

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Pada organisasi yang berorientasi profit atau yang bertujuan mencari laba, penjualan adalah sumber utama yang menghasilkan laba. Organisasi seperti itu akan berusaha menekan jumlah biaya yang dikeluarkan. Begitu pula dengan organisasi yang berorientasi non profit juga tetap berusaha akan meningkatkan penjualan dengan tujuan menjaga keberlangsungan operasional organisasi dan memberikan pelayanan yang sebaik-baiknya demi kepuasan konsumen.

Rumah sakit adalah salah satu contoh organisasi yang berorientasi non profit. Tugas utama rumah sakit adalah pelayanan pengobatan dan pemulihan kesehatan sesuai dengan standar pelayanan rumah sakit. Pelayanan terbaik merupakan salah satu tanggung jawab dari rumah sakit, maka rumah sakit dituntut untuk dapat memanfaatkan teknologi dari bidang kesehatan, bidang komunikasi, informasi dan bidang transportasi yang dapat mendukung jasa pelayanan kesehatan sehingga rumah sakit mampu memberikan pelayanan terbaik. Menurut Undang-undang Nomor 44 Tahun 2009 Rumah Sakit diselenggarakan berdasarkan Pancasila dan didasarkan kepada nilai kemanusiaan, etika, dan profesionalitas, manfaat, keadilan, persamaan hak, perlindungan dan keselamatan pasien serta mempunyai faktor sosial.

Dalam memberikan jasa pelayanan kesehatan, rumah sakit memperoleh penghasilan dari pendapatan jasa dan fasilitas yang diberikan salah satunya adalah

jasa rawat inap, dimana pendapatan dari jasa tersebut di dapat dari tarif yang harus dibayar oleh pemakai jasa rawat inap. Penentuan tarif jasa rawat inap merupakan suatu keputusan yang sangat penting karena dapat mempengaruhi profitabilitas suatu rumah sakit.

Berdasarkan kondisi tersebut, maka rumah sakit dituntut dapat memanfaatkan teknologi dan tenaga-tenaga ahli di bidang kesehatan, bidang komunikasi, informasi dan bidang transportasi yang dapat mendukung jasa pelayanan kesehatan sehingga rumah sakit mampu memberikan pelayanan kesehatan yang terbaik. Pemanfaatan berbagai teknologi dan para tenaga ahli membuat biaya operasional yang dikeluarkan rumah sakit menjadi tinggi dan berdampak pada pemberian tarif jasa rawat inap.

Untuk mengendalikan biaya-biaya tersebut, pihak rumah sakit memerlukan sistem akuntansi yang tepat. Terkhusus metode perhitungan penentuan biaya guna menghasilkan informasi biaya yang akurat berkenan dengan biaya aktivitas pelayanannya. Selama ini Rumah Sakit Tiara dalam menentukan harga pokoknya hanya menggunakan sistem biaya tradisional yang penentuan harga pokoknya tidak lagi mencerminkan aktivitas yang spesifik karena banyaknya kategori yang bersifat tidak langsung dan cenderung tetap (*fixed*).

Perhitungan harga pokok pada awalnya diterapkan dalam perusahaan manufaktur. Akan tetapi, dalam perkembangannya perhitungan penentuan harga pokok telah diadopsi oleh perusahaan jasa, perusahaan dagang dan sektor nirlaba.

Dalam Pasal 3 Surat Keputusan Menteri Kesehatan Nomor 560/MENKES/SK/IV/2003 tentang Pola Tarif Perjan Rumah Sakit

diperhitungkan atas dasar *unit cost* dari setiap jenis pelayanan dan kelas perawatan.

Seiring berkembangnya ilmu pengetahuan pada awal 1900-an lahirlah suatu sistem penentuan harga pokok berdasarkan aktivitas yang dirancang untuk mengatasi distorsi biaya. Sistem akuntansi ini disebut *Activity Based Costing* (ABC). Metode tersebut sangat direkomendasikan sebagai metode perhitungan tarif sewa di rumah sakit. Karena, metode ini menggunakan *cost driver* yang mendasar pada aktivitas yang menimbulkan biaya, sehingga dianggap mampu mengalokasikan biaya aktivitas disetiap pelayanan secara tepat berdasarkan konsumsi masing-masing aktivitas.

Activity Based Costing dapat menelusuri asal biaya dan sistem ini dapat melakukan penghapusan aktivitas yang tidak bernilai tambah sehingga pihak manajemen dapat mempertahankan serta meningkatkan kualitas pelayanan dengan berfokus pada pengurangan biaya. Sistem ini juga meningkatkan ketelitian dalam perincian biaya dan ketetapan pembiayaan yang lebih akurat, serta dapat membantu perusahaan jasa seperti Rumah Sakit Tiara secara efisien dengan mengukur aktivitas dan biaya aktivitas di dalam rumah sakit.

Rumah Sakit Tiara Pematangsiantar adalah objek yang dijadikan fokus penelitian yang terletak di kota Pematangsiantar menawarkan berbagai jenis pelayanan, yaitu pelayanan rawat jalan, pelayanan rawat darurat, pelayanan ICU, pelayanan rawat inap klinik rawat gigi dan mulut, dan laboratorium.

Untuk pelayanan rawat inap rumah sakit umum Tiara mempunyai 4 tipe kamar yang ditawarkan sesuai dengan tingkat pasien yang ada, yaitu: kelas III, kelas II, kelas I, VIP dan VVIP.

Rumah Sakit Tiara Pematangsiantar menghitung tarif kamar rawat inapnya atas dasar *unit cost*. Perhitungan *unit cost* dilakukan secara terpisah untuk setiap jenis kelas rawat inap. Cara perhitungannya yaitu dengan menjumlahkan biaya tetap, biaya semi variabel dan biaya variabel sehingga dihasilkan biaya total. Kemudian biaya total dibagi dengan jumlah hari rawat inap. Penentuan tarif dengan menggunakan cara tersebut akan menghasilkan informasi yang kurang akurat dalam menentukan tarif yang harus dibayar oleh pemakai jasa rawat inap. Berdasarkan latar belakang diatas, penelitian ini diberi judul “***Activity Based Costing System* Sebagai Alternatif Penentuan Harga Pokok Tarif Jasa Rawat Inap Pada Rumah Sakit Tiara Pematangsiantar**”.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan di atas, maka yang menjadi masalah pokok penelitian ini adalah:

1. Bagaimana penentuan tarif rawat inap pada Rumah Sakit Tiara Pematangsiantar dengan menggunakan metode *Activity Based Costing*?
2. Berapa besarnya perbedaan tarif jasa rawat inap pada Rumah Sakit Tiara dengan menggunakan perhitungan akuntansi biaya tradisional dan *Activity Based Costing*?

1.3. Batasan Masalah

Untuk memfokuskan penelitian masalah, maka hal-hal yang akan diteliti memiliki ruang lingkup yang jelas dan terarah. Maka, penulis melakukan pembatasan masalah sebagai berikut:

1. Objek penelitian ini adalah Rumah Sakit Tiara Pematangsiantar.
2. Data-data yang digunakan dari rumah sakit mencakup data Tahun 2017.
3. Penentuan tarif rawat inap yang akan diteliti adalah perawatan umum pada kamar VVIP.
4. Tarif jasa rawat inap hanya sebatas harga kamar pada rumah sakit.

1.4. Tujuan Penelitian

Adapun tujuan yang diperoleh dari penelitian ini adalah:

- A. Untuk mengetahui bagaimana penentuan tarif jasa rawat inap dengan menggunakan *Activity Based Costing* pada Rumah Sakit Tiara Pematangsiantar.
- B. Untuk mengetahui besarnya perbandingan tarif jasa rawat inap dengan menggunakan akuntansi biaya tradisional dan *Activity Based Costing*.

1.5. Manfaat Penelitian

Dengan adanya tujuan penelitian diatas, maka penelitian ini dilakukan dengan memberikan manfaat kepada:

- a. Bagi penulis, hasil penelitian ini diharapkan dapat menambah pengetahuan tentang penentuan tarif jasa rawat inap dengan menggunakan metode *Activity Based Costing*.

- b. Bagi pihak rumah sakit, penelitian ini diharapkan dapat dijadikan sebagai acuan dalam menerapkan tarif jasa rawat inap dan sebagai alat pembandingan dengan harga yang ditetapkan selama ini.
- c. Bagi pembaca, kiranya penelitian ini bisa menjadi salah satu masukan yang memberikan informasi mengenai penerapan *Activity Based Costing*. Terutama dalam penerapannya di rumah sakit yang berfokus pada pelayanan masyarakat.

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Definisi Biaya

Menurut Sofia dan Septian:

Biaya adalah sumber daya yang dikorbankan atau dilepaskan untuk mencapai tujuan tertentu dimasa depan.¹

Carter dan Usry mengemukakan:

Istilah biaya menjadi lebih spesifik bila deskripsinya dimodifikasi menjadi biaya langsung, biaya utama (*prime cost*), biaya konversi, biaya tidaklangsung, biaya tetap, biaya variabel, biaya terkendali, biaya produk, biaya periode, biaya bersama, biaya estimasi, biaya standar, biaya tertanam, atau biaya tunai. Setiap modifikasi mengimplikasikan atribut-atribut tertentu yang terpenting dalam pengukuran biaya.²

Thomas Sumarsan mengemukakan biaya adalah:

Biaya adalah pengorbanan sumber ekonomis, yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk mencapai tujuan organisasi, termasuk harga pokok yang dikorbankan di dalam usaha untuk memperoleh penghasilan.³

2.2. Klasifikasi Biaya

Klasifikasi biaya sangat di perlukan untuk mengembangkan data yang dapat membantu manajemen dalam mencapai tujuannya.

¹Sofia Prima dan Septian Bayu, **Akuntansi Biaya**, Edisi Kedua: In Media, Bogor, 2014, hal. 10

² William K. Carter and Milton F. Usry, **Cost Accounting, 13rd Edition, Akuntansi Biaya**, Ahli Bahasa: Krista, Buku Satu, Edisi Ketigabelas, Salemba Empat, Jakarta, 2006,hal. 30

³Thomas Sumarsan, **Sistem Pengendalian Manajemen: Konsep, Aplikasi dan Pengukuran Kinerja**, Cetakan Pertama: Indeks, Jakarta, 2010, hal. 104

Untuk tujuan perhitungan biaya produk dan jasa, biaya dapat diklasifikasikan menurut tujuan atau fungsi-fungsi.

Menurut Sofia dan Septian, klasifikasi biaya adalah:

Keberhasilan dalam merencanakan dan mengendalikan biaya tergantung pada pemahaman yang menyeluruh atas hubungan antara biaya dan aktivitas bisnis. Biaya akan di klasifikasikan menjadi biaya tetap, biaya variabel, dan biaya semivariabel.⁴

Menurut Carter dan Usry:

Studi dan analisis yang hati-hati atas dampak aktivitas bisnis atas biaya umumnya akan menghasilkan klasifikasi tiap pengeluaran sebagai:

- a. **Biaya tetap adalah didefinisikan sebagai biaya yang secara total tidak berubah saat aktivitas bisnis meningkat atau menurun.**
- b. **Biaya Variabel adalah didefinisikan sebagai biaya yang secara total meningkat secara proporsional terhadap peningkatan dalam aktivitas.**
- c. **Biaya Semivariabel didefinisikan sebagai biaya yang memperlihatkan baik karakteristik-karakteristik dari biaya tetap maupun biaya variabel.⁵**

Menurut Bastian Bustami dan Nurlela:

Klasifikasi biaya yang umum digunakan adalah biaya dalam hubungan dengan:

- a. **Biaya Dalam Hubungan Dengan Produk**
 - 1) **Biaya Produksi (biaya penjualan) adalah biaya yang digunakan dalam proses produksi yang terdiri dari bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan biaya overhead pabrik.**
 - 2) **Biaya Non Produksi adalah biaya yang tidak berhubungan dengan proses produksi (seperti: Beban pemasaran, beban administrasi, dan beban keuangan).**
- b. **Biaya Dalam Hubungan dengan Volume Produksi**
 - 1) **Biaya Variabel adalah biaya yang berubah sebanding dengan perubahan volume produksi dalam rentang relevan, tetapi secara per-unit tetap.**

⁴Sofia Prima dan Septian Bayu, *Akuntansi Biaya*, Edisi Kedua: In Media, Bogor, 2014, hal. 11

⁵William K and Milton F., *Cost Accounting, 13rd Edition*, *Akuntansi Biaya*, Alih Bahasa: Krispta, Buku Satu, Edisi Ketigabelas, Salemba Empat, Jakarta, 2006, hal. 57-60

- 2) **Biaya Tetap** adalah biaya yang secara totalitas bersifat tetap dalam rentang relevan tertentu, tetapi secara per-unit berubah.
- 3) **Biaya Semi** adalah biaya didalamnya mengandung unsur tetap dan mengandung unsur variabel.
- c. **Biaya Dalam Hubungan Dengan Departemen Produksi**
 - 1) **Biaya Langsung Departemen** adalah biaya yang dapat ditelusuri secara langsung kedepartemen bersangkutan.
 - 2) **Biaya Tidak Langsung Departemen** adalah biaya yang tidak dapat ditelusuri secara langsung kedepartemen bersangkutan.
- d. **Biaya Dalam Hubungan Dengan Departemen Periode Waktu**
 - 1) **Biaya Pengeluaran Modal** adalah biaya yang dikeluarkan untuk memberikan manfaat dimasa depan dan dalam jangka waktu yang panjang dan dilaporkan sebagai aktiva.
 - 2) **Biaya Pengeluaran Pendapatan** adalah biaya yang memberikan manfaat untuk periode sekarang dan dilaporkan sebagai beban.
- e. **Biaya Dalam Hubungan Dengan Pengambilan Keputusan**
 - 1) **Biaya Relevan** adalah biaya masa akan datang yang berbeda dalam beberapa alternatif yang berbeda.
 - 2) **Biaya Tidak Relevan** adalah biaya yang dikeluarkan tetapi tidak mempengaruhi keputusan apapun.⁶

2.3. Sistem Akuntansi Biaya Tradisional

Tanpa mempedulikan jumlah dari departemen, tempat penampungan biaya *overhead* pabrik, maupun dasar alokasi perbedan yang digunakan, sistem perhitungan biaya tradisional memiliki karakter khusus yaitu dalam penggunaan ukuran yang berkaitan dengan volume atau ukuran tingkat unit secara eksklusif sebagai dasar untuk mengalokasikan biaya overhead pabrik ke *output*.

Menurut Darsono dan Ari Purwanti:

Dalam kalkulasi biaya normal (*normal costing*), biaya overhead pabrik dialokasikan ke proses produksi berdasar tarif yang ditentukan lebih dahulu dikalikan dengan kapasitas pabrik yang nyata (*actual capacity*). Kapasitas pabrik itu didasarkan pada lima unsur yaitu: (1) biaya bahan langsung, (2) biaya tenaga kerja

⁶Bastian Bustami dan Nurleli, **Akuntansi Biaya**, Edisi Keempat: Mitra Wacana Media, Jakarta, 2013, hal. 12-17

langsung, (3) jam tenaga kerja langsung, (4) jam mesin, dan (5) unit output yang dihasilkan.⁷

Sistem biaya tradisional adalah penentuan Harga Pokok Produksi yang menggunakan dasar pembebanan biaya sesuai dengan perubahan unit atau volume produk yang diproduksi.

Sistem tradisional hanya membebankan biaya pada produk sebesar biaya produksinya, biaya pemasaran serta administrasi dan umum tidak di perhitungkan kedalam *cost* produk, namun diperlakukan sebagai biaya usaha dan dikurangkan langsung dari laba bruto untuk menghitung laba bersih usaha. Oleh karena itu dalam sistem tradisional biaya produknya terdiri dari tiga elemen yaitu:

- a. Biaya bahan baku
- b. Biaya tenaga kerja langsung
- c. Biaya *overhead* pabrik

Setelah biaya-biaya diakumulasikan kedalam satu kesatuan untuk keseluruhan pabrik kemudian tarif keseluruhan pabrik dihitung dengan menggunakan driver tunggal yang biasanya adalah jam kerja langsung. Hasil produksi dianggap menggunakan biaya *overhead* sesuai dengan jam kerja langsung yang digunakan.

Biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung merupakan biaya langsung sehingga tidak menimbulkan masalah pembebanan pada produk. Pembebanan biaya bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung dapat dilakukan secara akurat.

⁷Darsono Prawironegoro dan Ari Purwanti, **Penganggaran Perusahaan**, Edisi Kedua: Mitra Wacana Media, Jakarta, 2010, hal. 63-64

Perhitungan biaya produk dalam sistem biaya tradisional menggunakan penggerak aktivitas tingkat unit (*unit activity cost drivers*).

Menurut Hansen dan Mowen tentang **”Penggerak Aktivitas tingkat unit adalah faktor yang menyebabkan perubahan dalam biaya seiring dengan perubahan jumlah unit yang diproduksi.”**⁸

Namun, biaya *overhead* pabrik menimbulkan masalah karena biaya *overhead* pabrik tidak dapat diobservasi secara fisik. Oleh karena itu, pembebanan biaya *overhead* pabrik harus berdasarkan pada penelusuran *driver* dan alokasi. Dalam sistem tradisional hanya menggunakan *driver-driver* aktivitas berlevel unit untuk membebankan biaya *overhead* pabrik pada produk. Contoh *driver-driver* berlevel unit misalnya jumlah unit yang dihasilkan, jam kerja langsung, jam mesin, presentase dari biaya tenaga kerja langsung.

Gambar 2.1.
Tarif Keseluruhan Pabrik



Sumber: Don R. Hansen dan Maryanne Mowen, *Management Accounting, 7th Edition*, Akuntansi Manajemen, Ahli Bahasa:

⁸ Don R. Hansen dan Maryanne Mowen, *Management Accounting, 7th Edition*, Akuntansi Manajemen, Ahli Bahasa: Dewi Fitriyani dan Deny Arnos Kwary, Buku Satu, Edisi Ketujuh: Salemba Empat, Jakarta, 2006, hal. 142

Dewi Fitriyani dan Deny Arnos Kwary, Buku Satu, Edisi Ketujuh: Salemba Empat, Jakarta, 2006, Hal. 144

Akuntansi biaya tradisional mempunyai kelemahan yaitu:

- a. Hanya menggunakan biaya tenaga kerja langsung sebagai dasar untuk mengalokasikan biaya *overhead* pabrik dari pusat biaya kepada produk dan jasa.
- b. Hanya dasar alokasi yang berkaitan dengan volume yang digunakan untuk mengalokasikan biaya *overhead* pabrik dari pusat biaya kepada produk atau jasa.
- c. Pusat biaya terlalu besar. Sistem tradisional terutama memfokuskan pada kinerja keuangan jangka pendek, sehingga sistem tradisional ini jika digunakan untuk penetapan harga dan untuk mengidentifikasi produk dan jasa yang menguntungkan, angka-angkanya tidak dapat diandalkan.
- d. Tidak memperdulikan biaya pemasaran. Akuntansi biaya dalam sistem tradisional ini hanya sedikit memperdulikan biaya pemasaran, sehingga manajemen tidak memperoleh informasi biaya yang memungkinkan bagi manajemen untuk menganalisis profitabilitas saluran distribusi, metode pemasaran, jumlah order, daerah pemasaran dan sebagainya.

2.4. *Activity Based Costing*

2.4.1. Pengertian *Activity Based Costing*

Activity Based Costing merupakan sistem yang menerapkan konsep-konsep akuntansi aktivitas untuk menghasilkan perhitungan harga pokok yang lebih akurat. *Activity Based Costing* memfokuskan pada aktivitas sebagai objek biaya yang fundamental. Namun, dari perspektif manajerial, sistem ABC tidak

hanya menawarkan lebih dari sekedar informasi biaya produk yang akurat akan tetapi juga menyediakan informasi tentang biaya dan kinerja aktivitas dari sumber daya serta dapat menelusuri biaya-biaya secara akurat ke objek biaya selain produk. Misalnya, pelanggan dan saluran distribusi perhitungan. Perhitungan biaya berdasarkan aktivitas merupakan pendekatan perhitungan biaya yang membebankan biaya sumber daya ke objek biaya seperti produk, jasa atau pelanggan berdasarkan aktivitas yang dilakukan untuk objek biaya tersebut.

Garrison dan Norren mengemukakan :

***Activity Based Costing (ABC)* adalah metode *costing* yang dirancang untuk menyediakan informasi biaya bagi manajer untuk keputusan strategik dan keputusan lainnya yang mungkin akan mempengaruhi kapasitas dan juga biaya tetap, dan juga digunakan sebagai *elementary based management* yaitu pendekatan manajemen yang fokus pada aktivitas.⁹**

Dasar pemikiran pendekatan perhitungan harga pokok produksi berdasarkan aktivitas ini adalah bahwa produk atau jasa perusahaan merupakan hasil dari aktivitas dan aktivitas tersebut menggunakan sumber daya yang menyebabkan timbulnya biaya. Biaya dari sumber daya dibebankan kepada aktivitas berdasarkan aktivitas yang menggunakan atau mengkonsumsi sumber daya dan biaya dari aktivitas dibebankan ke objek biaya berdasarkan aktivitas yang dilakukan untuk objek biaya berdasarkan aktivitas yang dilakukan untuk objek biaya. *Activity Based Costing* mengakui hubungan sebab akibat atau hubungan langsung antara biaya sumber daya, penggerak biaya, aktivitas dan

⁹Ray H. Garrison, et al., **Managerial Accounting, Akuntansi Manajerial**, Alih Bahasa: A. Totok Budi Santoso, Buku Satu: Salemba Empat, Jakarta, 2000, hal 342

objek biaya dalam membebankan biaya pada aktivitas dan kemudian pada objek biaya.

ABC membebankan biaya *overhead* ke objek biaya seperti produk atau jasa dengan mengidentifikasi sumber daya dan aktivitas juga biaya serta jumlah yang dibutuhkan untuk memproduksi *output*. Dengan menggunakan penggerak biaya konsumsi sumber daya perusahaan menentukan biaya sumber daya yang dikonsumsi oleh aktivitas atau pusat aktivitas dan menghitung biaya dari satu unit aktivitas. Kemudian perusahaan membebankan biaya dari suatu aktivitas atau pusat aktivitas ke produk jadi dengan mengalihkan biaya dari setiap aktivitas dengan jumlah aktivitas dengan jumlah aktivitas yang dikonsumsi oleh setiap objek biaya.

2.4.2. Konsep-konsep *Activity Based Costing*

Activity Based Costing System (ABC) adalah suatu sistem akuntansi yang terfokus pada aktivitas-aktivitas yang dilakukan untuk menghasilkan produk/jasa. ABC menyediakan informasi perihal aktivitas-aktivitas dan sumber daya yang dibutuhkan untuk melaksanakan aktivitas-aktivitas tersebut. Aktivitas adalah setiap kejadian atau kegiatan yang merupakan pemicu biaya (*cost driver*) yakni, bertindak sebagai faktor penyebab dalam pengeluaran biaya dalam organisasi. Aktivitas-aktivitas ini menjadi titik perhitungan biaya. Dalam sistem *ABC* mengasumsikan bahwa aktivitas-aktivitaslah yang mengkonsumsi sumber daya dan bukannya produk.

Menurut Mulyadi dan Jony Setyawan,

Ada dua keyakinan dasar yang melandasi ABC:

a. *Cost is caused*

Biaya ada penyebabnya dan penyebab biaya adalah aktivitas. Dengan demikian, pemahaman yang mendalam tentang aktivitas yang menjadi penyebab timbulnya biaya akan menempatkan personel perusahaan pada posisi dapat mempengaruhi biaya. ABC berangkat dari keyakinan dasar bahwa sumber daya menyediakan kemampuan untuk melaksanakan aktivitas, bukan sekedar menyebabkan timbulnya biaya yang dialokasikan.

b. *The causes of cost can be managed*

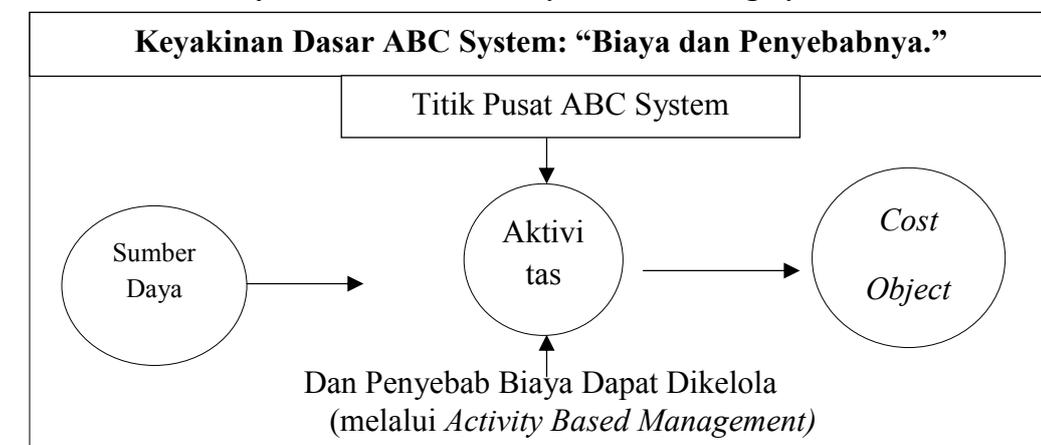
Penyebab terjadinya biaya (yaitu aktivitas) dapat dikelola. Melalui pengelolaan terhadap aktivitas yang menjadi penyebab terjadinya biaya, personel perusahaan dapat mempengaruhi biaya. Pengelolaan terhadap aktivitas memerlukan berbagai informasi tentang aktivitas.¹⁰

Ada dua dimensi sistem ABC, yaitu:

1. Dimensi biaya (*cost dimension*), menyediakan informasi biaya mengenai sumber daya, aktivitas-aktivitas, produk, dan pelanggan (dari objek biaya lainnya yang mungkin menjadi perhatian perusahaan).
2. Dimensi proses (*proces dimension*), menyediakan informasi mengenai aktivitas apa yang dilakukan. Dimensi ini memungkinkan perusahaan melakukan peningkatan-peningkatan kinerja yang berkesinambungan dengan mengukur hasilnya.

Gambar 2.2.

Keyakinan Dasar Activity Based Costing System



¹⁰Mulyadi dan Jony Setyawan., *Op.Cit*, hal. 685

Sumber: Mulyadi dan Joni Setyawan, **Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen: Sistem Pelipatganda Kinerja Perusahaan**, Edisi Kedua, Cetakan Pertama: Salemba Empat, Jakarta, 2001, hal. 686.

Dengan konsep dasar ABC system tersebut, biaya yang merupakan konsumsi sumber daya (seperti bahan baku, sumber daya manusia, teknologi, modal) dihubungkan dengan aktivitas yang mengkonsumsi sumber daya tersebut. Dengan demikian, mengelola aktivitas baik untuk produk dan jasa, manajemen akan mampu membawa perusahaan unggul dalam jangka panjang di dalam persaingan.

2.4.3. Syarat Penerapan *Activity Based Costing System*

Dalam penerapannya, penentuan harga pokok dengan menggunakan sistem *activity based costing* memiliki tiga syarat, yaitu:

- a. Perusahaan mempunyai tingkat diversitas yang tinggi

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

- b. Tingkat persaingan industri yang tinggi

Terdapat beberapa perusahaan yang menghasilkan produk yang sama atau sejenis. Dalam persaingan antar perusahaan yang sejenis tersebut maka perusahaan akan semakin meningkatkan persaingan untuk memperbesar pasarnya. Semakin besar tingkat persaingan maka semakin penting peran

informasi tentang harga pokok dalam mendukung pengambilan keputusan manajemen.

c. Biaya pengukuran yang rendah

Biaya yang digunakan *activity based costing system* untuk menghasilkan informasi biaya yang akurat harus lebih rendah dibandingkan dengan manfaat yang diperoleh. Ada dua hal mendasar yang harus dipenuhi dalam penerapan *activity based costing*, yaitu:

Biaya berdasarkan non unit harus merupakan presentase yang signifikan dari biaya *overhead*. Jika hanya terdapat biaya *overhead* yang dipengaruhi hanya oleh volume produksi dari keseluruhan *overhead* pabrik maka jika digunakan akuntansi biaya tradisional juga informasi yang dihasilkan masih akurat sehingga penggunaan *activity based costing* kehilangan relevansinya. Artinya, *activity based costing* akan lebih baik jika diterapkan pada perusahaan yang biaya *overhead* tidak hanya dipengaruhi oleh volume produksi saja.

Rasio konsumsi antara aktivitas berdasarkan unit dan berdasarkan non unit harus berbeda. Jika rasio konsumsi antar aktivitas sama, itu artinya semua biaya *overhead* yang terjadi bisa diterangkan dengan satu pemicu biaya. Pada kondisi ini penggunaan *activity based costing* justru tidak tepat karena *activity based costing* hanya dibebankan ke produk dengan menggunakan pemicu biaya baik unit maupun non unit (memakai banyak *cost driver*). Apabila berbagai produk rasio konsumsinya sama, maka sistem akuntansi biaya tradisional atau *activity based costing* membebankan biaya *overhead* dalam jumlah yang sama. Jadi perusahaan

yang produksinya homogen (diversifikasi paling rendah) mungkin masih dapat menggunakan sistem tradisional tanpa ada masalah.

2.4.4. Manfaat dan Keterbatasan *Activity Based Costing*

Activity Based Costing membantu mengurangi distorsi yang disebabkan oleh alokasi biaya tradisional. ABC juga memberikan pandangan yang jelas tentang bagaimana komposisi perbedaan produk, jasa dan aktivitas perusahaan yang memberi kontribusi paling besar dalam jangka panjang.

Menurut Blocher:

- a. **Pengukuran profitabilitas yang lebih baik.** ABC menyajikan biaya produk yang lebih akurat dan informatif yang mengarahkan kepada pengukuran profitabilitas produk yang lebih akurat dan kepada keputusan strategik yang lebih tentang penentuan harga jual, lini produk, pasar dan pengeluaran modal.
- b. **Keputusan dan kendali yang lebih baik.** ABC menyajikan pengukuran yang lebih akurat tentang biaya yang dipicu oleh adanya aktivitas, hal ini dapat membantu manajemen untuk meningkatkan “*product value*” dengan membuat keputusan yang lebih baik tentang desain produk, mengendalikan biaya secara lebih baik dan membantu perkembangan proyek-proyek peningkatan *value*.
- c. **Informasi yang lebih baik untuk mengendalikan biaya kapasitas.** ABC membantu manajer mengidentifikasi dan mengendalikan biaya kapasitas yang tidak terpakai.¹¹

Secara teori *Activity Based Costing* dianggap dapat memberikan informasi dan kinerja yang lebih unggul dibandingkan sistem akuntansi biaya tradisional. Akan tetapi, bukti bahwa *Activity Based Costing* dianggap dapat memberikan informasi biaya yang akurat tidak menjamin bahwa sistem ini merupakan sistem yang sempurna sistem yang sempurna karena ternyata sistem ini masih memiliki

¹¹Edward J. Blocher, *et al.*, **Op.Cit.**, hal. 232

beberapa kelemahan. Keterbatasan dari sistem *Activity Based Costing* sebagai berikut:

a. Alokasi

Bahkan jika data aktivitas tersedia, beberapa biaya mungkin membutuhkan alokasi ke departemen atau produk berdasarkan ukuran volume sebab secara praktis tidak dapat ditemukan aktivitas yang dapat menyebabkan biaya tersebut.

b. Mengabaikan Biaya

Keterbatasan lain dari ABC adalah beberapa biaya yang diidentifikasi pada produk tertentu diabaikan dari analisis. Aktivitas yang biayanya sering diabaikan adalah pemasaran, riset dan pengembangan, rekayasa produk.

c. Pengeluaran dan waktu konsumsi

Sistem ABC sangat mahal untuk dikembangkan dan diimplementasikan. Disamping itu, juga membutuhkan waktu yang banyak. Seperti sebagian besar sistem akuntansi dan manajemen yang inovatif, biasanya diperlukan waktu lebih dari satu untuk mengembangkan dan mengimplementasikan ABC dengan sukses.

2.5. Perbedaan *Activity Based Costing* dengan Akuntansi Biaya Tradisional

Beberapa perbandingan antara sistem biaya tradisional dengan sistem biaya *Activity Based Costing* adalah sebagai berikut:

1. Sistem biaya *Activity Based Costing* menggunakan aktivitas-aktivitas sebagai pemicu biaya (*cost driver*) untuk menentukan seberapa besar konsumsi biaya overhead dari setiap produk. Sedangkan biaya tradisional

mengalokasikan biaya overhead secara arbitrer berdasarkan satu atau dua basis alokasi non representatif.

2. Sistem biaya *Activity Based Costing* memfokuskan pada biaya, mutu dan faktor waktu. Sistem biaya tradisional terfokus pada performa keuangan jangka pendek seperti laba. Apabila sistem biaya tradisional digunakan untuk penentuan harga dan profitabilitas produk, angka-angkanya tidak dapat diandalkan.
3. Sistem biaya *Activity Based Costing* memerlukan masukan dari seluruh departemen, persyaratan ini mengarah ke integrasi organisasi yang lebih baik.
4. Sistem biaya *Activity Based Costing* mempunyai kebutuhan yang jauh lebih kecil untuk analisis varian dari pada sistem tradisional karena kelompok biaya (*cost pools*) dan pemicu biaya (*cost driver*) yang jauh lebih akurat dan jelas.

ABC biasanya akan menggeser biaya dari produk bervolume tinggi ke produk bervolume rendah tetapi dampaknya akan dramatis terhadap biaya per unit produk yang bervolume rendah. Biaya per unit produk yang bervolume rendah akan meningkat jauh lebih tinggi dibandingkan dengan penurunan biaya per unit produk yang bervolume tinggi.

Penting untuk mengingat perbedaan utama lainnya antara biaya produk yang ditentukan berdasarkan ABC di perusahaan *classic brass* dengan biaya produk yang ditentukan berdasarkan sistem perhitungan biaya tradisional. Dalam sistem tradisional, hanya biaya produksi yang dibebankan ke produk. Dalam

sistem ABC biaya non produk dibebankan ke produk sama halnya dengan biaya produksi. Sebagai tambahan biaya pemeliharaan organisasi manufaktur dan biaya kapasitas menganggur tidak dibebankan ke produk sedangkan dalam sistem tradisional, biaya-biaya tersebut dibebankan ke produk.

2.6. Cost Driver

2.6.1. Pengertian Cost Driver

Cost driver adalah penyebab terjadinya biaya. Sedangkan, aktivitas adalah dampak yang ditimbulkannya. Dalam sistem biaya *Activity Based Costing* (ABC) digunakan beberapa macam pemicu biaya sedangkan biaya tradisional hanya menggunakan satu macam pemicu biaya.

Cost driver digunakan untuk menghitung biaya sumber dari setiap unit aktivitas. Kemudian setiap biaya sumber daya dibebankan ke produk atau jasa dengan mengalikan biaya setiap aktivitas dengan kuantitas setiap aktivitas yang dikonsumsi pada periode tertentu.

Landasan penting untuk menghitung biaya berdasarkan aktivitas adalah dengan mengidentifikasi pemicu biaya atau *cost driver* untuk setiap aktivitas. Pemahaman yang tidak tepat mengenai pemicu akan mengakibatkan ketidaktepatan pada pengklasifikasian biaya, sehingga menimbulkan dampak bagi manajemen dalam mengambil keputusan.

Jika perusahaan memiliki beberapa jenis produk maka biaya *overhead* yang terjadi ditimbulkan secara bersamaan oleh seluruh produk. Hal ini menyebabkan jumlah *overhead* yang ditimbulkan oleh masing-masing jenis produk harus diidentifikasi melalui *cost driver*.

2.6.2. Faktor Utama *Cost Driver*

Terdapat dua faktor utama yang harus diperhatikan dalam pemilihan *cost driver* yaitu:

1. Biaya Pengukuran (Cost Of Measurement)

Dalam sistem biaya ABC sejumlah besar pemicu biaya dapat dipilih dan digunakan. Jika memungkinkan, sangat penting untuk memilih pemicu biaya yang menggunakan informasi yang telah tersedia. Informasi yang tidak tersedia pada sistem yang ada sebelumnya berarti harus dihasilkan dan akibatnya akan meningkatkan biaya sistem informasi perusahaan. Kelompok biaya (*cost pool*) yang homogen dapat menawarkan sejumlah pemicu biaya. Untuk keadaan ini, pemicu biaya yang dapat digunakan pada sistem informasi yang ada sebelumnya hendaknya dipilih. Pemilihan ini akan meminimumkan biaya pengukuran.

2. Pengukuran tidak langsung dan tingkat korelasi

Cost Driver yang secara tidak langsung mengukur konsumsi suatu aktivitasnya biasanya mengukur jumlah transaksi yang di hubungkan dengan aktivitas tersebut. Dan dimungkinkan untuk menggantikan suatu *cost driver* yang secara langsung mengukur konsumsi dengan *cost driver* yang secara tidak langsung mengukurnya tanpa kehilangan akurasi, dengan syarat bahwa kuantitas dari aktivitas yang digunakan setiap transaksi kira-kira sama setiap produk, sehingga mempunyai korelasi tinggi dan dapat digunakan.

Cost driver merupakan faktor yang dapat menerangkan konsumsi biaya-biaya *overhead*. Faktor ini menunjukkan suatu penyebab utama tingkat aktivitas yang akan menyebabkan biaya dalam aktivitas. Ada dua jenis biaya *cost driver*, yaitu:

1. *Cost driver* berdasarkan unit

Cost driver berdasarkan unit membebankan biaya *overhead* pada produk melalui penggunaan tarif *overhead* tunggal oleh seluruh departemen.

2. *Cost driver* berdasarkan non unit

Cost driver berdasarkan non unit merupakan faktor-faktor penyebab selain unit yang menjelaskan konsumsi *overhead*.

2.7. Activity Based Costing untuk Perusahaan Jasa

Secara umum, sistem kerja *activity based costing* banyak diterapkan pada perusahaan manufaktur, tetapi pada saat ini perusahaan jasa juga sudah menerapkan sistem ini. Sistem ABC menjadikan aktivitas sebagai titik pusat kegiatannya.

Ada perbedaan dasar antara perusahaan jasa dengan perusahaan manufaktur. Kegiatan dalam perusahaan manufaktur cenderung menjadi jenis yang sama dan dilaksanakan dengan cara yang serupa. Berbeda halnya dengan perusahaan jasa. Perbedaan mendasar lainnya adalah pada pendefinisian keluaran. Untuk perusahaan manufaktur keluaran mudah ditentukan tetapi untuk perusahaan jasa pendefinisian keluaran lebih sulit.

Menurut Philip Kotler dan Kevin Lane Keller, Jasa adalah:

Jasa/ layanan (*service*) adalah semua tindakan atau kinerja yang dapat di tawarkan satu pihak kepada pihak lain yang pada intinya tidak berwujud dan tidak menghasilkan kepemilikan apapun. Produksinya dapat atau tidak terkait dengan produksi fisik.¹²

Penerapan metode *activity based costing* pada perusahaan jasa memiliki beberapa ketentuan khusus, hal ini disebabkan oleh karakteristik yang dimiliki perusahaan jasa. Beberapa karakteristik yang dimiliki perusahaan jasa, yaitu:

- a. *Output* sering sekali sulit didefenisi
- b. Pengendalian aktivitas pada permintaan jasa kurang dapat didefenisi
- c. *Cost* mewakili proporsi yang lebih tinggi dari total *cost* dari seluruh kapasitas yang ada dan sulit untuk menghubungkan antara *output* dengan aktivitasnya. Output dari perusahaan jasa adalah manfaat dari jasa itu sendiri yang kebanyakan tidak terwujud, contoh: kecepatan suatu jasa, kualitas suatu informasi, dan perumusan konsumen. *Output* pada perusahaan jasa tidak berwujud membuat perhitungan menjadi sulit. Sekalipun sulit, dewasa ini menggunakan metode *activity based costing* pada bisnisnya.

Hal-hal yang perlu diperhatikan dalam penerapan *activity based costing system* pada perusahaan jasa adalah sebagai berikut:

- a. *Identifying and costing activities*

Mengidentifikasi dan menghargai aktivitas dapat membuka beberapa kesempatan untuk pengoperasian yang efisien.

¹²Philip Kotler and Kevin Lane Keller, *Marketing Management, 13th Edition, Manajemen Pemasaran*, Alih bahasa: Bob Sabran, Buku Dua, edisi Ketigabelas: Erlangga, Jakarta, 2009, hal 36.

b. *Special challenger*

Perbedaan antara perusahaan jasa dan perusahaan manufaktur akan memiliki permasalahan-permasalahan yang serupa. Permasalahan itu seperti sulitnya mengalokasikan biaya ke aktivitas. Selain itu jasa tidak dapat menjadi suatu persediaan, karena kapasitas yang ada namun tidak dapat digunakan menimbulkan biaya yang tidak dapat dihindari.

c. *Output diversity*

Perusahaan jasa juga memiliki kesulitan-kesulitan dalam mengidentifikasi *output* yang ada. Pada perusahaan jasa, *diversity* yang menggambarkan aktivitas-aktivitas pendukung pada hal-hal yang berbeda mungkin sulit untuk dijelaskan atau ditentukan.

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Lokasi Penelitian

Objek yang menjadi fokus dalam penelitian ini adalah penentuan jasa tarif rawat inap pada Rumah Sakit Tiara yang berlokasi di Jalan Menambin No. 4, Siantar Barat, Pematangsiantar.

3.2. Metode Pengumpulan Data

Untuk memperoleh data-data yang lebih akurat dalam melaksanakan penelitian, maka penulis menggunakan metode pengumpulan data sebagai berikut:

a. Penelitian Lapangan (*Field Research*)

Penelitian yang dilakukan dengan meninjau langsung tempat yang menjadi objek penelitian. Penelitian tersebut dilaksanakan dengan cara sebagai berikut:

- i. Melakukan wawancara dengan pimpinan dan karyawan yang berhubungan dengan data yang diperlukan dalam penulisan skripsi ini.
- ii. Mengumpulkan data melalui pengamatan langsung terhadap objek penelitian yang berhubungan dengan masalah yang dibahas dalam skripsi ini.

b. Tinjauan Kepustakaan

Menurut Widodo, tinjauan kepustakaan adalah:

Studi Pustaka adalah kegiatan mempelajari, mendalami, dan mengutip teori-teori atau konsep-konsep dari sejumlah *literature* baik buku, jurnal majalah, koran, atau karya tulis

lainnya yang relevan dengan topik, fokus atau variabel penelitian.¹³

3.3. Jenis dan Sumber Data

3.3.1. Jenis Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini, adalah:

- a. Data Kuantitatif, yaitu berupa angka-angka laporan keuangan rumah sakit. Selain itu, data kuantitatif juga berupa data biaya-biaya yang dikeluarkan dalam melaksanakan kegiatan pelayanan jasa. Data biaya-biaya tersebut adalah data biaya tetap, data biaya variabel, data pendukung jumlah pasien rawat inap, data pendukung lama hari pasien, data pendukung jumlah dan luas kamar rawat inap, dan data dari tarif konsumsi tiap kelas.
- b. Data Kualitatif, yaitu data yang diperoleh dari objek penelitian dalam bentuk informasi baik secara lisan atau tulisan seperti struktur organisasi dan pembagian tugas.

3.3.2. Sumber Data

Menurut Iqbal Hasan jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

- a. **Data Primer** adalah data yang diperoleh atau dikumpulkan langsung dilapangan oleh orang yang melakukan penelitian atau yang bersangkutan yang memerlukannya. Data primer ini disebut juga data asli atau data baru.
- b. **Data Sekunder** adalah data yang diperoleh atau dikumpulkan oleh orang yang melakukan penelitian dari sumber-sumber yang telah ada. Data ini biasanya diperoleh dari perpustakaan atau dari laporan-laporan penelitian terdahulu.¹⁴

¹³ Widodo., **Metodologi Penelitian**, Edisi Pertama, Cetakan Pertama: Rajawali, Jakarta, 2017, Hal. 75

¹⁴Iqbal Hasan, **Analisis Data Penelitian Dengan Statistik**, Edisi Pertama, Cetakan Pertama: Bumi Aksara, Jakarta.2004. Hal. 19

3.4. Metode Analisis

Dalam penulisan skripsi ini, penulis menggunakan metode deskriptif komparatif yaitu menjelaskan, meringkas berbagai kondisi, situasi dan variabel yang timbul di masyarakat yang menjadi objek penelitian, berdasarkan apa yang terjadi.

Kemudian membandingkannya dengan kondisi, situasi ataupun variabel yang diterapkan oleh objek penelitian.

Langkah-langkah analisis dalam penelitian ini adalah:

- a. Melakukan analisis tarif rawat inap.
- b. Menetapkan metode biaya berdasarkan *activity based costing* dengan langkah-langkah sebagai berikut:
 1. Mengidentifikasi biaya dan aktivitas sumber daya. Langkah pertama dalam merancang *activity based costing*, adalah melakukan analisis aktivitas untuk mengidentifikasi biaya sumber daya dan aktivitas perusahaan.
 2. Membebankan biaya sumber daya pada aktivitas. ABC menggunakan penggerak biaya konsumsi sumber daya untuk membebankan biaya sumber daya ke aktivitas. Karena aktivitas memicu timbulnya biaya dari sumber daya yang digunakan dalam operasi, suatu perusahaan harus memilih penggerak biaya konsumsi sumber daya berdasarkan hubungan sebab-akibat.
 3. Membebankan biaya aktivitas pada objek biaya. Langkah terakhir adalah membebankan biaya aktivitas atau tempat penampungan biaya

aktivitas pada *output* berdasarkan penggerak biaya konsumsi aktivitas yang tepat. *Output* adalah objek biaya dari aktivitas yang dilakukan perusahaan atau organisasi.

- c. Dengan melakukan langkah pada poin b, maka dapat diketahui tarif rawat inap berdasarkan metode *activity based costing* yang akurat.
- d. Membandingkan tarif rawat inap rumah sakit berdasarkan *activity based costing* dengan realisasi.

