

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Telaah Pustaka

1. Tarif

Tarif adalah nilai suatu jasa pelayanan yang ditetapkan dengan ukuran sejumlah uang berdasarkan pertimbangan bahwa dengan nilai uang tersebut sebuah perusahaan bersedia memberikan jasa kepada pelanggannya (Gani, 1995). Kotler dan Keller (2006) berpendapat bahwa harga adalah salah satu unsur bauran pemasaran yang menghasilkan pendapatan yang paling mudah disesuaikan. Harga juga mengkomunikasikan posisi nilai yang dimaksudkan perusahaan kepada pasar tentang produk dan mereknya.

Penetapan tarif di 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 akan terjamin (Primadinta, 2009). Penetapan tarif dapat dilakukan dengan menghitung anggaran biaya variabel rata-rata yang ditambah dengan presentase tertentu dan dapat juga dilakukan dengan taksiran biaya penuh yang ditambah dengan nilai perolehan laba yang diinginkan (Sutomo, 2003).

Menurut Azwar (1996), untuk dapat menetapkan tarif pelayanan yang dapat menjamin total pendapatan yang tidak lebih rendah dari total pengeluaran, banyak faktor yang perlu diperhitungkan diantaranya:

1) Biaya Investasi

Untuk suatu rumah sakit, biaya investasi (*Investment cost*) yang terpenting adalah biaya pembangunan gedung, pembelian berbagai peralatan medis, pembelian peralatan non medis serta biaya pendidikan dan pelatihan tenaga pelaksana sehingga dapat disimpulkan bahwa jika biaya investasi cukup besar maka tarif pelayanan yang diterapkan akan cenderung mahal.

2) Biaya Kegiatan Rutin

Untuk sarana kesehatan biaya kegiatan rutin (*operational cost*) yang dimaksudkan adalah mencakup semua biaya yang dibutuhkan untuk menyelenggarakan berbagai kegiatan. Ditinjau dari kepentingan pemakai jasa pelayanan maka biaya kegiatan rutin dapat dibedakan atas dua macam:

- a) Biaya untuk kegiatan yang berhubungan langsung dengan kebutuhan pelayanan kesehatan (*Direct cost*)
- b) Biaya untuk kegiatan yang tidak berhubungan langsung dengan kebutuhan pelayanan kesehatan (*Indirect cost*)

3) Biaya Rencana Pengembangan

Biaya rencana pengembangan yang dimaksud adalah mulai dari rencana perluasan bangunan, penambahan peralatan, penambahan jumlah dan peningkatan pengetahuan serta keterampilan karyawan dan atau rencana penambahan jenis pelayanan.

4) Besarnya Target Keuntungan

Tergantung dari filosofi yang dianut oleh pemilik sarana kesehatan sehingga persentase keuntungan tersebut seyogyanya keuntungan suatu

sarana kesehatan tidak boleh sama dengan keuntungan berbagai kegiatan usaha lainnya.

Penentuan tarif yang ideal dapat dilakukan dengan analisis penetapan tarif itu sendiri yang bertujuan untuk (Trisnantoro, 2006):

1) Meningkatkan pemulihan biaya rumah sakit (*cost recovery rate*) rumah sakit. Hal ini terutama terdapat pada rumah sakit pemerintah yang semakin berkurang subsidiya.

2) Peningkatan akses pelayanan.

Salah satu cara meningkatkan akses pelayanan kesehatan bagi masyarakat miskin adalah dengan menetapkan tarif pelayanan yang rendah. Penetapan tarif dengan cara ini hendaknya diikuti oleh subsidi yang memadai dari pemilik atau pemerintah sehingga mutu pelayanan tetap terjaga.

3) Peningkatan mutu pelayanan.

Di beberapa rumah sakit pemerintah daerah, kebijakan penetapan tarif pada bangsal kelas I bertujuan untuk meningkatkan mutu pelayanan dan peningkatan kepuasan kerja dokter spesialis.

4) Penetapan tarif dengan tujuan lain.

Penetapan tarif yang bertujuan mengurangi pesaing, memaksimalkan pendapatan, meminimalkan penggunaan dan menciptakan *corporate image*. Penetapan tarif untuk tujuan mengurangi pesaing dilakukan untuk mencegah rumah sakit baru yang akan menjadi pesaing. Penetapan tarif untuk memaksimalkan keuntungan dapat dilakukan pada pasar yang dikuasai oleh salah satu rumah sakit (*monopoli*), sehingga pada *demand*

yang tinggi, penetapan tarif dapat dilakukan setinggi-tingginya. Penetapan tarif dengan bertujuan menciptakan *corporate image* adalah penetapan tarif yang ditetapkan dengan tujuan menciptakan citra sebagai rumah sakit golongan masyarakat kelas atas.

Menurut Trisnantoro (2006) proses penetapan tarif di rumah sakit dapat berbeda tergantung misi dan tujuan masing-masing rumah sakit. Pada rumah sakit dengan menggunakan pendekatan perusahaan penetapan tarif dapat dilakukan dengan teknik-teknik sebagai berikut:

1) *Full cost pricing*.

Informasi serta analisis biaya mutlak diperlukan. Berdasarkan *unit cost* maka asumsinya tidak ada pesaing atau *demand* sangat tinggi.

2) *Contract dan cost plus*.

Tarif ditetapkan berdasarkan kontrak, misalnya kontrak dengan perusahaan asuransi atau konsumen yang tergabung dalam suatu organisasi. Tarif kontrak dapat memaksa rumah sakit menyesuaikan tarifnya sesuai kontrak yang ditawarkan asuransi, sehingga untuk dapat bersaing, rumah sakit harus mempertimbangkan masalah efisiensi.

3) *Target rate of return pricing*.

Penetapan tarif berdasarkan target yang merupakan modifikasi dari metode *full cost*. Teknik ini berbasis pada *unit cost* dengan mempertimbangkan faktor *demand* dan pesaing.

4) *Acceptance pricing*.

Teknik ini diterapkan apabila pada suatu pasar terdapat satu rumah sakit

dianggap sebagai panutan harga, maka rumah sakit lain akan mengikuti pola pentarifan yang digunakan oleh rumah sakit tersebut.

Salah satu strategi penetapan harga (*pricing strategy*) dengan memberikan potongan harga pada *customer*. Cara ini merupakan wujud nyata dari strategi pemasaran yang berfungsi untuk menarik minat dan mempertahankan kesetiaan *customer* (Simaremare, 2002).

2. Biaya

Biaya adalah harga perolehan yang dikorbankan atau digunakan dalam rangka memperoleh penghasilan (*revenues*) dan akan digunakan sebagai pengurang dari penghasilan (Supriyono, 1999). Menurut Masyhudi (2008), pengertian biaya adalah 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 biaya yang dimaksud adalah produk, jasa, fasilitas dan lain-lain.

Pada *tentative set of broad accounting principle for business enterprises*, biaya dinyatakan sebagai harga penukaran atau pengorbanan yang digunakan untuk memperoleh suatu manfaat (Kartadinata, 2000). Pengorbanan itu bisa berupa uang, barang, tenaga, waktu maupun kesempatan. Dalam analisis ekonomi nilai kesempatan untuk memperoleh sesuatu yang hilang karena melakukan suatu kegiatan juga dihitung sebagai biaya yang disebut dengan biaya kesempatan (*opportunity cost*). Apapun wujud pengorbanan tersebut, dalam perhitungan biaya semuanya harus ditransformasikan kedalam nilai uang (Thabrany, 1999)

a. Penggolongan biaya

Penggolongan biaya adalah proses pengelompokkan biaya atas keseluruhan elemen-elemen biaya secara sistematis ke dalam golongan-golongan tertentu yang lebih rinci untuk dapat memberikan informasi biaya yang lebih lengkap. Menurut Mulyadi (2007) biaya dapat digolongkan menurut obyek pengeluaran, fungsi pokok dalam perusahaan, hubungan biaya dengan sesuatu yang dibiayai, perilaku biaya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan, dan jangka waktu manfaatnya.

1) Obyek pengeluaran

Dalam cara penggolongan ini, nama objek pengeluaran merupakan dasar penggolongan biaya. Misalnya nama objek pengeluaran adalah bahan bakar, maka semua pengeluaran yang berhubungan dengan bahan bakar disebut biaya bahan bakar.

2) Fungsi pokok dalam perusahaan

Dalam perusahaan manufaktur, ada tiga fungsi pokok, yaitu fungsi produksi, fungsi pemasaran, dan fungsi administrasi dan umum. Oleh karena itu dalam perusahaan manufaktur, biaya dapat dikelompokkan menjadi tiga kelompok:

a) Biaya produksi

Merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk mengolah bahan baku menjadi produk jadi yang siap untuk dijual. Contohnya adalah biaya depresiasi mesin dan peralatan, biaya bahan baku, biaya bahan penolong, biaya gaji karyawan yang bekerja dalam bagian-bagian,

baik yang langsung maupun tidak langsung berhubungan dengan proses produksi.

Menurut objek pengeluarannya, secara garis besar biaya produksi ini dibagi menjadi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik. Biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung disebut pula dengan istilah biaya utama, sedangkan biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead pabrik sering pula disebut dengan istilah biaya konversi, yang merupakan biaya untuk mengubah bahan baku menjadi produk jadi.

b) Biaya pemasaran

Merupakan biaya-biaya yang terjadi untuk melaksanakan kegiatan pemasaran produk. Contohnya adalah biaya iklan, bagian contoh (*sample*), biaya promosi, biaya angkutan dari gudang perusahaan ke gudang pembeli, serta gaji karyawan pada bagian-bagian yang melaksanakan kegiatan pemasaran.

c) Biaya administrasi dan umum

Merupakan biaya-biaya untuk mengkoordinasi kegiatan produksi dan pemasaran produk. Contoh biaya ini adalah biaya gaji karyawan bagian keuangan, akuntansi, personalia dan hubungan masyarakat, biaya pemeriksaan akuntan, dan biaya fotokopi.

3) Hubungan biaya dengan sesuatu yang dibiayai

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

a) Biaya langsung

Biaya langsung adalah biaya yang terjadi, yang penyebab satu-satunya adalah karena adanya sesuatu yang dibiayai. Jika sesuatu yang dibiayai tersebut tidak ada, maka biaya langsung ini tidak akan terjadi. Dengan demikian biaya langsung akan mudah diidentifikasi dengan sesuatu yang dibiayai. Biaya produksi langsung terdiri dari biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.

b) Biaya tidak langsung

Biaya tidak langsung adalah biaya yang terjadinya tidak hanya disebabkan oleh sesuatu yang dibiayai. Biaya tidak langsung dalam hubungannya dengan produk disebut dengan istilah biaya produksi tidak langsung atau biaya *overhead* pabrik. Biaya ini tidak mudah diidentifikasi dengan produk tertentu. Sebagai contoh, gaji mandor yang mengawasi pembuatan produk A, B, dan C merupakan biaya tidak langsung baik bagi produk A, B, maupun C, karena gaji mandor tersebut terjadi bukan hanya karena perusahaan memproduksi salah satu produk tersebut, melainkan karena memproduksi ketiga jenis produk tersebut. Jika perusahaan hanya menghasilkan satu macam produk maka semua biaya merupakan biaya langsung dalam hubungannya dengan produk. Biaya tidak

langsung dalam hubungannya dengan produk sering disebut dengan istilah biaya *overhead*.

4) Perilaku biaya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan

Menurut Trisnantoro (2006) dalam hubungannya dengan perubahan volume aktivitas, biaya dapat digolongkan menjadi:

a) Biaya tetap (*fixed*)

Biaya yang bersifat tetap yang tidak dipengaruhi oleh *output*, walaupun jumlah *output* produksi berubah-ubah, biaya tidak berubah. Menurut Supriyono (1999), biaya tetap memiliki karakteristik jumlah totalnya tetap konstan tidak dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan atau aktivitas sampai dengan tingkat tertentu. Biaya satuan pada biaya tetap akan berubah berbanding terbalik dengan volume kegiatan, semakin tinggi volume kegiatan, biaya satuan akan semakin rendah. Begitu juga sebaliknya, semakin rendah volume kegiatan, biaya satuan akan semakin tinggi

b) Biaya variabel

Biaya yang berubah sesuai dengan perubahan dari output. Biaya variabel ini memiliki karakteristik jumlah total akan berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan, semakin tinggi volume kegiatan, maka akan semakin tinggi pula jumlah total biaya variabelnya. Biaya satuan pada biaya variabel bersifat konstan dan tidak dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan (Supriyono, 1999).

c) Biaya semivariabel

Perubahan biaya sesuai dengan variasi volume kegiatan tetapi perubahan dalam biaya operasional ini tidak sebanding dengan perubahan volume. Karakteristik biaya semi variabel yaitu jumlah totalnya akan berubah sesuai dengan perubahan volume kegiatan, tapi sifat perubahannya tidak sebanding, dengan kata lain, semakin tinggi volume kegiatan akan meningkat pula jumlah total biaya semi variabelnya, dan bila volume kegiatan semakin rendah maka jumlah total biaya semi variabelnya akan semakin rendah, namun perubahannya tidak seimbang. Pada biaya semi variabel, satuan biayanya akan berubah terbalik dihubungkan dengan perubahan volume kegiatan tetapi sifatnya tidak sebanding. Sampai pada tingkat kegiatan tertentu, semakin tinggi volume kegiatan akan semakin rendah biaya satuannya, dan bila semakin rendah volume kegiatan akan semakin tinggi biaya satuannya (Supriyono, 1999). Biaya semi variabel mengandung unsur biaya tetap dan unsur biaya variabel (Mulyadi, 2007).

5) Jangka waktu manfaatnya

Atas dasar jangka waktu manfaatnya, biaya dapat dibagi menjadi dua:

a) Pengeluaran modal (*capital expenditures*)

Pengeluaran modal adalah biaya yang mempunyai manfaat lebih dari satu periode akuntansi (biasanya periode akuntansi adalah

satu tahun kalender). Pengeluaran modal ini pada saat terjadinya dibebankan sebagai kos aktiva, dan dibebankan dalam tahun-tahun yang menikmati manfaatnya dengan cara didepresiasi, diamortisasi, atau didepleksi. Contoh pengeluaran modal adalah pengeluaran untuk pembelian aktiva tetap, untuk reparasi besar terhadap aktiva tetap, untuk promosi besar-besaran, dan pengeluaran untuk riset dan pengembangan suatu produk. Karena pengeluaran untuk keperluan tersebut biasanya melibatkan jumlah uang yang besar dan memiliki masa manfaat lebih dari satu tahun, maka pada saat pengeluaran tersebut dilakukan, pengorbanan tersebut diperlakukan sebagai pengeluaran modal dan dicatat sebagai kos aktiva. Periode akuntansi yang menikmati manfaat pengeluaran modal tersebut dibebani sebagian pengeluaran modal tersebut berupa biaya depresiasi, biaya amortisasi, atau biaya depleksi.

b) Pengeluaran pendapatan (*revenue expenditures*)

Pengeluaran pendapatan adalah biaya yang hanya mempunyai manfaat dalam periode akuntansi terjadinya pengeluaran tersebut. Pada saat terjadinya, pengeluaran pendapatan ini dibebankan sebagai biaya dan dipertemukan dengan pendapatan yang diperoleh dari pengeluaran biaya tersebut.

b. Biaya satuan (*unit cost*)

Biaya satuan adalah biaya yang dihitung untuk satu satuan produk pelayanan yang diperoleh dengan cara membagi biaya total dengan jumlah

produk. Untuk menghitung biaya satuan harus ditetapkan terlebih dahulu besaran produk (cakupan pelayanan). Per definisi biaya satuan seringkali disamakan *average cost* (Mulyadi, 2007).

Perhitungan biaya satuan terdapat dua macam biaya satuan yaitu: a) biaya satuan normatif adalah biaya yang berlaku sesuai peraturan daerah dan b) biaya satuan aktual adalah suatu hasil perhitungan berdasarkan atas pengeluaran nyata untuk menghasilkan produk pada kurun waktu tertentu. Biaya satuan aktual dapat dijadikan dasar dalam penetapan tarif pelayanan kesehatan (Gani et al, 1995)

c. Analisis biaya

Analisis biaya merupakan suatu proses 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 (Kartadinata, 2000).

Menurut Gani (1999), terdapat beberapa metode untuk menganalisis biaya, yaitu:

1) *Simple distribution*

Melakukan distribusi biaya yang dikeluarkan pusat biaya penunjang, langsung ke berbagai pusat biaya produksi. Distribusi ini dilakukan satu per satu dari masing-masing pusat biaya penunjang. Kelebihan dari cara ini adalah kesederhanaannya sehingga mudah

dilakukan. Namun kelemahannya adalah asumsi dukungan fungsional hanya terjadi antara unit penunjang dan unit produksi.

2) *Step down*

Metode ini dikembangkan untuk mengatasi kekurangan dari metode *simple distribution*. Kelebihan dari metode ini adalah sudah dilakukannya distribusi dari unit penunjang ke unit penunjang lain, namun distribusi ini masih belum sempurna karena distribusi ini hanya terjadi satu pihak.

3) *Double distribution*

Pada tahap pertama metode ini, melakukan distribusi biaya yang dikeluarkan di unit penunjang ke unit penunjang lain dan unit produksi. Hasil sebagian unit penunjang sudah di distribusikan ke unit produksi, tapi sebagian masih berada di unit penunjang, yaitu biaya yang diterima dari unit penunjang lain. Biaya yang masih ada di unit penunjang ini dalam tahap selanjutnya di distribusikan ke unit produksi, sehingga tidak ada lagi biaya tersisa di unit penunjang. Metode ini dianggap cukup akurat dan relatif mudah dilaksanakan dan merupakan metode yang terpilih untuk analisis biaya di Puskesmas dan Rumah Sakit di Indonesia.

4) *Multiple distribution*

Distribusi biaya dilakukan secara lengkap, yaitu antara sesama unit penunjang ke unit produksi dan antara sesama unit produksi.

5) *Activity-based costing*

Metode ini merupakan metode terbaik diantara metode analisis biaya yang ada, meskipun pelaksanaannya tidak semudah metode yang lain. Fokus utama metode ini adalah aktivitas. Langkah penyusunan metode ini adalah mengidentifikasi biaya aktivitas dan kemudian ke produk.

Metode *activity based costing* adalah metode perhitungan biaya (*costing*) yang dirancang untuk menyediakan informasi biaya bagi manajer untuk keputusan strategis yang mungkin akan mempengaruhi kapasitas dan biaya tetap (Garrison, 2006).

6) *Real cost*

Metode ini sebenarnya mengacu pada konsep ABC dengan berbagai perubahan karena adanya kendala sistem. Oleh karena itu, metode ini menggunakan asumsi yang sedikit mungkin.

Menurut Sihombing (2004) terdapat empat langkah dasar yang harus ditempuh dalam analisis biaya, yaitu:

1) Identifikasi biaya.

Umumnya pusat biaya dapat dikelompokkan menjadi pusat biaya produksi dan pusat biaya penunjang (bagian administrasi, dapur, cuci, dan *laundry*)

2) Pengumpulan data biaya.

Data biaya dikumpulkan dari semua sumber yang ada, baik dari laporan keuangan maupun perincian biaya di setiap pusat biaya. Data

biaya diuraikan dalam komponen-komponen biaya. Misalnya biaya personil, pemeliharaan, dan investasi. Keberhasilan pengumpulan data sangat tergantung pada sistem perencanaan dilaksanakan di Laboratorium tersebut.

3) Perhitungan biaya asli.

Perhitungan besarnya biaya asli diperoleh dari setiap unit penunjang dan unit produksi yang diuraikan menurut jenis biaya (investasi dan operasional) dan komponen-komponennya. Komponen biaya investasi di antaranya biaya untuk gedung, alat medis, dan kendaraan. Komponen biaya operasional antara lain biaya untuk gaji, obat, dan bahan habis pakai. Biaya asli setiap unit dihitung untuk semua biaya yang telah digunakan waktu tertentu biasanya selama satu tahun.

4) Pendistribusian biaya.

Biaya asli setiap unit penunjang dipindahkan ke setiap unit produksi yang terkait. Pada dasarnya setiap unit penunjang akan memindahkan biaya aslinya secara berbeda jumlah di unit produksi terkait. Apabila seluruh biaya asli unit penunjang telah dipindahkan ke unit produksi terkait maka tidak ada lagi biaya tersisa di suatu unit penunjang apapun. Dengan demikian, biaya akhir yang ada di setiap akhir unit produksi adalah merupakan biaya asli unit produksi itu sendiri ditambah dengan biaya pindahan dari unit penunjang. Biaya satuan didapatkan dari biaya akhir/total di suatu unit pelayanan tersebut akan

dibagi dengan jumlah pelayanan yang diberikan selama satu tahun yang sama.

3. *Activity based costing system*

Activity based costing adalah sebuah sistem informasi akuntansi yang mengidentifikasi bermacam-macam aktivitas yang dikerjakan di dalam suatu organisasi dan mengumpulkan biaya dengan dasar sifat yang ada dari aktivitas tersebut (Yulianti, 2011). Menurut Mulyadi (2007) pengertian *activity based costing* adalah sistem informasi biaya yang berorientasi pada penyediaan informasi lengkap tentang aktivitas untuk memungkinkan personel perusahaan melakukan pengeolaan terhadap aktivitas. Sistem ini menggunakan aktivitas sebagai dasar serta pengurangan biaya dan penentuan secara akurat.

Metode ABC menyediakan informasi perihal aktivitas-aktivitas dan sumber daya yang dibutuhkan untuk melaksanakan aktivitas-aktivitas tersebut. Aktivitas adalah setiap kejadian atau kegiatan yang merupakan pemicu biaya (*cost driver*) yakni, bertindak sebagai faktor penyebab dalam pengeluaran biaya dalam organisasi (Yereli, 2009).

Activity based costing dapat disimpulkan sebagai pendekatan penentuan biaya produk atau jasa berdasarkan konsumsi sumber daya yang disebabkan oleh aktivitas (Yulianti, 2011). Metode ini dirancang untuk menyediakan informasi bagi manajer untuk keputusan stratejik dan keputusan lainnya dengan tujuan untuk menentukan harga pokok produksi dan *cost driver* yang lebih akurat dan menyediakan informasi tentang kinerja dari aktivitas dan sumberdaya serta dapat

menelusuri biaya-biaya secara akurat ke objek biaya selain produk seperti pelanggan dan saluran distribusi (Setiadi, 2015).

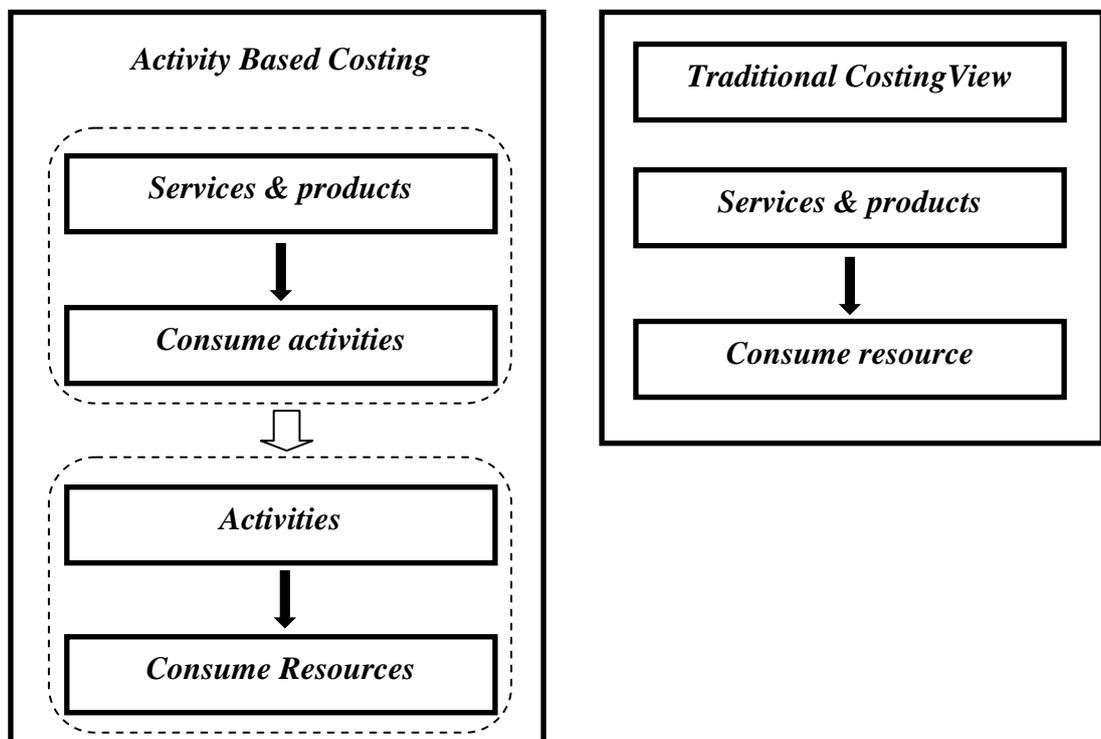
Fokus utama *activity based costing* adalah aktivitas. Mengidentifikasi biaya aktivitas dan kemudian ke produk merupakan langkah dalam menyusun *activity based costing system* (Hansen dan Mowen, 2013). *Activity based costing* mengakui hubungan sebab akibat atau hubungan langsung antara biaya sumber daya, penggerak biaya, aktivitas, dan objek biaya dalam membebaskan biaya pada aktivitas dan kemudian pada objek biaya.

a. Metode ABC sebagai pengganti metode tradisional

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

Metode ABC muncul karena sistem pembiayaan dengan metode tradisional yang digunakan tidak dapat mencerminkan besarnya pemakaian biaya produksi dan biaya sumber daya fisik secara tepat. Pendekatan sistem

pembiayaan rumah sakit dengan metode tradisional berfokus pada proses pembiayaan selama pemberian layanan, sedangkan pada metode ABC fokus dititikkan pada aktivitas (Yereli, 2009). Akuntansi biaya tradisional berpandangan bahwa jasa atau produk mengkonsumsi sumber daya. Sedangkan *Activity Based Costing* berpandangan bahwa jasa atau produk mengkonsumsi aktivitas, kemudian aktivitas mengkonsumsi sumber daya (Baker J.J, 1998).



Gambar 2.1 *Two Views of Costing: Traditional vs. ABC*
(Baker J.J, 1998)

b. Kelebihan dan kekurangan *activity based costing system*

Menurut Mulyadi (2003), *Activity Based Costing System* menjanjikan berbagai manfaat berikut ini:

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

Selain itu, kelebihan *activity based costing system* untuk diterapkan di rumah sakit menurut Yereli (2009) adalah sebagai berikut:

- 1) Biaya dapat dinilai dengan tepat dan akurat karena sumber daya yang digunakan selama produksi dapat diidentifikasi dengan jelas.
- 2) Metode ini membuat perhitungan biaya menjadi lebih sederhana dan jelas.
- 3) Metode ini membantu manajer dalam membuat keputusan yang tepat karena manajer memiliki data dan informasi yang lengkap sehingga mereka memiliki pengendalian dan tanggung jawab yang lebih baik.
- 4) Metode ini membantu mengurangi biaya dari aktivitas yang tidak sesuai dengan produk layanan, ataupun yang hanya memiliki nilai tambah sedikit.
- 5) Metode ini memberikan gambaran dari seluruh aktivitas yang dilakukan di rumah sakit secara jelas.

Menurut Yereli (2009) selain memiliki kelebihan, *activity based costing system* juga memiliki kelemahan seperti:

- 1) Penerapan metode ini di rumah sakit belum sepenuhnya dipahami karena penerapannya baru dilakukan di beberapa dekade terakhir.
- 2) Selain memberikan hasil perhitungan yang lebih akurat, metode ini juga memberikan gambaran kinerja manajemen secara jelas. Hal ini membuat beberapa manajer khawatir karena kinerja mereka dapat dinilai dari sini.
- 3) Waktu yang dibutuhkan untuk mengumpulkan semua data yang diperlukan relatif lebih lama dan membutuhkan biaya yang banyak. Hal ini karena metode ABC membutuhkan data yang lebih banyak ketimbang metode tradisional.
- 4) Sangatlah sulit bagi pihak rumah sakit untuk dapat mengumpulkan semua data yang dibutuhkan. Meski memang, bagi rumah sakit yang memiliki data yang lengkap dapat menggunakan metode ini dengan lebih mudah.

c. Syarat penerapan *activity based costing system*

Menurut Supriyono (1999), dalam penerapannya, penentuan harga pokok dengan menggunakan metode ABC mensyaratkan tiga hal:

- 1) Perusahaan mempunyai tingkat diversifikasi yang tinggi.

Metode ABC mensyaratkan bahwa perusahaan memproduksi beberapa macam produk atau lini produk yang diproses dengan menggunakan fasilitas yang sama. Kondisi yang demikian tentunya akan menimbulkan masalah dalam membebankan biaya ke masing-masing produk.

2) Tingkat persaingan industri yang tinggi

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

3) Biaya overhead lebih dominan dibandingkan biaya tenaga kerja langsung.

Metode ABC akan kehilangan relevansinya bila biaya tenaga kerja langsung lebih dominan dibandingkan dengan biaya *overhead*, karena penggunaan akuntansi biaya tradisionalpun akan lebih akurat.

d. Tahapan Untuk Menerapkan *activity based costing system*

Menurut Garrison (2006) ada beberapa tahapan dalam menetapkan metode *activity based costing*, yaitu:

- 1) Mengidentifikasi dan mendefinisikan aktivitas pada setiap aktivitas.
- 2) Menelusuri biaya *overhead* secara langsung ke aktivitas dan objek biaya.
- 3) Membebankan biaya ke pul biaya aktivitas.
- 4) Menghitung tarif aktivitas.
- 5) Membebankan biaya ke objek biaya dengan menggunakan tarif aktivitas dan ukuran aktivitas.
- 6) Menyiapkan laporan manajemen.

Menurut Mulyadi (2007) prosedur pembebanan biaya overhead dengan sistem ABC melalui dua tahap kegiatan:

1) Tahap pertama.

Pengumpulan biaya dalam *cost pool* yang memiliki aktifitas yang sejenis atau homogen terdiri dari empat langkah:

- a) Mengidentifikasi dan menggolongkan biaya kedalam berbagai aktifitas.
- b) Mengklasifikasikan aktifitas biaya ke dalam berbagai aktifitas.

Biaya digolongkan ke dalam aktivitas yang terdiri dari empat kategori yaitu: *unit level activity costing*, *batch related activity costing*, *product sustaining activity costing*, dan *facility sustaining activity costing*. Level tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

i) Aktivitas berlevel unit (*unit level activities*).

Aktivitas ini dilakukan untuk setiap unit produksi.

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

ii) Aktivitas berlevel batch (*batch level activities*).

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

iii) Aktivitas berlevel produk (*produk level activities*).

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.

iv) Aktivitas berlevel fasilitas (*facility level activities*).

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

c) Mengidentifikasi *cost driver*.

Dimaksudkan untuk memudahkan dalam penentuan tarif atau unit *cost driver*.

d) Menentukan tarif atau unit *cost driver*.

Biaya per unit *cost driver* yang dihitung untuk suatu aktivitas.

Tarif atau unit *cost driver* dapat dihitung dengan rumus sbb: tarif per unit *cost driver* = jumlah aktivitas dibagi *cost driver*.

2) Tahap kedua.

Penelusuran dan pembebanan biaya aktivitas masing-masing produk yang menggunakan *cost driver*. Pembebanan biaya *overhead* dari setiap aktivitas dihitung dengan rumus sbb: BOP yang dibebankan = tarif/unit *cost driver* dikali *cost driver* yang dipilih.

4. Ultrasonografi (USG)

Ultrasound atau ultrasonik merupakan istilah yang digunakan untuk mendeskripsikan suara dengan frekuensi diatas 20.000 Hertz (Hz), diatas batas pendengaran manusia. *Ultrasonography* (USG) adalah pemeriksaan dalam bidang penunjang diagnostik yang memanfaatkan gelombang ultrasonik dengan frekuensi yang tinggi dalam menghasilkan imajing, tanpa menggunakan radiasi, tidak menimbulkan rasa sakit (non traumatic), tidak menimbulkan efek samping (non invasif), relatif murah, pemeriksaannya relatif cepat, dan persiapan pasien serta peralatannya relatif mudah. Frekuensi yang biasa digunakan untuk mendiagnosis secara *ultrasound* adalah antara 1-30 megahertz (MHz) (WHO, 2011).

Ultrasound pertama kali digunakan sesudah perang dunia I, dalam bentuk radar atau teknik sonar (*sound navigation and ranging*) oleh Langevin tahun 1918 untuk mengetahui adanya ranjau-ranjau atau adanya kapal selam. Namun seiring berkembangnya zaman dan teknologi, ultrasonid sekarang juga digunakan di bidang kesehatan dan disebut *ultrasonography* (USG). *Ultrasound* dalam bidang

kesehatan bertujuan untuk pemeriksaan organ-organ tubuh yg dapat diketahui bentuk, ukuran anatomis, gerakan, serta hubungannya dengan jaringan lain disekitarnya. *Ultrasound* memiliki beberapa sifat dasar, yaitu:

- Sangat lambat bila melalui media yang bersifat gas, dan sangat cepat bila melalui media padat.
- Semakin padat suatu media maka semakin cepat kecepatan suaranya.
- Apabila melalui suatu media maka akan terjadi atenuasi (pelemahan sinyal).

a. Indikasi pemeriksaan USG abdomen

Menurut Speets et al (2006), indikasi untuk pemeriksaan USG adalah sebagai berikut:

- 1) Nyeri pada perut, pinggang dan atau punggung.
- 2) Tanda atau gejala yang mungkin merujuk pada kelainan di daerah perut atau retroperitoneal, seperti *jaundice* atau *hematuria*.
- 3) Kelainan yang dapat teraba seperti massa di perut atau pembesaran organ.
- 4) Nilai laboratorium yang tidak normal atau temuan hasil pemeriksaan pencitraan lain yang tidak normal yang merujuk pada kelainan pada organ dalam perut.
- 5) *Follow up* dari kelainan pada bagian perut yang telah diketahui atau di curigai sebelumnya.
- 6) Mencari penyebaran penyakit keganasan atau tumor ganas primer yang tersembunyi.
- 7) Evaluasi dari kelainan kongenital yang dicurigai sebelumnya.

- 8) Trauma pada perut.
- 9) Evaluasi sebelum dan sesudah transplantasi.
- 10) Sebagai pemandu prosedur invasif.
- 11) Evaluasi dari penyakit infeksi saluran kemih.

b. Organ-organ dan kelainan-kelainan yang dapat diperiksa pada pemeriksaan USG *abdomen*

Pada pemeriksaan USG *abdomen*, dapat lihat dan diketahui berbagai organ dan kelainan yang berada pada rongga perut (Hagen-Ansert, 2011), yaitu:

- 1) Hati (*Liver*)
- 2) Kantung empedu dan saluran empedu
- 3) Pankreas
- 4) Lien/limpa
- 5) Usus
- 6) Cairan peritoneum
- 7) Dinding abdomen
- 8) Ginjal
- 9) Kandung kemih dan struktur yang bedekatan
- 10) Kelenjar adrenal
- 11) *Aorta abdominalis*
- 12) *Vena cava inferior*

B. Penelitian Terdahulu

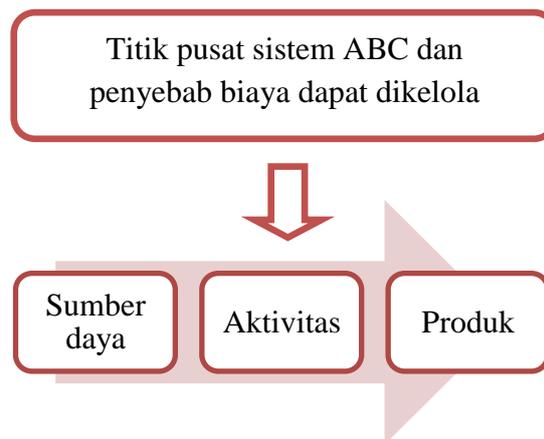
Sebagai bahan pertimbangan dalam penelitian ini akan dicantumkan beberapa hasil penelitian terdahulu oleh beberapa peneliti yang pernah penulis baca sebelumnya diantaranya:

1. Agus Riono (2009) Penentuan tarif pelayanan radiologi menggunakan metode ABC (activity based costing) studi kasus di Rumah Sakit Bunda Purwokerto. Perbedaan dengan penelitian ini adalah objek yang diteliti. Pada penelitian Agus Rihono objek penelitiannya adalah pelayanan radiologi secara keseluruhan, sedangkan pada penelitian ini yang dihitung adalah *unit cost* dari pemeriksaan USG *abdomen* saja.
2. Eva Marvia (2011) tentang analisis perhitungan *unit cost* pelayanan hemodialisa dengan metode *activity based costing* di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta. Perbedaan dengan penelitian ini adalah penelitian ini menggunakan metode *Activity Based Costing* yang bertujuan untuk menentukan *unit cost* pemeriksaan USG *abdomen* di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Eva menggunakan *Activity Based Costing* untuk menentukan *unit cost* pelayanan hemodialisa di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta.
3. Fitria Puspita Dewi (2013) Analisis Perhitungan Unit Cost Pemeriksaan Kimia Klinik Dengan Metode *Activity Based Costing* (Studi Kasus di Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta). Perbedaan dengan penelitian ini adalah penelitian ini menggunakan metode *Activity Based Costing* yang bertujuan untuk menentukan *unit cost* pemeriksaan USG

abdomen di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Fitria menggunakan *Activity Based Costing* untuk menentukan *unit cost* pemeriksaan kimia klinik di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta.

C. Landasan Teori

Proses pengolahan data dalam *ABC system* dibagi dalam dua tahap: 1) *activity based process costing*, pembebanan sumber daya ke aktivitas dan 2) *activity based object costing* adalah pembebanan *activity cost* ke *cost object*. Berdasarkan tinjauan pustaka, kerangka teori penelitian ini adalah sebagai berikut:

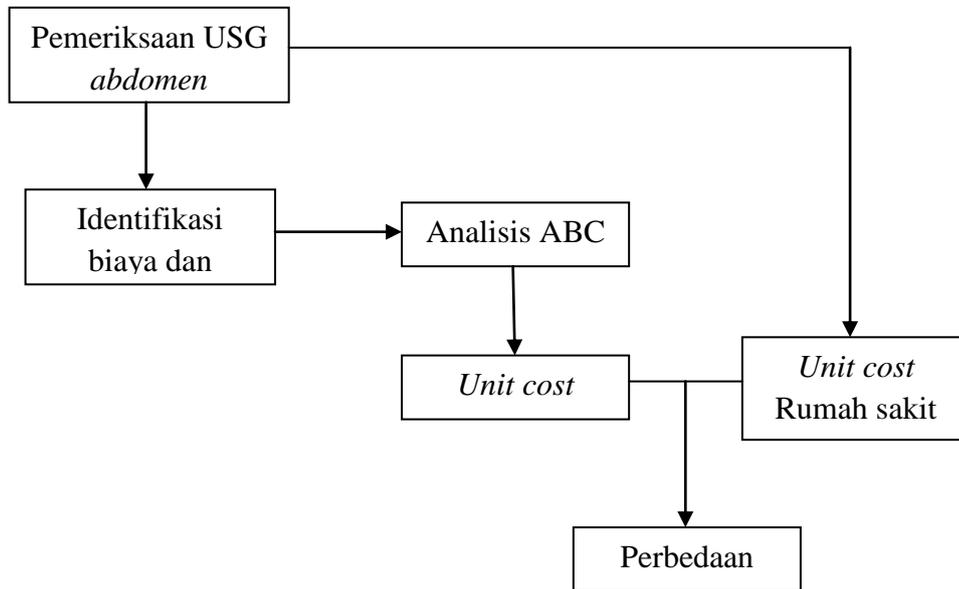


Gambar 2.2. Landasan teori

Sumber : Mulyadi, 2003;

D. Kerangka Konsep

Kerangka konsep penelitian ini adalah:



Gambar 2.3. Kerangka konsep