti darah dan dialysis berarti memisahkan atau membersihkan. Jadi dapat diartikan hemodialisis adalah membersihkan darah, yang lebih dikenal dengan istilah “cuci darah”. Alat yang dipakai adalah suatu *artificial kidney/dialyzer* untuk membuang sampah metabolik tubuh dan kelebihan air dalam tubuh. Dialyzer terdiri dari hollow filter yang sangat halus sebagai membrane semi permeable dimana darah akan kontak dengan cairan dialisat, yang mengandung elektrolit (natrium, kalium, kalsium) dan bikarbonat.

Selanjutnya terjadi perpindahan larutan melalui membrane semi permeabel melalui proses difusi. Hanya molekul-molekul kecil dari larutan yang bisa melewati membrane dializer sedangkan yang molekul sedang dan besar seperti beta-2 mikroglobulin tidak bisa melewati sehingga sering terjadi kelemahan. Selama proses dialysis sel darah dan molekul protein akan tertahan pada sisi membrane sehingga tidak bisa melewati membrane semi permeable. Selalu terjadi pesinggungan antara dialisat yang bersih dengan sel darah merah. Yang didapat dari tindakan dialisis adalah:

1. Membuang sampah metabolik; urea, kreatinin, fosfat (proses difusi)
2. Membuang kelebihan air (proses ultrafiltrasi)
3. Mengatur keseimbangan elektrolit dan cairan

Yang tidak didapat pada dialisis yaitu pengaturan tekanan darah secara otomatis, produksi eritropoetin, dan regulasi kalsium.

B. Penelitian Terdahulu

Penelitian ini menganalisis biaya pelayanan Hemodialisis rawat jalan di RS Islam Klaten. Penelitian ini bersifat deskriptif kuantitatif dan untuk perhitungan analisis biaya menggunakan metode ABC-Baker baik secara *single-use* maupun *re-used*. Sebagai pertimbangan keaslian penelitian yang dilakukan, terdapat beberapa topik penelitian sejenis yakni lain:

1. Indah Suhertanti, 2016. Perhitungan *Unit Cost* Tindakan Hemodialisis Tanpa Penyulit Dengan *Metode Activity Based Costing* Di Rumah Sakit Universitas Gadjah Mada. Penelitian tersebut bertujuan menganalisis *unit cost* tindakan Hemodialisis tanpa penyulit tanpa subsidi menggunakan metode *Activity Based Costing* (ABC-Baker) dengan tujuan mendapat selisih antara *unit cost* metode ABC dengan *unit cost* yang ditetapkan oleh rumah sakit dan plafon penyedia jaminan kesehatan baik JAMKESDA dan BPJS. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian peneliti terletak pada lokasi penelitian dan perhitungan biaya satuan. Pada penelitian ini berlokasi di Rumah Sakit Universitas Gajah

Mada dan hanya menganalisa biaya satuan pelayanan Hemodialisis sedangkan penelitian peneliti berlokasi di Rumah Sakit Islam Klaten dan menganalisa jumlah agrerat biaya pelayanan Hemodialisis selama 1 tahun (2015).

2. Dika Rizkiardi, 2014. Analisis perhitungan *unit cost* unit pelayanan Hemodialisa *single-use* dengan metode *Activity Based Costing* (ABC-Baker). Penelitian tersebut mengkaji ulang berapa sebenarnya *unit cost* yang paling efektif dan efisien di unit Hemodialisis dengan metode ABC, karena perhitungan menggunakan metode ABC lebih efektif dibandingkan dengan metode *real cost*. Perbedaan antara penelitian ini dengan penelitian peneliti adalah jenis tindakan Hemodialisis, biaya satuan, penerapan *Clinical Pathway* dan lokasi. Penelitian tersebut berlokasi di PKU Muhammadiyah unit II Yogyakarta serta menganalisa biaya satuan tindakan Hemodialisis *single-use* tanpa berdasarkan *clinical pathway*. Sedangkan penelitian peneliti berlokasi di RS. Islam Klaten dan menganalisa biaya satuan tindakan Hemodialisis *single-use* dan *re-usedd* secara agregat dan berdasarkan *clinical pathway*.
3. Nur Hamam Prakosa, 2014. Analisis perbedaan *Unit Cost* pelayanan Hemodialisa “*Single Used*” Mesin Hemodialisis Nipro dan Fresenius dengan pendekatan Metode ABC-Mulyadi. Penelitian tersebut bertujuan menganalisis ada tidaknya selisih *unit cost* antara penggunaan mesin Hemodialisis Nipro di PKU Muhammadiyah Yogyakarta unit I dengan penggunaan mesin Hemodialisis Fresenius di PKU Muhammadiyah Yogyakarta unit II dalam pelayanan Hemodialisis *single-use*. Perbedaan antara penelitian ini dengan

penelitian peneliti adalah jenis tindakan Hemodialisis, biaya satuan, penerapan *Clinical Pathway*, metode pendekatan dan lokasi. Pada penelitian tersebut menganalisa biaya satuan pelayanan Hemodialisis *single-use* tanpa dasar *clinical pathway* yang menggunakan pendekatan metode ABC-Mulyadi di PKU Muhammadiyah unit I dan II, sedangkan penelitian ini menggunakan menganalisa biaya satuan pelayanan Hemodialisis *single-use* dan *re-used* secara agregat selama 1 tahun dan berdasar *clinical pathway* yang menggunakan pendekatan metode ABC-Baker di Rumah Sakit Islam Klaten.

C. Landasan Teori

Menurut Baker (1998), proses pengolahan data berdasarkan *Activity-Based Costing System* dibagi dalam 2 tahap, yaitu:

1. *Activity analysis*
 - a. Menentukan aktivitas
 - b. Mengklasifikasikan aktivitas
 - c. Membuat peta aktivitas
 - d. Melengkapi analisis
2. *Activity costing*
 - a. Menentukan *cost object*

Menggunakan sistem *case based group* yang terdapat pada prosedur pelayanan atau *clinical pathway*. Aktivitas yang terjadi harus tersusun berdasarkan *activity center*.

- b. Menghubungkan biaya ke aktivitas menggunakan *cost driver*.

Merupakan konsep dari *tracing* dan *allocating* dalam metode ABC. *Tracing* adalah biaya yang dibebankan pada aktivitas yang menunjukkan hubungan sebab akibat (*causal relationship*) antara konsumsi sumber daya dengan aktivitas tersebut. *Allocation* adalah biaya yang dibebankan pada aktivitas melalui asumsi yang bersifat sembarang (*arbitrary*). Hal ini menyebabkan pembebanan biaya menjadi tidak akurat.

3. Perhitungan biaya

- a. Membebankan biaya langsung.
- b. Menentukan besarnya konsumsi biaya *overhead* pada masing-masing aktivitas dengan menggunakan proporsi waktu.
- c. Menentukan aktivitas-aktivitas yang terdapat pada *clinical pathway*.
- d. Membebankan biaya *overhead* kedalam masing-masing aktivitas dalam *clinical pathway*.
- e. Mengelompokkan biaya *overhead* masing-masing aktivitas kedalam *activity center*.
- f. Menjumlahkan biaya sesuai prosedur yang terdapat pada *clinical pathway* kedalam masing-masing *activity center*.
- g. Membandingkan biaya tindakan Hemodialisis menggunakan metode ABC dengan tarif INA-CBG's yang berlaku di Rumah Sakit Islam Klaten.

D. Kerangka Konsep

Kerangka konsep penelitian ini adalah

