

BAB II

METODE PENENTUAN BIAYA SATUAN (*UNIT COST*)

2.1. Rumah Sakit

2.1.1. Pengertian Rumah Sakit

Definisi rumah sakit yang termaktub dalam Undang – Undang RI No. 40 Tahun 2009 menegaskan bahwa rumah sakit adalah institusi pelayanan kesehatan bagi masyarakat dengan karakteristik tersendiri yang dipengaruhi oleh perkembangan ilmu pengetahuan kesehatan, kemajuan teknologi dan kehidupan sosial ekonomi masyarakat yang harus tetap mampu meningkatkan pelayanan yang lebih bermutu dan terjangkau oleh masyarakat agar terwujud derajat kesehatan yang setinggi-tingginya.

Di dalam undang – undang tersebut, rumah sakit juga diklasifikasikan berdasarkan kepemilikannya. Klasifikasi Rumah Sakit di Indonesia berdasarkan kepemilikan terbagi dalam dua jenis, yakni:

1. Rumah Sakit Publik, yaitu rumah sakit yang dikelola oleh pemerintah (termasuk pemerintah daerah) dan badan hukum lain yang bersifat nirlaba. Rumah sakit publik meliputi: Rumah Sakit milik Departemen Kesehatan, Rumah Sakit milik Pemerintah Daerah Propinsi, Rumah Sakit milik Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota, Rumah Sakit milik Tentara Nasional Indonesia (TNI), Rumah Sakit milik Kepolisian Republik Indonesia (Polri), Rumah Sakit milik Departemen di luar Departemen Kesehatan (termasuk milik Badan Usaha Milik Negara seperti Pertamina).

2. Rumah Sakit Privat, yaitu rumah sakit yang dikelola oleh badan hukum dengan tujuan profit yang berbentuk perseroan terbatas atau persero, rumah sakit privat meliputi: Rumah sakit milik yayasan, Rumah sakit milik perusahaan, Rumah sakit milik penanam modal (dalam negeri dan luar negeri), Rumah sakit milik badan hukum lain.

Pada peraturan Menkes RI 1988 rumah sakit juga diklasifikasikan sesuai dengan beban kerja dan fungsi. Klasifikasi untuk rumah sakit pemerintah adalah rumah sakit kelas A yang mempunyai fasilitas dan kemampuan pelayanan medik spesialisik dan sub-spesialisik luas, rumah sakit kelas B yang mempunyai fasilitas dan kemampuan pelayanan medik sekurang-kurangnya 11 spesialisik dan sub-spesialisik terbatas, rumah sakit kelas C yang mempunyai fasilitas dan kemampuan pelayanan medik 4 spesialisik dasar, rumah sakit kelas D mempunyai fasilitas dan kemampuan pelayanan medik dasar. Rumah sakit umumnya menyelenggarakan banyak pelayanan. Lengkapnya sebuah rumah sakit menyelenggarakan empat kelompok dasar pelayanan, yaitu: (a) diagnosis dan pengobatan (rawat jalan, rawat darurat, laboratorium, dan rawat inap), (b) pencegahan (pemeriksaan kesehatan, konseling), (c) promosi kesehatan (dalam gedung, luar gedung), dan (d) pemulihan (rehabilitasi medik fisik dan jiwa).

Dalam peraturan tersebut juga terdapat klasifikasi rumah sakit berdasarkan bentuk pelayanannya. Klasifikasi rumah sakit berdasarkan bentuk pelayanannya dapat dibedakan menjadi rumah sakit umum (RSU) dan rumah sakit khusus (RSK). Rumah sakit umum adalah rumah sakit yang memberikan pelayanan kesehatan semua jenis penyakit dari yang bersifat

dasar sampai dengan sub spesialisik. Rumah sakit khusus adalah rumah sakit yang menyelenggarakan pelayanan kesehatan berdasarkan jenis penyakit tertentu atau disiplin ilmu seperti rumah sakit jiwa (RSJ), rumah sakit tuberkulosa paru (RSTP), rumah sakit mata (RSM), dan lain-lain

Sebagai sebuah negara, Indonesia harus bertanggung jawab untuk menyediakan pelayanan kesehatan kepada warga negaranya. Hal tersebut merupakan amanat pasal 28H ayat (1) Undang-Undang Negara RI Tahun 1945, dimana telah ditegaskan bahwa setiap orang berhak memperoleh pelayanan kesehatan kemudian dalam pasal 34 ayat (3) juga dinyatakan bahwa Negara bertanggung jawab atas penyediaan fasilitas pelayanan kesehatan dan fasilitas pelayanan umum yang layak.

2.1.2. Fungsi dan Karakteristik Rumah Sakit

Berdasarkan Peraturan Menteri Kesehatan RI No.159b/MenKes/Per/1998 (Wijono, 1997), fungsi rumah sakit adalah :

- a. Menyediakan dan menyelenggarakan pelayanan medis, penunjang medis, rehabilitasi, pencegahan dan peningkatan kesehatan.
- b. Menyediakan tempat pendidikan dan atau latihan tenaga medis dan paramedis.
- c. Sebagai tempat penelitian dan pengembangan ilmu dan teknologi bidang kesehatan

Adapun tugas rumah sakit menurut peraturan tersebut adalah melaksanakan pelayanan kesehatan dengan mengutamakan kegiatan penyembuhan penderita dan pemulihan keadaan cacat badan dan jiwa yang

dilaksanakan secara terpadu dengan upaya peningkatan dan pencegahan serta melaksanakan upaya rujukan.

Selain itu, Djojibroto dalam bukunya yang berjudul *Kiat Mengelola Rumah Sakit* (1997) mengemukakan bahwa organisasi rumah sakit mempunyai sejumlah sifat yang serentak tidak dipunyai organisasi lain pada umumnya. Secara garis besar sifat dan karakteristik yang dimiliki oleh rumah sakit itu adalah :

- a. Sebagian besar tenaga kerja rumah sakit adalah tenaga professional.
- b. Wewenang kepala rumah sakit berbeda dengan wewenang pimpinan perusahaan.
- c. Tugas kelompok professional lebih banyak dibandingkan tugas kelompok manajerial.
- d. Beban kerjanya tidak bisa diatur.
- e. Jumlah pekerjaan dan sifat pekerjaan di unit kerja beragam.
- f. Hampir semua kegiatannya bersifat urgent.
- g. Pelayanan rumah sakit sifatnya sangat individualistic. Setiap pasien harus dipandang sebagai individu yang utuh, aspek fisik, aspek mental, aspek sosiokultural, dan aspek spiritual harus mendapat perhatian penuh. Pelayanan tidak bisa diberikan secara “kodian”
- h. Tugas memberikan pelayanannya bersifat pribadi, pelayanan ini harus cepat dan tepat, kesalahan tidak bisa di tolerir.
- i. Pelayanan berjalan terus-menerus 24 jam sehari.

2.2. Persalinan Normal

2.2.1. Defisini Persalinan Normal

Persalinan Normal di Indonesia mempunyai beragam definisi. Menurut Saifudin dalam bukunya yang berjudul *Pelayanan Kesehatan Maternal & Neonatal* (2006;100) mengemukakan bahwa persalinan dan kelahiran normal adalah proses pengeluaran janin yang terjadi pada kehamilan cukup bulan, lahir spontan dengan presentasi belakang kepala yang berlangsung dalam 18 jam, tanpa komplikasi baik pada ibu maupun pada janin

Selain definisi tersebut, Hanifa Winkojosastro dalam bukunya yang berjudul *Ilmu Kebidanan* (2007;37) persalinan didefinisikan sebagai proses dimana bayi, plasenta, selaput ketuban keluar dari uterus ibu. Persalinan dianggap normal jika prosesnya terjadi pada usia kehamilan cukup bulan (setelah kehamilan 37 minggu) tanpa disertai adanya penyulit.

Definisi agak berbeda di lontarkan oleh I.B.G Manuaba. Dalam bukunya yang berjudul *Memahami Kesehatan Reroduksi Wanita* (2009), beliau mendefinisikan persalinan sebagai proses yang alamiah yang akan berlangsung dengan sendirinya, tetapi persalinan pada manusia setiap saat terancam penyulit yang membahayakan ibu maupun janinnya, sehingga memerlukan pengawasan, pertolongan dan pelayanan dengan fasilitas yang memadai.

Walaupun ketiga definisi tersebut memiliki perbedaan, namun pada intinya proses persalinan normal merupakan suatu proses pengeluaran janin dari ibunya tanpa suatu penyulit yang berarti, walaupun terkadang banyak

kita jumpai persalinan normal di Indonesia juga memiliki ciri khas masing – masing, tergantung dari kondisi janin dan ibunya.

2.2.2. Tahap – Tahap Persalinan Normal

Tahap – tahap persalinan normal menurut Danuatmaja & Meilasari dalam bukunya yang berjudul *Persalinan Normal Tanpa Rasa Sakit* (2004:26-34) terdapat tiga tahap. Tahapan – tahapan dalam persalinan normal tersebut, yaitu :

a. Tahap Persiapan / Laten

Tahap laten adalah periode waktu dari awal persalinan hingga ke titik ketika pembukaan mulai berjalan secara progresif, yang umumnya dimulai sejak kontraksi mulai muncul hingga pembukaan 3-4 sentimeter atau permulaan tahap aktif. Tahap persiapan merupakan tahap terlama karena prosesnya berjam-jam, berhari-hari bahkan berminggu–minggu. Tahap persiapan ditandai dengan terjadinya pembukaan (dilatasi) dan penipisan leher rahim dengan pembukaan leher rahim mencapai 3 cm. Selain itu, ibu mulai merasakan kontraksi yang jelas, berlangsung selama 30-50 detik dengan jarak 5-20 menit. Semakin bertambahnya pembukaan leher rahim, semakin sering kontraksi.

b. Tahap Aktif

Tahap aktif adalah periode waktu dari awal kemajuan aktif pembukaan hingga pembukaan menjadi komplet dan mencakup tahap transisi. Pembukaan umumnya dimulai dari 4 cm (pada akhir tahap

laten) hingga 10 cm (akhir kala satu persalinan). Biasanya tahap ini berlangsung lebih pendek dari tahap persiapan. Kegiatan rahim mulai lebih aktif dan banyak kemajuan yang terjadi dalam waktu singkat. Kontraksi semakin lama (berlangsung 40-60 detik), kuat, dan sering (3-4 menit sekali). Pembukaan leher rahim mencapai 7 cm.

c. Tahap Transisi

Selama tahap transisi, wanita mengakhiri kala satu persalinan pada saat hampir memasuki dan sedang mempersiapkan diri untuk kala dua persalinan. Tahap ini adalah tahap yang paling melelahkan dan berat. Banyak ibu merasakan sakit yang hebat. Hal ini dikarenakan kontraksi meningkat dan menjadi sangat kuat, 2-3 menit sekali selama 60-90 detik. Puncak kontraksi yang sangat kuat dan lamanya hampir sama dengan kontraksi itu sendiri. Ibu merasa seolah-olah kontraksi tidak pernah berhenti dan tidak ada waktu istirahat diantaranya. Pembukaan rahim mencapai 10 cm, umumnya 3 cm terakhir berlangsung sangat cepat, rata-rata 15 menit hingga 1 jam.

2.3. Biaya

2.3.1. Pengertian Biaya

Definisi biaya menurut Munawir (2002:307), yang dimaksud dengan biaya adalah nilai kas atau setara kas yang dikorbankan untuk memperoleh barang dan jasa yang diperkirakan akan memberi manfaat saat kini atau masa depan pada organisasi atau pengorbanan yang terjadi dalam rangka untuk memperoleh barang atau jasa yang bermanfaat. Definisi biaya yang lain dikemukakan oleh Mulyadi (2005:8-9), dimana biaya adalah pengorbanan

sumber ekonomis yang diukur dalam satuan uang, yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk mencapai tujuan tertentu. Sedangkan menurut Hansen dan Mowen (2005:12), pengertian biaya adalah kas atau nilai ekuivalen kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang ataupun jasa yang diharapkan memberi manfaat saat ini atau dimasa depan.

Pada intinya ketiga definisi tersebut memiliki persamaan bahwa konsep biaya adalah pengorbanan sumber ekonomis yang dalam hal ini berwujud kas atau setara kas agar dapat memberikan manfaat tertentu. Manfaat tertentu tersebut digunakan oleh pengguna (*user*) untuk mencapai tujuan yang ingin dicapai dengan informasi yang berasal dari perhitungan biaya tersebut. Pengguna (*user*) dari informasi biaya tersebut dapat berasal dari dalam perusahaan (*intern*) seperti manajer, atau analis keuangan, maupun berasal dari luar perusahaan (*ekstern*) seperti investor maupun pemerintah.

2.3.2. Klasifikasi Biaya

Pengklasifikasian biaya memiliki dasar yang berbeda – beda. Hal tersebut sesuai dengan keperluan perhitungan biaya yang diinginkan oleh penggunanya. Klasifikasi tersebut juga disesuaikan dengan tujuan dari pengguna informasi agar dapat sejalan dengan hasil yang diinginkan sehingga apabila informasi tersebut digunakan untuk pengambilan keputusan tidak memuat informasi yang salah nantinya.

Hansen dan Mowen dalam bukunya yang berjudul *Managerial Accounting* (2007:72) mengklasifikasikan biaya berdasarkan 2 komponen

yakni perubahan jumlah produk dan berdasarkan fungsinya dalam produksi.

Klasifikasi tersebut dijabarkan 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 Variable (*Variabel Cost*)

Biaya variabel adalah biaya yang nilainya dipengaruhi oleh banyaknya *output* (produksi). Pada umumnya besar volume produksi sudah direncanakan 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 ($Total Cost = Fixed Cost + Variable Cost$).

Klasifikasi biaya yang kedua menurut Hansen dan Mowen dalam bukunya *Managerial Accounting* (2007:37), didasarkan pada kedudukan

biaya pada fungsinya dalam proses produksi. Sama halnya dengan tujuan klasifikasi yang pertama, klasifikasi ini juga bertujuan agar informasi dari biaya – biaya tersebut digunakan dengan benar dan tepat. Klasifikasi biaya berdasarkan fungsinya dalam proses produksi dijabarkan sebagai berikut :

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.

2.3.3. Pusat Biaya

Biaya – biaya yang sudah diklasifikasikan kemudian akan dikelompokkan kembali menjadi pusat – pusat biaya. Salah satu definisi pusat biaya dikemukakan oleh Supriyono dalam bukunya yang berjudul *Akuntansi Manajemen 3* (2001:25). Beliau mengungkapkan bahwa pusat biaya adalah suatu pusat pertanggung jawaban atas suatu unit organisasi dalam suatu organisasi yang prestasi manajernya dinilai atas dasar biaya dalam pusat

pertanggung jawaban yang dipimpinnya. Pada dasarnya pusat biaya dibagi dalam 2 (dua) bagian:

1. Pusat Biaya Penunjang

Pusat biaya penunjang merupakan unit-unit yang tidak langsung menghasilkan produk rumah sakit, seperti: unit pimpinan (direksi), tata usaha, unit pemeliharaan, laundry, unit gizi dan lain sebagainya.

2. Pusat Biaya Produksi

Pusat biaya produksi merupakan unit dimana produk (pelayanan) rumah sakit langsung diterima oleh konsumen (pasien) sehingga hasilnya merupakan pendapatan rumah sakit, seperti laboratorium, radiologi, poliklinik rawat jalan, unit gawat darurat, unit rawat inap, unit pelayanan persalinan, dan sebagainya.

2.4. Pengukuran dan Penentuan Biaya Satuan (*Unit cost*)

2.4.1. Pengukuran Biaya Rumah Sakit

Pengukuran biaya sangat bergantung pada kemampuan untuk menelusuri (*traceability*). Hal tersebut akan menentukan tingkat keakuratan pada proses pembebanan biayanya. Keakuratan yang dimaksud adalah suatu konsep yang relatif dan harus dilakukan secara logis terhadap penggunaan metode pembebanan biaya. Tujuan pembebanan biaya yang tepat digunakan agar dapat menghasilkan informasi yang benar guna pengambilan keputusan.

Proses pembebanan dan perhitungan biaya yang terjadi dalam Ilmu Akuntansi memiliki istilah yang berbeda dalam Ilmu Kesehatan. Dalam Ilmu kesehatan, proses tersebut disebut dengan analisis biaya. Analisis biaya

sering dilakukan di lingkup rumah sakit. Analisis biaya rumah sakit didiskripsikan sebagai suatu kegiatan menghitung biaya rumah sakit untuk berbagai jenis pelayanan yang ditawarkan, baik secara total maupun per unit atau per pasien .

Seperti halnya pengukuran biaya dalam ilmu Akuntansi, analisis biaya yang dilakukan di rumah sakit juga memiliki berbagai tujuan. Seperti yang dikemukakan oleh Ade Fatma Lubis dalam bukunya yang berjudul *Ekonomi Kesehatan* (2009:97), analisis biaya rumah sakit ini bertujuan antara lain untuk mendapatkan gambaran mengenai unit atau bagian yang merupakan pusat biaya serta pendapatan, melihat gambaran biaya pada unit tersebut yang meliputi biaya tetap dan biaya variabel yang pada akhirnya akan menggambarkan pendapatan rumah sakit. Proses analisis biaya ini digunakan untuk memperoleh :

- a. Informasi untuk kebijakan tarif dan subsidi serta kebijaksanaan pengendalian biaya
- b. Dasar pertimbangan dalam negosiasi dengan pihak-pihak yang akan mengadakan kontrak dengan menggunakan jasa rumah sakit.
- c. Pertanggungjawaban tentang efektifitas biaya kepada pihak yang berkepentingan.
- d. Dasar untuk perencanaan anggaran yang akan datang

2.4.2 Metode Penelusuran Biaya

Pengukuran biaya rumah sakit yang terkait dengan ketertelusuran akan berdampak pada keakuratan dalam pembebanan biaya itu sendiri.

Pembebanan biaya (*tracing*) memiliki arti sebagai suatu proses pembebanan aktual oleh sumber daya yang dikonsumsi oleh objek biaya dengan menggunakan ukuran yang dapat diamati atas sumber daya yang dikonsumsi oleh objek biaya (Hansen dan Mowen, 2009:50). Berdasarkan tingkat ketertelusurannya biaya terbagi dalam dua jenis yakni biaya langsung (*direct cost*) dan biaya tidak langsung (*indirect cost*). Biaya langsung (*direct cost*) merupakan biaya yang dapat ditelusuri dengan mudah dan akurat dalam proses pembebanan biaya. Berbeda dengan biaya langsung, biaya tidak langsung (*indirect cost*) merupakan komponen biaya yang tidak dapat ditelusuri dengan mudah dan akurat dalam proses pembebanan biaya. (Hansen dan Mowen, 2009:50)

Dalam proses pembebanan biaya diperlukan metode yang tepat untuk menelusuri biaya yang dikonsumsi oleh objek biaya agar biaya dapat dibebankan secara akurat ke dalam objek biaya tersebut. Metode yang digunakan dalam proses penelusuran biaya tersebut adalah metode penelusuran langsung (*direct tracing*) dan metode penelusuran dengan menggunakan penggerak (*driver tracing*). Penelusuran langsung (*direct tracing*) merupakan proses pengidentifikasian dan pembebanan biaya yang berkaitan secara khusus dan fisik dengan suatu objek, sedangkan penelusuran dengan menggunakan penggerak (*driver tracing*) adalah penggunaan penggerak untuk membebankan biaya pada objek biaya yang biasanya menggunakan hubungan sebab akibat diantara biaya dan objek biaya sebagai faktor penyebab perubahan dalam penggunaan sumber daya. Kedua metode tersebut sangat mudah diaplikasikan dengan menggunakan biaya langsung

(*direct cost*), namun untuk jenis biaya tidak langsung (*indirect cost*), memerlukan metode tersendiri dalam proses penelusuran biayanya. Sebagai biaya yang tidak mudah untuk ditelusuri, biaya tidak langsung (*indirect cost*) menggunakan metode alokasi (*allocation*) dalam proses penelusuran biayanya. Perhitungan biaya di rumah sakit melibatkan kedua komponen biaya yakni biaya langsung (*direct cost*) dan biaya tidak langsung (*indirect cost*). Oleh karena itu, proses alokasi yang tepat sangat dibutuhkan dalam perhitungan biaya yang ada di rumah sakit.

2.4.3. Metode Alokasi Biaya

Metode alokasi ini muncul karena adanya biaya bersama (*common cost*). Biaya bersama merupakan jenis biaya yang memberikan manfaat bersama ketika sumber daya yang sama digunakan untuk lebih dari dua output. Metode alokasi ini juga sering digunakan dalam proses penentuan biaya yang melibatkan lebih dari dua departemen, baik departemen produksi maupun departemen jasa. Berdasarkan William K carter dalam bukunya *Akuntansi Biaya* (2009:475) departemen produksi (*producing department*) merupakan departemen penghasil produk dengan mengubah bentuk atau sifat dari bahan baku atau dengan merakit sebuah komponen, sedangkan departemen jasa (*service department*) merupakan departemen yang memberikan pelayanan yang berkontribusi secara tidak langsung terhadap produksi produk, tetapi tidak mengubah bentuk rakitan maupun sifat dari bahan baku. Departemen jasa (*service department*) sering juga disebut dengan departemen pendukung (*support department*). Ada berbagai macam metode

yang digunakan dalam proses alokasi. Beberapa metode alokasi tersebut adalah alokasi metode langsung (*direct method*), metode alokasi bertahap (*step method*) dan metode simultan (*simultaneous method*). Adapun penjabaran dari metode tersebut adalah sebagai berikut.

a. Metode Langsung (*Direct Method*)

Metode ini adalah metode yang paling sederhana pelaksanaan perhitungannya. Hansen dan Mowen dalam bukunya Akuntansi Manajerial (2009:376) mendefinisikan metode langsung sebagai proses pengalokasian biaya Departemen Pendukung hanya ke Departemen Produksi. Tidak jauh berbeda dengan Hansen dan Mowen, William K. Carter dalam bukunya Akuntansi Biaya (2009:485) juga mendefinisikan alokasi metode langsung merupakan proses alokasi biaya departemen jasa hanya ke departemen produksi saja. Definisi serupa juga diungkapkan oleh Rairborn dan Kinney dalam bukunya Akuntansi Biaya (2011:165) yaitu alokasi metode langsung proses pengalokasian biaya departemen pendukung hanya pada area yang beroperasi.

Pada dasarnya ketiga definisi mengenai metode langsung memiliki persamaan yakni pengalokasian biaya departemen pendukung atau departemen jasa hanya ke departemen produksi saja. Proses pendistributian biaya seperti ini, dalam ilmu kesehatan yang disebut dengan metode *simple distribution*. Secara garis besar metode *simple distribution* 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.

b. Metode Bertahap (*Step Method*)

Untuk menggunakan alokasi metode bertahap, pengurutan berbasis manfaat harus ditentukan terlebih dahulu. Urutan tersebut biasanya ditentukan berdasarkan jumlah jasa yang diberikan dan diterima. Penentuan urutan yang berbeda akan memberikan hasil yang berbeda pula, sehingga penentuan urutan sangat penting dilakukan ketika menggunakan metode ini. Alokasi metode bertahap sebagai proses pendistribusian biaya dari department jasa berdasarkan urutan tertentu, yaitu urutan yang ditetapkan oleh departemen. William K. Carter dalam bukunya Akuntansi Biaya (2009:485) mendefinisikan metode ini sebagai metode sekuensial (*sequential method*) yakni metode yang mendistribusikan biaya dari departemen jasa dengan urutan yang telah ditentukan sebelumnya. Sekali biaya didistribusikan dari suatu departemen jasa, tidak ada biaya departemen jasa lain yang dibebankan kembali ke departemen tersebut dalam langkah berikutnya.

Keunggulan dari metode ini dibandingkan metode langsung adalah metode ini mengakui secara parsial jasa yang diberikan oleh suatu departemen jasa ke departemen jasa lain. Sebaliknya, metode langsung mengabaikan hubungan timbal balik tersebut.

Sama halnya dengan metode langsung (*direct method*) yang dalam ilmu kesehatan disebut *simple distribution method*, alokasi metode bertahap (*step method*) juga memiliki istilah tersendiri dalam ilmu kesehatan. Alokasi metode bertahap (*step method*) disebut dengan *Step Down Method*. Sama halnya dengan alokasi metode bertahap, untuk mengatasi kelemahan dari metode *simple distribution*, maka dikembangkan distribusi anak tangga (*step down method*).

Dalam metode anak tangga (*step down method*) ini alokasi dilakukan berdasarkan 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 dimodifikasi menjadi metode baru yakni metode Distribusi Ganda (*Double Distribution Method*). Nilly Sulistyorini (2012) dalam jurnalnya yang berjudul *Analisis Biaya Unit Pelayanan Otopsi dengan Metode Distribusi Ganda* 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. Pada tahapan pertama dilakukan distribusi yang dikeluarkan dari unit penunjang ke unit penunjang lain dan unit produksi. Hasilnya, sebagian biaya unit penunjang sudah didistribusikan ke unit produksi, akan tetapi sebagian masih berada di unit penunjang. Artinya, ada biaya yang tertinggal di unit penunjang, yaitu biaya yang diterima dari unit penunjang lain. Biaya yang masih berada di unit penunjang ini dalam tahap selanjutnya didistribusikan ke unit produksi, sehingga tidak ada lagi biaya yang tersisa di unit penunjang. Karena metode ini dilakukan dua kali distribusi biaya, maka metode ini dinamakan metode distribusi ganda.

Kelebihan dari metode ini yaitu sudah dilakukan distribusi dari unit penunjang ke unit penunjang lain, dan sudah terjadi hubungan timbal

balik antara unit penunjang ke unit penunjang lain secara fungsional. Metode ini dianggap cukup akurat dan relatif mudah dilaksanakan.

c. Metode Stimultan (*Simultaneous Method*)

Metode Stimultan merupakan modifikasi dari metode bertahap. Metode ini sering disebut dengan alokasi metode aljabar (*algebraic method*) atau disebut dengan metode alokasi timbal balik (*reciprocal method*). Metode stimultan atau metode aljabar merupakan sebuah metode alokasi yang mempertimbangkan secara lengkap hubungan timbal balik antara semua departemen jasa (Carter, 2009:488).

Sedangkan Rairborn dan Kinney dalam bukunya Akuntansi Biaya (2009:169) menyebut metode ini dengan sebutan metode aljabar. Metode aljabar didefinisikan sebagai metode yang mengakui semua hubungan timbal balik antara departemen dan tidak ada keputusan yang harus dibuat tentang urutan pesanan departemen pendukung. Metode aljabar melibatkan formulasi sejumlah persamaan yang merefleksikan layanan timbal balik di antara departemen.

Berbeda dengan kedua definisi diatas Hansen dan Mowen dalam bukunya Akuntansi Biaya (2009:381) menyebut metode ini sebagai metode alokasi timbal balik (*reciprocal*). Namun, sesungguhnya metode timbal balik (*reciprocal*) tersebut memiliki definisi yang hampir sama dengan metode stimultan ataupun aljabar. Metode alokasi timbal balik (*reciprocal*) mengakui semua interaksi antar Departemen Pendukung. Dalam metode tersebut, pemakaian suatu Departemen Pendukung oleh

departemen menentukan biaya total tiap Departemen Pendukung, dimana biaya total tersebut mencerminkan interaksi antar – Departemen Pendukung.

Sama halnya dengan metode – metode sebelumnya. Dalam ilmu kesehatan, metode ini memiliki istilah yang berbeda. Nilly Sulistyorini (2012) dalam jurnalnya yang berjudul *Analisis Biaya Unit Pelayanan Otopsi dengan Metode Distribusi Ganda* mengungkapkan bahwa dalam 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.

2.4.4. Langkah-Langkah Perhitungan Biaya Satuan

Agar perhitungan biaya di suatu rumah sakit dapat dilakukan dengan baik dan dikerjakan dengan efisien, menurut Ade Fatma Lubis dalam bukunya yang berjudul *Ekonomi Kesehatan* (2009 ;99) diperlukan langkah-langkah yang secara garis besar dijabarkan sebagai berikut:

a. Penentuan Pusat Biaya

Pusat biaya adalah unit yang menyerap biaya rumah sakit. Seluruh bagian rumah sakit harus dibagi habis ke dalam berbagai pusat biaya. Secara garis besar, pusat biaya rumah sakit dibagi menjadi pusat biaya produksi dimana biaya-biaya langsung terpakai dan pusat biaya penunjang, dimana biaya-biaya tidak langsung terpakai.

b. Pengumpulan Data Biaya

Tahapan selanjutnya pengumpulan data biaya. Data biaya dikumpulkan dari semua sumber yang ada, baik dari laporan keuangan maupun perincian biaya di setiap pusat biaya. Data biaya meliputi data biaya investasi, yang diukur dengan membuat daftar semua investasi rumah sakit, termasuk gedung serta mencatat harga pengadaannya, waktu pembelian dan masa pakainya. Kemudian data biaya operasional meliputi obat dan bahan medis, bahan habis pakai, bahan makanan, binatu dan biaya operasional lainnya

c. Perhitungan Biaya Asli

Perhitungan dimulai dengan mengumpulkan data dari setiap pusat biaya rumah sakit sebagai dasar distribusinya. Misalnya adalah luas lantai, jumlah personil, jumlah output (pelayanan/tindakan/hari rawat.)

d. Pendistribusian Biaya

Tahap ke empat dari perhitungan biaya satuan adalah proses pendistribusian biaya. Proses ini dilakukan dengan memindahkan biaya asli disetiap unit penunjang ke setiap unit produksi yang terkait. Pada dasarnya unit penunjang akan memindahkan biaya aslinya secara berbeda

jumlahnya ke unit produksi terkait. Apabila seluruh biaya asli unit penunjang telah dipindahkan ke unit produksi terkait, maka tidak ada lagi biaya tersisa di satu unit penunjang.

Dua langkah penting dalam melakukan pendistribusian biaya, yaitu :

- a. Melakukan identifikasi hubungan/kaitan antar unit penunjang dan unit produksi.
- b. Menentukan ukuran dasar alokasi yang akan digunakan, artinya kalau ingin mengalokasikan biaya dari bagian administrasi ke unit lainnya, maka tentukan dahulu ukuran dasar yang akan dipakai, dalam hal ini biasanya jumlah pegawai. Contoh acuan untuk dasar alokasi dari unit penunjang adalah sebagai berikut :

- Administrasi : Jumlah pegawai
- Laundry : Jumlah potongan pakaian/kg cucian
- Kebersihan : Jumlah meter persegi luas lantai dan lain-lain

Ukuran dasar alokasi dari unit penunjang biasanya dapat ditentukan dan disepakati bersama dengan pihak rumah sakit. Salah satu metode yang digunakan dalam melakukan distribusi biaya ada *Double Distribution Method* (Metode Distribusi Ganda) yang dalam ilmu akuntansi disebut dengan Metode Bertingkat (*Step Method*) dengan urutan yang diatur , yaitu metode pengalokasian biaya pada pusat biaya penunjang dan di distribusikan kepada pusat biaya produksi melalui dua kali pentahapan, yaitu :

- Tahap I : Distribusi kepada semua biaya penunjang dan pusat biaya produksi

- Tahap II : Distribusi kepada pusat biaya produksi.
5. Perhitungan biaya total tiap unit produksi setelah dilakukan distribusi akhir.
 6. Perhitungan biaya satuan (*unit cost*) unit-unit produksi

2.4.5. Manfaat Perhitungan Biaya Satuan

Secara garis besar manfaat utama dari perhitungan biaya satuan, menurut Ade Fatma Lubis dalam bukunya yang berjudul *Ekonomi Kesehatan* (2009;98):

a. Pricing.

Informasi biaya satuan sangat penting dalam penentuan kebijaksanaan tarif rumah sakit. Dengan diketahuinya biaya satuan (*Unit cost*), dapat diketahui apakah tarif sekarang merugi atau menguntungkan.

b. Budgeting/Planning

Informasi jumlah biaya (*total cost*) dari suatu unit produksi dan biaya satuan (*unit cost*) dari tiap-tiap output rumah sakit sangat penting untuk alokasi anggaran dan untuk perencanaan anggaran.

c. Budgetary Control

Hasil analisis biaya dapat dimanfaatkan untuk memonitor dan mengendalikan kegiatan operasional rumah sakit.

d. Evaluasi dan Pertanggungjawaban

Analisis biaya bermanfaat untuk menilai performance keuangan rumah sakit secara keseluruhan, sekaligus sebagai pertanggung jawaban kepada pihak-pihak berkepentingan.

2. 5. *Financial Performance* Rumah Sakit

Anastasia Susty Ambarriani dalam jurnal nya yang berjudul *The Impact Of Manager Knowledge Towards Manager's Style in Using Management Accounting Information And Activity* mengatakan bahwa “Tujuan utama sebuah organisasi Rumah Sakit adalah *patient safety*. Namun keselamatan pasien ini dipengaruhi oleh berbagai hal, termasuk bagaimana Rumah Sakit tersebut dikelola. Meskipun sebagian besar Rumah Sakit tidak bertujuan profit, namun pengelolaan keuangan perlu dilakukan dengan baik. Inefisiensi Rumah Sakit dapat meningkatkan biaya yang pada akhirnya akan menjadi hambatan bagi pasien untuk mendapatkan pelayanan yang bermutu. Oleh karenanya, untuk mencapai tujuan *patient safety*, harus ada *business safety*.” (2012 ; 356)

Organisasi rumah sakit mempunyai karakteristik yang berbeda dibandingkan dengan perusahaan manufaktur. Organisasi rumah sakit tidak semata-mata bertujuan mencari laba. Selain itu, bahan baku, proses produksi dan jenis output yang beragam membuat organisasi rumah sakit mempunyai karakteristik yang unik

Dalam jurnal yang berjudul *Hospital Financial Performance in The Indonesian National Health Insurance Era*, Anastasia Susty Ambarriani mengungkapkan bahwa rumah sakit tetap membutuhkan laba untuk mengembangkan usaha.

The hospitals' revenue is collected from services given to their patients. To serve their patients, hospitals spent money for materials, human resources and equipment. In order to be able to survive and make some development, hospital need to cover all costs they spend. Some surplus is the differences between revenue and costs in a same accounting period. A surplus is one way to figure out a hospital financial performance. (2014 ; 6)

2.5.1 Standar perlakuan akuntansi untuk Rumah Sakit.

Standar Perlakuan akuntansi untuk rumah sakit diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 76 / PMK.05/2008 Tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum. Dalam Pasal 1 Peraturan Menteri Keuangan tersebut memuat ketentuan umum dan keterangan perihal rumah sakit dan tata cara akuntansinya. Sedangkan dalam Pasal 2 dan 3, Peraturan Menteri Keuangan tersebut memuat informasi mengenai Standar dan Sistem Akuntansi Keuangan BLU.

2.5.2 Prosedur penentuan tarif di Rumah Sakit.

Sebagai Badan Layanan Umum (BLU), Rumah sakit memiliki aturan tersendiri untuk menentukan besarnya tarif. Penentuan tarif diatur dalam Pasal 9 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 74 Tahun 2012 Tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Secara garis besar dalam pasal 9 tersebut, di dapatkan informasi bahwa BLU dapat memungut biaya kepada masyarakat sebagai imbalan atas barang/jasa layanan yang diberikan, Imbalan atas barang/jasa layanan yang diberikan ditetapkan dalam bentuk tarif yang disusun atas dasar perhitungan biaya per unit layanan atau hasil per investasi dana serta tarif layanan harus mempertimbangkan aspek-aspek: kontinuitas dan pengembangan layanan; daya beli masyarakat; keadilan dan kepatutan; dan kompetisi yang sehat. Selain itu dalam pasal 9 juga mengatur secara rinci pihak yang bertanggung jawab dalam penentuan tarif tersebut.