

362.110
PAM
1 @ 1

IMPLEMENTASI PENENTUAN TARIF KAMAR DI RS. MARDI RAHAYU KUDUS MENGGUNAKAN ACTIVITY BASED COSTING

TESIS

*Diajukan kepada Pengelola Program Studi Magister Manajemen
Universitas Diponegoro
Untuk memenuhi salah satu syarat guna memperoleh
Derajat Sarjana - S2 Magister Manajemen*



Diajukan oleh :

N a m a : Elkana Pandaja, .SE.

N I M : C4A099040

**PROGRAM STUDI MAGISTER MANAJEMEN
PROGRAM PASCA SARJANA
UNIVERSITAS DIPONEGORO
TAHUN 2001**

HALAMAN PENGESAHAN

Tesis berjudul :

IMPLEMENTASI PENENTUAN TARIF KAMAR DI RS. MARDI RAHAYU KUDUS MENGGUNAKAN ACTIVITY BASED COSTING

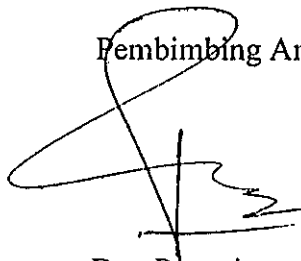
yang dipersiapkan dan disusun oleh
Elkana Pandaja, SE.
telah dipertahankan di depan Dewan Penguji
pada tanggal 16 Pebuari 2001
dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

Pembimbing Utama / Ketua



Drs. Moh Nasir, Msi. Akt

Pembimbing Anggota



Drs. Prasetiono, Msi.

Universitas Diponegoro
Program Studi Magister Manajemen
Ketua Program



Prof. Dr. Suyudi Mangunwihardjo

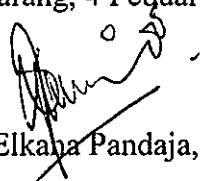
KATA PENGANTAR

Memasuki tahun 2000, telah terjadi pergeseran sifat dan komposisi biaya seiring dengan perubahan lingkungan manufaktur. Pengeluaran biaya tidak langsung berupa pemakaian teknologi yang makin berkembang, menggeser pemakaian biaya tenaga kerja. Hal ini menyebabkan perhitungan harga pokok tradisional menjadi kurang tepat. Untuk mengatasi hal ini terdapat suatu metode perhitungan dengan activity based costing yang membebaskan harga pokok berdasarkan aktivitas .

Dengan adanya suatu metode perhitungan dengan activity based costing yang mendasarkan pada aktivitas, maka informasi lebih akurat. Hal ini memungkinkan pengambilan keputusan yang lebih tepat sehingga diharapkan dengan informasi yang dihasilkan dapat digunakan untuk pengambilan keputusan di masa mendatang.

Pada kesempatan ini , penulis mengucapkan terima kasih kepada Drs. Mohammad Nasir, Msi., Akt dan Drs. Parasetiono, Msi yang telah banyak membimbing penulis hingga terselesainya tesis ini. Selain itu penulis juga mengucapkan terima kasih kepada Dr. Basuki Wibowo, MARS, yang telah membantu dan memberikan izin untuk penulisan tesis, serta karyawan dan staff RS. Mardi Rahayu yang telah memberikan data untuk kelengkapan penulisan ini.

Semarang, 4 Pebruari 2001.



Elkana Pandaja, SE.

DAFTAR ISI

Judul.....	i
Halaman pengesahan	ii
Kata pengantar	iii
Daftar isi	iv
Daftar tabel	vi
Daftar gambar	viii
Daftar lampiran	ix
Abstract	x
Abstrak	xi
BAB I. Pendahuluan	
1.1. Latar Belakang Masalah	1
1.2. Perumusan Masalah	11
1.3. Tujuan dan Kegunaan Penelitian	12
BAB II Kajian Teori	
2.1. Telaah Pustaka	
2.1.1. Pengertian Biaya.....	13
2.1.2. Pengertian Activity Based Costing	16
2.1.3. Manfaat Activity Based Costing	25
2.1.4. Penetapan Harga.....	26
2.2. Hasil Penelitian Terdahulu	29
2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis	34

BAB III. Metode Penelitian	
3.1. Jenis dan Sumber Data	35
3.2. Metode Pengumpulan Data	35
3.3. Tehnik Analisis Data	35
BAB IV. Gambaran Umum	
4.1. Sejarah RS. Mardi Rahayu Kudus	38
4.2. Gambaran Umum Obyek	43
4.3. Fasilitas Rawat Inap Ruang Perawatan	47
BAB V. Pembahasan Masalah	
5.1. Biaya Jasa Perawatan Pasien Rawat Inap.....	49
5.1.1. Menggolongkan bermacam aktivitas.....	49
5.1.2. Menghubungkan biaya dengan aktivitas.....	50
5.1.3. Penetapan kelompok biaya yang homogen	51
5.1.4. Mencari dan menetapkan cost driver	52
5.2. Perhitungan Harga Pokok Dengan Activity Based Costing	56
5.3. Analisis Harga Pokok Ruang Perawatan.....	61
BAB VI. Kesimpulan dan Saran	
6.1. Kesimpulan	70
6.2. Saran	71
Daftar Referensi	72
Daftar Riwayat Hidup	75

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1.1. Daftar jumlah Bed, BOR, LOS, Hari Perawatan RS. Mardi Rahayu	4
1.2. Daftar jumlah Bed, BOR, LOS, Hari Perawatan RS. Panti Rapih Yogyakarta	4
1.3. Perbandingan biaya langsung dan tidak langsung RS. Mardi Rahayu	5
1.4. Laba bersih RS. Mardi Rahayu	6
1.5. Tarif RS. Mardi Rahayu dan RS. Islam Sunan Kudus.....	7
2.1. Ringkasan Penelitian Terdahulu	33
4.1. Jumlah hari rawat bulan April s/d Juli 2000	44
4.2. Harga pokok ruang perawat berdasarkan tradisional costing	46
4.3. Jumlah tempat tidur dan fasilitas ruang perawatan di RS. Mardi Rahayu	48
5.1. Harga Pokok Ruang Berdasarkan Activity Based Costing bulan April – Juli 2000	58
5.2. Harga Pokok Ruang ABC Berdasarkan Hari Perawatan	59
5.3. Perbandingan Harga Pokok Ruang antara Metode Activity Based Costing dengan Metode Tradisional	60
5.4. Pembagian biaya berdasarkan aktivitas	62
5.5. Pembagian Biaya Berdasarkan Value Added Activity dan Non Value Added Activity	64

5.6 Perbandingan Harga Pokok Activity Based Costing dengan
 Tarif Kamar 66

5.7. Analisis Pencapaian Hari Rawat 67

5.8 Analisis Proyeksi BOR Ideal 69

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
1.1. Struktur Perubahan Biaya	8
2.2. Kerangka Pemikiran	34
3.1. Metode Analisis Data	37
4.1. Struktur Organisasi RS. Mardi Rahayu	41

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
1. Bobot Biaya Perawatan bulan April – Mei 2000	76
2. Bobot Biaya Perawatan bulan Juni – Juli 2000	77
3. Biaya Perawatan bulan April – Juli 2000	78
4. Bobot Biaya Dapur bulan April – Mei 2000	79
5. Bobot Biaya Dapur bulan Juni – Juli 2000	80
6. Biaya Dapur bulan April – Juli 2000	81
7. Bobot Biaya Listrik bulan April – Juli 2000	82
8. Biaya Listrik bulan April – Juli 2000	83
9. Bobot Biaya Cucian bulan April – Mei 2000	84
10. Bobot Biaya Cucian bulan Juni – Juli 2000	85
11. Biaya Cucian bulan April – Juli 2000	86
12. Bobot Biaya Kebersihan bulan April – Juli 2000	87
13. Biaya Kebersihan bulan April – Juli 2000	88
14. Bobot Biaya Penyusutan Bangunan bulan April – Juli 2000	89
15. Biaya Penyusutan Bangunan bulan April – Juli 2000	90
16. Bobot Biaya Penyusutan Inventaris bulan April – Juli 2000	91
17. Biaya Penyusutan Inventaris bulan April- Juli 2000	92
18. Bobot Biaya Rumah Tangga dan Umum bulan April – Juli 2000	93
19. Biaya Rumah Tangga dan Umum bulan April-Juli 2000	94
20. Bobot Biaya Manajemen bulan April – Juli 2000	95
21. Biaya Manajemen bulan April – Juli 2000	96
22. Daya Listrik dan Luas Lantai Kelas Perawatan dan Ruang Perawatan..	97

ABSTRACT

The traditionally costing method less accurate since it placed total cost only on the product and does not based on the activity, therefore the information produced is distorted. This weakness can be fixed using activity based costing method in accordance with the activity being carried out through the right choosing of cost driver. The aim of this reseach is to find out the room product cost based on the activity based costing, so non-value activity can be reduced. A case study at Mardi Rahayu Hospital observing the possibility of activity based costing application, which more is more accurate and hopefully it can be used as one of the alternatives in determining tariff in the future. This reseach is limited to the overnight treatment in the treatment section.

The data used in this reseach is Secondary data and completed in the data obtained through observation and interview at some section of Mardi Rahayu Hospital. Then data processing and data analysis were conducted. Data analysis is aimed to search alternative for decrerasing room product cost by increasing BOR and eliminating non-value added activity.

The result shows the existence of differences between traditionally costing method with activity based costing method, which are 12 undercosted classes and 11 overcosted classes, and 4 classes that have not reached ideal BOR.

Based on the result of this research, it can be concluded that Mardi Rahayu Hospital is not using product cost data yet to determine the tariff. It is recommended in future tariff determining to consider product cost data. Besides, the level of patient days in VIP and First Class EVA room need to be improved and eliminate non-value activity.

ABSTRAKSI

Metode harga pokok secara tradisional kurang tepat karena hanya membebankan total biaya ke produk dan tidak berdasarkan aktivitas, sehingga informasi yang dihasilkan terdistorsi. Kelemahan ini dapat diperbaiki dengan menggunakan metode activity based costing sesuai aktivitas yang dilakukan melalui pemilihan cost driver yang tepat. Tujuan penelitian agar diketahui harga pokok kamar berdasarkan activity based costing, sehingga dapat mengurangi kegiatan yang tidak mengandung nilai tambah (non value added activity). Studi kasus di RS. Mardi Rahayu meneliti kemungkinan diterapkan metode activity based costing yang lebih akurat dengan harapan dapat dipakai sebagai salah satu alternatif dalam penentuan tarif di masa mendatang. Penelitian ini dibatasi hanya pada bagian rawat inap di bagian perawatan.

Data untuk penelitian ini menggunakan data sekunder dan dilengkapi dengan data melalui observasi dan wawancara dari beberapa bagian di RS. Mardi Rahayu, selanjutnya dilakukan pengolahan dan analisis data. Analisa data ditujukan untuk mencari alternatif penurunan harga pokok kamar dengan meningkatkan BOR dan menghilangkan non value added activity.

Hasil penelitian menunjukkan adanya perbedaan antara metode pembebanan biaya secara tradisional dengan metode activity based costing, yaitu 12 kelas undercosted dan 11 kelas overcosted, serta terdapat 4 kelas yang belum mencapai BOR ideal.

Berdasarkan hasil penelitian ini dapat ditarik kesimpulan bahwa RS. Mardi Rahayu belum menggunakan data harga pokok dalam penentuan tarif, disarankan agar di masa depan dalam penentuan tarif kamar supaya dipertimbangkan data harga pokok kamar, selain itu tingkat hari rawat di kelas Utama dan I ruang EVA perlu ditingkatkan dan menghilangkan non value added activity.

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Perkembangan perekonomian menjelang akhir abad ke-20 hingga saat ini sangat dramatis, hal ini ditandai dengan kemajuan di bidang teknologi komunikasi, internet dan E Commerce yang penggunaan dan intensitasnya akhir-akhir ini semakin meningkat.

Negara Indonesia sebagai negara sedang berkembang mulai bangkit dari keterpurukan ekonomi yang melanda Indonesia sejak tahun 1997 (Indah Susilowati, 1997) , hal ini terlihat dari bangkitnya usaha-usaha baru, masuknya investor asing dan meningkatnya produk-produk dalam negeri. Bangkitnya dunia usaha di Indonesia merupakan hal positif, karena Indonesia harus berbenah diri menyongsong ekonomi pasar bebas untuk negara ASEAN pada tahun 2003, untuk Asia Pasific 2010 dan seluruh dunia pada tahun 2020.

Pada iklim globalisasi membawa implikasi produsen , Akuntan, Lawyer asing masuk dan berusaha di Indonesia bersaing dengan produsen/pengusaha lokal, sehingga jika tidak memperbaiki kinerja usaha dan meningkatkan efisiensi, niscaya akan kalah dalam persaingan. Globalisasi mengandung makna dalam dan terjadi di segala aspek kehidupan seperti ekonomi, politik , sosial budaya, iptek dan sebagainya (Muladi, 1998). Dalam dunia bisnis misalnya transaksi globalisasi tidak hanya di beberapa negara , tetapi berdagang di seluruh dunia dengan cara baru dengan menjaga keseimbangan antara kualitas global hasil produksi dengan kebutuhan yang bersifat lokal dari konsumen.

UPT-PUSTAK-UNDIP

Salah satu kegiatan dari pelaku ekonomi adalah perusahaan/organisasi yang bergerak di bidang jasa. Pada era globalisasi ekonomi, kompetisi dari pemasaran menggunakan dasar efisiensi biaya, keunggulan kualitas serta kepuasan konsumen (Ray Montagno , 1995). Menjelang pasar bebas, usaha di bidang jasa mempunyai peran penting karena masyarakat yang terlibat pada berbagai macam aktivitas menuntut pelayanan jasa yang cepat, akurat dan murah. Oleh karena itu perusahaan dituntut untuk memenuhi keinginan konsumen, sehingga diperlukan suatu perencanaan strategis dari produksi yang dilakukan supaya produk dapat diterima oleh konsumen.

Perencanaan strategis merupakan tugas dan tanggung jawab para manajer pada setiap tingkatan kepemimpinan organisasi (Zulkifli , 1998). Menurut Laurel A. Files (1998) , perencanaan strategis merupakan proses keputusan eksplisit, terstruktur dan dilembagakan seperti pengambilan keputusan kunci dalam organisasi mengikuti prosedur yang ditetapkan, diketahui dan dapat diamati untuk mengidentifikasi pokok permasalahan, pembangkitan dan evaluasi alternatif serta memutuskan sebuah pilihan.

Perusahaan yang dapat bersaing dengan biaya produksi rendah akan mendapat profit yang tinggi, sehingga untuk mengetahui dan menganalisis biaya produksi diperlukan suatu alat ekonomi yaitu Akuntansi (Jaka Isgiyarta , 1997) yang seringkali dipakai oleh perusahaan . Tanpa adanya suatu data yang akurat , keputusan strategis yang diambil, hasilnya kurang optimal. Dengan adanya data akuntansi dapat dihitung harga pokok suatu produk dan selanjutnya dapat digunakan oleh manajemen sebagai salah satu alternatif penentuan harga jual.

RS. Mardi Rahayu Kudus sebagai obyek penelitian sejak krisis moneter yang melanda Indonesia tahun 1997, sanggup bertahan . Pada tahun 1998 jumlah hari perawatan turun 385 hari dari tahun 1997 , namun pada tahun 1999 jumlah hari perawatan naik sebesar 8.716 hari. Kenaikan ini merupakan sesuatu yang menarik karena pada tahun 1999 perekonomian belum sepenuhnya pulih, namun RS. Mardi Rahayu dengan pengelolaan manajemen yang baik dapat meningkatkan kinerja, yang dapat dilihat dari meningkatnya hari rawat sebesar 14,86 % dari tahun sebelumnya. Demikian juga dengan jumlah Bed Occupation Ratio (BOR) yang merupakan tingkat pemakaian bed dan Length of Stay (LOS) yang merupakan lama pasien dirawat ,sejak krisis hingga saat ini masih dalam batas yang ideal.Jumlah yang ideal untuk BOR antara 60 % – 80 % sedangkan LOS antara 4 – 6 hari. LOS yang terlalu panjang kurang baik karena mencerminkan rata- rata perawatan tiap pasien cukup lama. Perkembangan RS. Mardi Rahayu pada tahun-tahun terakhir dapat dilihat dari jumlah bed, BOR LOS dan hari perawatan memperlihatkan kemajuan yang cukup pesat dapat dilihat pada tabel 1.1 .

Sebagai perbandingan data, yang diperoleh dari RS. Panti Rapih Yogyakarta tahun 1995 menunjukkan BOR sebesar 86 % dengan kapasitas Bed 352 menunjukkan tingkat pemakaian bed yang lebih baik dari RS. Mardi Rahayu, namun LOS RS. Mardi Rahayu sebesar 6 % , lebih rendah dari RS. Panti Rapih yang berarti rata-rata pasien dirawat di RS. Mardi Rahayu lebih pendek. Tidak diperoleh data tentang jumlah hari perawatan, sedangkan data lainnya dapat dilihat pada tabel 1.2.

TABEL 1.1
DAFTAR JUMLAH BED, BOR , LOS , HARI PERAWATAN
RS. Mardi Rahayu

	1995	1996	1997	1998	1999
Jumlah Bed	243	243	243	250	250
BOR	77,67 %	71,57 %	66,54 %	65,66 %	76,01 %
LOS	6	5	5	5	5
Hari Perawatan	62.524	63.678	59.019	58.634	67.350
Kenaikan Hari Perawatan		1.154	-4.659	-385	8.716
% kenaikan		1,84 %	-7,32 %	-0,65 %	14,86 %

Sumber : Bagian Rekam Medik RS. Mardi Rahayu

BOR = Bed Occupacy Ratio (tingkat pemakaian bed)

BOR = $\frac{\text{Jumlah Hari Rawat}}{\text{jumlah hari dalam 1 bulan :}} \times \frac{\text{jumlah tempat tidur}}{\text{jumlah tempat tidur}}$

LOS = Length of Stay (lama pasien dirawat)

LOS = $\frac{\text{Jumlah hari rawat}}{\text{jumlah pasien}}$

Hari Perawatan = jumlah hari perawatan dari total pasien

TABEL 1.2
DAFTAR JUMLAH BED, BOR , LOS , HARI PERAWATAN
RS. Panti Rapih Yogyakarta

	1995
Jumlah Bed	352
BOR	86 %
LOS	6,6 hari
Hari Perawatan	-

Sumber : Harry Susanto - 1999

Data BOR dan LOS berkaitan dengan jumlah biaya yang dikeluarkan dan pendapatan RS. Mardi Rahayu . Data biaya langsung dan tidak langsung yang terjadi di RS. Mardi Rahayu dapat dilihat pada tabel 1.3

TABEL 1.3
PERBANDINGAN BIAYA LANGSUNG DAN TIDAK LANGSUNG
RS MARDI RAHAYU

Tahun	Biaya Langsung (Rp.)	Naik /Turun	Biaya Tidak Langsung (Rp.)	Naik/ Turun
1996	1.638.413.678		1.744.658.384	
1997	1.191.362.990	- 27 %	1.121.101.197	-35 %
1998	1.902.491.615	60 %	895.522.566	-20 %
1999	1.414.974.435 *)	- 26 %	1.197.611.105 *)	34 %

Sumber : Bagian Akuntansi RS. Mardi Rahayu

*) 9 bulan , karena terdapat perubahan periode akuntansi

Dari data biaya langsung dan tidak langsung, terlihat bahwa terdapat peningkatan biaya tidak langsung sebesar 34 % pada tahun 1999 , sedangkan biaya langsung pada tahun 1999 turun sebesar 26 % , karena biaya selama 9 bulan, dengan demikian apabila perhitungan harga pokok berdasarkan biaya tidak langsung tanpa mempertimbangkan aktivitas yang ada, maka hasil perhitungan harga pokok kurang tepat, sehingga diperlukan suatu alat yang mempertimbangkan aktivitas – aktivitas yang ada .

Berdasarkan data keuangan RS. Mardi Rahayu dari tahun 1996 - 1999 nampak bahwa terdapat kenaikan laba yang cukup tinggi sebesar Rp.571.019.351,- pada tahun 1999 , hal ini disebabkan karena adanya kenaikan hari rawat sebesar 14,86 % pada tahun 1999 (tabel 1.1). Perincian laba dapat dilihat pada tabel 1.4 di bawah ini :

TABEL 1.4.
LABA BERSIH RS. MARDI RAHAYU KUDUS

Dalam Rp.

Tahun	Laba Bersih	Kenaikan (Rp.)	% kenaikan
1996	Rp. 62.955.078,-		
1997	Rp. 156.778.620,-	Rp. 93.823.542,-	149 %
1998	Rp. 166.950.604,-	Rp. 10.171.984,-	6 %
1999	Rp. 737.969.955,-	Rp.571.019.351,-	342 %

Sumber : Bagian Akuntansi RS. Mardi Rahayu

Kenaikan hari perawatan pada tahun 1999, mengakibatkan jumlah laba bersih RS. Mardi Rahayu meningkat cukup tinggi. Laba yang diperoleh digunakan untuk cadangan investasi bangunan dan penambahan peralatan baik medis maupun non medis.

Pada umumnya penetapan tarif kamar di rumah sakit tidak menggunakan data harga pokok dari bagian akuntansi. Di RS. Mardi Rahayu penetapan tarif kamar berdasarkan tarif kamar rumah sakit yang ada di Kudus maupun Semarang serta mempertimbangkan tingkat inflasi dan daya beli masyarakat sekitar Kudus.

Tarif kamar di RS. Mardi Rahayu sedikit lebih tinggi dari RSI Sunan Kudus, hal ini disebabkan karena perbedaan fasilitas yang ada di ruangan maupun kelengkapan perlengkapan medis . Kenaikan tarif kamar rumah sakit di daerah Kudus seringkali bersamaan waktunya. Tarif kamar yang berlaku di RS. Mardi Rahayu dan RS. Islam "Sunan Kudus" , dapat dilihat pada tabel 1.5 di bawah ini

TABEL 1.5.
TARIF KAMAR RUMAH SAKIT

Dalam Rp.

KELAS	RS.MARDI RAHAYU KUDUS	RSL. SUNAN KUDUS
UTAMA	110.000	60.000
KELAS 1	60.000	40.000
KELAS 2	35.000 / 32.500	30.000
KELAS 3 A	25.000/20.000/15.000	20.000
KELAS 3 B	15.000 / 9.000	15.000/ 12.500
KELAS 3 C	9.000	7.000
BAYI	9.000-20.000	9.000

Sumber : Daftar tarif rumah sakit tahun 2000

Rumah sakit sebagai lembaga non profit, wajib menyediakan kelas bagi masyarakat yang membutuhkan perawatan kesehatan namun kurang mampu dari segi keuangan, oleh karena itu tarif kamar kelas 3 ditetapkan di bawah harga pokok, sehingga pasien kurang mampu bisa mendapatkan perawatan kesehatan dengan kualitas yang sama dengan pasien yang lain. Pangsa pasar di Kudus untuk kelas 3 cukup besar, karena jumlah buruh dari beberapa pabrik rokok cukup banyak..

Untuk masa mendatang, strategi penentuan tarif kamar perlu mempertimbangkan faktor harga pokok kamar selain adanya faktor-faktor lain yang telah diuraikan diatas, sehingga keputusan yang diambil lebih akurat.

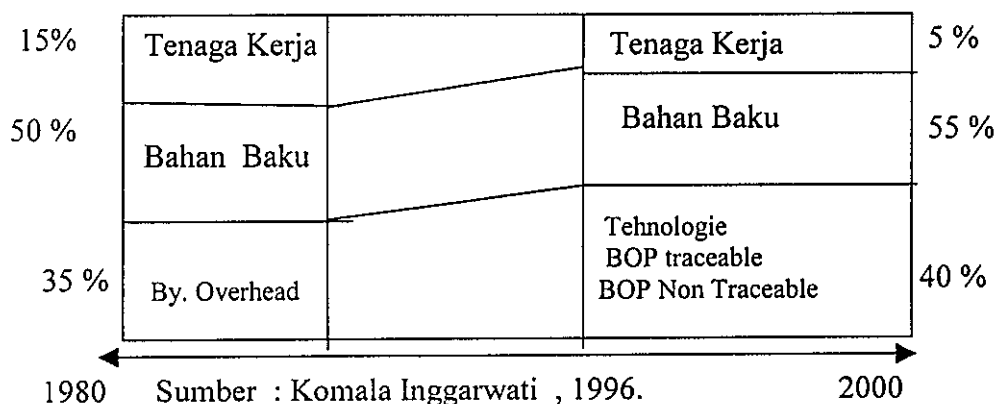
Menurut Hansen (1997) perhitungan harga pokok secara konvensional kurang tepat, karena biaya – biaya baik biaya langsung maupun tidak langsung , dibagi berdasarkan hari rawat, sehingga perhitungan harga pokok

tidak tepat. Jika perhitungan ini dipakai sebagai dasar penetapan tarif, maka keputusan yang diambil bisa mengakibatkan penetapan tarif tidak tepat.

Menurut Jaka Isgiyarta (1997), struktur pembiayaan perusahaan sebelum 1980 adalah labour intensif, struktur pembiayaan ini lebih dikenal dengan struktur pembiayaan tradisional, sedangkan sejak tahun 1980 bersifat capital intensive, yaitu peran teknologi komputer menjadi lebih dominan.

Komala Inggarwati (1996), mengemukakan hal yang sama yaitu pola produksi manufacturing yang berlaku pada tahun 1980 an mulai bergeser menjelang tahun 2000 menunjukkan perubahan sifat dan komposisi biaya sejalan dengan perubahan lingkungan manufakturing. Pada tahun 1980 an, biaya produksi mempunyai komponen utama bahan baku dan tenaga kerja langsung. Dewasa ini dengan adanya perubahan teknologi menyebabkan biaya tenaga kerja menjadi sekitar 5 % dari komponen biaya produk, sedangkan biaya overhead menjadi meningkat menjadi sebesar 35 % - 55 % dan biaya overhead tersebut telah bergeser dari biaya overhead variabel menjadi overhead tetap, yang dapat dilihat pada gambar 1 di bawah ini :

GAMBAR 1.1
STRUKTUR PERUBAHAN BIAYA



Pembebanan biaya overhead pada sistem biaya tradisional dilakukan menggunakan tarip yang ditentukan dengan dasar-dasar tertentu (unit / volume produksi), biasanya bersifat arbitrer. Cara-cara pembebanan tersebut dapat menghasilkan biaya produk yang terdistorsi dan berbahaya untuk pengambilan keputusan jangka pendek dan jangka panjang.

Pada sistem biaya konvensional biaya overhead pada umumnya dialokasikan dengan menggunakan dasar alokasi tertentu. Pada umumnya dasar alokasi yang digunakan adalah tenaga kerja langsung (jam kerja) untuk membebankan biaya-biaya yang berkaitan dengan tenaga kerja, jam mesin untuk membebankan biaya-biaya yang berkaitan dengan proses produksi yang terotomatisasi dan bahan baku untuk membebankan biaya – biaya yang berkaitan dengan bahan baku.

Dasar - dasar alokasi tersebut mempunyai karakteristik yang sama yaitu ketiganya (tenaga kerja, jam kerja, bahan baku) mengalokasikan biaya secara proporsional dengan jumlah unit produk yang dihasilkan. Oleh karena itu sistem biaya tradisional sering pula disebut sebagai unit based cost system atau volume based cost system.

Pada kondisi perusahaan menghasilkan lebih dari 1 macam produk, sistem alokasi berdasar volume ini (volume drivers) dapat menyebabkan distorsi terhadap informasi biaya yang dihasilkan. Dengan adanya perubahan pola produksi tersebut menjadikan perhitungan harga pokok secara konvensional menjadi tidak tepat , karena didasarkan pada alokasi biaya tenaga kerja , sehingga hasil perhitungan bisa lebih rendah dari sebenarnya.

Michael C O Quin (1991) mengemukakan hal yang sama yaitu sistem biaya tradisional membuat under cost produk yang kompleks dan subsidi produk yang bervolume rendah. Agar perhitungan harga pokok lebih akurat, maka diperlukan suatu perhitungan harga pokok yang dikelompokkan berdasarkan aktivitasnya, sehingga hasil perhitungan lebih tepat dan dapat dipakai sebagai salah satu dasar penetapan tarif kamar.

Menurut Cooper & Kaplan (1991) analisis berdasarkan aktivitas dapat diterapkan untuk menganalisis biaya operasi pada perusahaan jasa. Pendapat yang sama dikemukakan Hansen & Mowen (1997), activity based costing dapat digunakan untuk organisasi jasa. Seluruh organisasi jasa memiliki aktivitas dan output, menempatkan permintaan berdasarkan beberapa aktivitas. Terdapat perbedaan dasar dari organisasi jasa dan manufaktur, yaitu aktivitas organisasi pabrik ditujukan pada type dan operasional yang sama, sedangkan organisasi jasa berbeda. Contohnya bank dan rumah sakit, yang perbedaannya terletak pada outputnya.

Manufacturing mudah dihitung dan terlihat secara fisik, tetapi output service lebih sulit, karena output kurang terlihat. Contoh output rumah sakit didefinisikan sebagai hari rawat (patient's day) dan perawatan. Selama pasien tinggal di rumah sakit (pasien yang menginap) mengkonsumsi beberapa jasa yang berbeda (Hansen & Mowen, 1997).

Penelitian yang difokuskan pada perawatan harian terdiri dari waktu tinggal di RS, makan dan perawatan. Pada tradisional cost menggunakan 1 aktivitas driver yaitu patients days, biaya perawatan harian digunakan sebagai tarif per pasien tiap hari (rate harian).

Berdasarkan uraian mengenai activity based costing menunjukkan bahwa perhitungan harga pokok berdasarkan aktivitas yang dipengaruhi oleh beberapa cost driver lebih tepat jika dibandingkan dengan perhitungan secara konvensional yang hanya didasarkan pada hari rawat saja seperti yang dilakukan di RS. Mardi Rahayu Kudus saat ini. Dengan demikian maka tesis ini diajukan dengan judul Implementasi Penentuan Tarif Kamar di RS. Mardi Rahayu Kudus Menggunakan Activity Based Costing, dengan harapan perhitungan harga pokok lebih tepat sehingga dapat memberikan manfaat yang berguna bagi kemajuan RS. Mardi Rahayu di kemudian hari .

1.2. Perumusan Masalah

Persaingan pada masa globalisasi ini menuntut pengambilan keputusan yang cepat dan tepat agar unggul dalam persaingan. Oleh karena itu dibutuhkan suatu data akuntansi yang akurat sebagai dasar analisa dan strategi perusahaan.

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan diatas, maka dapat dirumuskan masalah yang ada di RS. Mardi Rahayu Kudus adalah :

- Untuk mengimplementasikan apakah harga pokok ruang perawatan berdasarkan activity based costing lebih tepat dibandingkan dengan perhitungan harga pokok secara konvensional yang hanya didasarkan pada hari rawat saja.

1. 3. Tujuan & Kegunaan Penelitian

Berdasarkan latar belakang dan perumusan masalah, penelitian ini bertujuan untuk :

- mengelompokkan biaya sesuai dengan aktivitasnya
- mencari cost driver yang mempengaruhi perilaku biaya tersebut
- menetapkan harga pokok berdasarkan activity based costing
- membandingkan harga pokok kamar dengan tarif yang ada
- memisahkan value added activity dan non value added activity
- menghitung BOR masing-masing kelas.

Dengan adanya tujuan tersebut diatas, diharapkan hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai salah satu alternatif penentuan tarif kamar, sehingga di masa mendatang dapat meningkatkan kinerja keuangan rumah sakit.

BAB II KAJIAN TEORI

2.1. Telaah Pustaka

2.1.1. Pengertian Biaya.

Horngren (1991) pada buku Akuntansi Biaya Suatu Pendekatan Manajerial, mendefinisikan biaya sebagai sumber daya yang dikorbankan untuk mencapai suatu sasaran/tujuan tertentu, biasanya diukur dengan satuan uang yang harus dibayarkan atas perolehan barang dan jasa. Agar biaya dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan, maka perlu dilakukan pengumpulan biaya secara terorganisasi melalui sistem akuntansi. Sistem akuntansi biaya terdiri dari 2 proses yaitu mengumpulkan biaya dan mengalokasikan biaya berdasarkan pengukuran-pengukuran yang telah ditentukan sebelumnya (Horngren, Sundem, Stratton – 1999).

Pengeluaran biaya untuk operasional perusahaan dibedakan menjadi biaya variabel (variabel cost) dan biaya tetap (fixed cost). Biaya variabel adalah biaya yang totalnya berubah secara proporsional dengan perubahan total kegiatan atau volume yang berkaitan dengan biaya variabel tersebut. Sedangkan biaya tetap adalah biaya yang jumlah totalnya tetap selama periode waktu tertentu meskipun terjadi perubahan besar pada total kegiatan atau volume yang berkaitan dengan biaya tetap tersebut.

Dalam suatu kegiatan produksi terdapat biaya – biaya yang merupakan unsur dari suatu harga pokok produk. Menurut Hongren (1991) terdapat 3 unsur utama yang terdapat dalam biaya produk yaitu :

- biaya bahan langsung : yaitu biaya pembelian semua bahan yang diidentifikasi dari barang jadi.
- tenaga kerja langsung : yaitu semua upah tenaga kerja yang langsung terkait pada proses produksi dari awal hingga barang jadi.
- biaya produksi tak langsung : yaitu semua biaya yang bukan biaya langsung dan bukan tenaga kerja langsung yang berhubungan dengan proses produksi. Biaya produksi tak langsung biasanya disebut biaya overhead pabrik.

Biaya – biaya dari ketiga unsur biaya utama dikombinasikan sebagai berikut :

- Biaya Utama (Prime Cost) yang terdiri dari :
 - Biaya langsung
 - Biaya tenaga kerja langsung
- Biaya konversi (Conversion cost) yang terdiri dari
 - Biaya tenaga kerja langsung
 - Biaya overhead pabrik.

Hansen & Mowen (1997) mengemukakan bahwa perhitungan harga pokok pada pembebanan biaya secara tradisional hanya membebankan biaya bahan baku dan tenaga kerja langsung ke dalam produk, seperti jumlah unit yang diproduksi, jumlah jam kerja langsung, jumlah jam mesin .

Untuk mengevaluasi biaya , menurut Steve Player (1998) terdapat 3 perpektif evaluasi yaitu :

a. Perpektif keuangan

Adalah fokus tradisional dari keuangan meliputi pelaporan mengenai apa yang terjadi sesuai dengan prinsip akuntansi dan hukum pajak yang dapat diaplikasikan.

b. Perpektif Operasional

Fokus pada biaya dari operasional sehari-hari dan memberikan arti yang lebih langsung dari pengevaluasian biaya daripada yang diberikan oleh pendekatan tradisional.

Pengevaluasian biaya dari perpektif operasional membutuhkan informasi biaya yang sangat detail dengan pelaporan yang lebih sering terjadi baik secara mingguan, harian, jam dalam beberapa kondisi permintaan.

c. Perpektif Strategik

Dalam mengevaluasi biaya meliputi penggunaan ukuran performance masa lalu dan sekarang untuk memprediksi biaya pada masa yang akan datang

Pendekatan ini berkaitan dengan profitabilitas, keputusan investasi dan sourcing.

Dalam mengevaluasi biaya, akan digunakan perpektif keuangan , yaitu menggunakan data dari bagian Akuntansi , sedangkan untuk penetapan tarif

menggunakan perpektif strategi, yaitu menggunakan data kinerja pada masa lalu untuk memprediksi permintaan pada masa mendatang.

2.1.2. Pengertian Activity Based Costing

Konsep activity based costing timbul karena sistem akumulasi biaya tradisional (traditional costing) yang dipakai tidak dapat mencerminkan secara benar besarnya pemakaian biaya produksi dan biaya sumber daya fisik secara benar. Sistem akuntansi biaya tradisional dirancang hanya untuk menyajikan informasi biaya pada tahap produksi yang merupakan salah satu dari 3 tahap proses pembuatan produk yaitu tahap disain dan pengembangan produk, tahap produksi dan tahap distribusi (Mulyadi & Johny Setyawan , 1999). Sistem akuntansi tradisional mempunyai kelemahan yaitu :

- hanya menggunakan jam tenaga kerja langsung sebagai dasar untuk mengalokasikan biaya overhead dari pusat biaya kepada produk dan jasa
- pabrik yang menggunakan peralatan komputer menjadikan biaya tenaga kerja langsung menjadi berkurang karena digantikan oleh tenaga kerja di bidang informasi , dengan demikian biaya tenaga kerja langsung yang merupakan biaya variabel berubah menjadi biaya tetap. Pada metode ini biaya overhead dianggap proporsional dengan jumlah unit yang dihasilkan dengan membebankan biaya overhead atas dasar jam tenaga kerja langsung, hal ini menyebabkan produk dibebani biaya

tenaga kerja langsung dalam proses produksinya terlalu besar (overcosted).

- Pusat biaya terlalu besar dan berisi mesin yang memiliki struktur biaya overhead yang sangat berbeda. Akuntansi biaya tradisional membebankan biaya overhead melalui 3 tahap yaitu pengumpulan biaya, biaya overhead dibebankan ke departemen produksi dengan dasar alokasi tertentu, selanjutnya biaya yang telah dialokasikan pada tahap kedua dibebankan kepada produk atas jam tenaga kerja langsung, jam mesin atau biaya tenaga kerja langsung.
- Biaya pemasaran dan penyerahan produk dan jasa sangat berbeda diantara berbagai saluran distribusi, namun tidak memperdulikan biaya pemasaran . Akuntansi biaya hanya sedikit memperhatikan biaya pemasaran, sehingga manajemen tidak memperoleh data yang berkaitan dengan pemasaran.

John K. Shank & Vijay Govindarajan (1988) mengemukakan hal yang sama yaitu tradisional costing membebankan biaya tidak langsung ke unit melalui 2 tahap pembebanan yaitu pembebanan berdasarkan beberapa hal yang mempengaruhi produk , setelah itu dibebankan berdasarkan jumlah produksi pada departemen tersebut.

Berdasarkan uraian dari 2 penulis diatas, dapat disimpulkan bahwa pembebanan biaya secara tradisional kurang tepat karena hanya berdasarkan jumlah produksi , sehingga mempunyai kelemahan-kelemahan yang membuat undercost pada volume yang rendah, produk sederhana, namun

mengovercost pada volume tinggi dengan produk yang kompleks, dengan demikian perhitungan biaya menjadi terdistorsi. Activity based costing menghilangkan distorsi sedemikian rupa sehingga kita dapat mengetahui berapa harga pokok proses, jasa dan produk yang sebenarnya. (Gary Colkins, 1996).

Menurut Amin Widjaya (1992) mendefinisikan activity based costing sebagai suatu sistem akuntansi yang berfokus pada aktivitas-aktivitas sebagai obyek biaya fundamental dan menggunakan biaya dari aktivitas ini sebagai dasar dari obyek biaya lain (seperti suatu produk atau departemen).

Sistem activity based costing adalah sistem yang terdiri atas 2 tahap yaitu melacak biaya pada berbagai aktivitas umum ke beberapa produk. Dalam sistem perhitungan activity based costing menggunakan banyak cost driver untuk mengetahui jenis kegiatan yang melekat pada produk tersebut (Hongren, 1991).

Menurut Gary Colkins (1996) activity based costing adalah alat untuk mengidentifikasi dan menghitung biaya untuk menjalankan kegiatan, proses dan hasil kegiatan, seperti barang dan jasa.

Anderson & Sollenberger (1992) dalam buku Manajerial Accounting mendefinisikan Activity Based Costing sebagai sistem akuntansi yang menfokuskan pada aktivitas untuk membuat suatu produk melalui sumber daya, aktivitas yang dilakukan untuk membuat suatu produk.

Fokus utama dari activity based costing adalah aktivitas. Mengidentifikasi aktivitas merupakan langkah pertama dalam menyusun system activity based costing (Hansen & Mowen, 1997). Aktivitas yang

terjadi di perusahaan dipengaruhi oleh cost driver dari biaya – biaya yang dikeluarkan untuk aktivitas tersebut. Kaplan dan Atkinson (1998) mengemukakan bahwa sistim biaya dengan activity based costing membebankan beberapa aktivitas biaya ke produk. Pembebanan ini berdasarkan seleksi cost driver yang ada pada setiap aktivitas. Biaya suatu aktivitas meliputi semua nilai sumber daya yang dikonsumsi untuk melaksanakan aktivitas tersebut (Mulyadi & Johnny Setyawan , 1999). Sumber daya terdiri dari manusia, mesin, perjalanan, supplies ,. Sistim komputer, energi dan berbagai sumber daya lain yang umumnya dinyatakan sebagai unsur biaya dalam struktur akuntansi biaya perusahaan .

Langkah – langkah yang diperlukan dalam penggunaan metode activity based costing adalah :

1. Penggolongan macam aktivitas
2. Menghubungkan biaya dengan aktivitas
3. Penentuan kelompok-kelompok biaya (cost pool) yang homogen
4. Penetapan tarif kelompok (pool rate)

(Supriyono , 1994)

Langkah pertama yaitu penggolongan macam-macam aktivitas. Aktivitas-aktivitas yang ada di perusahaan dikelompokkan berdasarkan karakteristik dari aktivitas tersebut yang dibagi menjadi 4 kategori , yaitu :

- a. Unit Related Activity
- b. Batch Related Activity
- c. Product Sustaining Activity
- d. Facility Sustaining Activity

Penjelasan dari 4 kategori pembagian aktivitas tersebut sebagai berikut :

a. Unit Related Activity atau Aktivitas Berlevel Unit.

Penggolongan aktivitas ini ditunjukkan dengan volume atau jumlah yang proporsional dari jumlah produk atau ukuran lain, seperti jumlah jam kerja langsung dan jam mesin yang digunakan sesuai dengan unit yang diproduksi. Unit related activity disebut juga unit level activities . Biaya – biaya yang timbul akibat aktivitas berlevel unit disebut biaya aktivitas berlevel unit yaitu jumlah biaya yang dipengaruhi oleh besar kecilnya jumlah unit yang diproduksi, misalnya biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.

b. Batch Related Activity/ Aktivitas Berlevel Batch

Berbeda dengan unit related activity , pada batch related activity tidak dipengaruhi oleh jumlah unit yang diproduksi, melainkan dari dimulainya suatu batch diproduksi. Dengan demikian besar kecilnya aktivitas dipengaruhi oleh jumlah batch yang diproduksi. Batch related activity disebut juga batch level activities/ aktivitas berlevel batch, sedangkan biaya yang timbul disebut biaya berlevel batch. Contoh biaya yang timbul dari aktivitas berlevel batch adalah biaya set up mesin dan biaya penjadwalan produksi.

c. Product Sustaining Activity/ Aktivitas Penopang Produk

Aktivitas ini merupakan aktivitas pendukung produksi yang ada di perusahaan. Aktivitas ini dipengaruhi oleh kegiatan untuk

mengembangkan produk, sehingga produk dapat dijual . Product sustaining activity disebut juga product level activities. Biaya yang timbul akibat aktivitas ini disebut biaya berlevel produk. Contoh biaya yang timbul akibat aktivitas ini adalah biaya pengembangan dan biaya penelitian.

d. Facility Sustaining Activity / Aktivitas Berlevel Fasilitas

Aktivitas ini merupakan aktivitas pendukung proses pabrik, namun tidak dipengaruhi oleh jumlah unit yang diproduksi. Aktivitas ini dimanfaatkan secara bersama oleh berbagai jenis produk yang berbeda. Facility sustaining activity disebut juga facility level activities . Biaya yang timbul dari akibat aktivitas ini disebut biaya berlevel penopang / pendukung. Contoh biaya yang timbul dari aktivitas ini adalah biaya manajemen pabrik, biaya pemeliharaan bangunan, asuransi, pajak, administrasi, penerangan dan keamanan.

Biaya yang timbul dari aktivitas – aktivitas dipengaruhi oleh cost driver (pemicu biaya). Pengelompokan aktivitas dan cost driver pada organisasi jasa dapat diuraikan sebagai berikut :

Aktivitas	Cost driver
A. Unit Level Activity	
- Jasa Perawatan	- jam perawatan
- Administrasi perawatan	- jam perawatan
- Farmasi	- pemberian langsung
- Laboratorium	- jumlah test
- Medical supplies	- jumlah hari rawat
- Linen dan cucian	- jumlah kg. cucian
- Makanan	- jumlah porsi
- Karyawan	- jumlah hari kerja
B. Batch Level Activity	
- Catatan Medik	- jumlah pasien
- Jasa Sosial	- jumlah pasien
- Pengaturan pasien	- jumlah pasien
- Administrasi dan penagihan	- jumlah pasien
C. Facility Sustaining	
- Pemeliharaan	- luas ruang
- Manajemen operasional	- luas ruang
- Manajemen pemeliharaan	- luas ruang
- Asuransi bangunan	- nilai bangunan
- Depresiasi	- nilai bangunan

(Kaplan, Atkinson, Banker & Young, 1998)

Langkah kedua setelah penggolongan aktivitas adalah menghubungkan biaya dengan aktivitas yang timbul. Pada tahap ini biaya-biaya dari setiap overhead pool ditelusuri ke dalam produk menggunakan pool rate yang dihitung pada tahap pertama dan mengukur dengan jumlah sumber-sumber yang digunakan oleh setiap hasil produksi. Pengukuran ini hanya berdasarkan aktivitas driver yang digunakan oleh setiap produk. Dengan

demikian biaya overhead yang dibebankan ke setiap cost pool ke hasil produksi dapat dihitung dengan cara sebagai berikut :

Overhead = tarif kelompok x unit cost driver yang digunakan

Langkah ketiga adalah penentuan kelompok biaya (cost pool) yang homogen yaitu sekumpulan biaya overhead yang terkait dengan tugas-tugas dan dipengaruhi oleh cost driver tunggal.

Langkah keempat adalah penetapan tarif kelompok . Tarif kelompok (pool rate) adalah tarif biaya overhead per unit yang dihitung untuk suatu kelompok aktivitas. Tarif kelompok dihitung dari total biaya overhead untuk aktivitas tertentu dibagi dasar pengukuran aktivitas kelompok.

Menurut Hongren (1999) , dengan menggunakan activity based managemen dapat diketahui value added activity dan non value added activity. Value added activity tidak dapat dihilangkan karena terkait dengan produk, namun non value added activity dapat dihilangkan karena merupakan aktivitas yang tidak menambah nilai dan merupakan pemborosan, contoh non value added activity adalah biaya penyimpanan , biaya transport dan sebagainya.

Pada activity based costing menggunakan penelusuran aktivitas yang mempengaruhi biaya yang dipengaruhi oleh cost driver (pemicu biaya) .Menurut Gary Colkins (1996) cost driver atau pemacu biaya operasional adalah faktor-faktor yang mempengaruhi perubahan biaya beberapa kegiatan yang terkait. Sedangkan menurut Amin Widjaya (1992) mendefinisikan cost driver sebagai suatu faktor yang kejadiannya

menimbulkan biaya. Faktor-faktor tersebut merupakan penyebab utama pada tingkat aktivitas.

Menurut Horngren , Sanden dan Stratton (1999) pemilihan cost driver dapat dilakukan dengan cara :

- Activity analysis

Yaitu proses identifikasi yang memilih cost driver dan efeknya terhadap pembuatan biaya produk atau penyediaan biaya.

- Cost prediction

Cara ini dilakukan dengan harapan dapat mengukur aktivitas yang diharapkan dapat untuk meramalkan biaya yang melekat pada produk.

Pusat biaya (cost center) adalah unit terkecil dari suatu organisasi yang mengumpulkan biaya actual. Sedangkan kelompok biaya (cost pools) merupakan suatu kelompok biaya yang disebabkan aktivitas yang sama diukur untuk tujuan identifikasi dengan alokasi terhadap pusat biaya, proses dan produk (Amin Widjaya, 1992).

Dengan adanya perhitungan harga pokok menggunakan activity based costing (ABC) maka dapat digunakan langkah selanjutnya dengan Activity Based Management (ABM) .

ABC dan ABM adalah alat dalam cost management yang relatif baru bagi industri perawatan kesehatan. ABC digunakan untuk pembuatan keputusan strategik, yang menilai biaya yang berhubungan dengan aktivitas spesifik dan memberdayakan serta menghubungkan biaya tersebut dengan pelanggan yang melakukan perawatan kesehatan internal dan eksternal

spesifik untuk menentukan biaya bagi setiap pelanggan (Steve Player, 1998).

ABM mendukung operasi dengan menfokuskan pada penyebab dari biaya dan besarnya biaya yang bisa dikurangi. ABM menilai cost drivers yang secara langsung mempengaruhi biaya dari sebuah produk atau pelayanan dan menggunakan pengukuran performance untuk mengevaluasi keuntungan financial dan non financial .

Dengan mengidentifikasi setiap cost driver dan mengevaluasi nilai yang diberikan oleh elemen perusahaan yang bergerak dalam bidang perawatan kesehatan, ABM memberikan sebuah dasar yang menseleksi area yang dapat dirubah untuk mengurangi biaya dan mengevaluasi apakah aktivitas itu menambah nilai.

2.1.3. Manfaat activity based costing

Sistim perhitungan harga pokok berdasarkan activity based costing pada beberapa perusahaan digunakan karena mempunyai beberapa manfaat. Menurut Mulyadi & Johny Setyawan (1999) sistem activity based costing mempunyai manfaat sebagai berikut :

- a. Menyediakan informasi biaya menurut aktivitas yang memungkinkan manajemen dan karyawan melakukan manajemen berbasis aktivitas.
- b. Memperbaiki mutu pengambilan keputusan.
- c. Memungkinkan manajemen melakukan perbaikan terus menerus terhadap aktivitas untuk mengurangi biaya overhead.
- d. Memberikan kemudahan dalam penentuan biaya relevan.

Jaka Isgiyarta (1997), menyampaikan bahwa dengan analisis activity based costing perusahaan dapat melakukan pemilihan aktivitas-aktivitas yang mampu memberikan nilai tambah terhadap kualitas produk yang dikehendaki. Aktivitas-aktivitas yang tidak mendukung persyaratan kualitas produk (non value added activity) dihilangkan, sehingga proses pengurangan biaya akan dilakukan lebih tepat

Berdasarkan manfaat penggunaan activity based costing dari 2 penulis diatas, dapat disimpulkan bahwa penggunaan activity based costing bagi manajemen lebih menguntungkan karena dapat diketahui aktivitas –aktivitas yang tidak menambah nilai sehingga membuat penentuan harga pokok menjadi tinggi , yang akhirnya menjadikan harga jual menjadi mahal dan produk kalah bersaing dari segi harga produk pesaing.

2.1.4. Penetapan Harga.

Fungsi penetapan harga sangat penting, karena harga yang terlalu tinggi atau terlalu rendah bisa mengakibatkan kerugian bagi perusahaan. Menurut Horngren – 1991 terdapat 3 pengaruh utama terhadap keputusan penetapan harga yaitu :

a. Pelanggan

Manajer harus selalu mengkaji masalah-masalah penetapan harga dari sudut pandang pelanggan. Pelanggan mungkin akan menolak produk yang dijual suatu perusahaan dan memilih barang pengganti (substitute product) dengan biaya yang lebih efektif.

b. Pesaing

Ada tidaknya reaksi saingan akan mempengaruhi keputusan penetapan harga. Dalam meramalkan reaksi pesaing, analisis biaya pesaing dapat sangat berguna. Pengetahuan akan teknologi, ukuran pabrik, dan kebijakan operasi pesaing akan membantu mempertajam penaksiran biaya-biaya semacam itu.

c. Biaya

Harga maksimum yang mungkin dibebankan adalah harga yang tidak akan membuat pelanggan lari. Harga minimum adalah nol. Kadang-kadang perusahaan benar-benar akan menghadiahkan barangnya dalam usaha memasuki pasar atau untuk memperoleh hubungan jangka panjang yang menguntungkan dengan pelanggan. Bentuk penetapan harga berdasarkan biaya dapat digunakan sebagai pegangan bagi keputusan penetapan harga yang terdiri dari :

- Biaya produksi variabel ditambah margin (laba)
- Total Biaya variabel ditambah margin (laba)
- Total biaya produksi ditambah margin (laba)
- Total biaya ditambah margin (laba)

Komponen margin laba setiap rumus penetapan harga ini dapat berupa suatu % dari angka biaya yang berkaitan atau suatu jumlah Rp tetap.

Setelah adanya perhitungan harga pokok berdasarkan Activity Based Costing, maka data tersebut dapat dipakai sebagai salah satu alternatif penetapan tarif kamar di RS. Mardi Rahayu.

Menurut Gary Cokins (1993) , pricing merupakan penawaran harga tradisional disusun berdasarkan perkiraan biaya upah langsung dan bahan langsung yang sangat ketat. Kemudian suatu angka persentase pembebanan tertentu digunakan dengan anggapan bahwa semua pesanan baru akan mengkonsumsi kegiatan biaya umum dengan suatu tarif rata-rata yang berlaku untuk seluruh perusahaan .

Dalam perkiraan biaya berdasarkan activity based costing akan digunakan suatu daftar kegiatan . Pesanan yang akan dikerjakan dicek akibatnya pada permintaan akan kegiatan . Untuk kegiatan yang terkena dampak, pemacu kegiatan di kalikan dengan perkiraan besarnya pemacu yang ditentukan perusahaan.

Pada berbagai kondisi perusahaan strategi penetapan harga yang dipakai juga berbeda agar dapat memenangkan persaingan . Menurut Akshay R. Rao (2000) beberapa petunjuk untuk bertempur dalam perang harga adalah sbb. :

a. Jika harga tidak berpengaruh

- Mengumumkan strategi, maksud dan kecakapan : Menawarkan perbandingan harga kompetitor, menawarkan setiap hari harga lebih rendah atau mengumumkan keunggulan biaya.
- Kompetisi di kualitas : Penambahan macam produk, penambahan tampilan produk atau membangun kesadaran tampilan tetap dan keunggulannya.
Mengutamakan penampilan alternatif resiko harga murah.

- Memilih menjadi anggota : Bentuk strategi persekutuan oleh penawaran organisasi (Co opt) kerjasama atau kesepakatan dengan supplier, agen penjual atau penjual jasa yang terkait.
- b. Jika harga mempengaruhi
- Gunakan tindakan harga: Tawarkan kemasan harga , dua jenis harga, kompleks jumlah discount, harga promosi atau program loyal produk.
 - Perkenalkan produk baru : Perkenalkan sisi merk bersaing dalam segmen pelanggan yang menantang pesaing
 - Tindakan penyesuaian harga Menyesuaikan harga produk tetap pada tanggapan untuk perubahan harga pesaing atau pemasukan pasar yang penting lainnya.

2.2. Hasil Penelitian Terdahulu

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh David W. Young yang dikutip oleh Cooper dan Kaplan (1991) di Massachusetts Eye and Ear Infirmary , menunjukkan adanya kerugian operasional sehingga manajemen memutuskan untuk merubah sistem pembebanan biaya. Setelah dilakukan perubahan sistem pembebanan biaya yang membagi kategori berdasarkan aktivitas pasien , maka pendapatan rumah sakit tersebut dapat meningkat.

Berdasarkan penelitian dari Johanna Budisantoso (1996) dengan judul Evaluasi Penentuan Harga Pokok Pada RS. Telogoredjo Bagian Rawat Inap Dengan Menggunakan Alat Analisis Activity Based Costing , yang

menggunakan obyek Harga pokok Bagian Rawat Inap, dapat ditarik kesimpulan bahwa biaya overhead menyebabkan pembebanan harga pokok tradisional tidak akurat lagi. Dari 7 kelas menunjukkan perhitungan harga pokok tradisional tidak tepat yaitu Kelas VIP, I dan II A mengalami undercosted sedangkan kelas II B dan kelas III mengalami overcosted dibandingkan dengan hasil perhitungan menggunakan activity based costing, Ketidakakuratan pembebanan harga pokok tradisional dapat diperbaiki dengan mengganti metode pembebanan berdasarkan activity based costing, karena dengan metode activity based costing menggunakan beberapa cost driver yang lebih rinci berdasarkan aktivitas sehingga harga pokok lebih akurat.

Sedangkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Agus Sudarmadji (2000) dengan judul Analisis Penarifan Retribusi Pelayanan Persampahan Kebersihan Dengan Metoda Activity Based Costing, menunjukkan adanya perbedaan antara perhitungan tradisional dengan metoda activity based costing yaitu dari 7 kelompok persampahan, 2 kelompok mengalami overcosted yaitu untuk persil non niaga I dan buang sendiri dan 5 kelompok mengalami undercosted yaitu untuk persil non niaga III, persil niaga, persil kios, persil los dan persil ibadah.

Penelitian yang dilakukan oleh David Bukovinsky (2000) menunjukkan bahwa penelitian pada perusahaan pembuat robot menunjukkan bahwa produk standar mengalami kerugian, sedangkan produk rutin mendapatkan keuntungan. Hal ini dapat diatasi setelah digunakan metode activity based costing yang mengalokasikan beberapa aktivitas ke produksi, sehingga pendapatan pada produk standar mengalami peningkatan.

Pada penelitian Andres Villegas (1996) yang dilakukan di Venezuela saat situasi krisis ekonomi , menunjukkan bahwa dengan menggunakan activity based costing diketahui bahwa biaya tidak langsung pada tahun buku 1994 – 1995 sebesar 57 % dari total cost , merupakan jumlah yang terlalu tinggi, sehingga perlu untuk mengurangi aktivitas yang tidak menambah nilai.

Sedangkan studi kasus pada pabrik Volkswagen Saga produsen mobil VW yang dilakukan oleh Jim Gurowkan (1996), telah menggunakan metode activity based costing sejak tahun 1991 mambagi aktivitas menjadi 3 yaitu direct material, process cost , dan business cost, menunjukkan hasil bahwa dengan menggunakan activity based costing dapat meningkatkan efisiensi karena pemilihan cost driver yang tepat, sehingga secara keseluruhan dapat meningkatkan keuntungan perusahaan.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh TD West yang dikutip oleh Kaplan dan Atkinson (1998) di Western Dialysis Clinic menunjukkan bahwa pada alokasi tradisional costing menunjukkan bahwa biaya hemodialisa sebesar 61 % dan peritoneal dialysis sebesar 39 %, dari total biaya. Setelah dilakukan perhitungan dengan mempertimbangkan cost pool dari masing-masing aktivitas maka biaya hemodialisa menjadi 85 % dan peritoneal dialysis sebesar 15 % dari total biaya.

Penelitian yang dilakukan oleh Sidney J Baxendale (2000) di Hospice of Central Kentucky (HCK). yang bergerak dalam pelayanan kesehatan, mengidentifikasi cost obyek , activity dan cost driver, menunjukkan bahwa hari perawatan dipengaruhi oleh aktivitas bagian akuntansi, keuangan, manajemen dan bagian informasi tehnologi. Hal ini menyebabkan perbedaan

biaya per hari rawat pada perhitungan tradisional costing yang hanya membagi total cost dengan hari rawat saja, tanpa memperhitungkan aktivitas yang dilakukan.

Penelitian dari 7 penulis diatas, dapat diringkas permasalahan dan hasil penelitian yang dapat dilihat pada tabel 2.1 . Berdasarkan penelitian terdahulu yang terdapat pada tabel 2.1. dapat ditarik kesimpulan bahwa tradisional costing tidak tepat karena dalam pembebanan harga pokok tidak mempertimbangkan aktivitas yang dilakukan, hal ini membuat informasi yang dihasilkan terdistorsi . Untuk mengatasi hal ini dapat digunakan metode activity based costing yang mendasarkan pada aktivitas dan pemilihan cost driver, sehingga perusahaan dapat mengalokasikan biaya dengan tepat.

Penelitian terdahulu mempunyai kesamaan dengan RS. Mardi Rahayu yang menggunakan tradisional costing dalam pembebanan biaya operasional, sehingga perlu dilakukan penelitian dengan activity based costing untuk mengevaluasi keakuratan perhitungan yang digunakan saat ini , sehingga hasil penelitian dapat digunakan untuk meningkatkan efisiensi.

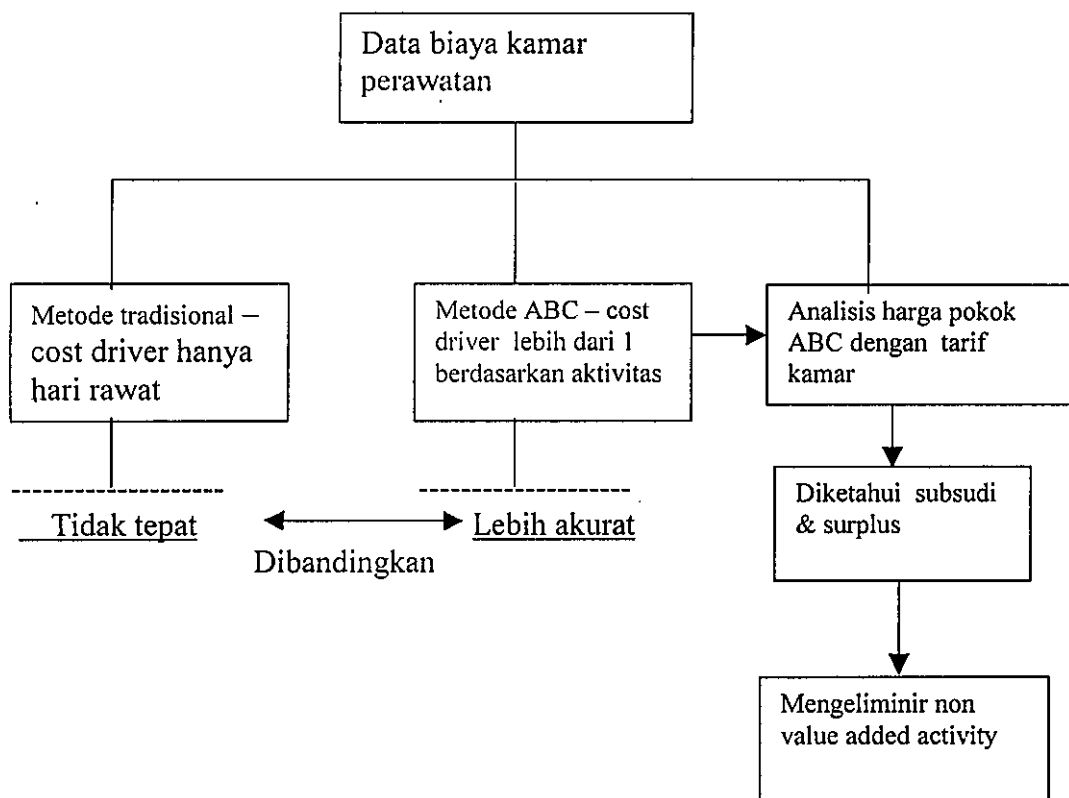
RINGKASAN PENELITIAN TERDAHULU

No.	Nama Peneliti	Tahun	Masalah	Metode	Hasil Penelitian
1	Cooper & Kaplan	1991	Adanya kerugian operasional, sehingga dilakukan perubahan sistem pembebanan biaya	Studi kasus pada Massachusetts Eye & Ear Infirmary	Dengan pembagian kategori sesuai aktivitas pasien, maka pendapatan dapat meningkat.
2	Johanna Budidarmojo	1996	Penggunaan teknologi lanjut berdampak meningkatkan harga pokok	Studi kasus di RS. Telogorejo Semarang	Kelas VIP, I dan II A undercosted kelas II B dan III overcosted
3	Agus Sudarmaji	2000	Besarnya tarif retribusi belum memenuhi prinsip keadilan	Studi kasus pada Pemda Semarang	2 kelompok tarif overcosted 5 kelompok tarif undercosted
4	David Bukovinsky	2000	Industri robot pada produk standar mengalami kerugian, sedangkan produk rutin mengalami keuntungan	Studi kasus pada industri robot di Amerika	Jumlah produksi standar mengalami keuntungan
5	Andres Villagas	1996	Pada krisis ekonomi biaya tidak langsung sebesar 57% dari total biaya	Studi kasus pada 30 perusahaan di Venezuela pada tahun 1994-1995	Biaya tidak langsung sebesar 6,5% dari total biaya.
6	Jim Gurowkan	1996	Pembaruan teknologi dan kompetisi ketat menyebabkan persaingan makin ketat	Evaluasi penerapan ABC pada perusahaan VW di Amerika	Efisiensi meningkat dengan pemilihan cost driver yang tepat.
7	Kaplan & Atkinson	1998	Biaya hemodialisa 61% dan biaya peritoneal dialysis 39% dari total cost	Study kasus pada Western Dialysis Clinic	Biaya hemodialisa sebesar 85%, biaya peritoneal dialysis 15% dari total cost
8	Sidney J Baxendale	2000	Biaya perawatan per hari meningkat	Studi kasus pada Hospice Kentucky	Biaya per pasien lebih tinggi dari tradisional cost.

2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis.

Perhitungan harga pokok secara tradisional di RS. Mardi Rahayu, tidak akurat karena hanya dibagi berdasarkan hari rawat saja, sehingga tidak dapat dipakai sebagai dasar penentuan tarif kamar, hal ini tidak dapat digunakan sebagai strategi pengembangan perusahaan pada masa mendatang. Oleh karena itu diperlukan suatu konsep activity based costing yang menekankan perhitungan biaya berdasarkan beberapa aktivitas yang ada, sehingga hasil yang diperoleh lebih akurat. Peran activity based costing dalam memperbaiki suatu usaha disebut Activity Based Management (ABM) yang mengarahkan suatu usaha untuk strategi dan menghilangkan non added value activity. Bagan kerangka pemikiran dapat dilihat pada gambar 2.2.

GAMBAR 2.2.
KERANGKA PEMIKIRAN



BAB III

METODOLOGI PENELITIAN

3.1. Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan adalah data sekunder dari RS. Mardi Rahayu yang meliputi :

- data biaya
- laporan rugi laba
- data bagian cucian
- data bagian rumah tangga dan umum

Untuk mendukung data penelitian, digunakan artikel dari peneliti dan penulis yang terdapat pada jurnal.

3.2. Metode Pengumpulan Data

Untuk melengkapi data, penulis menggunakan cara wawancara dari beberapa bagian di RS. Mardi Rahayu dan mengambil data bagian Akuntansi serta dokumentasi RS. Mardi Rahayu, selanjutnya mengolah data sesuai dengan kepentingan penelitian ini.

3.3. Tehnik Analisis Data

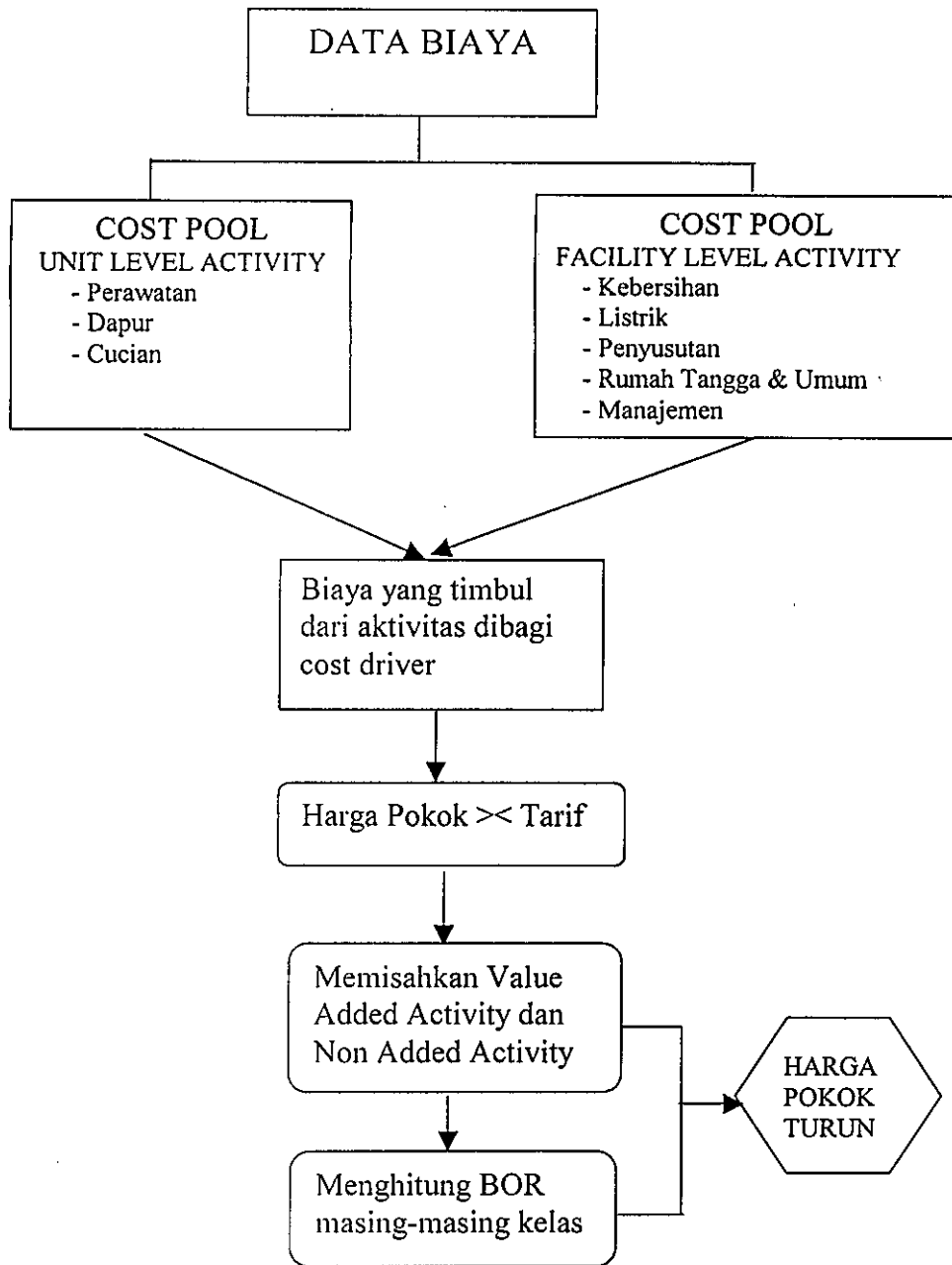
Data biaya dikelompokkan ke masing – masing kelompok biaya (cost pool) yang dipisahkan menjadi Unit Level Activity dan Facility Level Activity . Biaya yang timbul dari aktivitas dikelompokkan menjadi biaya perawatan, biaya dapur, biaya cucian , biaya kebersihan, biaya listrik , biaya penyusutan, biaya rumah tangga dan biaya manajemen, kemudian

dicari cost driver yang mempengaruhi . Selanjutnya masing – masing cost pool dibagi dengan cost drivernya supaya terdapat prinsip keadilan dalam pengalokasian biaya.

Setelah mengetahui harga pokok kamar berdasarkan activity based costing, kemudian harga pokok kamar dibandingkan dengan tarif kamar yang ada .

Untuk menganalisis data, selanjutnya data dipisahkan menjadi Value added Activity dan Non Value Added Activity, untuk menilai kegiatan apa saja yang dapat diefisienkan atau dihilangkan. Langkah selanjutnya dihitung BOR masing – masing kelas dan menghitung pencapaian BOR menjadi sebesar 60 % (minimal) supaya harga pokok dapat turun. Teknik analisis data dapat dilihat pada gambar 3.1 .

GAMBAR 3.1.
METODE ANALISIS DATA



BAB IV

GAMBARAN UMUM

4.1. Sejarah RS. Mardi Rahayu Kudus

Sejarah berdirinya RS. Mardi Rahayu Kudus dimulai sekitar awal tahun 60-an. yang pada saat itu fasilitas kesehatan di kota Kudus dan sekitarnya masih sangat minim. Melihat kondisi tersebut beberapa aktivis dari Gereja Kristen Muria Indonesia (GKMI) Kudus antara lain Daud Darmawan Kurnia, Lie Tjwan Tjioe, Lie Djie Ie, Indarto Kirana dan Pdt. Sudarsohadi dan beberapa rohaniawan lainnya merasa terpanggil dan terbebani untuk mengatasi masalah minimnya fasilitas kesehatan. Setelah melalui berbagai pertimbangan maka pada tanggal 7 Juli 1964 diresmikan Balai Pengobatan di Jl. KH. Wahid Hasyim 76 – 79 Kudus, yang terletak di sebelah selatan gedung GKMI saat ini. Tujuan Balai Pengobatan ini untuk melayani masyarakat di bidang kesehatan tanpa membedakan latar belakang sosial, ekonomi, agama maupun ideologi.

Dengan makin berkembangnya Balai Pengobatan dan adanya dr. Lauw Fong Siang yang memimpin Balai Pengobatan, maka diperlukan suatu yayasan sebagai pengelola dan pada tanggal 16 Nopember 1967 dengan Akte No. 7 didirikan Jajasan Kesehatan Kristen.

Sejalan dengan perkembangan Balai Pengobatan direncanakan mendirikan rumah sakit. Rencana tersebut direalisasikan di Ds. Jati Wetan Kudus, yang peresmianya dilakukan pada tanggal 29 Januari 1969 dengan nama RS. Mardi Rahayu . Mardi artinya berusaha, berupaya sedangkan Rahayu artinya selamat, dengan demikian maka RS. Mardi Rahayu berarti

suatu tempat untuk mengusahakan keselamatan. Fasilitas pada awal berdirinya hanya melayani pasien untuk ibu melahirkan dan anak-anak.

Perjalanan sejarah perkembangan RS. Mardi Rahayu tidak terlepas dari bantuan tim misionaris Jerman yang tergabung dalam DIHU (Deutsche Initiative Hilfe in Ubersee) dengan Christustrager (CT) sebagai cabang di Kudus . Anggota tim pertama yaitu Dr. Wanda Brzezina, Zr. Margrieth, Zr. Gerda, Zr. Lydia, Zr. Waltroud yang mulai bergabung dengan RS. Mardi Rahayu pada awal tahun 70 , dan melayani di bidang kesehatan. Saat ini tim dari DIHU yang ada di RS. Mardi Rahayu adalah Dr. Elisabeth (dokter bedah), Zr. Gizela dan Zr. Heiderose.

Dari berbagai bantuan dan hasil usaha, sedikit demi sedikit RS. Mardi Rahayu makin berkembang hingga saat ini mempunyai 262 Bed yang dilengkapi dengan unit pelayanan sbb. :

- Poliklinik umum , spesialis, & UGD
- Radiologi (Rontgen, CT Scan, USG)
- Laboratorium
- Fisioterapi
- Instalasi Farmasi
- Kamar Bedah
- ICU-ICCU

Beserta mesin dan peralatan medis yang lengkap untuk melayani pasien , baik rawat inap maupun rawat jalan. Selain itu RS. Mardi Rahayu mempunyai Balai Pengobatan yang terletak di Kradenan , Jekulo , Welahan dan Bangsri.

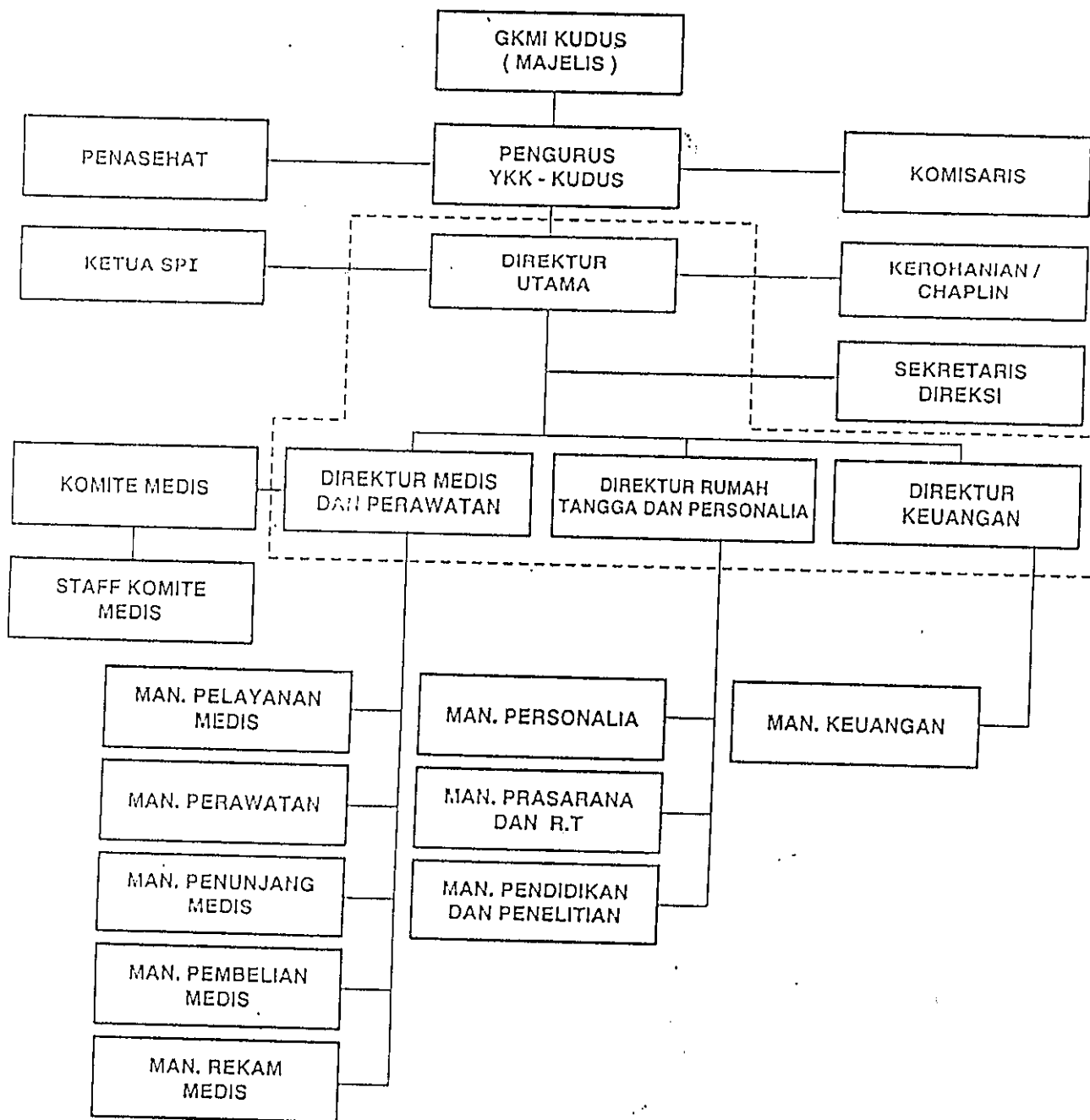
Yayasan Kesehatan Kristen (YKK) Kudus saat ini dipimpin oleh Bapak Bambang Haryanto berdasarkan Akta No. 5 tanggal 6 September 1999 , dibantu oleh beberapa pengurus yang merupakan tenaga profesional di bidang kedokteran, keuangan, accounting, building dan personalia, yang semuanya itu meluangkan waktu untuk mengembangkan RS. Mardi Rahayu sebagai unit usaha dari YKK Kudus. Kombinasi Pengurus YKK Kudus bertujuan untuk merumuskan kebijakan dan arah perkembangan usaha, selanjutnya dilaksanakan RS. Mardi Rahayu oleh dr. Basuki Wibowo, MARS. , sebagai Direktur Utama yang telah berpengalaman memimpin RS. Mardi Rahayu . Direktur Utama dalam menjalankan tugasnya dibantu dibantu 3 Direktur dan 9 Manajer serta staf lainnya yang dapat dilihat pada struktur organisasi gambar 4.1 .

Perpaduan antara profesionalisme Pengurus YKK Kudus dan jajaran Direksi , menjadikan pengelolaan RS. Mardi Rahayu Kudus semakin baik dan mengalami kemajuan pesat. Hal ini dapat dilihat dari bertambahnya unit pelayanan, mesin-mesin, bangunan-bangunan dan peningkatan Sumber Daya Manusia melalui pendidikan dan pelatihan yang semuanya itu untuk meningkatkan kualitas pelayanan kepada pasien dan keluarganya.

Pangsa pasar RS. Mardi Rahayu Kudus meliputi daerah Jepara, Pati, Demak dan sekitarnya. RS. Mardi Rahayu dalam perkembangan usahanya bekerja sama dengan perusahaan – perusahaan swasta, negeri, asuransi dan juga melayani peserta ASKES.

GAMBAR 4.1.

STRUKTUR ORGANISASI RS. MARDI RAHAYU KUDUS



Sumber : Dokumen RS. Mardi Rahayu, 1999.

Sebagai pedoman dalam bekerja RS. Mardi Rahayu Kudus, mempunyai visi dan misi sbb. :

VISI

Menyelenggarakan pelayanan kesehatan sesuai dengan tri tugas panggilan gereja : pelayanan , persekutuan dan kesaksian kepada manusia secara utuh khususnya bagi mereka yang paling membutuhkan dengan memperhatikan lingkungan hidup, dilakukan secara profesional, aman dan bermutu.

MISI

1. Menyelenggarakan pelayanan kesehatan yang meliputi upaya peningkatan, pencegahan, penyembuhan dan pemulihan
2. Meningkatkan sumber daya manusia yang beriman, profesional dan berpengabdian dengan pendidikan formal dan non formal yang berkelanjutan.
3. Membudayakan peningkatan mutu pelayanan yang berkelanjutan dengan cara meningkatkan sarana dan prasarana kesehatan sesuai dengan perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi dan standarisasi pelayanan kesehatan, namun tetap cost effective (bermutu dan terjangkau) demi kepuasan pelanggan, sehingga menjadi rumah sakit rujukan.
4. Memberlakukan sistem manajemen yang profesional dan terbuka.
5. Mengembangkan citra rumah sakit dan balai pengobatan – balai pengobatan yang bersahabat dengan lingkungan.
6. Mengembangkan pelayanan konseling pastoral dan sosio pastoral.

7. Meningkatkan kesejahteraan karyawan untuk menghasilkan kinerja yang optimal.

Diharapkan semua kegiatan rumah sakit dilaksanakan dengan dasar visi dan misi tersebut, sehingga pelayanan kepada pasien dan keluarganya dapat lebih ditingkatkan, sesuai dengan motto RS. Mardi Rahayu yaitu kesembuhan dan keselamatan anda adalah kebahagiaan kami.

4.2. Gambaran Umum Obyek

Perhitungan harga pokok yang dilakukan di RS. Mardi Rahayu menggunakan metode tradisional costing , yaitu membagi biaya langsung maupun tidak langsung berdasarkan hari rawat masing-masing kelas. Jumlah hari rawat bulan April sampai dengan Juli 2000 dapat dilihat pada tabel 4.1. Hari rawat merupakan lama pasien tinggal di rumah sakit selama perawatan. . Jumlah hari rawat merupakan dasar perhitungan harga pokok pada metode tradisional dan disajikan per kelas. Pada tabel 4.1. hari rawat tertinggi terdapat pada kelas III di ruang Immanuel yaitu sebanyak 369 hari rawat, sedangkan hari rawat terendah terdapat pada kelas Utama di ruang Eva yaitu sebanyak 67 hari . Hari rawat yang rendah menyebabkan harga pokok ruang perawatan menjadi tinggi, karena biaya yang dibebankan pada kelas tersebut menjadi tinggi, hal ini disebabkan karena biaya yang dibebankan dibagi hari rawat yang rendah.

TABEL 4.1.
JUMLAH HARI RAWAT
BULAN APRIL S/D JULI 2000

RUANG	KELAS	HARI RAWAT				JUMLAH
		APRIL	MEI	JUNI	JULI	
BETHESDA	UTAMA	131	140	135	139	545
	I	695	703	699	659	2756
EVA	UTAMA	19	16	12	20	67
	I	45	65	32	38	180
	II	118	83	78	111	390
	III A	122	124	91	101	438
	III B	435	406	366	348	1555
	BAYI	412	348	301	326	1387
KANA	UTAMA	45	47	51	52	195
	I	97	103	83	103	386
	II A	411	370	454	458	1693
	II B	152	158	166	162	638
	III A	302	294	297	296	1189
	III B	392	402	382	411	1587
IMMANUEL	UTAMA	51	51	50	46	198
	II	160	149	132	133	574
	III	898	921	919	953	3691
BETANI	II	401	560	600	570	2131
	III C	915	757	737	694	3103
ANAK	II	307	296	315	333	1251
	III C	269	295	302	306	1172
	NEONATUS	85	112	82	129	408
ICU		47	96	70	110	323
JUMLAH		6509	6496	6354	6498	25857

Sumber : Data primer yang diolah, 2000

Perhitungan harga pokok secara tradisional yang diperoleh dari bagian Akuntansi RS. Mardi Rahayu dapat dilihat pada tabel 4.2. Pada tabel tersebut biaya langsung dan tidak langsung dialokasikan ke masing-masing kelas berdasarkan jumlah tempat tidur, selanjutnya dibagi dengan hari rawat, sehingga diperoleh harga pokok tiap kelas untuk 1 hari perawatan.

Pembebanan biaya ke masing-masing kelas berdasarkan jumlah tempat tidur dan hari rawat tidak tepat yang menyebabkan distorsi atas informasi yang dihasilkan.

Pada metode tradisional costing, nampak bahwa harga pokok terendah terdapat pada kelas Utama di ruang Eva yaitu sebesar Rp.9.938.531,- hal ini disebabkan karena seluruh biaya hanya dibebankan berdasarkan hari rawat saja. Hal ini tidak tepat karena kelas Utama di ruang Eva menanggung biaya walaupun tidak ada pemakaian hari rawat.

Untuk mendapatkan perhitungan yang lebih tepat pembebanan biaya seharusnya mempertimbangkan aktivitas yang terjadi berdasarkan cost driver (pemicu biaya) yang mempengaruhi aktivitas. Dengan demikian informasi yang dihasilkan lebih akurat.

TABEL 4.2.
HARGA POKOK RUANG PERAWATAN
BERDASARKAN TRADISIONAL COSTING
BULAN APRIL S/D JULI 2000

RUANG	KELAS	HARGA POKOK APRIL – JULI 2000	HARI RAWAT APRIL – JULI 2000	HARGA POKOK/ HR.RAWAT
BETHESDA	- Utama	38.072.505	545	69.858
	- Kelas I	213.205.734	2.756	77.360
EVA	- Utama	9.938.531	67	148.336
	- I	22.267.974	180	123.711
	- II	47.301.845	390	121.287
	- III A	24.846.598	438	56.727
	- III B	59.632.340	1.555	38.349
	- Bayi	39.945.822	1.387	28.800
KANA	- Utama	11.390.811	195	58.414
	- I	22.510.253	386	58.317
	- II A	106.295.488	1.693	62.785
	- II B	33.613.589	638	52.686
	- III A	66.937.886	1.189	56.298
	- III B	78.087.081	1.587	49.204
IMMANUEL	- Utama	12.195.120	198	61.591
	- II	35.888.648	574	62.524
	- III	191.276.073	3.691	51.822
BETANI	- II	126.864.867	2.131	59.533
	- III C	131.696.585	3.103	42.442
ANAK	- II	67.166.192	1.251	53.690
	- III C	36.914.897	1.172	31.497
	- Neonatus	39.003.427	408	95.597
ICU		142.869.842	323	442.321
JUMLAH		1.557.899.410	25.857	60.248

Sumber : Data primer yang diolah, 2000

Data harga pokok dapat digunakan sebagai dasar penetapan tarif, namun penetapan tarif di RS. Mardi Rahayu tidak mempertimbangkan harga pokok kamar , namun berdasarkan tarif rumah sakit di Kudus dan Semarang serta mempertimbangkan daya beli masyarakat Kudus dan sekitarnya.

3.3. Fasilitas Rawat Inap Ruang Perawatan

RS. Mardi Rahayu Kudus saat ini mempunyai kapasitas rawat inap sebanyak 262 tempat tidur yang dibagi menjadi 7 ruang yaitu :

- Ruang Bethesda 33 tempat tidur
- Ruang Immanuel 40 tempat tidur
- Ruang Betani 53 tempat tidur
- Ruang Anak 25 tempat tidur
- Ruang Kana 57 tempat tidur
- Ruang Eva 43 tempat tidur
- Ruang ICU 11 tempat tidur

Masing-masing ruangan terdiri dari beberapa kelas dengan fasilitas yang berbeda. Perincian fasilitas pada tiap kelas dapat dilihat pada tabel 4.3. Fasilitas yang ada pada tiap kelas dapat digunakan pasien selama 24 jam, selain itu pasien berhak atas makan 3 x , snack dan minuman serta perawatan selama 24 jam. Ruang Eva merupakan ruang bagi ibu yang melahirkan , sedangkan ruang ICU merupakan ruang perawatan khusus (intensif). Perbedaan kelas untuk memberikan kesempatan pada penderita maupun keluarga agar dapat memilih tempat perawatan beserta fasilitas yang dikehendaki , namun perawatan pasien selama 24 jam tidak membedakan kelas di mana pasien dirawat.

TABEL 4.3.
JUMLAH TEMPAT TIDUR DAN FASILITAS
RUANG PERAWATAN DI RS. MARDI RAHAYU

RUANG / KELAS	Tempat Tidur	Fasilitas	Jumlah Tempat Tidur / Kamar
Bethesda - Utama	5	Kamar mandi dalam, AC, TV, Kulkas, telpon, water heater, sofa, meja rias	1
- I	28	Kamar mandi, AC, TV, water heater	2
Eva - Utama	2	Kamar mandi, AC, TV, Kulkas, telpon, water heater, sofa, meja rias	1
- I	6	Kamar mandi, AC, TV, water heater	2
- II	8	Kamar mandi, AC	4
- III A	5	Kamar mandi, ceiling fan	6
- III B	12	Kamar mandi, ceiling fan	7
- Bayi	10	Box bayi, AC	10
Kana - Utama	2	Kamar mandi, AC, TV, Kulkas, telpon, water heater, sofa, meja rias	1
- I	4	Kamar mandi, AC, TV, water heater	2
- II A	19	Kamar mandi, AC, water heater	4
- II B	6	Kamar mandi, AC, TV	3
- III A	12	Kamar mandi, ceiling fan	6
- III B	14	Kamar mandi, ceiling fan	7
Immanuel - Utama	2	Kamar mandi dalam, AC, TV, Kulkas, telpon, water heater, sofa, meja rias	1
- II	6	Kamar mandi luar, fan	2
- III	32	Kamar mandi luar	4
Betani - II	26	Kamar mandi luar, fan	2
- III C	27	Kamar mandi luar, ceiling fan	10 – 17
Anak - II	12	Kamar mandi luar	2
- III C	5	Kamar mandi luar, ceiling fan	10
- Neonatus	8	Kamar mandi luar, fan	4
ICU	11	Kamar mandi, AC	11

Sumber : Bagian bagian perawatan, 2000.

BAB V PEMBAHASAN MASALAH

5.1. Biaya Jasa Perawatan Pasien Rawat Inap

Menurut Supriyono 1994, langkah – langkah yang diperlukan untuk pelayanan jasa rawat inap adalah pelayanan perawatan pasien tanpa membedakan perbedaan kelas. Langkah – langkah untuk perhitungan harga pokok menurut activity based costing adalah penggolongan macam aktivitas, menghubungkan biaya dengan aktivitas , penentuan beban-beban biaya (cost pool yang homogen) dan penetapan tarif kelompok (pool rate).

5.1.1. Menggolongkan bermacam aktivitas

Aktivitas ruang perawatan di RS. Mardi Rahayu terdiri dari beberapa macam aktivitas yaitu :

- Aktivitas pelayanan perawatan pasien
- Aktivitas pelayanan makanan
- Aktivitas listrik dan air
- Aktivitas cucian
- Aktivitas pelayanan kebersihan ruang, kamar mandi dan fasilitas umum
- Aktivitas penggunaan inventaris
- Aktivitas administrasi dan umum
- Aktivitas pemeliharaan peralatan
- Aktivitas overhead lainnya.

5.1.2. Menghubungkan biaya dengan aktivitas

Berdasarkan data dari bagian akuntansi RS. Mardi Rahayu , aktivitas yang ada dapat dihubungkan dengan biaya yang terjadi sebagai berikut. :

- Aktivitas perawatan pasien , terdiri dari :
 - biaya gaji perawat, pembantu perawat
 - biaya dinas malam perawat, pembantu perawat
 - jamsostek
- Aktivitas pemberian makan pasien, terdiri dari :
 - biaya belanja dapur
 - biaya tenaga kerja dapur
- Aktivitas listrik dan air, terdiri dari :
 - biaya listrik dan air
- Aktivitas cucian, terdiri dari :
 - biaya cucian
 - biaya tenaga kerja cucian
- Aktivitas kebersihan, terdiri dari :
 - biaya kebersihan
 - biaya tenaga kerja kebersihan
- Aktivitas penggunaan inventaris
 - biaya penyusutan bangunan
 - biaya penyusutan inventaris
- Aktivitas pemeliharaan peralatan
 - biaya pemeliharaan alat

- biaya telpon
- Aktivitas administrasi dan umum, terdiri dari :
 - biaya alat tulis dan barang cetak
- Aktivitas overhead lainnya
 - biaya gaji manajer dan direksi
 - biaya lainnya

5.1.3. Penentuan kelompok biaya yang homogen

Setelah menggolongkan aktivitas dan menghubungkan aktivitas dengan biaya yang terjadi, maka langkah selanjutnya adalah penentuan kelompok biaya yang homogen yaitu :

- Biaya Perawatan : biaya gaji perawat, dinas malam, jamsostek
- Biaya Makan : belanja dapur, biaya tenaga kerja dapur
- Biaya Listrik : biaya listrik
- Biaya Cucian : biaya cucian, biaya tenaga kerja
- Biaya Kebersihan : biaya kebersihan, biaya tenaga kerja
kebersihan
- Biaya Penyusutan : biaya penyusutan bangunan, biaya
penyusutan inventaris
- Biaya Umum : biaya rumah tangga dan biaya asrama
- Biaya Manajemen : biaya gaji direksi, manajer dan karyawan
kantor

5.1.4. Mencari dan menetapkan cost driver dari masing masing kelompok biaya.

Setelah biaya yang homogen dikelompokkan, maka langkah selanjutnya mencari dan menetapkan cost driver dari masing-masing biaya dengan tujuan mengetahui faktor-faktor pemicu biaya yang mempengaruhi aktivitas. Setelah mengetahui cost driver dari masing-masing aktivitas , maka biaya dapat dialokasikan ke 7 ruang yaitu Ruang Bethesda , Ruang Eva, Ruang Kana, Ruang Immanuel, Ruang Betani, Ruang Anak, Ruang ICU.

Berdasarkan alokasi biaya ke masing-masing ruang , maka langkah selanjutnya biaya dialokasikan ke masing – masing kelas. Untuk membebankan biaya ke masing-masing kelas dilakukan dengan menentukan bobot biaya berupa % dari cost driver yang mempengaruhi , yaitu hari rawat, jumlah daya listrik, luas ruang dan jumlah hari. sehingga alokasi biaya lebih tepat. Perincian kelompok biaya dan cost driver yang mempengaruhi adalah sebagai berikut :

- Biaya Perawatan

Biaya perawatan merupakan aktivitas dari perawatan pasien yang merupakan tugas bagian perawatan yang merawat pasien selama 24 jam sehari . Biaya gaji dialokasikan per ruang berdasarkan gaji perawat di tiap ruangan, selanjutnya dialokasikan ke masing-masing kelas berdasarkan bobot jumlah hari rawat pasien dengan alasan perawatan pasien tidak membedakan kelas perawatan pasien. Bobot biaya perawatan dapat dilihat pada lampiran 1 dan 2, sedangkan perincian biaya perawatan bulan April s/d Juli 2000 untuk masing-masing kelas dapat dilihat pada lampiran 3.

- Biaya Dapur

Biaya dapur merupakan aktivitas pemberian makan kepada pasien 3 x sehari, snack, buah dan minum bagi pasien dalam 1 hari perawatan. Biaya dapur merupakan biaya belanja, biaya gaji karyawan dapur dan biaya dapur lain, yang dialokasikan ke masing - masing ruang berdasarkan jumlah porsi makanan yang dikeluarkan dari bagian dapur. Biaya dapur di masing-masing ruang dialokasikan ke masing-masing kelas berdasarkan bobot hari rawat masing-masing kelas dengan alasan pemberian makan hanya pada saat tempat tidur terisi oleh pasien. Alokasi berdasarkan bobot hari rawat dapat dilihat pada lampiran 4 dan 5 . Kelas bayi di Ruang Eva tidak mendapat alokasi biaya makan, karena tidak ada aktivitas pemberian makanan, hanya pemberian ASI dari ibu bayi. Perician biaya dapur bulan April sampai dengan Juli 2000 dapat dilihat pada lampiran 6.

- Biaya Listrik

Biaya listrik merupakan aktivitas pemakaian listrik dari masing-masing ruangan . Biaya listrik merupakan biaya pemakaian listrik setiap bulan dan dialokasikan ke masing-masing kelas berdasarkan bobot jumlah daya (waat) peralatan listrik, lampu dan peralatan listrik lainnya yang ada pada masing-masing ruang dan kelas, dengan alasan biaya listrik yang terjadi berdasarkan pemakaian peralatan listrik di tiap-tiap kelas. Alokasi biaya listrik berdasarkan bobot daya listrik masing-masing kelas dapat dilihat pada lampiran 7, sedangkan perincian biaya

listrik bulan April sampai dengan Juli 2000 , dapat dilihat pada lampiran 8.

- Biaya cucian

Biaya cucian merupakan aktivitas bagian cucian yang terdiri dari biaya gaji bagian cucian, biaya bahan cucian dan biaya cucian lainnya. Biaya cucian dialokasikan ke masing-masing ruang berdasarkan jumlah kg cucian kering dari bagian cucian, selanjutnya biaya cucian dialokasikan ke masing-masing kelas berdasarkan bobot hari rawat masing-masing kelas, dengan alasan penggantian sprei dan sarung bantal dilakukan setiap hari selama pasien dirawat. Bobot biaya cucian dapat dilihat pada lampiran 9 dan 10. Bagian cucian tidak menerima pencucian pakaian pasien. Perincian biaya cucian dapat dilihat pada lampiran 11.

- Biaya Kebersihan

Biaya kebersihan merupakan aktivitas kebersihan yang dilakukan di kamar pasien, ruang tunggu pasien dan kantor perawat di masing-masing ruangan. Biaya kebersihan dialokasikan berdasarkan luas masing-masing ruangan, selanjutnya biaya kebersihan tiap ruangan dialokasikan ke masing-masing kelas berdasarkan bobot luas masing – masing kelas (dalam m²) alasan luas masing –masing kelas mencerminkan volume kebersihan kamar . Bobot luas tiap kelas dapat

dilihat pada lampiran 12, sedangkan perincian biaya kebersihan bulan April sampai dengan Juli 2000 dapat dilihat pada lampiran 13.

- Biaya Penyusutan

Biaya penyusutan terdiri dari biaya penyusutan gedung dan penyusutan inventaris.

Biaya penyusutan gedung merupakan aktivitas pemakaian bangunan yang dialokasikan berdasarkan nilai perolehan masing-masing ruangan, selanjutnya dialokasikan ke masing-masing kelas berdasarkan bobot luas lantai, dengan alasan luas masing-masing kelas mencerminkan pemakaian aktivitas pemakaian bangunan. Perincian bobot luas lantai dapat dilihat pada lampiran 14, sedangkan perincian biaya penyusutan bangunan bulan April sampai dengan Juli 2000 dapat dilihat pada lampiran 15.

Biaya penyusutan inventaris merupakan aktivitas pemakaian inventaris yang dialokasikan ke masing-masing ruang dan kelas berdasarkan jumlah daya listrik, dengan alasan terdapat pemakaian listrik dalam penggunaan inventaris. Perincian bobot biaya penyusutan inventaris dapat dilihat pada lampiran 16, sedangkan perincian biaya penyusutan inventaris bulan April sampai dengan Juli 2000 dapat dilihat pada lampiran 17.

- Biaya rumah tangga dan umum

Biaya rumah tangga dan umum merupakan aktivitas biaya tidak langsung dan biaya umum yang dialokasikan ke masing –masing kelas berdasarkan bobot jumlah hari dalam 1 bulan, dengan alasan biaya rumah tangga dan umum tiap hari digunakan di ruangan . Perincian bobot biaya rumah tangga dan umum dapat dilihat pada lampiran 18, sedangkan perincian biaya rumah tangga dan umum bulan April sampai dengan Juli 2000 dapat dilihat pada lampiran 19.

- Biaya Manajemen

Biaya manajemen merupakan aktivitas manajemen rumah sakit untuk mengatur kegiatan rumah sakit, perencanaan, pengawasan dan sebagainya. Biaya manajemen dialokasikan ke masing-masing kelas berdasarkan jumlah hari kerja dalam 1 bulan, dengan alasan biaya manajemen digunakan terus menerus selama hari kerja. Perincian bobot biaya manajemen dapat dilihat pada lampiran 20, sedangkan perincian biaya manajemen bulan April sampai dengan Juli 2000 dapat dilihat pada lampiran 21.

5.2. Perhitungan harga pokok dengan activity based costing

Berdasarkan alokasi biaya berdasarkan cost driver dari setiap aktivitas ke masing –masing kelas dapat direkapitulasi menjadi harga pokok tiap kelas untuk bulan April sampai dengan Juli 2000 yang dapat dilihat pada tabel 5.1. Berdasarkan tabel 5.1. dapat diketahui harga pokok perawatan

pasien bulan April – Juli 2000 sebesar Rp.1.557.899.410,- dengan perincian sebagai berikut :

- Biaya Perawatan	Rp. 376.085.473,-
- Biaya Dapur	Rp. 300.413.437,-
- Biaya Cucian	Rp. 49.296.875,-
- Biaya Listrik	Rp. 32.632.142,-
- Biaya Kebersihan	Rp. 109.029.969,-
- Biaya Penyusutan Bangunan	Rp. 25.514.350,-
- Biaya Penyusutan Inventaris	Rp. 9.682.104,-
- Biaya Rumah Tangga & Umum	Rp. 357.466.981,-
- Biaya Manajemen	Rp. 297.788.079,-

Dari data tersebut dapat dilihat bahwa biaya perawatan merupakan biaya yang paling besar, hal ini disebabkan karena perawatan pasien selama 24 jam, sedangkan aktivitas lainnya kurang dari 24 jam.

Biaya rumah tangga dan umum serta biaya manajemen dipengaruhi oleh aktivitas utama usaha rumah sakit yaitu pelayanan jasa perawatan kesehatan, sehingga memerlukan biaya yang besar.

BULAN APRIL S/D JULI 2000

RUANG/ KELAS	PERAWATAN	DAPUR	CUCIAN	LISTRIK	KEBERSIHAN	PENY. BANGUNAN	PENY. INVENTARI	PENY. & UMUM	RUMAH TANGGA MANAJEMEN	JUMLAH
BETHESDA	59.888.231	40.524.580	7.248.918	6.420.616	24.443.050	2.886.312	1.905.025	31.084.085	46.176.455	220.577.272
UTAMA	9.908.822	6.700.913	1.195.981	1.840.791	6.432.382	750.441	546.171	15.542.043	6.995.733	49.913.276
KELAS I	49.979.409	33.823.667	6.052.937	4.579.825	18.010.668	2.135.871	1.358.854	15.542.043	39.180.722	170.663.996
EVA	43.200.414	32.162.426	8.375.793	2.992.268	27.459.332	7.957.884	887.819	93.252.256	38.722.539	255.020.731
UTAMA	723.553	821.108	137.834	774.698	3.956.801	1.114.104	229.856	15.542.043	1.800.598	25.100.595
KELAS I	1.925.391	2.210.427	385.480	711.861	3.956.801	1.114.104	211.212	15.542.043	5.401.794	31.459.112
KELAS II	4.206.149	4.758.598	798.238	982.062	7.913.603	2.307.786	291.382	15.542.043	7.202.392	44.002.255
KELAS IIIA	4.703.893	5.359.259	918.688	110.415	2.967.601	875.367	32.761	15.542.043	4.503.431	35.013.457
KELAS IIIB	16.748.516	19.013.034	3.251.667	173.552	6.391.756	1.830.313	51.494	15.542.043	10.807.461	73.809.834
BAYI	14.892.912	-	2.883.742	239.681	2.282.770	716.210	71.114	15.542.043	9.006.863	45.635.334
KANA	69.527.559	69.856.183	9.959.206	3.811.995	25.017.267	5.871.776	1.131.036	93.252.256	62.216.942	340.644.220
UTAMA	2.383.576	2.400.031	341.335	772.310	2.633.397	645.895	229.148	15.542.043	2.183.815	27.131.550
KELAS I	4.725.850	4.734.697	679.576	693.402	2.633.397	645.895	205.735	15.542.043	4.367.629	34.228.224
KELASIIIA	20.663.585	20.797.522	2.942.949	1.325.049	7.900.190	1.878.968	393.148	15.542.043	20.736.907	92.180.361
KELAS IIIB	7.801.936	7.840.310	1.119.804	564.175	5.266.793	1.233.073	167.393	15.542.043	6.551.444	46.086.972
KELAS IIIA	14.539.158	14.588.353	2.087.923	221.477	2.633.397	587.178	65.713	15.542.043	13.096.666	63.361.908
KELAS IIIB	19.413.454	19.489.896	2.787.696	235.581	3.950.095	880.766	69.898	15.542.043	15.280.481	77.649.911
IMMANUEL	55.143.082	54.802.400	7.758.561	1.460.303	11.831.988	1.238.392	433.279	46.626.128	49.273.431	228.567.564
UTAMA	2.443.302	2.427.522	345.709	785.351	2.788.430	297.214	233.017	15.542.043	2.463.672	27.326.260
KELAS II	7.076.614	7.022.541	1.002.311	171.148	1.808.712	185.759	50.780	15.542.043	7.391.015	40.250.922
KELAS III	45.623.166	45.352.337	6.410.540	503.805	7.234.846	755.419	149.481	15.542.043	39.418.745	160.990.382
BETANI	61.997.205	64.223.854	8.889.842	464.920	6.611.263	2.859.292	137.944	31.084.085	53.379.508	229.647.913
KELAS II	25.385.799	26.352.251	3.628.658	302.895	2.424.892	1.057.938	89.871	15.542.043	26.187.987	100.972.334
KELAS IIIC	36.611.406	37.871.603	5.261.184	162.025	4.186.371	1.801.354	48.073	15.542.043	27.191.521	128.675.579
ANAK	33.796.999	34.823.179	3.778.086	153.808	6.207.759	2.136.678	45.635	46.626.128	29.889.322	157.457.594
KELAS II	14.944.986	15.362.963	1.667.139	61.692	2.450.431	833.304	18.304	15.542.043	14.346.875	65.227.738
KELAS IIIC	14.005.495	14.420.653	1.570.392	50.864	2.450.431	833.304	15.091	15.542.043	5.977.864	54.866.138
NEONATUS	4.846.518	5.039.563	540.459	41.251	1.306.897	470.069	12.239	15.542.043	9.564.583	37.363.623
ICU	52.531.983	4.020.818	3.286.469	17.328.232	7.449.310	2.564.016	5.141.366	15.542.043	18.119.882	125.984.119
JUMLAH	376.085.473	300.413.437	49.296.875	32.632.142	109.029.989	25.514.350	9.682.104	357.466.981	297.778.079	1.557.899.410

Sumber : Data primer yang diolah, 2000

Setelah mengetahui total biaya bulan April – Juli 2000, maka untuk mengetahui harga pokok per hari, total alokasi biaya berdasarkan activity based costing dibagi dengan hari rawat, sehingga menghasilkan harga pokok kamar per hari yang dapat dilihat pada tabel 5.2.

TABEL 5.2.
HARGA POKOK RUANG DENGAN ABC
BERDASARKAN HARI PERAWATAN
BULAN APRIL – JULI 2000

RUANG	KELAS	HARGA POKOK	HARI RAWAT	HARGA POKOK/HR. RAWAT
BETHESDA	- Utama	49.913.276	545	91.584
	- Kelas I	170.663.996	2.756	61.925
EVA	- Utama	25.100.595	67	374.636
	- I	31.459.112	180	174.773
	- II	44.002.255	390	112.826
	- III A	35.013.457	438	79.939
	- III B	73.809.834	1.555	47.466
	- Bayi	45.635.334	1.387	32.902
KANA	- Utama	27.131.550	195	139.136
	- I	34.228.224	386	88.674
	- II A	92.180.361	1.693	54.448
	- II B	46.086.972	638	72.237
	- III A	63.361.908	1.189	53.290
	- III B	77.649.911	1.587	48.929
IMMANUEL	- Utama	27.326.260	198	138.011
	- II	40.250.922	574	70.124
	- III	160.990.382	3.691	43.617
BETANI	- II	100.972.334	2.131	47.383
	- III C	128.675.579	3.103	41.468
ANAK	- II	65.227.738	1.251	52.140
	- III C	54.866.138	1.172	46.814
	- Neonatus	37.363.623	408	91.578
ICU		125.984.119	323	390.044
JUMLAH		1.557.899.410	25.857	60.251

Sumber : Data primer yang diolah, 2000

Berdasarkan tabel 5.2. diketahui harga pokok ruang perawatan yang paling tinggi adalah ruang ICU selanjutnya kelas Utama di ruang Eva , hal ini disebabkan beban biaya yang besar tidak diimbangi dengan hari rawat yang tinggi , sehingga menyebabkan harga pokok menjadi tinggi.

Untuk mengetahui perbedaan antara metode tradisional (tradisional costing) dengan metode activity based costing , maka kedua perhitungan tersebut dibandingkan yang dapat dilihat pada tabel 5.3.

TABEL 5.3.
PERBANDINGAN HARGA POKOK RUANG ANTARA METODE
ACTIVITY BASED COSTING DENGAN METODE TRADISIONAL
BULAN APRIL S/D JULI 2000

RUANG	KELAS	METODE ABC	METODE TRADISIONAL	SELISIH	% DARI Tradisional
BETHESDA	- Utama	91.584	69.858	-21.726	-31
	- Kelas I	61.925	77.360	15.435	20
EVA	- Utama	374.636	148.336	-226.300	-153
	- I	174.773	123.711	-51.062	-41
	- II	112.826	121.287	8.461	7
	- III A	79.939	56.727	-23.212	-41
	- III B	47.466	38.349	-9.117	-24
	- Bayi	32.902	28.800	-4.102	-14
KANA	- Utama	139.136	58.414	-80.722	-138
	- I	88.674	58.317	-30.357	-52
	- II A	54.448	62.785	8.337	13
	- II B	72.237	52.686	-19.551	-37
	- III A	53.290	56.298	3.008	5
	- III B	48.929	49.204	275	1
IMMANUEL	- Utama	138.011	61.591	-76.420	-124
	- II	70.124	62.524	-7.600	-12
	- III	43.617	51.822	8.205	16
BETANI	- II	47.383	59.533	12.150	20
	- III C	41.468	42.442	974	2
ANAK	- II	52.140	53.690	1.550	3
	- III C	46.814	31.497	-15.317	-49
	- Neonatus	91.578	95.597	4.019	4
ICU	ICU	390.044	442.321	52.277	12

Sumber : Data primer yang diolah, 2000.

Berdasarkan data pada tabel 5.3. yang merupakan perbandingan pada 23 kelas dan ruang yang berbeda di RS. Mardi Rahayu , menunjukkan bahwa terdapat :

- | | | |
|------------|---------------|--------------------|
| - 12 kelas | - undercosted | antara 1 % - 153 % |
| - 11 kelas | - overcosted | antara 1 % - 20 % |

Perbedaan perhitungan ini disebabkan karena pada metode tradisional pembebanan harga pokok hanya berdasarkan pada jam tenaga kerja / hari rawat saja, sedangkan pada metode activity based costing mempertimbangkan cost driver yang ditimbulkan dari setiap aktivitas , yaitu hari rawat, jumlah daya listrik, jumlah porsi makan, luas lantai, jumlah kg cucian kering dan jumlah hari dalam 1 bulan.

Ketidakkuratan perhitungan dengan metode tradisional dapat dilihat pada kelas utama di Bethesda, Kana dan Immanuel yang perhitungan harga pokoknya lebih rendah dari metode activity based costing , yang seharusnya lebih tinggi karena pemakaian listrik di kelas utama lebih besar dibandingkan kelas lainnya.

5.3. Analisis harga pokok ruang perawatan

Berdasarkan alokasi biaya berdasarkan activity based costing pada tabel 5.1 ke masing- masing kelas, maka biaya- biaya dapat diklasifikasikan sesuai aktivitas dan cost driver yang mempengaruhi yang dapat dilihat pada tabel 5.4.

Pada tabel 5.4. tidak terdapat aktivitas Batch Level karena biaya pendaftaran pasien merupakan biaya dari bagian UGD, demikian juga dengan aktivitas Product Level tidak ada karena tidak ada biaya penelitian

TABEL 5.4
PEMBAGIAN BIAYA BERDASARKAN AKTIVITAS

No	Aktiviy	Jumlah (April – Juli 2000)	Cost driver
1	Unit Level		
	- Biaya Perawatan	376.085.473	Hari Rawat
	- Biaya Dapur	300.413.437	Hari Rawat
	- Biaya Cucian	49.296.875	Hari Rawat
2	Bacth Level		
	-		
3.	Product Level		
	-		
4	Facility Level		
	- Kebersihan	109.029.969	Luas lantai
	- Listrik	32.632.142	Jumlah waat
	- Penyusutan bangunan	25.514.350	Luas lantai
	- Penyusutan inventaris	9.682.104	Jumlah waat
	- Rumah Tangga	357.466.981	Jumlah hari
	- Manajemen	297.778.079	Jumlah hari

Sumber : Data primer yang diolah, 2000.

Setelah mengetahui pembgian biaya berdasarkan aktivitasnya, maka untuk menganalisis kegiatan yang dapat dikurangi atau dihilangkan, biaya yang ada dibagi menjadi kegiatan yang menambah nilai (value added activity) dan kegiatan yang tidak menambah nilai (non value added

activity) berdasarkan jumlah biaya yang benar-benar dikonsumsi oleh pasien. Pembagian biaya dapat dilihat pada tabel 5.5.

Berdasarkan tabel 5.5. nampak bahwa biaya perawatan, biaya dapur dan biaya cucian merupakan value added activity atau kegiatan yang menambah nilai, sehingga tidak dapat dikurangi aktivitasnya karena jika dikurangi akan mengakibatkan kualitas pelayanan kepada pasien menjadi menurun

Biaya yang dapat dikurangi aktivitasnya adalah biaya listrik dan kebersihan. Berdasarkan data pada lampiran 22, maka beban listrik yang dikonsumsi pasien sebesar 95 % , sedangkan luas ruang yang digunakan untuk kamar pasien sebanyak 64 % dari total bangunan ruangan, sehingga pembagian biaya nampak pada tabel 5.5. Biaya rumah tangga dan biaya manajemen tidak dapat dikurangi , karena kedua biaya ini merupakan beban ruangan yang tidak dapat dialokasikan ke bagian lain.

Biaya yang merupakan non value added activity masih memungkinkan untuk dilakukan pengurangan , misalnya biaya listrik di ruang jaga perawat jika tidak terpakai dapat dimatikan sehingga dapat menurunkan biaya yang akhirnya dapat meningkatkan efisiensi.

TABEL 5.5
PEMBAGIAN BIAYA BERDASARKAN
VALUE ADDED ACTIVITY & NON VALUE ADDED ACTIVITY
BULAN APRIL – JULI 2000

No	Aktiviti	Value Added Activity	Non Value Added Activity	Cost driver
1	Unit Level			
	- Biaya Perawatan	376.085.473	-	Hari Rawat
	- Biaya Dapur	300.413.437	-	Hari Rawat
	- Biaya Cucian	49.296.875	-	Hari Rawat
2	Batch Level			
	-			
3	Product Level			
	-			
4	Facility Level			
	- Kebersihan	69.779.180	39.250.789	Luas lantai
	- Listrik	31.000.535	1.631.607	Jumlah waat
	- Penyusutan bangunan	16.329.184	9.185.166	Luas lantai
	- Penyusutan inventaris	9.197.999	484.105	Jumlah waat
	- Rumah Tangga	357.466.981		Jumlah hari
	- Manajemen	297.778.079		Jumlah hari

Sumber : Data primer yang diolah, 2000.

Selain analisis untuk menghilangkan kegiatan yang tidak memberi nilai tambah, maka langkah selanjutnya adalah menggunakan data perhitungan harga pokok dengan activity based costing dianalisis yang dikenal dengan activity based manajemen (ABM) untuk mengambil keputusan strategik (Steve Player, 1998). ABM mendukung operasi

dengan menfokuskan pada penyebab biaya dan besarnya biaya yang bisa dikurangi .

Perbandingan antara harga pokok dengan metode activity based costing dengan tarif yang berlaku dapat dilihat pada tabel 5.6 . Berdasarkan tabel tersebut terlihat bahwa dari 23 kelas , hanya 1 kelas yang mendapat laba sedangkan 22 kelas lainnya mendapat kerugian, sehingga rumah sakit dalam operasionalnya menanggung kerugian dari kelas tersebut.

Kelas yang memperoleh laba adalah kelas Utama di Ruang Bethesda , sedangkan kelas Utama dan kelas I yang lain mengalami kerugian, karena rendahnya hari rawat terutama pada ruang EVA sehingga yang berakibat tingginya harga pokok hari rawat per hari. Besarnya kerugian pada kelas III antara 74 % s/d 433 % disebabkan karena rendahnya tarif yang berlaku di RS. Mardi Rahayu. Tahun 2000 tarif RS. Mardi Rahayu tidak naik , sedangkan terdapat kenaikan biaya gaji dan biaya lainnya, sehingga hal ini menyebabkan biaya yang ditanggung setiap ruang/kamar menjadi tinggi. Subsidi di ruang ICU sebesar 359 % disebabkan karena besarnya biaya listrik yang dipakai dari peralatan yang ada, sedangkan tingkat pemakaian hari rawat tidak maksimal.

TABEL 5.6.
PERBANDINGAN HARGA POKOK RUANG ANTARA METODE
ACTIVITY BASED COSTING DENGAN TARIF KAMAR
BULAN APRIL S/D JULI 2000

RUANG	KELAS	METODE ABC	TARIF KAMAR	LABA / RUGI	% DARI TARIF
BETHESDA	- Utama	91.584	110.000	18.416	17
	- Kelas I	61.925	60.000	-1.925	-3
EVA	- Utama	374.636	110.000	-264.636	-241
	- I	174.773	60.000	-114.773	-191
	- II	112.826	35.000	-77.826	-222
	- III A	79.939	15.000	-64.939	-433
	- III B	47.466	9.000	-38.466	-427
	- Bayi	32.902	15.000	-17.902	-119
KANA	- Utama	139.136	110.000	-29.136	-26
	- I	88.674	60.000	-28.674	-48
	- II A	54.448	35.000	-19.448	-56
	- II B	72.237	32.500	-39.737	-122
	- III A	53.290	20.000	-33.290	-166
	- III B	48.929	15.000	-33.929	-226
IMMANUEL	- Utama	138.011	110.000	-28.011	-25
	- II	70.124	35.000	-35.124	-100
	- III	43.617	25.000	-18.617	-74
BETANI	- II	47.383	25.000	-22.383	-90
	- III C	41.468	9.000	-32.468	-361
ANAK	- II	52.140	25.000	-27.140	-109
	- III C	46.814	9.000	-37.814	-420
	- Neonatus	91.578	15.000	-76.578	-511
ICU		390.044	85.000	305.044	-359

Sumber : Data primer yang diolah, 2000

Untuk menganalisa harga pokok dengan hari rawat dapat dilihat perbandingan kapasitas maximum tiap kelas dengan pemakaian bed pada bulan April sampai dengan Juli 2000 yang dapat dilihat pada tabel 5.7. Tingkat pemakaian bed disebut juga Bed Occupation Ratio yaitu perbandingan jumlah hari rawat dengan jumlah bed dibagi jumlah hari .

TABEL 5.7.
ANALISIS PENCAPAIAN HARI RAWAT
BULAN APRIL – JLI 2000

RUANG	KELAS	BED X HARI RAWAT MAX (122)	HARI RAWAT	SELISIH	% PENCAPAI AN
BETHESDA	- Utama	610	545	- 65	89
	- Kelas I	3416	2.756	- 660	81
EVA	- Utama	244	67	- 177	27
	- I	732	180	- 552	25
	- II	976	390	- 586	40
	- III A	610	438	- 172	72
	- III B	1464	1.555	91	106
	- Bayi	1220	1.387	167	114
KANA	- Utama	244	195	- 49	80
	- I	488	386	-102	79
	- II A	2318	1.693	- 625	73
	- II B	732	638	- 94	87
	- III A	1464	1.189	-275	81
	- III B	1708	1.587	- 121	93
IMMANUEL	- Utama	244	198	-46	81
	- II	732	574	-158	78
	- III	3904	3.691	-213	94
BETANI	- II	3172	2.131	-1041	67
	- III C	3294	3.103	- 191	94
ANAK	- II	1464	1.251	- 213	85
	- III C	610	1.172	562	192
	- Neonatus	976	408	-568	42
ICU	ICU	1342	323	-1019	24
JUMLAH	JUMLAH	31.956	25.857	- 6.098	81 %

Sumber : Data primer yang diolah, 2000

Pada tabel 5.7 terlihat bahwa kelas Utama, kelas I dan II di ruang Eva tingkat pemakaian bed (BOR) antara 27 – 40 % dan kelas Neonatus di ruang anak sebesar 42 % dan ruang ICU sebesar 24 % , merupakan jumlah yang dibawah ideal. Jumlah BOR yang ideal adalah antara 60 % – 80 % Hal ini

menyebabkan harga pokok kamar per kelas menjadi tinggi. Kelas- kelas di ruang perawatan lainnya menunjukkan tingkat pemakaian bed (BOR) diatas 60 % masih merupakan jumlah yang ideal.

Untuk mencapai BOR ideal sebesar 60 % (minimal), hari rawat harus ditingkatkan menjadi :

Ruang EVA		
- Kelas Utama	$\frac{X}{244} = 60\%$	Tambahan hari rawat :
	X = 146	146 – 67 = 79 hari
- Kelas I	$\frac{X}{732} = 60\%$	Tambahan hari rawat :
	X = 439	439 – 180 = 259 hari
- Kelas II	$\frac{X}{976} = 60\%$	Tambahan hari rawat :
	X = 586	586 – 390 = 196 hari
Ruang Anak		
- Neonatus	$\frac{X}{976} = 60\%$	Tambahan hari rawat :
	X = 586	586 – 408 = 178 hari
- ICU	$\frac{X}{1342} = 60\%$	Tambahan hari rawat :
	X = 805	805 – 323 = 482 hari

Berdasarkan tabel 5.8. dapat dilihat bahwa dengan tambahan hari rawat mencapai BOR ideal sebesar 60 % (minimal) , maka diharapkan dapat menekan harga pokok per hari rawat, sehingga kerugian dapat ditekan. Untuk meningkatkan hari rawat menjadi BOR ideal tidak hanya dipengaruhi tarif kamar saja, namun juga harus diperhatikan strategi pemasaran dan kebijaksanaan manajemen .

Untuk meningkatkan hari rawat di ruang EVA, manajemen bisa menawarkan tarif secara paket bagi ibu melahirkan, yaitu sistem pembayaran termasuk jasa perawatan, jasa dokter dan obat yang dipakai , sehingga tarif yang ditawarkan

dapat menarik minat konsumen untuk memakai jasa perawatan di RS. Mardi Rahayu.

TABEL 5.8.
ANALISIS PROYEKSI BOR IDEAL
BULAN APRIL – JULI 2000

RUANG / KELAS	HARGA POKOK APRIL – JULI 2000	TAMBAHAN HARI RAWAT	TAMBAHAN BY.DAPUR & CUCIAN	PROYEKSI HARGA POKOK	HPP / HARI RAWAT
EVA					
- Utama	25.100.595	79	1.130.693	26.231.288	179.666
- I	31.459.112	259	3.735.221	35.194.333	80.169
- II	44.002.255	196	2.792.667	46.794.922	79.855
ANAK					
- Neonatus	37.363.623	178	2.434.422	39.798.045	67.915
ICU	125.984.119	482	10.904.372	136.888.491	170.048

Sumber : Data primer yang diolah, 2000

Berdasarkan analisis proyeksi BOR ideal (minimal) terlihat penurunan harga pokok sebagai berikut pada ruang EVA di Kelas Utama sebesar Rp.194.970,- , kelas I sebesar Rp. 94.604,- , kelas II sebesar Rp. 32.971,-. Sedangkan di ruang Anak untuk ruang Neonatus terdapat penurunan harga pokok sebesar Rp. 23.663,- dan di ruang ICU sebesar Rp. 219.996,-.

BAB VI

KESIMPULAN & SARAN

6.1. Kesimpulan

Berdasarkan uraian pada bab I sampai dengan V yang menjelaskan mengenai keuntungan penggunaan metode activity based costing untuk perhitungan harga pokok kamar, maka dapat disimpulkan bahwa :

1. Penggunaan metode perhitungan secara tradisional kurang akurat, karena hanya menggunakan 1 indikator saja , yaitu hari perawatan, sedangkan perilaku biaya dipengaruhi oleh beberapa aktivitas.
2. Penetapan tarif kamar di RS. Mardi Rahayu tidak mempertimbangkan harga pokok kamar, namun mempertimbangkan tarif rumah sakit lain yang ada di Kudus dan di Semarang, tingkat inflasi dan daya beli masyarakat sekitar.
3. Tingkat penggunaan kamar atau BOR untuk beberapa kelas belum mencapai BOR yang ideal, sehingga mengakibatkan harga pokok yang dibebankan kelas tersebut menjadi tinggi melampaui tarif kamar , sehingga menimbulkan kerugian .
4. Dengan menggunakan data dengan activity based costing dapat diketahui informasi yang berguna bagi manajemen untuk meningkatkan kinerja rumah sakit.

6.2. Saran

1. Rumah Sakit Mardi Rahayu agar menggunakan perhitungan dengan activity based costing, karena informasi yang dihasilkan lebih akurat.
2. Penetapan tarif kamar agar mempertimbangkan harga pokok kamar, sehingga tarif yang ditetapkan tidak terlalu rendah.
3. Aktivitas yang tidak menambah nilai dapat dikurangi atau dihilangkan untuk meningkatkan efisiensi.
4. Perlu diupayakan strategi untuk mencapai BOR ideal sebesar 60 % (minimal) antara lain dengan pembayaran sistem paket bagi ibu melahirkan agar hari rawat dapat meningkat terutama di Ruang EVA kelas Utama dan Kelas I, jika hal ini tercapai maka harga pokok akan turun dan mengurangi kerugian.

DAFTAR REFERENSI

- Akshay R. Rao, 2000, "How to Fight a Price War", *Harvard Business Review* March – Apr, USA.
- Anderson & Sollenberger, 1992, *Managerial Accounting*, South Western Hall International Inc., USA.
- Andres Villegas, Ana Maria Balderrama, Stelvio Di Cecco & Pedro Caceres, 1996, "ABC Application for an Engineering Company", *Journal of AALE Transactions*, Venezuela.
- Amin Widjaya Tunggal, 1992, "Activity Based Costing Suatu Pengantar", PT. Rineka Cipta Jakarta.
- Agus Sartono, 1996, "Manajemen Keuangan", BPFE Yogyakarta
- Agus Sudarmadji, 2000, "Analisis Penarifan Retribusi Pelayanan Persampahan Kebersihan Dengan Metoda Activity Based Costing", MM Undip, Semarang.
- Cooper & Kaplan, 1991, "The Design of Cost Management Systems", Prentice Hall International, Inc., USA.
- Cooper & Slagmulder, 1998, "Strategic Cost Management", Editors *Management Accounting*, Boston.
- Cokins, Stratton & Heilblig, 1996, "Sistim ABC, Pedoman Bagi Manajer", PT. Pustaka Binaman Pressindo, Jakarta
- David Bukoviasky, Hans Sprohge & Hohn Talbolt, 2000, "The CPA Individu Industry", *The CPA Journal*, Ohio.
- Gugup Kismono, 1999, "Perubahan Lingkungan, Transformasi Organisasional dan Reposisi", *Jurnal Ekonomi & Bisnis Indonesia* Vol. 14 No.2, Yogyakarta.
- Hongren & Foster, 1991, "Akuntansi Biaya", Penerbit Erlangga Jakarta..
- Hongren, Sundem & Stratton, 1999, "Introduction to Management Accounting", Prentice Hall Inc, USA.
- Hansen & Mowen, 1997, "Management Accounting", South Western College Publishing, USA.

- Harry Susanto, 1998 , “Pengaruh Tarif Kamar Terhadap kepuasan dan Minat Pasien Dalam Pembelian Ulang Jasa Rawat Inap”, *Jurnal Bisnis Strategi* Vol 2 , Semarang.
- Indah Susilowati, 1999, “Dampak Krisis Moneter Pada Sumber Daya Milik Umum”, *Jurnal Penelitian* Tahun XI, No.42 ., Semarang.
- Jim Gurowkan, 1996 “ ABC, ABM and The Volkswagen Saga”, *Journal of CMA Magazine*, USA.
- Jaka Isgiyarta, 1997 , “Peran dan Kaitan Activity Based Costing Dalam Target Costing”, *Jurnal Bisnis Strategi* Vol 1., Semarang
- Johana Purwanti Budidarmodjo, 1996, “Evaluasi Penentuan Harga Pokok Pada RS. Telogorejo Bagian Rawat Inap Dengan Menggunakan Alat Analisis Activity Based Costing”, MM Undip , Semarang.
- Kaplan, &. Mark Young, 1998, “*Management Accounting*” , Prentice Hall International Inc., USA..
- Kaplan & Atkinson,1998, “*Advanced Management Accounting*” , Prentice Hall International Inc., USA.
- Komala Inggarwati, 1996 , “Sistim Biaya Berdasar Aktivitas (Activity Based Consept)”,*Jurnal Visi* No. III , Semarang.
- Laurel A. Files 1988, “Perumusan Strategi di RS.” , *Health Care Management* , USA.
- Michael C. O Quin , 1991, “*The Complete Guide to Activity Based Costing*”, Prentice Hall International Inc. , USA.
- Mulyadi & Johny Setiawan, 1999, “*Perencanaan dan Pengendalian Manajemen*”, Aditya Media, Yogyakarta
- Muladi , 1998, “Aspek Hukum Globalisasi”, *Jurnal Bisnis Strategi* Vol 2 , Semarang.
- Ray . V. Montagno, 1995, “Production and Inventory “ *Management Journal*”, Second Quarter , USA.
- Sidney J. Baxendale & Victoria Dornbusch, 2000, Activity Based Costing for a Hospice “ , *Journal Strategic Finance*,USA
- Supriyono, 1994 , “*Akuntansi Biaya dan Akuntansi Manajemen untuk Teknologi Maju dan Globalisasi*”, BPFE Yogyakarta.

Steve Player CPA, 1998 , “Activity Based Analysis Lead to Decision Making”,
Healthcare Financial Management , USA.

Shank JK. & Vijay Govindarajan, 1988, “The Perils of Cost Allocation Based
on Production Volumes”, *Accounting Horizons* , American
Accountant Assosiation, USA.

Zulkifli, 1998, “Perencanaan Strategik Untuk Organisasi Profit dan Non Profit”,
Kajian Bisnis , Yogyakarta.