

07-A-31071-05
05/08/08

TESIS

**PENGARUH DESAIN SISTEM AKUNTANSI BIAYA TERHADAP
KINERJA MELALUI RELEVANSI DAN KEGUNAAN DATA BIAYA
PADA RUMAH SAKIT UMUM DI SURABAYA**

MILIK
PERPUSTAKAAN
UNIVERSITAS AIRLANGGA
SURABAYA



NENNY SYAHRENNY

**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI UNIVERSITAS AIRLANGGA
SURABAYA
2008**

TESIS

**PENGARUH DESAIN SISTEM AKUNTANSI BIAYA TERHADAP
KINERJA MELALUI RELEVANSI DAN KEGUNAAN DATA BIAYA
PADA RUMAH SAKIT UMUM DI SURABAYA**



**NENNY SYAHRENNY
090515638M**

**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI UNIVERSITAS AIRLANGGA
SURABAYA
2008**

**PENGARUH DESAIN SISTEM AKUNTANSI BIAYA TERHADAP
KINERJA MELALUI RELEVANSI DAN KEGUNAAN DATA BIAYA
PADA RUMAH SAKIT UMUM DI SURABAYA**

TESIS

**Untuk memperoleh Gelar Magister
dalam Program Studi Magister Akuntansi
pada Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga**

**Oleh:
Nenny Syahreenny
090515638M**

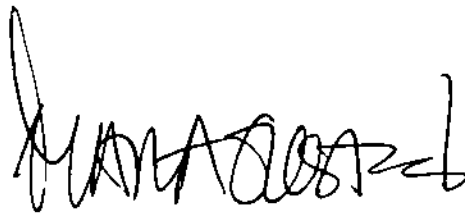
**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI UNIVERSITAS AIRLANGGA
SURABAYA
Tanggal 1 September 2008**

Lembar pengesahan

TESIS INI TELAH DISETUJUI
TANGGAL.....^{23 Oktober 2008}.....

Oleh

Pembimbing



Dr. Hj. Dian Agustia, M.Si, SE, Ak.
NIP: 131831456

Mengetahui,
KPS



Dr. Widi Hidayat, M.Si, SE, Ak.
NIP: 131558573

UCAPAN TERIMA KASIH

Bismillahirrahmaanirrahiem

Dengan menyebut nama Allah yang Maha Pengasih lagi Maha Penyayang, serta puji syukur penulis panjatkan kehadirat-Nya yang telah melimpahkan rahmat serta hidayah-Nya sehingga penelitian ini dapat terselesaikan. Penulisan penelitian ini guna memenuhi sebagian persyaratan dalam memperoleh gelar Magister Program Studi Magister Akuntansi pada Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga.

Penulis menyadari bahwa dengan keterbatasan kemampuan serta pengalaman maka tesis ini memiliki banyak kelemahan. Oleh karena itu saran dan kritik yang bersifat membangun dari para pembaca sangat penulis harapkan.

Dalam kesempatan ini pula penulis haturkan terima kasih yang sedalam-dalamnya kepada:

1. Rektor Universitas Airlangga Bapak Prof.Dr. M. Fasich, Apt. atas kesempatan dan fasilitas yang diberikan kepada penulis untuk mengikuti dan menyelesaikan pendidikan program Magister.
2. Direktur Program Pascasarjana Universitas Airlangga Ibu Prof.Dr.Hj. Sri Hajati, SH, MH. atas kesempatan yang diberikan kepada penulis untuk menjadi mahasiswa Program Magister pada Program Pascasarjana Universitas Airlangga.
3. Ketua Program Studi Magister Akuntansi Bapak Dr. Widi Hidayat, M.Si, Ak. yang sebelumnya dijabat oleh Bapak Prof.Drs.H. Tjiptohadi S., M.Ec., Ph.D.,Ak. atas kesempatan yang diberikan kepada penulis untuk mengikuti pendidikan program Magister Akuntansi.

4. Ibu Dr.Hj. Dian Agustia, M.Si, SE, Ak. selaku pembimbing yang dengan penuh perhatian dan kesabaran telah memberikan dorongan, bimbingan, dan saran kepada penulis.
5. Bapak Drs.Hendarjatno, M.Si, Ak. dan Bapak Drs.Agus Widodo Mardijuwono, M.Si, Ak., yang telah mendidik dan mengarahkan penulis selama di bangku kuliah serta telah memberikan dorongan, bimbingan, dan saran kepada penulis.
6. Dosen Universitas Airlangga, yang telah mendidik dan mengarahkan penulis selama di bangku kuliah, yang semua ini merupakan modal utama dalam penyusunan penelitian ini.
7. Bapak dan Ibu pimpinan dan staf karyawan, serta Manajer Keuangan seluruh Rumah Sakit Umum di Surabaya yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu, yang selama ini banyak membantu penulis dalam melakukan penelitian.
8. Bapak/Ibu pimpinan dan staf karyawan Dinas Kesehatan Kota Surabaya yang selama ini banyak membantu penulis dalam melakukan penelitian.
9. Mama dan papa yang selama ini memberikan dorongan dan doanya serta bantuan baik materi maupun fisik kepada penulis sehingga dapat terselesaikannya penelitian ini.
10. Mas Elvin, Mbak Eni, kakak dan kakak ipar semua serta kelima keponakan yang lucu-lucu, yang selama ini memberi dorongan dan bantuan kepada penulis.
11. Yulianto Eko Raharjo, ST dan keluarga, yang selama ini memberikan dorongan, bantuan dan doanya kepada penulis. Terimakasih Mas Anto telah sabar menunggu serta bersedia mengantar penulis ke Rumah Sakit Umum di Surabaya.

12. Teman-teman Magister Akuntansi Universitas Airlangga angkatan 2005, Mbak Naniek Noviarie (dosen Udayana), Mbak Alwiyah, Mbak Diah, Mbak Yoshi, Mbak Sumiati, Mbak Selfri, Mbak Nurul, Mas Bram, Mas Haris, Mas Seno, Mas Wawan, Pak Tri Juwono, Mas Alfi, dan Mas Dappit.
13. Emi, Indriana, Arie serta sahabat dan teman-teman Alumni Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga, yang telah memberikan bantuan, semangat dan dorongan kepada penulis.
14. Teman dan sahabat penulis yang tidak mungkin penulis sebutkan satu persatu, yang telah memberikan bantuan kepada penulis.
15. Mbak Riska, Mbak Ade, Mbak Susi, Mbak Titik, Mas Puji.
16. Mbak Weni, yang telah bersedia membantu penulis dan memberikan pinjaman buku kepada penulis.
17. Pihak-pihak lain yang tidak mungkin penulis sebutkan satu persatu, yang baik secara langsung maupun tidak langsung telah membantu penulis menyelesaikan penelitian ini.

Sebagai akhir kata semoga Allah SWT memberikan balasan atas segala bantuan yang telah diberikan kepada penulis.

Surabaya, 12 Agustus 2008

Penulis

RINGKASAN

Pengaruh Desain Sistem Akuntansi Biaya terhadap Kinerja Melalui Relevansi dan Kegunaan Data Biaya pada Rumah Sakit Umum di Surabaya

Pada era globalisasi saat ini, yang ditandai adanya persaingan, perkembangan teknologi yang semakin pesat, menuntut sistem akuntansi biaya sebagai sistem informasi yang mampu: menyediakan informasi yang akurat, reliabel, dan tepat waktu; melaporkan biaya-biaya produk atau jasa yang akurat; dan menyediakan standard pengukuran kinerja bagi organisasi yang terdesentralisasi untuk memotivasi dan mengevaluasi kinerja para manajer. Empat atribut desain sistem akuntansi biaya terdiri dari (1) *detail*, (2) *classify*, (3) *frequent*, dan (4) *variance*.

Model konseptual yang menghubungkan desain sistem akuntansi biaya dengan kinerja adalah bahwa sistem akuntansi biaya yang dapat menyediakan rincian data, mengklasifikasikan biaya, melaporkan informasi biaya lebih berkesinambungan, dan atau lebih dapat menghitung varians akan menghasilkan data yang lebih baik (yaitu lebih relevan dan berguna). Dengan demikian akan dapat membantu pembuatan keputusan manajerial, dan selanjutnya dapat meningkatkan kinerja.

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh desain sistem akuntansi biaya (*detail, classify, frequent, variance*) terhadap relevansi data biaya, mengetahui pengaruh relevansi data biaya terhadap kegunaan data biaya, mengetahui pengaruh kegunaan data biaya terhadap kinerja, untuk mengetahui pengaruh desain sistem akuntansi biaya (*detail, classify, frequent, variance*) terhadap kinerja, serta untuk mengetahui pengaruh desain sistem akuntansi biaya (*detail, classify, frequent, variance*) terhadap kinerja melalui relevansi dan kegunaan data biaya pada rumah sakit umum di Surabaya.

Penelitian ini dilakukan pada seluruh Rumah Sakit Umum di Surabaya. Penelitian dilakukan dengan menggunakan metode penelitian kuantitatif, sedangkan pengumpulan datanya, penulis melakukan *interview* langsung dengan mempergunakan daftar pertanyaan (kuesioner) kepada 36 Manajer Keuangan Rumah Sakit Umum di Surabaya.

Dari hasil dan analisis data penelitian yang telah dilakukan menunjukkan bahwa desain sistem akuntansi biaya (*detail, classify, frequent, variance*) berpengaruh tidak signifikan terhadap relevansi (*relevance*) data biaya pada rumah sakit umum di Surabaya dengan nilai probabilitas hasil perhitungan sebesar 0,151 ($p > 0,05$). Relevansi (*relevance*) data biaya berpengaruh tidak signifikan terhadap kegunaan (*use*) data biaya pada rumah sakit umum di Surabaya dengan nilai probabilitas hasil perhitungan sebesar 0,439 ($p > 0,05$). Kegunaan (*use*) data biaya berpengaruh signifikan terhadap kinerja pada rumah sakit umum di Surabaya dengan nilai probabilitas hasil perhitungan sebesar 0,000 ($p < 0,05$). Desain sistem akuntansi biaya (*detail, classify, frequent, variance*) berpengaruh tidak signifikan terhadap kinerja pada rumah sakit umum di Surabaya dengan nilai probabilitas hasil perhitungan sebesar 0,438 ($p > 0,05$). Pada hasil pengujian menunjukkan bahwa hanya pengaruh *use* terhadap kinerja yang mempunyai pengaruh signifikan, sehingga dapat dikatakan bahwa tidak terdapat pengaruh dari desain terhadap kinerja melalui relevansi dan kegunaan data biaya.

SUMMARY

The Influence of Cost Accounting System Design toward the Performance through the Relevance and the Use of Cost Data of Public Hospital in Surabaya

Nowadays, the globalization era signed with competition, the rapid technology development require the cost accounting system as an information system in which able to provide an accurate, reliable, and on time information; to provide standard measurement of decentralize organization's performance to motivate and evaluate the performance of managers. The four cost accounting system design attributes consist of (1) the level of detail provided, (2) the ability to disaggregate costs according to behavior, (3) the frequency with which information is reported, and (4) the extent to which variances are calculated.

The conceptual model of cost accounting system design related with the performance is an accounting system which provide detail, classificat cost, reporting more frequent and or calculate variances, can produce more relevant and useful data. Therefore, it helps to create managerial decision and to increase the performance.

The purpose of this research is to discover the influence of cost accounting system design (detail, classify, frequent, variance) to the relevance cost data, to discover the influence of the relevance cost data to the use of cost data, to discover the influence of the use of cost data to the performance, to discover the influence of cost accounting system design (detail, classify, frequent, variance) to the performance, and to discover the influence of cost accounting system design (detail, classify, frequent, variance) toward the performance through the relevance and the use of cost data of public hospital in Surabaya.

This research held to the whole public hospital in Surabaya. This research use quantitative research method, whereas to collect the data, the writer use a direct interview using questioner to 36 finance managers of public hospital in Surabaya.

The analysis and result of the research data indicate that the cost accounting system design give unsignificante influence to the relevance cost data of public hospital in Surabaya, with the probability calculation value only 0,151 ($p > 0,05$). The relevance cost data give unsignificante influence to the use of cost data of public hospital in Surabaya, with the probability calculation value only 0,439 ($p > 0,05$). The use of cost data gives significante influence to the performance of public hospital in Surabaya with the probability calculation value 0,000 ($p < 0,05$). Cost accounting system design give unsignificante influence to the performance of public hospital in Surabaya, with the probability calculation value only 0,438 ($p > 0,05$). Based on the research result, the effect of the use gives the significant influence to the performance, in other word, there is no such a great influence from the design to the performance through the relevance and the use of cost data.

ABSTRACT

The Influence of Cost Accounting System Design toward the Performance through the Relevance and the Use of Cost Data of Public Hospital in Surabaya

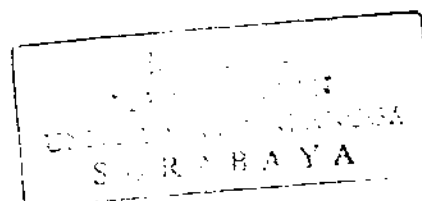
This research is to examine the influence of cost accounting system design toward the performance through the relevance and the use of cost data of public hospital in Surabaya. The subjects of this research are all of the public hospital in Surabaya.

The data is being collected through the direct interview using questioner to 36 finance managers of public hospital in Surabaya. The statistic procedure is to analyze data from this research by using a helper programme Statistical Package for Social Science (SPSS) and AMOS 4.01. In order to examine the relation between exogen variable and endogen variable using path analysis.

The research's result indicate that from 5 hypothesis there is only one hypothesis which acceptable. The accepted hypothesis is the third one; it is the use of cost data which give influence to the performance of public hospital in Surabaya. Hypothesis 1 (The cost accounting system design give influence to the relevance cost data on public hospital in Surabaya), hypothesis 2 (The relevance cost data give influence to the use of cost data on public hospital in Surabaya), hypothesis 4 (The cost accounting system design give influence to the performance of public hospital in Surabaya), and hypothesis 5 (The cost accounting system design give influence toward the performance through the relevance and the use of cost data of public hospital in Surabaya) are unacceptable hypothesis.

Key words: Cost accounting system design, the performance, relevance, the use of cost data, path analysis.

DAFTAR ISI



	Halaman
Halaman sampul depan.....	i
Halaman sampul dalam.....	ii
Halaman prasyarat gelar.....	iii
Halaman lembar pengesahan.....	iv
Halaman ucapan terima kasih.....	v
Halaman ringkasan.....	viii
Halaman summary.....	ix
Halaman abstrak.....	x
Daftar Isi.....	xi
Daftar Tabel.....	xiv
Daftar Gambar.....	xv
Daftar Lampiran.....	xvi
BAB 1 PENDAHULUAN.....	1
1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Rumusan Masalah.....	8
1.3 Tujuan Penelitian.....	9
1.4 Manfaat Penelitian.....	10
BAB 2 TINJAUAN PUSTAKA.....	11
2.1 Landasan Teori.....	11
2.1.1 Akuntansi Manajemen dan Akuntansi Biaya.....	11
2.1.1.1 Akuntansi Manajemen.....	11
2.1.1.2 Akuntansi Biaya.....	12
2.1.1.2.1 Desain Sistem Akuntansi Biaya.....	18
2.1.1.2.1.1 Rincian Biaya (<i>Detail</i>).....	21
2.1.1.2.1.2 Klasifikasi Biaya (<i>Classify</i>).....	23
2.1.1.2.1.3 Frekuensi Pelaporan Biaya (<i>Frequent</i>).....	29
2.1.1.2.1.4 Analisis Varians (<i>Variance</i>).....	30
2.1.2 Relevansi (<i>Relevance</i>) dan Kegunaan (<i>Use</i>).....	33
2.1.3 Pengaruh Desain Sistem Akuntansi Biaya terhadap Relevansi Data Biaya.....	34
2.1.4 Pengaruh Relevansi (<i>Relevance</i>) Data Biaya terhadap Kegunaan (<i>Use</i>) Data Biaya.....	36
2.1.5 Kinerja.....	36
2.1.5.1 Pengukuran Kinerja Keuangan.....	39
2.1.5.2 Pengukuran Kinerja Non-Keuangan.....	42
2.1.6 Pengaruh Kegunaan (<i>Use</i>) Data Biaya Terhadap Kinerja.....	46
2.1.7 Pengaruh Desain Sistem Akuntansi Biaya Terhadap Kinerja.....	47
2.1.8 Akuntansi Manajemen dan Akuntansi Biaya di Rumah Sakit.....	48
2.2 Penelitian Terdahulu.....	52

BAB 3 KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS.....	55
3.1 Kerangka Konseptual Penelitian.....	55
3.2 Hipotesis.....	56
BAB 4 MATERI DAN METODE PENELITIAN.....	58
4.1 Jenis/ Rancangan Penelitian.....	58
4.2 Populasi.....	58
4.3 Klasifikasi dan Definisi Operasional Variabel.....	59
4.3.1 Klasifikasi Variabel.....	59
4.3.2 Definisi Operasional Variabel.....	59
4.4 Instrumen Penelitian.....	66
4.4.1 Uji Validitas.....	67
4.4.2 Uji Reliabilitas.....	67
4.5 Lokasi dan Waktu Penelitian.....	67
4.6 Prosedur Pengambilan atau Pengumpulan Data.....	68
4.7 Cara Pengolahan dan Analisis Data.....	69
4.7.1 Uji Asumsi.....	71
4.7.2 Uji Hipotesis.....	72
BAB 5 ANALISIS HASIL PENELITIAN.....	74
5.1 Data Penelitian.....	74
5.1.1 Gambaran Umum Subyek dan Obyek Penelitian.....	74
5.1.2 Responden Penelitian.....	78
5.2 Deskripsi Hasil Penelitian.....	80
5.2.1 Desain Sistem Akuntansi Biaya (X).....	80
5.2.2 Relevansi Data Biaya (Z_1).....	85
5.2.3 <i>Use</i> atau Kegunaan Data Biaya (Z_2).....	90
5.2.4 Kinerja (Y).....	91
5.3 Validitas dan Reliabilitas Data.....	94
5.3.1 Validitas Alat Ukur.....	94
5.3.2 Reliabilitas Alat Ukur.....	96
5.4 Hasil Uji Analisis Jalur atau <i>Path Analysis</i>	96
5.4.1 Asumsi-Asumsi Analisis Jalur.....	96
5.4.2 Hasil Pengujian Analisis Jalur atau <i>Path Analysis</i>	100
5.4.2.1 Koefisien Jalur.....	100
5.4.2.2 Koefisien Determinasi.....	103
5.4.2.3 Pembuktian Hipotesis.....	104
5.4.2.4 Evaluasi terhadap Kesesuaian Model atau <i>Goodness and Fit</i>	106
BAB 6 PEMBAHASAN.....	109
6.1 Pengaruh Desain Sistem Akuntansi Biaya terhadap Relevansi Data Biaya.....	109
6.2 Pengaruh Relevansi Data Biaya terhadap Kegunaan (<i>Use</i>) Data Biaya.....	113
6.3 Pengaruh Kegunaan (<i>Use</i>) Data Biaya terhadap Kinerja.....	114
6.4 Pengaruh Desain Sistem Akuntansi Biaya terhadap Kinerja.....	116
6.5 Keterbatasan Penelitian.....	121

BAB 7 SIMPULAN DAN SARAN.....	122
7.1 Simpulan.....	122
7.2 Saran.....	123
DAFTAR PUSTAKA	124
Lampiran	

DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel 2.1 : Mapping Penelitian.....	54
Tabel 5.1 : Deskriptif Latar Belakang Responden.....	79
Tabel 5.2 : Deskripsi Sub-Variabel <i>Detail</i>	81
Tabel 5.3 : Deskripsi Sub-Variabel <i>Classify</i>	82
Tabel 5.4 : Deskripsi Sub-Variabel <i>Frequent</i>	83
Tabel 5.5 : Deskripsi Sub-Variabel <i>Variance</i>	84
Tabel 5.6 : Deskripsi Sub-Variabel Kebutuhan Pengguna.....	86
Tabel 5.7 : Deskripsi Sub-Variabel Penyediaan Informasi Sesungguhnya oleh Sistem.....	88
Tabel 5.8 : Deskripsi gap atau selisih Kebutuhan dan Penyediaan Informasi Sesungguhnya oleh Sistem.....	89
Tabel 5.9 : Deskripsi Sub-Variabel Kegunaan Data Biaya.....	90
Tabel 5.10 : Deskripsi Sub-Variabel Kinerja Keuangan.....	91
Tabel 5.11: Deskripsi Sub-Variabel Kinerja Non-Keuangan.....	92
Tabel 5.12: Hasil Uji Validitas Variabel Desain Sistem Akuntansi Biaya.....	94
Tabel 5.13: Hasil Uji Validitas Variabel Relevansi.....	95
Tabel 5.14: Hasil Uji Reliabilitas.....	96
Tabel 5.15: Uji Normalitas Data Secara <i>Univariate</i>	97
Tabel 5.16: Uji Normalitas Data Secara <i>Multivariate</i>	97
Tabel 5.17: Uji <i>Outlier</i> Data Secara <i>Univariate</i>	98
Tabel 5.18: Uji <i>Outlier</i> Data Secara <i>Multivariate</i>	100
Tabel 5.19: Nilai Koefisien Jalur Pengaruh Antar Variabel.....	101
Tabel 5.20: Nilai Koefisien Jalur Pengaruh Tidak Langsung.....	103
Tabel 5.21: Nilai Koefisien Determinasi.....	104
Tabel 5.22: Hasil Pengujian Hipotesis Pengaruh Langsung.....	105
Tabel 5.23: Indeks Kesesuaian Model Pengukuran.....	107

DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar 2.1: Hubungan Akuntansi Biaya dengan Akuntansi Manajemen.....	14
Gambar 2.2: <i>Variable Cost dan Fixed Cost</i>	26
Gambar 2.3: Alur Proses Data Biaya Menjadi Informasi Biaya.....	51
Gambar 3.1: Model Kerangka Konseptual Penelitian.....	56
Gambar 4.1: Analisis Jalur (<i>Path Analysis</i>).....	70
Gambar 5.1: Hasil Pengujian Path Analysis.....	101

DAFTAR LAMPIRAN

- Lampiran 1. Daftar Rumah Sakit Umum (RSU) Di Surabaya
- Lampiran 2. Daftar RSU Di Surabaya Berdasar Pembagian Wilayahnya
- Lampiran 3. Daftar RSU Di Surabaya yang Bersedia Berpartisipasi
- Lampiran 4. Daftar Pertanyaan
- Lampiran 5. *Frequency Table Detail*
- Lampiran 6. *Frequency Table Classify*
- Lampiran 7. *Frequency Table Frequent dan Variance*
- Lampiran 8. *Frequency Table Relevant*
- Lampiran 9. *Descriptives Statistics Relevant*
- Lampiran 10. *Frequency Table Use dan Descriptives Statistics Kinerja*
- Lampiran 11. *Reliability Analysis- Scale (Alpha)*
- Lampiran 12. *Descriptives Statistics Z-Score*
- Lampiran 13. Hasil Analisis Data dengan Amos
- Lampiran 14. *Goodness of Fit Test*
- Lampiran 15. Jawaban RSU yang Tidak Bersedia Berpartisipasi
- Lampiran 16. Biaya-biaya Penelitian di Beberapa RSU di Surabaya

BAB 1

PENDAHULUAN



1.1 Latar Belakang

Akuntansi biaya di masa lalu dianggap sebagai cara perhitungan atas nilai persediaan yang dilaporkan di neraca dan nilai harga pokok penjualan yang dilaporkan di laporan laba rugi (Carter dan Usry, 2006: 11). Namun definisi tersebut belum cukup menggambarkan secara luas kegunaan dari informasi biaya. Akuntansi biaya didalam pengelolaan perusahaan merupakan bagian yang penting dari akuntansi telah berkembang menjadi *tool of management*, yang berfungsi menyediakan informasi biaya bagi kepentingan manajemen agar dapat menjalankan fungsinya dengan baik (Dunia, 1994: 2). Akuntansi biaya menurut Horngren, Datar, dan Foster (2003: 3), dapat mengukur dan melaporkan baik informasi keuangan maupun non-keuangan yang terkait dengan biaya atas perolehan atau penggunaan sumber daya didalam suatu organisasi.

Informasi akuntansi biaya memainkan peranan kunci dalam keberhasilan atau kegagalan organisasi bisnis. Perusahaan yang mempunyai produk berkualitas dapat gagal dalam lingkungan yang kompetitif pada ekonomi global sekarang ini karena tidak mempunyai informasi akuntansi biaya yang akurat atau berguna. Para manajer memerlukan informasi biaya yang akurat dalam lingkungan bisnis yang kompetitif dewasa ini. Perusahaan membutuhkan informasi proses produksi yang akurat, informasi tentang sumber daya yang dikonsumsi untuk memproduksi barang atau jasa

dan menjualnya ke pelanggan agar dapat berada di posisi depan dalam persaingan. Tujuannya adalah untuk meminimalkan biaya yang dikeluarkannya.

Seringkali manajer harus memilih antara 2 atau lebih alternatif. Hal tersebut merupakan aktivitas manajemen yang penting dalam semua organisasi, baik besar maupun kecil, *profit* maupun *non-profit*, tradisional maupun *high-tech*, pabrik, perusahaan dagang, serta perusahaan jasa. Manajer menggunakan data biaya untuk membantu mengevaluasi kinerja dan mengendalikan operasi, dengan data biaya manajer juga dapat menetapkan strategi lebih efektif, memecahkan masalah lebih cepat, dan biasanya dapat membuat keahlian serta talenta manajerial para manajer lebih baik. Oleh karena itu penting untuk memahami bagaimana data biaya dapat digunakan.

Proses akuntansi biaya merupakan proses pengolahan data biaya menjadi informasi biaya yang memfokuskan pada tujuan yang ingin dicapai, yaitu untuk penentuan harga pokok, perencanaan biaya, pengendalian biaya, atau untuk pengambilan keputusan-keputusan yang khusus. Perolehan informasi biaya akurat dihasilkan oleh penggunaan konsep akuntansi biaya yang tepat, apabila metode akuntansi biaya salah, maka dapat menyebabkan kesalahan dalam hasil analisisnya. Sistem informasi yang terintegrasi dan terkoordinasi menyediakan informasi yang dibutuhkan oleh manajer dan mengkomunikasikannya dengan segera dalam bentuk yang dapat dipahami oleh pengguna informasi (Carter dan Usry, 2006: 34).

Sistem akuntansi biaya merupakan seperangkat proses dan prosedur sistematis yang digunakan untuk mengukur, mencatat, dan melaporkan data akuntansi biaya

(Heitger, Ogan, Matulich, 1992: 17). Sistem akuntansi biaya dapat menyediakan data, baik untuk akuntansi keuangan maupun untuk akuntansi manajemen. Sistem akuntansi biaya dalam akuntansi keuangan lebih ditujukan untuk penyajian harga pokok pada neraca dan laporan laba rugi. Sistem akuntansi biaya dalam hubungannya dengan akuntansi manajemen dimaksudkan untuk menyediakan data khususnya bagi manajer didalam organisasi untuk membantu manajer membuat keputusan atau pilihan yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan organisasi. Dapat dikatakan bahwa ketika data biaya digunakan didalam organisasi oleh manajer untuk mengevaluasi kinerja operasi atau personel, atau digunakan sebagai dasar untuk pembuatan keputusan, maka data biaya tersebut digunakan untuk tujuan akuntansi manajerial (Deakin dan Maher, 1991: 5). Pada era globalisasi saat ini, yang ditandai adanya persaingan, perkembangan teknologi yang semakin pesat, menuntut sistem akuntansi biaya sebagai sistem informasi yang mampu (Sulastiningsih dan Zulkifli, 1999: 13): menyediakan informasi yang akurat, reliabel, dan tepat waktu; melaporkan biaya-biaya produk atau jasa yang akurat; dan menyediakan standard pengukuran kinerja bagi organisasi yang terdesentralisasi untuk memotivasi dan mengevaluasi kinerja para manajer.

Empat atribut desain sistem akuntansi biaya terdiri dari (1) tingkat penyediaan data yang rinci (*detail*), (2) kemampuan untuk memisahkan biaya (*classify*), (3) frekuensi informasi yang dilaporkan (*frequent*), dan (4) varians (*variance*) (Pizzini, 2006). Tingkat rincian biaya (*detail*) adalah kemampuan sistem untuk menyediakan data mengenai berbagai obyek biaya dari seluruh divisi sampai ke masing-masing produk, komponen, dan jasa. Karakteristik yang kedua, yaitu kemampuan

memisahkan biaya berdasar perilakunya (*classify*). Klasifikasi biaya meliputi *variable cost or fixed cost, direct or indirect cost, dan controllable or non-controllable cost*. Karakteristik ketiga, frekuensi pelaporan biaya (*frequent*) yaitu pelaporan biaya berkesinambungan yang dapat memberikan kemampuan bagi manajer untuk menempatkan masalah dan mengidentifikasi adanya kesempatan untuk melakukan tindakan perbaikan. Analisis varians (*variance*) menggambarkan perbedaan antara yang dianggarkan dengan hasil aktual, dan mencari penjelasan adanya perbedaan tersebut.

Informasi yang disediakan oleh sistem akuntansi biaya digunakan dalam kebanyakan keputusan bisnis. Informasi dapat menjadi penting bagi suatu keputusan, namun mungkin saja informasi tersebut tidak begitu penting bagi keputusan yang lain. Oleh karena itu penting untuk mengetahui tujuan atau keputusan khusus yang hendak dibuat sebelum informasi tersebut diperoleh. Hanya suatu informasi yang relevan yang dapat meningkatkan keputusan menjadi lebih baik. Hal ini seperti yang dinyatakan oleh Gray dan Ricketts (1984: 6) bahwa "*Information is relevant if it: 1) affect the accomplishment of the decision maker, 2) will change as a result of the decision or choice made by the decision maker.*"

Hendriksen dan Van Breda (1992: 134) dalam Suwardjono (2005: 169) mengartikan relevan dalam 3 aspek apabila dihubungkan dengan pemakai informasi. Aspek yang pertama adalah *goal relevance*, merupakan kemampuan informasi dalam membantu para pemakai untuk mencapai tujuannya. Aspek yang kedua adalah *semantic relevance*, yaitu kemampuan informasi untuk dipahami maknanya oleh para pemakai sesuai dengan makna yang ingin disampaikan. Kemudian aspek yang ketiga

adalah *decision relevance*, yaitu kemampuan informasi untuk memfasilitasi proses pengambilan keputusan oleh para pemakai. Informasi dapat dikatakan mempunyai kegunaan bila informasi tersebut dapat menambah pengetahuan pembuat keputusan tentang keputusannya di masa lalu, sekarang atau masa datang; dapat menambah keyakinan para pemakai mengenai probabilitas terealisasinya suatu harapan dalam kondisi ketidakpastian; dapat mengubah keputusan atau perilaku para pemakai (Suwardjono, 2005: 167-168).

Ketepatan pengambilan keputusan pihak manajemen mempengaruhi keefektifan dan keefisienan operasional perusahaan. Pihak manajemen hanya dapat mengendalikan tindakannya apabila didasari oleh informasi, hasil evaluasi kinerja, dan prediksi yang diperolehnya. Anthony dan Govindarajan (1998: 131) menyatakan bahwa “efektivitas adalah kemampuan suatu unit untuk mencapai tujuan yang diinginkan, sedangkan efisiensi merupakan perbandingan sejumlah output per unit dengan inputnya.” Semakin besar output yang dapat dicapai dari sejumlah input tertentu maka hal tersebut berarti bahwa kinerja suatu perusahaan semakin efisien.

Kinerja (*performance*) menurut Drucker (1982: 590) adalah “kemampuan suatu perusahaan dalam menggunakan modal yang dimilikinya secara efektif dan efisien guna mendapatkan hasil yang maksimal.” Pengertian pengukuran kinerja menurut Siegel dan Shim (1987: 378) dalam Dictionary of Accounting Terms adalah “*Performance measurement is quantification of effectiveness or efficiency in the operations of an enterprise or a segment of it during a period of time.*” Dari kutipan tersebut maka didapatkan suatu pengertian bahwa pengukuran kinerja merupakan suatu perhitungan tingkat efektivitas dan efisiensi suatu perusahaan dalam kurun

waktu tertentu untuk dapat mencapai hasil yang maksimal. Pengukuran kinerja suatu perusahaan dapat diklasifikasikan menjadi 2 kelompok, yaitu pengukuran kinerja keuangan dan pengukuran kinerja non-keuangan.

Manajer dalam menjalankan aktivitasnya baik untuk perencanaan maupun pengendalian tentu saja membutuhkan informasi. Informasi tersebut disediakan oleh sistem akuntansi biaya yang didesain untuk memenuhi kebutuhan para penggunanya. Seorang akuntan dapat mengetahui informasi apa yang seharusnya dilaporkan kepada manajer adalah dengan mengidentifikasi tujuan khusus, model keputusan, atau teknik yang akan digunakan manajer untuk membuat keputusan, serta dengan menentukan informasi yang relevan (Gray dan Ricketts, 1984: 6). Informasi yang relevan dapat digunakan oleh manajer dalam membuat keputusan. Pizzini (2006) menyatakan bahwa manajer memerlukan data biaya yang berguna serta relevan, dan hal ini memungkinkan jika disediakan dengan sistem akuntansi biaya yang menyediakan data yang lebih rinci, mengklasifikasikan biaya, dan yang menyediakan informasi lebih berkesinambungan, serta dapat menghitung varians.

Model konseptual yang menghubungkan desain sistem akuntansi biaya dengan kinerja dalam penelitian Pizzini (2006) adalah bahwa sistem akuntansi biaya yang dapat menyediakan rincian data, mengklasifikasikan biaya, melaporkan informasi biaya lebih berkesinambungan, dan atau lebih dapat menghitung varians akan menghasilkan data yang lebih baik (yaitu lebih relevan dan berguna). Dengan demikian akan dapat membantu pembuatan keputusan manajerial, dan selanjutnya dapat meningkatkan kinerja. Hal ini juga dinyatakan oleh Gerloff (1991) dalam Nizarudin (2006) yang menyatakan bahwa kesesuaian antara informasi dengan

informasi dengan kebutuhan pembuat keputusan akan meningkatkan kualitas keputusan yang akan diambil dan pada akhirnya dapat meningkatkan kinerja perusahaan.

Organisasi seperti pemerintahan, universitas, rumah sakit, dan yayasan membutuhkan informasi biaya untuk mengevaluasi produk-produk dan jasa-jasa yang dibelinya dan untuk memastikan efisiensi operasi organisasi. Rumah sakit merupakan sarana upaya kesehatan yang menyelenggarakan kegiatan pelayanan kesehatan serta dapat dimanfaatkan untuk pendidikan tenaga kesehatan dan penelitian (Peraturan Menkes RI No 159b/ MEN.KES/ PER/ II/ 1988 tentang Rumah Sakit, Pasal 1).

Rumah sakit sebagai suatu badan usaha tentu mempunyai misi tersendiri sama seperti badan-badan usaha lainnya. Untuk kelangsungan hidup serta perkembangannya maka setiap rumah sakit harus mampu menghasilkan "surplus" setiap tahunnya (Silalahi, 1998: 17). Rumah sakit merupakan layanan publik untuk pelayanan kesehatan masyarakat. Kualitas jasa pelayanan kesehatan yang baik akan terwujud apabila terdapat perencanaan dan pengorganisasian yang baik, pelaksanaan yang sesuai dengan peraturan, serta pengendalian yang memadai.

Setidaknya terdapat 3 kelompok masyarakat (TRIAD atau tri tunggal) yang mempunyai kepentingan didalam rumah sakit, dimana ketiga kelompok ini lebih merupakan pembagian kekuasaan daripada pembagian kerja (Silalahi, 1998: 12). Kelompok yang pertama adalah masyarakat yang mendorong pendirian dan pendayagunaan rumah sakit, dalam hal ini diwakili oleh anggota dewan penyantun. Kelompok kedua adalah ketua eksekutif atau administrator. Kemudian kelompok yang ketiga adalah staf medis yang mencakup dokter, perawat, dan tenaga medis

lainnya. Menurut Silalahi (1989: 17-18) setiap rumah sakit mempunyai 10 sifat, diantaranya adalah sebagai berikut:

1. “Sebagian besar karyawan rumah sakit adalah tenaga profesional, yang mana menimbulkan kerumitan administratif dan operasional.
2. Kepala rumah sakit hampir tidak mempunyai wewenang, kekuasaan, dan kebijaksanaan dibanding pemimpin-pemimpin perusahaan. Hal ini disebabkan keanekaragaman profesi dan keterlibatan orang awam dalam operasional rumah sakit.”

Saat ini rumah sakit telah menjadi suatu lembaga sosial-ekonomi sehingga perhitungan serta analisis biaya merupakan tindakan yang diperlukan. Perhitungan biaya digambarkan sebagai suatu catatan sistematis mengenai transaksi rinci yang berhubungan dengan berbagai aktivitas rumah sakit. Salah satu syarat penghitungan biaya adalah adanya sistem akuntansi biaya yang memadai (Trisnantoro, 2005: 142). Tanpa adanya sistem akuntansi biaya yang memadai maka proses penghitungan biaya menjadi salah sehingga dapat menyebabkan kesalahan dalam hasil analisisnya. Berkaitan dengan hal tersebut maka peneliti akan meneliti mengenai pengaruh desain sistem akuntansi biaya (yaitu yang diatributkan oleh *detail*, *classify*, *frequent*, dan *variance*) terhadap kinerja melalui relevansi dan kegunaan data biaya pada rumah sakit umum di Surabaya.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan sebelumnya, maka permasalahannya dapat dirumuskan sebagai berikut:

1. Apakah desain sistem akuntansi biaya (*detail, classify, frequent, variance*) berpengaruh terhadap relevansi (*relevance*) data biaya pada rumah sakit umum di Surabaya?
2. Apakah relevansi (*relevance*) data biaya berpengaruh terhadap kegunaan (*use*) data biaya pada rumah sakit umum di Surabaya?
3. Apakah kegunaan (*use*) data biaya berpengaruh terhadap kinerja pada rumah sakit umum di Surabaya?
4. Apakah desain sistem akuntansi biaya (*detail, classify, frequent, variance*) berpengaruh terhadap kinerja pada rumah sakit umum di Surabaya?
5. Apakah desain sistem akuntansi biaya (*detail, classify, frequent, variance*) berpengaruh terhadap kinerja melalui relevansi (*relevance*) dan kegunaan (*use*) data biaya pada rumah sakit umum di Surabaya?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan latar belakang dan rumusan masalah diatas maka tujuan penelitiannya adalah untuk:

1. Mengetahui pengaruh desain sistem akuntansi biaya (*detail, classify, frequent, variance*) terhadap relevansi data biaya pada rumah sakit umum di Surabaya.
2. Mengetahui pengaruh relevansi data biaya terhadap kegunaan (*use*) data biaya pada rumah sakit umum di Surabaya.

3. Mengetahui pengaruh kegunaan (*use*) data biaya terhadap kinerja pada rumah sakit umum di Surabaya.
4. Mengetahui pengaruh desain sistem akuntansi biaya (*detail, classify, frequent, variance*) terhadap kinerja pada rumah sakit umum di Surabaya.
5. Mengetahui pengaruh desain sistem akuntansi biaya (*detail, classify, frequent, variance*) terhadap kinerja melalui relevansi (*relevence*) dan kegunaan (*use*) data biaya pada rumah sakit umum di Surabaya.

1.4 Manfaat Penelitian

Adapun manfaat yang dapat diambil dari penelitian ini adalah:

1. Memberikan masukan bagi pihak rumah sakit desain sistem akuntansi biaya yang dapat membantu manajer dalam membuat keputusan sehingga dapat meningkatkan kinerja.
2. Memberikan wacana pengkajian dan pembahasan terhadap ilmu-ilmu yang diterima dalam perkuliahan dengan kenyataan yang terjadi.
3. Sebagai bahan penambah wawasan ilmu pengetahuan dan bahan perbandingan bagi pihak yang ingin mengadakan penelitian lebih lanjut.

BAB 2

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Akuntansi Manajemen dan Akuntansi Biaya

2.1.1.1 Akuntansi Manajemen

Definisi Akuntansi Manajemen menurut Committee on Management Accounting dalam A Statement of Basic Accounting Theory adalah "*Management accounting is the application of appropriate techniques and concepts in processing the historical and projected economic data of an entity to assist management in establishing plans for reasonable economic objectives and in the making of rational decisions with a view toward achieving these objectives.*" (Bedford *et al.*, 1977: 39-40). SMA (Statement on Management Accounting) Statement No.1A mendefinisikan Akuntansi Manajemen sebagai proses dari identifikasi, pengukuran, akumulasi, analisa, penyiapan dan interpretasi, serta komunikasi kejadian ekonomi atau transaksi bisnis (Polimeni *et al.*, 1991: 5).

Warren *et al.* (1999: 9) menyatakan bahwa "*Management accounting, uses both financial accounting and estimated data to aid management in running day-to-day operations and in planning future operations. Management accountants gather and report information that is relevant and timely to the decision-making needs of management*". Akuntansi manajemen lebih luas dari akuntansi biaya yang hanya menekankan pemanfaatan data biaya untuk penentuan *cost of good sold*, pengendalian dan perencanaan produksi. Akuntansi manajemen lebih menekankan

pada pemanfaatan data akuntansi untuk pengambilan keputusan dan pengendalian operasi perusahaan secara keseluruhan.

Adapun tujuan dari Akuntansi Manajemen dalam SMA Statement No.1B (Polimeni *et al.*, 1991: 6) adalah untuk menyediakan informasi yang dibutuhkan untuk perencanaan, evaluasi, mengendalikan operasi, mengamankan aset organisasi, dan untuk berkomunikasi dengan pihak-pihak ekstern yang berkepentingan. Tujuan yang lainnya adalah untuk berpartisipasi dalam membuat keputusan strategi, taktis, dan operasi.

2.1.1.2 Akuntansi Biaya

Suatu perusahaan dapat dipandang sebagai sebuah sistem yang memproses *input* untuk dapat menghasilkan *output*. Baik perusahaan yang bertujuan mencari laba maupun tidak, akan selalu berusaha agar nilai *output*nya lebih besar daripada nilai *input*nya yang telah dikorbankan. Oleh karena itu diperlukan akuntansi biaya yang berfungsi sebagai alat ukur nilai *input* tersebut guna menghasilkan informasi bagi manajemen dalam mengukur apakah usahanya menghasilkan *output* yang diinginkan. Tanpa adanya informasi biaya maka manajemen tidak mendapat informasi apakah kegiatan usaha yang dilakukannya menghasilkan laba atau “surplus”, yang diperlukan dalam mengembangkan serta mempertahankan eksistensi perusahaannya.

Akuntansi Biaya adalah salah satu cabang akuntansi yang merupakan alat manajemen dalam memonitor dan merekam transaksi biaya secara sistematis, serta menyajikan informasi biaya dalam bentuk laporan biaya (Supriyono, 1993: 12). Pengertian Akuntansi Biaya menurut Deakin dan Maher (1991: 4) adalah “*Cost*

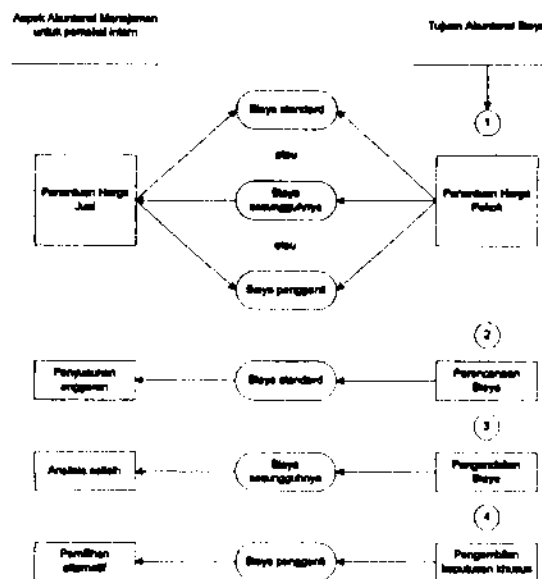
accounting is the field of accounting that measures, record, and reports information about costs". Statement on Management Accounting (SMA) No.2 mendefinisikan Akuntansi Biaya sebagai *"a technique or method for determining the cost of a project, process, or thing used by the majority of the legal entities in a society, or specifically prescribed by an authoritative accounting group."* (Polimeni et al., 1991: 5).

Hasil akhir dari akuntansi biaya adalah laporan-laporan operasi dan manajerial yang disusun berdasarkan data dasar berupa *cost* yang menunjukkan tingkat atau status jalannya proses produksi dalam periode tertentu (Suwardjono, 1991: 27). Tujuan dan manfaat akuntansi biaya adalah untuk menyediakan salah satu informasi yang diperlukan manajemen dalam mengelola perusahaan, yaitu informasi biaya yang bermanfaat untuk perencanaan dan pengendalian biaya, penentuan harga pokok produk atau jasa yang dihasilkan perusahaan dengan tepat dan teliti, serta pengambilan keputusan oleh manajemen (Supriyono, 1993: 14). Berbagai jenis bidang usaha dapat memperoleh manfaat dari akuntansi biaya. Akuntansi biaya saat ini juga telah diterapkan pada berbagai bidang kegiatan non-manufaktur, seperti penyalur, perusahaan asuransi, perusahaan perbankan, sekolah, rumah sakit, kereta api, dan penerbangan, dan juga berbagai instansi pemerintah menggunakan teknik-teknik akuntansi biaya.

Akuntansi biaya menyediakan informasi untuk akuntansi manajemen dan akuntansi keuangan. Akuntansi biaya dari aspek akuntansi manajemen, membantu manajer dalam menentukan biaya yang seharusnya terjadi untuk menghasilkan satu unit produk, sejumlah produk dan suatu tingkat kegiatan tertentu. Berdasarkan

akumulasi biaya yang sesungguhnya dapat dilakukan analisis varians. Hal ini dilakukan dengan membandingkan biaya yang sesungguhnya dengan biaya yang direncanakan atau yang seharusnya terjadi, sehingga manajer dapat melakukan tindakan perbaikan yang diperlukan dan disamping itu dapat melakukan penilaian atas prestasi para manajer dibawahnya. Akuntansi biaya juga dapat menghasilkan informasi biaya yang relevan kepada manajer untuk membuat berbagai keputusan khusus seperti membuat produk baru, menghentikan atau meneruskan suatu produk tertentu, menerima atau menolak pesanan-pesanan tertentu, membeli atau membuat sendiri, menjual langsung atau memproses lebih lanjut. Agar dapat memahami hubungan antara akuntansi biaya dengan akuntansi manajemen maka dapat dilihat pada gambar 2.1 berikut.

Gambar 2.1
Hubungan Akuntansi Biaya dengan Akuntansi Manajemen



Sumber: Firdaus A. Dunia, 1994, *Akuntansi Biaya*, Jakarta: Lembaga Penerbit FE Universitas Indonesia, hal 8.

Laporan keuangan dan laporan manajerial dapat digunakan pada semua level organisasi, tetapi laporan manajerial yang rinci lebih relevan untuk pengendalian operasi. Sedangkan laporan keuangan yang lebih agregat sesuai untuk membuat kebijakan tingkat yang lebih tinggi (Heitger *et al.*, 1992: 11). Laporan manajerial dibuat lebih rinci, disiapkan lebih berkesinambungan, dan disiapkan untuk segala aspek operasi daripada laporan keuangan. Fungsi manajerial umumnya dilakukan oleh 3 tingkat level manajemen, yaitu terdiri dari kelompok manajemen puncak (Executive): direktur utama, wakil-wakil direktur utama dan pimpinan kunci lainnya yang bertanggung jawab atas berbagai fungsi seperti pemasaran, pembelian, produksi, keuangan, dan akuntansi; kelompok manajemen menengah (*middle*): para manajer divisi, para manajer cabang dan kepala-kepala bagian (*department heads*); kelompok manajemen bawah atau operasi (*operating*), manajemen operasi, terdiri dari kepala-kepala regu dan para mandor (Dunia, 1994: 9). Agar manajemen berhasil dalam membuat keputusan maka informasi yang menyeluruh terkait dengan produksi dan biaya harus disediakan pada dasar yang sistematis dan tepat waktu. Informasi ini disediakan oleh akuntansi, khususnya akuntansi biaya.

Manajer membutuhkan informasi akuntansi biaya untuk merencanakan dan mengendalikan operasi organisasi (Heitger *et al.*, 1992: 9). Perencanaan merupakan proses dari membuat tujuan, menentukan sumber daya apa yang diperlukan dan seberapa baik untuk menggunakan sumber daya dalam mencapai tujuan. Gray dan Ricketts (1984: 4) menyatakan bahwa "*Planning decisions establish goals for the organization and choose plans (feasible sets of action) to accomplish the goals*". Contohnya adalah ketika manajer memutuskan berapa banyak unit dari masing-

masing produk yang harus diproduksi, berapa kas yang dibutuhkan untuk tahun ini, berapa jumlah sumber daya yang harus dibelanjakan untuk penelitian dan pengembangan produk, atau untuk pemasaran.

Pengendalian adalah aktivitas sehari-hari manajemen yang memastikan bahwa operasi sesuai dengan apa yang direncanakan, sedangkan Gray dan Ricketts (1984: 4) menyatakan bahwa "*Control decisions result from implementing the plans and monitoring the actual results to see if goals are being achieved*". Dalam mengendalikan operasi, manajer membandingkan antara kinerja aktual dengan kinerja yang direncanakan. Kemudian selisih tersebut diselidiki apa penyebabnya dan memutuskan untuk mempertimbangkan aktivitas lebih lanjut jika perlu. Contohnya adalah ketika manajer memutuskan apa yang dapat dilakukannya untuk membuat penjualan aktual sama dengan yang dianggarkannya, apakah perubahan dalam proyek penelitian dan pengembangan diperlukan untuk mencapai hasil yang telah direncanakan.

Pengendalian membutuhkan perbandingan hasil aktual dengan hasil yang diharapkan. Hasil yang diharapkan disusun dari perencanaan yang dibuat oleh manajemen, sedangkan hasil aktual menunjukkan data yang dikumpulkan oleh sistem akuntansi biaya dari kejadian aktual yang terjadi selama implementasi perencanaan.

Informasi akuntansi biaya dapat membantu manajer membuat keputusan, dalam memahami bagaimana informasi akuntansi biaya dapat membantu manajer maka diperlukan juga pemahaman langkah-langkah yang diambil dalam pembuatan keputusan. Proses pembuatan keputusan terdiri dari identifikasi masalah, identifikasi

alternatif-alternatif, akumulasi informasi yang relevan, pembuatan keputusan, implementasi keputusan, dan evaluasi tindakan (Heitger *et al.*, 1992; 13).

Pembuat keputusan sering dihadapkan pada berbagai jenis informasi didalam mengakumulasi informasi yang relevan. Informasi dapat berasal dari internal maupun eksternal, beberapa informasi dapat berdasar pada biaya atau kejadian masa lalu, dan berdasar pada harapan manajemen atas biaya atau kejadian yang akan datang. Bagaimanapun sifat dari informasi tersebut, informasi harus berguna bagi pembuat keputusan. Pada saat ini melalui bantuan komputer dapat dengan mudah memproses berbagai data sehingga pembuat keputusan seringkali kebanjiran data yang begitu banyak. Hal ini dapat dicegah dengan memilih secara hati-hati data yang relevan saja. Akuntan manajemen biasanya bekerja sama dengan manajer dalam menganalisis dan menyajikan data yang relevan untuk membantu membuat keputusan (Horngren *et al.*, 2003: 370). Memahami mana data yang relevan dan tidak, akan dapat membantu pembuat keputusan fokus hanya pada perolehan data yang penting dan dapat menghemat waktu. Dengan demikian, dapat dikatakan informasi yang dilaporkan kepada manajer adalah berdasar pada konsep relevansi.

Kesimpulan yang dapat diambil adalah bahwa akuntansi manajemen terdiri dari 2 aktivitas, yaitu perencanaan dan pengendalian. Dalam membuat keputusan atau melakukan kedua aktivitas tersebut, manajer membutuhkan informasi akuntansi biaya. Namun tidak semua informasi dibutuhkan oleh manajer, hanya informasi yang relevan dengan tujuan yang ingin dicapai manajer saja yang digunakan. Oleh karena itu dalam memberikan informasi pada manajemen memperhatikan relevansinya.

2.1.1.2.1 Desain Sistem Akuntansi Biaya

Desain menurut Mulyadi (1997: 51) adalah proses penterjemahan kebutuhan pemakai informasi kedalam alternatif rancangan sistem informasi yang diajukan kepada pemakai informasi untuk dipertimbangkan. Desain secara singkat dapat berarti juga sebagai rancangan. Gray dan Ricketts (1984: 2) menyatakan bahwa “*A cost accounting systems is used to record, summarize, and report cost information*”. Sistem akuntansi biaya pada perusahaan manufaktur terdiri dari jaringan prosedur untuk mengumpulkan, mengklasifikasikan data biaya produksi dan biaya nonproduksi untuk menyajikan informasi biaya bagi kebutuhan manajemen (Mulyadi, 1997: 426). Dari pengertian diatas dapat dikatakan bahwa desain sistem akuntansi biaya adalah suatu rancangan jaringan prosedur untuk mengumpulkan, mencatat, mengklasifikasikan, dan melaporkan data biaya dalam menyajikan informasi biaya.

Mendesain sistem akuntansi biaya membutuhkan pemahaman atas struktur organisasi dan jenis informasi yang dibutuhkan (Carter dan Usry, 2006: 34). Beberapa faktor menentukan seberapa kompleks sistem akuntansi biaya dan seberapa banyak data sistem akuntansi biaya akan dihasilkan. Faktor-faktor tersebut menurut Heitger *et al.* (1992: 19) adalah ukuran perusahaan, jenis proses produksi atau jasa, jumlah produk yang berbeda yang diproduksi atau jasa yang disediakan oleh perusahaan, sikap manajemen terhadap informasi biaya, dan variabel-variabel eksternal seperti hukum dan peraturan. Adapun menurut Mulyadi (1997: 426), perancangan sistem akuntansi biaya dalam suatu perusahaan dipengaruhi oleh berbagai faktor, antara lain adalah metode *costing* yang digunakan, sistem akuntansi biaya standard atau sistem akuntansi biaya historis, dan proses produksinya (berdasar

pesanan atau berdasar proses). Sulastiningsih dan Zulkifli (1999: 82) menyatakan bahwa sistem akuntansi biaya dipengaruhi oleh faktor intern dan faktor ekstern. Faktor-faktor intern tersebut antara lain tujuan sistem, skala operasi perusahaan, tipe proses produksi, banyaknya jenis produk yang dihasilkan, dan persepsi manajemen terhadap informasi biaya. Profesi akuntansi, Undang-undang atau peraturan perpajakan yang berlaku merupakan faktor ekstern yang ikut serta mempengaruhi frekuensi, kerincian dan struktur informasi biaya dan pelaporannya.

Tujuan dari sistem akuntansi biaya adalah untuk mengakumulasi biaya produk atau jasa. Informasi biaya produk atau jasa digunakan oleh manajer untuk menentukan harga produk atau jasa, mengendalikan operasi, dan untuk menyusun laporan keuangan (Warren *et al.*, 1999: 673). Penentuan harga pokok produk atau jasa serta penyusunan laporan keuangan membutuhkan data atau informasi yang historis. Polimeni *et al.* (1991: 3) menyatakan bahwa "*Historical information is often used in cost accounting systems, and estimates of future costs or benefits are often included as well. However, the level of detail about particular product lines and divisions is dictated by the needs of management.*". Sistem akuntansi biaya mempunyai 5 aktivitas yang berbeda (Heitger *et al.*, 1992: 17) yaitu *cost finding*, *cost recording*, *cost analyzing*, *strategic cost management*, dan *cost reporting*.

1. *Cost finding*

Akuntan mengakumulasi data yang dibutuhkan untuk menentukan biaya beberapa produk atau aktivitas tertentu. Agar akuntan dapat melakukan aktivitas tersebut maka hampir setiap orang didalam organisasi harus menyediakan informasi mengenai kegiatan yang mereka lakukan. Data mengenai jam kerja, unit produk yang

diproduksi, dan bahan baku yang digunakan dapat membantu akuntan mencari biaya operasi bisnis.

2. *Cost recording*

Sumber informasi untuk sistem adalah data mentah yang dihasilkan oleh karyawan perusahaan. Kemudian akuntan mengubah data jam kerja dan data bahan baku yang digunakan kedalam nilai moneter yang menggambarkan biaya tenaga kerja atau biaya bahan baku, dan nilai moneter tersebut dicatat didalam sistem akuntansi.

3. *Cost analyzing*

Akuntan bertugas melakukan analisa biaya karena dia sendiri yang mengembangkan data menjadi informasi bagi manajemen. Analisa biaya yang mempunyai makna tergantung pada pemahaman dari metode *cost finding*. Mengidentifikasi *trend* pada biaya atau mengidentifikasi hubungan antara perubahan biaya dengan perubahan volume bisnis menyediakan informasi untuk membantu manajer dalam memilih tindakan terbaik yang diambil. Akuntan seringkali menunjukkan kepada manajer cara menganalisa data biaya dan cara menginterpretasikan dan menggunakan informasi akuntansi.

4. *Strategic cost management*

Setelah melakukan analisa biaya dari suatu aktivitas, akuntan dapat memberikan rekomendasi kepada manajemen mengenai pengurangan biaya. Manajer membutuhkan *strategic cost management* untuk memutuskan apakah mereka telah mencapai tujuan strategis perusahaan atau belum.

5. *Cost reporting*

Cost dilaporkan secara rinci didalam *internal reports* dan dilaporkan secara agregat didalam laporan keuangan eksternal. Pelaporan merupakan proses komunikasi dengan para pembuat keputusan. Sistem akuntansi biaya secara keseluruhan seharusnya disesuaikan untuk memproduksi informasi yang akurat dan relevan yang dapat dikomunikasikan kepada para pengguna secara tepat waktu.

Seperti yang telah dinyatakan dalam bab 1 bahwa terdapat 4 atribut desain sistem akuntansi biaya (Pizzini, 2006). Keempat atribut tersebut adalah tingkat rincian biaya, klasifikasi biaya, frekuensi pelaporan biaya, dan analisis varians. Masing-masing atribut tersebut secara potensial dapat meningkatkan relevansi dan kegunaan data biaya.

2.1.1.2.1.1 Rincian Biaya (*Detail*)

Literatur akuntansi manajemen secara umum mengungkapkan perlakuan akuntansi manajemen untuk masa yang akan datang dari sebuah desain sistem akuntansi biaya untuk menyediakan fleksibilitas dan detail (rincian) yang lengkap. Hal ini menjadi objek penelitian yang dilakukan oleh Karmarkar *et al.* (1990), Shank dan Govindarajan (1993) dalam Pizzini (2006), serta Chenhall dan Morris (1986), yang menyatakan “...*management accounting literature generally contends that an important feature of a cost system is its ability to provide sufficient detail and flexibility to allow costs to be analyzed for different purposes.*” Berdasarkan pada desain sistem akuntansi biaya tersebut dapat membawa dampak yang signifikan dalam fungsi manajemen yang berbeda dalam setiap lingkungannya.

Dalam lingkungan sebuah rumah sakit, manajer menghadapi berbagai situasi pengambilan keputusan terhadap pelayanan rumah sakit, seperti yang terkait dengan prosedur, test, diagnosa pasien, dan aktivitas lainnya yang tersedia. Sebagai contoh, dalam menyusun anggaran rumah sakit, para manajer harus memutuskan alat apa yang akan dibeli. Sebelum manajer membuat keputusan maka dilakukan perbandingan antara biaya dengan manfaat dari pembelian alat tersebut.

Keputusan mengenai kondisi pekerjaan dan perencanaan sumber daya manusia juga harus dilakukan secara baik (Trisnantoro, 2005: 285). Pelanggan (yaitu pasien) akan menerima pelayanan individu oleh *physicians*, perawat, *therapists*, dan sebagainya, serta dalam layanan kelompok (*group*) seperti jasa asuransi perorangan, agensi pemerintah, dan perorangan yang akan membayar terhadap jasa pelayanan di rumah sakit. Keputusan sampai seberapa banyak jumlah perawat ideal yang dibutuhkan agar mutu pelayanan tidak menurun maka diperlukan kaitannya antara biaya dengan hasil perawatan. Sehingga, sistem yang ada harus dapat mengidentifikasi dan menyatukan biaya (*aggregate costs*) untuk setiap obyek biaya. Hal ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Comerford dan Abernethy (1999), Covaeski *et al.* (1993), serta Evans, Hwang, dan Nagarajan (1995) dalam Pizzini (2006), yaitu jika sistem dapat mengidentifikasi dan menyatukan biaya untuk setiap obyek biaya (menyediakan rincian yang sesuai) maka manajer akan mampu membuat keputusan dengan baik. Penelitian yang dilakukan oleh Rayburn (1985) dalam Ruble (1990: 13-14) atas 500 manajer keuangan rumah sakit di U.S. menyatakan hasil bahwa para manajer tersebut percaya bahwa akuntansi biaya akan memberikan prospek di masa depan dan sistem akuntansi biaya yang didukung

dengan data yang lebih rinci akan menciptakan data biaya yang terakumulasi dalam eksistensi rumah sakit.

Rincian biaya yang merupakan atribut pertama dari desain sistem akuntansi biaya adalah kemampuan sistem untuk menyediakan data mengenai berbagai obyek biaya dari seluruh divisi sampai ke masing-masing produk, komponen, dan jasa. Suatu obyek biaya didefinisikan sebagai suatu item atau aktivitas yang biayanya diakumulasi dan diukur (Carter dan Usry, 2006: 30). Contohnya produk, pesanan pelanggan, kontrak, proyek, dan lain-lain. Pada sistem akuntansi biaya yang paling penting adalah atribut pertama ini agar dapat menganalisis biaya untuk tujuan yang berbeda (Pizzini, 2006).

2.1.1.2.1.2 Klasifikasi Biaya (*Classify*)

Klasifikasi biaya yang merupakan atribut kedua dari desain sistem akuntansi biaya, terkait dengan tingkat rincian biaya (*detail*). Untuk dapat memberikan rincian data maka sistem pertama kali harus dapat memisahkan dan mengklasifikasikan biaya menurut perilakunya (Pizzini, 2006). Manajer harus memahami perilaku biaya untuk menetapkan keputusan manajemen yang baik (Trisnanto, 2005: 163). Klasifikasi biaya dapat mempengaruhi keakuratan data biaya. Penelitian Pizzini (2000: 41) menyatakan bahwa “ *...more accurate cost information is commonly said to have positive performance effects via improved decision-making...*”, sehingga dibutuhkan suatu pengklasifikasian biaya. Klasifikasi biaya menurut Carter dan Usry (2006: 40), antara lain sebagai berikut:

1. Biaya dalam hubungannya dengan produk, yaitu biaya manufaktur dan biaya komersial.
2. Biaya dalam hubungannya dengan volume produksi, yaitu biaya tetap, biaya variabel, dan biaya semivariabel.
3. Biaya dalam hubungannya dengan departemen produksi atau segmen lain, yaitu *common cost* dan *joint cost*.
4. Biaya dalam hubungannya dengan periode akuntansi, yaitu *capital expenditure* dan *revenue expenditure*.
5. Biaya dalam hubungannya dengan suatu keputusan, tindakan, atau evaluasi, yaitu *differential cost* dan *sunk cost*.

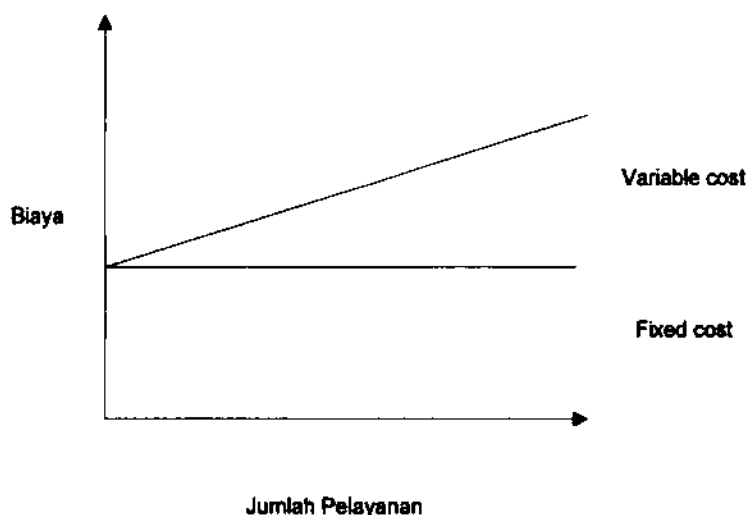
Sulastiningsih dan Zulkifli (1999: 82-87) mengklasifikasikan biaya menjadi 6 golongan. Kemudian Pudjirahardjo *et al.*, (1998: 7) mengklasifikasikan biaya menjadi 3 kriteria, yaitu berdasarkan pengaruhnya pada perubahan skala produksi (biaya tetap atau *fixed cost* dan biaya variabel atau *variable cost*), berdasarkan lama penggunaan (biaya investasi dan biaya operasional), dan berdasarkan fungsi atau aktivitas sumber biaya (biaya langsung atau *direct cost* dan biaya tak langsung atau *indirect cost*). Namun yang digunakan dalam penelitian ini adalah pengklasifikasian biaya menurut penelitian Pizzini (2006) dan menambah 1 klasifikasi biaya dalam hubungannya dengan periode akuntansi. Klasifikasi biaya yang mendasar adalah meliputi *variable or fixed cost*, *direct or indirect cost*, dan *controllable or non-controllable cost*, serta *capital or revenue expenditure*.

1. *Variable or Fixed Cost*

Biaya yang jumlahnya berubah-ubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan, sedangkan biaya per unitnya tetap merupakan biaya variabel (*variable cost*) (Pudjirahardjo *et al.*, 1998: 8; Sulastiningsih dan Zulkifli, 1999: 84; Pusat Manajemen Pelayanan Kesehatan FK-UGM, 2001: 8; Hansen dan Mowen, 2003: 69; Carter dan Usry, 2006: 43). Contohnya bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, sedangkan contoh di rumah sakit adalah biaya obat, biaya makanan, biaya alat tulis kantor, dan biaya pemeliharaan.

Biaya tetap (*fixed cost*) adalah biaya yang nilainya secara relatif tidak dipengaruhi oleh besarnya jumlah produksi (*output*). Jika pada rumah sakit meskipun tidak ada pelayanan namun biaya harus tetap dikeluarkan (Pudjirahardjo *et al.*, 1998: 7; Pusat Manajemen Pelayanan Kesehatan FK-UGM, 2001: 8; Hansen dan Mowen, 2003: 68). Contoh biaya tetap ini misalnya penyusutan, sewa, asuransi properti, sedangkan biaya tetap di rumah sakit adalah biaya stetoskop, nilai gedung yang digunakan. Agar dapat memahami pengertian mengenai *variable cost* dan *fixed cost* maka dapat dilihat pada gambar 2.2 berikut.

Gambar 2.2
Variable Cost dan Fixed Cost



Sumber: Boy S. Sarbaguna, 2004, *Manajemen Keuangan Rumah Sakit*, Cetakan Kedua, DIY: Konsorsium RSI Jateng, hal 25.

Seringkali didalam praktek terdapat kesulitan untuk membedakan apakah suatu biaya termasuk biaya tetap atau biaya variabel. Biaya ini sering disebut biaya campuran atau *mixed costs* atau biaya semivariabel. Biaya campuran ini merupakan biaya yang tidak dapat diklasifikasikan sebagai biaya tetap ataupun biaya variabel. Dapat dikatakan bahwa biaya campuran atau *mixed costs* atau biaya semivariabel memiliki atau mengandung kedua sifat baik tetap maupun variabel (Pudjirahardjo *et al.*, 1998: 8; Pusat Manajemen Pelayanan Kesehatan FK-UGM, 2001: 8; Hansen dan Mowen, 2003: 70; Carter dan Usry, 2006: 44). Contoh biaya campuran ini adalah biaya listrik, air, gas, gaji pegawai. Gaji pegawai kadang-kadang tidak dipengaruhi oleh besarnya jumlah *output*, terutama pada fasilitas pemerintah. Namun pada sebuah poliklinik, apabila pasien rawat jalannya meningkat maka pada jumlah tertentu perlu tambahan tenaga sehingga besar biaya akan berubah (Pudjirahardjo *et al.*, 1998: 8).

Biaya tetap dan biaya variabel harus dipisahkan untuk merencanakan, menganalisis, mengendalikan, atau mengevaluasi biaya pada tingkat aktivitas yang berbeda. Pemisahan biaya tetap dan biaya variabel diperlukan untuk tujuan-tujuan berikut ini (Usry dan Hammer, 1991: 356; Carter dan Usry, 2006: 61-62):

1. Perhitungan tarif biaya overhead predeterminasi dan analisis varians.
2. Persiapan anggaran fleksibel dan analisis varians.
3. Perhitungan biaya langsung dan analisis varians.
4. Analisis titik impas dan analisis CVP (*cost-volume-profit*).
5. Analisis biaya diferensial dan komparatif.
6. Analisis maksimisasi laba dan minimisasi biaya jangka pendek.
7. Analisis anggaran modal.
8. Analisis profitabilitas pemasaran berdasarkan daerah, produk, dan pelanggan.

Penilaian manajemen (pengalaman pribadi dari manajemen) digunakan untuk mengklasifikasikan biaya sebagai biaya tetap atau biaya variabel didalam prakteknya (Carter dan Usry, 2006: 62). Kadangkala manajer seringkali menyederhanakan proses dengan mengklasifikasikan setiap biaya sebagai seluruhnya tetap atau seluruhnya variabel tanpa memperhatikan bahwa terdapat beberapa biaya yang termasuk biaya campuran atau semivariabel. Oleh karena itu klasifikasi dan estimasi biaya yang lebih dapat diandalkan diperoleh dengan menggunakan salah satu dari metode berikut, yaitu metode *high-low point*, metode *scattergraph*, dan metode *least squares* (Usry dan Hammer, 1991: 356; Hansen dan Mowen, 2003: 79; Carter dan Usry, 2006: 62).

2. *Direct or Indirect Cost*

Direct cost didefinisikan sebagai “*Costs that management is capable of tracing to specific items or areas.*” (Polimeni *et al.*, 1991: 26). Biaya yang dibebankan pada sumber biaya yang mempunyai fungsi (aktivitas) langsung terhadap *output* merupakan biaya langsung atau *direct cost* (Pudjirahardjo *et al.*, 1998: 14; Pusat Manajemen Pelayanan Kesehatan FK-UGM, 2001: 8). Contohnya bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung, sedangkan contoh di rumah sakit, yaitu biaya obat-obatan, biaya peralatan medis, biaya langsung bagian rawat inap (gaji perawat), biaya langsung di instalasi gizi (biaya bahan makanan, gaji atau upah karyawan bagian gizi), biaya gaji petugas laboratorium.

Pengertian *indirect cost* menurut Hansen dan Mowen (2003: 36) adalah “*Indirect costs are costs that cannot be easily and accurately traced to a cost object.*”. Biaya tidak langsung atau *indirect cost* adalah biaya yang dibebankan pada sumber biaya yang mempunyai fungsi penunjang (aktivitas tak langsung) terhadap *output* (Pudjirahardjo *et al.*, 1998: 14). Contohnya adalah gaji bagian administrasi, gaji direktur, biaya alat tulis kantor, biaya peralatan non-medis, gaji tata usaha laboratorium.

3. *Controllable or Non-controllable cost*

Definisi *controllable cost* menurut Polimeni *et al.*, (1991: 28) adalah “*Controllable costs are those which may be directly influenced by unit managers in a given time period.*”. Biaya yang dapat dipengaruhi secara signifikan oleh manajer tertentu merupakan biaya *controllable* (Sulastiningsih dan Zulkifli, 1999: 85). Contohnya adalah biaya pemasaran. Biaya *non-controllable* adalah biaya yang tidak

secara langsung dikelola oleh otoritas manajer tertentu (Sulastiningsih dan Zulkifli, 1999: 85). Contohnya biaya depresiasi.

4. *Capital or Revenue Expenditure*

Capital expenditure adalah biaya yang telah dikeluarkan dan dimaksudkan untuk menghasilkan manfaat dalam periode-periode mendatang (selama lebih dari 1 periode akuntansi) (Usry dan Hammer, 1991: 43; Sulastiningsih dan Zulkifli, 1999: 84). *Capital expenditure* pada saat terjadinya dicatat sebagai aktiva, dan dibebankan pada periode-periode akuntansi yang menikmatinya dengan mengalokasikan sebagian harga perolehannya sebagai biaya depresiasi atau amortisasi. Contohnya pembelian kendaraan dinas.

Revenue expenditure adalah biaya yang telah dikeluarkan dan menjadi beban pada periode sekarang untuk mendapatkan penghasilan periode sekarang (Sulastiningsih dan Zulkifli, 1999: 84). Contohnya biaya gaji.

2.1.1.2.1.3 Frekuensi Pelaporan Biaya (*Frequent*)

Informasi yang harus tersedia secara berkesinambungan (bahkan setiap saat) justru lebih dibutuhkan untuk kepentingan manajerial (internal). Hal tersebut dapat memberi kemampuan bagi manajer untuk menemukan masalah dan mengidentifikasi peluang dalam memecahkan masalah. Chenchall dan Morris (1986) menyatakan bahwa pelaporan biaya yang lebih berkesinambungan dapat menyediakan umpan balik bagi manajer atas keputusan yang dibuatnya dan menyediakan informasi atas kejadian atau peristiwa yang sedang berlangsung sehingga dapat digunakan oleh manajer sebagai pedoman untuk mengambil tindakan di masa datang. Pelaporan biaya mungkin dibutuhkan pada dasar harian, mingguan, bulanan, dan lain-lain

tergantung situasinya. Penyediaan informasi tersebut dapat memakan biaya sehingga harus dipastikan bahwa interval antara laporan adalah tepat (Pizzey, 1989: 9-10).

Chenchall dan Morris (1986) menyatakan bahwa salah satu karakteristik informasi dalam sistem akuntansi manajemen adalah *timeliness* yang mempunyai unsur *frequency of reporting* dan *speed of reporting*. Hal ini dapat dikatakan pelaporan biaya yang berkesinambungan menunjukkan bahwa informasi tersebut disediakan tepat waktu.

Timeliness (ketepatanwaktuan) dapat diartikan sebagai tersedianya informasi bagi pembuat keputusan pada saat dibutuhkan sebelum informasi tersebut kehilangan kekuatan untuk mempengaruhi keputusan (Suwardjono, 2005: 170). SFAC No. 2 menyatakan bahwa "*Timeliness is an ancillary aspect relevance. If information is not available when it is needed or becomes available only so long after the reported events that it has no value for future action, it lacks relevance and is of little or no use*" (FASB, 1996/1997: 51). Informasi akuntansi harus dikomunikasikan sedini mungkin agar dapat digunakan sebagai dasar untuk membantu dalam pengambilan keputusan dan untuk menghindari tertundanya keputusan tersebut. Hal ini didukung oleh Hilton (1979) dalam Pizzini (2000: 42) yang menyatakan bahwa "*the more timely the information, the greater the value of an information system*". "*Timely information should be especially useful in the hospital industry, which is facing a period of tremendous change and uncertainty*".

2.1.1.2.1.4 Analisis Varians (*Variance*)

Analisis varians menurut Shank dan Govindarajan (1993: 111) adalah "*variance analysis is the formal step leading to determining what corrective actions*

are called for by management". Analisis varians merupakan proses sistematis yang membandingkan biaya aktual dengan biaya standard, mengidentifikasi varians, dan menginterpretasikan sumber masing-masing varians (Heitger *et al.*, 1992: 351). Analisis selisih menurut Sarbaguna (2004: 37) adalah upaya mengetahui selisih, baik positif atau negatif dari realisasi pelaksanaan terhadap anggaran yang telah dibuat, sehingga dalam analisis varians perlu adanya anggaran sebagai patokan, adanya hasil realisasi, dan perlu juga diperhatikan selisih yang terjadi. Analisis varians sebenarnya berusaha untuk menjawab pertanyaan sebagai berikut (Heitger *et al.*, 1992: 351):

1. Berapa perbedaan antara biaya aktual dengan biaya standard? Pertanyaan ini dijawab ketika menghitung varians.
2. Mengapa perbedaan tersebut terjadi? Pertanyaan ini penting bagi manajer karena dapat mencari penyebab varians yang memungkinkan serta dapat fokus pada solusi masalah yang memungkinkan.

Analisis varians sebenarnya menitikberatkan pada biaya produksi. Menurut Garrison (1997: 111), terdapat 3 kelompok analisis varians pada perusahaan manufaktur, yaitu varian bahan baku, varian tenaga kerja, dan varian *overhead* pabrik. Adapun Atkinson (1995: 255) mengemukakan macam-macam jenis analisa varians sebagai berikut:

1. *Basic Variance Analysis*, terdiri dari:
 - a. *First Level Variance*, yaitu perbandingan antara biaya aktual dengan perkiraan untuk suatu macam biaya.
 - b. *Second Level Variance*, menganalisa perubahan dari varian level pertama untuk efisiensi dan perubahan harga.

2. *Marketing Variances*

Fokus pada pengaruh perubahan harga penjualan dan volume penjualan terhadap laba, yang terdiri dari:

- a. *Single Product Firm*, menggunakan varian harga penjualan dan varian volume penjualan.
- b. *Multi Product Companies*, menggunakan varian harga penjualan, varian volume penjualan, dan varian *sales mix*.

Varian volume penjualan dapat memberikan informasi bagi manajer mengenai keuntungan atau kerugian yang diderita akibat perubahan kuantitas dari penjualan. Varian *sales mix* merupakan perbedaan akibat dari perubahan proporsi total penjualan dari tiap-tiap produksi. Varian tersebut memberikan informasi pada manajer agar dapat menentukan proporsi penjualan produk-produk dengan keuntungan yang tinggi.

Organisasi pelayanan kesehatan belum sepenuhnya mengetahui tentang manfaat teknik akuntansi biaya standard karena biasanya organisasi-organisasi tersebut tidak membuat analisis varian didalam pelaporan internalnya secara rutin (Cooper dan Suver, 1992). Pada artikel Cooper dan Suver (1992) dijelaskan mengenai cara dimana manajer rumah sakit dapat menggunakan analisis varian untuk *pricing decisions*, *performance measurement*, dan *mangement control*. Kemudian, Young dan Pearlman (1993) dalam Pizzini (2000: 43) menyatakan bahwa analisis varian dapat digunakan untuk mengidentifikasi isu-isu yang terjadi didalam *case mix*, *volume*, *resources consumed per case*, *input prices*, *input efficiencies*, dan *fixed facilities costs*. Informasi mengenai penyebab terjadinya varian (selisih) dapat dipakai untuk menilai prestasi manajer yang bertanggung jawab atas terjadinya selisih tersebut. Menurut

Pizzini (2000: 43) masih sedikit penelitian yang menguji pengaruh analisis varian terhadap kinerja meskipun analisis varian merupakan teknik manajemen biaya yang umum.

2.1.2 Relevansi (*Relevance*) dan Kegunaan (*Use*)

Relevan berarti data akuntansi harus memenuhi kebutuhan informasi tertentu dari *user* (Heitger *et al.*, 1992: 17), sedangkan Polimeni *et al.* (1991: 601) menyatakan bahwa "*Relevant data are the informational input provided by management accountants for each of stages of the problem-solving process*". Informasi akuntansi agar dapat berguna maka informasi akuntansi diantaranya harus relevan. Pizzey (1989: 5) menyatakan bahwa "*Only data which an executive needs to assist his/ her function is really useful*".

Informasi menjadi bermanfaat apabila relevan dengan keputusan pemakai informasi dan apabila informasi tersebut dipahami serta digunakan (*use*) oleh pemakai (*user*). Hal ini seperti yang dinyatakan ASOBAT (1966) dalam Riahi-Belkoui (2000: 147) bahwa "Agar informasi memenuhi standard relevan, informasi harus terkait dengan atau berguna dalam kaitannya dengan tindakan yang didesain untuk memfasilitasi atau menghasilkan informasi yang ingin dihasilkan".

Relevan oleh Suwardjono (2005: 169) dapat diartikan sebagai kemampuan informasi untuk membantu pemakai dalam membedakan beberapa alternatif keputusan sehingga pemakai dapat dengan mudah menentukan pilihan. SFAC (Statements of Financial Accounting Concepts) No.1 mendefinisikan relevan sebagai "*the capacity of information to make a difference in a decision by helping users to*

form predictions about the outcomes of past, present, and future, events or to confirm or correct prior expectations” (FASB, 1996/ 1997: 33). Dapat dikatakan bahwa relevan merupakan kemampuan informasi dalam mempengaruhi keputusan yang dibuat manajer dengan mengubah atau mengkonfirmasi harapan manajer mengenai konsekuensi suatu tindakan yang diambil.

Secara singkat, untuk menjadi relevan maka informasi harus memiliki nilai prediksi dan umpan balik, dan pada saat yang sama harus disampaikan dengan tepat waktu (Riahi-Belkaoui, 2000: 147). Umpan balik adalah informasi yang dikirimkan kepada penerima berkenaan dengan perilaku penerima tersebut (Ashford dan Cummings, 1983 dalam Ikhsan dan Rasdianto, 2005). Kemudian Vroom (1964) dan Bourne (1966) dalam Ikhsan dan Rasdianto (2005) menyatakan bahwa umpan balik membantu manajer dalam meningkatkan kinerjanya karena memungkinkan manajer untuk mengidentifikasi dan mengoreksi kesalahan serta mengurangi ketidakpastian tugas dengan memberikan informasi yang relevan.

2.1.3 Pengaruh Desain Sistem Akuntansi Biaya Terhadap Relevansi Data Biaya

Data yang dihasilkan oleh sistem akuntansi biaya harus dapat memenuhi kebutuhan informasi, yang akan berpengaruh pada pengambilan keputusan *user*. Data atau informasi dibutuhkan oleh manajemen sejak dimulainya kegiatan hingga selesainya kegiatan dilaksanakan. Garrison dalam Saboet (1994) menyatakan bahwa informasi dibutuhkan oleh manajer dalam rangka melaksanakan 3 fungsi utamanya, yaitu untuk merencanakan kegiatan, mengendalikan kegiatan, dan membuat keputusan.

Top manajemen biasanya membutuhkan informasi untuk perencanaan strategis, sehingga informasi yang paling banyak diperlukan adalah yang berasal dari luar organisasi. Untuk manajemen tingkat menengah, membutuhkan informasi internal dalam jumlah yang lebih banyak daripada informasi eksternal. Hal ini dikarenakan tugas manajemen tingkat menengah adalah untuk mengendalikan kegiatan demi mengamankan terlaksananya kebijakan yang telah ditentukan oleh top manajemen. Bagi manajemen tingkat bawah, informasi yang diperlukan semuanya berasal dari dalam organisasi. Hal ini karena tugas dari manajemen tingkat bawah adalah untuk melaksanakan semua kebijakan yang telah ditentukan dan melaporkan hasil kegiatan yang telah dilaksanakan.

Pada berbagai penelitian akuntansi manajemen, dinyatakan bahwa ketika ketidakpastian lingkungan meningkat maka para pembuat keputusan mencari informasi untuk dapat melakukan aktivitas perencanaan dan pengendalian (Pizzini, 2006). Informasi biaya yang dibutuhkan oleh manajer dapat disediakan oleh sistem akuntansi biaya. Sistem akuntansi biaya yang memadai dapat menghasilkan data atau informasi yang relevan. Hasil penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa manajer mencari data biaya yang relevan untuk membantu para manajer dalam membuat keputusan. Hal ini memungkinkan apabila disediakan oleh sistem akuntansi biaya yang menyediakan rincian data, pengklasifikasian biaya, serta menyediakan informasi lebih berkesinambungan. Beberapa peneliti menyatakan bahwa data varians biasanya tidak berguna untuk pembuatan keputusan manajerial, namun varians dapat membantu didalam pengambilan keputusan manajerial dengan mengidentifikasi koreksi tindakan manajerial (Pizzini, 2006).

2.1.4 Pengaruh Relevansi Data Biaya Terhadap Kegunaan Data Biaya

Manfaat utama dari akuntansi manajemen (termasuk sistem akuntansi biaya) adalah menunjukkan jenis data atau informasi yang dibutuhkan oleh manajer, dari mana data atau informasi dapat diperoleh, dan bagaimana menggunakannya (Saboet, 1994). Berbagai data atau informasi dapat dihasilkan dari suatu sistem akuntansi biaya, namun tidak semua digunakan oleh manajer. Hanya data atau informasi yang relevan saja yang digunakan oleh para manajer. Hal ini didukung oleh penelitian sebelumnya (Pizzini, 2006) yang menyatakan bahwa manajer mencari data (informasi) biaya yang relevan untuk dapat digunakan dalam menjalankan aktivitas manajerialnya.

Bagi seorang akuntan, yang perlu diperhatikan adalah untuk siapa informasi itu dibuat dan digunakan untuk tujuan apa (Saboet, 1994). Sebaik apapun informasi dibuat, akan tidak mempunyai arti atau nilai apabila tidak memperhatikan untuk siapa dan untuk tujuan apa informasi itu dibuat.

2.1.5 Kinerja

Kinerja (*performance*) adalah hasil kerja yang dapat dicapai oleh seseorang atau sekelompok orang dalam suatu organisasi sesuai dengan wewenang dan tanggung jawab masing-masing, dalam rangka mencapai tujuan organisasi (Mahoney, 1963 dalam Mardiyah dan Listianingsih, 2005). Manajer menghasilkan kinerja dengan mengerahkan bakat dan kemampuan serta usaha beberapa orang lain yang berada didalam daerah wewenangnya (Mardiyah dan Listianingsih, 2005). Engko (2006) menyatakan bahwa kinerja individual mengacu pada prestasi kerja individu yang

diatur berdasar standard atau kriteria yang telah ditetapkan oleh suatu organisasi kemudian kinerja individual yang tinggi dapat meningkatkan kinerja organisasi secara keseluruhan.

Pengukuran kinerja diperlukan oleh semua organisasi. Dengan mengukur kinerja, organisasi atau perusahaan dapat memperoleh banyak manfaat. Diantaranya seperti yang dikemukakan oleh Ostrenga (1992: 244) adalah untuk memungkinkan manajer melakukan pengamatan terhadap aktivitas saat ini dan memperoleh informasi tentang aspek-aspek dari perusahaan yang memerlukan perhatian. Pengukuran kinerja dapat juga menjadi suatu dasar bagi perusahaan untuk menentukan sistem *reward*. Burns (1994: 52) juga mengemukakan manfaat dari pengukuran kinerja, salah satunya adalah bahwa pengukuran kinerja mempengaruhi perilaku di masa yang akan datang dengan memberi informasi serta motivasi pada manajer pada saat ini dan di masa yang akan datang.

Fisher (1998) dalam Astuti dan Sabeni (2005) menyatakan bahwa didalam sistem kontrol formal ukuran kinerja meliputi ukuran keuangan dan non-keuangan. Pengukuran kinerja keuangan menjelaskan indikasi-indikasi kinerja serta hasil dari kegiatan dan hasil keputusan manajemen dalam bentuk moneter. Anthony dan Govindarajan (2000: 426) menyatakan bahwa "*Financial measure of corporate success, profit and revenue, show the result of past decision the company has taken.*" Pada rumah sakit, kegiatan pelayanannya harus dinilai kinerjanya baik kinerja pelayanan (termasuk mutu pelayanan) maupun kinerja keuangan. Kinerja keuangan tidak menggambarkan keberhasilan rumah sakit secara keseluruhan, namun akan menjadi dasar penting bagi perkembangan berikutnya (Sarbaguna, 2004: 35).

Penilaian kinerja rumah sakit didasarkan atas 5 faktor atau indikator, yaitu (Wichaksana, 2000):

1. Kepuasan pasien,
2. Pelayanan medik,
3. Efisiensi pelayanan,
4. Kepuasan staf dan karyawan,
5. Kualitas Kesling (Kesehatan Lingkungan).

Efisiensi pelayanan adalah kemampuan rumah sakit menggunakan sumber daya yang dimiliki untuk memberikan pelayanan yang optimal. Dengan penggunaan sumber daya yang efisien akan meningkatkan pelayanan yang diberikan oleh rumah sakit sehingga meningkatkan kinerja rumah sakit secara keseluruhan. Faktor-faktor penentu (parameter) meningkatnya efisiensi pelayanan rumah sakit di bidang keuangan salah satunya adalah *profit margin*, sedangkan di bidang produktivitas adalah *Bed Turn Over (BTO)*, *Bed Occupancy Rate (BOR)* dan *Turn Over Interval (TOI)*.

Kinerja rumah sakit dari aspek mutu pelayanan sangat dipengaruhi oleh ketepatan, profesionalisme dan kepedulian terhadap pasien. Ketepatan dalam menetapkan diagnosa penyakit dan pengobatan sangat menentukan penyembuhan penyakit yang diderita pasien. Dengan meningkatnya ketepatan pelayanan yang diberikan oleh rumah sakit kepada pasien akan meningkatkan mutu pelayanan sehingga akan meningkatkan kinerja rumah sakit secara keseluruhan. Faktor-faktor penentu (parameter) meningkatnya ketepatan pelayanan rumah sakit adalah *Net Death Rate (NDR)* dan *Average Length of Stay (ALOS)*.

2.1.5.1 Pengukuran Kinerja Keuangan

Salah satu bentuk informasi akuntansi yang penting dalam proses penilaian kinerja perusahaan adalah berupa rasio-rasio keuangan perusahaan untuk periode tertentu (Meriewaty dan Setyani, 2005). Analisis rasio adalah analisis yang menggambarkan angka-angka rasio dari laporan keuangan neraca dan laporan laba rugi perusahaan (Sarbaguna, 2004: 36). Pada analisis rasio, yang perlu diperhatikan adalah laporan keuangan perusahaan. Laporan keuangan merupakan hasil tindakan pembuatan ringkasan data keuangan yang mencerminkan keadaan perusahaan pada kurun waktu tertentu. Dengan melakukan analisis rasio tersebut, maka akan terlihat indikator keuangan yang dapat menggambarkan kondisi keuangan serta kinerja yang dicapai perusahaan.

Melakukan analisis terhadap laporan keuangan akan memberikan manfaat untuk dapat mengetahui keadaan dan perkembangan keuangan perusahaan. Pimpinan perusahaan atau manajemen mempunyai kepentingan terhadap laporan keuangan dari perusahaan yang dipimpinnya (Riyanto, 1995: 327-328). Manajer dapat mengetahui keadaan dan perkembangan keuangan perusahaannya dengan melakukan analisis laporan keuangan. Dengan melakukan analisis laporan keuangan, manajer juga dapat mengetahui hasil keuangan yang dicapainya, mengetahui kelemahan-kelemahan dari perusahaannya, dan hasil yang dianggap cukup baik. Dengan mengetahui kelemahan tersebut, maka manajer dalam menyusun rencana yang akan datang dapat memperbaiki kelemahan yang ada, serta hasil yang dianggap cukup baik di masa lalu dapat dipertahankan di waktu yang akan datang.

Melakukan analisa rasio keuangan pada dasarnya terdapat 2 macam cara perbandingan (Riyanto, 1995: 329), yaitu yang pertama adalah membandingkan rasio sekarang dengan rasio-rasio dari waktu-waktu yang lalu atau dengan rasio-rasio yang diperkirakan untuk waktu-waktu yang akan datang dari perusahaan yang sama. Kemudian yang kedua adalah dengan membandingkan rasio-rasio dari suatu perusahaan dengan rasio-rasio semacam dari perusahaan lain yang sejenis atau industri untuk waktu yang sama.

Analisis rasio keuangan dapat dikelompokkan menjadi rasio likuiditas, rasio *leverage*, rasio aktivitas, dan rasio profitabilitas (Riyanto, 1995: 330-331). Rasio likuiditas merupakan rasio yang mengukur likuiditas suatu perusahaan, contohnya adalah *current ratio*, *quick ratio*, dan lain-lain. Rasio *leverage* adalah rasio untuk mengukur seberapa jauh aktiva perusahaan dibiayai dengan hutang, contohnya *times interest earned ratio* dan sebagainya. Rasio untuk mengukur sampai seberapa besar efektivitas perusahaan dalam mengerjakan sumber-sumber dananya merupakan rasio aktivitas, misalnya *inventory turnover*. Kemudian rasio profitabilitas menunjukkan hasil akhir dari sejumlah kebijaksanaan dan keputusan-keputusan, contohnya *gross profit margin*, *operating income ratio*.

Secara operasional, berbagai indikator akan dipergunakan untuk menilai kinerja rumah sakit (Trisnantoro, 2005: 260). Contohnya dalam indikator keuangan terdapat neraca, laba rugi, dan laporan arus kas. Pada rumah sakit dengan status *for profit*, berbagai macam rasio keuangan akan dikemukakan, contohnya ROI (*Return on Investment*), ROE (*Return on Equity*), *profit margin*, *debt to equity*, dan *revenue growth* (Duncan, *et al.*, 1995 dalam Trisnantoro, 2005: 260).

Pada penelitian Pizzini (2006) menggunakan ukuran profitabilitas yang mencerminkan dana yang tersedia untuk digunakan oleh rumah sakit dalam investasi kembali dan membayar hutang. Ukuran tersebut adalah *operating margin* namun tidak termasuk dana yang diperoleh dari amal dan penambahan pendapatan dari non-operasi. Menurut Riyanto (1995: 335), *operating margin* merupakan laba operasi sebelum bunga dan pajak (*neto operating income*) yang dihasilkan oleh setiap rupiah penjualan.

Pizzini (2006) juga memasukkan ukuran biaya rumah sakit, yaitu rasio beban administratif. Alasan dimasukkan ukuran biaya tersebut karena adanya usaha pengendalian biaya yang dilakukan oleh rumah sakit sehingga rumah sakit mendesain sistem akuntansi biaya yang lebih dapat menyediakan rincian data, lebih dapat mengklasifikasikan biaya, lebih berkesinambungan dalam melaporkan, dan lebih dapat menghitung jumlah varians.

Rasio beban administratif merupakan perbandingan antara beban administratif terhadap total beban operasional. Menurut Peraturan Pengurus Pusat Perhimpunan Rumah Sakit Seluruh Indonesia (PERSI) yang dimaksud dengan biaya administrasi rumah sakit adalah "biaya-biaya yang bersifat dukungan administrasi, berupa surat menyurat, status, formulir, beban computer/ billing system, sampul, dan lain-lain yang ditimbulkan akibat pelayanan jasa kesehatan dan konsultasi pasien di rumah sakit." (Peraturan Pengurus Pusat PERSI No 05/PER/PP.PERSI/II/2007 tentang Biaya Administrasi Rumah Sakit). Beban operasional adalah beban yang rutin dikeluarkan entitas rumah sakit untuk melaksanakan kegiatan yang tidak terkait langsung dengan pelayanan pasien dan pendanaan entitas rumah sakit (PERSI, 2004:

161). Contohnya adalah administrasi umum. Rasio beban administratif menggambarkan kemampuan manajemen dalam mengendalikan beban yang tidak secara langsung terkait dengan pemberian pelayanan kesehatan kepada pasien.

2.1.5.2 Pengukuran Kinerja Non-Keuangan

Setiap rumah sakit mempunyai fungsi sosial, yang merupakan tolak ukur dari kinerja non-keuangan, antara lain dengan menyediakan fasilitas untuk merawat penderita yang tidak atau kurang mampu yaitu sekurang-kurangnya 75% dari kapasitas tempat tidur yang tersedia pada RS Pemerintah, dan sekurang-kurangnya 25% dari kapasitas tempat tidur yang tersedia pada RS Swasta.

Penilaian tingkat keberhasilan atau untuk memberi gambaran mengenai keadaan pelayanan di rumah sakit biasanya dilihat dari berbagai segi, yaitu dari tingkat pemanfaatan sarana pelayanan, mutu pelayanan, dan tingkat efisiensi pelayanan. Berbagai indikator diperlukan untuk mengetahui tingkat pemanfaatan, mutu dan efisiensi pelayanan rumah sakit, selain itu agar informasi yang ada dapat bermakna harus ada nilai parameter yang akan dipakai sebagai nilai banding antara fakta dengan standard yang diinginkan. Menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (1993: 19-20 dan 2005: 11) dan hasil seminar pada Departemen Kesehatan (Supadmi), indikator yang umumnya dipergunakan untuk mengukur pelayanan kesehatan rumah sakit antara lain:

- a. Angka pemakaian tempat tidur atau yang disebut *Bed Occupancy Rate* (B.O.R).

Merupakan prosentase pemakaian tempat tidur 1 satuan waktu tertentu.

Prosentase ini menunjukkan sampai berapa jauh pemakaian tempat tidur

yang tersedia di rumah sakit dalam jangka waktu tertentu. Bila nilai ini mendekati 100 berarti ideal tetapi bila BOR rumah sakit 75%-85% sudah dapat dikatakan ideal. Indikator BOR memberikan gambaran tinggi rendahnya tingkat pemanfaatan dari tempat tidur rumah sakit.

$$\text{B.O.R} = \frac{\text{Jumlah hari perawatan dalam suatu jangka waktu tertentu}}{\text{Jumlah tempat tidur} \times \text{Jumlah hari periode yang sama}} \times 100\%$$

Dari rumus tersebut dapat dijelaskan hal-hal sebagai berikut :

- (1) Jumlah hari perawatan adalah jumlah hari perawatan pasien rawat inap yang ada di rumah sakit tersebut untuk seluruh pasien rawat inap selama periode tertentu.
- (2) Jumlah tempat tidur adalah jumlah tempat tidur yang dimiliki oleh rumah sakit tersebut untuk melayani pasien yang di rawat inap di rumah sakit tersebut.

- b. Rata-rata lama dirawat atau yang disebut *Average Length of Stay* (A.L.O.S)

Merupakan rata-rata lama perawatan seorang pasien. Memberikan gambaran mutu pelayanan rumah sakit. Idealnya rata-rata perawatan seorang pasien adalah 7-10 hari.

$$\text{A.L.O.S} = \frac{\text{Jumlah lama dirawat penderita keluar dari RS}}{\text{Jumlah penderita keluar (hidup + mati)}}$$

Dari rumus tersebut dapat dijelaskan hal-hal sebagai berikut:

- (1) Jumlah hari perawatan penderita keluar adalah jumlah hari perawatan pasien rawat inap yang telah keluar yang ada di rumah sakit tersebut selama 1 tahun.

(2) Jumlah penderita rawat inap yang keluar (hidup+mati) di RS seluruh pasien rawat inap yang keluar dari rumah sakit baik dalam keadaan hidup maupun mati dalam 1 tahun.

c. Angka Kematian Netto atau yang disebut *Net Dead Ratio* (NDR)

Merupakan angka kematian lebih dari 48 jam setelah dirawat untuk tiap-tiap 1000 pasien yang keluar. Indikator ini memberikan gambaran mutu pelayanan di rumah sakit. Nilai NDR yang dianggap masih dapat ditolerir adalah kurang dari 25 per 1000 pasien keluar.

$$\text{N.D.R} = \frac{\text{Jumlah kematian penderita setelah dirawat dari 48 jam}}{\text{Jumlah penderita keluar (hidup + mati)}}$$

Dari rumus tersebut dapat dijelaskan hal-hal sebagai berikut:

(1) Jumlah kematian penderita di RS setelah dirawat dari 48 jam pada suatu periode tertentu adalah seluruh pasien rawat inap yang meninggal setelah menginap di rumah sakit lebih dari atau sama dengan 48 jam.

(2) Jumlah penderita keluar adalah seluruh pasien rawat inap di rumah sakit tersebut yang telah keluar baik dalam keadaan hidup maupun mati.

d. *Bed Turn Over* (BTO)

Merupakan frekuensi pemakaian tempat tidur, berapa kali dalam satu satuan waktu tertentu (biasanya 1 tahun) tempat tidur rumah sakit dipakai. Indikator ini memberikan gambaran tingkat efisiensi dari pemakaian

tempat tidur. Idealnya selama 1 tahun, 1 tempat tidur rata-rata dipakai 40-50 kali.

$$\text{BTO} = \frac{\text{Jumlah pasien keluar (hidup + mati)}}{\text{Jumlah tempat tidur}}$$

Dari rumus tersebut dapat dijelaskan hal-hal sebagai berikut:

- (1) Jumlah penderita rawat inap yang keluar adalah seluruh pasien rawat inap yang keluar dari rumah sakit baik dalam keadaan hidup maupun mati dalam 1 tahun.
- (2) Jumlah tempat tidur adalah jumlah seluruh tempat tidur yang dimiliki oleh rumah sakit untuk melayani pasien rawat inap.

e. *Turn Over Interval (TOI)*

Merupakan rata-rata hari, tempat tidur tidak ditempati dari saat terisi ke saat terisi berikutnya. Indikator ini memberikan gambaran tingkat efisiensi dari pada penggunaan tempat tidur. Idealnya tempat tidur kosong hanya dalam waktu 1-3 hari.

$$\text{TOI} = \frac{(\text{Jumlah TT} \times \text{hari}) - \text{hari perawatan rumah sakit}}{\text{Jumlah pasien keluar (hidup + mati)}}$$

Dari rumus tersebut dapat dijelaskan hal-hal sebagai berikut:

- (1) Jumlah tempat tidur adalah jumlah seluruh tempat tidur yang dimiliki oleh rumah sakit untuk melayani pasien rawat inap.
- (2) Jumlah hari perawatan adalah jumlah hari perawatan pasien rawat inap yang ada di rumah sakit tersebut untuk seluruh pasien rawat inap selama periode tertentu.

- (3) Jumlah penderita rawat inap yang keluar di RS dalam 1 tahun adalah seluruh pasien rawat inap yang keluar dari rumah sakit baik dalam keadaan hidup maupun mati dalam 1 tahun.

2.1.6 Pengaruh Kegunaan (*Use*) Data Biaya Terhadap Kinerja

Data atau informasi telah menjadi salah satu aset organisasi. Keberadaan data atau informasi tersebut dapat (Sanjoyo, 2006: 10):

1. Menentukan kelancaran dan kualitas proses kerja;
2. Menjadi ukuran kinerja organisasi atau perusahaan;
3. Menjadi acuan yang pada akhirnya menentukan kedudukan atau peringkat organisasi tersebut dalam persaingan lokal maupun global.

Informasi (*data*) menjadi bermanfaat apabila relevan dengan keputusan pemakai informasi dan apabila informasi tersebut dipahami serta digunakan (*use*) oleh pemakai (*user*). Apabila data atau informasi biaya yang disediakan oleh sistem akuntansi biaya adalah relevan bagi pihak pembuat keputusan, maka data atau informasi tersebut akan digunakan untuk membantu dalam pembuatan keputusan manajerial.

Keputusan yang diambil berdasarkan data atau informasi yang lebih relevan dapat menghasilkan keputusan yang tepat dalam mencapai tujuan organisasi. Ketepatan pengambilan keputusan oleh pihak manajemen dapat mempengaruhi kinerja suatu perusahaan, dimana kinerja merupakan kemampuan suatu perusahaan dalam menggunakan modal yang dimilikinya secara efektif dan efisien untuk mendapatkan hasil yang maksimal. Apabila data atau informasi yang digunakan

dalam mengambil keputusan tersebut tidak relevan maka dapat menyebabkan manajer (pihak pengambil keputusan) menyetujui keputusan yang tidak bijaksana atau menolak keputusan yang bijaksana. Oleh karena itu, seperti yang dinyatakan dalam model konseptual Pizzini, bahwa data biaya yang lebih relevan akan digunakan (*use*) untuk membantu dalam membuat keputusan manajerial yang selanjutnya akan dapat meningkatkan kinerja (Pizzini, 2006).

2.1.7 Pengaruh Desain Sistem Akuntansi Biaya Terhadap Kinerja

Peranan dari sistem akuntansi biaya tidak hanya untuk tujuan penilaian persediaan saja, tetapi juga untuk tujuan pengendalian operasional dan pengukuran kinerja, dan untuk pengukuran biaya-biaya produk atau jasa secara akurat. Kerangka konseptual dari hubungan desain sistem akuntansi biaya dengan kinerja lebih mengarah pada sistem akuntansi biaya agar menjadi lebih relevan dan berguna (*usefull*) bagi pengambilan keputusan yang kemudian akan dapat mendorong kearah peningkatan kinerja manajemen (Shank dan Govindarajan, 1993 dalam Pizzini, 2006; Johnson, 1992). Hipotesis dari Lawrence dalam Pizzini (2006) menyatakan bahwa kinerja operasional dan kinerja keuangan akan meningkat pada rumah sakit yang menyediakan *detail* yang lebih baik.

Suatu karakteristik dari desain sistem akuntansi biaya adalah *detail*. Untuk menyediakan rincian data (*detail*) maka pertama kali sistem harus memisahkan dan mengklasifikasikan biaya berdasar perilakunya. Dalam mencapai tujuan tersebut, klasifikasi biaya seperti dalam penelitian sebelumnya adalah biaya tetap atau variabel (*fixed or cost variable*), biaya langsung atau tidak langsung (*direct or indirect costs*),

dan biaya terkendali atau tidak terkendali (*controllable or uncontrollable costs*) (Pizzini, 2006; dan Johnson, 1992).

Karakteristik ketiga adalah *frequent* (frekuensi pelaporan biaya) yang memungkinkan bagi manajer untuk menyelesaikan masalah dan mengidentifikasi kesempatan perbaikan kinerja. Karakteristik keempat, yaitu suatu desain sistem akuntansi biaya dapat menganalisis varians. Analisis varians adalah perbedaan yang terjadi antara anggaran dan aktual, serta dapat menjelaskan penyebab varians tersebut.

Desain sistem akuntansi biaya secara fungsional dapat menyediakan *detail*, dan klasifikasi biaya, serta melaporkan secara *frequently*, dan menghitung serta mencari masalah dari penyebab varians. Seringnya (*more frequent*) pelaporan akan mengindikasikan hasil informasi yang *timely basis*. Sebagai contoh, apabila informasi biaya dilaporkan secara bulanan daripada kwartalan, manajer akan lebih dapat mengevaluasi kinerja yang ada untuk periode satu bulan, daripada periode kwartal. Karmarkar (1990) dalam Pizzini (2006) menggunakan *timeliness* dalam menentukan karakteristik desain sistem akuntansi biaya, yang berhubungan pada sistem akuntansi biaya.

2.1.8 Akuntansi Manajemen dan Akuntansi Biaya di Rumah Sakit

Akuntansi manajemen dan akuntansi biaya di rumah sakit biasanya mengadopsi dari perusahaan manufaktur. Namun terdapat beberapa penyesuaian yang dilakukan mengingat rumah sakit merupakan organisasi yang bergerak di bidang jasa. Oleh karena itu akan diberikan sedikit gambaran mengenai akuntansi manajemen dan

akuntansi biaya di rumah sakit. Akuntansi manajemen pada rumah sakit penting dalam menjawab dan membuktikan hal-hal sebagai berikut (Sarbaguna 2004: 24):

1. Apakah rumah sakit dalam keadaan defisit atau surplus, unit mana yang defisit dan mana yang surplus?
2. Pelayanan mana yang cenderung meningkat, dan mana yang menurun dari sudut penerimaan uang?
3. Apakah tersedia uang tunai yang cukup bagi operasional rumah sakit?
4. Apakah pelayanan rumah sakit dapat berjalan dengan efisien?
5. Apakah pelayanan dapat dicapai dengan efektif?
6. Perlukah rumah sakit membeli alat baru?

Grimsley (1974) dalam Sarbaguna (2004: 23) menyatakan bahwa akuntansi manajemen hendaklah mempunyai ciri-ciri sebagai berikut:

1. sederhana
2. cepat dibuat dan dimengerti
3. akurat; berisi data yang benar
4. rinci; serinci mungkin yang dapat dicapai namun jangan menjadi rumit

Akuntansi biaya merupakan proses pencatatan, penggalangan, pengalokasian dan pelaporan berbagai macam biaya yang terjadi di rumah sakit (Sarbaguna, 2004: 42). Tujuannya adalah menentukan besarnya biaya pelayanan, mengendalikan biaya, dan sebagai pengambilan keputusan.

Biaya pelayanan akan merupakan dasar dari tarif. Dalam kaitan dengan biaya pelayanan ini maka terdapat 2 pusat keuangan yang akan saling terkait, yaitu pusat penerimaan dan pusat biaya. Pusat penerimaan yaitu pelayanan atau kegiatan yang

menghasilkan masukan bagi rumah sakit, contohnya rawat jalan, rawat inap, operasi, laboratorium, apotek, pelayanan rehabilitasi, tindakan medik dan radioterapi (Sarbaguna, 2004: 43; Pudjirahardjo *et al.*, 1998: 6). Pusat biaya merupakan pelayanan atau kegiatan yang merupakan tempat keluarnya keuangan rumah sakit tanpa menghasilkan penerimaan, contohnya administrasi umum, instalasi pemeliharaan sarana, dapur, rumah tangga dan kebersihan (Sarbaguna, 2004: 43; Pudjirahardjo *et al.*, 1998: 6).

Pengendalian biaya, yang berperan adalah pencatatan biaya, pengalokasian biaya dan pelaporan biaya. Perwujudan peran tersebut dapat berupa anggaran biaya, biaya standard, dan prosedur pencatatan (Sarbaguna, 2004: 43). Penentuan anggaran biaya tersebut merupakan dasar dapat benar tidaknya pelayanan dijalankan, sedangkan penentuan biaya standard merupakan patokan biaya pelayanan yang dipakai sebagai batas penggunaan biaya pada waktu tertentu. Untuk menghindari pemborosan maka diperlukan prosedur pencatatan biaya.

Pengambilan keputusan yang berhubungan dengan data biaya antara lain penentuan atau perubahan tarif, pembelian alat, dan penentuan pelayanan baru. Untuk itu diperlukan data biaya, dan dalam hal tertentu tidak selamanya mudah, apalagi bila menyangkut hal yang baru. Meskipun demikian perlu dipertimbangkan berbagai hal sebagai berikut (Sarbaguna, 2004: 44):

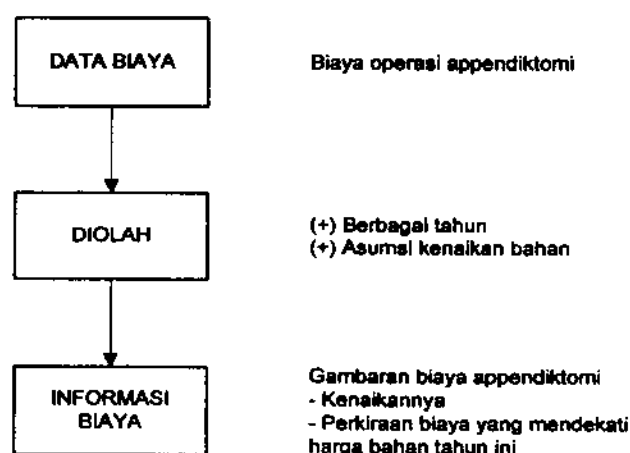
1. Untuk tujuan yang berbeda maka perlu data biaya yang berbeda.
2. Angka-angka akuntansi merupakan angka taksiran.
3. Manajemen bekerja dengan data yang tidak lengkap.

4. Data biaya hanyalah salah satu data yang harus dipertimbangkan didalam pengambilan keputusan.

5. Hanyalah manusia yang dapat menjadikan sesuatu terlaksana, bukan angka.

Dari gambaran diatas maka tidaklah perlu menjadi suatu penghalang apabila data biaya tidak dapat diperoleh. Ada baiknya data biaya tersebut diolah terlebih dahulu menjadi informasi biaya yang relevan (gambar 2.3).

Gambar 2.3
Alur Proses Data Biaya Menjadi Informasi Biaya



Sumber: Boy. S Sarbaguna, 2004, *Manajemen Keuangan Rumah Sakit*, Cetakan Kedua, DIY: Konsorsium RSI Jateng, hal 45.

Perusahaan jasa, seperti rumah sakit, mengubah sumber daya menjadi jasa seperti halnya perusahaan manufaktur yang mengubah sumber daya dan jasa menjadi produk jadi. Rumah sakit merupakan organisasi *quasi-nonprofit*, karena rumah sakit menyediakan jasa sosial kepada masyarakat umum namun sebagai gantinya rumah sakit memungut *fee* untuk menutup semua biaya yang digunakan dalam menyediakan jasa tersebut. Terdapat perbedaan penting antara sistem akuntansi biaya pada perusahaan manufaktur dengan perusahaan jasa. Perbedaannya adalah bahwa

perusahaan jasa tidak mempunyai biaya bahan baku langsung untuk dialokasikan (Henke dan Spoede, 1991: 325). Sistem akuntansi biaya untuk perusahaan jasa utamanya juga harus membantu manajemen dalam memenuhi tujuan merencanakan operasi yang akan datang, mengendalikan operasi, membuat keputusan operasi setiap harinya (Henke dan Spoede, 1991: 325).

2.2 Penelitian Terdahulu

Penelitian yang meneliti hubungan antara desain sistem akuntansi biaya, relevansi dan kegunaan data biaya, dan kinerja sebelumnya dilakukan oleh Pizzini (2000) yang berjudul *Cost System Design and Hospital Financial Performance (Chapter 2)* dalam disertasinya *The Role Management Control Systems In health Care Organizations: Three Empirical Studies* kemudian dalam journal Pizzini (2006) yang berjudul *The Relation Between Cost-system Design, Manager's Evaluations of The Relevance and Usefulness of Cost Data, and Financial Performance: An Empirical Study of US Hospitals* (2006). Penelitian dilakukan dengan menggunakan sampel sebanyak 277 rumah sakit di U.S. dan merumuskan 2 permasalahan (Pizzini, 2000: 46), yaitu 1) *what is the relation between cost system functionality and the perceived informativeness and use of cost data in hospitals?* 2) *what is the relation between cost system functionality and the actual financial performance of hospitals?*

Hipotesa yang diajukan (Pizzini, 2006) adalah 1) *cost-system functionality is positively associated with manager's beliefs about the relevance and usefulness of cost data in hospitals* 2) *cost-system functionality is positively associated with actual financial performance in hospitals*. Pizzini mengirimkan kuesioner melalui surat

kepada 277 manajer keuangan rumah sakit di U.S. untuk mendapatkan informasi mengenai desain sistem akuntansi biaya pada rumah sakit-rumah sakit dan mengetahui tentang relevansi dan kegunaan data biaya. Data mengenai kinerja keuangan diperoleh dari *database* SDC Platinum Hospital Industry.

Hasil penelitian Pizzini menunjukkan bahwa sistem akuntansi biaya yang dapat menyediakan rincian biaya, mengklasifikasikan biaya, dan melaporkan informasi biaya secara berkesinambungan berhubungan positif dengan relevansi dan kegunaan data biaya. Hanya 1 atribut desain sistem akuntansi biaya saja yang berhubungan positif dengan ukuran kinerja keuangan, yaitu rincian biaya.

Bukti empiris dari penelitian Pizzini (2006) menyatakan juga bahwa klasifikasi biaya yang disediakan oleh sistem akuntansi biaya berhubungan dengan relevansi dan kegunaan data biaya. Frekuensi pelaporan yang berkesinambungan berhubungan positif dengan relevansi dan kegunaan data biaya, akan tetapi tidak terdapat bukti bahwa frekuensi pelaporan berhubungan dengan kinerja keuangan. Tidak ditemukan juga dalam penelitian Pizzini bahwa rumah sakit dengan sistem yang menghitung varians berhubungan dengan relevansi dan kegunaan data biaya maupun kinerja keuangan. Hal ini kemungkinan dikarenakan rumah sakit yang menghitung varians mempunyai profit yang rendah dan beban administratif yang lebih tinggi.

Persamaan penelitian yang dilakukan peneliti dengan penelitian Pizzini adalah sama dalam hal memperoleh bukti empiris mengenai adanya pengaruh desain sistem akuntansi biaya terhadap kinerja melalui relevansi dan kegunaan data biaya pada rumah sakit. Namun peneliti memasukkan kinerja non-keuangan dan melakukan penelitian pada Rumah Sakit Umum di Surabaya. Peneliti juga menggunakan

penelitian pada Rumah Sakit Umum di Surabaya. Peneliti juga menggunakan kuesioner seperti dalam penelitian Pizzini, akan tetapi peneliti tidak mengirimkan kuesioner melalui surat, peneliti langsung mendatangi rumah sakit yang dituju. Penelitian Pizzini yang digunakan sebagai acuan penelitian ini mempunyai kelebihan, yaitu melihat sistem akuntansi biaya secara menyeluruh, serta menghubungkan data deskriptif desain sistem akuntansi biaya dengan data keuangan dari kinerja.

TABEL 2.1
MAPPING PENELITIAN

Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Kesimpulan
Wihelmina J. Pizzini	<p>Disertasi: <i>The Role Management Control Systems In health Care Organizations: Three Empirical Studies</i> (2000)</p> <p>Journal: <i>The Relation between Cost-system Design, Manager's Evaluations of The Relevance and Usefulness of Cost Data, and Financial Performance: An Empirical Study of US Hospitals</i> (2006)</p>	<p>X = Desain sistem akuntansi biaya (<i>detail, classify, frequency, variance</i>)</p> <p>Y₁ = Persepsi manajer atas relevansi data biaya</p> <p>Y₂ = Persepsi manajer atas kegunaan data biaya</p> <p>Y₃ = Kinerja keuangan (<i>operating margin, cash flow, rasio beban administratif, beban operasional per pemeriksaan</i>)</p>	<p><i>Detail, classify, dan frequency</i> berhubungan positif dengan persepsi manajer atas relevansi dan kegunaan data biaya.</p> <p>Detail berhubungan positif dengan <i>operating margin, cash flow</i>, dan rasio beban administratif.</p> <p>Beban operasional per pemeriksaan tidak berhubungan sama sekali dengan desain sistem akuntansi biaya. Hal ini diduga bahwa informasi akuntansi masih belum digunakan untuk mengelola biaya klinik.</p>

Sumber: Penelitian terdahulu

BAB 3

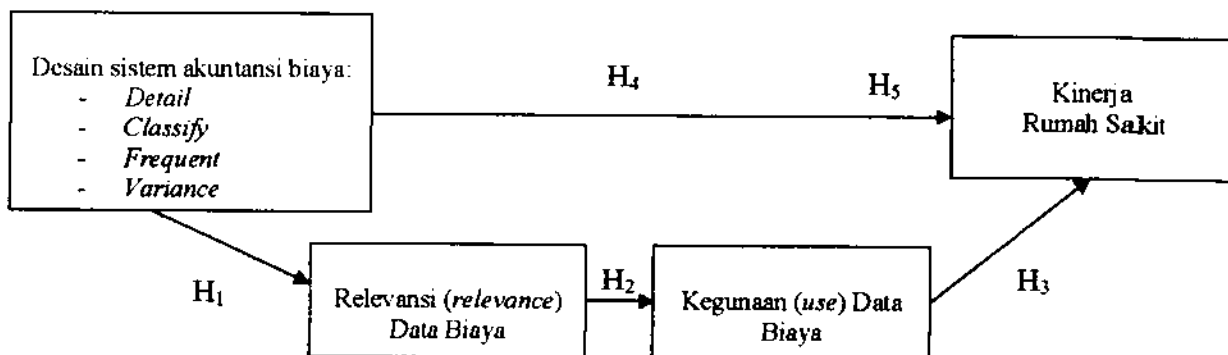
KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS

3.1 Kerangka Konseptual Penelitian

Peneliti menggunakan model konseptual dalam penelitian Pizzini, yang menyatakan hubungan antara desain sistem akuntansi biaya dengan kinerja dalam rantai kausal. Sistem akuntansi biaya yang *detail* atau kompleks akan menghasilkan data biaya yang lebih relevan, dimana akan digunakan oleh manajer untuk membuat keputusan yang akan mendorong kearah peningkatan kinerja keuangan (Pizzini, 2000: 38). Namun penelitian ini menggunakan juga kinerja non-keuangan, yaitu BOR, ALOS, NDR, BTO, dan TOI.

Desain sistem akuntansi biaya dapat dikarakteristikan menjadi 4, yaitu (1) tingkat penyediaan data yang rinci (*detail*), (2) kemampuan untuk memisahkan biaya (*classify*), (3) frekuensi informasi yang dilaporkan (*frequent*), dan (4) varians (*variance*). Desain sistem akuntansi biaya tersebut akan dihubungkan dengan relevansi data biaya. Kemudian relevansi data biaya akan dihubungkan dengan kegunaan (*use*) data biaya. Kegunaan data biaya tersebut dihubungkan dengan kinerja rumah sakit. Untuk mengetahui apakah desain mempengaruhi kinerja secara langsung atau tidak, maka desain akan dihubungkan dengan kinerja. Berikut pada gambar 3.1 adalah kerangka konseptual dalam penelitian ini.

Gambar 3.1
Model Kerangka Konseptual Penelitian



Sumber: Olahan Penulis, 2007

3.2 Hipotesis

Hipotesis berguna sekali dalam penelitian. Pengertian hipotesis menurut Good dan Scates (1954) dalam Nazir (2005: 151), yaitu “Hipotesis adalah sebuah taksiran atau referensi yang dirumuskan serta diterima untuk sementara yang dapat menerangkan fakta-fakta yang diamati ataupun kondisi-kondisi yang diamati, dan digunakan sebagai petunjuk untuk langkah-langkah penelitian selanjutnya.” Hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H₁: Desain sistem akuntansi biaya (*detail, classify, frequent, variance*) berpengaruh terhadap relevansi (*relevance*) data biaya pada rumah sakit umum di Surabaya.

H₂: Relevansi (*relevance*) data biaya berpengaruh terhadap kegunaan (*use*) data biaya pada rumah sakit umum di Surabaya.

H₃: Kegunaan (*use*) data biaya berpengaruh terhadap kinerja pada rumah sakit umum di Surabaya.

H₄: Desain sistem akuntansi biaya (*detail, classify, frequent, variance*) berpengaruh terhadap kinerja pada rumah sakit umum di Surabaya.

H₃: Desain sistem akuntansi biaya (*detail, classify, frequent, variance*) berpengaruh terhadap kinerja melalui relevansi (*relevance*) dan kegunaan (*use*) data biaya pada rumah sakit umum di Surabaya.

BAB 4

MATERI DAN METODE PENELITIAN

4.1 Jenis/Rancangan Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif. Pendekatan kuantitatif menekankan pada pengujian teori-teori melalui pengukuran variabel-variabel penelitian dengan angka dan melakukan analisis data dengan prosedur statistik (Indriantoro dan Supomo, 2002: 12). Menurut Ghozali (2005: 15), penelitian dengan pendekatan kuantitatif adalah penelitian yang menitikberatkan pada pengujian hipotesis, data yang digunakan harus terukur, dan akan menghasilkan kesimpulan yang akan digeneralisasikan. Dengan metode kuantitatif, maka akan diperoleh signifikansi perbedaan kelompok atau signifikansi hubungan antar variabel yang diteliti.

4.2 Populasi

Suatu populasi adalah suatu himpunan unit (biasanya orang, obyek, transaksi, atau kejadian) dimana kita tertarik untuk mempelajarinya (Kuncoro, 2002: 22). Adapun menurut Sugiyono (2007: 72), populasi merupakan wilayah generalisasi yang terdiri atas obyek atau subyek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya. Pada penelitian ini yang menjadi populasi adalah rumah sakit umum di Surabaya dengan unit analisis adalah Manajer Keuangan. Menurut data dari Dinas Kesehatan Kota Surabaya, jumlah rumah sakit umum di Surabaya sebanyak 36 rumah sakit

umum (Lampiran 1). Penelitian dilakukan dengan meneliti seluruh elemen populasi, yang disebut dengan sensus. Sensus dilakukan karena jumlah elemen populasi yang diteliti, yaitu rumah sakit umum di Surabaya adalah relatif sedikit dan masih dalam 1 wilayah penelitian.

4.3 Klasifikasi dan Definisi Operasional Variabel

4.3.1 Klasifikasi Variabel

Penelitian ini menggunakan 2 jenis variabel, yaitu variabel eksogen dan variabel endogen.

1. Variabel eksogen

Variabel eksogen, yaitu variabel yang dianggap ditentukan di luar sistem (model) dan diharapkan mampu menjelaskan variasi variabel endogen. Variabel eksogen dalam penelitian ini adalah desain sistem akuntansi biaya dengan indikator *detail*, *classify*, *frequent*, dan *variance*.

2. Variabel endogen

Variabel endogen, yaitu variabel yang variasinya dapat diterangkan oleh variabel eksogen dan endogen yang berada didalam sistem (model) atau dapat dikatakan juga setiap variabel yang mendapat pengaruh dari variabel lain. Pada penelitian ini yang menjadi variabel endogen adalah relevansi (*relevance*) data biaya, kegunaan (*use*) data biaya, dan kinerja rumah sakit.

4.3.2 Definisi Operasional Variabel

1. Desain Sistem Akuntansi Biaya (DESAIN)

Desain sistem akuntansi biaya merupakan rancangan sistem akuntansi biaya pada suatu organisasi atau perusahaan untuk mencatat, merangkum, dan melaporkan biaya-biaya pada organisasi atau perusahaan. Indikator variabel desain sistem akuntansi biaya sesuai dengan Pizzini (2006), yaitu (1) tingkat penyediaan data yang rinci (*detail*), (2) kemampuan untuk memisahkan biaya berdasar perilakunya (*classify*), (3) frekuensi informasi yang dilaporkan (*frequent*), dan (4) varians (*variance*).

a. *DETAIL*

Penyediaan data yang lebih rinci (*detail*) merupakan kemampuan dari sistem akuntansi biaya dalam menyediakan data atas berbagai obyek biaya dari seluruh divisi sampai ke masing-masing produk, komponen, dan jasa.

Untuk mengukur *detail* akan digunakan instrumen yang dikembangkan oleh Pizzini (2006). Pengukuran ini menggunakan skala Likert, yang dalam hal ini responden diminta tanggapannya terhadap pernyataan yang diajukan kepadanya. Cara pengukuran adalah dengan menghadapkan seorang responden, yaitu manajer keuangan, dengan pertanyaan dan kemudian diminta untuk memberikan jawaban sesuai dengan pilihan jawaban yang tersedia. Pertanyaan no 1 dan 2 dalam daftar pertanyaan untuk *DETAIL* mempunyai skor alternatif jawaban dari 1 hingga 5.

b. *CLASSIFY*

Pengklasifikasian biaya dalam atribut kedua desain sistem akuntansi biaya adalah kemampuan sistem akuntansi biaya dalam mengklasifikasikan biaya. Hal

ini penting karena untuk dapat menyediakan rincian biaya maka sistem akuntansi harus memisahkan serta mengklasifikasikan biaya-biaya yang ada.

Untuk mengukur *classify* akan digunakan instrumen yang dikembangkan oleh Pizzini (2006). Pengukuran ini menggunakan skala Likert, yang dalam hal ini responden diminta tanggapannya terhadap pernyataan yang diajukan kepadanya. Cara pengukuran adalah sama dengan *detail* tadi, yaitu dengan menghadapkan seorang responden, dengan pertanyaan dan kemudian diminta untuk memberikan jawaban sesuai dengan pilihan jawaban yang tersedia. Pertanyaan no 1 dalam daftar pertanyaan untuk CLASSIFY mempunyai skor alternatif jawaban dari 1 hingga 5. Pertanyaan 2 dalam daftar pertanyaan untuk CLASSIFY menggunakan skor alternatif jawaban dari 1 hingga 4 karena pertanyaan ini menanyakan kepada responden tentang cara yang dipakainya dalam mengklasifikasikan biaya tetap dengan variabel apabila sistem akuntansi biayanya mengklasifikasikan biaya-biaya tersebut.

c. *FREQUENT*

Frekuensi pelaporan biaya adalah kemampuan sistem akuntansi biaya dalam menyediakan informasi bagi manajer secara berkesinambungan. Apabila frekuensi pelaporannya lebih berkesinambungan maka dapat memberikan kemampuan bagi pembuat keputusan (manajer) dalam menemukan masalah dan mengidentifikasi peluang untuk memecahkan masalah serta menghindari tertundanya pengambilan keputusan tersebut.

Untuk mengukur *frequent* akan digunakan instrumen yang dikembangkan oleh Pizzini (2006). Pengukuran ini menggunakan skala Likert, yang dalam hal ini

responden diminta tanggapannya terhadap pernyataan yang diajukan kepadanya. Cara pengukuran adalah dengan menghadapkan seorang responden, yaitu manajer keuangan, dengan pertanyaan dan kemudian diminta untuk memberikan jawaban sesuai dengan pilihan jawaban yang tersedia. Pertanyaan no 1 hingga 5 dalam daftar pertanyaan untuk FREQUENT mempunyai skor alternatif jawaban dari 1 hingga 7 karena daftar pertanyaan ini menanyakan seberapa sering biaya dilaporkan dalam sistem akuntansi biayanya untuk masing-masing pembuat keputusan.

d. *VARIANCE*

Atribut yang keempat dari desain sistem akuntansi biaya merupakan kemampuan sistem akuntansi biaya dalam menghitung varians. Analisis varians adalah suatu analisis yang membandingkan antara biaya aktual dengan biaya yang direncanakan. Dari analisis varians tersebut manajer dapat mengetahui penyebab terjadinya selisih yang terjadi, mengapa terjadi selisih, dan dari analisis varians tersebut manajer juga dapat melakukan penilaian atas kinerja bawahannya.

Untuk mengukur *variance* akan digunakan instrumen yang dikembangkan oleh Pizzini (2006). Pengukuran ini akan menggunakan skala Likert, yang dalam hal ini responden diminta tanggapannya terhadap pernyataan yang diajukan kepadanya. Cara pengukuran adalah dengan menghadapkan seorang responden, yaitu manajer keuangan, dengan pertanyaan dan kemudian diminta untuk memberikan jawaban sesuai dengan pilihan jawaban yang tersedia. Pertanyaan no 1 dalam daftar pertanyaan untuk VARIANCE mempunyai skor alternatif jawaban dari 1 hingga 3 karena pertanyaan ini menanyakan apakah sistem akuntansi biaya dalam rumah

sakitnya menghitung varians. Pertanyaan untuk indikator *variance* ini merupakan pertanyaan negatif, sehingga dalam perhitungannya dibalik, yaitu jawaban bernilai 1 (Ya) diolah dalam statistik menjadi 3 dan jawaban bernilai 3 (Tidak) diolah dalam statistik menjadi 1.

2. Relevansi Data Biaya (*RELEVANCE*)

Relevan (*relevance*) berarti bahwa data yang dihasilkan oleh sistem akuntansi biaya tersebut dapat memenuhi kebutuhan informasi, yang akan berpengaruh pada pengambilan keputusan *user*.

Untuk mengukur *relevance* akan digunakan instrumen yang dikembangkan oleh Pizzini (2006). Pengukuran ini juga akan menggunakan skala Likert yang memberikan skor alternatif jawaban dari 1 hingga 5. Relevansi (*relevance*) diukur dengan membandingkan kebutuhan *user* terhadap informasi biaya dengan informasi yang secara aktual disediakan oleh sistem akuntansi biaya. Daftar pertanyaan untuk *Relevance* pada no 1 menanyakan kepada responden mengenai tingkat pentingnya informasi biaya dalam melakukan 10 aktivitas manajerial, antara lain evaluasi kinerja, negoisasi kontrak, penganggaran, dan *pricing*. Daftar pertanyaan untuk *Relevance* pada no 2 meminta kesediaan responden untuk menspesifikasikan sistem akuntansi biaya yang ada di rumah sakitnya dalam menyediakan informasi yang dapat digunakan untuk melakukan 10 aktivitas manajerial tersebut. Peneliti mengikuti penelitian sebelumnya (Pizzini), yaitu dengan mengambil rata-rata dari perbedaan *rating* manajer antara pertanyaan no 1 dan 2. Apabila perbedaan semakin kecil maka sistem akuntansi biaya semakin mampu dalam menyediakan semua kebutuhan informasi bagi manajer. Ukuran *relevance* dihitung dari selisih (perbedaan) tersebut

dikurangi dengan selisih (perbedaan) yang terbesar sehingga semakin besar nilai *relevance* maka semakin baik sistem tersebut memenuhi kebutuhan dari manajer.

3. Kegunaan Data Biaya (USE)

Apabila informasi atau data yang disediakan oleh sistem akuntansi biaya adalah relevan maka informasi atau data tersebut akan digunakan (*use*) oleh para pembuat keputusan. Untuk mengukur *use* akan digunakan instrumen yang dikembangkan oleh Pizzini (2006) dengan menggunakan skala Likert yang memberikan skor alternatif jawaban dari 1 hingga 5. *Use* diukur dengan pertanyaan tunggal yang menanyakan kepada responden mengenai pernyataan "para pengguna bergantung pada data akuntansi biaya dalam membuat keputusan".

4. Kinerja (PERFORM)

Kinerja menjelaskan indikasi-indikasi kinerja keuangan maupun non-keuangan dari hasil kegiatan dan hasil keputusan manajemen dalam bentuk moneter ataupun non-moneter. Berikut adalah penjelasan dari variabel kinerja keuangan dan variabel kinerja non-keuangan.

1. Variabel kinerja keuangan

Variabel ini diukur dengan menggunakan analisis profitabilitas, yaitu *operating margin*. Menggunakan juga ukuran biaya rumah sakit, yaitu rasio beban administratif.

- a. *Operating margin* adalah laba operasi sebelum bunga dan pajak yang dihasilkan oleh setiap penjualan (dalam mata uang, dalam hal ini rupiah). *Operating margin* menunjukkan berapa laba operasi yang dihasilkan pada setiap rupiah penjualan.

- b. Rasio beban administratif merupakan perbandingan antara beban administratif terhadap total beban operasional. Beban administrasi rumah sakit adalah biaya-biaya yang bersifat dukungan administrasi (surat menyurat, status, formulir, beban komputer atau *billing system*, sampul, dan lain-lain) yang ditimbulkan akibat pelayanan jasa kesehatan dan konsultasi pasien di rumah sakit. Beban operasional merupakan beban yang rutin dikeluarkan oleh entitas rumah sakit untuk melaksanakan kegiatan yang tidak terkait langsung dengan pelayanan pasien dan pendanaan entitas rumah sakit.

2. Variabel kinerja non-keuangan

Indikator yang dipergunakan untuk mengukur pelayanan kesehatan rumah sakit antara lain :

- a. Angka pemakaian tempat tidur atau yang disebut *Bed Occupancy Rate* (B.O.R)

$$\text{B.O.R} = \frac{\text{Jumlah hari perawatan dalam suatu jangka waktu tertentu}}{\text{Jumlah tempat tidur} \times \text{Jumlah hari periode yang sama}} \times 100\%$$

- b. Rata-rata lama dirawat atau yang disebut *Average Length of Stay* (A.L.O.S)

$$\text{A.L.O.S} = \frac{\text{Jumlah lama dirawat penderita keluar dari RS}}{\text{Jumlah penderita keluar (hidup + mati)}}$$

- c. Angka Kematian Netto atau yang disebut *Net Dead Ratio* (NDR)

$$\text{N.D.R} = \frac{\text{Jumlah kematian penderita setelah dirawat dari 48 jam}}{\text{Jumlah penderita keluar (hidup + mati)}}$$

d. *Bed Turn Over* (BTO)

$$\text{BTO} = \frac{\text{Jumlah pasien keluar (hidup + mati)}}{\text{Jumlah tempat tidur}}$$

e. *Turn Over Interval* (TOI)

$$\text{TOI} = \frac{(\text{Jumlah TT x hari}) - \text{hari perawatan rumah sakit}}{\text{Jumlah pasien keluar (hidup + mati)}}$$

Oleh karena data keuangan dan non-keuangan rumah sakit tidak tersedia untuk umum maka manajer keuangan diminta kesediaannya untuk mengisi ukuran kinerja keuangan dan non-keuangan yang terdapat didalam daftar pertanyaan.

4.4 Instrumen Penelitian

Pada bagian ini menjelaskan segala bentuk instrumen penelitian yang digunakan untuk pengumpulan data. Pada penelitian ini menggunakan instrumen daftar pertanyaan (kuesioner). Instrumen yang digunakan dalam penelitian ini mengikuti instrumen yang digunakan oleh penelitian sebelumnya, yaitu Pizzini. Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan daftar pertanyaan yang dikembangkan oleh Pizzini (2006) dan dilakukan sedikit penyesuaian dengan keadaan rumah sakit di Surabaya.

Alasan digunakan daftar pertanyaan adalah untuk a) memperoleh informasi yang relevan dengan tujuan penelitian, dan b) memperoleh informasi dengan reliabilitas dan validitas setinggi mungkin (Singarimbun dan Effendi, 1995: 175). Jenis pertanyaan untuk masing-masing variabel ada yang berjenis tertutup, terbuka maupun kombinasi keduanya tergantung pertanyaan yang diajukan.

Penggunaan instrumen yang valid dan reliabel dalam pengumpulan data maka diharapkan hasil penelitian akan menjadi valid dan reliabel (Sugiyono, 2007: 110). Validitas menunjukkan sejauh mana suatu alat pengukur itu mengukur apa yang ingin diukur (Singarimbun dan Effendi, 1995: 124). Instrumen yang reliabel merupakan instrumen yang bila digunakan beberapa kali untuk mengukur obyek yang sama akan menghasilkan data yang sama (Sugiyono, 2007).

4.4.1 Uji Validitas

Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut (Ghozali, 2007: 45). Uji validitas ini dilakukan dengan menghitung *Pearson Correlation* antara skor masing-masing butir pertanyaan. Hasil yang disyaratkan adalah harus terdapat korelasi yang signifikan antara masing-masing indikator terhadap total skor konstruk sehingga dapat disimpulkan bahwa masing-masing pertanyaan adalah valid.

4.4.2 Uji Reliabilitas

Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu (Ghozali, 2007: 41). Pengukuran reliabilitas dapat dilakukan dengan uji statistik *Cronbach Alpha* (α). Suatu konstruk dapat dikatakan reliabel jika memberikan nilai *Cronbach Alpha* > 0,60 (Nunnally (1967) dalam Ghozali (2007: 42)).

4.5 Lokasi dan Waktu Penelitian

Penelitian ini dilakukan di Jawa Timur, khususnya di wilayah Surabaya. Pertimbangan pemilihan wilayah Surabaya sebagai lokasi penelitian karena lokasinya

yang dekat dan dapat terjangkau oleh peneliti serta karena pertimbangan waktu dan biaya. Hal ini disebabkan juga peneliti ingin mendatangi langsung rumah sakit yang dituju. Kemudian waktu atau periode yang diteliti adalah tahun 2005.

4.6 Prosedur Pengambilan atau Pengumpulan Data

Prosedur pengambilan atau pengumpulan data dari penelitian ini meliputi:

1. Studi Pustaka

Dilakukan untuk mendapatkan tema penelitian ini yang berasal dari penelitian yang sudah ada dan dihubungkan dengan journal-journal ilmiah yang ada maupun yang dicari melalui internet.

2. Studi Lapangan

Data yang diperlukan untuk penelitian ini dapat dikategorikan menjadi 4 kelompok, yaitu (1) data yang berhubungan dengan identitas rumah sakit, (2) data sistem akuntansi biaya, (3) data relevansi dan kegunaan data biaya, (4) data keuangan dan non-keuangan rumah sakit. Jenis data yang diteliti dalam penelitian ini adalah data subyek, yaitu jenis data penelitian yang berupa opini, sikap, pengalaman atau karakteristik dari seseorang atau sekelompok orang yang menjadi subyek penelitian (responden) (Indriantoro dan Supomo, 2002: 145). Sumber data dalam penelitian ini menggunakan data primer dan data sekunder.

Untuk mendapatkan data dalam penelitian ini akan dilakukan penelitian lapangan melalui *interview* langsung dengan mempergunakan daftar pertanyaan (kuesioner) yang telah dipersiapkan sebelumnya. Alasan pemilihan cara ini didasarkan atas jumlah responden yang relatif sedikit dan umumnya berlokasi di

Surabaya, sehingga data diperkirakan akan lebih cepat didapat dan lebih akurat. Selain itu juga untuk mengatasi kelemahan-kelemahan penelitian sebelumnya yang menggunakan *mail survey* sehingga kurang dapat mendeteksi secara lebih cermat mengenai desain sistem akuntansi biaya, relevansi dan kegunaan data biaya serta kinerja di rumah sakit.

Responden dalam penelitian ini adalah manajer keuangan pada rumah sakit umum di Surabaya. Manajer Keuangan merupakan pihak yang memahami sistem akuntansi biaya dibandingkan dengan pihak lainnya, seperti dokter, suster, atau Manajer Medis dan lain sebagainya. Dengan demikian diharapkan daftar pertanyaan akan diisi oleh pejabat yang mengetahui seluk beluk sistem akuntansi biaya.

4.7 Cara Pengolahan dan Analisis Data

Setelah data dikumpulkan, dilakukan pengolahan data dengan mempergunakan analisis statistik. Prosedur statistik untuk menganalisis data dalam penelitian ini menggunakan bantuan program *Statistical Package for Social Science (SPSS)* dan AMOS 4.01. Untuk meneliti hubungan antara variabel eksogen dengan variabel endogen menggunakan analisis jalur atau *path analysis*.

Analisis jalur adalah analisis yang digunakan untuk menjelaskan hubungan kausalitas antara beberapa variabel. *Path model* adalah model dasar yang digunakan untuk menganalisis jalur dan mengestimasi kekuatan dari hubungan-hubungan kausal yang digambarkan dalam *path model*. *Path analysis* didasarkan pada perhitungan kuatnya hubungan kausal antara korelasi dari beberapa variabel (Ferdinand, 2002: 135). Menurut Solimun (2005: 31-40), langkah-langkah dalam analisis jalur adalah:

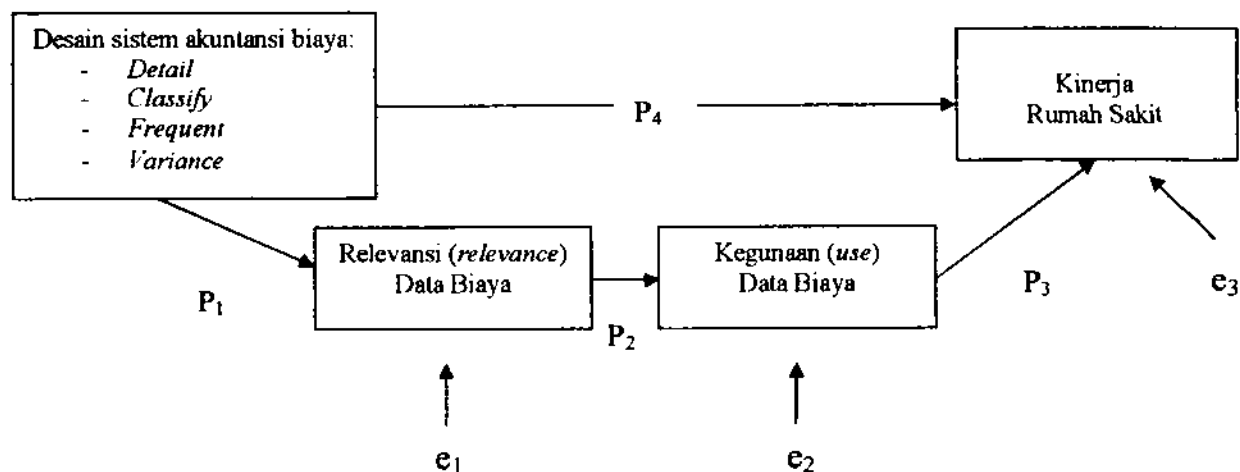
1. Merancang model berdasarkan konsep dan teori.

Langkah pertama dalam pengembangan model analisis jalur adalah pencarian atau pengembangan sebuah model yang mempunyai justifikasi teoritis yang kuat.

2. Pemeriksaan terhadap teori.
3. Pendugaan parameter atau perhitungan koefisien *path*.
4. Pemeriksaan asumsi-asumsi. Sahih tidaknya suatu analisis tergantung dari terpenuhi atau tidaknya asumsi yang melandasi.
5. Melakukan interpretasi hasil analisis.

Berikut adalah analisis jalur dalam penelitian ini (gambar 4.1).

Gambar 4.1
Analisis Jalur (*Path Analysis*)



Sumber: Olahan penulis, 2007

Persamaan-persamaan struktural yang akan menguji hubungan yang telah digambarkan adalah sebagai berikut:

$$\text{RELEVANCE} = b_1 \text{ DESAIN} + e_1$$

$$\text{USE} = b_1 \text{ RELEVANCE} + e_2$$

$$\text{PERFORM} = b_1 \text{ DESAIN} + b_2 \text{ USE} + e_3$$

Dimana : $b_n = \textit{standardized}$

$e_n = \textit{unexplained variance}$

4.7.1 Uji Asumsi

Pada tahap ini, dilakukan dengan menilai apakah data yang digunakan telah memenuhi asumsi-asumsi jalur. Bila asumsi ini telah dipenuhi, maka model dapat dievaluasi. Asumsi-asumsi tersebut adalah :

1. Normalitas

Normalitas terjadi apabila skor pada tiap variabel mengikuti distribusi normal. Uji normalitas menggunakan *skewness* (kemencengan) dan *kurtosis* (keruncingan). Data dikatakan berdistribusi normal jika mempunyai nilai CR *skewness* dan *kurtosis* berada pada kisaran $\pm 2,58$ baik secara *univariate* dan *multivariate*.

2. Outlier

Outlier merupakan observasi atau data yang memiliki karakteristik yang sangat berbeda jauh dari observasi-observasi yang lain dan muncul dalam bentuk nilai ekstrim, baik untuk sebuah indikator maupun beberapa indikator (Ferdinand, 2002: 52). Pada dasarnya data ekstrem tidak bermanfaat dan menimbulkan masalah bagi

keperluan analisis data penelitian. Apabila ditemukan *outlier*, maka data yang bersangkutan harus dikeluarkan dari perhitungan lebih lanjut.

4.7.2 Uji Hipotesis

Teknik analisa uji statistik ini digunakan untuk melihat adanya pengaruh desain sistem akuntansi biaya terhadap relevansi dan kegunaan data biaya serta untuk melihat adanya pengaruh desain sistem akuntansi biaya terhadap kinerja. Langkah-langkah yang digunakan dalam melakukan uji hipotesis adalah sebagai berikut:

a. Merumuskan hipotesis

- $H_{o1}: \beta_1 = \beta_2$, berarti desain sistem akuntansi biaya tidak berpengaruh terhadap relevansi data biaya.
- $H_{11}: \beta_1 \neq \beta_2$, berarti desain sistem akuntansi biaya berpengaruh terhadap relevansi data biaya.
- $H_{o2}: \beta_2 = \beta_3$, berarti relevansi data biaya tidak berpengaruh terhadap kegunaan data biaya.
- $H_{12}: \beta_2 \neq \beta_3$, berarti relevansi data biaya berpengaruh terhadap kegunaan data biaya.
- $H_{o3}: \beta_3 = \beta_4$, berarti kegunaan data biaya tidak berpengaruh terhadap kinerja.
- $H_{13}: \beta_3 \neq \beta_4$, berarti kegunaan data biaya berpengaruh terhadap kinerja.
- $H_{o4}: \beta_1 = \beta_4$, berarti desain sistem akuntansi biaya tidak berpengaruh langsung terhadap kinerja.
- $H_{14}: \beta_1 \neq \beta_4$, berarti desain sistem akuntansi biaya berpengaruh langsung terhadap kinerja.

- $H_{05}: \beta_1 = \beta_5$, berarti desain sistem akuntansi biaya tidak berpengaruh terhadap kinerja melalui relevansi dan kegunaan data biaya.
 - $H_{14}: \beta_1 \neq \beta_4$, berarti desain sistem akuntansi biaya berpengaruh terhadap kinerja melalui relevansi dan kegunaan data biaya.
- b. Menentukan *Level of Significant*, yang dalam penelitian ini digunakan sebesar 95% atau $\alpha = 5\%$.
- c. Menentukan kriteria pengujian, dimana dalam penelitian ini digunakan nilai CR.
- d. Menentukan daerah penerimaan dan penolakan H_0 dengan ketentuan sebagai berikut:
- H_0 diterima apabila: Signifikansi CR $> 0,05$
- H_0 ditolak apabila : Sig CR $\leq 0,05$

BAB 5

ANALISIS HASIL PENELITIAN

5.1 Data Penelitian

5.1.1 Gambaran Umum Subyek dan Obyek Penelitian

Subyek penelitian merupakan tempat dimana obyek penelitian berada. Subyek penelitian didalam penelitian ini adalah rumah sakit umum di Surabaya, sedangkan obyek penelitiannya adalah Manajer Keuangan (Kepala Bagian Keuangan). Menurut Keputusan Menkes No 983/MENKES/SK/XI/1992, rumah sakit umum adalah rumah sakit yang memberikan pelayanan kesehatan yang bersifat dasar, spesialistik, dan subspecialistik. Pelayanan medis spesialistik dasar adalah pelayanan medis spesialistik penyakit dalam, kebidanan dan penyakit kandungan, bedah dan kesehatan anak. Pelayanan medis spesialistik luas adalah pelayanan medis spesialistik dasar ditambah dengan pelayanan spesialistik telinga, hidung dan tenggorokan, mata, syaraf, jiwa, kulit dan kelamin, jantung, paru, radiologi, anestesi, rehabilitasi medis, patologi klinis, patologi anatomi dan pelayanan spesialistik lain sesuai dengan kebutuhan, sedangkan pelayanan medis subspecialistik luas adalah pelayanan subspecialistik di setiap spesialisasi yang ada.

Seperti halnya organisasi lainnya, rumah sakit umum mempunyai misi, kedudukan, tugas, dan fungsi. Misi rumah sakit umum adalah memberikan pelayanan kesehatan yang bermutu dan terjangkau oleh masyarakat dalam rangka meningkatkan derajat kesehatan masyarakat, sedangkan misi khususnya adalah aspirasi yang ditetapkan dan ingin dicapai oleh pemilik rumah sakit. Kedudukan rumah sakit umum

ditentukan pada waktu penetapan organisasi dan tata kerja dari masing-masing rumah sakit yang bersangkutan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Tugas dari rumah sakit umum adalah melaksanakan upaya kesehatan secara berdayaguna dan berhasilguna dengan mengutamakan upaya penyembuhan dan pemulihan yang dilaksanakan secara serasi dan terpadu dengan upaya peningkatan dan pencegahan serta melaksanakan upaya rujukan. Rumah sakit umum mempunyai fungsi guna menyelenggarakan tugasnya, yaitu menyelenggarakan pelayanan medis; pelayanan penunjang medis dan non-medis; pelayanan dan asuhan keperawatan; pelayanan rujukan; pendidikan dan pelatihan; penelitian dan pengembangan; administrasi umum dan keuangan.

Rumah Sakit Umum Pemerintah Pusat dan Daerah diklasifikasikan menjadi rumah sakit umum kelas A, B, C dan kelas D. Klasifikasi rumah sakit umum Swasta berpedoman pada Rumah Sakit Pemerintah dan ditetapkan tersendiri oleh Menteri Kesehatan. Klasifikasi tersebut didasarkan pada unsur pelayanan, ketenagaan, fisik dan peralatan. Rumah Sakit Umum Kelas A adalah rumah sakit umum yang mempunyai fasilitas dan kemampuan pelayanan medis spesialisik luas dan subspecialistik luas. Rumah Sakit Umum Kelas B adalah rumah sakit umum yang mempunyai fasilitas dan kemampuan pelayanan medis sekurang-kurangnya 11 spesialisik dan subspecialistik terbatas. Rumah Sakit Umum Kelas C adalah rumah sakit umum yang mempunyai fasilitas dan kemampuan pelayanan medis spesialisik dasar. Rumah Sakit Umum Kelas D adalah rumah sakit umum yang mempunyai fasilitas dan kemampuan pelayanan medis dasar.

Organisasi rumah sakit terdiri dari unsur Pimpinan, Pembantu Pimpinan, Pelaksanaan Tugas Pokok, dan unsur Penunjang Pelaksana Tugas Pokok. Rumah sakit dipimpin oleh seorang Direktur dan dibantu oleh Wakil Direktur menurut kebutuhan. Direktur rumah sakit adalah seorang Dokter. Susunan organisasi rumah sakit umum menurut Keputusan Menkes No 983/MENKES/SK/XI/1992 tentang Pedoman Organisasi Rumah Sakit Umum adalah sebagai berikut, tetapi untuk masing-masing rumah sakit disesuaikan menurut kebutuhannya:

Kelas A

1. Direktur yang dibantu oleh sebanyak-banyaknya 4 Wakil Direktur;
2. Wakil Direktur Pelayanan Medis;
3. Wakil Direktur Penunjang Medis;
4. Wakil Direktur Pendidikan dan Penelitian;
5. Wakil Direktur Umum dan Keuangan;
6. Komite Medis dan Staf Medis Fungsional;
7. Dewan Penyantun;
8. Satuan Pengawas Intern.

Kelas B Pendidikan

1. Direktur yang dibantu oleh sebanyak-banyaknya 3 Wakil Direktur;
2. Wakil Direktur Pelayanan Medis dan Keperawatan;
3. Wakil Direktur Penunjang Medis dan Pendidikan;
4. Wakil Direktur Umum dan Keuangan;
5. Komite Medis dan Staf Medis Fungsional;
6. Dewan Penyantun;

7. Satuan Pengawas Intern.

Kelas B Non-Pendidikan

1. Direktur yang dibantu oleh sebanyak-banyaknya 2 Wakil Direktur;
2. Wakil Direktur Pelayanan;
3. Wakil Direktur Umum dan Keuangan;
4. Komite Medis dan Staf Medis Fungsional;
5. Dewan Penyantun;
6. Satuan Pengawas Intern.

Kelas C

1. Direktur;
2. Seksi Keperawatan;
3. Seksi Pelayanan;
4. Subbagian Kesekretariatan dan Rekam Medis;
5. Subbagian Keuangan dan Program;
6. Instalasi;
7. Komite Medis dan Staf Medis Fungsional;
8. Dewan Penyantun;
9. Satuan Pengawas Intern.

Kelas D

1. Direktur;
2. Seksi Pelayanan;
3. Subbagian Kesekretariatan dan Rekam Medis;
4. Subbagian Keuangan dan Program;

5. Instalasi;
6. Komite Medis dan Staf Medis Fungsional;

Tugas dari Wakil Direktur Keuangan/ Manajer Keuangan/ Kepala Bagian Keuangan untuk setiap Kelas Rumah Sakit umumnya sama, yaitu meliputi penyusunan anggaran, kegiatan perbendaharaan, akuntansi, dan mobilisasi dana.

5.1.2 Responden Penelitian

Manajer Keuangan yang bersedia menjadi responden dalam penelitian ini adalah Manajer Keuangan yang bekerja di rumah sakit umum sebagai berikut:

- | | |
|-------------------------------------|---------------------------------|
| 1. RSUD Dr. Soetomo | 16. RS Tanjung Perak |
| 2. RSUD Haji | 17. RSI Darus Syifa |
| 3. RSUD Dr. Moh. Soewandhi | 18. RS Polda Bhayangkara |
| 4. RSK St. Vincentius A. Paulo | 19. RS Gunung Sari |
| 5. RSI Muhammadiyah | 20. RS Denkesyah |
| 6. RS PHC | 21. RSI Jemursari |
| 7. RS Darmo | 22. RS Wijaya |
| 8. RS Al-Irsyad | 23. RS Husada Utama |
| 9. RS Budi Mulia (Siloam Hospitals) | 24. RS Drg. Naiggolan |
| 10. RS Adi Husada Undaan | 25. RS Muji Rahayu |
| 11. RS Adi Husada Kapasari | 26. RS Wiyung Sejahtera |
| 12. RS Sumber Kasih | 27. RS Bunda |
| 13. RS Surabaya Internasional | 28. RS Surabaya Medical Service |
| 14. RS TNI AU | 29. RS Mukti Mulia |
| 15. RSAL Dr. Ramelan | 30. RS Karang Tembok |

Proses pengumpulan data dilakukan selama kurang lebih 6 bulan, yaitu mulai bulan November 2007 sampai dengan April 2008. Peneliti mengirimkan kuesioner kepada seluruh rumah sakit umum di Surabaya, yaitu sebanyak 36 buah. Dari 36 RSU di Surabaya, yang bersedia berpartisipasi sebanyak 30 RSU (83%), sisanya (6 atau 17%) tidak bersedia dengan berbagai alasan. Rumah sakit umum yang tidak bersedia berpartisipasi adalah sebagai berikut:

1. RS William Booth,
2. RS Islam,
3. RS Mitra Keluarga,
4. RS Gotong Royong,
5. RS Cempaka Putih,
6. RS Bhakti Rahayu,

TABEL 5.1
DESKRIPTIF LATAR BELAKANG RESPONDEN

KRITERIA	JUMLAH	PROSENTASE
Pendidikan		
Akuntansi/ Keuangan	16	53%
Non-Akuntansi/ Keuangan	14	47%
Masa Kerja (tahun)		
0-3	13	43%
>3-5	9	30%
>5	8	27%
Klasifikasi RS		
A/ I	3	10%
B/ II	4	13%
C/ III	18	60%
D/ IV	5	17%

Sumber: Data primer, diolah

Terdapat 1 rumah sakit umum yang bersedia berpartisipasi, namun tidak bersedia memberikan data kinerjanya sehingga oleh peneliti dihapuskan dari pengolahan data. Oleh karena itu jumlah responden yang digunakan dalam pengolahan data adalah 29 RSUD (81%).

5.2 Deskripsi Hasil Penelitian

Deskripsi jawaban responden merupakan hasil jawaban responden pada masing-masing variabel penelitian. Deskripsi jawaban akan dijelaskan berdasarkan frekuensi dan persentase hasil perhitungan. Berikut adalah deskripsi frekuensi dan persentase jawaban pada masing-masing variabel:

5.2.1 Desain Sistem Akuntansi Biaya (X)

Variabel desain sistem akuntansi biaya mempunyai 4 subvariabel dan masing-masing subvariabel dijabarkan dalam beberapa indikator. Berikut perincian dari masing-masing subvariabel dan indikatornya :

- Subvariabel *detail* terdiri 6 indikator
- Subvariabel *classify* terdiri 5 indikator
- Subvariabel *frequency* terdiri 5 indikator
- Subvariabel *variance* terdiri 1 indikator

Berikut ini adalah deskripsi jawaban responden atas variabel desain sistem akuntansi biaya:

1. Detail

Subvariabel *detail* terdiri dari 5 indikator pertama yaitu menyangkut masalah obat, alat kesehatan, dokter, paramedis dan administrasi. Satu indikator yang lain

adalah pertanyaan mengenai sistem akuntansi biaya dapat menyajikan laporan sesuai dengan kebutuhan pengguna (*user*).

Berikut pada tabel 5.2 adalah hasil perhitungan secara deskriptif pada masing-masing indikator:

TABEL 5.2
DESKRIPSI SUB-VARIABEL *DETAIL*

No.	Indikator	Frekuensi Skor jawaban				
		1	2	3	4	5
1.	Obat	4		8	4	13
2.	Alat kesehatan	3		10	3	13
3.	Dokter	4	2	9	1	13
4.	Paramedis	4	3	8	3	11
5.	Administrasi	2		5	6	16
6.	Sistem akuntansi biaya menyajikan informasi biaya sesuai kebutuhan pengguna	4	14	1	7	3

Sumber: lampiran 5

Berdasarkan hasil perhitungan deskriptif dengan menggunakan frekuensi paling banyak jawaban yang dipilih adalah pada skor 5 mengenai sistem akuntansi biaya menyediakan data untuk menganalisis biaya obat rumah sakit dengan lengkap. Rumah sakit yang menjawab skor 5 tersebut ada 13. Demikian pula pada biaya alat kesehatan dan dokter sebagian besar juga dilakukan oleh 13 rumah sakit, sedangkan biaya paramedis sebagian besar yang menjawab dengan lengkap hanya 11 rumah sakit. Biaya administrasi merupakan biaya yang paling banyak disediakan dengan lengkap pada sistem akuntansi biaya rumah sakit dengan jumlah rumah sakit yang menjawab ada 16. Kemudian pada pertanyaan sistem akuntansi biaya menyajikan

laporan sesuai dengan kebutuhan pengguna sebagian besar rumah sakit menjawab setuju, sebanyak 14 rumah sakit.

2. *Classify*

Sub variabel *classify* terdiri dari 5 indikator yaitu menyangkut metode formal dalam sistem akuntansi biaya untuk mengklasifikasikan biaya-biaya antara lain langsung – tidak langsung, tetap dan variabel, terkontrol dan tidak terkontrol serta *capital expenditure* dan *revenue expenditure* dan cara rumah sakit menelusuri biaya tetap dan biaya variabel. Berikut adalah hasil perhitungan secara deskriptif pada masing-masing indikator (tabel 5.3):

TABEL 5.3
DESKRIPSI SUB-VARIABEL *CLASSIFY*

No.	Indikator	Frekuensi Skor jawaban				
		1	2	3	4	5
1.	Langsung – tidak langsung	7	1	3	5	13
2.	Tetap dan variabel	7	0	3	7	12
3.	Terkontrol dan tidak terkontrol	9	1	5	2	12
4.	<i>Capital expenditure</i> dan <i>revenue expenditure</i>	10	1	6	3	9
5.	Cara rumah sakit menelusuri biaya tetap dan biaya variabel	7	16	5	1	0

Sumber: lampiran 6

Aspek *classify* sebagian besar rumah sakit menjawab pada skor jawaban 5 yang berarti sistem akuntansi biaya memiliki metode formal untuk membedakan biaya-biaya langsung dan tidak langsung, tetap dan variabel, terkontrol dan tidak terkontrol “dengan lengkap” yang masing-masing aspek tersebut dijawab oleh 13 rumah sakit

dan 12 rumah sakit. Aspek *capital expenditure* dan *revenue expenditure* frekuensi jawaban paling banyak adalah 10 rumah sakit pada skor jawaban 1 atau “tidak sama sekali”, hal ini berarti bahwa beberapa rumah sakit tidak menyediakan metode formal *capital expenditure* dan *revenue expenditure*. Kemudian untuk pertanyaan cara rumah sakit menelusuri biaya tetap dan biaya variabel sebagian besar yaitu 16 rumah sakit adalah dengan “pengalaman subyektif/ manajerial”.

3. *Frequent*

Subvariabel *frequent* terdiri dari 5 indikator yaitu menyangkut intensitas sistem akuntansi biaya dalam memberikan laporan informasi pada manajer senior, manajer menengah, manajer klinik, staf perawat dan pada staf medis. Berikut adalah hasil perhitungan secara deskriptif pada masing-masing indikator (tabel 5.4):

TABEL 5.4
DESKRIPSI SUB-VARIABEL *FREQUENT*

No.	Indikator	Frekuensi Skor jawaban						
		1	2	3	4	5	6	7
1.	Intensitas sistem akuntansi biaya dalam memberikan laporan informasi pada manajer senior	1	3			15	1	9
2.	Intensitas sistem akuntansi biaya dalam memberikan laporan informasi pada manajer menengah	2	2	1		16	1	7
3.	Intensitas sistem akuntansi biaya dalam memberikan laporan informasi pada manajer klinik	9	1	1	1	9	2	6
4.	Intensitas sistem akuntansi biaya dalam memberikan laporan informasi pada staf perawat	12	2			1	9	5
5.	Intensitas sistem akuntansi biaya dalam memberikan laporan informasi pada staf medis	11	3	1	1	6	1	6

Sumber: lampiran 7

Hasil penelitian pada aspek *frequent* pertama yaitu intensitas sistem akuntansi biaya dalam memberikan laporan informasi pada manajer senior sebagian besar menjawab bulanan dengan jumlah rumah sakit sebanyak 15. Aspek *frequent* kedua yaitu intensitas sistem akuntansi biaya dalam memberikan laporan informasi pada manajer menengah sebagian besar adalah bulanan dengan jumlah rumah sakit yang menjawab ada 16. Aspek *frequent* ketiga yaitu intensitas sistem akuntansi biaya dalam memberikan laporan informasi pada manajer klinik sebagian besar adalah bulanan atau tahunan dengan jumlah rumah sakit yang menjawab ada 9. Intensitas sistem akuntansi biaya dalam memberikan laporan informasi pada staf perawat tidak dilakukan. Jumlah rumah sakit yang menjawab demikian ada 12 rumah sakit. Hal yang sama juga terjadi pada intensitas sistem akuntansi biaya dalam memberikan laporan informasi pada staf medis yang dijawab oleh 11 rumah sakit. Kesebelas rumah sakit tersebut tidak memberikan laporan kepada staf medis.

4. *Variance*

Subvariable *variance* terdiri dari 1 indikator. Berikut pada tabel 5.5 adalah hasil perhitungan secara deskriptif pada indikator tersebut:

TABEL 5.5
DESKRIPSI SUB-VARIABEL *VARIANCE*

Kategori jawaban	Frekuensi	Persentase
1	7	24,1
2	2	6,9
3	20	69,0
Total	29	100,0

Sumber: lampiran 7

Hasil perhitungan frekuensi untuk *variance* menunjukkan ada 20 rumah sakit yang menyatakan “tidak” apabila sistem akuntansi biaya menghitung varians, kemudian ada 2 rumah sakit yang menyatakan “kadang – kadang” dan ada 7 rumah sakit yang menyatakan “ya”.

5.2.2 Relevansi Data Biaya (Z_1)

Variabel relevansi data biaya mempunyai 2 subvariabel dan masing-masing subvariabel dijabarkan dalam beberapa indikator. Berikut perincian dari masing-masing subvariabel dan indikatornya :

- Subvariabel kebutuhan pengguna terdiri 10 indikator
- Subvariabel penyediaan informasi sesungguhnya oleh sistem terdiri 10 indikator

Berikut ini adalah deskripsi jawaban responden atas variabel relevansi biaya:

1. Kebutuhan Pengguna

Subvariabel kebutuhan pengguna pada sistem akuntansi biaya terdiri dari 10 indikator yaitu evaluasi kinerja individual, evaluasi kinerja grup, negosiasi kontrak dengan pembayar, anggaran, mengendalikan biaya, tarif pelayanan rumah sakit, membandingkan rumah sakit dengan pesaingnya, mengevaluasi kemampuan dari teknologi peralatan baru, mengevaluasi strategi alternatif dan negosiasi kontrak dengan *supplier*.

Berikut adalah hasil perhitungan secara deskriptif pada masing-masing indikator (tabel 5.6):

TABEL 5.6
DESKRIPSI SUB-VARIABEL KEBUTUHAN PENGGUNA

No.	Indikator	Frekuensi Skor jawaban				
		1	2	3	4	5
1.	Evaluasi kinerja individual	1	5	4	11	8
2.	Evaluasi kinerja grup			2	18	9
3.	Negosiasi kontrak dengan pembayar		2	2	14	11
4.	Anggaran			1	7	21
5.	Mengendalikan biaya			1	7	21
6.	Tarif pelayanan rumah sakit			1	7	21
7.	Membandingkan rumah sakit dengan pesaingnya	1		2	14	12
8.	Mengevaluasi kemampuan dari teknologi peralatan baru		2	1	17	9
9.	Mengevaluasi strategi alternatif		1	2	18	8
10.	Negosiasi kontrak dengan supplier		3	1	16	9

Sumber : lampiran 8

Hasil perhitungan kebutuhan pengguna dari nilai frekuensi menunjukkan evaluasi kinerja individual sebagian besar rumah sakit menjawab pada skor 4 yang berarti penting dan 5 yang berarti sangat penting, sebanyak 11 rumah sakit dan 8 rumah sakit. Kemudian untuk evaluasi kinerja grup sebagian besar menjawab penting, yaitu sebanyak 18 rumah sakit dan 9 rumah sakit yang menjawab sangat penting. Negosiasi kontrak dengan pembayar juga dinilai penting dan sangat penting dengan jumlah 14 rumah sakit dan 11 rumah sakit. Anggaran sebagian besar dinyatakan penting dan sangat penting, yaitu 7 rumah sakit dan 21 rumah sakit. Mengendalikan biaya dan tarif pelayanan sebagian besar dinyatakan penting dan sangat penting dengan jumlah frekuensi yang sama besar, yaitu 7 rumah sakit dan 21

rumah sakit. Aspek membandingkan rumah sakit dengan pesaingnya sebagian besar dinilai penting dan sangat penting dengan jumlah 14 dan 12 rumah sakit. Mengevaluasi kemampuan dari teknologi peralatan sebagai besar rumah sakit menilai penting (17 rumah sakit) dan sangat penting (9 rumah sakit). Demikian juga pada aspek mengevaluasi strategi alternatif dan negosiasi kontrak dengan *supplier* dinilai penting dan sangat penting untuk dilakukan rumah sakit.

2. Penyediaan informasi sesungguhnya oleh sistem

Subvariabel penyediaan informasi sesungguhnya oleh sistem terdiri dari 10 indikator yaitu evaluasi kinerja individual, evaluasi kinerja grup, negosiasi kontrak dengan pembayar, anggaran, mengendalikan biaya, tarif pelayanan rumah sakit, membandingkan rumah sakit dengan pesaingnya, mengevaluasi kemampuan dari teknologi peralatan baru, mengevaluasi strategi alternatif dan negosiasi kontrak dengan *supplier*.

Berikut adalah hasil perhitungan secara deskriptif pada masing-masing indikator (tabel 5.7):

TABEL 5.7
DESKRIPSI SUB-VARIABEL PENYEDIAAN INFORMASI
SESUNGGUHNYA OLEH SISTEM

No.	Indikator	Frekuensi Skor jawaban				
		1	2	3	4	5
1.	Evaluasi kinerja individual	1	5	6	12	5
2.	Evaluasi kinerja grup		2	5	17	5
3.	Negosiasi kontrak dengan pembayar	1	5	3	15	5
4.	Anggaran			2	19	8
5.	Mengendalikan biaya			1	14	14
6.	Tarif pelayanan rumah sakit			3	12	14
7.	Membandingkan rumah sakit dengan pesaingnya		1	5	15	8
8.	Mengevaluasi kemampuan dari teknologi peralatan baru	2	1	3	18	5
9.	Mengevaluasi strategi alternatif dan		2	7	16	4
10.	Negosiasi kontrak dengan supplier	1	3	2	17	6

Sumber: lampiran 8

Hasil perhitungan penyediaan informasi sesungguhnya oleh sistem dari nilai frekuensi menunjukkan evaluasi kinerja individual sebagian besar rumah sakit menjawab pada skor 4 yang berarti penting dan 5 yang berarti sangat penting, sebanyak 12 rumah sakit dan 5 rumah sakit. Kemudian untuk evaluasi kinerja grup sebagian besar menjawab penting, yaitu sebanyak 17 rumah sakit dan 5 rumah sakit yang menjawab sangat penting. Negosiasi kontrak dengan pembayar juga dinilai penting dan sangat penting dengan jumlah 15 rumah sakit dan 5 rumah sakit. Anggaran sebagian besar dinyatakan penting dan sangat penting, yaitu 19 rumah sakit dan 8 rumah sakit. Mengendalikan biaya sebagian besar dinyatakan penting dan sangat penting dengan jumlah frekuensi sama besar yaitu 14 rumah sakit. Tarif

pelayanan sebagian besar dinyatakan penting dan sangat penting dengan jumlah frekuensi yaitu 12 rumah sakit dan 14 rumah sakit. Aspek membandingkan rumah sakit dengan pesaingnya sebagian besar dinilai penting dan sangat penting dengan jumlah 15 dan 8 rumah sakit. Mengevaluasi kemampuan dari teknologi peralatan sebagian besar dinilai penting (18 rumah sakit) dan sangat penting (5 rumah sakit). Demikian juga pada aspek mengevaluasi strategi alternatif dan negosiasi kontrak dengan *supplier* dinilai penting (16 dan 17 rumah sakit) dan sangat penting (4 dan 6 rumah sakit).

Sejauh mana *gap* (selisih) yang terjadi antara kebutuhan dengan penyediaan informasi dapat dilihat tabel 5.8 berikut:

TABEL 5.8
DESKRIPSI GAP ATAU SELISIH KEBUTUHAN DAN PENYEDIAAN
INFORMASI SESUNGGUHNYA OLEH SISTEM

Aspek	Mean Kebutuhan	Mean Penyediaan	Selisih
Evaluasi kinerja individual	3.69	3.52	0.17
Evaluasi kinerja grup	4.24	3.86	0.38
Negosiasi kontrak dengan pembayar	4.17	3.62	0.55
Anggaran	4.69	4.21	0.48
Mengendalikan biaya	4.69	4.45	0.24
Tarif pelayanan rumah sakit	4.69	4.38	0.31
Membandingkan rumah sakit dengan pesaingnya	4.24	4.03	0.21
Mengevaluasi kemampuan dari teknologi peralatan baru	4.14	3.79	0.35
Mengevaluasi strategi alternatif dan	4.14	3.76	0.38
Negosiasi kontrak dengan supplier	4.07	3.83	0.24

Sumber: lampiran 9, diolah

Table *gap* kebutuhan dan penyediaan menunjukkan seluruh aspek relevansi pada kebutuhan masih mempunyai nilai rata-rata yang lebih tinggi dibandingkan

penyediaan. Hasil pada tabel 5.8 dapat diartikan bahwa hampir sebagian besar rumah sakit masih belum dapat menyediakan informasi yang dibutuhkan oleh manajer. Berdasarkan tabel diatas selisih paling tinggi antara kebutuhan dan penyediaan adalah dalam hal negosiasi kontrak dengan pembayar dan aspek anggaran yang mencapai selisih 0,55. Selisih paling rendah antara kebutuhan dan penyediaan adalah dalam hal evaluasi kinerja individual dengan selisih 0,17. Hal ini berarti bahwa aspek evaluasi kinerja individual merupakan aspek sistem akuntansi biaya yang paling mampu dalam menyediakan kebutuhan informasi bagi manajer. Aspek sistem akuntansi biaya yang paling kurang mampu dalam menyediakan kebutuhan informasi bagi manajer adalah aspek negosiasi kontrak dengan pembayar dan aspek anggaran.

5.2.3 Use atau Kegunaan Data Biaya (Z_2)

Variabel kegunaan (*use*) data biaya terdiri dari 1 indikator. Berikut pada tabel 5.9 adalah hasil perhitungan secara deskriptif pada indikator tersebut:

TABEL 5.9
DESKRIPSI SUB-VARIABEL KEGUNAAN DATA BIAYA

Kategori jawaban	Frekuensi	Persentasi
1	8	27,6
2	12	41,4
3	6	20,7
4	3	10,3
Total	29	100,0

Sumber: lampiran 10

Tabel menunjukkan hasil jawaban responden pada variabel *use* yaitu mengenai persepsi rumah sakit akan kegunaan data biaya. Hasil perhitungan tersebut menunjukkan ada 12 rumah sakit atau 41,4% yang menyatakan setuju apabila

informasi atau data yang disediakan oleh sistem akuntansi biaya relevan maka informasi atau data tersebut akan digunakan (*use*) oleh para pembuat keputusan. Delapan rumah sakit (21,4%) ada yang menyatakan sangat setuju, sedangkan yang menyatakan tidak setuju ada 6 rumah sakit atau 7,1% dan yang menyatakan sangat tidak setuju ada 3 rumah sakit atau 10,3%.

5.2.4 Kinerja (Y)

Variabel kinerja terdiri dari 2 aspek. Pertama adalah kinerja keuangan dan kedua adalah kinerja non-keuangan. Kinerja keuangan diukur dari OPM (*operating margin*) dan rasio beban administratif, sedangkan kinerja non-keuangan diukur dari BOR, ALOS, NDR, BTO dan TOI. Berikut adalah hasil perhitungan secara deskriptif pada indikator tersebut (tabel 5.10):

TABEL 5.10
DESKRIPSI SUB-VARIABEL KINERJA KEUANGAN

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
OPM	29	-28.90	58.00	7.15	15.61
RASIO BEBAN ADMINISTRASI	29	0.00	76.00	21.03	21.80

Sumber: lampiran 10

Kinerja keuangan 29 rumah sakit berdasarkan OPM dan rasio beban administratif diperoleh hasil:

1. *Operating margin* (laba operasi sebelum bunga dan pajak yang dihasilkan oleh setiap penjualan) rata-rata dari 29 rumah sakit yang menjadi sampel adalah 7,15%. OPM tertinggi dari 29 rumah sakit tersebut bernilai 58% dan terendah mencapai -28,90%.

2. Rasio beban administratif (perbandingan antara beban administratif terhadap total beban operasional) rata-rata dari 29 rumah sakit yang menjadi sampel adalah 21,03%. Rasio tertinggi dari 29 rumah sakit tersebut bernilai 76 dan terendah adalah 0.

Data kinerja non-keuangan rumah sakit selengkapnya adalah sebagai berikut :

TABEL 5.11
DESKRIPSI SUB-VARIABEL KINERJA NON-KEUANGAN

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
BOR	29	2.00	84.11	45.28	21.21
ALOS	29	0.00	7.64	4.16	1.43
NDR	29	0.00	30.31	4.79	7.59
BTO	29	0.00	64.00	31.85	20.63
TOI	29	0.70	75.00	11.34	17.00

Sumber: lampiran 10

Kinerja non-keuangan 29 rumah sakit berdasarkan BOR, ALOS, NDR, BTO, dan TOI diperoleh hasil :

1. BOR (angka pemakaian tempat tidur) rata-rata dari 29 rumah sakit yang menjadi sampel adalah 45,28%. BOR tertinggi dari 29 rumah sakit tersebut bernilai 84,11% dan terendah mencapai 2%. Angka 45,28% ini masih jauh dari angka ideal yaitu 75%-85%. Namun demikian sudah ada rumah sakit yang melebihi angka ideal yaitu dengan mencapai BOR 84,11%.
2. ALOS (rata-rata lama dirawat) rata-rata dari 29 rumah sakit yang menjadi sampel adalah 4 hari. ALOS tertinggi dari 29 rumah sakit tersebut bernilai 8 hari dan terendah mencapai 0 hari. Ideal standard untuk ALOS adalah 7-10 hari. Dengan hasil ini maka rata-rata rumah sakit masih berada dibawah

standar. Namun demikian sudah ada rumah sakit yang mencapai angka ideal yaitu 8 hari.

3. NDR (angka kematian netto) rata-rata dari 29 rumah sakit yang menjadi sampel adalah 4,79. NDR tertinggi dari 29 rumah sakit tersebut bernilai 30,31 dan terendah mencapai 0. Ideal standard untuk NDR adalah 25 per 1000 pasien keluar
4. BTO (frekuensi pemakaian tempat tidur) rata-rata dari 29 rumah sakit yang menjadi sampel adalah 31,85 kali per tahun. BTO tertinggi dari 29 rumah sakit tersebut bernilai 64 kali per tahun dan terendah mencapai 0 per tahun. Idealnya selama 1 tahun, 1 tempat tidur rata-rata dipakai 40-50 kali. Dari hasil ini maka rata-rata rumah sakit sampel masih belum mencapai standard yang ada, namun melihat nilai maksimum data ada yang mencapai 64 kali per tahun maka kondisi BTO tidak merata pada seluruh rumah sakit.
5. TOI (rata-rata suatu tempat tidur kosong) rata-rata dari 29 rumah sakit yang menjadi sampel adalah 11 hari. Sedangkan TOI tertinggi dari 29 rumah sakit tersebut bernilai 75 hari dan terendah mencapai 1 hari. Idealnya tempat tidur kosong hanya dalam waktu 1-3 hari. Dari hasil ini maka rata-rata rumah sakit sampel masih belum mencapai standard yang ada, namun melihat nilai minimum data ada yang mencapai 1 hari maka kondisi TOI tidak merata pada seluruh rumah sakit.

5.3 Validitas dan Reliabilitas Data

5.3.1 Validitas Alat Ukur

Penelitian ini menggunakan kuesioner untuk mengumpulkan data penelitian, dan untuk mengetahui indeks validitas angket tersebut digunakan rumus *product moment correlation* dari Pearson. Validitas sebuah alat ukur diketahui dengan cara mengkorelasikan skor masing-masing item dengan skor total item. Item atau indikator dinyatakan valid jika *r* hitung atau nilai *corrected item total correlation* mempunyai nilai lebih besar dari 0,3 (Solimun, 2005: 12). Pengujian validitas hanya dilakukan pada variabel yang mempunyai indikator lebih dari 2 sehingga pengujian validitas dilakukan pada *detail, classify, frequency*, relevansi. Berikut pada tabel 5.12 adalah hasil uji validitas variabel desain sistem akuntansi biaya:

TABEL 5.12
HASIL UJI VALIDITAS VARIABEL DESAIN SISTEM AKUNTANSI BIAYA

Sub variabel	Indikator	R hitung	Keterangan
Detail	DETAIL1	0.6281	Valid
	DETAIL2	0.6853	Valid
	DETAIL3	0.6780	Valid
	DETAIL4	0.5717	Valid
	DETAIL5	0.7172	Valid
Classify	CLASIFY1	0.6771	Valid
	CLASIFY2	0.8298	Valid
	CLASIFY3	0.7493	Valid
	CLASIFY4	0.7822	Valid
Frequency	FREQUEN1	0,4873	Valid
	FREQUEN2	0,4987	Valid
	FREQUEN3	0,8740	Valid
	FREQUEN4	0,7517	Valid
	FREQUEN5	0,8278	Valid

Sumber: lampiran 11

Hasil menunjukkan bahwa seluruh indikator untuk variabel penelitian adalah lebih besar dari 0,3 sehingga seluruh indikator dinyatakan valid atau dapat mengukur variabel penelitian.

Validitas dari variabel relevansi dapat dilihat pada tabel 5.13 berikut ini:

TABEL 5.13
HASIL UJI VALIDITAS VARIABEL RELEVANSI

Indikator	Indikator	r hitung	Keterangan
Kebutuhan pengguna	RELEVN1	0.5718	Valid
	RELEVN2	0.6289	Valid
	RELEVN3	0.3896	Valid
	RELEVN4	0.3878	Valid
	RELEVN5	0.3878	Valid
	RELEVN6	0.3798	Valid
	RELEVN7	0.4637	Valid
	RELEVN8	0.5205	Valid
	RELEVN9	0.5792	Valid
	RELEVN10	0.3837	Valid
Penyediaan informasi sesungguhnya oleh sistem	RELEVN11	0.6751	Valid
	RELEVN12	0.5070	Valid
	RELEVN13	0.3504	Valid
	RELEVN14	0.3472	Valid
	RELEVN15	0.4162	Valid
	RELEVN16	0.4943	Valid
	RELEVN17	0.3274	Valid
	RELEVN18	0.5477	Valid
	RELEVN19	0.6067	Valid
	RELEVN20	0.4301	Valid

Sumber: lampiran 11

Hasil menunjukkan bahwa seluruh indikator untuk variabel relevansi adalah lebih besar dari 0,3 sehingga seluruh indikator dinyatakan valid atau dapat mengukur variabel relevansi.

5.3.2 Reliabilitas Alat Ukur

Reliabilitas kuesioner berarti kemampuan alat ukur untuk mengukur secara konsisten. Uji yang digunakan untuk mengukur konsistensi tersebut adalah koefisien alfa atau *cronbach's alpha*. Item pengukuran dikatakan reliabel jika memiliki nilai koefisien alfa lebih besar dari 0,6 (Nunnally (1967) dalam Ghozali (2007: 42)).

Berikut adalah hasil uji reliabilitas alat ukur (tabel 5.14):

TABEL 5.14
HASIL UJI RELIABILITAS

Variabel	Alpha	Reliabilitas
Detail	0.8443	Reliabel
Classify	0.8900	Reliabel
Frequency	0,8629	Reliabel
Relevansi	0,8667	Reliabel

Sumber: lampiran 11

Nilai reliabilitas konsistensi internal ditunjukkan dalam tabel diatas, untuk koefisien alfa dinyatakan reliabel karena lebih besar dari 0,6. Item pengukuran pada masing-masing indikator dalam variabel-variabel *detail*, *classify*, *frequency*, relevansi dengan demikian dinyatakan reliabel dan selanjutnya dapat digunakan dalam penelitian.

5.4 Hasil Uji Analisis Jalur atau *Path Analysis*

5.4.1 Asumsi-Asumsi Analisis Jalur

Uji asumsi analisis jalur terdiri dari 2, yaitu uji normalitas dan uji *outlier*.

Berikut adalah penjabaran uji selengkapnya:

1. Uji normalitas

Uji normalitas yang harus dipenuhi adalah normalitas *univariate* dan *multivariate*. Uji normalitas menggunakan *skewness* (kemencengan) dan *kurtosis* (keruncingan). Data dikatakan berdistribusi normal jika mempunyai nilai CR *skewness* dan *kurtosis* berada pada kisaran $\pm 2,58$ baik secara *univariate* dan *multivariate*.

Berikut adalah hasil pengujian normalitas data secara *univariate* (tabel 5.15) dan *multivariate* (tabel 5.16).

TABEL. 5.15
UJI NORMALITAS DATA SECARA UNIVARIATE

Variabel	Skewness		Kurtosis	
	Nilai	CR	Nilai	CR
Desain	-0.065	-0.143	-1.004	-1.103
Relevan	0.698	1.534	0.671	0.737
Use	0.584	1.284	-0.436	-0.479
Kinerja	-0.165	-0.362	-0.54	-0.594

Sumber: lampiran 13

Sedangkan pada normalitas *multivariate* adalah sebagai berikut :

TABEL 5.16
UJI NORMALITAS DATA SECARA MULTIVARIATE

Nilai Multivariate	CR
0.486	0.189

Sumber: lampiran 13

Tabel menunjukkan bahwa pada pengujian normalitas secara *univariate* pada seluruh variabel mempunyai nilai CR kurang dari $\pm 2,58$ baik pada *skewness* dan

kurtosis. Hasil pada tabel 5.15 menunjukkan bahwa pengujian normalitas *univariate* memenuhi asumsi normalitas.

Persyaratan mutlak pengujian *path analysis* adalah *multivariate* normal. Pengujian normalitas secara *multivariate* telah memenuhi syarat karena diperoleh nilai CR 0,189 yang lebih rendah dari $\pm 2,58$, sehingga dari hasil pengujian ini dapat disimpulkan bahwa data penelitian memenuhi syarat uji normalitas *multivariate*.

2. Uji outlier

Uji *outlier* merupakan uji yang digunakan secara bersamaan untuk mengamati distribusi normal data. Artinya jika data tidak berdistribusi normal, maka dilakukan eliminasi data yang *outlier* atau ekstrim, sebaliknya jika data sudah berdistribusi normal maka tidak diperlukan lagi eliminasi data.

Uji *outlier* dilakukan dengan mengamati nilai Z score. Data dikatakan tidak terjadi *outlier* jika mempunyai nilai minimum dan maksimum Z score kurang dari ± 3 (Ferdinand, 2002: 52-53).

Pengujian *outlier* secara *univariate* ini dilakukan dengan menggunakan *software* SPSS. Berikut adalah hasil pengujian *outlier univariate* selengkapnya:

TABEL 5.17
UJI OUTLIER DATA SECARA UNIVARIATE

Variabel	N	Z score	
		Minimum	Maksimum
Zscore(DESAIN)	29	-1.97558	1.76410
Zscore(RELEVAN)	29	-1.62068	2.84298
Zscore(USE)	29	-1.17510	2.01970
Zscore(KINERJA)	29	-2.27435	1.67894

Sumber: lampiran 12

Tabel menunjukkan bahwa pengujian *outlier univariate* seluruh variabel berada dibawah nilai standard yaitu ± 3 , dengan demikian data telah memenuhi asumsi *outlier univariate*.

Setelah melalui tahap ini dilakukan pengujian *outlier multivariate*. Pengujian secara *multivariate outlier* dilakukan dengan menggunakan nilai Mahalanobis. Pengujian secara *multivariate* dilakukan dengan menggunakan software AMOS. Pengamatan *multivariate outlier* dilakukan pada *Mahalanobis distance, Farthest from the centroid*. Data yang berada pada urutan teratas merupakan data yang paling *outlier*, kemudian diikuti oleh data dibawahnya sampai dengan urutan terakhir.

Standard *multivariate outlier* dari Mahalanobis adalah menggunakan nilai *Chi Square* tabel. Jika urutan teratas dari nilai Mahalanobis kurang dari *Chi Square* tabel maka data tidak terjadi *outlier* dan sebaliknya jika nilai Mahalanobis lebih dari *Chi Square* tabel maka data terjadi *outlier*. *Chi Square* tabel ditentukan berdasarkan jumlah variabel yang digunakan serta tingkat kesalahan yang dianjurkan. Menurut Kelloway (1998: 50) tingkat kesalahan yang dianjurkan adalah 0,001. Berdasarkan tabel nilai *Chi Square* pada 0,001 dan pada jumlah variabel 4 adalah 18,46. Pada pengujian tahap awal *outlier multivariate* diperoleh nilai mahalanobis yang berada dibawah standard, sehingga tidak perlu dilakukan eliminasi.

Hasil pengujian *multivariate outlier* dengan menggunakan Mahalanobis diperoleh nilai tertinggi dari *Mahalanobis D Square* adalah 11,103 yang terdapat pada data ketiga. Standard tertinggi berdasarkan nilai *Chi Square* tabel adalah 18,46, sehingga dapat dikatakan bahwa nilai *Mahalanobis D Square* tertinggi berada dibawah standard *Chi Square*. Kesimpulan yang didapat dari pengujian tersebut

adalah bahwa data yang diolah telah memenuhi syarat multivariate *outlier*. Hasil selengkapnya dari uji *outlier multivariate* dapat dilihat pada tabel 15.18:

TABEL 5.18
UJI OUTLIER DATA SECARA MULTIVARIATE

Observations farthest from the centroid (Mahalanobis distance)

Observation number	Mahalanobis d-squared	p1	p2
3	11.103	0.025	0.526
13	7.866	0.097	0.785
5	7.505	0.111	0.642
15	7.241	0.124	0.490
17	6.862	0.143	0.404
1	6.828	0.145	0.238
11	6.697	0.153	0.143
9	6.467	0.167	0.097
29	5.441	0.245	0.266
16	5.098	0.277	0.267
12	4.675	0.322	0.317
2	4.419	0.352	0.304
8	3.924	0.416	0.433
19	3.520	0.475	0.539
24	3.498	0.478	0.406
18	3.193	0.526	0.465
21	3.075	0.545	0.402
26	2.291	0.682	0.821
14	2.244	0.691	0.737
4	1.995	0.737	0.788
10	1.973	0.741	0.671
28	1.821	0.769	0.649
6	1.754	0.781	0.543
27	1.704	0.790	0.411
25	1.408	0.843	0.512
7	1.326	0.857	0.389
22	0.973	0.914	0.539
20	0.598	0.963	0.711
23	0.503	0.973	0.456

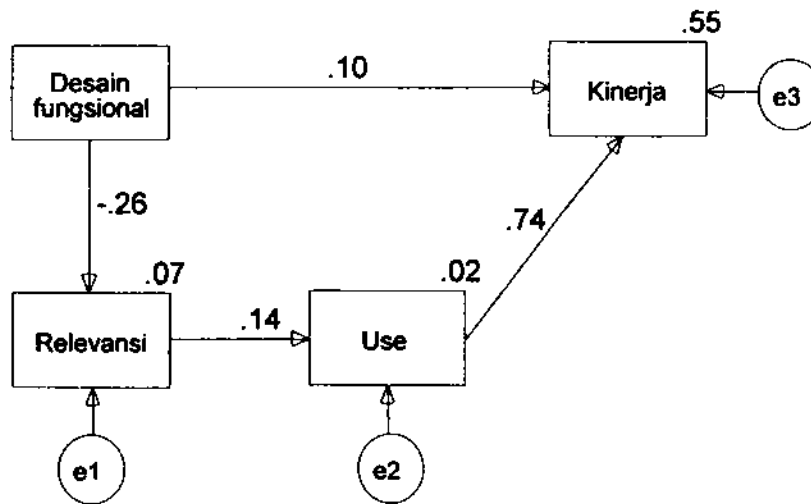
Sumber: lampiran 13

5.4.2 Hasil Pengujian Analisis Jalur atau *Path Analysis*

5.4.2.1 Koefisien Jalur

Berikut pada gambar 5.1 adalah hasil pengujian *path analysis* dengan nilai koefisien jalur atau standardise pada masing-masing variabel.

GAMBAR 5.1
HASIL PENGUJIAN *PATH ANALYSIS*



Sumber: lampiran 14

Berikut pada tabel 5.19 adalah hasil pengujian analisis jalur berdasarkan nilai koefisien jalur:

TABEL 5.19
NILAI KOEFISIEN JALUR PENGARUH ANTAR VARIABEL

Variabel	Nilai Standardized coefficient Pengaruh langsung
Desain → Relevansi	-0.262
Relevansi → Use	0.145
Use → Kinerja	0.738
Desain → Kinerja	0.098

Sumber: lampiran 13

Tabel 5.19 menunjukkan bahwa nilai koefisien jalur bertanda negatif terdapat pada variabel desain terhadap relevansi. Koefisien jalur bertanda positif terdapat pada

variabel relevansi terhadap *use*, *use* terhadap kinerja dan desain terhadap kinerja.

Pengaruh langsung pada masing-masing variabel dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Jika variabel desain berubah maka akan menyebabkan perubahan relevansi. Tanda negatif menunjukkan perubahan yang berlawanan arah yaitu jika variabel desain meningkat maka relevansi akan menurun, dan sebaliknya apabila variabel desain menurun maka relevansi akan meningkat dengan nilai koefisien jalur -0,262.
2. Jika variabel relevansi berubah maka akan menyebabkan perubahan *use*. Tanda positif menunjukkan perubahan yang searah yaitu jika variabel relevansi meningkat maka *use* akan meningkat, dan sebaliknya apabila variabel relevansi menurun maka *use* akan menurun dengan nilai koefisien jalur 0,145.
3. Jika variabel *use* berubah maka akan menyebabkan perubahan kinerja. Tanda positif menunjukkan perubahan yang searah yaitu jika variabel *use* meningkat maka kinerja akan meningkat, dan sebaliknya apabila variabel *use* menurun maka kinerja akan menurun dengan nilai koefisien jalur 0,738.
4. Jika variabel desain berubah maka akan menyebabkan perubahan kinerja. Tanda positif menunjukkan perubahan yang searah yaitu jika variabel desain meningkat maka kinerja akan meningkat, dan sebaliknya apabila variabel desain menurun maka kinerja akan menurun dengan nilai koefisien jalur 0,098.

Berdasarkan nilai koefisien jalur yang terstandarisasi tersebut juga dapat diketahui bahwa nilai koefisien jalur antar variabel yang paling besar adalah yang

menghubungkan variabel *use* terhadap kinerja dengan nilai 0,738 dibandingkan variabel lainnya.

TABEL 5.20
NILAI KOEFISIEN JALUR PENGARUH TIDAK LANGSUNG

Variabel	Nilai Standardized coefisient Pengaruh tidak langsung
Desain → Kinerja	-0.0280

Sumber: lampiran 13

Tabel 5.20 menunjukkan pengaruh tidak langsung desain terhadap kinerja. Hasil menunjukkan bahwa tanda negatif menunjukkan perubahan yang berlawanan arah yaitu jika variabel desain meningkat maka kinerja akan menurun melalui relevansi dan kegunaan (*use*) data biaya, dan sebaliknya apabila variabel desain menurun maka kinerja akan meningkat melalui relevansi dan kegunaan (*use*) data biaya dengan nilai koefisien jalur -0,0280.

5.4.2.2 Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi merupakan koefisien yang menunjukkan besarnya pengaruh atau kontribusi variabel eksogen terhadap endogen atau endogen terhadap endogen. Berikut pada tabel 5.21 adalah hasil pengujian yang menunjukkan nilai koefisien determinasi:

TABEL 5.21
NILAI KOEFISIEN DETERMINASI

Variabel	R ²
Desain → Relevansi	0.069
Relevansi → Use	0.021
Desain dan Use → Kinerja	0.549

Sumber: lampiran 13

Berikut adalah penjelasan tabel 5.21:

1. Besarnya perubahan relevansi yang disebabkan oleh adanya desain adalah 0,069 (6,9%) atau dengan kata lain pengaruh desain terhadap relevansi adalah 6,9%.
2. Besarnya perubahan *use* yang disebabkan relevansi adalah 0,021 (2,1%) atau dengan kata lain pengaruh relevansi terhadap *use* adalah 2,1%.
3. Besarnya perubahan kinerja yang disebabkan desain dan *use* adalah 0,549 (54,9%) atau dengan kata lain pengaruh desain dan *use* terhadap kinerja adalah 54,9%.

5.4.2.3 Pembuktian Hipotesis

Parameter ada tidaknya pengaruh secara parsial dapat diketahui berdasarkan nilai CR (*Critical Rasio*). Ada tidaknya pengaruh variabel eksogen terhadap endogen dan endogen terhadap endogen maka digunakan ketentuan sebagai berikut:

1. Dilihat dari *level of significant* $\alpha = 0,05$. Jika nilai signifikansi ≤ 0.05 maka ada pengaruh variabel eksogen terhadap endogen ataupun endogen terhadap endogen.

2. Sebaliknya jika nilai signifikansi $> 0,05$ maka tidak ada pengaruh variabel eksogen terhadap endogen ataupun endogen terhadap endogen.

Hasil selengkapnya uji hipotesis dapat dilihat pada tabel 5.22 berikut:

TABEL 5.22
HASIL PENGUJIAN HIPOTESIS PENGARUH LANGSUNG

Variabel	CR hitung	Tingkat Sig.
Desain → Relevansi	-1.437	0.151
Relevansi → Use	0.773	0.439
Use → Kinerja	5.811	0.000
Desain → Kinerja	0.775	0.438

Sumber: lampiran 13

Berdasarkan tabel 5.22 diatas, dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Besarnya nilai CR hitung variabel desain terhadap relevansi adalah -1,437 dengan tingkat signifikansi 0,151. Tingkat signifikansi ini lebih besar dari 0,05 sehingga dapat dinyatakan bahwa pengaruh desain terhadap relevansi tidak signifikan.
2. Besarnya nilai CR hitung variabel relevansi terhadap use adalah 0,773 dengan tingkat signifikansi 0,439. Tingkat signifikansi ini lebih besar dari 0,05 sehingga dapat dinyatakan bahwa pengaruh relevansi terhadap use tidak signifikan.
3. Besarnya nilai CR hitung variabel use terhadap kinerja adalah 5,811 dengan tingkat signifikansi 0,000. Tingkat signifikansi ini lebih kecil dari 0,05

sehingga dapat dinyatakan bahwa pengaruh *use* terhadap kinerja adalah signifikan.

4. Besarnya nilai CR hitung variabel desain terhadap kinerja adalah 0,775 dengan tingkat signifikansi 0,438. Tingkat signifikansi ini lebih besar dari 0,05 sehingga dapat dinyatakan bahwa pengaruh desain terhadap kinerja tidak signifikan.

Apabila masing-masing dari pengujian hipotesis pengaruh langsung tersebut mempunyai pengaruh yang signifikan, maka terdapat pengaruh tidak langsung dari desain ke kinerja. Pada tabel 5.22 menunjukkan bahwa hanya pengaruh *use* terhadap kinerja yang mempunyai pengaruh signifikan, sehingga dapat dikatakan bahwa tidak terdapat pengaruh tidak langsung dari desain terhadap kinerja.

5.4.2.4 Evaluasi Terhadap Kesesuaian Model atau *Goodness and Fit*

Meskipun pada penelitian dengan menggunakan analisis jalur tidak terdapat ketentuan untuk menguji kesesuaian data dengan model seperti halnya pengujian dengan menggunakan SEM, namun perlu untuk melihat kesesuaian model dari model analisis yang diajukan.

Kesesuaian model adalah derajat kesesuaian hasil dari estimasi model dengan input matriks data penelitian. Indeks kesesuaian ini terbagi atas:

1. Kesesuaian absolut (*absolute fit*), yaitu derajat kesesuaian model secara keseluruhan untuk menghasilkan kembali matriks data yang digunakan. Indeks kesesuaian yang akan digunakan dalam analisis data yang diperoleh adalah X^2 statistik *Goodness of fit index* (GFI), *Root Mean Square Error of Approximation* (RMSEA). Batas minimal untuk GFI adalah $>0,9$.

Kesesuaian model dengan data dikatakan baik apabila indeks RMSEA > 0,10 (Kelloway, 1998: 27).

2. Kesesuaian *incremental (incremental fit)*, membandingkan model dengan model lainnya, dalam hal ini model yang lebih realistis dan biasanya disebut dengan *null model* atau *independent model*. Indeks kesesuaian *incremental* yang akan digunakan dalam analisis adalah *Adjusted Goodness of Fit Index* (AGFI), *Tucker Lewis Index* (TLI) dan *Comparative Fit Index* (CFI). Besarnya indeks yang direkomendasikan untuk ketiga indeks tersebut adalah > 0,90 (Kelloway, 1998: 55; dan Kline, 1998: 102).

Sebelum melakukan analisis atas parameter hasil estimasi yang diperoleh, terlebih dahulu akan dilakukan analisis atas indeks kesesuaian model. Indeks kesesuaian yang digunakan dalam penelitian ini adalah X^2 , GFI, RMSEA, AGFI, TLI serta CFI. Berikut (tabel 5.23) adalah indeks kesesuaian model pada penelitian ini:

TABEL 5.23
INDEKS KESESUAIAN MODEL PENGUKURAN

<i>Goodness Of Fit Measures</i>	<i>Index</i>	<i>Cut off</i>	<i>Keterangan</i>
<i>Absolute Fit Measures:</i>			
- <i>Chi Square of Estimated model X^2</i>	1,703		
- <i>Degrees of Freedom</i>	2		
- <i>Probability Level</i>	0,427	> 0,05	Fit model
- <i>Goodness Of Fit Index (GFI)</i>	0,971	≥ 0,9	Fit model
- <i>RMSEA</i>	0,000	≤ 0,01	Fit model
<i>Incremental Fit Measures:</i>			
- <i>Tucker Lewis Index (TLI)</i>	1,045	≥ 0,9	Fit model
- <i>Adjusted Goodness of Fit Index (AGFI)</i>	0,855	≥ 0,9	Tidak Fit model
- <i>Comparative Fit Index (CFI)</i>	1,000	≥ 0,9	Fit model

Sumber: lampiran 14, diolah

Tabel 5.23 menunjukkan bahwa evaluasi *fit model* menunjukkan ada 5 parameter yang sesuai dengan batas nilai *cut off*. Menurut Solimun (2005: 55) apabila “ada dua atau lebih parameter *fit model* telah terpenuhi maka model yang digunakan telah *fit* atau ada kesesuaian data dengan model yang digunakan”. Hasil pada tabel 5.23 dapat dijadikan rujukan bahwa meskipun data yang digunakan hanya 29 sampel namun karena kesesuaian model (*fit model*) dari hasil perhitungan *chi square* telah terpenuhi maka sampel 29 dapat mewakili varians populasi.

BAB 6

PEMBAHASAN

6.1 Pengaruh Desain Sistem Akuntansi Biaya terhadap Relevansi Data Biaya

Hasil pengujian yang diperoleh dengan menggunakan *path analysis* atau analisis jalur adalah bahwa nilai CR hitung variabel desain terhadap relevansi adalah -1,437 dengan tingkat signifikansi 0,151. Oleh karena tingkat signifikansi ini lebih besar dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa desain sistem akuntansi biaya berpengaruh tidak signifikan terhadap relevansi atau dengan kata lain hipotesis 1 ditolak.

Desain sistem akuntansi biaya mempunyai 4 indikator, yaitu (1) *detail*, (2) *classify*, (3) *frequent*, dan (4) *variance*. Indikator yang pertama, yaitu *detail*, dalam hasil penelitian menunjukkan 13 (44,8%) responden (rumah sakit umum) menjawab dengan lengkap mengenai sistem akuntansi biaya menyediakan data untuk menganalisa biaya obat, alat kesehatan, dan dokter. Biaya paramedis, 11 (37,9%) responden (rumah sakit umum) yang menjawab dengan lengkap. Hasil untuk indikator *detail* ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Rayburn (1985) dalam Ruble (1990: 13-14) atas 500 manajer keuangan rumah sakit di U.S. menyatakan bahwa para manajer tersebut percaya jika akuntansi biaya akan memberikan prospek di masa depan dan sistem akuntansi biaya yang didukung dengan data yang lebih rinci (*detail*) akan menciptakan data biaya yang terakumulasi dalam eksistensi rumah sakit.

Indikator kedua dari desain sistem akuntansi biaya adalah *classify*. Rumah sakit umum di Surabaya sebagian masih belum mengklasifikasikan biaya menurut perilakunya, padahal perilaku biaya merupakan hal penting untuk analisis dan pengendalian biaya. Seorang manajer harus memahami perilaku biaya dalam menetapkan keputusan manajemen. Fungsi biaya jangka pendek (*fixed cost*) dan fungsi biaya jangka panjang (*variable cost*) utamanya digunakan dalam pembuatan keputusan-keputusan manajemen. Hasil penelitian menunjukkan 18 responden yang menjawab mengklasifikasikan biaya langsung-tidak langsung. Sebanyak 19 responden yang menjawab mengklasifikasikan biaya tetap-variabel dan responden yang menjawab mengklasifikasikan biaya terkontrol-tidak terkontrol. Terdapat beberapa rumah sakit umum di Surabaya yang tidak mengklasifikasikan biaya terkontrol dan tidak terkontrol, sedangkan menurut Pizzini (2006), biaya-biaya tersebut utamanya membantu didalam evaluasi kinerja.

Rumah sakit umum di Surabaya yang mengklasifikasikan biaya tetap dan variabel sebagian besar (16 responden) menjawab dengan cara pengalaman subyektif mereka (tabel 5.2). Hal ini konsisten dengan apa yang dinyatakan oleh Carter dan Usry (2006: 62) bahwa "Penilaian manajemen (pengalaman pribadi dari manajemen) digunakan untuk mengklasifikasikan biaya sebagai biaya tetap atau biaya variabel didalam prakteknya." Meskipun klasifikasi dan estimasi biaya yang lebih dapat diandalkan diperoleh dengan menggunakan salah satu dari metode berikut, yaitu metode *high-low point*, metode *scattergraph*, dan metode *least squares* (Usry dan Hammer, 1991: 356; Hansen dan Mowen, 2003: 79; Carter dan Usry, 2006: 62).

Hasil penelitian menunjukkan hanya 1 responden saja yang menjawab dengan cara teknik regresi statistik dalam menelusuri biaya tetap dan biaya variabelnya.

Hasil dari penelitian untuk indikator *frequent* menunjukkan bahwa sebagian besar responden menjawab bulanan dalam memberikan laporan informasi kepada manajer senior, manajer menengah, dan manajer klinik, sedangkan sebagian besar responden menjawab tidak perlu memberikan laporan kepada staf perawat dan staf medis. Menurut Chenchall dan Morris (1986), pelaporan biaya yang lebih berkesinambungan dapat menyediakan umpan balik bagi manajer atas keputusan yang dibuatnya dan menyediakan informasi atas kejadian atau peristiwa yang sedang berlangsung sehingga dapat digunakan oleh manajer sebagai pedoman untuk mengambil tindakan di masa datang. Pelaporan biaya mungkin dibutuhkan pada dasar harian, mingguan, bulanan, dan lain-lain tergantung situasinya. Karmaker, *et al.* (1990) dalam Pizzini (2006) menggunakan ketepatan waktu untuk mengkararakteristikan desain sistem akuntansi biaya dan mempertimbangkan ketepatan waktu untuk menjadi indikasi atas “ketelitian” suatu sistem akuntansi biaya. Top manajemen biasanya membutuhkan informasi untuk perencanaan strategis, sehingga informasi yang paling banyak diperlukan adalah yang berasal dari luar organisasi. Untuk manajemen tingkat menengah, membutuhkan informasi internal dalam jumlah yang lebih banyak daripada informasi eksternal. Hal ini dikarenakan tugas manajemen tingkat menengah adalah untuk mengendalikan kegiatan demi mengamankan terlaksananya kebijakan yang telah ditentukan oleh top manajemen. Bagi manajemen tingkat bawah, informasi yang diperlukan semuanya berasal dari dalam organisasi. Hal ini karena tugas dari manajemen tingkat bawah

adalah untuk melaksanakan semua kebijakan yang telah ditentukan dan melaporkan hasil kegiatan yang telah dilaksanakan.

Indikator keempat dari desain sistem akuntansi biaya adalah *variance*. Hasil penelitian pada indikator *variance* menunjukkan bahwa sebagian besar rumah sakit umum di Surabaya tidak menghitung atau melakukan analisis varians, 20 (69%) responden menjawab tidak (tabel 5.4). Hal ini konsisten dengan beberapa peneliti (Bastable & Bao, 1988; Cheatham & Cheatham, 1996; Cooper & Kaplan, 1992; Mak & Roush, 1996) yang menyatakan bahwa data varians biasanya tidak berguna untuk pembuatan keputusan manajerial, namun varians dapat membantu didalam pengambilan keputusan manajerial dengan mengidentifikasi koreksi tindakan manajerial (Pizzini, 2006). Responden yang menghitung varians menyatakan jenis varians yang dihitung adalah mengenai jumlah pasien, tenaga kerja, dan efisiensi.

Penjelasan ditolaknyanya hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah ada beberapa faktor yang menentukan seberapa kompleks sistem akuntansi biaya dan seberapa banyak data sistem akuntansi biaya akan dihasilkan. Faktor-faktor tersebut adalah ukuran perusahaan, jasa yang disediakan oleh rumah sakit, sikap manajemen terhadap informasi biaya, dan variabel-variabel eksternal seperti hukum dan peraturan yang ikut serta mempengaruhi frekuensi, kerincian dan struktur informasi biaya dan pelaporannya (Heitger *et al.*, 1992: 19; Sulastiningsih dan Zulkifli, 1999: 82). Penjelasan ini juga didukung oleh Pizzini (2006), dimana terdapat berbagai elemen yang mempengaruhi desain sistem akuntansi biaya, diantaranya ukuran rumah sakit, tujuan rumah sakit, dan faktor lingkungan yaitu persaingan.

Faktor lain ditolaknya hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah bahwa responden masih belum memahami sistem akuntansi biaya di tempat kerjanya karena responden yang menjawab masih baru masuk kedalam rumah sakit tempat responden bekerja. Pada hasil penelitian (Tabel 5.1), sebanyak 43% responden masa kerjanya adalah antara 0-3 tahun, dan 30% responden mempunyai masa kerja >3-5 tahun. Responden yang mempunyai masa kerja lebih dari 5 tahun hanya sebesar 27%.

6.2 Pengaruh Relevansi Data Biaya terhadap Kegunaan (*Use*) Data Biaya

Hasil pengujian dengan menggunakan *path analysis* atau analisis jalur diperoleh hasil bahwa nilai CR hitung variabel relevansi terhadap *use* adalah 0,773 dengan tingkat signifikansi 0,439. Oleh karena tingkat signifikansi ini lebih dari 0,05 maka pengaruh relevansi terhadap *use* tidak signifikan atau dengan kata lain hipotesis 2 ditolak.

Hipotesis 2 ditolak disebabkan oleh karena kemampuan untuk mengidentifikasi fungsi-fungsi yang ada dibawah kendali manajer di rumah sakit biasanya masih rumit karena mereka kurang memiliki kendali atas fungsi bisnis, seperti pemberian tarif. Dalam menetapkan tarif, seorang manajer rumah sakit swasta keagamaan menyatakan bahwa salah satu kesulitan menekan tarif bagi pasien supaya rendah adalah masalah keputusan klinik yang ditetapkan dokter tidak mengacu pada efisiensi, khususnya dalam pemilihan obat.

Alasan lainnya adalah bahwa keputusan tersebut dibuat oleh pihak lain. Pada kasus penetapan tarif yang terlalu tinggi oleh spesialis, pasien membayar jasa medik lebih tinggi untuk dokternya. Jasa medik ini tidak dapat ditawarkan karena dokter

spesialis tersebut satu-satunya di wilayah tersebut. Pada kasus ini manajer berada pada situasi yang sulit karena apabila tidak menyetujui tarif tersebut maka dokter yang bersangkutan tidak mau bekerja di rumah sakitnya.

Pengaruh relevansi terhadap *use* (kegunaan) data biaya tidak signifikan, hal ini dapat disebabkan oleh karena rumah sakit pemerintah dan swasta keagamaan secara potensial dapat mensubsidi operasionalnya. Kemudian, rumah sakit tersebut dapat menjadi kurang intensif dalam mengendalikan biayanya sehingga kurang menggunakan data (informasi) biaya yang disediakan. Namun jika keadaan ini tidak diantisipasi di masa mendatang maka tidak akan dapat bersaing dengan pesaingnya karena subsidi untuk kesehatan sudah semakin berkurang dan berkurangnya dana sumbangan pada rumah sakit swasta keagamaan. Faktor lain berdasar pengamatan peneliti bahwa terdapat beberapa rumah sakit umum di Surabaya yang menjadi Kepala Bagian Keuangan (Manajer Keuangan) adalah orang-orang yang tidak mempunyai latar belakang pendidikan akuntansi (keuangan), yaitu sebesar 47%. Hal ini konsisten dengan Trisnantoro yang menyatakan bahwa seorang dokter tanpa pelatihan akuntansi menjadi Kepala Bagian Akuntansi atau Keuangan (Trisnantoro, 2005: 180). Faktor ini dapat berdampak tidak dipengaruhinya *use* oleh relevansi.

6.3 Pengaruh Kegunaan (*Use*) Data Biaya terhadap Kinerja

Hasil pengujian diperoleh bahwa besarnya nilai CR hitung variabel *use* terhadap kinerja adalah 5,811 dengan tingkat signifikansi 0,000. Oleh karena tingkat signifikansi ini lebih kecil dari 0,05 maka terdapat pengaruh *use* terhadap kinerja secara signifikan atau dengan kata lain hipotesis 3 diterima.

Informasi (data) menjadi bermanfaat apabila relevan dengan keputusan pemakai informasi dan apabila informasi tersebut dipahami serta digunakan (*use*) oleh pemakai (*user*). Apabila data atau informasi biaya yang disediakan oleh sistem akuntansi biaya adalah relevan bagi pihak pembuat keputusan, maka data atau informasi tersebut akan digunakan untuk membantu dalam pembuatan keputusan manajerial. Keberadaan data atau informasi tersebut dapat menentukan kelancaran dan kualitas proses kerja; menjadi ukuran kinerja organisasi atau perusahaan; dan menjadi acuan yang pada akhirnya menentukan kedudukan atau peringkat organisasi tersebut dalam persaingan lokal maupun global.

Keputusan yang diambil berdasarkan data atau informasi yang lebih relevan dapat menghasilkan keputusan yang tepat dalam mencapai tujuan organisasi. Ketepatan pengambilan keputusan oleh pihak manajemen dapat mempengaruhi kinerja suatu perusahaan, dimana kinerja merupakan kemampuan suatu perusahaan dalam menggunakan modal yang dimilikinya secara efektif dan efisien untuk mendapatkan hasil yang maksimal. Apabila data atau informasi yang digunakan dalam mengambil keputusan tersebut tidak relevan maka dapat menyebabkan manajer (pihak pengambil keputusan) menyetujui keputusan yang tidak bijaksana atau menolak keputusan yang bijaksana. Oleh karena itu, seperti yang dinyatakan dalam model konseptual Pizzini, bahwa data biaya yang lebih relevan akan digunakan (*use*) untuk membantu dalam membuat keputusan manajerial yang selanjutnya akan dapat meningkatkan kinerja (Pizzini, 2006).

Alasan diterimanya hipotesis ini adalah sebagian besar responden menyadari bahwa data (informasi) yang disediakan dapat digunakan untuk mengambil keputusan

yang akan mendorong kearah peningkatan kinerja. Hal ini dapat dilihat dari banyaknya responden yang menjawab setuju (12 atau 41,4%) dan sangat setuju (8 atau 27,6%) ketika diberi pertanyaan mengenai pendapat bahwa *user* bergantung pada data (informasi) biaya dalam membuat keputusan.

6.4 Pengaruh Desain Sistem Akuntansi Biaya terhadap Kinerja

Hasil pengujian diperoleh bahwa nilai besarnya nilai CR hitung variabel desain terhadap kinerja adalah 0,775 dengan tingkat signifikansi 0,438. Oleh karena tingkat signifikansi ini lebih besar dari 0,05 maka pengaruh desain terhadap kinerja tidak signifikan atau dengan kata lain hipotesis 4 ditolak.

Penolakan terhadap hipotesis 4 ini disebabkan oleh desain sistem akuntansi biaya yang dimiliki rumah sakit belum mampu memberikan informasi yang cukup bagi manajer untuk membantunya dalam membuat keputusan manajerial yang selanjutnya akan dapat meningkatkan kinerja. Kerangka konseptual dari hubungan desain sistem akuntansi biaya dengan kinerja lebih mengarah pada sistem akuntansi biaya agar menjadi lebih relevan dan berguna (*usefull*) bagi pengambilan keputusan yang kemudian akan dapat mendorong kearah peningkatan kinerja manajemen (Shank dan Govindarajan, 1993 dalam Pizzini, 2006; Johnson, 1992). Desain sistem akuntansi biaya secara fungsional dapat menyediakan *detail*, dan klasifikasi biaya, serta melaporkan secara *frequently*, dan menghitung serta mencari masalah dari penyebab varians. Informasi mengenai penyebab terjadinya varian (selisih) dapat dipakai untuk menilai prestasi manajer yang bertanggung jawab atas terjadinya selisih tersebut. Hasil dari penelitian menunjukkan bahwa hampir sebagian rumah sakit (20

rumah sakit atau 69%) tidak menghitung varian. Hal ini seperti yang dinyatakan oleh Cooper dan Suver (1992), bahwa organisasi pelayanan kesehatan belum sepenuhnya mengetahui tentang manfaat teknik akuntansi biaya standard karena biasanya organisasi-organisasi tersebut tidak membuat analisis varian didalam pelaporan internalnya secara rutin.

Penolakan hipotesis 4 ini sejalan dengan apa yang dinyatakan oleh Pizzini mengenai keterbatasan data biaya. Keterbatasan data biaya oleh Pizzini (2006) dinyatakan bahwa dimana sekalipun sistem menyediakan rincian biaya yang rinci (*detail*), mengklasifikasikan biaya, melaporkan informasi secara berkesinambungan, dan menghitung varians akan menghasilkan data biaya “yang lebih baik”, namun data biaya yang lebih informatif tersebut dapat merintangangi kinerja. Para manajer mungkin dibatasi dalam kemampuan mereka menggunakan data yang dihasilkan oleh sistem tersebut secara efektif. Informasi yang terlalu rinci, terpisah, dan atau terlalu banyak akan dapat mengurangi efektivitas pembuatan keputusan manajer. Kemudian manfaat dari sistem tersebut mungkin tidak lebih dari biayanya karena pengimplementasian sistem baru sering memerlukan konsultasi, pelatihan, dan biaya *software*.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa kinerja rata-rata rumah sakit umum di Surabaya dari segi efisiensi pelayanan sudah cukup memenuhi standard, namun standard yang dimaksud adalah untuk kinerja non-keuangan. Efisiensi pelayanan merupakan kemampuan rumah sakit menggunakan sumber daya yang dimiliki untuk memberikan pelayanan yang optimal, sehingga apabila rumah sakit sudah efisien maka akan dapat meningkatkan kinerja rumah sakit secara keseluruhan. Faktor-faktor yang menentukan peningkatan efisiensi pelayanan rumah sakit di bidang keuangan

salah satunya adalah profit margin, namun untuk ukuran *profit margin* tidak ada standard yang menentukan berapa batasan yang bagus bagi rumah sakit umum. Hasil penelitian menunjukkan *profit margin* (OPM) rata-rata rumah sakit umum di Surabaya adalah 7,15%. Nilai terkecil OPM dari hasil penelitian menunjukkan nilai yang negatif, hal ini dikarenakan rumah sakit tersebut masih baru berdiri.

Ukuran lainnya adalah rasio beban administratif, alasan dimasukkan ukuran biaya tersebut karena adanya usaha pengendalian biaya yang dilakukan oleh rumah sakit sehingga rumah sakit mendesain sistem akuntansi biaya yang lebih dapat menyediakan rincian biaya (*detail*), klasifikasi biaya (*classify*), lebih berkesinambungan dalam melaporkan biaya (*frequent*), dan lebih dapat menghitung atau menganalisis varians (*variance*) (Pizzini, 2006). Berdasarkan hasil penelitian Pizzini (2006), tidak ada ukuran yang menentukan sampai seberapa besar prosentase dari rasio beban administratif yang mengharuskan rumah sakit mengendalikan biayanya sehingga mendesain sistem akuntansi biaya yang menyediakan rincian biaya (*detail*), klasifikasi biaya (*classify*), lebih berkesinambungan dalam melaporkan biaya (*frequent*), dan dapat menghitung atau menganalisis varians (*variance*). Hasil penelitian menunjukkan bahwa rasio beban administratif rata-rata rumah sakit umum adalah 21,03%. Nilai tertinggi dari rasio beban administratif adalah 76%.

Faktor-faktor yang menentukan peningkatan efisiensi pelayanan rumah sakit di bidang produktivitas adalah *Bed Turn Over* (BTO), *Bed Occupancy Rate* (BOR) dan *Turn Over Interval* (TOI). BTO adalah frekuensi pemakaian tempat tidur, berapa kali dalam 1 satuan waktu tertentu (biasanya 1 tahun) tempat tidur rumah sakit dipakai. Idealnya selama 1 tahun, 1 tempat tidur rata-rata dipakai 40-50 kali. Hasil penelitian

menunjukkan BTO rata-rata rumah sakit umum di Surabaya adalah 31,85 (atau bila dibulatkan adalah 32 kali). Hal ini menunjukkan bahwa dalam rata-rata, BTO rumah sakit umum di Surabaya masih belum memenuhi standard. Kondisi BTO tidak merata pada seluruh rumah sakit umum karena terdapat rumah sakit yang memenuhi standard, dimana dari hasil penelitian menunjukkan nilai tertinggi dari BTO adalah 64 kali. *Bed Occupancy Rate* (BOR) merupakan prosentase pemakaian tempat tidur 1 satuan waktu tertentu. Prosentase ini menunjukkan sampai berapa jauh pemakaian tempat tidur yang tersedia di rumah sakit dalam jangka waktu tertentu, idealnya adalah 75-85%. BOR rata-rata rumah sakit umum di Surabaya adalah 45,28%. Angka ini masih jauh dari angka ideal, yaitu 75-85%, namun demikian nilai tertinggi BOR adalah 84,11%, hal ini menunjukkan terdapat rumah sakit umum yang melebihi angka ideal. *Turn Over Interval* (TOI) merupakan rata-rata hari, tempat tidur tidak ditempati dari saat terisi ke saat terisi berikutnya. Idealnya tempat tidur kosong hanya dalam waktu 1-3 hari. Hasil penelitian menunjukkan TOI rata-rata rumah sakit umum adalah 31,85 kali per tahun. Angka rata-rata ini masih jauh dari ideal, namun dari hasil penelitian menunjukkan nilai TOI terendah adalah 1 hari, dengan demikian terdapat rumah sakit umum yang memenuhi angka ideal.

Kinerja rumah sakit dari aspek mutu pelayanan sangat dipengaruhi oleh ketepatan pelayanan, profesionalisme dan kepedulian para tenaga medis terhadap pasien. Meningkatnya ketepatan pelayanan yang diberikan oleh rumah sakit kepada pasien akan meningkatkan mutu pelayanan sehingga akan meningkatkan kinerja rumah sakit secara keseluruhan. Faktor-faktor penentu meningkatnya ketepatan pelayanan rumah sakit adalah *Net Death Ratio* (NDR) dan *Average Length of Stay*

(ALOS). NDR adalah angka kematian lebih dari 48 jam setelah dirawat untuk tiap-tiap 1000 pasien yang keluar. Nilai NDR yang dianggap masih dapat ditolerir adalah kurang dari 25 per 1000 pasien keluar. Hasil penelitian menunjukkan bahwa NDR rata-rata rumah sakit umum di Surabaya adalah 4,79 (atau bila dibulatkan adalah 5 per 1000 pasien keluar), sehingga dapat dikatakan bahwa NDR rata-rata rumah sakit umum di Surabaya telah memenuhi standard. ALOS adalah rata-rata lama perawatan seorang pasien. Idealnya rata-rata perawatan seorang pasien adalah 7-10 hari. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ALOS rata-rata rumah sakit umum di Surabaya adalah 4 hari, sedangkan nilai ALOS tertinggi adalah 8 hari. Hal ini menunjukkan bahwa ALOS rata-rata rumah sakit umum di Surabaya masih dibawah angka ideal, namun terdapat rumah sakit umum yang memenuhi angka ideal tersebut.

Pengaruh desain sistem akuntansi biaya terhadap kinerja menunjukkan hasil yang tidak signifikan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kinerja rata-rata rumah sakit cukup bagus meskipun ada beberapa kondisi seperti BTO, BOR, TOI, dan ALOS tidak merata (dalam arti bahwa terdapat rumah sakit umum yang memenuhi standard atau angka ideal). Kinerja rumah sakit sebagian besar masih dipengaruhi oleh dokter yang dimiliki rumah sakit tersebut. Tingkat permintaan pasien, pada pelayanan rumah sakit, masih dipengaruhi oleh keputusan dokter, dimana tenaga dokter merupakan salah satu *input* untuk rumah sakit. Keputusan dari dokter dapat mempengaruhi *length of stay*, jenis pemeriksaan, keharusan untuk operasi, dan berbagai tindakan medis lainnya. Seorang dokter, khususnya para spesialis yang menentukan tingkat penggunaan dan tingkat biaya rumah sakit. Hal tersebut didukung juga oleh penelitian Lekatompessy dan Trisnantoro yang meneliti

hubungan dokter spesialis dengan pendapatan fungsional rumah sakit daerah di seluruh Indonesia (Trisnantoro, 2005: 205).

6.5 Keterbatasan Penelitian

Hasil penelitian ini hanya dapat dijadikan analisis pada obyek penelitian yang terbatas pada manajer keuangan beberapa rumah sakit umum di Surabaya yang bersedia menjadi partisipan.

BAB 7

SIMPULAN DAN SARAN

7.1 Simpulan

Berdasarkan akan rumusan masalah dan hipotesis penelitian yang diuji dengan uji statistik maka diperoleh kesimpulan sebagai berikut:

1. Desain sistem akuntansi biaya (*detail, classify, frequent, variance*) berpengaruh tidak signifikan terhadap relevansi (*relevance*) data biaya pada rumah sakit umum di Surabaya dengan nilai probabilitas hasil perhitungan sebesar 0,151 ($p > 0,05$). Dengan demikian hipotesis penelitian pertama tidak diterima kebenarannya.
2. Relevansi (*relevance*) data biaya berpengaruh tidak signifikan terhadap kegunaan (*use*) data biaya pada rumah sakit umum di Surabaya dengan nilai probabilitas hasil perhitungan sebesar 0,439 ($p > 0,05$). Dengan demikian hipotesis penelitian kedua tidak diterima kebenarannya.
3. Kegunaan (*use*) data biaya berpengaruh signifikan terhadap kinerja pada rumah sakit umum di Surabaya dengan nilai probabilitas hasil perhitungan sebesar 0,000 ($p < 0,05$). Dengan demikian hipotesis penelitian ketiga diterima kebenarannya.
4. Desain sistem akuntansi biaya (*detail, classify, frequent, variance*) berpengaruh tidak signifikan terhadap kinerja pada rumah sakit umum di Surabaya dengan nilai probabilitas hasil perhitungan sebesar 0,438 ($p > 0,05$). Dengan demikian hipotesis penelitian keempat tidak diterima kebenarannya.

5. Apabila masing-masing dari pengujian hipotesis pengaruh langsung tersebut mempunyai pengaruh yang signifikan, maka terdapat pengaruh tidak langsung dari desain ke kinerja. Pada tabel 5.22 menunjukkan bahwa hanya pengaruh *use* terhadap kinerja yang mempunyai pengaruh signifikan, sehingga dapat dikatakan bahwa tidak terdapat pengaruh dari desain terhadap kinerja melalui relevansi dan kegunaan data biaya. Dengan demikian hipotesis penelitian kelima tidak diterima kebenarannya.

7.2 Saran

Berdasarkan kesimpulan yang diperoleh dari penelitian maka dapat dikemukakan saran sebagai berikut:

Sebaiknya manajer menggunakan data biaya untuk membantunya meningkatkan kinerja. Hal ini sudah terbukti dari hasil penelitian bahwa *use* mempengaruhi kinerja. Bagi pihak rumah sakit, untuk mendukung peningkatan penggunaan data biaya tersebut sebaiknya memberikan pelatihan akuntansi bagi para manajer keuangannya, terutama dalam pemanfaatan data biaya.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, Robert N dan Vijay Govindarajan. 1998. *Management Control Systems*. Ninth Edition. USA: Mc.Graw-Hill.
- , 2000. *Management Control System*. New York: Richard D. Irwin.
- Astuti, Partwi Dwi dan Arifin Sabeni. Hubungan Intellectual Capital dan Business Performance Dengan Diamond Specification: Sebuah Perspektif Akuntansi. *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi VIII Solo*. (September): 694-707.
- Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan dan S. Mark Young. 1995. *Management Accounting*. International Edition. New York: Prentice Hall.
- Azwar, S. 1997. *Metode Penelitian*. Edisi Pertama. Yogyakarta: Pustaka Belajar.
- Basuki. 2001. Sistem ABC: Apakah Manfaatnya Relevan?. *Majalah Ekonomi*. Tahun XI. No 3. (Desember): 177-197.
- Bedford, Brummet, Churchill, Fertig, Morrison, Salmonson, Sorter, Vance. 1977. *A Statement of Basic Accounting Theory*. Sixth Printing. Florida: American Accounting Association.
- Burns Jr, William J. 1994. *Accounting For Managers: Text and Cases*. Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Co.
- Carter, William K dan Milton F. Ustry. 2006. *Akuntansi Biaya*. Edisi 13. Terjemahan. Alih Bahasa: Krista. Jakarta: Salemba Empat.
- Chenhall, Robert H dan Deigan Morris. 1986. The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on The Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review*. Vol LXI. No 1. (Januari): 16-35.
- Cooper, Jean C dan James D. Suver. 1992. Variance Analysis Refines Overhead Cost Control. *Healthcare Financial Management*. (Februari): 40-52.
- Deakin, Edward B dan Michael W. Maher. 1991. *Cost Accounting*. Edisi Ketiga. Boston, USA: Irwin.
- Departemen Kesehatan Republik Indonesia. 1993. *Informasi Ringkas Kesehatan*. Cetakan Ketiga. Jakarta: Bakti Husada.

- , 2005. *Indikator Kinerja Rumah Sakit*. Jakarta: Ditjen Yanmedik.
- Djarwanto dan Pangestu Subagyo. 2000. *Statistik Induktif*. Edisi Keempat. Cetakan Kelima. Yogyakarta: BPFE.
- Dunia, Firdaus A. 1994. *Akuntansi Biaya*. Jakarta: Lembaga Penerbit FE Universitas Indonesia.
- Engko, Cecilian. 2006. Pengaruh Kepuasan Kerja Terhadap Kinerja Individual Dengan Self Esteem dan Self Efficacy Sebagai Variabel Intervening. *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi IX Padang*. (Agustus): 1-24.
- Ferdinand, Agusti. 2002. *Structural Equation Modelling: Aplikasi Model-model Rumit dalam Penelitian untuk Tesis Magister dan Disertasi Doktor*. Edisi Pertama. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Financial Accounting Standards Board. 1996/ 1997. *Statements of Financial Accounting Concepts: Accounting Standard*. New York: John Wiley and Sons, Inc.
- Garrison, Ray H. 1997. *Akuntansi Manajemen (Managerial Accounting)*. Edisi Ketiga. Terjemahan. Alih Bahasa: Bambang Purnomosidi dan Erwan Dukat. Yogyakarta: Penerbit AK-Group.
- Ghozali, Imam. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- , 2007. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Cetakan Keempat. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gray, Jack dan Don Ricketts. 1984. *Cost and Managerial Accounting*. International Student Edition. Tokyo: Mc.Graw-Hill International Book Company.
- Hansen, Don R dan Maryanne M. Mowen. 2003. *Management Accounting*. Edisi Keenam. Ohio, USA: South-Western Thomson Learning.
- Hair, J.A., Rolph E. Anderson, Ronald L. Tatham, dan William C. Black. 1995. *Multivariate Data Analysis With Readings*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
- Heitger, Les, Pekin Ogan, dan Serge Matulich. 1992. *Cost Accounting*. Edisi Kedua. Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Co.

- Henke, Emerson O dan Charlene W. Spoede. 1991. *Cost Accounting: Managerial Use of Accounting Data*. Boston, USA: Thomson Information/ Publishing Group.
- Hess, Peter, dan Julie Siciliano. 1996. *Management Responsibility for Performance*. International Edition. USA: Mc.Graw Hill, Inc.
- Horngren, George Foster, dan Srikant M. Datar. 2003. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. International Edition (Edisi 11). Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.
- Ikhsan, Arfan dan Rasdianto. 2005. Pengaruh Intervening Penggunaan Sistem Akuntansi Manajemen Dalam Hubungan Antara Intensitas Pesaing Pasar Terhadap Kinerja Unit Perusahaan. *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi VIII Solo*. (September): 708-721.
- Indriantoro, Nur dan Bambang Supomo. 2002. *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen*. Edisi Pertama. Cetakan Kedua. Yogyakarta: BPFE.
- Johnson, H. Thomas. 1992. It's Time to Stop Overselling Activity-Based Concepts. *Management Accounting*. Vol 74. Hal: 26-35.
- Kelloway. 1998. *Structural Equation Modelling for Lisrel*. First Edition. New Jersey: Sage Publication Thousand Oaks.
- Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 983/MENKES/SK/XI/1992 Tentang Pedoman Organisasi Rumah Sakit Umum.
- Kline, Byeme. 1998. *Basic Structural Equation Modelling*. First Edition. New Jersey: Sage Publication Thousand Oaks.
- Kuncoro, Mudrajad. 2004. *Metode Kuantitatif: Teori dan Aplikasi Untuk Bisnis dan Ekonomi*. Edisi Kedua. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Malhotra, Narres. 2003. *Marketing Research: An Applied Orientation*. Cetakan Kedelapan. New Jersey: Prentice Hall, Inc.
- Mardiyah, Aida Ainul dan Listianingsih. 2005. Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja, Sistem Reward, dan Profit Center terhadap Hubungan Antara Total Quality Management. *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi VIII Solo*. (September): 565-585.

- Meriewaty, Dian dan Astuti Yuli Setyani. 2005. Analisis Rasio Keuangan Terhadap Perubahan Kinerja Pada Perusahaan di Industri Food and Beverages yang Terdaftar di BEJ. *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi VIII Solo*. (September): 277-287.
- Mulyadi. 1991. *Akuntansi Biaya*. Edisi Kelima. Yogyakarta: STIE.
- . 1997. *Sistem Akuntansi*. Edisi 3. Yogyakarta: STIE YKPN.
- . 2003. *Activity-Based Costing System: Sistem Informasi Biaya Untuk Pengurangan Biaya*. Edisi 6. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Narsa, I Made. 1994. Isu Kelemahan Sistem Akuntansi Biaya Tradisional. *Majalah Ekonomi*. Tahun III. No 11. Hal: 27-37.
- Nazir, Moh. 2005. *Metode Penelitian*. Cetakan Keenam. Bogor: Ghalia Indonesia.
- Nizarudin, Abu. 2006. Pengaruh Strategi Customization Terhadap Kinerja Perusahaan Melalui Penggunaan Informasi Sistem Akuntansi Manajemen yang Bersifat Broad Scope dan Agregation. *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi IX Padang*. (Agustus): 1-22.
- Ostrenga, R.Michael. 1992. *Guide To Total Cost Management*. New York: John Wiley and Sons.
- Peraturan Menteri Kesehatan RI No 159b/ MEN.KES/ PER/ II/ 1988 tentang Rumah Sakit.
- Peraturan No 05/ PER/ PP. PERSI/ 11/ 2007 tentang Biaya Administrasi Rumah Sakit.
- PERSI. 2004. *Pedoman Akuntansi Rumah Sakit Non-Pemerintah*. Cetakan Pertama. Jakarta: Perhimpunan Rumah Sakit Seluruh Indonesia.
- Pizzey, Alan. 1989. *Cost and Management Accounting: An introduction for Students*. Edisi Ketiga. London: Paul Chapman Publishing Ltd.
- Pizzini, Wilhemina J. 2000. *The Role of Management Control Systems In Health Care Organizations: Three Empirical Studies*. Disertasi. University of Pennsylvania.
- . 2006. The Relation Between Cost-System Design, Managers' Evaluations of The Relevance and Usefulness of Cost Data, and Financial Performance: An Empirical Study of US Hospitals. *Accounting Organizations and Society*. No. 31. Hal 179-210.

- Polimeni, Ralph S., Frank J Fabozzi, dan Arthur H Adelberg. 1991. *Cost Accounting: Concepts and Applications For Management Decision Making*. International Edition. Singapore: Mc.Graw-Hill, Inc.
- Pudjiraharjo, Widodo Jatim, Stefanus Supriyanto, Nyoman Anita Damayanti, Thinni Nurul Rochmah, dan Djazuly Chalidyanto. 1998. *Analisis Biaya Satuan dan Penyesuaian Tarif Pelayanan Rumah Sakit*. Surabaya: Fakultas Kesehatan Masyarakat-Unair.
- Raymond, Tubagus. 2001. *Makalah Workshop: Analisis Biaya Pelayanan Rumah Sakit Untuk Perancangan Sistem Pembiayaan Rumah Sakit*. Yogyakarta: Pusat Manajemen Pelayanan Kesehatan, Fakultas Kedokteran Universitas Gajah Mada.
- Riahi, Ahmed dan Belkaoui. 2000. *Teori Akuntansi*. Edisi Pertama. Terjemahan. Alih Bahasa: Marwata, Harjanti Widiastuti, Kurniawan, dan Alia Ariesanti. Jakarta: Salemba Empat.
- Riyanto, Bambang. 1995. *Dasar-dasar Pembelanjaan Perusahaan*. Edisi Keempat. Yogyakarta: BPFE.
- Ruble, Aaffien Henderika. 1990. *Adaptive Behavior by Hospitals in Response to Medicare's Prospective Payment System*. Disertasi. Arizona State University.
- Saboet, Hilmy Vanoes. 1994. Pentingnya Informasi Akuntansi Dalam Kehidupan Manajemen. *Majalah Ekonomi*. Tahun III. No 11. Hal: 15-22.
- Sanjoyo, Raden. 2006. *Sistem Informasi Kesehatan*. www.google.com.
- Sarbaguna, Boy. S. 2004. *Manajemen Keuangan Rumah Sakit*. Cetakan Kedua. DIY: Konsorsium RSI Jateng.
- Shank, John K dan Vijay Govindarajan. 1993. *Strategic Cost Management: The New Tool For Competitive Advantage*. New York, USA: The Free Press.
- Siegel, Joel G, dan Jae K. Shim. 1987. *Dictionary of Accounting Terms*. Barron's Educational Series, Inc.
- Silalahi, Bennet. 1989. *Prinsip Manajemen Rumah Sakit*. Jakarta: Lembaga Pengembangan Manajemen Indonesia.
- Singarimbun, Masri dan Sofian Effendi. 1995. *Metode Penelitian Survei*. Edisi Revisi. Cetakan Kedua. Jakarta: LP3ES.

- Solimun. 2005. *Structural Equation Modelling (SEM) Aplikasi Software Amos*. Cetakan Pertama. Malang: Universitas Brawijaya.
- Subiyanto, Ibnu. *Metodologi Penelitian (Manajemen dan Akuntansi)*. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Sugiyono. 2007. *Metode Penelitian Bisnis*. Cetakan Kesepuluh. Bandung: CV ALFABETA.
- Sulastiningsih dan Zulkifli. 1999. *Akuntansi Biaya Dilengkapi Dengan Isu-isu Kontemporer*. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Supriyono. 1993. *Akuntansi Biaya: Pengumpulan Biaya dan Penentuan Harga Pokok*. Edisi 2. Yogyakarta: BPFE.
- Suwardjono. 1991. *Akuntansi: Pengantar*. Edisi Kedua. Yogyakarta: BPFE.
- , 2005. *Teori Akuntansi: Perekrayasaan Pelaporan Keuangan*. Edisi Ketiga. Yogyakarta: BPFE.
- Trisnantoro, Laksono. 2005. *Memahami Penggunaan Ilmu Ekonomi dalam Manajemen Rumah Sakit*. Cetakan Kedua. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press.
- Usry, Milton F dan Lawrence H. Hammer. 1991. *Akuntansi Biaya: Perencanaan dan Pengendalian*. Edisi 10. Terjemahan. Alih Bahasa: Alfonsus Sirait dan Herman Wibowo. Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Warren, Carl S, James M. Reeve, dan Philip E. Fees. 1999. *Accounting*. Edisi 19. Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing.
- Wichaksana, Aryawan. 2000. Rekam Medis dan Kinerja Rumah Sakit. *Cermin Dunia Kedokteran*. No 129. Hal: 49-51.
- Winarsunu, Tulus. 2002. *Statistik dalam Penelitian Psikologi dan Pendidikan*. Edisi Pertama. Cetakan Pertama. Malang: Universitas Muhammadiyah.

Lampiran 1

DAFTAR RUMAH SAKIT UMUM DI SURABAYA

No	Rumah Sakit	Alamat	Telepon
1	RSUD Dr.Soetomo	Jl.Mayjend Prof.Dr.Moestopo 6-8 Surabaya	5501000
2	RSUD Haji	Jl.Manyar Kertoadi Surabaya	5924000
3	RSUD Dr.Moh.Soewandhi	Jl. Tambak Rejo 45-47 Surabaya	3717141
4	RSI Muhammadiyah	Jl. KH Mas Mansyur 180-182 Surabaya	3522980
5	RS PHC	Jl. Kalianget 1-2 Surabaya	3294801
6	RSK St. Vincentius A. Paulo	Jl. Diponegoro No.15 Surabaya	5677562
7	RS Darmo	Jl. Raya Darmo 90 Surabaya	5676253, 5976253
8	RS Al-Irsyad	Jl. KH Mas Mansyur 210-214 Surabaya	3531223
9	RS Budi Mulia	Jl. Raya Gubeng 70 Surabaya	5031333
10	RS William Booth	Jl. Diponegoro 34 Surabaya	5678917
11	RS Adi Husada Undaan	Jl. Undaan Weitan 40-44 Surabaya	5321256
12	RS Adi Husada Kapasari	Jl. Kapasari 97-101 Surabaya	3764555
13	RS Islam	Jl. A. Yani 2-4 Surabaya	8284505
14	RS Sumber Kasih	Jl. Menganti 38-40 Surabaya	7660409
15	RS Surabaya Internasional	Jl. Nginden Intan Barat Surabaya	5993211
16	RS Mitra Keluarga	Jl. Sateelit Indah II Sukomanunggal Surabaya	7345333
17	RS TNI AU	Jl. Serayu 17 Surabaya	5676662
18	RSAL Dr.Ramelan	Jl. Gadung 1 Surabaya	8438153
19	RS Tanjung Perak	Jl. Laksda M.Nazir 56 Surabaya	3293536
20	RSI Darus Syifa	Jl. Benowo 5 Surabaya	7406293
21	RS Polda Bhayangkara	Jl. A. Yani Surabaya	8292227
22	RS Gunung Sari	Jl. Golf 1 Surabaya	5682405
23	RS Denkesyah	Jl. Ksatria 17 Surabaya	5670656
24	RSI Jemursari	Jl. Jemursari 51-57 Surabaya	8471877
25	RS Wijaya	Jl. Raya Menganti 398 Surabaya	7523087
26	RS Husada Utama	Jl. Mayjend Prof.Dr.Moestopo Surabaya	5017975

27	RS Gotong Royong	Jl. Semampir Indah 23 Surabaya	5939691
28	RS Drg. Naiggolan	Jl. Komplek Moro Krembangan Surabaya	3291092
29	RS Cempaka Putih	Jl. Jambangan Kebon Agung 8 Surabaya	8282350
30	RS Muji Rahayu	Jl. Manukan Surabaya	7404132
31	RS Wiyung Sejahtera	Jl. Karang Rejo Timur 3/ 40A Surabaya	
32	RS Bunda	Jl. Kandangan No 32-34 Surabaya	7409436
33	RS Surabaya Medical Service	Jl. Kapuas No.2 Surabaya	5686161
34	RS Mukti Mulia	Jl. Kayon 1-5 Surabaya	5345426
35	RS Bhakti Rahayu	Jl. Ketintang Madya I/ 16 Surabaya	8291799
36	RS Karang Tembok	Jl. Karang Tembok Surabaya	3713836

Sumber: Dinas Kesehatan Kota Surabaya, 2007

DAFTAR RUMAH SAKIT UMUM DI SURABAYA BERDASAR WILAYAHNYA

Wilayah Surabaya	No	Rumah Sakit	Alamat	Telepon
Surabaya Utara	1	RSI Muhammadiyah	Jl. KH Mas Mansyur 180-182 Surabaya	3522980
	2	RS PHC	Jl. Kaliajnet 1-2 Surabaya	3294801
	3	RS Al-Irsyad	Jl. KH Mas Mansyur 210-214 Surabaya	3531223
	4	RS Tanjung Perak	Jl. Laksda M.Nazir 56 Surabaya	3293536
	5	RS Drg. Naiggolan	Jl. Komplek Moro Krembangan Surabaya	3291092
	6	RS Karang Tembok	Jl. Karang Tembok Surabaya	3713836
Surabaya Timur	1	RSUD Dr.Soetomo	Jl.Mayjend Prof.Dr.Moestopo 6-8 Surabaya	5501000
	2	RSUD Haji	Jl.Manyar Kertoadi Surabaya	5924000
	3	RSUD Dr.Moh.Soewandhi	Jl. Tambak Rejo 45-47 Surabaya	3717141
	4	RS Budi Mulia	Jl. Raya Gubeng 70 Surabaya	5031333
	5	RS Adi Husada Kapasari	Jl. Kapasari 97-101 Surabaya	3764555
	6	RS Surabaya Internasional	Jl. Nginden Intan Barat Surabaya	5993211
	7	RS Husada Utama	Jl. Mayjend Prof.Dr.Moestopo Surabaya	5017975
	8	RS Gotong Royong	Jl. Semampir Indah 23 Surabaya	5939691
	9	RS Mukti Mulia	Jl. Kayon 1-5 Surabaya	5345426
Surabaya Pusat	1	RSK St. Vincentius A.Paulo	Jl. Diponegoro No.15 Surabaya	5677562
	2	RS Darmo	Jl. Raya Darmo 90 Surabaya	5676253, 5976253
	3	RS William Booth	Jl. Diponegoro 34 Surabaya	5678917
	4	RS Adi Husada Undaan	Jl. Undaan Wetan 40-44 Surabaya	5321256
	5	RS TNI AU	Jl. Serayu 17 Surabaya	5676662
	6	RS Denkesyah	Jl. Ksatrya 17 Surabaya	5670656
	7	RS Surabaya Medical Service	Jl. Kapuas No.2 Surabaya	5686161

Surabaya Barat	1	RS Sumber Kasih	Jl. Menganti 38-40 Surabaya	7660409
	2	RS Mitra Keluarga	Jl. Satefit Indah II Sukomanunggal Surabaya	7345333
	3	RSI Darus Syifa	Jl. Benowo 5 Surabaya	7406293
	4	RS Wijaya	Jl. Raya Menganti 398 Surabaya	7523087
	5	RS Muji Rahayu	Jl. Manukan Surabaya	7404132
	6	RS Wiyung Sejahtera	Jl. Karang Rejo Timur 3/ 40A Surabaya	
	7	RS Bunda	Jl. Kandangan No 32-34 Surabaya	7409436
Surabaya Selatan	1	RS Islam	Jl. A. Yani 2-4 Surabaya	8284505
	2	RSAL Dr. Ramelan	Jl. Gading 1 Surabaya	8438153
	3	RS Polda Bhayangkara	Jl. A. Yani Surabaya	8292227
	4	RS Gunung Sari	Jl. Golf 1 Surabaya	5682405
	5	RSI Jemursari	Jl. Jemursari 51-57 Surabaya	8471877
	6	RS Cempaka Putih	Jl. Jambangan Kebon Agung 8 Surabaya	8282350
	7	RS Bhakti Rahayu	Jl. Ketintang Madya I/ 16 Surabaya	8291799

Sumber: Dinas Kesehatan Kota Surabaya, 2007 (Diolah)

DAFTAR RUMAH SAKIT UMUM DI SURABAYA yang BERSEDIA BERPARTISIPASI

No	Rumah Sakit	Alamat	Klasifikasi RS
1	RSUD Dr.Soetomo	Jl.Mayjend Prof.Dr.Moestopo 6-8 Surabaya	A
2	RSUD Haji	Jl.Manyar Kertoadi Surabaya	B Non-pendidikan
3	RSUD Dr.Moh.Soewandhi	Jl. Tambak Rejo 45-47 Surabaya	C
4	RSI Muhammadiyah	Jl. KH Mas Mansyur 180-182 Surabaya	C
5	RS PHC	Jl. Kalianget 1-2 Surabaya	C
6	RSK St.Vincentius A.Paulo	Jl. Diponegoro No.15 Surabaya	B
7	RS Darmo	Jl. Raya Darmo 90 Surabaya	C+
8	RS Al-Irsyad	Jl. KH Mas Mansyur 210-214 Surabaya	C
9	RS Budi Mulia (Siloam)	Jl. Raya Gubeng 70 Surabaya	C
10	RS Adi Husada Undaan	Jl. Undaan Wetan 40-44 Surabaya	B
11	RS Adi Husada Kapasari	Jl. Kapasari 97-101 Surabaya	C
12	RS Sumber Kasih	Jl. Menganti 38-40 Surabaya	C
13	RS Surabaya Internasional	Jl. Nginden Intan Barat Surabaya	C
14	RS TNI AU	Jl. Serayu 17 Surabaya	IV
15	RSAL Dr.Ramelan	Jl. Gadung 1 Surabaya	I
16	RS Tanjung Perak	Jl. Laksda M.Nazir 56 Surabaya	III
17	RSI Darus Syifa	Jl. Benowo 5 Surabaya	C
18	RS Polda Bhayangkara	Jl. A.Yani Surabaya	II
19	RS Gunung Sari	Jl. Golf I Surabaya	IV
20	RS Denkesyah	Jl. Ksatria 17 Surabaya	III
21	RSI Jemursari	Jl. Jemursari 51-57 Surabaya	C
22	RS Wijaya	Jl. Raya Menganti 398 Surabaya	C
23	RS Husada Utama	Jl. Mayjend Prof.Dr.Moestopo Surabaya	A
24	RS Drg. Naiggolan	Jl. Komplek Moro Krembangan Surabaya	IV
25	RS Muji Rahayu	Jl. Manukan Surabaya	C
26	RS Wiyung Sejahtera	Jl. Karang Rejo Timur 3/ 40A Surabaya	C
27	RS Bunda	Jl. Kandangan No 32-34 Surabaya	C
28	RS Surabaya Medical Service	Jl. Kapuas No.2 Surabaya	D
29	RS Mukti Mulia	Jl. Kayon 1-5 Surabaya	C
30	RS Karang Tembok	Jl. Karang Tembok Surabaya	D

Sumber: Hasil Daftar Pertanyaan, diolah

LAMPIRAN 4

DAFTAR PERTANYAAN

Bapak/ Ibu responden yang terhormat,

Kami adalah mahasiswa Magister Akuntansi Program Pascasarjana Universitas Airlangga yang melakukan penelitian mengenai “Pengaruh Desain Sistem Akuntansi Biaya terhadap Kinerja melalui Relevansi dan Kegunaan Data Biaya pada Rumah Sakit Umum di Surabaya”. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mendapatkan bukti empiris mengenai pengaruh desain sistem akuntansi biaya terhadap kinerja melalui relevansi dan kegunaan data biaya. Penelitian ini dilaksanakan dalam kaitannya dengan penyusunan tesis di Magister Akuntansi Pascasarjana Universitas Airlangga. Salah satu bagian terpenting dalam proses penelitian ini adalah pengumpulan data melalui kuesioner.

Oleh karena itulah kami mohon dengan hormat kesediaan Bapak/ Ibu untuk meluangkan waktu dalam menjawab serangkaian pertanyaan dibawah ini. Harapan kami, Bapak/ Ibu dapat mengisi daftar pertanyaan dibawah ini dengan sebenar-benarnya. Data yang bapak/ Ibu berikan melalui daftar pertanyaan ini **dijamin kerahasiaannya** dan digunakan semata-mata untuk keperluan penelitian. Bantuan dan partisipasi Bapak/ Ibu sangat diperlukan bagi keberhasilan penelitian ini.

Kami menyadari bahwa waktu Bapak/ ibu sangat berharga. Oleh karena itu, kami mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya atas waktu dan kesediaan Bapak/ Ibu untuk mengisi daftar pertanyaan dibawah ini.

Hormat kami,

Nenny Syahrenny, SE

I. PERTANYAAN UMUM

PETUNJUK PENGISIAN DAFTAR PERTANYAAN

Daftar pertanyaan ini dimaksudkan untuk mengetahui identitas dan karakteristik rumah sakit anda. Untuk menjawab pertanyaan ini anda diminta mengisi data rumah sakit pada tempat yang telah disediakan. Khusus untuk pertanyaan nomor 4 berilah tanda “V” pada kotak jawaban yang anda anggap paling tepat.

1. Jabatan Responden
2. Nama Rumah Sakit
3. Tahun berdirinya rumah sakit:.....
4. Kepemilikan rumah sakit
 Pemerintah
 Swasta
5. Kelas rumah sakit (jika ada):

II. DESAIN SISTEM AKUNTANSI BIAYA

PETUNJUK PENGISIAN DAFTAR PERTANYAAN

Berilah tanda “V” pada kotak jawaban yang anda anggap paling tepat. Pertanyaan ini kami perlukan untuk mendapatkan data mengenai atribut pertama sistem akuntansi biaya, yaitu tingkat penyediaan lebih rinci (DETAIL).

1. Apakah sistem akuntansi biaya menyediakan data yang memperbolehkan anda untuk menganalisa biaya berikut ini? (1 = tidak sama sekali, 5 = dengan lengkap)

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Obat					
Alat Kesehatan					
Dokter					
Paramedis					
Administrasi					

2. Sistem akuntansi biaya dapat menyajikan laporan sesuai dengan kebutuhan pengguna?

1. Sangat setuju

4. Tidak Setuju

2. Setuju

5. Sangat Tidak Setuju

3. Tidak Berpendapat (Netral)

PETUNJUK PENGISIAN DAFTAR PERTANYAAN

Berilah tanda "V" pada kotak jawaban yang anda anggap paling tepat. Pertanyaan ini kami perlukan untuk mendapatkan data mengenai atribut kedua sistem akuntansi biaya, yaitu klasifikasi biaya (CLASSIFY).

1. Apakah sistem akuntansi biaya anda memiliki metode formal untuk membedakan antara biaya-biaya berikut ini? (1 = tidak sama sekali, 5 = dengan lengkap)

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Langsung dan tidak langsung					
Tetap dan Variabel					
Terkontrol dan Tidak terkontrol					
<i>Capital expenditure</i> dan <i>revenue expenditure</i>					

2. Jika rumah sakit anda menelusuri biaya tetap dan biaya variabel, bagaimana biaya-biaya tersebut dipisahkan?

1. N/A, Rumah sakit tidak mengklasifikasikan biaya menjadi biaya tetap dan biaya variabel

2. Pengalaman subyektif/ manajerial

3. Analisa perhitungan

4. Teknik regresi statistik

(Nomor menunjukkan bagaimana jawaban dikodekan; 4 = sangat bermanfaat, 1 = kurang bermanfaat)

PETUNJUK PENGISIAN DAFTAR PERTANYAAN

Berilah tanda "V" pada kotak jawaban yang anda anggap paling tepat. Pertanyaan ini kami perlukan untuk mendapatkan data mengenai atribut ketiga sistem akuntansi biaya, yaitu frekuensi pelaporan biaya (FREQUENT).

1. Seberapa sering sistem akuntansi biaya memberikan laporan informasi pada manajer senior (CEO, CFO)?

1. Tidak dilaporkan

5. Bulanan

2. Setiap tahun

6. Mingguan

3. Setiap 6 bulan

7. Setiap saat

4. Setiap 3 bulan

2. Seberapa sering sistem akuntansi biaya memberikan laporan informasi pada manajer menengah (Kepala Departemen)?

- | | | | |
|--------------------------|---------------------|--------------------------|----------------|
| <input type="checkbox"/> | 1. Tidak dilaporkan | <input type="checkbox"/> | 5. Bulanan |
| <input type="checkbox"/> | 2. Setiap tahun | <input type="checkbox"/> | 6. Mingguan |
| <input type="checkbox"/> | 3. Setiap 6 bulan | <input type="checkbox"/> | 7. Setiap saat |
| <input type="checkbox"/> | 4. Setiap 3 bulan | | |

3. Seberapa sering sistem akuntansi biaya memberikan laporan informasi pada manajer klinik (manajer dokter)?

- | | | | |
|--------------------------|---------------------|--------------------------|----------------|
| <input type="checkbox"/> | 1. Tidak dilaporkan | <input type="checkbox"/> | 5. Bulanan |
| <input type="checkbox"/> | 2. Setiap tahun | <input type="checkbox"/> | 6. Mingguan |
| <input type="checkbox"/> | 3. Setiap 6 bulan | <input type="checkbox"/> | 7. Setiap saat |
| <input type="checkbox"/> | 4. Setiap 3 bulan | | |

4. Seberapa sering sistem akuntansi biaya memberikan laporan informasi pada staf perawat?

- | | | | |
|--------------------------|---------------------|--------------------------|----------------|
| <input type="checkbox"/> | 1. Tidak dilaporkan | <input type="checkbox"/> | 5. Bulanan |
| <input type="checkbox"/> | 2. Setiap tahun | <input type="checkbox"/> | 6. Mingguan |
| <input type="checkbox"/> | 3. Setiap 6 bulan | <input type="checkbox"/> | 7. Setiap saat |
| <input type="checkbox"/> | 4. Setiap 3 bulan | | |

5. Seberapa sering sistem akuntansi biaya memberikan laporan informasi pada staf medis?

1. Tidak dilaporkan

5. Bulanan

2. Setiap tahun

6. Mingguan

3. Setiap 6 bulan

7. Setiap saat

4. Setiap 3 bulan

PETUNJUK PENGISIAN DAFTAR PERTANYAAN

Berilah tanda "V" pada kotak jawaban yang anda anggap paling tepat. Pertanyaan ini kami perlukan untuk mendapatkan data mengenai atribut keempat sistem akuntansi biaya, yaitu analisis varians (VARIANCE).

1. Apakah sistem akuntansi biaya pada rumah sakit anda menghitung varians?

1. Ya

2. Kadang-kadang

3. Tidak

2. Jika rumah sakit anda menghitung varians maka jenis varians apa yang dihitung?.....

III. PERSEPSI

PETUNJUK PENGISIAN DAFTAR PERTANYAAN

Berilah tanda "V" pada kotak jawaban yang anda anggap paling tepat. Pertanyaan ini kami perlukan untuk mendapatkan data mengenai persepsi anda mengenai relevansi data biaya.

1. *Kebutuhan pengguna*: Ukuran pentingnya dari informasi akuntansi biaya dalam menampilkan masing-masing aktivitas berikut ini. Anda mungkin tidak memiliki informasi yang dibutuhkan untuk melakukan aktivitas yang terdaftar dibawah ini; bagaimanapun, tolong tunjukkan apakah anda mempertimbangkan nilai informasi biaya dalam melakukan aktivitas berikut.

(1 = sangat tidak penting, 2 = tidak penting, 3 = tidak berpendapat, 4 = penting, 5 = sangat penting)

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Mengevaluasi kinerja individual					
Mengevaluasi kinerja grup (departemen)					
Negosiasi kontrak dengan pembayar					
Anggaran					
Mengendalikan biaya					
Tarif pelayanan rumah sakit					
Membandingkan biaya rumah sakit anda dengan pesaing					
Mengevaluasi kemampuan dari teknologi/ peralatan baru					
Mengevaluasi strategi alternatif					
Negoisasi kontrak dengan supplier					

2. *Penyediaan informasi sesungguhnya oleh sistem: Dapatkah sistem akuntansi biaya menyediakan informasi pada rumah sakit anda untuk aktivitas dibawah ini.*

(1 = sangat tidak penting, 2 = tidak penting, 3 = tidak berpendapat, 4 = penting, 5 = sangat penting)

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Mengevaluasi kinerja individual					
Mengevaluasi kinerja grup (departemen)					
Negosiasi kontrak dengan pembayar					
Anggaran					
Mengendalikan biaya					
Tarif pelayanan rumah sakit					
Membandingkan biaya rumah sakit anda dengan pesaing					
Mengevaluasi kemampuan dari teknologi/ peralatan baru					
Mengevaluasi strategi alternatif					
Negosiasi kontrak dengan supplier					

PETUNJUK PENGISIAN DAFTAR PERTANYAAN

Berilah tanda "V" pada kotak jawaban yang anda anggap paling tepat. Pertanyaan ini kami perlukan untuk mendapatkan data mengenai persepsi anda mengenai kegunaan data biaya (USE)

Para pengguna bergantung pada data akuntansi biaya dalam membuat keputusan.

Bagaimana pendapat anda atas pernyataan tersebut?

1. Sangat setuju

4. Tidak Setuju

2. Setuju

5. Sangat Tidak Setuju

3. Tidak Berpendapat (Netral)

IV. DATA KEUANGAN RUMAH SAKIT

PETUNJUK PENGISIAN DAFTAR PERTANYAAN

Kami mohon kesediaan anda untuk mengisi data keuangan yang diperlukan dibawah ini. Data keuangan ini kami perlukan untuk mengukur kinerja rumah sakit.

1. *Operating Margin* tahun 2005.....

2. Rasio beban administratif

(beban administratif/ total beban operasional) tahun 2005.....

V. DATA NON-KEUANGAN RUMAH SAKIT

PETUNJUK PENGISIAN DAFTAR PERTANYAAN

Kami mohon kesediaan anda untuk mengisi data non-keuangan yang diperlukan dibawah ini. Data non-keuangan ini kami perlukan untuk mengukur kinerja rumah sakit.

- a. Angka pemakaian tempat tidur atau yang disebut *Bed Occupancy Rate* (B.O.R)

$$\text{B.O.R} = \frac{\text{Jumlah hari perawatan dalam suatu jangka waktu tertentu}}{\text{Jumlah tempat tidur} \times \text{Jumlah hari periode yang sama}} \times 100\%$$

- b. Rata-rata lama dirawat atau yang disebut *Average Length of Stay* (A.L.O.S)

$$\text{A.L.O.S} = \frac{\text{Jumlah lama dirawat oenderita penderita keluar dari RS}}{\text{Jumlah penderita keluar (hidup + mati)}}$$

- c. Angka Kematian Netto atau yang disebut *Net Dead Ratio* (NDR)

$$\text{N.D.R} = \frac{\text{Jumlah kematian penderita setelah dirawat dari 48 jam}}{\text{Jumlah penderita keluar (hidup + mati)}}$$

d. *Bed Turn Over* (BTO)

$$\text{BTO} = \frac{\text{Jumlah pasien keluar (hidup + mati)}}{\text{Jumlah tempat tidur}}$$

e. *Turn Over Interval* (TOI)

$$\text{TOI} = \frac{(\text{Jumlah TT} \times \text{hari}) - \text{hari perawatan rumah sakit}}{\text{Jumlah pasien keluar (hidup + mati)}}$$

Tahun	B.O.R	A.L.O.S	N.D.R	BTO	TOI
2005					

Surabaya,.....

Responden,

(.....)
Nama Lengkap dan Stempel Perusahaan

Frequencies

Frequency Table

DETAIL1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	4	13,8	13,8	13,8
	3	8	27,6	27,6	41,4
	4	4	13,8	13,8	55,2
	5	13	44,8	44,8	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

DETAIL2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	3	10,3	10,3	10,3
	3	10	34,5	34,5	44,8
	4	3	10,3	10,3	55,2
	5	13	44,8	44,8	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

DETAIL3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	4	13,8	13,8	13,8
	2	2	6,9	6,9	20,7
	3	9	31,0	31,0	51,7
	4	1	3,4	3,4	55,2
	5	13	44,8	44,8	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

DETAIL4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	4	13,8	13,8	13,8
	2	3	10,3	10,3	24,1
	3	8	27,6	27,6	51,7
	4	3	10,3	10,3	62,1
	5	11	37,9	37,9	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

DETAIL5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	2	6,9	6,9	6,9
	3	5	17,2	17,2	24,1
	4	6	20,7	20,7	44,8
	5	16	55,2	55,2	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

DETAIL6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	4	13,8	13,8	13,8
	2	14	48,3	48,3	62,1
	3	1	3,4	3,4	65,5
	4	7	24,1	24,1	89,7
	5	3	10,3	10,3	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

CLASIFY1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	7	24,1	24,1	24,1
	2	1	3,4	3,4	27,6
	3	3	10,3	10,3	37,9
	4	5	17,2	17,2	55,2
	5	13	44,8	44,8	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

CLASIFY2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	7	24,1	24,1	24,1
	3	3	10,3	10,3	34,5
	4	7	24,1	24,1	58,6
	5	12	41,4	41,4	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

CLASIFY3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	9	31,0	31,0	31,0
	2	1	3,4	3,4	34,5
	3	5	17,2	17,2	51,7
	4	2	6,9	6,9	58,6
	5	12	41,4	41,4	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

CLASIFY4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	10	34,5	34,5	34,5
	2	1	3,4	3,4	37,9
	3	6	20,7	20,7	58,6
	4	3	10,3	10,3	69,0
	5	9	31,0	31,0	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

CLASIFY5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	7	24,1	24,1	24,1
2	16	55,2	55,2	79,3
3	5	17,2	17,2	96,6
4	1	3,4	3,4	100,0
Total	29	100,0	100,0	

FREQUEN1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	3,4	3,4	3,4
	2	3	10,3	10,3	13,8
	5	15	51,7	51,7	65,5
	6	1	3,4	3,4	69,0
	7	9	31,0	31,0	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

FREQUEN2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	2	6,9	6,9	6,9
	2	2	6,9	6,9	13,8
	3	1	3,4	3,4	17,2
	5	16	55,2	55,2	72,4
	6	1	3,4	3,4	75,9
	7	7	24,1	24,1	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

FREQUEN3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	9	31,0	31,0	31,0
	2	1	3,4	3,4	34,5
	3	1	3,4	3,4	37,9
	4	1	3,4	3,4	41,4
	5	9	31,0	31,0	72,4
	6	2	6,9	6,9	79,3
	7	6	20,7	20,7	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

FREQUEN4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	12	41,4	41,4	41,4
	2	2	6,9	6,9	48,3
	3	1	3,4	3,4	51,7
	5	9	31,0	31,0	82,8
	7	5	17,2	17,2	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

FREQUENS

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	11	37,9	37,9	37,9
	2	3	10,3	10,3	48,3
	3	1	3,4	3,4	51,7
	4	1	3,4	3,4	55,2
	5	6	20,7	20,7	75,9
	6	1	3,4	3,4	79,3
	7	6	20,7	20,7	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

VARIANCE

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	7	24,1	24,1	24,1
	2	2	6,9	6,9	31,0
	3	20	69,0	69,0	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

RELEVN1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	3,4	3,4	3,4
	2	5	17,2	17,2	20,7
	3	4	13,8	13,8	34,5
	4	11	37,9	37,9	72,4
	5	8	27,6	27,6	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

RELEVN2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	2	6,9	6,9	6,9
	4	18	62,1	62,1	69,0
	5	9	31,0	31,0	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

RELEVN3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	2	6,9	6,9	6,9
	3	2	6,9	6,9	13,8
	4	14	48,3	48,3	62,1
	5	11	37,9	37,9	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

RELEVN4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	1	3,4	3,4	3,4
	4	7	24,1	24,1	27,6
	5	21	72,4	72,4	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

RELEVN5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	1	3,4	3,4	3,4
	4	7	24,1	24,1	27,6
	5	21	72,4	72,4	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

RELEVN6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	1	3,4	3,4	3,4
	4	7	24,1	24,1	27,6
	5	21	72,4	72,4	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

RELEVN7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	3,4	3,4	3,4
	3	2	6,9	6,9	10,3
	4	14	48,3	48,3	58,6
	5	12	41,4	41,4	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

RELEVN8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	2	6,9	6,9	6,9
	3	1	3,4	3,4	10,3
	4	17	58,6	58,6	69,0
	5	9	31,0	31,0	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

RELEVN9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	3,4	3,4	3,4
	3	2	6,9	6,9	10,3
	4	18	62,1	62,1	72,4
	5	8	27,6	27,6	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

RELEVN10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	3	10,3	10,3	10,3
	3	1	3,4	3,4	13,8
	4	16	55,2	55,2	69,0
	5	9	31,0	31,0	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

RELEVN11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	1	3,4	3,4	3,4
2	5	17,2	17,2	20,7
3	6	20,7	20,7	41,4
4	12	41,4	41,4	82,8
5	5	17,2	17,2	100,0
Total	29	100,0	100,0	

RELEVN12

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2	2	6,9	6,9	6,9
3	5	17,2	17,2	24,1
4	17	58,6	58,6	82,8
5	5	17,2	17,2	100,0
Total	29	100,0	100,0	

RELEVN13

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	1	3,4	3,4	3,4
2	5	17,2	17,2	20,7
3	3	10,3	10,3	31,0
4	15	51,7	51,7	82,8
5	5	17,2	17,2	100,0
Total	29	100,0	100,0	

RELEVN14

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 3	2	6,9	6,9	6,9
4	19	65,5	65,5	72,4
5	8	27,6	27,6	100,0
Total	29	100,0	100,0	

RELEVN15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	1	3,4	3,4	3,4
	4	14	48,3	48,3	51,7
	5	14	48,3	48,3	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

RELEVN16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	3	10,3	10,3	10,3
	4	12	41,4	41,4	51,7
	5	14	48,3	48,3	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

RELEVN17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	3,4	3,4	3,4
	3	5	17,2	17,2	20,7
	4	15	51,7	51,7	72,4
	5	8	27,6	27,6	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

RELEVN18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	2	6,9	6,9	6,9
	2	1	3,4	3,4	10,3
	3	3	10,3	10,3	20,7
	4	18	62,1	62,1	82,8
	5	5	17,2	17,2	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

RELEVN19

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	2	6,9	6,9	6,9
	3	7	24,1	24,1	31,0
	4	16	55,2	55,2	86,2
	5	4	13,8	13,8	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

RELEVN20

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	3,4	3,4	3,4
	2	3	10,3	10,3	13,8
	3	2	6,9	6,9	20,7
	4	17	58,6	58,6	79,3
	5	6	20,7	20,7	100,0
	Total	29	100,0	100,0	

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
RELEVN1	29	1	5	3.69	1.17
RELEVN2	29	3	5	4.24	.58
RELEVN3	29	2	5	4.17	.85
RELEVN4	29	3	5	4.69	.54
RELEVN5	29	3	5	4.69	.54
RELEVN6	29	3	5	4.69	.54
RELEVN7	29	1	5	4.24	.87
RELEVN8	29	2	5	4.14	.79
RELEVN9	29	2	5	4.14	.69
RELEVN10	29	2	5	4.07	.88
Valid N (listwise)	29				

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
RELEVN11	29	1	5	3.52	1.09
RELEVN12	29	2	5	3.86	.79
RELEVN13	29	1	5	3.62	1.08
RELEVN14	29	3	5	4.21	.56
RELEVN15	29	3	5	4.45	.57
RELEVN16	29	3	5	4.38	.68
RELEVN17	29	2	5	4.03	.78
RELEVN18	29	1	5	3.79	1.01
RELEVN19	29	2	5	3.76	.79
RELEVN20	29	1	5	3.83	1.00
Valid N (listwise)	29				

USE

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	8	27,6	27,6	27,6
2	12	41,4	41,4	69,0
3	6	20,7	20,7	89,7
4	3	10,3	10,3	100,0
Total	29	100,0	100,0	

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
OPM	29	-28.90	58.00	7.1488	15.6145
RASIO	29	.00	76.00	21.0330	21.8004
BOR	29	2.00	84.11	45.2759	21.2112
ALOS	29	.00	7.64	4.1638	1.4335
NDR	29	.00	30.31	4.7946	7.5861
BTO	29	.00	64.00	31.8459	20.6275
TOI	29	.70	75.00	11.3438	17.0021
Valid N (listwise)	29				

Reliability

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis *****

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

Item-total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Alpha if Item Deleted
DETAIL1	15.0345	19.1773	.6281	.8189
DETAIL2	15.0000	19.2143	.6853	.8037
DETAIL3	15.2069	18.1700	.6780	.8054
DETAIL4	15.3103	19.4360	.5717	.8354
DETAIL5	14.6207	20.0296	.7172	.8000

Reliability Coefficients

N of Cases = 29.0

N of Items = 5

Alpha = .8443

Reliability

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis *****

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

Item-total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Alpha if Item Deleted
CLASIFY1	9.8276	20.8621	.6771	.8880
CLASIFY2	9.7931	19.4557	.8298	.8323
CLASIFY3	10.1379	19.3374	.7493	.8622
CLASIFY4	10.3793	19.3867	.7822	.8492

Reliability Coefficients

N of Cases = 29.0

N of Items = 4

Alpha = .8900

Reliability

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis *****

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

Item-total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Alpha if Item Deleted
FREQUEN1	15,9310	59,4236	,4873	,8764
FREQUEN2	16,1724	58,7192	,4987	,8743
FREQUEN3	17,1034	42,3103	,8740	,7796
FREQUEN4	17,7241	44,9212	,7517	,8161
FREQUEN5	17,6207	42,3153	,8278	,7935

Reliability Coefficients

N of Cases = 29,0

N of Items = 5

Alpha = ,8629

Reliability

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis *****

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

Item-total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Alpha if Item Deleted
RELEVN1	78.5172	63.1872	.5718	.8565
RELEVN2	77.9655	68.8202	.6289	.8570
RELEVN3	78.0345	68.9631	.3896	.8633
RELEVN4	77.5172	71.3300	.3878	.8634
RELEVN5	77.5172	71.3300	.3878	.8634
RELEVN6	77.5172	71.4015	.3798	.8636
RELEVN7	77.9655	67.7488	.4637	.8605
RELEVN8	78.0690	67.7808	.5205	.8585
RELEVN9	78.0690	68.0665	.5792	.8571
RELEVN10	78.1379	68.7660	.3837	.8637
RELEVN11	78.6897	62.3645	.6751	.8509
RELEVN12	78.3448	67.9483	.5070	.8590
RELEVN13	78.5862	67.7512	.3504	.8669
RELEVN14	78.0000	71.5714	.3472	.8643
RELEVN15	77.7586	70.8325	.4162	.8626
RELEVN16	77.8276	69.1478	.4943	.8599
RELEVN17	78.1724	70.2906	.3274	.8653
RELEVN18	78.4138	65.1798	.5477	.8572
RELEVN19	78.4483	66.7562	.6067	.8554
RELEVN20	78.3793	67.1010	.4301	.8625

Reliability Coefficients

N of Cases = 29.0

N of Items = 20

Alpha = .8667

Descriptives**Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Zscore(DESAIN)	29	-1.97558	1.76410	.00000000000000074	1.0000000
Zscore(RELEVAN)	29	-1.62068	2.84298	.00000000000000043	1.0000000
Zscore(USE)	29	-1.17510	2.01970	.00000000000000007	1.0000000
Zscore(KINERJA)	29	-2.27435	1.67894	.00000000000000023	1.0000000
Valid N (listwise)	29				

Amos
 by James L. Arbuckle
 Version 4.01

Copyright 1994-1999 SmallWaters Corporation
 1507 E. 53rd Street - #452
 Chicago, IL 60615 USA
 773-667-8635
 Fax: 773-955-6252
 http://www.smallwaters.com

Title

Path: Friday, September 19, 2008 01:46 PM

Your model contains the following variables

use	observed	endogenous
relevan	observed	endogenous
kinerja	observed	endogenous
desain	observed	exogenous
d2	unobserved	exogenous
d1	unobserved	exogenous
d3	unobserved	exogenous

Number of variables in your model:	7
Number of observed variables:	4
Number of unobserved variables:	3
Number of exogenous variables:	4
Number of endogenous variables:	3

Summary of Parameters

	Weights	Covariances	Variances	Means	Intercepts	Total
	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Fixed:	3	0	0	0	0	3
Labeled:	0	0	0	0	0	0
Unlabeled:	4	0	4	0	0	8
	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Total:	7	0	4	0	0	11

NOTE:

The model is recursive.

Assessment of normality

	min	max	skew	c.r.	kurtosis	c.r.
desain	1.900	4.400	-0.065	-0.143	-1.004	-1.103
relevan	-1.700	0.000	0.698	1.534	0.671	0.737
use	1.000	4.000	0.584	1.284	-0.436	-0.479
kinerja	-1.245	30.100	-0.165	-0.362	-0.540	-0.594
Multivariate					0.486	0.189

Observations farthest from the centroid (Mahalanobis distance)

Observation number	Mahalanobis d-squared	p1	p2
3	11.103	0.025	0.526
13	7.866	0.097	0.785
5	7.505	0.111	0.642
15	7.241	0.124	0.490
17	6.862	0.143	0.404
1	6.828	0.145	0.238
11	6.697	0.153	0.143
9	6.467	0.167	0.097
29	5.441	0.245	0.266
16	5.098	0.277	0.267
12	4.675	0.322	0.317
2	4.419	0.352	0.304
8	3.924	0.416	0.433
19	3.520	0.475	0.539
24	3.498	0.478	0.406
18	3.193	0.526	0.465
21	3.075	0.545	0.402
26	2.291	0.682	0.821
14	2.244	0.691	0.737
4	1.995	0.737	0.788
10	1.973	0.741	0.671
28	1.821	0.769	0.649
6	1.754	0.781	0.543
27	1.704	0.790	0.411
25	1.408	0.843	0.512
7	1.326	0.857	0.389
22	0.973	0.914	0.539
20	0.598	0.963	0.711
23	0.503	0.973	0.456

Sample size: 29

Model: Default model

Computation of degrees of freedom

Number of distinct sample moments: 10
 Number of distinct parameters to be estimated: 8

 Degrees of freedom: 2

0e	1	0.0e+000	-2.4831e-002	1.00e+004	2.37699198517e+001	0	1.00e+004
1e*	0	8.6e+000	0.0000e+000	9.53e-001	2.72966424319e+000	19	7.37e-001
2e	0	5.7e+000	0.0000e+000	1.32e-001	1.73260830600e+000	1	1.06e+000
3e	0	5.4e+000	0.0000e+000	2.13e-002	1.70318436145e+000	1	1.04e+000
4e	0	5.3e+000	0.0000e+000	1.52e-003	1.70303534503e+000	1	1.00e+000
5e	0	5.3e+000	0.0000e+000	9.51e-006	1.70303533916e+000	1	1.00e+000

Minimum was achieved

Chi-square = 1.703
 Degrees of freedom = 2
 Probability level = 0.427

Maximum Likelihood Estimates

Regression Weights:	Estimate	S.E.	C.R.	Label
relevan <----- desain	-0.149	0.104	-1.437	par-2
use <----- relevan	0.357	0.461	0.773	par-1
kinerja <----- desain	1.186	1.529	0.775	par-3
kinerja <----- use	6.327	1.089	5.811	par-4

Standardized Regression Weights:	Estimate
relevan <----- desain	-0.262
use <----- relevan	0.145
kinerja <----- desain	0.098
kinerja <----- use	0.738

Variances:	Estimate	S.E.	C.R.	Label
desain	0.431	0.115	3.742	par-5
d1	0.130	0.035	3.742	par-6
d2	0.834	0.223	3.742	par-7
d3	28.223	7.543	3.742	par-8

Squared Multiple Correlations:	Estimate
relevan	0.069
use	0.021
kinerja	0.549

Total Effects

	desain	relevan	use
relevan	-0.149	0.000	0.000
use	-0.053	0.357	0.000
kinerja	0.849	2.256	6.327

Standardized Total Effects

	desain	relevan	use
relevan	-0.262	0.000	0.000
use	-0.038	0.145	0.000
kinerja	0.071	0.107	0.738

Direct Effects

	desain	relevan	use
relevan	-0.149	0.000	0.000
use	0.000	0.357	0.000
kinerja	1.186	0.000	6.327

Standardized Direct Effects

	desain	relevan	use
relevan	-0.262	0.000	0.000
use	0.000	0.145	0.000
kinerja	0.098	0.000	0.738

Indirect Effects

	desain	relevan	use
relevan	0.000	0.000	0.000
use	-0.053	0.000	0.000
kinerja	-0.337	2.256	0.000

Standardized Indirect Effects

	desain	relevan	use
relevan	0.0000	0.0000	0.0000
use	-0.0379	0.0000	0.0000
kinerja	-0.0280	0.1067	0.0000

Modification Indices

Covariances: M.I. Par Change

Variances: M.I. Par Change

Regression Weights: M.I. Par Change

Variance-covariance Matrix of Estimates

	par-1	par-2	par-3	par-4	par-5	par-6	par-7
par-1	0.213						
par-2	-0.000	0.011					
par-3	-0.000	-0.000	2.339				
par-4	0.000	-0.000	0.063	1.186			
par-5	0.000	0.000	-0.000	0.000	0.013		
par-6	0.000	0.000	-0.000	-0.000	0.000	0.001	
par-7	0.000	-0.000	0.000	0.000	-0.000	0.000	0.050
par-8	0.000	-0.000	-0.000	0.000	0.000	-0.000	0.000
par-8	56.895						

Correlations of Estimates

	par-1	par-2	par-3	par-4	par-5	par-6	par-7
par-1	1.000						
par-2	-0.000	1.000					
par-3	-0.000	-0.000	1.000				
par-4	0.000	-0.000	0.038	1.000			
par-5	0.000	0.000	-0.000	0.000	1.000		
par-6	0.000	0.000	-0.000	-0.000	0.000	1.000	
par-7	0.000	-0.000	0.000	0.000	-0.000	0.000	1.000
par-8	0.000	-0.000	-0.000	0.000	0.000	-0.000	0.000
par-8	1.000						

Critical Ratios for Differences between Parameters

	par-1	par-2	par-3	par-4	par-5	par-6	par-7
par-1	0.000						
par-2	-1.070	0.000					
par-3	0.519	0.871	0.000				
par-4	5.049	5.921	2.789	0.000			
par-5	0.158	3.741	-0.492	-5.384	0.000		
par-6	-0.489	2.552	-0.690	-5.688	-2.499	0.000	
par-7	0.931	3.998	-0.228	-4.943	1.603	3.118	0.000
par-8	3.687	3.761	3.513	2.873	3.684	3.724	3.630

par-8

par-8 0.000

Summary of models

Model	NP	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	8	1.703	2	0.427	0.852
Saturated model	10	0.000	0		
Independence model	4	25.728	6	0.000	4.288

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	0.648	0.971	0.855	0.194
Saturated model	0.000	1.000		
Independence model	1.654	0.746	0.577	0.448

Model	DELTA1 NFI	RHO1 RFI	DELTA2 IFI	RHO2 TLI	CFI
Default model	0.934	0.801	1.013	1.045	1.000
Saturated model	1.000		1.000		1.000
Independence model	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

Model	PRATIO	PNFI	PCFI
Default model	0.333	0.311	0.333
Saturated model	0.000	0.000	0.000
Independence model	1.000	0.000	0.000

Model	NCP	LO 90	HI 90
Default model	0.000	0.000	7.134
Saturated model	0.000	0.000	0.000
Independence model	19.728	7.651	39.341

Model	FMIN	F0	LO 90	HI 90
Default model	0.061	0.000	0.000	0.255
Saturated model	0.000	0.000	0.000	0.000
Independence model	0.919	0.705	0.273	1.405

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	0.000	0.000	0.357	0.452
Independence model	0.343	0.213	0.484	0.000

Model	AIC	BCC	BIC	CAIC
Default model	17.703	21.181	39.732	36.641
Saturated model	20.000	24.348	47.536	43.673
Independence model	33.728	35.467	44.743	43.197

Model	ECVI	LO 90	HI 90	MECVI
Default model	0.632	0.643	0.898	0.756
Saturated model	0.714	0.714	0.714	0.870
Independence model	1.205	0.773	1.905	1.267

Model	HOELTER .05	HOELTER .01
Default model	99	152
Independence model	14	19

Execution time summary:

Minimization: 0.016
 Miscellaneous: 1.328
 Bootstrap: 0.000
 Total: 1.344

Regression Weights

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
relevan	<--	desain	-0.149	0.104	-1.437	0.151	par-2
use	<--	relevan	0.357	0.461	0.773	0.439	par-1
kinerja	<--	desain	1.186	1.529	0.775	0.438	par-3
kinerja	<--	use	6.327	1.089	5.811	0.000	par-4

Standardized Regression Weights

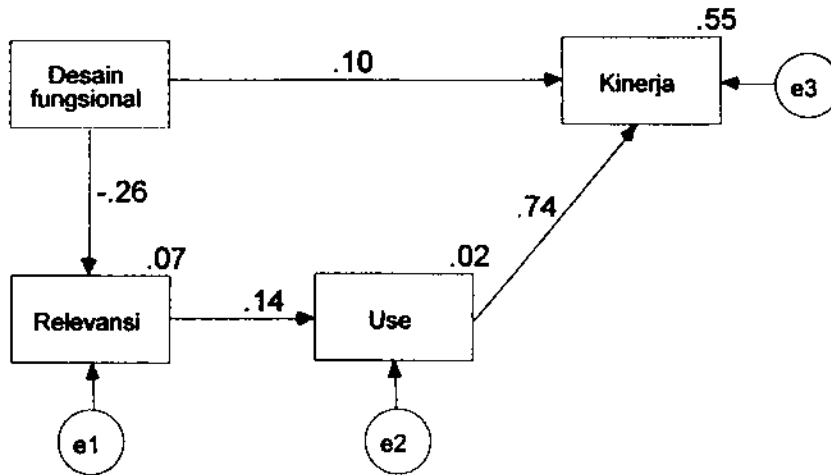
			Estimate
relevan	<--	desain	-0.262
use	<--	relevan	0.145
kinerja	<--	desain	0.098
kinerja	<--	use	0.738

Variances

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
desain	0.431	0.115	3.742	0.000	par-5
d1	0.13	0.035	3.742	0.000	par-6
d2	0.834	0.223	3.742	0.000	par-7
d3	28.223	7.543	3.742	0.000	par-8

Squared Multiple Correlations

	Estimate
relevan	0.069
use	0.021
kinerja	0.549



Goodness of fit test
 Chi square=1.703
 df=2
 p value=.427
 cmin=.852
 AGFI=.855
 GFI=.971
 RMSEA=.000
 RMR=.648
 TLI=1.045
 CFI=1.000
 NFI=.934
 PGFI=.194

LAMPIRAN 15



RUMAH SAKIT ISLAM SURABAYA – A. YANI

" Kesembuhan datang dari Allah, kepuasan pasien kewajiban kami "

Nomor : AY. B. SKR.027.01.08
Lampiran : -
Perihal : Penelitian /Riset

Kepada
Yth. KPS Magister Akuntansi
Fakultas Ekonomi, Universitas Airlangga
Jl. Dharmawangsa Dalam
Surabaya

Assalamu'alaikum Wr. Wb.

Puji Syukur kita panjatkan ke hadirat Allah SWT, atas rahmat dan karunia-Nya, sholawat dan salam senantiasa tercurah kepada Rasulullah SAW. Semoga Saudara selalu dalam keadaan sehat wal a'fial.

Menjawab surat Saudara nomor : 214/M.Ak/XI/2007 tertanggal 1 November 2007 perihal permohonan Ijin penelitian, dengan ini kami beritahukan bahwa kami tidak dapat menyetujui permohonan saudara untuk Pelaksanaan penelitian atas nama Henny Syahreenny, SE. di RS Islam Surabaya karena tidak tersedianya data yang akan menjadi bidang penelitian Saudara.

Demikian untuk menjadikan maklum. Atas perhatiannya kami mengucapkan terima kasih.

Wassalamu'alaikum Wr. Wb.

Surabaya, 09 Januari 2008

Direksi



Drs. Widiantoyo, MM, MSi, Ak
Direktur Umum & Keuangan

Penyusunan :

1. Yth. Direktur Utama (Sebagai Laporan)
2. Yth. Pejabat terkait

 **RS MITRA KELUARGA**
SURABAYA

Surabaya, 29 Maret 2008

No. : 057/Dir/RSMKS/III/08

Kepada Yth,
Ketua Jurusan Magister Akuntansi
Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga
Surabaya

Dengan hormat,

Sehubungan dengan surat yang kami terima dari Institusi Sejawat perihal permohonan ijin survey/riset bagi mahasiswa yang tersebut di bawah ini :

Nama : Nenny Syahrenny. SE
No. Reg : 090515638M

namun dengan sangat menyesal, saat ini kami belum dapat membantu mahasiswa sejawat untuk melakukan survey/riset di tempat kami dikarenakan RS. Mitra Keluarga sedang dalam persiapan untuk kegiatan internal.

Demikian yang perlu kami sampaikan, atas perhatiannya kami ucapkan terima kasih.

Hormat kami,



Ruben Vankoro
Marketing Manager



UNIVERSITAS AIRLANGGA
FAKULTAS EKONOMI
PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI

Nomor : 214 / M.Ak / XI / 2007
Hal : Ijin melaksanakan penelitian

1 November 2007

Kepada Yth
Direktur RS Gotong Royong
Jl. Semampir Indah 23
Surabaya

Dengan hormat,

Guna penulisan tesis mahasiswa Program Studi Magister Akuntansi
Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga;

- Nama : **NENNY SYAHRENNY.SE**
- NIM : 090515638/M
- Judul tesis : Pengaruh desain sistem akuntansi biaya terhadap relevansi dan kegunaan data biaya serta terhadap kinerja pada rumah sakit umum di Surabaya.
- Pembimbing : Dr.Dian Agutia, M.Si., Ak.

Kami mohon perkenan Bapak/Ibu untuk memberikan ijin kepada mahasiswa tersebut untuk melaksanakan penelitian.

Demikian, alas perhatian Bapak/Ibu kami mengucapkan terima kasih.

Hormat kami,

KRS Magister Akuntansi,



*Prof. Dr. Tjiptohadi Sawarjuwono, M.Ec., Ak
NIP. 131.123.695

Tbs. telah berkunjung
ke RS Gotong Royong



situasi akuntansi belum memungkinkan



"RS. CEMPAKA PUTIH PERMATA"

JL. JAMBANGAN KEBONAGUNG NO. 8 SURABAYA 60232

TELP. / FAX. : (031) 8282350

Surabaya, 28 Maret 2008

Nomor : 3/III/RSCPP/08

Kepada Yth

Perihal : Kerjasama Penelitian

Sdri Nenny Syahrenny, SE

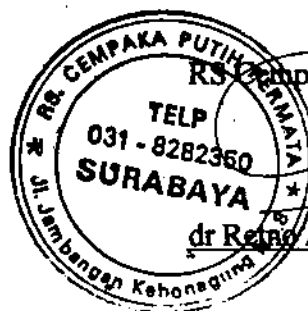
Dengan hormat,

Menunjuk Surat Saudari yang ditujukan kepada rumah sakit kami untuk mengadakan penelitian mengenai " Pengaruh Desain Sistem Akutansi Biaya terhadap Relevansi dan Kegunaan Data Biaya serta Terhadap Kinerja pada Rumah Sakit Umum di Surabaya " tidak bisa kami penuhi dikarenakan :

1. Rumah Sakit Cempaka Putih Permata bukan rumah sakit umum melainkan rumah sakit ibu dan anak.
2. Sistem akutansi kami masih dalam pembenahan.

Sehubungan hal tersebut diatas, maka kami tidak dapat menyetujui pengajuan penelitian saudari.

Demikian atas perhatiannya kami sampaikan terima kasih dan permohonan maaf yang sebesar-besarnya .



RS. Cempaka Putih Permata

[Handwritten Signature]
dr Retno Adi Sukohandari
Direktur



Bala Keselamatan

(THE SALVATION ARMY)

RUMAH SAKIT "WILLIAM BOOTH"

Jl. Diponegoro 34 ☎ (031) 5678917 (Hunting) Fax. (031) 5671380 - 5624868
Kotak Pos 461, Surabaya 60241

Surabaya, 15 Maret 2008

No. : 051/RSWB/P.Diklat/III/2008.
Lamp. : surat pengantar dan kuesioner mahasiswa

Kepada Yth :
Prof. Dr. TJIPTOHADI SAWARJUWONO, M.Ec., Ak.
Ketua Program Studi Magister Akuntansi
Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga
Gedung Pasca Sarjana
Jl. Dharmawangsa Dalam Surabaya

PERIHAL : PENELITIAN

Dengan hormat ,

Berdasar surat Saudara pada tanggal 01 November 2007 Nomor 214/M.Ak/XI/2007 Perihal Ijin Melaksanakan Penelitian.

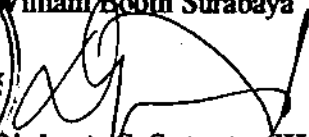
Berkenaan dengan hal tersebut, kami menyampaikan permohonan maaf karena kami tidak dapat membantu pelaksanaan penelitian mahasiswa Saudara, dikarenakan tugas-tugas di unit terkait (Bagian Keuangan) yang *over load* baik tugas pokok dan tambahan sedangkan petugas diunit tersebut sangat terbatas.

Demikian kami sampaikan, atas perhatiannya diucapkan terima kasih.

Hormat kami,
Panitia Pendidikan dan Pelatihan


Dr. Meiti Muliarti, Dipl.Cibtac,
Ketua



Mengetahui,
William Booth Surabaya

Djuharto S. Sutanto, SH., M.Hum.
Direktur

hs

No. Surat 284/SH/III/2008

DITERUSKAN KEPADA :

- I. Direktur
- II. Wadir. Pelayanan
 - a. Bid. Keperawatan
 - b. Instalasi
- III. Wadir Administrasi & Keuangan
 - a. Bag. Sekretariat
 - b. Urusan Humas
 - c. Urusan Rekam Medis
 - d. Bag. Logistik
 - e. Urusan Rumah Tangga
 - f. Urusan Pemeliharaan
 - g. Bag. Keuangan
 - h. Bag. Pengembangan SDM
- IV. Panitia *St. Uli*

Catatan: *Maaf kami blm bisa memenuhi kami msh. menyiapkan sistem akun baru*

Surabaya, 10 MAR 2008
Opsir Pembina,

Direktur *Rebo S*
BA

[Signature]
Mayor Basuki Asnawi

[Signature]
Dr. Djuhayto S.S., SH., MHum.

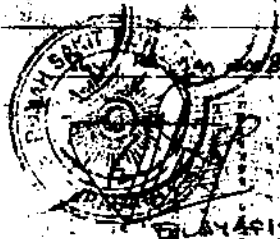
LAMPIRAN 16

Kwitansi No. _____

Sudah terima dari : Sari Nenny Syahrenny, SE

Banyaknya uang _____

Untuk pembayaran biaya Penelitian "Pengaruh Pemisahan Pasca Kognisi Unsur P" (RS Muhammadiyah)



Terbilang Rp. _____

Kwitansi No. _____

Sudah terima dari : Nenny Syahrenny - SE

Jumlah Uang _____

Buat Pembayaran, pulvis di Bid Keuangan

Pembayaran dianggap lunas setelah tanda terima



Terbilang Rp. _____

KWITANSI

No 0837962

Sudah Terima Dari Nenny Syahrenny, SE

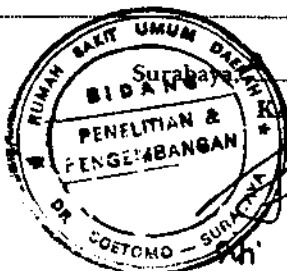
Jumlah Uang _____

Buat Pembayaran biaya pencambilan data se

Jasa Sarana Rp. _____

Jasa Pelayanan Rp. _____

Terbilang Rp. _____



FORM : SWD / III / AMD


PEMERINTAH PROVINSI JAWA TIMUR
RSU Dr. SOETOMO
SURABAYA

BIDANG PENERIMAAN DAN AKUTANSI



Aminah

RUMAH SAKIT DARMO
 Jl. RAYA DARMO 90
 Telp. (031) 5676253 - 5676145, 5663723
 Fax. (031) 5620690
 E-mail: rsdarmo@sbydnr.net.id
 SURABAYA - 60264




Sudah terima dari : Universitas Airlangga

Banyaknya uang : Rp. 200.000,-

Untuk Pembayaran : Ijin Melaksanakan Penelitian di Rs. Darmo .

Nama Nenny Syahreenny

Surabaya, 27 Maret 2008

Dr. Keungkar RS. Darmo

 (N. Syantoro)

Jumlah Rp. 200.000,-

RUMAH SAKIT ISLAM DARUS SYIFA'
 Jl. Raya Benowo 5
 Surabaya
 Telp. (031) 7406293, 7402866, 7404603

No. 07 / Ak. Keu / 3 / 2008

Telah terima dari : Mbak Nenny Syahreenny

Banyaknya uang : pengambalian kas

Untuk pembayaran : keu & personalia

Surabaya, 8 - Maret 2008

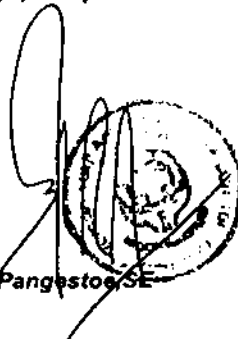
Jumlah Rp. 200.000,-

frit - Fik

Kwitansi Pembayaran

Kwitansi No. :
 Sudah terima dari : Nn. Nenny Syahreenny
 Jumlah Uang : ~~Dua ratus ribu rupiah~~
 Buat Pembayaran : Biaya mahasiswa Magang dari Unair a/n Nn. Nenny S tgl 15 Apr- 14 Mei 08

Surabaya, 15 April 2008


 Deby Pangestoo, SE

TERBILANG

~~200.000,00~~

No. 002436

KWITANSI

Terima dari : Nenny Syahreenny, SE
 Banyaknya uang : Empat ratus ribu rupiah
 Untuk Pembayaran : Biaya Penelitian 52 FE Unair

Surabaya, 17 - 3 - 08

JUMLAH Rp. 400.000 *



Suriyah

RUMAH SAKIT ISLAM SURABAYA
 Jl. Jemursari 51 - 57 Surabaya 60237
 Telp. (031) 8471877, 8491622