

Activity-Based Costing
ADLN Perpustakaan Universitas Airlangga
COMMUNITY HEALTH SERVICES - FINANCE

**PENERAPAN *ACTIVITY-BASED COSTING* (ABC) DALAM
PERHITUNGAN HARGA POKOK JASA SEBAGAI
PEDOMAN PENETAPAN TARIF PELAYANAN RAWAT INAP
DI RUMAH SAKIT ADI HUSADA UNDAAN SURABAYA**

SKRIPSI

**Diajukan Untuk Memenuhi Sebagian Persyaratan
Dalam Memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi
Jurusan Akuntansi**

A.188/06

Was
P



DIAJUKAN OLEH

WISNU WASITO

No. Pokok : 049922569 - E

**KEPADA
FAKULTAS EKONOMI UNIVERSITAS AIRLANGGA
SURABAYA
2006**

[Faint, illegible text, possibly a stamp or signature]

SKRIPSI

**PENERAPAN *ACTIVITY-BASED COSTING (ABC)* DALAM
PERHITUNGAN HARGA POKOK JASA SEBAGAI
PEDOMAN PENETAPAN TARIF PELAYANAN RAWAT INAP
DI RUMAH SAKIT ADI HUSADA UNDAAN SURABAYA**

**DIAJUKAN OLEH :
WISNU WASITO
No. Pokok : 049922569 – E**

TELAH DISETUJUI DAN DITERIMA DENGAN BAIK OLEH

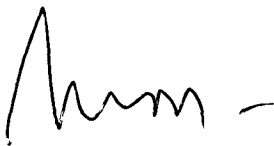
DOSEN PEMBIMBING,



DRS. I MADE NARSA, MSL., AK.

TANGGAL 22 Juni '06

KETUA JURUSAN,



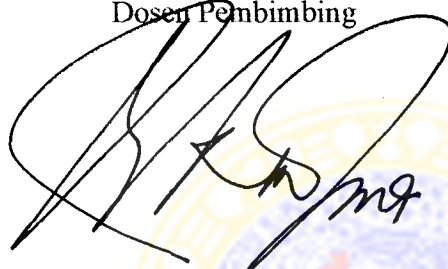
DRS. M. SUYUNUS, MAFIS., AK.

TANGGAL 8-8-06

Surabaya, 6 - 8 - 2004

Skripsi telah selesai dan siap untuk diuji

Dosen Pembimbing



DRS. I MADE NARSA MSI.AK.



KATA PENGANTAR

Puji syukur kehadiran Tuhan Yang Maha Kuasa atas curahan rahmat dan kasih karuniaNya sehingga penulisan skripsi ini dapat terselesaikan.

Penulis menyadari bahwa skripsi ini masih jauh dari sempurna, begitu banyak hal yang mungkin terlewatkan karena kurangnya pengetahuan penulis. Meskipun demikian, penulis berharap agar skripsi ini dapat memberikan sumbangan pemikiran dalam bidang ilmu akuntansi. Untuk itu kritik dan saran penulis harapkan untuk memperbaiki kekurangan yang masih ada sehingga skripsi ini dapat menjadi lebih baik.

Skripsi ini dapat terselesaikan atas bimbingan, dorongan, bantuan dan kerjasama dari banyak pihak. Untuk itu penulis menyampaikan penghargaan dan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada :

1. Bapak Drs. Ec. Karjadi Mintaroem, MS. selaku Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga.
2. Bapak Drs. M. Suyunus, MAFIS, Ak., selaku Ketua Jurusan Akuntansi.
3. Bapak Drs. I Made Narsa, MSi., Ak., selaku dosen pembimbing penulis dalam mengerjakan skripsi ini, atas bimbingan, kesabaran dan pengertian yang diberikan kepada penulis selama penulisan skripsi ini.
4. Bapak Drs. Widi Hidayat, MSi., Ak., selaku dosen wali atas bimbingannya.

5. Seluruh Dosen dan Staf Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga, pada khususnya kepada Dosen dan Staf di Jurusan Akuntansi yang telah banyak membantu.
 6. Seluruh Staf dan Karyawan RS Adi Husada Undaan. Bapak Dr. Kusuma Halim selaku Direktur, Bapak Dr. Edy selaku Wakil Direktur, Bapak Edy selaku Manajer HRD, Bapak Roby dan Ibu Agustin selaku Manajer Keuangan, Ibu Budi selaku Kepala Keperawatan atas kesempatan dan bantuan yang diberikan.
 7. Bapak (Alm.) dan Ibu, Mas, Mbak dan Adik atas segala kasih sayang, dorongan dan pengertiannya.
 8. Rekan D3 Akuntansi 1993 dan S1 Akuntansi 1999, Redty atas saran dan bantuannya, Afifah, Baskoro, Ari W., dan rekan-rekan sekerja.
 9. Kepada semua pihak yang tidak dapat disebutkan satu-persatu.
- Pada akhirnya, semoga skripsi ini dapat membantu dan bermanfaat bagi semua pihak yang berminat dan menekuni bidang ini.

Surabaya, Maret 2006

Penulis

ABSTRAKSI

Kemajuan teknologi dan era globalisasi menyebabkan lingkungan bisnis mengalami perubahan, sehingga persaingan bisnis yang harus dihadapi perusahaan menjadi semakin kompleks. Persaingan dapat terjadi diantara perusahaan manufaktur maupun perusahaan jasa. Rumah Sakit sebagai perusahaan yang bergerak dibidang jasa pelayanan kesehatan dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat tidak lepas dari persaingan bisnis tersebut. Disisi lain rumah sakit memiliki kendala berkaitan dengan profit dan tanggung jawab sosial yang harus diemban dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Pelayanan dilakukan dengan memanfaatkan sumber daya yang dimiliki secara optimal. Masyarakat sebagai konsumen akan merasa puas apabila memperoleh pelayanan yang bermutu dan sesuai dengan pengorbanan untuk memperoleh jasa tersebut. Untuk itu manajemen dapat menerapkan Sistem *Activity-Based Costing (ABC)*, karena dengan sistem ini penentuan biaya produk dilakukan dengan membebankan biaya ke produk atau jasa berdasarkan konsumsi sumber daya yang digunakan oleh aktivitas. Pembebanan dengan sistem *Activity-Based Costing (ABC)* menghasilkan informasi biaya yang lebih akurat dibanding Sistem Biaya Tradisional. Tujuan penelitian ini adalah untuk memberikan gambaran mengenai penerapan Sistem *Activity-Based Costing (ABC)* dalam perhitungan harga pokok pada jasa pelayanan rawat inap dan menghasilkan informasi yang dapat dipakai sebagai pedoman dalam penetapan tarif rawat inap.

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan tujuan untuk mendapatkan gambaran secara sistematis, aktual dan akurat mengenai permasalahan di obyek penelitian. Data yang digunakan dalam adalah data kuantitatif dan data kualitatif yaitu data dalam bentuk laporan dan keterangan yang diperoleh melalui observasi, wawancara dan dokumentasi dengan nara sumber terkait. Hasil pengolahan data dipakai untuk membuat perbandingan dan evaluasi atas permasalahan yang diteliti.

Simpulan dari penelitian ini adalah bahwa dengan menerapkan Sistem *Activity-Based Costing (ABC)*, perhitungan harga pokok jasa untuk tarif pelayanan rawat inap lebih akurat karena pembebanan biaya ke produk berdasarkan penggunaan sumber daya oleh produk tersebut. Disamping itu, informasi yang dihasilkan dari perhitungan dengan sistem *Activity-Based Costing(ABC)* dapat mendukung kebijakan perusahaan dalam menetapkan tarif jasa pelayanan rawat inap dan dapat mengetahui besarnya subsidi yang ditetapkan untuk ruang rawat inap.

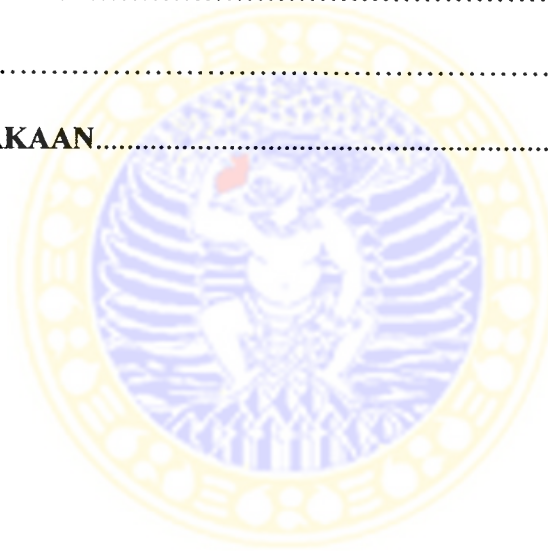
Kata Kunci : *Unit Cost*, Sistem *Activity-Based Costing (ABC)*, Penetapan Harga

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERSETUJUAN	ii
HALAMAN PERNYATAAN	iii
KATA PENGANTAR	iv
ABSTRAKSI	vi
DAFTAR ISI	vii
DAFTAR TABEL	xi
DAFTAR GAMBAR	xii
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1. Latar Belakang Masalah.....	1
1.2. Rumusan Masalah.....	5
1.3. Tujuan Penelitian.....	5
1.4. Manfaat Penelitian.....	6
1.5. Sistematika Penulisan Skripsi.....	6
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	8
2.1. Landasan Teori.....	8
2.1.1. Akuntansi Manajemen.....	8

2.1.5. Penetapan Harga.....	28
2.1.5.1. Pengaruh Utama dalam Penetapan Harga.....	28
2.1.5.2. Kebijakan Penetapan Harga.....	30
2.1.5.3. Metode Penetapan Harga.....	34
2.1.5.4. Memilih Metode Penetapan Harga.....	35
2.1.6. Pemahaman tentang Jasa Pelayanan Rumah Sakit.....	37
2.2. Penelitian Sebelumnya.....	39
2.3. Model Analisis.....	40
BAB III METODE PENELITIAN.....	42
3.1 Pendekatan Penelitian.....	42
3.2 Ruang Lingkup Penelitian.....	42
3.3 Jenis dan Sumber Data.....	43
3.4 Prosedur Pengumpulan Data.....	43
3.5 Teknik Analisis.....	44
BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN.....	46
4.1. Gambaran Umum.....	46
4.1.1. Sejarah Singkat.....	46
4.1.2. Struktur Organisasi.....	48
4.1.3. Gambaran Operasional.....	49
4.2. Hasil Analisis.....	51

4.3. Interpretasi.....	53
4.3.1. Sistem Biaya Tradisional.....	57
4.3.2. Sistem <i>Activity-Based Costing</i> (ABC).....	61
4.3.2.1. Alokasi Tahap Pertama.....	61
4.3.2.2. Alokasi Tahap Kedua.....	66
4.3.3. Kebijakan Penetapan Tarif.....	74
BAB V SIMPULAN DAN SARAN.....	75
5.1. Simpulan.....	75
5.2. Saran.....	76
DAFTAR KEPUSTAKAAN.....	77



DAFTAR TABEL

Tabel 1.1 Tarif Rawat Inap Rumah Sakit Di Surabaya Tahun 2003 (Rp).....	4
Tabel 4.1 Tarif Pelayanan Rawat Inap.....	50
Tabel 4.2 Daya Tampung Pasien.....	52
Tabel 4.3 Data Pasien Berdasarkan Kamar Dan Aktifitas.....	52
Tabel 4.4 Biaya Yang Terkait Dengan Rawat Inap Periode : 1 Januari 2002 – 31 Desember 2003.....	56
Tabel 4.5 Perhitungan Harga Pokok Rawat Inap Dengan Sistem Tradisional.....	59
Tabel 4.6 Perhitungan Harga Pokok Rawat Inap Dengan Sistem Tradisional Setelah Penyesuaian.....	60
Tabel 4.7 Kelompok Biaya Dan Pemicu Biaya.....	62
Tabel 4.8 Harga Pokok Rawat Inap Dengan Sistem ABC.....	72
Tabel 4.9 Perbandingan Harga Pokok Rawat Inap.....	73

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Prosedur 2 Tahap	16
Gambar 2.2 Sistem ABC : Pembebanan Dari Sumber Daya Ke Aktivitas Ke Produk....	21
Gambar 2.3 Model Analisis.....	41
Gambar 4.1 Struktur Organisasi.....	48



BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Kemajuan teknologi dan era ekonomi global menyebabkan lingkungan bisnis mengalami perubahan dan semakin kompleks. Menurut Blocher et al. (1999:8) perubahan lingkungan bisnis yang utama adalah “*an increase in global competition, advances in manufacturing and information technology, a greater focus on the customer, new form of management organization, dan changes in the social political and cultural environment of bussines.*” Perubahan lingkungan tersebut menimbulkan persaingan bisnis yang harus dihadapi perusahaan. Persaingan tidak hanya berasal dari perusahaan di dalam negeri tetapi juga berasal dari perusahaan di luar negeri. Dalam menghadapi situasi ini perusahaan tidak memiliki pilihan lain selain menghadapi para pesaing dan berusaha memiliki keunggulan bersaing untuk dapat bertahan. Keunggulan bersaing dilakukan dengan mengoptimalkan semua sumber daya yang dimiliki dan ditunjang dengan menetapkan seperangkat kebijakan, prosedur dan pendekatan yang diarahkan untuk menghadapi persaingan tersebut.

Produk dan jasa sebagai suatu hasil dari kegiatan ekonomi, merupakan serangkaian aktivitas yang melibatkan sumber daya yang ada. Penggunaan sumber

daya dalam menjalankan aktivitas bisnis menimbulkan biaya. Biaya-biaya tersebut memerlukan suatu proses pembebanan kepada produk dan jasa yang dihasilkan. Dengan berfokus pada pelanggan, melalui proses pembebanan biaya secara akurat dan rasional, pelanggan sebagai konsumen merasa puas apabila memperoleh produk atau jasa sesuai dengan pengorbanan yang harus dilakukan untuk memperoleh produk atau jasa tersebut.

Perkembangan perekonomian Indonesia yang masih dalam krisis ekonomi yang berkepanjangan berdampak pula pada sektor kesehatan. Salah satu dampak dapat dirasakan adalah makin tingginya “harga” suatu pelayanan kesehatan. Undang-Undang Pokok Kesehatan No.23 tahun 1992 pasal 4 (www.depkes.go.id) menyatakan bahwa “setiap orang mempunyai hak yang sama dalam memperoleh derajat kesehatan yang optimal.” Hal ini dijabarkan dengan mengusahakan pelayanan kesehatan dengan baik. Semakin tinggi tingkat pendidikan masyarakat menyebabkan meningkatnya kesadaran akan arti hidup sehat yang pada akhirnya menyebabkan tuntutan masyarakat akan pelayanan kesehatan yang bermutu semakin tinggi.

Rumah sakit sebagai suatu organisasi jasa yang bersifat sosio-ekonomi yang memberikan jasa pelayanan kesehatan kepada masyarakat luas tidak lepas dari akibat krisis ekonomi tersebut. Kendala yang dihadapi terutama berkaitan dengan profit dan tanggung jawab sosial yang harus diemban oleh lembaga rumah sakit dalam menyikapi kondisi tersebut. Penetapan suatu pola tarif pelayanan kesehatan yang terjangkau merupakan salah satu kiat untuk menghadapi kendala tersebut. Tarif

pelayanan kesehatan yang terjangkau diharapkan dapat memelihara kelangsungan hidup, stabilitas kegiatan usaha dan selanjutnya mampu untuk berkembang dengan tetap mengemban fungsi sosial. Dengan pembebanan biaya yang rasional dan akurat untuk menghitung biaya produk atau jasa, dipakai sebagai dasar dalam menghitung dan menyusun tarif pelayanan kesehatan yang terjangkau.

Salah satu alternatif yang dapat digunakan untuk menghitung biaya produk atau jasa adalah dengan menggunakan *Activity-Based Costing (ABC)*. *Activity-Based Costing (ABC)* adalah pendekatan penentuan biaya produk yang membebankan biaya ke produk atau jasa berdasarkan konsumsi sumber daya yang disebabkan karena aktivitas. Dalam *Activity-Based Costing (ABC)*, pembebanan biaya overhead didasarkan pada aktivitas yang mengkonsumsi sumber daya. Pembebanan ini berbeda dengan pendekatan tradisional yang membebankan biaya overhead berdasarkan unit yang diproduksi, jam mesin dan jam tenaga kerja langsung. Pengelolaan yang baik terhadap aktivitas yang menghasilkan produk dan jasa dengan penetapan harga pokok produk dan jasa yang akurat akan menghasilkan informasi biaya yang mencerminkan konsumsi sumber daya dalam berbagai aktivitas perusahaan. Kegagalan dalam perhitungan harga produk atau jasa yang akurat dapat mengakibatkan kegagalan dalam pengambilan keputusan.

Pola tarif pelayanan kesehatan pada pelayanan rawat inap di Rumah Sakit Adi Husada Undaan Surabaya didasarkan pada perhitungan harga pokok jasa yang belum mempergunakan *Activity-Based Costing(ABC)*. Disamping itu, terdapat pertimbangan

lain dalam menetapkan tarif pelayanan rawat inap yaitu masukan dari pihak manajemen dengan mempertimbangkan fungsi sosial yang diemban dan studi banding dengan tarif pelayanan rawat inap pada rumah sakit lain.

TABEL 1.1

TARIF RAWAT INAP RUMAH SAKIT DI SURABAYA TAHUN 2003 (Rp)

RS Adi Husada Undaan		Graha Amerta RSU Dr. Soetomo		RS Surabaya Internasional	
Kelas	Tarif	Kelas	Tarif	Kelas	Tarif
VIP A	825.000,-	VVIP	750.000,-	SVIP	1.000.000,-
VIP B	770.000,-	-	-	Junior	700.000,-
VIP C	660.000,-	-	-	-	-
Utama	550.000,-	VIP	500.000,-	VIP	550.000,-
1A	440.000,-	-	-	-	-
1B	275.000,-	-	-	Class 1	275.000,-
-	-	Utama 1	225.000,-	Class 2A	215.000,-
2 A	165.000,-	Utama 1	175.000,-	Class 2	180.000,-
2 B	110.000,-	Utama 3	115.000,-	-	-
3	82.500,-	-	-	Class 3	40.000,-

Sumber : RS Adi Husada Undaan, Graha Amerta RSU Dr. Soetomo dan RS Surabaya Internasional

Pada Tabel 1.1 menunjukkan tarif dan kelas rawat inap di tiga rumah sakit di Surabaya pada tahun 2003 yaitu RS Adi Husada Undaan, Graha Amerta RSU Dr. Soetomo dan RS Surabaya Internasional. Pada kategori kelas VIP, RS Adi Husada Undaan melakukan penetapan tarif dengan selisih yang tidak besar sedang Graha

Amerta RSU Dr. Soetomo dan RS Surabaya Internasional menetapkan tarif rawat inap dengan selisih yang besar pada kelas tersebut. Sedangkan pada kategori kelas non-VIP, ketiga rumah sakit melakukan penetapan tarif perawatan dengan selisih yang tidak besar.

Kebijakan tersebut perlu didukung oleh perhitungan harga produk atau jasa yang akurat sehingga tidak terjadi ketidakakuratan dalam penetapan harga pokok yang dapat mempengaruhi harga jual produk atau jasa. Pada sisi lain hal ini menunjukkan adanya kesempatan bagi masyarakat untuk mendapatkan pelayanan kesehatan yang terjangkau sesuai dengan kemampuan.

1.2. Rumusan Masalah

Sesuai dengan latar belakang masalah yang telah diuraikan diatas, maka rumusan masalah adalah *“Bagaimana penerapan Activity-Based Costing (ABC) untuk menentukan harga pokok jasa yang akurat sebagai pedoman dalam kebijakan penetapan tarif rawat inap di Rumah Sakit Adi Husada Undaan Surabaya ?”*.

1.3. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian yang hendak dicapai adalah :

- a. Untuk menghasilkan perhitungan harga pokok jasa yang akurat dengan menggunakan *Activity-Based Costing (ABC)*.

- b. Untuk melakukan perhitungan harga pokok jasa menggunakan *Activity-Based Costing (ABC)* sebagai pedoman dalam penetapan tarif rawat inap.

1.4. Manfaat Penelitian

Manfaat dari penelitian ini adalah :

- a. Untuk memberikan informasi kepada manajemen tentang harga pokok jasa yang akurat yang didasarkan pada penggunaan sumber daya oleh aktivitas yang ada.
- b. Untuk memberikan informasi kepada pihak manajemen yang dapat digunakan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan.

1.5. Sistematika Penulisan Skripsi

Bab I : Pendahuluan

Bab ini menguraikan secara singkat latar belakang masalah penulisan skripsi tentang penerapan *Activity-Based Costing (ABC)* dalam perhitungan harga pokok jasa. Pada bab ini juga mengulas tentang perumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian dan sistematika penulisan skripsi yang merupakan uraian singkat masing-masing bab.

Bab II : Tinjauan Pustaka

Bab ini menguraikan teori-teori yang berkaitan dengan permasalahan yang dirumuskan yaitu tentang *Activity-Based Costing (ABC)* dan penerapannya, jasa pelayanan kesehatan rumah sakit serta aspek-aspek lain yang berkaitan dengan pokok bahasan.

Bab III : Metode Penelitian

Pada bab ini menguraikan pendekatan penelitian yang digunakan, ruang lingkup penelitian, jenis dan sumber data, prosedur pengumpulan data dan teknik analisis.

Bab IV : Hasil dan Pembahasan

Bab ini berisi hasil penelitian yang mencakup gambaran umum Rumah Sakit Adi Husada Undaan Surabaya, jasa pelayanan kesehatan, data keuangan dan data non-keuangan. Berdasarkan landasan teori yang telah diuraikan pada Bab II maka dilakukan pembahasan mengenai rumusan masalah pada penelitian ini.

Bab V : Simpulan dan Saran

Bab ini mengemukakan simpulan berdasarkan hasil pembahasan masalah yang telah dilakukan dan memberikan saran yang diharapkan dapat digunakan oleh pihak yang berkepentingan.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Landasan Teori

2.1.1. Akuntansi Manajemen

Akuntansi manajemen berkaitan erat dengan penyajian informasi yang diperlukan oleh suatu organisasi dengan cara mengumpulkan, memproses dan melaporkan informasi yang dapat digunakan untuk pengambilan keputusan. Halim dan Supomo (1993:3) menyatakan “akuntansi manajemen adalah suatu kegiatan (proses) yang menghasilkan informasi keuangan bagi manajemen untuk pengambilan keputusan ekonomi dalam melaksanakan fungsi manajemen.” Sedangkan tujuan utama yang hendak dicapai oleh akuntansi manajemen, menurut Hansen dan Mowen (2000:4) adalah “...*to provide information for costing out services, product, and other objects of interest to managemen; to provide information for planning, controlling, evaluating, and continuous improvement; and to provide information for decision making.*”

Untuk mencapai tujuan tersebut, Hansen dan Mowen (2000:6-7) menyatakan agar pihak manajemen harus efektif dalam melaksanakan fungsi manajemen yaitu *planning, controlling* dan *decision making*. Dalam mencapai tujuan organisasi

sebagaimana dinyatakan oleh Mulyadi dan Setiawan (1999:1) yang menyatakan bahwa “pada dasarnya tujuan bersama yang ingin diwujudkan oleh organisasi adalah penciptaan kekayaan, sehingga organisasi dapat dikatakan sebagai institusi pencipta kekayaan (*wealth-creating institution*).” Maka menurut Blocher et al. (1999:12-17), pada umumnya manajemen menggunakan alat berikut untuk mengimplementasikan strategi dan untuk membantu pencapaian keberhasilan yaitu *Benchmarking*, *Total Quality Management (TQM)*, *Continuous Improvement / Kaizen*, *Activity-Based Costing (ABC)*, *The Theory of Constraint*, *Mass Customization*, *Target Costing*, *Life Cycle Costing*, dan *Balance Scorecard*.

2.1.2. Tinjauan Tentang Konsep Biaya

2.1.2.1. Definisi Biaya

Menurut Hansen dan Mowen (2000:32) yang menyatakan “*cost is the cash or cash-equivalent value sacrificed for goals and services that is expected to bring a current or future benefit to the organization.*” Nilai ekuivalen kas merupakan nilai yang dapat diperoleh dari sumber non kas yang dapat diubah menjadi barang atau jasa yang diinginkan.

Biaya juga dapat diartikan sebagai nilai suatu pengorbanan untuk memperoleh suatu keluaran tertentu. Pengorbanan ini dapat berupa uang, barang, tenaga, waktu maupun kesempatan. Setiap pilihan yang diambil oleh manajemen akan membawa

resiko (biaya) untuk tidak menikmati pilihan lain yang tidak diambil. Biaya yang dikeluarkan untuk mendapatkan manfaat di masa datang dan biaya tersebut dinyatakan kadaluarsa maka biaya yang kadaluarsa tersebut disebut beban.

2.1.2.2. Obyek Biaya

Obyek biaya menurut Hansen dan Mowen (2000:33) yang menyatakan bahwa *“cost object is any item such a product, customers, department, project, activity, and so on for which costs are easured and assigned.”* Obyek biaya adalah setiap item seperti produk, konsumen, departemen, proyek, aktivitas, dan sebagainya dimana biaya diukur dan dibebankan. Misalnya untuk mengetahui biaya pada pelayanan rawat inap, maka pelayanan rawat inap merupakan obyek biaya.

Pada manajemen biaya moderen, aktivitas merupakan obyek biaya yang penting bagi manajemen dalam perencanaan, pengendalian dan pengambilan keputusan. Aktivitas dapat diartikan sebagai sekumpulan pelayanan dalam organisasi atau keseluruhan kegiatan dalam organisasi.

Keakuratan pembebanan biaya kepada obyek biaya sangat penting untuk meningkatkan kualitas informasi biaya. Pembebanan biaya yang tidak akurat terhadap obyek biaya menyebabkan distorsi informasi biaya yang selanjutnya dapat mengakibatkan pengambilan keputusan yang tidak tepat.

2.1.2.3. Klasifikasi Biaya

Biaya dapat diklasifikasikan berdasarkan hubungan antara biaya dengan produk, volume produksi, departemen, periode akuntansi, dan keputusan yang diusulkan, pelaksanaan, atau evaluasi. Dalam pembahasan skripsi ini terdapat tiga klasifikasi yang berkaitan yaitu berdasar hubungan dengan produk, volume produksi, dan departemen.

2.1.2.3.1. Klasifikasi Biaya Berdasar Hubungan dengan Produk

Pengklasifikasian biaya berdasarkan hubungan dengan produk dapat dikelompokkan sebagai berikut :

- a. Biaya pabrikasi atau produk yang terdiri dari :
 - 1) Biaya bahan langsung adalah semua bahan yang membentuk bagian integral dari barang dan yang dapat dimasukkan langsung dalam kalkulasi biaya produk.
 - 2) Biaya tenaga kerja langsung adalah semua karyawan yang dikerahkan untuk mengubah bahan langsung menjadi barang jadi.
 - 3) Biaya overhead yang dapat didefinisikan sebagai biaya bahan tidak langsung, tenaga kerja tidak langsung, dan semua biaya pabrikasi lainnya yang tidak dapat dibebankan langsung ke produk tertentu. Secara sederhana, dapat dinyatakan bahwa overhead pabrik mencakup semua

biaya pabrikasi kecuali yang dicatat sebagai biaya langsung yaitu bahan langsung dan tenaga kerja langsung. Bahan tidak langsung adalah bahan yang dibutuhkan guna menyelesaikan suatu produk tetapi pemakaiannya sedemikian kecil, atau rumit sehingga tidak dapat dianggap sebagai bagian dari produk. Pekerja tidak langsung merupakan para karyawan yang dikerahkan dan tidak secara langsung mempengaruhi pembuatan atau penentuan barang jadi.

b. **Beban komersial yang terbagi atas :**

- 1) **Beban pemasaran**, yang dimulai pada saat biaya pabrik berakhir yaitu pada saat proses pabrikasi diselesaikan dan barang sudah dalam kondisi siap untuk dijual. Beban ini meliputi beban penjualan dan pengiriman.
- 2) **Beban administrasi**, meliputi beban yang dikeluarkan dalam mengatur dan mengendalikan organisasi.

Jika dalam perusahaan pabrikasi yang tergolong dalam klasifikasi ini adalah biaya pabrikasi. Namun dalam perusahaan jasa, biaya ini dapat dikelompokkan berdasarkan fungsi atau aktivitas sumber biaya, yaitu :

- a. **Biaya langsung**, adalah semua biaya yang dapat diidentifikasi dengan suatu departemen.
- b. **Biaya tidak langsung**, adalah biaya yang dibutuhkan guna menyelesaikan suatu produk, tetapi pemakaiannya sedemikian kecil atau sedemikian rumit

sehingga tidak dapat dianggap sebagai biaya langsung yang tidak berguna atau tidak ekonomis.

2.1.2.3.2. Biaya Berdasar Hubungan dengan Volume Produksi

Dalam kaitannya dengan volume produksi, biaya dapat dibedakan menjadi biaya tetap dan biaya variable sebagai berikut :

- a. Biaya tetap, adalah biaya yang nilainya secara relatif tidak dipengaruhi oleh besarnya jumlah produksi. Biaya ini harus tetap dikeluarkan walaupun tidak ada kegiatan. Karakteristik biaya tetap adalah jumlah keseluruhan yang tetap dalam rentang keluaran yang relevan, penurunan biaya per unit bila volume bertambah dalam rentang yang relevan, dapat dibebankan kepada departemen berdasarkan keputusan manajerial atau menurut metode alokasi biaya, dan tanggung jawab pengendalian lebih banyak dipikul oleh manajemen eksekutif daripada oleh penyelia operasi. Contoh dari biaya tetap antara lain nilai bangunan yang digunakan, nilai peralatan, nilai tanah.
- b. Biaya variabel, adalah biaya yang nilainya dipengaruhi oleh banyaknya produksi. Karakteristik dari biaya variable adalah perubahan jumlah total dalam proporsi yang sama dengan perubahan volume, biaya per unit relatif konstan meskipun volume berubah dalam rentang yang relevan, dapat dibebankan kepada departemen operasional dengan cukup mudah dan tepat,

dan dapat dikendalikan oleh seorang penyelia operasi. Contoh biaya variable antara lain yaitu biaya alat tulis kantor, biaya makan, biaya pemeliharaan.

2.1.2.3.3. Biaya dalam Hubungan dengan Departemen Pabrikasi, Proses atau Segmen Lainnya

Biaya dalam hubungannya dengan departemen dalam suatu perusahaan dapat digolongkan sebagai berikut :

- a. Biaya departemen produksi. Dalam departemen ini aktivitas secara manual ataupun dengan mesin dilaksanakan terhadap produk atau bagian-bagiannya. Biaya yang dikeluarkan oleh departemen ini akan dibebankan pada produk tersebut.
- b. Biaya departemen jasa. Departemen ini memberikan jasa atau pelayanan yang bermanfaat bagi departemen produksi maupun departemen jasa lainnya. Walaupun departemen jasa tidak terlibat langsung dalam proses produksi, namun biayanya merupakan bagian dari total overhead pabrik dan karena itu harus dimasukkan dalam biaya produk.

2.1.2.4. Alokasi Biaya Overhead

Biaya overhead memiliki ciri tersendiri dalam pembebanannya pada produk atau jasa, dimana terdapat hubungan khusus antara biaya overhead dengan produk. Berbeda dengan biaya bahan langsung dan biaya tenaga kerja langsung, biaya

overhead merupakan biaya yang tidak berwujud (*intangible*) dari suatu produk. Oleh karena itu perlu suatu sistem akuntansi biaya yang mampu mengalokasikan biaya overhead secara akurat. Penggunaan suatu metode tertentu dalam pengalokasian biaya overhead juga dikemukakan oleh Horngren et al. (1994:99) yang menyatakan “... *indirect cost of a cost object : cost that are related to the cost object but cannot be traced to it an economical feasible way. Indirect cost are assigned to the cost object using a cost allocation method.*”

2.1.3. Sistem Biaya Tradisional

Menurut Hansen dan Mowen (2000:107) sistem harga pokok tradisional adalah “*functional-based product costing assigns the cost of direct materials and direct labor to product using direct tracing. Overhead costs, on the other hand, are assigned using driver tracing and allocation.*” Pembebanan biaya bahan langsung dan tenaga kerja langsung dengan menggunakan penelusuran langsung atau penelusuran penggerak sedangkan untuk pembebanan biaya overhead menggunakan penelusuran penggerak dan alokasi.

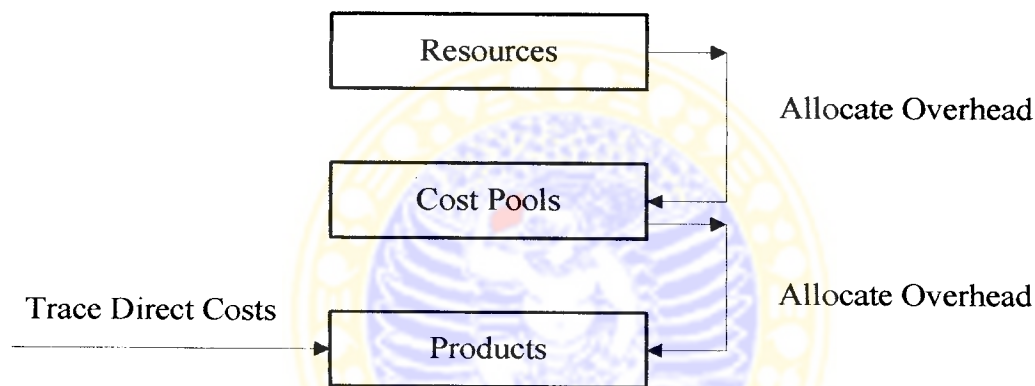
Pengertian sistem harga pokok tradisional menurut Blocher et al. (1999:93) menyatakan bahwa “*traditional costing systems measure the resources consumed in propotion to the number of individual products produced.*” Sistem penentuan harga

pokok tradisional sebagai sistem yang mengukur sumber daya yang dikonsumsi dalam proporsi yang sesuai dengan jumlah produk yang dihasilkan.

Sistem ini mengalokasikan biaya ke produk melalui 2 tahap seperti pada gambar 2.1 yaitu biaya overhead yang terjadi dialokasikan kepada pusat-pusat biaya dan mengalokasikan biaya tersebut dari masing masing pusat biaya ke produk.

GAMBAR 2.1

PROSEDUR 2 TAHAP



Sumber : Joseph A. Maciarello & Calvin J. Kirby. 1994. *Management Control System : Using Adaptive System to Attain Control*. Second Edition, Englewood Cliffs, New Jersey : Prentice-Hall, Inc. Halaman 421.

Sistem Penentuan Harga Pokok Tradisional menggunakan dua metode yaitu Tarif Pabrik Menyeluruh (*Plantwide Rates*) dan Tarif Departemental (*Departemental Rates*) untuk mengalokasikan biaya overhead pabrik ke produk atau jasa berdasarkan volume output.

Pada Tarif Pabrik Menyeluruh (*Plantwide Rates*) mengasumsikan bahwa semua produk atau jasa memperoleh manfaat overhead pabrik dalam proporsi yang

sama. Terdapat dua tahap dalam tarif pabrik menyeluruh. Tahap pertama, akumulasi biaya overhead dalam suatu kelompok besar biaya dengan menjumlahkan semua biaya overhead selama satu tahun untuk menghitung tarif pabrik menyeluruh dengan menggunakan satu penggerak tingkat unit yang biasanya adalah jam tenaga kerja langsung. Pada tahap kedua, pembebanan dilakukan dengan mengalikan tarif pabrik menyeluruh dengan total penggerak tingkat unit yaitu jam tenaga kerja langsung aktual yang digunakan setiap produk.

Sedang Tarif Departemental (*Departemental Rates*) menggunakan tarif yang ditentukan terlebih dahulu yang didasarkan pada volume untuk setiap departemen. Terdapat dua tahap dalam tarif departemental. Pada tahap pertama, mengelompokkan biaya overhead pabrik, kemudian membagi dan membebankan ke masing-masing departemen dengan menggunakan penelusuran langsung, penelusuran penggerak, dan alokasi. Kemudian menghitung tarif departemental dengan menggunakan penggerak berdasar unit seperti jam tenaga kerja langsung dan jam mesin, dengan mengasumsikan bahwa produk yang melewati departemen menghabiskan sumber daya overhead sesuai proporsi penggerak berdasar unit departemen. Tahap kedua, pembebanan overhead ke produk dengan mengalikan tarif departemental dengan jumlah penggerak yang digunakan oleh departemen yang bersangkutan.

Sistem Penentuan Harga Pokok Tradisional yang mendasarkan pada jumlah produk atau volume sangat bermanfaat apabila tenaga kerja langsung dan bahan

merupakan faktor yang mendominasi dalam berproduksi, teknologi stabil dan keragaman produk yang terbatas. Disamping adanya faktor lain yaitu lingkungan bisnis dengan pemanfaatan teknologi yang stabil dan tanpa adanya keragaman produk.

Seturut dengan perubahan lingkungan bisnis yang menimbulkan persaingan yang tinggi, perlu untuk mencapai keunggulan bersaing melalui suatu informasi biaya yang akurat. Informasi biaya yang akurat tidak dapat dipenuhi dengan penerapan sistem penentuan harga pokok tradisional apabila :

- a. Biaya overhead yang tidak berkaitan dengan unit. Pada sistem penentuan harga pokok tradisional pembebanan biaya overhead berkaitan dengan jumlah unit yang diproduksi namun akan menimbulkan distorsi apabila terdapat aktivitas dengan biaya overhead yang tidak berkaitan dengan jumlah unit yang diproduksi. Sebagai contoh adalah biaya *setup* dan biaya rekayasa produk.
- b. Keragaman produk yang menyebabkan produk mengkonsumsi aktivitas overhead dalam proporsi yang berbeda. Pada perusahaan yang menghasilkan beragam produk yang berbeda dalam volume, ukuran maupun kompleksitas akan mengkonsumsi sumber daya pendukung dalam jumlah yang berbeda. Pembebanan biaya bahan dan tenaga kerja langsung dengan menggunakan penelusuran langsung atau penelusuran penggerak dengan akurat. Pembebanan biaya overhead berdasarkan unit dan nonunit menimbulkan

distorsi apabila produk mengkonsumsi overhead pada tingkat yang berbeda tanpa memperhatikan sifat dan keragaman produk. Biaya overhead akan terdistorsi setiap kuantitas overhead yang dikonsumsi oleh produk berdasarkan unit tidak berubah dalam proporsi langsung dengan kuantitas yang dikonsumsi oleh overhead berdasarkan nonunit.

Pendekatan yang digunakan oleh sistem biaya tradisional bukanlah suatu pendekatan yang salah, tetapi seturut dengan perubahan lingkungan bisnis, sistem ini sudah tidak dapat digunakan dalam menunjang keputusan yang diambil oleh manajemen, sebagaimana yang diungkapkan oleh Maciarello (1994:453) bahwa “ ... *with increasing competition, management needed reliable information on product and unit costs, as well as information on how resources could be employed more efficiently. Traditional methods could not adequately address those concerns, and as a result, activity-based costing methods emerged as strong alternative.*”

2.1.4. Activity-Based Costing

2.1.4.1. Pengertian Activity-Based Costing

Definisi *Activity-Based Costing* yang dinyatakan oleh Hansen dan Mowen (2000:117) sebagai “*an activity-based costing (ABC) system first traces costs to activities and then to product.*” Sistem *activity-based costing* pertama-tama

menelusuri biaya aktivitas dan kemudian ke produk, sehingga sistem ini juga merupakan proses 2 tahap.

Sedangkan menurut Horngren et al. (1994:115) yang mendefinisikan *Activity-Based Costing* sebagai “*Approach to costing that focuses on activities as the fundamental cost objects. It uses the cost of these activities as the basis for assigning costs to other cost objects such as products, services, or customers*”. Suatu pendekatan kalkulasi biaya yang memfokus pada aktivitas sebagai obyek biaya yang fundamental. *Activity-Based Costing* menggunakan biaya dari aktivitas tersebut sebagai dasar untuk mengalokasikan biaya ke obyek biaya yang lain seperti produk, jasa atau pelanggan.

2.1.4.2. Konsep Activity-Based Costing

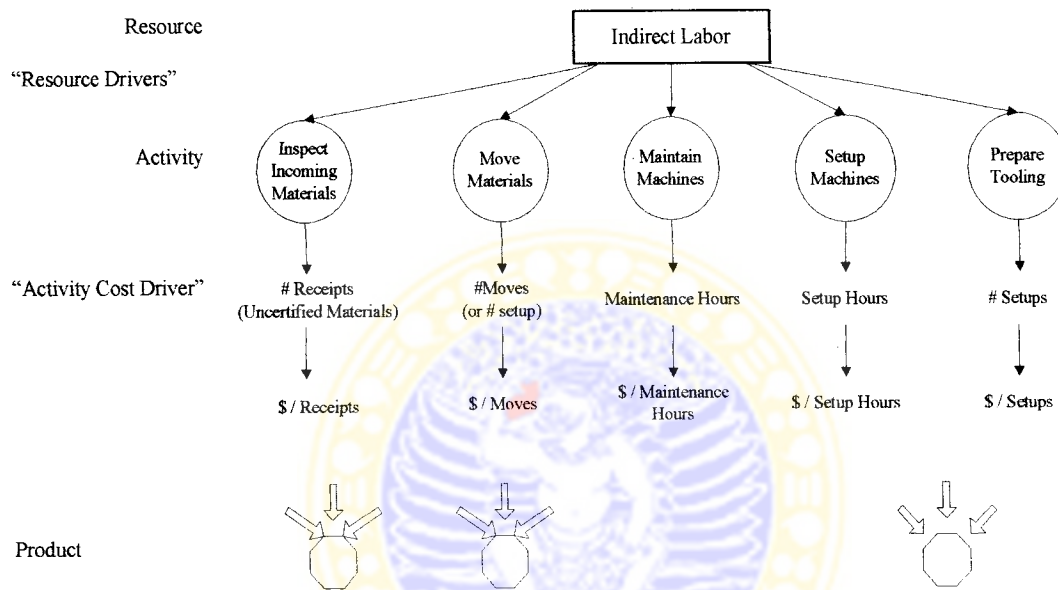
Menurut Cooper dan Kaplan (1999:210), sistem ABC memiliki 2 asumsi yaitu “*First, resources are consumed only by the performance of activities, and Second, activities are performed to produce output.*” Tahap pertama, menentukan beban sumber daya ke dalam aktivitas yang dilaksanakan oleh sumber daya tersebut dan pada tahap kedua, biaya aktivitas ditentukan ke produk berdasarkan konsumsi produk.

Seperti sistem biaya tradisional, sistem ABC merupakan sistem dengan 2 tahap pembebanan. Letak perbedaan terdapat pada tahap pertama yaitu pada sistem

biaya tradisional mengalokasikan biaya ke pusat biaya (*cost center*) sedangkan pada sistem ABC mengalokasikan biaya ke pusat aktivitas (*activity center*).

GAMBAR 2.2

SISTEM ABC : PEMBEBANAN DARI SUMBER DAYA KE AKTIVITAS KE PRODUK



Sumber : Robin Cooper and Robert S. Kaplan. 1999. *The Design of Cost Management System Text and Cases*. Second Edition. Upper Saddle River, New Jersey : Prentice-Hall. Inc. Halaman 210.

Struktur sistem ABC pada gambar 2.2 menunjukkan adanya pembebanan 2 tahap yaitu beban departemen pendukung ditentukan ke dalam aktivitas yang dilakukan seperti setup mesin, memindahkan bahan, perawatan mesin. Beban untuk setiap aktivitas kemudian dihubungkan dengan produk berdasarkan banyaknya permintaan produk atas aktivitas seperti banyaknya jam setup, banyaknya pemindahan, banyaknya jam perawatan mesin.

Menurut Blocher et al. (1999:97) sistem ABC diterapkan jika biaya mengukur aktivitas dan biaya aktivitas menurun, persaingan yang semakin ketat dan diversitas produk yang sangat tinggi dalam hal volume, ukuran dan kompleksitas produk. Cooper dan Kaplan (1999:216) menyatakan bahwa terdapat 2 aturan sederhana untuk membantu mencari obyek potensial untuk penerapan sistem ABC yaitu *the Willie Sutton rule* dan *the High Diversity rule*. *The Willie Sutton rule* menjelaskan untuk mencari area dengan pengeluaran yang besar dalam sumber daya tidak langsung dan sumber daya pendukung. Operasional dengan beban hampir semuanya tenaga kerja langsung dan biaya langsung kurang membutuhkan sistem ABC sejak beban ini dapat secara akurat dan langsung ditelusuri ke produk individu dengan sistem tradisional. *The High Diversity rule* menjabarkan untuk mencari situasi dimana terdapat banyak variasi atau ragam produk, konsumen atau proses. Contohnya fasilitas yang menghasilkan produk yang matang atau memperkenalkan produk baru, produk standard dan khusus, produk bervolume tinggi dan bervolume rendah yang menunjukkan keragaman produk yang tinggi. Fasilitas yang beragam, proses yang beragam (beberapa secara manual, yang lain secara otomatis) juga memiliki keragaman proses yang tinggi.

Dalam membangun model sistem ABC untuk, menurut Cooper dan Kaplan (1999:210) terdapat 3 proses yaitu *develop the activity dictionary*, *determine how much the organization is spending on each of its activities* dan *activity cost drivers* :

determine how much of the output of each activity is required for the organization's products, services and customers.

2.1.4.3. Identifikasi Aktivitas

Pada tahap pertama dalam merancang sistem ABC adalah mengidentifikasi aktivitas yang dilakukan oleh sumber daya. Aktivitas ditunjukkan dengan kalimat dan obyek yang berkaitan seperti jadwal produksi, pemindahan bahan, pemesanan bahan, pemeriksaan bahan, layanan kepada konsumen, perbaikan produk, pengenalan produk baru dan sebagainya. Banyaknya aktivitas disesuaikan dengan fungsi dan ukuran serta kompleksitas organisasi, khususnya pada aktivitas yang berfokus untuk mengestimasi biaya produk dan konsumen. Pencatatan terhadap langkah identifikasi aktivitas dokumen yang disebut Kamus Aktivitas (*Activity Dictionary*).

2.1.4.4. Klasifikasi Aktivitas

Biaya sumber daya adalah biaya yang dikeluarkan untuk melakukan berbagai aktivitas yang menghubungkan pengeluaran dengan aktivitas yang ditunjukkan dalam laporan keuangan perusahaan. Analisa aktivitas merupakan identifikasi dan deskripsi pekerjaan (aktivitas) dalam organisasi. Analisa aktivitas dilakukan dengan mengumpulkan data melalui observasi, daftar pertanyaan dan melakukan estimasi penggunaan sumber daya oleh setiap aktivitas dalam persediaan aktivitas. Setelah

membentuk dan menganalisa kamus aktivitas, atribut aktivitas digunakan untuk menjelaskan dan mengklasifikasi aktivitas lebih lanjut. Atribut Aktivitas (*Activity Attributes*) adalah jenis informasi non keuangan dan keuangan yang menggambarkan setiap aktivitas. Terhadap data aktivitas dilakukan pengelompokan dalam 4 (empat) kategori atribut aktivitas yaitu :

- a. Aktivitas tingkat unit (*unit level activities*) adalah aktivitas yang dilakukan untuk memproduksi setiap satu unit produk. Contoh aktivitas berlevel unit yaitu pemakaian bahan, pemakaian jam kerja langsung, pemakaian suku cadang, memasukkan komponen, inspeksi setiap unit, dan aktivitas menjalankan mesin. Biaya aktivitas tingkat unit bervariasi dengan jumlah unit yang diproduksi.
- b. Aktivitas tingkat batch (*batch level activities*) adalah aktivitas yang dilakukan untuk setiap batch atau kelompok produk yang ingin diproduksi. Yang termasuk aktivitas tingkat batch yaitu persiapan, pemeriksaan, pemesanan pembelian, penjadwalan produksi, dan penanganan bahan. Biaya aktivitas tingkat batch bervariasi dengan jumlah batch tetapi biaya tersebut tetap terhadap jumlah unit dalam setiap batch.
- c. Aktivitas tingkat produk atau penopang (*product sustaining activities*) adalah aktivitas yang dilakukan bila diperlukan untuk mendukung produksi berbagai produk. Aktivitas ini mengkonsumsi masukan untuk mengembangkan produk

atau memungkinkan produk untuk diproduksi dan dijual. Aktivitas dan biaya pada aktivitas tingkat produk atau penopang meningkat sesuai dengan peningkatan jenis produk yang berbeda. Contoh dari aktivitas tingkat produk atau penopang adalah perubahan rekayasa, pengembangan prosedur pengujian produk, administrasi produk, pemasaran produk, rekayasa produk, dan pengiriman.

- d. Aktivitas tingkat fasilitas (*facility sustaining activities*) adalah aktivitas yang dilakukan untuk mendukung produksi produk secara umum. Yang termasuk aktivitas tingkat fasilitas yaitu manajemen pabrik, *landscaping*, pendukung program komunitas, keamanan, keselamatan kerja, pemeliharaan, penyusutan pabrik, dan pajak kekayaan. Aktivitas pada tingkat fasilitas memberikan manfaat bagi organisasi pada beberapa tingkat, tetapi tidak memberikan manfaat untuk setiap produk yang spesifik.

2.1.4.5. Menentukan *Activity Cost Drivers*

Cost drivers menghubungkan biaya aktivitas dengan obyek biaya dan menunjukkan pengukuran kuantitas keluaran dari aktivitas. Pemilihan *cost driver* mencerminkan hubungan timbal balik antara akurasi dan pengukuran biaya. Perusahaan memilih beberapa pendekatan dalam memilih *cost driver* yaitu :

- a. *Transaction drivers*. Metode ini menggunakan pendekatan dengan menghitung berapa banyak aktivitas dilakukan dan dapat digunakan apabila semua keluaran, secara mendasar, membutuhkan aktivitas yang sama. Contohnya jumlah setup, jumlah produk pendukung.
- b. *Duration drivers*. Metode ini mengalokasikan biaya aktivitas dengan menghitung waktu yang diperlukan untuk melakukan suatu aktivitas. Penggunaan metode ini lebih akurat dari *transaction drivers* bilamana terdapat aktivitas yang sama tetapi lebih mahal karena membutuhkan informasi sumber daya yang digunakan oleh aktivitas. Contohnya jam setup, jam pemeriksaan, jam tenaga kerja langsung.
- c. *Intensity drivers*. Metode ini mengukur secara langsung dengan membebaskan sumber daya yang diperlukan oleh melakukan setiap aktivitas. Metode ini memberikan hasil yang paling akurat tetapi lebih mahal biaya untuk menerapkannya.

2.1.4.6. Manfaat *Activity-Based Costing*

Menurut Blocher et al. (1999:100) manfaat yang dapat diperoleh dengan penerapan sistem ABC yaitu :

- a. Menyajikan biaya produk yang lebih akurat dan informatif yang mengarah pada pengukuran profitabilitas produk dan keputusan strategik. Penyajian

informasi biaya yang lebih akurat dan informatif membantu manajemen dalam pengambilan keputusan. Informasi tersebut dapat digunakan untuk memutuskan peluncuran produk baru, penetapan harga jual, penghentian produk tertentu dan keputusan stratejik yang lain.

- b. Menyajikan pengukuran yang lebih akurat tentang biaya yang dipicu oleh adanya aktivitas. ABC untuk mengukur aktivitas overhead produk yang mengkonsumsi biaya produk berdasarkan nonunit.
- c. Memberikan informasi tentang biaya relevan untuk pengambilan keputusan bisnis. Penerapan ABC yang menyediakan berbagai informasi biaya yang dihubungkan dengan berbagai aktivitas untuk menghasilkan produk, maka manajemen memperoleh kemudahan dalam memperoleh informasi yang relevan dengan pengambilan keputusan yang menyangkut berbagai aktivitas bisnis.

2.1.4.7. Penerapan *Activity-Based Costing* Pada Perusahaan Jasa

Penerapan system ABC lebih banyak diterapkan pada perusahaan manufaktur tetapi system ABC dapat juga diterapkan pada perusahaan jasa dan perusahaan nonprofit. Menurut Hilton et al. (2000:180) yang menyatakan :

“It is important to realize that the two-stage flow of resources through processes and process activities is identical for manufacturing and service organizations, even though their resources, processes, activities, and outputs may be different. Further more, internal business processes are similar to outsourced services provided by external service firms since they provide services to support production processes. Thus, ABC is equally applicable to service and manufacturing organizations.”

Sedang Cooper dan Kaplan (1999:454) menyatakan *“They need activity-based costing to link the cost of the resources they supply to the revenue earned by individual products and customers serviced by these resources.”*

Perusahaan jasa dan sebagian besar perusahaan nonprofit mempunyai karakteristik yang berbeda dengan perusahaan manufaktur. Pada perusahaan manufaktur, aktivitas cenderung dilakukan dengan cara yang sama dan kesamaan tersebut tidak terdapat pada perusahaan jasa. Untuk perusahaan manufaktur keluaran lebih mudah didefinisikan yaitu produk yang berwujud yang diproduksi, tetapi keluaran pada perusahaan jasa berupa jasa yang kurang berwujud. Keluaran pada perusahaan jasa sering kali lebih sulit didefinisikan, tetapi keluaran tersebut harus didefinisikan sehingga dapat dihitung biayanya.

2.1.5. Penetapan Harga

2.1.5.1. Pengaruh Utama dalam Penetapan Harga

Dalam penetapan harga terdapat tiga pengaruh utama yaitu :

- a. **Konsumen.** Manajer harus selalu menguji masalah harga lewat pandangan konsumen mereka. Kenaikan harga menyebabkan konsumen beralih dari suatu produk suatu perusahaan dan memilih produk yang dihasilkan pesaing. Kenaikan harga memberikan pilihan bagi konsumen untuk memilih produk pengganti yang memiliki spesifikasi yang sama tetapi dengan biaya yang lebih efektif.
- b. **Pesaing.** Reaksi pesaing mempengaruhi keputusan penetapan harga dimana pengaruh pesaing yang kuat mendorong harga menjadi lebih rendah untuk dapat bersaing. Dengan memiliki kemampuan untuk mengetahui teknologi yang digunakan pesaing, kapasitas produksi, dan kebijakan operasional dapat digunakan untuk memperkirakan biaya yang dikeluarkan pesaing dan sebagai informasi yang bernilai dalam menetapkan harga yang bersaing.
- c. **Biaya.** Sebuah produk dengan harga yang dibawah biayanya mempengaruhi sumber daya organisasi. Perusahaan menjual produk pada pasar dengan tingkat persaingan yang tinggi harus menerima pengaruh harga dari kekuatan pasar. Dalam pasar dengan tingkat persaingan yang tidak tinggi, manajer memiliki keleluasaan dalam menetapkan harga. Pasar menetapkan harga tetapi data biaya dapat membantu memutuskan tingkat produk yang dihasilkan sesuai dengan tujuan perusahaan.

2.1.5.2. Kebijakan Penetapan Harga

Menurut Horngren et al. (1994:429), manajemen memiliki beberapa kebijakan dalam menetapkan harga “... *the pricing decision depends on how much customers value the product, the pricing strategies of competitors, and the cost of the product*”. Pengambilan keputusan dalam penetapan harga bergantung pada bagaimana suatu produk memberikan nilai lebih kepada pelanggan, strategi harga yang ditetapkan oleh pesaing dan biaya produk tersebut.

Disamping itu manajemen mempergunakan model ekonomi dalam penetapan harga yang menyatakan bahwa harga suatu produk atau jasa sebagai suatu hasil interaksi antara permintaan atas produk atau jasa dengan pemenuhan atas produk atau jasa tersebut. Pelanggan mempengaruhi penetapan harga melalui permintaan atas produk atau jasa sedangkan pesaing dan biaya mempengaruhi penetapan harga melalui pemenuhan atas permintaan pelanggan. Penetapan harga dengan harga yang rendah akan tidak memberikan keuntungan pada tingkat harga yang rendah, sedangkan apabila perusahaan menetapkan harga yang tinggi akan menimbulkan tidak adanya penawaran pada tingkat harga yang tinggi.

Dalam menetapkan harga, manajemen harus memperhatikan tujuan dari penetapan harga tersebut. Semakin jelas tujuan yang hendak dicapai semakin mudah untuk menetapkan harga. Perusahaan dapat mewujudkan salah satu atau lebih dari tujuh tujuan utama melalui penetapan harga yaitu :

- a. Kelangsungan Hidup. Perusahaan dapat menjaga kelangsungan hidup sebagai tujuan utama jika mengalami kelebihan kapasitas, persaingan yang ketat, atau keinginan konsumen yang berubah-ubah. Untuk menjaga agar pabrik tetap beroperasi dan persediaan terus berputar, mereka akan menurunkan harga. Laba kurang penting dibandingkan kelangsungan hidup. Selama harga dapat menutupi biaya variabel dan sebagian biaya tetap, perusahaan dapat terus berjalan. Tetapi kelangsungan hidup hanyalah tujuan jangka pendek sedangkan tujuan jangka panjang yang harus dicapai oleh perusahaan adalah belajar meningkatkan nilainya atau perusahaan akan punah.
- b. Laba Sekarang Maksimum. Strategi ini mengasumsikan bahwa perusahaan mengetahui fungsi permintaan dan biaya. Perusahaan memperkirakan permintaan dan biaya yang berkaitan dengan harga sebagai alternatif harga dan memilih harga yang menghasilkan laba sekarang, arus kas, atau pengembalian investasi yang maksimum. Namun dalam kenyataan fungsi permintaan dan biaya sulit untuk diperkirakan. Juga dengan menekankan kinerja keuangan sekarang perusahaan mungkin mengabaikan kinerja jangka panjang, mengabaikan pengaruh berbagai variabel bauran pemasaran lain, reaksi pesaing, dan pembatasan hukum atas harga.
- c. Pendapatan Sekarang Maksimum. Beberapa perusahaan menetapkan harga yang akan memaksimalkan pendapatan penjualan. Memaksimalkan

pendapatan hanya membutuhkan perkiraan fungsi permintaan. Banyak manajer percaya bahwa memaksimalkan pendapatan akan memaksimalkan laba jangka panjang dan pertumbuhan pangsa pasar.

- d. **Pertumbuhan Penjualan Maksimum.** Beberapa perusahaan ingin memaksimalkan unit penjualan. Perusahaan percaya bahwa volume penjualan yang lebih tinggi akan menghasilkan biaya per unit yang lebih rendah dan laba jangka panjang yang lebih tinggi. Perusahaan menetapkan harga terendah dengan asumsi bahwa pasar peka terhadap harga. Hal ini disebut sebagai penetapan harga penetrasi pasar (*market-penetration pricing*).

Kondisi yang dapat mendukung penetapan harga terendah antara lain :

- 1) Pasar yang peka terhadap harga dan harga terendah merangsang pertumbuhan pasar.
- 2) Biaya produksi dan distribusi menurun dengan semakin banyaknya pengalaman produksi.
- 3) Harga yang terendah menghilangkan semangat pesaing lama maupun pesaing potensial.

- e. **Skimming Pasar Maksimum.** Banyak perusahaan memaksimalkan penetapan harga yang tinggi untuk melakukan *skimming* pasar. Untuk setiap inovasinya perusahaan memperkirakan harga tertinggi yang dapat dikenakan dengan adanya keuntungan komparatif dari produk barunya terhadap penggantian

yang tersedia. Perusahaan menetapkan harga yang masih dapat diterima suatu segmen pasar atas produk baru tersebut. Setiap kali penjualan mulai menurun perusahaan menurunkan harga untuk menarik pelanggan yang sensitif harga. Kondisi yang memungkinkan *skimming* harga adalah :

- 1) Adanya sejumlah pembeli yang memiliki permintaan tinggi.
 - 2) Biaya per unit untuk memproduksi volume kecil tidaklah sedemikian tinggi sehingga dapat mengurangi keuntungan penetapan harga maksimal yang dapat diserap pasar.
 - 3) Harga awal yang tinggi tidak menarik lebih banyak pesaing.
 - 4) Harga yang tinggi menyatakan citra produk yang superior.
- f. Kepemimpin Kualitas-Produk. Perusahaan mungkin mengarahkan untuk menjadi pemimpin dalam hal mutu produk dipasar.
- g. Tujuan Penetapan Harga yang Lain. Organisasi Nirlaba dan organisasi pemerintah mungkin memiliki tujuan penetapan harga lainnya. Rumah sakit nirlaba ingin mencapai pengembalian seluruh biaya dalam kebijakan penetapan harga sedangkan universitas ingin mencapai pengembalian sebagian biaya, mengetahui bahwa seharusnya mengandalkan sumbangan dari pribadi-pribadi dan masyarakat untuk menutupi biaya selebihnya.

2.1.5.3. Metode Penetapan Harga

Pendekatan yang dipergunakan dalam penetapan harga menurut Horngren et al. (1994:437) berawal dari pendekatan pasar (*market-based*) dan pendekatan biaya (*cost-based* atau *cost-plus*). Pendekatan pasar didasarkan pada pernyataan “Berikan apa yang pelanggan kita butuhkan dan bagaimana pesaing kita akan berreaksi atas apa yang kita lakukan, berapa harga yang seharusnya kami tetapkan ?” sedangkan pada pendekatan biaya didasarkan pada pernyataan “Berapa biaya untuk membuat produk ini dan berapa harga yang seharusnya kami tetapkan ?”.

Perusahaan dapat memilih metode penetapan harga yang dipergunakan dalam memecahkan masalah penetapan harga dengan memilih metode berikut:

- a. *Markup Pricing* atau *Cost-Plus Pricing*. Merupakan metode penetapan harga yang sederhana dengan menambah suatu standar *markup* pada biaya produk.
- b. *Target-Return Pricing*. Merupakan metode dimana perusahaan menetapkan harga dengan dasar rata-rata target dari pengembalian investasi (*return on investment*).
- c. *Perceived-Value Pricing*. Metode ini menggunakan pandangan pembeli atas nilai produk tidak dengan biaya penjual sebagai kunci dalam menetapkan harga. Perusahaan menggunakan variabel non harga dalam pemasaran untuk membangun nilai penerimaan dalam pandangan pembeli. Harga ditentukan dengan menyelaraskan nilai penerimaan.

- d. *Value Pricing*. Metode ini menyatakan bahwa harga seharusnya menunjukkan penawaran nilai yang tinggi (*a high-quality offering*) kepada konsumen
- e. *Going-Rate Pricing*. Dalam metode ini perusahaan menetapkan harga memakai pedoman pada harga yang ditetapkan oleh pesaing dengan sedikit memperhatikan biaya sendiri atau penawaran. Perusahaan menetapkan harga lebih rendah, sama atau lebih tinggi daripada pesaing.
- f. *Sealed-Bid Pricing*. Dalam metode ini perusahaan menetapkan harga didasarkan pada bagaimana pemikiran pesaing dalam menetapkan harga daripada biaya sendiri atau penawaran.

2.1.5.4. Memilih Metode Penetapan Harga

Perusahaan harus mempertimbangkan berbagai faktor dalam memilih metode penetapan harga. Faktor tersebut adalah ;

- a. *Penetapan Harga Psikologis*. Penjual harus mempertimbangkan psikologis harga selain faktor ekonomisnya. Banyak konsumen menggunakan harga sebagai indikator mutu. Penelitian mengenai hubungan antara harga dan persepsi mutu barang menemukan bahwa terdapat hubungan timbal balik. Jika informasi mengenai mutu sebenarnya tersedia, harga menjadi kurang penting sebagai indikator mutu. Jika informasi ini tidak tersedia maka harga berperan sebagai penunjuk mutu. Penjual sering memanipulasi harga referensi dalam

pikiran mereka ketika mereka melihat suatu produk. Harga referensi tersebut dibentuk dengan memperhatikan harga-harga sekarang, harga masa lalu, atau dalam pembelian.

- b. Pengaruh Unsur Bauran Pemasaran Lainnya atas Harga. Harga akhir harus memperimbangkan mutu merek dan iklan dibandingkan dengan pesaing. Ferris dan Reibstein menganalisis hubungan antara harga relatif, mutu relatif, dan iklan relatif terhadap 227 bisnis konsumsi dan memperoleh hasil berikut :
- 1) Merek dengan mutu relatif rata-rata anggaran iklan relatif tinggi dapat mengenakan harga premium. Konsumen bersedia membayar harga yang lebih tinggi untuk produk yang dikenakannya tetapi tidak untuk produk yang tidak dikenalnya.
 - 2) Merek dengan mutu relatif tinggi dan iklan tinggi, memiliki harga paling tinggi. Sebaliknya merek bermutu rendah dan iklan rendah memiliki harga terendah.
 - 3) Hubungan positif antara harga tinggi dan iklan tinggi berlaku kuat untuk tahap-tahap akhir siklus hidup produk, bagi pemimpin pasar, dan bagi produk-produk dengan biaya rendah.
- c. Kebijakan Penetapan Harga Perusahaan. Harga harus konsisten dengan kebijakan penetapan harga perusahaan. Banyak perusahaan membentuk departemen penetapan harga untuk mengembangkan kebijakan penetapan

harga dan mengambil atau memberi persetujuan atas keputusan penetapan harga. Tujuan adalah untuk memastikan bahwa perusahaan menetapkan harga yang layak bagi pelanggan dan menguntungkan bagi perusahaan.

- d. Dampak Penetapan Harga pada Bagian Lain. Manajemen harus juga menyadari reaksi dari bagian lain atas penetapan harga. Bagaimana distributor dan dealer merasakannya, bagian penjualan menjual dengan harga tersebut atau mengajukan tuntutan karena terlalu mahal, reaksi pesaing atas harga tersebut, pemasok menaikkan harga ketika mengetahui harga yang ditetapkan perusahaan, pemerintah mengintervensi dan menjaga harga tidak berubah.

2.1.6. Pemahaman tentang Jasa Pelayanan Rumah Sakit

Jasa pelayanan rumah sakit termasuk dalam sektor jasa pelayanan publik yang memiliki tujuan utama adalah memberikan pelayanan kesehatan kepada masyarakat. Dengan demikian organisasi rumah sakit bersifat nirlaba, namun tidak berarti bahwa sebuah rumah sakit bekerja tanpa memperhitungkan laba. Laba diperoleh dengan melakukan efisiensi dalam menjalankan aktivitas pelayanan sehari-hari. Melalui laba yang diperoleh, rumah sakit dapat bertahan hidup dan tetap memberikan pelayanan kepada masyarakat. Rumah sakit merupakan badan usaha yang meliputi kegiatan usaha jasa pelayanan rawat jalan dan pelayanan perawatan menginap.

Kegiatan pelayanan rumah sakit menurut Silaen (1999:3) memiliki serangkaian tujuan sebagai berikut :

- a. Mengusahakan agar rumah sakit dapat tetap hidup, memelihara kelangsungan hidup serta stabilitas kegiatan usaha rumah sakit dan selanjutnya mampu untuk berkembang.
- b. Mengusahakan agar rumah sakit tetap dapat memenuhi permintaan jasa pelayanan kesehatan.
- c. Mengusahakan agar rumah sakit mampu meningkatkan hasil guna (efektifitas) dalam pencapaian tujuan dan sasaran rumah sakit dan meningkatkan daya guna (efisiensi) dalam usaha-usahanya serta produktivitasnya.
- d. Mengusahakan agar rumah sakit dapat meningkatkan prestasi kerja karyawannya, baik secara perseorangan maupun secara keseluruhan.
- e. Mengusahakan agar rumah sakit dapat melaksanakan darmanya mengemban tanggung jawab sosial dalam memberikan jasa pelayanan.

Dalam penetapan tarif, manajemen dihadapkan dilema yang dihadapi yaitu antara profit dan tanggung jawab sosial. Menurut Faizal (2002 : 90) perlu adanya kebijakan manajemen untuk menyeimbangkan dilema tersebut melalui pelayanan dalam tiga kategori yaitu kategori pertama yaitu pelayanan mewah dengan berbagai fasilitas mewah, kategori kedua yaitu pelayanan yang bagus tanpa unsur kemewahan dengan biaya sedang, pada kategori ini relatif tidak memerlukan subsidi dari kategori pertama, dan kategori ketiga adalah pelayanan kesehatan yang dirancang untuk mereka yang tidak mampu dan mendapat subsidi dari kategori pertama.

Pemerintah melalui Departemen Kesehatan RI menetapkan ketentuan dalam pendirian dan penyelenggaraan rumah sakit (www.depkes.go.id) yang mensyaratkan bahwa rumah sakit mempunyai fungsi sosial sebagai berikut :

- a. Mempunyai sekurang-kurangnya 10% dari kapasitas tempat tidur untuk golongan pasien yang tidak / kurang mampu.
- b. Menyelenggarakan pelayanan gawat darurat selama 24 jam tanpa dipungut uang muka terlebih dahulu baik bagi pasien yang mampu maupun yang tidak / kurang mampu.
- c. Ikut membantu pelaksanaan program pemerintah di bidang kesehatan masyarakat (misalnya : Program KB, Imunisasi, dan Gizi).
- d. Membantu Rumah Sakit di daerah perifer.
- e. Membina Puskesmas sekitar.

2.2. Penelitian Sebelumnya

Penelitian sebelumnya yang membahas *ABC* yaitu :

- a. Penerapan *ABC* untuk Menentukan Keakuratan Perhitungan Harga Pokok Jasa Layanan Rawat Tinggal Guna Mendukung *Continuous Improvement* pada RS di Lamongan oleh M.Djulfithir (2002). Penelitian ini memberikan kesimpulan yaitu perhitungan dengan menggunakan *ABC* akan memberikan perhitungan yang lebih akurat karena biaya-biaya produk yang terjadi dibebankan ke produk atas dasar aktivitas dan sumber daya yang dikonsumsi oleh produk.
- b. Perbandingan Metode *Activity-Based Costing (ABC)* dengan Metode *Functional Based* terhadap Ketepatan Perhitungan Biaya Pasien dalam Rangka Peningkatan Keunggulan Kompetitif (Studi Kasus pada Instalasi Kamar Operasi dan Sterilisasi dan Instalasi Rawat Inap Rumah Sakit Pelabuhan di Surabaya) oleh Nurul Hasanah Purbaja (2002). Kesimpulan dari penelitian ini yaitu penggunaan metode *ABC* dalam perhitungan biaya pasien

akan menghasilkan informasi yang lebih akurat karena melalui metode ini pembebanan biaya ke dalam suatu produk didasarkan atas pemakaian sumber daya oleh masing-masing produk yang bersangkutan.

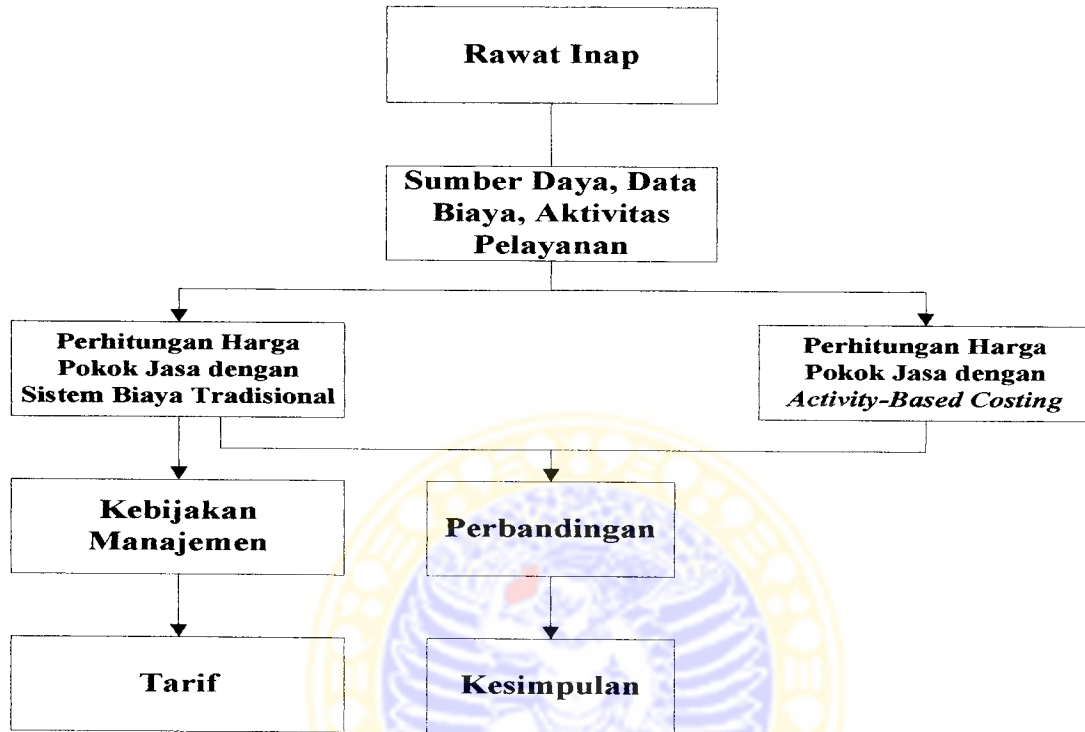
Perbedaan antara penelitian diatas dengan penelitian ini adalah pada obyek penelitian dan keterkaitannya dengan kebijakan penetapan harga melalui perhitungan harga pokok jasa yang akurat.

2.3. Model Analisis

Analisis dalam penelitian ini bertujuan untuk menghasilkan perhitungan harga pokok jasa yang tepat dengan menggunakan system ABC dan melalukan analisa terhadap penetapan tarif yang sekarang diberlakukan apakah sudah wajar dan memberikan keuntungan bagi perusahaan. Dalam kaitan dengan pembahasan maka untuk menganalisanya akan dilakukan dengan model analisis sebagai berikut :

GAMBAR 2.3

MODEL ANALISIS



BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Pendekatan Penelitian

Pendekatan penelitian yang digunakan adalah pendekatan kualitatif. Pendekatan kualitatif adalah suatu pendekatan penelitian yang menggunakan data berupa kalimat tertulis atau lisan, perilaku, fenomena, peristiwa, pengetahuan atau obyek studi.

3.2. Ruang Lingkup Penelitian

Dalam penelitian ini terdapat beberapa batasan yang disesuaikan dengan kondisi yang ada pada Rumah Sakit Adi Husada Undaan Surabaya dan untuk menjaga agar penelitian tidak keluar dari pokok permasalahan yang telah ditetapkan. Penelitian ini berfokus pada perhitungan Harga Pokok Jasa Rawat Inap dengan *Activity-Based Costing (ABC)* dengan menggunakan data yang ada dalam laporan pihak manajemen. Lingkup penelitian ini adalah pelayanan rawat inap pada ruang rawat inap kelas VIP A, kelas VIP B, kelas VIP C, kelas Utama, kelas 1A, kelas 1B, kelas 2A, kelas 2B, dan kelas 3.

3.3. Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini dapat digolongkan dalam data kuantitatif dan data kualitatif sebagai berikut :

- a. Data Kuantitatif yaitu data yang diperoleh dari laporan dan data dari pihak manajemen yang meliputi tarif pelayanan rawat inap, aktivitas rawat inap, dan laporan biaya. Sedangkan tarif pelayanan rawat inap mengambil dari rumah sakit yang bersangkutan dan mengambil dari rumah sakit lain.
- b. Data Kualitatif yaitu data yang meliputi gambaran perusahaan secara umum yaitu sejarah, struktur organisasi dan kegiatan usaha.

Sumber data yang diperoleh dapat digolongkan dalam data primer dan data sekunder sebagai berikut :

- a. Data Primer, merupakan data yang diperoleh secara langsung dari perusahaan melalui wawancara dengan pejabat yang berwenang pada bagian administrasi dan umum, akuntansi dan keuangan dan keperawatan.
- b. Data Sekunder, merupakan data yang diperoleh melalui proses pengolahan yang dapat diperoleh dari studi kepustakaan.

3.4. Prosedur Pengumpulan Data

Prosedur pengumpulan data dalam penelitian ini dilakukan melalui beberapa cara antara lain :

- a. Observasi, yaitu mengumpulkan data dengan mendatangi perusahaan yang merupakan tempat penelitian, untuk mengetahui gambaran mengenai perusahaan secara umum dan khusus berupa kegiatan operasional harian.
- b. Wawancara, yaitu mengumpulkan data dengan mengajukan pertanyaan kepada pejabat yang berwenang.
- c. Dokumentasi, dengan mengumpulkan dan mempelajari literatur yang berisi konsep dasar dan teori yang berhubungan dengan masalah yang akan dibahas sebagai landasan teori. Kegiatan ini juga dilakukan untuk mempelajari dokumen yang diperoleh dari manajemen.

3.5. Teknik Analisis

Teknik analisis yang digunakan difokuskan pada permasalahan dan berdasarkan data dan informasi yang diperoleh serta dari hasil pengolahan data sehingga dapat ditarik suatu kesimpulan dan saran kepada pihak manajemen. Teknik analisis dilakukan dengan tahapan sebagai berikut :

- a. Menghitung harga pokok jasa dengan *Activity-Based Costing (ABC)* dengan langkah sebagai berikut :
 - 1) Identifikasi aktivitas yang berkaitan dengan pelayanan rawat inap.
 - 2) Identifikasi biaya aktivitas dan menentukan *cost driver*.
 - 3) Menentukan *cost pool* dari masing-masing aktivitas.
 - 4) Penentuan tarif masing-masing pool (*pool rate*).

5) Biaya aktivitas dibebankan ke jasa pelayanan rawat inap dengan :

$$\text{Overhead yang dibebankan} = \text{Tarif} \times \text{Unit penggerak yang dikonsumsi oleh produk}$$

- b. Membandingkan hasil perhitungan harga pokok jasa antara sistem Tradisional dengan sistem *Activity-Based Costing (ABC)* dengan cara :
- 1) Membuat tabel yang menggambarkan perhitungan harga pokok jasa dengan sistem tradisional dan dengan sistem ABC
 - 2) Melakukan perhitungan selisih antara sistem tradisional dan sistem ABC.



BAB IV

HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Gambaran Umum

4.1.1. Sejarah Singkat

Rumah Sakit Adi Husada Undaan Surabaya merupakan sebuah rumah sakit yang dimiliki oleh suatu organisasi masyarakat yang didirikan atas kepedulian para sosiawan terhadap kesehatan masyarakat, khususnya warga kota Surabaya. Pelayanan kesehatan kepada masyarakat dimulai dengan poliklinik yang merupakan cikal bakal rumah sakit yang ada sekarang ini.

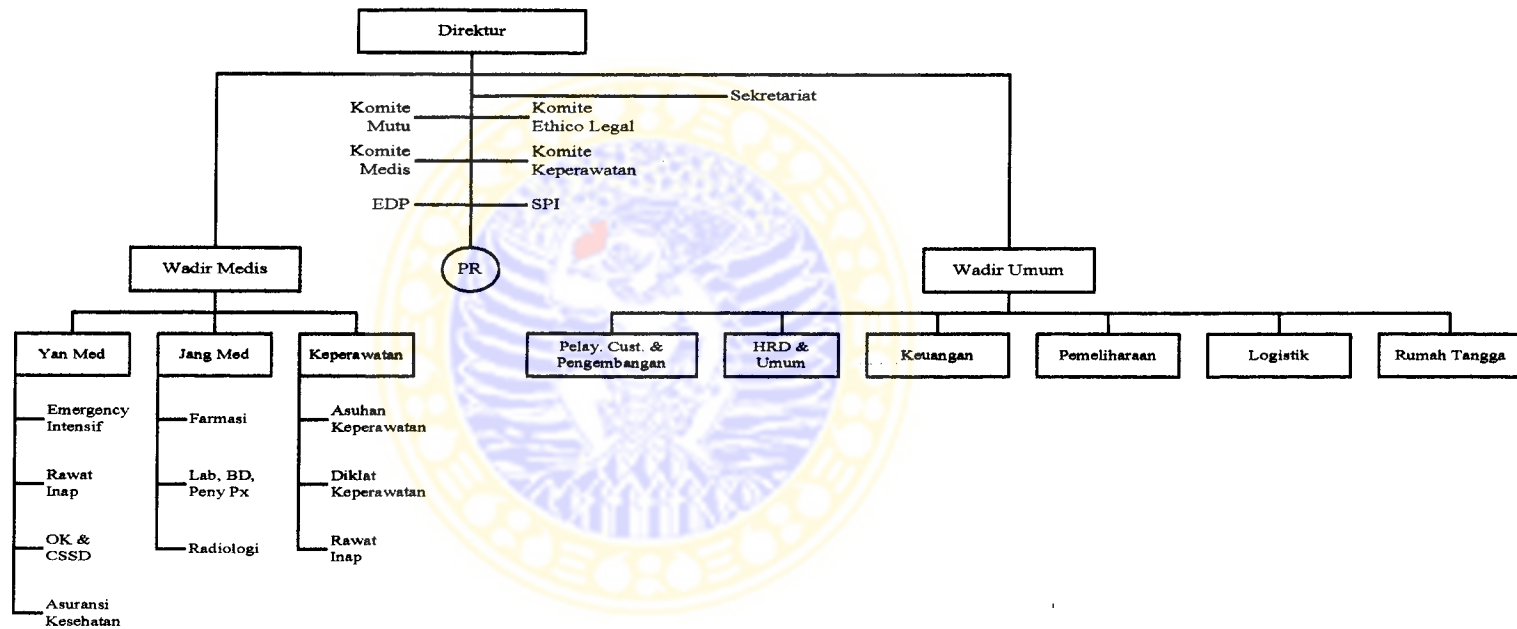
Seturut dengan perkembangan jaman, Rumah Sakit Adi Husada Undaan mengalami perkembangan dan menapak menjadi salah satu rumah sakit swasta terbesar di kota Surabaya dan Jawa Timur dengan berbagai prestasi dan penghargaan. Melalui Misi, Visi dan Motto yang menjadi landasan pelayanan dan dengan prinsip "Kemanusiaan, Pengabdian, dan Profesionalisme", maka Rumah Sakit Adi Husada Undaan terus berbenah diri di dalam meningkatkan mutu pelayanan kesehatan sesuai dengan kebutuhan masyarakat yang makin tinggi dan dalam menghadapi era globalisasi.

Peningkatan mutu pelayanan dalam segala bidang merupakan tujuan utama yang hendak dicapai. Dalam bidang medik dengan melengkapi bidang pelayanan spesialis. Dalam bidang sumber daya manusia dengan melakukan program pendidikan dan pelatihan bagi para karyawan baik secara internal maupun eksternal. Dalam bidang penunjang medis dengan menambah peralatan medis yang modern diantaranya untuk instalasi Laboratorium, Radiologi dan Penunjang Medik. Dalam bidang sarana dan prasarana diantaranya dengan melakukan renovasi interior gedung dan fasilitas umum.

Pelayanan kesehatan yang meliputi fasilitas rawat inap, rawat jalan, dengan sejumlah poliklinik spesialis dan umum. Pelayanan kesehatan yang ada meliputi : Poliklinik Umum, Poliklinik Gigi, Poliklinik Penyakit Dalam, Poliklinik Anak, Poliklinik Kandungan, Poliklinik Saraf, Poliklinik Jantung, Poliklinik THT, Poliklinik Mata, Poliklinik Kulit dan Kelamin, Poliklinik Akupunktur, Poliklinik Psikologi, Poliklinik Orthodonsi, Poliklinik Laktasi, Poliklinik Rehabilitasi Medik, Poliklinik Rheumatologi, Poliklinik Vertigo, Poliklinik Bedah Anak, Day Care, dan UGD. Sedangkan pelayanan penunjang yang tersedia yaitu : Instalasi Laboratorium; Instalasi Radiologi yaitu CT Scan; Instalasi Penunjang Diagnostik yang meliputi USG, Treadmil, dan Endoscopi; Instalasi Farmasi, Kamar Operasi Besar, Kamar Operasi Kecil, Pelayanan Ambulance, Pelayanan Home Care, dan Pelayanan Unit Gawat Darurat.

4.1.2. Struktur Organisasi

GAMBAR 4.1
STRUKTUR ORGANISASI



Sumber : Data internal perusahaan

4.1.3. Gambaran Operasional

Rumah Sakit Adi Husada Undaan membagi kamar perawatan dalam delapan kelas kamar perawatan rawat inap yang didasarkan pada fasilitas yang terdapat dalam kelas tersebut. Pembagian kelas Kamar Rawat Inap yaitu Kelas VIP A, Kelas VIP B, Kelas VIP C, Kelas Utama, Kelas I A, Kelas I B, Kelas II A, Kelas II B dan Kelas III dengan berbagai fasilitas yang berbeda.

Fasilitas yang terdapat pada kelas perawatan rawat inap pada tabel 4.1. Kelas VIP A yaitu satu tempat tidur pasien dan satu tempat tidur penjaga, sofa tamu, lemari, meja dan telepon, televisi 20", lemari es dua pintu, kamar mandi dan AC. Fasilitas Kelas VIP B yaitu satu tempat tidur pasien dan satu tempat tidur penjaga, sofa tamu, lemari, meja dan telepon, televisi 20", lemari es satu pintu, kamar mandi dan AC. Fasilitas Kelas VIP C yaitu satu tempat tidur pasien dan satu tempat tidur penjaga, lemari, meja dan telepon, televisi 14", lemari es kecil, kamar mandi dan AC. Kelas Utama memiliki fasilitas yaitu satu tempat tidur pasien dan satu tempat tidur penjaga, lemari, televisi 14", lemari es kecil, kamar mandi dan AC. Kelas I A memiliki fasilitas yaitu satu tempat tidur pasien dan satu tempat tidur penjaga, lemari, televisi 14", lemari es kecil, kamar mandi dan AC. Kelas I B memiliki fasilitas yaitu satu tempat tidur pasien, lemari, televisi 14", lemari es kecil, kamar mandi dan AC. Kelas II A memiliki fasilitas yaitu tiga sampai lima tempat tidur pasien dan AC. Fasilitas Kelas II B yaitu tujuh tempat tidur pasien dan AC. Kelas III memiliki fasilitas yaitu sepuluh sampai dua belas tempat tidur pasien dan tanpa AC.

TABEL 4.1
TARIF PELAYANAN RAWAT INAP

No.	Kelas	Kapasitas Kamar	Tarif (Rp)	Fasilitas
1.	VIP A	1	825.000,00	AC,TV,Telp & Lemari Es
2.	VIP B	1	770.000,00	AC,TV,Telp & Lemari Es
3.	VIP C	1	660.000,00	AC,TV,Telp & Lemari Es
4.	Utama	1	550.000,00	AC,TV & Lemari Es
5.	1A	1	440.000,00	AC,TV & Lemari Es
6.	1B	1	275.000,00	AC,TV & Lemari Es
7.	2A	5	165.000,00	AC
8.	2B	7	110.000,00	AC
9.	3	12	82.500,00	Non AC

Sumber : Data internal perusahaan setelah diolah

Pasien yang masuk atau mendaftar untuk mendapat perawatan rawat inap harus mendapat pengantar dari dokter praktek luar atau dari dokter poliklinik rumah sakit. Dokter praktek luar yang memiliki pasien di rawat inap melakukan perawatan kunjungan sedikitnya satu kali dalam sehari kecuali dalam kondisi tertentu. Sedangkan pasien rawat inap yang mendapat pengantar dari poliklinik rumah sakit menerima perawatan kunjungan dari dokter yang mengirim sedikitnya satu kali sehari kecuali dalam kondisi tertentu. Rumah sakit menugaskan dokter jaga yang memberikan pengawasan dan perawatan selama 24 jam penuh terhadap pasien yang menjalani rawat inap baik pasien tersebut berasal dari dokter praktek luar maupun dari dokter poliklinik rumah sakit. Dokter dan perawat yang melakukan perawatan mengikuti kode etik dan *Standart Operating and Procedure (SOP)* yang ada. Perawat menjalankan tugas medik dan non-medik yang dicatat dalam suatu laporan yang akan disampaikan kepada dokter yang

bersangkutan dan kepada Rekam Medik. Tugas medik diantaranya memberikan obat kepada pasien, membantu minum obat pasien, mengganti infus sedangkan tugas non-medik diantaranya mencatat perkembangan pasien, mencatat mutasi pasien dan sebagainya.

Setelah pasien dinyatakan sehat atau meninggal, keluarga pasien menerima semua rincian tagihan selama menjalani perawatan yang harus diselesaikan sebelum meninggalkan rumah sakit.

Dalam proses penyembuhan pasien, rumah sakit juga memberikan pelayanan pendampingan secara rohani sesuai dengan agama dan kepercayaan untuk memberikan dorongan secara spiritual dan persiapan apabila kondisi kritis.

4.2. Hasil Analisis

Pada tabel 4.2 menunjukkan daya tampung sebesar 87.600 hari pertahun. Sedangkan pasien yang menjalani rawat inap sebanyak 11.039 pasien dengan total hari perawatan sebanyak 52.823 hari perawatan pada tabel 4.3.

Untuk data karyawan dalam hal ini perawat pada masing-masing kelas perawatan sudah memiliki penetapan tugas yang jelas dan terdapat rotasi penempatan tugas pada masing-masing kelas perawatan serta adanya keharusan untuk membantu kelas perawatan yang lain apabila dibutuhkan. Informasi biaya yang disajikan telah bersifat khusus, artinya informasi yang ada mencerminkan informasi pada perbagian pusat laba khususnya pada ruang rawat inap seperti yang disajikan pada tabel 4.4.

TABEL 4.2

DAYA TAMPUNG PASIEN

No.	Kelas	Banyak Kamar	Kapasitas Per Kamar	Jumlah Pasien	Daya Tampung Per Tahun
1.	VIP A	6	1	6	2,190
2.	VIP B	7	1	7	2,555
3.	VIP C	1	1	1	365
4.	Utama	7	1	7	2,555
5.	1A	52	1	52	18,980
6.	1B	16	1	16	5,840
7.	2A	14	5	65	23,725
8.	2B	3	7	21	7,665
9.	3	5	12	65	23,725
				240	87,600

Sumber : Data internal perusahaan setelah diolah

TABEL 4.3

DATA PASIEN BERDASARKAN KAMAR DAN AKTIFITAS

No	Kelas	Jumlah Pasien	Jam Perawatan	Hari Perawatan	Order Makanan	Jumlah Perawat	Luas Lantai	Daya Listrik
1.	VIP A	187	4,488	504	1,512	10	240	10,800
2.	VIP B	199	4,776	585	1,755	12	280	12,600
3.	VIP C	64	1,536	214	642	6	40	1,800
4.	Utama	319	7,656	1,014	3,042	10	280	12,600
5.	1A	2,284	54,816	10,477	31,431	76	1,040	93,600
6.	1B	585	14,040	2,940	8,820	22	320	28,800
7.	2A	2,960	71,040	14,463	43,389	96	975	91,000
8.	2B	1,140	27,360	5,846	17,538	30	315	29,400
9.	3	3,301	79,224	16,780	50,340	98	975	13,000
		11,039	264,936	52,823	158,469	360	4,465	293,600

Sumber : Data internal perusahaan setelah diolah

Sistem akuntansi biaya yang ada telah dirancang dengan baik untuk menghasilkan informasi biaya yang informatif dan terinci perbagian maupun perproduk jasa sehingga diharapkan berguna bagi para pemakainnya. Tetapi pembebanan biaya yang dilakukan belum mencakup keseluruhan biaya, seperti pada rawat inap belum memasukkan biaya listrik, air dan telepon. Informasi biaya ini dapat mengakibatkan kesulitan bagi manajemen untuk melakukan perencanaan dan pengendalian biaya yang baik dalam pengambilan keputusan.

4.3. Interpretasi

Pada tabel 4.4 yang memperlihatkan biaya yang terkait dengan rawat inap dengan penjelasan untuk masing-masing biaya sebagai berikut :

- a. Biaya Obat. Biaya obat berupa obat-obatan sederhana yang dapat digunakan oleh pasien untuk sementara waktu dan tidak terkait dengan obat-obatan yang secara khusus diresepkan oleh dokter .
- b. Biaya Material Medis. Biaya material medis merupakan material peralatan kesehatan yang dipakai oleh pasien seperti jarum suntik, perban, kapas, selang dan peralatan sejenis yang habis pakai yang dapat dibebankan secara langsung pada pasien.
- c. Biaya Material Non Medis. Biaya material non medis merupakan biaya yang berkaitan dengan kegiatan administrasi. Untuk kegiatan adminitrasi seperti alat tulis, formulir petunjuk, formulir isian dan sejenisnya.

- d. Biaya Peralatan Medis. Biaya yang dikeluarkan untuk pengadaan peralatan medis yang terdapat pada unit rawat inap seperti tempat tidur, termometer, timbangan badan, kursi roda dan peralatan medis lainnya.
- e. Biaya Peralatan Non Medis. Biaya yang dikeluarkan untuk pengadaan peralatan non medis seperti tv, ac, almari es, dispenser dan peralatan non medis lainnya
- f. Harga Pokok Bahan. Yang dimaksud dengan harga pokok bahan adalah biaya langsung yang berkaitan dengan pasien yaitu biaya makan dan minum.
- g. Biaya Penunjang Operasional. Biaya penunjang operasional merupakan biaya untuk penunjang operasional seperti seragam perawat.
- h. Biaya Pemeliharaan Bangunan. Biaya yang dikeluarkan untuk perbaikan dan pemeliharaan bangunan seperti pengecatan, perbaikan kerusakan bangunan dan sejenisnya.
- i. Biaya Pemeliharaan Elektrikal. Biaya yang dikeluarkan untuk pemeliharaan peralatan elektrikal seperti perbaikan dan penggantian *steker*, instalasi lampu dan sejenisnya.
- j. Biaya Penyusutan Inventaris. Biaya yang dikeluarkan berkaitan dengan penyusutan masa manfaat peralatan inventaris yang ada pada rawat inap.
- k. Gaji. Biaya tersebut merupakan biaya yang dikeluarkan untuk mengaji perawat yang bertugas di rawat inap.
- l. Lembur. Biaya tersebut merupakan biaya yang dikeluarkan untuk biaya lembur perawat yang bertugas di rawat inap.

- m. Gaji Lain-lain. Biaya yang termasuk dalam gaji lain-lain adalah THR.
- n. Diklat Karyawan. Merupakan biaya yang dikeluarkan untuk melakukan pendidikan dan pelatihan dalam rangka pengembangan kemampuan dan ketrampilan perawat.
- o. Dana Sosial (P). Dana yang dikeluarkan dalam kaitan untuk membantu pasien yang tidak mampu.
- p. Dana Sosial (K). Dana yang dikeluarkan dalam kaitan untuk membantu karyawan dan keluarganya yang tidak mampu.
- q. Biaya Umum Listrik. Merupakan biaya pemakaian listrik untuk keperluan operasional rawat inap.
- r. Biaya Umum Air. Merupakan biaya pemakaian air untuk keperluan operasional rawat inap.
- s. Biaya Umum Telepon. Biaya yang dikeluarkan untuk melakukan aktifitas komunikasi dengan dokter yang menangani pasien terutama dengan dokter tamu atau pada saat pasien mengalami keadaan darurat yang membutuhkan penanganan oleh dokter yang bersangkutan.
- t. Biaya Pencucian. Biaya yang berkaitan dengan pencucian linen kamar perawatan.
- u. Biaya Sanitasi. Merupakan biaya yang berkaitan dengan kebersihan dan kesehatan lingkungan rumah sakit.

TABEL 4.4

**BIAYA YANG TERKAIT DENGAN RAWAT INAP
PERIODE : 1 JANUARI 2002 – 31 DESEMBER 2002**

No.	Uraian	Jumlah (Rp)
1.	BIAYA OBAT	
1.1.	Biaya Obat	811.427
2.	BIAYA MATERIAL	
2.1.	Biaya Material Medis	143.980.624
2.2.	Biaya Material Non Medis	141.032.655
3.	BIAYA PERALATAN	
3.1.	Biaya Peralatan Medis	52.210.255
3.2.	Biaya Peralatan Non Medis	20.630.000
4.	HARGA POKOK BAHAN	
4.1.	Harga Pokok Bahan	1.524.344.387
5.	BIAYA PENUNJANG OPERASIONAL	
5.1.	Biaya Penunjang Operasional	81.795.496
6.	BIAYA PEMELIHARAAN	
6.1.	Pemeliharaan Bangunan	489.721.350
6.2.	Pemeliharaan Elektrikal	77.494.866
6.3.	Pemeliharaan Kendaraan	-
7.	PENYUSUTAN	
7.1.	Penyusutan Bangunan	-
7.2.	Penyusutan Kendaraan	-
7.3.	Penyusutan Inventaris	119.642.244
8.	BIAYA PERSONALIA	
8.1.	Gaji	3.710.397.555
8.2.	Lembur	129.221.260
8.3.	Gaji Lain-lain	307.805.390
9.	KEPEGAWAIAN	
9.1.	Diklat Karyawan	99.960.000
10.	DANA SOSIAL	
10.1.	Dana Sosial (P)	190.584.680
10.2.	Dana Sosial (K)	2.360.000
11.	BIAYA UMUM	
11.1.	Biaya Umum Listrik	1.213.595.916
11.2.	Biaya Umum Air	411.105.800
11.3.	Biaya Umum Telepon	155.087.019
11.4.	Pengurusan Ijin-ijin & Iuran-iuran	192.500
12.	BIAYA PENCUCIAN	362.240.151
13.	BIAYA SANITASI	382.185.784
14.	BI. PERJALANAN DINAS	4.125.000
15.	BAHAN BAKAR & PARKIR	1.579.620
16.	PAJAK BUMI & BANGUNAN	22.882.706
17.	ASURANSI BANGUNAN	24.276.654
18.	UANG MAKAN KARYAWAN	361.350.000
	JUMLAH BIAYA OPERASIONAL	10.030.613.339

Sumber : Data internal perusahaan

- v. Pengurusan Ijin-ijin dan Iuran-iuran. Yang dimaksud dengan biaya pengurusan ijin-ijin dan iuran-iuran ini merupakan biaya yang berkaitan dengan lembaga profesi.
- w. Biaya Perjalanan Dinas. Biaya perjalanan dinas merupakan biaya perjalanan yang timbul sehubungan dengan kegiatan keperawatan.
- x. Bahan Bakar dan Parkir. Bahan bakar dan parkir yang berkaitan dengan kegiatan keperawatan rawat inap
- y. Pajak Bumi dan Bangunan. Pajak yang dibebankan berkaitan dengan bumi dan bangunan tempat ruang perawatan rawat inap berada.
- z. Asuransi Bangunan. Asuransi terhadap bangunan rawat inap untuk mengantisipasi dampak buruk yang mungkin terjadi.
- aa. Uang Makan Karyawan. Uang makan karyawan berkaitan dengan pemberian makan kepada perawat selama bertugas di rawat inap.

4.3.1. Sistem Biaya Tradisional

Pola tarif pelayanan kesehatan pada Rumah Sakit Adi Husada Undaan Surabaya didasarkan pada perhitungan harga pokok jasa dengan pendekatan tradisional. Pada pelayanan rawat inap, perhitungan harga pokok jasa dilakukan dengan menjumlahkan semua biaya operasional yang timbul di rawat inap dengan biaya tidak langsung dalam satu tahun dan dibagi dengan jumlah hari pasien dirawat dalam satu tahun yang sama. Perhitungan dengan pendekatan sistem ini sebagaimana pada tabel 4.5

Dengan perhitungan berdasarkan sistem tradisional kemungkinan adanya ketidakakuratan karena sistem perhitungan yang digunakan tidak mencerminkan jumlah sumber daya yang digunakan dan menyamaratakan semua aktifitas perawatan rawat inap. Untuk itu perlu dilakukan perhitungan dengan dengan cara mengeluarkan biaya yang dapat dibebankan secara langsung kepada pasien yaitu biaya material medis sehingga hasil perhitungan dengan sistem tradisional dapat dibandingkan dengan sistem ABC. Perhitungan harga pokok dengan sistem biaya tradisional dengan menggunakan data yang telah disesuaikan pada tabel 4.6.



TABEL 4.5
 PERHITUNGAN HARGA POKOK RAWAT INAP DENGAN SISTEM TRADISIONAL
 ADLN Perpustakaan Universitas Airlangga

No.	URAIAN	Kelas			Kelas			Kelas		
		VIP A	VIP B	VIP C	Utama	I A	I B	II A	II B	III
1.	BIAYA OBAT	9.409	21.013	-	25.404	229.279	6.866	230.674	8.874	93.303
2.	BIAYA MATERIAL	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2.1.	Biaya Material Medis	6.720.515	4.848.583	742.734	7.821.387	46.138.522	1.206.849	27.192.851	7.220.781	25.598.021
2.2.	Biaya Material Non Medis	7.279.793	7.335.828	637.825	10.789.674	47.521.474	1.044.529	24.598.319	5.792.285	16.226.093
3.	BIAYA PERALATAN	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3.1.	Biaya Peralatan Medis	662.786	1.459.296	9.211	1.661.486	19.106.287	362.640	14.397.357	2.075.094	6.493.111
3.2.	Biaya Peralatan Non Medis	1.670.000	2.733.200	28.000	4.119.800	8.241.550	58.225	1.315.575	198.400	958.750
4	HARGA POKOK BAHAN	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4.1	Harga Pokok Bahan	24.414.312	28.338.041	10.366.394	49.119.271	367.517.355	282.416.820	434.223.110	175.514.644	152.434.439
5	BIAYA PENUNJANG OPERASIONAL	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5.1	Biaya Penunjang Operasional	4.382.094	3.483.178	526.217	4.517.238	31.198.835	645.601	14.659.685	3.362.722	6.851.628
6	BIAYA PEMELIHARAAN	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6.1	Pemeliharaan Bangunan	51.164.000	28.065.100	5.826.700	57.152.300	104.980.200	2.959.450	84.157.950	2.004.300	50.190.200
6.2	Pemeliharaan Elektrikal	1.301.118	2.868.974	76.633	2.447.826	19.998.951	658.101	15.379.924	482.512	16.364.941
6.3	Pemeliharaan Kendaraan	-	-	-	-	-	-	-	-	-
7	PENYUSUTAN	-	-	-	-	-	-	-	-	-
7.1	Penyusutan Bangunan	-	-	-	-	-	-	-	-	-
7.2	Penyusutan Kendaraan	-	-	-	-	-	-	-	-	-
7.3	Penyusutan Inventaris	3.271.941	5.049.735	89.119	7.595.490	42.692.743	1.365.961	35.024.105	-	8.836.504
8	BIAYA PERSONALIA	-	-	-	-	-	-	-	-	-
8.1	Gaji	175.389.726	129.896.470	21.870.248	169.555.818	1.185.758.371	27.948.698	674.975.573	194.824.566	574.433.419
8.2	Lembur	5.719.262	3.961.021	725.153	5.362.380	36.102.344	999.418	26.472.103	5.465.168	19.986.608
8.6	Gaji Lain-lain	14.724.670	10.638.633	1.851.992	14.013.923	97.858.593	2.328.364	56.128.152	16.033.212	48.049.024
9	KEPEGAWAIAN	-	-	-	-	-	-	-	-	-
9.1	Diklat Karyawan	2.845.600	3.695.100	307.400	3.409.650	36.683.600	972.100	17.623.300	4.906.150	19.063.800
10	DANA SOSIAL	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10.1	Dana Sosial (P)	10.358.500	6.196.000	1.400.200	8.504.800	57.183.000	1.537.200	34.424.100	8.427.100	32.936.000
10.2	Dana Sosial (K)	107.800	46.500	15.400	77.000	671.600	14.800	729.700	48.900	221.400
11	BIAYA UMUM	-	-	-	-	-	-	-	-	-
11.1	Biaya Umum Listrik	62.578.086	64.439.041	55.915.404	74.295.215	291.705.399	118.544.609	332.284.000	165.290.326	48.543.836
11.2	Biaya Umum Air	3.922.483	4.552.882	1.665.499	7.891.662	81.539.395	22.881.151	112.561.255	45.497.691	130.593.782
11.3	Biaya Umum Telepon	1.479.732	1.717.546	628.299	2.977.079	30.760.212	8.631.767	42.463.010	17.163.711	49.265.664
12	Pengurusan Ijin-ijin & Iuran-iuran	-	7.100	-	-	68.300	1.300	40.100	-	-
13	BIAYA PENCUCIAN	3.456.241	4.011.709	1.467.531	6.953.628	71.847.303	20.161.408	99.181.783	40.089.656	115.070.892
14	BIAYA SANITASI	3.646.549	4.232.601	1.548.336	7.336.508	75.803.352	21.271.533	104.642.921	42.297.069	121.406.915
15	BIAYA PERJALANAN DINAS	-	7.800	-	-	572.900	41.250	1.306.200	12.600	742.500
16	BAHAN BAKAR & PARKIR	15.072	17.494	6.399	30.323	313.304	87.918	432.502	174.819	501.789
17	PAJAK BUMI & BANGUNAN	218.331	253.420	92.704	439.261	4.538.593	1.273.596	6.265.312	2.532.463	7.269.027
18	ASURANSI BANGUNAN	231.631	268.857	98.351	466.019	4.815.071	1.351.180	6.646.977	2.686.733	7.711.835
19	UANG MAKAN KARYAWAN	10.037.500	12.045.000	6.022.500	10.037.500	76.285.000	22.082.500	96.360.000	30.112.500	98.367.500
	JUMLAH BIAYA OPERASIONAL	395.607.149	330.190.121	111.918.250	456.600.642	2.740.131.534	540.853.834	2.263.716.537	772.222.277	1.558.210.981
	Jumlah Hari Perawatan Pasien selama 2002	504	585	214	1.014	10.477	2.940	14.463	5.846	16.780
	Rata-rata biaya pokok rawat inap perhari	784.935	564.428	522.982	450.296	261.538	183.964	156.518	132.094	92.861

Sumber : Data internal perusahaan

TABEL 4.6
 PERHITUNGAN HARGA POKOK RAWAT INAP DENGAN SISTEM TRADISIONAL
 ADLN Perpustakaan Universitas Airlangga

No.	URAIAN	Kelas			Kelas			Kelas		
		VIP A	VIP B	VIP C	Utama	I A	I B	II A	II B	III
	JUMLAH BIAYA OPERASIONAL	395.607.149	330.190.121	111.918.250	456.600.642	2.740.131.534	540.853.834	2.263.716.537	772.222.277	1.558.210.981
	Penyesuaian : Biaya Material Medis	6.720.515	4.848.583	742.734	7.821.387	46.138.522	1.206.849	27.192.851	7.220.781	25.598.021
	JUMLAH BIAYA OPERASIONAL	388.886.634	325.341.538	111.175.516	448.779.255	2.693.993.012	539.646.985	2.236.523.686	765.001.496	1.532.612.960
	Jumlah Hari Perawatan Pasien selama 2002	504	585	214	1.014	10.477	2.940	14.463	5.846	16.780
	Rata-rata biaya pokok rawat inap perhari	771.600	556.139	519.512	442.583	257.134	183.553	154.638	130.859	91.336

Sumber : Data intern perusahaan setelah diolah



4.3.2. Sistem *Activity-Based Costing* (ABC)

Perhitungan biaya produk dengan menggunakan sistem ABC dapat dibagi menjadi 2 (dua) tahapan sebagai berikut :

4.3.2.1. Alokasi Tahap Pertama

Pada tahap pertama, aktifitas diidentifikasi dalam masing-masing aktifitas dan dikumpulkan yang sejenis. Pada tahapan ini diperlukan suatu daftar jenis aktifitas yang berbeda misalnya makanan pasien, tindakan perawatan dan lainnya. Biaya diklasifikasikan dalam kelompok biaya (*cost pool*) yang berada dalam suatu pusat aktifitas (*activity center*) dimana masing-masing kelompok memiliki faktor penyebab timbulnya biaya tersebut.

Pada tabel 4.7 menunjukkan kelompok biaya (*cost pool*) dan pemicu biaya dengan penjelasan sebagai berikut :

Cost pool yang terkait dengan biaya yang bersifat *unit level* yaitu biaya yang dapat dihubungkan dengan jumlah pasien, jam rawat pasien, hari perawatan pasien dan order makanan. Biaya yang termasuk *cost pool* ini adalah sebagai berikut :

- a. Biaya Obat. *Cost driver* untuk biaya obat adalah jumlah pasien.
- b. Biaya Material Non Medis. *Cost driver* untuk biaya material non medis adalah jumlah pasien.
- c. Biaya Peralatan Medis. *Cost driver* untuk biaya peralatan medis adalah hari perawatan pasien .
- d. Biaya Peralatan Non Medis. *Cost driver* untuk biaya peralatan non medis adalah hari perawatan pasien.

TABEL 4.7
KELOMPOK BIAYA DAN PEMICU BIAYA

Pool	Kelompok Biaya	Pemicu Biaya	Jumlah	Total
	Unit Level Activity			
Pool 1	Peralatan Medis	Hari perawatan pasien	52.210.255	72.840.255
	Peralatan Non Medis		20.630.000	
Pool 2	Gaji	Jam perawatan pasien	3.710.397.555	4.147.424.205
	Lembur		129.221.260	
	Gaji Lain-lain		307.805.390	
Pool 3	Listrik (a)	Jam perawatan pasien	667.477.754	1.213.595.916
	Listrik (b)		497.574.326	
	Listrik (c)		48.543.837	
Pool 4	Harga Pokok Bahan (a)	Oder makanan	762.172.194	1.524.344.387
	Harga Pokok Bahan (b)		609.737.755	
	Harga Pokok Bahan (c)		152.434.439	
Pool 5	Biaya Obat	Jumlah Pasien	811.427	145.969.082
	Material Non Medis		141.032.655	
	Perjalanan Dinas		4.125.000	
	Facility Level Activity			
Pool 6	Penunjang Operasional	Jumlah Perawat	81.795.496	543.297.996
	Diklat Karyawan		99.960.000	
	Pengurusan Ijin & Iuran		192.500	
	Uang makan karyawan		361.350.000	
Pool 7	Pemeliharaan Bangunan	Hari perawatan pasien	489.721.350	2.192.001.514
	Pemeliharaan Elektrikal		77.494.866	
	Penyusutan Inventaris		119.642.244	
	Dana Sosial (P)		190.584.680	
	Dana Sosial (K)		2.360.000	
	Air		411.105.800	
	Telepon		155.087.019	
	Pencucian		362.240.151	
	Sanitasi		382.185.784	
Bahan Bakar & Parkir	1.579.620			
Pool 8	Pajak Bumi Bangunan	Luas Lantai	22.882.706	47.159.360
	Asuransi Bangunan		24.276.654	

Sumber : Data internal perusahaan setelah diolah

- e. Harga Pokok Bahan. *Cost driver* untuk harga pokok bahan adalah order makanan.
- f. Gaji. *Cost driver* untuk gaji adalah jam perawatan pasien.
- g. Lembur. *Cost driver* untuk biaya lembur adalah jam perawatan pasien.
- h. Gaji Lain-lain. *Cost driver* untuk gaji lain-lain adalah jam perawatan pasien.
- i. Biaya Umum Listrik. *Cost driver* untuk biaya umum listrik adalah jam perawatan pasien.
- j. Biaya Perjalanan Dinas. *Cost driver* untuk biaya perjalanan dinas adalah jumlah pasien.

Cost pool yang terkait dengan biaya yang bersifat *facility level* yaitu biaya yang tidak dapat dihubungkan dengan secara jelas dengan jasa layanan rawat inap.

Biaya yang termasuk *cost pool* ini adalah sebagai berikut :

- a. Biaya Penunjang Operasional. *Cost driver* untuk biaya penunjang operasional adalah jumlah perawat.
- b. Biaya Pemeliharaan Bangunan. *Cost driver* untuk biaya pemeliharaan bangunan adalah hari perawatan pasien.
- c. Biaya Pemeliharaan Elektrikal. *Cost driver* untuk biaya pemeliharaan elektrikal adalah hari perawatan pasien.
- d. Biaya Penyusutan Inventaris. *Cost driver* untuk biaya penyusutan inventaris adalah hari perawatan pasien

- e. Diklat Karyawan. *Cost driver* untuk biaya yang dikeluarkan untuk melakukan pendidikan dan pelatihan adalah jumlah perawat.
- f. Dana Sosial (P). *Cost driver* untuk dana yang dikeluarkan dalam kaitan untuk membantu pasien yang tidak mampu adalah hari perawatan pasien.
- g. Dana Sosial (K). *Cost driver* untuk dana yang dikeluarkan dalam kaitan untuk membantu karyawan yang tidak mampu adalah hari perawatan pasien.
- h. Biaya Umum Air. *Cost driver* untuk biaya pemakaian air adalah hari perawatan pasien.
- i. Biaya Umum Telepon. *Cost driver* untuk biaya telepon adalah hari perawatan pasien.
- j. Biaya Pencucian. *Cost driver* untuk biaya pencucian adalah hari perawatan pasien.
- k. Biaya Sanitasi. *Cost driver* untuk biaya sanitasi adalah hari perawatan pasien.
- l. Pengurusan Ijin-ijin dan Iuran-iuran. *Cost driver* untuk biaya pengurusan ijin-ijin dan iuran-iuran adalah jumlah perawat.
- m. Bahan Bakar dan Parkir. *Cost driver* untuk biaya yang berkaitan dengan bahan bakar dan parkir adalah hari perawatan pasien
- n. Pajak Bumi dan Bangunan. *Cost driver* untuk pajak bumi dan bangunan adalah luas lantai.
- o. Asuransi Bangunan. *Cost driver* untuk asuransi bangunan adalah luas lantai.

- p. Uang Makan Karyawan. *Cost driver* untuk pemberian makan kepada karyawan adalah jumlah perawat.

Pada *Pool 3* yaitu kelompok biaya listrik dengan *cost driver* jam perawatan pasien dan *pool 4* yaitu kelompok biaya harga pokok bahan dengan *cost driver* order makanan dilakukan pengelompokan secara lebih terinci berdasarkan fasilitas yang disediakan. Pada pasien rawat inap kelas VIP, Utama dan kelas 1 mendapat fasilitas kamar perawatan dan makanan minuman yang berbeda dengan pasien rawat inap kelas 2 dan kelas 3. Perbedaan fasilitas yang diberikan secara kualitas dan kuantitas dengan tetap mengacu pada *Standart Operating and Procedure (SOP)* yang ada.

Setelah pengelompokan biaya homogen dilakukan maka dilakukan penghitungan tarif untuk masing-masing *pool*, dengan perhitungan masing-masing *pool* sebagai berikut :

Pool 1

Jumlah *Pool 1* : Jumlah hari perawatan pasien

Rp 72.840.255 : 52.823 = Rp 1.379 per hari perawatan

Pool 2

Jumlah *Pool 2* : Jumlah jam perawatan pasien

Rp 4.147.424.205 : 264.936 = Rp 15.654 per jam perawatan

Pool 3

Jumlah *Pool 3* : Jumlah jam perawatan pasien

(3a Rp 667.477.754 : 87.312 = Rp 7.645 per jam perawatan

(3b Rp 497.574.326 : 98.400 = Rp 5.057 per jam perawatan

(3c Rp 48.543.837 : 79.224 = Rp 613 per jam perawatan

Pool 4

Jumlah *Pool 4* : Jumlah order makanan

(4a Rp 762.172.194 : 47.202 = Rp 16.147 per order makanan

(4b Rp 609.737.755 : 60.927 = Rp 10.008 per order makanan

(4c Rp 152.434.439 : 50.340 = Rp 3.028 per order makanan

Pool 5

Jumlah *Pool 5* : Jumlah pasien

Rp 145.969.082 : 11.039 = Rp 13.223 per pasien

Pool 6

Jumlah *Pool 6* : Jumlah perawat

Rp 543.297.996 : 360 = Rp 1.509.161 per perawat

Pool 7

Jumlah *Pool 7* : Jumlah hari perawatan pasien

Rp 2.192.001.514 : 52.823 = Rp 41.497 per hari perawatan

Jumlah *Pool 8* : Luas lantai

Rp 47.159.360 : 4.465 = Rp 10.562 per luas lantai

4.3.2.2. Alokasi Tahap Kedua

Pada tahap kedua, biaya-biaya yang terakumulasi dalam kelompok biaya atau aktifitas dan telah diketahui tarif tiap kelompoknya maka dapat dialokasikan

pada setiap kelas rawat inap berdasarkan banyak aktifitas yang dikonsumsi.

Adapun perhitungan sebagai berikut :

Pengalokasian *Pool 1*

Dasar pengalokasian *pool 1* adalah hari perawatan pasien dan dibebankan ke masing-masing kelas perawatan sebagai berikut :

Kelas VIP A	504	x	Rp 1.379	=	Rp 694.991
Kelas VIP B	585	x	Rp 1.379	=	Rp 806.686
Kelas VIP C	214	x	Rp 1.379	=	Rp 295.095
Kelas Utama	1.014	x	Rp 1.379	=	Rp 1.398.255
Kelas 1 A	10.477	x	Rp 1.379	=	Rp 14.447.225
Kelas 1 B	2.940	x	Rp 1.379	=	Rp 4.054.112
Kelas 2 A	14.463	x	Rp 1.379	=	Rp 19.943.748
Kelas 2 B	5.846	x	Rp 1.379	=	Rp 8.061.339
Kelas 3	16.780	x	Rp 1.379	=	Rp 23.138.774

Pengalokasian *Pool 2*

Dasar pengalokasian *pool 2* adalah jam perawatan pasien dan dibebankan ke masing-masing kelas perawatan sebagai berikut :

Kelas VIP A	4.488	x	Rp 15.654	=	Rp 70.257.118
Kelas VIP B	4.776	x	Rp 15.654	=	Rp 74.765.596
Kelas VIP C	1.536	x	Rp 15.654	=	Rp 24.045.217

Kelas Utama	7.656	x	Rp 15.654	=	Rp 119.850.378
Kelas 1 A	54.816	x	Rp 15.654	=	Rp 858.113.677
Kelas 1 B	14.040	x	Rp 15.654	=	Rp 219.788.311
Kelas 2 A	71.040	x	Rp 15.654	=	Rp 1.112.091.281
Kelas 2 B	27.360	x	Rp 15.654	=	Rp 428.305.426
Kelas 3	79.224	x	Rp 15.654	=	Rp 1.240.207.202

Pengalokasian *Pool 3*

Dasar pengalokasian *pool 3* adalah jam perawatan pasien dan dibebankan ke masing-masing kelas perawatan sebagai berikut :

Kelas VIP A	4.488	x	Rp 7.645	=	Rp 34.309.604
Kelas VIP B	4.776	x	Rp 7.645	=	Rp 36.511.290
Kelas VIP C	1.536	x	Rp 7.645	=	Rp 11.742.324
Kelas Utama	7.656	x	Rp 7.645	=	Rp 58.528.148
Kelas 1 A	54.816	x	Rp 7.645	=	Rp 419.054.203
Kelas 1 B	14.040	x	Rp 7.645	=	Rp 107.332.184
Kelas 2 A	71.040	x	Rp 5.057	=	Rp 359.224.391
Kelas 2 B	27.360	x	Rp 5.057	=	Rp 138.349.934
Kelas 3	79.224	x	Rp 613	=	Rp 48.543.837

Pengalokasian *Pool 4*

Dasar pengalokasian *pool 4* adalah jumlah order makanan dan dibebankan ke masing-masing kelas perawatan sebagai berikut :

Kelas VIP A	1.512	x	Rp 16.147	=	Rp 24.414.312
Kelas VIP B	1.755	x	Rp 16.147	=	Rp 28.338.041
Kelas VIP C	642	x	Rp 16.147	=	Rp 10.366.394
Kelas Utama	3.042	x	Rp 16.147	=	Rp 49.119.271
Kelas 1 A	31.431	x	Rp 16.147	=	Rp 507.517.355
Kelas 1 B	8.820	x	Rp 16.147	=	Rp 142.416.820
Kelas 2 A	43.389	x	Rp 10.008	=	Rp 434.223.110
Kelas 2 B	17.538	x	Rp 10.008	=	Rp 175.514.644
Kelas 3	50.340	x	Rp 3.028	=	Rp 152.434.439

Pengalokasian *Pool 5*

Dasar pengalokasian *pool 5* adalah jumlah pasien dan dibebankan ke masing-masing kelas perawatan sebagai berikut :

Kelas VIP A	187	x	Rp 13.323	=	Rp 2.472.708
Kelas VIP B	199	x	Rp 13.323	=	Rp 2.631.384
Kelas VIP C	64	x	Rp 13.323	=	Rp 846.274
Kelas Utama	319	x	Rp 13.323	=	Rp 4.218.148
Kelas 1 A	2.284	x	Rp 13.323	=	Rp 30.201.412
Kelas 1 B	585	x	Rp 13.323	=	Rp 7.735.475
Kelas 2 A	2.960	x	Rp 13.323	=	Rp 39.140.183
Kelas 2 B	1.140	x	Rp 13.323	=	Rp 15.074.260

Kelas 3 3.301 x Rp 13.323 = Rp 43.649.238

Pengalokasian *Pool 6*

Dasar pengalokasian *pool 6* adalah jumlah perawat dan dibebankan ke masing-masing kelas perawatan sebagai berikut :

Kelas VIP A	10	x	Rp1.509.161	=	Rp	15.091.611
Kelas VIP B	12	x	Rp1.509.161	=	Rp	18.109.933
Kelas VIP C	6	x	Rp1.509.161	=	Rp	9.054.967
Kelas Utama	10	x	Rp1.509.161	=	Rp	15.091.611
Kelas 1 A	76	x	Rp1.509.161	=	Rp	114.696.244
Kelas 1 B	22	x	Rp1.509.161	=	Rp	33.201.544
Kelas 2 A	96	x	Rp1.509.161	=	Rp	144.879.466
Kelas 2 B	30	x	Rp1.509.161	=	Rp	45.274.833
Kelas 3	98	x	Rp1.509.161	=	Rp	147.897.788

Pengalokasian *Pool 7*

Dasar pengalokasian *pool 7* adalah jumlah hari perawatan pasien dan dibebankan ke masing-masing kelas perawatan sebagai berikut :

Kelas VIP A	504	x	Rp 41.497	=	Rp	20.914.540
Kelas VIP B	585	x	Rp 41.497	=	Rp	24.275.806
Kelas VIP C	214	x	Rp 41.497	=	Rp	8.880.380
Kelas Utama	1.014	x	Rp 41.497	=	Rp	42.076.063

Kelas 1 A	10.477	x	Rp 41.497	=	Rp 434.765.156
Kelas 1 B	2.940	x	Rp 41.497	=	Rp 122.001.485
Kelas 2 A	14.463	x	Rp 41.497	=	Rp 600.172.612
Kelas 2 B	5.846	x	Rp 41.497	=	Rp 242.592.069
Kelas 3	16.780	x	Rp 41.497	=	Rp 696.321.402

Pengalokasian *Pool* 8

Dasar pengalokasian *pool* 8 adalah luas lantai dan dibebankan ke masing-masing kelas perawatan sebagai berikut :

Kelas VIP A	240	x	Rp 10.562	=	Rp 2.534.882
Kelas VIP B	280	x	Rp 10.562	=	Rp 2.957.362
Kelas VIP C	40	x	Rp 10.562	=	Rp 422.480
Kelas Utama	280	x	Rp 10.562	=	Rp 2.957.362
Kelas 1 A	1.040	x	Rp 10.562	=	Rp 10.984.487
Kelas 1 B	320	x	Rp 10.562	=	Rp 3.379.842
Kelas 2 A	975	x	Rp 10.562	=	Rp 10.297.957
Kelas 2 B	315	x	Rp 10.562	=	Rp 3.327.032
Kelas 3	975	x	Rp 10.562	=	Rp 10.297.957

Perhitungan harga pokok jasa rawat inap untuk masing-masing kelas perawatan dengan sistem ABC ditunjukkan pada Tabel 4.8.

TABEL 4.8

HARGA POKOK RAWAT INAP DENGAN SISTEM ABC

Kelas	Pool 1	Pool 2	Pool 3	Pool 4	Pool 5	Pool 6	Pool 7	Pool 8	Total	Hari Perawatan	Harga Pokok
VIP A	694.991	70.257.118	34.309.604	24.414.312	2.472.708	15.091.611	20.914.540	2.534.882	170.689.765	504	338.670
VIP B	806.686	74.765.596	36.511.290	28.338.041	2.631.384	18.109.933	24.275.806	2.957.362	188.396.097	585	322.045
VIP C	295.095	24.045.217	11.742.324	10.366.394	846.274	9.054.967	8.880.380	422.480	65.653.132	214	306.790
Utama	1.398.255	119.850.378	58.528.148	49.119.271	4.218.148	15.091.611	42.078.063	2.957.362	293.241.236	1.014	289.193
1 A	14.447.255	858.113.677	419.054.203	507.517.355	30.201.412	114.696.244	434.765.156	10.984.487	2.389.779.789	10.477	228.098
1 B	4.054.112	219.788.311	107.332.184	142.416.820	7.735.475	33.201.544	122.001.485	3.379.842	639.909.774	2.940	217.656
2 A	19.943.748	1.112.091.281	359.224.391	434.223.110	39.140.183	144.879.466	600.172.612	10.297.957	2.719.972.748	14.463	188.064
2 B	8.061.339	428.305.426	138.349.934	175.514.644	15.074.260	45.274.833	242.592.069	3.327.032	1.056.499.538	5.846	180.722
3	23.138.774	1.240.207.202	48.543.837	152.434.439	43.649.238	147.897.788	696.321.402	10.297.957	2.362.490.636	16.780	140.792

Sumber : Data intern perusahaan setelah diolah

Pada tabel 4.9 yang menunjukkan perbandingan tarif antara perhitungan dengan sistem tradisional dan sistem ABC. Perbandingan tersebut menunjukkan ketidakakuratan perhitungan harga pokok yang dapat mempengaruhi keuntungan diperoleh dari jasa pelayanan rawat inap. Semakin besar keuntungan yang diperoleh akan membantu manajemen dalam menetapkan kebijakan penetapan tarif. Tabel tersebut menunjukkan bahwa dengan sistem ABC, pada Kelas 2A, 2B dan Kelas 3 mengalami kerugian dan secara keseluruhan memberikan keuntungan sebesar Rp 1.665.470,-. Sedangkan dengan sistem tradisional, pada kelas 2B dan kelas 3 yang mengalami kerugian dan secara keseluruhan memberikan keuntungan yang lebih kecil dibandingkan dengan sistem ABC yaitu sebesar Rp 770.146,-.

TABEL 4.9
PERBANDINGAN TARIF DAN HARGA POKOK RAWAT INAP

No.	Kelas	Tarif	Sistem		Selisih antara Tarif dengan :	
			Tradisional	ABC	Tradisional	ABC
1	VIP A	Rp 825,000	Rp 771,600	Rp 338,670	Rp 53,400	Rp 486,330
2	VIP B	Rp 770,000	Rp 556,139	Rp 322,045	Rp 213,861	Rp 447,955
3	VIP C	Rp 660,000	Rp 519,512	Rp 306,790	Rp 140,488	Rp 353,210
4	Utama	Rp 550,000	Rp 442,583	Rp 289,193	Rp 107,417	Rp 260,807
5	1 A	Rp 440,000	Rp 257,134	Rp 228,098	Rp 182,866	Rp 211,902
6	1 B	Rp 275,000	Rp 183,553	Rp 217,656	Rp 91,447	Rp 57,344
7	2 A	Rp 165,000	Rp 154,638	Rp 188,064	Rp 10,362	Rp (23,064)
8	2 B	Rp 110,000	Rp 130,859	Rp 180,722	Rp (20,859)	Rp (70,722)
9	3	Rp 82,500	Rp 91,336	Rp 140,792	Rp (8,836)	Rp (58,292)
Keuntungan					Rp 770,146	Rp 1,665,470

Sumber : Data intern perusahaan setelah diolah

4.3.3. Kebijakan Penetapan Tarif

Dalam menentukan kebijakan penetapan tarif, manajemen dapat menggunakan beberapa pertimbangan yaitu berdasar atas biaya produk tersebut, berdasar atas harga pokok ditambah dengan persentase tertentu dari harga pokok, berdasar pada studi banding rumah sakit lain (pesaing) dan berdasar pada pertimbangan fungsi sosial.

Kebijakan penetapan tarif dengan memberikan pelayanan “rugi” berdasar pada pertimbangan antara profit dan tanggung jawab sosial. Keputusan tersebut diambil dengan pertimbangan bahwa kerugian tersebut dapat ditutup dengan keuntungan yang diperoleh dari kelas perawatan rawat inap yang lain.



BAB V

SIMPULAN DAN SARAN

5.1. Simpulan

Berdasarkan pembahasan sebelumnya, maka dapat disimpulkan sebagai berikut :

- a. Dalam melakukan perhitungan harga pokok jasa perawatan rawat inap, manajemen mempergunakan sistem biaya tradisional dengan membebankan biaya berdasarkan jumlah hari perawatan.
- b. Perhitungan harga pokok jasa untuk tarif pelayanan rawat inap menggunakan sistem *Activity-Based Costing* (ABC) akan menghasilkan perhitungan yang akurat karena pembebanan biaya ke produk berdasarkan penggunaan sumber daya oleh produk tersebut.
- c. Informasi yang dihasilkan dari perhitungan dengan sistem *Activity-Based Costing* dapat mendukung kebijakan perusahaan dalam menetapkan tarif pelayanan rawat inap dan dapat mengetahui besarnya subsidi yang ditetapkan untuk ruang rawat inap.

5.2. Saran

Berdasarkan hasil penelitian, manajemen perlu menerapkan sistem *Activity-Based Costing* (ABC) dalam perhitungan harga pokok produk atau jasa untuk dapat memperoleh informasi harga pokok yang akurat. Informasi tersebut dapat digunakan oleh manajemen untuk melakukan perencanaan dan penetapan strategi yang lebih baik.

Penerapan sistem *Activity-Based Costing* (ABC) harus didukung oleh sistem akuntansi yang memadai dan sistem akuntansi yang ada perlu dikembangkan agar dapat menunjang penerapan sistem *Activity-Based Costing* (ABC).



DAFTAR KEPUSTAKAAN

- Blocher, Edward J., Kung H. Chen, dan Thomas W. Lin. 1999. *Cost Management : A Strategic Emphasis*. International Edition. Irwin/McGraw-Hill: A Division of the McGraw-Hill Companies. The McGraw-Hill Companies Inc. United State of America.
- Cooper, Robin, dan Robert S. Kaplan. 1999. *The Design of Cost Management System Text and Cases*. Second Edition. Upper Saddle River, New Jersey : Prentice-Hall. Inc.
- Departemen Kesehatan Republik Indonesia. 2002. *Undang-Undang Pokok Kesehatan No. 23 tahun 1992*. www.depkes.go.id. Jakarta : Departemen Kesehatan Republik Indonesia.
- Djulfithir, Muhamad. 2002. *Penerapan ABC untuk Menentukan Keakuratan Perhitungan HP Jasa Layanan Rawat Tinggal Guna Mendukung Continuous Improvement pada RS di Lamonga.*, Skripsi. Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga.
- Faizal, Akbar. 2002. *Rumitnya Mengelola Subsidi Silang*. Majalah Swasembada No. 16/XVIII/8 – 21 Agustus 2002. Jakarta : Yayasan Sembada Swakarya.
- Halim, Abdul, dan Bambang Supomo. 1993. *Akuntansi Manajemen*. Edisi Pertama. BPFE Yogyakarta.
- Hansen, Don R. dan Maryanne M. Mowen. 2000. *Management Accounting*, 5th Edition. Cincinnati, Ohio, USA : South-Western College Publishing.
- Hilton, Ronald W., Michael W. Maher, dan Frank H. Selto. 2000. *Cost Management : Strategies for Business Decisions*. International Edition. United States of America : The McGraw-Hill Companies Inc.
- Hornngren, Charles T., George Foster dan Srikant Datar. 1994. *Cost Accounting : Managerial Emphasis*. International Edition. Eighth Edition. Englewood Cliffs, New Jersey : Prentice-Hall, Inc.

- Kotler, Philip. 1997. *Marketing Management : Analysis, Planning, Implementation, and Control*. International Edition. Ninth Edition. Upper Saddle, New Jersey : Prentice Hall, Inc. A Simon & Schuster Company.
- Maciarullo, Joseph A. dan Calvin J. Kirby., 1994. *Management Control System : Using Adaptive System to Attain Control*. Second Edition, Englewood Cliffs, New Jersey : Prentice-Hall, Inc.
- Mulyadi dan Johny Setyawan. 2000. *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen : Sistem Pelipatgandaan Kinerja Perusahaan*. Edisi ke-1. Yogyakarta : Aditya Media.
- Purbaja, Nurul Hasanah. 2002. *Perbandingan Metode Activity-Based Costing (ABC) dengan Metode Functional Based terhadap Ketepatan Perhitungan Biaya Pasien dalam Rangka Peningkatan Keunggulan Kompetitif (Studi Kasus pada Instalasi kamar Operasi dan Sterilisasi dan Instalasi Rawat Inap Rumah Sakit Pelabuhan di Surabaya)*. Skripsi. Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga.
- Silaen, Jansen T. dan V. Setyono. 1999. *Akuntansi Rumah Sakit : Studi Kasus Rumah Sakit Pemerintah*. Jakarta : CV. Sasama Mitra Sukses.

