

- COST CONTROL

- M. A. ADIN Perpustakaan Universitas Airlangga

- MANAJEMEN INFORMASI SISTEM

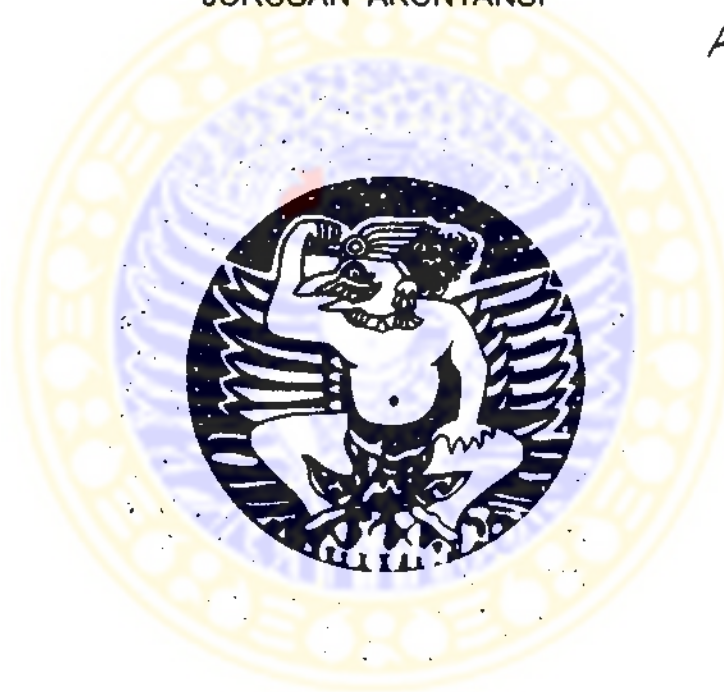
**ANALISIS *ACTIVITY-BASED MANAGEMENT*  
SEBAGAI ALAT BANTU MANAJEMEN DALAM MENGIDENTIFIKASI  
*NONVALUE-ADDED ACTIVITIES* GUNA MENCAPAI EFISIENSI BIAYA  
PADA RUMAH SAKIT "X" DI SURABAYA**

**SKRIPSI**

**DIAJUKAN UNTUK MEMENUHI SEBAGIAN PERSYARATAN  
DALAM MEMPEROLEH GELAR SARJANA EKONOMI  
JURUSAN AKUNTANSI**

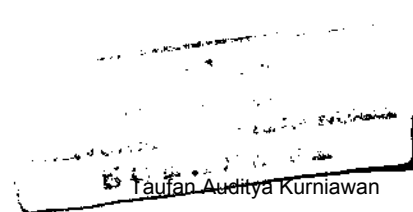
A. 255 / 06

Kur  
a



**DIAJUKAN OLEH  
TAUFAN AUDITYA KURNIAWAN  
No. Pokok : 040217582**

**KEPADA  
FAKULTAS EKONOMI UNIVERSITAS AIRLANGGA  
SURABAYA  
2006**



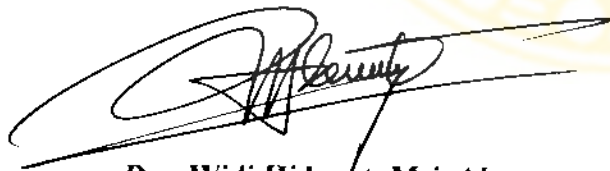
**SKRIPSI**

**ANALISIS *ACTIVITY-BASED MANAGEMENT*  
SEBAGAI ALAT BANTU MANAJEMEN DALAM MENGIDENTIFIKASI  
*NONVALUE-ADDED ACTIVITIES* GUNA MENCAPAI EFISIENSI BIAYA  
PADA RUMAH SAKIT "X" DI SURABAYA**

**DIAJUKAN OLEH  
TAUFAN AUDITYA KURNIAWAN  
No. Pokok : 040217582**

**TELAH DISETUJUI DAN DITERIMA DENGAN BAIK OLEH**

**DOSEN PEMBIMBING,**



**Drs. Widi Hidayat, Msi, Ak**

TANGGAL.....<sup>28/9</sup>-2006

**KETUA PROGRAM STUDI,**



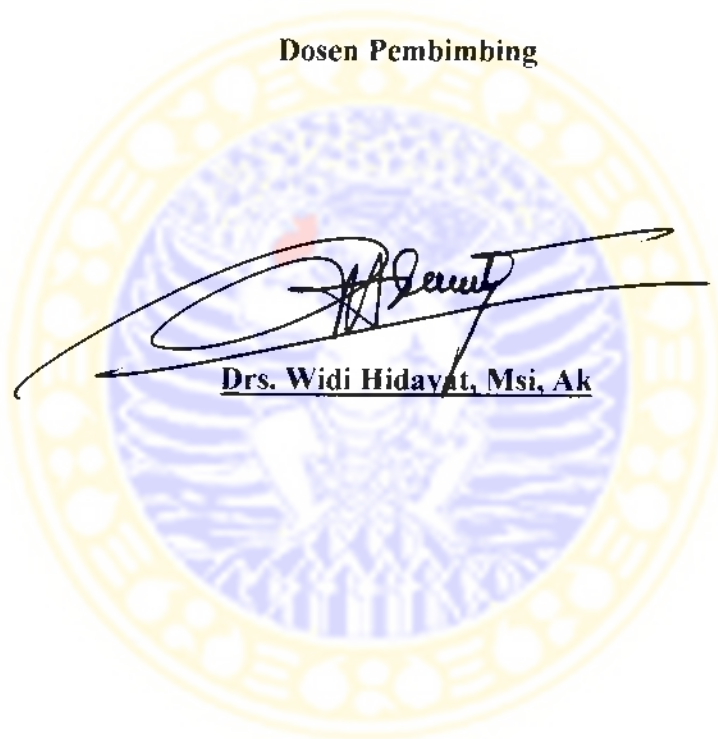
**Drs. M. Suyunus, MAFIS, Ak**

TANGGAL.....<sup>2-10-06</sup>

Surabaya, 11 AGUSTUS 2006.....

**Skripsi telah selesai dan siap untuk diuji**

**Dosen Pembimbing**



**Drs. Widi Hidayat, Msi, Ak**

## KATA PENGANTAR

Segala puji syukur, hormat dan kemuliaan kepada Tuhan Yesus Krisitus dan Bunda Maria atas segala kasih, karunia, dan bimbingan-Nya dalam penyelesaian skripsi ini. Skripsi ini merupakan salah satu syarat untuk memperoleh gelar kesarjanaan di Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga Surabaya.

Dalam penyusunan skripsi ini penulis telah memperoleh bantuan dari berbagai pihak baik moril maupun materiil. Atas segala bantuan tersebut, penulis menyampaikan rasa terima kasih yang tulus kepada :

1. Bapak Drs. Ec. H. Karjadi Mintaroem, M.S., selaku Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga.
2. Bapak Drs. M. Suyunus, MAFIS., Ak., selaku Ketua Jurusan Akuntansi Universitas Airlangga.
3. Bapak Drs. H. Widi Hidayat, Msi., Ak., selaku Dosen Pembimbing yang telah memberikan pengetahuan dan bimbingan selama penulisan skripsi ini.
4. Segenap staf pengajar dan karyawan di lingkungan Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga, khususnya segenap dosen Jurusan Akuntansi yang telah memberikan pengetahuan dan bimbingan selama penulis menempuh pendidikan di Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga.
5. Bapak Drs. Ec. Hermanto Sastra, MBA., MM., selaku *Head of Finance and Accounting Division* pada rumah sakit "X" di Surabaya.
6. Segenap karyawan rumah sakit "X" di Surabaya.

7. Papa tercinta di surga, segenap cinta selalu dan kerinduan padanya. Skripsi ini sebagai tanda hormat dan sembah bakti ananda. Semoga skripsi ini bisa membuat papa tersenyum disana. Mohon selalu doa restunya, Pa.
8. Mamaku tersayang, surga berada dibawah telapak kaki mama. Terima kasih atas doa yang selalu mama panjatkan. Mohon doa restunya, Ma.
9. Adik-adik tercinta Bayu dan Dhimas.
10. Sisi rajin diriku yang sempat mengalahkan sisi malasku.
11. My dear Niken yang selalu tak kenal lelah dan tak kenal putus asa merepoti pengerjaan skripsi ini. Just kidding babe, u know I luv u. Saya terima kawinnya dengan mas nikah seperangkat buku skripsi dibayar tunai.
12. Seluruh keluarga besar Alm. Setio Adji Siswojo atas dukungan moril dan doanya.
13. Tante Yunan dan keluarga atas bantuan objek skripsinya.
14. All of my good friend great pizza di FE Unair, yang sampai sekarang pun masih belum bisa dibedakan yang mana yang teman dan yang mana yang pizza. Adapun nama-nama mereka adalah sebagai berikut : Agni (Bertobatlah selagi pintu tobat masih dibuka, Nak. Buruan digarap skripsinya, Bro), Sampe, Amor (Aku doain cepet lulus, Bos), Jujuk, Thebe, Nebyu, Elly, Intan, Najib, Andy, Didit, Prima, Andri, Wina, Ika, Ayu, Disty, Dimas, Dwi, Lusi, Erry, Ester, Nufus, Vely, Endo, Imel, Dita, Nurul, Reda, PA, Mandez, Vietkong, Aya, Adit, Ardha, Lintang, Casper, Chitra, Yola, Yenny, Danu, Danang, Marisa, Donny, Ega, Catrie, Carlo, Anty, dan masih banyak lagi. Absen selesai.

15. Komunitas Goyang Dombret Indonesia : Leo, Dicky, Bimar.
16. Barudak kampus A : Ling-Ling, Lina, Ipink, Dimas, Hari, Bobon, Sylvi, Dita, Angel, Fari, Siska, Arif, Ardi dan semua komunitas wisper.
17. Teman-teman antar fakultas antar kampus dalam propinsi : semua personel Bath Band (Juri, Boy, Mince), Nimas, Etna, Erly, Silvi lagi, Itonk, Angky, Lia, Tya, Lay, Sherly, Cie Helen, Amel, Fang-Fang, Kepet, Lusi, Akbar, Fahmi, Paimo.
18. My blitzkreig equipment : komputerku, kopi, rokok, kopi lagi, my music (L'Arc En Ciel, Hyde, Incognito, BNH, dan Didi Kempot).
19. Semua insan perfilman Indonesia dan pihak-pihak lain yang tidak dapat diungkapkan namanya satu per satu.

Tak ada gading yang tak retak. Disadari sepenuhnya bahwa penelitian ini masih membutuhkan penyempurnaan. Karena itu kritik dan saran untuk penyempurnaan ini penulis perhatikan. Demikianlah skripsi ini penulis sajikan, semoga dapat memenuhi tujuannya dan menjadi masukan yang bermanfaat bagi pihak-pihak yang membutuhkan.

Surabaya, 8 Agustus 2006

Penulis

## ABSTRAKSI

Dalam persaingan yang semakin ketat dewasa ini rumah sakit dituntut agar dapat memberikan pelayanan yang lebih baik kepada konsumen dengan memanfaatkan sumberdaya secara efektif dan efisien. Untuk dapat memenangkan persaingan tersebut, sebaiknya pihak manajemen rumah sakit tidak hanya memperhatikan kualitas, tetapi juga pada efisiensi biaya. Efisiensi biaya ini dapat dicapai apabila biaya-biaya yang dikeluarkan adalah biaya-biaya yang benar-benar dibutuhkan. Akuntansi manajemen harus memberikan informasi yang relevan, fleksibel, handal, dan akurat mengenai perubahan lingkungan dan organisasi yang terjadi. Informasi tersebut tidak dapat dihasilkan oleh sistem tradisional yang memakai sistem biaya standar yang mengabaikan aktivitas. Kelemahan yang lain pada sistem tradisional adalah bahwa sistem ini hanya berfokus kepada ukuran keuangan, ukuran kinerja yang bersifat internal, dan tenaga kerja langsung. Dalam sistem ini, biaya hanya dibebankan pada setiap unit saja sehingga akan menimbulkan distorsi biaya yang dapat berupa *overcost* maupun *undercost*. Untuk mengatasi keterbatasan tersebut, maka diperlukan penerapan *Activity-Based Management*. Dua dimensi dari ABM adalah dimensi biaya (ABC) dan dimensi proses. Pada ABC lebih kepada penetapan biaya produk, sedangkan pada ABM melihat lebih dalam pada pengendalian aktivitas untuk mereduksi biaya. Pengendalian aktivitas adalah dengan menghilangkan aktivitas yang tidak bernilai tambah, sekaligus meningkatkan efisiensi aktivitas yang bernilai tambah. Hal tersebut tentu saja akan mengurangi biaya yang tidak bernilai tambah (*non-value added cost*) sehingga terjadilah dengan apa yang dinamakan reduksi biaya. Dengan adanya reduksi biaya, maka perusahaan dapat menjadi *cost efficient*.

Kata kunci : *Activity-Based Management, Activity-Based Costing, cost reduction, value-added activities, nonvalue-added activities.*

## DAFTAR ISI

|  |           |
|--|-----------|
| KATA PENGANTAR   | i         |
| ABSTRAKSI  | iv        |
| DAFTAR ISI   | v         |
| DAFTAR TABEL   | viii      |
| DAFTAR GAMBAR  | x         |
| DAFTAR LAMPIRAN  | xi        |
| <b>BAB I. PENDAHULUAN</b>  | <b>1</b>  |
| 1.1. Latar Belakang Masalah                                      | 1         |
| 1.2. Rumusan Masalah   | 7         |
| 1.3. Tujuan Penelitian   | 7         |
| 1.4. Manfaat Penelitian  | 7         |
| 1.5. Sistematika Penulisan Skripsi                               | 8         |
| <b>BAB II. TINJAUAN PUSTAKA</b>                                  | <b>10</b> |
| 2.1. Landasan Teori  | 10        |
| 2.1.1. Pengertian <i>Activity-Based Management</i>               | 10        |
| 2.1.2. Latar belakang munculnya <i>Activity-Based Management</i> | 12        |
| 2.1.3. Manfaat <i>Activity-Based Management</i>                  | 13        |
| 2.1.4. Tahap-tahap <i>Activity-Based Management</i>              | 14        |
| 2.1.5. Dimensi <i>Activity-Based Management</i>                  | 16        |
| 2.1.5.1. <i>Cost Dimension</i>                                   | 17        |
| 2.1.5.1.1. Aktivitas   | 17        |
| 2.1.5.1.2. Biaya   | 22        |
| 2.1.5.1.3. <i>Cost Driver</i>                                    | 22        |
| 2.1.5.2. <i>Process Dimension</i>                                | 24        |
| 2.1.5.2.1. <i>Cost driver analysis</i>                           | 26        |
| 2.1.5.2.2. <i>Activity analysis</i>                              | 27        |



|  |    |
|--|----|
| 2.1.5.2.2.1. Konsep <i>value-added / nonvalue-added activities</i>                 | 30 |
| 2.1.5.2.2.2. Konsep <i>cost reduction</i>  | 33 |
| 2.1.5.2.3. <i>Performance analysis</i>   | 37 |
| 2.1.6. Penerapan <i>Activity-Based Management</i> pada perusahaan jasa             | 38 |
| 2.2. Penelitian Sebelumnya   | 40 |
| 2.3. Model Analisis  | 42 |
| <b>BAB III. METODE PENELITIAN</b>  | 44 |
| 3.1. Pendekatan Penelitian   | 44 |
| 3.2. Ruang Lingkup Penelitian  | 45 |
| 3.3. Jenis dan Sumber Data   | 45 |
| 3.4. Prosedur Pengumpulan Data   | 46 |
| 3.5. Teknik Analisis   | 47 |
| <b>BAB IV. HASIL DAN PEMBAHASAN</b>  | 50 |
| 4.1. Gambaran Umum mengenai Obyek Penelitian                                       | 50 |
| 4.1.1. Sejarah singkat rumah sakit   | 50 |
| 4.1.2. Visi dan misi rumah sakit   | 51 |
| 4.1.3. Karakteristik rumah sakit   | 52 |
| 4.1.4. Struktur organisasi   | 56 |
| 4.2. Pembahasan  | 58 |
| 4.2.1. Identifikasi aktivitas  | 58 |
| 4.2.2. Identifikasi biaya  | 61 |
| 4.2.3. Pelacakan biaya   | 64 |
| 4.2.3.1. Biaya-biaya per aktivitas   | 69 |
| 4.2.3.2. Pengalokasian biaya ke aktivitas  | 78 |
| 4.2.4. Analisis aktivitas  | 80 |
| 4.2.4.1. Pengeliminasian <i>nonvalue-added activities</i> dan alternatif solusinya | 82 |

|                           |    |
|---------------------------|----|
| BAB V. SIMPULAN DAN SARAN | 85 |
| 5.1. Simpulan             | 85 |
| 5.2. Saran                | 85 |
| DAFTAR PUSTAKA            |    |
| LAMPIRAN                  |    |



## DAFTAR TABEL

|   |    |
|---|----|
| Tabel 1.1. Banyaknya rumah sakit umum menurut status dan kapasitas tempat tidur   | 3  |
| Tabel 4.1. Biaya-biaya pada ruangan rawat inap rumah sakit “X”  | 62 |
| Tabel 4.2. <i>Cost driver</i>   | 65 |
| Tabel 4.3. Data aktivitas pada masing-masing kelas kamar  | 66 |
| Tabel 4.4. Persentase jam tenaga kerja dan biaya <i>employee</i> per aktivitas bagian rawat inap rumah sakit “X” tahun 2005 | 70 |
| Tabel 4.5. Tarif per hari rawat inap rumah sakit “X” tahun 2005   | 71 |
| Tabel 4.6. Biaya <i>salary-doctor</i> per aktivitas rumah sakit “X” tahun 2005  | 71 |
| Tabel 4.7. Tarif per hari rawat inap rumah sakit “X” tahun 2005   | 71 |
| Tabel 4.8. Biaya <i>clinical and medical supplies</i> per aktivitas rumah sakit “X” tahun 2005                              | 72 |
| Tabel 4.9. Tarif per order konsumsi rumah sakit “X” tahun 2005  | 72 |
| Tabel 4.10. Biaya <i>food and beverages</i> per aktivitas rumah sakit “X” tahun 2005  | 72 |
| Tabel 4.11. Tarif per jam pemeliharaan rumah sakit “X” tahun 2005   | 73 |
| Tabel 4.12. Biaya <i>maintenance</i> per aktivitas rumah sakit “X” tahun 2005   | 73 |
| Tabel 4.13. Tarif per luas kamar rumah sakit “X” tahun 2005   | 73 |
| Tabel 4.14. Biaya <i>cleaning service</i> per aktivitas rumah sakit “X” tahun 2005  | 74 |
| Tabel 4.15. Tarif per jam pemakaian alat rumah sakit “X” tahun 2005   | 74 |
| Tabel 4.16. Biaya <i>equipment depreciation</i> per aktivitas rumah sakit “X” tahun 2005                                    | 74 |
| Tabel 4.17. Tarif per pasien rumah sakit “X” tahun 2005   | 75 |
| Tabel 4.18. Biaya <i>insurance</i> rumah sakit “X” tahun 2005   | 75 |
| Tabel 4.19. Tarif per penggunaan ATK rumah sakit “X” tahun 2005   | 75 |
| Tabel 4.20. Biaya <i>printed matter and stationary</i> tahun 2005   | 76 |
| Tabel 4.21. Tarif per KWH rumah sakit “X” tahun 2005  | 76 |

|   |    |
|---|----|
| Tabel 4.22. Biaya <i>electricity</i> per aktivitas rumah sakit “X” tahun 2005 | 77 |
| Tabel 4.23. Tarif per meter kubik rumah sakit “X” tahun 2005                  | 77 |
| Tabel 4.24. Biaya <i>water</i> rumah sakit “X” tahun 2005                     | 77 |
| Tabel 4.25. Tarif per tenaga kerja rumah sakit “X” tahun 2005                 | 78 |
| Tabel 4.26. Biaya <i>training and seminary</i> rumah sakit “X” tahun 2005     | 78 |
| Tabel 4.27. Alokasi biaya ke aktivitas  | 79 |
| Tabel 4.28. Indikator analisis aktivitas                                      | 81 |
| Tabel 4.29. Analisis aktivitas rumah sakit “X” tahun 2005                     | 82 |



## DAFTAR GAMBAR

|  |    |
|--|----|
| Gambar 2.1. <i>The two dimensional Activity-Based Management model</i> | 16 |
| Gambar 2.2. Hubungan antara elemen-elemen aktivitas                    | 20 |
| Gambar 2.3. <i>Activity-Based Management value cycle</i>               | 25 |
| Gambar 2.4. <i>Activity analysis</i>                                   | 29 |
| Gambar 2.5. <i>Value engineering the cost structure</i>                | 36 |
| Gambar 2.6. Model analisis   | 42 |
| Gambar 4.1. Struktur organisasi  | 57 |



Lampiran 1 Jumlah dan luas kamar

Jam kerja perawat

Lampiran 2 Order konsumsi reguler

Jam pemeliharaan

Lampiran 3 Jam pemakaian alat

Penggunaan ATK

Lampiran 4 Kilowatt hour

Meter kubik



## BAB I

### PENDAHULUAN

#### 1.1 Latar Belakang Masalah

Perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi yang terjadi dewasa ini telah membawa dampak perubahan pada berbagai aspek kehidupan, tak terkecuali pada dunia bisnis jasa. Perusahaan jasa saat ini tidak lagi dapat mempertahankan *status quo* dalam lingkungan bisnis yang stabil seperti mempertahankan pangsa pasar yang telah dicapai dan merancang pertumbuhan yang teratur. Implikasi dari perkembangan lingkungan bisnis jasa tersebut adalah bahwa perusahaan jasa harus dapat menciptakan kepuasan konsumen (*customer satisfaction*) yang dapat diraih dengan menciptakan pelayanan jasa dengan kualitas yang baik, penyerahan jasa yang cepat, dan harga produk jasa yang murah. Hal tersebut dapat dicapai apabila perusahaan jasa dapat melakukan suatu perbaikan yang berkesinambungan (*continuous improvement*) dalam berbagai bidang, baik dengan strategi diferensiasi atau *cost leadership*. Strategi semacam itu diperlukan perusahaan agar dapat meningkatkan nilai pelanggan (*customer value*). Nilai pelanggan adalah perbedaan antara apa yang diterima pelanggan dengan apa yang diberikan atau dikorbankan. Nilai merupakan suatu fungsi dari 3 faktor yang saling berhubungan, yaitu biaya/efisiensi, mutu, dan waktu. Cara menciptakan nilai pelanggan tersebut adalah dengan menciptakan nilai yang

sama dengan biaya yang lebih murah atau dengan menciptakan nilai yang lebih bagus dengan harga yang sama.

Dengan melakukan berbagai cara yang tersebut diatas maka perusahaan akan memiliki suatu keunggulan kompetitif (*competitive advantages*) yang dapat membedakan perusahaan tersebut dari para pesaingnya. Pada jaman yang semakin keras seperti sekarang ini, keunggulan kompetitif sangatlah diperlukan karena hanya perusahaan yang memiliki keunggulan (*enterprise excellence*) yang mampu bertahan dan berkembang pada situasi persaingan yang global dan tajam. Terdapat empat landasan dari keunggulan kompetitif perusahaan yaitu kualitas total, perbaikan berkesinambungan, eliminasi kegiatan yang tidak bernilai tambah, dan pengurangan siklus waktu. Untuk dapat mencapai semua hal tersebut tentu saja diperlukan sumberdaya yang tidak sedikit, sedangkan semua perusahaan pasti menghadapi kelangkaan sumberdaya yang dimiliki. Oleh sebab itu, setiap perusahaan harus melakukan pemanfaatan sumberdaya secara efektif dan efisien. Begitu juga yang harus dilakukan oleh perusahaan jasa yang bergerak dalam bidang kesehatan.

Rumah sakit sebagai salah satu organisasi yang bergerak di bidang jasa yang memberikan pelayanan kesehatan, dituntut agar dapat memberikan pelayanan yang baik kepada konsumen dengan memanfaatkan sumberdaya secara efektif dan efisien. Terlebih dalam era persaingan yang semakin ketat seperti sekarang ini. Persaingan yang ketat antar rumah sakit yang ada di Surabaya karena kebutuhan akan pelayanan kesehatan yang semakin meningkat. Hal ini terbukti dengan semakin meningkatnya



jumlah rumah sakit umum yang ada di Surabaya selama ini, baik dari rumah sakit umum milik pemerintah, ABRI, atau swasta. Berikut adalah tabel yang memuat data tersebut :

**Tabel 1.1**

**BANYAKNYA RUMAH SAKIT UMUM MENURUT  
STATUS DAN KAPASITAS TEMPAT TIDUR**

| JENIS                  | 2000  | 2001  | 2002  | 2003  | 2004  |
|------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Pemerintah/BUMN/State  | 5     | 5     | 5     | 4     | 3     |
| ABRI                   | 7     | 7     | 7     | 6     | 7     |
| Swasta                 | 14    | 15    | 13    | 17    | 20    |
| Jumlah                 | 26    | 27    | 25    | 27    | 30    |
| Kapasitas tempat tidur | 4.883 | 5.083 | 5.047 | 5.189 | 5.334 |

Sumber : Surabaya Dalam Angka 2004 (Biro Pusat Statistik)

Dalam menghadapi persaingan yang semakin ketat ini, pihak manajemen rumah sakit harus melakukan peningkatan kinerja dengan cara mengevaluasi apa yang telah dikerjakan dan bagaimana cara mengerjakannya, mengerti apa yang menjadi pemicu kinerja, dan mempertahankan keunggulan bersaing. Peningkatan kinerja yang dilakukan tersebut haruslah dapat diukur. Seperti apa yang dikatakan oleh (David Norton) yang dikutip oleh Mulyadi (1999:213) *"What we measure is what we get."* Jadi, pihak manajemen rumah sakit haruslah dapat mengukur kinerja yang telah dilakukannya, karena jika tidak, mereka tidak akan dapat mengembangkannya, dan jika tidak memonitor, mereka bisa saja akan mendapatkan hasil yang lebih buruk. Untuk dapat memenangkan persaingan tersebut, sebaiknya pihak manajemen rumah sakit tidak hanya memperhatikan kualitas dan fleksibilitas, tetapi juga pada efisiensi biaya. Sebagaimana diungkapkan oleh Hansen dan Mowen (2000:791) bahwa

*“Quality, flexibility, and cost efficiency are foundation principle for world-class competition.”* Efisiensi biaya ini dapat dicapai apabila biaya-biaya yang dikeluarkan adalah biaya-biaya yang benar-benar dibutuhkan untuk menghasilkan jasa tersebut, sehingga tidak ditemukan adanya pemborosan-pemborosan dalam kegiatan operasional rumah sakit. Pemborosan terjadi bila biaya-biaya yang dikeluarkan melebihi dari apa yang telah dianggarkan, yang berarti telah terjadi ketidakefisienan dalam pengendalian biaya.

Perbaikan dan peningkatan kinerja untuk memenangkan persaingan tersebut dapat dilakukan melalui kegiatan perencanaan, pengawasan, dan perbaikan aktivitas. Akuntansi manajemen harus memberikan informasi yang relevan, fleksibel, handal, dan akurat mengenai perubahan lingkungan dan organisasi yang terjadi. Informasi tersebut tidak dapat dihasilkan oleh sistem tradisional yang memakai sistem biaya standar yang mengabaikan aktivitas. Sistem biaya standar hanya sesuai untuk lingkungan yang berubah secara cepat dan dinamis. Kelemahan yang lain pada sistem tradisional adalah bahwa sistem biaya tradisional hanya berfokus kepada ukuran keuangan, ukuran kinerja yang bersifat internal, dan tenaga kerja langsung. Dalam sistem ini, biaya hanya dibebankan pada setiap unit saja sehingga akan menimbulkan distorsi biaya (*cost distortion*) yang dapat berupa *overcost* maupun *undercost*.

Untuk mengatasi keterbatasan-keterbatasan pada sistem tradisional, maka upaya-upaya yang dapat dilakukan oleh pihak rumah sakit adalah dengan menerapkan manajemen berbasis aktivitas (*Activity-Based Management/ABM*). “ABM adalah

pendekatan pengelolaan terpadu dan bersistem terhadap aktivitas dengan tujuan untuk meningkatkan *customer value* dan laba yang dicapai dari penyediaan value tersebut.” Mulyadi (1999:364). Dua dimensi dari ABM adalah *cost dimension* yaitu konsep penetapan biaya dengan ABC (*activity based costing*) dan *process dimension* yang dikenal dengan *process value analysis*. Dimensi proses memfokuskan usaha manajemen untuk melakukan pengelolaan aktivitas. Pada ABC lebih kepada penetapan biaya produk (*product costing*), sedangkan pada ABM melihat lebih dalam pada pengendalian aktivitas-aktivitas atau proses yang terjadi didalam sebuah perusahaan, juga dilakukan analisis pemicu biaya (*cost driver*) dan pengukuran kinerja sehingga dapat diketahui peluang-peluang dalam upaya memperbaiki proses dan aktivitas yang dilakukan perusahaan agar penyempurnaan kinerja organisasi dapat berjalan dengan cara perbaikan operasional organisasi, pengeliminasian pemborosan, penyempurnaan proses, dan pengelolaan pemicu biaya. Jadi, untuk dapat dapat memahami bagaimana suatu sumberdaya dipergunakan, haruslah terlebih dahulu dipahami aktivitas yang dilaksanakan.

ABM merupakan alat yang paling efektif untuk mengurangi biaya (*cost reduction*). Reduksi biaya tersebut dapat dilakukan dengan cara pengeliminasian, pemilihan, pengurangan, dan pembagian aktivitas. Seperti yang dikatakan oleh Maher (1997:70) “*Cost reduction generally requires a change in activities*”. Biaya merupakan faktor yang penting dalam menjamin kemenangan perusahaan dalam persaingan. Oleh sebab itu, perusahaan harus dapat mengendalikan biaya-biayanya.

*“To manage costs, an organization must manage its activities. Remember that activities cause cost.”* Maher (1997:45). Dengan pernyataan tersebut maka semakin jelaslah bahwa biaya sebenarnya merupakan suatu akibat, bukan sebab, karena ada yang menyebabkan kejadian tersebut, yaitu aktivitas. Sehingga ABM berfokus pada pengendalian aktivitas untuk mereduksi biaya. *“Activity management focuses on controlling activities.”* O’Guin (1991:300). *Controlling activities* berarti adalah mengendalikan aktivitas yang bernilai tambah (*value added activities*) dan aktivitas yang tidak bernilai tambah (*non-value added activities*). Artinya bahwa perusahaan harus dapat menghilangkan aktivitas yang tidak bernilai tambah, sekaligus meningkatkan efisiensi aktivitas yang bernilai tambah. Hal tersebut tentu saja akan mengurangi biaya yang tidak bernilai tambah (*non-value added cost*) sehingga terjadilah dengan apa yang dinamakan reduksi biaya. Dengan adanya reduksi biaya, maka perusahaan dapat menjadi *cost efficient*.

Dengan demikian maka rumah sakit merupakan tempat yang tepat bagi pelaksanaan ABM ketika rumah sakit tersebut berusaha untuk ikut bersaing dalam memberikan pelayanan terbaiknya. Seperti yang sekarang ini terjadi, semakin banyaknya jumlah rumah sakit menyebabkan persaingan antar rumah sakit semakin ketat. Sedangkan dari sisi konsumen, mereka semakin menuntut harga yang terjangkau. Hal ini tentu saja merupakan tantangan bagi pihak rumah sakit agar dapat mengendalikan biaya pelayanan kesehatannya agar dapat mencapai efisiensi biaya sebagai salah satu keunggulan bersaing dari para kompetitornya.

## 1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah dikemukakan diatas, maka masalah yang akan diteliti adalah : “ Apakah pendekatan *Activity-Based Management* dapat membantu pihak manajemen rumah sakit “X” di Surabaya dalam mengidentifikasi *nonvalue-added activities* guna mencapai efisiensi biaya?”

## 1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan latar belakang masalah dan rumusan masalah yang telah dikemukakan diatas, maka tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Mengetahui apakah penerapan *Activity-Based Management* dapat membantu pihak manajemen rumah sakit “X” di Surabaya dalam mengidentifikasi *nonvalue-added activities* guna mencapai efisiensi biaya.
2. Menilai tingkat kinerja aktivitas baik secara finansial maupun non-finansial.

## 1.4 Manfaat Penelitian

Adapun manfaat dari penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Memberikan sumbang saran kepada pihak manajemen rumah sakit mengenai pentingnya penerapan *Activity-Based Management* (ABM) dalam mengidentifikasi *nonvalue-added activities* guna mencapai suatu efisiensi biaya.

2. Memberikan informasi yang relevan, tajam, akurat dan berhubungan erat dengan pengambilan keputusan sehingga dapat dijadikan sebagai salah satu alternatif dalam upaya meningkatkan laba rumah sakit.
3. Sebagai bahan referensi dan bahan studi bagi pihak lain yang ingin mengadakan penelitian lebih lanjut.
4. Sebagai salah satu syarat kelulusan bagi mahasiswa jurusan akuntansi Universitas Airlangga.
5. Memperkaya wawasan tentang penerapan ilmu akuntansi manajemen khususnya *Activity-Based Management* dalam industri jasa.

### 1.5. Sistematika Penulisan Skripsi

Dalam penulisan skripsi ini akan digunakan sistematika sebagai berikut :

#### Bab I : Pendahuluan

Bab ini menguraikan secara singkat materi yang terdapat dalam skripsi yang meliputi latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, dan sistematika penulisan skripsi.

#### Bab II : Tinjauan Kepustakaan

Dalam bab ini akan diuraikan landasan teori yang berisikan konsep-konsep yang berhubungan dengan penelitian, yaitu konsep mengenai *Activity-Based Management* dan *Activity-Based Costing*, yang selanjutnya akan berguna sebagai dasar pedoman pemecahan masalah. Selain itu juga disajikan

mengenai penelitian-penelitian sebelumnya yang menggunakan topik yang terkait dengan skripsi ini. Selain itu, model analisis yang digunakan dalam skripsi ini juga akan tersaji dalam bab ini.

### **Bab III : Metode Penelitian**

Bab ini terdiri dari pendekatan penelitian, ruang lingkup penelitian, jenis dan sumber data, prosedur pengumpulan data, dan teknik analisis.

### **Bab IV : Hasil dan Pembahasan**

Bab ini menjelaskan mengenai gambaran umum mengenai subyek penelitian, termasuk didalamnya berisi sejarah singkat rumah sakit dan struktur organisasinya. Selain itu juga disajikan pembahasan hasil penelitian penerapan *Activity-Based Management* dalam mengidentifikasi *NonValue-Added Activities* guna mencapai terjadinya efisiensi biaya.

### **Bab V : Simpulan dan Saran**

Bab terakhir dalam skripsi ini menyajikan suatu simpulan yang diambil dari hasil pembahasan yang telah dilakukan, untuk selanjutnya dapat diberikan sebagai saran guna memperbaiki kinerja dalam rumah sakit yang bersangkutan.

## **BAB II**

### **TINJAUAN KEPUSTAKAAN**

#### **2.1 Landasan Teori**

Bab ini mengemukakan dasar-dasar teori yang berkaitan dengan *Activity-Based Management*. Dasar teori ini sangat penting karena dapat digunakan sebagai landasan berpikir dalam melakukan analisis dan pembahasan selanjutnya.

##### **2.1.1 Pengertian *Activity-Based Management***

Menurut Hansen dan Mowen (2000:381) *Activity-Based Management* (ABM) didefinisikan sebagai berikut "*Activity Based Management is a system wide, integrated approach that focuses management's attention on activities with objective of improving customer value and the profit achieved by providing this value.*" Sedangkan menurut Hilton dkk. (2006:180) "*Activity-Based Management is used by management to evaluate the costs and values of process activities to identify opportunities for improved efficiency.*"

Hal tersebut senada dengan teori mengenai ABM yang terdapat pada [www.qponline.com](http://www.qponline.com) yang berbunyi:

*"Activity-Based Management is a discipline that focuses on the effective and efficient management of activities as the route to continuously improving the value received by customers and the profit received by providing this value. Activity-Based Management utilizes cost information gathered through Activity-Based Costing. Through various analysis, Activity-Based Management manages activities rather than resources. It can determine what drives the activities of your*



*organization and how this activities can be improved to increase the profitability.”*

Miller (1996:12) menyatakan bahwa *“Activity-Based Management is a discipline . . . This discipline include cost-driver analysis, activity analysis, and performance measurement.”* Sedangkan menurut Weygandt dkk. (2002:152) *“Activity-Based Management is an extension of Activity-Based Costing from product costing system to a management function that focuses on reducing costs and improving processes and decision making.”* Pendapat serupa mengenai teori tersebut juga diungkapkan oleh Atkinson dkk (2004:132) yang berbunyi *“Activity-based management is the set of actions that management can take, based on the information from an Activity-Based Costing (ABC) system, to increase profitability. The actions include making operational improvements to high cost processes, changing product mix, and restructuring customer relationships.”*

Jadi, simpulan mengenai definisi dari ABM tersebut adalah bahwa ABM merupakan suatu disiplin ilmu yang menggunakan informasi yang diperoleh dari ABC dengan pendekatan terintegrasi yang memfokuskan perhatian manajemen pada aktivitas dengan tujuan untuk mereduksi biaya, mengembangkan proses, meningkatkan *customer value*, meningkatkan profitabilitas, mengidentifikasi peluang untuk meningkatkan efisiensi, dan membuat keputusan. Disiplin ilmu tersebut terdiri dari analisis *cost driver*, analisis aktivitas, dan pengukuran kinerja. Dalam mencapai tujuan tersebut, ABM menggunakan berbagai macam tindakan seperti meningkatkan

operasional pada pemrosesan-pemrosesan yang berbiaya tinggi, merubah *product mix*, dan merestrukturisasi *customer relationships*.

### 2.1.2 Latar belakang munculnya *Activity-Based Management*

Latar belakang munculnya ABM tentu saja merupakan penyempurnaan dari teori-teori sebelumnya, sistem biaya tradisional dan ABC, yang memiliki kelemahan. Menurut Horngren dkk (2005:140) "*Traditional accounting systems does not accumulate or report costs of activities or processes.*" Sedangkan menurut Sherman (1990:8) "Dalam sistem biaya tradisional diasumsikan bahwa semua biaya overhead dikonsumsi secara sama oleh semua produk relatif dengan volume produksi." Pendapat lain muncul dari Supriyono (1999:313) yang menyatakan bahwa informasi yang didapat dari akuntansi biaya tradisional terdistorsi karena :

1. Didesain untuk era variasi produk yang minimal.
2. Biaya tenaga kerja merupakan komponen yang besar dari biaya produk.
3. Biaya overhead relatif kecil dan seragam.
4. Perkembangan teknologi rendah.
5. Persaingan global kurang.

Selain itu latar belakang munculnya ABM dikarenakan untuk mencegah adanya *product undercosting* dan *product overcosting*. Menurut Horngren dkk (2005:132) "*Product undercosting means a product consumes a high level of resources but is reported to have a low cost per unit. Product overcosting means a product consumes a low level of resources but is reported to have a high cost per unit.*"

Munculnya ABM juga dikarenakan untuk menyempurnakan teori ABC, karena teori ABC tidak dapat menjelaskan adanya pengalokasian aktivitas untuk mengeliminasi *non-value added activities* dan mengoptimalkan *value-added activities* guna mereduksi biaya. Miller (1996:11) menyebutkan bahwa :

“ABC dikembangkan menjadi ABM menyatakan bahwa pengembangan ini tidak lepas dari mulai dipahaminya nilai dari penggunaan informasi aktivitas pada awal 90-an untuk mendukung dan memicu inisiatif perbaikan serta bahwa informasi ini tidak hanya dapat dikembangkan pada perusahaan manufaktur yang sudah maju saja, tetapi bahkan industri lain yang mana disini informasi ABC digunakan untuk mengidentifikasi inefisiensi dan aktivitas tidak bernilai tambah.”

### 2.1.3 Manfaat *Activity-Based Management*

ABM sangat berguna dalam proses pembuatan keputusan. Menurut Horngren dkk (2005:144) pembuatan keputusan-keputusan tersebut meliputi :

1. *Pricing and product mix.*
2. *Cost reduction and process improvement decisions.*
3. *Design decisions.*
4. *Planning and managing activities.*

Sedangkan menurut Supriyono (1999:343) adalah bahwa ABM dapat menyediakan alat yang kuat bagi manajemen untuk meningkatkan profitabilitas dan kinerja pada berbagai level organisasi dengan cara:

1. Mengidentifikasi biaya dan akar penyebabnya melalui identifikasi *driver-driver* biaya.
2. Memungkinkan eliminasi pemborosan dengan mengidentifikasi aktivitas bernilai tambah dan tidak bernilai tambah serta pelaksanaan aktivitas efisien dan tidak efisien.

3. Menyediakan kerangka kerja untuk mengukur perubahan dan menyediakan umpan balik untuk mendukung penyempurnaan berkesinambungan.
4. Menyediakan keterkaitan waktu, mutu dan biaya dengan strategi organisasi melalui penggunaan ukuran kinerja.
5. Menyediakan informasi biaya produk dan jasa yang lebih akurat dan realistis dengan melacak konsumsi aktivitas-aktivitas pada produk-produk dan jasa-jasa.
6. Menyempurnakan efektivitas proses anggaran dengan mengkaitkan konsumsi sumber-sumber dengan aktivitas-aktivitas yang dilaksanakan organisasi.

Pendapat lain mengenai pembuatan-pembuatan keputusan yang dibuat oleh

ABM dinyatakan oleh Tunggal (2001:2) sebagai berikut :

1. Memodifikasi harga, bauran produk dan pelanggan.
2. Meningkatkan hubungan yang lebih baik dengan supplier dan pelanggan.
3. Meningkatkan design produk dan jasa.
4. Melaksanakan aktivitas-aktivitas dengan lebih efisien.
5. Mengeliminasi kebutuhan.

#### **2.1.4 Tahap-tahap *Activity-Based Management***

Diperlukan beberapa tahap dalam pelaksanaan *Activity-Based Management*,

Supriyono (1999:357) menjelaskan bahwa penerapan ABM melibatkan langkah-

langkah sebagai berikut :

1. Mengidentifikasi aktivitas.
2. Membedakan antara aktivitas yang bernilai tambah dan aktivitas yang tidak bernilai tambah untuk produk atau jasa tertentu.
3. Menelusuri arus produk dan jasa melalui aktivitas-aktivitas.
4. Membebaskan nilai waktu dan biaya pada masing-masing aktivitas.
5. Menentukan keterkaitan antara aktivitas-aktivitas dengan fungsi-fungsi dan lintas fungsi.
6. Membuat arus produk dan jasa lebih efisien.
7. Mengurangi atau meniadakan aktivitas yang tidak bernilai tambah.
8. Menganalisa dua atau lebih aktivitas yang saling berhubungan untuk menentukan *trade off* diantara aktivitas-aktivitas tersebut agar mengarah pada pengurangan biaya.
9. Menyempurnakan kesinambungan.

Sedangkan menurut Miller (1996:39) langkah-langkah penerapan *Activity-Based Management* adalah sebagai berikut :

1. **Perencanaan**  
Disini dilakukan penetapan maksud, tujuan, dan harapan dari penerapan, serta disusun juga rincian mengenai jangkauan, waktu, tanggung jawab, sumberdaya yang dibutuhkan, dan orang-orang yang dipekerjakan dalam proyek ini. Selain itu pada langkah awal ini metode pengumpulan data juga ditetapkan.
2. **Analisis Aktivitas**  
Pada langkah ini dikumpulkan data mengenai aktivitas dan proses secara spesifik, yaitu mengidentifikasi aktivitas-aktivitas apa saja yang dilakukan kemudian berapa banyak orang yang melaksanakan serta waktu dan sumberdaya yang digunakan, serta yang terpenting adalah mengevaluasi aktivitas tersebut.
3. **Penetapan Biaya Aktivitas dan produk**  
Mendokumentasikan metodologi penelusuran biaya dan asumsi-asumsi dasarnya.
4. **Dokumen-dokumen yang dihasilkan**  
Dilakukan pendokumentasian atas semua informasi yang telah dihasilkan sebelumnya. Selain itu juga dibuat rekomendasi dan kesimpulan.

Sedangkan menurut Brimson dan Antos (1997:299) tahap-tahap pelaksanaan ABM dibagi kedalam lima tahap. Penjelasan dari kelima tahap tersebut adalah sebagai berikut :

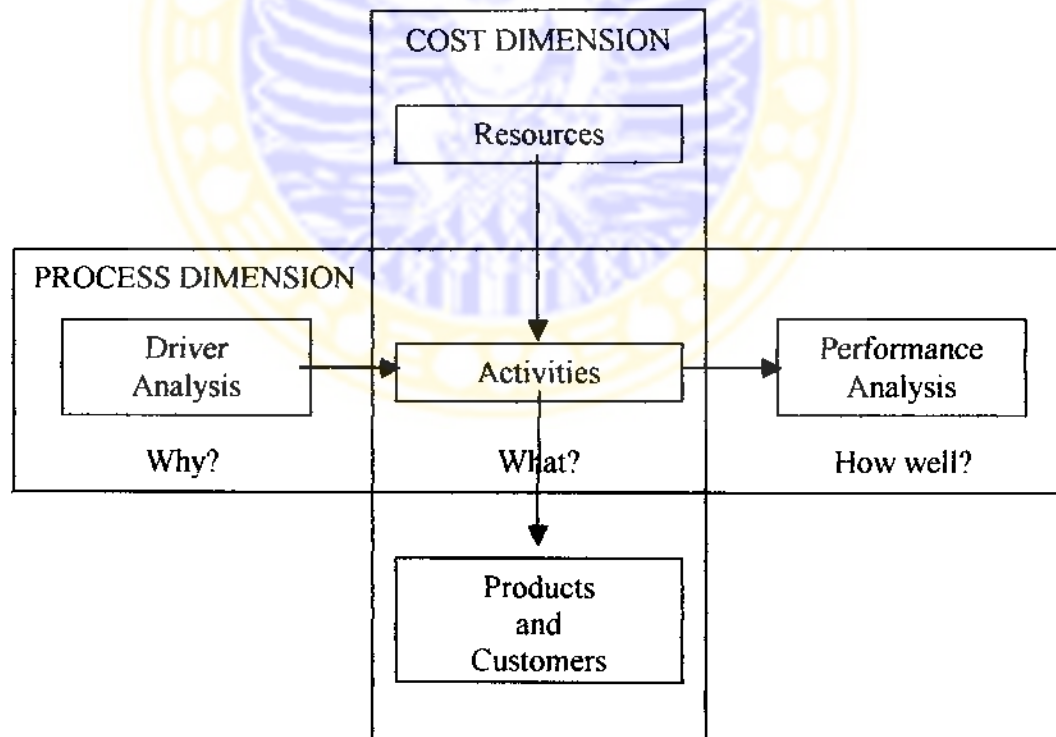
1. *Activity Analysis*  
Pengendalian dimulai dari pemahaman kegiatan yang dikerjakan. Pengidentifikasi kegiatan yang baik dimulai dengan mengetahui *output* suatu departemen dan mengidentifikasi proses untuk menghasilkan *output* tersebut.
2. *Market Targeting*  
ABM menuntut manajemen senior untuk selalu menetapkan apa yang dibutuhkan pelanggan dan menyiapkan target operasional untuk memenuhi kebutuhan tersebut.
3. *Business Process Improvement.*  
Manajer harus menyelaraskan bermacam-macam proses yang ada dalam perusahaan.
4. *Activity Improvement*  
Pembfokuskan perhatian pada perbaikan jasa, proses bisnis dan aktivitas.
5. *Process control*  
Pengendalian terhadap proses merupakan tindakan untuk meyakinkan bahwa proses (aktivitas) yang dilaksanakan untuk menghasilkan *output* beroperasi secara efektif dan konsisten.

### 2.1.5 Dimensi *Activity-Based Management*

Hansen dan Mowen (2000:381) menjelaskan bahwa “ABM meliputi *product costing* dan *process value analysis*.” Oleh karena itu, model ABM mempunyai dua dimensi yaitu dimensi biaya (*cost dimension*) dan dimensi proses (*process dimension*). Analisis ABM meliputi analisis kalkulasi biaya dan analisis nilai proses. Analisis kalkulasi biaya lebih dikenal dengan nama *cost dimension*, sedangkan analisis nilai proses lebih dikenal dengan *proses dimension*. Pendapat tersebut dijelaskan secara lebih terperinci melalui gambar berikut ini :

**Gambar 2.1**

#### ***THE TWO-DIMENSIONAL ACTIVITY-BASED MANAGEMENT MODEL***



Sumber: Hansen dan Mowen (2000:382)

*Cost dimension* menyediakan informasi mengenai sumber daya, aktivitas, produk, dan pelanggan. Dalam dimensi ini, biaya-biaya tersebut dilacak ke aktivitas dan selanjutnya biaya-biaya aktivitas tersebut dibebankan ke produk atau pelanggan. Dimensi ini juga dikenal dengan nama dimensi ABC atau dimensi pembebanan biaya.

Sedangkan *process dimension* memberikan informasi mengenai aktivitas-aktivitas apa saja yang dilakukan, mengapa aktivitas tersebut dilakukan, dan seberapa baik aktivitas tersebut dilakukan. *Process dimension* berkaitan dengan analisis pemicu biaya, analisis aktivitas, dan pengukuran kinerja. Dimensi ini menjelaskan akuntansi pertanggungjawaban berdasarkan aktivitas dan lebih memfokuskan pada pertanggungjawaban aktivitas daripada biaya, juga menekankan pada maksimalisasi kinerja sistem secara keseluruhan. Hal tersebut lebih dikenal dengan nama *process value analysis*.

### **2.1.5.1 Cost Dimension**

*Cost dimension* atau ABC didefinisikan oleh Horngren dkk (2005:141) sebagai “...a system that first accumulates overhead costs for each of the of the activities of the area being costed, and then assigns the costs of activities to the products, services or other cost objects that require that activity.” Sedangkan menurut Atkinson dkk (2004:127) “ABC systems is a system based on activities linking organizational spending on resources to the products and services produced and delivered to customers.”

*Cost dimension* atau ABC merupakan suatu sistem yang sangat berguna bagi perusahaan. Terdapat beberapa tahap dalam pengimplementasian ABC. Hilton dkk (2006:142) membagi tahap-tahap tersebut menjadi empat bagian yaitu :

1. *Identify and classify the activities related to the company's products.*
2. *Estimate the cost of activities identified in step 1.*
3. *Calculate a cost driver rate for each activities.*
4. *Assign activity costs to products.*

#### 2.1.5.1.1 Aktivitas

Brimson dan Antos (1997:46) mendefinisikan aktivitas sebagai berikut : “*An activity is a combination of people, technology, raw materials, methods, and environment that produces a given product or service.*” Sedangkan Blocher dkk menjelaskan bahwa “*Activity is an aggregation of actions performed within an organization.*”

Setiap aktivitas tersusun dari berbagai macam elemen yang membentuknya.

Brimson dan Antos (1997:64) menjelaskan bahwa elemen-elemen tersebut adalah :

1. *Event input.*  
*Event input* (kejadian) merupakan hasil dari suatu tindakan eksternal ke aktivitas. Sehingga kejadian akan memicu terlaksananya aktivitas.
2. *Transactions.*  
*Transactions* (transaksi) merupakan aliran informasi yang berhubungan dengan dokumen fisik atau elektronik, dimana dokumen tersebut digunakan sebagai bukti transaksi.
3. *Resources.*  
*Resources* (sumber daya) merupakan faktor-faktor dari jasa operasi, yaitu tenaga kerja, teknologi, perlengkapan, informasi, dan sebagainya, baik yang berasal dari



faktor eksternal maupun internal perusahaan yang digunakan dalam pelaksanaan suatu aktivitas. Sumber daya dapat diperoleh dari departemen lain dalam perusahaan, karena output dari suatu aktivitas terkadang menjadi input bagi aktivitas lain.

4. *Cost driver.*

*Cost driver* (pemicu biaya) merupakan faktor yang menyebabkan atau mempengaruhi biaya.

5. *Activity process.*

*Activity process* (proses aktivitas) merupakan cara suatu aktivitas dilakukan, yaitu dengan cara mengkombinasikan antara manusia, teknologi, bahan baku, metode-metode, dan lingkungan yang menghasilkan produk atau jasa tertentu.

6. *Business rules.*

*Business rules* (aturan-aturan bisnis) merupakan suatu sarana yang bertujuan untuk mengendalikan aktivitas-aktivitas. Aturan-aturan bisnis akan mendefinisikan tujuan-tujuan, strategi dan peraturan-peraturan yang mengendalikan aktivitas.

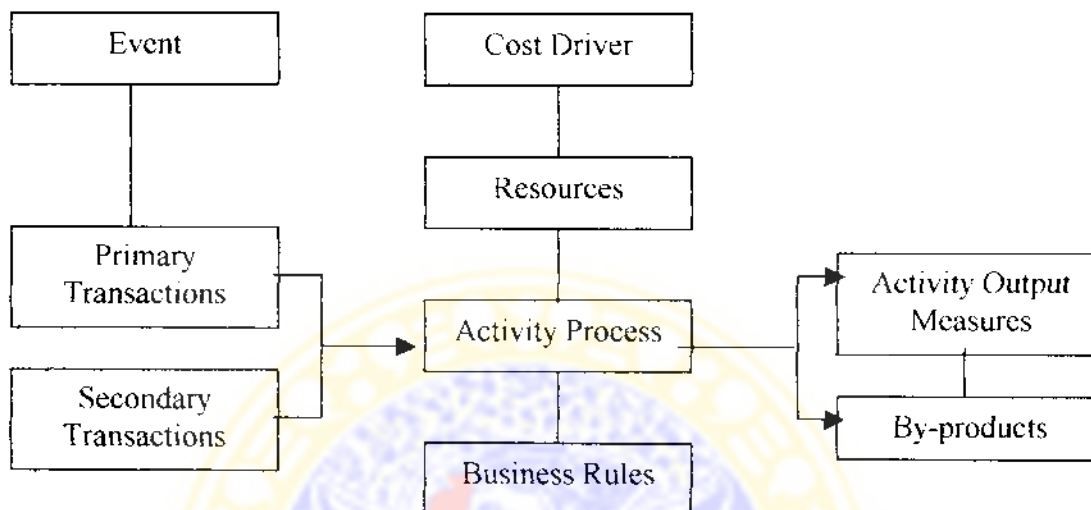
7. *Output.*

*Output* (keluaran) merupakan hasil akhir dari transformasi sumber daya manusia oleh suatu aktivitas. Keluaran dapat diartikan sebagai sesuatu yang diproduksi aktivitas atau sesuatu yang diterima oleh penggunaan aktivitas selanjutnya. Hasil akhir ini berupa ukuran aktivitas (*activity measurement*), yaitu suatu unit pengukuran kuantitatif yang dipilih sebagai pengganti tingkat aktivitas. Ukuran aktivitas dapat didasarkan pada suatu masukan atau keluaran aktivitas yang dianggap memicu biaya aktivitas.

Hubungan antar elemen aktivitas pada awalnya dimulai dari suatu kejadian, yang selanjutnya akan mengakibatkan transaksi. Transaksi tersebut dapat berupa transaksi primer dan transaksi sekunder dan akan menghasilkan informasi bagi proses aktivitas. Dalam waktu yang bersamaan, pemicu biaya mendorong terjadinya konsumsi sumber daya untuk melakukan aktivitas yang dikendalikan oleh aturan-aturan bisnis. Pada akhirnya proses transformasi sumber daya akan menghasilkan suatu keluaran yang berupa ukuran *output* aktivitas dan produk sampingan. Hubungan antara elemen-elemen aktivitas tersebut digambarkan pada gambar berikut:

Gambar 2.2

## HUBUNGAN ANTARA ELEMEN-ELEMEN AKTIVITAS



Sumber : Brimson dan Antos (1997:65)

Setiap aktivitas-aktivitas yang serupa harus diklasifikasikan kedalam suatu kelompok aktivitas yang sama. Tujuan dari pengklasifikasian ini menurut Hilton dkk (2006:144) adalah :

1. *To create accurate descriptions of how the organization performs its work.*
2. *The ability to trace the cost of resources acquired and activities performed to goods and services produced.*

Tunggal (2001:34) juga menjelaskan mengenai alasan-alasan mengapa aktivitas-aktivitas yang terjadi pada suatu perusahaan perlu diukur. Alasan-alasan tersebut adalah sebagai berikut:

1. *People easily understand activities.*

2. *Activities can be actionable affected.*
3. *Activities highlight the root causes that drives cost.*
4. *Combining activities with their drivers improves the accuracy of cost object (like product cost).*
5. *Activities integrated time, cost, and quality performance measure with process based thinking and improvement projects.*

Pengklasifikasian sumberdaya dan aktivitas tersebut biasanya dibagi dalam empat atau lima level hirarki. Hilton dkk (2006:143-144) menjelaskan lima level hirarki tersebut sebagai berikut :

1. *Unit-level resources and activities.*  
*Unit level resources and activities are resources acquired and activities performed specifically for individual units of product or service*
2. *Batch-level resources and activities.*  
*Batch level resources and activities are the resources acquired and the activities performed to make a group, or batch, of similar products.*
3. *Product-level resources and activities.*  
*Product-level resources and activities are the resources acquired and the activities performed to produce and sell a specific good or service.*
4. *Customer-level resources and activities.*  
*Customer-level resources and activities are the resources acquired and the activities performed to serve specific customers.*
5. *Facility-level resources and activities.*  
*Facility-level resources and activities are the resources acquired and the activities performed to provide the general capacity to produce goods and services.*

Terdapat beberapa kriteria dalam memilih aktivitas-aktivitas yang utama. Kriteria-kriteria pemilihan aktivitas tersebut dijelaskan oleh Upchurch (2002:156) sebagai berikut :

1. *Is the activity significant in terms of costs?*
2. *Is the activity a key element of output processes and procedures?*

3. *Is it possible to identify a single cost driver that adequately explains how much of activity's costs arise?*

#### **2.1.5.1.2 Biaya**

Hansen dan Mowen (2000:35) mendefinisikan biaya sebagai “...*the cash or cash-equivalent value sacrificed for goods and services that are expected to bring a current or future benefit to the organization.*” Definisi tersebut menyatakan bahwa biaya merupakan kas atau setara kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang dan jasa yang diharapkan dapat memberikan manfaat bagi suatu organisasi, baik manfaat sekarang maupun manfaat yang akan datang. Apabila suatu biaya telah digunakan untuk menghasilkan suatu pendapatan bagi perusahaan, maka biaya tersebut dinamakan dengan beban atau *expense*.

Setiap aktivitas yang dilakukan oleh suatu perusahaan akan menimbulkan biaya. Oleh sebab itu biaya-biaya dari setiap aktivitas tersebut harus dapat diestimasi.

#### **2.1.5.1.3 Cost Driver**

*Cost driver* atau pemicu biaya adalah peristiwa-peristiwa yang menyebabkan perubahan biaya suatu aktivitas. Weygandt dkk (2002:141) menyatakan bahwa “*Cost driver is any factor or activity that has a direct cause-effect relationship with the resources consumed.*” Anderson dan Sollenberger (1992:79) menyatakan bahwa “*Cost driver is an event, action or activity that results in incurring costs.*” Pendapat

serupa juga dikemukakan oleh Hilton (2002:188) "*Cost driver is a characteristic of an activity or event that results in the incurrence of costs by that activity or event.*"

Sedangkan Simamora (1999:120) berpendapat bahwa "*Cost driver* adalah setiap aktivitas yang menyebabkan suatu biaya dikeluarkan."

*Cost driver* dapat dipilih dari tiga tipe *activity cost driver*. Menurut Atkinson dkk (2004:134-135) tipe-tipe *activity cost driver* tersebut adalah :

1. *Transaction drivers*.  
*Transaction drivers* digunakan untuk menghitung frekuensi aktivitas dan jumlah waktu pelaksanaan aktivitas.
2. *Duration drivers*.  
*Duration drivers* menyajikan jumlah waktu yang diperlukan untuk melaksanakan suatu aktivitas.
3. *Intensity drivers*.  
*Intensity drivers* menyajikan jumlah sumber daya yang digunakan pada tiap pelaksanaan aktivitas.

Dalam melakukan pemilihan *cost driver* ada beberapa faktor yang perlu dipertimbangkan. Faktor-faktor tersebut menurut Anderson dan Sollenberger (1992:86) adalah:

1. *Product diversity (homogeneity or heterogeneity)*.
2. *Batch-size diversity*.
3. *Relative costs of activities aggregated*.

Pendapat serupa mengenai mengenai faktor-faktor yang harus diperhatikan dalam pemilihan *cost driver* juga dikemukakan oleh Upchurch (2002:159), yang berbunyi:

1. *They should be readily measurable*.
2. *They should provide a link between overhead costs and outputs*.

3. *They should represent a reasonably accurate measure of how most (not necessary all) costs associated with an activity are incurred – if they do not, then the resulting absorption rates will be every bit as arbitrary as those derived from 'traditional' methodology.*
4. *Their identification, quantification and use should conform with the cost or benefit criterion.*

Setelah dilakukan pemilihan *cost driver*, maka langkah selanjutnya adalah mencari nilai rata-rata dari *cost driver* tersebut atau yang lebih dikenal dengan *cost driver rate*. *Cost driver rate* tersebut harus dicari untuk tiap aktivitasnya. Kemudian dilanjutkan dengan cara membebankan *cost driver rate* pada tiap level aktivitas yang ada. Pembebanan *cost driver* tersebut haruslah sesuai dengan *cost driver base* atau dasar yang digunakan untuk pembebanan biaya ke aktivitas. Dan selanjutnya biaya-biaya aktivitas harus dibebankan untuk setiap produk..

#### **2.1.5.2 Process dimension**

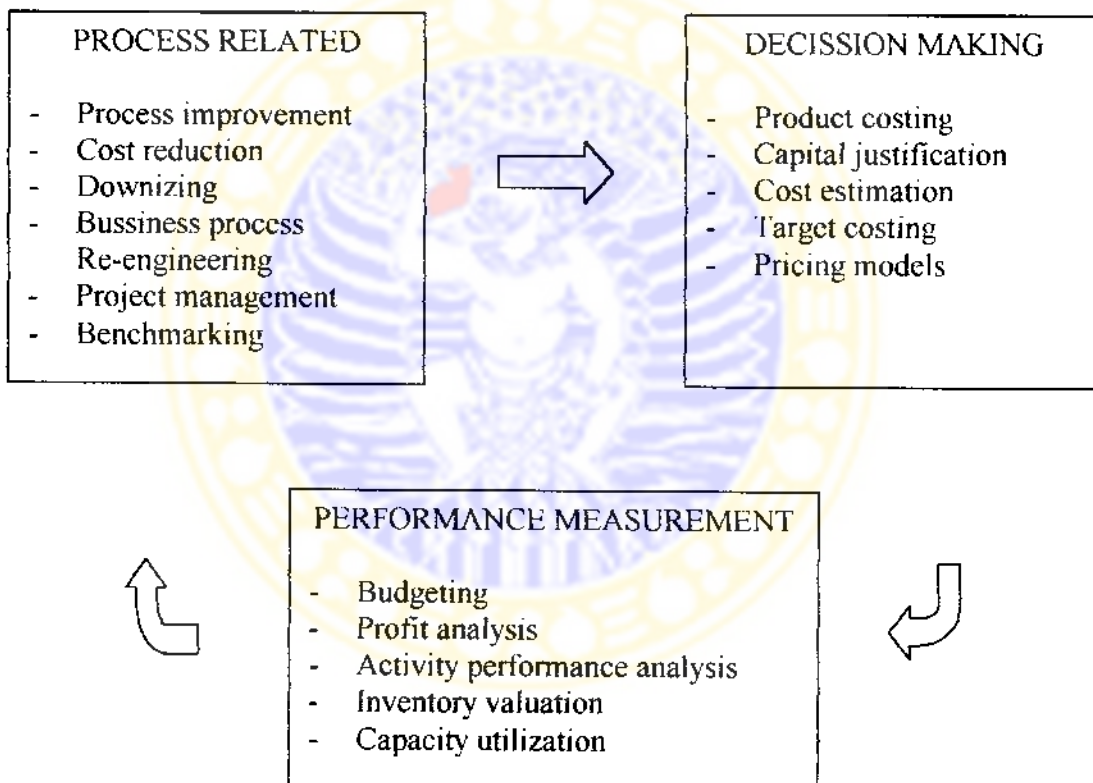
*Process dimension* juga disebut sebagai *process value analysis*. Menurut Hansen dan Mowen (2000:382) "*Process value analysis is fundamental to activity-based responsibility accounting, focuses on accountability for activities rather than a costs and emphasizes the maximization of systemwide performance instead of individual performance.*"

*Process dimension* ini juga lebih sering dikenal sebagai *Activity-Based Management (ABM)*. ABM mempunyai suatu siklus nilai yang menghubungkan proses-proses ABM, pengambilan keputusan (*decision making*) dan pengukuran kinerja (*performance measurement*). Pada siklus nilai tersebut dijelaskan bahwa

proses-proses ABM akan mempengaruhi pengambilan suatu keputusan dalam organisasi yang akhirnya juga akan mempengaruhi pengukuran kinerjanya. Pengukuran kinerja tersebut tentu juga akan mempengaruhi proses-proses ABM dalam organisasi. Bagan siklus nilai ABM tersebut adalah sebagai berikut :

**Gambar 2.3**

***ACTIVITY-BASED MANAGEMENT VALUE CYCLE***



Sumber: Miller (1996:28)

Pelaksanaan ABM tidak bisa terlepas dari keberadaan ABC. Kenyataan tersebut tidak dapat dipungkiri karena ABM adalah pengembangan dari ABC dan ABM

menggunakan informasi yang terdapat dalam ABC untuk menentukan dan mengimplementasikan prioritas-prioritas strategis, menganalisis dan mengukur kinerja agar tercapai desain produk barang dan jasa yang berbiaya rendah, mengidentifikasi pemborosan dalam hubungannya dengan pemasok, dan menyalurkan pembelanjaan modal pada peluang-peluang yang paling menguntungkan.

Didalam pelaksanaannya *process dimension* terbagi dalam tiga analisis. Analisis-*analisis* tersebut adalah *cost driver analysis*, *activity analysis*, dan *performance measurement analysis*.

#### **2.1.5.2.1 Cost driver analysis**

*Cost driver analysis* atau analisis pemicu biaya merupakan suatu metode pengidentifikasian faktor-faktor yang menyebabkan biaya aktivitas atau menjelaskan mengapa biaya aktivitas tersebut terjadi. *Driver* biaya adalah peristiwa-peristiwa yang menyebabkan suatu perubahan dalam biaya total suatu peristiwa. Peristiwa-peristiwa tersebut merupakan faktor-faktor yang menentukan beban kerja dan usaha yang diperlukan untuk melaksanakan aktivitas.

Sudah menjadi suatu hal yang pasti bahwa agar dapat melaksanakan pengelolaan aktivitas yang baik memerlukan pemahaman terhadap penyebab timbulnya biaya aktivitas. Setiap aktivitas membutuhkan *input* untuk dapat menghasilkan *output*. Hal ini sesuai dengan apa yang dinyatakan Hansen dan Mowen



(2000:382) “*Every activity has inputs and outputs. Activity inputs are the resources consumed by the activity in producing its outputs. Activity outputs is the result or product of an activity.*”

Dalam melakukan pengukuran terhadap suatu aktivitas yang menghasilkan output, digunakan suatu ukuran yang disebut dengan *activity output measure* atau yang lebih dikenal dengan *activity driver*. Hal ini sesuai dengan apa yang dinyatakan Hansen dan Mowen (2000:382) “*Activity output measure is the number of times the activity is performed. It is quantifiable measure of the output. The output measure effectively is a measure of the demands placed on an activity and is what we have been calling an activity driver.*”

Seiring dengan perubahan suatu aktivitas, maka *activity inputs* dan *activity costs* akan berubah pula. Apabila permintaan terhadap suatu aktivitas semakin meningkat maka *activity inputs* dan *activity cost* juga akan meningkat pula. Akan tetapi, *output measure* ini biasanya tidak dihubungkan dengan akar penyebab tingginya suatu *activity cost*. Faktor-faktor penyebab timbulnya *activity cost* ini dapat diidentifikasi dengan menggunakan *driver analysis*.

#### **2.1.5.2.2 Activity analysis**

Analisis aktivitas merupakan suatu proses pengidentifikasian, penguraian, dan pengevaluasian terhadap aktivitas-aktivitas yang dilakukan oleh suatu organisasi. Analisis aktivitas ini merupakan inti dari *process value analysis*. Definisi analisis

aktivitas ini menurut Miller (1996:69) adalah “*Activity analysis is an effort of identification and description of activities in an organization.*” Pendapat senada juga diungkapkan oleh Maher (1997:268) “*Activity analysis is an approach to operation control.*”

Analisis aktivitas merupakan salah satu bagian terpenting dalam menentukan struktur biaya, karena seberapa besar biaya yang dikeluarkan tergantung dari seberapa banyak aktivitas yang dilakukan yang terkait dengan kegiatan operasional perusahaan. Oleh karena itu, penganalisan seharusnya dilakukan terhadap aktivitas-aktivitas yang menyebabkan timbulnya biaya, bukan terhadap biaya itu sendiri. Setelah dilakukan penganalisan maka dilakukan pengklasifikasian untuk membedakan antara aktivitas yang bernilai tambah dan aktivitas yang tidak bernilai tambah. Kemudian dilanjutkan dengan melakukan re-evaluasi terhadap aktivitas-aktivitasnya.

Analisis aktivitas sangat bermanfaat bagi pengendalian operasional perusahaan.

Manfaat analisis aktivitas tersebut menurut Brimson dan Antos (1997:78) adalah:

1. Memahami *current cost* dan kinerja aktivitas tertentu.
2. Memberikan dasar untuk menentukan aktivitas alternatif untuk mengurangi biaya dan atau memperbaiki kinerja.
3. Memberikan dasar untuk memperbaiki metode merampingkan aktivitas-aktivitas yang dilakukan pada saat ini.
4. Mengidentifikasi aktivitas-aktivitas *discretionary*, *secondary* dan aktivitas yang tidak bernilai tambah.
5. Memperbaiki masalah-masalah yang bersifat silang fungsional.

Analisis aktivitas digunakan untuk mengidentifikasi output-output yang penting bagi suatu organisasi dan aktivitas-aktivitas yang menciptakan proses-proses bisnis

serta melakukan analisis secara rinci mengenai biaya dan kinerjanya. Analisis ini bermanfaat untuk meningkatkan laba dan kinerja perusahaan dengan cara mengidentifikasi dan selanjutnya mengeliminasi aktivitas-aktivitas yang tidak diperlukan dalam rangka peniadaan pemborosan sekaligus peningkatan efisiensi dari aktivitas-aktivitas yang diperlukan dengan cara yang sistematis. Analisis ini juga bermanfaat untuk membantu perusahaan dalam menentukan kesempatan-kesempatan untuk menekan biaya dan meningkatkan kualitas serta waktu produksi secara sistematis.

Setiap analisis aktivitas akan menghasilkan *output*. Menurut Hansen dan Mowen (2000:383), *output* tersebut adalah:

1. *What the activities are done.*
2. *How many people perform the activities.*
3. *The time and resources required to perform the activities, and*
4. *An assesment of the value of the activities to the organization, including a recommendation to select and keep only those that add value.*

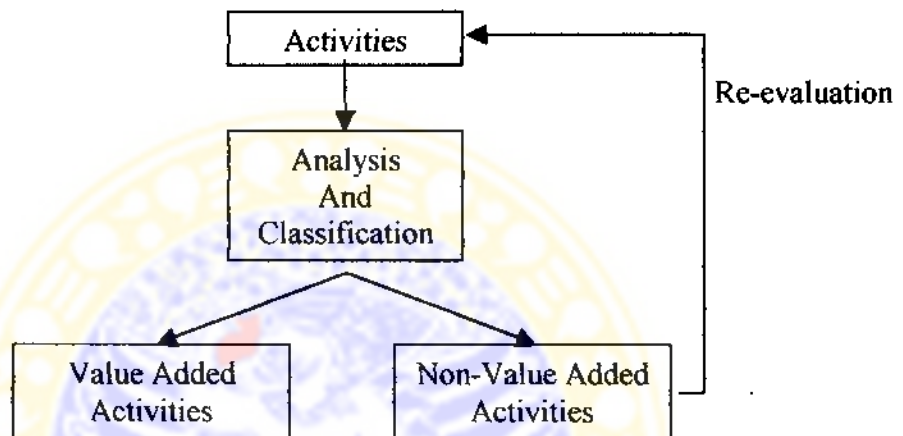
Analisis aktivitas dapat diartikan juga sebagai pendekatan dalam pengendalian operasi yang melibatkan penerapan tahapan-tahapan *continuous improvement* pada suatu aktivitas, yang juga dikenal sebagai *value analysis*. Dari hal tersebut, maka Maher (1997:268) membagi tahap-tahap analisis aktivitas sebagai berikut:

1. Identifikasi tujuan proses yang didefinisikan dengan apa yang diinginkan atau diharapkan konsumen dari proses tersebut.
2. Dicatat dengan membuat alur proses dari awal hingga akhir aktivitas yang digunakan untuk menyelesaikan produk ataupun jasa.
3. Klasifikasikan seluruh aktivitas yang ada apakah termasuk *value added* atau *non-value added*.

4. Secara bertahap lakukan perbaikan efisiensi pada seluruh aktivitas bernilai tambah dan kembangkan rencana untuk menghilangkan atau mengurangi aktivitas yang tidak bernilai tambah.

**Gambar 2.4**

***ACTIVITY ANALYSIS***



Sumber: Dominiak dan Louderback (1994:268)

**2.1.5.2.2.1 Konsep *value-added/Nonvalue-added activities***

Dalam ABM dikenal dua jenis penggolongan aktivitas, yaitu aktivitas bernilai tambah (*value-added activities*) dan aktivitas tidak bernilai tambah (*non-value-added activities*). ABM sangat memperhatikan masalah *value-added* dan *non-value added activities*. Hal ini terbukti dengan disempurnakannya sistem ABC dengan menambahkan beberapa langkah untuk ABM yang berhubungan dengan *value-added activities* dan *non-value added activities*. Menurut Hilton dkk (2006:180) langkah-langkah tambahan tersebut adalah sebagai berikut:

1. *Identify activities as value-added or nonvalue-added.*
2. *Score each activity as high or low value-added as perceived by the customer.*
3. *Identify opportunities to enhance value-added activities and to reduce or eliminate nonvalue-added activities.*

Menurut Hansen dan Mowen (2000:383) "*Value-added activities are those necessary to remain in business.*" Sedangkan menurut Tunggal (2001:54) "Aktivitas bernilai tambah jika aktivitas tersebut mengubah produk atau membawanya lebih dekat kepada pelanggan." Sedangkan menurut Ines dan Mitchell (1995:129) "Aktivitas bernilai tambah adalah aktivitas yang menambah nilai produk atau jasa dari sudut pandang pelanggan."

Definisi aktivitas tidak bernilai tambah menurut Hansen dan Mowen (2000:384) "*Nonvalue-added activities are all activities other than those that are absolutely essential to remain in business, and therefore considered unnecessary.*" Sedangkan menurut Hilton dkk (2006:183) "*Nonvalue added activities are activities that do not contribute to customer perceived value.*" Weygandt dkk (2002:152) juga mendefinisikan bahwa "*Nonvalue-added are production-or-service-related activities that simply add cost to, or increase the time spent on, a product or service without increasing its market value.*" Pendapat yang serupa juga dikemukakan oleh Maher (1997:11) "*Nonvalue-added activities are activities that do not add value to the good or service.*" Sedangkan menurut Vorley (1991:81) "*A nonvalue-added activity which is costing money but does not value to the item or services, an activity which is not*

*direct requirement of the customer and usually the consequences of poor planning or system.”*

Terdapat pula beberapa ahli yang mengklasifikasikan *value-added activities* menjadi dua macam, yaitu *high value-added activities* dan *low value-added activities*. Menurut Blocher dkk (2005:148-149) “*High value-added activities are activities that increase the value of the product or service to the customers. Low value-added activities are activities that consumes time, resources, or space, but adds little or does not contribute to satisfying customer needs.*”

Ostrenga (1992:111-112) mengklasifikasikan aktivitas-aktivitas yang terjadi dalam proses bisnis kedalam tiga kelompok. Kelompok-kelompok aktivitas tersebut adalah sebagai berikut:

1. *Real value-added activities (RVA)*  
RVA adalah aktivitas-aktivitas yang diperlukan untuk menyediakan produk barang dan jasa yang sesuai dengan harapan konsumen. Aktivitas ini benar-benar bernilai bagi konsumen, sehingga konsumen bersedia untuk membayar aktivitas ini.
2. *Business value-added activities (BVA)*  
BVA adalah aktivitas-aktivitas yang sesungguhnya tidak mempunyai nilai tambah bagi konsumen tetapi sangat diperlukan oleh perusahaan yang bersangkutan.
3. *Nonvalue-added activities (NVA)*  
NVA adalah aktivitas-aktivitas yang tidak diperlukan, baik oleh perusahaan maupun oleh konsumen.

Terdapat beberapa cara yang digunakan untuk mengidentifikasi *nonvalue added activities*. Hilton (2002:238) menjelaskan bahwa cara-cara tersebut adalah sebagai berikut:

1. *Is the activity necessary?*

2. *Is the activity efficiently performed?*
3. *Is an activity sometimes value-added and sometimes nonvalue-added?*

Setiap *value-added activities* dan *nonvalue-added activities* akan membutuhkan biaya. Biaya yang timbul karena *value-added activities* disebut sebagai *value-added cost*, sedangkan biaya yang timbul karena *nonvalue-added activities* disebut sebagai *nonvalue-added cost*. Horngren dkk (2005:147) mendefinisikannya sebagai berikut “*Value-added cost is the necessary cost of an activity that can not be eliminated without affecting a product’s value to the customer. Nonvalue-added cost is the cost that a company can eliminate without affecting a product’s value to the customer.*” Sedangkan Hilton (2002:237) menjelaskan bahwa “*Nonvalue-added cost can be eliminated without deterioration product quality, performance, or perceived value.*”

Untuk menggambarkan rencana perbaikan aktivitas, diperlukan penilaian terhadap *value-added* dan *nonvalue-added activities* yang oleh Ostrenga (1992:110) dibebankan dengan menggunakan tiga indikator pertanyaan sebagai berikut:

1. *Given a choice would your customer be willing to pay for this activity?*
2. *If you quit performing this activity (or indeed, if you eliminated this entire process) would the customer care or even notice?*
3. *If you quit performing this activity would the output from the process still meet the customer requirement?*

#### **2.1.5.2.2.2 Konsep cost reduction**

Terdapat beberapa pendapat mengenai definisi dari *cost reduction* atau pengurangan biaya. Menurut Mc Gahrn dan Shillinglaw (1993:847) “*Cost reduction*

*is the set of activities that are designed to change operating methods and make lower cost standard attainable.*” Sedangkan menurut Dominiak dan Louderback (1994:70) “*Cost reduction is one key to increasing the competitiveness and profitability if reduction can be achieved without sacrificing product quality, prompt delivery, technological superiority, and quick response to change conditions.*” Pendapat serupa juga dikemukakan oleh Hollis (1990:398) “*Cost reduction is the achievement of real and permanent reduction in the unit cost of goods manufactured or services rendered without impairing their suitability for the use intended.*”

*Cost reduction* merupakan otomatisasi dari tindakan analisis terhadap aktivitas-aktivitas yang tidak bernilai tambah. Dengan adanya analisis aktivitas tak bernilai tambah berarti akan terjadi penghapusan terhadap aktivitas-aktivitas yang tidak berguna dimana didalamnya termasuk penghapusan biaya-biaya yang ditimbulkan oleh aktivitas-aktivitas yang tidak berguna tersebut.

*Cost reduction* yang dimaksud disini bukanlah *cost cutting*, melainkan *cost management*. *Cost management* adalah pengelolaan proses mulai dari tahap pengembangan produk, proses produksi sampai pada tahap penjualan barang dan jasa yang berkualitas baik dengan biaya yang rendah. Pada umumnya pihak manajemen mencoba untuk mengurangi biaya dengan cara berhemat, misalnya dengan mengurangi jumlah karyawan, melakukan pembelian bahan baku yang berharga murah, menekan pemasok, dan sebagainya. Namun usaha seperti ini tidak dapat terus menerus dilakukan karena pada saat ini tuntutan konsumen semakin meningkat,



mereka menghendaki produk yang berkualitas dengan harga yang murah dan penyerahan yang tepat waktu. Apabila usaha *cost cutting* tersebut dilaksanakan, maka kualitas produk yang baik dan penyerahan produk yang tepat waktu seperti apa yang diharapkan konsumen tidak akan dapat terlaksana.

Agar dapat mengetahui apakah pelaksanaan *cost reduction* tersebut penting atau tidak, pihak manajemen perlu mengetahui terlebih dahulu manakah diantara aktivitas-aktivitas yang menjadi penyebab utama timbulnya biaya. Pihak manajemen dapat menggunakan informasi ini seperti yang diungkapkan oleh Mc Gahan dan Shillinglaw (1993:848) untuk dijadikan sebagai bahan pertimbangan sebagai berikut:

1. *Does the activities cost more than it's worth?*
2. *Can the activity be carried out more cheaply by outside contractors?*
3. *Should the activity be redesigned to reduce its cost?*
4. *Should products, processes, or activities be redesigned so that the demand for the activity represented by the pool can be reduced?*

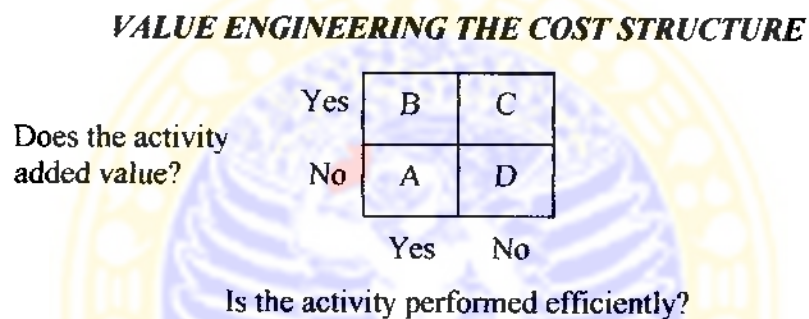
Teknik-teknik yang dapat digunakan untuk mengurangi *nonvalue-added cost* menurut Hilton (2002:238) adalah sebagai berikut:

1. *Activity Reduction*  
*Activity reduction* dilakukan dengan cara mengurangi waktu dan sumber daya yang diperlukan oleh aktivitas. Pendekatan ini dilakukan untuk dapat meningkatkan efisiensi aktivitas atau dalam jangka pendek untuk memperbaiki aktivitas yang tidak bernilai tambah sampai aktivitas tersebut dapat dieliminasi.
2. *Activity elimination*  
*Activity elimination* dilakukan dengan cara memusatkan perhatian pada aktivitas yang tidak bernilai tambah untuk dieliminasi.
3. *Activity selection*  
Melalui strategi ini, dilakukan pemilihan terhadap aktivitas yang paling efisien dari serangkaian aktivitas yang terjadi.
4. *Activity sharing*  
Melalui strategi ini, dilakukan pembagian aktivitas agar dapat meningkatkan efisiensi dari aktivitas-aktivitas yang diperlukan dengan menggunakan skala

ekonomi, secara khusus diungkapkan bahwa kuantitas cost driver dapat ditingkatkan tanpa harus meningkatkan biaya dari total aktivitas itu sendiri.

Teknik-teknik yang tersebut diatas dilakukan pada jenis aktivitas yang berbeda-beda. Untuk *activity reduction* dan *activity elimination* dilakukan untuk *nonvalue-added activities*. Sedangkan untuk *activity selection* dan *activity sharing* dilakukan untuk *value-added activities*.

**Gambar 2.5**



Sumber: Shank dan Govindarajan (1993:182)

Pengelolaan aktivitas-aktivitas perusahaan dilakukan untuk mencapai struktur *value-added cost* yang dilaksanakan dengan efisien. Pada gambar tersebut aktivitas dibagi dalam empat daerah, yaitu A, B, C, dan D. Hanya aktivitas pada daerah A sajalah yang seharusnya dilaksanakan oleh pihak manajemen perusahaan, karena aktivitas tersebut merupakan aktivitas yang mempunyai nilai tambah bagi konsumen dan kinerjanya dicapai dengan efisiensi yang optimal. Aktivitas pada daerah D perlu dievaluasi untuk memperbaiki efisiensinya, sehingga pada akhirnya aktivitas tersebut dapat bergerak ke daerah A. Pada daerah C, aktivitas-aktivitasnya harus dieliminasi.

Sedangkan aktivitas pada daerah B perlu dievaluasi terlebih dahulu apakah sumber daya yang digunakan dalam aktivitas tersebut dapat dialihkan pada aktivitas lain yang bernilai tambah.

### **2.1.5.2.3 Performance measurement analysis**

*Performance measurement analysis* atau pengukuran kinerja aktivitas merupakan suatu analisis untuk mengevaluasi aktivitas-aktivitas yang dilaksanakan untuk menilai seberapa baik kinerjanya. Pengukuran kinerja aktivitas ini merupakan usaha manajemen yang paling mendasar untuk memperbaiki profitabilitas perusahaan. Pengukuran kinerja aktivitas dapat dilakukan baik secara finansial maupun non finansial. Menurut Blocher dkk (2005:147) "*Performance measurement identifies the work performed and the results achieved by an activity, process, or organizational unit.*"

Terdapat beberapa indikator yang diperlukan untuk melakukan pengukuran kinerja. Menurut Blocher dkk (2005:148) indikator-indikator tersebut adalah sebagai berikut:

1. *Efficiency.*  
*Efficiency* atau efisiensi berfokus pada hubungan antara *activity inputs* dan *activity outputs*.
2. *Quality.*  
*Quality* atau kualitas berhubungan dengan pelaksanaan aktivitas yang benar pada saat pertama kali dilakukan.
3. *Time.*  
*Time* atau waktu merupakan faktor yang penting dalam pelaksanaan aktivitas. Apabila waktu yang digunakan lebih lama, berarti semakin banyak sumber daya

yang dikonsumsi dan kesempatan untuk memenuhi permintaan konsumen menjadi berkurang.

Dengan demikian, ukuran waktu merupakan ukuran kinerja yang nonfinansial. Sedangkan ukuran efisiensi dan kualitas dapat menjadi ukuran kinerja yang finansial sekaligus nonfinansial.

### **2.1.6 Penerapan *Activity-Based Management* pada perusahaan jasa**

Jasa adalah aktivitas yang dilakukan untuk konsumen atau aktivitas yang dilakukan oleh konsumen dengan menggunakan produk atau fasilitas organisasi. Jasa mempunyai beberapa karakteristik, Hansen dan Mowen (2000:37) menjelaskan karakteristik-karakteristik tersebut sebagai berikut:

1. *Intangibility.*  
*Intangibility* atau ketidakberwujudan berarti bahwa pembeli jasa tidak dapat melihat, mendengar atau merasakan jasa tersebut sebelum membelinya. Dengan kata lain, karakteristik ini berkaitan dengan sifat jasa yang nonfisik, yang berlawanan dengan produk barang.
2. *Perishability.*  
*Perishability* atau tidak tahan lama berarti bahwa jasa tidak dapat disimpan, tetapi harus dikonsumsi langsung saat jasa tersebut dihasilkan.
3. *Inseparability.*  
*Inseparability* atau tidak dapat dipisahkan berarti bahwa proses produksi dan konsumsi jasa tidak dapat dipisahkan.
4. *Heterogeneity.*  
*Heterogeneity* atau keanekaragaman berarti bahwa terdapat kesempatan yang lebih besar dalam variasi kinerja atau hasil dari jasa daripada dalam produksi barang.

Bidang kesehatan merupakan salah satu bidang yang memproduksi jasa. Rumah sakit merupakan salah satu implementasi dari usaha jasa dalam bidang kesehatan tersebut. Perkembangan teknologi kedokteran dan makin meningkatnya kompetisi di

bidang kesehatan telah memaksa rumah sakit untuk mengembangkan sistem operasinya agar dapat menjadi lebih maju dan efisien. Kebutuhan akan pelayanan kesehatan di rumah sakit semakin meningkat dan menuntut pelayanan yang lebih tinggi sejalan dengan kemajuan yang dicapai di bidang ekonomi dan sosial budaya dalam masyarakat yang menyebabkan konsumen dewasa ini semakin sadar akan mutu. Seperti halnya industri manufaktur, perusahaan jasa (dalam hal ini rumah sakit) dalam menjalankan usahanya juga membutuhkan informasi akuntansi manajemen yang akurat, relevan dan tepat waktu mengenai jenis, jumlah, mutu, serta biaya pelayanan yang diberikan rumah sakit

Terdapat beberapa sasaran dan misi dari suatu rumah sakit secara umum. Menurut Silalahi (1989:17) sasaran dan misi suatu rumah sakit secara umum adalah sebagai berikut:

1. Perawatan, pengobatan nyawa dan kesehatan para penderita sakit.
2. Stabilitas organisasi.
3. Pertumbuhan.
4. Kemampuan membayar.
5. Kesejahteraan pegawai.

Dalam menjalankan fungsinya, rumah sakit memerlukan biaya-biaya operasional yang meliputi biaya pelayanan, biaya umum administrasi. Biaya pelayanan meliputi biaya pemakaian bahan, biaya pegawai, biaya pemeliharaan, dan biaya-biaya lainnya yang berhubungan erat dengan kegiatan pelayanan. Sedangkan biaya umum dan administrasi meliputi biaya-biaya operasional rumah sakit yang tidak secara langsung berhubungan dengan kegiatan pelayanan pasien.

## 2.2 Penelitian Sebelumnya

Topik *Activity-Based Management* ini pernah diangkat menjadi judul skripsi oleh:

1. Ni Wayan Sumiastri (1999) yang menyimpulkan bahwa dengan menerapkan ABM, biaya yang dibebankan pada pasien rawat inap di paviliun menjadi lebih rendah dibandingkan sebelumnya. Persamaan dengan skripsi ini adalah subyek penelitiannya, yaitu rumah sakit. Adapun perbedaannya adalah bahwa paviliun RSUD Dr. Soetomo adalah rumah sakit milik pemerintah, sedangkan RS. X adalah rumah sakit milik swasta.
2. Tirayo (2000), simpulan dari penelitian ini bahwa beban pokok produksi dapat dikurangi dengan cara mengeliminasi aktivitas-aktivitas yang tidak bernilai tambah melalui penerapan ABM. Persamaannya dengan skripsi ini adalah menjabarkan tentang eliminasi aktivitas sebagai upaya mencapai efisiensi biaya. Sedangkan perbedaannya dengan penelitian skripsi ini, karena pada skripsi tersebut yang dibahas adalah perusahaan manufaktur.
3. Budi Prasetyo (2001) yang menyimpulkan bahwa tidak adanya biaya aktivitas *cost driver* pada *room division* hotel majapahit dapat menunjukkan bahwa manajemen belum melakukan pengendalian terhadap aktivitas yang berkaitan dengan proses operasionalnya yang berupa jasa pelayanan pada konsumen atau tamu, sehingga dapat dikatakan pula bahwa manajemen belum menganalisa adanya suatu aktivitas bernilai tambah atau tidak bernilai tambah. Persamaannya

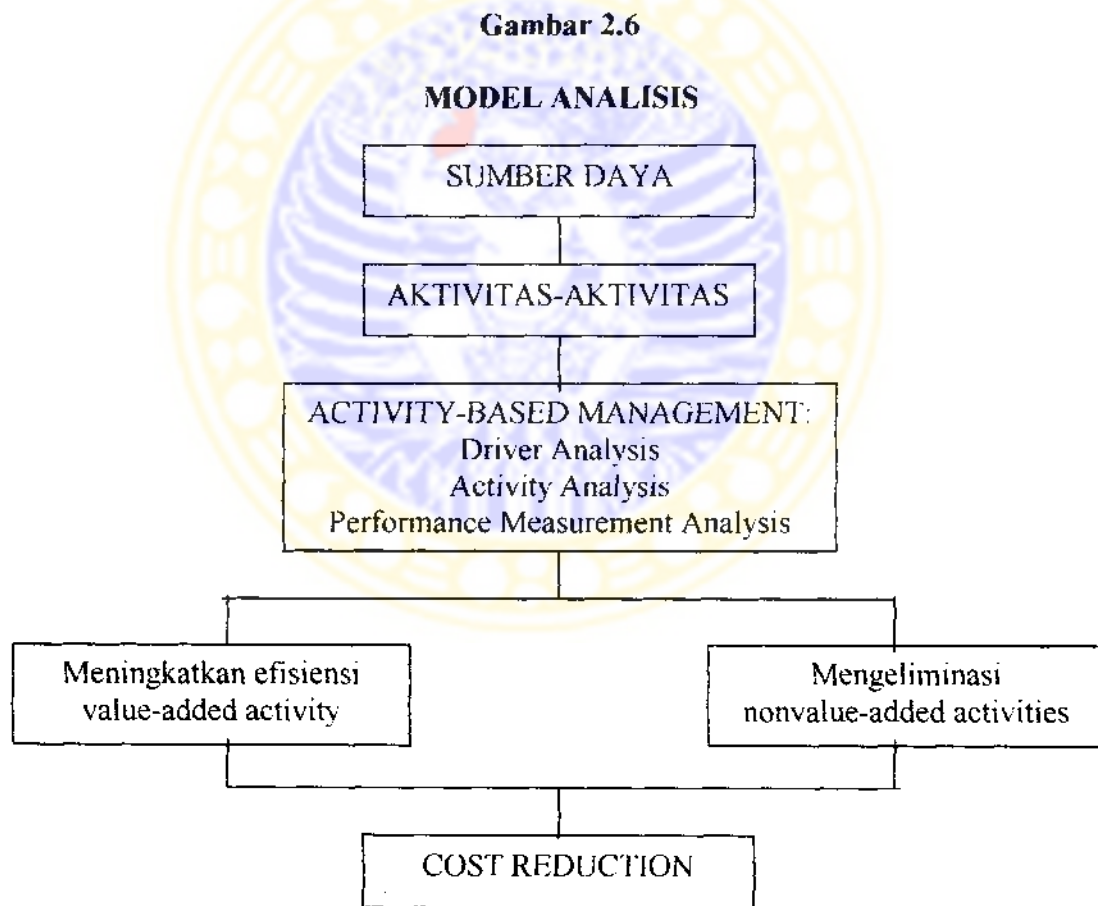
dengan skripsi ini adalah subyek penelitiannya sama-sama bergerak pada bidang *hotelling*. Adapun perbedaannya adalah pada skripsi tersebut meneliti subyek penelitian yang berupa hotel, sedangkan pada skripsi ini yang diteliti adalah rumah sakit. Variasi jasa pelayanan yang diberikan oleh rumah sakit jauh lebih rumit dan luas daripada variasi jasa pelayanan yang diberikan oleh hotel, walaupun rumah sakit dan hotel masih tergabung dalam satu bidang, yaitu *hotelling*.

4. Player (1998) mengemukakan bahwa ABC dan ABM merupakan perangkat manajemen biaya yang masih relatif baru dalam industri kesehatan. ABM memberikan masukan kepada pihak manajemen supaya lebih berfokus pada “*causes of cost*” dan “*how cost can be reduced*”. Persamaannya dengan skripsi ini adalah terdapat penjelasan tentang penerapan ABM pada perusahaan jasa yang bergerak di bidang pelayanan kesehatan. Sedangkan perbedaannya adalah jurnal tersebut lebih menekankan secara teoritis mengenai implementasi ABM dengan merekomendasikan ABC dan ABM sebagai salah satu alat yang dapat digunakan untuk memaksimalkan pengendalian biaya pada perusahaan di bidang pelayanan kesehatan, karena selama ini ABM lebih banyak diterapkan pada perusahaan manufaktur dan masih cukup baru di bidang pelayanan kesehatan.
5. Kren (2004) mengemukakan lebih lanjut mengenai pengertian ABM dan juga menjelaskan mengenai tujuan dan keuntungan konsep ABM. Artikel ini juga menegaskan bahwa ABM bukan ABC, ABC merupakan suatu kegiatan

penelusuran *activity cost* ke *cost objects*. Persamaanya dengan skripsi ini adalah menjelaskan eliminasi aktivitas guna mencapai efisiensi biaya. Perbedaannya adalah subyek penelitiannya. Pada jurnal tersebut menggunakan subyek penelitian perusahaan manufaktur.

### 2.3 Model Analisis

Tinjauan mengenai teori diatas dapat dimodelkan sebagai berikut:



Sumber: data yang diolah penulis



Dari model penelitian tersebut dapat diketahui bahwa setiap perusahaan, khususnya rumah sakit, membutuhkan sumber daya untuk melaksanakan aktivitas-aktivitasnya. Aktivitas-aktivitas tersebut dapat dianalisis dengan ABM melalui metode *cost driver analysis* (analisis pemicu biaya), *activity analysis* (analisis aktivitas), dan *performance measurement analysis* (analisis pengukuran kinerja). Setelah dilakukan analisis dapat diketahui yang mana yang tergolong *value-added activities* (aktivitas bernilai tambah) dan yang tergolong *nonvalue-added activities* (aktivitas tidak bernilai tambah). Untuk mencapai *cost reduction* atau pengurangan biaya, maka *value added activities* harus ditingkatkan efisiensinya dan *nonvalue-added activities* harus dieliminasi.

## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

#### **3.1 Pendekatan Penelitian**

Penelitian dengan topik *Activity-Based Management* ini menggunakan pendekatan penelitian kualitatif deskriptif. Menurut Bodgan dan Taylor seperti yang dikutip Moleong (1998:3) "Pendekatan kualitatif merupakan prosedur penelitian yang menghasilkan data deskriptif berupa kata-kata tertulis atau lisan dari orang-orang dan perilaku yang dapat diamati." Proses penelitian tersebut memperhatikan konteks studi dengan menitikberatkan pada pemahaman, pemikiran dan persepsi peneliti. Berdasarkan pernyataan tersebut maka skripsi yang menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif ini mengembangkan konsep dan menghimpun fakta yang berhubungan dengan penelitian ini seperti laporan biaya dan lain-lain tanpa melakukan pengujian hipotesa.

Metode yang digunakan dalam pendekatan kualitatif deskriptif ini adalah metode studi kasus tunggal (*single case study*), yaitu penelitian yang dilakukan hanya pada satu organisasi. Menurut Yin (2000:18) studi kasus adalah suatu inkuiri empiris yang :

1. Menyelidiki fenomena didalam konteks kehidupan nyata, bilamana:
2. Batas-batas antara fenomena dan konteks tak tampak dengan tegas; dan dimana:
3. Multi sumber bukti dimanfaatkan.

### 3.2 Ruang Lingkup Penelitian

Ruang lingkup penelitian ini adalah penerapan konsep *Activity-Based Management* yang bertujuan untuk mengeliminasi *nonvalue-added activities* sehingga dapat tercapai efisiensi biaya pada obyek yang diteliti. Penelitian pada skripsi ini belum merupakan konsep ABM yang murni, karena masih mengandung distorsi yang ditimbulkan dari tidak tersedianya data-data teknis yang dibutuhkan untuk penerapannya, dimana data-data yang digunakan dalam penulisan skripsi ini adalah data-data yang disediakan untuk kepentingan penggunaan metode konvensional.

### 3.3 Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

1. Data kualitatif, yaitu data yang diperoleh dari riset lapangan yang berupa observasi dan wawancara . Data tersebut dikumpulkan berdasar gambaran perusahaan yang diteliti, seperti sejarah perusahaan, struktur organisasi, dan proses produksi dengan produk berupa jasa.
2. Data kuantitatif, yaitu data yang diperoleh dari laporan data dari pihak manajemen rumah sakit, yang berupa laporan biaya, daftar harga jual kamar rawat inap dan laporan keuangan lainnya. Dalam hal ini data dari laporan keuangan hanya berkisar pada biaya-biaya yang telah dikeluarkan untuk penentuan tarif

rumah sakit. Jadi data yang dibutuhkan adalah hanya bersifat parsial dan tidak memerlukan data laporan keuangan secara keseluruhan.

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini diperoleh dari:

1. Data primer, merupakan data yang berupa hasil observasi langsung ke rumah sakit dan hasil wawancara langsung dengan pejabat dan pihak-pihak yang terkait.
2. Data sekunder, merupakan data yang diperoleh dari buku-buku literatur dan situs-situs internet yang berhubungan dengan pembahasan mengenai masalah yang diteliti.

### **3.4 Prosedur Pengumpulan Data**

Prosedur pengumpulan data yang dilakukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Survei pendahuluan.

Survei pendahuluan dilakukan dengan cara melakukan suatu peninjauan secara langsung pada rumah sakit “X” di Surabaya untuk mengetahui bagaimana permasalahan yang akan diteliti dan dibahas dalam skripsi. Melalui survei pendahuluan ini, maka dapat diperoleh pemahaman yang jelas mengenai kondisi perusahaan rumah sakit secara umum, baik berupa kegiatan operasional sehari-hari maupun permasalahan yang seringkali menghambat kegiatan operasi perusahaan tersebut, yang dapat digunakan sebagai masukan yang bermanfaat dalam penulisan skripsi ini.

## 2. Studi lapangan.

Studi lapangan dilakukan dengan cara observasi, wawancara langsung dengan pihak yang terkait dan dokumentasi pada perusahaan guna memperoleh informasi-informasi yang dibutuhkan. Dari kegiatan observasi lapangan diperoleh pemahaman permasalahan tentang kebijakan perusahaan dalam menetapkan strategi pelayanan, harga jual, dan harga pokok saat ini. Dokumentasi dilakukan dengan cara mengumpulkan diagram organisasi perusahaan, laporan kegiatan aktivitas, data kamar, laporan penjualan kamar, dan laporan penjualan lainnya.

## 3. Studi kepustakaan.

Studi kepustakaan dilakukan dengan cara mengumpulkan literatur-literatur, baik dari buku, jurnal, internet maupun skripsi sebelumnya yang berhubungan dengan konsep *Activity-Based Management*.

### 3.5 Teknik Analisis

Teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Memperoleh gambaran umum mengenai rumah sakit yang bersangkutan.
2. Mengumpulkan gambaran tentang struktur organisasi rumah sakit beserta penjelasannya, terutama mengidentifikasi adanya *cost center* serta produk yang dihasilkan.
3. Mengumpulkan informasi mengenai gambaran umum aktivitas kamar rawat inap.
4. Mengidentifikasi produk kamar rawat inap dan spesifikasinya.

5. Mendapatkan laporan biaya seluruh rumah sakit selama tahun 2005.
6. Mengidentifikasi aktivitas-aktivitas yang berkaitan dengan aktivitas ruang rawat inap.
7. Mengidentifikasi biaya untuk setiap aktivitas yang timbul.
8. Memisahkan biaya yang berasal dari *direct department cost* dan biaya yang berasal dari *indirect department cost*.
9. Menentukan *cost driver* dari aktivitas-aktivitas yang ada dan biaya-biaya tak langsung dari departemen lain.
10. Menentukan *cost pool* dari masing-masing aktivitas, yaitu biaya tak langsung yang mempunyai *cost driver* yang dikumpulkan menjadi satu *pool* yang sama.
11. Menentukan dasar aktivitas unit kamar rawat inap untuk menentukan besarnya tarif pada masing-masing *pool* (*pool rate*).
12. Melakukan atribusi biaya-biaya tak langsung tersebut kepada masing-masing produk pelayanan jasa operasi dengan mempertimbangkan rasio konsumsi masing-masing produk kamar rawat inap.
13. Mengklasifikasikan aktivitas-aktivitas satu persatu ke dalam tiga kategori, yaitu *real value-added activity* (RVA), *business value-added activity* (BVA) dan *nonvalue-added activity* (NVA) berdasarkan tiga pertanyaan sebagai berikut:
  - a. *Given a choice would your customer be willing to pay for this activity?*
  - b. *If you quit performing this activity (or indeed, if you eliminate this entire process) would the customer care or even notice?*

*c. If you quit performing this activity would the output would the output from the process still meet the customer requirement?*

14. Menentukan simpulan dan saran yang dapat memberikan manfaat bagi pengambilan keputusan pihak manajemen di masa datang.



## **BAB IV**

### **HASIL DAN PEMBAHASAN**

#### **4.1. Gambaran Umum mengenai Subyek Penelitian**

##### **4.1.1. Sejarah singkat rumah sakit**

Rumah Sakit X adalah sebuah rumah sakit terkemuka di Surabaya. Tipe rumah sakit ini adalah madya. Rumah Sakit X dibuka pada tanggal 15 Oktober 1977, pada awalnya adalah sebuah rumah sakit bersalin yang didirikan oleh Y dengan ijin dari Depkes RI melalui Surat Keputusan Menteri Kesehatan RI nomor 185/P.Kes/I.0/1974 tanggal 29 Maret 1974.

Pada tahun 1979 rumah sakit ini berkembang menjadi Rumah Sakit Umum tingkat pratama. Sebagai rumah sakit umum ini, yayasan mendapat ijin dari Depkes RI melalui Surat keputusan Menteri Kesehatan RI nomor 994 / Yan.Kes / RS / 1979 tanggal 8 Agustus 1979 dan Surat Keputusan Menteri Kesehatan RI nomor 1406 / Yan.Kes / RS / 1983 tanggal 27 September 1983.

Untuk meningkatkan pelayanan maka pada tahun 1986 rumah sakit ini membangun gedung baru (*building B*) dan meningkatkan jumlah tempat tidur dari 80 menjadi 152 buah. Perpanjangan ijin tetap untuk menyelenggarakan rumah sakit umum diberikan kepada A melalui Surat keputusan Menteri Kesehatan RI nomor 015 / YANMED / RSKS / SK / 1989 tanggal 11 Pebruari 1989 dan juga Surat Keputusan Menteri kesehatan RI nomor YM.02.24.3.5.02297 tanggal 16 Mei 1994.



Pada tahun 1996 terjadi perubahan type rumah sakit ke type madya dan perubahan kepemilikan rumah sakit dari A kepada B yang didirikan berdasarkan akte notaris Abdul Razaq no. 43 tanggal 26 September 1996 dan telah disahkan oleh Keputusan Menteri Kehakiman RI nomor C2 / 10837 / HT.01.01 / 1996 tanggal 6 Desember 1996. Pemindahan kepemilikan ini tercantum dalam Surat Keputusan Menteri Kesehatan RI nomor YM. 02.04.3.5.97 tanggal 6 Januari 1997.

Rumah Sakit X berhasil meraih penghargaan Penampilan Terbaik Rumah Sakit Kelas Pratama Propinsi Jawa Timur tahun 1991 dan tahun 1992 serta Penampilan Terbaik I Rumah Sakit Kelas Pratama tingkat Nasional tahun 1991. Sedangkan pada tahun 1996 mendapat penghargaan sebagai Rumah Sakit “*Baby Friendly*” dari *World Health Organization* (WHO) dan *United Nations Children’s Fund* (UNICEF).

Saat berdirinya pada tahun 1977, sebagai direktur adalah Dr. A Murad Husin sampai dengan tahun 1985. Dilanjutkan oleh Dr. Singgih Wirawan sampai tahun 1993 dan dari tahun 1993 sampai saat ini Dr. Jongky I. Surjadibrata.

#### **4.1.2. Visi dan misi rumah sakit**

Visi : Menjadi pemberi asuhan pelayanan kesehatan terkemuka di Surabaya.

Misi : Rumah Sakit X bekerjasama dengan para dokter dan masyarakat mengutamakan pemberian layanan yang sesuai dengan kebutuhan melalui asuhan pelayanan yang bermutu.

### 4.1.3. Karakteristik rumah sakit

Berawal dari rumah sakit bersalin yang hanya melayani persalinan, kemudian berkembang menjadi salah satu rumah sakit umum di Surabaya, dengan prestasi yang sangat membanggakan dimana pada saat ini telah memiliki 70 orang dokter spesialis pada Unit Rawat Jalan dan Poliklinik Spesialis, 6 orang dokter umum yang tersebar di UGD dan Poliklinik umum, 8 orang dokter gigi pada klinik gigi dan lebih dari 200 dokter tamu. Adapun dokter spesialis Rumah Sakit X terdiri dari lebih 20 macam spesialisasi adalah para dokter yang telah terkenal di masyarakat sebagai dokter yang berpengalaman dan ahli dalam bidangnya.

Tentu saja karena diawali dari rumah sakit bersalin, rumah sakit ini justru semakin meningkatkan pelayanannya di bidang itu, dengan mendirikan klinik keluarga berencana, laboratorium infertilitas, dan membuka pelayanan konsultasi seperti konsultasi ibu yang akan menghadapi persalinan dan perawatan bayinya, konsultasi gizi, skrining kesehatan (Pemeriksaan Kesehatan) senam hamil serta senam nifas.

Rumah Sakit X juga menyediakan layanan khusus yang dinamakan *Corporate Account* yang menawarkan kerjasama pelayanan kesehatan pada karyawan perusahaan konsumen. Pelayanan kesehatan meliputi Rawat Jalan, Rawat Inap, dan Pemeriksaan Kesehatan. Keuntungan program ini adalah memberikan tenggang waktu pembayaran biaya perawatan dan pengobatan pada karyawan yang dijamin

oleh perusahaan sesuai dengan surat jaminan dan perjanjian kerjasama yang telah dibuat sebelumnya oleh Rumah Sakit X dengan perusahaan yang bersangkutan.

Unit-unit pelayanan pada Rumah Sakit X :

1. Unit Gawat Darurat (UGD).
2. Poliklinik Umum.
3. Poliklinik Spesialis dan Subspesialis.
4. Klinik Akupuntur (*acupuncture*).
5. Klinik Bedah (*surgery*).
  - a) Bedah umum.
  - b) Bedah subspesialis : bedah anak (*pediatric surgery*), bedah jantung, thorax, dan pembuluh darah (*cardiac, thoracic, vascular surgery*), bedah plastik (*plastic cosmetic surgery*), bedah saluran cerna (*digestive surgery*), bedah saluran kermih (*urology*), bedah syaraf (*neurosurgery*), bedah tulang (*orthopedic*), bedah tumor (*oncology surgery*).
6. Klinik Gigi.
  - a) Pengobatan gigi umum.
  - a) Pengobatan gigi subspesialis : bedah gigi (*oral surgery*), *endodontist*, *ortodontist*, *periodontist*, *prostodontist*, pengobatan konservasi gigi (*dental conservation*).
7. Klinik kulit dan kelamin (*dermato venerology*).

8. Klinik mata (*ophthalmology*).
9. Klinik anak (*pediatric*)
  - a) Kesehatan umum anak.
  - b) Klinik anak subspesialis : kesehatan jantung anak (*pediatric cardiology*), kesehatan syaraf anak (*pediatric neurology*).
10. Klinik jantung (*cardiology*).
11. Klinik paru (*pulmonology*).
12. Klinik jiwa (*psychiatry*).
13. Klinik kebidanan dan kandungan (*obstetric and gynaecology*).
14. Klinik penyakit dalam (*interna*).
  - a) Umum
  - b) Klinik subspesialis : darah (*hematology*), endokrin (*endocrinology*), saluran cerna (*gastro entero hepatologi*), usus (*nephrology*).
15. Klinik syaraf (*neurology*).
16. Klinik THT (*ENT*).
17. Klinik Keluarga Berencana.
18. Laboratorium yang melayani pemeriksaan infertilitas, darah, *urine*, tinja, hematologi, imunologi/serologi, hormon, kadar obat, cairan cerebrospinal, transudat/eksudat, dan mikrobiologi.
19. Radiologi yang melayani pemeriksaan :

- a) Kontras : sistem *gastrointestinal*, sistem *urogenital & obstetrical*, sistem syaraf pusat, *fistulografi*, *phlebografi*, dan sistem persendian.
  - b) Nonkontras : sistem syaraf pusat, sitem respirasi, sistem *abdominal pelvis* dan *gastrointestinal*, sistem telinga hidung dan tenggorokan, sistem extremitas dan persendian.
  - c) Mammografi dan ultrasonografi (USG).
  - d) CT scan kontras dan nonkontras.
  - e) *Panoramic photo*.
20. Fasilitas diagnostik : elektrokardiografi (EKG), echocardiografi, endoskopi, laparoskopi, *treadmill test*, spirometri, audioskopi.
21. Fasilitas fisioterapi : *chest physiotherapy*, *exercise physiotherapy*, *interferential physiotherapy*, *thermo therapy*, *ultra sound therapy*, *speech therapy*, *nebulizer treatment*, *traction tratment*, *massage and manipulation*, *stroke exercise*, *short wave diatermy*.
22. Fasilitas cuci darah (*hemodialisa*).
23. *Intensive Care Unit (ICU)*.
24. Ruang operasi.
25. Kamar bersalin.
26. *Neonatal Intensive Care Unit (NICU)*.
27. Pemeriksaan kesehatan (*medical check up*).
28. Ruang rawat schari.

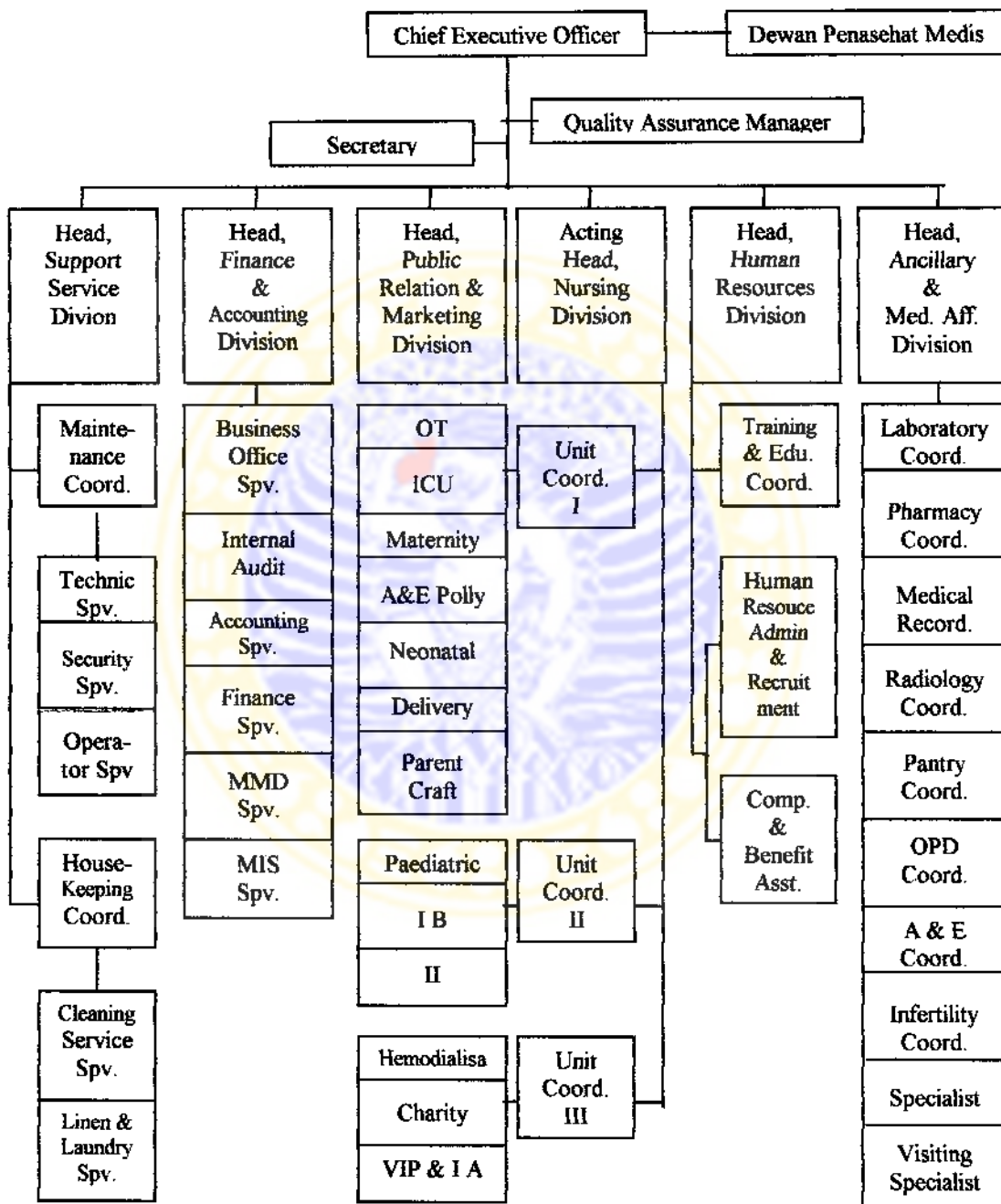
#### 4.1.4. Struktur organisasi

Struktur Rumah Sakit “X” merupakan organisasi yang tersentralisasi, dimana karyawan bertanggung jawab secara langsung kepada kepala divisi masing-masing, dan kemudian kepala divisi akan bertanggung jawab kepada direktur. Masing-masing posisi dan jabatan dalam struktur organisasi telah memiliki tugas dan wewenang yang jelas. Wewenang, tugas, dan tanggung jawab tiap-tiap posisi dalam struktur organisasi tersebut dijabarkan secara rinci dan tertulis dalam buku pedoman jabatan rumah sakit. Buku pedoman tersebut memperlakukan berbagai bagian yang tampak dalam struktur organisasi menjadi pusat-pusat pertanggungjawaban yang dapat berupa *profit center* maupun *cost center*. *Profit center* pada umumnya merupakan bagian-bagian yang berhubungan langsung dengan pelayanan kesehatan. Sedangkan *cost center* merupakan bentuk perlakuan terhadap unit-unit penunjang yang tidak melayani pasien secara langsung.

Dalam operasionalnya, *Chief Executive Officer* akan dibantu oleh *Quality Assurance Manager*. *Chief Executive Officer* tersebut akan membawahi enam buah divisi. Divisi-divisi tersebut yaitu *Support Service Division*, *Finance and Accounting Division*, *Public Relation and Marketing Division*, *Nursing Division*, *Human Resource Division*, dan *Ancillary and Medical Affair Division*. Struktur organisasi tersebut dapat dilihat pada gambar 4.1.

Gambar 4.1

**STRUKTUR ORGANISASI**



Sumber : Data intern rumah sakit

## 4.2. Pembahasan

### 4.2.1. Identifikasi aktivitas

Dalam melakukan analisis ABM, tahap pertama yang dilakukan adalah melakukan pengidentifikasian terhadap aktivitas-aktivitas yang dilakukan rumah sakit. Rumah sakit "X" merupakan rumah sakit yang bertanggung jawab atas keseluruhan aktivitas yang dilakukan untuk menghasilkan keluaran berupa jasa pelayanan/perawatan kesehatan yang sesuai dengan permintaan pelanggan.

Aktivitas-aktivitas yang dianalisis pada skripsi ini adalah aktivitas-aktivitas pada sepuluh kelas kamar yang terdapat pada rumah sakit X, yaitu ruang rawat inap *luxury* (Super VIP, VVIP, VIP A, VIP B) dan ruang rawat inap reguler (I A, I B, II, III, III B, dan isolasi). Adapun hasil analisis aktivitas terhadap rumah sakit "X" adalah sebagai berikut :

#### 1. Pemeriksaan dan pelayanan pasien

Adalah aktivitas untuk memberikan pelayanan kepada pasien dan memeriksa kondisi kesehatan pasien dan melakukan pengobatan terhadap pasien ruangan rawat inap rumah sakit "X". Aktivitas ini dilakukan oleh perawat dan dokter yang merawat pasien tersebut.

#### 2. Pencatatan dan registrasi pasien.

Pencatatan dan registrasi merupakan aktivitas untuk mencatat, melaporkan, menyusun, dan memelihara data-data pasien ruangan rawat inap yang masuk dan keluar.



### 3. Penghitungan biaya rawat inap.

Aktivitas ini dilakukan untuk menghitung jasa dan barang yang dikonsumsi pasien setiap hari, seperti perban, injeksi, obat-obatan, visite dokter dan sebagainya. Pada saat pasien akan meninggalkan rumah sakit maka akan diberikan hasil penghitungan biaya rawat inap secara keseluruhan.

### 4. Pembuatan brosur.

Merupakan aktivitas untuk membuat brosur yang diperuntukkan sebagai sarana promosi perusahaan.

### 5. Pembinaan tenaga kerja

Yaitu aktivitas untuk memberikan bimbingan dan pembinaan kepada staf dan petugas kesehatan dalam rangka meningkatkan kualitas pelayanan kesehatan kepada pasien.

### 6. Pengadaan makanan pasien

Aktivitas ini dilakukan untuk menyediakan makanan kepada pasien ruangan rawat inap. Makanan tersebut disediakan tiga kali dalam sehari. Selain untuk pasien ruangan rawat inap, makanan tersebut juga disediakan untuk penjaga pasien anak. Jumlah penjaga anak maksimum yang mendapatkan jatah makan adalah satu orang penjaga untuk tiap pasien anak.

### 7. Pengadaan makanan perawat

Aktivitas ini dilakukan untuk menyediakan makanan kepada para perawat yang bekerja pada *shift* malam.

#### 8. Pengadaan makanan dokter

Adalah aktivitas yang dilakukan untuk menyediakan makanan pada satu orang dokter yang melakukan tugas jaga pada UGD pada malam hari.

#### 9. Pengelolaan ruang pertemuan

Pengelolaan ruang pertemuan untuk menyediakan berbagai macam peralatan dan semua jenis keperluan lain yang berhubungan dengan pelaksanaan suatu pertemuan.

#### 10. Pembersihan kamar

Meliputi aktivitas untuk menyapu, mengepel lantai, membersihkan kamar mandi, dan membersihkan perabot yang terdapat pada setiap kamar pada ruangan rawat inap. Pembersihan ini dilakukan setiap hari.

#### 11. Pengecekan sarana dan alat

Aktivitas ini dilakukan untuk memeriksa semua alat-alat kesehatan dan sarana penunjang kesehatan pasien seperti AC, TV, lemari es, *lift*, dan sebagainya.

#### 12. Pembuatan daftar kerusakan

Pembuatan daftar kerusakan merupakan aktivitas untuk menyusun daftar kerusakan yang terjadi pada alat-alat kesehatan dan sarana penunjang pelayanan kesehatan.

#### 13. Perbaikan

Merupakan aktivitas untuk memperbaiki alat-alat kesehatan dan sarana penunjang lainnya yang rusak.

#### 14. Pengecatan

Yaitu aktivitas untuk mengecat ruangan dan memolitur furnitur.

#### 15. Pengawasan hasil kinerja

Merupakan aktivitas untuk mengontrol pekerjaan karyawan guna mengendalikan mutu pelayanan kesehatan kepada konsumen.

#### 16. Pembuatan laporan

Meliputi aktivitas untuk menyediakan data dan informasi kepada pihak manajemen rumah sakit dan pihak-pihak lain yang membutuhkan informasi tersebut.

#### 4.2.2. Identifikasi biaya

Langkah kedua dari penerapan ABM adalah mengidentifikasi biaya-biaya yang berhubungan dengan aktivitas-aktivitas yang dilaksanakan pada ruangan rawat inap tersebut. Biaya tersebut haruslah merupakan biaya murni yang terjadi pada kegiatan rawat inap rumah sakit saja, bukan biaya yang dikeluarkan rumah sakit untuk kegiatan operasional secara keseluruhan. Biaya-biaya ini merupakan biaya-biaya aktual yang terjadi pada ruangan rawat inap rumah sakit "X" dan diperoleh dari *Finance and Accounting Division*. Secara terperinci biaya-biaya tersebut selama tahun 2005 adalah seperti yang ditampilkan pada tabel berikut :

Tabel 4.1

**BIAYA-BIAYA PADA RUANGAN RAWAT INAP RUMAH SAKIT "X"**

| Jenis Biaya                                | Biaya Tak Langsung yang<br>Terkait dengan Rawat Inap | Biaya Operasional<br>Departemen Rawat Inap |
|--|--|--|
| Biaya <i>salary-employee</i>               |  | 5.664.887.602,46                           |
| Biaya <i>salary-doctor</i>                 |  | 1.460.579.504,00                           |
| Biaya <i>clinical and medical supplies</i> |  | 12.337.761.281,00                          |
| Biaya <i>food and beverages</i>            |  | 572.973.656,40                             |
| Biaya <i>maintenance</i>                   |  | 602.674.907,00                             |
| Biaya <i>depreciation expense</i>          |  | 2.595.312.468,94                           |
| Biaya <i>cleaning services</i>             | 37.757.876,00  | 33.982.088,39                              |
| Biaya <i>insurance</i>                     | 29.061.976,00  | 25.877.882,00                              |
| Biaya <i>printed matter and stationary</i> | 232.360.125,00                                       | 72.496.491,57                              |
| Biaya <i>electricity</i>                   | 1.177.623.076,89                                     | 710.568.243,44                             |
| Biaya <i>water</i>                         | 136.081.974,00                                       | 122.633.007,94                             |
| Biaya <i>training and seminary</i>         | 185.204.251,00                                       | 117.575.000,00                             |
| Total biaya                                | 1.798.089.278,89                                     | 24.317.322.133,14                          |

Sumber : Data intern rumah sakit "X"

Berikut ini adalah uraian mengenai masing-masing biaya tersebut :

1. Biaya *salary-employee*

Biaya *salary-employee* merupakan biaya yang dikeluarkan untuk memberikan gaji kepada para perawat dan asisten perawat (HCA) yang bekerja pada ruangan rawat inap.

2. Biaya *salary-doctor*

Biaya *salary-doctor* adalah biaya yang dikeluarkan untuk membayar gaji dokter tetap (bukan dokter tamu) yang bekerja pada ruangan rawat inap.

3. *Biaya clinical and medical supplies*

*Biaya clinical and medical supplies* merupakan biaya yang dikeluarkan untuk menyediakan perlengkapan klinis maupun medis yang digunakan untuk memenuhi kebutuhan para pasien ruangan rawat inap.

4. *Biaya food and beverages*

Merupakan biaya untuk penyediaan makanan, minuman, dan snack dan pendistribusian kepada para pasien, satu orang pendamping pasien anak, perawat yang bertugas pada *shift* malam, dan dokter di UGD yang melakukan tugas jaga malam. Selain itu, pembagian makanan dan snack juga dilakukan pada setiap kegiatan training dan seminar.

5. *Biaya Maintenance*

Merupakan biaya yang dikeluarkan untuk memelihara alat-alat kesehatan dan sarana-sarana penunjang fasilitas kesehatan lainnya pada ruangan rawat inap.

6. *Biaya equipment depreciation*

Merupakan biaya yang timbul karena adanya penyusutan nilai alat-alat kesehatan dan alat-alat elektronik pada ruangan rawat inap. Penyusutan furnitur tidak dimasukkan dalam biaya ini.

7. *Biaya cleaning service*

Merupakan biaya yang dikeluarkan untuk kegiatan menyapu, mengepel, mengelap, membersihkan kamar mandi, dan membuang sampah pada ruangan ruangan rawat inap.

8. Biaya *insurance*

Merupakan biaya yang dikeluarkan perusahaan setiap tahun untuk meng-cover resiko-resiko yang mungkin timbul pada ruangan rawat inap.

9. Biaya *printed matter and stationary*

Biaya ini merupakan biaya yang dikeluarkan untuk mencetak dokumen-dokumen yang berkaitan dengan keperluan pasien. Selain itu biaya ini juga digunakan untuk menyediakan informasi laporan keuangan kepada pihak manajemen perusahaan dan pihak-pihak lain yang berkepentingan.

10. Biaya *water*.

Adalah biaya pemakaian air pada bagian rawat inap rumah sakit. Meningkatnya biaya ini juga dipengaruhi oleh jumlah hari rawat inap pasien.

11. Biaya *electricity*

Merupakan biaya pemakaian listrik untuk keperluan operasional bagian rawat inap rumah sakit.

12. Biaya *training and seminary*

Biaya ini merupakan biaya yang dikeluarkan untuk melakukan pelatihan dan pengembangan kemampuan karyawan.

#### 4.2.3. Pelacakan biaya

Langkah berikutnya yang ditempuh dalam ABM adalah melakukan pelacakan biaya terhadap aktivitas yang menyebabkannya berdasarkan pemicu biayanya,

kemudian dilanjutkan dengan menghitung biaya per aktivitasnya. Penentuan pemicu biaya ini harus memperhatikan hubungan kausal antara biaya dan aktivitas.

Dalam bagian ini ditentukan faktor-faktor pemicu biaya atau *cost driver* yang mencerminkan sumber daya aktual yang dikonsumsi oleh aktivitas-aktivitas pada bagian rawat inap rumah sakit "X". *Cost driver* ini berperan sebagai dasar dalam melacak biaya dari aktivitas yang menimbulkannya. *Cost driver* untuk masing-masing biaya tersebut ditampilkan dalam tabel 4.2. berikut :

Tabel 4.2

***COST DRIVER***

| <b>Jenis Biaya</b>                         | <b>Cost driver</b>  |
|--|---------------------|
| Biaya <i>salary-employee</i>               | Jam tenaga kerja    |
| Biaya <i>salary-doctor</i>                 | Hari rawat inap     |
| Biaya <i>clinical and medical supplies</i> | Hari rawat inap     |
| Biaya <i>food and beverages</i>            | Order konsumsi      |
| Biaya <i>maintenance</i>                   | Jam pemeliharaan    |
| Biaya <i>equipment depreciation</i>        | Jam pemakaian alat  |
| Biaya <i>cleaning service</i>              | Luas lantai kamar   |
| Biaya <i>insurance</i>                     | Jumlah pasien       |
| Biaya <i>printed matter and stationary</i> | Penggunaan ATK      |
| Biaya <i>electricity</i>                   | KWH                 |
| Biaya <i>water</i>                         | Meter Kubik         |
| Biaya <i>training and seminary</i>         | Jumlah tenaga kerja |

Sumber : data intern rumah sakit "X" yang telah diolah

Setelah diketahui *cost driver* untuk masing-masing biaya tersebut. Maka langkah selanjutnya adalah mencari besarnya aktivitas untuk masing-masing *cost driver* pada tiap-tiap kelas kamar. Tujuan pencarian *cost driver* pada masing-masing kelas ruang rawat inap disini semata-mata bertujuan untuk mencari tingkat akurasi

biaya yang tinggi bukan bertujuan untuk mencari biaya-biaya aktivitas pada tiap kelas kamar. Adapun data aktivitas untuk masing-masing *cost driver* untuk tiap-tiap kelas kamar rawat inap tersebut dapat dilihat pada tabel 4.3 berikut ini :

Tabel 4.3

## DATA AKTIVITAS PADA MASING-MASING KELAS KAMAR

| Kelas | Jumlah Perawat | Jam Kerja Perawat | Jumlah Pasien | Hari Rawat Inap | Order Konsumsi | Jam Pemeliharaan | Jam Pemakaian Alat | Luas Lantai Kamar | Jumlah ATK | KWH     | Meter Kubik |
|-------|----------------|-------------------|---------------|-----------------|----------------|------------------|--------------------|-------------------|------------|---------|-------------|
| SVIP  | 3              | 6,948             | 42            | 214             | 930            | 3.15             | 2941               | 21                | 8          | 5,119   | 112         |
| VVIP  | 8              | 18,528            | 102           | 524             | 2,311          | 9.31             | 7201               | 62                | 19         | 12,533  | 273         |
| VIP A | 6              | 13,896            | 75            | 386             | 1,709          | 6.15             | 5304               | 41                | 14         | 9,233   | 201         |
| VIP B | 28             | 64,848            | 1,206         | 6,219           | 23,876         | 61.52            | 85461              | 410               | 219        | 148,748 | 3,250       |
| I A   | 17             | 39,372            | 508           | 2,622           | 10,344         | 30.46            | 36031              | 203               | 92         | 62,714  | 1,371       |
| I B   | 55             | 127,38            | 1,96          | 10,108          | 39,314         | 176.32           | 138903             | 1,175             | 356        | 241,766 | 5,284       |
| II    | 22             | 50,952            | 1,312         | 6,767           | 25,531         | 30.46            | 92991              | 203               | 238        | 161,855 | 3,537       |
| III   | 33             | 76,428            | 1,246         | 6,426           | 24,890         | 24.31            | 88305              | 162               | 226        | 153,699 | 3,359       |
| III B | 17             | 39,372            | 892           | 4,600           | 17,464         | 12.16            | 63213              | 81                | 162        | 110,024 | 2,405       |
| Iso   | 28             | 64,848            | 243           | 1,253           | 5,997          | 6.15             | 17219              | 41                | 43         | 29,969  | 655         |
| Total | 217            | 502,572           | 7,586         | 39,119          | 152,366        | 360              | 537,568            | 2,399             | 1,377      | 935,660 | 20,449      |

Sumber : data intern rumah sakit setelah diolah.

Keterangan :

1. Jumlah perawat

Dasar pembenan aktivitas ini adalah jumlah perawat dibagi dengan jumlah kamar untuk masing-masing kelas. Perawat terdiri dari perawat utama yang berjumlah sebanyak 177 orang dan asisten perawat (*HCA*) sebanyak 40 orang.

2. Jam kerja perawat

Dasar pembebanan adalah pada *shift* tenaga kerja dan hari kerja. *Shift* tenaga kerja dibagi menjadi tiga bagian yang masing-masing memiliki durasi selama delapan



jam kerja. Adapun persentase pekerja yang bekerja pada *shift* tersebut adalah 45% pada *shift* pagi, 30% pada *shift* siang, 15% pada *shift* malam, dan 10% pada *shift* hari libur. Hari kerja dalam satu tahun adalah diasumsikan selama 300 hari kerja dan hari libur selama 65 hari. Perincian mengenai jam tenaga kerja dapat dilihat pada lampiran 1.

### 3. Jumlah pasien

Dasar pembebanannya adalah jumlah pasien pada masing-masing kelas ruangan rawat inap rumah sakit.

### 4. Hari rawat inap

Dasar pembebanan aktivitas ini adalah jumlah hari rawat inap pada masing-masing kelas kamar ruangan rawat inap.

### 5. Order konsumsi

Dasar pembebanan aktivitas ini adalah jumlah pasien yang dirawat pada ruangan rawat inap dikalikan dengan jumlah hari rawat inap, jumlah penjaga pasien anak (maksimum satu orang penjaga) dikalikan dengan jumlah hari rawat inap, jumlah perawat pada *shift* malam, dan jumlah dokter pada *shift* malam (satu orang). Tiap pasien dan penjaga pasien anak tersebut masing-masing mendapat jatah tiga kali makan sehari. Perinciannya dapat dilihat pada lampiran 2.

### 6. Jam pemeliharaan

Dasar pembebanan aktivitas ini adalah jumlah jam pemeliharaan secara keseluruhan pada ruangan rawat inap kemudian dibagi dengan total luas kamar

ruang rawat inap lalu dikalikan total luas kamar tiap kelas. Perincian mengenai jam pemeliharaan tersebut dapat dilihat pada lampiran 2.

7. Jam pemakaian alat

Dasar pembebanan aktivitas ini adalah jumlah jam pemakaian alat pada ruangan rawat inap secara keseluruhan dibagi dengan jumlah hari rawat ruangan rawat inap lalu dikalikan dengan hari rawat inap tiap kelas. Perincian mengenai jam pemakaian alat tersebut dapat dilihat pada lampiran 3.

8. Luas lantai kamar

Dasar pembebanan aktivitas ini adalah luas lantai pada masing-masing kelas kamar ruangan rawat inap dikalikan dengan jumlah kamar pada masing-masing kelas ruangan rawat inap.

9. Penggunaan ATK

Dasar pembebanan aktivitas ini adalah penggunaan ATK secara keseluruhan pada ruangan rawat inap dibagi dengan jumlah hari rawat ruangan rawat inap. Hasil dari pembagian tersebut kemudian dikalikan dengan hari rawat ruangan rawat inap tiap kelas. Perincian mengenai penggunaan ATK dapat dilihat secara lebih jelas pada lampiran 3.

10. *Kilowatt hour (KWH)*

Dasar pembebanan aktivitas ini adalah jumlah KWH secara keseluruhan pada ruangan rawat inap dibagi dengan jumlah hari rawat inap pada ruangan rawat inap. Hasil dari pembagian tersebut kemudian hasilnya dikalikan dengan hari

rawat ruangan rawat inap tiap kelas. Perincian mengenai *Kilowatt hour* tersebut dapat dilihat pada lampiran 4.

#### 11. Meter kubik

Dasar pembebanan aktivitas ini adalah jumlah meter kubik secara keseluruhan pada ruangan rawat inap dibagi dengan jumlah hari rawat ruangan rawat inap kemudian dikalikan dengan hari rawat ruangan rawat inap tiap kelas. Perincian mengenai meter kubik tersebut dapat dilihat pada lampiran 4.

##### 4.2.3.1. Biaya-biaya per aktivitas

Alokasi biaya *salary-employee* ke aktivitas dilakukan dengan menggunakan pemicu biaya jumlah jam tenaga kerja. Waktu yang dihabiskan oleh karyawan bagian rawat inap untuk melaksanakan aktivitas ditunjukkan dalam jumlah jam tenaga kerja. Total biaya *salary-employee* dikalikan dengan persentase jam kerja karyawan akan menghasilkan biaya *salary-employee* per aktivitas.

Biaya *salary-employee* per aktivitas diperoleh dengan cara mengkalikan persentase jam tenaga kerja dengan total biaya *salary-employee*. Sebagai contoh adalah biaya *salary-employee* dari aktivitas pemeriksaan dan pelayanan sebesar Rp 4.955.853.725,00 diperoleh dari perkalian persentase jam tenaga kerja sebesar 87,483% dengan total biaya *salary-employee* sebesar Rp 5.664.887.602,46. Perincian selanjutnya mengenai persentase jam tenaga kerja dan biaya *salary-employee* per aktivitas dapat dilihat pada tabel 4.4.

Tabel 4.4

**PERSENTASE JAM TENAGA KERJA DAN BIAYA SALARY-EMPLOYEE  
PER AKTIVITAS BAGIAN RAWAT INAP RUMAH SAKIT "X" TAHUN  
2005**

| Aktivitas                        | Jam<br>Tenaga Kerja | %      | Total Biaya<br>Salary- Employee | Biaya Salary<br>Employee<br>Per Aktivitas |
|----------------------------------|---------------------|--------|---------------------------------|---|
| Pemeriksaan dan pelayanan        | 507,780             | 87.483 | 5,664,887,602.46                | 4,955,853,725.00                          |
| Pencatatan dan registrasi pasien | 2,340               | 0.406  | 5,664,887,602.46                | 23,022,367.40                             |
| Perhitungan biaya rawat inap     | 16,380              | 2.845  | 5,664,887,602.46                | 161,156,571.80                            |
| Pembuatan brosur                 | 180                 | 0.033  | 5,664,887,602.46                | 1,882,350.00                              |
| Pengadaan makanan pasien         | 11,978              | 1.933  | 5,664,887,602.46                | 109,530,868.50                            |
| Pengadaan makanan perawat        | 951                 | 0.153  | 5,664,887,602.46                | 8,692,469.28                              |
| Pengadaan makanan dokter         | 31                  | 0.005  | 5,664,887,602.46                | 283,889.70                                |
| Pengelolaan ruang pertemuan      | 180                 | 0.034  | 5,664,887,602.46                | 1,882,350.00                              |
| Pengecekan sarana dan alat       | 36                  | 0.006  | 5,664,887,602.46                | 342,857.14                                |
| Pembuatan daftar kerusakan       | 72                  | 0.012  | 5,664,887,602.46                | 685,714.29                                |
| Perbaikan                        | 1,040               | 0.186  | 5,664,887,602.46                | 10,542,857.15                             |
| Pengawasan hasil kerja           | 4,680               | 0.806  | 5,664,887,602.46                | 45,676,071.20                             |
| Pembuatan laporan                | 35,100              | 6.096  | 5,664,887,602.46                | 345,335,511.00                            |
|                                  | 580,748             | 100    | 5,664,887,602.46                | 5,664,887,602.46                          |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

Biaya-biaya per aktivitas yang lain diperoleh dengan cara mencari tarifnya terlebih dahulu. Tarif tersebut diperoleh dengan cara membagi total masing-masing biaya dengan volume aktivitasnya. Setelah tarif diketahui, maka tarif tersebut dapat dikalikan dengan volume masing-masing aktivitas untuk mengetahui biaya per aktivitasnya. Terdapat pula metode lain dalam menghitung biaya aktivitas yaitu dengan mengelompokkan biaya yang memiliki *cost driver* yang sama kedalam satu pool. Kemudian biaya aktivitas dapat dihitung dengan cara mengurai satu persatu biaya per pool tersebut.

Tabel 4.5

**TARIF PER HARI RAWAT INAP  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| <b>Total biaya<br/><i>Salary-Doctor</i><br/>(Rp)</b> | <b>Hari rawat inap</b> | <b>Tarif per<br/>Hari Rawat Inap<br/>(Rp)</b> |
|--|------------------------|---|
| 1,460,579,504.00                                     | 39,119                 | 373,336.83                                    |

Tabel 4.6

**BIAYA *SALARY-DOCTOR* PER AKTIVITAS  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| <b>Aktivitas</b>                 | <b>Hari<br/>Rawat Inap</b> | <b>Tarif per<br/>Hari<br/>Rawat Inap<br/>(Rp)</b> | <b>Biaya<br/><i>Clinical and Medical Supplies</i><br/>per Aktivitas<br/>(Rp)</b> |
|----------------------------------|----------------------------|---|--|
| <i>Pemeriksaan dan pelayanan</i> | 39,119                     | 373,336.83  | 1,460,579,504.00   |

Tabel 4.7

**TARIF PER HARI RAWAT INAP  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| <b>Total biaya<br/><i>Clinical and Medical Supplies</i><br/>(Rp)</b> | <b>Hari rawat inap</b> | <b>Tarif per<br/>Hari Rawat Inap<br/>(Rp)</b> |
|--|------------------------|---|
| 12,337,761,281.00  | 39,119                 | 315,390.51                                    |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

Tabel 4.8

**BIAYA CLINICAL AND MEDICAL SUPPLIES PER AKTIVITAS  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| <b>Aktivitas</b>          | <b>Hari Rawat Inap</b> | <b>Tarif per Hari Rawat Inap (Rp)</b> | <b>Biaya Clinical and Medical Supplies per Aktivitas (Rp)</b> |
|---------------------------|------------------------|---------------------------------------|---|
| Pemeriksaan dan pelayanan | 39,119                 | 315,390.51                            | 12,337,761,281.00   |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

Tabel 4.9

**TARIF PER ORDER KONSUMSI  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| <b>Total Biaya Food and Beverages (Rp)</b> | <b>Order Konsumsi</b> | <b>Tarif per Order Konsumsi (Rp)</b> |
|--|-----------------------|--------------------------------------|
| 572.973.656.4                              | 156.314               | 3.665.53                             |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

Tabel 4.10

**BIAYA FOOD AND BEVERAGES PER AKTIVITAS  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| <b>Aktivitas</b>          | <b>Order Konsumsi</b> | <b>Tarif per Order Konsumsi (Rp)</b> | <b>Biaya Food and Beverages per Aktivitas (Rp)</b> |
|---------------------------|-----------------------|--------------------------------------|--|
| Pengadaan makanan pasien  | 140,825               | 3,665.53                             | 516,198,262.30                                     |
| Pengadaan makanan perawat | 11,176                | 3,665.53                             | 40,965,963.28                                      |
| Pengadaan makanan dokter  | 365                   | 3,665.53                             | 1,337,918.45                                       |
| Pembinaan tenaga kerja    | 3,948                 | 3,665.53                             | 14,471,512.44                                      |
| Total                     | 156,314               | 3,665.53                             | 572,973,656.40                                     |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

Tabel 4.11

**TARIF PER JAM PEMELIHARAAN  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| <b>Total Biaya<br/>Maintenance<br/>(Rp)</b> | <b>Jam<br/>Pemeliharaan</b> | <b>Tarif per<br/>Jam Pemeliharaan<br/>(Rp)</b> |
|---|-----------------------------|--|
| 602,674,907.00                              | 360                         | 1,674,096.96                                   |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

Tabel 4.12

**BIAYA MAINTENANCE PER AKTIVITAS  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| <b>Aktivitas</b> | <b>Jam<br/>Pemeliharaan</b> | <b>Tarif per<br/>Jam<br/>Pemeliharaan<br/>(Rp)</b> | <b>Biaya<br/>Maintenance<br/>per Aktivitas<br/>(Rp)</b> |
|------------------|-----------------------------|--|---|
| Perbaikan        | 324                         | 1,674,096.96                                       | 542,407,415.00  |
| Pengecatan       | 36                          | 1,674,096.96                                       | 60,267,490.56   |
| Total            | 360                         | 1,674,096.96                                       | 602,674,905.60  |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

Tabel 4.13

**TARIF PER LUAS KAMAR  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| <b>Total Biaya<br/>Cleaning service<br/>(Rp)</b> | <b>Luas Kamar<br/>(meter persegi)</b> | <b>Tarif per<br/>Luas Kamar<br/>(Rp)</b> |
|--|---------------------------------------|--|
| 33,982,088.39                                    | 2,399                                 | 14,165.11                                |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

Tabel 4.14

**BIAYA *CLEANING SERVICE* PER AKTIVITAS  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| Aktivitas         | Luas Kamar<br>(meter persegi) | Tarif per<br>Luas Kamar<br>(meter persegi) | Biaya<br><i>Cleaning Service</i><br>per Aktivitas |
|-------------------|-------------------------------|--|---|
| Pembersihan kamar | 2,399                         | 14,165.11                                  | 33,982,088.39                                     |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

Tabel 4.15

**TARIF PER JAM PEMAKAIAN ALAT  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| Total Biaya<br><i>Equipment Depreciation</i><br>(Rp) | Jam<br>Pemakaian<br>Alat | Tarif per Jam<br>Pemakaian Alat<br>(Rp) |
|--|--------------------------|---|
| 2,595,312,468.94                                     | 537,568                  | 4,827.88                                |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

Tabel 4.16

**BIAYA *EQUIPMENT DEPRECIATION* PER AKTIVITAS  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| Aktivitas                            | Jam<br>Pemakaian<br>Alat | Tarif Per Jam<br>Pemakaian<br>Alat<br>(Rp) | Biaya<br><i>Equipment Depreciation</i><br>per Aktivitas<br>(Rp) |
|--------------------------------------|--------------------------|--|---|
| Pemeriksaan dan pelayanan            | 469,428                  | 4,827.88                                   | 2,554,520,910.00  |
| Pencatatan dan registrasi pasien     | 2,340                    | 4,827.88                                   | 842,889   |
| <i>Penghitungan biaya rawat inap</i> | 16,380                   | 4,827.88                                   | 5,900,223.78  |
| Pembuatan brosur                     | 180                      | 4,827.88                                   | 975,723.12  |
| <i>Pembinaan tenaga kerja</i>        | 100                      | 4,827.88                                   | 296,610.17  |
| Pengelolaan ruang pertemuan          | 1,080                    | 4,827.88                                   | 3,203,389.83  |
| Pengadaan makanan pasien             | 11,978                   | 4,827.88                                   | 15,647,065.75   |
| Pengadaan makanan perawat            | 951                      | 4,827.88                                   | 1,241,765.36  |
| Pengadaan makanan dokter             | 31                       | 4,827.88                                   | 40,555.15   |
| Pembuatan laporan                    | 35,100                   | 4,827.88                                   | 12,643,336.67   |
|                                      | 537,568                  | 4,827.88                                   | 2,595,312,468.94  |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah



Tabel 4.17

**TARIF PER PASIEN  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| <b>Total Biaya Insurance<br/>(Rp)</b> | <b>Jumlah<br/>Pasien</b> | <b>Tarif per Pasien<br/>(Rp)</b> |
|---------------------------------------|--------------------------|----------------------------------|
| 25,877,882.00                         | 7,586                    | 3,411.27                         |

Sumber : data rumah sakit yang telah diolah

Tabel 4.18

**BIAYA INSURANCE PER AKTIVITAS  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| <b>Aktivitas</b>          | <b>Jumlah Pasien</b> | <b>Tarif per<br/>Pasien</b> | <b>Biaya Insurance<br/>Per Aktivitas</b> |
|---------------------------|----------------------|-----------------------------|--|
| Pemeriksaan dan pelayanan | 7,586                | 3,411.27                    | 25,877,882.00                            |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

Tabel 4.19

**TARIF PER PENGGUNAAN ATK  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| <b>Total Biaya<br/>Printed Matter and Stationary<br/>(Rp)</b> | <b>Penggunaan<br/>ATK</b> | <b>Tarif per<br/>Penggunaan ATK<br/>(Rp)</b> |
|---|---------------------------|--|
| 72,496,491,57   | 1.377                     | 52,648,                                      |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

Tabel 4.20

**BIAYA PRINTED MATTER AND STATIONARY  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| <b>Aktivitas</b>                 | <b>Penggunaan<br/>ATK</b> | <b>Tarif per<br/>Penggunaan<br/>ATK</b> | <b>Biaya<br/>Printed Matter and Stationary<br/>Per Aktivitas</b> |
|----------------------------------|---------------------------|---|--|
| Pencatatan dan registrasi pasien | 89                        | 52,648.14                               | 2,416,666.67   |
| Penghitungan biaya rawat inap    | 622                       | 52,648.14                               | 16,916,666.67  |
| Pembuatan brosur                 | 335                       | 52,648.14                               | 9,115,556.60   |
| Pembinaan tenaga kerja           | 220                       | 52,648.14                               | 6,001,176.00   |
| Pengelolaan ruang pertemuan      | 20                        | 52,648.14                               | 540,008.00   |
| Pembuatan daftar kerusakan       | 1                         | 52,648.14                               | 35,365.00  |
| Pengawasan hasil kinerja         | 45                        | 52,648.14                               | 1,221,052.63   |
| Pembuatan Laporan                | 45                        | 52,648.14                               | 36,250,000.00  |
|                                  | 1.377                     | 52,648.14                               | 72,496,491.57  |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

Tabel 4.21

**TARIF PER KWH  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| <b>Total Biaya<br/>Electricity<br/>(Rp)</b> | <b>Penggunaan<br/>KWH</b> | <b>Tarif per<br/>Penggunaan KWH<br/>(Rp)</b> |
|---|---------------------------|--|
| 710,568,243.44                              | 935,660                   | 759.43                                       |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

Tabel 4.22

**BIAYA *ELECTRICITY* PER AKTIVITAS  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| <b>Aktivitas</b>                 | <b>Penggunaan<br/>KWH</b> | <b>Tarif per<br/>Penggunaan<br/>KWH</b> | <b>Biaya<br/><i>Electricity</i><br/>Per Aktivitas</b> |
|----------------------------------|---------------------------|---|---|
| Pemeriksaan dan pelayanan        | 879,226                   | 759.43                                  | 667,710,601.20  |
| Pencatatan dan registrasi pasien | 2,340                     | 759.43                                  | 1,777,066.20  |
| Penghitungan biaya rawat inap    | 16,380                    | 759.43                                  | 12,439,463.40   |
| Pembuatan brosur                 | 900                       | 759.43                                  | 683,487   |
| Pembinaan tenaga kerja           | 596                       | 759.43                                  | 452,741.79  |
| Pengelolaan ruang pertemuan      | 1,118                     | 759.43                                  | 848,890.85  |
| Pembuatan laporan                | 35,100                    | 759.43                                  | 26,655,993.00   |
|                                  | 935,660                   | 759.43                                  | 710,568,243.44  |

Sumber : data intern rumah sakit yang diolah

Tabel 4.23

**TARIF PER METER KUBIK  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| <b>Total Biaya<br/><i>Water</i><br/>(Rp)</b> | <b>Penggunaan<br/><i>Meter Kubik</i></b> | <b>Tarif per<br/>Penggunaan <i>Meter Kubik</i><br/>(Rp)</b> |
|--|--|---|
| 122,633,007.94                               | 20,449                                   | 5021,05   |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

Tabel 4.24

**BIAYA *WATER* PER AKTIVITAS  
RUMAH SAKIT "X" TAHUN 2005**

| <b>Aktivitas</b>          | <b>Penggunaan<br/><i>Meter<br/>Kubik</i></b> | <b>Tarif per<br/>Penggunaan<br/><i>Meter Kubik</i></b> | <b>Biaya<br/><i>Water</i><br/>Per Aktivitas</b> |
|---------------------------|--|--|---|
| Pemeriksaan dan pelayanan | 20,449.00                                    | 5,021.05   | 102,675,451.50                                  |
| Pengadaan makanan pasien  | 176.03                                       | 5,021.05   | 883,861.71                                      |
| Pengadaan makanan perawat | 13.97  | 5,021.05   | 70,143.94                                       |
| Pengadaan makanan dokter  | 0.46   | 5,021.05   | 2,290.85  |
| Pembersihan kamar         | 3784.32                                      | 5,021.05   | 19,001,259.94                                   |
|                           | 20,449.00                                    | 5,021.05   | 122,633,007.94                                  |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

Tabel 4.25

**TARIF PER TENAGA KERJA  
RUMAH SAKIT “X” TAHUN 2005**

| <b>Total Biaya<br/>Training and Seminary<br/>(Rp)</b> | <b>Jumlah<br/>Tenaga Kerja</b> | <b>Tarif per<br/>Tenaga Kerja<br/>(Rp)</b> |
|---|--------------------------------|--|
| 117,575,000.00  | 433                            | 271,535.80                                 |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

Tabel 4.26

**BIAYA TRAINING AND SEMINARY PER AKTIVITAS**

| <b>Aktivitas</b>       | <b>Jumlah<br/>Tenaga<br/>Kerja</b> | <b>Tarif per<br/>Tenaga Kerja<br/>(Rp)</b> | <b>Biaya<br/>Training and Seminary<br/>Per Aktivitas</b> |
|------------------------|------------------------------------|--|--|
| Pembinaan tenaga kerja | 433                                | 271,535.80                                 | 117,575,000.00   |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

#### 4.2.3.2. Pengalokasian biaya ke aktivitas

Setelah melakukan penghitungan biaya per aktivitas, maka langkah selanjutnya adalah mengalokasikan biaya-biaya tersebut ke masing-masing aktivitas agar diketahui biaya-biaya tersebut digunakan untuk aktivitas apa saja. Perincian dari hal tersebut terdapat pada tabel berikut :

**Tabel 4.27**  
**ALOKASI BIAYA KE AKTIVITAS**

| <b>AKTIVITAS</b>                 | <b>KOMPONEN BIAYA</b>                      | <b>TOTAL BIAYA</b> |
|----------------------------------|--|--------------------|
| Pemeriksaan dan pelayanan        | <i>Biaya salary-employee</i>               | 4,955,853,725.00   |
|                                  | <i>Biaya salary-doctor</i>                 | 1,460,579,504.00   |
|                                  | <i>Biaya clinical and medical supplies</i> | 12,337,761,281.00  |
|                                  | <i>Biaya equipment depreciation</i>        | 2,554,520,910.00   |
|                                  | <i>Biaya insurance</i>                     | 25,877,882.00      |
|                                  | <i>Biaya electricity</i>                   | 667,710,601.20     |
|                                  | <i>Biaya water</i>                         | 102,675,451.50     |
|                                  | Total                                      | 22,104,979,350.70  |
| Pencatatan dan registrasi pasien | <i>Biaya salary-employee</i>               | 23,022,367.40      |
|                                  | <i>Biaya equipment depreciation</i>        | 842,889.00         |
|                                  | <i>Biaya printed matter and stationary</i> | 2,416,666.67       |
|                                  | <i>Biaya electricity</i>                   | 1,777,066.20       |
|                                  | Total                                      | 28,058,989.38      |
| Penghitungan biaya rawat inap    | <i>Biaya salary-employee</i>               | 161,156,571.80     |
|                                  | <i>Biaya equipment depreciation</i>        | 5,900,223.78       |
|                                  | <i>Biaya printed matter and stationary</i> | 16,916,666.67      |
|                                  | <i>Biaya electricity</i>                   | 12,439,463.40      |
|                                  | Total                                      | 196,412,925.64     |
| Pembuatan brosur                 | <i>Biaya salary-employee</i>               | 1,882,350.00       |
|                                  | <i>Biaya equipment depreciation</i>        | 975,723.12         |
|                                  | <i>Biaya printed matter and stationary</i> | 9,115,556.60       |
|                                  | <i>Biaya electricity</i>                   | 683,487.00         |
|                                  | Total                                      | 12,657,116.72      |
| Pembinaan tenaga kerja           | <i>Biaya food and beverages</i>            | 14,471,512.44      |
|                                  | <i>Biaya equipment depreciation</i>        | 296,610.17         |
|                                  | <i>Biaya electricity</i>                   | 452,741.79         |
|                                  | <i>Biaya printed matter and stationary</i> | 6,001,176.00       |
|                                  | <i>Biaya training and seminary</i>         | 117,575,000.00     |
|                                  | Total                                      | 124,325,527.96     |
| Pengadaan makanan pasien         | <i>Biaya salary-employee</i>               | 109,530,868.50     |
|                                  | <i>Biaya food and beverages</i>            | 516,198,262.30     |
|                                  | <i>Biaya equipment depreciation</i>        | 15,647,065.75      |
|                                  | <i>Biaya water</i>                         | 883,861.71         |
|                                  | Total                                      | 642,260,058.26     |
| Pengadaan makanan perawat        | <i>Biaya salary-employee</i>               | 8,692,469.28       |
|                                  | <i>Biaya food and beverages</i>            | 40,965,963.28      |
|                                  | <i>Biaya equipment depreciation</i>        | 1,241,765.36       |
|                                  | <i>Biaya water</i>                         | 70,143.94          |
|                                  | Total                                      | 50,970,341.86      |

| <b>AKTIVITAS</b>            | <b>KOMPONEN BIAYA</b>                      | <b>TOTAL BIAYA</b> |
|-----------------------------|--|--------------------|
| Pengadaan makanan dokter    | Biaya <i>salary-employee</i>               | 283,889.70         |
|                             | Biaya <i>food and beverages</i>            | 1,337,918.45       |
|                             | Biaya <i>equipment depreciation</i>        | 40,555.15          |
|                             | Biaya <i>water</i>                         | 2,290.85           |
|                             | <i>Total</i>                               | 1,664,654.15       |
| Pengelolaan ruang pertemuan | Biaya <i>salary-employee</i>               | 1,882,350.00       |
|                             | Biaya <i>equipment depreciation</i>        | 3,203,389.83       |
|                             | Biaya <i>printed matter and stationary</i> | 540,008.00         |
|                             | Biaya <i>Electricity</i>                   | 848,890.85         |
|                             | <i>Total</i>                               | 6,474,638.68       |
| Pembersihan kamar           | Biaya <i>cleaning service</i>              | 33,982,088.39      |
|                             | Biaya <i>water</i>                         | 19,001,259.94      |
|                             | <i>Total</i>                               | 52,983,348.33      |
| Pengecekan sarana dan alat  | Biaya <i>salary-employee</i>               | 342,857.14         |
|                             | <i>Total</i>                               | 342,857.14         |
| Pembuatan daftar kerusakan  | Biaya <i>salary-employee</i>               | 685,714.29         |
|                             | Biaya <i>printed matter and stationary</i> | 35,365.00          |
|                             | <i>Total</i>                               | 721,079.29         |
| Perbaikan                   | Biaya <i>salary-employee</i>               | 10,542,857.15      |
|                             | Biaya <i>maintenance</i>                   | 572,674,907.00     |
|                             | <i>Total</i>                               | 583,217,764.15     |
| Pengecatan                  | Biaya <i>maintenance</i>                   | 30,000,000.00      |
|                             | <i>Total</i>                               | 30,000,000.00      |
| Pengawasan hasil kinerja    | Biaya <i>salary-employee</i>               | 45,676,071.20      |
|                             | Biaya <i>printed matter and stationary</i> | 1,221,052.63       |
|                             | <i>Total</i>                               | 46,897,123.83      |
| Pembuatan laporan           | Biaya <i>salary-employee</i>               | 345,335,511        |
|                             | Biaya <i>equipment depreciation</i>        | 12,643,336.67      |
|                             | Biaya <i>printed matter and stationary</i> | 36,250,000.00      |
|                             | Biaya <i>electricity</i>                   | 26,655,993.00      |
|                             | <i>Total</i>                               | 420,884,841.00     |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

#### 4.2.4. Analisis Aktivitas

Analisis aktivitas memiliki tujuan untuk mengelompokkan aktivitas yang bernilai tambah (*Value-Added Activities/VA*) dan yang tidak bernilai tambah (*NonValue-Added Activities/NVA*). Setelah aktivitas-aktivitas tersebut

dikelompokkan, maka dilakukan pengeliminasian terhadap aktivitas yang tidak bernilai tambah dan pengefisienan aktivitas yang bernilai tambah. Indikator-indikator untuk membedakan aktivitas-aktivitas tersebut adalah seperti yang ditampilkan pada tabel berikut :

Tabel 4.28

## INDIKATOR ANALISIS AKTIVITAS

| NO. | PERTANYAAN   | JAWABAN     | VA/NVA    |
|-----|--|-------------|-----------|
| 1   | Bersediakah pelanggan membayar untuk pelaksanaan aktivitas ini?                                      | Ya<br>Tidak | VA<br>NVA |
| 2   | Jika aktivitas ini tidak dilaksanakan, apakah pelanggan akan memperhatikan atau bahkan mencela?      | Ya<br>Tidak | VA<br>NVA |
| 3   | Jika aktivitas tidak dilaksanakan, apakah output dari proses ini masih memenuhi kebutuhan pelanggan? | Ya<br>Tidak | NVA<br>VA |

Sumber : Ostrenga (1992:473)

Pengkategorian nilai tambah suatu aktivitas dalam hal ini adalah dipandang dari sudut pandang pelanggan. Apabila aktivitas tersebut memiliki nilai bagi pelanggan, dibutuhkan oleh pelanggan, dan pelanggan bersedia untuk membayarnya maka aktivitas tersebut dikategorikan sebagai *Real Value-Added activities* (RVA). Sedangkan, apabila aktivitas tersebut tidak memiliki nilai tambah, baik bagi pelanggan atau bagi perusahaan maka aktivitas tersebut digolongkan sebagai *NonValue-Added activities* (NVA). Tetapi tidak dapat diabaikan pula bahwa terdapat suatu aktivitas yang lain, suatu aktivitas yang memiliki nilai bagi perusahaan tetapi manfaat nilainya tidak dapat dirasakan secara langsung oleh pelanggan, aktivitas yang semacam ini disebut sebagai *Business Value-Added activities* (BVA).

Tabel 4.29

## ANALISIS AKTIVITAS RUMAH SAKIT “X”

| AKTIVITAS                             | INDIKATOR |       |       | VALUE-ADDED/<br>NONVALUE-ADDED |
|---------------------------------------|-----------|-------|-------|--------------------------------|
|                                       | 1         | 2     | 3     |                                |
| Pemeriksaan dan pelayanan pada pasien | Ya        | Ya    | Tidak | RVA                            |
| Pencatatan dan registrasi pasien      | Tidak     | Tidak | Tidak | BVA                            |
| Penghitungan biaya rawat inap         | Tidak     | Tidak | Tidak | BVA                            |
| Pembuatan brosur                      | Tidak     | Tidak | Ya    | NVA                            |
| Pembinaan tenaga kerja                | Tidak     | Tidak | Ya    | NVA                            |
| Pengadaan makanan pasien              | Ya        | Ya    | Tidak | RVA                            |
| Pengadaan makanan perawat             | Ya        | Ya    | Tidak | RVA                            |
| Pengadaan makanan dokter              | Ya        | Ya    | Tidak | RVA                            |
| Pengelolaan ruang pertemuan           | Tidak     | Tidak | Ya    | NVA                            |
| Pembersihan kamar                     | Ya        | Ya    | Tidak | RVA                            |
| Pengecekan sarana dan alat            | Tidak     | Tidak | Ya    | NVA                            |
| Pembuatan daftar kerusakan            | Ya        | Ya    | Tidak | RVA                            |
| Perbaikan                             | Ya        | Ya    | Tidak | RVA                            |
| Pengecatan                            | Ya        | Ya    | Tidak | RVA                            |
| Pengawasan hasil kinerja              | Tidak     | Tidak | Ya    | NVA                            |
| Pembuatan laporan                     | Tidak     | Tidak | Tidak | BVA                            |

Sumber : data yang diolah penulis

#### 4.2.4.1. Pengeliminasian *nonvalue-added activities* dan alternatif solusinya

Pada tabel diatas, dijelaskan aktivitas apa saja yang tergolong RVA, NVA maupun BVA. Berikut ini adalah uraian mengenai aktivitas yang tidak bernilai tambah tersebut :

##### 1. Pembuatan brosur

Aktivitas ini diperuntukkan sebagai sarana promosi perusahaan, tetapi pelaksanaannya kurang efektif dan efisien. Ketidakefektif dan ketidakefisienan aktivitas tersebut dikarenakan penyebaran brosur hanya pada pasien yang telah



menjalani rawat inap saja, baik oleh pasien yang telah sembuh ataupun keluarga yang pasien yang telah meninggal. Dalam hal ini seharusnya brosur lebih tepat jika disebar pada calon konsumen yang belum mengetahui fasilitas pelayanan rumah sakit tersebut. Atau akan lebih tepat lagi jika aktivitas pembuatan brosur tersebut dieliminasi, karena tirasnya kurang luas. Apabila pihak manajemen rumah sakit berkeinginan melakukan promosi, maka lebih baik jika menggunakan sarana website internet saja, karena tiras yang dijangkau akan lebih luas. Selain itu aktivitas promosi akan lebih tepat sasaran karena pasar rumah sakit "X" lebih cenderung pada konsumen menengah keatas.

## 2. Pembinaan tenaga kerja

Aktivitas pembinaan tenaga kerja ini adalah aktivitas yang perlu direduksi, karena pada dasarnya aktivitas ini bukan merupakan kebutuhan pelanggan. Untuk menjaga kualitas pelayanan kepada pelanggan, pihak rumah sakit dapat menetapkan standarisasi mutu pelayanan kepada pelanggan yang harus dilaksanakan oleh para karyawannya. Atau akan lebih baik lagi jika dana yang semula dialokasikan untuk training dan seminar dialihkan sebagian untuk *reward* kepada karyawan yang memiliki prestasi kerja yang bagus. Dengan demikian para karyawan akan lebih terpacu untuk meningkatkan kualitas pelayanannya dan biaya training dan seminar dapat direduksi. Selain itu juga perlu dilakukan pengeliminasian pengadaan snack pada peserta sewaktu diadakan *training* dan seminar.

### 3. Pengelolaan ruang pertemuan

Perlu dilakukan *activity sharing* terhadap aktivitas yang tidak memberikan nilai tambah bagi pelanggan ini. Caranya adalah dengan menugaskan aktivitas ini pada pekerja *part time*, bukan pada pekerja *full time*, sehingga dapat menekan timbulnya biaya *employee* sebesar 50% dari biaya *employee* semula yang dialokasikan untuk aktivitas ini.

### 4. Pengecekan sarana dan alat.

Aktivitas ini sangat berkaitan dengan pembuatan daftar kerusakan, sehingga dapat dilakukan *activity sharing* pada keduanya. Alternatif lain adalah dengan menggunakan sistem keluhan bagi para pengguna yang merasa kurang puas. Sistem keluhan ini dapat berupa kotak saran. Dengan demikian petugas yang biasanya melakukan pengecekan terhadap sarana dan alat dapat menggunakan untuk melakukan pekerjaan lain yang lebih produktif.

### 5. Pengawasan hasil kerja

Perlu dilakukan pereduksian terhadap aktivitas ini sehingga biaya yang dialokasikan terhadap aktivitas ini dapat berkurang.

## BAB V

### SIMPULAN DAN SARAN

#### 5.1. Simpulan

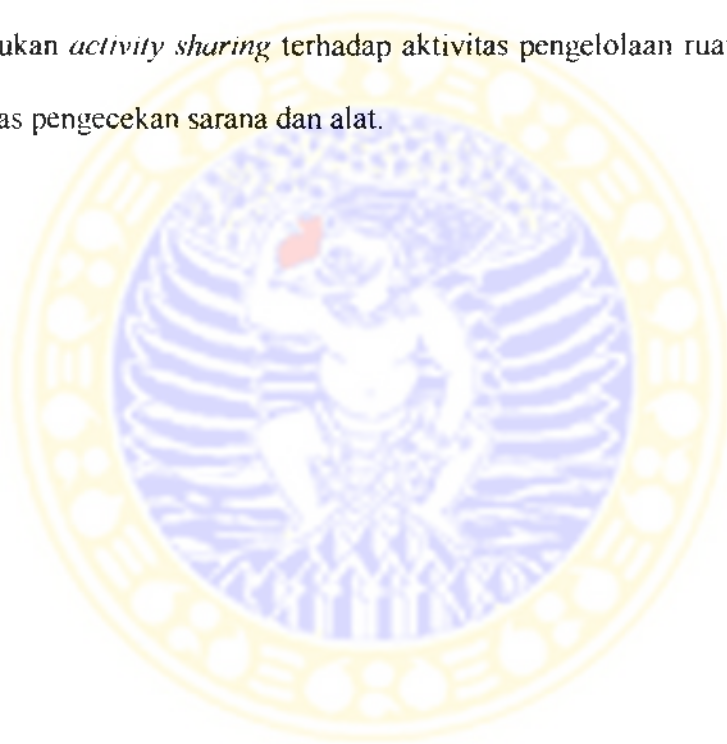
Dengan dilaksanakannya *Activity-Based Management* maka dapat diketahui informasi mengenai *NonValue-Added activities*, *Business Value-Added activities*, dan *Real Value-Added activities*, tetapi setelah dilakukan analisis dan pembahasan maka kesimpulan yang diperoleh adalah bahwa pihak manajemen rumah sakit belum menerapkan sistem ABM. Data yang dimiliki oleh rumah sakit masih bersifat konvensional sehingga hasil dari penelitian ini masih belum optimal. Selain itu kelemahan sistem yang masih konvensional ini adalah memungkinkan pengonsumsi sumber daya yang tanpa memberikan nilai lebih bagi konsumen maupun perusahaan.

#### 5.2. Saran

Setelah melalui pengamatan lebih lanjut maka saran yang dapat disumbangkan dari penelitian ini adalah :

1. Agar pihak manajemen rumah sakit mempelajari *Activity-Based Management* sebagai bahan pertimbangan untuk diterapkan guna mereduksi biaya-biaya yang timbul akibat pelaksanaan aktivitas yang tidak bernilai tambah.

2. Memperbaiki sistem informasi yang berhubungan dengan informasi biaya, sehingga penerapan ABM dapat berjalan dengan lebih optimal.
3. Melakukan *activity elimination* terhadap aktivitas pembuatan brosur.
4. Melakukan *activity reduction* terhadap aktivitas pembinaan tenaga kerja dan aktivitas pengawasan hasil kerja.
5. Melakukan *activity sharing* terhadap aktivitas pengelolaan ruang pertemuan dan aktivitas pengecekan sarana dan alat.



## DAFTAR KEPUSTAKAAN

- Anderson, Lane K., and Harold M. Sollenberger. 1992. *Managerial Accounting*. Eight Edition. Ohio : Southwestern College Publishing Co.
- Atkinson, Anthony A., R.S. Kaplan, S.M. Young. 2004. *Management Accounting*. Fourth Edition. International Edition. New Jersey : Prentice Hall Inc.
- Biro Pusat Statistik. *Surabaya dalam Angka*. 2004. Surabaya.
- Blocher, Edward J., K.H. Chen., T.W. Lin, G. Cokins. 2005. *Cost Management : A Strategic Emphasis*. Third Edition. International Edition. New York : McGraw-Hill Inc.
- Brimson, James A., and John Antos. 1997. *An Activity-Based Management*. New York : John Wiley & Sons Inc.
- Dominiak, Geraldine F., and Joseph G. Louderback III. 1997. *Managerial Accounting*. Eight Edition. Ohio : Southwestern College Publishing Co.
- Hansen, Don R., and Maryanne M. Mowen. 2000. *Management Accounting*. Ohio : Southwestern College Publishing Co.
- Hilton, Ronald. W. 2002. *Managerial Accounting*. Fifth Edition. New York : McGraw-Hill Inc.
- Hilton, Ronald W., M.W. Maher, and F.H. Selto. 2006. *Cost Management : A Strategic for Business Decision*. Third Edition. New York : McGraw-Hill Inc.
- Hollis, A. 1990. *Cost Reduction : Handbook of Management Accounting*. Second Edition. England : Gower Publishing Co Ltd.
- Hornigren, Charles T., G.L. Sundem, and W.O. Stratton. 2005. *Introduction to Management Accounting*. Thirteenth Edition. International Edition. New Jersey: Prentice Hall Inc.
- Ines, John, and Falconer Mitchell. 1995. Activity-Based Costing dalam buku David Ashton, Trevor, Hopper, and Scapen (ed). *Issues in Management Accounting*. Second Edition. New Jersey : Prentice Hall Inc.

- Kren, Leslie, and Thomas Tyson. 2004. *Distinguishing Unit-level and Higher-level Resources*. [www.nysscpa.org/cpa\\_journal/2004/804/essentials/p60.htm](http://www.nysscpa.org/cpa_journal/2004/804/essentials/p60.htm)
- Maher, Michael. 1997. *Cost Accounting : Creating Value for Management*. Fifth Edition. New York : McGraw-Hill Inc.
- Miller, John A. 1996. *Implementing Activity-Based Management in Daily Operations*. New York : John Wiley & Sons Inc.
- Moleong, Lexy J. 1998. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Bandung : PT Remaja Rosdakarya.
- Mulyadi. 1999. *Akuntansi Manajemen : Konsep, Manfaat dan Rekayasa*. Edisi Kedua. Yogyakarta : STIE YKPN.
- O'Guin, Michael C. 1991. *The Complete Guide to Activity-Based Costing*. New Jersey : Prentice Hall Inc.
- Ostrenga, Michael R., T. Rozn, R. Mc Illhatan, and M.D. Harwood. 1992. *The Ernst & Young Guide to Total Cost Management*. New York : John Wiley & Sons Inc.
- Shank, John K., and Vijay Govindarajan. 1993. *Strategic Cost Management*. New York : The Free Press.
- Shillinglaw, G., and Kathleen T. McGahran. 1993. *Accounting : A Management Approach*. Ninth Edition. Illinois : Richard D. Irwin Inc.
- Silalahi, Bennet N.B. 1989. *Prinsip Manajemen Rumah Sakit*. Jakarta : Lembaga Pengembangan Manajemen Indonesia.
- Simamora, Henry. 1999. *Akuntansi Manajemen*. Cetakan Pertama. Jakarta : Salemba Empat.
- Steve, Player. 1998. *Activity-Based Analysis Lead to Better Decision Making*. Health Care Financial Management. Vol 52. p: 66 – 70.
- Sumiastri, Ni Wayan. 1999. *Activity-Based Management untuk Menganalisis Aktivitas Tidak Bernilai Tambah dalam Rangka Efisiensi Biaya*. Skripsi. Surabaya : Fakultas Ekonomi Unair.
- Supriyono. 1999. *Manajemen Biaya : Suatu Performasi Pengelolaan Bisnis*. Edisi Satu. Yogyakarta : BPFE.

Tirayo, Shelvy. 2000. Penerapan ABM untuk Mengeliminasi Nonvalue-Added Activities Sebagai Upaya Cost Reduction dan Penentuan Beban Pokok Produksi pada PT "X" di Surabaya. *Skripsi*. Surabaya : Fakultas Ekonomi Ubaya.

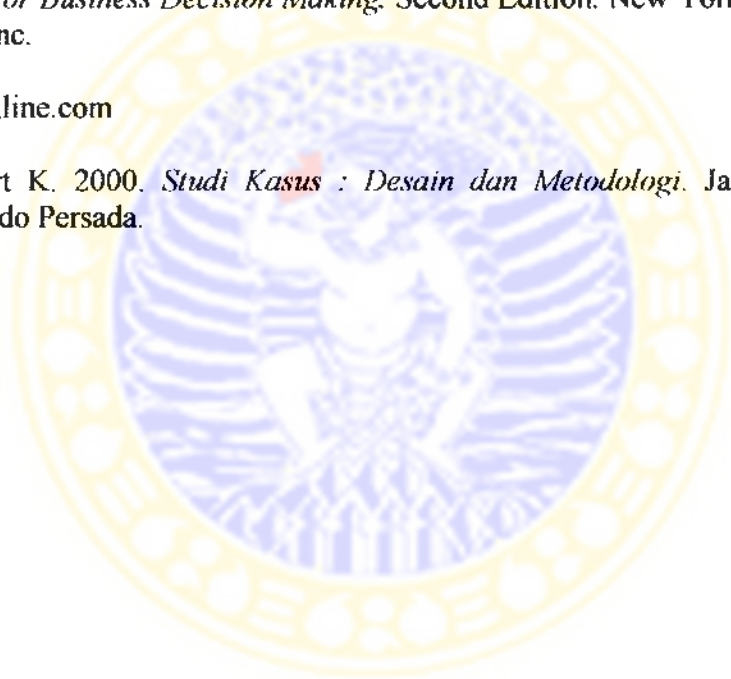
Tunggal, Amin W. 2001. *Memahami Konsep Activity-Based Management dan Activity-Based Costing*. Jakarta : Harvarindo.

Upchurch, Alan. 2002. *Cost Accounting : Principles and Practices*. New Jersey : Prentice Hall Inc.

Weygandt, Jerry J., D.E. Kieso, and P.D. Kimmel. 2002. *Managerial Accounting : Tools for Business Decision Making*. Second Edition. New York : John Wiley & Sons Inc.

[www.qpronline.com](http://www.qpronline.com)

Yin, Robert K. 2000. *Studi Kasus : Desain dan Metodologi*. Jakarta : PT Raja Grafindo Persada.



**JUMLAH DAN LUAS KAMAR**

| Kelas   | Luas Kamar | Jumlah Kamar | Total Luas Kamar |
|---------|------------|--------------|------------------|
| SVIP    | 20,5       | 1            | 21               |
| VVIP    | 20,5       | 3            | 62               |
| VIP A   | 20,5       | 2            | 41               |
| VIP B   | 20,5       | 20           | 410              |
| I A     | 40,5       | 5            | 203              |
| I B     | 40,5       | 29           | 1.175            |
| II      | 40,5       | 5            | 203              |
| III     | 40,5       | 4            | 162              |
| III B   | 40,5       | 2            | 81               |
| Isolasi | 40,5       | 1            | 41               |
| Jumlah  | 325        | 72           | 2.399            |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

**JAM KERJA PERAWAT**

| Kelas   | Jumlah TK | Jam Tenaga Kerja |             |             |             | Total Jam TK |
|---------|-----------|------------------|-------------|-------------|-------------|--------------|
|         |           | Shift Pagi       | Shift Siang | Shift Malam | Shift Libur |              |
| SVIP    | 3         | 3.240            | 2.160       | 1.080       | 468         | 6.948        |
| VVIP    | 8         | 8.640            | 5.760       | 2.880       | 1.248       | 18.528       |
| VIP A   | 6         | 6.480            | 4.320       | 2.160       | 936         | 13.896       |
| VIP B   | 28        | 30.240           | 20.160      | 10.080      | 4.368       | 64.848       |
| I A     | 17        | 18.360           | 12.240      | 6.120       | 2.652       | 39.372       |
| I B     | 55        | 59.400           | 39.600      | 19.800      | 8.580       | 127.380      |
| II      | 22        | 23.760           | 15.840      | 7.920       | 3.432       | 50.952       |
| III     | 33        | 35.640           | 23.760      | 11.880      | 5.148       | 76.428       |
| III B   | 17        | 18.360           | 12.240      | 6.120       | 2.652       | 39.372       |
| Isolasi | 28        | 30.240           | 20.160      | 10.080      | 4.368       | 64.848       |
| Total   | 217       | 234.360          | 156.240     | 78.120      | 33.852      | 502.572      |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah



**ORDER KONSUMSI REGULER  
(TIDAK TERMASUK KONSUMSI SEMINAR)**

| Kelas   | Konsumsi | Konsumsi       | Konsumsi            | Konsumsi          | Total   |
|---------|----------|----------------|---------------------|-------------------|---------|
|         | Pasien   | Penjaga Pasien | Perawat Shift Malam | Dokter Jaga Malam |         |
| SVIP    | 642      | 128            | 155                 | 5                 | 930     |
| VVIP    | 1.572    | 314            | 412                 | 13                | 2.311   |
| VIP A   | 1.158    | 232            | 309                 | 10                | 1.709   |
| VIP B   | 18.657   | 3.731          | 1.441               | 47                | 23.876  |
| I A     | 7.866    | 1.573          | 876                 | 29                | 10.344  |
| I B     | 30.324   | 6.065          | 2.833               | 92                | 39.314  |
| II      | 20.301   | 4.060          | 1.133               | 37                | 25.531  |
| III     | 19.278   | 3.856          | 1.700               | 56                | 24.890  |
| III B   | 13.800   | 2.760          | 875                 | 29                | 17.464  |
| Isolasi | 3.759    | 749            | 1.442               | 47                | 5.997   |
| Total   | 117.357  | 23.468         | 11.176              | 365               | 152.366 |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

**JAM PEMELIHARAAN**

| Kelas | Jam                               | Total Luas                 | Total Luas         | Jam                               |
|-------|-----------------------------------|----------------------------|--------------------|-----------------------------------|
|       | Pemeliharaan Ruang Rawat Inap (a) | Kamar Ruang Rawat Inap (b) | Kamar Tiap Kelas © | Pemeliharaan Tiap Kelas (a X c/b) |
| SVIP  | 360                               | 2.399                      | 21                 | 3.15                              |
| VVIP  | 360                               | 2.399                      | 62                 | 9.31                              |
| VIP A | 360                               | 2.399                      | 41                 | 6.15                              |
| VIP B | 360                               | 2.399                      | 410                | 61.52                             |
| I A   | 360                               | 2.399                      | 203                | 30.46                             |
| I B   | 360                               | 2.399                      | 1.175              | 176.32                            |
| II    | 360                               | 2.399                      | 203                | 30.46                             |
| III   | 360                               | 2.399                      | 162                | 24.31                             |
| III B | 360                               | 2.399                      | 81                 | 12.16                             |
| Iso   | 360                               | 2.399                      | 41                 | 6.15                              |
| Total | 360                               | 2.399                      | 2.399              | 360                               |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

**JAM PEMAKAIAN ALAT**

| <b>Kelas</b> | <b>Jam Pemakaian Alat Ruang Rawat Inap (a)</b> | <b>Total Hari Rawat Ruang Rawat Inap (b)</b> | <b>Hari Rawat Ruang Rawat Inap Tiap Kelas ©</b> | <b>Jam Pemakaian Alat Tiap Kelas (a X c/b)</b> |
|--------------|--|--|---|--|
| SVIP         | 537,568  | 39,119                                       | 214   | 2941   |
| VVIP         | 537,568  | 39,119                                       | 524   | 7201   |
| VIP A        | 537,568  | 39,119                                       | 386   | 5304   |
| VIP B        | 537,568  | 39,119                                       | 6,219   | 85461  |
| I A          | 537,568  | 39,119                                       | 2,622   | 36031  |
| I B          | 537,568  | 39,119                                       | 10,108  | 138903   |
| II           | 537,568  | 39,119                                       | 6,767   | 92991  |
| III          | 537,568  | 39,119                                       | 6,426   | 88305  |
| III B        | 537,568  | 39,119                                       | 4,600   | 63213  |
| Iso          | 537,568  | 39,119                                       | 1,253   | 17219  |
| <b>Total</b> | <b>537,568</b>                                 | <b>39,119</b>                                | <b>39,119</b>                                   | <b>537,568</b>                                 |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

**PENGGUNAAN ATK**

| <b>Kelas</b> | <b>Penggunaan ATK Ruang Rawat Inap (a)</b> | <b>Total Hari Rawat Ruang Rawat Inap (b)</b> | <b>Hari Rawat Ruang Rawat Inap Tiap Kelas ©</b> | <b>Penggunaan ATK Tiap Kelas (a X c/b)</b> |
|--------------|--|--|---|--|
| SVIP         | 1377                                       | 39,119                                       | 214   | 8  |
| VVIP         | 1377                                       | 39,119                                       | 524   | 19   |
| VIP A        | 1377                                       | 39,119                                       | 386   | 14   |
| VIP B        | 1377                                       | 39,119                                       | 6,219   | 219  |
| I A          | 1377                                       | 39,119                                       | 2,622   | 92   |
| I B          | 1377                                       | 39,119                                       | 10,108  | 356  |
| II           | 1377                                       | 39,119                                       | 6,767   | 238  |
| III          | 1377                                       | 39,119                                       | 6,426   | 226  |
| III B        | 1377                                       | 39,119                                       | 4,600   | 162  |
| Iso          | 1377                                       | 39,119                                       | 1,253   | 43   |
| <b>Total</b> | <b>1377</b>                                | <b>39,119</b>                                | <b>39,119</b>                                   | <b>1377</b>                                |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

**KILOWATT HOUR**

| <b>Kilowatt Hour<br/>Ruang Rawat Inap<br/>(a)</b> | <b>Total<br/>Hari Rawat<br/>Ruang Rawat Inap<br/>(b)</b> | <b>Hari Rawat<br/>Ruang Rawat Inap<br/>Tiap Kelas<br/>©</b> | <b>Kilowatt Hour<br/>Tiap Kelas<br/>(a X c/b)</b> |
|---|--|---|---|
| 935,660   | 39,119   | 214   | 5,119   |
| 935,660   | 39,119   | 524   | 12,533  |
| 935,660   | 39,119   | 386   | 9,233   |
| 935,660   | 39,119   | 6.219   | 148,748   |
| 935,660   | 39,119   | 2.622   | 62,714  |
| 935,660   | 39,119   | 10.108  | 241,766   |
| 935,660   | 39,119   | 6.767   | 161,855   |
| 935,660   | 39,119   | 6.426   | 153,699   |
| 935,660   | 39,119   | 4.6   | 110,024   |
| 935,660   | 39,119   | 1.253   | 29,969  |
| 935,660   | 39,119   | 39.119  | 935,660   |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah

**METER KUBIK**

| <b>Kelas</b> | <b>Meter Kubik<br/>Ruang Rawat Inap<br/>(a)</b> | <b>Total<br/>Hari Rawat<br/>Ruang Rawat Inap<br/>(b)</b> | <b>Hari Rawat<br/>Ruang Rawat Inap<br/>Tiap Kelas<br/>©</b> | <b>Meter Kubik<br/>Tiap Kelas<br/>(a X c/b)</b> |
|--------------|---|--|---|---|
| SVIP         | 20,449  | 39.119   | 214   | 112   |
| VVIP         | 20,449  | 39.119   | 524   | 273   |
| VIP A        | 20,449  | 39.119   | 386   | 201   |
| VIP B        | 20,449  | 39.119   | 6.219   | 3,250   |
| I A          | 20,449  | 39.119   | 2.622   | 1,371   |
| I B          | 20,449  | 39.119   | 10.108  | 5,284   |
| II           | 20,449  | 39.119   | 6.767   | 3,537   |
| III          | 20,449  | 39.119   | 6.426   | 3,359   |
| III B        | 20,449  | 39.119   | 4.600   | 2,405   |
| Iso          | 20,449  | 39.119   | 1.253   | 655   |
| Total        | 20,449  | 39.119   | 39.119  | 20,449  |

Sumber : data intern rumah sakit yang telah diolah