

**PENERAPAN *ACTIVITY BASED COSTING*
SEBAGAI ALAT UNTUK PENETAPAN TARIF
OPERASI PADA KELAS III
(Studi pada Rumah Sakit Islam Malang)**

SKRIPSI

Diajukan untuk menempuh ujian sarjana
pada Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya

ARMAN HERMANTO

0510320024



**UNIVERSITAS BRAWIJAYA
FAKULTAS ILMU ADMINISTRASI
JURUSAN ADMINISTRASI BISNIS
KONSENTRASI KEUANGAN
MALANG
2009**

PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI

Saya menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa sepanjang pengetahuan saya, di dalam naskah skripsi ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan oleh pihak lain untuk mendapatkan karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebut dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila ternyata di dalam naskah skripsi ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia skripsi ini digugurkan dan gelar akademik yang telah saya peroleh (S-1) dibatalkan, serta diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU No.20 Tahun 2003, Pasal 25 ayat 2 dan Pasal 70).

Malang, 14 Juli 2009



Arman Hermanto

0510320024

ABSTRAKSI

Arman Hermanto, 2009, PENERAPAN *ACTIVITY BASED COSTING* SEBAGAI ALAT UNTUK PENETAPAN TARIF OPERASI PADA KELAS III (Studi Pada Rumah Sakit Islam Malang), Dosen Pembimbing: Drs. Topowijono M.Si, Dra. Zahroh Z.A., M.Si.

Dewasa ini kebutuhan akan informasi akuntansi dirasakan semakin meningkat. Hal ini seiring dengan semakin besarnya suatu tekanan karena adanya persaingan global yang mengharuskan banyak perusahaan mengubah cara pengoperasian bisnisnya. Dengan adanya perubahan lingkungan ekonomi ini, maka dituntut adanya suatu perubahan terhadap akuntansi biaya tradisional. Perubahan tersebut dilakukan karena sistem tersebut dianggap sudah tidak dapat lagi memberikan informasi yang relevan dalam pengambilan suatu keputusan. Melihat keadaan tersebut maka diperkenalkan suatu sistem biaya yang disebut *Activity Based Costing (ABC)*. Sistem ini melakukan perhitungannya berdasarkan aktivitas yang terjadi dan digunakan untuk mengatasi kelemahan dari sistem akuntansi biaya tradisional. Rumah Sakit Islam Malang yang akan dijadikan sebagai tempat penelitian dalam penulisan skripsi ini merupakan suatu perusahaan yang bergerak dalam bidang jasa. Penelitian terhadap jasa tindakan operasi ini dilakukan karena sudah banyaknya perusahaan yang telah didirikan, sehingga membuat persaingan dalam jasa operasi semakin meningkat. Melihat kondisi yang demikian maka setiap perusahaan akan berusaha dengan keras agar dapat mempertahankan pasarnya dan sebisa mungkin mengembangkan produk atau jasa yang ditawarkannya.

Untuk mencapai tujuan penelitian, peneliti melakukan perbandingan antara sistem akuntansi tradisional yang selama ini digunakan oleh pihak rumah sakit dengan sistem *activity based costing*.

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode deskriptif, dimana penulis akan menggambarkan atau mendeskriptifkan sejumlah variabel dari objek yang akan diteliti, tanpa menjelaskan hubungan antara variabel tersebut. Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi kasus. Dikatakan demikian, karena penelitian ini bertujuan untuk mempelajari secara intensif mengenai kalkulasi biaya berdasarkan aktivitas.

Perhitungan tarif operasi untuk kelas III, berdasarkan sistem tradisional sebesar Rp 6.750.000 untuk operasi khusus, Rp 6.500.000 untuk operasi besar, Rp 4.150.000 untuk operasi sedang dan Rp 4.100.000 untuk operasi kecil. Sedangkan hasil perhitungan berdasarkan sistem ABC sebesar Rp 6.462.425 untuk operasi khusus, Rp 6.350.755 untuk operasi besar, Rp 4.185.380 untuk operasi sedang dan Rp 4.277.583 untuk operasi kecil. Selisih yang terdapat pada operasi khusus dan operasi besar adalah sejumlah Rp 287.575 dan Rp 149.245, sedangkan untuk operasi sedang dan operasi kecil ada selisih sebesar Rp 35.380 dan Rp 177.583. Setelah dijumlahkan semua perbedaannya, maka diperoleh selisih sebesar Rp 223.857, dan dibulatkan menjadi Rp 224.000, pembulatan dilakukan agar mempermudah perbedaan yang terjadi. Dengan adanya perbedaan jumlah tersebut, maka sistem ABC bisa diterapkan untuk semua jenis operasi, karena dengan penerapan sistem ini rumah sakit akan melakukan pembebanan biaya yang lebih efektif terhadap besarnya tarif atau harga jual yang dikenakan kepada pasien.

KATA PENGANTAR

Puji syukur penulis panjatkan kehadiran Allah SWT yang telah melimpahkan rahmat, hidayah, barokah, inayah dan segala pertolonganNya, sehingga penulis mampu melewati segala kendala dalam menyelesaikan skripsi yang berjudul **PENERAPAN *ACTIVITY BASED COSTING* SEBAGAI ALAT UNTUK PENETAPAN TARIF OPERASI PADA KELAS III (Studi Pada Rumah Sakit Islam Malang)** ini.

Skripsi ini merupakan tugas akhir yang diajukan untuk memenuhi syarat dalam memperoleh gelar Sarjana Administrasi Bisnis pada Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya Malang.

Penulis menyadari bahwa penyusunan skripsi ini tidak akan terwujud dengan baik tanpa adanya bantuan, masukan dan dorongan dari berbagai pihak. Oleh karena itu pada kesempatan ini penulis dengan segala kerendahan hati menyampaikan terima kasih kepada :

1. Kedua Orangtua, Bapak Sudarto, Ibu Alminah. Atas do'a dan dukungannya selama studi, sehingga terselesaikannya skripsi ini;
2. Bapak Prof. DR. Sumartono, MS. Selaku Dekan Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya;
3. Bapak DR. Kusdi Rahardjo, DEA. Selaku Ketua Jurusan Administrasi Bisnis, Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya;
4. Bapak Drs. R. Rustam Hidayat, M.Si. Selaku Sekertaris Jurusan Administrasi Bisnis, Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya;
5. Bapak Drs. Topowijono M.Si. Selaku Komisi Pembimbing I;
6. Ibu Dra. Zahroh Z.A., M.Si. Selaku Komisi Pembimbing II;
7. Bapak dan Ibu Dosen Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya;
8. Bapak dan Ibu Staf Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya;
9. Bapak dr.V.H.Pratomo selaku Direktur Rumah Sakit Islam Malang;
10. Bapak dan Ibu Staf Rumah Sakit Islam Malang.

Demi kesempurnaan skripsi ini, saran dan kritik yang membangun sangat diharapkan. Semoga karya skripsi ini bermanfaat dan dapat memberikan sumbangan yang berarti bagi pihak yang membutuhkan.

Malang, 10 Juli 2009

Penulis



DAFTAR ISI

ABSTRAKSI i

KATA PENGANTAR ii

DAFTAR ISI iv

DAFTAR TABEL vi

DAFTAR GAMBAR vii

BAB I PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Penelitian 1

B. Perumusan Masalah 2

C. Tujuan Penelitian 3

D. Kontribusi Penelitian 4

E. Sistematika Pembahasan 4

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

A. Akuntansi Biaya 6

 1. Pengertian Akuntansi Biaya 6

 2. Karakteristik Akuntansi Biaya 6

 3. Tujuan dan Fungsi Akuntansi Biaya 7

B. Biaya 9

 1. Pengertian Biaya 9

 2. Klasifikasi Biaya 10

C. Biaya Oerhead Pabrik 12

D. Pembebanan Biaya Ke Objek Lain 13

E. Sistem Akuntansi Biaya Tradisional 15

 1. Penentuan Harga Pokok Produksi 15

 2. Keterbatasan Akuntansi Tradisional 15

F. Sistem *Activity Based Costing* 18

 1. Pengertian ABC 18

 2. Tahap-tahap dalam Penerpan ABC 18

 3. Identifikasi dan Klasifikasi Aktivitas 19

 4. Manfaat ABC 20

 5. Syarat Penentuan *Activity Based Costing* 20

 6. Keterbatasan ABC 21

G. Perbedaan Sistem Akuntansi Biaya Tradisional dengan Sistem ABC 22

H. Karakteristik Perusahaan Jasa 22

I. Jasa Pelayanan Rumah Sakit 23

 1. Definisi Rumah Sakit 23

 2. Karakteristik Rumah Sakit 24

 3. Konsep Tarif pada Rumah Sakit 25



BAB III METODE PENELITIAN

A. Jenis Penelitian	27
B. Fokus Penelitian	27
C. Lokasi Penelitian	28
D. Sumber Data	28
E. Metode Pengumpulan Data	29
F. Instrumen Penelitian	29
G. Analisis Data	30

BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Gambaran Umum Perusahaan.....	31
1. Sejarah Singkat Perusahaan	31
2. Lokasi Perusahaan.....	32
3. Visi, Misi dan Tujuan Perusahaan	32
4. Fasilitas Pelayanan di Rumah Sakit Islam Malang	33
5. Struktur Organisasi.....	33
6. Job Description.....	36
7. Karyawan Rumah Sakit Islam Malang	38
B. Penyajian Data dari Rumah Sakit	39
1. Biaya Bahan Baku.....	40
2. Biaya Tenaga Kerja Langsung	42
3. Biaya <i>Overhead</i>	43
4. Harga Jual Operasi Kelas III.....	45
C. Analisis dan Interpretasi Data	47
1. Perhitungan Harga Pokok yang dapat Dijadikan Dasar dalam Menetapkan Tarif Jasa Pelayanan Tindakan Operasi Kelas III dengan menggunakan Sistem <i>Activity Based Costing</i>	47
2. Perbandingan Harga Jual Jasa Tindakan Operasi Kelas III antara Sistem Akuntansi Biaya Tradisional dengan Sistem <i>Activity Based Costing</i>	61

BAB V KESIMPULAN DAN SARAN

A. Kesimpulan	65
B. Saran.....	66

Daftar Pustaka	67
-----------------------------	-----------

DAFTAR TABEL

Daftar Tabel	Judul	Halaman
Tabel 4.1	Daftar biaya tenaga kerja langsung jasa operasi kelas III	43
Tabel 4.2	Daftar biaya <i>overhead</i> yang terjadi pada tahun 2008	44
Tabel 4.3	Total <i>Cost Driver</i> dan Biaya <i>Overhead</i>	45
Tabel 4.4	Harga Jual Operasi Khusus	46
Tabel 4.5	Harga Jual Operasi Besar	46
Tabel 4.6	Harga Jual Operasi Sedang	46
Tabel 4.7	Harga Jual Operasi Kecil	47
Tabel 4.8	Penggolongan Aktivitas Biaya <i>Overhead</i> Pabrik	48
Tabel 4.9	Pengklasifikasian Biaya <i>Overhead</i> Pabrik berdasarkan Level Aktivitas	54
Tabel 4.10	Pembagian <i>Cost Pool</i> dan <i>Cost Driver</i> yang digunakan	55
Tabel 4.11	Kelompok <i>Cost Pool</i> dan <i>Cost Driver</i>	56
Tabel 4.12	Tarif biaya Kelompok	57
Tabel 4.13	Biaya <i>Overhead</i> Operasi Khusus	57
Tabel 4.14	Biaya <i>Overhead</i> Operasi Besar	58
Tabel 4.15	Biaya <i>Overhead</i> Operasi Sedang	58
Tabel 4.16	Biaya <i>Overhead</i> Operasi Kecil	59
Tabel 4.17	Harga Pokok Operasi Khusus	59
Tabel 4.18	Harga Pokok Operasi Besar	60
Tabel 4.19	Harga Pokok Operasi Sedang	60
Tabel 4.20	Harga Pokok Operasi Kecil	61
Tabel 4.21	Perbandingan harga jual jasa operasi antara sistem akuntansi biaya tradisional dengan sistem <i>activity based costing</i> pada operasi khusus	61
Tabel 4.22	Perbandingan harga jual jasa operasi antara sistem akuntansi biaya tradisional dengan sistem <i>activity based costing</i> pada operasi besar	62
Tabel 4.23	Perbandingan harga jual jasa operasi antara sistem akuntansi biaya tradisional dengan sistem <i>activity based costing</i> pada operasi sedang	62
Tabel 4.24	Perbandingan harga jual jasa operasi antara sistem akuntansi biaya tradisional dengan sistem <i>activity based costing</i> pada operasi kecil	63

DAFTAR GAMBAR

Daftar Gambar	Judul	Halaman
Gambar 4.1	Struktur Organisasi Rumah Sakit Islam Malang	35



BAB I PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Penelitian

Dewasa ini kebutuhan akan informasi akuntansi dirasakan semakin meningkat. Hal ini seiring dengan semakin besarnya suatu tekanan karena adanya persaingan global yang mengharuskan banyak perusahaan mengubah cara pengoperasian bisnisnya. Dengan adanya perubahan lingkungan ekonomi ini, maka dituntut adanya suatu perubahan terhadap akuntansi biaya tradisional. Perubahan tersebut dilakukan karena sistem tersebut dianggap sudah tidak dapat lagi memberikan informasi yang relevan dalam pengambilan suatu keputusan.

Sistem biaya tradisional dirancang pada era revolusi industri. Pada saat itu, proses produksi dilakukan dengan mesin yang sederhana dan barang yang dihasilkan relatif homogen, serta tingkat persaingan yang masih rendah. Oleh karena itu, manajer tidak memerlukan suatu informasi biaya yang lebih rinci untuk mengkalkulasi biaya produknya. Dalam perkembangannya kini, banyak yang menyadari bahwa sistem akuntansi biaya tradisional tidak dapat lagi memenuhi kebutuhan manajemen.

Kelemahan yang dimiliki oleh sistem tradisional yaitu kegagalan dalam mengestimasi biaya produk secara akurat dan ketidakmampuan menyediakan informasi yang cukup tentang efisiensi suatu proses. Kegagalan ini dikarenakan sistem akuntansi biaya tradisional hanya menggunakan satu atau dua macam pembebanan untuk mengukur semua konsumsi sumberdaya perusahaan. Terhadap perhitungan bahan baku dan tenaga kerja langsung tidak ada masalah, tetapi akan timbul distorsi dalam perhitungan biaya overhead. Menurut Usry & Hammer (1997:39) mengatakan bahwa “biaya *overhead* adalah biaya bahan tidak langsung, pekerja tidak langsung, dan semua biaya pabrik lainnya yang tidak dapat dibebankan langsung ke produk”. Biaya *overhead* dalam sistem tradisional diasumsikan proposional dengan jumlah unit yang diproduksi, tetapi pada kenyataannya banyak sumberdaya atau biaya yang timbul dari aktivitas yang tidak berhubungan dengan volume produksi. Akibat adanya hal tersebut sistem

akuntansi biaya tradisional tidak lagi sesuai dengan kondisi perusahaan yang semakin berkembang dari waktu ke waktu.

Seiring perkembangan zaman, dimana kebutuhan manusia akan suatu produk maupun jasa semakin beragam, menjadikan tantangan bagi perusahaan untuk memenuhi kebutuhan itu secara maksimal, baik dalam hal kualitas, kuantitas maupun harga. Untuk mencapai tujuan tersebut maka perusahaan membutuhkan suatu sistem kalkulasi terhadap biaya produk atau jasa yang lebih akurat. Hal tersebut akan lebih berguna dalam memberikan masukan, sehingga nantinya sebagai dasar untuk meningkatkan mutu, produktivitas, dan mengurangi biaya.

Melihat keadaan tersebut maka diperkenalkan suatu sistem biaya yang disebut *Activity Based Costing (ABC)*. Sistem ini melakukan perhitungannya berdasarkan aktivitas yang terjadi dan digunakan untuk mengatasi kelemahan dari sistem akuntansi biaya tradisional. Menurut Supriyono (1999:262): “*Activity Based Costing* yaitu sistem pembebanan biaya pada objek biaya melalui dua tahap, antara lain: melacak biaya pada aktivitas-aktivitas dan selanjutnya melacak biaya aktivitas-aktivitas pada objek-objek biaya”. Dengan demikian, sistem ini dapat menyediakan informasi biaya yang lebih akurat sehingga memungkinkan bagi manajemen perusahaan untuk mengambil keputusan mengenai kombinasi produk, rancangan produk dan proses teknologi supaya bisa meningkatkan profitabilitas organisasi atau perusahaan.

Rumah Sakit Islam Malang yang akan dijadikan sebagai tempat penelitian dalam penulisan skripsi ini merupakan suatu perusahaan yang bergerak dalam bidang jasa. Jasa yang akan diteliti adalah mengenai jasa operasi yang terjadi di rumah sakit tersebut. Penelitian terhadap jasa tindakan operasi ini dilakukan karena sudah banyaknya perusahaan yang telah didirikan, sehingga membuat persaingan dalam jasa operasi semakin meningkat. Melihat kondisi yang demikian maka setiap perusahaan akan berusaha dengan keras agar dapat mempertahankan pasarnya dan sebisa mungkin mengembangkan produk atau jasa yang ditawarkannya. Untuk mencapai tujuan itu, perusahaan harus memfokuskan perhatiannya terhadap penciptaan produk atau jasa yang lebih baik dari para pesaingnya. Dengan kondisi yang seperti itu, perusahaan harus memiliki suatu sistem akuntansi biaya yang informatif supaya tidak terjadi kesalahan dalam

perhitungan, sehingga dapat digunakan oleh manajemen dalam pembuatan suatu keputusan.

Berdasarkan pada kerangka pikiran diatas, peneliti tertarik untuk mengadakan penelitian di Rumah Sakit Universitas Islam Malang. Hal ini dikarenakan didalam rumah sakit tersebut memiliki berbagai macam jasa operasi yang diberikan kepada pasien. Melihat hal tersebut, bisa mengakibatkan kemungkinan terjadinya pembebanan biaya yang tidak tepat dalam penentuan tarif kamar operasi yang ditawarkan oleh pihak rumah sakit kepada pasien. Untuk mengkaji lebih lanjut masalah ini, peneliti mengambil judul: **“Penerapan *Activity Based Costing* Sebagai Alat Untuk Penetapan Tarif Operasi Kelas III”**.

B. Perumusan Masalah

Penetapan tarif yang tepat dapat terwujud apabila pembebanan biaya-biaya yang terkait dengan penetapan tarif tersebut sudah dilakukan dengan benar oleh pihak rumah sakit. Berdasarkan latar belakang di atas, perumusan yang diajukan dalam penelitian ini, antara lain:

1. Bagaimana perhitungan tarif operasi kelas III yang terjadi dengan menggunakan sistem akuntansi tradisional pada Rumah Sakit Islam Malang?
2. Bagaimana perhitungan tarif operasi kelas III yang terjadi dengan menggunakan sistem *Activity Based Costing* pada Rumah Sakit Islam Malang?
3. Apakah ada perbedaan perhitungan dalam menetapkan tarif antara sistem akuntansi tradisional dengan sistem *Activity Based Costing* pada Rumah Sakit Islam Malang?

C. Tujuan Penelitian

Tujuan dari penelitian yang dilakukan dalam rangka penyusunan skripsi ini adalah:

1. Untuk mengetahui besarnya perhitungan tarif operasi kelas III yang terjadi di Rumah Sakit Islam Malang dengan menggunakan sistem akuntansi tradisional.

2. Untuk mengetahui penerapan sistem *Activity Based Costing* dalam kaitannya dengan penetapan tarif yang terjadi di Rumah Sakit Islam Malang.
3. Untuk mengetahui perbandingan besarnya perbedaan perhitungan dalam penetapan tarif antara sistem akuntansi tradisional dengan sistem *Activity Based Costing* pada Rumah Sakit Islam Malang.

D. Kontribusi Penelitian

Adapun beberapa kontribusi yang diharapkan dari penelitian ini adalah:

1. Kontribusi Teoritis
 - a. Diharapkan hasil dari penelitian ini, dapat menambah pengetahuan yang lebih mengenai topik akuntansi biaya, khususnya tentang perhitungan tarif.
 - b. Diharapkan pula dari hasil penelitian ini, dapat digunakan sebagai bahan pengembangan dan studi lanjutan bagi para peneliti lain yang tertarik pada bidang manajemen keuangan.
2. Kontribusi Praktis

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan bagi Rumah Sakit Islam Malang yang terkait dengan penetapan tarif operasi.

E. Sistematika Penelitian

Untuk memudahkan dalam mempelajari dan memperoleh gambaran mengenai skripsi ini, maka dalam penulisan suatu penelitian ilmiah disajikan pada pembahasan garis besar yang dibagi dalam lima bab, sebagai berikut:

BAB I Pendahuluan

Pada Bab I ini berisi mengenai latar belakang, perumusan masalah, tujuan penelitian, kontribusi penelitian dan sistematika penelitian.

BAB II Tinjauan Pustaka

Pada BAB II ini berisi mengenai teori-teori yang digunakan, seperti: pengertian akuntansi biaya, pengertian biaya overhead pabrik, pembebanan biaya ke objek lain, sistem akuntansi tradisional, sistem *activity based costing*, perusahaan jasa dan pengertian tarif.

BAB III Metode Penelitian

Pada Bab III ini berisi mengenai jenis penelitian, fokus penelitian, lokasi penelitian, sumber data, teknik pengumpulan data dan analisa data.

BAB IV Hasil dan Pembahasan

Pada Bab IV ini berisi mengenai gambaran umum perusahaan, penyajian data yang diperoleh dari perusahaan, analisis data dan interpretasi dari hasil analisis data tersebut.

BAB V Kesimpulan dan Saran

Pada Bab V ini berisi mengenai kesimpulan yang dapat ditarik dari pembahasan yang dilakukan serta memberikan saran-saran yang berhubungan dengan masalah yang terjadi.



BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Akuntansi Biaya

1. Pengertian Akuntansi Biaya

Akuntansi biaya merupakan bagian dari dua tipe akuntansi, antara lain: akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen. Kedua tipe tersebut memiliki persamaan yaitu suatu sistem pengolahan informasi keuangan yang diperlukan oleh manajer untuk mengambil keputusan, adapula perbedaan yang dimilikinya yaitu terletak pada usaha sedapat mungkin untuk memenuhi kebutuhan pemakai informasi dari laporan keuangan yang mempunyai karakteristik dan tujuan yang berbeda-beda Mulyadi (2005:1).

Secara definitif, Mulyadi (2005:7) mengemukakan bahwa: “akuntansi biaya adalah proses pencatatan, penggolongan, peringkasan dan penyajian biaya pembuatan serta penjualan produk atau jasa dengan menggunakan cara-cara tertentu”. Sedangkan Maher (1996:2), menyatakan: “akuntansi biaya adalah suatu bidang akuntansi yang mencatat, mengukur dan melaporkan informasi mengenai besarnya biaya”.

Dari kedua definisi diatas maka dapat disimpulkan bahwa akuntansi biaya merupakan bidang akuntansi untuk mengetahui besarnya biaya pembuatan dan penjualan produk atau jasa yang dihasilkan oleh perusahaan.

2. Karakteristik Informasi Akuntansi Biaya

Akuntansi biaya menghasilkan informasi biaya untuk pelaporan kepada pihak ekstern dan pihak intern. Informasi biaya dari akuntansi biaya untuk pelaporan tersebut harus memiliki karakteristik, sebagai berikut:

a. Relevan

Relevan merupakan karakteristik yang sangat penting untuk dimiliki oleh setiap informasi biaya. Maksudnya, informasi biaya harus bermanfaat untuk mempertimbangkan persoalan-persoalan tertentu yang harus dihadapi oleh pemakai atau harus sesuai dengan kebutuhan dari pemakai. Aplikasi konsep relevan lebih banyak digunakan untuk pelaporan kepada pihak intern daripada pelaporan kepada pihak ekstern. Pelaporan kepada pihak intern bertujuan untuk membantu manajemen dalam menjalankan fungsinya.

b. Objektif

Objektif ini diperlukan untuk menunjukkan bahwa metode pengumpulan dan laporan atau informasi biaya yang dihasilkan, memang

dirancang secara sistematis dan realitas merefleksikan kejadian atau transaksi yang benar terjadi. Aplikasi dari objektif ini lebih banyak digunakan untuk pelaporan terhadap pihak ekstern.

c. Dapat diuji kebenarannya

Informasi akuntansi biaya harus dapat dibuktikan kebenarannya. Maksudnya, pemakai informasi harus dapat mengidentifikasi metode yang digunakan oleh perusahaan untuk menghasilkan jumlah biaya tertentu dari objek biayanya.

d. Tepat Waktu

Informasi akuntansi biaya akan kehilangan nilai kegunaannya apabila disajikan tidak tepat pada waktunya. Informasi biaya sangat sensitif dengan berlakunya faktor waktu, karena setiap informasi biaya berhubungan dengan suatu peluang atau kesempatan.

e. Akurasi

Ketelitian juga merupakan karakteristik yang harus dimiliki oleh informasi akuntansi biaya, karena informasi yang tepat waktu dapat kehilangan manfaatnya apabila tidak akurat. Keakuratan tidak dapat dipisahkan dari ketepatan waktu dan relevan suatu informasi biaya. (Harnanto 1992:8-10)

3. Tujuan dan Fungsi Akuntansi Biaya

Menurut Kusnadi (2001:133) tujuan dari akuntansi biaya, antara lain:

a. Penentuan Harga Pokok Produk

Dalam penentuan harga pokok produk, akuntansi biaya mencatat, menggolongkan dan meringkas biaya-biaya pembuatan produk (barang atau jasa)

b. Menyediakan Informasi Biaya untuk Kepentingan Manajemen

Manajemen perusahaan berusaha untuk mencapai tujuan perusahaan dengan cara yang efektif dan efisien. Ukuran efisien dapat dilihat dari indikasi biaya. Umumnya semakin tinggi biaya akan semakin rendah tingkat efisiennya.

c. Sebagai Alat Perencanaan

Perencanaan bisnis sangat terkait pada penghasilan dan biaya. Tanpa perencanaan biaya maka manajemen perusahaan akan sulit melakukan pengendalian biaya.

d. Pengendalian Biaya

Pengendalian biaya dilakukan dengan cara membandingkan antara biaya yang seharusnya dikeluarkan untuk memproduksi satu satuan produk dengan biaya yang sesungguhnya terjadi.

e. Memperkenalkan Berbagai Metode

Penetapan biaya yang tepat sangat diperlukan baik yang digunakan untuk informasi yang dibutuhkan kalangan eksternal maupun yang dibutuhkan oleh kalangan manajemen. Didalam akuntansi biaya, banyak sekali metode dan pendekatan yang diperkenalkan sehingga yang berkepentingan akan mengetahui metode mana yang paling efektif dan efisien.

f. Pengambilan Keputusan Khusus

Akuntansi biaya merupakan alat manajemen dalam memonitor dan merekam transaksi biaya secara sistematis, serta menyajikan informasi biaya dalam bentuk laporan biaya.

g. Menghitung Laba Perusahaan Pada Setiap Periode Tertentu

Untuk mengetahui laba perusahaan manajemen juga harus mengetahui jumlah biaya yang dikeluarkan dan biaya ini merupakan salah satu komponen dari laba.

h. Menghitung dan Menganalisis Berbagai Sebab Terjadinya Ketidakefektifan dan Ketidakefisienan

Dalam akuntansi biaya juga dibahas mengenai batas maksimum yang harus diperhatikan didalam menetapkan biaya yang diperlukan waktu melakukan akitivitas atau didalam membuat suatu produk. Jika terjadi beda dengan yang sesungguhnya maka perbedaan dan penyebab perbedaan serta akibat yang ditimbulkan harus dianalisis secara tepat dan cepat kemudian dicari berbagai solusi yang terbaik.

Tujuan akuntansi biaya, menurut Mulyadi (2005:7) dinyatakan sebagai berikut:

a. Penentuan Kos Produk

Untuk memenuhi tujuan penentuan kos produk, akuntansi biaya mencatat, menggolongkan, meringkas biaya-biaya pembuatan produk atau jasa. Biaya-biaya yang dikumpulkan dan disajikan adalah biaya yang terjadi di masa lalu.

b. Pengendalian Biaya

Pengendalian biaya harus didahului dengan penentuan biaya yang sebenarnya dikeluarkan untuk memproduksi suatu satuan produk. Jika biaya yang seharusnya ini telah ditetapkan, akuntansi biaya bertugas untuk memantau apakah pengeluaran biaya yang sesungguhnya sesuai dengan biaya yang seharusnya tersebut. Akuntansi biaya kemudian melakukan analisis terhadap penyimpangan biaya sesungguhnya dengan biaya seharusnya dan menyajikan informasi mengenai penyebab adanya selisih tersebut.

c. Pengambilan Keputusan Khusus

Hal ini menyangkut masa yang akan datang bagi perusahaan, oleh karena itu informasi yang relevan dengan pengambilan keputusan sangat diperlukan. Informasi ini tidak dicatat didalam catatan akuntansi biaya, melainkan hasil dari suatu proses peramalan.

Akuntansi biaya berguna bagi manajer dalam mengambil keputusan yang biasanya didasarkan pada konsekuensi keuangan dari setiap tindakan. Fungsi dari akuntansi biaya menurut Kusnadi (2001:4), dikemukakan sebagai berikut:

- Melakukan perhitungan dan pelaporan biaya (harga) pokok suatu produk
- Memerinci suatu biaya (harga) pokok produk pada segenap unturnya
- Memberikan informasi dasar untuk membuat perencanaan biaya dan beban

- d. Memberikan data bagi proses penyusunan anggaran
- e. Memberi informasi biaya bagi manajemen guna dipakai didalam pengendalian manajemen

Akuntansi biaya mempunyai berbagai metode alternatif penghitungan dan pengumpulan biaya. Oleh karena itu setiap perusahaan harus memilih suatu metode perhitungan dan pengumpulan sesuai dengan kondisi perusahaan sehingga bisa digunakan sebagai pengambilan keputusan dengan baik.

Sewaktu proses pengendalian, akuntansi biaya bisa digunakan untuk menetapkan biaya standar. Biaya standar adalah biaya yang ditentukan terlebih dahulu, baik untuk bahan langsung, tenaga kerja langsung maupun biaya *overhead* pabrik berdasarkan informasi yang dikumpulkan dari pengalaman masa lalu dan penelitian ilmiah.

B. Biaya

1. Pengertian biaya

Manajer di setiap perusahaan memiliki beberapa aktivitas utama, yaitu: perencanaan, pengarahan dan motivasi, serta pengendalian. Untuk melaksanakan tanggung jawab perencanaan dan pengendalian tersebut, seorang manajer memerlukan suatu informasi tentang organisasi. Bila dilihat dari sudut pandang akuntansi, maka informasi tersebut berkaitan dengan biaya dalam perusahaan.

Biaya dapat didefinisikan sebagai “kas atau nilai setara kas yang dikorbankan untuk menghasilkan barang atau jasa yang diharapkan bisa memberikan manfaat pada saat ini atau dimasa mendatang bagi perusahaan” Simamora (1990:36). Matz & Usry (1976:41), menyatakan definisi mengenai cost adalah sebagai berikut: “biaya adalah suatu pengorbanan yang diukur dengan uang, yang telah dikeluarkan atau yang secara potensial harus dikeluarkan untuk mencapai suatu tujuan tertentu”.

Dari dua definisi diatas, disimpulkan bahwa biaya adalah kas atau nilai setara kas yang telah dikeluarkan atau yang secara potensial dikeluarkan untuk mencapai suatu tujuan tertentu.

2. Klasifikasi biaya

Secara umum, tujuan akuntansi biaya adalah melakukan penyajian informasi biaya yang dibutuhkan oleh manajemen. Hal tersebut dilakukan supaya manajemen dapat mengelola perusahaan secara efektif. Untuk mencapai tujuan tersebut, maka diperlukan suatu pengklasifikasian biaya, karena biaya yang terjadi berbeda. Dengan demikian, suatu biaya tidak dapat digunakan untuk memenuhi berbagai tujuan. Menurut Machfoedz (1996:124-127), biaya dapat diklasifikasikan sebagai berikut:

a. Klasifikasi Biaya Berdasarkan Tingkah Laku

Apabila diklasifikasikan dalam tingkah laku dan mempunyai hubungan dengan volume produksi, maka biaya dikelompokkan kedalam beberapa jenis biaya, antara lain:

- 1) Biaya variabel adalah biaya-biaya yang totalnya berubah secara proporsional dengan perubahan volume produksi. Contoh biaya variabel, antara lain: biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.
- 2) Biaya tetap adalah biaya-biaya yang dalam jarak kapasitas tertentu, totalnya tetap meskipun terjadi perubahan volume produksi. Contoh dari biaya tetap, antara lain: penyusutan aktiva tetap yang dihitung dengan menggunakan metode garis lurus.
- 3) Biaya semivariabel adalah biaya yang jumlah totalnya berubah dengan adanya perubahan volume produksi. Total biaya semivariabel berubah secara tidak proposional dengan perubahan volume produksi, karena biaya semivariabel mengandung unsur biaya tetap dan biaya variabel. Contoh dari biaya semivariabel, antara lain: biaya listrik.

b. Klasifikasi Biaya Berdasarkan Pertanggungjawaban

Klasifikasi biaya berdasarkan pertanggungjawaban sangat penting dalam pengendalian biaya. Hal ini dikarenakan untuk mengetahui biaya yang terjadi dan siapa yang bertanggung jawab atas pengeluaran biaya tersebut. Biaya dalam hubungannya dengan pertanggungjawaban dikelompokkan menjadi dua, yaitu:

- 1) Biaya terkendali, yaitu biaya-biaya yang dapat dikendalikan atau dipengaruhi oleh keputusan manajer departemen tempat terjadinya biaya yang bersangkutan. Contoh dari biaya terkendali, yaitu : biaya iklan pada departemen pemasaran.
- 2) Biaya tak terkendali adalah biaya-biaya yang tidak dapat dipengaruhi oleh keputusan manajer departemen tempat biaya yang bersangkutan dibebankan. Contoh dari biaya tak terkendali, yaitu : alokasi dari suatu departemen.

c. Klasifikasi Biaya Berdasarkan Objek

Ditinjau dari segi mudah atau tidaknya suatu biaya diidentifikasi terhadap objeknya, biaya dapat diklasifikasikan menjadi beberapa, antara lain:

- 1) Biaya langsung adalah biaya-biaya yang manfaatnya secara langsung dapat diidentifikasi dengan obyek biaya tertentu. Suatu biaya yang merupakan biaya langsung bagi objek tertentu, belum tentu merupakan biaya langsung bagi objek biaya yang lain. Contoh dari biaya langsung, yaitu : gaji karyawan
- 2) Biaya tak langsung adalah biaya-biaya yang manfaatnya tidak dapat diidentifikasi secara langsung dengan objek biaya tertentu. Pemisahan berdasarkan objek sangat bermanfaat bagi manajemen karena dapat mengendalikan biaya yang akan dikeluarkan dan tidak menimbulkan suatu pemborosan. Contoh dari biaya tak langsung, yaitu: biaya pemeliharaan.

d. Klasifikasi Biaya dalam Hubungannya dengan Produk

Dalam klasifikasi ini dikelompokkan kedalam beberapa kelompok, antara lain:

- 1) Biaya bahan baku yaitu nilai uang dari penggunaan bahan baku yang diolah menjadi produk jadi. Bahan baku yang diolah dapat dipastikan menjadi bahan baku langsung dan bahan baku tak langsung. Bahan baku langsung adalah bahan yang dapat diidentifikasi dengan produk yang dihasilkan, nilainya relatif besar dan umumnya sifat bahan baku langsung masih melekat pada produk yang dihasilkan, sedangkan bahan baku tak langsung adalah bahan yang berfungsi sebagai pelengkap dalam pengolahan bahan baku menjadi produk jadi dan nilainya relatif lebih kecil. Contoh dari biaya bahan baku, yaitu : kayu, benang, dll.
- 2) Biaya tenaga kerja adalah upah dari tenaga kerja yang mengerjakan bahan baku sampai menjadi produk jadi. Tenaga kerja ini dikelompokkan menjadi tenaga kerja langsung dan tenaga kerja tak langsung. Pengertian dari tenaga kerja langsung adalah tenaga kerja yang secara langsung mengolah bahan baku menjadi produk jadi. Tenaga kerja tidak langsung adalah tenaga kerja tidak secara langsung mengolah bahan baku menjadi produk jadi.
- 3) Biaya *overhead* pabrik adalah semua komponen biaya produksi selain biaya bahan baku langsung dan biaya tenaga kerja langsung. Yang termasuk kedalam biaya *overhead* pabrik antara lain: biaya bahan baku tak langsung, biaya tenaga kerja tak langsung, biaya listrik, dll.

e. Klasifikasi Biaya Berdasarkan Fungsi Operasi Nonproduksi

Biaya nonmanufaktur ini terdiri dari:

- 1) Biaya distribusi adalah biaya-biaya yang dikeluarkan dari mulai barang selesai dibuat sampai ke tangan konsumen. Contoh dari biaya distribusi, yaitu: biaya pengiriman, gaji salesman.
- 2) Biaya Administrasi. Kelompok biaya administrasi pada umumnya disatukan dengan biaya umum. Contoh dari biaya administrasi, yaitu: gaji direktur, biaya bagian akuntansi, dll.
- 3) Biaya riset dan pengembangan. Seluruh biaya yang dikeluarkan untuk melakukan riset dan pengembangan dimasukkan kedalam bagian biaya ini.

- 4) Biaya-biaya keuangan yaitu biaya yang berhubungan dengan pengeluaran saham, obligasi dan surat-surat berharga lainnya.
- f. Klasifikasi Biaya Untuk Pengambilan Keputusan
- Klasifikasi biaya ini, meliputi:
- 1) Biaya masa lalu dan biaya akan datang. Arti dari biaya masa lalu adalah biaya-biaya yang telah terjadi di masa lalu, sehingga tidak relevan dalam pengambilan keputusan. Informasi biaya masa lalu dapat berguna untuk membantu manajer dalam membuat prediksi biaya sebagai dasar penyusunan anggaran. Sedangkan pengertian dari biaya akan datang adalah biaya yang diperkirakan akan terjadi, umumnya digunakan untuk perencanaan dan pengendalian biaya. Biaya yang akan datang merupakan biaya yang relevan untuk pengambilan keputusan.
 - 2) Biaya tertanam dan biaya tunai. Biaya tertanam adalah biaya yang terjadi akibat keputusan masa lalu, akibat yang ditimbulkan dari keputusan tersebut adalah harus dibukukan pada masa sekarang. Sedangkan arti dari biaya tunai adalah pengeluaran yang akan segera dicatat dan diakui sebagai biaya dengan mengeluarkan kas.
 - 3) Biaya relevan dan biaya tidak relevan. Tujuan dari pemisahan biaya ini adalah untuk menunjukkan kepada manajemen bahwa tidak semua jenis biaya dapat dipertimbangkan sebagai dasar pengambilan keputusan. Pengertian biaya relevan itu sendiri adalah biaya yang jumlahnya dipengaruhi oleh pemilihan alternatif tindakan. Lalu pengertian dari biaya tidak relevan adalah biaya-biaya yang tidak dipengaruhi oleh pemilihan alternatif tindakan.
 - 4) Biaya kesempatan adalah manfaat potensial yang akan hilang bila salah satu alternative telah dipilih dari sejumlah alternatif yang tersedia.
 - 5) Biaya marginal dan deferensial memiliki makna yang sama, yaitu tambahan biaya karena keputusan untuk menambah unit yang diproduksi.
 - 6) Biaya modal sendiri merupakan biaya yang walaupun tidak menyebabkan suatu pengeluaran uang, namun merupakan pengorbanan bagi seseorang. Konsep ini pada dasarnya sama dengan konsep biaya kesempatan.

C. Biaya Overhead Pabrik

Biaya produksi merupakan biaya yang berkaitan dengan pembuatan barang dan penyediaan jasa, Hansen & Mowen (2000:39). Biaya produksi dalam hubungannya dengan produk dapat diklasifikasikan lebih lanjut sebagai biaya bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung dan *biaya overhead*. “Semua biaya produksi selain dari bahan dan tenaga kerja langsung dikelompokkan kedalam satu kategori yang disebut *biaya overhead*” Hansen & Mowen (2000: 40), sedangkan menurut Usry & Hammer (1997:39)

mengatakan bahwa “biaya *overhead* adalah biaya bahan tidak langsung, pekerja tidak langsung, dan semua biaya pabrik lainnya yang tidak dapat dibebankan langsung ke produk”. Berdasarkan dua definisi diatas dapat disimpulkan bahwa *biaya overhead* merupakan semua biaya produksi selain dari bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung.

D. Pembebanan Biaya ke Objek Lain

Keakuratan dalam pembebanan biaya merupakan hal yang sangat penting dalam perusahaan yang berorientasi pada laba, karena akan mempengaruhi ketepatan dalam menghitung harga pokok produksi. Besar kecilnya harga pokok produksi akan mempengaruhi terhadap besar kecilnya laba yang diperoleh oleh perusahaan. Keakuratan menurut Supriyono (1999:259), yaitu konsep relatif yang didasarkan atas kelogisan dan kepantasan metode yang digunakan dalam pembebanan biaya. Sedangkan menurut Hansen & Mowen (2000:33) mengungkapkan bahwa, “keakuratan merupakan suatu konsep yang relatif dan harus dilakukan dengan wajar secara logis terhadap pembebanan biaya”.

Berdasarkan pernyataan diatas, keakuratan dalam pembebanan biaya dapat diartikan sebagai suatu pemilihan metode pembebanan biaya yang bisa memberikan hasil pembebanan yang lebih akurat dibandingkan dengan beberapa metode lainnya. Pembebanan biaya ke objek lain dapat dilakukan dengan tiga metode, yaitu:

a. Penelusuran Langsung

Penelusuran langsung merupakan proses pengidentifikasian dan pembebanan biaya yang berkaitan secara fisik dengan suatu objek biaya. Penelusuran langsung dapat dilakukan dengan pengamatan fisik atas sumber daya yang dikonsumsi oleh suatu objek biaya. Contoh dari penggunaan sumber daya yang dapat diamati secara fisik adalah penggunaan bahan dan tenaga kerja langsung, sehingga biaya-biaya ini dapat dibebankan secara langsung ke objek biaya. Penelusuran langsung ini memberikan hasil pembebanan biaya lebih akurat dibandingkan dengan penelusuran yang lain, karena metode ini mendasarkan pada hubungan kausal yang dapat diamati secara fisik.

b. Penelusuran *Driver*

Penelusuran *driver* merupakan penggunaan pemicu untuk membebankan biaya ke objek biaya. Penelusuran *driver* ini adalah metode pembebanan terbaik kedua untuk membebankan biaya-biaya yang

mempunyai hubungan kausal tetapi penggunaan sumber daya oleh objek biaya tidak mudah diamati. Pemicu dapat diartikan sebagai faktor penyebab perubahan penggunaan sumber daya atau penggunaan aktivitas oleh suatu objek biaya. Keakuratan penelusuran driver tergantung pada kualitas hubungan kausal antara faktor pemicu biaya dengan objek biaya. Semakin baik hubungan kausal antara faktor pemicu dengan objek biaya, maka hasil pembebanan akan semakin akurat. Penelusuran driver menggunakan dua jenis pemicu untuk menelusuri biaya ke objek biaya, yaitu: pemicu sumber daya dan pemicu aktivitas. Pemicu sumber daya mengukur permintaan sumber daya oleh aktivitas. Lalu menggunakan pemicu sumber daya tersebut untuk membebankan biaya ke sumber daya aktivitas.

c. Alokasi

Alokasi merupakan metode ketiga yang digunakan untuk membebankan biaya-biaya yang tidak mempunyai hubungan kausal dengan objek biaya. Pembebanan biaya ini dilakukan dengan cara mengalokasikan biaya secara arbiter yang didasarkan pada kemudahan dan beberapa asumsi yang berhubungan. Pembebanan biaya dengan cara alokasi menghasilkan tingkat keakuratan yang paling rendah diantara metode yang lainnya.

Hansen & Mowen (2000:34-36)

Perusahaan yang memiliki berbagai jenis produk untuk porsi biaya *overhead pabrik* mengalami hal yang signifikan terhadap biaya produksi, maka salah satu hal yang dapat dipermasalahkan adalah pembebanan biaya *overhead pabrik* sulit untuk diidentifikasi ke dalam produk tertentu. Oleh karena itu diperlukanlah suatu cara sendiri untuk mengidentifikasi atau mengalokasikan biaya *overhead* ini. Metode yang dapat digunakan untuk membebankan biaya *overhead*, antara lain:

a. Metode Tradisional

Sebenarnya sistem ini telah usang karena lebih cenderung berpikir *volume* yang menciptakan semua biaya, sehingga sistem ini mengalokasikan biaya *overhead* pabrik pada produk berdasarkan tolak ukur *volume*. Supriyono (1999:221), menyatakan bahwa:

“alokasi *biaya overhead* metode tradisional biasanya diasumsikan konsumsi *overhead* berhubungan erat dengan jumlah unit yang diproduksi yang diukur dalam jam kerja langsung, jam mesin atau jumlah harga bahan. *Cost driver* berdasarkan unit membebankan biaya overhead pada produk melalui penggunaan tarif *overhead* tunggal untuk seluruh pabrik atau tarif *overhead* setiap departemen”

Pemakaian *cost driver* berdasarkan unit ini memiliki suatu keterbatasan karena bisa mengakibatkan informasi biaya yang terdistorsi.

Akibat dari distorsi ini menyebabkan informasi terhadap harga pokok produksi yang tidak akurat pula.

b. Metode Sistem ABC

Metode sistem ABC yaitu suatu sistem yang terdiri atas dua tahap, antara lain: melacak biaya pada berbagai aktivitas dan produk. Berkaitan dengan alokasi biaya *overhead* ini, Tunggal (1992:29) mengungkapkan bahwa:

“suatu ABC sistem menyajikan konsumsi sumberdaya dengan menelusuri hubungan antar biaya tak langsung dan sumberdayanya. Lalu mengambil biaya *overhead* yang kemudian membebankan ke produk berdasarkan tolak ukur penggunaannya. Semakin banyak aktivitas suatu produk dibutuhkan maka semakin banyak biaya yang diciptakan”.

Dengan menggunakan metode ini dapat memperlihatkan secara akurat setiap aktivitas yang terjadi untuk membuat suatu produk, yang selanjutnya aktivitas tersebut dikumpulkan dan diperlakukan perhitungan guna mencari berapa besar biaya *overhead* yang digunakan untuk memproduksinya.

E. Sistem Akuntansi Biaya Tradisional

Pada sistem ini biaya *overhead* yang terkait tidak dikaitkan dengan penyebab terjadinya, melainkan langsung dibebankan kepada produk berdasarkan jam tenaga kerja langsung dan biaya bahan baku.

1. Penentuan Harga Pokok Produksi

Metode *volume based system* merupakan biaya *overhead* yang dibebankan kepada produk atas jumlah produk yang diproduksinya. Menurut Marwoto dan Supriyono (1997:662), menyatakan bahwa :”*cost driver* yang digunakan sebagai dasar alokasi biaya *overhead* pabrik dalam akuntansi biaya tradisional antara lain, biaya tenaga kerja langsung, biaya bahan baku, dan biaya jam tenaga kerja langsung.

2. Keterbatasan Sistem Akuntansi Biaya Tradisional

Dalam akuntansi biaya tradisional, penentuan harga pokok produksi hanya didasarkan pada *volume* produksi saja. Sistem penentuan harga pokok produksi tersebut, sangat bermanfaat jika tenaga kerja langsung dan bahan baku langsung merupakan faktor yang dominan dalam produksi. Akan tetapi

dengan adanya revolusi dalam dunia usaha telah merubah persaingan yang ada. Dengan adanya perubahan tersebut akuntansi biaya tradisional menjadi tidak mampu lagi menyediakan informasi biaya yang mencerminkan kegiatan di pabrik. kekurangan dari akuntansi biaya tradisional, antara lain:

- a. Hanya menggunakan jam kerja langsung (biaya tenaga kerja langsung) sebagai dasar untuk mengalokasikan biaya *overhead* pabrik dari pusat biaya produk atau jasa.
- b. Hanya dasar alokasi yang berkaitan dengan volume yang digunakan untuk mengalokasikan biaya *overhead* pabrik dari pusat biaya kepada produk atau jasa. Akuntansi biaya tradisional mengalokasikan biaya *overhead* pabrik ke produk atas dasar kuantitas produk yang diproduksi (*Unit Based System*). Dalam metode ini biaya *overhead* pabrik dianggap proposional dengan jumlah unit produk yang diproduksi.
- c. Pusat biaya terlalu besar dan berisi mesin yang memiliki struktur biaya *overhead* sangat berbeda. Akuntansi biaya tradisional membebankan membebankan biaya *overhead* pabrik kepada produk melalui agregasi bukan berdasar konsumsi sumber daya oleh kegiatan untuk menghasilkan produk.
- d. Dengan makin rumitnya fungsi pemasaran dalam perusahaan, akuntansi biaya tradisional hanya menitikberatkan pada akumulasi penyajian informasi biaya produksi saja.

(Cooper dan Kaplan, 1991:82-83)

Menurut Supriyono (1999:268-269) ada beberapa faktor yang menyebabkan sistem akuntansi tradisional mengalami kelemahan dalam membebankan biaya *overhead* pabrik secara akurat, antara lain:

- a. Perusahaan Menghasilkan Berbagai Jenis Produk

Ketepatan dalam pembebanan biaya *overhead* pabrik ke produk tidak akan menimbulkan suatu masalah jika perusahaan hanya menghasilkan satu jenis produk. Namun, jika perusahaan menghasilkan berbagai jenis produk dengan menggunakan fasilitas yang sama, maka biaya *overhead* pabrik merupakan biaya bersama untuk seluruh produk yang dihasilkan.

Dengan kondisi seperti ini mengharuskan manajemen untuk mengidentifikasi jumlah biaya *overhead* pabrik yang dikonsumsi oleh masing-masing jenis produk. Dengan adanya perubahan seperti pada saat ini, sistem biaya tradisional tidak dapat digunakan dengan baik karena menimbulkan distorsi biaya.

b. Biaya *Overhead* Pabrik Berlevel Non Unit Jumlahnya Besar

Sistem akuntansi biaya tradisional yang mendasarkan pada tarif tunggal dan tarif departemantal untuk membebankan biaya *overhead* pabrik ke produk, hanya kedua tarif tersebut tepat digunakan jika sebagian besar biaya *overhead* pabrik adalah biaya *overhead* yang berlevel unit. Dalam lingkungan pemanufakturan maju, umumnya biaya *overhead* pabrik berlevel non-unit jumlahnya besar sehingga pembebanan biaya dengan menggunakan sistem akuntansi biaya tradisional terhadap kondisi tersebut dapat menimbulkan *distorsi* biaya.

c. Diversitas Produk yang Terlalu Tinggi

Biaya *overhead* pabrik yang berlevel non-unit yang berjumlah besar belum tentu mengakibatkan pembebanan dengan menggunakan sistem akuntansi biaya tradisional menimbulkan *distorsi*. Jika berbagai jenis produk mengkonsumsi aktivitas-aktivitas *overhead* non-unit dalam proporsi yang sama, maka pembebanan biaya berdasar unit tidak menimbulkan biaya distorsi. Namun, jika terjadi diversitas produk, maka pembebanan biaya *overhead* berdasarkan unit dapat menimbulkan suatu distorsi biaya. Diversitas produk adalah beberapa jenis produk yang dihasilkan oleh suatu perusahaan yang mengkonsumsi aktivitas *overhead* dalam proporsi yang berbeda-beda. Produk mengkonsumsi aktivitas yang berbeda-beda dapat disebabkan oleh perbedaan kerumitan produk, waktu set-up, desain dan perlekayasaan. Perbedaan-perbedaan tersebut mencerminkan rasio konsumsi. Rasio konsumsi merupakan proporsi setiap biaya yang dikonsumsi oleh setiap produk.

F. Sistem *Activity Based Costing*(ABC)

Dalam suatu perusahaan yang membuat produk secara besar-besaran diperlukan adanya biaya pengelolaan terhadap biaya-biaya yang terjadi, diantaranya adalah biaya produksi. Pengelolaan biaya produksi ini sangat penting, karena biaya ini merupakan salah satu elemen pembentuk harga pokok penjualan. Banyak perusahaan yang selama ini cenderung berpikif bahwa jumlah *volume* yang menciptakan biaya dan tidak ada perbedaan antara pembuatan produk dengan proses yang kompleks. Untuk itu diperlukanlah suatu sistem yang baru yaitu sistem ABC.

1. Pengertian ABC System

Menurut Anderson & Sallenberger (1992:79): “*Activity Based Costing* (ABC) adalah suatu sistem yang difokuskan pada aktivitas-aktivitas untuk memproduksi suatu produk. Biaya dikeluarkan pada aktivitas dan aktivitas ditelusuri pada biaya produk berdasarkan masing-masing aktivitas yang digunakan oleh masing-masing produk”.

Menurut Supriyono (1999:262): “*Activity Based Costing* yaitu sistem pembebanan biaya pada objek biaya melalui dua tahap, antara lain: melacak biaya pada aktivitas-aktivitas dan selanjutnya melacak biaya aktivitas-aktivitas pada objek-objek biaya”.

Sedangkan menurut Hansen & Mowen (2000:244) menyatakan bahwa: “*Activity Based Cost* merupakan suatu sistem kalkulasi biaya yang pertama kali menelusuri biaya ke aktivitas dan kemudian ke produk”.

Dari definisi diatas, maka dapat disimpulkan bahwa sistem ABC merupakan suatu pendekatan dalam perhitungan biaya yang menitikberatkan pada aktivitas-aktivitas yang menyebabkan terjadinya biaya. Dengan menggunakan metode ini diharapkan manajemen dapat mengurangi atau menghilangkan aktivitas-aktivitas yang tidak memiliki nilai tambah sehingga perusahaan akan mampu menawarkan produknya dengan harga yang lebih kompetitif.

2. Tahap-Tahap dalam penerapan Sistem ABC

Pendapat dari Hansen & Mowen (2000:148-150) menyatakan bahwa ada beberapa tahapan, antara lain:

a. Prosedur Pertama

a) Identifikasi Aktivitas

Melakukan pengidentifikasian aktivitas-aktivitas yang terjadi dari semua pekerjaan yang berbeda-beda.

b) Menghubungkan Biaya dengan Aktivitas

Setelah pengklasifikasian berbagai aktivitas selesai, maka yang dilakukan selanjutnya adalah menghubungkan berbagai biaya dengan setiap kelompok aktivitas.

c) Penentuan Kelompok Biaya

Kelompok biaya yang homogen adalah sekumpulan biaya *overhead* yang terkait secara logis dengan aktivitas yang dilaksanakan dan berbagai macam biaya tersebut dapat diterangkan oleh satu pemicu biaya (*cost driver*). Jadi, supaya dapat dimasukkan kedalam suatu kelompok biaya yang homogen, aktivitas-aktivitas *overhead* harus mempunyai rasio konsumsi yang sama untuk semua produk.

d) Penentuan Tarif Kelompok Biaya

Tarif kelompok biaya merupakan tarif biaya *overhead* per unit *cost driver*, yang dihitung untuk suatu kelompok biaya. Tarif kelompok dihitung dengan rumus total biaya overhead untuk kelompok biaya tertentu, dibagi dasar pengukuran kelompok biaya tersebut.

3. Prosedur Tahap Kedua

Pada tahap kedua, biaya *overhead* pabrik dari setiap kelompok biaya dibebankan ke berbagai jenis produk dengan menggunakan tarif kelompok biaya yang dikonsumsi oleh produk. Pembebanan biaya *overhead* pabrik ke produk dapat dihitung dengan menggunakan rumus sebagai berikut:

$$\text{Biaya Overhead yang Dibebankan} = \text{Tarif Kelompok} \times \text{Unit Cost Driver yang Digunakan}$$

3. Identifikasi dan Klasifikasi Aktivitas

Biaya-biaya yang berhubungan dengan aktivitas-aktivitas tersebut dalam membuat produk ditentukan berdasarkan kategori aktivitas yang terjadi. Aktivitas diklasifikasikan kedalam beberapa kategori, antara lain:

- a. **Aktivitas Berlevel Unit**
Aktivitas berlevel unit merupakan aktivitas yang dikerjakan setiap kali satu unit produk diproduksi, besar kecilnya aktivitas dipengaruhi oleh jumlah unit yang diproduksi.
- b. **Aktivitas Berlevel Batch**
Aktivitas berlevel batch merupakan aktivitas yang dikerjakan setiap kali suatu batch produk diproduksi, besar kecilnya aktivitas dipengaruhi oleh jumlah batch produk yang diproduksi.
- c. **Aktivitas Berlevel Produk**
Aktivitas berlevel produk merupakan aktivitas yang dikerjakan untuk mendukung berbagai produk yang diproduksi oleh perusahaan. Masukan untuk mengembangkan produk atau memungkinkan produk diproduksi atau dijual berada pada aktivitas ini.
- d. **Aktivitas Berlevel Fasilitas**
Aktivitas berlevel fasilitas meliputi aktivitas yang menopang proses pemanufakturan secara umum diperlukan untuk menyediakan fasilitas atau kapasitas pabrik untuk memproduksi produk, tetapi banyak sedikitnya aktivitas ini tidak berhubungan dengan volume produk yang diproduksi. (Supriyono, 2002:237-239)

4. Manfaat *Activity Based Costing System*

Manfaat yang diperoleh dari activity based costing system, antara lain:

- a. Memperbaiki kualitas pembuatan keputusan
- b. Menyediakan informasi biaya berdasarkan aktivitas, sehingga memungkinkan manajemen melakukan manajemen berbasis aktivitas (activity based manajemen)
- c. Perbaikan berkesinambungan terhadap aktivitas untuk mengurangi biaya overhead pabrik
- d. Memberikan kemudahan dalam estimasi biaya relevan (Sulastiningsih & Zulkifli 1999:27)

Sedangkan menurut Supriyono (1999:295), manfaat yang diberikan dari sistem ABC bila diterapkan dengan benar, antara lain:

- a. Menentukan biaya produk yang lebih akurat
- b. Menentukan mutu pembuatan keputusan
- c. Menyempurnakan pembuatan strategis
- d. Menimbulkan rasa memiliki dan pertanggungjawaban
- e. Memusatkan pada masa depan organisasi.

5. Syarat Penentuan *Activity Based Costing*

Sistem ABC merupakan suatu metode yang baru dalam mengalokasikan biaya overhead ke produk sehingga belum banyak digunakan di perusahaan. Padahal perusahaan ini memiliki beberapa keunggulan. Menurut Hansen & Mowen (2000:123) ada dua hal yang harus dipenuhi sebelum sistem ABC diterapkan, antara lain:

- a. Biaya-biaya berdasarkan non unit harus merupakan persentase dan yang signifikan dari biaya *overhead*. Jika biaya-biaya ini jumlahnya kecil, maka sama sekali tidak ada masalah dalam mengalokasikan pada tiap produk
- b. Rasio-rasio konsumsi antara aktivitas-aktivitas berdasarkan unit dan aktivitas-aktivitas berdasarkan non-unit harus berbeda. Jika berbagai produk menggunakan semua aktivitas *overhead* dengan yang kira-kira hampir sama, maka tidak ada masalah jika *cost driver* berdasarkan unit digunakan untuk mengalokasikan semua biaya *overhead* pada setiap produk.

6. Keterbatasan *Activity Based Costing System*

Meskipun *activity based costing system* memiliki banyak manfaat, bukan berarti bahwa sistem ABC tidak memiliki keterbatasan yang harus diperhatikan oleh manajer. Keterbatasan-keterbatasan tersebut menurut Blocher, dkk (2000:127-128), antara lain:

a. Alokasi

Meskipun tersedia data aktivitas, beberapa biaya masih membutuhkan alokasi ke departemen atau produk berdasarkan ukuran volume yang arbitrer karena secara praktis tidak dapat ditemukan aktivitas yang menimbulkan biaya tersebut.

b. Mengabaikan biaya

Beberapa biaya yang teridentifikasi pada produk tertentu, diabaikan dari analisis. Aktivitas yang biayanya sering diabaikan antara lain: pemasaran, riset dan pengembangan.

c. Pengeluaran dan waktu yang dikonsumsi

Sistem ABC sangat mahal untuk dikembangkan dan diimplementasikan, selain itu juga membutuhkan waktu yang lama untuk mengembangkan dan mengimplementasikan sistem tersebut dengan sukses.

Sedangkan menurut Cooper dan Kaplan (1991:234), bahwa hambatan yang ditemukan oleh pihak manajemen antara lain:

- a. Banyak perusahaan yang belum terotomatisasi sehingga manajer tidak perlu mengganti sistem akuntansi biaya untuk mengakomodasi perubahan lingkungan manufaktur tersebut
- b. Keterbatasan sumber daya untuk melaksanakan sistem ABC
- c. Pelaksanaan otomatisasi secara bertahap sehingga manajer hanya memusatkan perhatian pada perubahan yang dilakukan bagi proses produksi dan mengabaikan sistem akuntansi biaya
- d. Adanya pendapat bahwa sistem biaya tradisional sudah melaporkan biaya produk dengan cukup akurat, sehingga tambahan akurasi tidaklah diperlukan.

G. Perbedaan antara Sistem Akuntansi Biaya Tradisional dengan Sistem ABC

Menurut Tunggal (1995:26-28) ada beberapa perbedaan yang terjadi antara kedua sistem tersebut, perbedaan tersebut sebagai berikut:

- a. Sistem ABC menggunakan cost driver dalam menghitung besar biaya yang digunakan dalam memproduksi suatu produk atau jasa. Dalam sistem ini pengidentifikasian aktivitas-aktivitas dilakukan untuk mengetahui aktivitas-aktivitas yang diperlukan untuk memproduksi barang atau jasa, serta besarnya biaya yang dibutuhkan oleh produk atau jasa tersebut. Sedangkan akuntansi biaya tradisional, biaya-biaya dialokasikan berdasarkan satu atau dua dasar alokasi dalam menghitung biaya-biaya yang dibutuhkan suatu produk atau jasa yang diproduksi, sehingga tidak dapat diketahui aktivitas-aktivitas yang terjadi sebenarnya dan biaya yang seharusnya dibebankan kepada produk tersebut
- b. Fokus ABC system adalah pada biaya, mutu dan faktor waktu. Sedangkan akuntansi biaya tradisional lebih memfokuskan kinerja keuangan jangka pendek seperti laba.
- c. Sistem ABC mempunyai kebutuhan yang jauh lebih kecil untuk analisis varian daripada sistem akuntansi biaya tradisional, karena dengan adanya kelompok biaya dan pemicu biaya akan menghasilkan perhitungan yang lebih akurat.

H. Karakteristik Perusahaan Jasa

Perusahaan jasa memiliki perbedaan dengan perusahaan manufaktur, yang paling utama dalam perbedaan tersebut adalah perusahaan jasa tidak menghasilkan produk yang berwujud. Menurut Horngren (1981:10-11) perbedaan dari perusahaan manufaktur dengan perusahaan jasa, antara lain:

- a. *Labor is intensive*. Pegawai dalam perusahaan jasa biasanya melakukan kontak langsung dengan para konsumen. Oleh karena itu, perusahaan jasa membutuhkan tenaga kerja dalam jumlah yang besar untuk melayani konsumen tersebut. Akibatnya, proporsi terbesar pada perusahaan jasa adalah gaji, upah, dan biaya-biaya yang berhubungan dengan tenaga kerja bukan biaya-biaya yang berhubungan dengan penggunaan mesin, peralatan dan fasilitas fisik lainnya.
- b. *Output is usually difficulty of define*. Kualitas jasa berubah-ubah, tergantung pada siapa yang menyajikan, kapan dan dimana jasa tersebut disajikan. Karena jasa langsung dikonsumsi setelah dihasilkan, maka sulit untuk mengukur kualitas dari jasa tersebut.
- c. *Major inputs and outputs can not be stored*. Keluaran produksi dari perusahaan jasa, terdiri atas jasa-jasa yang dikonsumsi pada saat jasa dihasilkan.

Sedangkan menurut Kotler & Armstrong (2001:318), jasa mempunyai beberapa karakteristik utama, antara lain:

- a. Ketidakberwujudan
Tidak seperti produk, jasa tidak dapat dilihat, dirasakan, atau dicium sebelum dibeli.
- b. Ketidakterpisahan
Umumnya, jasa dihasilkan dan dikonsumsi pada saat yang bersamaan. Tidak seperti barang fisik, yang diproduksi lalu disimpan kemudian dijual dan akhirnya dikonsumsi. Ketidakterpisahan maksudnya adalah jasa tidak dapat dipisahkan dari penyedia jasa.
- c. Keragaman
Keragaman berarti kualitas jasa tergantung pada siapa menyediakan jasa, waktu, dan tempat serta bagaimana jasa disediakan.
- d. Tidak tahan lama
Tidak tahan lama berarti jasa tidak dapat disimpan dalam jangka waktu yang lama. Tidak tahan lamanya jasa ini tidak akan memiliki masalah jika permintaan akan jasa tersebut tetap.

I. Jasa Pelayanan Rumah Sakit

Jasa pelayanan dirumah sakit merupakan suatu bentuk pelayanan yang diberikan kepada pasien. Pelayanan tersebut dapat diberikan berupa pelayanan medis, pelayanan perawatan, pelayanan rehabilitasi, pelayanan peningkatan kesehatan, dll. Dalam menyelenggarakan pelayanan tersebut, rumah sakit melakukan aktivitas bisnis yang berfungsi sebagai penunjang kegiatan pelayanan. Aktivitas bisnis yang dilakukan di rumah sakit, antara lain:

- a. Bisnis jasa pelayanan kesehatan
 - b. Bisnis jasa penginapan
 - c. Bisnis restoran
 - d. Bisnis produksi barang farmasi
 - e. Bisnis jasa paker
 - f. Bisnis jasa pendidikan
 - g. Bisnis jasa ambulans
- Setyawan (1995:3)

Rumah sakit sebenarnya merupakan organisasi kesehatan yang mempunyai beberapa tipe bisnis yaitu manufaktur, perdagangan dan jasa. Dari perbedaan tipe ini maka diperlukan pengelolaan yang berbeda pula.

1. Definisi Rumah Sakit

World Health Organization mendefinisikan rumah sakit sebagai “*an organized effort to provide a specific set of medical service, usually physically located in one or several buildings, and related to specialized cure (diagnosis*

and treatment) and care (as opposed to the primary care level) with the input of health professionals technologies and facilities”. Sedangkan menurut Azwar (1999:82) menyatakan bahwa: “rumah sakit adalah suatu organisasi yang melalui tenaga medis professional yang terorganisir, serta saran kedokteran yang permanen, untuk menyelenggarakan pelayanan kedokteran, asuhan perawatan yang berkesinambungan, diagnosis serta pengobatan penyakit yang diderita”.

Dari pengertian kedua definisi diatas dapat disimpulkan bahwa rumah sakit adalah suatu organisasi yang menyelenggarakan pelayanan kesehatan secara berkesinambungan yang dilakukan oleh tenaga medis profesional dan didukung oleh teknologi kedokteran dan sarana kesehatan.

2. Karakteristik Rumah Sakit

Perbedaan rumah sakit dengan organisasi lainnya adalah rumah sakit tidak hanya bertujuan mencari laba, tetapi bertujuan untuk memberikan pelayanan yang sebaik-baiknya kepada masyarakat luas. Karakteristik-karakteristik yang dimiliki oleh rumah sakit, antara lain:

- a. Peningkatan kebutuhan masyarakat atas pelayanan kesehatan yang diberikan rumah sakit, menuntut manajemen rumah sakit bekerja secara professional. Selain itu juga, dengan sumber daya yang terbatas, rumah sakit tetap diharuskan untuk dapat bekerja secara lebih efektif dan efisien
- b. Ciri khusus dari jasa pelayanan kesehatan dirumah sakit adalah kesulitan dalam melakukan peramalan terhadap kebutuhan pelayanan, baik jenisnya, jumlah maupun mutu pelayanan yang dibutuhkan oleh masyarakat. Sementara itu, rumah sakit harus selalu siap dalam memberikan pelayanan. Oleh sebab itu, penyediaan saran maupun prasarana, tenaga, serta dana yang dibutuhkan harus selalu siap dalam rangka mendukung pelayanan
- c. Rumah sakit sebagai pemberi pelayanan kesehatan untuk pasien asuransi, juga dituntut untuk menyajikan data yang lebih akurat dan lengkap dalam mengajukan suatu klaim atas jasa pelayanan yang telah diberikan kepada peserta. Untuk dapat melakukan hal tersebut, pihak asuransi memerlukan informasi yang rinci mengenai biaya pelayanan yang dimintakan penggantian. Jika pihak rumah sakit tidak dapat memenuhi pemintaannya, kemungkinan tidak akan mendapatkan penggantian dari pihak rumah sakit. (Lampiran Keputusan Menteri Kesehatan No 156/MENKES/SK/I/2003 dalam pedoman akuntansi rumah sakit, 2003:2-3)

Karakteristik-karakteristik tersebut membuat pengelolaan terhadap rumah sakit lebih rumit daripada organisasi lainnya sehingga dibutuhkan suatu

manajemen yang baik agar rumah sakit tersebut dapat bertahan dan berkembang.

3. Konsep Tarif Pada Rumah Sakit

Berdasarkan Surat Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 560/MENKES/SK/IV/2003 mengenai tarif rumah sakit. Pengertian tarif dari surat keputusan itu, yaitu: “tarif merupakan sebagian atau seluruh biaya penyelenggaraan kegiatan pelayanan di rumah sakit yang dibebankan kepada pasien sebagai imbalan atas jasa pelayanan yang diterimanya”, sedangkan menurut Sabarguna (2003:91), tarif didefinisikan sebagai “harga jual pelayanan”.

Berdasarkan kedua definisi diatas, maka dapat disimpulkan bahwa tarif adalah harga yang seharusnya dibayar oleh pasien atas pelayanan yang telah diberikan oleh pihak rumah sakit.

Penetapan tarif yang didasarkan atas perkiraan suatu perhitungan memang dapat dilakukan, perhitungan tersebut untuk sementara waktu tidak akan terlihat. Melihat kondisi persaingan yang semakin ketat, maka diperlukanlah suatu tarif yang lebih rasional. Penetapan tarif menurut Sabarguna (2003:79), harus didasari oleh:

- a. Biaya yang dikenakan
- b. BEP yang diperlukan
- c. Kompetisi yang terjadi
- d. Pertimbangan masa depan, meliputi: laba, biaya pemasaran, pengembangan dan pelatihan khusus.

Ada beberapa metode yang dapat dipergunakan untuk menetapkan harga jual, metode tersebut antara lain:

- a. Penentuan Harga Jual Normal

Metode penentuan harga jual normal seringkali disebut dengan istilah *cost plus pricing*, karena harga jual ditentukan dengan menambah biaya masa yang akan datang dengan suatu presentase mark-up yang dihitung dengan formula tertentu. Harga jual produk atau jasa dalam keadaan normal ditentukan dengan formula, sebagai berikut:

$$\text{Harga Jual} = \text{Taksiran Biaya Penuh} + \text{Laba yang Diharapkan}$$

- b. Penentuan Harga Jual Waktu dan Bahan

Penentuan harga jual waktu dan bahan ini pada dasarnya merupakan *cost plus pricing*. Harga jual ditentukan sebesar biaya penuh ditambah dengan

laba yang diharapkan. Metode penentuan harga jual ini digunakan oleh perusahaan manufaktur maupun jasa.

c. Penentuan Harga Jual dalam *Cost-type Contract*

Cost-type contract merupakan kontrak pembuatan produk atau jasa dimana pihak pembeli setuju untuk membeli produk atau jasa pada harga yang didasarkan pada total biaya yang sesungguhnya ditambah dengan laba yang diharapkan.

d. Penentuan Harga Jual Pesanan Khusus

Penenpelanggan yang melakukan pesanan khusus ini biasanya meminta harga dibawah harag jual normal, atau bahkan harag yang diminta berada dibawah biaya penuh.

(Mulyadi, 2000:348-361)

Pelayanan yang diberikan oleh pihak rumah sakit kepada pasiennya mempengaruhi besarnya tarif yang nanti akan diterima oleh pihak rumah sakit sehingga ada keterkaitan antara tarif dengan pelayanan. Pelayanan yang menyenangkan dan bermutu dari pihak rumah sakit akan dapat menimbulkan suatu nilai positif, sehingga pasien akan merasa nyaman dan puas.



BAB III

METODE PENELITIAN

A. Jenis Penelitian

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode deskriptif. Oleh karena, penulis akan menggambarkan atau mendeskriptifkan sejumlah variabel dari objek yang akan diteliti, tanpa menjelaskan hubungan antara variabel tersebut. Hal ini sesuai dengan pendapat yang dikemukakan oleh Sugiyono (1999:11), yaitu “penelitian deskriptif adalah penelitian yang dilakukan untuk mengetahui nilai variabel mandiri, baik satu atau lebih (independent), tanpa membuat perbandingan atau menghubungkan dengan variabel-variabel yang lain”. Pada umumnya, penelitian deskriptif merupakan penelitian non-hipotesis, sehingga dalam langkah penelitiannya tidak memerlukan hipotesis (Arikunto, 1998:234)

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi kasus. Dikatakan demikian, karena penelitian ini bertujuan untuk mempelajari secara intensif mengenai kalkulasi biaya berdasarkan aktivitas. Selanjutnya, penelitian ini akan menerapkan kalkulasi biaya berdasarkan aktivitas tersebut, untuk menetapkan tarif jasa pelayanan kesehatan pada Rumah Sakit Islam Malang. Hal ini sesuai dengan pendapat yang dikemukakan oleh Arikunto (1998:131), yang mengatakan bahwa “penelitian kasus adalah penelitian yang dilakukan secara intensif, terinci dan mendalam terhadap suatu organisasi, lembaga atau gejala-gejala tertentu. Ditinjau dari wilayahnya, maka penelitian kasus hanya meliputi daerah atau subjek yang sangat sempit. Tanpa ditinjau dari sifatnya, sehingga akan membuat penelitian kasus lebih mendalam”.

B. Fokus Penelitian

Fokus penelitian merupakan faktor penting karena menyangkut masalah dan data yang dikumpulkan, diolah, dan dianalisis. Fokus penelitian memberikan batasan pada objek yang diteliti agar tidak terlalu luas dan terkonsentrasi pada elemen-elemen yang diteliti, dengan demikian gambaran yang dihasilkan sesuai

dengan permasalahan yang dirumuskan. Fokus penelitian pada penulisan skripsi ini adalah:

1. Biaya Bahan Langsung

Merupakan biaya atas bahan-bahan yang diperlukan dan secara langsung dapat diidentifikasi sebagai jasa kesehatan.

2. Biaya Tenaga Kerja Langsung

Merupakan biaya gaji atau upah atas tenaga kerja langsung yang diperlukan dalam proses pelayanan kesehatan.

3. Biaya *Overhead*

Merupakan biaya jasa pelayanan kesehatan lainnya yang tidak termasuk kedalam biaya bahan langsung dan biaya tenaga kerja langsung. Tahapan biaya *overhead* ini menggunakan sistem ABC. Tahapan tersebut, antara lain:

- a. Mengidentifikasi biaya sumber daya dan aktivitas yang terjadi
- b. Pembebanan biaya sumber daya dan aktivitas
- c. Pembebanan biaya aktivitas ke objek biaya

C. Lokasi Penelitian

Penelitian ini dilakukan di Rumah Sakit Islam Malang, yang berlokasi di Jalan MT Haryono 139, Malang. Perusahaan ini bergerak dibidang jasa dan belum menerapkan sistem ABC dalam penetapan tarif yang terjadi di Unit Kamar Operasi.

D. Sumber Data

Sumber data dalam penelitian ini meliputi:

1. Sumber Data Primer, yaitu data yang diperoleh secara langsung oleh peneliti dari sumber pertama (tidak melalui perantara), dan dikumpulkan secara khusus untuk menjawab pertanyaan penelitian dan data diperoleh melalui wawancara langsung dengan pihak-pihak rumah sakit.
2. Sumber Data Sekunder, yaitu sumber yang diperoleh lewat orang lain atau lewat dokumen, maupun arsip yang ada di lokasi penelitian, dan yang sesuai dengan kebutuhan peneliti. Dalam penelitian ini, pihak-pihak yang dapat memberikan informasi pendukung bagi penelitian ini, yaitu Kabag Umum,

Kabag Keuangan, Kepala Unit Kamar Operasi dan dokumen yang berkaitan dengan masalah yang diteliti.

E. Metode Pengumpulan Data

Pengumpulan data merupakan kegiatan mengumpulkan informasi-informasi untuk menunjang dan mendukung penelitian. Untuk mendapatkan data yang diperlukan, metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini, antara lain:

1. Wawancara, merupakan teknik pengumpulan data dengan cara melakukan tanya jawab secara langsung dengan pihak-pihak yang terkait dengan permasalahan penelitian. Untuk lebih meningkatkan peneliti dalam wawancara ini digunakan juga pertanyaan sebagai alat bantu.
2. Dokumentasi, merupakan teknik pengumpulan data yang bertujuan untuk mempelajari dokumen-dokumen yang sah dalam rumah sakit, yang berhubungan dengan masalah yang diteliti.

F. Instrumen Penelitian

Instrumen penelitian merupakan alat bantu yang dipilih dan digunakan oleh peneliti dalam kegiatannya mengumpulkan data, supaya kegiatan tersebut menjadi sistematis. Instrumen penelitian yang digunakan harus sesuai dengan pengumpulan datanya, sebab akan diperoleh kualitas instrumen yang baik. Hasil dari kualitas instrumen yang baik maka akan menghasilkan hasil penelitian yang baik pula. Dalam penelitian ini pengumpulan data yang digunakan adalah wawancara, observasi dan dokumentasi, maka instrumen yang digunakan, antara lain:

1. Pedoman Wawancara, menggunakan pertanyaan-pertanyaan yang telah dibuat sebelumnya dan digunakan untuk wawancara dengan pihak yang terkait.
2. Pedoman Dokumentasi, digunakan untuk mendokumentasikan catatan-catatan pihak yang terkait.

G. Analisis Data

Analisis data merupakan proses penyederhanaan data kedalam bentuk yang lebih mudah dibaca dan diinterpretasikan. Analisis data merupakan salah satu bagian yang sangat penting dalam metode penelitian, karena dapat memberikan makna-makna yang berguna dalam memecahkan masalah penelitian. Dalam penelitian ini, pendekatan yang digunakan untuk menganalisis data adalah pendekatan kuantitatif dengan menyajikan angka-angka perhitungan. Pendekatan ini sesuai untuk menganalisa unsur-unsur yang berpengaruh dalam penetapan tarif pelayanan dan operasional. Untuk menghitung besarnya tarif pada penelitian ini, terlebih dahulu akan dilakukan analisis terhadap biaya-biaya produksi pelayanan kamar operasi. Biaya-biaya produksi terdiri dari bahan langsung, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead*. Adapun langkah-langkah analisis data yang dilakukan dalam penelitian ini, antara lain:

1. Mencantumkan tarif atau harga jual jasa operasi pada kelas III yang terjadi di Rumah Sakit Islam Malang dengan menggunakan sistem akuntansi biaya tradisional.
2. Menghitung harga pokok yang dapat dijadikan dasar dalam menetapkan tarif jasa operasi pada kelas III dengan menggunakan sistem *activity based costing*, yang dilakukan dengan cara sebagai berikut:
 - a. Mengidentifikasi aktivitas-aktivitas yang terjadi
 - b. Menghubungkan biaya dengan aktivitas yang terjadi
 - c. Menentukan kelompok biaya homogen
 - d. Menghitung tarif kelompok biaya, yaitu: membagi jumlah total biaya *overhead* dari kelompok biaya tertentu dengan *cost driver* setiap kelompok biaya tersebut.
 - e. Menghitung besarnya biaya *overhead* pabrik dari setiap kelompok biaya yang dibebankan ke berbagai jenis produk, caranya yaitu: mengalikan tarif kelompok biaya yang dikonsumsi oleh produk dengan *unit cost driver* yang digunakan.
3. Membandingkan perhitungan tarif atau harga jual jasa operasi pada kelas III antara sistem akuntansi biaya tradisional dengan sistem *activity based cost*
4. Menarik kesimpulan dari hasil perbandingan

BAB IV

HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Gambaran Umum Perusahaan

1. Sejarah Singkat Perusahaan

Landasan berdirinya Rumah Sakit Islam Malang berasal dari suatu pemikiran pengurus yayasan Unisma, antara lain : Bapak K.H Usman Mansyur, Bapak Prof. K.H Tholchah Hasan, dll. Pendirian Rumah Sakit Islam Malang ini mulai didirikan pada tahun 1984, namun karena mengalami kesulitan dana akhirnya pembangunan rumah sakit ini mengalami penundaan.

Pada tahun 1994 pembangunan terhadap rumah sakit ini dilanjutkan kembali, karena dana yang dibutuhkan untuk menyelesaikan pembangunan telah tersedia. Rumah sakit ini akhirnya dibuka pada tanggal 28 agustus 1994, peresmianya dilakukan oleh K.H Abdurrachman Wahid. Pada saat pembukaan rumah sakit ini, pelayanan yang pertama kali diberikan kepada masyarakat adalah pelayanan rawat inap, rawat jalan serta penyakit dalam. Untuk rawat inap, pada waktu itu hanya memiliki kapasitas 20 tempat tidur. Berbagai upaya dilakukan oleh pihak rumah sakit dengan melakukan perbaikan sistem serta kelengkapan sarana dan prasarana, sehingga akhirnya keluarlah surat izin dari Departemen Kesehatan Republik Indonesia atas penyelenggaraan rumah sakit. Keluarnya surat izin tersebut terjadi pada tanggal 10 Juni 1998.

Pada tahun 2003 sampai dengan 2007, pihak manajemen rumah sakit Islam Malang terus melakukan pembenahan diri, supaya dapat berkembang secara efektif dan efisien, serta harus menyesuaikan dengan standarisasi Rumah Sakit yang telah ditentukan oleh pemerintah. Pembenahan yang dilakukan oleh pihak manajemen rumah sakit antara lain: melakukan perbaikan-perbaikan administrasi, sumber daya manusia, sistem serta sarana dan prasarana.

Sejalan dengan program yang dicanangkan, maka pada tanggal 8 September 2007 diresmikan sebuah gedung baru untuk unit pelayanan rawat inap, yaitu : kelas VIP. Hingga saat ini Rumah Sakit Islam Malang telah memiliki ruang operasi, ruang observasi intensif, ruang laboratorium, ruang rawat inap yang menjadi 57 kapasitas tempat tidur, dll.



2. Lokasi Perusahaan

Memilih lokasi atau daerah merupakan salah satu kegiatan yang perlu dilakukan dalam mendirikan suatu perusahaan. Hal tersebut dilakukan karena lokasi atau letak suatu perusahaan merupakan salah satu factor yang mempunyai pengaruh bagi perkembangan perusahaan. Apabila suatu perusahaan ingin didirikan, maka perlu diperhitungkan terlebih dahulu mengenai letak yang terbaik dan bisa menguntungkan perusahaan. Untuk itu perlu dilakukan suatu pertimbangan yang sungguh-sungguh terhadap semua faktor yang bersangkutan.

Lokasi dari Rumah Sakit Islam Malang ini terletak di Jalan Mayjend Haryono 139 Malang. Lokasi dari Rumah Sakit ini sangat strategis, karena berada di sisi jalan raya yang menghubungkan kota malang dengan kota batu, sehingga dapat dengan mudah dikenali dan diketahui oleh masyarakat.

3. Visi, Misi dan Tujuan Perusahaan

Visi yang dimiliki oleh Rumah Sakit Islam Malang adalah membentuk Rumah Sakit Type B Pendidikan Swadana yang mengutamakan etika medik dan nilai-nilai keislaman dalam pelayanan, pendidikan, pelatihan dan penelitian yang paripurna. Sedangkan Misi yang dimiliki oleh Rumah Sakit Islam Malang, antara lain :

- a. Memberikan pelayanan prima paripurna berdasarkan etika medik dan keislaman.
- b. Mengembangkan profesionalisme sumber daya manusia.
- c. Meningkatkan kesejahteraan karyawan Rumah Sakit.

Tujuan dari rumah sakit ini, antara lain:

- a. Tersusunnya standar pelayanan rumah sakit
- b. Meningkatkan mutu dan profesionalisme sumber daya manusia
- c. Meningkatkan pendapatan rumah sakit dengan pengelolaan yang efisien dan efektif
- d. Mengembangkan jaring pelayanan dengan institusi yang terkait.

4. Fasilitas Pelayanan di Rumah Sakit Islam Malang

Sejalan dengan berkembangnya ilmu kesehatan dan semakin meningkatnya kebutuhan masyarakat akan suatu pelayanan kesehatan, maka pihak rumah sakit selalu berusaha untuk meningkatkan fasilitasnya. Adapun pelayanan yang tersedia di Rumah Sakit Islam Malang, antara lain :

a. Pelayanan Unit Rawat Jalan

Pelayanan di unit rawat jalan ini terdiri dari : poliklinik umum, poliklinik spesialis, poliklinik gigi, praktek dokter umum, praktek dokter gigi, praktek dokter spesialis penyakit dalam, praktek dokter spesialis bedah, praktek dokter spesialis kebidanan dan kandungan, praktek dokter spesialis paru-paru, praktek dokter THT, praktek dokter spesialis mata, dan praktek dokter spesialis anak.

b. Pelayanan Unit Rawat Inap

Pelayanan pada unit rawat inap ini terdiri dari : ruang kelas I, ruang kelas II, ruang kelas III, dan ruang VIP.

c. Pelayanan Non medis

Pelayanan yang berada di bagian ini adalah penyewaan mobil ambulans dan penyewaan mobil jenazah.

d. Pelayanan Gawat Darurat

e. Pelayanan ICU

f. Pelayanan Laboratorium

g. Pelayanan Radiologi

h. Pelayanan Operasi

i. Pelayanan Apotek

j. Pelayanan Rehabilitasi Medik

5. Struktur Organisasi

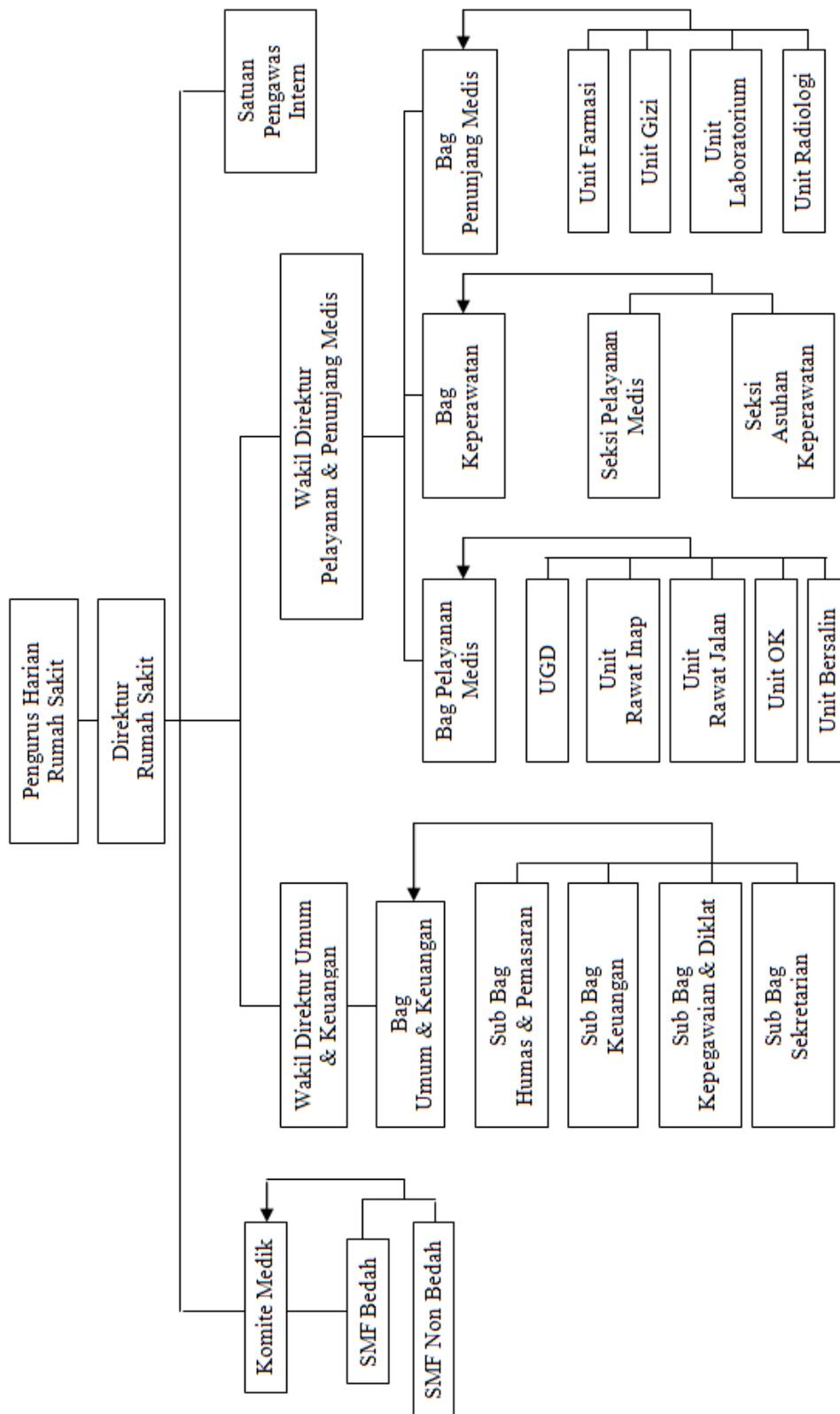
Dalam suatu perusahaan yang melibatkan pekerja dalam jumlah yang cukup banyak untuk melakukan suatu kegiatan, maka dibutuhkanlah suatu sistem pembagian tugas yang tepat sehingga nantinya dapat bekerja dengan baik. Adanya keinginan untuk mencapai tujuan yang sama, maka diperlukanlah suatu pembagian tugas yang lebih kecil sehingga dapat mempermudah dalam melakukan koordinasi. Koordinasi yang dimaksud itu adalah sebuah kontak dan keselarasan antara orang-orang maupun kegiatan-

kegiatan secara tertib, serta pengawasan terhadap jalannya suatu kegiatan perusahaan.

Struktur organisasi merupakan kerangka yang menunjukkan hubungan antara orang-orang maupun bidang-bidang kerja yang menunjukkan kedudukan, wewenang dan tanggung jawab dalam melakukan kerjasama umumnya organisasi. Setiap perusahaan dalam menentukan bentuk struktur organisasi sangat bergantung pada perusahaan tersebut. Hal ini disebabkan oleh besar kecilnya perusahaan tersebut, lalu jenis dari perusahaan tersebut. Dengan membentuk struktur organisasi yang baik dan jelas maka akan dapat diketahui sampai sejauh mana tugas dan tanggung jawab dari masing-masing personal tersebut telah berjalan, serta dapat pula mendorong kelancaran operasional dari perusahaan itu sendiri. Rumah Sakit Islam Malang ini menggunakan struktur lini, hal ini dikarenakan kekuasaan bersumber pada atasan atau pimpinan. Bentuk struktur organisasi dari Rumah Sakit Islam Malang dapat dilihat pada Gambar 4.1 berikut ini:



Gambar 4.1
Struktur Organisasi
Rumah Sakit Islam Malang



Sumber: Rumah Sakit Islam Malang

6. Job Description

Sesuai dengan struktur organisasi diatas, maka tugas dan tanggung jawab yang diterima oleh masing-masing bagian adalah sebagai berikut :

a. Pengurus Harian Rumah Sakit

Merencanakan, merumuskan, membimbing dan mengawasi program kebijakan umum yang dilaksanakan oleh Direktur Rumah Sakit. Selain itu juga menyediakan sumber daya yang dapat digunakan untuk menunjang kelancaran kegiatan rumah sakit.

b. Direktur Rumah Sakit

Menetapkan kebijakan dan program jangka panjang, menengah dan pendek, menetapkan pengangkatan dan pemberhentian karyawan rumah sakit, menetapkan rencana kegiatan agar sasaran yang telah ditentukan dapat tercapai, melakukan negosiasi dan kerjasama dengan pihak dari luar rumah sakit, dan membina serta memotifasi seluruh karyawan untuk meningkatkan gairah dan disiplin kerja.

c. Wakil Direktur Umum dan Keuangan

Melakukan koordinasi dalam pelaksanaan ketatausahaan dan kerumahtanggaan rumah sakit, melakukan koordinasi dalam pembuatan laporan rutin atau tahunan rumah sakit, melaksanakan pengelolaan administrasi keuangan, dan mengkoordinasi pelaksanaan administrasi kepegawaian. Bagian yang berada dibawah Wakil Direktur Umum dan Keuangan, yaitu :

- Bagian Umum dan Keuangan

Tugasnya memberikan masukan dalam penyusunan anggaran rumah sakit, melakukan wawancara kepada pasien tidak mampu serta memberikan informasi mengenai alokasi anggaran dan penyerapan anggaran belanja rumah sakit. Bagian ini juga memiliki tanggung jawab atas tugas atau kegiatan yang dilakukan oleh bawahannya, yaitu: Sub. Bagian Pemasaran, Sub Bag Keuangan, Sub Bagian Kepegawaian dan Diklat, serta Sub Bagian Sekretarian.

d. Wakil Direktur Pelayanan dan Penunjang

Melakukan bimbingan dan pembinaan terhadap tenaga medis, menampung, menanggapi dan memproses masukan dari bagian-bagian yang berada dibawahnya, serta melaksanakan supervise dan evaluasi terhadap kegiatan-kegiatan yang dilakukan oleh bagian-bagian yang berada dibawahnya. Bagian yang berada dibawah Wakil Direktur Pelayanan dan Penunjang, antara lain:

- Bagian Pelayanan Medis

Bertugas menyiapkan bahan, mengkoordinasikan kebutuhan pelayanan medis pada instalasi rawat inap, jalan, darurat, perawatan intensif bedah sentral, rehabilitas medis dan melaksanakan pengawasan kegiatan pelayanan medis.

- Bagian Keperawatan

Bertugas untuk perawatan pasien, memeriksa obat-obat dan alat-alat medis yang berada di dalam ruangan dan memeriksa kebersihan yang berada diruangan.

- Bagian Penunjang Medis

Mengkoordinasikan tugas, menyusun jadwal operasi, mengkoordinasi kelancaran pelaksanaan operasi, berkoordinasi dengan dokter atau asisten dokter, dan menyusun kebutuhan tenaga di ruang laboratorium.

e. Komite medik

Menyusun dan menetapkan kebijakan strategis dalam kaitannya dengan tata kerja dan tata laksana dilingkungan komite medik, menyusun dan menetapkan kebijakan strategi dalam kaitannya dengan pengawasan dan pembinaan upaya-upaya peningkatan pelayanan medis, melakukan penelitian dan pengembangan profesi medis untuk peningkatan mutu profesi di rumah sakit dan menyusun serta menetapkan kebijakan strategi dalam kaitannya dengan peningkatan mutu pelayan medis dan pengelolaan tenaga medis di rumah sakit.

f. Satuan Pengawas Intern

Kelompok fungsional yang bertugas untuk melaksanakan pengawasan terhadap pengelolaan sumber daya manusia di dalam rumah sakit.

7. Karyawan Rumah Sakit Islam Malang

Peningkatan pelayanan kesehatan kepada masyarakat tidak terlepas dari ketersediaan sarana dan tenaga kesehatan yang memadai. Berikut ini adalah tenaga kerja yang dimiliki oleh Rumah Sakit Islam Malang sampai dengan juni 2008:

a. Tenaga medis merupakan tenaga yang memberikan tindakan medis kepada pasien. Tenaga medis yang terdapat di Rumah Sakit Islam Malang, terdiri dari:

- Magister Kesehatan : 1 orang
- Dokter Umum : 10 orang
- Dokter Gigi : 3 orang
- Dokter Spesialis : 16 orang

b. Tenaga paramedis perawatan merupakan tenaga yang memberikan pelayanan perawatan kepada pasien. Tenaga paramedis perawatan yang terdapat di Rumah Sakit Islam Malang, terdiri dari:

- Akademi Keperawatan : 53 orang
- Perawat Kesehatan : 16 orang
- Akademi Kebidanan : 12 orang

c. Tenaga paramedis non perawatan merupakan tenaga yang memberikan pelayanan penunjang pada tindakan medis. Tenaga paramedis non perawatan yang terdapat di Rumah Sakit Islam Malang, terdiri dari:

- Tenaga Kefarmasian
 - i) Apoteker : 1 orang
 - ii) D III Farmasi : 7 orang
 - iii) SMF : 2 orang
- Tenaga Gizi
 - i) D III Gizi : 1 orang
- Tenaga Keteknisan Medis
 - i) D III Radiografer : 2 orang

- ii) D III Analis Kesehatan : 6 orang
- iii) D III Rekam Medis : 1 orang
- d. Tenaga non medis, adalah tenaga yang tidak memberikan pelayanan kesehatan kepada pasien. Tenaga non medis yang terdapat di Rumah Sakit Islam Malang, terdiri dari:
- Sarjana
 - i) Sarjana Administrasi : 1 orang
 - ii) Sarjana Ekonomi : 10 orang
 - iii) Sarjana Hukum : 2 orang
 - iv) Sarjana Pendidikan : 2 orang
 - v) Sarjana Pertanian : 3 orang
 - Sarjana Muda
 - i) Sekretaris : 3 orang
 - ii) Ekonomi : 5 orang
 - iii) Teknik : 1 orang
 - SMA
 - i) SMA : 31 orang
 - ii) SMEA : 9 orang
 - iii) STM : 2 orang
 - iv) SMKK : 4 orang
 - SLTP dan SD
 - i) SMPS : 9 orang
 - ii) SMP : 13 orang
 - iii) SD : 11 orang

Melihat data diatas, maka dapat diketahui bahwa jumlah karyawan di Rumah Sakit Islam Malang pada bulan juni 2008, sejumlah 237 orang.

A. Penyajian Data dari Rumah Sakit

Penyajian data dari rumah sakit akan sangat mendukung dalam menyelesaikan masalah yang telah dirumuskan. Oleh sebab itu maka diperlukanlah pengklasifikasian biaya yang baik. Pengklasifikasian biaya merupakan faktor yang perlu diperhatikan dalam penetapan tarif jasa. Biaya-biaya tersebut kemudian

diakumulasikan untuk membentuk harga pokok yang dapat dijadikan dasar dalam penetapan tarif. Pengklasifikasian biaya atas dasar fungsi utama perusahaan dibedakan menjadi biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya *overhead*. Adanya pemisahan biaya ini dimaksudkan untuk mengetahui biaya mana yang terpengaruh dalam volume kegiatan dan biaya mana yang tidak terpengaruh oleh volume kegiatan. Pengklasifikasian ini sangat penting untuk memperoleh harga pokok, sehingga dapat digunakan sebagai dasar dalam penetapan besarnya tarif yang terjadi. Berikut ini merupakan pengklasifikasian biaya yang berasal dari rumah sakit:

1. Biaya Bahan Baku

Biaya bahan baku yang dibebankan langsung kepada pasien dengan cara mengukur kuantitas yang dikonsumsi oleh setiap tindakan operasi. Kain kasa, obat bius, merupakan salah satu contoh dari bahan habis pakai yang digunakan dalam tindakan operasi. Berikut ini merupakan jumlah biaya bahan baku yang harus dikeluarkan oleh pasien untuk melakukan suatu operasi.

a. Operasi Khusus

Salah satu contoh operasi yang dilakukan dalam operasi khusus ini adalah operasi tulang. Biaya bahan baku yang digunakan dalam operasi khusus ini, antara lain:

- Obat Bius Rp 550.000
- Kasa Rp 60.000
- Benang Potong Rp 150.000
- Benang Akromatis Rp 400.000
- Mes (Pisau Bedah) Rp 20.000
- Sarung tangan Rp 15.000
- Topi untuk pasien Rp 5.000

Berdasarkan perhitungan diatas maka biaya bahan baku yang dikeluarkan dalam melakukan operasi khusus adalah sebesar Rp 1.200.000.

b. Operasi Besar

Salah satu contoh operasi yang dilakukan dalam operasi besar ini adalah operasi herniotomi. Biaya bahan baku yang digunakan dalam operasi ini, antara lain:

• Obat Bius	Rp 500.000
• Kasa	Rp 45.000
• Benang Potong	Rp 100.000
• Benang Akromatis	Rp 315.000
• Mes (Pisau Bedah)	Rp 20.000
• Sarung tangan	Rp 15.000
• Topi untuk pasien	Rp 5.000

Berdasarkan perhitungan diatas maka biaya bahan baku yang dikeluarkan dalam melakukan operasi besar adalah sebesar Rp 1.000.000.

c. Operasi Sedang

Salah satu contoh operasi yang dilakukan dalam operasi sedang ini adalah operasi appendektomi. Biaya bahan baku yang digunakan dalam operasi ini, antara lain:

• Obat Bius	Rp 300.000
• Kasa	Rp 20.000
• Benang Potong	Rp 75.000
• Benang Akromatis	Rp 215.000
• Mes (Pisau Bedah)	Rp 20.000
• Sarung tangan	Rp 15.000
• Topi untuk pasien	Rp 5.000

Berdasarkan perhitungan diatas maka biaya bahan baku yang dikeluarkan dalam melakukan operasi besar adalah sebesar Rp 650.000.

d. Operasi Kecil

Salah satu contoh operasi yang dilakukan dalam operasi kecil ini adalah operasi tumor jinak. Biaya bahan baku yang digunakan dalam operasi ini, antara lain:

• Obat Bius	Rp 500.000
• Kasa	Rp 45.000

- Benang Potong Rp 100.000
- Benang Akromatis Rp 315.000
- Mes (Pisau Bedah) Rp 20.000
- Sarung tangan Rp 15.000
- Topi untuk pasien Rp 5.000

Berdasarkan perhitungan diatas maka biaya bahan baku yang dikeluarkan dalam melakukan operasi kecil adalah sebesar Rp 1.000.000.

2. Biaya Tenaga Kerja Langsung

Melakukan suatu tindakan operasi, diperlukanlah tenaga medis dan para medis yang tergabung dalam satu tim. Pada Rumah Sakit Islam Malang, yang termasuk kedalam biaya tenaga kerja langsung, antara lain: biaya dokter operasi biaya dokter anesthesi dan asisten. Besarnya biaya semua tenaga kerja langsung memiliki perbedaan, hal tersebut tergantung dari kategori kelas yang digunakan waktu menjalani operasi. Berikut ini akan diberikan daftar biaya tenaga kerja langsung yang terjadi di kamar operasi kelas III:



Tabel 4.1
Daftar Biaya Tenaga Kerja Langsung Jasa Operasi Kelas III

Kategori Operasi	Kelas Operasi
	Kelas III
Operasi Khusus	
Dokter Operator	Rp 2.500.000
Dokter Anesthesi	Rp 1.000.000
Asisten Anethesi	Rp 100.000
Asisten Operator	Rp 250.000
Operasi Besar	
Dokter Operator	Rp 2.000.000
Dokter Anesthesi	Rp 2.000.000
Asisten Anethesi	Rp 200.000
Asisten Operator	Rp 200.000
Operasi Sedang	
Dokter Operator	Rp 1.500.000
Dokter Anesthesi	Rp 600.000
Asisten Anethesi	Rp 60.000
Asisten Operator	Rp 150.000
Operasi Kecil	
Dokter Operator	Rp 1.500.000
Dokter Anesthesi	Rp 600.000
Asisten Anethesi	Rp 60.000
Asisten Operator	Rp 150.000

Sumber : Rumah Sakit Islam Malang

3. Biaya *Overhead*

Biaya *overhead* merupakan biaya tidak langsung yang terjadi pada saat memproduksi suatu barang atau jasa. Pada Rumah Sakit Islam Malang, besarnya biaya *overhead* yang terjadi disajikan pada tabel berikut ini :

Tabel 4.2

Daftar Biaya *Overhead* yang terjadi pada tahun 2008

Biaya <i>Overhead</i>	Jumlah
Biaya Gaji dan Tunjangan	Rp 47.118.500
Biaya Lembur	Rp 10.500.000
Biaya Tunjangan Hari Raya	Rp 7.802.500
Biaya Snack	Rp 5.937.750
Biaya Listrik	Rp 18.700.000
Biaya Air	Rp 810.500
Biaya Telepon	Rp 730.200
Biaya Alat Tulis Kantor	Rp 574.200
Biaya Kelengkapan Rumah Tangga	Rp 5.000.000
Biaya Penyusutan Gedung	Rp 7.984.000
Biaya Penyusutan Inventaris Medis	Rp 46.875.000
Biaya Penyusutan Inventaris Non Medis	Rp 2.550.000
Biaya Pemeliharaan Gedung	Rp 1.150.500
Biaya Pemeliharaan Inventaris Medis	Rp 5.053.000
Biaya Pemeliharaan Inventaris Non Medis	Rp 425.000
Biaya Pengadaan Bahan Medis	Rp 59.377.500
Biaya Pelatihan dan Pendidikan	Rp 920.000
Jumlah Biaya <i>Overhead</i>	Rp 221.508.650

Sumber : Rumah Sakit Islam Malang

Berdasarkan data diatas maka dapat diketahui bahwa jumlah biaya *overhead* yang terjadi dalam memproduksi suatu jasa tindakan operasi di Rumah Sakit Islam Malang adalah sebesar Rp 221.508.650.

Pihak Rumah Sakit Islam Malang, dalam menetapkan besarnya biaya *overhead* untuk setiap jenis operasinya berdasarkan jumlah jam tenaga kerja langsung, perhitungannya dapat dilihat berikut ini:

$$\begin{aligned} \text{Biaya } \textit{Overhead} &= \text{Rp } 221.508.650 : 840 \text{ jumlah jam tenaga kerja langsung} \\ &= \text{Rp } 263.700 \end{aligned}$$

Berdasarkan besarnya biaya *overhead* diatas maka pada tabel berikut ini adalah besarnya biaya *overhead* untuk masing-masing kategori operasi.

Tabel 4.3
Total Cost Driver dan Biaya Overhead

Kategori Operasi	Jumlah Pasien A	Jam Tenaga Kerja Langsung B	Karyawan C	Jumlah Karyawan (A x C)	Jumlah Jam Tenaga Kerja Langsung (A x B)	Biaya Overhead
Operasi Khusus	46	4	5	230	184	Rp 1.054.800
Operasi Besar	119	3	4	476	357	Rp 791.100
Operasi Sedang	86	2	4	344	172	Rp 527.400
Operasi Kecil	127	1	3	378	126	Rp 263.700
Jumlah	378			1431	840	

Sumber : Rumah Sakit Islam Malang

Berdasarkan tabel diatas ditunjukkan bahwa untuk melakukan tindakan operasi khusus, operasi besar, operasi sedang dan operasi kecil memerlukan jam tenaga kerja langsung sebesar 4, 3, 2, dan 1 jam untuk masing-masingnya. Kemudian jumlah karyawan yang dibutuhkan pada melakukan tindakan operasi besar dengan sedang adalah 4 orang, sedangkan untuk melakukan tindakan operasi khusus karyawan yang terlibat sejumlah 5 orang, dan pada operasi kecil hanya 3 orang karyawan yang terlibat. Pada tabel diatas dapat diketahui pula mengenai total *cost driver*, antara lain: jumlah pasien adalah 378, jumlah jam tenaga kerja langsung adalah 840, dan jumlah karyawan adalah 1431. Jumlah biaya *overhead*, antara lain: operasi khusus sebesar Rp 1.054.800, operasi besar sebesar Rp 791.100, operasi sedang sebesar Rp 527.400 dan operasi kecil sebesar Rp 263.700.

4. Harga Jual Operasi Kelas III

Perhitungan harga jual yang terjadi di Rumah Sakit Islam Malang pada saat ini menggunakan sistem akuntansi biaya tradisional. Sebelum menentukan harga jualnya, maka yang dilakukan oleh pihak rumah sakit adalah melakukan perhitungan harga pokoknya. Perhitungan harga pokok ini berasal dari biaya bahan baku, biaya jam tenaga kerja langsung dan mengalokasikan biaya *overhead* ke suatu produk berdasarkan jumlah jam tenaga kerja langsung. Tabel-tabel berikut ini akan menunjukkan seberapa besar harga pokok jasa pelayanan tindakan operasi yang digunakan oleh Rumah Sakit Islam Malang sebagai dasar dalam menetapkan harga jual.

Tabel 4.4
Harga Jual Operasi Khusus

Jenis Biaya	Kategori Kelas III
Biaya Bahan Baku	Rp 1.200.000
Biaya Tenaga Kerja Langsung	Rp 3.850.000
Biaya Overhead	Rp 1.054.800
Jumlah Harga Pokok Produk	Rp 6.104.800
Jumlah Harga Jual	Rp 6.750.000

Sumber : Rumah Sakit Islam Malang

Tabel 4.5
Harga Jual Operasi Besar

Jenis Biaya	Kategori Kelas III
Biaya Bahan Baku	Rp 1.000.000
Biaya Tenaga Kerja Langsung	Rp 4.200.000
Biaya Overhead	Rp 791.100
Jumlah Harga Pokok Produk	Rp 5.991.100
Jumlah Harga Jual	Rp 6.500.000

Sumber : Rumah Sakit Islam Malang

Tabel 4.6
Harga Jual Operasi Sedang

Jenis Biaya	Kategori Kelas III
Biaya Bahan Baku	Rp 650.000
Biaya Tenaga Kerja Langsung	Rp 2.310.000
Biaya Overhead	Rp 527.400
Jumlah Harga Pokok Produk	Rp 3.487.400
Jumlah Harga jual	Rp 4.150.000

Sumber : Rumah Sakit Islam Malang

Tabel 4.7
Harga Jual Operasi Kecil

Jenis Biaya	Kategori Kelas III
Biaya Bahan Baku	Rp 1.000.000
Biaya Tenaga Kerja Langsung	Rp 2.310.000
Biaya Overhead	Rp 263.700
Jumlah Harga Pokok Produk	Rp 3.573.700
Jumlah Harga Jual	Rp 4.100.000

Sumber : Rumah Sakit Islam Malang

B. Analisis dan Interpretasi Data

1. Perhitungan Harga Pokok yang dapat Dijadikan Dasar dalam Menetapkan Tarif Jasa Pelayanan Tindakan Operasi Kelas III dengan menggunakan Sistem *Activity Based Costing*

Sistem *Activity Based Costing* (ABC) merupakan suatu sistem yang difokuskan pada aktivitas-aktivitas untuk memproduksi suatu produk. Harga pokok produksi merupakan suatu unsur biaya yang nantinya dapat dijadikan dasar dalam menentukan besarnya tarif yang akan dikenakan kepada pasien. Ada dua hal yang harus dipenuhi sebelum sistem ABC diterapkan pada suatu perusahaan, yaitu:

- Biaya-biaya berdasarkan non unit harus merupakan presentase yang signifikan dari biaya *overhead*.

Tabel 4.8
Penggolongan Aktivitas Biaya *Overhead* Pabrik

Aktivitas	Level aktivitas	Biaya Overhead Pabrik	Biaya Overhead per Level Aktivitas	Biaya Overhead Level Unit dan Non Unit
Lembur	Unit	Rp 10.500.000	Rp 30.010.500	Rp 30.010.500
Air	Unit	Rp 810.500		
Listrik	Unit	Rp 18.700.000		
Biaya Pengadaan Bahan Medis	Batch	Rp 59.377.500	Rp 59.377.500	Rp 191.498.150
Gaji dan Tunjangan	Fasilitas	Rp 47.118.500	Rp 132.120.650	
Snack	Fasilitas	Rp 5.937.750		
Tunjangan Hari Raya	Fasilitas	Rp 7.802.500		
Telepon	Fasilitas	Rp 730.200		
Alat Tulis Kantor	Fasilitas	Rp 574.200		
Kelengkapan Rumah Tangga	Fasilitas	Rp 5.000.000		
Biaya Penyusutan Inventaris Medis	Fasilitas	Rp 46.875.000		
Biaya Penyusutan Inventaris Non Medis	Fasilitas	Rp 2.550.000		
Biaya Penyusutan Gedung	Fasilitas	Rp 7.984.000		
Biaya Pemeliharaan Inventaris Medis	Fasilitas	Rp 5.053.000		
Biaya Pemeliharaan Inventaris Non Medis	Fasilitas	Rp 425.000		
Biaya Pemeliharaan Gedung Pendidikan dan Pelatihan	Fasilitas	Rp 1.150.500		
	Fasilitas	Rp 920.000		
Total			Rp 221.508.650	
Selisih				Rp 161.487.650

Sumber : Data Diolah

Aktivitas yang terjadi di perusahaan ini terbagi kedalam tiga level aktivitas, yaitu: unit, batch dan fasilitas. Pada umumnya pengklasifikasian aktivitas perusahaan dibentuk kedalam empat level, yaitu: unit, batch, level dan produk. Untuk perusahaan ini, hanya terbagi kedalam tiga level aktivitas, yaitu: unit, batch dan fasilitas. Tidak adanya pengklasifikasian terhadap level produk di perusahaan ini, dikarenakan tidak adanya kegiatan yang sesuai dengan level produk.

Berdasarkan data diatas, dapat diketahui bahwa jumlah biaya *overhead* per unit adalah sebesar Rp 30.010.500 dan biaya *overhead* per non unit adalah sebesar Rp 191.498.150, sehingga selisih antara kedua biaya

overhead tersebut adalah sebesar Rp 161.487.650. Berdasarkan hal tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa syarat pertama penerapan sistem ABC dapat terpenuhi.

b. Diversitas produk yang menyebabkan rasio-rasio konsumsi antara aktivitas-aktivitas berdasarkan unit dan aktivitas-aktivitas berdasarkan non unit berbeda. Berikut ini adalah perhitungan dari rasio konsumsi yang diserap oleh masing-masing produk:

- Aktivitas berdasarkan unit untuk biaya lembur, listrik dan air menggunakan dasar perbandingan dari jumlah jam tenaga kerja masing-masing operasi dengan total jumlah jam tenaga kerja tersebut selama satu tahun.

$$- \text{Operasi Khusus} : \frac{184}{839} = 0,22$$

$$- \text{Operasi Besar} : \frac{357}{839} = 0,43$$

$$- \text{Operasi Sedang} : \frac{172}{839} = 0,21$$

$$- \text{Operasi Kecil} : \frac{126}{839} = 0,15$$

- Aktivitas berdasarkan berlevel batch menggunakan dasar perbandingan jumlah pasien operasi dengan total jumlah pasien selama satu tahun

$$- \text{Operasi Khusus} : \frac{46}{378} = 0,12$$

$$- \text{Operasi Besar} : \frac{119}{378} = 0,31$$

$$- \text{Operasi Sedang} : \frac{86}{378} = 0,23$$

$$- \text{Operasi Kecil} : \frac{127}{378} = 0,34$$

- Aktivitas berdasarkan level aktivitas

a) Gaji, Tunjangan, Snack, Tunjangan Hari Raya serta Pendidikan dan pelatihan menggunakan dasar perbandingan jumlah karyawan masing-masing produk dengan total jumlah karyawan

$$- \text{Operasi Khusus} : \frac{230}{1428} = 0,16$$

$$- \text{Operasi Besar} : \frac{476}{1428} = 0,33$$

- Operasi Sedang : $\frac{344}{1428} = 0,24$
- Operasi Kecil : $\frac{378}{1428} = 0,26$

b) Telepon, Alat Tulis Kantor, Kelengkapan Rumah Tangga, Biaya Penyusutan Gedung, Biaya Pemeliharaan Inventaris non Medis, biaya pemeliharaan gedung menggunakan dasar perbandingan jumlah pasien masing-masing produk dengan total jumlah pasien

- Operasi Khusus : $\frac{46}{378} = 0,12$
- Operasi Besar : $\frac{119}{378} = 0,31$
- Operasi Sedang : $\frac{86}{378} = 0,23$
- Operasi Kecil : $\frac{127}{378} = 0,34$

c) Biaya penyusutan inventaris medis dan biaya pemeliharaan inventaris medis menggunakan dasar perbandingan jumlah jam tenaga kerja langsung masing-masing produk dengan total jumlah jam tenaga kerja langsung.

- Operasi Khusus : $\frac{184}{839} = 0,22$
- Operasi Besar : $\frac{357}{839} = 0,43$
- Operasi Sedang : $\frac{172}{839} = 0,21$
- Operasi Kecil : $\frac{126}{839} = 0,15$

Berdasarkan data diatas, rasio-rasio konsumsi aktivitas-aktivitas unit dengan aktivitas-aktivitas non unit terdapat suatu perbedaan. Hasil perbedaan dari level unit untuk operasi ini, membuat penerapan sistem ABC dengan persyaratan yang kedua dapat terpenuhi.

Melihat kedua syarat sebelum menerapkan sistem ABC dapat terpenuhi, maka langkah selanjutnya yang dilakukan oleh peneliti adalah melakukan tahap-tahap yang dapat mengetahui besarnya harga pokok, sehingga besarnya tarif yang diberikan kepada pasien dapat diketahui. Diharapkan dengan

menerapkan sistem ini dalam menentukan tarif, akan memperoleh pembebanan biaya yang lebih efektif dibandingkan dengan akuntansi biaya tradisional. Tahap-tahap penerapan sistem ABC, antara lain:

a. Identifikasi Aktivitas

Fokus dari sistem ini adalah aktivitas yang terjadi. Langkah pertama yang dilakukan dalam menerapkan sistem ABC adalah dengan melakukan pengidentifikasian terhadap aktivitas-aktivitas yang terjadi, kemudian diklasifikasikan kedalam kelompok tingkat aktivitas. Aktivitas yang menimbulkan biaya *overhead* di unit kamar operasi, antara lain:

- Biaya gaji dan tunjangan merupakan biaya yang dikeluarkan oleh pihak rumah sakit untuk membayar gaji dan tunjangan tenaga kerja tidak langsung. Biaya gaji dan tunjangan yang dikeluarkan oleh pihak rumah sakit pada tahun 2008, sebesar Rp. 47.118.500
- Biaya lembur merupakan biaya yang dikeluarkan oleh pihak rumah sakit karena melakukan suatu tindakan operasi diluar jam kerja yang telah ditetapkan. Besarnya biaya yang dikeluarkan oleh pihak rumah sakit, sebesar Rp 10.500.000
- Biaya snack merupakan biaya yang harus dikeluarkan untuk menyediakan makanan ringan kepada karyawan yang berada di unit kamar operasi. Besarnya biaya yang dikeluarkan oleh pihak rumah sakit, sebesar Rp 5.937.750
- Biaya tunjangan hari raya merupakan biaya yang dikeluarkan untuk menyediakan bingkisan pada karyawan unit kamar operasi pada hari raya. Besarnya biaya yang dikeluarkan oleh pihak rumah sakit, sebesar Rp 7.802.500
- Biaya telepon merupakan biaya yang dikeluarkan oleh pihak rumah sakit atas pemakaian telepon guna menunjang penyelenggaraan jasa tindakan operasi. Besarnya biaya yang dikeluarkan oleh pihak rumah sakit, sebesar Rp 730.200
- Biaya listrik merupakan biaya yang dikeluarkan atas pemakaian listrik guna mendukung penyelenggaraan tindakan operasi. Biaya listrik yang

dikeluarkan oleh pihak rumah sakit pada tahun 2008, sebesar Rp 18.700.000.

- Biaya air merupakan biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit atas pemakaian air yang digunakan untuk mendukung penyelenggaraan tindakan operasi. Besarnya biaya yang dikeluarkan oleh pihak rumah sakit, sebesar Rp 810.500
- Biaya alat tulis kantor merupakan biaya untuk melakukan pembelian terhadap alat tulis dan kertas. Besarnya biaya yang dikeluarkan oleh pihak rumah sakit, sebesar Rp 574.200
- Biaya kelengkapan rumah tangga merupakan biaya yang dikeluarkan untuk pembelian bahan rumah tangga, seperti: pengharum ruangan, tissue, dll. Besarnya biaya yang dikeluarkan oleh pihak rumah sakit, sebesar Rp 5.000.000
- Biaya penyusutan inventaris medis merupakan beban yang harus ditanggung oleh unit kamar operasi sebagai akibat dari penggunaan alat-alat medis pada penyelenggaraan tindakan operasi. Besarnya biaya yang penyusutan ini, sebesar Rp 46.875.000
- Biaya penyusutan inventaris non medis merupakan beban yang harus ditanggung oleh unit kamar operasi sebagai akibat dari penggunaan inventaris non medis, seperti: meja tulis, tempat duduk pasien, dll. Besarnya biaya yang penyusutan ini, sebesar Rp 2.550.000
- Biaya penyusutan gedung merupakan beban yang harus ditanggung oleh unit kamar operasi sebagai akibat dari penggunaan gedung pada penyelenggaraan tindakan operasi. Besarnya biaya penyusutan ini, sebesar Rp 7.984.000
- Biaya pemeliharaan inventaris medis merupakan biaya yang dikeluarkan untuk menjaga keawetan peralatan medis. Besarnya biaya yang dikeluarkan oleh pihak rumah sakit, sebesar Rp 5.053.000
- Biaya pemeliharaan inventaris non medis merupakan biaya yang dikeluarkan untuk merawat inventaris non medis. Besarnya biaya yang dikeluarkan oleh pihak rumah sakit, sebesar Rp 425.000

- Biaya pemeliharaan gedung merupakan biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit untuk melakukan perawatan terhadap gedung. Besarnya biaya yang dikeluarkan oleh pihak rumah sakit, sebesar Rp 1.150.500
- Biaya pelatihan dan pendidikan merupakan biaya yang dikeluarkan untuk meningkatkan sumber daya manusia, sebagai contohnya melakukan studi banding di rumah sakit lain. Besarnya biaya yang dikeluarkan oleh pihak rumah sakit, sebesar Rp 920.000
- Biaya pengadaan bahan medis merupakan biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit untuk biaya obat-obatan dalam melakukan tindakan operasi. Besarnya biaya yang dikeluarkan oleh pihak rumah sakit, sebesar Rp 59.377.500

b. Menghubungkan biaya dengan aktivitas

Berdasarkan macam-macam biaya diatas maka dapat ditentukan mengenai biaya yang terjadi berdasarkan aktivitasnya. Aktivitas-aktivitas itu, antara lain:

- Aktivitas Tingkat Unit

Aktivitas tingkat unit merupakan aktivitas yang dilakukan setiap satu kali jasa tindakan operasi. Besar atau kecilnya biaya yang ditimbulkan oleh aktivitas ini dipengaruhi oleh jumlah dan lamanya satu unit tindakan operasi. Kelompok biaya tidak langsung yang masuk kedalam aktivitas ini antara lain: biaya listrik, biaya air dan biaya lembur.

- Aktivitas Tingkat Batch

Aktivitas berlevel batch merupakan aktivitas yang dikerjakan setiap kali suatu batch produk diproduksi, besar kecilnya aktivitas dipengaruhi oleh jumlah batch produk yang diproduksi. Kelompok biaya yang termasuk kedalam aktivitas ini adalah biaya pengadaan bahan medis

- Aktivitas Tingkat Fasilitas

Aktivitas tingkat fasilitas merupakan aktivitas yang dilakukan untuk menopang proses penyediaan jasa tindakan operasi. Besar atau kecilnya biaya yang ditimbulkan oleh aktivitas ini, tidak dipengaruhi oleh jumlah dan lamanya satu unit jasa tindakan operasi dilakukan.

Kelompok biaya tidak langsung yang masuk kedalam aktivitas ini, antara lain: biaya gaji dan tunjangan, biaya snack, biaya alat tulis kantor, biaya kelengkapan bahan rumah tangga, biaya telepon, biaya penyusutan inventaris medis, biaya penyusutan non medis, biaya penyusutan gedung, biaya pemeliharaan inventaris medis, biaya pemeliharaan non medis dan biaya pemeliharaan gedung.

Anggaran biaya *overhead* yang dikeluarkan oleh pihak rumah sakit berdasarkan level aktivitasnya dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 4.9
Pengklasifikasian Anggaran Biaya *Overhead* berdasarkan Level Aktivitas

Biaya <i>Overhead</i>	Level Aktivitas	Jumlah
Lembur	Unit	Rp 10.500.000
Listrik	Unit	Rp 810.500
Air	Unit	Rp 18.700.000
Biaya Pengadaan Bahan Medis	Batch	Rp 59.377.500
Gaji dan Tunjangan	Fasilitas	Rp 47.118.500
Snack	Fasilitas	Rp 5.937.750
Tunjangan Hari Raya	Fasilitas	Rp 7.802.500
Telepon	Fasilitas	Rp 730.200
Alat Tulis Kantor	Fasilitas	Rp 574.200
Kelengkapan Rumah Tangga	Fasilitas	Rp 5.000.000
Penyusutan Inventaris Medis	Fasilitas	Rp 46.875.000
Penyusutan Inventaris Non Medis	Fasilitas	Rp 2.550.000
Penyusutan Gedung	Fasilitas	Rp 7.984.000
Pemeliharaan Inventaris Medis	Fasilitas	Rp 5.053.000
Pemeliharaan Inventaris Non Medis	Fasilitas	Rp 425.000
Pemeliharaan Gedung	Fasilitas	Rp 1.150.500
Pendidikan dan Pelatihan	Fasilitas	Rp 920.000
Jumlah		Rp 221.508.650

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan data diatas, maka jumlah biaya *overhead* dari semua level aktivitas adalah sebesar Rp 221.508.650, sedangkan untuk level aktivitasnya terbagi kedalam tiga pengklasifikasian level, yaitu: unit, batch dan fasilitas.

- c. Penentuan Kelompok Biaya Homogen (*cost pool*)

Kelompok biaya homogen merupakan sekumpulan biaya tidak langsung yang terkait dengan aktivitas yang dilakukan. Berdasarkan pada aktivitas-aktivitas yang telah diidentifikasi pada tahap sebelumnya, maka pada tahap ini dilakukan pengelompokan biaya yang homogen disertai juga dengan pemicu biayanya. Sebelum penentuan jumlah biaya dari masing-masing kelompok biaya homogen terlebih dahulu akan ditentukan pembagian *cost pool* dan *cost driver* yang digunakan, sehingga dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 4.10
Pembagian *Cost Pool* dan *Cost Driver* yang digunakan

Biaya Overhead	Cost Pool	Cost Driver yang digunakan
Lembur	1	Jumlah Jam Tenaga Kerja Langsung
Listrik	1	Jumlah Jam Tenaga Kerja Langsung
Air	1	Jumlah Jam Tenaga Kerja Langsung
Biaya Pengadaan Bahan Medis	3	Jumlah Pasien
Gaji dan Tunjangan	2	Jumlah Karyawan
Snack	2	Jumlah Karyawan
Tunjangan Hari Raya	2	Jumlah Karyawan
Telepon	3	Jumlah Pasien
Alat Tulis Kantor	3	Jumlah Pasien
Kelengkapan Rumah Tangga	3	Jumlah Pasien
Penyusutan Inventaris Medis	1	Jumlah Jam Tenaga Kerja Langsung
Penyusutan Inventaris Non Medis	1	Jumlah Jam Tenaga Kerja Langsung
Penyusutan Gedung	3	Jumlah Pasien
Pemeliharaan Inventaris Medis	3	Jumlah Pasien
Pemeliharaan Inventaris Non Medis	3	Jumlah Pasien
Pemeliharaan Gedung	3	Jumlah Pasien
Pendidikan dan Pelatihan	2	Jumlah Karyawan

Sumber: Data Diolah

Melihat data diatas, maka *cost pool* dari biaya *overhead* yang terjadi dibagi kedalam 3 *cost pool*. Untuk *cost driver* yang digunakan, antara lain: jumlah jam tenaga kerja langsung, jumlah pasien dan jumlah karyawan. Setelah *cost driver* dan *cost pool* diketahui, maka langkah selanjutnya adalah mencari besarnya jumlah masing-masing *cost pool*. Perhitungan tersebut dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 4.11
Kelompok *cost pool* dan *cost driver*

<i>Cost Pool 1</i>	<i>Cost Driver</i>	Jumlah
Lembur	Jumlah Jam	Rp 10.500.000
Listrik	Tenaga Kerja	Rp 18.700.000
Air	langsung	Rp 810.500
Penyusutan Inventaris Medis		Rp 46.875.000
Pemeliharaan Inventaris Medis		Rp 5.053.000
Jumlah <i>Cost Pool</i>		Rp 81.938.500

<i>Cost Pool 2</i>	<i>Cost Driver</i>	Jumlah
Pendidikan dan Pelatihan	Jumlah Karyawan	Rp 920.000
Gaji dan Tunjangan		Rp 47.118.500
Snack		Rp 5.937.750
Tunjangan Hari Raya		Rp 7.802.500
Jumlah <i>Cost Pool</i>		Rp 61.778.750

<i>Cost Pool 3</i>	<i>Cost Driver</i>	Jumlah
Telepon	Jumlah Pasien	Rp 730.200
Alat Tulis Kantor		Rp 574.200
Kelengkapan Rumah Tangga		Rp 5.000.000
Penyusutan Gedung		Rp 7.984.000
Pemeliharaan Inventaris Non Medis		Rp 425.000
Pemeliharaan Gedung		Rp 1.150.500
Pengadaan bahan medis		Rp 59.377.500
Jumlah <i>Cost Pool</i>		Rp 72.691.400
Jumlah Biaya <i>Overhead</i>		Rp 221.508.650

Sumber : Data Diolah

Berdasarkan perhitungan dari masing-masing *cost pool*, maka diperoleh jumlah untuk *cost pool 1* sebesar Rp 81.938.500, untuk *cost pool 2* sebesar Rp 61.778.750, sedangkan untuk *cost pool 3* sebesar Rp 72.691.400.

d. Penentuan tarif kelompok biaya (*cost pool rate*)

Tarif kelompok biaya adalah tarif biaya tidak langsung per unit *cost driver* yang dihitung untuk suatu kelompok aktivitas. Tarif kelompok biaya dihitung dengan rumus: total setiap biaya tidak langsung dari kelompok biaya dibagi dengan pemicu biaya dari kelompok tersebut. Perhitungan dari tarif kelompok biaya dapat disajikan pada tabel berikut ini:

Tabel 4.12
Tarif kelompok biaya

<i>Cost Pool</i>	Total Biaya Setiap <i>Cost Pool</i>	<i>Total Cost Driver</i>	<i>Cost Pool Rate</i>
1	Rp 81.938.500	840	Rp 97.545,83
2	Rp 61.778.750	1431	Rp 43.171,73
3	Rp 72.691.400	378	Rp 192.305,29

Sumber : Data Diolah

e. Pembebanan biaya *overhead* pada setiap kategori operasi

Pada tahap ini, biaya setiap *cost pool* ditelusuri ke setiap penyelenggaraan operasi. Perhitungan biaya *overhead* yang terjadi dengan menggunakan sistem ABC dapat dilihat pada tabel-tabel berikut ini:

Tabel 4.13
Biaya *Overhead* Operasi Khusus

<i>Cost Pool</i>	<i>Cost Pool Rate</i>	Unit <i>Cost Driver</i>	<i>Biaya Overhead</i>
1	Rp 97.545,83	4	Rp 390.183,32
2	Rp 43.171,73	5	Rp 215.858,65
3	Rp 192.305,29	1	Rp 192.305,29
Jumlah <i>Biaya Overhead</i>			Rp 798.347,26

Sumber : Data Diolah

Melihat hasil tabel diatas maka dapat diketahui bahwa jumlah biaya *overhead* yang terdapat pada operasi khusus sebesar Rp 798.347,26.

Tabel 4.14
Biaya Overhead Operasi Besar

<i>Cost Pool</i>	<i>Cost Pool Rate</i>	<i>Unit Cost Driver</i>	<i>Biaya Overhead</i>
1	Rp 97.545,83	3	Rp 292.637,49
2	Rp 43.262,42	4	Rp 172.686,92
3	Rp 192.305,29	1	Rp 192.305,29
Jumlah Biaya Overhead			Rp 657.629,7

Sumber : Data Diolah

Melihat hasil tabel diatas maka dapat diketahui bahwa jumlah biaya *overhead* yang terdapat pada operasi besar adalah Rp 657.629,7.

Tabel 4.15
Biaya Overhead Operasi Sedang

<i>Cost Pool</i>	<i>Cost Pool Rate</i>	<i>Unit Cost Driver</i>	<i>Biaya Overhead</i>
1	Rp 97.545,83	2	Rp 195.091,66
2	Rp 43.262,42	4	Rp 172.686,92
3	Rp 192.305,29	1	Rp 192.305,29
Jumlah Biaya Overhead			Rp 560.083,87

Sumber : Data Diolah

Berdasarkan tabel diatas maka dapat diketahui bahwa jumlah biaya *overhead* untuk operasi sedang adalah sebesar Rp 560.083,87.

Tabel 4.16
Biaya Overhead Operasi Kecil

<i>Cost Pool</i>	<i>Cost Pool Rate</i>	<i>Unit Cost Driver</i>	<i>Biaya Overhead</i>
1	Rp 97.545,83	1	Rp 97.545,83
2	Rp 43.262,42	3	Rp 129.515,19
3	Rp 192.305,29	1	Rp 192.305,29
Jumlah Biaya Overhead			Rp 419.366,31

Sumber : Data Diolah

Berdasarkan tabel diatas maka dapat diketahui bahwa jumlah biaya *overhead* untuk operasi kecil adalah sebesar Rp 419.366,31.

Langkah selanjutnya adalah melakukan perhitungan terhadap besarnya harga pokok, perhitungan ini dilakukan setelah biaya bahan baku, biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead diketahui jumlahnya. Perhitungan jumlah besarnya harga pokok berikut ini berdasarkan penghitungan dengan menggunakan metode sistem ABC. Dalam sistem ABC, jumlah biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung tidak mengalami perbedaan, sedangkan yang mengalami perbedaan jumlahnya adalah biaya *overhead*. Perhitungan dari jumlah harga pokok dapat dilihat pada beberapa tabel berikut ini:

Tabel 4.17
Harga Pokok Operasi Khusus

Jenis Biaya	Jumlah
Biaya Bahan Baku	Rp 1.200.000
Biaya Tenaga Kerja Langsung	Rp 3.850.000
Biaya Overhead	Rp 798.347,26
Jumlah Harga Pokok Produk	Rp 5.848.347,26

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan data tabel 4.15, maka jumlah harga pokok untuk operasi khusus pada kelas III adalah sebesar Rp 5.848.347,26. Agar mempermudah dalam perhitungan, peneliti melakukan pembulatan terhadap harga pokok

yang terjadi, sehingga besarnya harga pokok pada operasi khusus untuk kelas III menjadi sebesar Rp 5.848.348.

Tabel 4.18
Harga Pokok Operasi Besar

Jenis Biaya	Jumlah
Biaya Bahan Baku	Rp 1.000.000
Biaya Tenaga Kerja Langsung	Rp 4.200.000
Biaya Overhead	Rp 657.629,7
Jumlah Harga Pokok Produk	Rp 5.857.629,7

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan data tabel 4.16, maka jumlah harga pokok untuk operasi khusus pada kelas III adalah sebesar Rp 5.857.629,7. Agar mempermudah dalam perhitungan, peneliti melakukan pembulatan terhadap harga pokok yang terjadi, sehingga besarnya harga pokok pada operasi besar untuk kelas III menjadi sebesar Rp 5.858.630.

Tabel 4.19
Harga Pokok Operasi Sedang

Jenis Biaya	Jumlah
Biaya Bahan Baku	Rp 650.000
Biaya Tenaga Kerja Langsung	Rp 2.310.000
Biaya Overhead	Rp 560.083,87
Jumlah Harga Pokok Produk	Rp 3.520.083,87

Sumber : Data Diolah

Berdasarkan data tabel 4.17, maka jumlah harga pokok untuk operasi khusus pada kelas III adalah sebesar Rp Rp 3.520.083,87. Agar mempermudah dalam perhitungan, peneliti melakukan pembulatan terhadap harga pokok yang terjadi, sehingga besarnya harga pokok pada operasi sedang untuk kelas III menjadi sebesar Rp 3.520.084.

Tabel 4.20
Harga Pokok Operasi Kecil

Jenis Biaya	Kategori Kelas III
Biaya Bahan Baku	Rp 1.000.000
Biaya Tenaga Kerja Langsung	Rp 2.310.000
Biaya Overhead	Rp 419.366,31
Jumlah Harga Pokok Produk	Rp 3.729.366,31

Sumber : Data Diolah

Berdasarkan data tabel 4.18, maka jumlah harga pokok untuk operasi khusus pada kelas III adalah sebesar Rp Rp 3.729.366,31. Agar mempermudah dalam perhitungan, peneliti melakukan pembulatan terhadap harga pokok yang terjadi, sehingga besarnya harga pokok pada operasi kecil untuk kelas III menjadi sebesar Rp 3.729.366.

2. Perbandingan Harga Jual Jasa Tindakan Operasi Kelas III antara Sistem Akuntansi Biaya Tradisional dengan Sistem *Activity Based Costing*.

Berikut ini adalah tabel perbandingan harga pokok antara sistem akuntansi biaya tradisional dengan sistem ABC.

Tabel 4.21

Perbandingan Harga Jual Jasa Operasi antara Sistem Akuntansi Biaya Tradisional dengan Sistem *Activity Based Costing* pada Operasi Khusus

Sistem yang Digunakan	Harga Pokok	Laba	Harga Jual
Sistem Akuntansi Tradisional			Rp 6.750.000
Sistem ABC	Rp 5.848.348	10,5 %	Rp 6.462.425
Selisih			Rp 287.575

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan tabel 4.21, maka dapat disimpulkan bahwa adanya selisih jumlah biaya harga jual antara sistem akuntansi tradisional dengan sistem ABC. Selisih yang di dapat adalah sebesar Rp 287.575, sehingga perhitungan dengan sistem ABC untuk operasi khusus pada Kelas III memiliki jumlah harga jual yang lebih kecil dibandingkan dengan akuntansi biaya tradisional.

Tabel 4.22

Perbandingan Harga Jual Jasa Operasi antara Sistem Akuntansi Biaya Tradisional dengan Sistem *Activity Based Costing* pada Operasi Besar

Sistem yang Digunakan	Harga Pokok	Laba	Harga Jual
Sistem Akuntansi Tradisional			Rp 6.500.000
Sistem ABC	Rp 5.858.630	8,4 %	Rp 6.350.755
Selisih			Rp 149.245

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan tabel 4.22, maka dapat disimpulkan bahwa adanya selisih jumlah biaya harga jual antara sistem akuntansi tradisional dengan sistem ABC. Selisih yang di dapat adalah sebesar Rp 149.245, sehingga perhitungan dengan sistem ABC untuk operasi besar pada Kelas III memiliki jumlah harga jual yang lebih kecil dibandingkan dengan sistem akuntansi biaya tradisional.

Tabel 4.23

Perbandingan Harga Jual Jasa Operasi antara Sistem Akuntansi Biaya Tradisional dengan Sistem *Activity Based Costing* pada Operasi Sedang

Sistem yang Digunakan	Harga Pokok	Laba	Jumlah
Sistem Akuntansi Tradisional			Rp 4.150.000
Sistem ABC	Rp 3.520.084	18,9 %	Rp 4.185.380
Selisih			Rp 35.380

Sumber: Data Diolah

Berdasarkan tabel 4.23, maka dapat disimpulkan bahwa adanya selisih jumlah biaya harga jual antara sistem akuntansi tradisional dengan sistem ABC. Selisih yang di dapat adalah sebesar Rp 35.380, sehingga perhitungan dengan sistem ABC untuk operasi sedang pada Kelas III memiliki harga jual yang lebih besar dibandingkan dengan sistem akuntansi biaya tradisional.

Tabel 4.24

Perbandingan Harga Jual Jasa Operasi antara Sistem Akuntansi Biaya Tradisional dengan Sistem *Activity Based Costing* pada Operasi Kecil

Sistem yang Digunakan	Harga Pokok	Laba	Harga Jual
Sistem Akuntansi Tradisional			Rp 4.100.000
Sistem ABC	Rp 3.729.366	14,7 %	Rp 4.277.583
Selisih			Rp 177.583

Sumber: Data Diolah

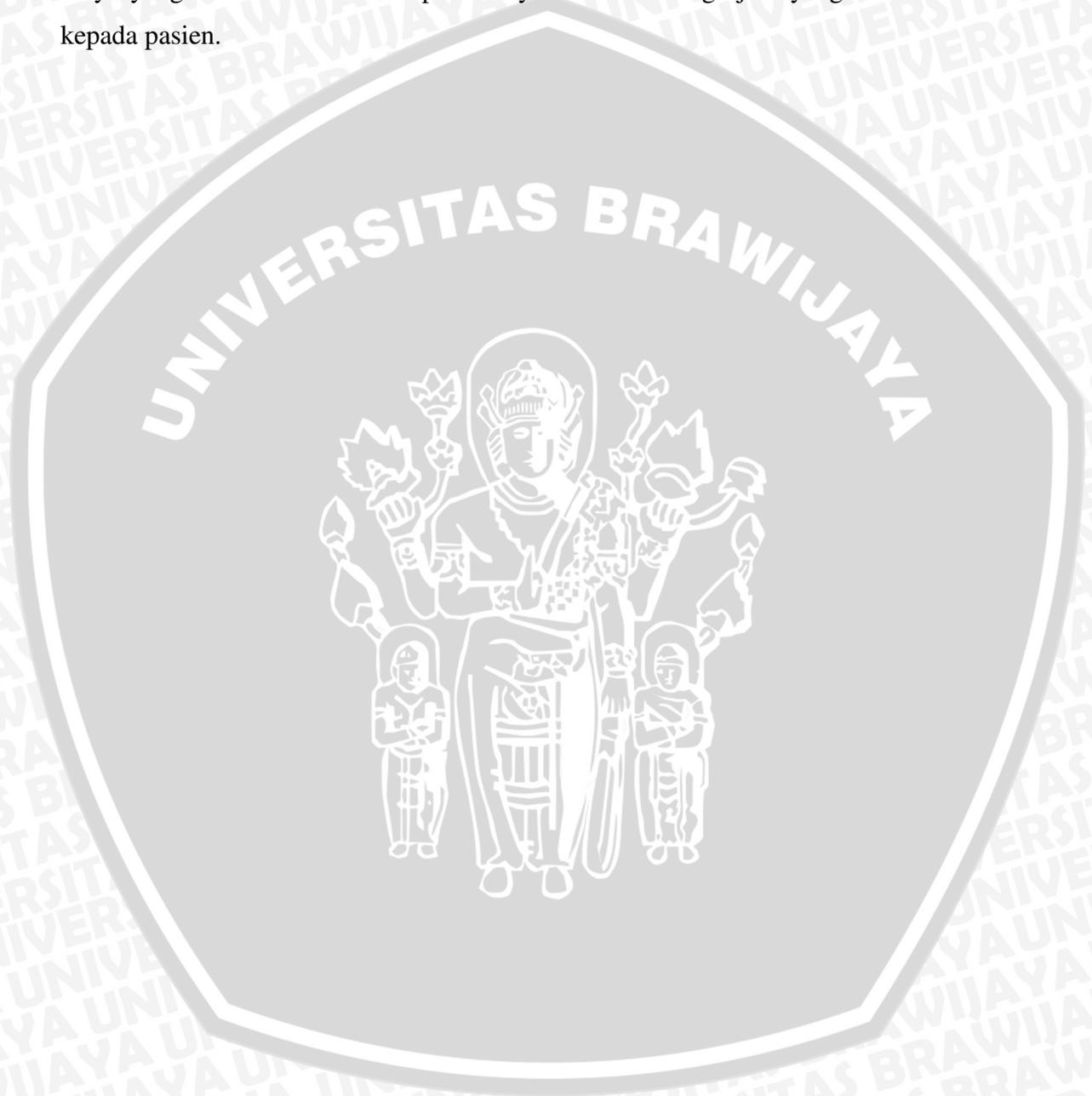
Berdasarkan tabel 4.24, maka dapat disimpulkan bahwa adanya selisih jumlah harga jual antara sistem akuntansi tradisional dengan sistem ABC. Selisih yang di dapat adalah sebesar Rp 177.583, sehingga perhitungan dengan sistem ABC untuk operasi kecil pada Kelas III memiliki jumlah harga jual yang lebih besar dibandingkan dengan sistem akuntansi biaya tradisional.

Melihat dari perbedaan cara penghitungan, dimana pihak rumah sakit melakukan perhitungan terhadap harga jual dengan cara menggunakan sistem akuntansi tradisional dan peneliti dalam menentukan besarnya harga jual menggunakan sistem ABC. Maka hasil perhitungan dari kedua sistem tersebut terdapat suatu selisih besaran harga yang terjadi, sehingga selisih ini dapat mengakibatkan perbedaan pembayaran yang harus dilakukan oleh pasien atas jasa tindakan operasi di Kelas III.

Selisih yang terdapat pada operasi khusus dan operasi besar adalah sejumlah Rp 287.575 dan Rp 149.245, dimana selisih ini memberitahukan bahwa sistem ABC lebih kecil harga jualnya bila dibandingkan dengan sistem akuntansi biaya tradisional, sedangkan untuk operasi sedang dan operasi kecil ada selisih sebesar Rp 35.380 dan Rp 177.583, dimana selisih ini memberitahukan bahwa sistem akuntansi biaya tradisional memiliki harga jual yang lebih kecil bila dibandingkan dengan sistem ABC.

Melihat kondisi yang demikian bahwa sistem ABC bisa diterapkan pada operasi khusus dan operasi besar, sedangkan untuk operasi kecil dan operasi sedang sistem ABC ini tidak bisa diterapkan. Tetapi bila melihat lebih lanjut dari jumlah keseluruhan harga jual yang terjadi pada seluruh operasi, maka ada

perbedaan sejumlah Rp 223.857, dan dibulatkan menjadi Rp 224.000, pembulatan dilakukan agar mempermudah perbedaan yang terjadi. Dengan adanya perbedaan jumlah tersebut, maka sistem ABC bisa diterapkan untuk semua jenis operasi, karena dengan penerapan sistem ini rumah sakit akan melakukan pembebanan biaya yang lebih efektif terhadap besarnya tarif atau harga jual yang dikenakan kepada pasien.



BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

A. KESIMPULAN

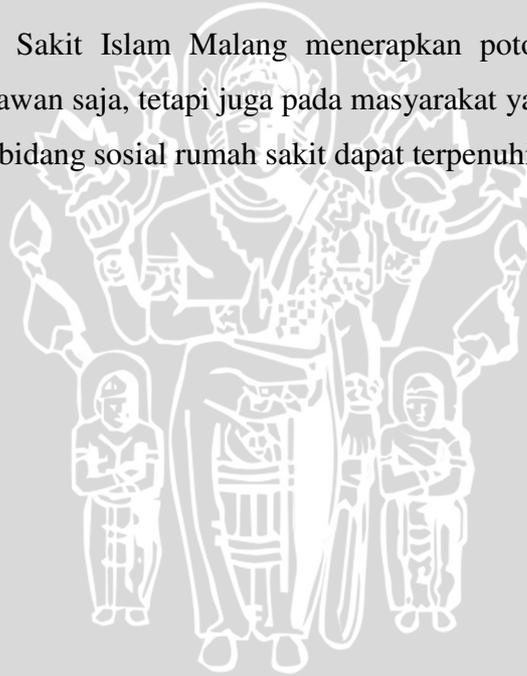
Berdasarkan uraian yang dikemukakan oleh penulis mengenai penerapan *activity based costing* sebagai alat untuk penetapan tarif jasa pelayanan kesehatan di Rumah Sakit Islam Malang, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Berdasarkan perhitungan yang berasal dari Rumah Sakit Islam Malang dengan menggunakan sistem akuntansi biaya tradisional atas jasa tindakan operasi untuk kategori kelas III maka diperoleh harga jual sebesar Rp 6.750.000 untuk operasi khusus, Rp 6.500.000 untuk operasi besar, Rp 4.150.000 untuk operasi sedang dan Rp 4.100.000 untuk operasi kecil. Besaran harga jual ini yang diberikan oleh Rumah Sakit Islam Malang kepada pasien dalam melakukan tindakan jasa operasi.
2. Berdasarkan perhitungan peneliti yang menggunakan sistem ABC atas jasa tindakan operasi untuk kategori kelas III maka diperoleh harga jual sebesar Rp 6.462.425 untuk operasi khusus, Rp 6.350.755 untuk operasi besar, Rp 4.185.380 untuk operasi sedang dan Rp 4.277.583 untuk operasi kecil. Besaran harga jual ini bisa dijadikan sebagai dasar oleh Rumah Sakit Islam Malang dalam memberikan tarif yang dibayarkan oleh pasien dalam melakukan tindakan jasa operasi.
3. Berdasarkan perbandingan perhitungan tersebut maka terdapat selisih harga jual pada operasi khusus dan operasi besar adalah sebesar Rp 287.575 dan Rp 149.245, selisih ini memberitahukan bahwa sistem ABC lebih kecil harga jualnya bila dibandingkan dengan sistem akuntansi biaya tradisional, sedangkan untuk operasi sedang dan operasi kecil ada selisih sebesar Rp 35.380 dan Rp 177.583, selisih ini memberitahukan bahwa sistem akuntansi biaya tradisional memiliki harga pokok yang lebih kecil bila dibandingkan dengan sistem ABC. Melihat jumlah keseluruhan harga jual dari kedua sistem tersebut, maka diperoleh perbedaan sejumlah Rp 223.875 atau dibulatkan menjadi Rp 224.000. Perbedaan tersebut memberitahukan bahwa

sistem ABC melakukan pembebanan biaya yang lebih efektif dibandingkan dengan sistem akuntansi biaya tradisional.

B. SARAN

1. Manajemen rumah sakit perlu memahami bahwa dalam menerapkan suatu sistem baru, tentunya dibutuhkan tambahan biaya, waktu yang lebih banyak, dan komitmen yang tinggi. Oleh karena itu, pihak manajemen perlu melakukan analisa lebih lanjut, sebelum mengimplementasikan sistem ABC ini.
2. Sebaiknya Rumah Sakit Islam Malang menambah peralatan di ruang operasi, tujuannya agar jumlah pasien yang ingin mengoperasikan penyakitnya dapat bertambah.
3. Sebaiknya Rumah Sakit Islam Malang menerapkan potongan harga tidak hanya kepada karyawan saja, tetapi juga pada masyarakat yang kurang mampu sehingga tujuan di bidang sosial rumah sakit dapat terpenuhi.



DAFTAR PUSTAKA

- Anderson, Sollenberger, dkk. 1992. *Managerial Accounting*. 8th Edition. Cincinnati, Ohio: South Western Publishing Co.
- Anonim. 2003. *Pedoman Akuntansi Rumah Sakit*. Departemen Kesehatan Republik Indonesia. Jakarta.
- Arikunto, Suharsimi. 1998. *Prosedur Penelitian: Suatu Pendekatan Praktek*. Penerbit Rineka Cipta. Jakarta.
- Azwar, Azrul. 1999. *Pengantar Administrasi Kesehatan*. Bina Rupa Aksara. Jakarta.
- Blocher, Edward J, et.al. 2000. *Manajemen Biaya. Edisi 1*. Terjemahan, Susty Ambarriani. Penerbit Salemba Empat. Jakarta.
- Cooper, Kaplan, dkk. 1991. *The Design of Cost Management System: Text, Coses, Reading. Englewood*. New Jersey: Prentice Hall.
- Hansen, Mowen, dkk. 1992. *Management Accounting*. Terjemahan, Ancella A.Hermawan. 2000. *Akuntansi Manajemen*. Jakarta: Erlangga.
- _____. 2000. *Managerial Accounting, 5th Edition*. South-Western College Publishing. Cincinnati, Ohio.
- Harnanto. 1992. *Akuntansi Biaya: Penentuan Harga Pokok Produksi, Edisi 1*. Penerbit: BPFE-Yogyakarta
- Hornrgren, Charles T. 1981. *Introduction to Management Accounting. 5th Edition*. Prentice Hall of India Limited. New Delhi.
- Kotler, dkk. 2001. *Principles of Marketing. 9th Edition*. Prentice Hall Inc. New Jersey.
- Kusnadi, dkk. 2001. *Pengantar Bisnis dan Wirausaha*. Malang: Universitas Brawijaya.
- Machfoedz, Mas'ud. 1996. *Akuntansi Manajemen: Perencanaan dan Pembuatan Keputusan Jangka Pendek. Edisi 5*. Penerbit STIE Widya Wiwaha. Yogyakarta.
- Maher, Micheal W, dkk. 1996. *Akuntansi Biaya*. Jakarta: Erlangga.
- Matz, Usry, dkk. 1976. *Cost Accounting: Planning and Control. 6th Edition*. South Western Publishing Co. Cincinnati, Ohio.

- Mulyadi. 2001. *Akuntansi Manajemen, Konsep, Manfaat dan Rekayasa*. Jakarta: Salemba Empat.
- Mulyadi. 2005. *Akuntansi Biaya*. Yogyakarta: AMP YKPN.
- Sabarguna, H. Boy Subirosa. 2003. *Manajemen Keuangan Rumah Sakit*. Jateng-DIY: Konsorsium Rumah Sakit Islam.
- Setyawan, Johny. 1995. *Akuntansi Rumah Sakit: Modul 2*. Penerbit Magister Manajemen Rumah Sakit FK UGM. Yogyakarta.
- Simamora, Henry. 1990. *Akuntansi Manajemen*. Penerbit Salemba Empat. Jakarta.
- Sugiyono. 1999. *Metode Penelitian Bisnis*. CV Alfabeta. Bandung.
- Sulistiningsih dan Zulkifli. 1999. *Akuntansi Biaya: Dilengkapi dengan Isu-Isu Kontemporer*. UPP AMP YKPN. Yogyakarta.
- Supriyono. 1997. *Manajemen Biaya: Suatu Reformasi Pengelolaan Bisnis. Edisi 1*. BPFE-Yogyakarta. Yogyakarta.
- _____. 1999. *Akuntansi Biaya Pengumpulan Biaya dan Penentuan Harga Pokok Produksi*. Yogyakarta : BPFE.
- _____. 2002. *Akuntansi Biaya dan Akuntansi Manajemen untuk Teknologi Maju dan Globalisasi*. Yogyakarta: BPFE
- Tunggal. 1992. *Activity Based Costing : Suatu Pengantar*. Jakarta: Rineka Cipta.
- _____. 1995. *Activity Based Costing: Untuk Manufaktur dan Pemasaran*. Jakarta: Harvarindo.
- Usry & Hammer. 1997. *Akuntansi Biaya: Perencanaan dan Pengendalian, Edisi 10*. Jakarta: Erlangga.
- World Health Organization. 2003. *Measuring Hospital Performance to Improve The Quality of Care in Europe: A Need for Clarifying The Concepts and Defining The Main Dimension*.