

BAB II

DASAR TEORI

METODE PENENTUAN BIAYA SATUAN (*UNIT COST*)

2.1. Klinik Pratama

2.1.1. Pengertian Klinik Pratama

Berdasarkan Peraturan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 2014, pengertian klinik adalah fasilitas pelayanan kesehatan yang menyelenggarakan pelayanan kesehatan perorangan yang menyediakan baik pelayanan medis dasar dan atau spesialisik.

Didalam undang-undang tersebut, klinik dikategorikan berdasarkan jenis pelayanannya, Adapun pengkategorian klinik berdasarkan kepemilikannya dibagi kedalam dua jenis kategori sebagai berikut, yaitu :

- 1) Klinik Pratama, merupakan klinik yang menyelenggarakan pelayanan medik dasar baik umum maupun khusus.
- 2) Klinik Utama, merupakan klinik yang menyelenggarakan pelayanan medik spesialisik atau pelayanan medik dasar dan spesialisik. Sifat pelayanan kesehatan yang diselenggarakan bisa berupa rawat jalan, *one day care*, rawat inap dan/atau *home care*.

Kedua macam klinik ini dapat diselenggarakan oleh pemerintah, pemerintah daerah, atau masyarakat.

2.1.2. Fungsi dan Karakteristik Klinik Pratama

Perbedaan antara klinik pratama dan klinik utama adalah Pelayanan medis pada klinik pratama hanya pelayanan medis dasar, sementara pada klinik utama mencakup pelayanan medis dasar dan spesialis. Pimpinan klinik pratama adalah dokter atau dokter gigi, sementara pada klinik utama pimpinannya adalah dokter spesialis atau dokter gigi spesialis. Layanan di dalam klinik utama mencakup layanan rawat inap, sedangkan pada klinik pratama layanan rawat inap hanya boleh dalam hal klinik berbentuk badan usaha. Tenaga medis dalam klinik pratama adalah minimal dua orang dokter atau dokter gigi, sementara dalam klinik utama diperlukan satu orang spesialis untuk masing-masing jenis pelayanan.

Dalam usahanya ini klinik memiliki kewajiban yang meliputi :

- 1) Memberikan pelayanan aman, bermutu, mengutamakan kepentingan pasien, sesuai standar pelayanan dan standar prosedur operasional.
- 2) Memberikan pelayanan gawat darurat pada pasien sesuai kemampuan tanpa uang muka terlebih dahulu atau mengutamakan kepentingan pasien.
- 3) Memperoleh persetujuan tindakan medis.
- 4) Menyelenggarakan rekam medis.
- 5) Melaksanakan sistem rujukan.
- 6) Menolak keinginan pasien yang tidak sesuai standar profesi, etika dan peraturan perundang-undangan.
- 7) Menghormati hak pasien.
- 8) Memiliki peraturan internal dan standar prosedur operasional.
- 9) Melaksanakan kendali mutu dan kendali biaya.

10) Melaksanakan program pemerintah di bidang kesehatan.

2.2. Jasa Pelayanan

2.2.1. Pengertian Jasa

Banyak para pakar pemasaran jasa yang telah mendefinisikan pengertian jasa. Menurut Kotler dalam Lupiyoadi (2014) “Jasa adalah setiap tindakan atau kegiatan yang dapat ditawarkan oleh satu pihak kepada pihak lain, pada dasarnya tidak berwujud dan tidak mengakibatkan perpindahan kepemilikan apapun. Produksi jasa mungkin berkaitan dengan produk fisik atau tidak.”. Definisi lain menurut Zethaml dan Bitner (1996) memberikan batasan tentang jasa sebagai berikut “Jasa merupakan semua aktivitas ekonomi yang hasilnya bukan berbentuk produk fisik atau konstruksi, yang umumnya dihasilkan dan dikonsumsi secara bersamaan serta memberikan nilai tambah (misalnya kenyamanan, hiburan, kesenangan, atau kesehatan) konsumen.”. Sedangkan menurut Mursid (1993), “Jasa adalah kegiatan yang dapat diidentifikasi secara tersendiri, pada hakikatnya bersifat tidak teraba, untuk memenuhi kebutuhan dan tidak harus terikat pada penjualan produk atau jasa lain. Beberapa pengertian tersebut memberikan kesimpulan bahwa Jasa adalah kegiatan ekonomi dengan hasil keluaran yang tidak berwujud yang ditawarkan dari penyedia jasa yaitu perusahaan kepada pengguna jasa atau konsumen.

2.2.2. Pelayanan Kesehatan

Berdasarkan Undang – Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2009 tentang Kesehatan, pelayanan kesehatan terdiri atas pelayanan kesehatan

perseorangan dan pelayanan kesehatan masyarakat. Pelayanan kesehatan mencakup upaya promotif, preventif, kuratif dan rehabilitatif. Pelayanan kesehatan harus diselenggarakan secara bertanggung jawab, aman, bermutu, serta merata dan nondiskriminatif. Muninjaya (2012) menjelaskan bahwa ada beberapa kriteria pelayanan kesehatan yang baik, yang harus dipenuhi, yaitu:

1. Ketersediaan (*Availability*)

Pelayanan kesehatan yang baik harus tersedia di masyarakat dan dilaksanakan secara komprehensif mulai dari upaya pelayanan promotif, preventif, kuratif, dan rehabilitatif. Masyarakat tidak sulit menemukan pelayanan kesehatan.

2. Kelayakan (*Appropriateness*)

Bersifat wajar, pelayanan kesehatan harus sesuai dengan kebutuhan masyarakat di suatu wilayah. Kebutuhan masyarakat diukur dari pola penyakit yang berkembang di wilayah tersebut.

3. Kelancaran dan Keserasian (*Continuity-Sustainability*)

Pelayanan kesehatan di suatu daerah harus berlangsung untuk jangka waktu yang lama dan dilaksanakan secara berkesinambungan.

4. Dapat Diterima (*Acceptability*)

Pelayanan kesehatan juga harus dapat diterima oleh masyarakat dan memerhatikan aspek sosial, budaya, dan ekonomi masyarakat.

5. Terjangkau (*Affordable*)

Biaya atau tarif pelayanan kesehatan dapat dijangkau oleh masyarakat umum. Tidak hanya orang tertentu saja yang dapat memanfaatkan pelayanan kesehatan.

6. Efisien (*Efficient*)

Pelayanan kesehatan harus dikelola secara efisien.

7. Berkualitas (*Quality*)

Pelayanan yang diakses di masyarakat harus terjaga mutunya.

2.3. Biaya

2.3.1. Pengertian Biaya

Definisi biaya menurut Mulyadi (2005) dalam bukunya yang berjudul *Akuntansi Biaya*, biaya adalah pengorbanan sumber ekonomis yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk mencapai tujuan tertentu. Sedangkan definisi biaya yang lain menurut Munawir (2002) dalam bukunya yang berjudul *Akuntansi Keuangan dan Manajemen*, yang dimaksud dengan biaya adalah nilai kas atau setara kas yang dikorbankan untuk memperoleh barang dan jasa yang diperkirakan akan memberi manfaat saat ini

atau masa depan pada organisasi atau pengorbanan yang terjadi dalam rangka untuk memperoleh barang atau jasa yang bermanfaat. Hansen dan Mowen (2005), dalam bukunya yang berjudul *Managerial Accounting*, mendefinisikan biaya adalah kas atau nilai ekuivalen kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang ataupun jasa yang diharapkan memberi manfaat saat ini atau dimasa depan.

Pada ketiga definisi tersebut maka dapat ditarik kesimpulan bahwa konsep biaya adalah pengorbanan sumber ekonomis yang diukur dengan satuan uang yang berwujud kas atau setara kas untuk memperoleh barang ataupun jasa yang dapat memberikan manfaat jangka pendek maupun jangka panjang bagi pengguna biaya tersebut. Pengguna biaya dapat berasal dari dalam perusahaan atau disebut pihak internal seperti pihak manajer, staf keuangan, dan juga berasal dari pihak luar perusahaan atau biasa disebut dengan pihak eksternal seperti pemerintah dan investor.

2.3.2. Klasifikasi Biaya

Dalam akuntansi dikenal istilah *different cost for different purposes* yang berarti biaya yang berbeda digunakan untuk kepentingan yang berbeda juga, sehingga pengklasifikasian biaya memiliki dasar yang berbeda-beda. Dikarenakan dasar yang berbeda-beda itu maka pengklasifikasian biaya juga harus disesuaikan pada tujuan atau kepentingan yang akan dicapai oleh pengguna informasi dengan harapan tujuan yang telah dicapai dapat memberikan informasi yang bermanfaat untuk pengambilan keputusan bagi pihak manajemen dalam pengelolaan perusahaan.

Didalam buku yang berjudul *Managerial Accounting* yang ditulis oleh Hansen dan Mowen (2007), biaya diklasifikasikan menjadi dua kalsifikasi, yaitu berdasarkan pada perubahan jumlah produk dan berdasarkan fungsinya dalam proses produksi. Kedua klasifikasi ini bertujuan agar informasi dari biaya-biaya tersebut digunakan dengan benar dan tepat. Penjabaran dari dua klasifikasi tersebut adalah sebagai berikut :

1. Berdasarkan pada perubahan jumlah produk (*Output*)

a. Biaya Tetap (*fixed Cost*)

Biaya tetap biaya yang secara relatif tidak dipengaruhi oleh jumlah produksi (*output*) yang dihasilkan, Misalnya: Gaji pegawai, biaya gedung.

b. Biaya Variabel (*Variabel Cost*)

Biaya variabel adalah biaya yang nilainya dipengaruhi oleh banyaknya output (produksi). Pada umumnya besar volume produksi sudah direnanakan secara rutin. Oleh sebab itu biaya variabel sering juga disebut sebagai biaya rutin. Contohnya adalah biaya obat, biaya alat, biaya bahan habis pakai dimana besarnya akan berbeda jika pasien sedikit dibandingkan pasien yang banyak.

c. Biaya Semi Variabel (*Semi Variable Cost*)

Biaya semi variabel adalah biaya yang mengandung biaya tetap, tetapi juga mengandung biaya tidak tetap. Contohnya

adalah biaya insentif penerimaan selain gaji yang besar kecilnya tergantung pada banyak sedikitnya jumlah pelayanan yang diberikan.

d. Biaya Total (*Total Cost*)

Biaya total adalah jumlah dari biaya tetap (*fixed cost*) dan variabel (*variable cost*) atau ($Total Cost = Fixed Cost + Variable Cost$).

2. Berdasarkan Fungsinya dalam Proses Produksi

a. Biaya Langsung

Biaya langsung adalah biaya yang berkaitan langsung dengan pelayanan atau biaya yang ditetapkan pada unit-unit yang berkaitan dengan pelayanan (unit produksi). Contoh biaya langsung pada pelayanan kesehatan adalah biaya yang dikeluarkan pada pelayanan rawat jalan, rawat inap, ICU.

b. Biaya Tidak Langsung

Biaya tidak langsung adalah biaya yang digunakan secara tidak langsung demi kelancaran proses produksi (pelayanan). Contoh dari biaya tidak langsung antara lain adalah biaya alat tulis, administrasi, transportasi.

2.4. Penelusuran dan Penentuan Biaya Satuan (*Unit Cost*)

2.4.1. Penelusuran Biaya Klinik Pratama

Penelusuran biaya adalah salah satu faktor penentu keberhasilan dalam pengukuran biaya. Semakin baik kemampuan untuk menelusuri suatu biaya maka akan menentukan seberapa objektif dan akurat ukuran biaya yang dihasilkan. Akurat yang dimaksud dalam hal ini adalah harus dilakukan secara wajar dan logis terhadap penggunaan metode pembebanan biaya. Hasil dari pengukuran biaya tersebut kemudian digunakan oleh pihak pengambil keputusan sebagai dasar untuk membuat prediksi dan keputusan bagi perusahaan yang dijalankan.

Proses penelusuran dan penentuan biaya yang ada dalam bidang ilmu akuntansi memiliki istilah yang berbeda dengan bidang ilmu kesehatan. Dalam bidang ilmu kesehatan, proses tersebut lebih dikenal dengan analisis biaya. Analisis biaya rumah sakit pada intinya merupakan suatu kegiatan menghitung biaya Rumah Sakit untuk berbagai jenis pelayanan yang ditawarkan, baik secara total maupun per unit atau per pasien dengan cara menghitung seluruh biaya pada seluruh unit dan mendistribusikannya ke unit-unit produksi yang kemudian dibayar oleh pasien. Sama dengan halnya penelusuran dan penentuan biaya di bidang ilmu akuntansi, analisis biaya yang dilakukan pada Klinik Pratama juga memiliki berbagai tujuan. Adapun tujuan analisis biaya yang dilakukan Klinik Pratama menurut (Dorotha Kucha, 2011) dalam jurnalnya yang berjudul *Activity Based Costing for Health care Institutions* antara lain adalah untuk mendapatkan gambaran mengenai unit atau bagian yang merupakan pusat biaya serta

pendapatan serta melihat gambaran biaya pada unit tersebut yang meliputi biaya tetap dan biaya variabel yang pada akhirnya akan menggambarkan pendapatan klinik. Dengan melakukan analisis biaya ini, maka akan diperoleh :

- 1) Informasi untuk kebijaksanaan pengendalian biaya
- 2) Pertanggungjawaban tentang efektifitas biaya kepada pihak yang berkepentingan.
- 3) Dasar untuk perencanaan anggaran yang akan datang.

2.4.2. Metode Penelusuran Biaya

Dalam buku berjudul *Akuntansi Manajerial* yang ditulis oleh Hansen dan Mowen (2009), penelusuran (*tracing*) dideskripsikan dengan pembebanan aktual biaya pada objek biaya dengan menggunakan ukuran yang dapat diamati atas sumber daya yang dikonsumsi oleh objek biaya. Oleh karenanya, hubungan antara biaya dan objek biaya harus diperjelas guna membantu meningkatkan keakuratan dalam pembebanan biaya. Pada buku yang sama, Hansen dan Mowen dalam kaitannya dengan objek biaya membagi biaya menjadi dua kategori yakni biaya langsung dan biaya tidak langsung. Biaya langsung (*direct cost*) didefinisikan sebagai biaya yang dapat ditelusuri dengan mudah dan akurat sebagai objek biaya, sedangkan biaya tidak langsung (*indirect cost*) didefinisikan sebagai biaya yang tidak dapat ditelusuri dengan mudah dan akurat sebagai objek biaya.

Dalam melakukan pembebanan biaya diperlukan metode yang tepat untuk menelusuri biaya yang digunakan oleh objek biaya agar biaya dapat dibebankan secara akurat ke dalam objek biaya tersebut. Dalam buku *Akuntansi Manajerial*

yang ditulis Hansen dan Mowen (2009), terdapat dua metode yang dapat digunakan untuk melakukan penelusuran biaya pada objek biaya yakni, metode penelusuran langsung (*direct tracing*) dan penelusuran penggerak (*driver tracing*). Penelusuran langsung (*direct tracing*) didefinisikan sebagai suatu proses pengidentifikasian dan pembebanan biaya yang berkaitan secara khusus dan fisik dengan suatu objek, sedangkan penelusuran penggerak (*driver tracing*) adalah penggunaan penggerak untuk membebankan biaya pada objek biaya.

Kedua metode tersebut, baik metode penelusuran langsung maupun penggerak, proses penelusuran biaya dapat diterapkan dengan mudah pada biaya langsung (*direct cost*), namun untuk jenis biaya tidak langsung (*indirect cost*), memerlukan metode khusus dalam proses penelusuran biayanya. Metode yang digunakan untuk proses penelusuran biaya pada biaya tidak langsung (*indirect cost*) disebut dengan metode alokasi dimana pengalokasian biaya tidak langsung didasarkan pada kemudahan atau beberapa asumsi yang berhubungan. Penentuan biaya di Klinik Pratama melibatkan kedua komponen biaya yaitu biaya langsung dan biaya tidak langsung, sehingga proses alokasi yang tepat sangat dibutuhkan dalam perhitungan biaya pada Klinik Pratama.

2.4.3. Metode Alokasi Biaya

Metode alokasi biaya digunakan untuk proses penelusuran biaya pada biaya tidak langsung (*indirect cost*) dimana metode ini muncul karena adanya biaya-biaya yang tidak mudah ditelusuri secara langsung, atau biasa disebut dengan biaya bersama (*common cost*). Biaya bersama merupakan jenis biaya yang

memberikan manfaat bersama ketika sumber daya yang sama digunakan untuk menghasilkan lebih dari satu produk atau jasa.

Terdapat berbagai jenis metode yang dapat digunakan dalam proses alokasi. Beberapa metode alokasi tersebut antara lain adalah metode langsung (*directmethod*), metode alokasi bertahap (*step method*), dan metode simultan (*simultaneous method*), metode *activity based costing*. Penjabaran dari metode-metode tersebut adalah sebagai berikut:

1) Metode Langsung (*Direct Method*)

Metode ini adalah metode yang paling sederhana pelaksanaan perhitungannya. Raiborn dan Kinney (2011) dalam bukunya *Akuntansi Biaya* mendefinisikan metode langsung sebagai proses pengalokasian biaya departemen pendukung hanya pada area yang beroperasi. Definisi serupa juga diungkapkan oleh Hansen dan Mowen (2009) dalam bukunya *Akuntansi Manajerial* menyatakan bahwa metode langsung merupakan suatu proses pengalokasian biaya departemen pendukung hanya ke departemen produksi. Definisi lain yang tidak jauh berbeda juga diungkapkan oleh William K. Carter (2009) dalam bukunya yang berjudul *Akuntansi Biaya*, metode langsung merupakan proses alokasi biaya departemen jasa hanya ke departemen produksi saja.

Berdasarkan paparan diatas, dapat ditarik kesimpulan bahwa konsep metode langsung pada intinya adalah pengalokasian biaya

departemen pendukung atau departemen jasa hanya ke departemen produksi saja. Metode langsung seperti ini dalam bidang ilmu kesehatan disebut juga dengan metode *simple distribution*. Metode *simple distribution* secara garis besar merupakan proses distribusi biaya-biaya yang dikeluarkan dipusat biaya penunjang, langsung ke berbagai pusat biaya produksi. Distribusi ini dilakukan satu persatu dari masing-masing pusat biaya penunjang. Tujuan distribusi dari suatu unit penunjang tertentu adalah unit-unit produksi yang relevan, yaitu yang secara fungsional diketahui mendapat dukungan dari unit-unit penunjang tertentu tersebut. Kelebihan dari cara ini adalah kesederhanaannya sehingga mudah dilakukan. Namun kelemahannya adalah asumsi dukungan fungsional hanya terjadi antara unit penunjang dan unit produksi, sedangkan dalam praktek diketahui bahwa antara sesama unit penunjang bisa juga terjadi transfer jasa.

2) Metode Bertahap (*Step Method*)

Penggunaan metode bertahap, terlebih dahulu harus diputuskan urutan tertentu untuk mendistribusikan biaya departemen jasa atau departemen pendukung, karena urutan yang berbeda akan memberikan hasil yang berbeda. William K. Carter (2009) dalam bukunya yang berjudul *Akuntansi Biaya*, menyebut metode bertahap sebagai metode bertingkat atau metode sekuensial, dimana pendistribusian biaya dilakukan dari departemen jasa berdasarkan

urutan tertentu, yaitu urutan yang ditetapkan oleh departemen. Sekali biaya telah didistribusikan dari suatu departemen jasa, tidak ada biaya departemen jasa lain yang dibebankan kembali ke departemen tersebut dalam langkah selanjutnya. Biaya departemen jasa biasanya didistribusikan sesuai dengan urutan yang didasarkan pada jumlah jasa yang diberikan dan diterima. Salah satu pendekatan yang dapat digunakan adalah memulai dari departemen yang paling banyak melayani departemen lain dan paling sedikit menggunakan jasa departemen lain.

Hal yang serupa juga diungkapkan oleh Raiborn dan Kinney (2011) dalam bukunya yang berjudul *Akuntansi Biaya Dasar dan Perkembangan*, bahwa metode bertahap dilakukan dengan cara mengurutkan jumlah jasa yang diberikan oleh setiap departemen pendukung ke area-area pendukung lain. Dalam metode bertahap ini, pengurutan berbasis manfaat harus ditentukan. Pengurutan berdasarkan manfaat dimulai dengan memberikan sebagian besar jasa ke semua area-area pendukung dan diakhiri dengan memberikan jasa yang paling sedikit ke area-area pendukung lainnya. Kemudian biaya departemen pendukung dialokasikan berdasarkan pengurutan tersebut hingga semua biaya dialokasikan ke area-area yang beroperasi.

Konsep yang sama juga dikemukakan oleh Hansen dan Mowen (2009) dalam bukunya yang berjudul *Akuntansi Manajerial*, beliau

menyatakan bahwa metode bertahap atau alokasi berurutan dilakukan dengan cara menurun, mengikuti prosedur *ranking* yang telah ditetapkan terlebih dahulu. Urutannya ditentukan dengan *ranking* departemen pendukung sesuai urutan jumlah pelayanan yang diberikan dari urutan terbanyak hingga paling sedikit. Berdasarkan ketiga definisi menurut para ahli maka dapat ditarik kesimpulan bahwa pada dasarnya metode bertahap dilakukan dengan mengurutkan distribusi jumlah jasa yang diberikan paling besar ke semua area pendukung lainnya yang diakhiri dengan distribusi jasa paling sedikit ke area pendukung lainnya. Keunggulan dari metode bertahap dibandingkan dengan metode langsung adalah pada metode bertahap mengakui secara parsial jasa yang diberikan oleh suatu departemen jasa ke departemen jasa lain. Sebaliknya, metode langsung mengabaikan hubungan timbal balik tersebut.

Alokasi metode bertahap (*step method*) dalam bidang ilmu kesehatan lebih dikenal dengan *Step Down Method* atau distribusi anak tangga. *Step Down Method* ini dikembangkan untuk mengatasi kelemahan dari metode sebelumnya atau disebut juga dengan metode *simple distribution*. Dalam metode ini dilakukan distribusi biaya unit penunjang lain dan unit produksi. Caranya adalah distribusi biaya dilakukan secara berturut-turut, dimulai dengan unit penunjang yang biasanya terbesar. Biaya unit penunjang tersebut didistribusikan ke unit-unit lain (penunjang dan produksi yang relevan). Kemudian

dilanjutkan dengan distribusi biaya dari unit penunjang lain yang biasanya nomor dua terbesar. Proses tersebut dilakukan sampai semua biaya dari unit penunjang habis didistribusikan ke unit produksi. Dalam metode ini, biaya yang didistribusikan dari unit penunjang kedua, ketiga, keempat dan seterusnya mengandung dua elemen biaya, yaitu biaya asli unit penunjang yang bersangkutan ditambah dengan biaya yang diterima dari unit penunjang lainnya. Kelebihan dari metode ini adalah sudah dilakukan distribusi dari unit penunjang ke unit penunjang lain. Namun, distribusi ini sebetulnya belum sempurna karena distribusi ini hanya terjadi satu pihak. Padahal pada kenyataannya bisa terjadi adanya hubungan timbal balik.

Metode *Step Down* mengalami berbagai perkembangan dan kemudian diperbaharui menjadi metode baru yang dikenal dengan metode distribusi ganda (*Double Distribution Method*). Dalam jurnalnya yang berjudul *Analisis Biaya Unit Pelayanan Otopsi dengan Metode Distribusi Ganda*, Nilly Sulistyorini (2012) mengungkapkan bahwa secara garis besar metode ini hampir sama dengan metode *Step Down*, perbedaannya hanya terletak pada cara alokasi biaya yang dilakukan dalam dua tahapan. Tahap pertama dengan melakukan distribusi yang dikeluarkan dari unit penunjang ke unit penunjang lain dan unit produksi, sehingga sebagian biaya unit penunjang sudah didistribusikan ke unit produksi tetapi sebagian

masih berada di unit penunjang, yang berarti ada biaya yang tertinggal di unit penunjang yaitu biaya yang diterima dari unit penunjang lain. Biaya yang masih berada di unit penunjang inilah yang dalam tahapan selanjutnya akan didistribusikan ke unit produksi, sehingga tidak ada lagi biaya yang tersisa di unit penunjang. Karena metode ini dilakukan dua kali tahapan dalam mendistribusikan biayanya, maka metode ini disebut metode distribusi ganda (*Double Distribution Method*). Kelebihan dari metode ini adalah sudah dilakukan distribusi dari unit penunjang ke unit penunjang lain serta sudah terjadi hubungan timbal balik antara unit penunjang ke unit penunjang lain secara fungsional.

3) Metode Simultan (*Simultaneous Method*)

Metode simultan sering disebut juga dengan alokasi metode aljabar (*Algebraic Method*) atau dikenal juga dengan metode alokasi timbal balik (*Reciprocal Method*). Hansen dan Mowen (2009) dalam bukunya yang berjudul *Akuntansi Manajerial* menyebut metode ini dengan metode timbal balik (*Reciprocal Method*). Metode alokasi timbal balik mengakui semua interaksi antar departemen pendukung. Dalam metode ini pemakaian suatu departemen pendukung oleh departemen menentukan biaya total tiap departemen pendukung, dimana biaya total tersebut mencerminkan interaksi antar departemen pendukung.

Sedangkan menurut William K. Carter (2009) mengungkapkan metode simultan atau juga disebut dengan metode aljabar, mempertimbangkan secara lengkap hubungan timbal balik antar semua departemen jasa. Hal serupa juga dikemukakan oleh Raiborn dan Kinney (2011), yang menyebut metode ini dengan sebutan metode aljabar. Metode aljabar didefinisikan sebagai metode yang mengakui semua hubungan timbale balik antara departemen dan tidak ada keputusan yang harus dibuat mengenai urutan pesanan departemen pendukung.

Dalam bidang ilmu kesehatan, metode ini dikenal dengan sebutan *Multiple Distribution Method*. Seperti yang dikemukakan oleh Nilly Sulistyorini (2012) dalam jurnalnya yang berjudul *Analisis Biaya Unit Pelayanan Otopsi dengan Metode Distribusi Ganda* diungkapkan bahwa dalam bidang ilmu kesehatan, metode ini disebut dengan *Multiple Distribution Method*. Dalam metode ini, distribusi biaya dilakukan secara lengkap yaitu antara sesama unit penunjang, dari unit penunjang ke unit produksi, dan antara sesama unit produksi yang memiliki hubungan fungsional. Dapat dikatakan bahwa *multiple distribution method* pada dasarnya adalah *simple distribution method* ditambah dengan alokasi antara sesama unit produksi. Hasil akhir distribusi biaya ini adalah pembagian habis biaya di unit penunjang ke berbagai unit produksi. Maka disetiap unit produksi, terhitung biaya total yang terdiri dari biaya yang

digunakan langsung di unit produksi tersebut dan biaya tidak langsung yang didistribusikan kepada unit produksi bersangkutan.

5) Metode *Activity Based Costing*

Activity Based Costing System (ABC) merupakan metode yang tepat dalam menerapkan konsep-konsep akuntansi aktivitas untuk menghasilkan perhitungan harga pokok produk yang lebih akurat. Menurut Mulyadi (2007) dalam bukunya *Activity Based Costing-System*, ABC adalah sistem informasi biaya yang berorientasi pada penyediaan informasi lengkap tentang aktivitas untuk memungkinkan personel perusahaan melakukan pengolahan terhadap aktivitas. Sistem informasi ini menggunakan aktivitas sebagai basis serta pengurangan biaya dan penentuan secara akurat kos produk/jasa sebagai tujuan. Dari pengertian di atas, maka dapat disimpulkan bahwa *Activity Based Costing System* adalah perhitungan biaya yang menekankan pada aktivitas-aktivitas yang menggunakan jenis pemicu biaya lebih banyak sehingga dapat mengukur sumber daya yang digunakan oleh produk secara lebih akurat dan dapat membantu pihak manajemen dalam meningkatkan mutu pengambilan keputusan perusahaan.

2.4.4. Pengertian *Activity Based Costing System* (ABC)

Menurut Hansen dan Mowen (2006) dalam bukunya akuntansi manajerial, ABC merupakan proses dua tahap. Akan tetapi, dalam sistem biaya ABC

menekankan penelusuran langsung dan penelusuran penggerak (menekankan hubungan sebab akibat) sedangkan sistem biaya tradisional cenderung intensif alokasi. Sedangkan menurut Menurut Blocher (2000), *Activity Based Costing* (ABC) adalah pendekatan penentuan biaya produk yang membebankan biaya ke produk atau jasa berdasarkan konsumsi sumber daya yang disebabkan aktivitas. Dasar pemikiran pendekatan penentuan biaya ini adalah bahwa produk atau jasa perusahaan dilakukan oleh aktivitas dan aktivitas yang dibutuhkan tersebut menggunakan sumber daya yang menyebabkan timbulnya biaya. Sumber daya dibebankan ke aktivitas, kemudian aktivitas dibebankan ke obyek biaya berdasarkan penggunaannya. ABC memperkenalkan hubungan sebab akibat antara *cost driver* dengan aktivitas.

Menurut Baker (1998), *Activity Based Costing* (ABC) memiliki dua elemen mayor, yaitu : Biaya dan aktivitas. ABC adalah metodologi yang mengukur biaya dan kinerja dari aktivitas, sumber daya dan *cost objects*. Konsep dasar ABC adalah aktivitas mengkonsumsi sumberdaya untuk memproduksi *output*. Saat ini sistem pelayanan kesehatan mencakup keanekaragaman pelayanan. Kompleksitas sistem pelayanan yang bervariasi dapat dengan mudah dikelola dengan ABC. Pandangan tradisional tentang akuntansi biaya adalah jasa atau produk mengkonsumsi sumberdaya. Pandangan ABC tentang akuntansi biaya adalah jasa atau produk mengkonsumsi aktivitas, lalu aktivitas mengkonsumsi sumberdaya. Dari pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa *Activity Based Costing System* tidak hanya difokuskan dalam perhitungan kos produk secara

akurat, namun dimanfaatkan untuk mengendalikan biaya melalui penyediaan informasi tentang aktivitas yang menjadi penyebab timbulnya biaya.

2.4.5 Manfaat dan Keunggulan Activity Based Costing

Activity Based Costing (ABC) diimplementasikan dalam sejumlah perusahaan, dan manajer yang *familiar* dengan metode ABC dapat mengelola biaya-biaya dengan lebih baik. ABC menyediakan tidak hanya data biaya yang relatif akurat, tapi juga informasi mengenai asal biaya. Biaya-biaya dipertahankan melalui penghapusan aktivitas tidak bernilai tambah, pengembangan proses dan *outsourcing*. Dengan demikian, manajemen dapat mempertahankan bahkan meningkatkan mutu produk atau jasa dengan tetap berfokus pada pengurangan biaya. Manfaat yang diperoleh dalam penerapan *activity based costing* menurut Blocher (2000) adalah sebagai berikut:

1. Pengukuran profitabilitas yang lebih baik. *Activity based costing* menyajikan biaya produk yang lebih akurat dan informatif, mengarahkan pada pengukuran profitabilitas produk yang lebih akurat dan keputusan strategis yang diinformasikan dengan lebih baik tentang penetapan harga jual, lini produk, dan segmen pasar.
2. Keputusan dan kendali yang lebih baik. *Activity based costing* menyajikan pengukuran yang lebih akurat tentang biaya yang timbul karena dipicu oleh aktivitas.

3. Informasi yang lebih baik untuk mengendalikan biaya kapasitas. *Activity based costing* membantu manajer mengidentifikasi dan mengendalikan biaya kapasitas yang tidak terpakai.

Berdasarkan beberapa pendapat ahli mengenai kelebihan *activity based costing* ABC, maka dapat disimpulkan bahwa perusahaan yang menerapkan ABC akan mampu memperbaiki mutu pengambilan keputusan, memungkinkan manajemen melakukan perbaikan terus menerus terhadap aktivitas untuk mengurangi biaya overhead, serta memberikan kemudahan dalam penentuan biaya relevan. Pada akhirnya ABC mampu menyediakan informasi biaya berdasarkan aktivitas untuk memungkinkan manajemen dan karyawan melakukan manajemen berbasis aktivitas, *activity based management*-ABM. Tetapi setiap kelebihan suatu metode pasti terdapat kelemahan, berikut merupakan kelemahan metode *activity based costing* menurut Blocher (2000) :

1. Tidak semua biaya memiliki *cost driver*, konsumsi sumber daya, atau aktivitas yang tepat atau tidak ganda. Beberapa biaya mungkin membutuhkan alokasi ke departemen atau produk berdasarkan ukuran volume yang *arbitrer* sebab secara praktis tidak dapat ditemukan aktivitas yang dapat menyebabkan biaya tersebut. Contohnya adalah biaya pendukung fasilitas seperti biaya sistem informasi, gaji manajer pabrik, asuransi pabrik, dan pajak bumi dan bangunan untuk pabrik.
2. Mengabaikan biaya. Biaya produk atau jasa yang diidentifikasi sistem ABC cenderung tidak mencakup seluruh biaya yang berhubungan dengan produk atau jasa tersebut. Biaya produk atau jasa biasanya tidak termasuk

biaya untuk aktivitas seperti pemasaran, pengiklanan, penelitian, dan pengembangan, dan rekayasa produk, meski sebagian dari biaya-biaya ini dapat ditelusuri ke suatu produk atau jasa. Biaya produk tidak termasuk biaya-biaya ini karena prinsip akuntansi yang berlaku umum untuk pelaporan keuangan mengharuskan biaya-biaya tersebut diperlakukan sebagai biaya periodik.

3. Mahal dan menghabiskan waktu. Perhitungan biaya berdasar aktivitas tidak murah dan membutuhkan waktu yang banyak untuk dikembangkan dan dilaksanakan. Untuk perusahaan dan organisasi yang telah menggunakan sistem perhitungan biaya tradisional berdasarkan volume, pelaksanaan suatu sistem baru cenderung sangat mahal. Lagipula, seperti sebagian besar sistem akuntansi dan manajemen yang inovatif, biasanya diperlukan waktu setahun atau lebih untuk mengembangkan dan melaksanakan *activity based costing* dengan sukses.

Berdasarkan beberapa pendapat ahli di atas, maka dapat disimpulkan bahwa dalam menerapkan sistem ABC memerlukan biaya yang mahal, oleh karena itu perusahaan yang akan menerapkan sistem ini perlu mempertimbangkan biaya dan manfaatnya *cost and benefit*.

2.5. Prosedur Pengumpulan Informasi

Dalam menentukan proporsi yang dibutuhkan untuk tahapan pada sistem *Activity Based Costing System* (ABC) maka diperlukan informasi yang tepat dan relevan sehingga mencapai tingkat keakuratan biaya produk akhir. Pada setiap aktivitas pasti mengkonsumsi sebagian dari kategori pengeluaran, seperti aktivitas

persalinan mengkonsumsi 10% dari biaya listrik. Ada beberapa cara dalam menentukan proporsi tersebut yaitu dengan :

1. *Educated Guess* / Tebakan Terdidik.

Dalam kasus di mana data nyata tidak dapat diperoleh atau upaya pengumpulan data tidak dapat dibenarkan secara finansial, *educated guess* dapat dilakukan untuk mendapatkan proporsi. Dugaan ini harus dilakukan secara kolaboratif oleh pihak manajemen, penyelenggara keuangan, dan karyawan operasional yang terkait dengan pusat penetapan biaya. Tim ini dapat memberikan perkiraan terdidik tentang proporsi biaya yang dialokasikan dalam kedua tahap metodologi ABC. Tingkat akurasi yang diperoleh didasarkan pada tim dan pengetahuan mereka tentang pusat biaya ada.

2. *Systematic Appraisal* / Penilaian Sistematis.

Cara yang lebih ilmiah untuk mendapatkan proporsi untuk melacak biaya adalah dengan menggunakan teknik sistematis seperti proses hierarkis analitik (AHP) yang dikemukakan oleh Saaty, T.L. (1982) dalam bukunya *Decision Making for Leaders*. AHP adalah alat yang cocok untuk menarik opini individu subjektif menjadi informasi yang lebih representatif. Misalnya, AHP dapat digunakan jika alokasi biaya transportasi diperlukan antara tiga kelompok biaya, yaitu persalinan, rawat inap, dan administrasi. Dengan

meminta departemen yang menggunakan sumber daya ini untuk mengevaluasi persentase jarak tempuh yang mereka kumpulkan dalam periode waktu tertentu, AHP dapat menghasilkan persentase dari biaya ini dan mengalokasikannya ke kumpulan biaya yang sesuai.

3. *Collection of Actual Data / Pengumpulan Data Aktual.*

Prosedur yang paling akurat dan paling mahal untuk menghitung proporsi adalah pengumpulan data nyata. Dalam kebanyakan kasus, prosedur pengumpulan data harus dikembangkan dan peralatan pengumpulan data mungkin perlu dibeli. Selain itu, pengumpulan data harus tepat waktu dan pengumpul yang terampil mungkin diperlukan. Hasilnya seringkali harus dianalisis menggunakan metode statistik. Misalnya, pengambilan sampel pekerjaan dapat digunakan untuk memperkirakan proporsi waktu yang didedikasikan untuk mengawasi pembuatan produk tertentu. Dalam hal ini, insinyur pengawas diminta, secara berkala, untuk menentukan produk yang sedang diawasi. Berdasarkan data ini, informasi yang dibutuhkan dapat diperoleh.

2.6. Langkah-Langkah Perhitungan Biaya Satuan

Model Akuntansi untuk biaya klinik perawatan yang dipilih berdasarkan model *Activity based-costing* menurut (Dorotha Kucha, 2011), model ini didasarkan pada asumsi bahwa penyebab langsung dari biaya tindakan adalah

aktivitas, demi menghasilkan konsumsi sumberdaya yang merupakan cerminan kualitatif dari biaya. Berikut ini adalah langkah-langkah yang dilakukan dalam penelitian :

1. Mengumpulkan kategori biaya dengan cara memeriksa kategori pengeluaran yang termasuk dalam laporan laba rugi klinik.
2. Mengidentifikasi jenis sumber daya apa saja yang terkait dengan suatu aktivitas tertentu yang mengacu pada jasa pelayanan berdasarkan biaya langsung dan tidak langsung.
3. Menghubungkan berbagai macam biaya dengan aktivitas dengan membuat matriks EAD, tujuannya untuk menentukan besarnya biaya untuk setiap aktivitas yang dilakukan untuk menghasilkan produk. Pada langkah ini, kegiatan yang berkontribusi pada setiap pengeluaran diidentifikasi, dan matriks EAD dibuat. Kategori pengeluaran mewakili kolom dari matriks EAD, sedangkan aktivitas yang diidentifikasi pada langkah 2 mewakili baris. Jika aktivitasnya berkontribusi pada pengeluaran maka diberi tanda centang.
4. Ganti tanda centang dengan proporsi matriks *Expense-Product-Dependences (EAD)*, Proporsi ini didapat dengan cara melakukan wawancara pada klinik untuk mendapatkan proporsi yang sesuai. Setiap sel yang berisi tanda centang diganti dengan proporsi, yang diperkirakan menggunakan prosedur pengumpulan informasi yang

disebutkan sebelumnya. Setiap kolom dari matriks EAD harus berjumlah 1.

5. Dapatkan nilai rupiah dari aktivitas, untuk mendapatkan nilai dari aktivitas tersebut digunakan persamaan dengan rumus :

$$TCA (i) = \sum_{j=1}^M Expense (j) \times EAD (i,j)$$

TCA = Total cost of activity (i)

M = Number of expense categories

Expense (j) = Rupiah value of expense category j

EAD (i, j) = Entry i, j in expense-activity-dependence matrix

6. Menghubungkan Aktivitas dengan produk dengan membuat matriks APD. Pada langkah ini, aktivitas yang dikonsumsi oleh setiap produk diidentifikasi, dan matriks *Activity-Product-Dependence (APD)* dibuat. Aktivitas mewakili kolom dari matriks APD, sedangkan produk mewakili baris. Jika produk yang dikonsumsi aktivitas j, tanda centang ditempatkan pada sel i,j.
7. Ganti tanda centang dengan proporsi matriks APD. Setiap sel yang berisi tanda centang diganti dengan proporsi, yang diperkirakan menggunakan prosedur pengumpulan informasi yang disebutkan sebelumnya. Setiap kolom dari matriks APD harus berjumlah 1.

8. Dapatkan nilai rupiah dari aktivitas, untuk mendapatkan nilai dari aktivitas tersebut digunakan persamaan dengan rumus :

$$OCP(i) = \sum_{j=1}^N TCA(j) \times APD(i,j)$$

OCP(i) = Overhead cost of product (i)

N = Number of activities

TCA = Total cost of activity (j)

APD(i, j) = Entry i, j in activity-product-dependence matrix

9. Menghitung *Total cost activity* (setelah memperhitungkan biaya tidak langsung).
10. Mengklasifikasikan biaya-biaya yang telah dihitung berdasarkan jenis-jenis aktivitas.
11. Setelah mengalokasikan biaya untuk aktivitas, biaya per unit dihitung. Menetapkan biaya unit telah ditetapkan berdasarkan jumlah pasien yang mendapat manfaat dari aktivitas. Objek biaya aktivitas adalah jumlah pasien dalam satu tahun.