

BAB II

DASAR TEORI

A. TINJAUAN PUSTAKA

1. Rumah Sakit

Sesuai dengan Undang-undang Republik Indonesia nomor 44 tahun 2009, rumah sakit adalah institusi pelayanan kesehatan yang menyelenggarakan pelayanan kesehatan perorangan secara paripurna yang menyediakan pelayanan rawat inap, rawat jalan, dan gawat darurat.

a. Fungsi Rumah Sakit

Rumah Sakit mempunyai fungsi sebagai berikut:

- 1) Penyelenggaraan pelayanan pengobatan dan pemulihan kesehatan sesuai dengan standar pelayanan rumah sakit;
- 2) Pemeliharaan dan peningkatan kesehatan perorangan melalui pelayanan kesehatan yang paripurna tingkat kedua dan ketiga sesuai kebutuhan medis;
- 3) Penyelenggaraan pendidikan dan pelatihan sumber daya manusia dalam rangka peningkatan kemampuan dalam pemberian pelayanan kesehatan;
- 4) Penyelenggaraan penelitian dan pengembangan serta penapisan teknologi bidang kesehatan dalam rangka peningkatan pelayanan kesehatan dengan memperhatikan etika ilmu pengetahuan bidang kesehatan (UU no 44 / 2009).

b. Produk Rumah Sakit

Menurut Jacobalis (1990), terdapat beberapa produk rumah sakit, diantaranya:

- 1) *Hospital Service*, yang menyangkut layanan “perhotelan” atau pemondokan yaitu meliputi pelayanan pelanggan dan pelayanan perawatan termasuk di dalamnya pelayanan administrasi.
- 2) *Medical Service*, atau pelayanan medis yang menyangkut pelayanan diagnostic dan terapi medis termasuk di dalamnya adalah konsultasi medis, pelayanan laboratorium, radiologi, rehabilitasi medik, terapi penyinaran, dan lain-lain.
- 3) *Drug Service* atau pelayanan obat-obatan, dalam hal ini adalah pelayanan apotik.

c. Perkembangan Rumah Sakit

Rumah sakit mengalami perkembangan sesuai dengan perkembangan jaman. Azwar (1996) membedakan perkembangan menjadi 4 macam, yaitu:

- 1) Perkembangan pada fungsi yang dimiliki.

Dahulu fungsi rumah sakit hanya untuk menyembuhkan orang sakit (*nosocomium / hospital*), saat ini telah menjadi suatu pusat kesehatan (*health care*) dan diikuti perkembangan ilmu dan teknologi, fungsi rumah sakit juga mencakup pendidikan dan penelitian.

- 2) Perkembangan pada ruang lingkup kegiatan yang dilakukan.

Ruang lingkup rumah sakit semula merupakan tempat beristirahat para musafir, tempat mengasuh anak yatim serta tempat tinggal orang jompo saat ini berkembang hanya pada aspek kesehatan saja.

- 3) Perkembangan pada masing-masing fungsi yang dimiliki rumah sakit.

Dengan berkembangnya ilmu dan teknologi kedokteran, maka fungsi pelayanan, pendidikan dan penelitian tidak pada hal-hal yang sederhana tetapi mencakup hal spesialisik bahkan subspecialistik.

- 4) Perkembangan pada kepemilikan rumah sakit.

Saat ini tidak hanya rumah sakit yang didirikan oleh pemerintah namun didirikan oleh badan-badan swasta pula. Rumah sakit dahulu tidak bergantung pada masalah untung rugi (*nonprofit*), saat ini rumah sakit yang didirikan oleh badan-badan swasta dijadikan sebagai salah satu badan usaha yang mencari keuntungan (*profit making*).

2. Rumah Sakit Gigi dan Mulut

Berdasarkan Permenkes nomor 1173/MENKES/PER/X/2004, Rumah Sakit Gigi dan Mulut, selanjutnya disingkat RSGM adalah sarana pelayanan kesehatan yang menyelenggarakan pelayanan kesehatan gigi dan mulut perorangan untuk pelayanan pengobatan dan pemulihan tanpa mengabaikan pelayanan peningkatan kesehatan dan pencegahan penyakit yang dilaksanakan melalui pelayanan rawat jalan, gawat darurat dan pelayanan

tindakan medik. Penyelenggaraan Rumah Sakit Gigi dan Mulut bertujuan menyediakan sarana untuk meningkatkan mutu pelayanan, pendidikan, penelitian di bidang kesehatan gigi dan mulut dari tingkat dasar sampai spesialisik sesuai dengan tuntutan masyarakat dan perkembangan IPTEK Kedokteran dan Kedokteran Gigi, serta menjadi sarana upaya rujukan.

a. Fungsi Rumah Sakit Gigi dan Mulut

Fungsi RSGM adalah menyelenggarakan:

- 1) Pelayanan medik gigi dasar, spesialisik dan subspecialistik
- 2) Pelayanan penunjang; seperti pelayanan kefarmasian, laboratorium, radiologi gigi, pelayanan anastesi.
- 3) Pelayanan rujukan;
- 4) Pelayanan gawat darurat kesehatan gigi dan mulut;
- 5) Pendidikan;
- 6) Penelitian dan pengembangan.

Penyelenggaraan ini bersifat sosial ekonomi. RSGM dapat menjadi tempat pendidikan, penelitian dan pengembangan ilmu pengetahuan dan teknologi kedokteran gigi, untuk program diploma, calon dokter gigi, calon dokter gigi spesialis, calon dokter gigi sub spesialis, magister, program doktor, dan pendidikan berkelanjutan bidang kedokteran gigi. Tarif pelayanan RSGM ditetapkan dengan memperhatikan nilai jasa pelayanan rumah sakit serta kemampuan membayar masyarakat setempat, jenis pelayanan, dan tingkat kecanggihan teknologi dari RSGM tersebut.

b. Struktur Organisasi dan Tata Kerja

RSGM harus mempunyai struktur organisasi dan tata kerja. Dipimpin oleh seorang direktur dan memiliki wakil direktur yang membawahi beberapa bidang seperti:

- 1) Pendidikan
- 2) Pelayanan kesehatan gigi dan mulut (medik)
- 3) Penunjang medik
- 4) Penelitian dan pengabdian
- 5) Umum, legal dan kerjasama
- 6) Keuangan, aset & asuransi, pelaporan dan rencana

c. Persyaratan RSGM

RSGM harus memenuhi persyaratan bangunan, sarana dan prasarana serta peralatan. Persyaratan tersebut terdapat dalam Permenkes nomor 1173/MENKES/PER/X/2004, diantaranya:

- 1) Persyaratan bangunan:
 - a) Lokasi atau letak bangunan dan prasarana harus sesuai dengan rencana umum tata ruang.
 - b) Bangunan dan prasarana dan harus memenuhi persyaratan keamanan, keselamatan kerja, dan analisis dampak lingkungan RS dan sarana kesehatan lain.
 - c) Peralatan harus memenuhi persyaratan kalibrasi, standar kebutuhan pelayanan, keamanan, keselamatan dan kesehatan kerja.

2) Persyaratan sarana dan prasarana

- a) Ruang Rawat Jalan;
- b) Ruang Gawat Darurat
- c) Ruang pemulihan/Recovery room;
- d) Ruang Operasi;
- e) Farmasi dan Bahan Kedokteran Gigi;
- f) Laboratorium Klinik;
- g) Laboratorium Teknik Gigi;
- h) Ruang Sentral Sterilisasi;
- i) Radiologi;
- j) Ruang Tunggu;
- k) Ruang Administrasi;
- l) Ruang Toilet; dan
- m) Prasarana yang meliputi tenaga listrik, penyediaan air bersih, instalasi pembuangan limbah, alat komunikasi, alat pemadam kebakaran dan tempat parkir.

3) Persyaratan peralatan minimal

- a) Jumlah Dental Unit: 50
- b) Jumlah Dental Chair 50 unit
- c) Jumlah Tempat Tidur 3 buah
- d) Peralatan Medik meliputi:
 - (1) 1 unit Intra Oral Camera
 - (2) 1 unit Dental x-ray

- (3) 1 unit Panoramic x-ray
- (4) 1 unit Cephalo Metri x-ray
- (5) 1 unit Autoclave / 7 unit Sterilisator
- (6) 1 Camera
- (7) 1 Digital Intra Oral
- (8) RSGM dapat memiliki peralatan medik khusus lainnya yaitu 1 unit laser dan 1 radiografi.

d. Komponen Pelayanan

RSGM berkewajiban menyelenggarakan pelayanan selama 24 jam dan melaksanakan pelayanan sesuai standar pelayanan RSGM dan standar profesi yang telah ditetapkan. Komponen pelayanan RSGM terdiri dari:

- 1) Konsultasi medis;
- 2) Administrasi rumah sakit;
- 3) Penunjang Diagnostik;
- 4) Tindakan Medik Operatif;
- 5) Tindakan Medik Non Operatif;
- 6) Radiologi;
- 7) Farmasi;
- 8) Ambulans dan jasa rumah sakit
- 9) Bahan dan alat habis pakai
- 10) Laboratorium klinik;
- 11) Laboratorium teknik gigi;

12) Pelayanan penunjang pada Rumah Sakit Gigi dan Mulut (RSGM)

meliputi:

- a) Pelayanan kefarmasian
- b) Pelayanan laboratorium yang meliputi laboratorium klinik dan laboratorium teknik gigi
- c) Pelayanan radiologi gigi
- d) Pelayanan anastesi.

Dalam pelayanan RSGM, terdapat tindakan medik operatif dan non operatif yang dilakukan oleh dokter gigi maupun dokter gigi spesialis, seperti Bedah Mulut, Ortodonsi, Konservasi Gigi, Pedodonsi, Prostodonsi, Periodonsi dan Penyakit Mulut. Contohnya adalah pelayanan medik operatif yang dilakukan oleh dokter gigi spesialis bedah mulut. Bedah mulut merupakan bagian spesialis gigi dan mulut yang menangani pasien yang membutuhkan tindakan bedah, termasuk disini tindakan cabut gigi (ekstraksi) sehingga didalam bagian klinik ini ada yang disebut bagian eksodonti. Mulai dari cabut gigi sampai operasi gigi dan mulut dilakukan di dalam klinik gigi ini (Fajarrid, 2011).

3. Biaya

Committee on Cost Concepts and Standarts of the American Accounting Association, memberikan batasan bahwa biaya adalah pengorbanan yang diukur dengan satuan uang, yang dilakukan atau harus dilakukan untuk mencapai suatu tujuan tertentu. Dalam *Tentative set of board Accounting Principle for Business Enterprises*, biaya dinyatakan sebagai harga

penukaran atau pengorbanan yang dilakukan untuk memperoleh suatu manfaat. Witjaksono memberikan definisi biaya lebih singkat, sebagai suatu pengorbanan sumber daya untuk mencapai suatu tujuan tertentu (Kartadinata, 2000).

Menurut Mulyadi (2003), secara umum biaya dapat digolongkan ke dalam dua kelompok besar:

- a. Biaya langsung produk/jasa, yaitu biaya yang dapat dibebankan secara langsung ke produk/jasa. Biaya ini dibebankan sebagai kos (*cost*) produk/jasa melalui aktivitas yang menghasilkan produk/jasa yang bersangkutan.
- b. Biaya tidak langsung produk/jasa, yaitu biaya yang tidak dapat dibebankan secara langsung ke produk/jasa.

Biaya ini dikelompokkan menjadi dua golongan berikut ini:

- a) Biaya langsung aktivitas, yaitu biaya yang dapat dibebankan secara langsung ke aktivitas melalui *direct tracing*.
- b) Biaya tidak langsung aktivitas, yaitu biaya yang tidak dapat dibebankan secara langsung ke aktivitas. Biaya ini dibebankan ke aktivitas melalui salah satu dari dua cara:
 - a) *Driver tracing*, dibebankan ke aktivitas melalui *resource driver*, yaitu basis yang menunjukkan hubungan sebab akibat antara konsumsi sumber daya dengan aktivitas.
 - b) *Allocation*, dibebankan ke aktivitas melalui basis yang bersifat sembarang.

4. *Activity Based Costing (ABC)*

Sistem ABC direkomendasikan untuk diterapkan pada organisasi kesehatan seperti rumah sakit, terutama untuk menentukan standar biaya penuh per unit layanan disediakan oleh rumah sakit karena sistem ini memberikan standar data yang lebih akurat (Sugiyarti, 2013)

Horngren (2008) menyatakan bahwa *Activity Based Costing* adalah menghitung biaya setiap aktivitas serta membebankan biaya ke objek biaya seperti produk dan jasa berdasarkan aktivitas serta membebankan biaya ke objek biaya seperti produk dan jasa berdasarkan aktivitas yang dibutuhkan untuk menghasilkan tiap produk dan jasa. Menurut Ahmad (2014) metode *Activity Based Costing (ABC)* memiliki tujuan yang digunakan untuk meningkatkan akurasi analisis biaya dengan memperbaiki cara penelusuran biaya ke obyek biaya dan peranan *Activity Based Costing* dengan cara membebankan biaya tidak langsung dan biaya pendukung serta pembebanan biaya dan alokasi biaya (biaya langsung dan tidak langsung).

a. *Manfaat Metode Activity Based Costing*

Ada tiga manfaat Metode ABC menurut Ahmad (2014) sebagai berikut:

- 1) Menyajikan biaya produk lebih akurat dan informatif, yang mengarahkan pengukuran protabilitas produk lebih akurat terhadap keputusan strategi tentang harga jual, lini produk, pasar, dan pengeluaran modal.

- 2) Pengukuran yang lebih akurat tentang biaya yang dipicu oleh aktivitas, sehingga membantu manajemen meningkatkan nilai produk (*product value*) dan nilai proses (*process value*).
- 3) Memudahkan memberikan informasi tentang biaya relevan untuk pengambilan keputusan bisnis. Penerapan ABC yang menyediakan berbagai informasi biaya yang dihubungkan dengan berbagai aktivitas untuk menghasilkan produk, maka manajemen memperoleh kemudahan dalam memperoleh informasi yang relevan dengan pengambilan keputusan yang menyangkut berbagai aktivitas bisnis.

b. Keuntungan dan Kerugian Metode *Activity Based Costing*

Penerapan sistem ABC memberikan beberapa keuntungan antara lain:

- 1) Meningkatkan kualitas pengambilan keputusan.
- 2) Aktifitas perbaikan secara terus menerus untuk mengurangi biaya *overhead*
- 3) Memudahkan menentukan *relevant cost*

Namun menurut Ahmad (2014), *Activity Based Costing* memiliki kelemahan sebagai berikut:

- 1) Alokasi, beberapa biaya dialokasikan secara sembarangan, karena sulitnya menentukan aktivitas biaya tersebut. Contoh pembersihan rumah sakit.
- 2) Mengabaikan biaya, biaya tertentu yang diabaikan dari analisis. Contoh iklan, riset, pengembangan, dan sebagainya. Pengeluaran dan

waktu yang dikonsumsi, di samping memerlukan biaya yang mahal juga memerlukan waktu yang cukup lama.

c. Dasar Penerapan

Ada dua hal mendasar yang harus dipenuhi sebelum kemungkinan penerapan metode ABC, yaitu (Supriyono, 2002):

- 1) Biaya berdasarkan non unit harus merupakan prosentase yang signifikan dari biaya *overhead*. Jika hanya terdapat biaya *overhead* yang dipengaruhi hanya oleh volume produksi dari keseluruhan *overhead* pabrik maka jika digunakan akuntansi biaya tradisional pun informasi biaya yang dihasilkan masih akurat sehingga penggunaan sistem ABC kehilangan relevansinya. Artinya *Activity Based Costing* akan lebih baik diterapkan pada perusahaan yang biaya *overheadnya* tidak hanya dipengaruhi oleh volume produksi saja.
- 2) Rasio konsumsi antara aktivitas berdasarkan unit dan berdasarkan non unit harus berbeda. Jika rasio konsumsi antar aktivitas sama, itu artinya semua biaya *overhead* yang terjadi bisa diterangkan dengan satu pemicu biaya. Pada kondisi ini penggunaan sistem ABC justru tidak tepat karena sistem ABC hanya dibebankan ke produk dengan menggunakan pemicu biaya baik unit maupun non unit (memakai banyak *cost driver*). Apabila berbagai produk rasio konsumsinya sama, maka sistem akuntansi biaya tradisional atau sistem ABC membebankan biaya *overhead* dalam jumlah yang sama. Jadi perusahaan yang produksinya homogen (diversifikasi paling rendah)

mungkin masih dapat menggunakan sistem tradisional tanpa ada masalah.

ABC menggunakan aktivitas-aktivitas sebagai pemacu biaya (*cost driver*) untuk menentukan seberapa besar konsumsi *overhead* dari setiap produk. Dengan pendekatan ABC tersebut diharapkan penentuan biaya satuan bisa lebih akurat, karena lebih memudahkan penelusuran biaya *overhead* yang dikonsumsi oleh produk.

d. Langkah Perhitungan

Menurut Hansen dan Mowen (2012), prosedur pembebanan biaya *overhead* dengan sistem ABC melalui dua tahap kegiatan:

1) Tahap Pertama

Pengumpulan biaya dalam *cost pool* yang memiliki aktifitas yang sejenis atau homogen, terdiri dari 4 langkah:

- a) Mengidentifikasi dan menggolongkan biaya kedalam berbagai aktifitas. Aktifitas ditunjukkan dengan kalimat dan obyek yang berkaitan seperti pemesanan bahan, layanan kepada konsumen, perbaikan produk dan sebagainya. Banyaknya aktifitas disesuaikan dengan fungsi dan ukuran serta kompleksitas organisasi.
- b) Menentukan berapa banyak biaya untuk melakukan setiap aktifitas
- c) Mengklasifikasikan aktifitas biaya kedalam berbagai aktifitas, pada langkah ini biaya digolongkan kedalam aktifitas yang terdiri dari 4 kategori yaitu: aktifitas tingkat unit, aktifitas tingkat batch,

aktivitas tingkat produk, dan aktivitas tingkat fasilitas. Level tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

(1) Aktivitas berlevel unit

Aktivitas yang dilakukan setiap kali sebuah unit diproduksi. Biaya aktivitas tingkat unit bervariasi dengan jumlah unit yang diproduksi.

(2) Aktivitas berlevel *batch*

Aktivitas yang dilakukan setiap suatu batch diproduksi. Biaya aktivitas tingkat batch bervariasi dengan jumlah batch, tetapi tetap terhadap jumlah unit pada setiap batch.

(3) Aktivitas berlevel Produk

Aktivitas yang dilakukan bila diperlukan untuk mendukung berbagai produk yang diproduksi perusahaan. Aktivitas ini menggunakan input yang mengembangkan produk atau memungkinkan produk diproduksi atau dijual. Aktivitas ini biayanya cenderung meningkat sejalan dengan peningkatan jenis produk yang berbeda. Aktivitas ini berhubungan dengan penelitian dan pengembangan produk tertentu dan biaya-biaya untuk mempertahankan produk agar tetap dipasarkan.

(4) Aktivitas berlevel Fasilitas

Aktivitas yang menopang proses umum produksi suatu pabrik. Aktivitas tersebut bermanfaat bagi organisasi di beberapa

tingkat tetapi tidak bermanfaat bagi setiap produk secara spesifik.

d) Mengidentifikasi *Cost driver*

Cost drivers menghubungkan biaya aktivitas dengan obyek biaya dan menunjukkan pengukuran kuantitas pengeluaran dari aktivitas.

Terdapat beberapa pendekatan dalam memilih *cost driver*, yaitu:

- (1) *Transaction drivers*, menggunakan pendekatan dengan menghitung berapa banyak aktivitas dilakukan dan dapat digunakan apabila semua keluaran secara mendasar membutuhkan aktivitas yang sama, contoh: jumlah setup dan jumlah produk pendukung.
- (2) *Duration drivers*, mengalokasikan biaya aktivitas dengan menghitung waktu yang diperlukan untuk melakukan suatu aktivitas, contoh: jam pemeriksaan dan jam tenaga kerja.
- (3) *Intensity drivers*, mengukur secara langsung dengan membebaskan sumber daya yang diperlukan setiap aktivitas.

e) Menentukan tarif/unit *Cost driver*, dengan rumus:

$$\text{Tarif per unit cost driver} = \frac{\text{jumlah aktivitas}}{\text{cost driver}}$$

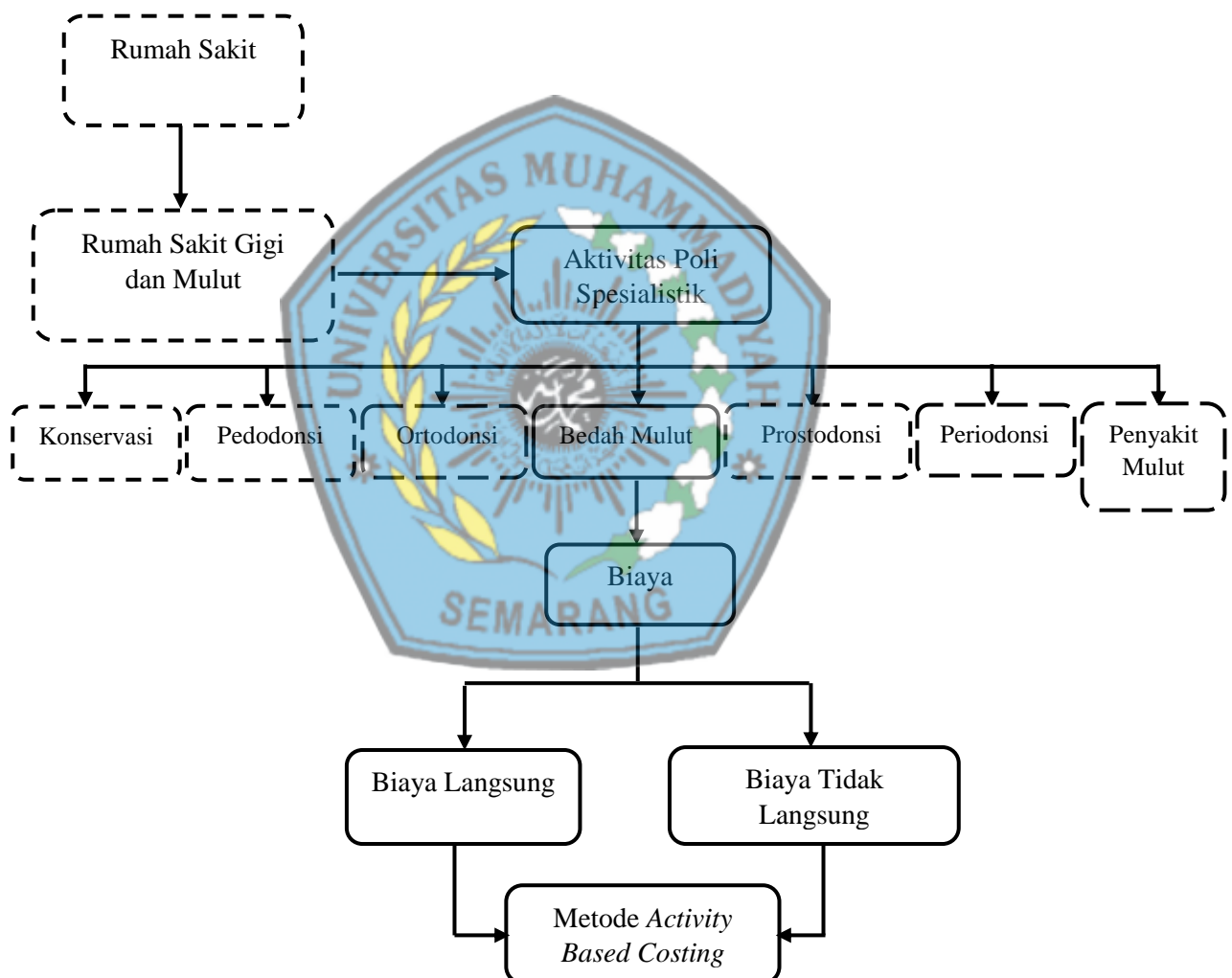
2) Tahap Kedua

Penelusuran dan pembebanan biaya aktivitas kemasing-masing produk yang menggunakan *cost driver*.

Pembebanan biaya *overhead* dari setiap aktivitas dihitung dengan rumus sebagai berikut:

Biaya Overhead yang dibebankan = Tarif/unit Cost driver x Cost driver yang dipilih

B. KERANGKA TEORI



Bagan 2.1 Kerangka Teori

Keterangan: - - - - Tidak dilakukan penelitian

— Dilakukan penelitian